



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch STB., vom 8. September 2008 gegen die Bescheide des FAes vom 31. Juli 2008 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für die Jahre 2002, 2003 und 2004 entschieden:

Der Berufung wird betreffend Investitionszuwachsprämie 2003 vollständig und betreffend Investitionszuwachsprämie 2002 und 2004 teilweise stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Höhe der Investitionszuwachsprämien für die Jahre 2002, 2003 und 2004 sind der Tabelle am Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

#### a) Bescheide

Den vom Finanzamt (FA) gegenüber der Berufungserwerberin (Bw.) erlassen **Bescheiden vom 31. Juli 2008** betreffend Festsetzung der Investitionszuwachsprämie (IZP) gemäß § 108e EStG 1988 für die Jahre 2002 bis 2004 (Akt 2003 Seite 20 und 21, Akt 2004 Seite 4) ist zu entnehmen:

"Die Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 wird festgesetzt mit  
Für den Zeitraum bereits verbucht  
Somit verbleiben zur Nachzahlung

	2002 €	2003 €	2004 €
12.973,00	2.387,02	20.973,71	
21.340,00	30.016,00	37.497,25	
8.367,00	27.628,98	16.523,54"	

Zur Begründung verwies das FA auf die **Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 29. Juli 2008** (Arbeitsbogen Seite 246), der zu entnehmen ist, in den Wirtschaftsjahren 2002 bis 2004 sei von den Anschaffungskosten der Anlagenzugänge eine IZP geltend gemacht worden. Im Zuge der Außenprüfung sei festgestellt worden, dass die in einer Anlage (Arbeitsbogen Seite 247ff) angeführten Wirtschaftsgüter innerhalb der Behaltefrist aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden worden seien. Da die prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter zum langfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt sein müssten, das bedeutet, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten mehr als die Hälfte ihrer Nutzungsdauer im Wege der Afa abgesetzt werden müssten, stelle das vorzeitige Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO dar, das somit zu einer Änderung der Prämienbewilligung wie in den Bescheiden vom 31. Juli 2008 dargestellt führe.

b) Berufung

Gegen die Bescheide vom 31. Juli 2008 erhab die Bw. die **Berufung vom 8. September 2008** (Akt 2004 Seite 4ff) und brachte vor:

1. Sachverhaltsdarstellung:

Mit den angefochtenen Bescheiden seien IZP für das Jahr 2002 in Höhe von € 8.367,00, für das Jahr 2003 in Höhe von € 27.628,98 und für das Jahr 2004 in Höhe von € 16.523,54 nicht anerkannt bzw. rückgefordert worden. Begründet werde von Seiten der Abgabenbehörde die Vorgangsweise damit, dass die angeführten Wirtschaftsgüter innerhalb der Behaltefrist aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden worden seien.

## 2. Begehrte Änderung:

Abweichend von den Bescheiden werde der Antrag gestellt, die IZP für 2002 bis 2004 im ursprünglich beantragten Ausmaße, abzüglich des im Jahr 2004 gebraucht angeschafften LKW MAN 12.224 LLC (KZ1 Anschaffungskosten netto € 32.500,00) zu gewähren.

## 3. Begründung:

Die Außenprüfung scheide laut Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 29. Juli 2008 Wirtschaftsgüter (Lastkraftwagen) mit der Begründung aus, dass die in der Anlage angeführten Wirtschaftsgüter innerhalb der Behaltefrist aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden worden seien. Die Außenprüfung argumentiere weiters, dass die prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter zum langfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt sein müssten, was wiederum bedeute, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten mehr als die Hälfte ihrer Nutzungsdauer im Wege der Afa abgesetzt werden müssten, und sehe im "vorzeitigen Ausscheiden" aus dem Betriebsvermögen ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO, welches somit zu einer Änderung der Prämiengewährung führe. In der Beilage zur Berufung übermittelte die Bw. eine Kopie der Niederschrift samt einer Liste der von der Außenprüfung aus der Bemessungsgrundlage zur IZP ausgeschiedenen Wirtschaftsgüter. Diese Liste sei von der Bw. handschriftlich insofern ergänzt worden, dass am rechten Rand die Behaltefrist der einzelnen Wirtschaftsgüter beigefügt worden sei.

