



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch V, vom 13. Februar 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 24. Jänner 2008 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Im Dezember 2004 wurde von der Berufungswerberin (Bw.) ein „LKW Scania incl. Ladekran und Ladebrückenaufbau“ um € 129.000 angeschafft (Nutzungsdauer 5 Jahre). Bereits im Mai 2005 wurde das Fahrzeug bereits wieder veräußert. In der am 13. Juli 2005 eingelangten Beilage zur Körperschaftsteuererklärung für 2004 wurde eine Investitionszuwachsprämie in Höhe von € 17.353,90 beantragt. Noch im Juli 2005 wurde der geltend gemachte Betrag am Abgabenkonto gut geschrieben.

In der Niederschrift über die Erhebung gem. § 143 BAO vom 23. Jänner 2008 wurde festgehalten, dass prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter zum langfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt sein müssten (VwGH 20.4.2006, 2005/15/0156). Anschaffungs- oder Herstellungskosten müssten daher zumindest mehr als die Hälfte ihrer Nutzungsdauer im Wege der AfA abgeschrieben werden. Da dies beim im Dezember 2004 fabrikneu angeschafften und im Mai 2005 veräußerten LKW Scania nicht der Fall sei, liege ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO vor, welches zur Änderung der bisherigen

Prämiengewährung führe. Mit Bescheid vom 24. Jänner 2008 wurde die Investitionszuwachsprämie gem. § 201 BAO mit € 5.602,23 festgesetzt.

In der Berufung vom 13. Februar 2008 wurde zunächst darauf hingewiesen, dass der Gesetzestext keine (Mindest-)behaltefrist vorsehe und offensichtlich vom Gesetzgeber eine solche auch nicht beabsichtigt worden sei. Vielmehr sei durch die Einführung einer befristeten Investitionszuwachsprämie eine Ankurbelung der Konjunktur durch eine vermehrte Investitionstätigkeit der österreichischen Wirtschaft beabsichtigt worden. Im konkreten Fall sei die Anschaffung eines LKW im Dezember 2004 zur Ausführung und Erbringung von Bauleistungen ein unaufschiebbares Investitionserfordernis gewesen, da im Betriebsvermögen des im Jänner 2004 übernommenen Bauunternehmens, abgesehen von einem Klein-LKW, kein Lastkraftwagen vorhanden gewesen sei. Baustofftransporte hätten daher vorübergehend durch Direktanlieferung der Lieferanten zur Baustelle oder durch Anmietung von Fremdlastkraftwagen bewerkstelligt werden müssen. Das größte Problem dabei sei jedoch stets das Fehlen eines entsprechenden LKW-Ladekrans, welcher nur auf einem größeren LKW montierbar sei, gewesen. Aus diesem Grund sei Ende 2004 diese, bereits überfällige Investition getätigt worden. In Anbetracht der Möglichkeit der Inanspruchnahme der Prämie seien Neugeräte angeschafft worden, obgleich in der ursprünglichen Planung aus Kostengründen die Anschaffung eines etwa 2-3 Jahre alten Gerätes vorgesehen gewesen sei. Nach Beginn der Bausaison 2005, als das Gerät einige Monate in Betrieb gewesen sei, habe sich herausgestellt, dass der Ladekran auf den betriebsspezifischen Einsatz als zu überdimensioniert anzusehen sei. Insbesondere hinsichtlich der Spezialausstattung des Ladekrans mit integrierter Seilwinde sei der Ladekran für einen Zimmermeisterbetrieb wesentlich effizienter nutzbar als für ein Bauunternehmen ohne angeschlossener Zimmerei. Aus diesem Grunde sei der LKW im Frühjahr 2005 wieder veräußert und als Ersatz dafür ein Gebrauchtgerät, welches für das Ersatzerfordernis ausreichend gewesen sei, angeschafft worden. Diese Entscheidung sei im Vertrauen auf die zu dieser Zeit geltende Rechtslage erfolgt. In der RZ 8217a der Einkommensteuerrichtlinien finde sich der Passus, dass das vorzeitige Ausscheiden eines derartigen Wirtschaftsgutes dann keine rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO darstelle, wenn das Wirtschaftsgut auf Grund nachträglicher Unwägbarkeiten bzw. unvorhergesehener Unbrauchbarkeit im Betrieb aus dem Betriebsvermögen ausscheide. Im vorliegenden Fall sei die beispielhafte Fallkonstellation hinsichtlich der Motive für das Ausscheiden eines Wirtschaftsgutes vollinhaltlich gegeben. Im Hinblick auf Treu und Glauben sei es aber auch nicht nachvollziehbar, dass ungewollte Auswirkungen einer Gesetzgebung mit negativen budgetären Folgen, mehrere Jahre nach deren Beschlussfassung durch einfache Änderung von Richtlinien saniert werden sollen.

