



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr.VS, vom 20. Jänner 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 20. Dezember 2004 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Investitionszuwachsprämie beträgt Euro 111,84.

Die Bemessungsgrundlage ist der nach den Entscheidungsgründen angeführten Berechnung zu entnehmen. Diese bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist im Gastgewerbe tätig und hat im März 2002 ein Kaffee-Restaurants eröffnet. Mit Vorlage der Steuererklärungen für das Jahr 2003 beantragte die Bw. eine Investitionszuwachsprämie gem. § 108e EStG 1988 in Höhe von € 279,95.

Der Berechnung der Investitionszuwachsprämie seien die Anschaffungskosten der prämiengünstigen Wirtschaftsgüter des Kalenderjahres 2003 sowie der Durchschnittsbetrag der Anschaffungskosten der Investitionen des Vergleichszeitraumes zugrundegelegt worden. Als Vergleichszeitraum habe man die letzten 3 Wirtschaftsjahre, die vor dem 1.1.2003 geendet

haben, herangezogen. Bei Berechnung des Durchschnittsbetrages seien für den Zeitraum vor Eröffnung des Betriebes, also für die Jahre 2000 und 2001, fiktive Investitionen von Null sowie die Investitionen des Jahres 2002 von € 2.521,60 berücksichtigt worden. Daraus ergäbe sich ein Betrag von € 840,53. Die Investitionen des Jahres 2003 betrugen € 3.640,00. Die Investitionszuwachsprämie sei somit in Höhe von 10% der Differenz aus diesen beiden Beträgen, d. h. iHv € 279,95, beantragt worden.

Mit **Bescheid vom 20. Dezember 2004** setzte das Finanzamt die Investitionszuwachsprämie im Gegensatz zum Antrag nur in Höhe von € 118,84 fest. Als Begründung wurde angeführt, dass die Prämie falsch ermittelt worden sei. Da die Betriebseröffnung erst im Jahr 2002 stattgefunden habe, habe kein Durchschnittswert errechnet werden können und es seien die Anschaffungskosten des Jahres 2002 zur Gänze gegenüberzustellen gewesen. Daher sei die Investitionszuwachsprämie in der genannten Höhe festzusetzen gewesen.

Mit Schreiben vom 20. Jänner 2005 erhob die Bw. gegen diesen Bescheid rechtzeitig das Rechtsmittel der **Berufung**.

In der Begründung verwies die Bw. auf die Ausführungen in einer zur Investitionszuwachsprämie ergangenen Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates (UFS). Darin werde erwogen, dass die in den Einkommensteuerrichtlinien vertretene Rechtsansicht, dass neu gegründete Unternehmen „grundsätzlich“ von der Investitionszuwachsprämie ausgeschlossen seien (Rz. 8223), dem Gesetz nicht zu entnehmen sei. Das Gesetz verlange nicht, dass das Unternehmen bereits während des gesamten vollständigen tatsächlichen Vergleichszeitraumes, also mindestens drei Jahre bestanden habe. Daraus folge, dass Vorgründungsjahre voll zu berücksichtigen seien und mit den Investitionen in der Höhe von Null anzusetzen seien.

Weiters hielt die Bw. fest, dass im überwiegenden Teil des Schrifttums (Doralt, Investitionszuwachsprämie, Widersprüche bei Unternehmensgründungen und beim Investitionszuwachs, RdW 2004/289; Doralt, EStG, 4. Auflage, § 108e Tz. 2 bis 4; Zorn in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar § 108e Tz. 3; Hilber, Prämienbegünstigter Investitionszuwachs: Die Berechnung des durchschnittlichen Investitionsvolumens auch für Neugründer, SWK 2002; S 856) ausgeführt werde, dass die Aussagen der Einkommensteuerrichtlinien hinsichtlich der Einschränkungen der Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie (teilweise Nichtberücksichtigung von Vorgründungszeiten) im EStG keine Deckung fänden; das Gesetz schließe Neugründungen nicht von der Prämie aus.

Die Bw. stellte den Antrag den angefochtenen Bescheid aufzuheben und die Investitionsprämie 2003 erklärungsgemäß mit € 279,95 festzusetzen.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 27. Jänner 2005, zugestellt am 31. Jänner 2005, wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

Die Behörde bezog sich auf die Tatsache, dass das Unternehmen erst im Jahr 2002 neu gegründet worden sei. Unter Verweis auf das Beispiel in den Einkommensteuerrichtlinien, Rz. 8224, wurde festgestellt, dass im Falle einer Neugründung während des Vergleichszeitraumes das arithmetische Mittel aus dem verkürzten Zeitraum zu ermitteln sei. Folglich seien bei der Berechnung die Anschaffungskosten des Jahres 2002 in vollem Umfang zu berücksichtigen.

