



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der W.AG, Steiermark, vertreten durch Steuerberatungsgesellschaft, Wien, vom 22. Dezember 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 21. Oktober 2004 nach durchgeführter mündlicher Verhandlung betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Investitionszuwachsprämie 2002 wird mit 233.067,70 € festgesetzt.

Gegenüber der Festsetzung im angefochtenen Bescheid ergibt sich eine Nachforderung in Höhe von 250.003,43 €.

Die Bemessungsgrundlage ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheides.

Die Fälligkeit des mit der Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgabe ist der Buchungsmitteilung zu entnehmen.

Entscheidungsgründe

Mit Beilage (Verf. 108 e) zur Körperschaftssteuererklärung 2002 machte die Berufungswerberin (kurz Bw.) für 2002 eine Investitionszuwachsprämie (=kurz IZP) in Höhe

von 590.307,64 € geltend.

Die durchschnittlichen Anschaffungskosten und/oder Herstellungskosten der Wirtschaftsjahre 2000 und 2001 wurden mit 6,874.513,76 € angegeben.

Die Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten prämiengünstiger Wirtschaftsgüter für 2002 betrugen laut Erklärung 12,777.590,18 €. Der Investitionszuwachs errechnete sich daher mit 5,903.076,42 €. Folglich ergab sich daraus eine zehnprozentige Prämie in der begehrten Höhe von 590.307,64 €, welcher Betrag auf dem Abgabenkonto der Bw. gutgeschrieben wurde.

Die Bw. ist durch Abspaltung zur Neugründung aus der W.AG/alt (=kurz Alt AG) mit 1. August 2000 entstanden.

Die Alt AG hat zum 31. Juli 2000 einen Zwischenabschluss erstellt und zu diesem Stichtag mit Hauptversammlungsbeschluss vom 2. Oktober 2000 die Übertragung des Betriebes im Wege der Spaltung zur Neugründung auf die My.AG, die nunmehrige Bw., rückwirkend beschlossen.

Die Bw. wurde in der Folge von My.AG in W.AG umbenannt.

Die Aktien der Bw. wurden an eine andere Gruppe veräußert.

Sowohl die Alt AG als auch die Bw. hatten als Bilanzstichtag den 31. Dezember.

Das erste Geschäftsjahr der Bw. umfasste daher nur die Periode 1. August 2000 bis 31. Dezember 2000.

Nach der Aktenlage hat die Bw. als Referenzzeitraum für die IZP 2002 die Jahre 2000 und 2001 herangezogen und hat folglich nur zwei Jahre in die Berechnung einbezogen.

Für 2000 wurden auch die Investitionen vom 1. Jänner bis 31. Dezember 2000 berücksichtigt, demnach auch jene Anschaffungen/Herstellungen, die von der Alt AG in der Periode 1. Jänner bis 31. Juli 2000 getätigt worden waren.

Im Zuge einer Nachschau gemäß § 146 BAO durch die Großbetriebsprüfung Graz, wurde die Richtigkeit der selbst berechneten Investitionszuwachsprämie 2002 überprüft und vertrat die Prüferin die Ansicht, dass in den Vergleichsbetrag auch die Investitionen der Alt AG des Jahres 1999 mit einzubeziehen seien, der Referenzzeitraum daher die Wirtschaftsjahre 1999, 2000 und 2000 umfasse.

Dies deswegen, weil die Bw. hinsichtlich des übertragenen Betriebes

Gesamtrechtsnachfolgerin gelte und auf Grund der Betriebsbezogenheit der IZP keine Neugründung vorliege, sodass auch ein dreijähriger Referenzzeitraum zur Verfügung stünde.

Neben der Miteinbeziehung des Jahres 1999 in den Referenzzeitraum wurden auch die von der Bw. in der Erklärung angeführten Vergleichswerte für 2000 und 2001 sowie die prämiengünstigten Anschaffungen/Herstellungen des Antragsjahres 2002 aus anderen (rechtlichen) Gründen über *Antrag der Bw.* gekürzt, sodass sich weitere Abweichungen zu Ungunsten der Bw. ergaben.

Die Prämie laut Betriebsprüfung berechnete sich daher wie folgt:

	1999	2000	2001
	3,972.869,94	10,273.610,87	10,349.930,41
Antrag § 12 EStG 1988		-5.813,83	
Antrag Bewertungsreserve		-673.774,69	-235.023,95
	3,972.869,94	9,594.022,35	10,114.906,46
Durchschnitt der Anschaffungs-/ Herstellungskosten 1999, 2000, 2001 laut Erklärung			6,874.513,76
Erhöhung laut Nachschau			1,019.419,16
Durchschnitt laut Nachschau			7,893.932,92
Prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter laut Erklärung			12,777.590,18
§ 12 EStG			-30.820,00
Unkörperliche Wirtschaftsgüter			-22.125,62
Prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter 2002 laut Nachschau			12,724.644,26
Durchschnitt laut Nachschau			-7,893.932,92
Zuwachs laut Nachschau			4,830.711,34
10 % Investitionszuwachsprämie laut Nachschau			483.071,13

Das Finanzamt folgte in dem angefochtenen Festsetzungsbescheid vom 21. Oktober 2004 den Feststellungen der Betriebsprüfung und setzte in der Folge abweichend vom selbst berechneten und auf dem Konto der Bw. auch gut geschriebenen Betrag von 590.307,64 € die Investitionszuwachsprämie 2002 mit 483.071,13 € fest.

