



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der bwGesnBR, (Gesellschafter: F. M. und M.G.) vertreten durch Finanzen & mehr, FM Steuerberatung GmbH, 2640 Bruckneudorf, Lindenbreite 19, gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, vertreten durch Fachexpertin Hofrätin Mag. Anna Holper, betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß [§ 108e EStG 1988](#) für das Jahr 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Soweit sich dies den dem Unabhängigen Finanzsenat vom Finanzamt vorgelegten Aktenteilen entnehmen lässt, hat die berufungswerbende (bw.) Gesellschaft nach bürgerlichem Recht (GesBR) am 18. Mai 2005 gleichzeitig mit der Umsatzsteuer- und der Einkünftefeststellungserklärung für das Jahr 2004 eine Investitionszuwachsprämie gemäß [§ 108e EStG 1988](#) für 2004 in Höhe von € 24.336,19 beantragt, der erklärte Anschaffungs- oder Herstellungskosten prämiengünstiger Wirtschaftsgüter in Höhe von € 243.361,89 zugrunde liegen. In den Jahren 2001 bis 2003 seien keine prämiengünstigten Wirtschaftsgüter angeschafft oder hergestellt worden, weswegen sämtliche Investitionen des Jahres 2004 einen Investitionszuwachs darstellten.

Im Anschluss an einen Nachschauauftrag vom 13. Juni 2005 findet sich in den Aktenteilen die Kopie einer Rechnung vom 29. Dezember 2004 an die bw. GesBR über einen Container in Höhe von € 4.290,00 netto bzw. € 5.148,00 brutto mit dem handschriftlichen Vermerk „Skonto € 4.993,56“. Als Lieferzeit ist „ca. 4 Wochen“ angegeben; ferner findet sich ein anderer handschriftlicher Vermerk „Anzahlung – keine Anschaffung!“

Die bw. GesBR wurde mit Bescheid vom 31. Mai 2005 zur Umsatzsteuer veranlagt, woraus eine Gutschrift von € 48.710,34 resultierte. Am gleichen Tag erging auch der Einkünftefeststellungsbescheid.

Aus den eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen für den Zeitraum 11/04 bis 03/05 ergab sich laut Ausdruck vom 14. September 2005 jeweils entweder eine Zahllast von € 0,00 oder eine Gutschrift, woraus das Finanzamt schloss, dass von der GesBR keine Umsätze getätigt worden seien.

Einem Vermerk des Finanzamtes zufolge sind an der GesBR zwei Landwirte beteiligt, die ihren Gewinn jeweils nach [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) ermitteln, bei der Sozialversicherungsanstalt der Bauern seit 2001 die Beitragsgrundlagenoption gewählt und in den Jahren 2001 bis 2003 Investitionen von durchschnittlich € 70.452,67 (F. M.) bzw. € 21.792,00 (M. G.) getätigt haben. Die beiden Landwirte hätten bereits 2002 gemeinsam Maschinen gekauft, und zwar ein Maishackgerät (Anteile jeweils 50%) und einen gebrauchten Stapler (F. M. 65%, M. G. 35%), wofür 2002 auch anteilige IZP-Anträge vorgelegen seien.

Weiters findet sich – auf der Rückseite eines Ausdrucks der EStR 2000 Rz 8223 ff. - folgender Vermerk:

- „nur für eigene Flächen
- Verrechnung zu Selbstkosten
- kein Gewerbeschein
- keine gem. Vermietung
- keine Rechnungen 1-8/2005

In der Vergangenheit gemeinsam Maschinen gekauft – je ½ aktiviert."

Aktenkundig sind ferner Abfragen aus dem Kfz-Zentralregister des Bundesministeriums für Inneres mit folgenden Ergebnissen:

Kennzeichen BL-7xxxE: Zugmaschine Steyr 9090 XX, CVT150, Fahrgestellnummer 66xxx99-L18373, 11.000 kg, zugelassen von 25. Juni 2002 bis 2. Dezember 2004 auf F. M., versichert bei G-AG. Angebracht ist folgender Aktenvermerk:

„Nur ein Steyr-CVT. Angemeldet und im Betriebsvermögen der GesBR. Arbeiten durch M. mit gemeinsamen Traktor und Verrechnung nur auf M. siehe Rechnungskopie. Gründung der GesBR nur wegen IZP 2004."

Kennzeichen BL-6xxxN: Zugmaschine Steyr 9090.55, 5155 CVT, Fahrgestellnummer 6xxx7, 11.500 kg, zugelassen seit 20. Dezember 2004 auf F. M. und M. G., versichert bei der N-V.

Kennzeichen BL-1xxxW: Lastkraftwagen N1 Volkswagen VW 7H/7J, Doka-Pritsche TDI 4Motion, zugelassen seit 30. Dezember 2004 auf F. M., versichert bei der N-V.