Der Rechtsauffassung der Abgabenbehörde sei Folgendes entgegenzuhalten:

### a) Rechtliche Würdigung:

Vorausschickend sei festzuhalten, dass die Bestimmung des § 108e EStG 1988 den "Investitionszuwachs" als solchen begünstige und begünstigen haben wolle. In der Bestimmung werde auf das Investitionsvolumen der Begünstigungsjahre 2002 bis 2004 im Vergleich zum jeweils dreijährigen Referenzzeitraum abgestellt. Einzelne Wirtschaftsgüter würden nicht begünstigt (unter Hinweis auf Quantschnigg, Investitionszuwachsprämie, ÖStZ 2003/239). Voraussetzung für die Gewährung einer IZP sei, dass das Investitionsvolumen bestimmter prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens das Investitionsvolumen der drei Referenzjahre übersteige. Der Differenzbetrag (sohin Investitionszuwachs) sei Bemessungsgrundlage für die Berechnung der IZP. Die Formulierung "Aufwendungen ... im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8)" sei seit Inkrafttreten der Bestimmung derart ausgelegt worden, dass es sich um Wirtschaftsgüter des Anlagenvermögens handeln müsse, welche im Wege der steuerlichen Afa abgeschrieben werden (unter Hinweis auf Thunshirn/Untiedt, Ausgewählte Fragen zur Investitionszuwachsprämie SWK Heft 3/2004, Seite 69). Die tatsächliche Abschreibung im Jahr der Anschaffung sei nach den Einkommensteuerrichtlinien 2000, RZ 8217. nicht nötig.

Eine Behaltebestimmung finde sich in den Bestimmungen des § 108c EStG 1988 nicht. Auch die überwiegende Literaturmeinung verneint eine Behaltefrist (unter Hinweis auf Doralt EStG, § 108c Rz 16, Quantschnigg, ÖStZ 2003/239, "etc"). Der Gesetzestext sei mangels einer Behalte- bzw. Nachversteuerungsbestimmung eindeutig. Auch in den EB zum Gesetzestext finde man keinerlei Hinweise auf die Absicht des Gesetzgebers, darauf, dass der Bestimmung der Sinn einer Behaltesdauer unterstellt werden könnte. Selbst im Beispiel der EB werde ausschließlich auf das Jahr der Investitionen und der jeweilige Referenzzeitraum abgestellt. Die Prämie werde auch nicht auf einzelnen Wirtschaftsgüter auf- bzw. zugeteilt. Es würden einfach die Investitionen des Jahres denen des Referenzzeitraumes gegenübergestellt und der daraus resultierende Zuwachs sei Bemessungsgrundlage für die Prämie, nicht einzelne Wirtschaftsgüter. Ausführungen zur Thematik "Behaltefrist" würden sich auch in der EB nicht finden.

Selbst Quantschnigg führe aus, dass gerade das "Neue" an dieser Investitionsförderung sei, dass nicht auf einzelnen Investitionen abgestellt werde sondern auf die insgesamt vermehrte Investitionstätigkeit im Begünstigungszeitraum gegenüber dem Referenzzeitraum.

Quantschnigg führe weiters wörtlich aus: "Die Prämie ist per se nicht zuordenbar, damit sind einerseits Nachversteuerung aus dem Titel des kurzfristigen Ausscheidens eines Wirtschaftsgutes aus dem Betriebsvermögen ausgeschlossen ... ". Sohin dürfe im ersten Schritt festgehalten werden, dass der ranghöchste Beamte im "Finanzamtministerium" im Jahre 2003 die nunmehr von der Abgabenbehörde ausgeführte Rechtsmeinung nicht vertrete.

Die Formulierung des § 108e EStG könne wohl nur dahingehend interpretiert werden, dass die begünstigten Wirtschaftsgüter dem Anlagevermögen zugeordnet werden müssten. Die Zuordnung ergebe sich - in Ermangelung eigener steuerrechtlicher Regelungen - nach dem allgemeinen unternehmens- und handelsrechtlichen Grundsätzen (unter Hinweis auf Straube, HGB II, § 198 Rz 28). Zu beachten sei weiters, dass eine Zuordnung ausschließlich entweder Umlauf- oder Anlagevermögen sein könne. Entscheidend sei unter anderem, dass Anlagevermögen Gebrauchsgüter seien und vor allem auf objektive Kriterien abzustellen sei (unter Hinweis auf Straube, HGB II § 128 Rz 30f). Durch diese Zuordnung und Aufnahme in das Anlageverzeichnis würden die Aufwendungen im "Wege der Absetzung für Abnutzung ..." im Sinne der Bestimmung des § 108e EStG abgesetzt. Ob und wie lange das Wirtschaftsgut tatsächlich abgeschrieben werde, sei irrelevant (unter Hinweis auf Doralt Investitionszuwachsprämie, RdW 2005, Seite 125). Abgestellt könne auch nur auf das Jahr der Anschaffung werden, da in diesem feststehe, ob das Wirtschaftsgut Anlagevermögen darstelle oder nicht. Prämien, die durch missbräuchliche Zuordnung erwirkt würden, müssten daher wohl nicht per "Behaltefrist-Regelung" versagt werden.