Es kam daher zu einer **Nachforderung** in Höhe von **107.236,51 €**.

Die Bw. bekämpfte die Einbeziehung der Investitionen des Jahres 1999 in den Vergleichswert. Nach Ansicht der Bw. seien nun, auch *abweichend* von ihrer Erklärung lediglich die Investitionen der Bw. im Rumpfwirtschaftsjahr 1. August 2000 bis 31. Dezember 2000 und des vollen Kalenderjahres 2000 für den Vergleichswert heranzuziehen.

Danach errechne sich die Prämie 2002 wie folgt:

Berufung - Anlage 2:

	2000 08-12	2001 01-12	2002 01-12
Investitionen	891.203,38	10,114.906,46	12,724.644,26
Durchschnitt der letzten zwei Jahre		5,503.054,92	
Basis Investitionen 2002			12,724.644,26
Durchschnitt 2000-2001			-5,503.054,92
Basis Investitionszuwachs			7,221.589,34
davon 10 % Prämie			722.158,93
Prämie laut Erklärung			-590.307,64
Gutschrift			131.851,51

In eventu erklärte die Bw. ihre Zustimmung zur Mitberücksichtigung die Investitionen der Alt AG im Zeitraum 1. Jänner bis 31. Juli 2000, allerdings mit der Maßgabe, dass durch die Berücksichtigung dieser, von der Bw. als „Rumpfwirtschaftsjahr“ bezeichneten Periode, zusätzlich ein drittes Wirtschaftsjahr als Vergleichsjahr in die Berechnung einfließe.

Danach berechne sich die Prämie 2002 wie folgt:

Anlage 1:

	2000 01-07	2000 08-12	2001 01-12	2002 01-12
Investitionen	8,702.818,96	891.203,38	10,114.906,46	12,724.644,26
Durchschnitt der letzten drei Jahre			6,569.642,94	
Basis Investitionen 2002 -Durchschnitt 2000-2001				12,724.644,26 -6,569.642,94
Basis der Investitionszuwachsprämie davon 10% Prämie laut Erklärung				6,155.001,32 615.500,13 -590.307,64
Gutschrift				25.192,46

Die Bw. führte aus, dass die von der Behörde getroffenen Feststellungen im Gesetz keine Deckung fänden, da nach der wörtlichen Definition des § 108e EStG 1988 als Vergleichswert der Durchschnitt der prämiengünstigten Investitionen der letzten drei **Wirtschaftsjahre**, die vor dem 1. Jänner 2002 enden, zu ermitteln seien. Auch Rumpfwirtschaftsjahre seien Wirtschaftsjahre.

Bei der Bw. sei außerdem innerhalb des Rumpfwirtschaftsjahres 1. August bis 31. Dezember 2000 ein Eigentümerwechsel eingetreten.

Dieser Verkauf stelle aber einen entgeltlichen Erwerb dar, der wie eine Neugründung zu beurteilen sei.

Der Vergleichswert früherer Investitionen sei daher Null.

Es werde daher beantragt, die Investitionszuwachsprämie (=kurz IZP) 2002, wie in Anlage 2 dargestellt, mit 722.158,93 € festzusetzen.

Alles andere als die wortgetreue Auslegung des § 108e Abs. 3 EStG 1988 fände in den bislang zu diesem Thema vorliegenden Entscheidungen (unabhängiger Finanzsenat Wien vom 25. Oktober 2004, RV/1050-W/03) keine Deckung.

Die in den EStR 2000 Rz. 8223 vertretene Rechtsansicht des BMF, wonach für neu gegründete Unternehmen grundsätzlich keine IZP zustünde, sei mit dem Gesetz nicht vereinbar.

Der Analogieschluss der Behörde in ihrer Bescheidbegründung betreffend Behaltefrist beim Investitionsfreibetrag (=kurz IFB) und der Verweis auf die Absetzung für Absetzung (=kurz Afa) sei nicht haltbar, da der Gesetzgeber, wenn er dies gewollt hätte, nicht Wirtschaftsjahre, sondern Kalenderjahre als Vergleichszeiträume normiert hätte.

Der Gesetzgeber habe im § 108e Abs. 3 EStG 1988 eine präzise Anweisung gegeben und dabei bewusst, zufällige Ergebnisse und Ungleichbehandlungen in Kauf genommen.

Die Bw. verweist weiters auf Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Wien, WUV-Universitätsverlag, § 108e Tz 5.

Danach seien Rumpfwirtschaftsjahre unter Hinweis auf einen Erlass des Bundesministeriums für Finanzen als Wirtschaftsjahr zu betrachten.

