



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch WWV Partner Steuerberatungsgesellschaft mbH, Steuerberatungskanzlei, 3943 Schrems, Schulgasse 7, vom 10. Dezember 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs, vertreten durch Erwin Rolek im Auftrag des Hofrat Dr. Wolfgang Bichler, vom 7. November 2008 betreffend Festsetzung von Selbstbemessungsabgaben gemäß § 201 BAO (Investitionszuwachsprämie 2004) entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird **aufgehoben**.

Entscheidungsgründe

Der Bw betreibt (siehe Fragebogen Verf 24) seit 1. April 1987 das Gewerbe Bäckerei, Gasthaus und Café in der Rechtsform eines Einzelunternehmens, das er von seinem Vater übernommen hatte. Betriebsgegenstand bildete im Streitzeitraum, soweit aus den Akten ersichtlich, (nur) die Erzeugung von Back- und Zuckerbäckerwaren.

Im Zuge der Einkommensteuererklärung 2004 (eingebracht am 28. Februar 2005) machte der Bw hinsichtlich der in diesem Jahr angeschafften Bäckerei- Maschinen im Gesamtwert von € 320.048,00 unter Berücksichtigung der in den drei Vorjahren getätigten Investitionen eine vom ermittelten Investitionszuwachs berechnete Prämie gemäß § 108e EStG 1988 geltend.

Das Finanzamt veranstaltete hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer sowie Kammerumlage für 2004 – 2006 eine Außenprüfung, deren Feststellungen im Bericht vom 7. November 2008, ABNr.- wiedergegeben sind.

Unter Tz 1 der Beilage 1 zu diesem Bericht ist hinsichtlich Investitionszuwachsprämie (IZP), nach ziffernmäßiger Darstellung des Antrages sowie nach Anführen des Umstandes, dass die prämiengünstigen Wirtschaftsgüter, die zum Teil weder mit dem Datum der Inbetriebnahme noch mit ihrer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer bezeichnet waren und überdies im Jahr 2005 wieder veräußert wurden, Folgendes zu lesen:

"Rechtliche Würdigung

§ 108e EStG 1988 normiert ..., dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der prämiengünstigen Wirtschaftsgüter (WG) im Wege der AfA abgesetzt werden. ... (daher sei erforderlich), dass diese WG über einen längeren Zeitraum dem Betrieb als Anlagevermögen dienen. ... Es ist somit ... auf einen mehrjährigen Zeitraum abzustellen (VwGH 20.04.2006, 2005/15/0156). Mehrjährig bedeutet ... mehr als 1 Jahr und 1 Tag. Die Zugehörigkeit zum Anlagevermögen bestimmt sich nach den primär aus dem Handels- bzw. Unternehmensrecht abgeleiteten steuerlichen Grundsätzen (zit. *Quantschnigg*, in *ÖStZ* 2003/239 und § 198 Abs 2 UGB). Bei abnutzbarem Anlagevermögen ... kann darauf abgestellt werden, ob das WG während seiner Nutzungsdauer oder des größten Teils hiervon dem Betriebsvermögen dienen soll (*Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB EStG 1988, Tz 104 zu § 6). (Daher) entspricht es dem Sinn dieser Investitionsförderung, den größten Teil (= mehr als die Hälfte) der Nutzungsdauer als längeren Zeitraum anzusehen. Scheiden sie vorher aus, stellt dies nur dann kein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO dar, wenn das WG auf Grund nachträglicher Unwägbarkeiten aus dem Betriebsvermögen ausscheidet. (Gegenständlich) betrug die Zugehörigkeit zum Anlagevermögen nicht mehr als die Hälfte der Nutzungsdauer. Die Voraussetzungen für die Geltendmachung einer IZP sind somit nicht gegeben."

Das Finanzamt folgte der Ansicht des Prüfers und setzte mit Bescheid vom 7. November 2008 die Investitionszuwachsprämie 2004 mit 0 (Null) fest.

Der Bw erhob gegen diesen am 11.11.2008 zugestellten Bescheid Berufung und begehrte die Anerkennung der IZP wie in der abgegebenen Erklärung geltend gemacht. Mit angekündigtem Schriftsatz vom 9. Jänner 2009 führte er begründend aus:

"Sachverhaltsdarstellung:

2004 wurden vom Bw (Einzelunternehmen) neue WG im Wert von € 320.048,13 (finanziert durch die VB-) angeschafft (und) auch 2004 in Betrieb genommen. Die Buchung einer AfA erfolgte nicht, da zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung 2004, Ende 2005, schon klar war, dass die Maschinen im Dezember 2005 an die -Leasing verkauft worden sind.

