



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 1

GZ. RV/0069-L/05

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der L.GesmbH, vertreten durch G.GesmbH, vom 2. Dezember 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 2. November 2004 betreffend den Haftungs- und Abgabenbescheid hinsichtlich Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die berufungswerbende Gesellschaft (im Folgenden kurz: bw. Ges.) machte in der Erklärung zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie (im Folgenden kurz: IZPr) gem. § 108 e EStG für das Jahr 2003 auf Grund einer Bemessungsgrundlage iHv. 254.790,00 € eine IZPr iHv. 25.479,00 € geltend. Die geltend gemachte IZPr wurde zunächst vom Finanzamt erklärungsgemäß gutgeschrieben. Das Finanzamt führte in weiterer Folge eine Nachschau gem. § 146 BAO durch und hielt als dessen Ergebnis in der Niederschrift vom 29.10.2004 im Wesentlichen Folgendes fest:

Die Kapitalgesellschaft betreibe einen Gastronomiebetrieb, der erst nach Inkrafttreten des § 108 e EStG eröffnet worden sei. Sie habe diverse Wirtschaftsgüter des Sachanlagevermögens (u.a. Geschirr, sonstige Kücheneinrichtungen) angeschafft und sich für die Bewertung dieser abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Festwertverfahrens bedient. Für diese Wirtschaftsgüter (Festwerte) sei eine IZPr geltend gemacht worden, die Bemessungsgrundlage hierfür betrage 36.000,00 €. Die gesamte Bemessungsgrundlage für die IZPr betrage 254.790,00 €.

Voraussetzung für die Geltendmachung einer IZPr sei gem. § 108 e Abs. 1 2. Satz EStG, dass die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung im Wege der Absetzung für Abnutzung (§ 7 und 8 EStG) abgesetzt würden. Konsequenz des Festwertverfahrens sei, dass Zugänge laufende Betriebsausgaben seien und Abgänge bilanziell nicht erfasst würden. Eine AfA vom Festwert sei nicht zulässig. Mangels Berücksichtigung des Wertverzehres von abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Sachanlagevermögens im Wege der Absetzung für Abnutzung komme eine Berücksichtigung der vom Festwertverfahren betroffenen Wirtschaftsgüter für die Ermittlung des Investitionszuwachses iSd § 108 e Abs. 3 EStG nicht in Betracht.

In der angeführten Niederschrift wird als steuerliche Konsequenz die Bemessungsgrundlage für die IZPr um den Festwertbetrag von 36.000,00 € gekürzt und somit ein um 3.600,00 € geringerer Betrag an Prämie (gegenüber der Erklärung der Bw. Ges.) errechnet.

In weiterer Folge erließ das Finanzamt einen Haftungs- und Abgabenbescheid hinsichtlich IZPr 2003 auf Grundlage der angeführten Feststellungen des Nachschauorgans von 29.10.2004, in welchem der Differenzbetrag von 3.600,00 € zur Nachzahlung vorgeschrieben wurde.

Gegen den angeführten Haftungs- und Abgabenbescheid wurde mit Eingabe des steuerlichen Vertreters vom 2.12.2004 Berufung erhoben und diese im Wesentlichen wie folgt begründet:

Die Berufung richte sich gegen die Nichtanerkennung der Investitionszuwachsprämie für abnutzbare Anlagegüter, die iHv. 36.000,00 € aktiviert worden seien. Nach § 108 e EStG sei für die Geltendmachung einer IZPr eine der Voraussetzungen, dass die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7, 8) abgesetzt würden. Nach den Einkommensteuerrichtlinien (Rz 8217) müsse mit der Absetzung für Abnutzung noch im Jahr der Geltendmachung der Prämie begonnen werden.

Nach dem Einkommensteuerkommentar von Quantschnigg/Schuch (§ 6, Tz 33.3) sei beim Sachanlagevermögen der Festwert nicht von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bilden, weil sich Zugänge einerseits und Abschreibung und Abgänge andererseits einigermaßen decken müssten; erst dann sei ein konstanter = fester Wert des Gesamtbestandes erreicht. Dieser Zustand sei in der Regel erst nach mehreren Abschreibungsperioden erfüllt. Ein Festwert dürfe daher erst von bereits teilweise abgeschriebenen Buchwerten gebildet werden. Als Ausgangswert würde sich anbieten, einen Festwert erst nach Vornahme einer AfA bis zu einem Festhaltewert von 40 bis 50 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bilden (Hinweis auf Schmidt, EStG, 10. Auflage, Anmerkung 69 d zu § 6, Beckscher Bilanz-Kommentar, 2. Auflage, § 240 Tz 97 und Tz 110, dazu Platzer - Kros, ÖStZ 1976, 236). Dies entspreche einer durchschnittlichen Nutzungsdauer von vier und mehr Jahren. Bis zum Erreichen dieses Zustandes sei lt. Quantschnigg/Schuch somit mit laufender AfA vorzugehen.