Eine Interpretationsvariante des § 108e EStG dahingehend, dass für die Wirtschaftsgüter tatsächlich die gesamte AfA abgesetzt werden müsste, sei bei rein wörtlicher Interpretation zwar denkbar, jedoch nicht zulässig. Ein derartiges Verständnis sei vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigt, denn dann hätte er dies in einer eindeutigen Bestimmung zu Ausdruck gebracht. Bereits Doralt (RdW 2005, Seite 125) habe auf die enormen Konsequenzen einer derartigen Sichtweise hingewiesen. Nahezu bei jedem vorzeitigen Ausscheiden, wäre daher die Prämie rückzurechnen. Sohin könne festgehalten werden, dass die von der Bw. in den Jahren 2002 bis 2004 angeschafften Lastkraftwagen (unter Hinweis auf händische Ergänzungen) zwischen 14 und 25 Monaten dem Betriebsvermögen angehört hätten, was jedenfalls einer Zuordnung zum Anlagevermögen im Sinne der unternehmens- und handelsrechtlichen Grundsätze entspreche. Eine missbräuchliche Zuordnung könne jedenfalls ausgeschlossen werden.

Der UFS Wien habe in seiner Entscheidung vom 10.01.2006 (RV/0983-W/05) auf die Absicht, die Wirtschaftsgüter länger zu nutzen, abgestellt. Die ursprüngliche Absicht der langfristigen Nutzung sei entscheidend. Auch der Bw. könne die Absicht zur langfristigen Nutzung nicht abgesprochen werden, vielmehr würden die Zeiträume der Zuordnung zum Betriebsvermögen die langfristige Nutzung im Sinne obgenannter Zuordnungskriterien belegen. Der UFS führe weiters aus, dass § 108e EStG keine Behaltefrist anordne und habe daher der Berufung Folge gegeben.

#### b) Verfahrensrechtliche Würdigung:

Mangels gesetzlicher Regelung sei die von der Außenprüfung angeführte Interpretation der Bestimmung als "Behaltefrist-Norm mit Zeitangabe" (beispielsweise derart, dass zumindest die Hälfte der Nutzungsdauer verstreichen müsse) im Hinblick auf das Legalitätsprinzip des Art 18 B-VG problematisch. Woher leite die Abgabenbehörde die Hälfte der Nutzungsdauer ab, bzw. wann sei die "überwiegende" Nutzungsdauer, gegeben? Gerade im Bereich des Steuerrechts vertrete der Verfassungsgerichtshof eine strenge Linie im Hinblick auf das Legalitätsprinzip des Art 18 B-VG (Mayer, B-VG, Art 18 Abs. 1 B-VG, 1104.) Der Verfassungsgerichtshof betone in seinen Erkenntnissen wiederholt, dass im Steuerrecht eine exakte Determinierung nötig sei. Dies werde sowohl mit einem erhöhten Rechtsschutzbedürfnis als auch mit der potentiellen Auswirkung der unternehmerischen Entscheidungen begründet. Genau dies treffe aber auf eine etwaige Untersagung der IZP mangels Erfüllung einer nicht determinierten Behaltefrist zu. Auf Grund der zweifelhaften, durch Interpretation geschaffenen Rechtslage, seien für den Unternehmer die Rechtsfolgen seiner getroffenen Dispositionen nicht vorhersehbar. Einerseits durch die eventuelle finanzielle Belastung, die auf Grund der nachträglichen Nichtgewährung eintrete, andererseits besteh ja durchaus ein potentielles finanzstrafrechtliches Risiko. Eine derartige Interpretation sei daher schon auf

verfassungsrechtlicher Ebene nicht zulässig. Den bisherigen Bestimmungen des EStG liege immer das System einer explizit geregelten Behaltefrist zu Grunde (unter Hinweis auf Investitionsfreibetrag). Da der Gesetzgeber bisher immer eindeutige Behalteregeln verwendet habe bzw. bei zeitnahen Bestimmungen wieder explizit verwende, sei davon auszugehen, dass er im Bereich des § 108e EStG bewusst darauf verzichtet habe. Eine interpretative Schöpfung einer "Behaltefristregel" (und dies Jahre nach Auslaufen der IZP) sei nach Meinung der Bw. verfahrensrechtlich unzulässig.

c) Rückwirkung gemäß § 295a BAO:

Die Außenprüfung sehe im Ausscheiden der Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO. Diesbezüglich stelle sich nun die Frage, ob eine geänderte Rechtsansicht des VwGH ein Anlassfall für die Anwendung des § 295a BAO sei. Bekanntlich müsse sich ein abgabenrelevantes Ereignis in der Vergangenheit in der Weise auswirken, dass an Stelle des zuvor verwirklichten Sachverhaltes nunmehr der veränderte Sachverhalt der Besteuerung zu Grunde zu legen sei. Im Falle eines VwGH-Erkenntnisses habe sich jedoch an dem der Besteuerung zu Grunde liegenden Sachverhalt nichts geändert. Dieser sei noch immer derselbe.