Zum Investitionszeitpunkt wollte der Bw am bestehenden Betriebsstandort einen Zubau durchführen und die Modernisierung der Bäckerei vornehmen. Nach der Planungsphase stellte (er) fest, dass der alte Standort nicht geeignet war, (dort) einen modernen Bäckereibetrieb dauerhaft zu betreiben. Ab diesem Zeitpunkt wurde eine neue Strategie, nämlich die Errichtung einer Bäckerei 'auf der grünen Wiese' in der Getreidestraße – verbunden mit einem kompletten Neubau einer hochtechnologisierten Bäckerei – verfolgt. Der Neubau wurde von der -Bank finanziert, sämtliche dem Bäckereibetrieb zugehörenden Wirtschaftsgüter wurden der neu gegründeten GmbH übertragen. Auch die Maschinen sollten im Rahmen des Betriebsübergangs in die neue GmbH übertragen werden. Die VB- weigerte sich allerdings, diese Maschinen auf Ebene der neuen GmbH zu finanzieren und stellte den Kredit fällig; auch die -Bank weigerte sich, eine diesbezügliche Kreditfinanzierung durchzuführen. Sie bot aber an, die Maschinen via Leasinggesellschaft letztendlich doch zu finanzieren. Die Maschinen wurden daher per 31.12.2005 an die -Leasing verkauft und seitens der neuen GmbH zurückgemietet. Diese Variante stellte für den Bw zum damaligen Zeitpunkt die einzige mögliche Variante dar.

Steuerliche Würdigung:

(Aus dem Zweck des § 108e EStG) ergibt sich, dass die IZP auch zusteht, wenn das WG zunächst für den langfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt war, nach Anschaffung eingetretene Unwägbarkeiten (z. B. ... unvorhergesehene Unbrauchbarkeit im Betrieb) aber zum Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen geführt haben.

Die Betriebsveräußerung im Jahr nach Geltendmachung der Prämie ist wegen der Betriebsbezogenheit nicht schädlich: Die Investitionen des Veräußerers zählen aber für den Vergleichszeitraum des Betriebserwerbers (*Zorn*, in: Hofstätter/Reichel, zu §108e).

Die IZP auf Ebene des Einzelunternehmens steht uE zu, da der Bäckereibetrieb des Bw entgeltlich an die GmbH übertragen worden ist; die von der VB- finanzierten Maschinen waren im Einzelunternehmen betriebsnotwendiges Vermögen und wurden im Zuge der Betriebsveräußerung insofern (faktisch) mitverkauft, als sie von der -Leasing angekauft und zurückverleast worden sind.

Da die WG am Betrieb "hängen", kann uE die erfolgte Betriebsveräußerung (inklusive Verkauf an die Leasinggesellschaft und Rückleasing) für die Inanspruchnahme der IZP 2004 nicht schädlich sein.

Bei der Fällig- Stellung (des Kredites für die Maschinen) durch die VB Ötscherland und der Weigerung (beider Banken), die Maschinen auf Ebene der neuen GmbH zu finanzieren, bildet (einen Fall der) sogenannte(n) 'eingetretenen Unwägbarkeit' iSd EStR, Rz 8217a.

Es blieb dem Bw auf Grund der Handlungsweise der Banken gar nichts anderes übrig, als die Sale & Lease back- Variante in Anspruch zu nehmen, weil nur so der Betrieb in geplanter

Weise fortführbar war.

Das Ausscheiden (der WG) aus dem Betriebsvermögen des Einzelunternehmens nach nur einem Jahr Betriebszugehörigkeit kann insofern kein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO darstellen; die IZP 2004 steht jedenfalls zu.

Bei Bedarf können wir seitens der finanzierenden Banken Sachverhaltsdarstellungen anfordern, die das oben Gesagte detailliert belegen."

Der Bw beantragte die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung (kein Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat).

