

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

24.03.2015

Geschäftszahl

2013/15/0058

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Dr. Hohenecker, über die Beschwerde der E T in A, vertreten durch Dr. Constanze Emesz, Rechtsanwältin in 1030 Wien, Am Heumarkt 9/I/11, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Salzburg, vom 16. Oktober 2012, Zl. RV/0469-S/09, betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für 2002 und 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

Die Beschwerdeführerin beantragte mit Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen 2002 und 2003 jeweils eine Investitionszuwachsprämie. Das Finanzamt schrieb die Investitionszuwachsprämie - für das Jahr 2002 aufgrund einer Nachschau im Jahr 2004 in einem geringeren Ausmaß als beantragt (ohne hiezu einen Bescheid zu erlassen) - am Finanzamtskonto gut.

In der Folge einer Nachschau im Jahr 2008 setzte das Finanzamt mit Bescheiden vom 22. April 2009 die Investitionszuwachsprämie für die Jahre 2002 und 2003 jeweils mit 0 EUR fest. Begründend führte das Finanzamt aus, Wirtschaftsgüter, für welche eine Investitionszuwachsprämie beansprucht werde, müssten mehr als die Hälfte der Nutzungsdauer im Betriebsvermögen vorhanden sein. Mit Rechnung vom 1. Februar 2004 sei das gesamte Anlagevermögen an die T Privatstiftung verkauft worden. Die Investitionszuwachsprämie sei daher jeweils mit 0 EUR festzusetzen.

Die Beschwerdeführerin erhob gegen diese Bescheide Berufung.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab.

Die belangte Behörde führte im Wesentlichen aus, die Beschwerdeführerin sei Universitätsprofessorin und Vorständin eines Instituts. Neben ihrer Tätigkeit in Lehre und Forschung sei sie auch als Sachverständige tätig gewesen. Diese Tätigkeit als Sachverständige sei weitgehend in den Räumen der Universität ausgeübt worden; die dafür notwendigen Wirtschaftsgüter bzw. Investitionen seien weitgehend von der Beschwerdeführerin persönlich angeschafft worden. Mit 1. Dezember 2003 habe die Beschwerdeführerin als Alleingesellschafterin die G GmbH gegründet. Mit Stiftungsurkunde vom selben Tag habe die Beschwerdeführerin als alleinige Stifterin auch die T Privatstiftung errichtet. Mit Kaufvertrag vom 2. Jänner 2004 habe die Beschwerdeführerin alle in ihrem Anlageverzeichnis aufgelisteten Gegenstände an die T Privatstiftung veräußert. Die T Privatstiftung habe in der Folge diese Gegenstände an die G GmbH vermietet. Die Gutachten seien in der Folge nicht mehr von der Beschwerdeführerin persönlich, sondern unter Verwendung eines Briefkopfes der G GmbH abgerechnet worden. Die Universität sei von der Gründung der G GmbH mit Sitz an der Universität informiert worden und habe dies geduldet; von der Errichtung der Privatstiftung habe die Universität nichts gewusst.

Die Beschwerdeführerin habe den Verkauf im Wesentlichen mit der gänzlichen Neuregelung der Organisation der Universitäten durch das Universitätsgesetz 2002 sowie der Absicht, eine klare Trennung zwischen der Tätigkeit für die Universität und der selbständigen Gutachtertätigkeit sicher zu stellen, begründet. Damit vermöge sie keine Unwägbarkeit im Sinne eines unvorhergesehenen Ereignisses aufzuzeigen. Das Erfordernis, die im Vermögen der Beschwerdeführerin befindlichen Vermögenswerte klar vom Bundeseigentum

zu trennen, habe schon im Regime des Universitätsorganisationsgesetzes 1993 bestanden. Das Inkrafttreten des Universitätsgesetzes 2002 habe diesbezüglich keine gravierende Änderung gebracht. Im Übrigen seien die Regelungen des Universitätsgesetzes 2002 schon Anfang Juli 2002 im Parlament beschlossen worden und schon Monate vorher bekannt gewesen. Auch die Pflicht zum Ersatz der vollen Kosten für beanspruchte universitäre Ressourcen habe bereits 2002 bestanden.

Die Beschwerdeführerin habe keine Angaben dazu gemacht, welche Änderungen dieser rechtlichen Rahmenbedingungen sie konkret zu ihrem Vorgehen gezwungen hätten. Die belangte Behörde vermöge weder den Normen des Universitätsgesetzes 2002 noch dem Vorbringen der Beschwerdeführerin zwingende Gründe dafür zu entnehmen, das Anlagevermögen Anfang 2004 an die Privatstiftung zur Vermietung an eine GmbH zu veräußern und die Sachverständigentätigkeit in die GmbH zu verlagern.

