



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt
Senat 3

GZ. RV/0124-K/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW, vertreten durch die Trauner & Partner Steuerberatungs Gesellschaft m. b. H., 3300 Amstetten, Graben 1, vom 16. Oktober 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs, vertreten durch ADir. RR Walter Spreitz, vom 15. September 2006 betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2002 bis 2005 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den am Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) betreibt ein Lastfuhrwerksunternehmen.

Im Berufungsverfahren ist die Nutzungsdauer von Lastkraftwagen und Anhängern strittig. Im Anschluss an eine bei der Bw. abgeführte Außenprüfung hielt der Prüfer in seinem Bericht (Tz. 2 Fuhrpark) zu diesem Zusammenhang Nachstehendes fest:

„Die Nutzungsdauer für LKW, Zugmaschinen, Anhänger und Sattelaufleger wurde bisher bei der Mehrzahl der aktivierten Fahrzeuge mit 5 Jahren bzw. bei gebrauchten Fahrzeugen entsprechend geringer angesetzt.“

Für einzelne Fahrzeuge wurde schon bisher eine Nutzungsdauer von bis zu 10 Jahren angesetzt (z.B. AVZ. Kto. Fuhrpark Pos. 1,5,14 bzw. bei höherer RND Pos 19, 27-30).

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer wurde bei folgenden Fahrzeugen hinsichtlich der Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen untersucht:

Pos. 2	Erstzul.	2/90	Abmeldung	10/04	Verkaufserlös	14 Jahre
Pos. 4	Erstzul.	2/94	Abmeldung	12/02	Verkaufserlös	18 Jahre
Pos. 6	Erstzul.	7/97	noch vorhanden			9 Jahre
Pos. 9	Erstzul.	5/99	Abmeldung	2/05	Verkaufserlös	17 Jahre
Pos. 10	Erstzul.	2/98	noch vorhanden			8 Jahre
Pos. 7+15	Erstzul.	6/95	Abgang	9/03	Verkaufserlös	8 Jahre
Pos. 20	Erstzul.	3/94	Abmeldung			11 Jahre

In der deutschen AfA Tabelle wird für LKW und Zugmaschinen eine Nutzungsdauer von 9 Jahren angegeben, für Anhänger eine Nutzungsdauer von 11 Jahren.

Die Nutzungsdauer für LKW und Anhänger wird aufgrund der vorliegenden tatsächlichen Verhältnisse und der Erfahrungswerte der deutschen AfA Tabelle durch die Bp. mit 8 Jahren geschätzt. Hinsichtlich einiger Zugfahrzeuge, die im Fernverkehr sehr hohe Kilometerleistungen erreichen, wird die Nutzungsdauer mit 7 Jahren angenommen.

Die detaillierte Aufstellung der betroffenen Fahrzeuge und Anhänger ist der Beilage zur Niederschrift zu entnehmen. Hinsichtlich der Buchwerte zum 31.12.2005 ist zu berücksichtigen, dass die Übertragungsrücklage zu Pos. 26 als Minderung und nicht als Aktivum zu rechnen ist."

Die betroffenen Fahrzeuge und Anhänger (insgesamt 10 LKW mit einem zulässigem Gesamtgewicht von jeweils mehr als 7,5 Tonnen, 3 Aufbauten, 2 Sattelanhänger, 1 Sattelaufleger) listete der Prüfer in einer Tabelle in der Beilage zur Niederschrift über die Schlussbesprechung auf.

Infolge der Verlängerung der Nutzungsdauer und damit einhergehend der Verminderung der geltend gemachten AfA ergaben sich demnach nachstehende Gewinnänderungen:

2002	2003	2004	2005
18.332,13	31.9625,05	44.339,21	21.847,64

Das Finanzamt erließ der Ansicht des Prüfers folgend die im Spruch genannten Bescheide.