In der dazu abgegebenen, dem Bw nicht erkennbar vorgehaltenen Stellungnahme des Außenprüfungsorgans vom 17. März 2009 ist zu lesen:

"In ... der Berufungsbegründung wird ausgeführt, dass die WG im Jahr 2004 in Betrieb genommen worden seien. Im Rahmen der Außenprüfung wurde dazu vom Bw angegeben, dass nur bestimmte WG im Einzelunternehmen in Betrieb gegangen seien. Die restlichen WG seien zwischengelagert worden. Im Bericht sind die in Betrieb genommenen WG besonders gekennzeichnet. Unverständlich erscheint, dass keine Abschreibung vorgenommen wurde, obwohl angeblich sämtliche (*gemeint: neuen*) Maschinen in Betrieb genommen wurden.

Nachdem – wie in der Berufungsbegründung vorgebracht – sich herausgestellt habe, dass der alte Standort nicht geeignet gewesen sei, dort eine moderne Bäckerei zu betreiben, sei eine neue Strategie verfolgt worden (Errichtung an einem neuen Standort). Die Entscheidung, dies im Rahmen eines neuen Unternehmens, der GmbH, zu tun, erscheint nicht als (er)zwungene Maßnahme. Der nachfolgende Verkauf an die -Leasing war nur eine Folge dieser Entscheidung. (Es) liegt also keine Unwägbarkeit vor."

Das Finanzamt legte die Berufung dem UFS vor, ohne eine Berufungsvorentscheidung erlassen zu haben.

Der Referent forderte das Finanzamt auf, Ermittlungen betreffend das eingereichte Bauvorhaben zu pflegen und dem UFS darüber zu berichten. Am 30. November 2012 langten beim UFS Kopien des Bauantrages vom 19. Oktober 2004 und Seiten 1-2 der Verhandlungsschrift vom 11. November 2012 ein. Dazu fernmündlich befragt gab der Außenprüfer bekannt, dass ...

Seitens der Bezirkshauptmannschaft Scheibbs, vor der die Bauverhandlung durchgeführt worden war, erteilte das verantwortliche Organ (Abteilung für Anlagengenehmigungen) über Auskunftersuchen des Referenten vom 30.11.2012 am 03.12.2012 folgende Auskünfte unter Beifügen von Kopien der entsprechenden Aktenteile.

Der Referent des UFS forderte den Bw im Zuge der Vorladung zur mündlichen Berufungsverhandlung auf, folgende Unterlagen beizubringen:

Sämtlichen Schriftverkehr und weiteren Unterlagen betreffend die Bankverbindlichkeiten des Bw und die darüber geführten Gespräche/Verhandlungen; sämtliche Unterlagen über das eingereichte, bewilligte und durchgeführte Bauprojekt (neuer Bäckereistandort); Nachweis für das Vorbringen, erst nach Kauf und teilweiser Inbetriebnahme der neuen Maschinen erkannt zu haben, dass der alte Bäckereistandort für eine Erweiterung/Modernisierung ungeeignet war. Alle schriftlichen Unterlagen über die Vorgespräche und Vereinbarungen mit der Bank, die zur Neugründung der Landbäckerei Neubacher GmbH sowie zum Verkauf der Investitionsgüter an die Bank (und Leasinggeberin) führten.

In der am 5. Dezember 2012 durchgeführten mündlichen Verhandlung wurde seitens der Parteien des Verfahrens ergänzend ausgeführt:

Bw: "Ich habe den Bäckereibetrieb 1987 übernommen und dann auf Aufforderung der Gewerbebehörde verschiedene Auflagen erfüllen müssen und auch erfüllt. 2002 war es dann so, dass ich den Betrieb am gegebenen Standort erweitern wollte um alle hygienischen und feuerpolizeilichen Auflagen erfüllen zu können (Brandabschnitte etc.). Dieses Vorhaben gedieh soweit, dass die AWS (Austria Wirtschaftsservice) am 17.9.2003 ein Förderungsangebot in Höhe von € 750.000,00 Darlehen + 5%ige Basisprämie für das Umbauprojekt und eine Ausfallsbürgschaft in Höhe von € 368.500,00 (Maschinenkredit) stellte; und weiters die VB- mit Schreiben vom 24.9.2003 einen Maschinenkredit in genannter Höhe sowie mit Schreiben vom 29.9.2003 einen Investitionskredit für die Baulichkeiten in Höhe von € 531.500,00 bereitzustellen versprach. Dann wurden wir von der Bezirkshauptmannschaft aufgefordert, die erforderlichen Planunterlagen für das Zu- und Umbauansuchen binnen einer bestimmten Frist vorzulegen und daran erinnert. Nachdem wir (Familie) mit Schreiben vom 3.12.2003 zusagten, die Unterlagen bis 22.12. fertigzustellen und am Bausprechtag vorzulegen, wurde mir nach Besuch durch den planenden Architekten am Silvestertag 2003 und Durchrechnung der voraussichtlichen Gesamtkosten von rund € 1,2 Mio. klar, dass die kreditgedeckten Kosten von knapp €1 Mio. nicht ausreichend sein werden. Daher wurde 2004 nach Standortsuche das neue Projekt eingereicht (Bauansuchen vom Oktober 2004).