Mit Vorhalt vom 5. Mai 2006 ersuchte das Finanzamt die bw. GesBR um Bekanntgabe, warum die GesBR gegründet worden sei, „obwohl bereits vorher Maschinen gemeinsam angeschafft wurden und in den Betrieben der der Gesellschafter nach dem Verhältnis der Nutzung in das Betriebsvermögen aufgenommen wurden?“.

Laut dem Gesellschaftsvertrag erfolge die Nutzung bzw. Kostenverrechnung der Maschinen in den Betrieben der Gesellschafter bzw. zu Selbstkosten. Laut einer Niederschrift anlässlich der Neuaufnahme erfolge die Aufteilung der Kosten nach Grundbesitz und Kulturart der Gesellschafter.

„Die Gesellschafter haben bereits vor Gründung der GesBR Arbeiten für andere Landwirte bzw. Gewerbebetriebe im Rahmen ihres Betriebes durchgeführt. Warum jetzt mit GesBR?“

Auch nach Gründung der GesBR wurden Arbeiten vom Gesellschafter im Namen und auf Rechnung des Gesellschafters mit Maschinen der GesBR durchgeführt wie vor Gründung der GesBR.

Wurden Arbeiten durch die GesBR auch für andere Firmen bzw. Landwirte durchgeführt und verrechnet?

Wie erfolgte die Verrechnung der Kosten zwischen GesBR und den Gesellschaftern? Um Vorlage der Abrechnungen wird ersucht.“

In weiterer Folge wurde das Anlageverzeichnis des GesBR über telefonische Anforderung vorgelegt, dem sich folgende Wirtschaftsgüter entnehmen lassen:

Bezeichnung	Lieferant	Anschaffungsdatum	ND	Anschaffungswert
Kombireiniger DCP 40	E.-Leasing GmbH	25.11.2004	8	15.463,30
Horsch Pronto 3DC	E.-Leasing GmbH	21.12.2004	8	35.447,63
Federzahnhackegge gebraucht	50% M. 50% G.	01.11.2004	7	4.200,00
Germinator SP 5000 gebraucht	50% M. 50% G.	01.11.2004	4,5	5.400,00
Drehpflug MS 1050 gebraucht	M.	01.11.2004	1	1.600,00
Schleglhäcksler	50% M. 50% G.	01.11.2004	1,5	1.600,00
11 Container	H.	29.12.2004	15	4.161,30
Traktor Steyr CVT	E.-Leasing GmbH	20.12.2004	12	79.992,23
Traktor Steyr CVT	E.-Leasing GmbH	20.12.2004	12	79.992,23
Pritsche VW Doka	E.-Leasing GmbH	30.11.2004	8	28.305,00

Mit Schreiben vom 2. Juni 2006 nahm die steuerliche Vertretung zum Vorhalt des Finanzamts wie folgt Stellung (**halbfett** sind die handschriftlichen Anmerkungen des Bearbeiters des Finanzamtes auf dem Schreiben wiedergegeben):

Durch die „Gründung einer einheitlichen Betriebsstruktur“ ergäben sich folgende Vorteile:

- „Preisvorteil bei Beschaffung (Kosten- und Rabattvorteile bei gleichzeitiger Beschaffung mehrerer Geräte) **auch ohne GesBR möglich**
- Produktivitätsvorteile durch bessere Auslastung der Geräte
- Gerechtere Verrechenbarkeit der Maschinennutzung (jährlich wechselnde Nutzung durch Änderung der Fruchtfolge bzw. Flächenänderungen) **Flächen bleiben gleich**
- Versicherbarkeit nur der ganzen Maschine und nicht von Hälfteanteilen
- Wegfall der zivilrechtlichen Zuordnung von Geräten (es gibt keinen Typenschein für einen Hälfteanteil) **im Typenschein sind beide eingetragen!**
- Ausschaltung der Risikoproblematik bei Schadensfällen am Gerät (wer hat den Schaden verursacht und wem ist er zurechenbar / in welcher Buchhaltung ist der Schaden bzw. die Instandhaltung zu verbuchen – beim Verursacher oder beim Unternehmen, in dessen Buchhaltung das Gerät erfasst ist / wie erfolgt eine gegenseitige Verrechnung)
- Eindeutige Zuordnung der USt für erbrachte Leistungen (problematische Alternativvariante: ein Betrieb mit Regelbesteuerung, der andere wechselt in die Pauschalierung) **beide ust-pflichtig. Buchführung**
- Einheitlichkeit im System der Rechnungslegung **über Maschinenring wie bisher**
- Einheitliche Finanzierungslösungen
- Einheitliche Wartungsabläufe
- Bessere zivilrechtliche Rahmenbedingungen für geplante Geschäftserweiterungen
- uam"

Es sei beabsichtigt, dass die Gesellschaft auch Arbeiten für betriebsfremde Wirtschaftseinheiten durchführt bzw. seien solche bereits durchgeführt worden.