Der Zeitpunkt dieser Umstrukturierung falle zwar in etwa mit dem Inkrafttreten des Universitätsgesetzes 2002 (weitgehend 1. Jänner 2004) zusammen, von der Beschwerdeführerin seien aber keine überzeugenden Argumente dafür vorgebracht worden, warum dies durch das neue Gesetz erzwungen worden sei. Nach der Aktenlage sei diese Veräußerung vielmehr einer unternehmerischen Entscheidung unterlegen, die Teil eines längerfristigen betrieblichen Plans und nicht durch Unwägbarkeiten bedingt gewesen sei. Auch die Tatsache, dass die Universität erst im Zuge einer Rechnungshofprüfung im Jahr 2009 von der Errichtung und Funktion der Privatstiftung erfahren habe, spreche gegen eine durch das Universitätsgesetz 2002 bewirkte Unwägbarkeit.

Nicht gefolgt werden könne dem Argument, durch die Umstrukturierung habe sich lediglich eine formale Änderung des Eigentümers ergeben, da die Beschwerdeführerin sowohl die Stifterin der Privatstiftung wie auch die Alleingesellschafterin der GmbH sei, welche auch die Anschaffung getätigt habe. Dieses Vorbringen ignoriere das ertragsteuerliche Trennungsprinzip zwischen Privatstiftung und Stifter, Kapitalgesellschaft und Gesellschafter sowie Privatstiftung und Kapitalgesellschaft. Die entgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen diesen Steuersubjekten führe zur Einzelrechtsnachfolge wie unter Fremden.

Lediglich ein im Jahr 2002 angeschafftes Gerät sei - bei einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer dieses Gerätes von 4 Jahren - in den Jahren 2002 und 2003 genützt worden, wobei jeweils eine "Ganzjahres-AfA" berücksichtigt worden sei. Die anderen im Jahr 2002 angeschafften Wirtschaftsgüter seien erst in der zweiten Jahreshälfte angeschafft worden und hätten eine Nutzungsdauer von 10 Jahren aufgewiesen. Bis zur Veräußerung seien maximal zwei "Ganzjahres-AfA" angefallen (Nutzung zu 20%). Das reiche nicht als Indiz aus. Damit sei im Jahr 2002 gegenüber dem Vergleichszeitraum kein Investitionszuwachs vorgelegen. Die im Jahr 2003 angeschafften Wirtschaftsgüter seien im Betrieb der Beschwerdeführerin weniger als 12 Monate lang genutzt worden. Es könne nicht davon ausgegangen werden, dass sie dem Betrieb auf Dauer zu dienen bestimmt gewesen seien. Auch insoweit lägen daher keine begünstigten Investitionen vor.

Gegen diesen Bescheid erhob die Beschwerdeführerin zunächst Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof, der die Behandlung der Beschwerde mit Beschluss vom 12. Dezember 2012, B 1449/12-3, abgelehnt und die Beschwerde dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abgetreten hat.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die für das verwaltungsgerichtliche Verfahren ergänzte Beschwerde nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen:

§ 108e Abs. 1 EStG 1988 normiert als Voraussetzung für die Investitionszuwachsprämie u.a., dass die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der prämienebegünstigten Wirtschaftsgüter im Wege der AfA abgesetzt werden. Daraus ergibt sich, dass Wirtschaftsgüter nur dann Anspruch auf Investitionszuwachsprämie im Sinne des § 108e EStG 1988 vermitteln können, wenn sie dazu gewidmet sind, langfristig dem Betrieb als Anlagevermögen zu dienen. Aus dem Zweck der Regelung des § 108e EStG 1988 ergibt sich ebenfalls, dass Wirtschaftsgüter, die in die Berechnungsgrundlage der Investitionszuwachsprämie eingehen, zum längerfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt sein müssen (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 26. April 2012, 2009/15/0139, und vom 24. Mai 2012, 2010/15/0194, je mwN).

Als Indiz für die maßgebliche Widmung des Wirtschaftsgutes dient dabei die tatsächliche Abschreibung im Wege der AfA im Ausmaß von 50% der Anschaffungs- und Herstellungskosten. Ein im konkreten Betrieb bestehender, aus den betrieblichen Erfordernissen abgeleiteter üblicher (Re-)Investitionszyklus für bestimmte Arten von Wirtschaftsgütern ist dahin zu berücksichtigen, dass es noch nicht als Indiz gegen die Widmung des Wirtschaftsgutes zum längerfristigen Einsatz im Betrieb zu werten ist, wenn bei Vorliegen eines solchen Zyklus das vorgenannte Ausmaß der tatsächlichen Abschreibung im Wege der AfA in geringem Ausmaß unterschritten wird. Ebenfalls nicht als Indiz gegen die Widmung eines Wirtschaftsgutes zum längerfristigen Einsatz im Betrieb kann es gewertet werden, wenn ein Wirtschaftsgut aufgrund von nachträglich eintretenden Unwägbarkeiten aus dem Betriebsvermögen ausscheidet, bevor 50% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Wege der AfA abgeschrieben sind (vgl. neuerlich das hg. Erkenntnis vom 24. Mai 2012, mwN). Für diese auch den subjektiven Investitionswillen berücksichtigende Unwägbarkeit kommt es nicht auf eine Unvorhersehbarkeit an sich, sondern darauf an, ob die Unbrauchbarkeit mangels dafür bestehender konkreter Anhaltspunkte für den Steuerpflichtigen "unvorhergesehen" eingetreten ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 30. Mai 2012, 2008/13/0246).

