



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Gabriele Soini-Wolf und die weiteren Mitglieder Dr. Susanne Zankl, Dr. Walter Zisler und Dr. Martin Neureiter über die Berufung der Firma AB, vertreten durch Steuerberatung, vom 13. August 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land, vom 9. Juli 2008 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für die Jahre 2002 und 2003 nach der am 25. April 2012 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung für die Jahre 2002 und 2003 wird stattgegeben:

Die Investitionszuwachsprämie wird für das Jahr 2002 mit € 39.246,12 festgesetzt.

Die Investitionszuwachsprämie wird für das Jahr 2003 mit € 190.245,67 festgesetzt.

Die getroffenen Feststellungen (Berechnung) sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Gegenstand des Betriebes der Berufungswerberin (Bw) ist die Durchführung von Ferntransporten. Die Bw arbeitet im Auftrag verschiedener Speditionen und führt Transporte in ganz Europa durch, insbesondere im Raum zwischen Holland und Italien.

Die Bw begehrte in den Jahren 2002 und 2003 die Investitionszuwachsprämie (IZP) aus dem durch Investitionen erzielten Investitionszuwachs, der sich überwiegend aus Fuhrpark-Investitionen ergab. (vgl. AVZ aus 2002, AnlNr./Inv.Nr. 660/106 bis 660/138 und AVZ aus 2003, AnlNr./Inv.Nr. 660/139 bis 660/187.

Die Fuhrpark-Investitionen betrafen LKWs und Sattelaufleger mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 5 Jahren (LKW) bzw. von 6 Jahren (Sattelanhänger).

Im Zuge der gemäß § 144 Bundesabgabenordnung (BAO) durchgeführten behördlichen Nachschau zu IZP 2002 und 2003 vom Juli 2008 stellte die Betriebsprüfung fest, dass von dem in den Jahren 2002 und 2003 investierten Fuhrpark LKWs bzw. Sattelaufleger durch Verkauf vorzeitig (d.h. vor Überschreiten der Hälfte ihrer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer) aus dem Betrieb der Bw ausgeschieden waren.

Das Finanzamt (Betriebsprüfung) ging davon aus, dass die Wirtschaftsgüter (Wg) zum langfristigen Einsatz geplant sein müssten und zog für diese Beurteilung die Nutzungsdauer als Anlagevermögen im Verhältnis zur betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer heran und verwendete als Maßstab eine monatsweise Betrachtung.

Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung (siehe Bericht der Großbetriebsprüfung Salzburg über das Ergebnis der Nachschau zur IZP 2002 und 2003 vom 8. Juli 2008, Tz 2) gehörten die jeweiligen LKWs und Sattelaufleger nicht mehr als die Hälfte der Nutzungsdauer (in Monaten) dem Betriebsvermögen der Bw an, sodass sie für diese Wg die Anerkennung der Prämie verweigerte (gesamt 64 Wg: 22 Wg im Jahr 2002, AnlNr/Inv.Nr. 660/106-107 und 660/119 bis 138 und 42 Wg im Jahr 2003, AnlNr/Inv.Nr. 660/143, 660/144 und 660/146 und 660/148 bis 187, Tabelle siehe unten).

Dieses vorzeitige Ausscheiden im Fuhrparkbereich der Bw führte dazu, dass aus den verbleibenden prämienbegünstigten Investitionen kein Investitionszuwachs mehr zu erzielen war, weil nach Berücksichtigung der Änderungen die verbliebenen anzuerkennenden Investitionen unter der Investitionssumme des jeweiligen dreijährigen Referenzzeitraumes geblieben waren, womit auch keine Basis für die Zuerkennung der IZP für 2002 und 2003 bestanden hatte.

Aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung wurde der Bw in den Jahren 2002 und 2003 keine IZP mehr zuerkannt.

Die Nachberechnung der IZP erfolgte unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 20.4.2006, GZ 2005/15/0156.

Das vorzeitige Ausscheiden der ob genannten Wg aus dem Anlagevermögen wurde als rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO gewertet.

Mit Bescheiden gem. § 201 BAO vom 9. Juli 2008 wurde die IZP für die Jahre 2002 und 2003 mit jeweils „0“ neu festgesetzt. Das ergab eine Nachforderung für das Jahr 2002 in Höhe von € 65.546,12 und für das Jahr 2003 in Höhe von € 181.479,01, gesamt somit € 247.025,13.

Am 13.8.2008 erhob die Bw gegen die Bescheide über die Festsetzung des IZP 2002 und 2003 das Rechtsmittel der Berufung und führte dazu aus, dass Zielsetzung der Förderung gewesen wäre, die Investitionstätigkeit der österreichischen Wirtschaft anzukurbeln.

Sie hätte aufgrund dieses Konjunkturbelebungs pakets expandiert und insgesamt in den Jahren 2002 und 2003 - im Glauben prämienbegünstigte Wg erworben zu haben - € 4.200.000,00 in LKWs und Sattelanhänger investiert.

Gemäß der gesetzlichen Bestimmung des § 108 e EStG 1988 wäre nicht angeordnet worden, dass die Wg für eine bestimmte Dauer gehalten werden müssten um die Prämie zu erlangen. Die Bw verweist in diesem Zusammenhang auf den Fachbeitrag des Univ. Doz. Dr. Quantschnigg in der ÖStZ 2003 (ein Jahr nach Einführung der IZP), der darin nichts von Behaltefristen schrieb, sie vielmehr ausschloss.

In den Folgejahren hätte das Transportwesen durch die Ostöffnung einschneidende und in dieser Tragweite unvorhersehbare Preiskämpfe. In Anbetracht der neuen Preissituation wären die in den Jahren 2002 und 2003 getätigten Investitionen eine Fehlinvestition, die zweifelsohne durch die Investitionsbegünstigung der IZP begünstigt worden wäre. Es hätte sich aber die betriebswirtschaftliche Notwendigkeit ergeben, den für diese geänderte wirtschaftliche Situation zu großen Fuhrpark schrittweise wieder abzubauen.

