



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des O.A., gegen den Bescheid des Finanzamtes XY betreffend Investitionszuwachsprämie 2003 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (idF Bw) betreibt seit dem September 2003 ein Taxiunternehmen.

In der am 13.4.2004 beim Finanzamt eingelangten Beilage zur Einkommensteuererklärung für 2003 (E 108e) machte der Bw eine Investitionszuwachsprämie von 10.985 € geltend, welche vom Finanzamt erklärungsgemäß gebucht wurde.

Die Investitionszuwachsprämie resultierte in Höhe von gerundet 2.859,92 € aus dem Erwerb eines am 11.12.2003 angeschafften Mercedes Benz E 200 CDI mit Anschaffungskosten von 27.445,50 € sowie aus dem Erwerb eines am 16.9.2003 angeschafften Taxameter MCT 05 mit Anschaffungskosten von 1.153,67 €, welche beide am 16.12.2003 in Betrieb genommen wurden. Der Taxameter wurde in das Kraftfahrzeug eingebaut. Kraftfahrzeug und Taxameter wurden laut Anlagenverzeichnis auf eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 5 Jahren abgeschrieben.

Mit 1.4.2005 wurde das Kraftfahrzeug gemeinsam mit dem Taxameter verkauft.

Mit Datum vom 25.4.2008 setzte das Finanzamt die Investitionszuwachsprämie für 2003 mittels Bescheid in Höhe von € 8.125,08 fest, wodurch sich eine Nachforderung in Höhe des genannten Betrages von 2.859,92 € ergab. In der Begründung führte das Finanzamt dazu aus, § 108e Abs 1 EStG normiere als Voraussetzung für die Anerkennung der Investitionszuwachsprämie, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter im Wege der AfA abgesetzt werden. Daraus ergebe sich das Erfordernis, dass prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter über einen längeren Zeitraum dem Betrieb als Anlagevermögen dienten, zumal nur in einem solchen Fall von Absetzung „im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8)“ die Rede sein könne. Dabei sei davon auszugehen, dass das Wirtschaftsgut zumindest mehr als die halbe Abschreibungsdauer dem Betrieb diene. Diese Bedingung sei für das genannte Kraftfahrzeug samt Taxameter nicht erfüllt, der hiefür geltend gemachte Anspruch auf Investitionszuwachsprämie sei daher zu versagen und eine entsprechende bescheidmäßige Festsetzung geboten.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung brachte der Bw vor, im Bescheid werde ihm vorgehalten, das genannten Wirtschaftsgüter seien weniger als zweieinhalb Jahre (weniger als die Hälfte des Abschreibungszeitraumes) im Betrieb behalten worden, weshalb die damals beanspruchte Investitionszuwachsprämie zurückzuzahlen sei. Jedoch sei eine „Behaltefrist von Anlagegütern für die Inanspruchnahme der Investitionszuwachsprämie“ so wie zB beim Investitionsfreibetrag (vier Jahre) in § 108e EStG weder ausdrücklich normiert noch im Interpretationsweg ermittelbar. § 108e Abs 1 EStG normiere lediglich die Art der prämienbegünstigten Güter, nicht jedoch, wie lange diese im Anlagevermögen zu behalten seien. Der Gesetzgeber hätte eine Behaltefrist normieren können, wenn er eine solche beabsichtigt hätte. Hinzukomme im Streitfall, dass er die ursprünglich beanspruchte Prämie beim Verkauf an den Käufer weitergegeben habe. Die Anlagegüter seien beim Käufer bis Ende Mai 2006 weiterhin gewerblich genutzt worden. Er habe die Prämie daher nicht mehr.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung, in welcher es ua ausführte, die streitgegenständlichen Wirtschaftsgüter hätten sich deutlich kürzer als die Hälfte der angenommenen betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer im Betriebsvermögen befunden. Der Umstand der „Weitergabe“ der Investitionszuwachsprämie an den Käufer könne auf die Frage der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides keine Auswirkung haben, da ua beim Erwerb eines gebrauchten Wirtschaftsgutes auch bei Erfüllung aller anderen Erfordernisse keine Investitionszuwachsprämie zustehe.