In der gegen diese erhobenen Berufung wird ausgeführt, dass sich die AfA nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes bemesse.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes obliege die Schätzung der Nutzungsdauer dem Steuerpflichtigen. Dabei seien alle Umstände zu berücksichtigen, die die Nutzungsdauer bestimmten, und zwar sowohl jene, die durch die Art des Wirtschaftsgutes bedingt seien, als auch jene, die sich aus der besonderen Nutzung (Verwendungsform) im Betrieb des Steuerpflichtigen ergäben.

Die Einkommensteuerrichtlinien (Rz. 3118) führten aus, dass ein Steuerpflichtiger von der Anerkennung der Richtigkeit der Nutzungsdauer ausgehen dürfe, wenn sie – wie im

gegenständlichen Fall – bereits im Rahmen von (Vor-)Betriebsprüfungen unbeanstandet belassen worden sei.

Eine Berichtung der Nutzungsdauer müsse zudem nur vorgenommen werden, wenn von Vorneherein von einer falschen Nutzungsdauer ausgegangen worden sei. Die Abweichung müsse sich darüber hinaus als erheblich (jedenfalls mehr als 20%) erweisen.

Der Prüfer habe in seinem Bericht nur jene Fahrzeuge aufgelistet, die die Argumentation für eine längere Nutzungsdauer stützten. Die Abgänge anderer Fahrzeuge, die die Meinung der Bw. untermauerten, seien demgegenüber unberücksichtigt geblieben.

Im Übrigen gebe die Dauer der Zugehörigkeit eines Wirtschaftsgutes zum Betriebsvermögen keinen Aufschluss über seine wirtschaftliche Nutzungsdauer. Zudem seien wesentliche Argumente für die Beurteilung der Nutzungsdauer unberücksichtigt geblieben, und zwar insbesonders

- die jährliche Kilometerleistung
- Reparatur- und Wartungsaufwendungen der einzelnen Fahrzeuge
- das Risiko von Ausfallkosten
- die Wirtschaftlichkeit der einzelnen Fahrzeuge und
- die Verkehrswerte der Fahrzeuge.

Laut Auskunft der Wirtschaftskammer Österreich, Abteilung Transportgewerbe, belaufe sich die Nutzungsdauer von im Fernverkehr eingesetzten Lastkraftwagen auf maximal fünf Jahre, bei hoher Kilometerleistung sogar auf weniger. Hiebei sei noch nicht berücksichtigt, dass bei Fahrzeugen infolge technischer und wirtschaftlicher Weiterentwicklung, vor allem im Treibstoffverbrauch und der technischen Ausstattung, eine längere wirtschaftliche Nutzungsdauer nicht zu erwarten sei. Darüber hinaus stiegen nach Aussagen von Sachverständigen nach einer Nutzungsdauer von 5 Jahren die Kosten für die laufende Wartung so überdurchschnittlich, dass eine längere Nutzung unwirtschaftlich sei.

Die vom Prüfer herangezogene Nutzungsdauer von 9 bzw. 11 Jahren sei zudem der allgemeinen deutschen AfA – Tabelle entnommen worden. Für das Personen- und Güterbeförderungsgewerbe gebe es jedoch eine besondere AfA – Tabelle, die von einer 5-jährigen Nutzungsdauer ausgehe.

Den Berufungsausführungen hielt der Prüfer entgegen, dass eine kürzere wirtschaftliche Nutzungsdauer der AfA – Berechnung erst dann zu Grunde zu legen sei, wenn der Abgabepflichtige diese durch konkrete Tatsachen belege (VwGH, 12.09.1989, 88/14/0162).

Die Behörde könne eine abweichende Schätzung auf Grund allgemein anerkannter Erfahrungssätze vornehmen (VwGH, 20.01.1953, 0906/53), wenn die Differenzen zur Schätzung des Steuerpflichtigen nicht nur geringfügig seien (VwGH, 22.02.1972, 1909/70). Eine Änderung von 5 auf 7 bzw. 8 Jahre sei jedenfalls schon erheblich, da bereits eine Erhöhung auf 6 Jahre die 20% Grenze erreiche.