Die Bestimmung des § 108e Abs. 3 EStG 1988 lasse alternativ auch die Aufnahme des Zeitraumes 1-7/2000 als drittes Wirtschaftsjahr in die Vergleichsperiode zu, wonach sich, wie in Anlage 1 dargestellt, eine IZP 2002 in Höhe von 615.500,13 € ergebe.

Der steuerliche Vertreter legte in der mündlichen Berufungsverhandlung eine Eingabe vom 28. März 2006 vor, die an das Finanzamt Graz-Stadt, Referat 31, ergangen war. Diese Eingabe stellt eine Abänderung zur Berufungsschrift vom 22. Dezember 2004 dar.

Danach wurde abweichend von der Berufung die IZP für den Primärantrag mit 434.572,27 € statt mit 722.158,93 € beantragt.

Die IZP für den Eventualantrag wurde mit 365.496,69 statt 615.500,13 € beantragt.

Diese Eingabe stellte somit lediglich einen Antrag auf Änderung der Bemessungsgrundlage dar. Inhaltlich wurde das bisherige Berufungsbegehren davon nicht berührt.

In dieser Eingabe wird dargelegt, dass die Höhe der Investitionszuwachsprämie 2002 insoweit zu ändern ist, als Kürzungen durch Subventionen geboten seien, die bislang unberücksichtigt geblieben waren.

Mit E-Mail vom 19. Juni 2006 wurden die Darstellung der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen dieser berichtigten Beträge 2006 nachgereicht.

Die IZP im Falle einer gänzlichen Abweisung des Berufungsbegehrens, also auch des Eventualbegehrens, wurde mit **233.067,70 €** bekannt gegeben.

Diese Eingabe stelle nach dem Vorbringen der Bw. somit lediglich einen Antrag auf Änderung der Bemessungsgrundlage dar. Inhaltlich bleibe das bisherige Berufungsbegehren jedoch vollinhaltlich aufrecht.

Diese Eingabe ändere nichts daran, dass das Berufungsbegehren primär darauf gerichtet sei

für die Bemessung der IZP eine de facto Unternehmensneugründung ab dem 1. August 2000 anzunehmen bzw. in eventuelle das Rumpfwirtschaftsjahr 1. Jänner 2000 bis 31. Juli 2000 in den Referenzzeitraum mit einzubeziehen.

Weiters brachte die Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung am 14. Juni 2006 nochmals klarstellend vor, dass der Gesetzgeber mit der Schaffung der IZP bewusst Zufälligkeiten in Kauf genommen habe. Dieses Gesetz sei als Ausfluss einer Hochwasserkatastrophe entstanden und seien in der Folge auch entsprechende Abänderungsanträge gestellt worden. Zur Frage des Rumpfwirtschaftsjahres sei mittlerweile auch seitens des Bundesministeriums für Finanzen nachträglich klargestellt worden, dass in den erläuternden Bemerkungen ein Redaktionsversehen vorliege. Demnach würden abweichend davon Rumpfwirtschaftsjahre jedenfalls als Wirtschaftsjahre gelten.

Diese Auslegung sei wurde mittlerweile auch vom Schrifttum bestätigt worden.

Was die Frage der Zufälligkeiten des Ergebnisses betreffe, so habe der mittlerweile auch der unabhängige Finanzsenat bereits zum Ausdruck gebracht, dass derartige Zufälligkeiten vom Gesetzgeber in Kauf genommen worden seien und habe die Bw. in ihrer Berufungsschrift bereits auf diese Entscheidung verwiesen.

Das Finanzamt blieb bei seinen bisherigen Ausführungen, dass keine Unternehmensneugründung vorliege und dass auf Grund der Bilanzstichtagsidentität auch kein neues Wirtschaftsjahr ausgelöst wurde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die für die Jahre 2002, 2003 und 2004 befristete Investitionszuwachsprämie ist im § 108 e EStG 1988 geregelt und lauten die für die Berufung maßgeblichen Bestimmungen in der im Berufszeitraum gültigen Fassung wie folgt:

Befristete Investitionszuwachsprämie

§ 108e. (1) Für den Investitionszuwachs bei prämiengünstigten Wirtschaftsgütern kann 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.

(2) Prämiengünstigte Wirtschaftsgüter sind ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens. Nicht zu den prämiengünstigten Wirtschaftsgütern zählen:

- Gebäude.
- Geringwertige Wirtschaftsgüter, die gemäß § 13 abgesetzt werden.
- Personen- und Kombinationskraftwagen, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% der gewerblichen Personenbeförderung dienen.
- Wirtschaftsgüter, die nicht in einer inländischen Betriebsstätte verwendet werden, die der Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 dient. Dabei gelten Wirtschaftsgüter, die auf Grund einer entgeltlichen Überlassung überwiegend im Ausland eingesetzt werden, nicht als in einer inländischen Betriebsstätte verwendet.

(3) Der Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten 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.....

