

Freibetrag für investierte Gewinne

Behaltdauer für körperliche Wirtschaftsgüter beim Freibetrag für investierte Gewinne

Die Behaltdauer von vier Jahren für den FBiG scheint gesetzlich nicht gedeckt

VON DR. CHRISTIAN PRODINGER*)



Nach den Gesetzesmaterialien und der Literatur müssen körperliche Wirtschaftsgüter, für die der FBiG geltend gemacht wird, über vier Jahre im Betriebsvermögen gehalten werden, will man der Nachversteuerung entgehen. Im Gesetzeswortlaut findet diese Auslegung jedoch keine zwingende Deckung.

1. Problemstellung

Durch das KMU-Förderungsgesetz 2006¹⁾ wurden in § 10 EStG die Regelungen über den „Freibetrag für investierte Gewinne“ (FBiG) implementiert.

Der Freibetrag kann grundsätzlich geltend gemacht werden für:

- abnutzbare körperliche Anlagegüter und
- Wertpapiere gemäß § 14 Abs. 5 Z 4 EStG.

Nach § 10 Abs. 3 Z 1 lit. a EStG ist Voraussetzung für den FBiG bei Anlagegütern,²⁾ dass diese eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von mindestens vier Jahren haben.

Nach § 10 Abs. 3 Z 2 EStG müssen die Wertpapiere ab dem Anschaffungszeitpunkt mindestens vier Jahre gewidmet werden.³⁾

In § 10 Abs. 5 EStG werden Regelungen für das Ausscheiden der Wirtschaftsgüter getroffen.

„Scheiden Wirtschaftsgüter (...) vor Ablauf der Frist aus dem Betriebsvermögen aus (...), ist der FBiG im Jahr des Ausscheidens gewinnerhöhend anzusetzen.“

Für Wertpapiere wird in § 10 Abs. 5 Z 2 EStG geregelt, dass der gewinnerhöhende Ansatz unterbleibt, wenn im Jahr des Ausscheidens andere begünstigte Wirtschaftsgüter angeschafft oder hergestellt werden. Die Frist von vier Jahren wird dadurch nicht unterbrochen.

Für die hier allein diskutierten Anlagegüter ergibt sich das Problem, dass ein Ausscheiden „innerhalb einer Frist“ zur Nachversteuerung führen soll, wobei diese Frist nirgends bestimmt ist. Die einzige Voraussetzung für Anlagegüter ist insofern, dass diese eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von (mindestens) vier Jahren haben. Es ist also fraglich, ob vom Gesetzgeber tatsächlich eine vierjährige Behaltefrist implementiert wurde.

2. Lösungsansätze

Folgt man den Gesetzesmaterialien,⁴⁾ so soll in beiden Fällen (Anlagegüter, Wertpapiere) eine vierjährige Behaltdauer gelten. Die Materialien erwähnen hierzu die Nutzungs-

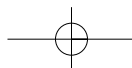
*) Dr. Christian Prodinger ist Steuerberater in Wien.

1) BGBl. I Nr. 101/2006.

2) In der Folge werden unter Anlagegütern immer die abnutzbaren körperlichen Wirtschaftsgüter, aber eben nicht die Wertpapiere verstanden.

3) Vgl. zur Anschaffung von Wertpapieren als Investitionsförderung und zur Nachversteuerung bzw. dem Unterbleiben der Nachversteuerung ausführlich und folgerichtig Pülzl, SWK-Heft 28/2006, Seite S 777.

4) 1466/A B1gNR 22. GP.



dauer und die Widmungsdauer. Eine weitere Begründung wird nicht dargeboten. Auch die Literatur geht, soweit ersichtlich, von einer vierjährigen Behaltdauer aus.⁵⁾

Geht man zunächst von einer reinen Wortinterpretation aus, so zeigt sich, dass die Normierung einer vierjährigen Nutzungsdauer nicht zur Normierung einer vierjährigen Behaltdauer führt. Es wäre durchaus denkbar, dass der Gesetzgeber eine andere, ex loco wohl eine kürzere Behaltdauer im Auge gehabt hätte.