Beigeschlossen wurden Kopien von Fakturen übermittelt:

Rechnung der bw. GesBR an M. G. vom 31.12.2005 betreffend Lieferungen/Leistungen im 2. – 4. Quartal 2005:

Menge	Einh.	Beschreibung	Einzel	MWSt	Gesamt
2.211	km	VW Doka – Aufteilung, Nutzung	0,52	20%	1.149,72
123,44	ha	Bewirtschaftungsausgleich	21,00	20%	2.592,24

37,63	ha	Winterweizen Herbst 2005	48,00	20%	1.802,25
45,12	ha	Begrünungsanbau	44,00	20%	1.085,28
Rechnungsbetrag netto					7.533,48
MWSt 10%					
MWSt 20%					1.506,70
Rechnungsbetrag brutto					9.040,18

Rechnung der bw. GesBR an F. M. vom 31.12.2005 betreffend Lieferungen/Leistungen im 2. – 4. Quartal 2005:

Menge	Einh.	Beschreibung	Einzel	MWSt	Gesamt
2.955	km	VW Doka – Aufteilung, Nutzung	0,52	20%	1.536,00
140,32	ha	Bewirtschaftungsausgleich	21,00	20%	2.946,72
49,58	ha	Winterweizen Herbst 2005	48,00	20%	2.379,84
61,38	ha	Begrünungsanbau	44,00	20%	2.700,72
Rechnungsbetrag netto					9.563,88
MWSt 10%					
MWSt 20%					1.912,78
Rechnungsbetrag brutto					11.476,66

Rechnung der bw. GesBR an Saatbau Ü. GesBR vom 2.12.2005 betreffend Lieferungen/Leistungen im November 2005:

Menge	Einh.	Beschreibung	Einzel	MWSt	Gesamt
1	Stk.	V&N DPC 40 Kombireiniger + Motor inkl. Siebe, Baujahr 2004	11.000,00	20%	11.000,00
Rechnungsbetrag netto					11.000,00
MWSt 10%					
MWSt 20%					2.200,00
Rechnungsbetrag brutto					13.200,00

Rechnung der bw. GesBR an M. G. vom 1.8.2005 betreffend Lieferungen/Leistungen im 2. Quartal 2005:

Menge	Einh.	Beschreibung	Einzel	MWSt	Gesamt
2.247	km	VW Doka – Aufteilung, Nutzung	0,52	20%	1.149,72
123,44	ha	Bewirtschaftungsausgleich	21,00	20%	2.592,24
11,61	ha	Sojafläche Frühjahr 2005	35,00	20%	406,35
15,27	ha	Maisfläche Frühjahr 2005	30,00	20%	458,10
Rechnungsbetrag netto					4.625,00
MWSt 10%					
MWSt 20%					925,00
Rechnungsbetrag brutto					5.550,00

Rechnung der bw. GesBR an F. M. vom 1.8.2005 betreffend Lieferungen/Leistungen im 2. Quartal 2005:

Menge	Einh.	Beschreibung	Einzel	MWSt	Gesamt
3.481	km	VW Doka – Aufteilung, Nutzung	0,52	20%	1.810,12
140,32	ha	Bewirtschaftungsausgleich	21,00	20%	2.946,72
18,44	ha	Sojafläche Frühjahr 2005	35,00	20%	645,40
15,77	ha	Maisfläche Frühjahr 2005	30,00	20%	473,10
Rechnungsbetrag netto					5.875,00
MWSt 10%					

MWSt 20%	1.175,00
Rechnungsbetrag brutto	

Rechnung des Maschinenrings C. vom 3.11.2005, wonach die bw. GesBR Auftragnehmerin sei und Helmut R. „Phacelia putzen“ (€ 54,00 brutto) in Rechnung gestellt wird.

Rechnung des Maschinenrings C. vom 3.11.2005, wonach die bw. GesBR Auftragnehmerin sei und Johann und Margarethe R. „Winterweizen putzen“ (€ 252,00 brutto) in Rechnung gestellt wird.

Rechnung des Maschinenrings C. vom 7.3.2005, wonach F. M. Auftragnehmer sei und der BBL GmbH & Co KG „Traktor Steyr CVT inkl. Fahrer“ (€ 2.880,00 brutto) in Rechnung gestellt wird samt Kopie eines Zahlungsbelegs, der als Empfänger von € 2.880,00 den Maschinenring C. ausweist.

Der Sachverhalt wird in einem Vermerk des Finanzamtes vom 28. Juni 2006 wie folgt dargestellt:

„Gründung der GesBR lt. Gesellschaftsvertrag am 25.10.2004

Zweck der Gesellschaft: Gemeinschaftlicher Erwerb und Nutzung von landwirtschaftlichen Maschinen und Geräten. Einsatz der Maschinen und Geräte vorrangig in den Betrieben der Gesellschafter.

Kostenverrechnung: Die Kostenverrechnung zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern erfolgt zu Selbstkosten zuzüglich USt.

Gesellschafter: ...

Die Anschaffung der Maschinen erfolgte noch im Dezember 2004 wegen der Inanspruchnahme der Investitionszuwachsprämie.