Entscheidend ist demnach nicht die tatsächliche längerfristige Nutzung des Wirtschaftsgutes im Betrieb, sondern vielmehr dessen Zweckbestimmung und Widmung (vgl. hierzu das hg. Erkenntnis vom 22. September 2000, 96/15/0207, 0208). Die tatsächliche Nutzung ist lediglich ein Indiz hierfür, während ein vorzeitiges Ausscheiden des Wirtschaftsgutes ein (mögliches) Indiz gegen eine derartige Zweckbestimmung ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. Oktober 2014, 2012/13/0116, mwN).

Der belangten Behörde ist nicht entgegenzutreten, wenn sie zum Ergebnis gelangte, dass eine derartige Widmung zur längerfristigen Nutzung der Wirtschaftsgüter im Betrieb der Beschwerdeführerin nicht vorlag.

Die Wirtschaftsgüter wurden - abgesehen von einem im Jahr 2002 angeschafften Gerät - im Verhältnis zu ihrer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer (üblicherweise 10 Jahre) nur in einem geringfügigen Ausmaß von der Beschwerdeführerin genutzt und sodann veräußert. Damit fehlt ein wesentliches Indiz für die maßgebliche Widmung des Wirtschaftsgutes, langfristig dem Betrieb als Anlagevermögen zu dienen.

Nach den Sachverhaltsannahmen der belangten Behörde trat die Unbrauchbarkeit der Wirtschaftsgüter für den Betrieb der Beschwerdeführerin auch nicht unvorhergesehen ein: Eine klare Trennung der Tätigkeiten der Beschwerdeführerin im Hinblick auf die verwendeten Wirtschaftsgüter war schon nach der Rechtslage vor dem Universitätsgesetz 2002 erforderlich, sodass mit dem Inkrafttreten dieses Gesetzes insoweit keine maßgebliche Veränderung vorlag.

Die belangte Behörde verweist zutreffend weiters darauf, dass das Universitätsgesetz 2002 (BGBl. I Nr. 120/2002) zwar im Wesentlichen erst mit Jahresbeginn 2004 in Kraft getreten ist (§ 121 Abs. 25 Universitätsgesetz 2002: "voll wirksam"), dass dieses aber bereits im Jahr 2002 beschlossen worden war (das Bundesgesetzblatt I Nr. 120/2002 wurde am 9. August 2002 ausgegeben). Die Wirtschaftsgüter wurden aber - ganz überwiegend - erst danach angeschafft (laut Akteninhalt Leistungen ab August 2002). Selbst dann, wenn - wie von der Beschwerdeführerin nur unkonkret behauptet - das Universitätsgesetz 2002 Ursache dafür gewesen wäre, dass die Beschwerdeführerin die Wirtschaftsgüter veräußert hat (veräußern habe müssen), so wären bereits im Zeitpunkt der Anschaffung konkrete Anhaltspunkte dafür vorgelegen, dass diese Wirtschaftsgüter für den Betrieb der Beschwerdeführerin bald - lange vor Erreichen der halben betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer dieser Wirtschaftsgüter - unbrauchbar würden. Damit trat diese Unbrauchbarkeit aber nicht unvorhergesehen ein; eine Unwägbarkeit im angeführten Sinne lag demnach nicht vor.

Soweit die Beschwerde auch Verfahrensmängel rügt, so wird schon nicht dargelegt, welche weiteren Verfahrensschritte die belangte Behörde hätte setzen sollen und zu welchen konkreten weiteren Beweisergebnissen diese Verfahrenshandlungen hätten führen können. Insbesondere wird auch in der Beschwerde - wie schon im Verwaltungsverfahren - nicht einsichtig gemacht, welche konkreten Auswirkungen das Inkrafttreten des Universitätsgesetzes 2002 auf die Tätigkeit der Beschwerdeführerin gehabt habe.

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

Von der von der Beschwerdeführerin beantragten mündlichen Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden.

Der Ausspruch über den Aufwändersatz gründet in den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 24. März 2015