Hinsichtlich der Wertpapiere lässt sich hingegen viel deutlicher eine vierjährige Nutzungsdauer ableiten: Wertpapiere haben als nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter klarerweise keine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer. Das Gesetz sieht daher vor, dass die Wertpapiere dem Anlagevermögen „mindestens vier Jahre gewidmet werden“. Eine Widmung im Anschaffungszeitpunkt bedeutet zwar nun nicht unmittelbar eine Behaltdauer von vier Jahren, weist aber sehr deutlich in diese Richtung. Bestärkt wird dieses Ergebnis durch § 10 Abs. 5 Z 2 EStG, wonach im Falle der Ersatzanschaffung die Frist von vier Jahren nicht unterbrochen wird. Für die Wertpapiere wird also nach einer Wortinterpretation im Zusammenhang mit einer historischen Interpretation davon auszugehen sein, dass diese vier Jahre dem Anlagevermögen zugehören müssen.

Denkbar wäre nun, dieses Ergebnis per analogiam auf die Anlagegüter umzulegen. Ein solcher Schluss ist ebenfalls nicht zwingend, da genauso gut angenommen werden kann, dass der Gesetzgeber für die Anlagegüter etwas anderes regeln wollte.⁶⁾

Bei der historischen Interpretation ist wohl davon auszugehen, dass eine vierjährige Behaltdauer auch für Anlagegüter gewünscht war. Allerdings findet diese Interpretation im Wortlaut keine zwingende Deckung. Gegen einen eindeutigen Wortlaut kann nach ständiger Judikatur des VfGH und des VwGH jedoch keine historische Interpretation eingesetzt werden. Man könnte nun argumentieren, dass der Wortlaut ohnedies nicht eindeutig sei. Da aber hinsichtlich der Behaltdauer im Gesetz eben keine Regelung getroffen wird, liegt insofern letztlich sehr wohl ein eindeutiger Wortlaut vor, gegen den die historische Interpretation zumindestens problematisch sein mag.

Ein Vergleich mit den Regelungen des Investitionsfreibetrages (IFB) nach § 10 EStG vor dem KMU-Förderungsgesetz 2006 erhärtet dieses Ergebnis: Der Gesetzgeber hatte in § 10 Abs. 1 EStG angeordnet, dass mit Ablauf des vierten auf das Jahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres die IFB steuerfrei übertragen werden konnten. In § 10 Abs. 9 EStG wurde ausdrücklich geregelt, dass eine gewinnerhöhende Auflösung vor Ablauf der Frist von vier Wirtschaftsjahren stattzufinden habe, wobei im Klammerausdruck noch ausdrücklich auf Abs. 1 verwiesen wurde.⁷⁾

Nach § 10 Abs. 2 EStG konnte der IFB nur für Wirtschaftsgüter geltend gemacht werden, die eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von mindestens vier Jahren haben.

Es zeigt sich daher eindeutig, dass beim IFB sowohl eine Mindestnutzungsdauer vorgesehen war als auch eine Behaltdauer von vier Jahren implementiert wurde. Eine automatische Gleichsetzung hat damals nicht stattgefunden.

Vergleicht man nun die Technik der Nachversteuerung, so sind IFB und FBiG durchaus gleich. Wird die Behaltdauer nicht eingehalten, so folgt im Jahr des Ausscheidens die Nachversteuerung.

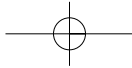
Somit verbietet sich auch ein Vergleich zur Investitionszuwachsprämie (IZP). Der VwGH⁸⁾ hat zur IZP festgehalten, dass es Ziel der Förderung sei, dass die Wirtschafts-

⁵⁾ Vgl. *Pummerer*, SWK-Heft 22/2006, Seite S 621; *Gierlinger/Müller*, SWK-Heft 14/2006, Seite T 49.

