

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Dr. Christine Smolle und die Beisitzer Mag. Anna Mechtler-Höger, Mag. Franz Josef Groß und Mag. Michael Franz in der Beschwerdesache Beschwerdeführer, Adresse, vertreten durch Diligentia-Wirtschaftsprüfung- und Steuerberatungsges.m.b.H., Mühlstraße 27, 3340 Waidhofen a.d. Ybbs gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 26. November 2008, betreffend Investitionszuwachsprämie gem. § 108e EStG 1988 für das Jahr 2004 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid betreffend Investitionszuwachsprämie gem. § 108e EStG 1988 bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist Betreiber einer Fahrschule und beantragte für das Jahr 2004 eine Investitionszuwachsprämie (IZP) gem. § 108e EStG 1988 in Höhe von € 23.501,00.

Im Zuge einer Außenprüfung gewährte das Finanzamt für folgende Wirtschaftsgüter keine IZP:

Erläuterungen zu unten:

- 1) = Anschaffungsdatum des Wirtschaftsgutes
- 2) = Datum der Inbetriebnahme
- 6) = Anschaffungskosten

BEZEICHNUNG	AD <sup>1)</sup>	IBD <sup>2)</sup>	AK <sup>6)</sup>
Yamaha	26.03.2004	26.03.2004	9.913,79
VW Golf TrendlineSDI WVVZZZ1KZ4W087396	30.03.2004	30.03.2004	12.676,24
VW Golf TrendlineSDI WVVZZZ1KZ4W089346	30.03.2004	30.03.2004	12.676,24
VW Golf TrendlineSDI WVVZZZ1KZ4W088221	30.03.2004	30.03.2004	12.676,24
VW Golf TrendlineSDI WVVZZZ1KZ4W081056	30.03.2004	30.03.2004	13.199,55
VW Golf TrendlineSDI WVVZZZ1KZ4W088059	30.03.2004	30.03.2004	12.676,24
VW Golf TrendlineSDI WVVZZZ1KZ4W090325	30.03.2004	30.03.2004	12.676,24
VW Golf TrendlineSDI WVVZZZ1KZ4P056027	30.03.2004	30.03.2004	12.873,65
VW Golf TrendlineSDI WVVZZZ1KZ4P056431	30.03.2004	30.03.2004	12.873,65
Yamaha FZ-6N FazerJYARJ074000004834	04.05.2004	04.05.2004	5.113,64
Yamaha XT660X SupermVG5DM014000002425	15.06.2004	15.06.2004	4.842,34
Yamaha TDM900JYARN84000003816	23.12.2004	23.12.2004	6.242,82
VW Golf SportlineTDI 4motion WVVZZZ1KZ5W167528	30.12.2004	30.12.2004	20.581,60
VW Golf TrendlineTDI WVVZZZ1KZ5P051853	20.12.2004	20.12.2004	14.183,57
VW Golf TrendlineTDI WVVZZZ1KZ5P051572	20.12.2004	20.12.2004	14.648,93
VW Golf TrendlineTDI WVVZZZ1KZ5P051152	17.12.2004	17.12.2004	14.183,57
VW Golf TrendlineTDI WVVZZZ1KZ5P050687	17.12.2004	17.12.2004	14.183,57
VW Golf TrendlineTDI WVVZZZ1KZ5P050916	16.12.2004	16.12.2004	14.183,57
VW Golf TrendlineTDI WVVZZZ1KZ5P050727	10.12.2004	10.12.2004	14.183,57
VW Golf TrendlineTDI WVVZZZ1KZ5P050952	14.12.2004	14.12.2004	14.183,57
			248.772,59

Der Prüfer vertrat die Meinung, dass die oben dargestellten Wirtschaftsgüter nicht mehr als die Hälfte der Nutzungsdauer dem Anlagevermögen zugehörig gewesen seien. Aus der Bestimmung des § 108e Abs. 1 EStG 1988 ergebe sich das Erfordernis, dass Wirtschaftsgüter über einen längeren Zeitraum dem Betrieb als Anlagevermögen dienen müssten. Es sei nicht nur auf den Zeitpunkt der Anschaffung, sondern auf einen mehrjährigen Zeitraum abzustellen, wobei mehrjährig im allgemeinen Sprachgebrauch mehr als ein Jahr und ein Tag bedeute. Die Voraussetzung für die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie liege somit nicht vor.

Das Finanzamt erließ einen dementsprechenden Bescheid betreffend die Investitionszuwachsprämie, setzte die Prämie mit Null fest und forderte einen Betrag in Höhe von € 23.501,00 vom Bf. zurück.

In der rechtzeitig eingebrachten **Berufung** (nunmehr: Beschwerde) verwies der Bf. auf den Artikel "Die halbe Afa-Periode als Behaltefrist bei der IZP", im SWK-Heft 3/2008, S. 80 von Mag. Michael Hödl, den er nahezu wortwörtlich in die Begründung des Berufungsschriftsatzes aufgenommen hatte. Gegenstand dieses Artikels ist eine Zusammenfassung der zum Thema Investitionszuwachsprämie und Behaltefrist ergangenen und veröffentlichten Judikatur und Literatur, sowie die Darlegung des Standpunktes des Autors. Diesen hatte der Bf. zu seinem eigenen gemacht und vertrat hiezu ergänzend die Meinung, dass die Regelung des § 108e EStG 1988 keine Behalte- bzw. Nachversteuerungsregelung kenne.

Auch in den erläuternden Bemerkungen zum Gesetzestext fände sich keinerlei Hinweis auf die Absicht des Gesetzgebers, ob der Bestimmung eine "Behalteaue" zu unterstellen sei.

Nach Ansicht des VwGH ergebe sich aus der Wendung "im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8)" der längere Zeitraum (VwGH vom 20. April 2006, Zl. 2005/15/0156).