Nur die Container lt. Rechnung vom 29.12.2004 wurden erst im Jahre 2005 geliefert (Lieferzeit 4 Wochen), daher Anschaffungszeitpunkt 2005.

Investitionen der Vorjahre von den Gesellschaftern:

	2001	2002	2003
M. F.	11789,00	86.504,00	113.065,00
G. M.	4.542,00	5.795,00	55.03,00
<i>IZP geltend gemacht</i>		6.490,00	7.162,00
M. F.			
G. M.			5.075,00

Bereits im Jahre 2002 wurden Maschinen von den Gesellschaftern miteinander gekauft und bei den jeweiligen Gesellschaftern anteilmäßig in das Anlagenverzeichnis aufgenommen und bei der Berechnung der Investitionszuwachsprämie für 2002 berücksichtigt.

In den Vorjahren wurden bereits durch die Gesellschafter für andere Landwirte bzw. Unternehmer Arbeiten mit verschiedenen Maschinen durchgeführt.

Die Arbeiten der Gesellschaft für andere Landwirte wird wie bisher (von den Gesellschaftern) über den Maschinenring C. abgerechnet - siehe Rechnungen lt. Vorhalt. Eine Rechnung betrifft nur Maschinenverkauf über ein 2004 angeschafftes Gerät (Kombireiniger-Mietkaufvertrag vom 21.12.2004)

Der Gesellschafter M. F. führt weiterhin auf eigene Rechnung mit dem Traktor der Gesellschaft Aufträge an den Maschinenring durch (siehe Rechnung vom 07.03.2005 an die BBL GmbH & CoKG).

Die Verrechnung der Arbeiten von der Gesellschaft an die beiden Gesellschafter erfolgt nur über Hektarpauschalen (keine Angaben welche Arbeiten mit welchen Maschinen durchgeführt wurden), siehe Rechnungen lt. Vorhaltsbeantwortung.

Die Verrechnung zwischen der Gesellschaft und den beiden Gesellschaftern hat steuerlich keine Auswirkungen, da beide Gesellschafter buchführungspflichtig mit USt sind.

Die Gründung der GesbR erfolgte nur um die Investitionszuwachsprämie optimal auszunutzen. Anschaffung von 2 Traktoren wobei jeder der beiden Gesellschafter zu 50% an einem Traktor beteiligt ist - ergibt 1 Traktor pro Gesellschafter und Betrieb - damit hat jeder wie bisher einen Großtraktor für seinen Betrieb (M. F. hat die gleiche Maschine 2002 für seinen Betrieb angeschafft - IZP beantragt und 2004 wieder verkauft)."

Mit Bescheid vom 10. Oktober 2004 setzte das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart gegenüber der bw. GesBR die Investitionszuwachsprämie gemäß [§ 108e EStG 1988](#) für das Jahr 2004 mit € 0,00 fest und führte hierzu begründend aus:

„Es haben sich im Jahr 2004 zwei Landwirte (als Einzelunternehmer bereits seit Jahren steuerlich erfasst) zu einer GesbR zusammengeschlossen. Die GesbR dient (lt. Vertragsinhalt) dem gemeinschaftlichen Erwerb von landwirtschaftlichen Maschinen und Gerätschaften, welche dann vorrangig in den Betrieben der Gesellschafter genutzt werden, wobei für diese Nutzung den Gesellschaftern lediglich die Selbstkosten der Gesellschaft zuzüglich USt in Rechnung gestellt werden. Der Sitz der Gesellschaft befindet sich an der Adresse eines Gesellschafters. Der jeweilige Geschäftsführer (Einsatzleiter) hat nur Anspruch auf Spesenersatz (nachgewiesene Auslagen werden abgegolten).

Ergänzend ist noch zu erwähnen, dass lt. Gesellschaftsvertrag die witterungsgeschützte Unterbringung und die Frühjahrs- und Herbstwartung der einzelnen Maschinen jeweils von einem Gesellschafter (einvernehmlich) übernommen wird und dass im Rahmen der Nachschau (Begrüßungsbesuch) vom 18.11.2004 vom Steuerpflichtigen erklärt wurde, dass lediglich eine

Kostenteilung zwischen den beiden Gesellschaftern vorgesehen ist und dass die beiden Gesellschafter F. M. und M. G. die Hauptkunden der Gesellschaft sind.

Im Hinblick auf den Vertragsinhalt - gemeinschaftlicher Erwerb und gemeinschaftliche Nutzung von landwirtschaftlichen Maschinen und Geräten, wobei der Einsatz der Maschinen vorrangig in den Betrieben der Gesellschafter vorgesehen ist und lediglich die Selbstkosten der Gesellschaft an die Gesellschafter weiterverrechnet werden - ist festzustellen, dass die Gesellschaft keine erwerbswirtschaftliche Tätigkeit ausübt.

