



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 3

GZ. RV/0363-G/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Fidas Liezen Steuerberatung GmbH, 8940 Liezen, Gesäusestraße 21-23, vom 29. Dezember 2008 gegen die (undatierten) Bescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen betreffend Investitionszuwachsprämie für 2003 und 2004 nach zuvor durchgeföhrter mündlicher Verhandlung entschieden:

Der Berufung wird hinsichtlich Investitionszuwachsprämie für 2003 teilweise Folge gegeben. Die Investitionszuwachsprämie wird festgesetzt mit 7.257,52 Euro.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Bw ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Betriebsgegenstand ist der Verkauf, die Vermietung und die Vermittlung von Fahrzeugen-A und Fahrzeuge-B (Gesellschaftsvertrag vom 15. Jänner 1988). Seit dem Wirtschaftsjahr 2000 erzielte die Bw nach mehrjähriger Betriebsruhe erstmals wieder Umsätze. Die Bw hat ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr. Die Jahresabschlüsse für die beiden Streitjahre sind mit 28. Jänner 2004 (für das am 31. Juli 2003 endende Wirtschaftsjahr) und mit 27. Juni 2005 (für das am 31. Juli 2004 endende Wirtschaftsjahr) datiert.

Für die Streitjahre machte die Bw die Investitionszuwachsprämie im Zusammenhang mit der Anschaffung von zwei PC, vier Fahrzeugen-A und einem Fahrzeuge-B im Betrag von

12.971,48 Euro (2003) und der Anschaffung von sieben Fahrzeugen-A und sechs Fahrzeuge-B im Betrag von 18.632,37 (2004) geltend.

Das Finanzamt verbuchte die Investitionszuwachsprämien antragsgemäß als Gutschriften am Abgabenkonto der Bw.

Auf Grundlage eines dem steuerlichen Vertreter der Bw am 12. Juni 2008 ausgehändigte Prüfungs- und Nachschauauftrags führte das Finanzamt durch die Großbetriebsprüfung eine Außenprüfung und Nachschau bei der Bw durch. Dabei traf die Prüferin die Feststellung, dass alle vier Fahrzeuge-A und der Fahrzeuge-B (2003) sowie alle sieben Fahrzeuge-A und sechs Fahrzeuge-B (2004) nicht prämienbegünstigt sind, weil prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter „zum langfristigen Einsatz im Betrieb“ bestimmt sein und „zumindest mehr als die Hälfte ihrer Nutzungsdauer“ im Wege der Absetzung für Abnutzung abgesetzt werden müssten. Die geltend gemachte Investitionszuwachsprämie für 2003 und 2004 sei „wegen vorzeitigen Ausscheidens aus dem Anlagevermögen bzw. kein Wirtschaftsgut des Anlagevermögens“ zu berichtigen (siehe Tz 1 des BP-Berichts vom 13. November 2008).

Auf Grundlage dieser Feststellung setzte das Finanzamt mit den hier angefochtenen **Bescheiden** die Investitionszuwachsprämie für 2003 mit dem Betrag von 84,60 Euro (Abgabennachforderung 12.886,88 Euro) und für 2004 mit Null (Abgabennachforderung 18.632,37 Euro) fest.

Dagegen wendet sich die Bw mit **Berufungsschreiben** ihres steuerlichen Vertreters vom 29. Dezember 2008 und beantragt die Aufhebung der angefochtenen Bescheide. Zur Begründung wird vorgebracht:

Mit Bundesgesetzblatt 155 vom 04.10.2002 wurde im Einkommensteuergesetz der § 108e EStG 1988 eingeführt. Dieser lautet im Absatz 1: "Für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern kann eine Investitionszuwachsprämie von 10 % geltend gemacht werden. Voraussetzung ist, dass die Aufwendungen für die Anschaffungen oder Herstellung im Wege der Absetzung für Abnutzung (§ 7 und § 8) abgesetzt werden.

Absatz 2: "Prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter sind ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens"

a) *Rechts- und Ausgangslage:*

Die Bestimmung des § 108e EStG 1988 wollte den "Investitionszuwachs" als solchen begünstigen. Dabei wird auf das Investitionsvolumen der Begünstigungsjahre 2002 bis 2004 im Vergleich zum jeweils 3-jährigen Referenzzeitraum abgestellt. Einzelne Wirtschaftsgüter werden nicht begünstigt.

Voraussetzung für die Gewährung der Investitionszuwachsprämie ist, dass das Investitionsvolumen bestimmter prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens das Investitionsvolumen der drei Referenzjahre übersteigt. Der Differenzbetrag ist Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Prämie.

Die Formulierung „Aufwendungen ...“ im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8) wurde seit Bestehen der Bestimmung derart ausgelegt, dass es sich um Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens handeln muß, welche im Wege der steuerlichen AfA abgeschrieben werden. Die tatsächliche Abschreibung im Jahr der Anschaffung ist selbst nach den Einkommensteuerrichtlinien 2000, RZ 8217, nicht nötig. Der Gesetzestext ordnet nicht an, dass die Wirtschaftsgüter (Investitionen) für eine bestimmte Dauer gehalten werden müßten, um die Prämie zu erlangen. Die Bestimmung kennt also keine Behaltesfrist im eigentlichen Sinne. Auch liegt die Besonderheit dazu als Prämie darin, dass das Zuwachsvolumen als solches der Förderung zugeführt wird. Es wird also der Investitionszuwachs nicht mit einer konkreten Investition verknüpft. Die Prämie ist per se nicht zuordenbar. Damit sind Nachversteuerungen aus dem Titel des kurzfristigen Ausscheidens eines Wirtschaftsgutes aus dem Betriebsvermögen ausgeschlossen. Der Gesetzestext ist mangels einer Behalte- bzw. Nachversteuerungsbestimmung eindeutig.