Die VB- war von Anfang an nicht bereit, das neue Projekt am neuen Standort mit Krediten zu finanzieren. Das hat sich anlässlich von Konsortialgesprächen zwischen mir und drei Banken (VB-, S und R) leider bestätigt. Der alte Standort war nämlich Eigengrund der Familie, während bei den anderen Standorten (Marktgelände und der tatsächliche neue Standort) der Grund nur geleast werden konnte.

Die VB- hatte hinsichtlich ihrer Kreditforderungen Sicherheiten gegen mich z.B.

Eigentumsvorbehalt an der kreditfinanzierten Betriebsausstattungen sowie Eintragung im Grundbuch am Eigengrund. Der Bankdirektor wollte keinesfalls vor Kredittilgung (es hafteten rund 1,2 Mio. aus) die Sicherheiten aufgeben. Die -Bank wollte andererseits das neue Projekt nur in Bausch und Bogen finanzieren. Durch die Übertragung der Maschinen auf die Leasinggesellschaft konnte der Maschinenkredit bei der VB- letztlich getilgt werden."

Mag. Kaufmann (steuerliche Vertretung): "Die Obligos gegen (den Bw) wurden von der VB- so abgewickelt, dass rund € 700.000,00 nachgelassen und ein Betrag von € 450.000,00 aus Eigenmitteln (Bauspardarlehen bzw. privater Grundstücksverkauf) getilgt wurde; und damit ist die Verbindlichkeit gegenüber der VB- 2012 zur Gänze weggefallen."

Bw: "Das Grundstück, auf dem die neue Betriebsanlage errichtet wurde, befand sich nie im Eigentum der GmbH, sondern in meinem Eigentum; es war ein Superädifikat mit der Gemeinde. Die -Bank hat das Neubauprojekt kreditfinanziert, kombiniert mit einer Förderung von der AWS (Antrag vom 23.6.2005). Die Finanzierung erfolgte tatsächlich auf Basis von Immobilienleasing (Gebäude € 1 Mio.) und Mobilien- Leasing (Maschinen, Obligo € 368.000,00)."

Mag. Kaufmann: "Dadurch, dass die Insolvenzgefahr (beim Bw) sehr hoch war (wegen der Höhe des Obligos bei der VB-), hatte die Bank kein Interesse, ihre Kreditforderungen gegen den schon beträchtlich verschuldeten Einzelunternehmer geltend machen zu müssen, sodass sie auf einen neuen Kreditnehmer bestand, den sie finanzieren sollte."

Auf Einwand von Herrn Rolek (Amtsvertreter), dass die Leasingvariante ja auch mit dem Einzelunternehmen hätte durchgeführt werden können, weil die speziellen Sicherheiten ohnedies in den mit Eigentumsvorbehalt belegten Ausrüstungsgegenständen bestanden, erwidert

Mag. Kaufmann: "Die Bank lehnte es ab, das ganze Kredit- und Leasinggeschäft mit (dem Bw) als Einzelunternehmer abzuwickeln, weil er ihr als ein zu hohes Ausfallrisiko erschien."

Erwin Rolek: "War nicht das Bauprojekt am neuen Standort mit Einreichen des Bauantrages vom 19.10.04 bereits dem Grunde nach finanziert?"

Mag. Kaufmann: "Erst mit Förderzusage der AWS vom 2.12.2005 war die Finanzierung des neuen Standortes gesichert."

Bw: "Die Finanzierung des Umbaus am alten Standort hätte die Zusage immerhin um € 300.000,00 überschritten; der zweite Standort (Marktgelände) wäre sehr billig gekommen (ca. € 150.000,00 Bauaufwand), aber wegen vehementer Anrainereinwendungen gegen

Störung durch laufende Nacharbeit im Betrieb musste die Variante aufgegeben werden. Am realisierten Standort wollte die VB- nicht finanzieren (keine Sicherheiten), weshalb nur die Leasingvariante der -Bank in Betracht kam. All das konnte ich beim Ankauf der Maschinen für das Einzelunternehmen nicht vorhersehen. Da die -Leasing auf einen neuen Vertragspartner bestand, musste ich das Betriebsvermögen im Umweg über die -Leasing auf die GmbH übertragen."

