

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Gerald Daniaux in der Beschwerdesache a, vertreten durch Bischof-Fuchs, Steuerberatungs OG und Wirtschaftsprüfungs KG, 6900 Bregenz, Mariahilfstraße 32, gegen den Festsetzungsbescheid des Finanzamtes Bregenz vom 16. April 2010 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2002 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Der Bf., ein b, hat im Jahr 2002 eine Ordination in c eingerichtet. Von den dafür angeschafften Wirtschaftsgütern wurde eine Investitionszuwachsprämie in Höhe von € 17.511,18 geltend gemacht und vom Finanzamt steuerlich anerkannt.

Im Jahr 2005 wurde die Praxis in c vom Bf. schließlich aufgegeben und die Ordinationseinrichtung größtenteils an seine Nachfolgerin dort verkauft.

Im Jahr 2010 hat eine Betriebsprüfung stattgefunden, wobei unter Tz 06 u.a. festgehalten wurde, dass eine der Voraussetzungen für die Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie sei, dass die prämiengünstigten Wirtschaftsgüter zum langfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt sind (VwGH 20.04.2006, 2005/15/0156). Diese Wirtschaftsgüter müssten daher mehr als die Hälfte ihrer Nutzungsdauer oder zumindest vier (volle) Wirtschaftsjahre dem Betriebsvermögen angehören. Die auf der Beilage 2 markierten Wirtschaftsgüter seien durch den Verkauf vorzeitig aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden. Dies stelle ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO dar, das zu einer Berichtigung der Prämiengewährung führe. Die erforderliche Korrektur der

seinerzeitigen Selbstberechnung erfolge durch eine Festsetzung gemäß § 201 Abs. 2 Z 5 BAO. Die Festsetzung laut Prüfung belaufe sich auf eine IZP in Höhe von € 2.884,91.

In der Beschwerde wird im Wesentlichen ausgeführt, dass der Bf. im e 2002 in d, eine bpraxis eingerichtet habe. Er habe mit f 2005 die Praxis aufgegeben, weil er seine ärztliche Tätigkeit nach h verlegt habe. Einen Großteil der Wirtschaftsgüter habe er mit Wirksamkeit f 2005 an eine g verkauft, welche die Praxis weitergeführt habe. Es sei in der gesetzlichen Fassung des § 108e EStG 1988 keine Behaltefrist vorgesehen, die ESt-Richtlinien würden kein Gesetz darstellen. Die parlamentarischen Materialien zur Gesetzeswerdung würden weder die Behaltefrist noch zur Mindestnutzungsdauer Aussagen treffen. Im gegenständlichen Fall seien die Wirtschaftsgüter in weiterer Verwendung nur im Betriebsvermögen einer anderen Ärztin geblieben; der Verkauf habe sich aufgrund einer Praxisverlegung ergeben. Es liege also kein Missbrauch vor. Als Resumee könnte man sehen, dass es entgegen der Verwaltungsübung im Regelfall ausreichend sei, dass die Wirtschaftsgüter als Anlagevermögen angeschafft bzw. hergestellt und tatsächlich in Nutzung genommen würden. Es sei nicht erforderlich, dass die Wirtschaftsgüter mehr als 50% einer in Monaten ausgedrückten Nutzungsdauer als Anlagevermögen genutzt würden, im gegenständlichen Fall würden die Wirtschaftsgüter sogar weiterhin als Anlagevermögen genutzt. Es gebe kein in absoluten Zahlen (Monaten oder Jahren) bestimmbare Mindestbehaltedauer, wie sie etwa von der Verwaltungübung angenommen würde.