Auch in den EB zum Gesetzestext finden sich keinerlei Hinweise auf die Absicht des Gesetzgebers darauf, dass der Bestimmung der Sinn einer Behaltesdauer unterstellt werden könnte. Selbst im Beispiel der EB wird ausschließlich auf das Jahr der Investitionen und den jeweiligen Referenzzeitraum abgestellt.

Am 27.05.2005 gibt es dazu auch eine parlamentarische Anfrage des Abgeordneten zum Nationalrat Karl Öllinger an den Bundesminister für Finanzen, worin es heißt "An welche Behalte- bzw. Benutzungsfrist war der Erwerb der Steuergutschrift gemäß § 108 e geknüpft".

In der Antwort des Bundesministers für Finanzen an den Präsidenten des Nationalrates, Herrn Dr. Andreas Khol, heißt es wörtlich: "Im Gesetzestext ist keine Behaltesfrist vorgesehen. Allerdings kann die Inanspruchnahme einer Investitionszuwachsprämie immer nur einmal für ein und dasselbe Wirtschaftsgut erfolgen. Wirtschaftsgüter, die zum Zweck der Weiterveräußerung kurz nach Anschaffung erworben werden, stellen kein Anlagevermögen, sondern Umlaufvermögen dar. Die Anschaffung eines solchen Wirtschaftsgutes ist daher von der Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie ausgeschlossen".

Als Anlagevermögen definiert § 198 Abs. 2 UGB "Gegenstände, die bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen". Dahingehend hat auch der Unabhängige Finanzsenat (Außenstelle Wien, Senat 14) in seiner Berufungsentscheidung vom 10.01.2006 entschieden, dass die Behörde I. Instanz mit dem bloßen Argument, ein Investitionszuwachs sei deshalb zu versagen, weil Wirtschaftsgüter als prämiengünstigt berücksichtigt wurden, die innerhalb eines Jahres wieder verkauft worden seien - somit nicht abnutzbares Anlagevermögen darstellten - den Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belaste.

b) VwGH 20.4.2006, 2005/15/0156

Erst im Erkenntnis 2005/16/0156 vom 20.04.2006 - also fast eineinhalb Jahre nach Auslaufen der Bestimmung - beschäftigt sich der VwGH mit der Problematik der Behaltesdauer. In einem ersten Schritt reduziert er sie darauf, dass er davon ausgeht, dass prämiengünstigte Wirtschaftsgüter über einen längeren Zeitraum dem Betrieb als Anlagevermögen dienen müßten.

In weiterer Folge verweist er darauf, dass der Zweck der Investitionszuwachsprämie die Förderung der Investitionstätigkeit aus konjunkturellen Gründen sei und daraus ebenfalls abgeleitet werden könne, dass die Anlagegüter einen längeren Zeitraum dem Unternehmen dienen müßten. Eine genauere Definition der Behaltesfrist bzw. deren nähere inhaltliche Ausgestaltung lässt aber der VwGH vollkommen offen und setzt sich in weiterer Folge nur mehr mit der Sachverhaltsproblematik "Zuordnung zu einer inländischen Betriebsstätte" auseinander.

Interpretativ diesen Zeitraum zu finden, wird erhebliche Schwierigkeiten bereiten, denn gerade im Bereich des Steuerrechtes vertritt der VfGH eine strenge Linie in Hinblick auf das

Legalitätsprinzip des Art. 18 B-VG. Er betont in seinen Erkenntnissen immer wieder, dass im Steuerrecht eine exakte Determinierung nötig sei. Dies wird sowohl mit einem erhöhten Rechtsschutzbedürfnis, als auch mit den potentiellen Auswirkungen der unternehmerischen Entscheidungen begründet. Genau dies trifft aber auf eine etwaige Untersagung der Investitionszuwachsprämie mangels Erfüllung einer nicht determinierten Behaltefrist zu. Aufgrund der zweifelhaften, durch Interpretation geschaffenen Rechtslage, sind für den Unternehmer die Rechtsfolgen seiner getroffenen Dispositionen nicht vorhersehbar. Eine derartige Interpretation ist daher auf verfassungsrechtlicher Ebene nicht zulässig.

Ein weiteres Problem zeigt sich im Bereich der steuerlichen Gleichbehandlung bzw. Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Bei Wirtschaftsgütern mit relativ kurzer Nutzungsdauer ist eine Korrektur im Rahmen der Bestimmungen der §§ 299 bzw. 303 BAO möglich. Bei Anlagegütern mit langer Nutzungsdauer wird eine Korrektur aufgrund der Verjährungsbestimmungen der §§ 207 ff BAO unter Umständen nicht möglich sein. Selbst wenn man davon ausgeht, dass es sich beim späteren Ausscheiden um ein Ereignis nach § 295a BAO handelt, könnte die absolute Verjährungsbestimmung des § 209 Abs. 3 BAO greifen. Daher sieht das Gesetz bei derartigen Problemstellungen eindeutige Fristen vor, meist unabhängig von der tatsächlichen Nutzungsdauer; ein weiteres Indiz dafür, dass bei der Regelung der Investitionszuwachsprämie keine Behaltefrist zum Zug kommt.

Der Gesetzgeber hat es offensichtlich bewußt unterlassen, der Bestimmung des § 108e EStG Behaltebestimmungen anzuschließen. Nachträglich derartige Bestimmungen ohne genauen Inhalt interpretativ zu schöpfen, ist rechtspolitisch bedenklich und unzulässig.

