

# TE Vwgh Beschluss 2019/5/28 Ra 2018/15/0018

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 28.05.2019

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

## Norm

EStG 1988 §108e Abs1

## Betreff

?

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag.a Kratschmayr, über die Revision der T N Gesellschaft m.b.H. in S, vertreten durch Dr. Friedrich Schubert, Rechtsanwalt in 1030 Wien, Reisnerstraße 40, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 28. November 2017, Zl. RV/6100288/2012, betreffend Investitionszuwachsprämie 2004, den Beschluss gefasst:

## Spruch

Die Revision wird zurückgewiesen.

## Begründung

1 Die Revisionswerberin ist - nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts (BFG) - einer der größten Nutzfahrzeughändler in Europa. Zu ihrem Geschäftszweig gehören der Vertrieb und die Finanzierung von Nutzfahrzeugen einer bestimmten Marke, der An- und Verkauf von Gebrauchtfahrzeugen aller Marken sowie die LKW-Vermietung und die Reparatur aller LKW-Fabrikate, Aufbauten und Anhänger.

2 Im März 2005 machte die Revisionswerberin in der Beilage zur Körperschaftsteuererklärung für 2004 eine Investitionszuwachsprämie

(IZP) gemäß § 108e EStG 1988 in Höhe von 535.388,20 EUR geltend, welche vom Finanzamt zunächst gewährt wurde.

3 Im Zuge einer Außenprüfung fand sodann bei der Revisionswerberin eine Nachschau betreffend 2004 statt, woraufhin das Finanzamt - mangels Erfüllung der Voraussetzung betreffend Behaltedauer - die Anschaffungskosten der prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter kürzte und die IZP für 2004 mit 70.211,69 EUR festsetzte.

4 Dagegen erhob die Revisionswerberin Berufung. Begründend führte sie insbesondere aus, sämtliche zunächst vermieteten und sodann verkauften Fahrzeuge seien angekauft worden, um längerfristig an Kunden vermietet zu werden. Es sei nämlich sowohl Geschäftspolitik des Hauses der Revisionswerberin als auch unternehmerische Notwendigkeit, stets eine Anzahl von Fahrzeugen im Anlagevermögen zu haben, die kurzfristig an verschiedene Kunden oder auch längerfristig an einzelne Kunden vermietet werden könnten. Immer wieder bestehe eine derartige

Nachfrage, und es könne sein, dass Kunden sehr kurzfristig mit dem Wunsch der Anmietung eines Fahrzeuges an die Revisionswerberin heranträten. Diesfalls sei es notwendig, im Anlagevermögen entsprechende Fahrzeuge zu haben, die auch vermietet werden könnten. Diese Vermietungen erfolgten oftmals auch über mehrere Jahre. Dabei hänge die Vermietung insbesondere auch davon ab, ob und wie die Gebrauchtwagensituation am Markt sich widerspiegle, ob durch sich ändernde Kapazitäten im Transportgewerbe eine Mehrzahl oder eine Minderzahl von Fahrzeugen benötigt werde, wie weit durch saisonale Schwankungen Transportkapazitäten benötigt oder überflüssig würden, wie weit durch neue Technologien andere LKW nachgefragt würden etc. Es komme aber auch vor, dass einzelne Mieter schließlich an die Revisionswerberin heranträten und beabsichtigten, das Fahrzeug zu erwerben. Biete diesfalls der Mieter einen genehmen Kaufpreis und wolle er eben ein Fahrzeug nicht mehr durch Vermietung benutzen, sondern in sein Eigentum übernehmen, werde das Fahrzeug verkauft. Es sei nun für die Revisionswerberin nicht voraussehbar, wann nach der Anschaffung ein derartiger Verkauf statfinde. Viele dieser Fahrzeuge seien auch über mehrere Jahre im Anlagevermögen, während manchmal auch nach einigen Monaten ein Ankauf erwünscht sei und durchgeführt werde. In manchen Fällen sei es dem Mieterwunsch entsprechend bereits nach drei, vier oder fünf Monaten zu einer Disposition des Fahrzeuges gekommen. Die Fahrzeuge seien jedoch grundsätzlich zu einer längerfristigen Vermietung bestimmt und die Revisionswerberin könne einen allfälligen Ankaufwunsch eines Mieters weder vorhersehen noch einplanen, noch fix davon ausgehen, noch habe sie irgendeinen Rechtsanspruch auf einen derartigen Verkauf.

