



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HR Dr. Ursula Leopold und die weiteren Mitglieder HR Dr. Jutta Pronegg, Josef Pessler und Alfred Ferstl im Beisein der Schriftführerin Dagmar Brus über die Berufung der Bw., vertreten durch WTHGmbH, vom 29. November 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 8. November 2004 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2003 nach der am 25. Februar 2009 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (=Bw.) machte mit Eingabe vom 20. Februar 2004 eine Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2003 in Höhe von 682.035,45 Euro geltend. Das Finanzamt verbuchte die beantragte Prämie am 25. Mai 2004 als Gutschrift auf dem Abgabenkonto der Bw.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Nachschau im Oktober 2004 stellte das Finanzamt fest, dass die Bw. die Investitionszuwachsprämie ua. für eine Splittanlage, die im April 2003 in Betrieb genommen worden war, beantragt hatte. Mit der Herstellung dieser Splittanlage sei bereits im Jahr 2001 begonnen worden. Bis zum 31. Dezember 2002 seien Teilherstellungskosten in Höhe von 1.103.615,27 Euro angefallen. Die Bw. habe die in den

Jahren 2001 und 2002 angefallenen Teilherstellungskosten in Höhe von 259.887,98 Euro und 843.727,29 Euro zur Gänze als Investitionszuwachs des Jahres 2003 behandelt. Für diese in den Jahren 2001 und 2002 zu aktivierenden Teilbeträge der Herstellung hätte die Bw. nach Ansicht des Finanzamtes die Investitionszuwachsprämie bereits in den Jahren 2001 und 2002 beantragen müssen. Eine Nachholung im Jahr 2003 sei nicht möglich. Die beantragte Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2003 sei daher um 147.148,71 Euro zu kürzen. Ausgehend von dieser Rechtsmeinung setzte das Finanzamt mit dem angefochtenen Bescheid vom 8. November 2004 in der Folge die Investitionszuwachsprämie 2003 mit 534.886,74 Euro fest.

Die Bw. bekämpfte diesen Bescheid mit Berufung vom 29. November 2004. Sie führte in der Berufung aus, dass aus dem Wortlaut des § 108e EStG 1988 keineswegs hervorgehe, dass bei der Herstellung von prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern über mehrere Gewinnermittlungsperioden hinweg die Investitionszuwachsprämie bereits im Jahr der Aktivierung der Teilherstellungskosten geltend zu machen sei. Die Bw. habe danach zu Recht im Sinne des § 108e EStG 1988 für das Jahr 2003, in dem die Splittanlage fertig gestellt worden und in Betrieb genommen worden war, die Investitionszuwachsprämie von den gesamten Herstellungskosten beantragt. Der Wortlaut des § 108e EStG 1988 normiere bei längerfristigen Herstellungsvorgängen weder eine Pflicht noch ein Wahlrecht zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie von den Teilherstellungskosten. Der Gesetzeswortlaut zielen hinsichtlich der Anspruchsgrundlage auf den Begriff Anschaffungs- und Herstellungskosten von prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern ab. Dies ergebe sich schon aus § 108e Abs. 1 EStG 1988, der von Anschaffung/Herstellung spreche. Auch der konkretisierende Absatz 3 dieser Gesetzesstelle stelle nur auf den Begriff „Anschaffungs- und Herstellungskosten“ ab. Eine Bezugnahme auf Teilanschaffungs- oder Teilherstellungskosten (als Anspruchsgrundlage) finde sich im Gesetzeswortlaut nicht.

Als Anschaffungszeitpunkt gelte der Zeitpunkt der Lieferung und das Jahr der Herstellung sei mit dem Jahr der Fertigstellung gleichzusetzen. Dies lasse sich aus den Definitionen des § 203 Abs. 2 und 3 HGB ableiten und stimmten die diesbezüglichen Definitionen des Handelsrechts mit dem Steuerrecht überein. Die Begriffe Teilanschaffungs- und Teilherstellungskosten seien im Abgabenrecht nicht explizit definiert.

Zum Zwecke der Ermittlung der Investitionskosten eines Jahres fehle es an der Erwähnung von Teilanschaffungs- und Teilherstellungskosten, weshalb die Investitionszuwachsprämie nach dem Gesetzeswortlaut nur von den „angeschafften bzw. fertig gestellten“ Wirtschaftsgütern geltend gemacht werden könne. Daran vermöge auch der Umstand nichts zu ändern, dass nach § 108e Abs. 3 Z 1 EStG 1988 für die Ermittlung des durchschnittlichen

Investitionszuwaches der Vorjahre zu aktivierende Teilbeträge der Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit einzubeziehen seien. Dabei handle es sich nur um die Definition des Vergleichswertes aus Vorjahren, nicht jedoch um die Festlegung der Anspruchsgrundlage eines betreffenden Jahres.