Die Transportbranche hätte im Preiskampf mit den neuen Eu-Ländern aus dem Osten nicht mehr mithalten können.

Von den - das Jahr 2002 betreffenden - Anschaffungen wäre die IZP für 22 Fahrzeuge bzw. Sattelanhänger rückgefordert worden, wobei 14 die mittels Interpretation des Gesetzes festgelegte Mindestbehaltefrist lediglich zwischen 1/2 bzw. 3 1/2 Monate unterschritten hätten.

Von den - das Jahr 2003 betreffenden - Anschaffungen wäre die IZP für 42 Fahrzeuge bzw. Sattelanhänger rückgefordert worden, wobei 25 die mittels Interpretation des Gesetzes festgelegte Mindestbehaltefrist lediglich zwischen 2 bzw. 8 Monate unterschritten hätten.

Von allen 64 Anschaffungen der Jahre 2002 und 2003 wären lediglich 3 Fahrzeuge weniger als 12 Monate im Betriebsvermögen gewesen. Das bedeutete aber, dass die gesetzliche Voraussetzung, die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung im Wege der Absetzung für Abnutzung abzusetzen bzw. die Anlagegüter über einen längeren Zeitraum als Anlagevermögen im Betrieb zu halten, erfüllt worden wäre.

In einer so schnelllebigen Zeit könnten unvorhersehbare wirtschaftliche Veränderungen eintreten, sodass der Gesetzgeber gerade im Hinblick auf die politisch bzw. wirtschaftlich gesteuerten Investitionsförderungen im Bereich des Steuerrechts exakte Determinierungen einhalten müsste. Das steuerliche Risiko auf den Unternehmer abzuwälzen, indem man durch interpretative Auslegung des Gesetzes die Richtung im Nachhinein festläge, könnte nicht dem Legalitätsprinzip des Art. 18 B-VG entsprechen.

Weder aus dem Gesetzestext, noch aufgrund der Veröffentlichungen in Fachzeitschriften (zB Univ. Doz. Dr. Quantschnigg) wäre auch nur ansatzmäßig erkennbar gewesen, dass man erworbene Wg über einen längeren Zeitraum im Anlagevermögen behalten hätte müssen. Eine Ableitung der Behaltefrist wäre nicht erkennbar gewesen.

In seiner zur Berufung erfolgten Stellungnahme vom 26.6.2008 führte der Betriebsprüfer aus, dass strittig allein die Anwendung des Erfordernisses, dass prämienbegünstigte Wg dem Betrieb über einen längeren Zeitraum als Anlagevermögen zu dienen hätten, wäre. Quantschnigg/Schuch hätten im Einkommensteuer Handbuch, Tz 104 zu § 6 EStG schon lange vor Einführung des § 108e EStG 1988 bereits klargestellt, dass bei abnutzbaren Anlagevermögen als Abgrenzungskriterium hinsichtlich des Erfordernisses des dauernden Dienens darauf abgestellt werden würde, ob das Wg während seiner Nutzungsdauer oder des größten Teiles hiervon dem Betriebsvermögen dienen sollten.

Die Prämienfähigkeit eines Wg würde also deren Abschreibung im Wege der Absetzung für Abnutzung, somit eine Qualifikation, die nur abnutzbares Anlagevermögen aufzuweisen vermag, voraussetzen. Die Prämienvoraussetzungen wären der Bw auch bewusst gewesen, hätte sie ihre LKWs auch als abnutzbares Anlagevermögen eingestuft, und deren Absetzung für Abnutzung auf 5 bzw. 6 Jahre angesetzt.

Der VwGH wäre in seinem Erkenntnis vom 20.4.2006, 2005/15/0156 davon ausgegangen, dass es dem Zweck der Bestimmung entspräche, nicht bloß auf den Augenblick der Anschaffung, sondern auf einen mehrjährigen Zeitraum abzustellen. Aus der Bestimmung des § 108e Abs. 1 EStG 1988 ergäbe sich das Erfordernis, dass prämienbegünstigte Wg über einen längeren Zeitraum dem Betrieb als Anlagevermögen dienen müssten.

Der Betriebsprüfer verweist weiteres auf einen im Jahr 2007 veröffentlichten Fachbeitrag des Univ. Doz. Zorn zur Behaltefrist, der sich dafür ausgesprochen hätte, möglicherweise zumindest die Hälfte der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer anzusetzen.

Auch das BMF verträte unter Hinweis auf das VwGH Erkenntnis vom 20.4.2006 die Auffassung, das prämienbegünstigte Wg zum längerfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt

wären, weshalb die Anschaffungskosten zumindest mehr als die Hälfte ihrer Nutzungsdauer im Wege der Afa abgesetzt werden müssten.

Die Behörde I. Instanz wies die Berufung unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 20.4.2006, 2005/15/0156 als unbegründet ab.

Im Schreiben vom 22.9.2008 begehrte die Bw die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorzulegen und beantragte gem. § 284 Abs. 1 BAO die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Im Ergänzungsschreiben vom 30.12.2008 stellte die Bw nochmals klar, dass im Rahmen telefonischer Auskunftersuchen an das Finanzamt immer auf den Gesetzestext verwiesen worden wäre, welcher eben keine Behaltefrist vorgesehen hätte. Untermauern könnte sie dies damit, dass im Jahre 2004 eine Nachschau gem. § 144 Abs. 1 BAO zur Überprüfung der IZP für die Jahre 2002 und 2003 erfolgte, die in weiterer Folge sogar zu einer Betriebsprüfung für die Jahre 2001 bis 2003 ausgedehnt worden wäre. Im geprüften Zeitraum wären auch Wg verkauft worden, für die eine IZP bereits gelten gemacht worden wäre. Eine Nachberechnung dieser IZP wäre nicht erfolgt. Das würde doch darauf hinweisen, dass es aufgrund der vorliegenden Gesetzeslage auch Meinung und Vollziehung des Finanzamtes gewesen wäre, eine Behaltefrist nicht als gegeben zu erachten.