(5) Die sich aus dem Verzeichnis ergebende Prämie ist auf dem Abgabenkonto gutzuschreiben, es sei denn, es ist ein Bescheid gemäß § 201 BAO zu erlassen. Die Gutschrift wirkt auf den Tag der Einreichung des Verzeichnisses zurück. Sowohl die Prämie als auch eine Prämiennachforderung bzw. Rückforderungsansprüche auf Grund einer geänderten Bemessungsgrundlage gemäß Abs. 3 gelten als Abgabe vom Einkommen im Sinne der Bundesabgabenordnung und des Abgabenverwaltungsorganisationsgesetzes. Auf die Gutschrift sind jene Bestimmungen der Bundesabgabenordnung anzuwenden, die für wiederkehrend zu erhebende, selbst zu berechnende Abgaben gelten. Die Prämie ist zu Lasten des Aufkommens an veranlagter Einkommensteuer zu berücksichtigen.

Im Berufungsfall ist strittig, ob

a)

Anschaffungen in den Vorperioden der Alt AG für den Referenzzeitraum überhaupt zu berücksichtigen sind bzw. in eventu

b)

allenfalls nur Anschaffungen im Zeitraum 1-7/2000 der Alt AG zu berücksichtigen sind und ob dieser Zeitraum wie ein gesondertes Wirtschaftsjahr zu betrachten ist.

Die Bw. weicht in der Berufung hinsichtlich Punkt a) von ihrer Erklärung ab, geht noch weiter und lässt die Anschaffungen im Jahr 2000 **vor Abspaltung**, also im Zeitraum 1-7/2000 bei einem gleich bleibenden Vergleichszeitraum von zwei Wirtschaftsjahren unberücksichtigt, weshalb der Vergleichswert sinkt und die IZP sich erhöht.

In eventu erklärt sie sich auch damit einverstanden, siehe Punkt b), dass die Investitionen 1-7/2000 in den Vergleichswert einfließen, mit der Maßgabe, dass diesfalls abweichend von der Erklärung, drei statt wie bisher zwei Wirtschaftsjahre als Referenzzeitraum vorlägen, was insgesamt ebenfalls zu einer Senkung des Vergleichswertes führen würde. Dadurch ergebe sich ebenfalls eine Erhöhung gegenüber der erklärten IZP.

Für beide Fälle a) und b) ergibt sich aber jedenfalls auf Grund der Neuberechnung laut Eingabe in der mündlichen Berufungsverhandlung eine Reduzierung der IZP, da Zuschüsse auszuscheiden sind, die ursprünglich nicht berücksichtigt worden waren.

Dem Grunde nach bleibt aber der Standpunkt der Bw. unverändert.

ad a)

Gemäß § 108e Abs. 3 erster Satz EStG 1988 (in der für den Berufungszeitraum maßgeblichen Fassung) ist der Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern die Differenz zwischen den 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.

Zweck der IZP ist es, den Zuwachs an betrieblichen Investitionen (über den Schnitt der letzten Jahre hinaus) zu fördern. Der Investitionszuwachs ist also die Differenz zwischen den steuerlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten von ungebrauchten (neuen), körperlichen Wirtschaftsgütern des abnutzbaren Anlagevermögens, die im Kalenderjahr 2002 bzw. 2003 angefallen sind, und dem Durchschnitt (arithmetisches Mittel) der Anschaffungs- oder Herstellungskosten von ungebrauchten (neuen), körperlichen Wirtschaftsgütern der jeweils drei letzten Wirtschaftsjahre (vgl. Zorn in: Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, Verlag Lexis Nexis, Wien, Loseblattsammlung, § 108e Tz 3).

Da § 108e EStG 1988 von einer betriebsbezogenen Betrachtung ausgeht, ist im Falle einer (unentgeltlichen oder entgeltlichen) Betriebsübertragung im Vergleichszeitraum auf die Verhältnisse des Rechtsvorgängers abzustellen. Für die Berechnung des

Investitionszuwaches des Betriebes ist daher auf die im Vergleichszeitraum angefallenen Anschaffungs- und Herstellungskosten des Rechtsvorgängers abzustellen (hinsichtlich jenes Zeitraumes des Vergleichszeitraumes, der vor der Betriebsübertragung liegt, vgl. auch Zorn in: Hofstätter/Reichel, aaO, § 108e Tz 3).

Auch nach Doralt ist im Falle eines unentgeltlichen Betriebsüberganges auf die Verhältnisse des Rechtsvorgängers abzustellen (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Loseblattsammlung, Wien, WUV-Universitätsverlag, § 7 108e Tz 4).

Es ist also einhellige Literaturmeinung, dass zumindest im Falle der unentgeltlichen Betriebsübertragung Betriebsbezogenheit besteht und die Anschaffungen der Rechtsvorgänger in die Vergleichsberechnung aufzunehmen sind.