Mit Schreiben vom 21. Februar 2005 stellte die Bw. den **Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz**.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. **§ 108e Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl I 2002/155** 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.

Gem. **Abs. 3** ist der Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern die Differenz zwischen deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Kalenderjahre 2002 und 2003 und dem Durchschnitt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Wirtschaftsgüter der letzten drei Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner 2002 bzw. dem 1. Jänner 2003 enden.

Die Investitionszuwachsprämie wurde als eine befristete steuerliche Förderung eingerichtet und wird wie dem Bericht des Finanzausschusses (1285 d.B. XXI. GP) zu entnehmen ist, als Anreiz für Investitionen gewährt. Wirtschaftspolitisch handelt es sich bei der Investitionszuwachsprämie um eine steuerliche Prämienförderung für die Mehrung von Investitionen im Verhältnis zur „Vergangenheit“ (= die drei vorangegangenen Wirtschaftsjahre). Ziel dieser Förderung ist es, aus konjunkturellen Gründen in den Jahren 2002 und 2003 (Anmerk.: später bis 2004 verlängert) die Investitionstätigkeit der österreichischen Wirtschaft anzukurbeln. Mit diesem neuen Instrument werden nur Unternehmen gefördert, die sich bei ihren Investitionen „besonders anstrengen“, also mehr Investitionen tätigen als in der Vergangenheit (vgl. Quantschnigg, ÖStZ 2003/239).

Da der Gesetzgeber mit der Bestimmung des § 108e leg cit eine befristete Förderung sämtlicher Zusatzinvestitionen zum Ziel hatte, bestehen hinsichtlich einer bereits im Gründungsjahr beantragten Prämie keine Bedenken. Mangels Existenz des Betriebes im Vergleichszeitraum und folglich Fehlen einer zum Vergleich heranzuziehenden „Vergangenheit“, ist in so einem Fall der Berechnung der Prämie im Gründungsjahr der

„Investitionszuwachs“ in Höhe der gesamten prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter dieses Jahres zu Grunde zu legen.

Aus der gesetzlichen Bestimmung geht hervor, dass zur Berechnung des Durchschnitts der zum Vergleich heranzuziehenden Investitionen die jeweils letzten drei vorangegangenen Wirtschaftsjahre maßgeblich sind. Infolge der Verwendung des Begriffes „Wirtschaftsjahr“, der handelsrechtlich dem Geschäftsjahr entspricht und einkommensteuerrechtlich den Gewinnermittlungszeitraum umfasst, ist von einem existenten, wenn auch eventuell erst gegründeten Betrieb auszugehen. Eine Bestimmung darüber, dass der Betrieb bereits während des gesamten genannten Vergleichszeitraumes, d. h. z. B. für die Prämie im Jahr 2002 ab 1999 bzw. für die Prämie 2003 ab 2000, existent sein muss, enthält das Gesetz nicht. Weder aus dem Inhalt des Gesetzes noch aus den Materialien (NR: GP XXI RV 1277 AB 1285) ist die Anwendung eines fiktiven Vergleichszeitraumes von generell drei Jahren abzuleiten, sodass bei einem während des Vergleichszeitraumes gegründeten Betrieb, nur auf die tatsächliche Anzahl der Jahre des Bestehens abgestellt werden kann und nur diese Zahl bei Ermittlung des Durchschnitts zur Anwendung zu bringen ist.

Im gegenständlichen Fall liegt ein Antrag der Bw. auf Gewährung der Prämie für das Jahr 2003 vor. Strittig ist, ob bei der Berechnung des Investitionsdurchschnitts ein fiktiver Vergleichszeitraum von drei Jahren zugrunde zu legen ist oder auf den Zeitraum des Bestehens des Betriebes zurückzugreifen ist.

Das Antragsjahr 2003 ist das zweite Jahr des Bestehens der Bw. nach Gründung. Die Bw. ging bei Berechnung der Prämie fiktiv von einem dreijährigen Vergleichszeitraum aus und setzte für den Zeitraum in dem der Betrieb noch nicht existent war, d. h. für die Jahre 2000 und 2001 die Investitionen fiktiv mit „Null“ an. Die sich so aus der Addition mit den tatsächlichen Investitionen des Jahres 2002 ($2 \times \text{Null} + € 2.521,60$) für den Zeitraum 2000 – 2002 ergebende Summe wurde durch drei dividiert und das Ergebnis den Investitionen des Jahres 2003 gegenübergestellt.