5 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das BFG der (nunmehrigen) Beschwerde teilweise Folge und wies die Beschwerde im Übrigen ab. Begründend führte es betreffend erforderliche Behaltdauer zu vier von ihm gebildeten Fallgruppen Folgendes aus:

Fahrzeuge "Konto 640 und 665": Nach der Rechtsprechung des VwGH könne eine geringe Unterschreitung der tatsächlichen AfA im Ausmaß von 50% nicht als Indiz gegen die Widmung des Wirtschaftsgutes zum längerfristigen Einsatz im Betrieb gewertet werden. Die Fahrzeuge mit den Inventar-Nr. 556 und 559 seien tatsächlich benutzt worden und hätten eine AfA von 40% erreicht. Für diese Wirtschaftsgüter (Summe der AK: 126.003,75 EUR) stehe IZP zu, weshalb in diesem Punkt dem Beschwerdebegehren stattzugeben gewesen sei. Für die restlichen Fahrzeuge der Konten 640 und 665 sei die IZP dagegen zu Recht nicht gewährt worden. Die Fahrzeuge seien als Vorführ- und Überbrückungsfahrzeuge eingesetzt gewesen. Damit sei aber auch mit einem Verkauf als Vorführ- oder Gebrauchtwagen "spekuliert" und dieser bewusst in Kauf genommen worden. Dies habe der Revisionswerberin auch aus ihrer Sicht geschäftspolitisch geboten erschienen, zumal es sich noch um Fahrzeuge der Euroklasse 3 gehandelt habe. Aufgrund der Einsatzart sei nicht mit einem längerfristigen Einsatz im Betrieb zu rechnen gewesen. Sofern es tatsächlich zu einem Verkauf komme, bevor in etwa 50% der Anschaffungs- und Herstellungskosten im Wege der AfA abgeschrieben seien, liege darin keine Unwägbarkeit, sondern gerade ein beabsichtigtes Ereignis und übliches Geschäftsgebar. 6 Fahrzeuge S: Es sei die Firmenphilosophie der Revisionswerberin und (nach deren Vorbringen) in der Branche bekannt gewesen, dass Mietzusagen bzw. Vorvereinbarungen nach der Bestellung und noch nach der Anlieferung durch den Hersteller von der Revisionswerberin aus kundenpolitischen Gründen nicht eingefordert worden seien. Die Fa. S sei zudem der größte Kunde gewesen. Zu einer tatsächlichen Vermietung sei es üblicherweise erst nach der Übergabe des Mietobjektes und Unterfertigung der Mietvereinbarung gekommen. Die Fa. S habe die Fahrzeuge offenbar zunächst kaufen und dann mieten wollen, habe sich aber schließlich doch für einen Ankauf mit "Auftrag-Datum 1.12.2004" entschieden. Die Revisionswerberin führe selbst aus, dass sie der Fa. S als Großkunde eigentlich nichts abschlagen habe können. Eine Änderung der Fa. S von Miete auf Kauf sei sohin nicht "unvorhersehbar" im Sinne der Rechtsprechung. Das sei Teil des gewöhnlichen Unternehmerrisikos. Die Revisionswerberin räume selbst ein, dass sie nicht auf die Einhaltung von Mietzusagen bzw. Vorverträgen gedrängt habe, weil sich dies in der Branche herumsprechen und negative Auswirkungen auf die Geschäfte haben könne. Ihr sei daher bewusst gewesen, dass sie für den Fall, dass der mögliche Mieter trotz Bestellung die Mietvereinbarung nicht unterfertigen und es nicht zu einer Vermietung kommen sollte, eine andere Lösung suchen müsse (anderweitige Vermietung, Verkauf, Rückgabe etc.). Der Verkauf des Wirtschaftsgutes an Stelle einer Miete an den ursprünglich vorgesehenen Mieter sei vorhersehbar und Teil des von der Revisionswerberin praktizierten gewöhnlichen Geschäftsgebarens. Ein gültiger Mietvertrag habe nicht vorgelegen, weshalb es auch zu keiner Auflösung eines Mietvertrages gekommen sei. Die 29 LKWs seien der Fa. S am 10.2.2005 (also ca. 3 Monate nach Anlieferung des Herstellers und im Ergebnis nach den Weihnachts- und Neujahrsfeiertagen) als Kaufgegenstand übergeben worden. Es sei anzunehmen, dass nach der Anlieferung bis zur Übergabe noch einige Adaptierungsarbeiten im Betrieb der Revisionswerberin durchzuführen gewesen seien. Damit unterscheide sich der konkrete Fall aber ganz wesentlich vom