Das Finanzamt legte die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat im Mai 2009 zur Entscheidung vor.

Der unabhängige Finanzsenat stellte ergänzende Sachverhaltsermittlungen an, sodass von folgenden Umständen auszugehen ist:

Übersicht der in den Jahren 2002, 2003 und 2004 verkauften und vermieteten Fahrzeuge

	2002	2003	2004
Verkaufte Fahrzeuge-A neu	27	17	41
Verkaufte Fahrzeuge-A gebraucht	-	5	3 + 5
Verkaufte Fahrzeuge-B neu	24	24	17
Verkaufte Fahrzeuge-B gebraucht	1	1	3
Vermietete Fahrzeuge-A	5	11	14
Vermietete Fahrzeuge-B	4	4	5

Sämtliche Fahrzeuge (mit Ausnahme von drei im Jahr 2004 verkauften gebrauchten Fahrzeugen-A) wurden bei der Bw bilanziell als Anlagevermögen behandelt (siehe Vorhaltbeantwortungsschreiben vom 22. November 2011).

Übersicht der als nicht prämienbegünstigt beurteilten Fahrzeuge (IZP 2003)

Fahrzeuge-A						
Pos Nr.	Anl. Nr.	Typ. Bezeichnung	Anschaffungs kosten	Eingangs- rechnung/ Behaltesdauer	Erstmalige Vermietung/ Anzahl Vermietung/ Anzahl Vermiettage	Ausgangs- rechnung/ Rechnungs- text
1.1	120	Fahrzeug-A- 1-1	38.872,21 €	12.09.2002 31 Monate	30.05.2003 16mal 153 Tage	25.04.2005 ---
1.2	70	Fahrzeug-A- 2-1	32.857,00 €	20.09.2002 36 Monate	21.03.2003 33mal 276 Tage	10.10.2005 ---
1.3	80	Fahrzeug-A- 1-3	23.764,04 €	18.11.2002 7 Monate	11.04.2003 4mal 19 Tage	24.06.2003 ---
1.4	122	Fahrzeug-A- 1-4	27.898,43 €	05.12.2002 12 Monate	30.08.2003 3mal 13 Tage	01.12.2003 ---
Fahrzeuge-B						
Pos. Nr.	Anl. Nr.	Typ. Bezeichnung	Anschaffungs kosten	Eingangs- rechnung/ Behaltesdauer	Erstmalige Vermietung/ Anzahl Vermietung/ Anzahl Vermiettage	Ausgangs- rechnung/ Rechnungs- text
2.1	60	Fahrzeug-B- 2-1	5.477,12 €	18.12.2002 11 Monate	07.07.2003 3mal 46 Tage	27.10.2003 ---

Übersicht der als nicht prämienbegünstigt beurteilten Fahrzeuge (IZP 2004)

Fahrzeuge-A						
Pos. Nr.	Anl. Nr.	Typ. Bezeichnung	Anschaffungs kosten	Eingangs- rechnung/ Behaltesdauer	Erstmalige Vermietung/ Anzahl Vermietung/ Anzahl Vermiettage	Ausgangs- rechnung/ Rechnungs- text
3.1	180	Fahrzeug-A- 3-1	29.379,45 €	29.04.2004 4 Monate	---	13.08.2004 Neuwagen
3.2	200	Fahrzeug-A- 3-2	30.866,86 €	23.02.2004 20 Monate	19.06.2004 16mal	25.10.2005 ---

					186 Tage	
3.3	210	Fahrzeug-A-3-3	22.998,46 €	19.05.2004 34 Monate	21.04.2005 17mal 123 Tage	13.03.2007 ---
3.4	220	Fahrzeug-A-3-4	29.470,00 €	19.07.2004 13 Monate	---	17.08.2005 Neuwagen - Ausstellungs wagen
3.5	230	Fahrzeug-A-3-5	25.119,58 €	20.07.2004 9 Monate	---	12.04.2005
3.6	240	Fahrzeug-A-3-6	28.776,00 €	26.07.2004 11 Monate	---	16.06.2005 ---
3.7	250	Fahrzeug-A-3-7	23.780,00 €	27.07.2004 41 Monate	02.06.2005 33mal 292 Tage	05.12.2007 ---

Fahrzeuge-B

Pos. Nr.	Anl. Nr.	Typ. Bezeichnung	Anschaffungs kosten	Eingangs- rechnung/ Behaltesdauer	Erstmalige Vermietung / Anzahl Vermietung /Anzahl Vermiettage	Ausgangs- rechnung/ Rechnungs- text
4.1	66	Fahrzeug-B-4-1	9.750,21 €	29.06.2004 23 Monate	09.07.2004 15mal 140 Tage	02.05.2006 ---
4.2	70	Fahrzeug-B-4-2	6.925,00 €	19.07.2004 13 Monate	---	26.08.2005 Ausstellungs wagen
4.3	80	Fahrzeug-B-4-3	6.910,00 €	19.07.2004 2 Monate	---	14.08.2004 Neuwagen
4.4	90	Fahrzeug-B-4-4	6.730,00 €	23.07.2004 11 Monate	---	21.06.2005 Neuwagen
4.5	100	Fahrzeug-B-4-5	6.320,00 €	29.07.2004 2 Monate	---	22.09.2004 ---
4.6	nicht er- fasst	Fahrzeug-B-4-6	8.725,04 €	20.07.2004 11 Monate	---	02.06.2005 Ausstellungs- wagen

Im Zuge einer Erörterung der Sach- und Rechtslage beim unabhängigen Finanzsenat wurde von Seiten der Bw zur Frage der Zuordnung der Fahrzeuge-A und Fahrzeuge-B zum Umlauf- oder Anlagevermögen angegeben, dass jene Fahrzeuge, die für die Vermietung vorgesehen gewesen seien, ins Anlagevermögen, jene die für den Verkauf bestimmt waren, ins

Umlaufvermögen aufgenommen worden seien (Seite 2 der Niederschrift vom 30. August 2011).