In der teilweise stattgebenden Berufungs(Beschwerde)vorentscheidung vom 23. e 2012 beruft sich das Finanzamt auf die zwischenzeitlich ergangene Verwaltungsgerichtshofentscheidung vom 28. Februar 2012, 2009/15/0082, in welchem Erkenntnis der Verwaltungsgerichtshof zur zeitlichen Nutzung des Wirtschaftsgutes im Zusammenhang mit der Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie unter Hinweis auf das Erkenntnis vom 20. April 2006, 2005/15/0156, ausgesprochen habe, dass Wirtschaftsgüter nur dann einen Anspruch auf den IZP vermitteln können, wenn sie über einen längeren Zeitraum dem Betrieb als Anlagevermögen dienen, weil nur in einem solchen Fall von Absetzung im Wege der Absetzung für Abnutzung die Rede sein kann. Unter Hinweis auf Quantschnigg, ÖStZ 2003/239, habe der Verwaltungsgerichtshof dabei auf den Zweck der Regelung des § 108e EStG 1988 verwiesen, aus welchem sich ebenfalls ergebe, dass Wirtschaftsgüter, die in der Berechnungsgrundlage der IZP eingehen, über einen längeren Zeitraum dem Anlagevermögen des investierenden Unternehmens zugehören müssten. Ein Ausmaß der Absetzung für Abnutzung von 50 % der Anschaffungskosten könne dabei auf Grund des ausdrücklichen Verweises auf die "Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8)" in § 108e letzter Satz EStG 1988 als Indiz für die Bejahung eines solchen längeren Zeitraums gewertet werden. Wenn die belangte Behörde im Beschwerdefall davon ausgegangen sei, dass die planmäßige Nutzungsdauer bei allen betroffenen Wirtschaftsgütern auf Absetzung von etwa 50 % der Anschaffungskosten gegangen sei, und in Anbetracht des Gesamtbildes der Verhältnisse ein in Einzelfällen eingetretenes geringfügiges Unterschreiten dieses

Wertes als unschädlich angesehen hat, so kann darin keine Rechtswidrigkeit in der Anwendung des § 108e EStG 1988 erkannt werden. Demzufolge sei die vom Bf. vertretene Rechtsansicht, weder eine Behaltefrist noch eine Mindestbenutzungsdauer seien im gegebenen Zusammenhang gesetzlich angesprochen im Lichte der jüngst ergangenen Rechtsprechung verfehlt. Unter Einbeziehung des angesprochenen Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes sei es nicht schädlich, jene Wirtschaftsgüter nicht in die Berichtigung der Investitionszuwachsprämie einzubeziehen, deren Nutzungseinsatz bereits 46,67 % bzw. 48,33 % des üblichen Verwendungseinsatzes zum Veräußerungszeitpunkt erreicht hätten. Die Verlegung der Praxis des Bf. nach h und die damit verbundene Veräußerung der meisten Wirtschaftsgüter am zuvor gegebenen Standort in c bewirke, dass die Nutzung von Einrichtungsgegenständen und technischem Gerät nicht annähernd der Hälfte der betriebsindividuellen Nutzungsdauer entsprechen würde und deshalb keinen Anspruch auf die Investitionszuwachsprämie zu vermitteln in der Lage sei.

Hiergegen wurde durch die steuerliche Vertretung des Bf. Vorlageantrag erhoben, wobei im Wesentlichen angeführt wurde, dass nach wie vor die Meinung vertreten werde, dass im Gesetz keine Behaltefrist vorgesehen sei und aus der Zitierung des § 7 EStG 1988 im § 108e EStG 1988 weder auf eine bestimmte Anzahl von Abschreibungsjahren noch auf den Begriff der "längereren" Nutzungsdauer geschlossen werden könne. Allerdings ziehe der VwGH die 50 % Grenze als Indiz für die Bejahung einer beabsichtigten längeren Nutzungsdauer heran und stelle Relationsrechnungen an. Die Berufung werde insofern ergänzt, als auf den Grundsatz von Treu und Glauben verwiesen werde, wobei der Sinn der Investitionszuwachsprämie in der Konjunkturbelebung gelegen sei. Viele Unternehmer hätten im Vertrauen auf den klaren Wortlaut des Gesetzes investiert. Wenn sie in weiterer Folge Wirtschaftsgüter aus bestimmten Gründen zu einem Zeitpunkt verkauft hätten, wo noch nicht 50 % der Anschaffungskosten abgesetzt gewesen seien, so verstöße eine Zurückrechnung der Prämie gegen den Grundsatz von Treu und Glauben. Mehrfach zitiert finde man die Meinung, "dass die Prämie auch zustehe, wenn das Wirtschaftsgut zwar zunächst für den langfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt gewesen sei, nach der Anschaffung eingetretene Unwägbarkeiten aber zum Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen geführt hätten. Die Betriebsveräußerung im Jahr nach der Geltendmachung der Prämie sei wegen der Betriebsbezogenheit nicht schädlich: Die Investitionen des Veräußerers zählten aber für den Vergleichszeitraum des Betriebserwerbers." Daraus sei für den Bf. ableitbar, dass wenn im Falle einer Betriebsveräußerung im Jahr nach der Geltendmachung der Prämie keine Beträge zurückzuzahlen seien, dies erst recht für den Fall des Verkaufes der wesentlichen Betriebsgrundlagen nach 3 Jahren gelten müsse. Die Praxis in c sei im e 2002 eröffnet worden, knapp drei Jahre später seien die wesentlichen Betriebsgrundlagen veräußert und eine Praxis in h erworben worden. Dieser Schritt sei selbstverständlich im Jahr 2002 weder geplant noch vorhersehbar gewesen. Es sei eine rein wirtschaftliche Entscheidung gewesen, es liege keinerlei Missbrauch vor, die seinerzeit durch die IZP geförderten Wirtschaftsgüter seien weiterhin im Inland in Verwendung. Weiters hat der Bf. durch