Dass der Gesetzgeber bewusst eine Differenzierung zwischen Anschaffung/Herstellung und Teilanschaffung/Teilherstellung hinsichtlich der Anspruchsgrundlage für die Investitionszuwachsprämie ziehen wollte, zeige sich bei analoger Heranziehung vergleichbarer Bestimmungen. So könne gemäß § 10 Abs. 1 EStG der Steuerpflichtige bei der „Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren Anlagegütern einen Investitionsfreibetrag (IFB) von höchstens 20% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd geltend machen. Nach dieser Bestimmung würden sich Teilanschaffungs- bzw. Herstellungskosten nicht für die Bildung eines IFB eignen. Deutlich zeige dies die Bestimmung des § 10 Abs. 7 EStG, wonach wahlweise der IFB bereits von den zu aktivierenden Teilbeträgen geltend gemacht werden könne, wenn sich der Anschaffungs- oder Herstellungsvorgang von Wirtschaftsgütern auf mehrere Jahre erstrecke. Der Absatz 7 wäre überflüssig, wenn die Teilherstellungs- oder Anschaffungskosten von den Begriffen Anschaffung- bzw. Herstellungskosten erfasst wären. Nichts anderes ergebe sich aus § 12 EStG, wonach stille Reserven von Anschaffungs- oder Herstellungskosten **oder** den Teilbeträgen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abgezogen werden dürften.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 30. März 2007 wurde die Berufung abgewiesen.

In der Folge stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. In diesem Antrag wiederholte die Bw. im Wesentlichen ihre bisherigen Einwendungen. Ergänzend brachte sie vor, dass die mit der Splittanlage zusammenhängenden, in den Jahren 2001 und 2002 angefallenen Teilherstellungskosten in Höhe von 1.103.615,27 Euro, welche sie als Anlage in Bau aktiviert habe, nicht als selbständige Wirtschaftsgüter zu betrachten seien. Es handle sich im Wesentlichen um Aufwendungen für die Befestigung des Betriebsplatzes für die Splittanlage. Entsprechend der Judikatur des VwGH sei für die Frage, ob mehrere selbständige oder ein einheitliches Wirtschaftsgut vorliege, die Verkehrsauffassung entscheidend. Der Anschaffungszeitpunkt liege weiters dann vor, wenn der erworbene Gegenstand den Zustand erreicht habe, der die bestimmungsgemäße Nutzung im Betrieb ermögliche. Die Aufwendungen der Teilherstellungskosten der Jahre 2001 und 2002 seien für die Nutzbarmachung der Splittanlage erforderlich gewesen und folglich mit der Splittanlage, die 2003 in Betrieb ging, als einheitliches Wirtschaftsgut zu sehen.

In der am 30. Jänner 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde seitens der Bw. im Wesentlichen der Inhalt der Berufung und des Vorlageantrages wiedergegeben. Darüber hinaus wird auf § 10a Abs.3 Z.2 EStG und § 10c Abs.2 EStG verwiesen, wo ebenfalls der Begriff der Teilherstellungskosten im Gesetz angeführt wird. Man könne dem Gesetzgeber nicht unterstellen, dass er eine derartige Regelung erlassen hätte, wenn sie bedeutungslos wäre. Zusammenfassend ist davon auszugehen, dass erst zum Zeitpunkt der Fertigstellung der Splittanlage im Berufungsjahr 2003 die Investitionszuwachsprämie von den Gesamtherstellungskosten geltend zu machen war.

Die Bestimmung des § 108 e Abs.3 EStG habe im Berufungsfall keine Anwendung zu finden, da dies dem Sinn der Bestimmung nahezu zuwiderlaufen würde. Dies würde bedeuten, dass zu aktivierende Herstellungskosten der Vorjahre, für die keine Investitionszuwachsprämie geltend gemacht werden konnte, den Vergleichswert erhöhten und somit die Prämie kürzten.