Danach dem Gesetz für die Vergleichsrechnung **Wirtschaftsjahre** heranzuziehen sind, ist aus diesem Kontext bereits ersichtlich, dass die IZP **betriebsbezogen** zu sehen ist und wird daher nach Ansicht des unabhängiger Finanzsenat, anders als Doralt dies beurteilt, auch im Falle eines entgeltlichen Erwerbes nicht von einer Neugründung auszugehen sein.

Da im Berufungsfall aber keine entgeltliche Übertragung, sondern eine Abspaltung mit Buchwerfortführung und Gesamtrechtsnachfolge erfolgte, liegt selbst nach einhelliger Literaturmeinung, -auch Doralt schließt sich dieser Sichtweise an -, keine Unternehmensneugründung vor.

Der unabhängige Finanzsenat geht davon aus, dass im Hinblick auf die Betriebsbezogenheit im Abspaltungsvorgang unter Übertragung des Betriebes auf eine neu gegründete Gesellschaft keine Neugründung zu erblicken ist.

Der zumindest gedanklich nachträgliche Verkauf der Aktien und Austausch der Aktionäre führt zu keiner Neugründung. Der Wechsel der Eigentümer einer Kapitalgesellschaft führt üblicherweise (außer im Falle der Übertragung eines bloßen Mantels, was im Berufungsverfahren aber nicht behauptet wurde) nicht zu einer Unternehmensneugründung. Es ist eben die Besonderheit von Kapitalgesellschaften, dass die Kapitalanteile losgelöst von den Anteilsinhabern zu betrachten sind und die natürlichen Personen als Anteilsinhaber in den Hintergrund gedrängt werden. Der Wechsel von Anteilsinhabern hat keinerlei Einfluss auf das Fortbestehen eines Betriebes einer Kapitalgesellschaft.

Im vorliegenden Fall kam es eben zur Herauslösung eines Betriebes aus einer bestehenden Aktiengesellschaft und zur Übertragung dieses Betriebes auf eine neu gegründete Aktiengesellschaft im Wege einer Abspaltung zur Neugründung.

Auch wenn diese Vorgänge im Vorfeld eines Wechsels der Eigentümer der Anteile gestanden
Im Übrigen ist auch nicht ersichtlich, warum der Gesellschafterwechsel, der zumindest gedanklich erst nach der Abspaltung erfolgte zu einer Unternehmensneugründung führen

sollte.

Zur Frage der Gesamtrechtsnachfolge ist auszuführen, dass nach § 19 Abs. 1 BAO im Falle der Gesamtrechtsnachfolge die sich aus den Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger übergehen.

Dies bedeutet für den gegenständlichen Fall:

Unstrittig ist, dass seitens der Berufungswerberin Aufwendungen für Anschaffungen im Sinne des § 108e EStG getätigt wurden und somit eine Investitionsprämie dem Grunde nach zusteht.

Dies allerdings nur insoweit, als das Volumen des jeweiligen Begünstigungsjahres das durchschnittliche Investitionsvolumen der letzten drei Wirtschaftsjahre übersteigt.

Bei einer Gesamtrechtsnachfolge gehen alle - außer höchstpersönliche - Rechtspositionen eines Rechtssubjektes auf den Rechtsnachfolger über. Der Rechtsnachfolger tritt somit in die gesamte Rechtsstellung seines Rechtsvorgängers ein und zwar bezüglich aller Rechte und Pflichten sowohl in materiell-rechtlicher als auch in verfahrensrechtlicher Hinsicht (Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar zur BAO, 3. Auflage, Wien 2005, Verlag Linde, § 19 Tz. 4 und die dort zitierte Judikatur).

Dies hat im Berufungsfall konsequenterweise zur Folge, dass auch die Investitionen der Alt AG als Rechtsvorgängerin der Bw. im Referenzzeitraum für den Zuwachsvergleich zu berücksichtigen sind (siehe bspw. auch unabhängiger Finanzsenat RV/0016-S/04, vom 6. August 2004).

Im Berufungsfall liegt unbestritten ein unter Artikel VI des Umgründungssteuergesetzes (=kurz UmgrStG) fallender Spaltungsvorgang vor.

Die Voraussetzungen für die steuerbegünstigte Spaltung sind in den §§ 32 ff UmgrStG geregelt.

Nach § 34 Abs. 1 UmgrStG (Fassung im Berufsungszeitraum) hat die neue oder übernehmende Körperschaft die zum Spaltungsstichtag steuerlich maßgebenden Buchwerte im Sinne des § 33 fortzuführen. § 33 Abs. 3 gilt für die neue oder übernehmende Körperschaft mit dem Beginn des auf den Spaltungsstichtag folgenden Tages. § 18 Abs. 2 zweiter Satz und Abs. 3 ist anzuwenden.

Nach Abs. 2 gilt für übernehmende Körperschaften folgendes:

1. Buchgewinne und Buchverluste bleiben bei der Gewinnermittlung außer Ansatz.
2. Besitzt die übernehmende Körperschaft Anteile an der absplaltenden Körperschaft, ist Z 1

mit der Maßgabe anzuwenden, dass bei der Ermittlung des Buchgewinnes oder Buchverlustes der steuerlich maßgebende Buchwert der Anteile an der abspaltenden Körperschaft in dem Verhältnis zu vermindern ist, in dem sich der Wert der abspaltenden Körperschaft durch die Abspaltung vermindert hat.