Im Vorhaltbeantwortungsschreiben vom 3. November 2011 bringt die Bw dazu vor (Seite 3 und 4, jeweils letzter Absatz):

Dazu wird ausgeführt, dass sowohl Fahrzeuge-B als auch Fahrzeuge-A bereits in den Sommer- bzw. Herbstmonaten des Vorjahres bestellt werden müssen, um diese dann zu (...) auf Lager bzw. im Anlagevermögen zu haben. Dabei wird bereits bei der Bestellung die Entscheidung getroffen ob es sich dabei um Fahrzeuge des Umlaufvermögens oder des Anlagevermögens handeln soll. Diese Information wird sodann an die Buchhaltung weitergegeben, welche danach die Verbuchung bei Einlangen der Fahrzeuge durchführt. Dabei kommt es natürlich vor, dass Fahrzeuge trotz Widmung als Anlagevermögen nicht sofort vermietet werden können und dadurch aus Kostengründen auch keine Anmeldung vorzeitig erfolgt. Findet sich vor Anmeldung des Fahrzeuges zur Vermietung bereits ein Käufer für dieses Fahrzeug, wird dieses trotz vorheriger Widmung als Anlagevermögen, selbstverständlich verkauft. Da aber die meisten der angeführten Fahrzeuge erst nach dem jeweiligen Bilanzstichtag (01.07.) verkauft wurden, wurden die jeweiligen Fahrzeuge zu diesem Stichtag natürlich gemäß Ihrer Widmung als Anlagevermögen erfasst und in die Berechnung der Investitionszuwachsprämie eingebunden, da gemäß RZ 8217 der EStR2000 mit der Absetzung für Abnutzung noch nicht im Jahr der Geltendmachung der Prämie begonnen werden muss. (...)

Des Weiteren wird von Seiten des Finanzamtes diese Ansicht vertreten, dass es sich bei diesem Fahrzeug nicht um Anlagevermögen gehandelt hat, weil weder eine Nutzung als solches nachgewiesen wurde, noch Gründe für eine derartige Widmung zu dem Anschaffungszeitraum erkennbar sind. Diese Ansicht der Abgabenbehörde ist nicht nachvollziehbar, da seitens des Steuerpflichtigen bei Anschaffung eines Fahrzeugs-B oder Fahrzeugs-A sehr wohl eine Widmung ins Anlagevermögen vorgenommen wurde. Da ein Fahrzeug nicht erst bei Buchung angeschafft werden kann, kommt es sehr wohl auch vor, dass ein Fahrzeug für den öffentlichen Verkehr noch nicht angemeldet wurde, da noch keine Buchung vorliegt, zumal in diesem Fall der Verkauf des Fahrzeuges erst im nächsten Wirtschaftsjahr erfolgte.

Die Bw hat die mündliche Verhandlung beantragt.

Der Niederschrift über die am 9. Dezember 2011 abgehaltene mündliche Verhandlung ist zu entnehmen:

Ergänzend wird vom steuerlichen Vertreter vorgebracht, dass der Gesetzgeber keine Behaltefrist vorgesehen hat und diese von ihm auch nicht gewollt gewesen sei. Zur IZP 2004, Formular E 108e, Punkt 1.1, stimmt der steuerliche Vertreter dem Referenten zu, dass für das Jahr 2003 des Vergleichszeitraumes zu dem Betrag von 1.260,75 Euro ein Betrag von 71.729,21 Euro hinzuzurechnen wäre.

Der Vertreter des Finanzamtes bringt ergänzend vor, dass die IZP, die eine Behaltefrist im Ausmaß der halben Nutzungsdauer, zumindest vier volle Wirtschaftsjahre erfordert.

Der steuerliche Vertreter legt auf Ersuchen des Referenten für die beiden Streitjahre die Umlaufbeschlüsse gem. § 34 GmbH-Gesetz vor. Erläuternd führt er aus, dass die Ausfertigungen der Jahresabschlüsse für die Gesellschafter und sofern der Jahresabschluss in der Folge genehmigt wird, gleichzeitig in der Kanzlei vom Geschäftsführer unterschrieben wurden. Auf Nachfrage des Referenten gibt der steuerliche Vertreter an, dass bei der Bilanzbesprechung nicht nur der Geschäftsführer, sondern auch die Gesellschaft anwesend

sind. Die Unterschrift des Geschäftsführers bei Bilanzaufstellung und die Unterschriften der Gesellschafter zur Feststellung des Jahresabschlusses werden in dieser Besprechung geleistet. Bei dieser Besprechung sind auch die Buchhalterin und der Leiter des Rechnungswesens dabei.

Im Hinblick auf den undatierten Umlaufbeschluss für den Jahresabschluss vom 31.7.2003 stellt der Referent die Frage, wann dieser Umlaufbeschluss gefasst worden sei. Der steuerliche Vertreter gibt dazu an, dass Umlaufbeschlüsse im Regelfall am Tag der Bilanzbesprechung unterschrieben werden. Wann der Umlaufbeschluss für das Wirtschaftsjahr 2003 unterschrieben worden ist, könne nicht gesagt werden. Dies ließe sich ausheben. Der steuerliche Vertreter fragt telefonisch in der Kanzlei nach. Auf das Ergebnis wird gewartet.