Nach Zitierung der verschiedensten Interpretationsvarianten des Autors betreffend § 108e EStG 1988 gelangt der Bf. in Übereinstimmung mit dem Autor zum Ergebnis, dass keine wie immer geartete Behalteverpflichtung bestehe, wenn ein begünstigtes Wirtschaftsgut angeschafft und zu Recht dem Anlagevermögen zugeordnet worden sei.

Ergänzend bemerkte der Bf., wenn der § 108e EStG 1988 die Förderung der Investitionstätigkeit der österreichischen Wirtschaft zum Ziel gehabt hätte, dann bedinge dies keineswegs, dass die dafür angeschafften Wirtschaftsgüter einem längeren Zeitraum dem Anlagevermögen des investierenden Betriebes angehören müssten.

Im gegenständlichen Fall sei der Wirtschaftsimpuls beim Erstkauf durch die Fahrschule gesetzt worden und beim Investitionszuwachs zu berücksichtigen. Die nachfolgenden Gebrauchtwagenkäufer würden weitere Wirtschaftsimpulse durch die Anmeldung zur Kasko- und Haftpflichtversicherung bei ihrer Versicherung, durch die Anschaffung neuer Reifen beim Reifenhändler, die Durchführung von Wartungsarbeiten in der Werkstätte setzen. All diese Geschäfte entstünden unabhängig davon, ob das Wirtschaftsgut beim Erstkauf die ganze Nutzungsdauer oder weniger als die Hälfte der Nutzungsdauer im investierenden Unternehmen verblieben sei.

Am 30. März 2004 seien acht PKWs, Modell A (VW Golf TrendlineSDI) angeschafft und in Betrieb genommen worden. Am 12. Jänner 2005 seien diese Fahrzeuge dem Händler zurückgegeben worden, da bereits Ende des Jahres 2004 acht PKWs, Modell B (VW Golf Trendline TDI) angeschafft worden seien. Die zuletzt erwähnten PKWs seien bis zum 9. Jänner 2006 im Betriebsvermögen geblieben. Das Auswechseln der PKWs, Modell A, gegen die PKWs, Modell B, sei notwendig gewesen, da sich das Modell A für den Fahrschulbetrieb als ungeeignet herausgestellt habe. Der Grund dafür sei gewesen, dass die Fahrschüler beim Modell A den Motor mehrfach abwürgten und dies zu Unzufriedenheit bei den Fahrschülern führte, da die Fahrschüler auch andere Modelle im Rahmen der Ausbildung kennen gelernt hätten. Das Modell A sei erstmalig im Fahrschulbetrieb eingesetzt worden und sei dieser Nachteil bei der Anschaffung nicht bekannt gewesen. Dieser Nachteil habe schlussendlich zum vorzeitigen Ausscheiden der Fahrschulfahrzeuge (Modell A) geführt.

Die ersatzweise angeschafften PKWs, Modell B, hätten sich alle länger als ein Jahr im Betriebsvermögen der Fahrschule befunden. Genau diese vom Prüfer angeführte Behaltdauer von mehr als einem Jahr und einem Tag sei von den anderen Fahrschulkraftfahrzeugen, Modell B, und den Motorrädern auch eingehalten worden.

Ein Motorrad sei funktionsbedingt zu tauschen gewesen, da es nach einem Sturz eines Fahrschülers nicht mehr den Anforderungen, die an die Lernfahrzeuge einer Fahrschule zu stellen seien, entsprochen habe. Zum Nachweis dieser Ausführung sei auf den Rückgabepreis für das beschädigte Motorrad in Höhe von € 2.233,33 (netto) hinzuweisen.

Das Finanzamt selbst gehe in seinen Ausführungen davon aus, dass mehr als ein Jahr und ein Tag ein mehrjähriger Zeitraum darstelle. Warum die streitgegenständlichen Wirtschaftsgüter, die länger als ein Jahr und einen Tag im Betriebsvermögen des Bf. geblieben seien, von der Investitionszuwachsprämie ausgeschlossen wurden, sei nicht nachvollziehbar.

Die Berufung wurde dem **Unabhängigen Finanzsenat** (nunmehr: Bundesfinanzgericht) zur Entscheidung vorgelegt.

Mit **Schriftsatz vom 13. September 2012** verwies der Bf. auf die VwGH-Erkenntnisse vom 28. Februar 2012, ZI. 2009/15/0082, vom 26. April 2012, ZI. 2009/15/0139, vom 30. Mai 2012, ZI. 2008/13/0246 und übernahm in seinen Schriftsatz wortwörtlich die Ergebnisse aus den dargestellten Entscheidungen hinsichtlich der Behaltdauer und die kritische Würdigung der oben zitierten VwGH-Entscheidungen (siehe Punkt 5 und 6 des Artikels der Autoren Malainer/Staribacher, Investitionszuwachsprämie - Neues zur Behaltdauer, SWK-Heft 23/2012, S. 1012).

Desweiteren zitierte der Bf. die VwGH-Entscheidung vom 24. Mai 2012, ZI. 2010/15/0194 und führte hiezu aus, dass diese Entscheidung die Meinung von Hofstätter/Reichel, § 108e EStG 1988, Tz. 3 wiedergebe.

Der Bf. verwies auch auf sein Berufungsvorbringen und vermeinte, es sei unbestritten, dass die erworbenen Fahrzeuge Golf SDI dem Anlagevermögen gewidmet worden und durch unvorhersehbare Unwägbarkeiten (keine Eignung für den Fahrschulbetrieb) aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden seien. Der Bf. habe die Absicht gehabt, die Fahrschulfahrzeuge länger im Betrieb zu halten und zu nutzen.