Auch die Gesetzeslage habe sich nicht verändert. Anders sei lediglich die rechtliche Beurteilung. Ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO setze eine rückwirkende Änderung im abgabenrelevanten Sachverhalt voraus. Eine Abänderung der rechtlichen Beurteilung reiche für eine Anwendung des § 295a BAO nicht aus.

Auch Tipke/Kruse (unter Hinweis auf Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung § 175 Rz 42ff.) würden die Meinung vertreten, dass die rückwirkende Änderung von Steuergesetzen oder die Rechtsprechung kein Ereignis mit steuerlicher Wirkung für die Vergangenheit sei. Gesetzesänderungen würden nur den gesetzlichen Tatbestand rückwirkend beeinflussen, nicht aber den Lebenssachverhalt selbst. Bei abgeänderter Rechtsprechung dürfe der Abgabepflichtige darauf vertrauen, dass jene Rechtslage gelte, die zum Zeitpunkt der Sachverhaltsverwirklichung existiert habe (unter Hinweis auf Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung § 175 Rz 44).

Eine solche generelle rückwirkende Anpassung an die jeweilige Rechtsprechung würde die Bestandkraft der Bescheide weitgehend aushöhlen. Derselben Meinung würden sich auch Ellinger/Iro/Krammer/Sutter/Urtz (Bundesabgabenordnung § 295a Anm. 17) anschließen.

Die erfolgte Festsetzung der Rückforderung der Investitionszuwachsprämien 2002-2004 mittels Bescheid gemäß § 295a BAO sei daher nichtig.

d) Wirtschaftliche (Betrachtungsweise) Würdigung:

Die Bw. betreibe den Betrieb der gewerbmässigen Güterbeförderung. Sie hat in den Jahren 2002 bis 2004 überwiegend Sprinter vom Typus Mercedes angeschafft, die an und für sich im Nah- bzw. Zustellverkehr eingesetzt würden. Im Betrieb der Bw. seien diese Sprinter jedoch für Fahrten im nationalen und internationalen Fernverkehr eingesetzt worden, sodass, wie in den Beilagen ersichtlich sein soll, sehr hohe durchschnittliche Jahreskilometerleistungen erbracht worden seien (zwischen 101.000 und 257.000 Kilometer p.a.). Ein solcher Sprinter sei laut Hersteller auskunft und "eigenen Erfahrungen" dahin gehend ausgelegt, idR eine Gesamtkilometerleistung von ca. 350.000 bis 400.000 Kilometer zu erbringen.

Daraus sei ersichtlich, dass die von der Abgabenbehörde im Rahmen der Außenprüfung unterstellte betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 5 Jahren auf die Lastkraftwagen der Bw. nicht anwendbar sei. Die tatsächliche Nutzungsdauer beträgt (auf Grund der hohen Jahreskilometerleistungen) "zwischen maximal 2 - 3 Jahren, je nach Grad der Verwendung im Betrieb".

Daraus sei aber wiederum ersichtlich, dass die Bw. die von der Abgabenbehörde angeführte Behaltefrist, die nach Meinung der Bw. jedoch gesetzlich nirgendwo Deckung finde, erfüllt worden sei.

Die Bw. habe ein längeres Behalten der Lastkraftwagen auch betriebswirtschaftlich nicht gutheißen können, da mit steigendem Gesamtkilometerstand die Autos reparaturanfälliger und sohin die Stehzeiten bzw. die Unterbrechung der Transportketten exorbitant angestiegen wären. Die Bw. habe für die erbrachten Fahrten sehr hohe Erträge erzielt, was sich auch in den Gewinnen der Jahre 2002-2004 wiederspiegle (€ 621.000,00 in den Jahren 2002-2004). Deswegen sei es immens wichtig und auch betriebswirtschaftlich sinnvoll gewesen, jeweils Autos im Betriebsvermögen zu haben, die eine reibungslose Erbringung der Dienstleistung gewährleisten würden. Nur vollständigkeitshalber sehr erwähnt, dass für die Bw. die Gewährung der 10%-igen IZP sicherlich auch Grundlage für ihr Investitionsverhalten gewesen sei und in sämtlichen Kalkulationen einfließen habe müssen. Ebenfalls müsse festgehalten werden, dass von der Bw. die für die Jahre 2002-2004 gewährten IZP umgehend in den Betrieb reinvestiert worden sei. Die Bw. habe daher, im Sinne des Erfinders der Bestimmung, zur Belebung und zum Wachstum der Konjunktur beigetragen. Eine rückwirkende Aberkennung der gewährten IZP könne den Betrieb in finanzielle Probleme stürzen, dies sei umso bedenklicher, da sich die Bw. zum Zeitpunkt der Durchführung der Investitionen gesetzeskonform im Sinne der Bestimmungen des § 108e EStG 1988 verhalten habe, und die derzeitige Marktlage bedingt durch die hohen Dieselpreise eine sehr angespannte sei. Eine nunmehr nach Jahren zu erfolgende Rückforderung stelle ein rein fiskalistisches Vorgehen der Abgabenbehörde dar.