Mit Schreiben vom 25. September 2009 ersuchte das Finanzamt die Bw. um Gegenstellungnahme. Die Unwägbarkeit sei ein unvorhergesehenes Ereignis. Unvorhergesehen sei ein Ereignis dann, wenn die Partei dieses tatsächlich nicht einberechnet habe und sie dessen Eintritt unter Bedachtnahme auf die ihr persönlich zumutbare Aufmerksamkeit und Voraussicht nicht habe erwarten können. Dabei komme es nicht auf die Erfahrungen eines Durchschnittsmenschen an, sondern auf die subjektiven Verhältnisse. Die Tatsache, dass sich für den Unternehmer erst aus der Verwendung im Betrieb herausgestellt habe, dass der prämienbegünstigte LKW mit dieser Spezialausstattung für diesen Betrieb weniger effizient nutzbar sei, stelle kein Ereignis dar, das für den mit der nötigen Fachkenntnis ausgestatteten Unternehmer unvorhersehbar wäre. Der Begriff der Unvorhersehbarkeit beinhaltet ebenfalls, dass das unwägbare Ereignis durch das der prämienbegünstigte LKW unbrauchbar werde, dem Steuerpflichtigen nicht schon zum Zeitpunkt der Anschaffung bekannt gewesen sei, sondern das Ereignis oder der Umstand erst in der Zukunft eintrete. In der Berufung seien derartige Gründe nicht aufgezeigt worden. Ausgestattet mit entsprechenden Fachkenntnissen, sei es dem Steuerpflichtigen sehr wohl zuzumuten, zu beurteilen, ob der angeschaffte LKW geeignet sei. Zudem bestünde der Umstand der Unbrauchbarkeit bereits bei der Anschaffung des LKWs. Hervorzuheben sei zudem die Tatsache, dass besagter LKW bereits im Mai 2005 direkt an die eigene Tochterfirma verkauft worden sei, welche den gleichen Unternehmensgegenstand habe und grundsätzlich die gleiche Art der Leistung anbiete. Wäre die betriebsspezifische Unbrauchbarkeit gegeben, dann würde diese Unbrauchbarkeit auch für das Tochterunternehmen anzunehmen sein. Wäre der LKW sofort von der Schwesterfirma erworben worden, dann wäre wegen des durchschnittlichen Zuwachses prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter 2001-2003 bei dieser Firma die IZP für den LKW nicht in voller Höhe ausnutzbar gewesen. So habe sie aber eine IZP in optimaler Höhe geltend gemacht. Da die Behörde in der vorliegenden Vorgangsweise keine andere wirtschaftliche Begründung sehe als die, eine möglichst hohe IZP zu erzielen, sei gem. § 22 BAO ein Missbrauch von Formen und Gestaltung zu unterstellen.

Im Antwortschreiben vom 29. Oktober 2009 hielt die Bw. fest; abgesehen davon, dass der Unternehmensgegenstand der beiden betroffenen Firmen keineswegs ident sei, weil sie ausschließlich ein Bauunternehmen betreibe und die Tochterfirma in B hingegen aus einem Baumeister- und Zimmereibetrieb bestehe, würde durch die Argumentation des Finanzamtes keinen Raum für eine (gelegentlich vorkommende) unternehmerische Fehlentscheidung bleiben. Wenn aus einem unaufschiebbaren, betrieblichen Erfordernis heraus ein LKW angeschafft werde und sich später bei dessen effektiver Nutzung herausstelle, dass diese Investition zwar grundsätzlich richtig und notwendig gewesen sei, in Hinblick auf Ausstattung