Bei weiter Auslegung und unter Berücksichtigung des Normzweckes dieser Bestimmung - auf den Berufungsfall trifft dies zwar nicht zu – könnte man ein Wahlrecht zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie von den Teilherstellungskosten unterstellen und wäre für diese Fälle ein Anwendungsbereich des § 108 e Abs.3 denkbar. Unter diesem Blickwinkel wäre auch der Normzweck erfüllt. Wobei klargestellt wird, dass diese Auslegungsweise aus dem Gesetzestext nicht ohne weiteres ableitbar sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Berufungsfall ist die Frage strittig, ob für Wirtschaftsgüter, deren Anschaffung/Herstellung sich über mehrere Jahre erstreckt, die in den jeweiligen Jahren zu aktivierenden Teilbeträge bereits prämienbegünstigt sind, dh ob für diese Teilbeträge bereits im Jahr der Aktivierung die Investitionszuwachsprämie geltend zu machen ist oder erst im Jahr der Fertigstellung des herzustellenden Wirtschaftsgutes bzw. ob diesbezüglich ein Wahlrecht besteht.

Die maßgebliche Gesetzesstelle lautet:

§ 108e. Abs. 1 EStG

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.

Abs. 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.

Abs. 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.

Der Investitionszuwachs ist die Differenz zwischen den begünstigten Investitionen (Anschaffungs- und Herstellungskosten) des jeweiligen Jahres und dem Durchschnitt der letzten drei vorangehenden Jahre.

Der im § 108e Abs.3 Z 1 EStG 1988 normierte Begriff „**durchschnittlicher Investitionszuwachs**“ kann nach Ansicht des erkennenden Senates sowohl nach der Bedeutung innerhalb der Gesetzessystematik im Gesamtzusammenhang und nach dem

Normzweck, als auch nach dem Wortsinn nur so interpretiert werden, dass darunter der Investitionszuwachs des jeweiligen Jahres abzüglich des in den Vorjahren angefallenen Vergleichs (Durchschnitts) -betrages zu verstehen ist und sich dieser Begriff gleichzeitig auf den Vergleichsbetrag bezieht.

Der Wortsinn des § 108e Abs. 3 Z 1 lässt unzweifelhaft erkennen, dass zur Ermittlung des "durchschnittlichen Investitionszuwachses" die jeweils zu aktivierenden Teilbeträge der Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit einzubeziehen sind. Nach dem Sinn und der Gesamtkonzeption dieser Regelung kommt man weiters zu dem Ergebnis, dass für die Berechnung des Durchschnitts, die in den jeweiligen Jahren aktivierungspflichtigen Aufwendungen (Teilbeträge)

a) den Durchschnittswert erhöhen **und**

b) in die Bemessungsgrundlage im Jahr der Aktivierung einfließen

Dies wird durch die Formulierung "durchschnittlicher Zuwachs", was eine sprachliche Verknüpfung der Vorjahre mit dem laufenden Jahr darstellt, untermauert. Aus dieser Formulierung geht deutlich hervor, dass umgebuchte Anlagen in Bau die Bemessungsgrundlage insofern mindern, als diese bereits im Vorjahr zu berücksichtigen waren, da bereits von diesen Teilbeträgen die Prämie geltend zu machen war. Jede andere Vorgangsweise würde zu willkürlichen Folgen führen. Insbesondere wäre dann die Prämie von Zufälligkeiten abhängig, wenn etwa die Anlage verspätet geliefert wird oder die Herstellung verspätet beendet wird. Ausgehend vom Grundtatbestand kann der § 108e Abs. 3 EStG 1988 nur so ausgelegt werden, dass eine derartige Regelung einen Investitionsanreiz bieten soll, in dem der jährliche Wertzuwachs von Investitionen, der sich auch in zu aktivierenden Teilbeträgen niederschlägt, gefördert wird. Die Einbeziehung der Teilbeträge der Herstellung sowohl in den Vergleichsbetrag als auch in die Anspruchsgrundlage ist daher die einzig verfassungskonforme, denkmögliche Auslegung.

Die verfassungskonforme Interpretation dieser Bestimmung kann nur dazu führen, dass sämtliche zu aktivierenden Herstellungs- und Anschaffungskosten sowohl während des Vergleichszeitraums als auch im Jahr der Geltendmachung der Prämie nach den gleichen Maßstäben behandelt werden müssen. Jede andere Sichtweise würde dem Gesetz einen verfassungswidrigen Inhalt unterstellen, da für eine Ungleichbehandlung weder im Gesetz noch im Tatsächlichen eine sachliche Rechtfertigung ersichtlich ist.