Der Re-Investitionszyklus der gegenständlichen Fahrschule im Bereich der Fahrschulfahrzeuge zeige, dass die Fahrschul-PKWs immer dem Anlagevermögen gewidmet worden seien, aber im zweiten Jahr der Nutzung ein Ersatz durch neue Fahrzeuge erfolgt sei. Durch dieses Geschäftsmodell seien den Fahrschülern immer Fahrzeuge der aktuellen Serie geboten worden, welche auch technisch dem neuesten Stand entsprochen hätten.

Der Re-Investitionszyklus habe für den Betrieb des Bf. den Vorteil, dass die gebrauchten Fahrzeuge durch die geringere Summe der gefahrenen Kilometer und der bestehenden Werksgarantie (2 Jahre) gut zu verkaufen seien. Auch in den Jahren 2002 und 2003 seien die damals geleasteten Fahrzeuge nach einjähriger Nutzung abgegeben worden.

Zusammenfassend sei daher festzuhalten, dass

- alle Fahrzeuge der Fahrschule des Bf. dazu bestimmt seien, dauernd dem Betrieb zu dienen und dem Anlagevermögen gewidmet worden seien. Die Gesamtdauer der Verwendung betrage mehr als ein Jahr.
- Der Re-Investitionszyklus bringe der Fahrschule des Bf. in Bezug auf Mitbewerber Wettbewerbsvorteile, da alle Fahrschüler ihre Fahrstunden mit Fahrzeugen der aktuellen Serie absolvierten und keine Reparaturen (Gewährleistung) anfielen.

Außerdem lukriere der Bf. durch dieses Geschäftsmodell höhere Gebrauchtwagenpreise, da die Käufer der PKWs diese mit bestehender Werksgarantie (2 Jahre) kaufen würden.

- Die Modelle Golf SDI seien wegen nicht vorhersehbarer Unwägbarkeiten als Fahrschulfahrzeuge ausgetauscht worden. Es sei nicht vorhersehbar gewesen, dass der Verlauf des Drehmomentes bei dem Modell Golf SDI zu einem Abwürgen des Motors durch die Fahrschüler führte.
- Das durch Unfall nicht mehr im Schulbetrieb einsetzbare Motorrad sei durch ein Neues ersetzt worden. Am Unfallhergang treffe den Bf. kein Verschulden.

Mit **Vorhalt vom 3. Jänner 2013** ersuchte der Unabhängige Finanzsenat um Vorlage von Beweismittel, die das Vorbringen des Bf., in seinem Betrieb liege ein Re-Investitionszyklus vor, stützen.

Des Weiteren wurde um Bekanntgabe der genauen Bezeichnung des Motorrades in Anlehnung an die Beilage 1 der Tz. 1 des Außenprüfungsberichtes ersucht und um Vorlage von diesbezüglichen Beweismittel, die das Vorbringen des Bf. unter Beweis stellen, wonach ein Fahrschüler mit diesem Motorrad gestürzt sei, sodass es nicht mehr den Anforderungen des Fahrschulbetriebes entsprochen habe.

Mit **Schriftsatz vom 16. Jänner 2013** legte der Bf. Auszüge aus den Anlagenverzeichnissen der Jahre 2001 und 2002 vor und nahm zum Vorhalt vom 3. Jänner 2013 Stellung: Die Investition von Fahrschulfahrzeugen sei jeweils auf Basis einer Wirtschaftlichkeitsberechnung durch Kauf oder Leasing erfolgt. In den Jahren 2001 und 2002 seien die Fahrschulautos geleast worden. Das Geschäftsmodell der kurzen Nutzungsdauer sei auch den geleasten Fahrzeugen zu Grunde gelegt worden. Die Nutzungsdauer der Mietvorauszahlung, welche der Leasingdauer des Leasingvertrages entspreche, betrage zwei Jahre. Die Leasingverträge seien vorzeitig - nach 15 Monaten - aufgelöst und eine Ersatzbeschaffung vorgenommen worden.

In der Folge erläuterte der Bf. die auszugsweise vorgelegten Anlagenverzeichnisse für die Jahre 2001 und 2002 und stellte betreffend das Anlageverzeichnis für das Jahr 2002 fest, dass die Behaltdauer der mit den Inventarnummern bezeichneten Fahrschulfahrzeuge jeweils 15 Monate betrage.

Bei dem Motorrad Yamaha habe es sich um den Typ SJR 1300 mit dem Fahrgestell ID-Nr. 0371 gehandelt, welches nicht den Anforderungen als Lernfahrzeug entsprochen habe. Dies sei daran gelegen, dass die relativ schwere Maschine für einen Fahrschüler nicht ausreichend wendig gewesen sei und beim Absteigen auf Grund der hohen Sitzanordnung, insbesondere bei Damen, in Schräglage nicht zu halten gewesen und somit gestürzt sei. Die im Rahmen der Lenkerprüfung vorgeschriebenen Ausweich- und Bremsmanöver hätten daher nur von geübten Lenkern ausgeführt werden können und sei daher aus diesem Grund die Maschine nur mehr als Fahrlehrer-Motorrad eingesetzt worden. Am 26. März 2004 sei dieses Motorrad an die Firma L. zurückgegeben worden. Der Rückgabepreis habe € 7.708,34 und nicht wie in der Berufung angegeben € 2.233,33 betragen. Eine Versicherungsmeldung liege nicht vor.

Mit **Schriftsatz vom 14. April 2015** korrigierte der Bf. das Rückgabedatum des Motorrades Yamaha, Typ SJR 1300 mit dem Fahrgestell ID-Nr. 0371. Richtigerweise sei dieses Motorrad am 3. Jänner 2005 an die Firma L. verkauft worden.

Mit **Vorhalt vom 21. Juli 2015** übermittelte das Gericht dem Bf. eine "Aufstellung der Wirtschaftsgüter" mit dem Ersuchen, die einzelnen Angaben zu dieser Aufstellung zu überprüfen und Unzutreffendes bekannt zu geben.

