

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

23.09.2005

Geschäftszahl

2003/15/0105

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Twardosz, LL.M., über die Beschwerde des D in G, vertreten durch Vieider & Corti, WirtschaftsprüfungsgmbH in 8010 Graz, Radetzkystraße 6, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat), vom 9. April 2002, RV 639/1-8/02, betreffend Einkommensteuer 1999 und 2000, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.171,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Mit dem angefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde im Instanzenzug über Einkommensteuer 1999 und 2000 des Beschwerdeführers abgesprochen. In der Bescheidbegründung wird ausgeführt, der Beschwerdeführer habe sich etwa seit dem Jahr 1995 privat mit bestimmten "softwaretechnischen Möglichkeiten im Fahrzeugbau" beschäftigt. In diesem Rahmen habe er während des Jahres 1997 die Voraussetzungen für eine "Traktionskontrolle für zweiradgetriebene Kraftfahrzeuge" entwickelt. Vorläufiges Endergebnis sei die Entwicklung eines funktionstüchtigen Prototypen im Winter 1997/98 gewesen, welcher aber aufgrund von bereits bestehenden Konkurrenzprodukten nicht hätte vermarktet werden können. In der Folge sei diese "Steuerung" im Jahr 1998 weiter entwickelt worden; dabei habe der Beschwerdeführer die "theoretische Grundlage für eine Traktionskontrolle allradgetriebener Fahrzeuge" geschaffen. Für den diesbezüglichen Einbau in Fahrzeuge seien jedoch noch technische Probleme zu lösen gewesen, auf welche der Beschwerdeführer nicht spezialisiert gewesen sei. In der Folge habe der Beschwerdeführer mit Wirkung zum 5. März 1999 das Gewerbe angemeldet. Im September 1999 hätten konkrete Verhandlungen mit einem möglichen Abnehmer, nämlich der M-Sport in England, begonnen. Der Beschwerdeführer habe sodann die Entwicklung gemeinsam mit Gerald T zur Anwendungsreife gebracht und mit ihm in diesem Zusammenhang den Arbeitsgemeinschaftsvertrag vom 19. März 2000 geschlossen, der darauf ausgerichtet gewesen sei, ein "funktionsfähiges E-Gassystem zu entwickeln und professionell einzubauen". Die Anstrengungen seien erfolgreich gewesen und hätten im August 2000 zu einem Geschäftsabschluss mit M-Sport geführt. Der Kaufpreis für den Prototypen einschließlich der Übertragung der "Sourcecodes" habe 100.000 GBP betragen, wovon "umgerechnet 142.185,65 DM" auf den Beschwerdeführer entfallen seien. Eine Patentanmeldung der "Vorrichtung zur Traktionssteuerung" sei infolge ungünstiger Ergebnisse der patentamtlichen Vorprüfung nicht zu Stande gekommen.

Strittig sei ausschließlich, ob das im Zuge der Betriebseröffnung vom Beschwerdeführer eingelegte Wirtschaftsgut "Software/Transaktionskontrolle für allradgetriebene Kraftfahrzeuge" mit dem gemeinen Wert bzw Teilwert (nach den Angaben des Beschwerdeführers 2 Mio S, aufgrund welches Betrages er für die Jahre 1999 und 2000 jeweils AfA von 200.000 S geltend gemacht und weiters für das Jahr 2000 den Restbuchwert ausgebucht hatte) oder mit den Herstellungskosten (nach den Angaben des Finanzamtes ca 200.000 S) zu bewerten sei.

Der Beschwerdeführer habe vorgebracht, er habe eine "Traktionskontrolle für zweiradgetriebene Fahrzeuge" entwickelt. Im Zeitpunkt der Fertigstellung sei aber gerade ein vergleichbares Produkt auf den Markt gekommen, weshalb er mit der Weiterentwicklung zur Anwendung für allradgetriebene Fahrzeuge begonnen habe. Der letztlich für Allradkraftfahrzeuge erstellte Prototyp beruhe allerdings in seinen wesentlichen