Zum Umlaufbeschluss für das Wirtschaftsjahr 2004, der von den Gesellschaftern bei Unterfertigung mit 3.2.2005, 5.2.2005 und 7.2.2005 datiert wurde, weist der Referent darauf hin, dass der im Verwaltungsakt befindliche Jahresabschluss mit 27.6.2005 datiert ist. Die vorangegangene telefonische Rückfrage des steuerlichen Vertreters in der Kanzlei bringt kein Ergebnis zu der Frage, warum das Datum des Jahresabschlusses ein späteres ist, als jenes der Unterfertigungen dieses Jahresabschlusses. Der steuerliche Vertreter gibt dazu an, dass möglicherweise das Deckblatt erst zu diesem späteren Zeitpunkt geschrieben und ausgedruckt wurde.

Der steuerliche Vertreter gibt nach Erhalt der telefonischen Auskunft durch seine Kanzlei bekannt, dass für das Jahr 2003 der Jahresabschluss am 6.10.2003 geschrieben wurde. Am 22.10.2003 hat eine Bilanzbesprechung stattgefunden. Da das Anlagenverzeichnis vom Geschäftsführer nicht unterschrieben war, erfolgte an diesem Tag keine Unterfertigung des Jahresabschlusses, sondern wurde das Anlagenverzeichnis zur Durchsicht ausgehändigt. Die Unterfertigung des Jahresabschlusses 2003 erfolgte dann am 28.1.2004.

Für 2004 gibt der steuerliche Vertreter bekannt, dass nach dem Phasenablauf am 11.10.2004 der Jahresabschluss fertig geschrieben wurde. Am 11.11.2004 hat es eine 1. Bilanzbesprechung gegeben. Am 1.2.2005 hat es dann eine 2. Bilanzbesprechung gegeben. Vermutlich erfolgte dann die Unterfertigung des Jahresabschlusses durch den Geschäftsführer, weil der Umlaufbeschluss mit Anfang Februar 2005 datiert wurde und die KöSt-Erklärung mit 3.2.2005 datiert ist.

Abschließend führt der Vertreter des Finanzamtes aus, dass der Verdacht der Durchleitung von Fahrzeugen zum Zweck der IZP-Maximierung im Hinblick auf die Stellungnahme des steuerlichen Vertreters nicht mehr aufrechterhalten wird. Die Rechtsansicht zur Behaltsdauer bleibt aufrecht. Bei den leasingfinanzierten Fahrzeugen bestand nach den vertraglichen Vereinbarungen kein wirtschaftliches Eigentum. Was die Widmung der Fahrzeuge als Anlagevermögen betrifft, so wird dies für jene Fahrzeuge die kurz nach dem Bilanzstichtag verkauft wurden, bestritten. Insgesamt betrachtet liegt der Schwerpunkt der Bw. beim Handel und nicht in der Vermietung. Es besteht ein starker Überhang beim Handel. Der Vertreter des Finanzamtes begeht die Abweisung der Berufung als unbegründet.

Der steuerliche Vertreter führt abschließend aus, dass die Widmung als Anlagevermögen im Unternehmen durch die zuständige Buchhalterin erfolgt. Dies wird durch die Aufnahme ins hausinterne Anlagenverzeichnis dokumentiert. Es gibt Fahrzeuge, die nicht dem Anlagevermögen zugeführt wurden. Es gibt eine Trennung der Fahrzeuge in solche, die für die Vermietung gedacht sind, und solche die für den Handel gedacht sind. Zur Behaltsdauer wird darauf verwiesen, dass der Gesetzgeber eine solche nicht geregelt hat. Was die Leasingfahrzeuge betrifft so wurden alle Leasingverträge offen gelegt. Es gibt eine klare Rechtsprechung des VwGH zur Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums. Im Hinblick auf die unrichtige Berechnung der Anschaffungs- und Herstellungskosten der IZP 2004 wird eine teilweise Stattgabe der Berufung beantragt.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Im Wege der Absetzung für Abnutzung nach den [§§ 7](#) und [8 EStG 1988](#) abgesetzt werden Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung von abnutzbarem Anlagevermögen.

Eine Mindestnutzungsdauer oder eine klar umschriebene „Behaltefrist“ für die begünstigten Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens kann [§ 108e EStG 1988](#) nicht entnommen werden (vgl. UFS 25.02.2009, RV/0588-S/08).

Entscheidend für die Prämienbegünstigung gemäß [§ 108e EStG 1988](#) ist nur, ob die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsgutes gemäß [§ 7 EStG 1988](#) gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen sind (Absetzung für Abnutzung).

Gemäß dem ersten Satz des [§ 7 Abs. 1 EStG 1988](#) sind die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (gilt auch für protokollierte Gewerbetreibende: vgl. Wiesner/Grabner/Wanke, MSA EStG 11. GL § 6 Anm 40).

Wirtschaftsgüter, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von nicht mehr als einem Jahr erstreckt, können nicht zum Anlagevermögen gerechnet werden (VwGH 24.04.1953, [1786/51](#), VwSlg 748/F/1953; VwGH 22.09.2000, [96/15/0207](#)).

Im Berufungsfall ist daher aufgrund der formalen Anknüpfung des zweiten Satzes des [§ 108e Abs. 1 EStG 1988](#) an [§ 7 EStG 1988](#) entscheidend, ob die Bw dessen Abs. 1 entsprechend davon ausgehen durfte, dass sich die Verwendung oder Nutzung der einzelnen Fahrzeuge zur Erzielung von Einkünften aus deren Vermietung erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt.