Die Bw. begründet ihre Methode mit dem Hinweis auf eine die Investitionszuwachsprämie betreffende stattgebende Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates (UFS GZ. RV/1050-W/03). Dazu ist festzustellen, dass der der Entscheidung zugrundeliegende Sachverhalt die Prämiengewährung im Gründungsjahr und die Frage ob die Neugründung einer Leasinggesellschaft, die nur gegenüber einem verbundenen Unternehmen tätig wird, als Neugründung iSd Bestimmung zur Investitionszuwachsprämie zu beurteilen ist, betrifft, und somit anders gelagert war, als der hier verfahrensrelevante Sachverhalt. Der seitens der Bw. dazu auch angeführte Rückschluss, dass Vorgründungsjahre voll zu berücksichtigen und mit den Investitionen in Höhe von Null anzusetzen sind, beruht auf der im Schrifttum

vorherrschenden Meinung. Daraus geht hervor, dass bei Neugründungen mE immer von einem fiktiven dreijährigen Vergleichszeitraum ausgegangen werden muss, um verzerrte Ergebnisse zu vermeiden (vgl. Doralt, RdW 2004/289; Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer (EStG 1988), Kommentar § 108e Tz. 3). Es wird auch auf die Bestimmung zum Forschungsfreibetrag gem § 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 verwiesen. Dort wird ausgeführt: „Sind in Wirtschaftsjahren des Vergleichszeitraumes keine Forschungsaufwendungen angefallen, werden bei der Errechnung des arithmetischen Mittels hinsichtlich dieser Wirtschaftsjahre Forschungsaufwendungen mit Null angesetzt.“ Weiters werden verfassungsrechtliche Bedenken dazu vorgebracht, dass die Investitions-„Zuwachs“-Prämie zu willkürlichen Ergebnissen führt. Wer immer gleich investiert, der bekommt keine Prämie, wer dagegen bisher nicht investiert hat erhält eine Prämie in Höhe von 10% des „Zuwachses“ (vgl. Doralt, RdW 2004/289).

Diesen Argumenten ist entgegenzuhalten. Hätte der Gesetzgeber eine gleiche Regelung wie jene des Forschungsfreibetrages beabsichtigt, dann hätte dies wohl auch in der Bestimmung zur Investitionszuwachsprämie ihren Niederschlag gefunden. Im Bezug auf die Frage der Sachlichkeit wird hingewiesen, dass der Gesetzgeber mit dieser befristeten Begünstigung, wie auch den Materialien zu entnehmen ist, einen Anreiz für Investitionen schaffen wollte, wobei konjunkturelle Gründe mitbestimmend waren. Wie der VfGH in seiner ständigen Rechtsprechung ausführt, ist dem einfachen Gesetzgeber bei der Entscheidung welche wirtschafts- oder sozialpolitischen Ziele er mit seinen Regelungen verfolgt, innerhalb der Schranken der Verfassung ein rechtspolitischer Gestaltungsspielraum eingeräumt. Der VfGH hat nicht zu beurteilen, ob die Verfolgung eines bestimmten Zieles etwa aus wirtschafts- oder sozialpolitischen Gründen zweckmäßig ist. Er kann dem Gesetzgeber nur entgegentreten, wenn dieser Ziele verfolgt, die keinesfalls als im öffentlichen Interesse liegend anzusehen sind (vgl. VfGH, G198/88 v. 21.6.1989; G220/88 v. 9.3.1989).

Zusammenfassend wird daher festgestellt, dass die Berechnungsmethode der Bw. keine Deckung im Gesetz findet. Überlegungen dahingehend, dass für Zeiträume (Jahre) in denen der Betrieb nicht existent war, ein fiktiver Investitionsbetrag mit „Null“ anzusetzen ist, sind aus dem Gesetz nicht ableitbar.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates ist der durch die Abgabenbehörde erster Instanz angewendeten, den gesetzlichen Bestimmungen entsprechenden, Berechnung zu folgen. Da der Betrieb der Bw. erst seit 2002 existent ist, umfasst der Vergleichszeitraum nur ein Jahr. Die Berechnung eines Durchschnittswertes kann daher unterbleiben. (Hätte der Betrieb schon im Jahre 2000 und/oder 2001 existiert, so wäre die Investitionssumme jeweils durch zwei oder drei zu teilen gewesen.) Der Investitionszuwachs errechnet sich somit aus

der Differenz zwischen den Investitionen des Jahres 2003 und den Investitionen des Jahres 2002.

Die Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2003 wird mit € 111,84 festgesetzt. (Die Abänderung des im angefochtenen Bescheid festgesetzten Betrages ergibt sich aus der Korrektur eines Übertragungsfehlers der Abgabenbehörde erster Instanz.)

Die Entscheidung über die Berufung war spruchgemäß zu treffen.

Ermittlung der Investitionszuwachsprämie (in Euro) für das Jahr 2003:

Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten 2003	3.640,00
abzügl. durchschnittliche Anschaffungskosten im Vergleichszeitraum, hier nur aus 2002 – 1 Jahr	-2.521,60
Bemessungsgrundlage	1.118,40
10%	111,84

Wien, am 20. Oktober 2005