Bei der Bw. sei erstmalig seit ihrem Bestehen eine Betriebsprüfung abgeführt worden, im Zuge welcher die Nutzungsdauern überprüft worden seien. Die Behörde habe diese daher sehr wohl abändern können, ohne den Grundsatz von Treu und Glauben zu verletzen.

Die in der Berufung erstmals ins Treffen geführte branchenbezogene AfA - Tabelle für das Personen- und Güterbeförderungsgewerbe gebe die Nutzungsdauer für LKW, Sattelschlepper und Kipper ab 7,5 Tonnen zulässiges Gesamtgewicht mit 5 Jahren an.

Für Anhänger, Auflieger etc. betrage die Nutzungsdauer 6 Jahre, für diese Wirtschaftsgüter betrage die Abweichung 20%.

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer sei auf Grund der zum 31.12.2005 vorhandenen Fahrzeuge und Anhänger/Auflieger sowie der im Prüfungszeitraum getauschten Fahrzeuge einer Überprüfung unterzogen worden.

Für einige Fahrzeuge/Aufbauten sei von der Bw. selbst eine Nutzungsdauer von bis zu 10 Jahren (Restnutzungsdauer entsprechend geringer) angesetzt worden. Auch die Nutzungsdauer zugekaufter gebrauchter Fahrzeuge habe die Bw. durchaus mit einer weit größeren Nutzungsdauer als 5 Jahre beziffert.

Im Bp. – Bericht seien jene Fahrzeuge mit nachweislich sehr langen Nutzungsdauern angeführt worden. Es habe sich hiebei jedoch keineswegs um Ausnahmen gehandelt. Vielmehr sei im Zuge der Betriebsprüfung kein einziges Fahrzeug vorgefunden worden, dass seit seiner Erstzulassung nicht mindestens 10 Jahre dem Betrieb gedient oder bei einem früheren Ausscheiden nicht einen entsprechend hohen Verkaufspreis erzielt hätte.

Der eingewendeten erhöhten Kilometerleistung sei bei konkret bezeichneten Fahrzeugen durch einen Ansatz von 7 anstatt 8 Jahren durch die Bp. Rechnung getragen worden.

Hinsichtlich der wirtschaftlichen Nutzungsdauer habe die Bw. keine Nachweise vorgelegt.

Zur Entgegnung des Prüfers führte die Bw. aus, dass die wirtschaftliche Nutzungsdauer einer LKW's 5 Jahre betrage nach Ansicht

- des Bundesministeriums für Finanzen
- des Finanzamtes Amstetten (lt. Auskunft BMF)

-
- der deutschen AFA - Tabelle Personen- und Güterbeförderung
 - der bisherigen Verwaltungspraxis des Finanzamtes Amstetten.

Eine Rücksprache mit zahlreichen Berufskollegen habe keinen einzigen Klienten bzw. kein Finanzamt ergeben, bei dem die Nutzungsdauer eines LKW's nicht mit 5 Jahren angesetzt worden sei.

Auch zufolge einer Auskunft der Wirtschaftskammer Österreich, Fachverband für das Güterbeförderungsgewerbe, betrage die wirtschaftliche Nutzungsdauer eines LKW's maximal 4-5 Jahre.

Zudem habe ein befragter KFZ Sachverständiger die derzeitige wirtschaftliche Nutzungsdauer eines LKW's mit maximal 5 Jahren beziffert.

Der Hinweis des Prüfers auf ein VwGH- Erkenntnis, dass sich mit einer kürzeren wirtschaftlichen Nutzungsdauer befasse, sei nicht verständlich. Die Bw. habe nämlich die allgemein anerkannte wirtschaftliche Nutzungsdauer für LKW's angesetzt und der Prüfer nicht darzutun vermocht, warum diese länger sein solle. Zudem sei das Ziehen von Rückschlüssen von einer (tatsächlichen) Behaltesdauer auf die wirtschaftliche Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes jedenfalls nicht zulässig.