seine steuerliche Vertretung auf das VwGH-Erkenntnis vom 30. e 2012, 2009/13/0147, verwiesen, ohne dieses Erkenntnis zu kommentieren.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Der Sachverhalt steht unbestritten fest.

Strittig ist, ob dem Bf. die von ihm geltend gemachte Investitionszuwachsprämie für 2002 in Höhe von € 17.511,18 zusteht.

Befristete Investitionszuwachsprämie, § 108e EStG 1988:

- (1) 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.
- (2) Prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter sind ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens. Nicht zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern zählen:

- Gebäude.
- Geringwertige Wirtschaftsgüter, die gemäß § 13 abgesetzt werden.
- Personen- und Kombinationskraftwagen, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% der gewerblichen Personenbeförderung dienen.
- Wirtschaftsgüter, die nicht in einer inländischen Betriebsstätte verwendet werden, die der Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 dient. Dabei gelten Wirtschaftsgüter, die auf Grund einer entgeltlichen Überlassung überwiegend im Ausland eingesetzt werden, nicht als in einer inländischen Betriebsstätte verwendet.

(3) 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.

(4) Die Prämie kann nur in einer Beilage zur Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungserklärung (§ 188 BAO) des betreffenden Jahres geltend gemacht werden. Sie kann überdies in einer bis zum Eintritt der Rechtskraft des Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides nachgereichten Beilage geltend gemacht werden. In der Beilage sind die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und die daraus ermittelte Investitionszuwachsprämie darzustellen.

(5) Die sich aus dem Verzeichnis ergebende Prämie ist auf dem Abgabenkonto gutzuschreiben, es sei denn, es ist ein Bescheid gemäß § 201 BAO zu erlassen. Die Gutschrift wirkt auf den Tag der Einreichung des Verzeichnisses zurück. Sowohl die Prämie als auch eine Prämien nachforderung bzw. Rückforderungsansprüche auf Grund einer geänderten Bemessungsgrundlage gemäß Abs. 3 gelten als Abgabe vom Einkommen im Sinne der Bundesabgabenordnung und des Abgabenverwaltungsorganisationsgesetzes. Auf die Gutschrift sind jene Bestimmungen der Bundesabgabenordnung anzuwenden, die für wiederkehrend zu erhebende, selbst zu berechnende Abgaben gelten. Die Prämie ist zu Lasten des Aufkommens an veranlagter Einkommensteuer zu berücksichtigen.

Es trifft zwar zu, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Wirtschaftsgüter grundsätzlich nur dann einen Anspruch auf die Investitionszuwachsprämie im Sinne des § 108e EStG 1988 vermitteln können, wenn sie dazu gewidmet sind, über einen längeren Zeitraum dem Betrieb als Anlagevermögen zu dienen, weil nur in einem solchen Fall von einer Absetzung "im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8)" die Rede sein kann (vgl. zuletzt die hg. Erkenntnisse vom 28. Februar 2012, 2009/15/0082, und vom 26. April 2012, 2009/15/0139, mit Verweis auf das hg. Erkenntnis vom 20. April 2006, 2005/15/0156). Zu beachten ist allerdings, dass sich aus dem Zweck der Bestimmung (der Ankurbelung der betrieblichen Investitionstätigkeit) ergibt, dass die Prämie auch zusteht, wenn das Wirtschaftsgut zwar zunächst für den langfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt war, nach der Anschaffung eintretende Unwägbarkeiten (z.B. Schaden auf Grund höherer Gewalt, unvorhergesehene Unbrauchbarkeit im Betrieb) aber zum Ausscheiden aus dem

Betriebsvermögen geführt haben (vgl. z. B. Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG 1988 III32, § 108e Tz 3 "Behaltefrist", sowie RdW 2012/244, 238), zumal ein durch Unwägbarkeiten hervorgerufenes Ausscheiden des Wirtschaftsgutes kein Indiz gegen das ursprüngliche Bestehen einer Widmung zum langfristigen Einsatz im Betrieb darstellt. Für diese auch den subjektiven Investitionswillen berücksichtigende Unwägbarkeit kommt es nicht auf eine Unvorhersehbarkeit an sich, sondern darauf an, ob die Unbrauchbarkeit mangels dafür bestehender konkreter Anhaltspunkte für den Steuerpflichtigen "unvorhergesehen" eintrat (VwGH vom 30.05.2012, 2008/13/0246).