Lt. [§ 23 EStG 1988](#) erfordert die Qualifizierung einer Tätigkeit als gewerblich die Selbstständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnerzielungsabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Wird ein Betrieb nach dem Prinzip der Selbstkostendeckung geführt, so liegt lt. VwGH Z. 3244/53 vom 7.1.1955 kein Gewerbebetrieb vor, d.h. bei Selbstkostenverrechnung wäre die Gewinnerzielungsabsicht zu verneinen und die Betätigung als Liebhaberei zu qualifizieren.

Bei Überlassung der Maschinen der GesbR nur an die Betriebe der Gesellschafter mangelt es an der erforderlichen Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, da diesfalls nicht von einem nach außen erkennbaren Güter- und Leistungsaustausch gesprochen werden kann.

Zusammenfassend ist auszuführen, dass die vorliegenden Verhältnisse insgesamt für eine Neugründung zum Zweck der Inanspruchnahme einer Investitionszuwachsprämie (ohne Durchrechnung) sprechen, wobei die vom steuerlichen Vertreter im Wege der Vorhaltsbeantwortung vorgebrachten Argumente nicht überzeugen, da einerseits dieselbe Vorgangsweise in der Vergangenheit ohne Gesellschaftsgründung bereits praktiziert wurde (gemeinsame Anschaffung von beweglichen Wirtschaftsgütern und aliquote Aktivierung in den jeweiligen Landwirtschaftsbetrieben) und andererseits auch heute noch nach dem Muster der Vergangenheit vorgegangen wird, wie nachfolgendes Beispiel zeigt:

Lt. beiliegender Rechnung hat der Gesellschafter F. M. mit dem der GesbR gehörigen Traktor Steyr CVT im März 2005 Leistungen an die BBL erbracht und diese als Einzelunternehmer in Rechnung gestellt (Abrechnung über Maschinenring C.). Aus den vorliegenden Unterlagen ist nicht ersichtlich, dass es in irgendeiner Form zu einer Verrechnung mit der GesbR gekommen wäre, deren Maschine zur Leistungserbringung verwendet wurde.

Auf Grund obiger Ausführungen handelt es sich um keinen Gewerbebetrieb, lediglich um eine bäuerliche Kostengemeinschaft. Die für den Gewerbebetrieb M.-G. GesbR beantragte Investitionszuwachsprämie für 2004 war daher zur Gänze zu versagen."

Am 23. Februar 2007 wurde ein berichtiger Jahresabschluss 2005 der GesBR beim Finanzamt eingereicht, dem sich entnehmen lässt, dass im Jahr 2005 Erlöse „MR-Arbeiten und

Betriebshilfe“ i.H.v. € 255,00 (sowie „Mieteinnahmen“ von € 27.597,36) erzielt wurden; ferner wurden € 11.000,00 infolge Abgangs von Anlagen lukriert. Der Jahresverlust beträgt demzufolge € 8.040,50. In diesem Sinne wurde bereits am 5. Februar 2007 eine berichtigte Gewinnfeststellungserklärung abgegeben.

Innerhalb verlängerter Berufungsfrist erhob die bw. GesBR durch ihre steuerliche Vertreterin Berufung gegen diesen Bescheid mit dem Antrag, die mit Erklärung vom 21. April 2005 beantragte Investitionszuwachsprämie für 2004 im Betrag von € 24.336,19 zuzuerkennen.

Der Argumentation des Finanzamtes in der Bescheidbegründung sei wie folgt entgegenzutreten:

„Der Unternehmenszweck der Gesellschaft ist der gemeinschaftliche Erwerb und die gemeinschaftliche Nutzung von landwirtschaftlichen Maschinen und Geräten.

Der wirtschaftliche Hintergrund liegt darin, dass landwirtschaftliche Betriebe zufolge der wirtschaftlichen Entwicklung mit sehr hohen Investitionskosten für die maschinelle Ausstattung konfrontiert sind. Andererseits stehen den hohen Investitionskosten in den letzten Jahren stetig fallende Produktpreise gegenüber.

Eine Steigerung der Rentabilität der einzelnen Betriebe ist nun insbesondere dadurch möglich, dass die maschinelle Bewirtschaftung in Gemeinschaftsbetrieben ausgelagert wird. Dadurch kann in den einzelnen landwirtschaftlichen Betrieben eine Fixkostendegression erreicht werden und andererseits ist eine wesentlich bessere Auslastung des Maschinenparks in der Maschinenbetriebsgesellschaft gewährleistet. Das vorliegende Modell ist im Wesentlichen vergleichbar mit den bereits vielerorts bewährten sog. Maschinenringen bzw. selbständig agierenden bäuerlichen Maschinengemeinschaften.

Es entspricht zwar der in der Startphase gegebenen wirtschaftlichen Realität, dass der Maschinenpark vorwiegend in den landwirtschaftlichen Betrieben der Gesellschafter eingesetzt wird. Damit ist aber auch dokumentiert, dass für den Einsatz der Maschinen in den landwirtschaftlichen Betrieben der Gesellschafter keine Ausschließlichkeit vorliegen soll, sondern dass eben auch zur Rentabilitätssteigerung ein überbetrieblicher Einsatz des Maschinenparks geplant und beabsichtigt ist.