Daraus gehe hervor, dass der im Jahr 2003 bei Neueröffnung aktivierte Wert nach obiger Bestimmung einer Absetzung für Abnutzung unterliege. Im Jahr 2003 seien jedoch bei der bw. Ges. diverse abnutzbare Anlagegüter unter dem Titel Festwert iHv. 36.000,00 € aktiviert worden. Dies entspreche nach den obigen Ausführungen nicht den Vorschriften betreffend Festwert. Es sei daher davon auszugehen, dass diese Anlagegüter in den Folgejahren einer Absetzung für Abnutzung unterliegen würden und erst bei einem Festhaltungswert von ca. 40 bis 50 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ein Festwert gebildet werden könne. Im Jahr 2003 sei mit dieser Absetzung für Abnutzung bereits begonnen worden, da nur 90 % der Anschaffungskosten aktiviert worden seien. In den nächsten Jahren sei dieser Buchwert jedoch auch weiterhin abzuschreiben, um obige Voraussetzungen zu erfüllen. Von den gesamten Anschaffungskosten für Geschirr und Gläser iHv. 40.288,19 € sei unter Berücksichtigung einer AfA iHv. 10 % für das Jahr 2003 ein Wert von 36.000,00 € angesetzt worden. Dieser Wert sei nach den obigen Ausführungen in den nächsten Jahren weiter einer Absetzung für Abnutzung zu unterziehen. Der aktivierte Betrag unterliege somit der Absetzung für Abnutzung gem. § 7, die Voraussetzungen für die Gewährung der IZPr würden somit vorliegen.

In der dem Finanzamt für das Jahr 2003 vorgelegten Bilanz werden die strittigen Wirtschaftsgüter in der Liste der Neuzugänge wie folgt ausgewiesen:

Text	Datum	Ansch.-Wert EUR	%	AfA/EUR	Buchwert zum 31.12./EUR
Festwert für Geschirr, Gläser etc diverse Lieferanten	31.12.2003	36.000,00	0,00	0,00	36.000,00

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Zulässigkeit der Inanspruchnahme der IZPr für Wirtschaftsgüter des Sachanlagevermögens (Geschirr, sonstige Kücheneinrichtungen) die nach der so genannten Festwertmethode bewertet wurden.

Die Bestimmung des § 108e Abs 1 EStG lautet:

"Für den Investitionszuwachs bei prämiengünstigen 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."

§ 7 Abs 1 EStG bestimmt Folgendes:

"Bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr

erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung."

In § 8 EStG werden verschiedene Sonderformen der Absetzung für Abnutzung geregelt (für Gebäude, für den Firmenwert, für PKWs und Kombis sowie die Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung).

Die bw. Ges. argumentiert nun, dass –entsprechend der Ansicht von Quantschnigg (in Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 6, Tz 33.3) - bei der beabsichtigten Bildung eines Festwertes vorerst einige Perioden eine Absetzung für Abnutzung (AfA) gemäß § 7 EStG so lange vorzunehmen sei, bis der Festhaltewert (laut der deutschen handelsrechtlichen Literatur, die auch in Österreich anerkannt werde, ca. 40 bis 50% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten) erreicht sei. Sie habe in der Bilanz für 2003 zwar unrichtiger Weise bei Anschaffungskosten für die betreffenden Wirtschaftsgüter von 40.288,19 € einen Festwert von 36.000,00 € aktiviert, im Effekt sei aber dadurch mit der AfA bereits begonnen worden, da nur 90% der Anschaffungskosten aktiviert worden seien und damit eine AfA von 10% vorgenommen worden sei. Die AfA sei in den nächsten Jahren bis zum Erreichen des Festhaltewertes fortzusetzen.

Unstrittig ist, dass keine Sonderform der AfA nach § 8 EStG vorliegt. Strittig ist nach dem Gesagten hingegen, ob mit der Vorgangsweise der bw. Ges. eine AfA im Sinne des § 7 Abs 1 EStG vorgenommen wurde, was Voraussetzung für die Zuerkennung der strittigen IZPr ist. Nach der österreichischen steuerlichen Literatur (siehe Quantschnigg/Schuch, a.a.O., § 6, Tz 33; Doralt/Mayr, EStG-Kommentar, § 6, Tz 12 sowie Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 6 allgemein, Tz 4) ist der Ansatz von so genannten Festwerten als Ausnahme vom Grundsatz der Einzelbewertung auf Grund der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung (GoB) auch steuerlich zulässig. Dies entspricht auch der gängigen Praxis der Finanzverwaltung (vgl. Rz 2277ff. der EStR).

Die konkrete Art Ermittlung des Festhaltewertes richtet sich somit auch steuerlich nach den hierfür bestehenden handelsrechtlichen Grundsätzen.

