

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

16.12.2009

**Geschäftszahl**

2009/15/0079

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der R GmbH in K, vertreten durch Mag. Gerhard Rein, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in 8190 Birkfeld, Oberer Markt 1, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, vom 26. Februar 2009, Zl. RV/0022-G/07, betreffend Investitionszuwachsprämie 2003, zu Recht erkannt:

**Spruch****Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.**

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Mit dem im Instanzenzug ergangenen angefochtenen Bescheid wurde der Antrag der Beschwerdeführerin auf Gewährung einer Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2003 abgewiesen. In der Begründung führte die belangte Behörde aus, die Beschwerdeführerin habe in der Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 2003 eine Investitionszuwachsprämie in Höhe von EUR 87.726,90 geltend gemacht. Im Zuge einer Außenprüfung sei dazu u.a. festgestellt worden, dass bei Ermittlung der Anschaffungskosten der letzten drei Wirtschaftsjahre auch die Herstellungskosten der Pappenproduktionsmaschine 7 (kurz PM 7) zu berücksichtigen seien. Die noch funktionstüchtige, bereits 50 Jahre alte und bis auf den "Erinnerungsschilling" abgeschriebene PM 7 sei in den Wirtschaftsjahren 2001 und 2002 in zwei Abschnitten umgebaut worden. Der erste Abschnitt betreffend den Nassteil, Stoffauflauf und Stoffbütte sei im Jahr 2001 fertig gestellt worden, wobei ein Teil der alten Anlage in die neue Anlage integriert worden sei. Die Investitionen des zweiten Abschnittes im Wirtschaftsjahr 2002 hätten Teile des Trockners, der Abstapelung, der Formpartie und der Schneideanlage betroffen. Die Prüferin habe festgestellt, dass die Beschwerdeführerin durch die neue PM 7 neben der bisher produzierten Schwarzpappe auch Graupappe herstellen und den Schichtbetrieb über das Wochenende habe ausdehnen können. Werde ein in seiner Brauchbarkeit wesentlich gemindert Wirtschaftsgut "general saniert" und erneuert, entstehe dadurch ein neues Wirtschaftsgut. Die Bemessungsgrundlage für die Vergleichszeiträume sei daher um die Kosten der "General sanierung" zu erhöhen, der Durchschnitt der Anschaffungskosten prämienebegünstigter Wirtschaftsgüter der Vorjahre sei damit höher als die Bemessungsgrundlage im Streitjahr, sodass die Investitionszuwachsprämie mit EUR 0,0 festzusetzen sei.

Die Beschwerdeführerin habe in der Berufung gegen den den Feststellungen der Außenprüfung folgenden Bescheid des Finanzamtes ausgeführt, die PM 7 sei eine alte Pappenproduktionsmaschine, die generalüberholt worden sei. Die Maschine sei immer voll funktionstüchtig gewesen und habe sich durch die Generalüberholung nicht verändert. Sie bestehe aus Bütten, bei welchen nichts geändert worden sei, das selbe gelte im Wesentlichen auch für die Mahlstrecke. Der anschließende Konstantteil sei ebenso wie die Pappenmaschine größtenteils generalüberholt worden. Der Trocknerkomplex sei neu eingebunden, die Schneidemaschine zum Teil alt belassen, zum Teil generalüberholt worden. Es sei geplant gewesen, mit der PM 7 neben der schon bisher produzierten Hartpappe auch Graupappe zu erzeugen. Dieser Versuch sei nicht geglückt. Darüber hinaus habe der Trockner, der bei der Generalüberholung am meisten gekostet habe, bereits wieder dringend saniert werden müssen. Der höhere Ausstoß der generalüberholten PM 7 sei in erster Linie darauf zurückzuführen, dass nach der Generalüberholung auf "Durchfahrbetrieb" umgestellt worden sei. Die Maschine werde nicht nur in drei Schichten, sondern auch am Wochenende, und wenn die Auslastung stimme, im Urlaub durchgefahren.

Technisch möglich wäre dies aber auch bei der bisherigen PM 7 gewesen. Da die Kosten der Generalüberholung weniger als die Hälfte der Kosten einer neuen Maschine ausgemacht hätten, die Maschine immer funktionstüchtig gewesen sei und davor und danach praktisch nur das selbe produziert habe werden können, könnten die Kosten der Generalüberholung der alten PM 7 nicht in die Bemessungsgrundlage für die Anlagenzugänge der Vorjahre miteinbezogen werden.