Weiters ist in § 5 des Gesellschaftsvertrages definiert, dass die Gesellschaft für neue Mitglieder offen sein soll, wobei bewusst keine Einschränkung auf nur landwirtschaftliche Betriebe vorgenommen wurde.

Die Behauptung des Finanzamtes, dass für die Nutzung des Maschinenparks lediglich die Selbstkosten zuzüglich Umsatzsteuer in Rechnung gestellt werden, entspricht nicht den tat-

sächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten, da bereits im Wirtschaftsjahr 2005 ein Überschuss von € 4.523,43 erwirtschaftet wurde.

Um eine positive Gebarung der Gesellschaft sicher zu stellen, ist bereits im Gesellschaftsvertrag vereinbart, dass in der Leistungsverrechnung an die Gesellschafter selbst zumindest die Selbstkosten abzudecken sind.

Gesamtwirtschaftlich betrachtet trägt ein besserer Auslastungsgrad und eine insgesamt rationellere Einsatzmöglichkeit des Maschinenparks zur Verbesserung der Gewinnsituation auch in den landwirtschaftlichen Einzelbetrieben bei, wodurch auch ein höheres Steueraufkommen generiert werden kann.

Gemäß [§ 21 BAO](#) ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Demgemäß lassen sich neben den bereits dargestellten wirtschaftlichen Notwendigkeiten eine Reihe weiterer Gründe darlegen, welche die Sinnhaftigkeit der gewählten betrieblichen Strukturierung belegen. Ich verweise diesbezüglich nochmals auf die Ausführungen in der Beantwortung des Ergänzungsvorhaltes vom 2. Juni 2006.

Die Behauptung des Finanzamtes, die Neugründung der Gesellschaft wäre nur zum Zwecke der Inanspruchnahme einer Investitionszuwachsprämie erfolgt, ignoriert damit eine ganze Reihe sehr sinnvoller und notwendiger wirtschaftlicher, zivilrechtlicher und versicherungstechnischer Argumente und die Tatsache, dass derartige selbständig agierende landwirtschaftliche Maschinengesellschaften bereits vielfach am Markt existieren und agieren.

Auch die Qualifizierung der Tätigkeit als gewerblich im Sinne des § 23 EStG ist mE zweifelsfrei gegeben, da einerseits die Erhöhung der gesamtwirtschaftlichen Ertragsfähigkeit (Gewinnerzielungsabsicht) ein wesentliches Kriterium für die Gesellschaftsgründung war bzw. ist. Ebenso ist die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unstrittig, wenn - wie im konkreten Fall - die Gesellschaft am Markt auftritt, indem Kreditverträge geschlossen, Maschinen an- und verkauft werden, sowie die entgeltliche Nutzung der Gerätschaft am Markt angeboten wird.

Die im Bescheid angesprochene Leistungserbringung mit dem Traktor Steyr CVT an die BBL betrifft nicht, wie vom Finanzamt dargestellt, den Leistungszeitraum März 2005, sondern es wurden lediglich im März 2005 Leistungen abgerechnet, die im Zeitraum November und Dezember 2004 noch mit dem alten (nicht der neu gegründeten Gesellschaft zugehörenden) Traktor Steyr CVT erbracht wurden. Eine Verrechnung dieser Leistung mit der neuen Gesellschaft ist daher obsolet.

Weiters ist festzuhalten, dass gerade die vom Prüfer angesprochene, in der Vergangenheit angewendete Vorgangsweise und die dabei hervor getretenen Problemfälle mit ein Beweggrund waren, bessere Lösungsansätze durch die Gründung dieser Maschinengesellschaft zu ermöglichen.

Von den ohnehin bereits dargestellten Rentabilitätsbestrebungen abgesehen, ist grundsätzlich festzuhalten, dass es nach Judikatur und Literatur dem Steuerpflichtigen nicht zum Vorwurf gemacht werden darf, dass eine vom Gesetzgeber begünstigte Investition getätigt wird, die sich ohne deren steuerlicher Begünstigung nicht rechnen würde. Der Gesetzgeber selbst kalkuliert gezielt mit dem sog. Steuerparadoxon. Ziel der gesetzlichen Steuerbegünstigungen (vorzeitige Abschreibung, IFB, IZP etc.) ist es insbesondere, Investitionen auszulösen, die ohne Steuerbegünstigung nicht rentabel wären.