Darüberhinaus sei der Betrieb des Einzelunternehmers August Lugger sen. unter Anwendung des Artikel III des Umgründungssteuergesetzes mit steuerlicher Gesamtrechtsnachfolgewirkung in die Bw. eingebraucht worden. Es dürfe angezweifelt werden, dass bei früheren abgabenbehördlichen Prüfungen des Einzelunternehmens die Nutzungsdauer und damit einhergehend die AfA – Sätze der LKW's keiner Überprüfung unterzogen worden sein sollen. Die Aussage des Prüfers bezüglich der Vornahme einer erstmaligen Prüfung erweise sich demnach als unverständlich.

Die Begründung des Prüfers beruhe allein auf der bisherigen Dauer der Zugehörigkeit der Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen sowie der allgemeinen deutschen Afa - Tabellen. Da auch der Prüfer in seiner Stellungnahme selbst einräume, dass die wirtschaftliche Nutzungsdauer eines LKW laut deutscher AfA - Tabellen für das Güterbeförderungsgewerbe 5 Jahre betrage, sei hiemit auch das wesentliche Argument für eine Verlängerung der Nutzungsdauer weggefallen.

In weiterer Folge wurde der Prüfer vom Unabhängigen Finanzsenat auf das Erkenntnis des VwGH vom 30.05.2001, 95/13/0329 hingewiesen. Diesem zufolge stellt der Umstand, dass ein Wirtschaftsgut auch nach Ablauf der geschätzten Nutzungsdauer noch im Betrieb Verwendung findet, allein noch keinen Grund dar, (rückwirkend) von einer längeren Nutzungsdauer

auszugehen bzw. dass die Nutzungsdauer von Wirtschaftsgütern nicht aus der tatsächlichen Verwendung anderer Wirtschaftsgüter im Betrieb abgeleitet werden kann. Hingewiesen wurde auch darauf, dass die deutsche (besondere) Afa - Tabelle für das Güterbeförderungsgewerbe, die von einer 5-jährigen Nutzungsdauer von LKW über 7,5 Tonnen ausgehe, eine Km-Leistung von 1 Mio. anspreche.

Daraufhin nahm der Prüfer dahingehend ergänzende Erhebungen vor und hielt diesbezüglich auch mit dem steuerlichen Vertreter eine Besprechung ab.

Im Anschluss daran führte die Bw. in einem ergänzenden Schriftsatz nochmals aus, dass die Behaltesdauer eines Wirtschaftsgutes für die Festsetzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer irrelevant sei. Eine verkürzte bzw. verlängerte tatsächliche Verwendung des Wirtschaftsgutes wirke sich auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer **nicht** aus (Quantschnigg / Schuch, § 7 Rz. 41.2).

Zudem sei in zahlreichen Entscheidungen die Nutzungsdauer von LKW's bereits dokumentiert. Demnach belaute sich in der überwiegenden Anzahl der Fälle die Nutzungsdauer auf 5 Jahre (zB UFS RV/0409-K/07, RV/0588-S/08, RV/0442-K/07 u.a. mehr).

Zu den deutschen AfA – Tabelle werde noch festgehalten, dass die Gesamtaufleistung von 1 Mio. km nur dann zum Tragen komme, wenn die Nutzungsdauer unter 5 Jahren liege, was im Wege einer Leistungs-AfA Berücksichtigung finde. Zudem sei die Kilometerleistung nur ein Beurteilungskriterium von vielen.

Auch die Literatur unterstelle bei Lastkraftfahrzeugen eine Nutzungsdauer von 5 Jahren (JAKOM EStG Kommentar, § 7 Rz. 56, Doralt, EStG Kommentar, § 7 RZ. 46).