Mit **Schriftsatz vom 25. August 2015** teilte der Bf. mit, dass mit Prüfungsauftrag vom 15. März 2005 bereits eine Prüfung der IZP 2003 und IZP 2004 vorgenommen worden sei, die zu keinen steuerlichen Feststellungen geführt habe. Dem diesbezüglichen Prüfer (1. Prüfer) seien alle Unterlagen zur Feststellung der Rechtmäßigkeit der IZP 2003 und IZP 2004 vorgelegen.

In weiterer Folge stellte das Finanzamt einem anderen, 2. Prüfer einen Prüfungs- und Nachschauauftrag ohne die Abgabenart Investitionszuwachsprämie aus (Prüfungs- und Nachschauauftrag vom 13. Oktober 2008). Als Ergebnis der späteren Prüfung setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 26. November 2008 (= angefochtener Bescheid) die Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2004 fest. Das Finanzamt habe über die Festsetzung der Prämie nicht im Rahmen der Wiederaufnahme des Verfahrens entschieden.

Der zweite Prüfer habe offensichtlich die IZP 2004 nicht zu prüfen gehabt, da im Bericht unter Punkt „Gegenstand der Prüfung-Zeiträume“ die IZP nicht angeführt worden sei.

Es sei auch kein neuer Sachverhalt vorgelegen, da die den Prüfern vorgelegten Unterlagen völlig ident gewesen seien.

Der Bescheid über die Festsetzung der IZP 2004 sei aufzuheben, da über diese bereits im Rahmen der im März 2005 durchgeführten Außenprüfung entschieden worden sei und Wiederaufnahmsgründe nicht vorgelegen seien.

In der **mündlichen Verhandlung vom 22. September 2015** ergänzte der Bf. auf Befragen der Vorsitzenden, dass gegen die mit Vorhalt vom 21. Juli 2015 übermittelte "Aufstellung der Wirtschaftsgüter" keine Einwendungen vorlägen.

Zum verfahrensrechtlichen Teil seiner Beschwerde brachte der Bf. vor, die im März 2005 durchgeführte Prüfung habe dem damaligen Rechtsstand entsprochen habe. In der UFS-Entscheidung vom 25. Februar 2009, RV/0588-S/08 habe der UFS ausgeführt, dass man damals der Meinung gewesen sei, der § 108e EStG 1988 beinhalte keine Behaltefrist, sodass der UFS den Bescheid über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie aufgehoben habe. Die erste Prüfung habe das Finanzamt ohne Ergebnis beendet. In der zweiten Prüfung im Jahr 2008 sehe der Bf. eine Wiederholungsprüfung, die nicht zulässig sei, da der Sachverhalt schon einmal geprüft worden sei.

Das Finanzamt habe im angefochtenen Bescheid auf den § 20 BAO hingewiesen. Damit hätte es im Vorhinein den Grund der Prüfung angeben müssen und nicht erst den Grund in der Prüfung suchen dürfen. So einen Grund habe es nicht gegeben, weil es

für die Prüfung im Jahr 2008 keinen Prüfungsauftrag gegeben habe. Es liege somit ein Ermessensmissbrauch vor.

Mit dem Bescheid über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie habe das Finanzamt diese mit Null festgesetzt, obwohl die IZP schon einmal geprüft und dem Abgabenkonto gutgeschrieben worden sei.

Die zweite Prüfung sei nicht rechtmäßig gewesen, weil bereits im Jahr 2005 eine rechtmäßige Prüfung über die IZP stattgefunden habe.

Das Finanzamt habe keine Gründe für eine Wiederholungsprüfung angegeben. Es lägen keine der im § 148 Abs. 3 BAO angeführten Gründe vor.

Das Finanzamt widersprach den Aussagen des Bf. in Bezug auf das Vorliegen eines Prüfungsauftrages im Jahr 2008 und meinte, dass die Prüfung im Jahr 2005 eine sogenannte Umsatzsteuersonderprüfung gewesen sei.

Diesem Vorbringen hielt der Bf. entgegen, dass der Prüfungsauftrag jedoch „Prüfungs- und Nachschauauftrag“ gelautet habe. Ein Nachschauauftrag gemäß § 144 BAO löse keine Sperre einer Wiederholungsprüfung aus. Möge die erste Prüfung betreffend die Umsatzsteuer, Normverbrauchsabgabe, Kraftfahrzeugsteuer eine Nachschauprüfung gewesen sein, betreffend die Investitionszuwachsprämie benötige man jedoch den Durchschnitt der in den letzten drei Jahren getätigten Investitionen. Die Prüfung der IZP sei eine Prüfung gem. § 147 Abs. 1 BAO gewesen.

Zum Sachverhalt wiederholte der Bf. sein Vorbringen, die Fahrzeuge üblicherweise innerhalb der zweijährigen Gewährleistungsfrist zu verkaufen. Der VW SDI sei für ein Fahrschulauto ungeeignet gewesen. Für einen geübten Fahrer sei dies kein Problem gewesen, aber wenn bei der Fahrprüfung der Fahrschüler das Auto abgewürgt habe, dann steige seine innerliche Nervosität.

Das Motorrad, Yamaha SJR-1300, sei sehr groß gewesen und habe eine Vollverkleidung gehabt. Bei Fahranfängern, deren Körpergröße kleiner als 1,55 m war, sei es zu Problemen gekommen.