Es führt sowohl eine systematische Interpretation des § 108e EStG, die sprachliche Auslegung als auch jene nach der ratio legis zum Ergebnis, dass zu aktivierende Teilbeträge der Anschaffung und der Herstellung sowohl in den Vergleichsjahren als auch im Jahr der

Geltendmachung in die Bemessungsgrundlage gleichermaßen einbezogen werden müssen. Diese Auslegung ist auch unter dem Gesichtspunkt der Verfassungsmäßigkeit zu wählen, da eine andere Vorgangsweise zu einem willkürlichen Ergebnis führte. Die dem angefochtenen Bescheid zu Grunde liegende Auslegung stellt daher die einzige, dem Gleichheitssatz entsprechende Interpretationsmöglichkeit dar (siehe diesbezüglich auch Thunshirn/Untiedt, SWK 3/2005, S 76ff).

Mit den Ausführungen in der Berufung, dass die als Anlagen in Bau aktivierten Teilbeträge der Jahre 2001 und 2002 keine selbständigen Wirtschaftsgüter darstellten, da diese als Vorarbeiten für die Nutzbarmachung der 2003 in Betrieb genommenen Splittanlage dienten, kann die Bw. nichts für ihren Standpunkt gewinnen.

Auf dem Konto Anlagen in Bau sind ua. Herstellungskosten für noch nicht abgeschlossene Investitionen im Sachanlagenbereich aufzuweisen (siehe Straube, HGB, 2. Band, Rechnungslegung, 2. Auflage, Manz, Wien 2000, § 224 Rz 26) Nach § 224 Abs. 2 II Z 4 HGB (maßgeblich in den Streitjahren) sind unter den Sachanlagen „Anlagen im Bau“ zu aktivieren. Keinesfalls müssen die zu aktivierenden mit der Herstellung einer Sachanlage verbundenen Aufwendungen zu einem selbständigen Wirtschaftsgut führen. Dies verlangt aber auch § 108e Abs. 3 Z 1 EStG 1988 nicht, wenn von den zu aktivierenden Teilbeträgen der Herstellungskosten gesprochen wird. Die in dieser Bestimmung genannten, zu aktivierenden Teilbeträge leiten sich aus § 224 Abs. 2 II Z 4 HGB ab. Es ist daher unbeachtlich, ob die in den Jahren 2001 und 2002 aktivierten Teilbeträge der Herstellungskosten der 2003 fertig gestellten und in Betrieb genommenen Splittanlage selbständige Wirtschaftsgüter darstellten oder nicht.

Von Bedeutung ist nur der Umstand, dass in den Jahren 2001 und 2002 zu aktivierende Teilbeträge der Herstellung vorlagen, welche bereits prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter darstellten, für die *nur* im Jahr des Anfalles die Prämie zu beantragen war und die gleichzeitig in den Vergleichsbetrag mit einzubeziehen waren. Die Eigenschaft als selbständiges Wirtschaftsgut für diese Teilbeträge wird vom Gesetz nicht verlangt und kann daher die Bw. unter diesem Aspekt nichts für ihren Standpunkt gewinnen.

Ebenso führt der Hinweis auf den Investitionsfreibetrag (§ 10 EStG 1988 alte Fassung) und die Übertragung stiller Rücklagen (§ 12 EStG 1988) nicht zum Erfolg.

Nach § 10 Abs. 7 erster Satz EStG 1988 alte Fassung konnte ein Investitionsfreibetrag grundsätzlich nur im Jahr der Anschaffung oder Herstellung geltend gemacht werden. Nach dem zweiten Satz dieser Gesetzesstelle war die Bildung eines Investitionsfreibetrages fakultativ auch in einem anderen Jahr zulässig, sofern es sich um Teilbeträge von

Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten handelte. Diese Bestimmung war demnach als Wahlrecht ausgeformt. Gerade das sieht aber der § 108e Abs. 3 Z 1 nicht vor. Danach **sind** für die Ermittlung des durchschnittlichen Investitionszuwachses die jeweils zu aktivierenden Teilbeträge der Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit einzubeziehen. Der Gesetzgeber hat hier durch das Wort „**sind**“ eindeutig kein Wahlrecht normiert. Eine Analogie ist daher ausgeschlossen.

Auch § 12 Abs. 1 EStG 1988 normiert durch die Formulierung: Natürliche Personen können stille Reserven (Abs. 2), die bei der Veräußerung von Anlagevermögen aufgedeckt werden, von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten **oder** den „Teilbeträgen der Anschaffungs- und Herstellungskosten“ des im Wirtschaftsjahr der Veräußerung angeschafften oder hergestellten Anlagevermögens absetzen, durch die Verwendung des Wortes „**oder**“ dezidiert ein Wahlrecht, welches im § 108e Abs. 3 Z 1 EStG 1988 eben **nicht** vorgesehen ist. Eine Analogie zu diesem Rechtsinstitut ist daher ebenfalls nicht zulässig.