Dem Abgabepflichtigen darf nicht vorgehalten werden, dass er ein Investitionsverhalten nur wegen der Steuerbegünstigung gesetzt hat, denn darauf zielen Investitionsbegünstigungen nach ihrem Lenkungsziel gerade ab (vgl. Univ.Prof. Dr. R. Beiser, SWK 25/06 S 687 ff.). Nach dem Legalitätsprinzip und nach dem Vertrauensgrundsatz dürfen Steuerpflichtige auf die Gewährung gesetzlich eingeräumter Investitionsbegünstigungen vertrauen. Das sog. Sachlichkeitsgebot (Art. 7 BVG) bindet auch den Gesetzgeber an sein eigenes Verhalten. Steuerbegünstigungen als Investitionsanreiz gesetzlich zu versprechen und nach der getätigten Investition nicht einzuhalten, widerspricht

- *dem Legalitätsprinzip*
- *dem Grundsatz von Treu und Glauben sowie*
- *dem Rechtsstaatlichkeitsprinzip.*

Darüber hinaus ist dem Finanzamt im Zusammenhang mit seiner Argumentation, die Gesellschaftsgründung wäre nur zum Zwecke der Inanspruchnahme einer Investitionszuwachsprämie erfolgt, das Erkenntnis des VwGH vom 21.09.2006, [2006/15/0236](#) entgegenzuhalten. Demnach folgt der VwGH gerade bei der Investitionszuwachsprämie nicht der Ansicht der Finanzverwaltung und lehnt bei der Bündelung von Investitionen in einer Gesellschaft sowohl eine sog. Konzernbetrachtung, als auch einen Gestaltungsmissbrauch ab.

Mit beim Unabhängigen Finanzsenat am 17. April 2007 eingelangtem Bericht legte das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor. Der GesBR stehe mangels erwerbswirtschaftlicher Betätigung die IZP nicht zu.

Aus dem Abgabensinformationssystem (AIS) ist ersichtlich, dass das Finanzamt gegenüber der „M.-G. GesBR“ einen Einkünftefeststellungs- und einen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr

2006 erlassen hat, wonach Einkünfte aus Gewerbebetrieb von 11.229,59 € festgestellt und Umsätze von 48.286,90 € der Besteuerung unterzogen wurden.

Mit Note vom 16. Juli 2008 ersuchte der Unabhängige Finanzsenat das Finanzamt unter anderem um Darlegung der wirtschaftlichen Entwicklung der Bw. in den Folgejahren.

Mit Bericht vom 17. November 2008 wurde vom Finanzamt eine Stellungnahme der Abgabenbehörde erster Instanz sowie die Gegenäußerung der Bw. hierzu vorgelegt.

„In der Beilage befindet sich der Bericht des Prüfers ..., aus welchem hervorgeht dass die M.-G. GesbR nach wie vor nur gegenüber ihren Mitgesellschaftern Leistungen erbringt, indem bestimmte Bearbeitungsschritte bei den von den Gesellschaftern als Einzelunternehmer bewirtschafteten Flächen von der GesbR vorgenommen (2006 werden in der Gewinnermittlung Erlöse ausgewiesen) oder von der GesbR die Maschinen zur Vornahme der entsprechenden Bearbeitungsschritte überlassen (2005 werden in der Gewinnermittlung Mieterlöse ausgewiesen) und an die Einzelunternehmen verrechnet werden. Die Gesellschaft verfügt über keine eigenen Flächen zur Bewirtschaftung und erbringt auch keine Leistungen an Dritte.

In den Bilanzen finden sich keine Aufwendungen für Betriebskosten der Maschinen, obwohl die GesbR Maschinenleistungen an die Mitunternehmer als Einzelunternehmer verrechnet. Die Rechnungslegung erfolgt überwiegend gegen Jahresende und verrechnet wird mit Pauschalsätzen, die sich lediglich auf die jeweiligen Flächen der Einzelunternehmer stützen. Aufzeichnungen über die verwendeten Maschinen, die konkret von der GesbR erbrachten Leistungen, die Arbeitstage und Stundenaufzeichnungen, wurden bisher nicht vorgelegt.

Im Zuge der Erhebungen durch den Prüfer haben einige Indizien darauf hingedeutet, dass jeder der beiden Mitunternehmer einen der beiden für die GesbR angeschafften Traktore entsprechend tankt, unterbringt und nutzt, d.h. jeder der beiden Landwirte hat einen Traktor verfügbar, für welchen er verantwortlich ist und welchen er in seinem Einzelunternehmen verwendet. Lediglich bestimmte an die bewirtschafteten Flächen anknüpfende Pauschalverrechnungen erfolgen über die Mitunternehmerschaft, welche auch in den Jahren 2006, 2007 und 2008 bis laufend nur gegenüber ihren Mitunternehmern Leistungen erbringt.

Beide Gesellschafter ermitteln für ihr Einzelunternehmen den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG, weshalb die Zwischenschaltung einer Gesellschaft wo die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, das ertragsteuerliche Ergebnis nicht beeinflusst.

Bereits bei der Erstveranlagung hatte die Behörde Bedenken im Hinblick auf einen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten iSd. [§ 22 BAO](#) (Anknüpfung über Rz 8223 EStR 2000 und VwGH 21.09.2006)) und eine nähere Missbrauchsprüfung erfolgte nur deswegen

nicht, weil die Tätigkeit der GesbR mit der Begründung der reinen Verrechnungsthematik (Selbstkosten) ohne wirtschaftliches Engagement (keine Geschäftsbeziehungen mit Dritten) in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht anerkannt wurde.