und Dimension man auch mit einer Stufe darunter das Auslangen gefunden hätte, handle es sich zweifelsfrei um eine Fehlinvestition. Nachdem der Aufbau eines eigenen Zimmereibetriebes in A zugunsten einer Forcierung und eines Ausbaus des bestehenden Betriebes in B zurückgestellt worden sei, sei im Zeitpunkt der Anschaffung des Fahrzeuges nicht vorhersehbar gewesen, wie effizient oder ineffizient sich dessen Einsatzmöglichkeit entwickeln würde. Die Motive für die Anschaffung eines Neufahrzeuges seien unbestritten in der damals geltenden Investitionsförderung gelegen gewesen. Eine „Unbrauchbarkeit“ des Fahrzeuges wie vom Finanzamt im Schreiben vom 25.9.2009 explizit angeführt sei nie behauptet worden. Nach einigen Monaten sei lediglich eine wirtschaftlich optimalere Nutzungsmöglichkeit im Zimmereibetrieb des Tochterunternehmens erblickt worden, weshalb dessen Veräußerung, verbunden mit der Anschaffung eines kleinen dimensionierten Gebrauchtfahrzeuges die einzige logische und betriebswirtschaftlich richtige Entscheidung gewesen sei. Dies umso mehr als nach der damaligen Rechtslage eine Behaltfrist auch nicht vorgesehen gewesen sei. Wie der Verwaltungsgerichtshof selbst ausführt, sei stets auf den Einzelfall abzustellen und seien Leasingverträge oder sale-and-lease-back Vereinbarungen im Wirtschaftsleben durchaus übliche Gestaltungsmöglichkeiten. Die Unterstellung eines Missbrauchs von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 22 BAO sei daher zurückzuweisen, da die Übertragung des LKW ausschließlich aus wirtschaftlichen Überlegungen erfolgt sei und nicht um eine möglichst hohe IZP zu erzielen.

Im Vorhalt vom 23. Juli 2012 wurde von der erkennenden Behörde zunächst auf das Erkenntnis des VwGH vom 28.2.2012, 2009/15/0082 verwiesen, weiters wurde die Bw. aufgefordert nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen, dass erst nach Anschaffung des LKW die Entscheidung gefallen sei, den Zimmereibetrieb in A zurückzustellen.

Im Antwortschreiben vom 08. August 2012 wurde zunächst eingeräumt, dass der relativ nahe Zusammenhang zwischen Erwerb des LKW im Dezember und dessen Veräußerung an die Schwesterfirma Ende Mai 2005 zugegebenermaßen Anlass zu der Vermutung gebe, dass dieser nicht für einen längerfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt gewesen sei. Die Gründe für die Veräußerung seien alleine in der Entscheidung gelegen, die Zimmermeisterarbeiten in der Schwesterfirma zu konzentrieren. Die eigene Firma selbst sei im Jänner 2004 gegründet worden und zwar sei ein bestehender Bau- und Zimmermeisterbetrieb infolge Pensionsantritts des Verkäufers übernommen worden. In technischer Hinsicht sei der vorhandene Maschinen- und Fuhrpark unvollständig und veraltet gewesen, weshalb dringende Investitionsentscheidungen angestanden seien. Eine dieser Entscheidungen sei die Anschaffung eines größeren LKW's gewesen, da nur ein alter Klein-LKW und einige Kleinbusse übernommen worden seien. Im Hinblick darauf, dass dieser auch für den Einsatz von Zimmermeisterarbeiten (Dachstühle, Holzbau etc.) einsetzbar sein sollte, sei daraufhin ein