Die Prüferin habe in einer Stellungnahme zur Berufung ausgeführt, neben der gänzlichen Erneuerung des Trockners, des Konstantteiles und der Pappenmaschine seien auf Grund der vorgelegten Kreditnachweise im Bereich der Bütteln, der Schneideanlage und in die Steuerung hohe Beträge investiert worden. Die integrierte alte Anlage sei bereits auf den Restbuchwert von EUR 0,70 abgeschrieben gewesen. Durch die neue PM 7 habe Graupappe produziert werden können, was mit der alten PM 7 nicht möglich gewesen sei. Ebenso sei der Dreischicht- auf einen Fünfschichtbetrieb ausgedehnt worden. Die technische Möglichkeit, dass auch die alte PM 7 im Fünfschichtbetrieb hätte gefahren werden können, sei auf Grund der jährlich anfallenden hohen Reparaturkosten wirtschaftlich nicht umsetzbar gewesen, weshalb die Großinvestition getätigt worden sei.

Die Beschwerdeführerin habe in einer Eingabe vom 6. März 2006 unter Wiederholung ihres Vorbringens ausgeführt, die PM 7 bestehe im Wesentlichen aus der Mahlstrecke (zur Gänze alt), den Chlorwassertanks (zur Gänze alt), der Flotationsanlage (alt), dem Konstantteil (überwiegend neu, jedoch überwiegend aus gebrauchten Teilen), Stoffaufläufen und Spitzrohren (überwiegend alt), der Pappenmaschine von Wolf (überwiegend neu), dem Trockner (zur Gänze neu) und der Schneidemaschine (alt, nur angepasst). Mit der überholten Maschine sei zwar die Produktivität gestiegen, die Funktionsweise sei aber gleich geblieben. Die alte Maschine sei nicht völlig verbraucht gewesen, sondern zum Zeitpunkt der Generalüberholung normal gelaufen und voll funktionstüchtig gewesen.

In der weiteren Eingabe vom 28. September 2006 habe die Beschwerdeführerin ergänzend vorgebracht, allein aus der Tatsache, dass S 3,3 Mio. aktiviert und Reparaturmaterial sowie Fremdleistungen um S 5,7 Mio. zugekauft worden seien, könne man sehen, dass es sich nicht um eine neue Maschine handle, sondern dass Abschnitt für Abschnitt mit "eigenen und zugekauften Leuten" generalüberholt worden sei. Aus den restlichen S 31,5 Mio. sei leider nicht ersichtlich, was alt und was neu sei. Um spätere Gewährleistungsverpflichtungen leichter einmahnen zu können, sei bei den meist generalüberholt gekauften Teilen die Anmerkung "gebraucht" weggelassen worden.

In den Aktenunterlagen der Beschwerdeführerin - so fährt die belangte Behörde in der Begründung des Bescheides fort - fänden sich zur Generalüberholung der PM 7 folgende Notizen:

Im Aktenvermerk vom 7. Juli 1999 habe der Geschäftsführer festgehalten:

"Durch die immer massiver werdende Nachfrage nach qualitativ hochwertiger Hartpappe sehen wir uns veranlasst, die Pappenmaschine 7 auf den heutigen Stand der Technik für Wickelfeinpappe umzubauen ...

Um eine Anhebung der Pappenqualität zu erreichen, sind Umbauten in den Bereichen Nassteil inklusive Konstantteil, Formateil sowie der Trocknerbereich einschließlich Abstapelung erforderlich."

Im Lagebericht für den Jahresabschluss 2001 und 2002 vom 18. September 2001 habe der Geschäftsführer ausgeführt:

"Für das GJ 2001/2002 wird mit einem stagnierenden Umsatz gerechnet. Die Stagnation ist darauf zurückzuführen, dass auf Grund sehr großer Investitionen ein Großteil der Produktion für 2- 3 Monate still gelegt werden muss.

Durch die getätigten Investitionen wird man in der Lage sein, die Produktivität massiv zu erhöhen, aber auch Qualitäten auf dem Markt anzubieten, die man bisher zukaufen musste ..."