Im vorliegenden Fall steht außer Streit, dass der Bf. die im Jahr 2002 mit den strittigen Wirtschaftsgütern eingerichteten Praxisräume in c rund drei Jahre später aufgab, weil er eine Praxis an einem anderen Ort erworben hat, und er die Praxiseinrichtung am erstgenannten Ort demzufolge verkaufte.

Dass eine solche Entwicklung im Zeitpunkt der Investitionen "vollkommen unvorhersehbar" gewesen sein müsse, um den Anspruch auf Investitionszuwachsprämie unberührt zu lassen, trifft nach dem Erkenntnis des VwGH vom 30. e 2012, 2008/13/0246, nicht zu (VwGH 30.05.2012, 2009/13/0147).

Das Bundesfinanzgericht geht aufgrund der Aktenlage bedenkenlos davon aus, es liegen hierzu keinerlei gegenteilige Anhaltspunkte im Finanzamtsakt vor, dass der Bf. zum Zeitpunkt seiner Praxisgründung in c im Jahr 2002 samt dem Erwerb der gegenständlichen Wirtschaftsgüter dafür, die künftige Entwicklung noch nicht vorhergesehen hat, nämlich dass er nach knapp drei Jahren diesen Standort glaubhaft aus *wirtschaftlichen Gründen*, was durchaus der allgemeinen Lebenserfahrung hinsichtlich Standortwechsel entspricht, wieder aufgibt und an einem anderen Ort, welcher sich für ihn wirtschaftlich günstiger darstellt, neu zu praktizieren anfängt bzw. dort eine freiwerdende bpraxis übernimmt. Auch kann kein Zweifel daran bestehen, und wird dies auch vom Finanzamt nicht behauptet, dass die für die Praxis in c erworbenen Wirtschaftsgüter naturgemäß dafür vorgesehen waren, in seiner dortigen Praxis über einen längeren Zeitraum als Anlagevermögen zu dienen und nicht nach knapp drei Jahren bereits veräußert zu werden, und wurden sie dann an die Praxisnachfolgerin in c verkauft.

Das Finanzamt hat keine Feststellungen zur Vorhersehbarkeit der Unbrauchbarkeit der Wirtschaftsgüter wegen des Erwerbs der Praxis in h in rd. drei Jahren bzw. dass der Bf. diese bereits bei Tätigung seiner Investitionen für die Praxis in c im Wissen oder zumindest Ahnung, ob der baldigen Unbrauchbarkeit der Wirtschaftsgüter, weil er damals schon vorhatte, von c in die Praxis nach h zu wechseln, getroffen bzw. konkrete Anhaltspunkte hierzu aufgezeigt und sind solche - wie bereits oben erwähnt - auch für das BFG nicht erkennbar.

Dieser Umstand ist somit für den Bf. im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als *unvorhergesehen eingetreten* zu werten und hindert daher nicht die Anerkennung der IZP in der vom Bf. geltend gemachten Höhe von € 17.511,18.

Ein Bescheid betreffend Investitionszuwachsprämie stellt eine Festsetzung nach § 201 BAO dar und hat nur zu ergehen, wenn die Behörde von der eingereichten Erklärung abweicht. Im Streitfall hat daher eine ersatzlose Behebung des angefochtenen Bescheides zu erfolgen, da die zustehende Investitionszuwachsprämie nicht von der eingereichten abweicht (vg. VwGH 21.9.2006, 2006/15/0236).

Der Beschwerde war daher Folge zu geben, die geltend gemachte Investitionszuwachsprämie in Höhe von € 17.511,18 anzuerkennen und war der angefochtene Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe hierzu ua VwGH vom 30.05.2012, 2009/13/0147; 30.05.2012, 2008/13/0246; 28.10.2014, 2012/13/0116; 24.03.2015, 2012/15/0179; 24.03.2015, 2013/15/0058) abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Feldkirch, am 15. Juni 2015