Die Unrichtigkeit der Auskünfte wäre für die Bw nicht erkennbar gewesen.

Die Bw hätte im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft bzw. unter Heranziehung der in den Jahren 2002 bis 2005 erfolgten Veröffentlichungen von Fachartikeln zur IZP Dispositionen getroffen, die sie bei Kenntnis der Unrichtigkeit der Auskunft nicht oder anders getroffen hätte.

Die nachträgliche Nichtgewährung würde in dieser Großordnung eine massive finanzielle Belastung dar, und hätte die ursprüngliche Entscheidung natürlich in Frage gestellt.

Aufgrund der besonderen Schwierigkeiten rechtlicher Art (vor allem auch im Hinblick auf die uneinheitliche Spruchpraxis des Unabhängigen Finanzsenats) verlangte die Referentin die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat (§ 282 Abs. 1 Z 2 BAO).

Mit Schreiben vom 27.3.2009 schränkte die Bw ihr Berufungsbegehren dahingehend ein, als dass die Anlagenzugänge mit den Inventar Nr. 660-119, 660-121, 660-130, 660-131, 660-132, 660-139 aus der Berechnung für das Jahr 2002 herauszunehmen wären (siehe obige Tabelle zu 2002, in der die Berufungseinschränkung bereits mitberücksichtigt wurde). Gleichzeitig teilte sie mit, dass sie auf die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat verzichtet.

Mit Bescheid vom 18.5.2009 wurde das Verfahren gem. § 281 in Verbindung mit § 282 Bundesabgabenordnung ausgesetzt.

Mit Schreiben vom 19.4.2012 schränkte die Bw ihr Berufungsbegehren weiter dahingehend ein, als dass der Anlagenzugang mit der Inventar Nr. 660-106 aus der Berechnung für das Jahr 2002 herauszunehmen wäre.

Die nachstehenden Tabellen zeigen die nunmehr berufsgegenständlichen Wirtschaftsgüter (LKW und Sattelaufleger) der Jahre 2002 (15 Wg) und 2003 (42 Wg):

2002

| Anlagen-Neuzugänge 2002 | | | | | | | |
|--------------------------------|--|---------------------|---|-----------------------|--|-------------------------|-------------------------------|
| Anl.Nr./ Inv.Nr. | Inbet. Datum = Anschaffungs Datum | Anlagen Inventar | Anschaff.Wert | Jahre Dauer AfA | „Behalte frist“ Hälfte Afa Dauer | „Behaltefrist “ Ende | Tatsächl. Abgang Wi-Gut |
| 660/107 | 22.04.02 | Sattel- Aufleger | ÖS 460.970,05 Euro 33.500,00 | 6 | 3,0 | 22.04.05 | 14.01.05 |
| 660/120 | 15.11.02 | LKW DAF | ÖS 1.230.005,70 Euro 89.388,00 | 5 | 2,5 | 15.05.05 | 10.03.05 |
| 660/122 | 14.11.02 | Sattel- Anhänger | ÖS 426.569,30 Euro 31.000,00 | 6 | 3,0 | 14.11.05 | 31.10.05 |
| 660/123 | 19.11.02 | Sattel- Anhänger | ÖS 426.569,30 Euro 31.000,00 | 6 | 3,0 | 19.11.05 | 31.10.05 |
| 660/124 | 19.11.02 | Sattel- Anhänger | ÖS 426.569,30 Euro 31.000,00 | 6 | 3,0 | 19.11.05 | 31.10.05 |
| 660/125 | 14.11.02 | Sattel- Anhänger | ÖS 426.569,30 Euro 31.000,00 | 6 | 3,0 | 14.11.05 | 31.10.05 |
| 660/126 | 19.12.02 | Sattel- Anhänger | ÖS 426.569,30 Euro 31.000,00 | 6 | 3,0 | 19.12.05 | 31.10.05 |
| 660/127 | 19.12.02 | Sattel- Anhänger | ÖS 426.569,30 Euro 31.000,00 | 6 | 3,0 | 19.12.05 | 31.10.05 |
| 660/128 | 19.12.02 | Sattel- Anhänger | ÖS 426.569,30 | 6 | 3,0 | 19.12.05 | 31.10.05 |

| | | | | | | | |
|---------|----------|---------------------|---|---|-----|----------|----------|
| | | | Euro 31.000,00 | | | | |
| 660/129 | 19.12.02 | Sattel- Anhänger | ÖS 426.569,30 Euro 31.000,00 | 6 | 3,0 | 19.12.05 | 31.10.05 |
| 660/134 | 19.12.02 | LKW DAF | ÖS 1.280.671,12 Euro 93.070,00 | 5 | 2,5 | 19.06.05 | 10.03.05 |
| 660/135 | 19.12.02 | LKW DAF | ÖS 1.280.671,12 Euro 93.070,00 | 5 | 2,5 | 19.06.05 | 10.03.05 |
| 660/136 | 19.12.02 | LKW DAF | ÖS 1.230.005,70 Euro 89.388,00 | 5 | 2,5 | 19.06.05 | 10.03.05 |
| 660/137 | 20.12.02 | LKW DAF | ÖS 1.238.261,88 Euro 89.988,00 | 5 | 2,5 | 20.06.05 | 10.03.05 |
| 660/138 | 23.12.02 | LKW DAF | ÖS 1.229.730,49 Euro 89.368,00 | 5 | 2,5 | 23.06.05 | 07.01.05 |