Der Bw stellte einen Vorlageantrag. In diesem führte er aus, die Wirtschaftsgüter seien iSd Erkenntnisses des VwGH vom 20.4.2005, 2005/15/0156 sehr wohl über einen längeren Zeitraum im Betrieb gestanden. Es seien nämlich 40 % des Wertes der Anlagegüter im Wege der

AfA bei einer Nutzungsdauer von 5 Jahren abgeschrieben worden. Aus dem genannten Erkenntnis ergebe sich die Grenze der Hälfte der Nutzungsdauer nicht, dies sei eine Interpretation des Finanzamtes. Da er die Wirtschaftsgüter am 1.4.2005 verkauft habe, habe er natürlich nicht von dem erst danach ergangenen Erkenntnis des VwGH wissen können, mit welchem er rund 5 Jahre nach Anschaffung der Wirtschaftsgüter konfrontiert werde. Dies sei sinngemäß im Hinblick auf den Grundsatz von Treu und Glauben bedenklich, zumal Rechtssicherheit eine relevante Größe darstelle. Die Anlagegüter seien in einem anderen Taxiunternehmen bis Ende Mai 2006 gewerblich genutzt worden, damit sei dem Geist des Gesetztes, nämlich eine Ankurbelung der österreichischen Wirtschaft zu erreichen, zur Genüge entsprochen worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

- 1.) Für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern kann (konnte) 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 EStG) abgesetzt werden* (§ 108 Abs 1 EStG, eingefügt durch das HWG 2002, BGBl I 155/2002).
- 2.) Eine Behaltefrist, wie sie zB der Investitionsfreibetrag (§ 10 EStG aF) vorgesehen hatte, kannte und kennt § 108e EStG nicht (Parlamentarische Anfragebeantwortung des Bundesministers für Finanzen, 3037/AB XXII. GP zu Punkt 5. der Anfrage 3077/J XXII. GP; *Herzog, RdW* 2002, 682 [683]). Der Ansicht, dass eine – im Gesetz nicht enthaltene und vom Gesetzgeber in Kenntnis vergleichbarer Regelungen ganz offenkundig bewusst nicht normierte – Behaltefrist dessen ungeachtet der Anordnung entnommen werden könne, wonach die Anschaffungs- oder Herstellungskosten „im Wege der Absetzung für Abnutzung abgesetzt werden“, kann nicht näher getreten werden (glA *Thunshirn/Untiedt*, SWK 2004, S 69; *Hödl*, SWK 2008 S 80; siehe auch *Quantschnigg*, ÖStZ 2003, 140; aA dagegen *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, § 108e Tz. 3). Es genügt (von Missbrauchsfällen abgesehen), wenn das Wirtschaftsgut dem abnutzbaren Anlagevermögen eines Betriebes – objektiv nachvollziehbar – zugeführt wird, als ein solches Wirtschaftsgut in Nutzung genommen wird und der Steuerpflichtige seinen Gewinn nach einer Gewinnermittlungsart ermittelt, die dem Wertverzehr nach Maßgabe der Regelungen der §§ 7 und 8 EStG Rechnung trägt (vgl *Quantschnigg*, ÖStZ 2003, 239). Ein weiter reichender Regelungsgehalt kann der Bestimmung nicht entnommen werden.
- 3.) Die Investitionszuwachsprämie war als Anreiz für Investitionszuwächse gedacht. Die Investitionstätigkeit sollte aus konjunkturellen Gründen „angekurbelt“ werden. Dem entsprechend bleibt die Prämie erhalten, wenn das Wirtschaftsgut dem Anlagevermögen zugeführt wurde, nach der Zuführung aber Unwägbarkeiten (zB Schadensfälle) eingetreten sind, die

zum Ausscheiden des Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen geführt haben. Unschädlich ist des Weiteren eine Veräußerung des Gesamtbetriebs nach Ablauf des Jahrs der Geltendmachung der Prämie (*Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG, § 108e Tz. 4*). Es wäre unverständlich, wenn sich für die Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens andere Rechtsfolgen ergeben sollten als für die Veräußerung sämtlicher Wirtschaftsgüter eines Betriebs in einem Zug (Betriebsveräußerung; § 24 EStG).