Erwin Rolek: "Zum Sachverhalt möchte ich keine weiteren Ausführungen machen. In rechtlicher Hinsicht bestand keine unvorhersehbare Notwendigkeit, den Bäckereibetrieb auf die GmbH zu übertragen und im Zuge dessen (auch) die Maschinen, auf dem Umweg über die Leasinggesellschaft, zu transferieren. Es liegt somit kein Fall einer Unwägbarkeit vor."

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist,

- ob der Bw die 2004 (kreditfinanziert) angeschafften Bäckereimaschinen (laut eigenem Vorbringen seinem Einzelunternehmen gewidmet und dort zum Teil auch eingesetzt) Ende 2005 und somit vor Ablauf der jeweils halben betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer (dazu weiter unten) an die -Leasing lediglich ***auf Grund von nicht vorhersehbaren Umständen bzw. Ereignissen ("Unwägbarkeiten")*** verkauft hat (*arg.* weil die VB- den Kredit für die Anschaffung der Maschinen "überraschend" fällig gestellt habe und die -Leasing deren Kreditfinanzierung verweigert habe, zum Ankauf und Verleasen an die GmbH im Rahmen des Leasing-Gesamtkonzeptes aber dann doch bereit gewesen sei), so dass kein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO eingetreten ist und deshalb die geltend gemachte IPZ zusteht;
- ob bzw. inwieweit diese Maschinen im Einzelunternehmen eingesetzt werden konnten und dort tatsächlich zum Einsatz kamen;
- ob weiters die Anmietung (Leasing) der Maschinen durch die 2005 gegründete GmbH von der erwerbenden Leasinggesellschaft mit der (wie behauptet: entgeltlichen) Übertragung der sonstigen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens auf die GmbH "faktisch" eine solche Einheit bildet, dass von einem IZP- schädlichen Ausscheiden der Maschinen gar keine Rede sein kann.

Zunächst ist die jeweilige betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer (bgND) der 2004 angeschafften Maschinen zu bestimmen, damit festgestellt werden kann, ob sie kürzer als die nach ständiger Rechtsprechung des VwGH erforderliche Mindestdauer (Richtschnur: Hälfte der ND) im Betrieb des Einzelunternehmens (laut Vorbringen des Bw: als Anlagevermögen) gehalten wurden. Denn nur dann kann überhaupt von einem prämienschädlichen vorzeitigen Ausscheiden die Rede sein.

Orientiert an den deutschen AfA- Tabellen nimmt der UFS für jedes einzelne der betroffenen WG die nachfolgend ausgewiesene bgND an (Tabelle auf der nächsten Seite).

AD = Anschaffungsdatum; IB = Inbetriebnahme; AK = Anschaffungskosten; ND = bgND in J.

Die ND- Ansätze entsprechen in Pos 9, 11 und ab Pos. 13 jenen laut Prüferbericht.

Pos.	Gegenstand	AD	IB	AK gerundet	ND	Anm
1	Gärunterbrecher	120104	-	26.187	5	
2	Kombianlage	120104	-	123.728	14	
3	Gerätespülmasch	120104	-	14.362	6	1)
4	Etagenbackofen1	220304	-	63.361	8	
5	Etagenbackofen2	220304	-	38.000	8	1)
6	Brotwiegemasch	140504	-	18.000	5-8	1)
7	Knetmaschine	301104	-	10.804	8	1)
8	Gläserspüler	180304	Ja	2.470	7	
9	Brotregalwagen	040604	Ja	445	5	
10	3 Gefriertruhen	290604	Ja	2.494	10	
11	Eisfloh	280604	Ja	5.500	10	
12	Spülmaschine	100704	Ja	1.018	7	
13	Eiswagerl	300704	Ja	506	5	
14	Drehständer	300704	Ja	407	5	
15	Dampfheizung	231104	Ja	2.846	10	
16	Backofensauger	071004	Ja	683	5	
17	Digitalkamera	050504	Ja	1.123	5	
18	Laserdrucker	240504	Ja	1.822	5	
19	Telefonanlage	270504	Ja	523	5	
20	Plotter	061204	ja	5.769	10	
				320.048		