2003

| Anlagen-Neuzugänge 2003 | | | | | | | |
|--------------------------------|---|---------------------|------------------|-----------------------|--|------------------------|-------------------------------|
| Anl.Nr./ Inv.Nr. | Inbet. Datum = Anschaffung Datum | Anlagen Inventar | Ansch. Wert € | Jahre Dauer AfA | „Behalte frist“ Hälfte Afa Dauer | „Behaltefrist“ Ende | Tatsächl. Abgang Wi-Gut |
| 660/143 | 21.02.03 | Sattel Anhänger | 31.000,00 | 6 | 3,0 | 21.02.06 | 31.10.05 |
| 660/144 | 10.03.03 | Pritschen Sattel | 22.000,00 | 6 | 3,0 | 10.03.06 | 03.01.05 |
| 660/146 | 04.04.03 | LKW Scania | 86.000,00 | 5 | 2,5 | 04.10.05 | 03.01.05 |
| 660/148 | 20.11.03 | Sattel Anhänger | 32.028,00 | 6 | 3,0 | 20.11.06 | 12.04.06 |
| 660/149 | 20.11.03 | Sattel- Anhänger | 32.028,00 | 6 | 3,0 | 20.11.06 | 12.04.06 |
| 660/150 | 20.11.03 | Sattel- Anhänger | 32.028,00 | 6 | 3,0 | 20.11.06 | 12.04.06 |
| 660/151 | 20.11.03 | Sattel Anhänger | 32.028,00 | 6 | 3,0 | 20.11.06 | 12.04.06 |
| 660/152 | 20.11.03 | Sattel- Anhänger | 32.028,00 | 6 | 3,0 | 20.11.06 | 12.04.06 |
| 660/153 | 20.11.03 | Sattel- Anhänger | 32.028,00 | 6 | 3,0 | 20.11.06 | 12.04.06 |
| 660/154 | 10.12.03 | LKW DAF | 98.608,00 | 5 | 2,5 | 10.06.06 | 07.01.05 |
| 660/155 | 01.12.03 | LKW DAF | 98.608,00 | 5 | 2,5 | 01.06.06 | 10.03.05 |
| 660/156 | 19.11.03 | LKW DAF | 98.608,00 | 5 | 2,5 | 19.05.06 | 07.01.05 |

| | | | | | | | |
|---------|----------|--------------------------|-----------|---|-----|----------|----------|
| 660/157 | 27.11.03 | LKW DAF | 98.608,00 | 5 | 2,5 | 27.05.06 | 07.01.05 |
| 660/158 | 21.11.03 | LKW DAF | 98.608,00 | 5 | 2,5 | 21.05.06 | 07.01.05 |
| 660/159 | 19.11.03 | LKW DAF | 98.608,00 | 5 | 2,5 | 19.05.06 | 07.01.05 |
| 660/160 | 22.12.03 | Sattel- Anhängen | 32.028,02 | 6 | 3,0 | 22.12.06 | 12.04.06 |
| 660/161 | 22.12.03 | Sattel- Anhängen | 32.028,02 | 6 | 3,0 | 22.12.06 | 12.04.06 |
| 660/162 | 19.12.03 | Sattel- Anhängen | 32.561,67 | 6 | | 19.12.06 | 12.04.06 |
| 660/163 | 19.12.03 | Sattel- Anhängen | 32.561,67 | 6 | | 19.12.06 | 12.04.06 |
| 660/164 | 18.12.03 | Sattel- Anhängen | 31.646,16 | 6 | | 18.12.06 | 12.04.06 |
| 660/165 | 19.12.03 | LKW DAF | 97.565,28 | 5 | 2,5 | 19.06.06 | 10.03.05 |
| 660/166 | 18.12.03 | Sattel- Anhängen | 31.646,16 | 6 | 3,0 | 18.12.06 | 12.04.06 |
| 660/167 | 18.12.03 | Sattel- Anhängen | 31.646,16 | 6 | 3,0 | 18.12.06 | 12.04.06 |
| 660/168 | 18.12.03 | Sattel- Anhängen | 31.646,16 | 6 | 3,0 | 18.12.06 | 12.04.06 |
| 660/169 | 18.12.03 | Sattel- Anhängen | 31.646,16 | 6 | 3,0 | 18.12.06 | 12.04.06 |
| 660/170 | 18.12.03 | LKW DAF | 97.565,28 | 5 | 2,5 | 18.06.06 | 10.03.05 |
| 660/171 | 02.12.03 | LKW Beschriftung (5x) | 440,38 | 5 | 2,5 | 02.06.06 | 31.12.05 |
| 660/172 | 29.12.03 | LKW DAF | 98.608,00 | 5 | 2,5 | 29.06.06 | 10.03.05 |
| 660/173 | 29.12.03 | LKW DAF | 98.608,00 | 5 | 2,5 | 29.06.06 | 07.01.05 |
| 660/174 | 29.12.03 | LKW-DAF | 98.608,00 | 5 | 2,5 | 29.06.06 | 07.01.05 |
| 660/175 | 29.12.03 | LKW DAF | 98.608,00 | 5 | 2,5 | 29.06.06 | 07.01.05 |
| 660/176 | 31.12.03 | LKW Scania | 94.153,92 | 5 | 2,5 | 01.07.06 | 30.09.05 |
| 660/177 | 31.12.03 | LKW Scania | 94.153,92 | 5 | 2,5 | 01.07.06 | 30.09.05 |
| 660/178 | 31.12.03 | LKW Scania | 94.153,92 | 5 | 2,5 | 01.07.06 | 30.09.05 |
| 660/180 | 19.12.03 | LKW Beschriftung (2X) | 1.247,00 | 5 | 2,5 | 19.06.06 | 31.12.05 |
| 660/181 | 23.12.03 | LKW Beschriftung | 686,10 | 5 | 2,5 | 23.06.06 | 31.12.05 |
| 660/182 | 23.12.03 | LKW Beschriftung | 657,00 | 5 | 2,5 | 23.06.06 | 31.12.05 |
| 660/183 | 23.12.03 | LKW Beschriftung | 544,49 | 5 | 2,5 | 23.06.06 | 31.12.05 |
| 660/184 | 23.12.03 | LKW Beschriftung | 667,00 | 5 | 2,5 | 23.06.06 | 31.12.05 |
| 660/185 | 15.12.03 | LKW Scania | 90.000,00 | 5 | 2,5 | 15.06.06 | 19.09.05 |
| 660/186 | 30.12.03 | LKW MAN | 98.248,71 | 5 | 2,5 | 30.06.06 | 13.06.05 |
| 660/187 | 16.12.03 | LKW- Beschriftung | 617,72 | 5 | 2,5 | 16.06.06 | 12.04.06 |