c) Verfahren UFS

Mit **Vorhalt vom 29. Juni 2012** teilt der UFS der Bw. mit, dass gemäß dem zwischenzeitigen Erkenntnis VwGH 28.2.2012, 2009/15/0082, die Behaltefrist ca. die halbe Nutzungsdauer für die Afa beträgt. Bei Inbetriebnahme sei die Nutzungsdauer für die Mercedes Sprinter von der Bw. mit 5 Jahren angegeben worden. In der Berufung bringe die Bw. vor, die Fahrzeuge hätten im Betrieb eine durchschnittliche jährliche Jahreskilometerleistung zwischen 101.000 und 257.000 erbracht und demgegenüber sei der Mercedes Sprinter nur auf eine Gesamtkilometerleistung von "ca. 350.000 bis 400.000" ausgelegt, woraus sich eine Nutzungsdauer "zwischen maximal 2 - 3 Jahren, je nach Grad der Verwendung im Betrieb" ergebe. Die Bw. werden nun ersucht, ihr Vorbringen durch Vorlage der in der Berufung genannten "Herstellerauskunft" zu beweisen und eine einheitliche Nutzungsdauer für den Mercedes Sprinter laut eigenem Vorbringen anzugeben.

Beim Fahrzeug KZ16 (IZP 2004) habe die Bw. keine durchschnittliche Jahreskilometer-leistung angegeben.

Das Fahrzeug KZ20 (IZP 2004) sei laut Anlagenverzeichnis 662 Inventarnummer 56 am 6. Juli 2005 aus den Betriebsvermögen ausgeschieden, demgegenüber stamme die zu diesem Fahrzeug vorgelegte Werkstatt-Auftragsanzeige aus den Jahr 2006 und überdies lautend auf einen anderes Kennzeichen KZ30.

Im **Antwortschreiben vom 13. August 2012** gab die Bw. an, hinsichtlich des Fahrzeuges KZ16 sei eine entsprechende Vorlage einer Servicerechnung leider nicht mehr möglich und könne eine Jahreskilometerleistung nicht angegeben werden.

Bezüglich des Fahrzeugs KZ20 handle es sich um einen Irrtum und dieses sei aus der Betrachtungsweise auszuscheiden.

Hinsichtlich der vom UFS gewünschten "Herstellerauskunft" dürfe mitgeteilt werden, dass diese zwar mündlich gegenüber der Bw. geäußert werde, ein Weltkonzern wie [gemeint:] Daimler Chrysler jedoch eine Negativbestätigung nicht bereit sei auszustellen. Daimler Chrysler werde nicht bestätigen, dass ein eigenes Fahrzeug nur eine begrenzte Lebensdauer habe. Festgehalten werden könne jedoch, dass die angeführten Mercedes Sprinter an und für sich technisch als Personenkraftwagen (unter 3,5 Tonnen) zu betrachten seien, und es der Lebenserfahrung entspreche, dass ein PKW nur eine begrenzte Gesamtkilometerleistung (natürlich je nach Einsatz) habe. Nochmals sei erwähnt, dass die Mercedes Sprinter, die im Betrieb der Bw. zur Verwendung gelangt seien, im nationalen und internationalen Fernverkehr eingesetzt wurden seien.

Nochmals verweise die Bw. auf den Umstand, dass sie immer gezwungen gewesen sei, funktionierende und wenig reparaturanfällige Fahrzeuge im Betriebsvermögen zu haben, da diese für die obig angeführten Fahrten sehr hohe Erträge erzielt hätten (die Bw. habe Leis-

tungen auf sehr hohem Preisniveau erbracht), was sich in den hohen Gewinnen widergespiegelt habe.

Je nach Zustand und Kilometerleistung der jeweiligen Fahrzeuge seien diese idR. nach ca. 2 bis 2,5 Jahren ersetzt worden, zumal nach zwei Jahren auch die Garantieleistung des Herstellers ausgelaufen sei. Die Bw. habe pünktlichst liefern müssen und ihrer Kundschaft deshalb keine reparaturfähigen Autos zumuten können. Somit könne festgehalten werden, dass der Austausch der Fahrzeuge auf Grund eben dieser oben geschilderten betrieblichen Erfordernisse unter Einhaltung eines durchaus üblichen (Re-)Investitionszyklusses erfolgt sei.