Zusammenfassend führte der Bf. aus, dass er anhand des Anlagenverzeichnisses nachgewiesen habe, tatsächlich die Autos in kürzeren Perioden zu verkaufen. Dies sei sein Geschäftsmodell gewesen.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Folgende Aufstellung der Wirtschaftsgüter des Bf. (vier Motorräder und sechzehn Fahrschulkraftfahrzeuge) ist unstrittig:

BEZEICHNUNG	AD=BD	AK	ND-in Jahren	Abgang	Beh.dauer in Jahren
Yamaha-SJR-1300,-Fahrgestellnr.-0371	26.03.2004	9.913,79	4	03.01.2005	0,77
VW-GolfTrendlineSDI-WVVZZZ1KZ4W087396	30.03.2004	12.676,24	5	12.01.2005	0,78
VW-GolfTrendlineSDI-WVVZZZ1KZ4W089346	30.03.2004	12.676,24	5	12.01.2005	0,78
VW-GolfTrendlineSDI-WVVZZZ1KZ4W088221	30.03.2004	12.676,24	5	12.01.2005	0,78
VW-GolfTrendlineSDI-WVVZZZ1KZ4W081056	30.03.2004	13.199,55	5	12.01.2005	0,78
VW-GolfTrendlineSDI-WVVZZZ1KZ4W088059	30.03.2004	12.676,24	5	12.01.2005	0,78
VW-GolfTrendlineSDI-WVVZZZ1KZ4W090325	30.03.2004	12.676,24	5	12.01.2005	0,78
VW-GolfTrendlineSDI-WVVZZZ1KZ4P056027	30.03.2004	12.873,65	5	12.01.2005	0,78
VW-GolfTrendlineSDI-WVVZZZ1KZ4P056431	30.03.2004	12.873,65	5	12.01.2005	0,78
Yamaha-FZ-6N-FazerJYARJ074000004834	04.05.2004	5.113,64	4	21.04.2005	0,96
Yamaha-XT660X-SupermVG5DM014000002425	15.06.2004	4.842,34	4	17.11.2005	1,42
Yamaha-TDM900JYARN84000003816	23.12.2004	6.242,82	4	21.06.2006	1,49
VW-GolfSportlineTDI-4motion-WVVZZZ1KZ5W167528	30.12.2004	20.581,60	5	09.01.2006	1,03
VW-GolfTrendlineTDI-WVVZZZ1KZ5P051853	20.12.2004	14.183,57	5	09.01.2006	1,05
VW-GolfTrendlineTDI-WVVZZZ1KZ5P051572	20.12.2004	14.648,93	5	09.01.2006	1,05
VW-GolfTrendlineTDI-WVVZZZ1KZ5P051152	17.12.2004	14.183,57	5	09.01.2006	1,06
VW-GolfTrendlineTDI-WVVZZZ1KZ5P050687	17.12.2004	14.183,57	5	09.01.2006	1,06
VW-GolfTrendlineTDI-WVVZZZ1KZ5P050916	16.12.2004	14.183,57	5	09.01.2006	1,06
VW-GolfTrendlineTDI-WVVZZZ1KZ5P050727	10.12.2004	14.183,57	5	09.01.2006	1,08
VW-GolfTrendlineTDI-WVVZZZ1KZ5P050952	14.12.2004	14.183,57	5	09.01.2006	1,07
		248.772,59			

Erläuterungen zu oben:

AD=BD: Anschaffungsdatum = Datum der Inbetriebnahme im Unternehmen des Bf.,

AK: Anschaffungskosten,

ND: Nutzungsdauer

Strittig ist die Anerkennung der 10 % igen Investitionszuwachsprämie iSd

§ 108e EStG 1988 betreffend die oben in der Tabelle angeführten Wirtschaftsgüter.

§ 108e EStG 1988 normiert: Für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern kann eine Investitionszuwachsprämie von 10% geltend gemacht werden. Voraussetzung ist, dass die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8) abgesetzt werden.

Absatz 2 leg.cit. bestimmt, dass ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter sind.

Abs. 3 leg.cit. lautet: Der Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern ist die Differenz zwischen deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Kalenderjahre 2002, 2003 und 2004 und dem Durchschnitt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten



dieser Wirtschaftsgüter der letzten drei Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner 2002 bzw. dem 1. Jänner 2003 bzw. dem 1. Jänner 2004 enden. Dabei gilt Folgendes:

1. Erstreckt sich die Anschaffung oder Herstellung prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter auf mehrere Jahre, sind in die Ermittlung des durchschnittlichen Investitionszuwachses die jeweils zu aktivierenden Teilbeträge der Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit einzubeziehen. Ändern sich nachträglich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, ist die Investitionszuwachsprämie im Jahr der Änderung entsprechend anzupassen.
2. Von der Summe aller Anschaffungs- oder Herstellungskosten der prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten jener Wirtschaftsgüter, für die die Begünstigung nach § 10c Abs. 2 oder § 108d Abs. 2 Z 2 geltend gemacht wurde, abzuziehen. Der Investitionszuwachs ist höchstens in Höhe der Differenz prämienbegünstigt.

Wenn der Bf. in der Berufung ausführt, das Auswechseln der Fahrschulkraftfahrzeuge Modell A (VW Golf Trendline SDI) auf die Fahrschulkraftfahrzeuge Modell B (VW Golf Trendline TDI) sei notwendig gewesen, da sich das Modell A für den Fahrschulbetrieb als ungeeignet herausgestellt habe, weil die Fahrschüler diesen Motor mehrfach abwürgten und dieser Nachteil bei der Anschaffung nicht bekannt gewesen sei, ist entgegenzuhalten, dass sich die beiden Auto-Modelle zwar in der Motorenvariante unterscheiden, denn das Modell A war mit einem Saugdiesel und das Modell B mit einem Turbodiesel ausgestattet. Es ist aber als allgemein bekannt anzusehen, dass ein Saugdieselmotor aufgrund seiner Konzeption einen unterschiedlichen Drehmomentverlauf hat als ein Turbodieselmotor. Der Verlauf des Drehmomentes bei einem Saugdieselmotor kann leichter zum Abwürgen des Motors führen, da die Erreichung des Höchstdrehmomentes bei einem Turbodieselmotor bereits bei einem geringen Drehzahlbereich erreicht wird. Soweit der Bf. vorbringt, dieser Nachteil sei bei der Anschaffung der Fahrschulkraftfahrzeuge Modell A nicht bekannt gewesen, ist dies für den Senat nicht nachvollziehbar. Auch wenn der Bf. vermeint, das Modell A sei erstmalig im Fahrschulbetrieb eingesetzt worden, ist zu erwidern, dass der Bf. schon länger in der Fahrschulbranche tätig und auf Grund des beim Inhaber einer Fahrschule vorauszusetzenden technischen Know-hows mit Fahrschulautos und Fahranfängern vertraut sein muss.