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Frage, ob für die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie eine Mindestbeholdendauer der Wirtschaftsgüter (Wg) im Anlagevermögen des Betriebes notwendig ist.

Die Entscheidung durch den unabhängigen Finanzsenat basiert auf obigen Feststellungen, die in den Akten des Finanzamtes sowie der entscheidenden Behörde abgebildet und unstrittig sind.

Gemäß 24 Abs. 6 KStG gilt u.a. die Bestimmung des §108e EStG 1988 sinngemäß für Körperschaften im Sinne des § 1 KStG, soweit sie nicht von der Körperschaftsteuer befreit sind.

Gemäß § 108e Abs. 1 EStG 1988 kann bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern für den Investitionszuwachs eine Investitionszuwachsprämie (IZP) von 10 % geltend gemacht werden. Voraussetzung ist, dass die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 u. 8) abgesetzt werden.

Gemäß § 108e Abs. 2 EStG 1988 sind prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens. Nicht zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern zählen die in Abs. 2 des § 108e EStG 1988 aufgezählten Wirtschaftsgüter.

Die Prämie von 10% berechnet sich gemäß Abs. 3 der Bestimmung aus der Differenz zwischen den Anschaffungskosten bzw. Herstellungskosten von neuen (ungebrauchten) beweglichen Wirtschaftsgütern, die im jeweiligen Kalenderjahr angefallen sind und dem Durchschnitt der Anschaffungskosten- oder Herstellungskosten vergleichbarer Wirtschaftsgüter der jeweils drei vorangegangenen Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner 2002 bzw. dem 1. Jänner 2003 bzw. dem 1. Jänner 2004 enden.

§ 108e Abs. 1 EStG 1988 normiert als Voraussetzung für die IZP, dass die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7,8 EStG 1988) abgesetzt werden.

Der Bestimmung des § 7 Abs. 1 EStG 1988 ist zu entnehmen, dass bei Wg, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer (Absetzung für Abnutzung) abzusetzen sind, welche sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung bemisst.

§ 298 Abs. 2 HGB (nunmehr UGB) definiert als Anlagevermögen Gegenstände, die dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen.

Wegen der Verknüpfung mit der Afa in § 108e Abs. 1 EStG 1988 sind Wirtschaftsgüter, deren Nutzungsdauer weniger als ein Jahr beträgt, daher nicht begünstigt.

Eine explizit ausformulierte Behaltefrist für die begünstigten Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens kann § 108e EStG 1988 nicht entnommen werden.

Darauf wurde auch durch den Bundesminister für Finanzen in der parlamentarischen Anfragebeantwortung vom 21. Juli 2005 (eingelangt am 27. Juli 2005, 3037/AB XXII. GP) hingewiesen. Das Gesetz nennt weiters keine Mindestnutzungsdauer der begünstigten Wirtschaftsgüter.

Die parlamentarischen Materialien zur Gesetzwerdung treffen weder zur Behaltefrist noch zu einer Mindestnutzungsdauer Aussagen. Die Regelung wurde in dieser Hinsicht weder in der Regierungsvorlage noch im Ausschussbericht kommentiert [Regierungsvorlage 1277 d.B. (XXI. GP) bzw. Ausschussbericht vom 18. September 2002 ,1285 d.B. (XXI. GP)].

Der Verwaltungsgerichtshof sprach im Erkenntnis vom 20.4.2006, 2005/15/0156 aus, dass Wirtschaftsgüter nur dann einen Anspruch auf IZP iSd §108e EStG 1988 vermitteln, wenn sie über einen längeren Zeitraum dem Betrieb als Anlagevermögen dienen, weil nur in einem solchen Fall von Absetzung "im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8 EStG 1988)" die Rede sein könne. Unter Hinweis auf Quantschnigg, ÖStZ 2003/239 hat der VwGH dabei auf den Zweck der Regelung des § 108e EStG 1988 verwiesen, aus welchem sich ebenfalls ergibt, dass Wirtschaftsgüter, die in die Berechnungsgrundlage der IZP eingehen, über einen längeren Zeitraum dem Anlagevermögen des investierenden Unternehmens zugehören müssen. Er führt weiter aus, dass es grundsätzlich auch in diesem Bereich dem Zweck der Bestimmung entspricht, nicht bloß auf den Augenblick der Anschaffung bzw. Herstellung, sondern auf einen mehrjährigen Zeitraum abzustellen.

Eine genauere Definition der Behaltefrist bzw. deren nähere inhaltliche Ausgestaltung ließ der VwGH mit dieser Entscheidung jedoch offen.

In seinem jüngst ergangenen Erkenntnis (VwGH 28.2.2012, 2009/15/0082) zur Investitionszuwachsprämie bleibt der VwGH bei seiner Forderung nach einem „längerem Zeitraum“ und sprach aus:

„... 2.3. Ein Ausmaß der Absetzung für Abnutzung von 50% der Anschaffungskosten kann dabei 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 (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG § 108e Tz 3). Für eine monatsweise Berechnung der betrieblichen Behaltdauer, wie sie das Finanzamt in der Beilage seines Abgabenbescheides vorgenommen hat, finden sich dagegen in der Bestimmung des § 108e Abs. 1 EStG 1988 keine Anhaltspunkte.