Darüber hinaus verweise die Bw. auf die VwGH-Entscheidungen vom 26.4.2012, 2009/15/0139 sowie vom 30.5.2012, 2008/13/0246.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß [§ 108e Abs. 1 EStG 1988](#) kann für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern 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.

Prämienbegünstigt sind ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens (Abs. 2 leg. cit.).

Im Erkenntnis VwGH 28.2.2012, [2009/15/0082](#), wurde klargestellt, dass Wirtschaftsgüter, die in die Berechnungsgrundlage der IZP eingehen sollen, über einen längeren Zeitraum dem Anlagevermögen des investierenden Unternehmens zugehören müssen und dabei ein Ausmaß der Absetzung für Abnutzung von 50% der Anschaffungskosten auf Grund des ausdrücklichen Verweises auf die "Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8)" in § 108e Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 als Indiz für die Bejahung eines solchen längeren Zeitraums gewertet werden kann.

Die Bw. bilanziert mit einem abweichenden Wirtschaftsjahr vom 1. August bis zum 31. Juli. Gemäß [§ 7 Abs. 2 EStG 1988](#) sind vor dem jeweiligen 1. Februar in Nutzung gezogene Wirtschaftsgüter mit der vollen Jahres-Afa abzuschreiben, bei Nutzung nach dem 31. Jänner findet eine Abschreibung mit der Halbjahres-Afa statt.

Der Berufung liegt folgende Aufstellung zu Grunde:

<b>2002</b>	netto €	Anschaffung	Abgang	Jahre	tatsächliche Nutzungsdauer:	
					ND Jahre	Afa-%
Kastenwagen Mercedes 313 CDI, KZ2	26.487,00	29.03.2002	31.07.2003	5	1,5	30
Pritschenaufbau Plane MAN	7.489,00	13.06.2002	28.07.2004	4	2,5	62,5
MAN 8.225 LLC, KZ3	36.336,42	11.06.2002	17.02.2004	4	2,5	62,5
Mercedes Sprinter 313, KZ4	25.748,00	15.07.2002	30.11.2004	4	3	75

Pritschenanhänger, KZ5	<u>10.137,00</u>	27.06.2002	24.11.2004	4	3	75
	106.197,42					
<b>2003</b>						
Mercedes 313 CDI 35, KZ6	27.375,00	27.09.2002	24.2.2005	5	3	60
Mercedes 313 CDI, KZ7	26.362,00	04.10.2002	07.09.2004	5	2	40
Mercedes 313 CDI, KZ8	28.000,00	18.03.2003	24.02.2005	5	2,5	50
Mercedes 313 CDI, KZ9	28.730,00	16.04.2003	13.09.2004	5	2	40
Mercedes 313 CDI, KZ10	25.338,00	25.04.2003	02.02.2005	5	2,5	50
MAN 26.463 FNLLW, KZ11	47.036,33	15.05.2003	30.05.2005	5	2,5	50
Mercedes 313 CDI, BN 258 E	27.720,00	27.06.2003	17.06.2005	5	2,5	50
Mercedes 313 CDI, KZ13	27.720,00	07.07.2003	30.06.2005	5	2,5	50
Sattelanhänger SPA	26.900,00	04.11.2002	13.01.2005	5	2,5	50
2-Achs-BDF-Anhängerf.	<u>11.111,00</u>	09.05.2003	30.05.2005	5	2,5	50
	248.917,33					
<b>2004</b>						
Mercedes 313 CDI, KZ14	28.730,00	28.11.2003	27.3.2006	5	3	60
Mercedes 313 CDI, KZ15	29.668,00	23.12.2003	27.03.2006	5	3	60
Mercedes 313 CDI, KZ16	28.766,00	15.03.2004	14.06.2006	5	2,5	50
Mercedes 313 CDI, KZ17	28.766,00	22.03.2004	14.06.2006	5	2,5	50
Mercedes 313 CDI, KZ18	28.766,00	01.04.2004	14.06.2006	5	2,5	50
Mercedes 313 CDI, KZ19	28.766,00	01.04.2004	29.12.2005	5	2	40
Mercedes 313 CDI, KZ20	28.766,00	19.05.2004	26.07.2005	5	1,5	30
	Abmeldung					
Mercedes 313 CDI, KZ21	28.766,00	27.05.2004	01.09.2006	5	3	60
Mercedes 313 CDI/40, KZ22	28.765,00	28.12.2004	15.11.2006	5	2,5	50
Mercedes 313 CDI/40, Kz23	28.766,00	28.12.2004	03.11.2006	5	2,5	50
Mercedes 313 CDI/40, KZ24	28.766,00	28.12.2004	15.02.2007	5	3	60
gebraucht angeschafft:						
MAN 12.224 LLC, KZ1	<u>32.500,00</u>	29.07.2004			2	
	321.061,00					

Für jene berufungsgegenständlichen Wirtschaftsgüter, deren Verweildauer im Betrieb mindestens 50% der Afa-Nutzungsdauer betrug, steht gemäß VwGH 28.2.2012, [2009/15/0082](#), die IZP zu.