4.) Muss es aber – nach dem Wortlaut wie auch nach dem Zweck des Gesetzes – als ausreichend angesehen werden, dass das (prämienbegünstigte) Wirtschaftsgut dem Anlagevermögen des Betriebs des Steuerpflichtigen zugeführt wird und tatsächlich in Betrieb genommen wird (dies bildet eine Anspruchsvoraussetzung für die Absetzung für Abnutzung gemäß § 7 EStG), erweist sich die dem angefochtenen Bescheid zugrunde liegende Rechtsansicht als mit dem Gesetz – und nur dieses stellt für den Unabhängigen Finanzsenat im gegebenen Zusammenhang eine zu beachtende Rechtsquelle dar – nicht vereinbar. Es fehlt jeglicher Anhaltspunkt dafür, bei Wirtschaftsgütern mit langer Nutzungsdauer in gleicher Weise auf die Hälfte der Nutzungsdauer abzustellen wie bei Wirtschaftsgütern mit geringer Nutzungsdauer (EStR 2000 Rz 8217a, *gültig ab 1.2.2007 bis 15.6.2008*) bzw bei solchen Wirtschaftsgütern eine Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen von *vollen vier* Wirtschaftsjahren zu fordern (EStR 2000 Rz 8217a, *gültig ab 16.6.2008*).

5.) Dass sich die Investitionszuwachsprämie im Laufe der Zeit als für den Haushalt des Bundes wesentlich belastender herausgestellt hat, als dies vorerst angenommen wurde (Parlamentarische Anfragebeantwortung, 3037/AB XXII. GP, eingelangt am 27.7.2005), stellt keinen hinreichenden Grund dafür dar, die im Gesetz enthaltenen Anspruchsvoraussetzungen verschärfend auszulegen. Die Normierung einer Behaltefrist wurde für entbehrlich gehalten. Dies bedeutet aber, dass der Gesetzgeber nicht der Annahme war, dass es der Zweck der Investitionszuwachsprämie (Ankurbelung der Investitionstätigkeit) erfordern sollte, dass die Wirtschaftsgüter über einen Zeitraum von *zumindest* der Hälfte der Nutzungsdauer bzw von *vollen vier* Wirtschaftsjahren dem Anlagevermögen des investierenden Steuerpflichtigen zugehören sollten. Wäre er von dieser Voraussetzung ausgegangen, hätte er sie – neben zahlreichen anderen (hier nicht weiter bedeutsamen) Voraussetzungen – in das Gesetz aufgenommen.

6.) Die prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter müssen zwar – nach der Entscheidung des VwGH vom 20.4.2006, 2005/15/0156 – zum „längerfristigen Einsatz im Betrieb *bestimmt* sein“. Dies zwingt jedoch (noch) keineswegs zu der dem angefochtenen Bescheid zugrunde liegenden (Richtlinien-)Ansicht. Die in der zitierten Entscheidung referierte Voraussetzung trifft auf jegliches *Anlagevermögen* zu: Die Zugehörigkeit eines Wirtschaftsgutes zum Anlagevermögen setzt voraus, dass ein Wirtschaftsgut dazu *bestimmt* ist, dem Betrieb

dauernd zu dienen. Anlagegüter dienen der fortgesetzten betrieblichen Nutzung, wobei sich der Nutzungszeitraum erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (VwGH 25.6.1998, 96/15/0251; zum Umlauf vermögen gehören dagegen jene Wirtschaftsgüter, „deren betrieblicher Zweck nicht im *längerfristigen Gebrauch*“, sondern im Verbrauch besteht, wobei Verbrauch insbesondere vorliegt, wenn die Wirtschaftsgüter zur Veräußerung bestimmt sind). Für die Frage der Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum Anlage- oder Umlaufvermögen eines Betriebs kommt es entscheidend darauf an, ob das Wirtschaftsgut dazu *bestimmt* ist, dem Geschäftsbetrieb des Unternehmens dauernd zu dienen. Es kommt somit auf die Zweckbestimmung des Vermögensgegenstandes an (VwGH 22.2.2007, 2006/14/0022). Keine andere Auslegung erfordert der Wortlaut des § 108e Abs 1 EStG.