Steuerlich verlangt § 33 Abs. 6 UmgrStG, dass das jeweils auf eine Nachfolgegesellschaft übertragene Vermögen in einer Übertragungsbilanz nach steuerlichen Grundsätzen und Bewertungsvorschriften gesondert dargestellt wird. Der Zweck dieser Übertragungsbilanz liegt ua. darin, das zu übertragende Vermögen mit den für die Rechtsnachfolgerin maßgeblichen Werten darzustellen und den sich ergebenden Saldo als Übertragungskapital zu kennzeichnen. Auch daraus ist erkennbar, dass der Spaltungsstichtag keine Zäsur darstellt, die eine Wirtschaftsperiode beendet und demnach den Beginn einer neuen Wirtschaftsperiode der übernehmenden Gesellschaft auslöst, sondern vielmehr eine Kontinuität der steuerlichen Ansätze gewährleisten soll.

Im Berufungsfall ist dies im Hinblick auf die Identität der Bilanzstichtage der übertragenden und der übernehmenden Gesellschaft umso mehr geboten.

Auch das Spaltungsgesetz geht von Gesamtrechtsnachfolge aus.

Gemäß § 14 Abs. 2 Z 1 Spaltungsgesetz tritt mit der Eintragung in das Firmenbuch folgende Rechtswirkung ein:

“Die Vermögensteile der übertragenden Gesellschaft gehen entsprechend der im Spaltungsplan vorgesehenen Zuordnung, jeweils im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die neue Gesellschaft oder die neuen Gesellschaften über.“

Die Spaltung bewirkt eine Gesamtrechtsnachfolge (vgl. zB. Ritz, BAO-Kommentar, 3. Auflage, Wien 2005, Verlag Linde, § 19 Tz. 1), wobei § 14 Abs. 2 Z. 1 SpaltG eine partielle Gesamtrechtsnachfolge bewirkt (Ritz aaO Tz 16), die auch verfahrensrechtliche Positionen umfasst, und zwar unabhängig davon, ob der Rechtsvorgänger nach dem Rechtsübergang weiter existent bleibt (Ritz aaO Rz 18). Abgabenfestsetzungen haben ab der Wirksamkeit der partiellen Gesamtrechtsnachfolge nur mehr gegenüber dem Gesamtrechtsnachfolger zu erfolgen (Ritz aaO Rz 18 Abs. 3, siehe auch Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG/Umgründungssteuergesetz, Kommentar, 3. Auflage, Manz, Wien 2001, § 32 Rz. 10).

Es ist demnach offenkundig, dass die Bw. für jene Wirtschaftsgüter, die ihr im Zuge der Spaltung übertragen wurden Gesamtrechtsnachfolgerin sowohl in materiell- als auch formalrechtlicher Hinsicht wurde.

Danach tritt die Rechtsnachfolgerin auch in die bilanzsteuerrechtlichen Rechte und Pflichten der Rechtsvorgängerin ein (siehe auch VwGH 1.9.1999, 98/16/0121, Thomas Walter,

Umgründungssteuerrecht, 4. Auflage, WUV Universitätsverlag, Rz. 881).

Dies bedeutet auch, dass steuerliche Fristen und Bewertungsregeln von der übernehmenden Gesellschaft fortzuführen sind. Daraus ergeben sich folgende Konsequenzen:

- die Fortführung der steuerlichen Ansätze aller aktiven und passiven Wirtschaftsgüter
 - die Beibehaltung der Afa –Methoden, Abschreibungsgrundsätze und Gesamtnutzungsdauern
 - die Fortführung der steuerlichen Rücklagen
 - Eintritt in die steuerlichen Behaltefristen
 - Übernahme von IFB-Wartetastenverlusten
 - Beibehaltung der Wertpapierdeckungspflicht gemäß § 14 EStG
- (siehe Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, aaO., § 34 Rz. 2)

Auch die Afa ist bspw. bei einem solchen Vorgang pro rata temporis zu berechnen.

Dies leitet sich wie folgt ab:

Aus dem Umstand, dass bei einer unentgeltlichen Betriebsübertragung die Buchwerte fortzuführen sind (§ 6 Z 9 lit. a EStG 1988), kann geschlossen werden, dass der Buchwert in der Schlussbilanz des Übernehmers mit demselben Betrag anzusetzen ist, mit dem dieser beim Rechtsvorgänger in dessen Schlussbilanz auszuweisen gewesen wäre. Daraus folgt, dass im Jahr der Übertragung insgesamt nicht mehr als die ganze Jahres-AfA abgesetzt werden kann. Da der Rechtsnachfolger in die Rechtsstellung des Rechtsvorgängers eintritt, ist nach herrschender Rechtsauffassung in diesem Fall die Jahres-AfA aliquot bei der Gewinnermittlung des Rechtsvorgängers und des Rechtsnachfolgers berücksichtigen.