2.4. Im gegenständlichen Fall steht in sachverhältnismäßiger Hinsicht fest, dass es der im Betrieb der mitbeteiligten Partei geübten Praxis entsprach, die LKW-Zugmaschinen regelmäßig ungefähr mit Erreichen der Hälfte ihrer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer auszutauschen, wobei diese Praxis auch einen betrieblich begründeten üblichen (Re-) Investitionszyklus widerspiegelt. Bei dieser Sachlage, also der Anwendung bzw. Beibehaltung einer aus den betrieblichen Erfordernissen abgeleiteten regelmäßigen Erneuerung des Fuhrparks mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von sechs Jahren, kann ein Austauschintervall von ca. drei Jahren vor dem Hintergrund des Zwecks der Regelung des § 108e EStG 1988 als längerer Zeitraum der Zugehörigkeit zum Anlagevermögen angesehen werden.

2.5. Wenn die belangte Behörde im Beschwerdefall davon ausgegangen ist, dass die planmäßige Nutzungsdauer bei allen betroffenen Wirtschaftsgütern auf Absetzung von etwa 50% der Anschaffungskosten gerichtet gewesen ist, und in Anbetracht des Gesamtbildes der Verhältnisse ein in Einzelfällen eingetretenes geringfügiges Unterschreiten dieses Wertes als unschädlich angesehen hat, so kann darin keine Rechtswidrigkeit in der Anwendung des § 108e EStG 1988 erkannt werden..."

Unter Heranziehung der gesetzlichen Vorgaben und der beiden oben zitierten Erkenntnisse des VwGH kommt der Unabhängige Finanzsenat zu folgender Auslegung des § 108e EStG 1988:

Die Absicht des Gesetzgebers bei der Schaffung des § 108e EStG 1988 lag darin, Anreize zum Tätigen bzw. Vorziehen von Investitionen in noch zu produzierende Investitionsgüter zu schaffen, um die mit der Produktion dieser Wirtschaftsgüter befassten Wirtschaftsleute zu fördern. Missbräuche sollten dabei verhindert werden.

Aus diesem Grund fügte er den besonderen Hinweis in § 108e Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 auf die Absetzung für Abnutzung ein. Nicht jede Anschaffung als Anlagevermögen sollte dazu führen, dass für diese Wirtschaftsgüter eine IZP in Anspruch genommen werden kann. Wäre das beabsichtigt gewesen, wären der Hinweis auf die Abschreibung (§§ 7,8 EStG 1988) aufgrund der Definition in Abs. 2 („abnutzbares Anlagevermögen“) sowie die Voraussetzung, dass als begünstigte Wirtschaftsgüter nur ungebrauchte in Frage kommen, entbehrlich gewesen.

Der Gesetzgeber begünstigt damit nur Anlagenzugänge mit dem Ziel der tatsächlichen Nutzung als Anlagevermögen.

Die Bestimmung normiert wohl aber auch als Voraussetzung, dass zumindest ein Teil der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten in der Folge über Afa nach §§ 7,8 abgeschrieben werden müssen (siehe auch Zorn in Hofstätter/Reichel, Kommentar, Tz 4).

Einen Überwiegensgrundsatz vermag der Unabhängige Finanzsenat dem Gesetz aber dabei keinen entnehmen.

Die bisher ergangene Rechtsprechung des VwGH macht vielmehr klar, dass die vom Finanzamt vertretene Ansicht, dass die Wirtschaftsgüter mehr als die Hälfte ihrer Nutzungsdauer oder zumindest vier (volle) Wirtschaftsjahre dem Betriebsvermögen angehören müssen, keine Bestätigung findet.

Aufgrund der im Erkenntnis vom 28.2.2012, 2009/15/0082 unter den Punkten 2.3.-2.5. getroffenen Aussagen des VwGH, muss für den § 108e EStG 1988 aber wohl eine Mindestbeholddauer unterstellt werden, die grundsätzlich über die für die Beurteilung als Anlagevermögen notwendige, ein Jahr überschreitende, Zeitspanne hinausgehen wird.

Bei dieser Beurteilung ist allerdings zu berücksichtigen, dass die effektive betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes nicht genau vorhersehbar ist und deshalb in jedem Fall geschätzt werden muss. Zukünftige Verhältnisse sind bei der Schätzung nur insoweit zu berücksichtigen, als sie sich in der Gegenwart bereits verlässlich voraussehen lassen. Bei jeder Schätzung sind gewisse Ungenauigkeiten in Kauf zu nehmen (Hofstätter/Zorn/Fuchs in Hofstätter/Reichel, § 7 Tz 10). Es kommt somit auf die Planung an, die im konkreten Betriebsgeschehen Deckung finden muss. Die bei der Schätzung der Nutzungsdauer und voraussichtlichen Beholddauer anzuwendenden Parameter können nicht mathematisch genau ermittelt werden bzw. unterliegen vielen Zufälligkeiten (zB Halb- und Ganzjahres-Afa). Das führt zu von vornherein gegebenen Planungsungenauigkeiten, die die Vorausschau schwierig machen. Aus diesem Grund ist an die Prognose kein übertriebener Maßstab anzulegen und eine gewisse Bandbreite jedenfalls zu akzeptieren.

Durch den Verweis auf die §§ 7 und 8 EStG 1988 ist jedenfalls darauf abzustellen, dass ein Vergleich zwischen der Gesamtnutzungsdauer und der Abschreibung der Anschaffungs- und Herstellungskosten im Wege der Absetzung für Abnutzung jedenfalls unter Berücksichtigung des Halb- und Ganzjahresabschreibungssystem des § 7 Abs. 2 EStG 1988 zu erfolgen hat. Für eine monatsweise Berechnung der betrieblichen Beholddauer, wie sie das Finanzamt vornimmt, finden sich in den Bestimmungen des § 108e EStG 1988 jedenfalls keine Anhaltspunkte.