7.) Die bereits zitierte Parlamentarische Anfragebeantwortung des Bundesministers für Finanzen weist in *dieselbe* Richtung. Zur Begründung dafür, weshalb im Gesetzestext keine Behaltefrist vorgesehen wurde, wurde darin ausgeführt: „Allerdings kann die Inanspruchnahme einer Investitionszuwachsprämie immer nur einmal für ein und dasselbe Wirtschaftsgut erfolgen. Wirtschaftsgüter, die zum Zweck der Weiterveräußerung kurz nach der Anschaffung erworben werden, stellen kein Anlagevermögen sondern Umlaufvermögen dar. Die Anschaffung eines solchen Wirtschaftsgutes ist daher von der Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie ausgeschlossen“.

8.) Das Gesetz enthält keine Regelung des Inhalts, dass die Wirtschaftsgüter des Vergleichszeitraums über eine bestimmte Zeit dem Betrieb des Steuerpflichtigen gedient haben. Es kommt ausschließlich darauf an, dass es sich um ungebrauchte (neue), körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens handelt (arg „*diese* Wirtschaftsgüter“). Sind an die im Vergleichszeitraum angeschafften Wirtschaftsgüter aber *dieselben* Voraussetzungen anzulegen wie an die prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter, wäre auch bei diesen Wirtschaftsgütern (zu Gunsten des Steuerpflichtigen) zu fordern, dass sie zumindest die Hälfte der Nutzungsdauer im Betrieb verwendet werden (eine Konsequenz, die – soweit ersichtlich ist – nirgendwo gezogen wird). An die Qualifikation der prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter höhere Anforderungen zu stellen als an jene des Vergleichszeitraums, erschien widersprüchlich und nicht sachgerecht (vgl *Quantschnigg*, ÖStZ 2003, 140, Pkt 2 zur Besonderheit der Zuwachsprämie gegenüber den bisherigen Konzepten).

9.) Nicht zu überzeugen vermag die Ansicht, wonach es beim Investitionsfreibetrag (§ 10 EStG aF) einer Behaltefrist *bedurfte*, weil über die Geltendmachung des Freibetrags stets abschließend im Bescheid über die Veranlagung bzw. Gewinnfeststellung des Jahres der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts abgesprochen wurde, während eine zu Un-

recht geltend gemachte Investitionszuwachsprämie in richtiger Höhe mit Bescheid nach § 201 BAO festzusetzen ist (§ 108e Abs 5 EStG). Auch die seinerzeitige Investitionsprämie hatte eine Behaltefrist (§ 8 IPrG), wenngleich diese Prämie im Bedarfsfall ebenfalls nach § 201 BAO festzusetzen war (vgl *Hofstätter/Reichel*, EStG 1972, § 10 Tz 20).

10.) Der Regelung des § 108e Abs 1 EStG kann daher (entgegen *Zorn*, SWK 2007, S 22) die Bedeutung einer Behaltefrist nicht „beigelegt“ werden. Auf die Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenats vom 25.2.2009, RV/0588-S/08 sowie vom 3.6.2009, RV/0183-I/09, in welchen im Wesentlichen dieselbe Rechtsauffassung vertreten wurde, sei ergänzend verwiesen (<https://findok.bmf.gv.at/findok/>). Dass gegen erstgenannte Entscheidung Amtsbeschwerde zur ZI 2009/15/0082 erhoben wurde, steht der vorliegenden Entscheidung nicht entgegen.

11.) Der Bw hat für die Wirtschaftsgüter Absetzung für Abnutzung für mehrere Wirtschaftsjahre in Anspruch genommen, und zwar zwei Halbjahresbeträge und einen Ganzjahresbetrag. Die Anschaffungskosten der Wirtschaftsgüter wurden damit bei einer vom Bw angesetzten Nutzungsdauer von fünf Jahren zu 40 % abgesetzt.

12.) Ein Bescheid betreffend Investitionszuwachsprämie stellt eine Festsetzung nach § 201 BAO dar und hat nur zu ergehen, wenn die Behörde von der eingereichten Erklärung abweicht. Im Streitfall hat daher eine ersatzlose Behebung des erstinstanzlichen Bescheides zu ergehen, da die zustehende Investitionszuwachsprämie nicht von der eingereichten Beilage (E 108e) abweicht (vgl VwGH 21.9.2006, 2006/15/0236).

Der Berufung war daher Folge zu geben und der angefochtene Bescheid gemäß § 289 Abs 2 BAO ersatzlos aufzuheben.

Wien, am 19. Juni 2009