



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 11

GZ. RV/0367-L/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X. Gesellschaft mbH, S-Straße, vertreten durch A. Steuerberater und Wirtschaftsprüfer GmbH, W., vom 20. April 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 3. April 2006 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2004 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Tochtergesellschaft der Fa. Hr. GmbH. Diese wiederum ist eine Tochtergesellschaft der Fa. HK (das Ausmaß der Beteiligung beträgt jeweils 100%). Gegenstand des Unternehmens der Bw. ist die Beteiligung an anderen Gesellschaften und deren Führung.

Mit Beilage zur Körperschaftssteuererklärung für das Jahr 2004 (Formular E 108e) beantragte die Bw. eine Investitionszuwachsprämie (IZP) gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2004 in Höhe von 2,163.162,84 Euro. Diese IZP wurde wie folgt ermittelt:

Anschaffungs- oder Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter des Kalenderjahres 2004			Euro	21,631.628,35
Investitionen im Vergleichszeitraum:				

2001 - 2003	Euro 0		
Summe	Euro 0		
Durchschnitt	Euro 0	Euro 0	
Zuwachs			Euro 21,631.628,35
Zuwachsprämie 2004 (10%)			Euro 2,163.162,84

Anlässlich einer „Überprüfung der IZP gemäß § 108 e EStG 1988 betreffend 2004“ durch die Großbetriebsprüfung wurde festgestellt, dass die der IZP unterliegenden Investitionen im Jahr 2004 von der Bw. getätigt und von dieser an die Fa. HK verleast (zum Teil: Sale and lease back) worden seien. Bis einschließlich 2002 seien die Investitionen betreffend das Anlagevermögen direkt von der Fa. HK getätigt worden.

Im Jahr 2003 seien die der IZP unterliegenden Investitionen über ein verbundenes Unternehmen, die Fa. B Handels GmbH, abgewickelt und von dieser an die Fa. HK verleast worden.

Den Angaben der Bw. zufolge bestehe der Vorteil des konzerninternen Leasings für die Y-Gruppe darin, dass der für die Leasingfinanzierung verrechnete Zinssatz höher sei, als der aus der Finanzmittelveranlagung erzielbare Zinssatz.

Nach Ansicht der BP stelle dies keine sinnvolle wirtschaftliche Begründung dar, zumal dadurch firmenübergreifend kein höheren Erträge erwirtschaftet werden könnten. Da unter Wegdenken der Auswirkungen aus der IZP in dieser Gestaltung kein wirtschaftlich sinnvoller Effekt erblickt werden könne, sei die IZP nicht zu gewähren. Diese Feststellungen bzw. rechtliche Beurteilung hielt die BP in der Niederschrift vom 21. März 2006 über die Nachschau gemäß § 144 BAO fest.

Das FA folgte der Ansicht der BP und setzte die IZP für das Jahr 2004 mit Bescheid vom 4. April 2006 mit 0,00 Euro fest. Als Begründung wurde auf die Niederschrift über die Nachschau verwiesen.

In der am 20. April 2006 beim FA eingebrochenen Berufung führte die Bw. im Wesentlichen aus, dass keiner der vom FA angeführten Gründe im Widerspruch zu den im § 108e EStG 1988 normierten Voraussetzungen für die Geltendmachung einer IZP stehe:

1. Das Gesetz schließe vermietete Wirtschaftsgüter – auch innerhalb eines Konzerns – von der Prämie nicht aus; eine Nutzung durch andere Unternehmen könne daher nicht schädlich sein. Weiters könne es nicht schädlich sein, wenn die Leasingnehmerin in Vorperioden derartige Investitionen selbst getätigt habe.

2. Eine Überprüfung, ob die Anschaffung „wirtschaftlich sinnvoll sei“, sehe das Gesetz nicht vor, daher seien auch die Missbrauchsbestimmungen nicht heranzuziehen.

3. Es sei auch keine Beschränkung der Prämieninanspruchnahme dahingehend im Gesetz enthalten, ob bzw. inwieweit erstmals Wirtschaftsgüter angeschafft worden seien.

Desgleichen sei keine Versagung der Prämie vorgesehen, wenn nur Wirtschaftsgüter angeschafft und weiterverleast würden, die die Inanspruchnahme der IZP zuließen.