entsprechend groß dimensioniertes Fahrzeug mit Kran angeschafft worden. Mit Anlaufen der Bausaison 2005 habe sich herausgestellt, dass sich die Aufträge in der Sparte Zimmermeisterei im Vergleich zum Schwesterbetrieb, sowohl in quantitativer als auch in qualitativer Hinsicht eher sehr bescheiden entwickeln. In Anbetracht eines anderen Kundenkreises, eines jahrzehntelangen know-how's sowie besserer, personeller und infrastruktureller Ausstattung des Zimmereibetriebes in Vöcklamarkt hätten die Aufträge dort stetig zugenommen, sodass letztendlich der Beschluss gefasst worden sei, diese Art der Aufträge im Betrieb in B zu bündeln. Aus diesem Grund sei auch die Suche nach einem geeigneten Grundstück zur Errichtung einer neuen Abbundhalle begonnen worden. Bereits im Jahr 2006 seien die ersten Sondierungsgespräche mit den Liegenschaftseigentümern geführt worden. Im August 2008 sei ein geeignetes Grundstück angeschafft und unmittelbar danach eine moderne Abbundhalle mit einem Investitionsvolumen von knapp € 600.000 errichtet worden. Aus Effizienz- und Rentabilitätsgründen seien seit diesem Zeitraum größere Aufträge im Bereich Zimmermeisterei an die Schwestefirma vergeben worden. Die Veräußerung des LKW im Mai 2005 sei somit der erste Schritt für diese Zentrierung gewesen, einzige und allein motiviert durch eine unternehmerische Entscheidung, wie sie im Geschäftsleben täglich vorkomme. Wäre im Mai 2005 in den Abgabengesetzen bereits eine Mindestbehaltezeit normiert gewesen, wären hinsichtlich dieses Fahrzeuges sicherlich andere Überlegungen(z.B. zwischenzeitliche Mietvariante) angestellt worden, um einerseits einen wirtschaftlich sinnvollen Einsatz dieses Fahrzeuges zu gewährleisten und andererseits, um den nachträglichen Verlust der Investitionszuwachsprämie zu verhindern.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 108e Abs. 1 EStG normiert als Voraussetzung für die Investitionszuwachsprämie, dass die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter im Wege der AfA abgesetzt werden. Daraus ergibt sich das Erfordernis, dass prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter über einen längeren Zeitraum dem Betrieb als Anlagevermögen dienen, zumal nur in einem solchen Fall von Absetzung "im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8 EStG)" die Rede sein kann (vgl. Zorn in Hofstätter/Reichel, § 108e EStG 1988, Tz 3; mwN).

Der VwGH hat in seinem jüngsten Erkenntnis zur Investitionszuwachsprämie vom 28.2.2012, 2009/15/0082 zwar vordergründig eine explizite Mindestbehaltezeit verneint, aber seine Beurteilung aus dem Jahr 2006 bekräftigt (vgl. VwGH 20.4.2006, 2005/15/0156), dass begünstigte Wirtschaftsgüter über einen "längeren Zeitraum" dem investierenden Betrieb als Anlagevermögen dienen müssen, weil nur in einem solchen Fall von Absetzung "im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8 EStG)" die Rede sein könne. Nun sprach er zusätzlich

aus, ein Ausmaß der Absetzung für Abnutzung von 50 % der Anschaffungskosten könne als Indiz für die Bejahung eines solchen längeren Zeitraums gewertet werden.

Für den Unabhängigen Finanzsenat lässt diese Rechtsprechung erkennen, dass der VwGH eine Mindestnutzung der begünstigten Wirtschaftsgüter im investierenden Betrieb für notwendig hält, die im Regelfall über der für die Beurteilung als Anlagevermögen vielfach angewendeten Einjahresfrist liegt.

Da der LKW samt Aufbau - als grundsätzlich prämienbegünstigtes Wirtschaftsgut - dem Betriebsvermögen weniger als ein Jahr angehörte, fehlt es an den Voraussetzungen für die Prämienentfernung. Das Ausscheiden des Wirtschaftsgutes ist im Hinblick auf die Prämienentfernung grundsätzlich als schädlich anzusehen.

Aus dem Normzweck ergibt sich, dass die Prämie auch zusteht, wenn das Wirtschaftsgut zwar zunächst für den langfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt war, nach der Anschaffung eintretende Unwägbarkeiten (zB Schaden aufgrund höherer Gewalt, unvorhergesehene Unbrauchbarkeit im Betrieb) aber zum Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen geführt haben (Zorn, aaO, Seite 5, "Behaltefrist").

Der LKW wurde im Dezember 2004 angeschafft und bereits Ende Mai 2005 an die Schwesterfirma verkauft. Auffällig sind die kurze Verweildauer im Betrieb sowie die Tatsache, dass das Fahrzeug im Betrieb der Schwesterfirma „wesentlich effizienter nutzbar“ war. Dazu kommt noch, hätte die Schwesterfirma den LKW selbst angeschafft, eine Prämie in einem derartigen Umfang wohl nicht erzielbar gewesen wäre. Auch findet sich im Anlageverzeichnis (2004) der Schwesterfirma kein LKW neueren Anschaffungsdatums, was ebenfalls für die Annahme spricht, dass der **LKW von vornherein nicht für einen längerfristigen Einsatz im Betrieb der Bw. bestimmt war**. Wie bereits eingangs festgehalten, setzt selbst die Annahme einer Unwägbarkeit voraus, dass das Wirtschaftsgut zunächst für einen längerfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt war. Bereits aus dieser Überlegung heraus war der Berufung der Erfolg zu versagen.