Grundlagen auf dem Prototyp für zweiradgetriebene Autos. Es sei also keine Neu-, sondern lediglich eine Weiterentwicklung erfolgt und diese sei bereits in einem sehr frühen Stadium funktionstüchtig gewesen. Das eingelegte Wirtschaftsgut könne als Softwaresteuerung, die, integriert in die Motor- und Fahrdynamiksteuerung eines Allradfahrzeuges, das Konzept einer Traktionskontrolle realisiere, beschrieben werden. Die entwickelten Lösungen zur Integration einer Traktionskontrolle in bestehende Softwaresysteme seien schließlich in Form von Software verkauft worden. Die Funktionstüchtigkeit der Softwaresteuerung für Zweiradfahrzeuge sei 1997 gegeben gewesen. Die Weiterentwicklung sei 1998 so funktionstüchtig gewesen, dass die Steuerung als existent angesehen werden könne. Die Einlage habe frühestens mit Betriebseröffnung bzw mit der Widmung als Betriebsvermögen erfolgen können. Als frühester Zeitpunkt für die Betriebseröffnung komme der 5. März 1999, das sei der Zeitpunkt der Anmeldung für die Gewerbeberechtigung, in Betracht. Die Herstellungskosten des Wirtschaftsgutes seien im Zuge seiner Entwicklung nicht als Werbungskosten bzw Betriebsausgaben geltend gemacht worden. Es treffe zwar zu, dass die verfahrensgegenständliche Software erst im Laufe des Jahres 1998 fertig entwickelt worden sei, allerdings seien die Voraussetzungen für ein einlagefähiges Wirtschaftsgut bereits mehr als ein Jahr vor Betriebseröffnung vorgelegen. Der grundsätzliche Unterschied zwischen der Zweirad- und der Allradlösung bestehe lediglich in der Erfassung der aktuellen Geschwindigkeit des Fahrzeuges bezogen auf den Untergrund. Da es beim Allradfahrzeug den Fahrzustand vier durchdrehender Räder gebe, könne die Messung dieser Geschwindigkeit nicht wie beim zweiradgetriebenen Fahrzeug durch die Mittelung der Geschwindigkeit der Räder an der nicht angetriebenen Achse erfolgen. Daher habe ein Sensor gefunden werden müssen, der für eine solche Messung verwendbar sei, dessen Signal mit der vorhandenen Lösung der Traktionskontrolle ohne Hardwareänderung erfasst werden könne und dessen Messwerte sehr einfach von der vorhandenen Software mit ihren bestehenden Funktionen gelesen werden könne. Softwaretechnisch seien dabei nur geringe Änderungen vorgenommen worden. Die Auswahl eines Sensors und das Finden mechanischer Lösungen für die Befestigung am Fahrzeug seien zusammen mit dem Entwurf eines "E-Gassystems" von Gerald T der einzige Aufwand des Jahres 1998 - und im Übrigen gar nicht Inhalt des eingelegten Wirtschaftsgutes - gewesen. Es seien also fast alle Punkte schon zur Zeit der Funktionstüchtigkeit der Traktionskontrolle für zweiradgetriebene Sportfahrzeuge gegeben gewesen, welche wiederum schon 1997 vollständig gegeben gewesen sei. Zusammenfassend sei daher festzuhalten, dass die notwendigen Erweiterungen an der Software (dem Einlagegut) für den Einsatz in Allradfahrzeuge nur unwesentlich gewesen seien und maximal 2% der Gesamtkomplexität der Software und des Prototypen ausmachten. Es seien also alle Voraussetzungen für den Einsatz der Software im endgültig verkauften Produkt schon 1997 gegeben gewesen; die weiteren Veränderungen hätten nur in Anpassungen bestanden, die bei fast jedem Einsatz von Software notwendig seien.

Die belangte Behörde stelle fest, dass der Betrieb des Beschwerdeführers am 5. März 1999 eröffnet worden sei. Zu diesem Zeitpunkt habe die berufsgegenständliche Software ("Traktionskontrolle für allradgetriebene Fahrzeuge") bereits als einlagefähiges Wirtschaftsgut bestanden. Der Beschwerdeführer habe dieses Wirtschaftsgut im Zuge der Betriebseröffnung aus dem Privatvermögen in den Betrieb eingelegt. Das Wirtschaftsgut sei daher nach § 6 Z 5 EStG 1988 zu bewerten. Nach dieser Bestimmung habe die Bewertung nicht mit dem Teilwert, sondern mit den (niedrigeren) Herstellungskosten zu erfolgen, weil die in Rede stehende Software erst gegen Ende 1998, jedenfalls aber erst innerhalb eines Jahres vor der Einlage fertig entwickelt, also hergestellt worden sei. Dem Umstand der seit 1995 dauernden Forschungsarbeit komme keine Bedeutung zu. Es sei auch nicht relevant, dass das eingelegte Wirtschaftsgut eine Weiterentwicklung einer schon früher für zweiradgetriebene Fahrzeuge entwickelten Software sei.