In der Berufungsverhandlung habe die Beschwerdeführerin ausgeführt, mit der PM 7 sei vor und nach der Sanierung die gleiche Pappe produziert worden, es handle sich daher nicht um ein Wirtschaftsgut anderer Marktgängigkeit.

Im Erwägungsteil führte die belangte Behörde nach Gesetzeszitat aus, es sei unbestritten, dass es sich bei der verfahrensgegenständlichen Pappenproduktionsmaschine, auch wenn sich diese aus mehreren Bestandteilen zusammensetze, um ein einheitliches Wirtschaftsgut handle. Die Rechtsansicht der Beschwerdeführerin, dass es sich bei der PM 7 nicht um ein "ungebrauchtes" Wirtschaftsgut handle, weil hauptsächlich generalüberholte und damit "alte" Teile in die Maschine eingebaut worden seien, sei im Hinblick auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Februar 2008, 2006/15/0130, überholt. Demnach sei ein Wirtschaftsgut "gebraucht", wenn es schon in einer Weise verwendet worden sei, dass darin einen Wert mindernde Benutzung zu erblicken sei. Im vorliegenden Fall sei daher zu prüfen, ob durch den Prozess der Herstellung der neuen PM 7 ein bisher nicht existentes Wirtschaftsgut entstanden sei, weil in diesem Fall jedenfalls ein ungebrauchtes Wirtschaftsgut im Sinn des § 108e Abs. 2 EStG 1988 vorliege.

Die Beschwerdeführerin meine dazu, die Funktionsweise der PM 7 sei auch nach der Generalüberholung gleich geblieben, es werde nach wie vor - wenn auch mit höherer Auslastung - lediglich Hartpappe produziert. Das Finanzamt vertrete die Ansicht, durch die Generalsanierung sei ein neues Wirtschaftsgut entstanden, weil eine Änderung der Verwendung und damit der Wesensart der Maschine eingetreten sei.

Die belangte Behörde schließe sich der Ansicht des Finanzamtes aus folgenden Gründen an:

Aus den Vermerken der Geschäftsführer gehe hervor, dass die Beschwerdeführerin einen Umbau der alten PM 7 auf den heutigen Stand der Technik geplant habe, um nicht nur Hartpappe, sondern auch die am Markt gefragtere Graupappe produzieren zu können. Geplant sei nicht nur eine massive Erhöhung der Produktivität, sondern vor allem der Qualität der erzeugten Pappe gewesen. Wäre nur eine Instandsetzung der bereits über 50 Jahre alten Anlage ins Auge gefasst worden, so hätte möglicherweise die Produktivität gesteigert werden können, die geplante massive Produktionsausweitung (Fünf- statt Dreischichtbetrieb) und die teilweise Umstellung auf die Produktion von Graupappe wäre hingegen nicht möglich gewesen. Die Alternative zum Umbau der PM 7 wäre nur die Anschaffung einer neuen Pappenproduktionsmaschine gewesen. Nach den Feststellungen der Prüferin und den Ausführungen der Beschwerdeführerin in ihren Eingaben habe der durchgeführte Umbau nicht nur einige wenige, sondern praktisch alle Teile der Anlage betroffen, so den Konstantteil, den Stoffauflauf, die Pappenmaschine und die Schneidemaschine. Nicht umgebaut worden seien lediglich die Büten und die Mahlstrecke. Alte Maschinenteile, die weiterverwendet worden seien, hätten angepasst werden müssen. Dieser Umstand spreche ebenfalls für die Herstellung eines anderen, bisher in dieser Form nicht existierenden Wirtschaftsgutes. Die Umbauarbeiten an der Maschine hätten eine Betriebsstilllegung von zwei bis drei Monaten zur Folge gehabt. Die Umbaumaßnahmen seien daher nicht als Reparatur- oder Modernisierung, sondern als Herstellung einer neuen, anderen Pappenproduktionsmaschine zu beurteilen. Dass die Produktion von Graupappe auf Grund von Qualitätsproblemen nicht erfolgen könne, ändere nichts an der durch die Generalsanierung entstandenen Nutzungsänderung der Maschine. Der Umbau der Maschine sei gerade zu dem Zweck erfolgt, Graupappe zu produzieren. Es könne sich bei der generalsanierten PM 7 daher nicht um ein Wirtschaftsgut gleicher Wesensart wie zuvor handeln, weil mit dem Umbau neben einer massiven Produktionserhöhung eine Erweiterung der Produktion und somit eine Änderung der Verwendung angestrebt worden sei. Es sei somit ein neues Wirtschaftsgut hergestellt worden. Folgerichtig seien deshalb gemäß § 108e Abs. 3 EStG 1988 auch die Herstellungskosten der PM 7 für die Berechnung der Investitionszuwachsprämie 2003 in die Bemessungsgrundlage der Vorjahre miteinzubeziehen. Da dadurch der Durchschnitt der Anschaffungskosten prämiengünstiger Wirtschaftsgüter der Vorjahre höher sei als die Bemessungsgrundlage des Streitjahres, sei die Investitionszuwachsprämie für das Streitjahr zu Recht mit EUR 0,0 festgesetzt worden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde über die Beschwerde erwogen:

Die Beschwerdeführerin macht sowohl unter dem Gesichtspunkt einer Rechtswidrigkeit des Inhaltes als auch einer Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend, durch die zu aktivierenden Modernisierungsaufwendungen in die bereits bestehende und seit Jahren in Verwendung stehende Pappenmaschine sei kein neues und somit auch kein ungebrauchtes Wirtschaftsgut geschaffen worden. Die mit der Maschine hergestellten Produkte seien im Wesentlichen vor und nach der Modernisierung gleichwertig. Das Wirtschaftsgut sei vor der Modernisierung und auch nach der Modernisierung als Papiermaschine verwendet worden. Es sei vor der Modernisierung Hartpappe produziert und nach der Modernisierung sowohl Hart- als auch Graupappe produziert worden. Die Ausweitung der Produktionsmenge sei überwiegend auf die Umstellung vom Drei- zum Fünfschichtbetrieb zurückzuführen. Daraus könne kein Hinweis auf das Vorliegen eines neuen, ungebrauchten Wirtschaftsgutes gewonnen werden. Die Wesensart eines Wirtschaftsgutes sei sowohl nach technischen als auch nach marktgegebenen Kriterien zu untersuchen. Es ändere sich die Wesensart dann, wenn die modernisierte Maschine nach technischen Gesichtspunkten mit der ursprünglichen nicht mehr vergleichbar wäre oder wenn die modernisierte Maschine selbst auf einem anderen Markt gehandelt werden würde als die ursprüngliche, oder wenn ihre Produkte einen anderen Markt bedienen würden als die ursprüngliche Maschine. Die modernisierte Pappenmaschine bediene den gleichen Markt und werde selbst auf dem gleichen Markt gehandelt wie die ursprüngliche Maschine. Über die technische Vergleichbarkeit könnten keine Angaben gemacht werden. Die belangte Behörde habe die Änderung der Wesensart der Maschine nie untersucht, sondern stets zum Nachteil der Beschwerdeführerin angenommen.

Für den Investitionszuwachs bei prämiengünstigen Wirtschaftsgütern kann gemäß § 108e Abs. 1 EStG 1988 (eingefügt durch BGBl. I 2002/155) 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. Gemäß Abs. 2 dieser Bestimmung sind prämiengünstige Wirtschaftsgüter ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens. Der Investitionszuwachs bei prämiengünstigen Wirtschaftsgütern ist die Differenz zwischen deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Kalenderjahre 2002 und 2003 und dem Durchschnitt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Wirtschaftsgüter der letzten drei Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner 2002 bzw. dem 1. Jänner 2003 enden (§ 108e Abs. 3 EStG 1988).

Strittig ist, ob es sich bei der umgebauten Pappenproduktionsmaschine um ein ungebrauchtes, körperliches Wirtschaftsgut des abnutzbaren Anlagevermögens handelt und daher die Kosten des Umbaus in die Durchschnittsberechnung der Investitionen der letzten drei Jahre gemäß § 108e Abs. 3 EStG 1988 einzurechnen sind.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein Wirtschaftsgut "gebraucht", wenn es schon in einer Weise verwendet wurde, dass darin eine seinen Wert mindernde Benutzung zu erblicken ist. Entsteht durch den Prozess der Herstellung ein bisher noch nicht existentes Wirtschaftsgut, das eine andere Verkehrsgängigkeit aufweist als seine Bestandteile, kann das Wirtschaftsgut nicht bereits vor seiner Inbetriebnahme in einer Weise verwendet worden sein, dass darin eine seinen Wert mindernde Benutzung zu erblicken und seine Eigenschaft als ungebrauchtes Wirtschaftsgut verneint werden könnte (vgl. das Erkenntnis vom 20. Februar 2008, 2006/15/0130).