Für diese Beurteilung ist auf die Bilanzaufstellung für das Anschaffungsjahr des jeweiligen Fahrzeuges abzustellen, weil im Allgemeinen erst zu diesem Zeitpunkt die Entscheidung zu treffen ist, ob die Anschaffungskosten sofort abgesetzt werden oder – wegen Vorliegens der

Voraussetzungen - gemäß [§ 7 Abs. 1 EStG 1988](#) gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen sind.

Im Berufungsfall ist in die Würdigung einzubeziehen, dass die Bw wegen der Kosten der Finanzierung und des Betriebes der Fahrzeuge sowie deren Wertverlust bei Benützung bemüht sein musste, für die Vermietungstätigkeit zuerst bereits in Verwendung stehende Fahrzeuge einzusetzen, dh eine Verwendung (Nutzung) von Neufahrzeugen zu Vermietungszwecken erst bei unbedingter Notwendigkeit erfolgte. Des Weiteren ist zu berücksichtigen, dass sie wegen dieser Kosten auch bemüht sein musste, die Anzahl der zu Vermietungszwecken eingesetzten Fahrzeuge möglichst gering zu halten und schlecht ausgelastete Fahrzeuge als Gebrauchtfahrzeuge zu verkaufen (zur Finanzierung siehe die detaillierte Niederschrift über den Verlauf des Erörterungsgesprächs vom 30. August 2011).

Bilanzaufstellungszeitpunkt ist im Berufungsfall der 28. Jänner 2004 für das Wirtschaftsjahr 2003 bzw. der 1. Februar 2005 für das Wirtschaftsjahr 2004 (siehe Seite 3 der Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Verhandlung).

Investitionszuwachsprämie 2003:

a) Zu den Fahrzeugen mit den Pos. Nr. 1.1 und 1.2:

Für die genannten Fahrzeuge bestehen auf Grund des Beginnes und des Ausmaßes ihrer Verwendung oder Nutzung zur Erzielung von Einkünften aus deren Vermietung sowie der Dauer ihrer Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen keine Zweifel, dass diese Fahrzeuge prämienbegünstigt sind.

b) Zu den Fahrzeugen mit den Pos. Nr. 1.3 und 1.4 sowie 2.1:

Die genannten Fahrzeuge sind laut vorgelegten Rechnungsbelegen dem Betriebsvermögen der Bw im November bzw. Dezember 2002 zugegangen. Die Fahrzeuge wurden geringfügig zur Erzielung von Einkünften aus deren Vermietung verwendet oder genutzt. Sämtliche Fahrzeuge wurden innerhalb eines Zeitraumes von sieben bis zwölf Monaten verkauft.

Allein aus einer geringfügigen Nutzung eines Wirtschaftsgutes darf für sich nicht auf Anlagevermögen geschlossen werden (zu Vorführfahrzeugen als Umlaufvermögen: VwGH 02.07.1975, [2306/74](#)).

Entscheidend ist, dass alle genannten Fahrzeuge bereits vor der Bilanzaufstellung für das Anschaffungsjahr verkauft worden waren. Für diese Fahrzeuge war es also zu dem Zeitpunkt bereits gewiss, dass sich deren Verwendung oder Nutzung zur Erzielung von Einkünften aus

deren Vermietung nicht auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (erstrecken wird), weshalb diese Fahrzeuge nicht prämienbegünstigt sind.

Ergebnis:

Für die Berechnung der Investitionszuwachsprämie 2003 sind neben den Anschaffungskosten für die beiden PC (845,96 Euro) die Anschaffungskosten der Fahrzeuge mit der Pos. Nr. 1.1 im Betrag von 38.872,21 Euro und der Pos. Nr. 1.2 im Betrag von 32.857,00 Euro (insgesamt somit 72.575,17 Euro) zu berücksichtigen (Betrag G des amtlichen Formulars E 108e). Der Berufung war daher diesbezüglich teilweise Folge zu geben und die Investitionszuwachsprämie für 2003 spruchgemäß festzusetzen.

Investitionszuwachsprämie 2004:

a) Zu den Fahrzeugen mit den Pos. Nr. 3.2 sowie 4.1:

Für die genannten Fahrzeuge bestehen auf Grund des Beginnes und des Ausmaßes ihrer Verwendung oder Nutzung zur Erzielung von Einkünften aus deren Vermietung sowie der Dauer ihrer Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen keine Zweifel, dass diese Fahrzeuge prämienbegünstigt sind.

b) Zu den Fahrzeugen mit den Pos. Nr. 3.1 sowie 4.3 und 4.5:

Das Fahrzeug mit der Pos. Nr. 3.1 ist laut vorgelegtem Rechnungsbeleg dem Betriebsvermögen der Bw im April 2004 zugegangen. Die Fahrzeuge mit den Pos. Nr. 4.3 und 4.5 sind laut vorgelegten Rechnungsbelegen dem Betriebsvermögen der Bw im Juli 2004 (kurz vor dem Bilanzstichtag 31. Juli) zugegangen. Keines dieser Fahrzeuge wurde jemals zur Erzielung von Einkünften aus deren Vermietung verwendet oder genutzt. Sämtliche Fahrzeuge wurden innerhalb eines Zeitraumes von zwei bis vier Monaten verkauft (laut Rechnung ausdrücklich als Neuwagen Pos. Nr. 3.1 sowie 4.3).

Entscheidend ist, dass alle genannten Fahrzeuge bereits vor der Bilanzaufstellung für das Anschaffungsjahr verkauft worden waren. Für diese Fahrzeuge war es also zu dem Zeitpunkt bereits gewiss, dass keine Verwendung oder Nutzung zur Erzielung von Einkünften aus deren Vermietung erfolgt.