Zusammenfassend hielt die Bw. fest, dass für die aus Anlass des Prüfungsverfahrens vorgenommene Verlängerung der Nutzungsdauer jedenfalls jede sachliche Begründung fehle.

Die Vorgangsweise des Finanzamtes weise insbesonders folgende Mängel auf:

- Verwechslung der Behaltesdauer mit der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer
- Anwendung der falschen betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer (Nichtbeachtung der AfA – Tabelle Güterbeförderung)
- keinerlei Begründung für die Verlängerung der betriebsindividuellen Nutzungsdauer (in welchen Punkten weicht die betriebsindividuelle Verwendung der Fahrzeuge von der objektiven Verwendungsmöglichkeit in einem Transportunternehmen ab? Welche andere Kostenstruktur besteht? Warum kann ein Kotenanteil von 10% den wirtschaftlichen Einsatz der Fahrzeuge im Vergleich zu Mitbewerbern um 40 bis 60% verlängern?)

Es werde daher beantragt der Berufung Folge zu geben.

Der ergänzenden Stellungnahme sei trotz diesbezüglicher Vereinbarung bei der angeführten Besprechung keine Kilometeraufstellung beigelegt worden, so hierauf der Prüfer. Bei der Besprechung selbst seien nur Kilometerlisten betreffend 3 Fahrzeuge ausgefolgt worden. Diesen könne entnommen werden, dass mit keinem der drei Fahrzeuge am Ende der angesetzten Nutzungsdauer bereits 1 Mio. Kilometer gefahren worden seien. Es erscheine daher nicht unwahrscheinlich, dass Aufstellungen auch betreffend die anderen Fahrzeuge existierten, jedoch nicht vorgelegt worden seien, weil sich damit das Berufungsbegehren nicht begründen lasse.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 7 Abs. 1 EStG 1988 sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich – wie im gegenständlichen Fall - erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung.

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer richtet sich nach der **technischen** und **wirtschaftlichen Nutzbarkeit**.

Die **technische** Nutzungsdauer wird bestimmt von der technischen Abnutzung, die sich durch den materiellen Verschleiß (Substanzverzehr) infolge Gebrauch oder Zeitallauf wegen äußerer Einflüsse ergibt. Die **wirtschaftliche** Nutzungsdauer richtet sich nach den wirtschaftlichen Nutzungsmöglichkeiten, die durch den technischen Fortschritt, Überalterung u.Ä. beeinflusst werden.

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer kann nicht mathematisch genau berechnet werden, sie ist vielmehr vom Steuerpflichtigen zu schätzen, wobei von einer üblichen laufenden Instandhaltung des Wirtschaftsgutes auszugehen ist. Die Schätzung unterliegt der Überprüfung durch die Abgabenbehörde, die eine andere Festlegung anhand von allgemein anerkannten Erfahrungswerten vornehmen kann, sofern sich die Schätzung als unzutreffend erweist und die Abweichung zu den Ansätzen des Steuerpflichtigen nicht nur geringfügig ist (Jakom / Kanduth-Kristen, EStG 2013, § 7 Rz 53-55 m.w.N.)

Amtliche AfA - Tabellen wie in der Bundesrepublik Deutschland, existieren in Österreich nicht. Die deutschen AfA - Tabellen können aber in Österreich als Hilfsmittel für die Bestimmung der Nutzungsdauer herangezogen werden. In der österreichischen Rechtsprechung und Verwaltungspraxis haben sich für LKW gebräuchliche Nutzungsdauern von 4-8 Jahren herausgebildet (a.a.O, § 7 Rz. 56 mit Hinweis auf Quanschnigg / Schuch, EStG – Handbuch § 7 Rz. 46, unter Hinweis auf VwGH, 10.10.1978, 483, 631/78).