"Mähdrescher"- Erkenntnis des VwGH vom 30.5.2012, 2008/13/0246, wo ein Mietvertrag abgeschlossen worden sei und es zu einer Übergabe des Mietgegenstandes und tatsächlichen Vermietung (und damit Nutzung) über einen bestimmten Zeitraum gekommen sei. Eine Unwägbarkeit iSd Rechtsprechung liege im gegenständlichen Fall nicht vor. Es gehöre zum gewöhnlichen Unternehmerrisiko der Revisionswerberin, dass der Kunde zunächst eine Miete in Aussicht stelle und sich kurze Zeit nach Anlieferung durch den Hersteller bei der Revisionswerberin für einen Kauf entscheide. Selbst wenn es eine verbindliche (mündliche) Mietvereinbarung gegeben haben sollte, habe die Revisionswerberin - nach ihrem eigenen Vorbringen - damit rechnen müssen, dass der Kunde andere Wünsche äußere und sie darauf entsprechend reagieren müsse.

7 Fahrzeuge K und T: In beiden Fällen sei es nicht zu einer Vermietung gekommen. Mit der Vorvereinbarung und der Bestellung der Fahrzeuge beim Händler sei noch kein endgültiger Mietvertrag vorgelegen. Daher könne es für die Revisionswerberin auch nicht "unvorhergesehen" sein, dass der mögliche Mieter aus welchen Gründen auch immer schließlich nicht miete. Dies sei in der Branche bekannt gewesen und habe zum gewöhnlichen Geschäftsrisiko der Revisionswerberin gehört. In der Folge seien die Fahrzeuge zeitnah verkauft worden. Eine Unwägbarkeit iSd Rechtsprechung liege daher nicht vor.

8 Fahrzeuge I: Diese Fahrzeuge seien tatsächlich vermietet, vom Mieter auch angemeldet, benutzt und, da sie mit einer falschen Ausstattung ausgerüstet gewesen seien, wieder zurückgegeben worden. Ein längerfristiger Einsatz im Betrieb als Vermietungsobjekt könne nicht ausgeschlossen werden, auch wenn der Vertrag zunächst auf 12 Monate abgeschlossen worden sei. Eine Verlängerung des Mietvertrages sei nicht unwahrscheinlich gewesen. Faktum sei, dass es tatsächlich zu einer Vermietung mit Übergabe gekommen sei und offenbar ein beidseitiger wesentlicher Irrtum zu einer Vertragsauflösung geführt habe. Damit sei aber ein Umstand eingetreten, der nicht vorhersehbar gewesen sei. Dem Beschwerdebegehren komme in diesem Punkt Berechtigung zu (Summe der AK: 114.000 EUR).

9 Die Revision ließ das BFG nicht zu, weil es in rechtlicher Hinsicht der Rechtsprechung des VwGH (Hinweis auf VwGH 23.2.2017, Ro 2015/15/0036, und die darin zitierte Rechtsprechung) gefolgt sei.

10 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die vorliegende (außerordentliche) Revision. Zu deren Zulässigkeit bringt die Revisionswerberin vor, das Erkenntnis des BFG weiche von der näher dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur IZP ab.

11 Mit diesem Vorbringen wird eine Zulässigkeit der Revision nicht aufgezeigt.

12 Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

13 Nach § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung mit Beschluss zurückzuweisen.

14 Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen. 15 Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat, normiert § 108e Abs. 1 EStG 1988 als Voraussetzung für die Investitionszuwachsprämie u.a., dass die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der prämienbegünstigten 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. VwGH 23.2.2017, Ro 2015/15/0036; 26.4.2012, 2009/15/0139; und 24.5.2012, 2010/15/0194, je mwN).

16 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 (vgl. VwGH 23.2.2017, Ro 2015/15/0036; 28.2.2012, 2009/15/0082).

17 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. 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. VwGH 23.2.2017, Ro 2015/15/0036; 28.10.2014, 2012/13/0116; sowie 30.5.2012, 2008/13/0246).

18 Im Erkenntnis vom 24. März 2015, 2012/15/0179, hat der Verwaltungsgerichtshof in diesem Sinne ausgesprochen, dass eine unvorhergesehene Produktionsstilllegung aufgrund eines veränderten Marktumfeldes keine Grundlage für eine von der Erklärung abweichende Festsetzung der Investitionszuwachsprämie sein könne. Als begünstigungsschädlich beurteilt wurde hingegen der vorzeitige Verkauf eines Investitionsgutes, welcher darin begründet war, dass sich Umsatzerwartungen nicht erfüllt hatten. Ein derartiger Umstand ist dem gewöhnlichen Unternehmerrisiko zuzurechnen. Unsicherheiten betreffend Konkurrenzsituation und Preisbildung, insbesondere beim Aufbau eines neuen Geschäftsfeldes, stellen keine Unwägbarkeiten dar, welche einen begünstigungsunschädlichen frühzeitigen Verkauf von prämienbegünstigt erworbenen Wirtschaftsgütern rechtfertigen, zumal sie von der jeweiligen Unternehmerinitiative und dem Durchsetzungsvermögen am Markt abhängen.