⁶⁾ Zum wechselseitigen Ausschluss von Analogieschluss und *argumentum e contrario* vgl. *Kelsen*, *Reine Rechtslehre*², 350.

⁷⁾ Eingefügt durch BGBl. Nr. 660/1989.

⁸⁾ VwGH 20. 4. 2006, 2005/15/0156.



güter über einen längeren Zeitraum dem Anlagevermögen des investierenden Unternehmens zugehören müssen. Der VwGH hat jedoch – entgegen anders lautenden Andeutungen in der Literatur und entgegen dem UFS als belangter Behörde – niemals ausgesprochen, dass ein Wirtschaftsgut während der gesamten Nutzungsdauer dem Anlagevermögen zugehören muss. Dies wäre auch weder mit dem Zweck der Regelung vereinbar, noch erhellt es aus dem Gesetzeswortlaut, noch kann es im Hinblick auf den Gleichheitsgrundsatz argumentiert werden. Scheidet ein Wirtschaftsgut nämlich ein Jahr vor Ende seiner betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer aus dem Unternehmen etwa durch Verkauf aus, so würde dies bei einer vierjährigen Nutzungsdauer eine Betriebszugehörigkeit von 3 Jahren bedeuten, bei einer zwanzigjährigen Nutzungsdauer eine Betriebszugehörigkeit von 19 Jahren. Scheidet das Wirtschaftsgut bei vierjähriger betriebsgewöhnlicher Nutzungsdauer nach vier Jahren aus, hat es die gesamte Nutzungsdauer dem Betrieb zugehört. Es wäre nun völlig unverständlich, warum im Falle einer sehr langen Nutzungsdauer und einer Betriebszugehörigkeit von weit mehr als der Nutzungsdauer kürzerlebiger Wirtschaftsgüter die Prämie nicht zustehen sollte.

Gleiches ergibt sich aus einer relativen Betrachtung des Verhältnisses von Nutzungsdauer und Zugehörigkeitsdauer, da auch hier eine relativ geringe Zugehörigkeit absolut lange (verglichen mit dem Maßstabe von vier Jahren) sein kann. Bei zwanzigjähriger Nutzungsdauer entspricht eine vierjährige Zugehörigkeit relativ 20 % der Nutzungsdauer.

Der VwGH hat eine notwendige Zugehörigkeit des Wirtschaftsgutes über die gesamte Nutzungsdauer auch nie argumentiert. Er hat nur – insofern völlig zu Recht – festgehalten, dass nach dem Telos der Regelung nicht ein Abstellen auf die Verhältnisse am Tag der Anschaffung allein ausreichend sein kann.

Der VwGH hat sich mit der fehlenden Nachversteuerungsbestimmung im Vergleich zum IFB auseinandergesetzt und ausgeführt, dass beim IFB im Jahr der Anschaffung abschließend über den IFB bescheidmäßig abgesprochen werde, während zu Unrecht geltend gemachte IZP in richtiger Höhe mit Bescheid nach § 201 BAO i. Z. m. § 108e Abs. 5 EStG festzusetzen wären. Insofern sei die Nachversteuerungsregelung bei der IZP entbehrlich.

Da nun aber, wie gezeigt, IFB und FBiG hinsichtlich der Nachversteuerung gleich geregelt sind, sprechen die Überlegungen des VwGH zur IZP für die hier angestellten Überlegungen und nicht dagegen.

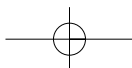
Es ergibt sich daher zusammenfassend, dass aus der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer für Anlegergüter allein keine Behaltdauer gefolgert werden kann. Der Verweis des § 10 Abs. 5 EStG auf den „Ablauf der Frist“ für die Nachversteuerung geht daher ins Leere. Es bestehen daher Bedenken im Hinblick auf eine mangelnde Determinierung der Bestimmung im Sinne von Art 18 Abs. 1 B-VG.