Im gegenständlichen Fall wurde – wie bereits ausgeführt - im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung unter Hinweis auf die Dauer der tatsächlichen Zugehörigkeit von LKW's zum Betriebsvermögen von der betrieblich geschätzten Nutzungsdauer abgewichen.

Der Umstand, dass LKW's auch noch nach Ablauf der geschätzten Nutzungsdauer im Betrieb Verwendung finden, ist jedoch – siehe das angesprochene Erkenntnis des VwGH, 30.05.2001, 95/13/0292 – allein noch kein Grund (rückwirkend) eine längere Nutzungsdauer anzunehmen.

Nach den Rz. 3115 der EStR 2000 können auch die deutschen AfA - Tabellen als Hilfsmittel für die Ermittlung der Nutzungsdauer von Anlagegütern herangezogen werden.

Gemäß Rz. 3212 EStR 2000 beträgt die Nutzungsdauer bei Lastkraftwagen erfahrungsgemäß zwischen 5 (Anm.: wohl bei Güterbeförderung) und 8 Jahren (Anm.: wohl nach allgemeiner Tabelle). Nun ist der Unabhängige Finanzsenat an den Inhalt der Richtlinien (weil sie bloße Verwaltungsanweisungen darstellen) zwar grundsätzlich nicht gebunden. Im gegenständlichen Fall kann der Unabhängige Finanzsenat dem Inhalt derselben jedoch unbedenklich folgen, zumal sie nur allgemein anerkannte Grundsätze des Wirtschaftslebens, die auch bereits in die Judikatur Eingang gefunden haben (siehe die oben angeführten Quellen), festschreiben.

Zu den AfA-Tabellen in Deutschland sei der Vollständigkeit halber noch auf die Homepage des Bundesministeriums für Finanzen der Bundesrepublik Deutschland (www.bundesfinanzministerium.de) verwiesen. Auf derselben wird ganz allgemein festgehalten, dass AfA-Tabellen ein Hilfsmittel sind, um die Nutzungsdauer von Anlagegütern zu schätzen. Die in ihnen festgehaltenen Werte beruhen auf Erfahrungswissen. Die AfA-Tabellen stellen keine bindende Rechtsnorm dar. Dennoch werden die in den AfA-Tabellen festgelegten Abschreibungssätze sowohl von der Rechtsprechung, der Verwaltung als auch der Wirtschaft allgemein anerkannt, da sie **umfangreiches in der Praxis gewonnenes Fachwissen** widerspiegeln.

Vorm Hintergrund des Vorangeführten war sohin auch schon spruchgemäß zu entscheiden, ohne dass es eines weiteren Eingehens auf die von den Parteien noch beigebrachten Aspekte und Überlegungen bedurfte.

Durch die vorliegende Berufungsentscheidung ergeben sich die folgenden
Bemessungsgrundlagen:

	2002	2003	2004	2005
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Bp. - Afa (Tz. 2 Bp.-Bericht)	46.077,31 <u>- 18.332,13</u>	99.215,88 <u>- 31.625,05</u>	121.437,68 <u>- 44.339,21</u>	-9.759,36 <u>- 21.847,64</u>
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BE	27.745,18	67.590,83	77.098,47	- 31.607,00

Anpassung Verlustabzug:

Verlustabzug insgesamt: 35.203,37

2002: Verlustabzugsgrenze 75% von 23.042,38 (d.s. Einkünfte aus Gewerbebetrieb von 27.745,18 minus verrechenbare Verluste der Vorjahre von 4.702,80) = **17.281,79.**

Rest Verlustabzug insgesamt 35.203,37 – 17.281,79 = **17.921,58**

2003: Verlustabzugsgrenze: 75% von 67.590,83 (d.s. Einkünfte aus Gewerbebetrieb) = 50.693,12

Anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer:

Insgesamt 1.090,09, davon 208,60 **2002** und 881,49 **2003**

Beilagen: 4 Berechnungsblätter

Klagenfurt am Wörthersee, am 31. Mai 2013