Nach Ansicht der erkennenden Behörde liegt aber auch keine Unwägbarkeit vor:

Unwägbarkeiten sind idR vom Steuerpflichtigen nicht oder nur wenig beeinflussbare äußere Umstände.

Die eingangs angeführten Beispiele von unschädlichen Unwägbarkeiten weisen nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates klar in eine Richtung, wo der Verbleib eines Wirtschaftsgutes im Betrieb aus Gründen, die nicht der Steuerpflichtige zu verantworten hat, tatsächlich unmöglich wäre.

Im Antwortschreiben vom 29. Oktober 2009 findet sich der Passus, dass eine „Unbrauchbarkeit“ des Fahrzeuges wie vom Finanzamt im Schreiben vom 25.9.2009 explizit angeführt, nie behauptet worden sei. Nach einigen Monaten sei lediglich eine wirtschaftlich optimalere Nutzungsmöglichkeit im Zimmereibetrieb des Tochterunternehmens erblickt worden, weshalb die Veräußerung, verbunden mit der Anschaffung eines kleineren Gebrauchtfahrzeuges die einzige logische und betriebswirtschaftlich richtige Entscheidung gewesen sei. Von einer „Unbrauchbarkeit im Betrieb“ ist explizit nicht die Rede.

Laut Berufung habe sich erst nach Beginn der Bausaison 2005 herausgestellt, dass das im Dezember 2004 angeschaffte Gerät für den betriebsspezifischen Einsatz überdimensioniert aber für einen Zimmermeisterbetrieb wesentlich effizienter nutzbar sei. In der Gegenstellungnahme wird ergänzend ausgeführt, zum Zeitpunkt der Anschaffung (2004) sei nicht vorhersehbar gewesen, dass der Zimmereibetrieb zu Gunsten der Schwesterfirma zurückgestellt werde. Wie effizient oder ineffizient die Einsatzmöglichkeiten des Fahrzeuges sich entwickeln würde, sei daher nicht vorhersehbar gewesen. Das Unternehmen wurde bereits Anfang 2004 gegründet. Dass im Dezember 2004 noch am Zimmereibetrieb festgehalten wurde, wurde trotz Vorhalt weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht. (So wurde lediglich die weitere Unternehmensentwicklung dargestellt.) Die bisherigen Aufträge, die Branchenerfahrung der Entscheidungsträger und vor allem der Umstand, dass das Wirtschaftsgut bereits zu Beginn der Bausaison 2005 an den Schwesterbetrieb verkauft wurde, weil es dort effizienter genutzt werden konnte, lassen berechtigte Zweifel aufkommen, dass tatsächlich erst nach dem Anschaffungszeitpunkt an ein Zurückstellen des Zimmereibetriebes gedacht war. Daraus folgert, dass von einer nachträglichen Unbrauchbarkeit nicht die Rede sein kann. Selbst wenn dieser Standpunkt nicht geteilt werden sollte, ist darauf hinzuweisen, dass das Zurückstellen und die damit einhergehende abnehmende Effizienz ohnedies in der Disposition des Unternehmens gelegen sind und somit keine Unwägbarkeit gegeben sein kann. Betriebswirtschaftliche Überlegungen, wie mehrfach ins Treffen geführt, vor allem eine mangelnde Auslastung fallen nicht unter den Begriff Unwägbarkeit, handelt es sich dabei um ein gewöhnliches Risiko, das bei einer unternehmerischen Tätigkeit typischerweise anfällt. Auch die Auswahl des Gerätes wurde von branchenerfahrenen Entscheidungsträgern vorgenommen, deren Fehlinvestition letztendlich zu Lasten des Unternehmens geht. Die Bw. vermochte daher das Vorliegen einer Unwägbarkeit ebenso nicht aufzuzeigen.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 6. September 2012