Für den vorliegenden Fall bedeutet dies:

Der VwGH wertet in seinem Erkenntnis vom 28.2.2012 ein Ausmaß der Absetzung für Abnutzung von 50% der Anschaffungskosten als Indiz für die Annahme eines längeren Zeitraumes.

Die zu beurteilenden Wirtschaftsgüter dienten dem Betrieb ohne jeden Zweifel als abnutzbares Anlagevermögen. Es gibt keine Hinweise auf Missbräuche und es war dabei von vornherein geplant, die Lastkraftwagen eine bestimmte Zeit zu eigenen betrieblichen Zwecken zu nutzen. Die streitgegenständliche Wg waren damit dem Betriebsvermögen als Anlagevermögen längerfristig gewidmet und dazu bestimmt, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen.

Die Anschaffungen und Veräußerungen der einzelnen Wg sind in den nachstehenden Tabellen noch einmal zusammengefasst.

2002

| Anl.Nr./ Inv.Nr. | Inbet.Datum = Anschaffungs Datum | Abgang Wi-Gut | Nutzungsdauer in Monaten | Behaltdauer in Monaten | Behaltdauer in % | AfA Anzahl | AfA in % |
|---------------------|--|------------------|-----------------------------|---------------------------|---------------------|---------------|-------------|
| 660/107 | 22.04.02 | 14.01.05 | 72 | 34 | 47,2% | 3,5 | 58,0% |
| 660/120 | 15.11.02 | 10.03.05 | 60 | 29 | 48,3% | 3,0 | 60,0% |
| 660/122 | 14.11.02 | 31.10.05 | 72 | 36 | 50,0% | 3,5 | 58,3% |
| 660/123 | 19.11.02 | 31.10.05 | 72 | 36 | 50,0% | 3,5 | 58,3% |
| 660/124 | 19.11.02 | 31.10.05 | 72 | 36 | 50,0% | 3,5 | 58,3% |
| 660/125 | 14.11.02 | 31.10.05 | 72 | 36 | 50,0% | 3,5 | 58,3% |
| 660/126 | 19.12.02 | 31.10.05 | 72 | 35 | 48,6% | 3,5 | 48,6% |
| 660/127 | 19.12.02 | 31.10.05 | 72 | 35 | 48,6% | 3,5 | 48,6% |
| 660/128 | 19.12.02 | 31.10.05 | 72 | 35 | 48,6% | 3,5 | 48,6% |
| 660/129 | 19.12.02 | 31.10.05 | 72 | 35 | 48,6% | 3,5 | 48,6% |
| 660/134 | 19.12.02 | 10.03.05 | 60 | 28 | 48,6% | 3,0 | 60,0% |
| 660/135 | 19.12.02 | 10.03.05 | 60 | 28 | 48,6% | 3,0 | 60,0% |
| 660/136 | 19.12.02 | 10.03.05 | 60 | 28 | 48,6% | 3,0 | 60,0% |
| 660/137 | 20.12.02 | 10.03.05 | 60 | 28 | 48,6% | 3,0 | 60,0% |
| 660/138 | 23.12.02 | 07.01.05 | 60 | 26 | 43,3% | 3,0 | 60,0% |

2003

| Anl.Nr./ Inv.Nr. | Inbet. Datum = Anschaffungs Datum | Abgang Wi-Gut | Nutzungsdauer in Monaten | Behaltdauer in Monaten | Behaltdauer in % | AfA Anzahl | AfA in % |
|---------------------|---|------------------|-----------------------------|---------------------------|---------------------|---------------|-------------|
| 660/14 3 | 21.02.03 | 31.10.05 | 72 | 33 | 45,8% | 3,0 | 50,0% |

| | | | | | | | |
|-------------|----------|----------|----|----|-------|-----|-------|
| 660/14 4 | 10.03.03 | 03.01.05 | 72 | 23 | 31,9% | 2,5 | 41,6% |
| 660/14 6 | 04.04.03 | 03.01.05 | 60 | 22 | 36,6% | 2,5 | 50,0% |
| 660/14 8 | 20.11.03 | 12.04.06 | 72 | 30 | 41,6% | 3,0 | 50,0% |
| 660/14 9 | 20.11.03 | 12.04.06 | 72 | 30 | 41,9% | 3,0 | 50,0% |
| 660/15 0 | 20.11.03 | 12.04.06 | 72 | 30 | 41,6% | 3,0 | 50,0% |
| 660/15 1 | 20.11.03 | 12.04.06 | 72 | 30 | 41,6% | 3,0 | 50,0% |
| 660/15 2 | 20.11.03 | 12.04.06 | 72 | 30 | 41,6% | 3,0 | 50,0% |
| 660/15 3 | 20.11.03 | 12.04.06 | 72 | 30 | 41,6% | 3,0 | 50,0% |
| 660/15 4 | 10.12.03 | 07.01.05 | 60 | 14 | 23,3% | 2,0 | 40,0% |
| 660/15 5 | 01.12.03 | 10.03.05 | 60 | 16 | 26,6% | 2,0 | 40,0% |
| 660/15 6 | 19.11.03 | 07.01.05 | 60 | 15 | 25,0% | 2,0 | 40,0% |
| 660/15 7 | 27.11.03 | 07.01.05 | 60 | 15 | 25,0% | 2,0 | 40,0% |
| 660/15 8 | 21.11.03 | 07.01.05 | 60 | 15 | 25,0% | 2,0 | 40,0% |
| 660/15 9 | 19.11.03 | 07.01.05 | 60 | 15 | 25,0% | 2,0 | 40,0% |
| 660/16 0 | 22.12.03 | 12.04.06 | 72 | 29 | 40,2% | 3,0 | 50,0% |
| 660/16 1 | 22.12.03 | 12.04.06 | 72 | 29 | 40,2% | 3,0 | 50,0% |
| 660/16 2 | 19.12.03 | 12.04.06 | 72 | 29 | 40,2% | 3,0 | 50,0% |
| 660/16 3 | 19.12.03 | 12.04.06 | 72 | 29 | 40,2% | 3,0 | 50,0% |
| 660/16 4 | 18.12.03 | 12.04.06 | 72 | 29 | 40,2% | 3,0 | 50,0% |
| 660/16 5 | 19.12.03 | 10.03.05 | 60 | 16 | 26,6% | 2,0 | 40,0% |