Wenn der Beschwerdeführer vorbringe, die eingelegte Software sei bereits im Jahr 1997 bis auf einen verschwindenden Anteil fertig gewesen, sei ihm entgegen zu halten, dass dieser "verschwindende" Anteil das Entstehen eines Gegenstandes anderer Verkehrsgängigkeit und somit die Herstellung erst bewirkt habe. Abgesehen davon sei es nicht einzusehen, weshalb der Beschwerdeführer mit der Erledigung des angeblich verschwindenden Anteils tatsächlich so lange zugewartet habe, wenn doch die Gefahr bestanden habe, dass ein anderer Entwickler ein vergleichbares Produkt auf den Markt bringe.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerde. Der Beschwerdeführer erachtet sich durch die unrichtige Anwendung des § 6 Z 5 EStG 1988 in seinen Rechten verletzt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

§ 6 Z 5 EStG 1988 lautet:

"Einlagen sind mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen; sie sind höchstens mit den um Absetzungen für Abnutzung nicht gekürzten tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen, wenn Gegenstand der Einlage ...

- sonstige Wirtschaftsgüter sind, die innerhalb eines Jahres vor dem Zeitpunkt der Zuführung angeschafft oder hergestellt und nicht außerhalb einer betrieblichen Tätigkeit zur Erzielung von Einkünften verwendet worden sind. Wurden sie zur Erzielung nichtbetrieblicher Einkünfte verwendet, dann sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um die berücksichtigten Beträge an Absetzung für Abnutzung oder an begünstigten Abschreibungen von Herstellungsaufwand zu vermindern. Beteiligungen, deren Veräußerung nach § 31 zu erfassen wäre, sind jedoch stets mit den Anschaffungskosten anzusetzen."

Nach der zitierten Bestimmung sind sonstige Wirtschaftsgüter, die in das Betriebsvermögen eingelegt werden und die innerhalb eines Jahres vor dem Zeitpunkt der Zuführung zum Betriebsvermögen angeschafft oder hergestellt worden sind, höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Im Falle der Einlage von Grundstücken bilden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten dann die Bewertungsobergrenze, wenn sie innerhalb der letzten zehn Jahre vor dem Zeitpunkt der Zuführung zum Betriebsvermögen angeschafft oder hergestellt worden sind.

Die Begrenzung des Wertansatzes mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten hat den Zweck zu verhindern, dass bei Wirtschaftsgütern, die nach § 30 EStG "steuerhängig" sind, dadurch die Besteuerung des Wertzuwachses vermieden werden kann, dass sie vor der geplanten Veräußerung mit dem Teilwert in das Betriebsvermögen eingelegt werden und sodann aus dem Betrieb verkauft werden (vgl Hofstätter/Reichel, Tz 2 zu § 6 Z 5 EStG 1988, 26. Lfg).

In den ErlRV zu § 6 Z 5 EStG 1988 (621 BlgNR 17. GP, 69) ist festgehalten, dass die Bewertungsobergrenze der Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei jenen Wirtschaftsgütern nicht bestehen solle, die bereits vor mehr als zehn Jahren bzw einem Jahr angeschafft bzw hergestellt worden sind. "Diese Zeiträume decken sich mit jenen, die im § 30 für Spekulationstatbestände maßgebend sind." Durch die hier an die Anschaffungs- oder Herstellungskosten anknüpfende Einlagebewertung wird sichergestellt, dass mit den eingelegten Wirtschaftsgütern verbundene stille Reserven, die vor der Einlage - also in der Privatsphäre - entstanden sind, insoweit besteuert werden, als dies bei Vorliegen eines Spekulationstatbestandes der Fall wäre.