Der Bescheid widerspreche daher in seiner Begründung den für die Inanspruchnahme der IZP im § 108e EStG 1988 normierten Voraussetzungen.

Schließlich wies die Bw. noch auf folgende Mängel in der Begründung hin:

Die Aussage, dass die Leasinggeschäfte unter Wegdenken der Auswirkungen der IZP keinen erkennbaren wirtschaftlich sinnvollen Effekt ergäben, sei nicht nachvollziehbar. Die Bw. habe durch die Leasinggeschäfte ihre Ertragslage deutlich erhöhen können.

Die Vornahme der Kerninvestitionen in das Vertriebsnetz (Grundstücke und Gebäude) von der Fa. HK selbst, entspreche der Unternehmensstrategie der Wertekumulierung in der im Einzelhandel operativen Leitgesellschaft.

Die Finanzierung sonstiger Investitionen über Leasinggeschäfte bewirke auch eine günstigere Darstellung der Eigenkapitalausstattung der Fa. HK, was wiederum ein wesentlicher Parameter für die Bonitätsbeurteilung nach Basel II sei.

Außerdem bringe die interne Leasingfinanzierung über die Bw. aus Gruppensicht den Vorteil, dass die Finanzierungsspanne in der Gruppe verbleibe.

Im Rahmen einer Besprechung mit dem Vertreter des FA trat dieser der auf Grund der nunmehr bekannt gewordenen Judikatur des VwGH zum Thema „Konzernbetrachtung“ vertretenen Rechtsansicht (siehe unten) nicht entgegen.

Mit Eingabe vom 8. März 2007 wurde auf eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie auf die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 108e Abs. 1 erster Satz EStG 1988, BGBI. Nr. 400/1988 idF BGBI. I Nr. 133/2003 bzw. Nr. 57/2004, kann für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern eine IZP von 10% geltend gemacht werden.

Gemäß § 108e Abs. 2 erster Satz leg. cit. sind prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens (mit den im § 108e Abs. 2 leg. cit. angeführten Ausnahmen).

Nach § 108e Abs. 3 erster Satz leg. cit. ist der Investitionszuwachs bei prämiengünstigten Wirtschaftsgütern die Differenz zwischen deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Kalenderjahre 2002, 2003 und 2004 und dem Durchschnitt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Wirtschaftsgüter der letzten drei Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner 2002 bzw. dem 1. Jänner 2003 bzw. vor dem 1. Jänner 2004 enden.

Der oben angeführte Sachverhalt wurde von den Parteien des Berufungsverfahrens als unstrittig angesehen und wird daher der gegenständlichen Berufungsentscheidung zu Grunde gelegt.

Strittig ist hingegen, ob die vom Finanzamt angestellte "Konzernbetrachtung" (erstmaliger Ankauf von Wirtschaftsgütern, die an die Leitgesellschaft, die Fa. HK, verleast wurden) für die Ermittlung des Investitionszuwachses zulässig ist oder nicht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 21.9.2006, 2006/15/0236 ausgesprochen, dass auch (konzernmäßig verbundene) Kapitalgesellschaften für Zwecke der Berechnung der IZP nicht als Einheit betrachtet werden dürfen, zumal das Gesetz keine Handhabe für eine "Konzernbetrachtung" biete. Es könne nicht der geringste Zweifel daran bestehen, dass die Anspruchsvoraussetzungen für die IZP für jedes Steuersubjekt (bzw. die Mitunternehmerschaft als Gewinnermittlungssubjekt) getrennt zu beurteilen sei (mit Hinweis auf Hofstätter/Reichel, § 108e EStG 1988, Seite 3 sowie Tz 8; Doralt, RdW 2005/506).

Das der Körperschaftsbesteuerung zugrunde liegende Trennungsprinzip bedingt grundsätzlich die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter (bzw. verbundenen Gesellschaften). Als Folge davon kann auch das wirtschaftliche Eigentum einer Gesellschaft an einem Wirtschaftsgut nicht schon im Hinblick auf die Einflussmöglichkeit des (Allein)Gesellschafters infrage gestellt werden (vgl. VwGH 29.1.2001, 2001/14/0167).