19 Im Erkenntnis vom 23. Februar 2017, Ro 2015/15/0036, hat der Verwaltungsgerichtshof schließlich ausgesprochen, dass das unternehmerische Bestreben, sich auf Geschäftsfelder zu konzentrieren, die höhere Margen versprechen, und Geschäftsbereiche aufzugeben, die geringere Margen aufweisen, keine Unwägbarkeit begründe, die einen begünstigungsunschädlichen frühzeitigen Verkauf von prämienbegünstigt erworbenen Wirtschaftsgütern rechtfertige.

20 Gleiches gilt aber für frühzeitige Verkäufe von ursprünglichen Miet- oder Überbrückungsfahrzeugen (insbesondere an deren Mieter oder Nutzer), die Ausdruck eines üblichen Geschäftsgebarens zur Befriedigung auftretender Ankaufswünsche von Kunden sind und insofern einer gewöhnlichen unternehmerischen Logik folgen bzw. der Verbesserung der laufenden Vertriebsergebnisse dienen.

21 Im Revisionsfall hat das BFG - im Einklang mit dem Vorbringen der Revisionswerberin im Verfahren - festgestellt, dass diese nach ihrer in der Branche bekannten Unternehmenspolitik (auch ungeachtet anderer noch aufrechter vertraglicher Vereinbarungen) für Ankaufswünsche ihrer Kunden bezüglich der in ihrem Betrieb eingesetzten LKW stets offen gewesen sei, womit bereits von Beginn an mit deren Verkauf als Vorführ- oder Gebrauchtwagen "spekuliert" und dieser bewusst in Kauf genommen worden sei.

22 Wenn das BFG angesichts der von ihm solcherart festgestellten Geschäftspraxis die geringe Behaltdauer der streitgegenständlichen LKW als Indiz gegen deren Widmung zum langfristigen Einsatz im Betrieb der Revisionswerberin gewertet hat, ist ihm nicht entgegen zu treten. Der frühzeitige Verkauf der LKW zur Umsetzung eines in der Folge konkret auftretenden Ankaufswunsches eines Kunden stellt sich diesfalls nämlich nicht als ein durch Unwägbarkeiten hervorgerufenen und unvorhergesehenes Ausscheiden eines Wirtschaftsgutes, sondern als Ausfluss eines üblichen Geschäftsgebarens in einem gewöhnlichen Marktumfeld dar. Ein solcher frühzeitiger Verkauf zur Realisierung kurzfristiger Marktchancen lässt vielmehr den Schluss zu, dass eine für die Gewährung der IZP erforderliche langfristige betriebliche Widmung des prämienbegünstigten Wirtschaftsgutes von vornherein nicht gegeben war.

23 Wenn die Revision demgegenüber auf das Erkenntnis des VwGH vom 30. Mai 2012, 2008/13/0246, verweist und daraus Parallelen für den Revisionsfall ableiten möchte, so ist sie darauf hinzuweisen, dass im Fall des zitierten Erkenntnisses nach den damaligen Feststellungen ein einzelner "für österreichische Verhältnisse sehr großer" Mähdrescher zur Vermietung an einen bestimmten Gutsbetrieb angeschafft wurde, der nach der überraschenden Vertragsauflösung durch den Mieter nicht anderweitig vermietet werden konnte und sich damit unvorhergesehener Weise als unbrauchbar im Betrieb des Vermieters erwiesen hatte. Dass auch im Revisionsfall von einer solchen "Unbrauchbarkeit" der zur Überlassung bestimmten LKW für die Revisionswerberin auszugehen gewesen wäre, hat das BFG nicht festgestellt und ist auch nicht zu erkennen. Die Auflösung eines Mietvertrages stellt jedoch - entgegen

dem Revisionsvorbringen - nicht schlechthin eine Unwägbarkeit dar, die einen frühzeitigen Verkauf des betroffenen Anlagegutes als für die IZP unschädlich erscheinen lässt. 24 In der Revision werden somit keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher in einem gemäß § 12 Abs. 3 VwGG gebildeten Senat zurückzuweisen.

Wien, am 28. Mai 2019

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2019:RA2018150018.L00

**Im RIS seit**

08.08.2019

**Zuletzt aktualisiert am**

08.08.2019

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)