| | | | | | | | |
|-------------|----------|----------|----|----|-------|-----|-------|
| 660/16 6 | 18.12.03 | 12.04.06 | 72 | 29 | 40,2% | 3,0 | 50,0% |
| 660/16 7 | 18.12.03 | 12.04.06 | 72 | 29 | 40,2% | 3,0 | 50,0% |
| 660/16 8 | 18.12.03 | 12.04.06 | 72 | 29 | 40,2% | 3,0 | 50,0% |
| 660/16 9 | 18.12.03 | 12.04.06 | 72 | 29 | 40,2% | 3,0 | 50,0% |
| 660/17 0 | 18.12.03 | 10.03.05 | 60 | 16 | 26,6% | 2,0 | 40,0% |
| 660/17 1 | 02.12.03 | 31.12.05 | 60 | 25 | 41,6% | 2,5 | 50,0% |
| 660/17 2 | 29.12.03 | 10.03.05 | 60 | 16 | 26,6% | 2,0 | 40,0% |
| 660/17 3 | 29.12.03 | 07.01.05 | 60 | 14 | 23,3% | 2,0 | 40,0% |
| 660/17 4 | 29.12.03 | 07.01.05 | 60 | 14 | 23,3% | 2,0 | 40,0% |
| 660/17 5 | 29.12.03 | 07.01.05 | 60 | 14 | 23,3% | 2,0 | 40,0% |
| 660/17 6 | 31.12.03 | 30.09.05 | 60 | 22 | 36,6% | 2,5 | 50,0% |
| 660/17 7 | 31.12.03 | 30.09.05 | 60 | 22 | 36,6% | 2,5 | 50,0% |
| 660/17 8 | 31.12.03 | 30.09.05 | 60 | 22 | 36,6% | 2,5 | 50,0% |
| 660/18 0 | 19.12.03 | 31.12.05 | 60 | 25 | 41,6% | 2,5 | 50,0% |
| 660/18 1 | 23.12.03 | 31.12.05 | 60 | 25 | 41,6% | 2,5 | 50,0% |
| 660/18 2 | 23.12.03 | 31.12.05 | 60 | 25 | 41,6% | 2,5 | 50,0% |
| 660/18 3 | 23.12.03 | 31.12.05 | 60 | 25 | 41,6% | 2,5 | 50,0% |
| 660/18 4 | 23.12.03 | 31.12.05 | 60 | 25 | 41,6% | 2,5 | 50,0% |
| 660/18 5 | 15.12.03 | 19.09.05 | 60 | 22 | 36,6% | 2,5 | 50,0% |
| 660/18 6 | 30.12.03 | 13.06.05 | 60 | 19 | 31,6% | 2,0 | 40,0% |

| | | | | | | | |
|-------------|----------|----------|----|----|-------|-----|-------|
| 660/18 7 | 16.12.03 | 12.04.06 | 60 | 29 | 48,3% | 3,0 | 60,0% |
|-------------|----------|----------|----|----|-------|-----|-------|

Obwohl es von vielen Zufälligkeiten abhängig ist, zeigen die Tabellen, dass es aufgrund der Möglichkeit, jeweils eine volle oder eine halbe Abschreibung für Abnutzung in Anspruch zu nehmen (§ 7 Abs. 2 EStG 1988, Halbjahressprünge), bei diesen Nutzungszeiträumen fast immer zu einer Afa-Quote (=Verhältnis Gesamt-Afa zu den Anschaffungskosten- oder Herstellungskosten) von zumindest 50% kommt.

Die Zeiten der tatsächlichen Nutzung der gegenständlichen Wirtschaftsgüter als Anlagevermögen bewegen sich jedenfalls in einen Brandbreitenbereich, der noch als unschädlich betrachtet werden muss.

Dass die 50%ige Afa Quote nicht in allen Fällen erreicht wurde, kann aufgrund der oben angeführten Schätzungsungenauigkeit und der Regelung des § 7 Abs. 2 EStG 1988 (zB hätte eine um wenige Tage nach hinten verschoben Veräußerung des LKWs mit der Inventarnummer 660-186 eine weitere Halbjahres-Afa und damit eine 50%- Quote gebracht) nicht zu Lasten der Bw gehen.

Damit erfüllen die streitgegenständlichen Wg die Voraussetzungen der Bestimmung des § 108e EStG 1998 und sind als prämienbegünstigte Wg zu beurteilen.

Der Berufung wird Folge gegeben.

Berechnung der Investitionszuwachsprämie 2002:

| | | |
|----------------------------|-----|--------------|
| Investition 2002 | | 1.324.522,71 |
| Durchschnitt 1999 bis 2001 | | 932.061,51 |
| Investitionszuwachs | | 392.461,20 |
| Zuwachsprämie | 10% | 39.246,12 |

Berechnung der Investitionszuwachsprämie 2003:

| | | |
|----------------------------|-----|--------------|
| Investition 2003 | | 2.587.770,57 |
| Durchschnitt 2000 bis 2002 | | 685.313,84 |
| Investitionszuwachs | | 1.902.456,73 |
| Zuwachsprämie | 10% | 190.245,67 |

Salzburg, am 25. April 2012