Im Erkenntnis vom 19.12.2006, 2006/15/0275 hegt der VwGH keine Bedenken dagegen, dass auch Betriebe bzw. betrieblich tätige Gesellschaften, die erst im Investitionsjahr gegründet worden sind, die IZP ansprechen können:

„Das Gesetz enthält einen Ausschluss für „Neugründungen“ nicht (vgl. Hofstätter/Reichel, Tz 3 zu § 108e EStG; Doralt, RdW 2004/289). Zum einen können diese Investitionen in prämiengünstigte Wirtschaftsgüter tätigen. Zum anderen definiert der Abs. 3 des § 108e EStG den Investitionszuwachs als Differenz zwischen den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des Investitions-Kalenderjahres und dem Durchschnitt der Anschaffungs- und Herstellungskosten der letzten drei Wirtschaftsjahre, und steht es einer solchen Differenzrechnung nicht entgegen, dass der Subtrahend den Betrag von Null aufweist. In all jenen Fällen, in denen bestehende betriebliche Einheiten in den letzten drei Wirtschaftsjahren keine Investitionen in prämiengünstigte Wirtschaftsgüter getätigt haben, ist die Berechnung in gleicher Weise anzustellen.“

Auch der mit der IZP verfolgte Zweck der Investitionsförderung steht einer Gewährung im Fall von Neugründungen nicht entgegen. Ist es vom Zweck der gesetzlichen Bestimmung erfasst,

(in der Vergangenheit nicht investierende betriebliche Einheiten zur Investitionstätigkeit anzuregen, so entspricht es umso mehr dem Zweck der Bestimmung, Personen zur Gründung von Unternehmen und der damit verbunden Investitionstätigkeit anzuregen.)

Im Fall des Erkenntnisses des VwGH vom 21.9.2006, 2006/15/0236 wurden Wirtschaftsgüter zunächst von der A-AG angekauft, sodann einer seit deren Gründung zum Konzern der A-AG gehörigen GmbH weiterveräußert und von dieser an die A-AG wieder (rück)vermietet. Das FA vertrat den Standpunkt, eine zweimalige Vermögenstransaktion mit anschließender Rückmietung könne nicht mehr als gewöhnlicher Weg der geschäftlichen Beziehungen betrachtet werden. Die Investitionstätigkeit der beiden Gesellschaften sei daher für Zwecke der Berechnung der IZP als eine Einheit zu betrachten, was das Fehlen eines Investitionszuwachses zur Folge habe.

Auch im Berufungsfall folgte der Investition der Bw. ein Leasingvertrag mit der Leitgesellschaft, der Fa. HK hinsichtlich der angeschafften, „IZP-fähigen“ Wirtschaftsgüter (jedoch ohne vorgelagerter Vermögenstransaktion).

Der Berufung liegt somit ein mit dem Sachverhalt des zit. Erkenntnis des VwGH unmittelbar vergleichbarer Sachverhalt zu Grunde.

Im gegenständlichen Verfahren ist nichts hervorgekommen, was eine von den angeführten Erkenntnissen abweichende Beurteilung rechtfertigen könnte.

Zum Gestaltungsmisbrauch hat der VwGH im erwähnten Erkenntnis vom 21.9.2006, 2006/15/0236 festgestellt, dass ein solcher – rein theoretisch – vorliegen könnte, aber weder Leasingverträge noch sale-and-lease-back Verträge als solche ungewöhnliche und unangemessene Gestaltungen zu beurteilen sind (mit Hinweis auf VwGH 7.8.2002, 98/14/0194).

Dadurch, dass die Bw. erstmalig Wirtschaftsgüter angekauft und an die Fa. HK verleast hat, ist auch im gegenständlichen Fall von einem zulässigen Leasinggeschäft auszugehen, das nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates solches nicht als ungewöhnliche und unangemessene Gestaltung zu beurteilen ist.

Da die IZP unter Berücksichtigung der angeführten Gründe in der beantragten Höhe zusteht und somit auf dem Abgabenkonto gutzuschreiben gewesen wäre, war der angefochtene Bescheid aufzuheben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 16. März 2007