Gleiches muss daher nach den allgemeinen steuerlichen Grundsätzen auch in anderen Fällen von Betriebsübertragungen mit Buchwertfortführung, bspw. Umgründungen im Sinne des UmgrStG gelten (siehe auch EStR Rz. 3132).

Diese eben angeführten Grundsätze gelten letztendlich auch für die Berechnung der Behaltefrist für den Investitionsfreibetrag (IFB):

Nach § 10 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 beträgt beispielsweise die Behaltefrist für Wirtschaftsgüter, für die ein IFB geltend gemacht wurde, vier **Wirtschaftsjahre**.

Hinsichtlich der Behaltefrist liegt im Fall der Gesamtrechtsnachfolge bei Beibehaltung des bisherigen Bilanzstichtages im Übertragungsjahr **nur ein Wirtschaftsjahr** vor (siehe auch Doralt, aaO. § 10 Tz. 23).

Im Berufungsfall hatten sowohl die abspaltende übertragende Gesellschaft als auch die für die Zwecke der Abspaltung neu gegründete und zugleich übernehmende Bw. als Bilanzstichtag den 31. Dezember. Es bestand also Identität des Bilanzstichtages.

Wenn nun der Einbringungsstichtag vom Bilanzstichtag abweicht, was auf den Berufungsfall

zutrifft, wird nach herrschender Rechtsansicht bei **Bilanzstichtagsidentität** (31. Dezember) durch die unterjährige Übertragung, kein neues Wirtschaftsjahr ausgelöst. Es ist für diesen Fall, wie bereits dargestellt auch die Jahres-Afa pro rata temporis zu berechnen (siehe auch Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, aaO. § 34 Rz. 1 unter Verweis auf Rz 3132 EStR 2000 und § 18 Rz 19 des zitierten Werkes).

Nichts anderes liegt im Berufungsfall vor. Es daher das Kalenderjahr 2000 als **ein einheitliches Wirtschaftsjahr** zu sehen.

Nach § 18 Rz. 19 gehen Wundsam/Zöchling/Huber/Khun davon aus, dass dann, wenn der Einbringungsstichtag nicht mit dem Abschlussstichtag der übernehmenden Körperschaft übereinstimmt, die Periode zwischen dem Einbringungsstichtag und dem nächsten Abschlussstichtag der übernehmenden Körperschaft nicht zu einem weiteren Wirtschaftsjahr im Sinne des § 10 Abs. 9 EStG 1988 führt. Dies gilt generell für unversteuerte Rücklagen und steuerfreie Beträge, die auch wie der Vergleichsbetrag für die IZP an Wirtschaftsjahren gemessen werden.

Es ist daher nicht ersichtlich, warum die für den IFB entwickelten Grundsätze betreffend Ermittlung der Behaltefrist nach *Wirtschaftsjahren* für den Referenzzeitraum für die IZP, der sich ebenfalls auf *Wirtschaftsjahre* bezieht, nicht gelten sollten.

Auch hier spricht das Gesetz ganz allgemein von „Wirtschaftsjahren“, ohne weitere Abgrenzung oder Umschreibung.

Unbestritten gilt auch ein Rumpfwirtschaftsjahr als ein Wirtschaftsjahr, doch wird im Berufungsfall durch die unterjährige Übertragung der prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter von der abspaltenden Gesellschaft auf die Bw. für die Ermittlung des Referenzzeitraumes entsprechend den oben dargelegten bilanziellen Grundsätzen und im Hinblick auf die partiellen Gesamtrechtsnachfolge kein neues Wirtschaftsjahr ausgelöst.

Es besteht kein Grund für Zwecke der IZP von dieser Betrachtungsweise abzugehen.

Dies umso mehr als der Gesetzgeber in teleologischer Sicht mit der IZP keine allgemeine Investitionsförderung vorgesehen hat, sondern Unternehmen eben zu einer **verstärkten Investitionstätigkeit** anregen wollte.

Dementsprechend ist die IZP als steuerliches Förderungsinstrument darauf gerichtet, die Unternehmungen zu einem „Mehr an Investitionen“ anzuregen. Gefördert werden sollen von der Zielsetzung der Prämie her nur Unternehmen, die sich besonders anstrengen“ (siehe auch Atzmüller, UFS aktuell 2005, S 11 f).

Zweck der IZP ist es, den Zuwachs an betrieblichen Investitionen (über den Schnitt der letzten Jahre hinaus) zu fördern. Der Investitionszuwachs ist also die Differenz zwischen den steuerlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten von ungebrauchten (neuen), körperlichen

Wirtschaftsgütern des abnutzbaren Anlagevermögens, die im Kalenderjahr 2002 bzw. 2003 angefallen sind, und dem Durchschnitt (arithmetisches Mittel) der Anschaffungs- oder Herstellungskosten von ungebrauchten (neuen), körperlichen Wirtschaftsgütern der jeweils drei letzten Wirtschaftsjahre (vgl. Zorn in: Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, aaO § 108e Tz 3).