Die belangte Behörde ist davon ausgegangen, dass der Umbau als Herstellung einer neuen, anderen Pappenproduktionsmaschine zu beurteilen ist, weil sie zu einer massiven Erhöhung der Produktivität und auch der Qualität der erzeugten Pappe und damit zu einem Wirtschaftsgut anderer Wesensart geführt hat.

Die Beschwerdeführerin behauptet dagegen, durch den Umbau sei die Wesensart bzw. Verkehrsgängigkeit der Pappenmaschine nicht verändert worden. Bereits vor dem Umbau hätte die Maschine "leichtere" Pappen herstellen können, die man ohne weiteres als Graupappe bezeichnen könnte.

Soweit sich die Beschwerdeführerin damit gegen die Feststellungen im angefochtenen Bescheid wendet, ist sie auf Folgendes hinzuweisen:

Im Rahmen der Außenprüfung wurde festgestellt, dass durch die umgebaute PM 7 neben der bisher produzierten Schwarzpappe auch Graupappe hergestellt werden kann und der Schichtbetrieb über das Wochenende ausgedehnt werden kann. Diese Feststellungen wurden in der Berufung nicht bestritten, sondern wurde dazu ausgeführt, dass neben der schon bisher produzierten Schwarz(Hart)pappe auch Graupappe erzeugt werden solle. Zum höheren Ausstoß führte die Beschwerdeführerin in der Berufung aus, dass dieser auf den Durchfahrbetrieb zurückzuführen sei, dieser Betrieb sei auch bei der bisherigen PM 7 technisch möglich gewesen.

Die Prüferin hat in der Stellungnahme dazu ausgeführt, dass einerseits mit der alten PM 7 die Produktion von Graupappe nicht möglich gewesen wäre. Die technische Möglichkeit, dass auch die alte PM 7 im Fünfschichtbetrieb hätte gefahren werden können, sei auf Grund der jährlich anfallenden hohen Reparaturkosten wirtschaftlich nicht umsetzbar gewesen, weshalb der Umbau getätigt worden sei. Diesen, die Prüfungsfeststellungen bekräftigenden Aussagen ist die Beschwerdeführerin in ihren weiteren Eingaben im Verwaltungsverfahren nicht entgegen getreten. Die belangte Behörde konnte daher ohne Verletzung von Verfahrensvorschriften im tatsächlichen Bereich davon ausgehen, dass durch den Umbau die Beschwerdeführerin mit dieser Maschine nunmehr neben der Hart(Schwarz)pappe auch Graupappe erzeugen und darüber hinaus die Produktion in einem Fünfschichtbetrieb durchführen kann. Damit handelt es sich aber um wesentliche Änderungen im tatsächlichen Bereich, die auch die Beurteilung der umgebauten Maschine als ungebrauchtes Wirtschaftsgut im Sinne des § 108e EStG 1988 gebieten. Durch den Umbau wurde die Beschwerdeführerin in die Lage versetzt, Ware verschiedener Qualität zu erzeugen, was vor dem Umbau nicht möglich war. Darüber hinaus wurde die Produktivität massiv erhöht, indem von einem Dreischichtbetrieb auf einen Fünfschichtbetrieb umgestellt werden konnte und auch wurde. Diese Ausweitung der Produktionspalette und die massive Erhöhung der Quantität war auch das Ziel des Umbaues. Eine Verwendung der Maschine vor der Umbaumaßnahme für diese Zwecke war nicht möglich. Es hat sich daher die Verkehrsgängigkeit (Wesensart der Maschine) entscheidend geändert, sodass nunmehr von einem neuen und daher ungebrauchten Wirtschaftsgut im Sinne des § 108e EStG 1988 zu sprechen ist.

Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet und war gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008.

Wien, am 16. Dezember 2009