§ 30 EStG 1988 erfasst die Anschaffung und Veräußerung desselben Wirtschaftsgutes innerhalb bestimmter Frist (wobei für die Berechnung der Spekulationsfrist nicht das Verfügungsgeschäft, sondern das Verpflichtungsgeschäft maßgebend ist, vgl Quanschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 30 Tz 17). Das Gesetz setzt also Identität des angeschafften und des veräußerten Wirtschaftsgutes voraus. Demnach liegt kein Spekulationsgeschäft vor, wenn ein angeschafftes Wirtschaftsgut in ein anderes umgewandelt und anschließend veräußert wird. Somit können hergestellte Wirtschaftsgüter nicht Gegenstand eines Spekulationsgeschäftes sein (vgl Doralt/Kempf, EStG7, § 30 Tz 63). Dies allerdings mit der Einschränkung für Grundstücke, dass durch den Bau eines Gebäudes auf eigenem Grund und Boden aus der Sicht des § 30 EStG kein neues Wirtschaftsgut entsteht und die Veräußerung der vom Steuerpflichtigen bebauten Liegenschaft innerhalb der Spekulationsfrist daher den Spekulationstatbestand erfüllt (vgl das hg Erkenntnis vom 26. November 1991, 91/14/0196). Ein Grundstück, das als unbebaut erworben und auf dem sodann ein Haus errichtet wurde, bleibt ungeachtet dessen, dass es nun als bebaut zu gelten hat, dieselbe Sache, und seine Veräußerung - sofern sie innerhalb der vom Gesetz für die Annahme von Spekulationsgeschäften festgesetzten Frist erfolgt - ist ein Spekulationsgeschäft (vgl das hg Erkenntnis vom 20. Oktober 1967, 322/66, Slg 3666/F).

Im Hinblick auf die klare Absicht des Gesetzgebers, die Wertobergrenze der Anschaffungs- oder Herstellungskosten iZm mit der Frist von zehn bzw einem Jahr grundsätzlich auf nach § 30 EStG 1988 steuerhängige Wirtschaftsgüter zu beschränken, findet der Umstand, dass § 6 Z 5 EStG 1988 auch sonstige hergestellte Wirtschaftsgüter in den Kreis jener einbezieht, für welche diese Wertobergrenze gilt, seine Erklärung nur in der Absicht des Gesetzgebers, kurz vor der Einlage in das Betriebsvermögen hergestellte Wirtschaftsgüter einerseits und angeschaffte Wirtschaftsgüter andererseits gleich zu behandeln. Beim angeschafften Wirtschaftsgut erfasst der Spekulationstatbestand die Wertsteigerung ab dem Zeitpunkt der Anschaffung iSd § 30 Abs 1 EStG 1988. Ab diesem Zeitpunkt fällt die Wertsteigerung in die Sphäre des Erwerbers des Wirtschaftsgutes. Bei hergestellten Wirtschaftsgütern muss eine solche Wertsteigerung nicht erst ab dem Abschluss eines uU langdauernden Herstellungsprozesses, also gegebenenfalls nach Durchführung von Abschluss- und Fertigstellungsarbeiten eintreten. Solcherart scheint es geboten, bei Anwendung des § 6 Z 5 EStG 1988 auf hergestellte sonstige Wirtschaftsgüter den Fristenlauf nicht erst mit dem Ende des Herstellungszeitraumes beginnen zu lassen. Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes beginnt der Fristenlauf jedenfalls nicht später als in jenem Zeitpunkt, in welchem das in der Folge in einen Betrieb eingelegte sonstige (bewegliche) Wirtschaftsgut im Wesentlichen hergestellt ist, sodass es bereits geeignet ist, zum Gegenstand des wirtschaftlichen Verkehrs gemacht zu werden.

Im angefochtenen Bescheid ist die belangte Behörde deshalb von der Wertobergrenze der Herstellungskosten des eingelegten Wirtschaftsgutes ausgegangen, weil sie angenommen hat, erst durch die Beendigung des langdauernden Herstellungsvorganges werde die Jahresfrist in Gang gesetzt. Damit hat sie, wie sich aus den obigen Ausführungen ergibt, die Rechtslage verkannt.

Bemerkt wird, dass die Prüfung der Frage, ob die Betriebseröffnung tatsächlich erst im Jahr 1999 erfolgt ist, nicht Gegenstand des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens war.

Der angefochtene Bescheid erweist sich somit als mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet und war daher gemäß § 42 Abs 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47ff VwGG iVm der Verordnung BGBl 2003/333.

Wien, am 23. September 2005