Betreffend den Einwand, die ersatzweise angeschafften Fahrschulkraftfahrzeuge Modell B hätten sich länger als ein Jahr und einen Tag im Betriebsvermögen der Fahrschule befunden und seien daher nicht von der Investitionszuwachsprämie auszuschließen, ist darauf hinzuweisen, dass als Voraussetzung für die Investitionszuwachsprämie (IZP) die Absetzung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter im Wege der AfA zu erfolgen hat, wobei die Zweckbestimmung und Widmung des Wirtschaftsgutes entscheidend ist. Nach VwGH-Ansicht ist für die Beurteilung der Widmung zur längerfristigen Betriebszugehörigkeit des Anlagegutes das Ausmaß der AfA des Anlagegutes heranzuziehen. Als Indiz für die maßgebliche Widmung des Wirtschaftsgutes dient dabei die tatsächliche Abschreibung im Wege der AfA im Ausmaß von 50 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (vgl. etwa VwGH

vom 24. Mai 2012, 2010/15/0194). Die Zugehörigkeit der ersatzweise angeschafften Fahrschulkraftfahrzeuge (Modell B) beträgt laut obiger Tabelle zwischen 1,03 Jahren und 1,08 Jahren (= 1 Jahr und 1 Monat), die Zugehörigkeit der Fahrschulkraftfahrzeuge (Modell A) sogar weniger als ein Jahr. Darin sieht der Senat jedenfalls keinen längeren Zeitraum.

Hinsichtlich der im Anlagevermögen befindlichen Motorräder (siehe eingangs die unstrittige Tabelle) liegt die Behaltedauer zwischen 0,77 Jahren und 1,49 Jahren; nach Ansicht des Senates und im Zusammenhang mit der oben zitierten VwGH-Judikatur, wonach als Indiz für die maßgebliche Widmung des Wirtschaftsgutes die tatsächliche Abschreibung im Ausmaß von 50 % der Anschaffungs- und Herstellungskosten dient, stellt die festgestellte Dauer der Zugehörigkeit der vier Motorräder ebenso keinen längeren Zeitraum dar. Eine Investitionsbegünstigung im Sinne des § 108e EStG 1988 kommt somit weder für die Fahrschulkraftfahrzeuge noch die Motorräder zur Anwendung.

In seinem Schriftsatz vom 13. September 2012 vermeinte der Bf., dass es unbestritten sei, wenn die erworbenen und dem Anlagevermögen gewidmeten Fahrzeuge Modell A durch unvorhersehbare Unwägbarkeiten (keine Eignung für den Fahrschulbetrieb) aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden seien. Dies trifft nach Ansicht des Senates nicht zu. Denn wesentlich ist, ob die Unbrauchbarkeit mangels konkreter Anhaltspunkte für den Bf. unvorhergesehen eingetreten ist. Laut Bf. sei die Unbrauchbarkeit der Fahrschulkraftfahrzeuge Modell A dadurch hervorgekommen, dass der Motor dieses Modelles von den Fahrschülern leicht abgewürgt werden konnte. Dass aber Fahrschüler Fahranfänger und daher mit Kupplung- und Gaspedal noch nicht so geübt sind, sodass eben der Motor leicht abgewürgt wird, hätte dem Bf. bereits vor Anschaffung der Fahrschulkraftfahrzeuge Modell A bekannt sein müssen. Aus diesem Grund gelangt das Gericht – wie oben bereits ausgeführt - zur Ansicht, dass die Unbrauchbarkeit dieser Fahrschulkraftfahrzeuge im Fahrschulbetrieb für den Bf. nicht unvorhergesehen eintrat. Die vom Bf. vertretene Meinung, dass eine unvorhersehbare Unwägbarkeit vorgelegen sei, ist somit nicht gegeben.

Auch das Ausscheiden des Motorrades, Yamaha SJR-1300, im Fahrschulbetrieb des Bf. liegt nicht in einer unvorhersehbaren Unwägbarkeit. Hat doch der Bf. in der mündlichen Verhandlung selbst ausgeführt, dass dieses Motorrad mit Vollverkleidung versehen und sehr groß ist. Es ist leicht nachzuvollziehen, dass Motorrad-Fahranfänger Probleme mit den Ausmaßen und dem Gewicht dieses Motorrades haben. Die Unbrauchbarkeit des Motorrades für den gegenständlichen Fahrschulbetrieb ist jedoch nach dessen Anschaffung für den Bf., der ein erfahrener Fahrschulinhaber ist, durchaus vorhersehbar, sodass eine unvorhergesehene Unwägbarkeit in diesem Fall nicht vorliegt.