Anm.: **1)** = laut Bw 2004 im Einsatz; **IB/Ja** = Inbetriebnahme + AfA geltend gemacht

Die Maschinen sind durch Veräußerung 2005 an die -Leasing aus dem Betrieb des Bw ausgeschieden und in einem zweiten Schritt an die GmbH verleast worden. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH sind die Anspruchsvoraussetzungen hinsichtlich einer IPZ für jedes Steuersubjekt getrennt zu beurteilen ("Betriebsbezogenheit", s. Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar, § 108eEStG, S.3 und Tz 8; VwGH 21.09.2006, 2006/15/0236). Somit trifft es zu, dass die potenziell prämiengünstigen Wirtschaftsgüter das Einzelunternehmen 2005 (endgültig) verlassen haben und nicht etwa im Wege einer *Betriebsveräußerung im Ganzen* in das Betriebsvermögen der GmbH gelangt sind. Denn das zwischen einem GmbH-Gesellschafter (der Bw war nur einer von vier) und der GmbH geltende Trennungsprinzip

verbietet es, die Übertragung der Maschinen an die Leasinggesellschaft, **wenn diese auch das wirtschaftliche Eigentum erlangt und behält**, als bloß formalen Vorgang in "wirtschaftlicher Betrachtungsweise" auszublenden und – quasi "faktisch" – in eine direkte Übertragung vom Einzelunternehmen auf die GmbH umzudeuten.

Da nun alle strittigen Maschinen binnen weniger als 2 Jahren ab Anschaffung an einen fremden Dritten veräußert wurden, dienten sie – soweit überhaupt – dem Betrieb des Einzelunternehmens durchwegs (und zum Teil erheblich) weniger als die Hälfte ihrer bgND (zur Tatbestandsvoraussetzung, dass die potenziell prämiengünstigen Wirtschaftsgüter über einen längeren Zeitraum dem *individuellen* Betrieb dienen müssen und *dort* im Wege der AfA abgeschrieben werden, vgl. VwGH E 24.05.2012, 2010/15/0194 mwN). Das Finanzamt durfte somit, **sofern** hinsichtlich des Ausscheidens von im Einzelunternehmen einsatzfähigen bzw. dort zum späteren Einsatz bestimmten Maschinen **keine Unwägbarkeiten** vorlagen, mit Bescheid gemäß § 295a BAO vorgehen und die IZP abweichend vom Antrag festsetzen.

Ob die GmbH die Maschinen bloß schlicht gemietet oder im Wege des Leasings auch das diesbezügliche Gefahrenrisiko übernommen und solcherart wirtschaftliches Eigentum an den Maschinen erworben hat, blieb, da der Leasingvertrag im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung nicht vorgelegt werden konnte, ungeklärt. Die Beantwortung dieser Frage bleibt jedoch im gegebenen Zusammenhang für die entschiedene Sache ohne Bedeutung, weil – wie weiter unten ausgeführt – die Übertragung der Maschinen an den Leasinggeber der GmbH auf Grund von Unwägbarkeiten (unvorhersehbare Unbrauchbarkeit im Einzelunternehmen) erfolgte und schon deswegen kein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO vorliegt.

In der mündlichen Berufungsverhandlung konnte der Bw seine im Anschaffungszeitpunkt gegebene Absicht, die Maschinen im Einzelunternehmen (am alten oder am künftigen Standort) einzusetzen, nachvollziehbar darlegen; die Amtspartei hat diesem Vorbringen nichts Substanzielles entgegengesetzt:

Zur Frage der Einsatzfähigkeit und des beabsichtigten langfristigen Einsatzes der Maschinen und anderer neuer Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens – siehe die Liste weiter oben – im Rahmen des Einzelunternehmens hat der UFS erwogen:

Ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (hier: Maschinen und andere Bäckereivorrichtungen), die in einem Betrieb (hier: Einzelunternehmen) wegen der dauerhaft eingeschränkten Platzverhältnisse am gegebenen, bau- und gewerbebehördlich verbesserungswürdigen Standort der Betriebsanlage (noch) nicht eingesetzt werden können, und vom Einzelunternehmer dennoch angeschafft werden (auf "Vorrat", für den späteren

Einsatz dort, nach baulicher Erweiterung und Umsetzung aller behördlichen Auflagen) erfüllen aus Sicht des Anschaffungszeitpunktes die Voraussetzungen für eine Prämienbegünstigung gemäß § 108e EStG 1988.