Nach der herrschenden handelsrechtlichen Literatur in Österreich ist der Festwertbestand in der Weise zu bilanzieren, dass die Anschaffungskosten bereits im Anschaffungsjahr durch Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung auf den beabsichtigten Festwert vermindert werden (vgl. Platzer/Kros in ÖStZ 1976, S. 235ff., Straube, HGB-Kommentar, § 209, Anm. 9 sowie Grünberger in SWK 2000, S 479). Übereinstimmung besteht nach der zitierten Literatur auch dahingehend, dass dabei über einen längeren Zeitraum gesehen ein Abschlag (außerplanmäßige Abschreibung) von 50% der Anschaffungskosten den tatsächlichen Verhältnissen

am nächsten kommt. Demnach wird der Festwertansatz bereits im Anschaffungsjahr (iHv 50% der Anschaffungskosten) erreicht.

In der deutschen Literatur (z.B. Beck'scher Bilanzkommentar, § 240, Anm. 100) wird hingegen die von der bw. Ges. als die einzig richtig bezeichnete und von Quantschnigg auch für die steuerliche Vorgangsweise in Österreich geforderte Vorgangsweise bei Ermittlung des Festhaltungswertes im Anschaffungsjahr vertreten, nämlich die Vornahme jährlicher linearer Abschreibungen bis der beabsichtigte Anhaltewert erreicht wird.

Die bw. Ges. hat sich allerdings laut bilanzieller Darstellung selbst nicht an die von ihr als richtig bezeichnete Vorgangsweise gehalten (im Anlagenspiegel kein Ausweis der tatsächlichen Anschaffungskosten, sondern eines "Festwertes" von 36.000,00 €, keine Anführung einer Nutzungsdauer und Ausweis einer AfA für das strittige Wirtschaftsgut von "0,-- €").

Doch selbst wenn die bw. Ges. in den folgenden Jahren in der Weise vorgehen würde, wie sie dies in der Berufung dargestellt hat (Vornahme einer jährlichen linearen AfA bis der Festhaltungswert von 50% der Anschaffungskosten erreicht wird), könnte dies nicht zur Anerkennung der strittigen IZPr führen:

Nach Ansicht der Berufungsbehörde ist davon auszugehen, dass auch die von der bw. Ges. als einzig zulässige Methode für die Ermittlung des Festwertes dargestellte Vorgangsweise anzuerkennen ist; sie widerspricht zwar – wie oben dargestellt – der in Österreich vorherrschenden handelsrechtlichen Ansicht, dennoch wird sie nicht als handelsrechtlich unzulässig betrachtet können. Auf Grund der Maßgeblichkeit wird diese Methode daher auch steuerlich anzuerkennen sein. Zu prüfen bleibt somit, ob eine solche Vorgangsweise der Vornahme einer Abschreibung nach § 7 EStG entspricht, was nach dem oben Gesagten Voraussetzung für die Zulässigkeit einer IZPr ist.

Nach dem (oben widergegebenen) Wortlaut des § 7 Abs 1 EStG sind die (Anmerkung der Berufungsbehörde: gesamten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes abzusetzen, wobei sich die Nutzungsdauer nach der Gesamtdauer der Nutzung richtet. Nach der von der bw. Ges. dargestellten Vorgangsweise werden einerseits nicht die gesamten Anschaffungskosten linear über die Nutzungsdauer abgeschrieben (sondern nur rund die Hälfte – bis zum Erreichen des Festhaltungswertes), andererseits wird die lineare Abschreibung nicht über die gesamte Nutzungsdauer der strittigen Wirtschaftsgüter durchgeführt. In Wahrheit handelt es sich bei den jährlichen Abschreibungen bis zum Erreichen des beabsichtigten Festwertes nicht um eine lineare AfA im Sinne des § 7 EStG, sondern um – auch steuerlich anzuerkennende – außerplanmäßige Abschreibungen. Dabei wird die Differenz zwischen den Anschaffungskosten und dem Festhaltungswert eben nicht – wie nach herrschender Ansicht in Österreich – bereits im Anschaffungsjahr zur Gänze abgeschrieben, sondern dieser Betrag wird linear auf die anteilige (halbe) Nutzungsdauer aufgeteilt, bis der Festhaltungswert erreicht ist. Diese Rechtsansicht entspricht auch der Auffassung von Quantschnigg (a.a.O., § 7, Tz 19), wonach es sich

bei Vornahme der (außerplanmäßigen) Abschreibungen zur Bildung von Festwerten zwar um einen AfA-Ersatz, aber um keine AfA-Methode handelt. Die Bildung von Festwerten ist demnach eine besondere Bewertungsmethode, die in Abweichung vom Prinzip der Einzelbewertung auch steuerlich zulässig ist, jedoch keine AfA-Methode im Sinne des § 7 EStG.

Da somit im Ergebnis die Anschaffungskosten nicht im Wege der Absetzung für Abnutzung im Sinne der §§ 7 und 8 EStG abgesetzt wurden (und werden) hat das Finanzamt die beantragte IZPr für die Wirtschaftsgüter, für welche ein Festwert gebildet wurde (bzw. wird) zu Recht verweigert.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 28. Juni 2005