Desweiteren wendet der Bf. ein, dass ein Re-Investitionszyklus in seiner Fahrschule im Bereich der Fahrschulkraftfahrzeuge zeige, dass die dem Anlagevermögen gewidmeten Fahrschulkraftfahrzeuge im zweiten Jahr der Nutzung durch neue Kraftfahrzeuge ersetzt worden seien, sodass sie technisch immer dem neuesten Stand entsprochen hätten. Das Gericht ersuchte daraufhin den Bf. um Vorlage von Beweismittel, die

das Vorliegen eines Re-Investitionszyklus im Fahrschulbetrieb nachweisen. In der Folge legte der Bf. auszugsweise die Anlagenverzeichnisse für die Jahre 2001 und 2002 vor und führte hiezu aus, dass die Investition von Fahrschulfahrzeugen auf Basis einer Wirtschaftlichkeitsberechnung durch Kauf oder Leasing erfolgt sei. Auch den geleasten Fahrzeugen sei das Geschäftsmodell der kurzen Nutzungsdauer zu Grunde gelegt worden. Wenn der Bf. nun vermeint, durch die Anschaffung von neuen Fahrschulkraftfahrzeugen im zweiten Jahr der Nutzung sei ein Re-Investitionszyklus in seinem Betrieb erkennbar, kann sich das Gericht dieser Ansicht nicht anschließen. Wie der Bf. selbst erwähnt hat, waren in den Jahren 2001 und 2002 seine Fahrzeuge geleast. Diese Pacht-, Miet- und Nutzungsrechte sind auch in den Anlagenverzeichnissen für die Jahre 2001 und 2002 ausgewiesen. Während im streitgegenständlichen Jahr die Fahrschulfahrzeuge angeschafft wurden und deren Nutzungsdauer zwischen vier und fünf Jahren lag, wurden die Fahrschulfahrzeuge in den Jahren 2001 und 2002 geleast und betrug die Nutzungsdauer der Mietvorauszahlungen 2 Jahre. Für das Gericht ist somit auf Grund der vom Bf. vorgelegten Beweismittel nicht zu erkennen, dass die Fahrschulfahrzeuge regelmäßig mit Erreichen der Hälfte ihrer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer ausgetauscht werden. Ein im Betrieb geübter Re-Investitionszyklus ist demnach nicht feststellbar.

Im Schriftsatz vom 25. August 2015 brachte der Bf. verfahrensrechtliche Einwendungen vor, wonach der zweite Prüfer im Jahr 2008 die IZP 2004 nicht habe prüfen dürfen, da die IZP im Bericht unter Punkt "Gegenstand der Prüfung-Zeiträume" nicht angeführt worden sei. Diesem Einwand ist zu entgegnen, dass im Bericht der zweiten Außenprüfung jedoch der Prüfungsgegenstand die Einkommensteuer angeführt war. Gem. § 108e EStG 1988 gilt die Prämie als Abgabe vom Einkommen im Sinne der BAO und des AVOG und hat somit der zweite Prüfer sehr wohl die Investitionszuwachsprämie einer Prüfung unterziehen dürfen.

Soweit der Bf. anführt, die den Prüfern vorgelegten Unterlagen seien völlig ident gewesen, ist darauf hinzuweisen, dass dies nicht zutrifft, denn die erste Außenprüfung war im März 2005 und in der "Aufstellung der Wirtschaftsgüter" ist ersichtlich, dass die ersten neun Wirtschaftsgüter im Jänner 2005 aus dem Betriebsvermögen abgegangen sind. Die Abgänge der restlichen elf anderen Wirtschaftsgüter betrafen die Zeiträume zwischen April 2004 und Juni 2006. Diese Verkaufsvorgänge konnte der erste Prüfer noch gar nicht wissen und können somit auch die den Prüfern vorgelegten Unterlagen nicht völlig ident gewesen sein.

Sowohl im Schriftsatz vom 25. August 2015 als auch in der mündlichen Verhandlung vertrat der Bf. die Meinung, dass die zweite Prüfung nicht rechtmäßig gewesen sei, weil bereits im Jahr 2005 eine rechtmäßige Prüfung über die IZP stattgefunden habe. Das Finanzamt habe keine Gründe für eine Wiederholungsprüfung angegeben, da bereits im Rahmen der ersten Außenprüfung über die IZP entschieden worden sei. Nach Meinung des Bf. habe es sich um eine unzulässige Wiederholungsprüfung im Sinne des § 148 Abs. 3 BAO gehandelt. § 148 Abs. 3 BAO lautet auszugsweise: Für

einen Zeitraum, für den eine Außenprüfung bereits vorgenommen worden ist, darf ein neuerlicher Prüfungsauftrag ohne Zustimmung des Abgabepflichtigen nur erteilt werden a) zur Prüfung von Abgabenarten, die in einem früheren Prüfungsauftrag nicht enthalten waren; b) zur Prüfung, ob die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens (§303) gegeben sind; betreffend die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 BAO ist auszuführen, dass im gegenständlichen Fall kein Verfahren wiederaufgenommen wurde, da mit dem angefochtenen Bescheid erstmalig über die Investitionszuwachsprämie abgesprochen wurde. Im Bericht der ersten Außenprüfung wurde nämlich festgehalten, dass sich hinsichtlich der im Prüfungsauftrag angeführten Abgaben und Zeiträume keine Feststellungen ergaben, die zu einer Änderung der ergangenen Bescheide oder der eingereichten Erklärungen führten. Die erste Außenprüfung wurde ohne Erlassung von Bescheiden abgeschlossen. Verbleibt somit die Prüfung des Sachverhaltes, wonach die zweite Prüfung eine Wiederholungsprüfung gemäß § 148 Abs. 3 lit.a BAO gewesen sei. Der Prüfungsauftrag der ersten Außenprüfung beinhaltete als Prüfungsgegenstand die Investitionszuwachsprämie 2003 - 2004, während im zweiten Prüfungsauftrag die Einkommensteuer 2004 - 2006 Prüfungsgegenstand war. Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 21. September 2006, Zl. 2006/15/0133 ausgesprochen, dass es nicht zutrifft, das Verfahren betreffend Überprüfung und gegebenenfalls Festsetzung der Investitionszuwachsprämie wäre Teil des Einkommensteuerverfahrens. Da im ersten Prüfungsauftrag die Einkommensteuer nicht enthalten war, gelangt der erkennende Senat zur Ansicht, dass die zweite Außenprüfung keine Wiederholungsprüfung im Sinne des § 148 Abs. 3 lit.a BAO war. Somit erübrigt sich auch ein Eingehen auf das Vorbringen des Bf. betreffend die Rechtmäßigkeit der zweiten Außenprüfung.