Für den gebraucht angeschafften MAN 12.224 LLC, KZ1 (IZP 2004) steht gemäß § 108e Abs. 2 EStG 1988 die IZP nicht zu.

Zu den Wirtschaftsgütern Mercedes 313 CDI, KZ2 (IZP 2002), Mercedes 313 CDI, KZ7, Mercedes 313 CDI, KZ9, (IZP 2003), Mercedes 313 CDI, KZ19 und Mercedes 313 CDI, KZ20 (IZP 2004) ist festzustellen:

Dem Erkenntnis VwGH 28.2.2012, 2009/15/0082, ist weiters zu entnehmen, dass eine im Betrieb geübte Praxis, Fahrzeuge regelmäßig ungefähr mit Erreichen der Hälfte ihrer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer auszutauschen und dabei einen betrieblich geübten (Re-)

Investitionszyklus zur laufenden Erneuerung des Fuhrparkes einzuhalten, für die Gewährung der IZP unschädlich ist.

Laut den vorliegenden Anlagenverzeichnissen wurden zu den in den Jahren 2002 bis 2004 angeschafften und wieder ausgeschiedenen Kastenwagen Mercedes 313 (siehe Aufstellung oben) ua. vier vergleichbare Mercedes 315 nachbeschafft, nämlich die Positionsnummern 73, 73-10, 74 und 87 des Anlageverzeichnisses (Anschaffung in den Jahren 2006 und 2008). Weiters wurden in größerer Stückzahl durchwegs teurere LKW nachbeschafft, nämlich: MAN 12.224, vier MAN TGL 12.240, MAN TGA 26.430, MAN TGA 440, zwei MAN TGA 18.440 (Positionsnummern 58, 64, 65, 72, 81, 82, 83, 85 und 86, Anschaffung 2004 bis 2008). Die nachbeschafften LKW MAN Position 65 und 81 kosteten doppelt so viel wie die Mercedes Sprinter.

Auf Grund dieser Tatsachenfeststellungen ist auch im Fall der Bw. eine im Betrieb geübte Praxis zu erkennen, Fahrzeuge regelmäßig ungefähr mit Erreichen der Hälfte ihrer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer auszutauschen und dabei einen (Re-)Investitionszyklus zur laufenden Erneuerung des Fuhrparkes einzuhalten. Gemäß VwGH 28.2.2012, 2009/15/0082, Erkenntnis Punkt 2.5, ist die Behaltesdauer jener Mercedes 313 zu 40% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer (Afa-Dauer), nämlich IZP 2003: Mercedes 313 CDI, KZ7 und Mercedes 313 CDI, KZ9, IZP 2004: Mercedes 313 CDI, KZ19, in Anbetracht des festgestellten Gesamtbildes der Verhältnisse als im Einzelfall eingetretenes geringfügiges Unterschreiten des Wertes von 50% und damit für die IZP unschädlich zu beurteilen.

Eine Behaltesdauer im Betrieb von nur 30% der Afa-Dauer (IZP 2002: Mercedes 313 CDI, KZ2 und IZP 2004: Mercedes 313 CDI, KZ20) kann hingegen nicht mehr als bloß geringfügiges Unterschreiten des halben Afa-Zeitraumes gewertet werden. Für die beiden zuletzt genannten Fahrzeuge steht somit eine IZP nicht zu.

Die Bw. setzte die Nutzungsdauer der Klein-LKW Mercedes 313 Sprinter bei Anschaffung und Inbetriebnahme mit 5 Jahren an. Erst in der Berufung bringt die Bw. vor, für diese Fahrzeugtype ergebe sich auf Grund ihrer durchschnittlichen Jahreskilometerleistung eine Nutzungsdauer "zwischen maximal 2 - 3 Jahren, je nach Grad der Verwendung im Betrieb".