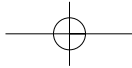
Eingeräumt sei, dass diese Diskussion akademisch anmuten mag, da wohl allgemein von einer vierjährigen Behaltdauer ausgegangen wird. Weil aber dogmatisch offensichtlich ein Problem besteht, wäre es wünschenswert, die vierjährige Behaltdauer expressis verbis im Gesetz zu regeln.

3. Zusammenfassung

Zusammenfassend ergibt sich:

- Der Freibetrag für investierte Gewinne kann für Anlegergüter (u. a.) geltend gemacht werden, wenn diese eine mindestens vierjährige betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer haben.





- Bei Ausscheiden der Wirtschaftsgüter vor Ablauf der Frist erfolgt eine Nachversteuerung.
- Aus dem Gesetz ist jedoch nicht abzuleiten, dass eine vierjährige Behaltefrist gegeben ist.
- Eine derartige Frist kann auch nicht eindeutig in historischer oder teleologischer Interpretation abgeleitet werden.
- Ein Vergleich zu den Regelungen beim IFB und der IZP unter Einbezug der Judikatur des VwGH bestärkt dieses Ergebnis.
- Die Nachversteuerungsfrist in § 10 Abs. 5 EStG geht daher ins Leere und könnte verfassungsmäßig unterdeterminiert sein. Es wäre daher wünschenswert, wenn die wohl intendierte vierjährige Behaltdauer für Anlagegüter im Gesetz expressis verbis implementiert würde.

Debetzinsen für endbesteuerte Wertpapiere stellen keine Betriebsausgaben dar

Sachverhalt

Im vorliegenden Streitfall wurde seitens der Betriebsprüfung festgestellt, dass die vom Bw. aufwandswirksam geltend gemachten Kreditzinsen aus Abbuchungen vom Geschäftskonto herrührten, wobei diese für nicht im Betriebsvermögen befindliche endbesteuerte Wertpapiere, welche der Besicherung eines Fremdwährungskredites dienten, verausgabt wurden.

Unter Aufsummierung der monatlichen Abbuchungen vertrat der Prüfer die Ansicht, dass ab dem Zeitpunkt des Entstehens eines Negativstandes am Geschäftskonto der Zinsaufwand in Konnex mit steuerpflichtigen Kapitalerträgen im Sinne des § 97 EStG 1988 stünde, respektive durch diese überhaupt verursacht worden sei und daher auf Grund der Bestimmung des § 20 Abs. 2 EStG 1988 als ertragsteuerlich unbeachtlich zu qualifizieren sei.

Im Rechtsmittel wurde seitens des Bw. ins Treffen geführt, dass die Bestimmung des § 20 Abs. 2 leg. cit. einen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Kapitalerträgen im Sinne des § 97 EStG 1988 fordere, wobei ein solcher nur bei der Wertpapieranschaffung mittels Kreditaufnahme verwirklicht sei. Tatsächlich sei die Kreditaufnahme im Zusammenhang mit der Finanzierung von Honorarforderungen gestanden.

Rechtliche Würdigung

Nach der Bestimmung des § 20 Abs. 2 EStG 1988 dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen oder mit Kapitalerträgen im Sinne des § 97 in unmittelbarem Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden. In Ansehung der in der Stellungnahme des Prüfers dargelegten Kontostände, aus denen klar und unmissverständlich ableitbar war, dass die aufsummierten Abbuchungen *conditio sine qua non* für den negativen Stand des Kontos sind bzw., mit anderen Worten ausgedrückt, diese in weiterer Folge eine Zinsbelastung ausgelöst haben, ist der in der Diktion des § 20 Abs. 2 EStG 1988 geforderte unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang mit den Kapitalerträgen im Sinne des § 97 als verwirklicht zu qualifizieren und demzufolge war der Berufung der Erfolg zu versagen. (UFS 14. 7. 2006, RV/1477-W/04)