Wenn der Bf. in der mündlichen Verhandlung vorbringt, das Finanzamt habe im angefochtenen Bescheid auf § 20 BAO hingewiesen, deshalb hätte es schon im Vorhinein den Grund der Prüfung angeben müssen und nicht erst in der Prüfung den Grund suchen dürfen, ist zunächst darauf hinzuweisen, dass für den angefochtenen Bescheid der § 201 BAO zur Anwendung gelangt (Ritz, BAO-Kommentar, 5. Aufl., § 201, Tz 5).

§ 201 Abs. 1 BAO normiert: Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Unbestritten ist, dass die Investitionszuwachsprämie durch den Bf. selbst berechnet wurde und das Finanzamt im Zuge einer Außenprüfung die Feststellung getroffen hat, die vom Bf. selbst berechnete Investitionszuwachsprämie ist nicht richtig. Somit liegen die Voraussetzungen zur erstmaligen Festsetzung der Investitionszuwachsprämie vor.

Gemäß Abs. 2 Z. 5 leg.cit. kann die Festsetzung erfolgen, wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.

Die Voraussetzungen für eine Abänderung nach § 295a liegen u.a. dann vor, wenn ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat. Im zweiten Prüfungsverfahren hat der Prüfer festgestellt, dass die Voraussetzungen zur Geltendmachung einer IZP für die in Tz. 1 der Beilage 1 zur Niederschrift über die Außenprüfung vom 19. November 2008 näher bezeichneten Wirtschaftsgüter (ident mit der "Aufstellung der Wirtschaftsgüter") nicht vorliegen, da die Zugehörigkeit zum Anlagevermögen dieser Wirtschaftsgüter nicht mehr als die Hälfte der Nutzungsdauer betrug. Diese Feststellung entfaltet ihre abgabenrechtliche Wirkung auf die Höhe der im Jahr 2004 zustehenden Investitionszuwachsprämie des Bf. Die Voraussetzungen für eine Abänderung gem. § 295a liegen somit vor und kann demnach im Rahmen des § 201 BAO eine Festsetzung der Investitionszuwachsprämie erfolgen.

Der Bf. vermeint in der mündlichen Verhandlung, für die Außenprüfung im Jahr 2008 habe es keinen Prüfungsauftrag gegeben. Es liege somit ein Ermessensmissbrauch vor. Die Amtspartei hat hinsichtlich dieses Vorbringens über einen fehlenden Prüfungsauftrag im Jahr 2008 zu Recht widersprochen, da für die Außenprüfung im Jahr 2008 ein Prüfungsauftrag mit dem Gegenstand Einkommensteuer vorgelegen ist. Dem Vorbringen des Bf., es liege Ermessensmissbrauch vor, ist zu erwidern, dass ein Ermessensmissbrauch dann gegeben ist, wenn sich die Behörde bei der Ermessensübung nicht von den Intentionen des Gesetzes leiten lässt, insbesondere Umstände als wesentlich in Betracht zieht, die nach dem anzuwendenden Gesetz irrelevant sind oder als irrelevant erklärt sind (Ritz, BAO-Kommentar, 5. Aufl., § 20, Tz 10). Das Finanzamt hat seine Ermessensübung im angefochtenen Bescheid dahingehend begründet, dass bei der gem. § 20 vorgenommenen Interessensabwägung dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen sei. Dass sich das Finanzamt bei seiner Entscheidung von unsachlichen Gesichtspunkten hat leiten lassen oder die Investitionszuwachsprämie willkürlich festgesetzt hat, hat der erkennende Senat nicht festgestellt. Ein Ermessensmissbrauch ist demnach nicht gegeben.

Schließlich zitiert der Bf. eine Entscheidung des UFS vom 25. Februar 2009, RV/0588-S/08, wonach die Meinung vertreten wurde, der § 108e EStG 1988 beinhalte keine Nutzungsdauer und darum habe der UFS den Bescheid über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie aufgehoben. Es trifft zwar zu, dass der UFS in seiner Entscheidung die Meinung vertrat, dem Gesetz und dem zitierten VwGH-Erkenntnis vom 15. Jänner 2008, 2007/15/0268 können keine Mindestnutzungsdauer und auch keine klar umschriebene Behaltefrist für begünstigte Wirtschaftsgüter entnommen werden, jedoch gelangte der erkennende Senat in dieser Entscheidung auch zur sachverhältnismäßigen Feststellung, dass die damalige Berufungswerberin ihre

Lastkraftwagen regelmäßig ungefähr mit Erreichen der Hälfte ihrer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer austauscht, wobei diese Praxis einen betrieblich begründeten üblichen (Re-)Investitionszyklus widerspiegelt. Im gegenständlichen Fall ist der Senat in sachverhaltsmäßiger Hinsicht eben nicht zu diesem Ergebnis gelangt.

#### Zulässigkeit einer Revision

Eine Revision wird nicht zugelassen, da die Voraussetzungen gem. Art. 133 Abs. 4 BV-G nicht vorliegen, weil die gegenständliche Entscheidung weder von der Lösung einer Rechtsfrage, der grundsätzlicher Bedeutung zukommt, abhängt, noch von der Rechtsprechung des VwGH abweicht, noch eine solche Rechtsprechung fehlt oder von der bisherigen Rechtsprechung uneinheitlich beantwortet wurde. Insbesondere hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 24. Mai 2012, 2010/15/0194 ausgesprochen, dass die Voraussetzungen für die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie betreffend Wirtschaftsgüter, die nicht länger als ein Jahr und ein Monat dem Betrieb des Bf. dienen, als nicht erfüllt zu erachten sind. Die Revision ist somit nicht zulässig.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 20. Oktober 2015