Im Erkenntnis VwGH 24.6.2003, [99/14/0015](#), wurde betreffend Afa eines Gebäudes (Einkaufszentrum) festgestellt: "Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer kann nicht mathematisch genau ermittelt werden; es ist eine Schätzung vorzunehmen, bei der sowohl Umstände zu berücksichtigen sind, die durch die Art des Wirtschaftsgutes bedingt sind, als auch solche, die sich aus der besonderen Nutzungs-(Verwendungs-)form im Betrieb ergeben. Maßgebend ist somit die objektive betriebsindividuelle Nutzungsdauer; das ist jene Zeitspanne, innerhalb derer das Wirtschaftsgut einen wirtschaftlichen Nutzen abwerfen und im Betrieb nutzbringend

einsetzbar sein wird, also die Zeitspanne, während der bei vernünftigem Wirtschaften eine Nutzung des Wirtschaftsgutes zu erwarten ist (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 7, Tz. 38). Die Schätzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer obliegt dem Steuerpflichtigen; die Behörde darf davon abweichen, wenn sich die Schätzung des Abgabepflichtigen als unzutreffend erweist. Von der einmal gewählten Nutzungsdauer kann nur wegen Änderung der Nutzung abgegangen werden, oder wenn die Schätzung auf einem Irrtum beruht hat (vgl. Doralt, EStG, § 7, Tz. 49, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes)."

Gemäß Doralt, EStG, § 7 Tz 49/2ff kann von der einmal gewählten Nutzungsdauer abgegangen werden,

- wegen Änderung der Nutzung (dann erst ab dem Zeitpunkt der Änderung) oder
- wenn die Schätzung der Afa-Zeit (von Beginn an) auf irrtümlichen Sachverhaltsannahmen beruhte.

Im vorliegenden Fall wurde die Bw. vom UFS ersucht, die in der Berufung genannte "Herstellerauskunft" als Beweis für eine kürzere als in den Anlageverzeichnissen angegebenen betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer vorzulegen und eine genaue (neue) Nutzungsdauer anzugeben.

Laut Vorhaltsbeantwortung der Bw. ist das Fahrzeug Mercedes 313 CDI, KZ20 (IZP 2004) aus der Betrachtungsweise auszuscheiden. Die Bw. stützt ihr Vorbringen betreffend Jahreskilometerleistung und Afa-Dauer auf eine "Herstellerauskunft", welche jedoch, obwohl in der Berufung noch ausdrücklich genannt, nicht vorgelegt wurde. Vergleiche mit PKW sind nicht zielführend, da für diese Fahrzeugkategorie eine IZP ausgeschlossen ist (§ 108e Abs. 2 zweiter Teilstrich EStG 1988). Von der Bw. wurde auch keine exakte neue Afa-Dauer, wie vom UFS ersucht, sondern nur eine Spannweite "von bis" genannt. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des § 7 EStG 1988 ist keinesfalls mit der Garantiezeit des Verkäufers gleichzusetzen.

Für die beiden Fahrzeuge IZP 2002: Mercedes 313 CDI, KZ2 und IZP 2004: Mercedes 313 CDI, KZ20, beide mit einer Behaltezeit im Betrieb von nur 30% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer, steht daher eine Prämie nicht zu.

Dass das FA die angefochtenen Bescheide auf [§ 295a BAO](#) gestützt hat, schadet nicht. Die beantragte IZP wurde vom FA formlos (ohne Bescheiderlassung) auf dem Abgabenkonto der Bw. gutgeschrieben (§ 108e Abs. 5 EStG 1988). Die angefochtenen Bescheide ergingen erstmalig, sodass kein anderer Bescheid hätte abgeändert ([§ 295a BAO](#)) werden müssen.

In der vorliegenden Berufung beantragte die Bw., die IZP für die Jahre 2002 bis 2004 im ursprünglich beantragten Ausmaß, abzüglich des 2004 gebraucht angeschafften MAN 12.224 LLC, KZ1, zu gewähren. Da die beiden weiteren Fahrzeuge IZP 2002: Mercedes 313 CDI, KZ2 und IZP 2004: Mercedes 313 CDI, KZ20, nur zu 30% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer im Betrieb belassen wurden, steht für diese ebenfalls keine IZP zu.

**IZP 2002:**

	€
Bemessungsgrundlage 2002 lt. Erkl.	213.397,14
Mercedes 313 CDI, KZ2	<u>-26.487,00</u>
	186.910,14
10% Prämie	18.691,01

**IZP 2003:**

Die Prämie für 2003 ist erklärungsgemäß mit € 30.016,00 festzusetzen.

**IZP 2004:**

	€
Bemessungsgrundlage 2004 lt. Erkl.	374.972,47
Mercedes 313 CDI, KZ20	-28.766,00
gebraucht angeschafft MAN 12.224 LLC, KZ1	<u>-32.500,00</u>
	313.706,47
10% Prämie	31.370,65
Die Investitionszuwachsprämie beträgt:	2002      2003      2004
	€            €            €
laut UFS	<u>18.691,01</u> 30.016,00      31.370,65
laut FA	12.973,00      2.387,02      20.973,71
Differenz	5.718,01      27.628,98      10.396,94

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 22. August 2012