Es kann dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden, dass er Betrieben, deren Gegenstand auch der Handel mit ungebrauchten körperlichen Wirtschaftsgütern ist, eine Investitionsbegünstigung für die Anschaffung dieser Wirtschaftsgüter auch dann zukommen lassen wollte, wenn – wie im Berufungsfall – eine jederzeitige Bereitschaft zur Veräußerung

bestanden hat und die Wirtschaftsgüter dementsprechend bereits vor der Bilanzaufstellung für das Anschaffungsjahr veräußert wurden.

Die genannten Fahrzeuge sind daher nicht prämienbegünstigt.

c) Zu den Fahrzeuge mit den Pos. Nr. 3.4 bis 3.6 sowie 4.2, 4.4 und 4.6:

Die genannten Fahrzeuge sind laut vorgelegten Rechnungsbelegen dem Betriebsvermögen der Bw im Juli 2004 (kurz vor dem Bilanzstichtag 31. Juli) zugegangen. Keines dieser Fahrzeuge wurde jemals zur Erzielung von Einkünften aus deren Vermietung verwendet oder genutzt. Sämtliche Fahrzeuge wurden innerhalb eines Zeitraumes von zwei bis rund dreizehn Monaten (ausdrücklich als Neuwagen-Ausstellungswagen siehe die Rechnung zu Pos. Nr. 3.4 sowie 4.4 bzw. als Ausstellungswagen siehe die Rechnung Pos. Nr. 4.2 und 4.6) verkauft. Der Verkauf erfolgte jeweils nach der Bilanzaufstellung für das Anschaffungsjahr.

Für die Frage der Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum Anlagevermögen oder zum Umlaufvermögen kommt es entscheidend auf die Zweckbestimmung des Vermögensgegenstandes an. Diese Zweckbestimmung wird häufig bereits aus der objektiven Eigenschaft des Vermögensgegenstandes, aus der Natur des Gegenstandes, aus der tatsächlichen Nutzung und aus dem Geschäftszweig des Unternehmens abzuleiten sein. Wenn aber eine solche objektive Funktionsbestimmung nicht mit Sicherheit möglich ist, ist die subjektive Widmung als letztlich entscheidendes Abgrenzungskriterium heranzuziehen (VwGH 22.02.2007, [2006/14/0022](#); VwGH 13.04.2005, [2001/13/0028](#); VwGH 22.09.2000, [96/15/0207](#)).

Entscheidend für die Prämienbegünstigung dieser Fahrzeuge ist es also, ob die Bw bei der Bilanzaufstellung für das Anschaffungsjahr davon ausgehen durfte, dass sich deren Verwendung oder Nutzung zur Erzielung von Einkünften (primär) nach deren Zweckbestimmung erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (erstrecken wird).

Die Entscheidung obliegt dem unabhängigen Finanzsenat in freier Beweiswürdigung. Dabei ist zu berücksichtigen, dass der Betriebsgegenstand der Bw der Handel und die Vermietung solcher Fahrzeuge ist, dass die Bw die Anschaffung dieser Fahrzeuge zum Zwecke der Erzielung von Einkünften aus deren Vermietung zwar behauptet, dies jedoch nur mit der „Widmung“ begründet hat, dass alle kurz vor dem Bilanzstichtag 31. Juli 2004 dem Betriebsvermögen zugegangenen Fahrzeuge innerhalb eines Zeitraumes von zwölf Monaten (bzw. in einem Fall im dreizehnten Monat) als Neufahrzeuge oder Ausstellungsfahrzeuge verkauft wurden, ohne zuvor jemals vermietet gewesen zu sein, und dass von Seiten der Bw zugestanden wurde, dass Fahrzeuge, für die sich „vor Anmeldung“ bereits ein Käufer finde,

„selbstverständlich“ verkauft würden (siehe Seite 3 des Vorhaltbeantwortungsschreibens vom 3. November 2011).

Vor diesem sachverhaltsmäßigen Hintergrund sind für den unabhängigen Finanzsenat – bei objektiver Betrachtung - keine Umstände erkennbar, dass die Bw bei der Bilanzaufstellung für das Anschaffungsjahr davon ausgehen durfte, dass sich die Verwendung oder Nutzung der Fahrzeuge zur Erzielung von Einkünften aus deren Vermietung nach deren Zweckbestimmung erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (erstrecken wird); vielmehr musste die Bw nach der vom unabhängigen Finanzsenat in freier Beweiswürdigung gewonnenen Überzeugung davon ausgehen, dass die Fahrzeuge im Regelfall schon vorher (neu oder gebraucht) veräußert werden würden. Auf die – dem Gesetz im Übrigen nicht entnehmbare – „subjektive Widmung“ kommt es daher nicht mehr an. Die Fahrzeuge sind daher nicht prämienbegünstigt.

d) Zu den Fahrzeugen mit den Pos. Nr. 3.3 und 3.7:

Zur Finanzierung der Anschaffungskosten wurde von Seiten der Bw angegeben, dass die Finanzierung der Anschaffungskosten der Fahrzeuge bei der Vermietung teilweise mittels Leasings erfolgt sei, wenn der Kontokorrentkredit gerade voll ausgenützt gewesen sei (Seite 2 letzter Absatz der Niederschrift vom 30. August 2011 über den Verlauf des Erörterungsgesprächs).