Sie verlieren ihre Begünstigungsfähigkeit auch dann nicht,

- wenn sich der Einsatz am alten Standort wegen unerwartet höherer Kosten des Um- und Zubaus (Kreditusage um ein Viertel niedriger als die später hervorkommenden Gesamtkosten laut Plan gestützter Kalkulation) nicht realisieren lässt, dieser sich somit als unbrauchbar für den Maschineneinsatz erweist,
- die Schaffung eines neuen ("zweiten") Standortes (Marktgelände) im selben Einzelunternehmen kostengünstig und mit Kreditusage versehen geplant wird, sich aber wegen vehementer Anrainerproteste und zu erwartender mehrjähriger Umwidmungsverfahren als nicht machbar zerschlägt und
- der sodann gefundene, tatsächlich geschaffene ("dritte") Standort auf Grund der Vorgaben der Kreditinstitute nur im Rahmen eines neuen Unternehmens anderer Rechtsform verwirklicht werden kann:

Denn weder war die VB- bereit, den dritten, mit hohen Kosten verbundenen Standort zu finanzieren, weil sie die Sicherheiten für das bei ihr aushaftende Obligo bereits ausgeschöpft sah (den zweiten, weit billigeren Standort hätte sie dem Einzelunternehmer gerade noch finanziert); und war nicht bereit, ihre Kreditforderungen in einem über das in der Rückzahlungs- und Nachrangigkeitsvereinbarung vom 22.07.2005 festgelegte Entgegenkommen hinausgehenden Maß zu reduzieren; noch war die -Bank bereit, ihre auf Leasingbasis (Immobilien und Mobilien betreffend) in Aussicht gestellte Finanzierungszusage für den Neubau und die Einrichtung am dritten Standort im Rahmen des Einzelunternehmens zu erteilen, da die VB- auf ihr dingliches Pfandrecht am Eigengrund der Familie des Bw bis zur Volltilgung 2012 nicht verzichtete; im Einklang mit der Austria Wirtschaftsservice (AWS) stimmte sie dem Engagement gegenüber einem neuen Vertragspartner in anderer Rechtsform freilich zu.

Aus Sicht des Anschaffungszeitpunktes kann von einem prämienschädlichen **vorhersehbaren** Ausscheiden der kreditfinanzierten Maschinen aus dem Einzelunternehmen Ende 2005 keine Rede sein, sah sich doch der Bw im Laufe seiner Bemühungen um eine erweiternde Modernisierung seiner bestehenden Produktionsanlage im Einzelunternehmen (Pläne und Kreditzusagen lagen bereits vor; der Maschineneinsatz dort war eindeutig vorgesehen) mit von ihm nicht beeinflussbaren Schwierigkeiten ("Unwägbarkeiten") konfrontiert, denen er mit dem Bezug eines neuen ("zweiten") Standortes im selben Unternehmen auszuweichen versuchte, was aber an nachbarschaftsrechtlichen Hürden (eine weitere Unwägbarkeit) scheiterte: Denn Anrainereinsprüche gegen die erforderliche Umwidmung des Areals wurden

angedroht, es bestand Aussicht auf ein langwieriges Verfahren mit ungewissem Ausgang. Auch die Weigerung der VB-, den neuen Standort zu finanzieren und die Bedingung der - Bank, nur einen anderen Vertragspartner als den Einzelunternehmer zu finanzieren, stellen solche Unwägbarkeiten dar.

All dies spricht für den vom Bw behaupteten ernsthaft geplanten (späteren) Einsatz der Maschinen im Einzelunternehmen.

Das Finanzamt hat keine gegen den geplanten Einsatz im Einzelunternehmen sprechenden vorhersehbaren Umstände aufgezeigt.