Da § 108e EStG 1988 von einer betriebsbezogenen Betrachtung ausgeht, ist jedenfalls im Falle einer unentgeltlichen (aber auch bei einer entgeltlichen) Betriebsübertragung im Vergleichszeitraum auf die Verhältnisse des Rechtsvorgängers abzustellen. Für die Berechnung des Investitionszuwachses des Betriebes ist daher auf die im Vergleichszeitraum angefallenen Anschaffungs- und Herstellungskosten des Rechtsvorgängers abzustellen (vgl. Zorn in: Hofstätter/Reichel, aaO, § 108e Tz 3, siehe auch Entscheidungen des unabhängiger Finanzsenat vom 7.2.2006, RV/929-G/05, vom 6.8.2004, RV/0016-S/04,).

Nach Quantschnigg (ÖStZ 2003/239) ist die Betriebsbezogenheit jedenfalls zu beachten, unabhängig davon ob zu Buchwerten übertragen wird oder nicht.

Für den Berufungsfall bedeutet dies, dass die Bw., die jedenfalls partielle Gesamtrechtsnachfolgerin der abspaltenden Gesellschaft ist, die Anschaffungskosten der laut Übertragungsbilanz übernommenen Wirtschaftsgüter der letzten drei Wirtschaftsjahre (ist gleich Kalenderjahre, weil der Bilanzstichtag für beide Gesellschaften der 31. Dezember ist) in die Vergleichsrechnung mit einbeziehen muss.

Der **erstmals** in der Berufung beantragte Vergleichszeitraum **1.8 bis 31.12.2000** sowie **1.1. bis 31.12.2001**, entspricht somit nicht den Bestimmungen des § 108 e EStG 1988, da auf Grund der Betriebsbezogenheit jedenfalls die Vergleichszeiträume auch der Rechtsvorgängerin zu berücksichtigen sind und keine Neugründung vorliegt.

Auch die Aufteilung des Kalenderjahres 2000 (also das Jahr der Abspaltung) in zwei Rumpfwirtschaftsjahre ist infolge der bilanziellen Rechtsnachfolge der Bw. nicht möglich. Die Bw. tritt hinsichtlich dieser Wirtschaftsgüter, wie oben dargestellt, übergangslos in bilanzieller Hinsicht in die Stellung der abspaltenden Gesellschaft ein und löst der unterjährig gelegene Spaltungsstichtag kein weiteres Wirtschaftsjahr aus.

Die in eventu beantragte Ermittlung des Referenzzeitraumes mit den Perioden **1.1.2000 bis 31.7.2000, 1.8.2000 bis 31.12.2000 sowie 1.1.2001 bis 31.12.2001** als drei gesonderte Wirtschaftsjahre (wodurch sich für die Bw. wegen des Divisors von **drei** ein geringerer und somit günstigerer Vergleichsbetrag gegenüber der Erklärung errechnen würde) kann aus diesen Überlegungen auch nicht gefolgt werden.

Für die Ermittlung des Vergleichsbetrages im Streitjahr 2002 waren daher die Anschaffungen

der letzten vollen drei Wirtschaftsjahre, welche den Kalenderjahren 1999 bis 2001 entsprechen, heranzuziehen.

Hinsichtlich der Höhe der festzusetzenden IZP waren die neu ermittelten Beträge laut Eingabe vom 28. März 2006, vorgelegt in der Berufungsverhandlung am 14. Juni 2006 sowie die ergänzende Darstellung der Berechnungsgrundlage laut e-Mail vom 19. Juni 2006 antragsgemäß zu berücksichtigen.

Dies deshalb, weil die erhaltenen Zuschüsse die Anschaffungskosten der erworbenen Wirtschaftsgüter gekürzt haben.

Die Ausführungen der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung am 14. Juni 2006 stellen im Wesentlichen eine Zusammenfassung des bisherigen Berufungsvorbringens dar.

Die Bw. wies dezidiert darauf hin, dass seitens des Bundesministeriums klar gestellt worden sei, dass auch Rumpfwirtschaftsjahre als Wirtschaftsjahre zu betrachten seien.

Diese Sichtweise der Bw. wird durchaus geteilt. Doch führt der unterjährige Umgründungsvorgang, also die Abspaltung zur Neugründung zum Zwecke der Betriebsübertragung auf die Bw., im Jahr 2000 wegen der Gesamtrechtsnachfolge der Bw. und der Bilanzstichtagsidentität nicht zu zwei Rumpfwirtschaftsjahren im Jahr 2000, sondern liegt lediglich ein einheitliches Wirtschaftsjahr 2000 vor.

Diese Auslegung wird auch vom Zweck der Regelung, welche den Grundsatz der Betriebsbezogenheit verfolgt, getragen.

Da nach den obigen Darlegungen keine der beiden von der Bw. begehrten Varianten zu einem rechtmäßigen Ergebnis führt, war die Berufung spruchgemäß abzuweisen war.

Beilage: 1 Berechnungsblatt