Bei Leasinggütern ist das wirtschaftliche Eigentum eine Voraussetzung für die Berücksichtigung bei der Investitionszuwachsprämie (vgl. UFS 14.10.2008, RV/0681-G/05), weil die Absetzung für Abnutzung nur der wirtschaftliche Eigentümer vornehmen kann (VwGH 15.03.1988, [88/14/0009](#)).

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 21.10.1993, [92/15/0085](#), entschieden hat, kommt es bei Leasingverträgen, bei denen der Leasingnehmer dem Leasinggeber die Kosten des Leasinggutes nicht zur Gänze ersetzt (non pay out-Verträge), **ausnahmsweise** dann zu einer Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums an den Leasingnehmer, wenn ihm das Recht auf einen allfälligen Verwertungsmehrerlös (zumindest mehr als 75% hieran) zugesichert ist oder betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer und Grundmietzeit annähernd übereinstimmen (vgl. auch VwGH 28.5.2002, [99/14/0109](#)).

Das Fahrzeug mit der Pos. Nr. 3.3 wurde von der Bw laut Rechnung vom 19. Mai 2004 um den (vorerst gestundeten) Kaufpreis von 22.862 Euro (ohne Umsatzsteuer) angeschafft. Zur Finanzierung der Anschaffungskosten schloss die Bw mit Vertrag vom 20. April 2005 bzw. 2. Mai 2005 eine Leasingvereinbarung mit der R-Leasinggesellschaft ab und veräußerte das Fahrzeug laut Rechnung vom 3. Mai 2005 um den Betrag der Anschaffungskosten an diese.

Am 20. April 2005 wurde das Fahrzeug polizeilich angemeldet und ab 21. April 2005 erstmals vermietet. Der Leasingvereinbarung ist ein Kaufpreis im Betrag von 22.862,00 Euro (netto), 12 Mieten/Jahr im Betrag von 364,83 Euro (keine Mietvorauszahlung) und ein Restwert im Betrag von 12.000 Euro zu entnehmen.

Das Fahrzeug mit der Pos. Nr. 3.7 wurde von der Bw laut Rechnung vom 27. Juli 2004 um den (vorerst gestundeten) Kaufpreis von 23.780 Euro (ohne Umsatzsteuer) angeschafft. Zur Finanzierung der Anschaffungskosten schloss die Bw mit Vertrag vom 20. April 2005 bzw. 2. Mai 2005 eine Leasingvereinbarung mit der R-Leasinggesellschaft ab und von der Bw laut Rechnung vom 27. Juli 2004 um den (vorerst gestundeten) Kaufpreis von 23.780 Euro (ohne Umsatzsteuer) angeschafft. Am 30. Mai 2005 wurde das Fahrzeug polizeilich angemeldet und ab 2. Juni 2005 erstmals vermietet. Der Leasingvereinbarung ist ein Kaufpreis im Betrag von 23.780,00 Euro (netto), 12 Mieten/Jahr im Betrag von 365,98 Euro (keine Mietvorauszahlung) und ein Restwert im Betrag von 13.000 Euro zu entnehmen.

In beiden Fällen (Pos. Nr. 3.3 und 3.7) hat die Bw der R-Leasinggesellschaft die Kosten des Fahrzeuges nicht zur Gänze ersetzt (Restwert 12.000 Euro und 13.000 Euro). Gemäß Punkt 17 der für die beiden Leasingverträge gültigen Allgemeinen Geschäftsbedingungen ist ein allfälliger den Restwert übersteigender Erlös zwischen dem Mieter (= Bw) und dem Vermieter (= R-Leasinggesellschaft) je zur Hälfte aufzuteilen. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Fahrzeuges (sechs Jahre laut Anlageverzeichnis) und die Grundmietzeit (36 Monate) stimmen auch nicht annähernd überein.

Dass die beiden Fahrzeuge – so die Behauptung von Seiten der Bw - auf die individuellen Bedürfnisse der Bw zugeschnitten gewesen seien, dass ihre anderweitige Verwendung (zB Verkauf an Dritte) nach Ablauf der Vertragsdauer für die Vertragspartner nicht sinnvoll gewesen wäre (Seite 3 erster Absatz des Ergänzungsschreibens vom 3. November 2011), kann der unabhängige Finanzsenat für diese Fahrzeuge-A nicht nachvollziehen und wurde von Seiten der Bw auch nicht näher begründet, zumal im Jahr 2007 ein Verkauf der beiden (gebrauchten) Fahrzeuge an Privatpersonen tatsächlich erfolgte.

Vor diesem sachverhaltsmäßigen und rechtlichen Hintergrund ist davon auszugehen, dass die Bw nicht wirtschaftliche Eigentümerin dieser beiden Fahrzeuge war.

Die Fahrzeuge sind daher nicht prämienbegünstigt.

Ergebnis:

Für die Berechnung der Investitionszuwachsprämie 2004 sind die Anschaffungskosten der Fahrzeuge mit der Pos. Nr. 3.2 im Betrag von Euro und der Pos. Nr. 4.1 im Betrag von Euro

(insgesamt somit Euro) zu berücksichtigen (Betrag B des amtlichen Formulars E 108e).

Darüber hinaus war bei der Berechnung des Vergleichszeitraumes (Punkt 1.1 des amtlichen Formulars E 108e) als Anschaffungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter des am 31. Juli 2003 endenden Wirtschaftsjahres ein Betrag von 71.729 Euro (statt 1.260,75 Euro laut Erklärung) anzusetzen. Daraus ergibt sich jedoch kein Investitionszuwachs, weshalb die Berufung diesbezüglich als unbegründet abzuweisen war.

Beilagen: 2 Berechnungsblätter

Graz, am 12. Dezember 2011