- Wenn das Finanzamt in rechtlicher Hinsicht vorbringt, dass die Transferierung der Maschinen: soweit diese auf "Vorrat" angeschafft wurden, vor ihrem betrieblichen Einsatz; im Übrigen kurze Zeit nach Einsatzbeginn, aus dem Einzelunternehmen in die GmbH (in zwei getrennt zu beurteilenden Schritten: Verkauf an die Leasinggesellschaft, sodann Rückmietung durch die GmbH) keine Unwägbarkeit darstelle, sondern die Folge einer freien unternehmerischen Entscheidung gewesen sei, so befindet es sich damit nicht im Einklang mit der Judikatur des VwGH (E 2008/13/0246 vom 30.05.2012, mwN): Die mit der VB- am **22.07.2005** getroffene Rückzahlungs- und Nachrangigkeitsvereinbarung hinsichtlich des sodann noch vor dem **21.08.2005** ausbezahlten Maschinenkredites stellt nämlich verbunden mit ihrer Weigerung, das neue Projekt am dritten Standort zu finanzieren, sehr wohl eine Unwägbarkeit dar (Beispielsfall einer unvorhergesehenen **Unbrauchbarkeit** im Betrieb). Gleiches gilt für die Haltung der -Bank, nur mit einem neuen, vom Einzelunternehmer verschiedenen Vertragspartner zu kontrahieren, was die Entscheidung des Bw, am **16.07.2005** eine GmbH zu gründen und den Bäckereibetrieb auf diese juristische Person zu übertragen, erst verursacht, vielleicht sogar erzwungen hat (AWS- Förderzusage erst am **02.12.2005** erteilt). Ein derartiger Veranlassungszusammenhang erscheint dem UFS plausibel und durch kein substantielles Vorbringen der Amtspartei erschüttert, wenngleich der Bw – obwohl er zur Vorlage sämtlicher Bankunterlagen betreffend Kreditverhandlungen (einschließlich Leasingvertrag betreffend die Maschinen) aufgefordert worden war – nicht alle relevanten Unterlagen beibrachte. Welche Beweggründe maßgeblich dafür waren, dass die Bank eine Verschiebung der ihr gegenüber hinsichtlich des Maschinenkredites bestehenden Verbindlichkeit vom Einzelunternehmen auf die GmbH verhinderte, das weiter aushaftende Obligo jedoch mit Nachrangigkeitsvereinbarung vom 22.07.2005 bis 31.12.2012 zins- und tilgungsfrei stellte, blieb im Verfahren ungeklärt. Dass sie für die Weitergewährung des Maschinenkredites gar zur Bedingung gemacht hätte, die Maschinen aus dem Einzelunternehmen in die GmbH zu verlagern, kann ausgeschlossen werden.

Es war eine unternehmerische, allerdings durch Unwägbarkeiten im Vorfeld verursachte Entscheidung des Bw, die Bäckerei/Produktionsbetrieb am zukünftigen neuen Standort (bei Anschaffung der Maschinen stand dieser ebenso wenig fest wie die Notwendigkeit, den Produktionsbetrieb auf eine GmbH zu übertragen) als Teilbetrieb aus dem Einzelunternehmen herauszuschälen und in die GmbH zu verlagern. Dass er die Gesamtinvestition – Neubau der Betriebsanlage – aus Fremdmitteln bestritt, stellt gleichfalls eine unternehmerische Entscheidung des Bw dar und entsprang der ihm zustehenden Wahlfreiheit in der Finanzierung seines Unternehmens; dies hat aber für die Frage, ob dem Ausscheiden der Maschinen aus dem Einzelunternehmen Unwägbarkeiten zu Grunde lagen, keine entscheidungswesentliche Bedeutung.

Zur rechtlichen Beurteilung des Maschinen- Leasingvertrages zwischen -Leasing und der GmbH: ob er als reine Miete oder als Kauf gegen Ratenvereinbarung zu qualifizieren ist, hat der UFS mangels Vorlage des Vertrages keine urkundengestützten Feststellungen getroffen, doch lässt sich aus dem in wesentlichen Punkten gleichlautenden Immobilienleasing- Vertrag ableiten, dass die Merkmale eines Payout- Vertrages überwiegen, weil die Restzahlung nach Ablauf der Grundmietzeit auf die Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums an der geleasteten Sache hindeutet und die Leasinggesellschaft kein erkennbares Interesse daran hatte, die sehr speziellen Maschinen eines Bäckerei- Produktionsbetriebs am Ende der Grundmietzeit zurückzukaufen und anderweitig zu verwerten. Trifft diese – als *obiter dictum* aufzufassende – Anmerkung zu, so wäre nicht einmal ein Ausscheiden der Maschinen aus dem auf die GmbH übertragenen *Teilbetrieb Produktion* argumentierbar, und die strittigen Maschinen verlören schon aus diesem Grund nicht ihre Prämienbegünstigung.

Der angefochtene Bescheid war daher ersatzlos aufzuheben.

Wien, am 6. Dezember 2012