Die Bw. kann auch mit den Verweisen auf die Bestimmungen des §10a Abs. 3 Z 2 und § 10c Abs. 2 EStG 1988 nichts für ihren Standpunkt gewinnen.

Der § 10a Abs. 3 Z 2 zweiter Satz EStG 1988 lautet:

....“Erstreckt sich die Herstellung des Gebäudes über einen Zeitraum, der nach dem 31. Dezember 2003 endet, kann die vorzeitige Abschreibung von jenen *Teilherstellungskosten* geltend gemacht werden, die bis zum 31. Dezember 2003 anfallen. Die vorzeitige Abschreibung kann nur insoweit geltend gemacht werden, als die Herstellungskosten (Teilherstellungskosten) 3,8 Millionen Euro nicht übersteigen.“

Zum Einen ist in dieser Gesetzesstelle von Teilherstellungskosten und nicht von zu aktivierenden Teilbeträgen der Herstellungskosten die Rede und ist auf Grund dieser Differenzierung der Begriffe ein Analogieschluss gar nicht möglich. Darüber hinaus ist das Institut der vorzeitigen Abschreibung vergleichbar mit der Investitionszuwachsprämie. Die vorzeitige Abschreibung kann erst im Zeitpunkt der Inbetriebnahme erfolgen. Die Investitionszuwachsprämie kann unabhängig davon geltend gemacht werden und soll der jeweils geschaffene Investitionszuwachs gefördert werden. Im § 10a Abs. 3 Z 2 EStG 1988 wurde ein Wahlrecht normiert, das die Möglichkeit schafft, bei sich über einen längeren Zeitraum erstreckenden Anschaffungen/Herstellungen zumindest für einen Teil der anfallenden Kosten noch in den Genuss der zeitlich befristeten Begünstigung der vorzeitigen Abschreibung zu kommen. Hier handelt es sich wiederum um eine Kannbestimmung und nicht wie bei der Investitionszuwachsprämie um eine Istbestimmung, die zwingend die

Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie nach Maßgabe der zu aktivierenden Teilbeträge der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten anordnet.

Würde man der Auslegung der Bw. folgen, dass die Investitionszuwachsprämie immer erst im Zeitpunkt der Fertigstellung eines Wirtschaftsgutes beantragt werden konnte, wäre im Falle der Beendigung der Herstellung eines Wirtschaftsgutes im Jahr 2005 bei sich über mehrere Jahre erstreckenden Herstellungsvorgängen überhaupt keine Prämie angefallen. Um dennoch eine Teilprämie zu ermöglichen, hat der Gesetzgeber den § 108e Abs. 3 Z 1 EStG 1988 geschaffen.

Der § 10c Abs. 2 EStG 1988 lautet:

...“Ersatzbeschaffung von sonstigen Wirtschaftsgütern: Soweit eine Ersatzbeschaffung vorliegt, kann der Steuerpflichtige bei der Anschaffung oder Herstellung von sonstigen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens neben der Absetzung für Abnutzung gemäß § 7 eine vorzeitige Abschreibung von 20% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd geltend machen. Voraussetzung ist, dass die Anschaffung oder Herstellung nach dem 30. Juni 2005 und vor dem 1. Jänner 2007 erfolgt. Erstreckt sich die Anschaffung oder Herstellung der Wirtschaftsgüter über einen Zeitraum, der nach dem 31. Dezember 2006 endet, kann die vorzeitige Abschreibung von jenen Teilherstellungskosten geltend gemacht werden, die bis zum 31. Dezember 2006 anfallen“.

Für diese Bestimmung gelten die obigen Ausführungen zu § 10a Abs. 3 Z 2 zweiter Satz EStG 1988 analog und kann die Bw. auch mit dem Hinweis auf diese Bestimmung ihren Standpunkt nicht untermauern.

Die Ausführungen der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung, dass die Anwendbarkeit des § 108e Abs. 3 Z 1 EStG 1988 nur auf eine ganz bestimmte, aus dem Gesetz wiederum nicht ableitbare Fallkonstellation beschränkt sei, ist nicht nachvollziehbar. Dies bedeute letztlich, dass diese Gesetzesstelle de facto gar nicht anzuwenden sei. Eine derartige Auslegung ist weder aus dem Gesetz ableitbar, noch kann dem Gesetzgeber unterstellt werden, dass er eine Bestimmung erlässt, für die es keinen Anwendungsfall gibt.

Aus den obigen Darlegungen war daher der Berufung spruchgemäß der Erfolg zu versagen.

Graz, am 25. Februar 2009