Ein Missbrauch ist eine rechtliche Gestaltung die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet; es ist dann zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt oder er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre (VwGH 13.10.1993, [92/13/0054](#)).

Legt man obige Aussage des VwGH auf den Anlassfall um so zeigt sich, dass die Möglichkeit der vollen Inanspruchnahme der Investitionszuwachsprämie als Begründung für die Errichtung der GesbR ausschlaggebend war, da die GesbR auch in den Folgejahren (2006lfd.) neben der Überlassung der im Betriebsvermögen befindlichen Traktore an die Mitunternehmer für deren Einzelunternehmen keine weitere Tätigkeit entfaltet, wobei die Überlassung so gestaltet ist, dass jeder der beiden Mitunternehmer ein Fahrzeug ständig zur Verfügung hat und bisher kein Nachweis erbracht werden konnte, dass die Traktore von den Mitunternehmern wechselseitig getankt, genutzt, sexvisiert und untergestellt werden."

„Zur weiteren Klärung des Sachverhaltes sind noch nachfolgende Fragen zu beantworten bzw. Unterlagen zu übermitteln.

1.) Es sind im Wege der Gegenäußerung Aufzeichnungen darüber, mit welchem Traktor welche Flächen an welchen Tagen in welchem zeitlichen Umfang konkret bearbeitet wurden und welcher Mitunternehmer das jeweilige Fahrzeug gelenkt hat, vorzulegen, d.h. es sind die konkreten Abrechnungsgrundlagen für die Verrechnung der Behörde gegenüber offen zu legen.

2.) Weiters ist bekannt zu geben, ob auch für die Arbeitsleistung der Mitunternehmer eine Verrechnung erfolgte oder ob z.B. lediglich die Traktore von der GesbR entgeltlich zur Verfügung gestellt wurden und die Arbeitsleistung von den Mitunternehmern in ihrer Rolle als Einzelunternehmer und damit ohne Verrechnungserfordernis erbracht wurden.

3.) Es sind Unterlagen (Kontoauszüge, Zahlungsbelege oder sonstige Nachweise des konkreten Geldflusses) darüber erforderlich, von welchen Konten die Zahlung der Leasingraten in der Vergangenheit abgebucht wurde.

4.) Legen Sie bitte dar, welche Gründe neben der Inanspruchnahme der ungekürzten Investitionszuwachsprämie für die Gründung der GesbR ausschlaggebend waren?

5.) Im Zusammenhang mit der Verrechnung der Leistungen an die Mitunternehmer ist der Geldfluss nachzuweisen.

6.) Tankabrechnungen, Servicenachweise, Reparaturbelege, und Versicherungszahlungsbelege / Kontoauszüge sind vorzulegen."

Die Investitionen im Vergleich mit den Einzelunternehmen und der Beantragung der IZP für 2004 in den beiden Betrieben der Gesellschafter.

Die beantragten Investitionen 2004 wären um folgende Beträge zu kürzen:

Container lt. Rechnung v.29.12.2004-Lieferzeit 4 Wochen-daher erst 2005 Nutzungsmöglichkeit	4.161,30
Kombireiniger DPC 40 lt. Mietkaufvertrag v.21.12.2004-Verkauf 11/2005 - Behaltefrist - ND 8 Jahre	15.463,30
Horsch Pronto 3DC lt. Mietkaufvertrag v.28.12.2004-Verkauf 05/2007 - Behaltefrist - ND 8 Jahre	<u>35.447,63</u>
Gesamtkürzung der Investitionen 2004	55.072,23

Auch bei Stattgabe der Berufung wäre die IZP 2004 in der GesbnR um den angeführten Betrag zu kürzen: 5.507,22 Kürzungsbetrag

M. Friedrich		178/8934		Hälfte der Investitionen ohne Kürzungen				Hälfte der Investitionen mit Kürzungen			
	2001	2002	2003	Durchschnitt	2004	Zuwachs	IZP 2004	2004	Durchschnitt	Zuwachs	IZP 2004
Vor Betriebsprüfung Investitionen	11.789,00	86.504,00	113.065,00	70.452,67	121.680,95	51.228,28	5.122,83	94.144,83	70.452,67	23.692,16	2.369,22
Nach Betriebsprüfung Investitionen	11.789,00	14.996,50	113.065,00	46.616,83	121.680,95	75.064,11	7.506,41	94.144,83	46.616,83	47.528,00	4.752,80
(IZP 2002 berichtigt wegen Traktorverkauf 2004-Behaltefrist)											

G. Martin		178/8892		Hälfte der Investitionen ohne Kürzungen				Hälfte der Investitionen mit Kürzungen			
	2001	2002	2003	Durchschnitt	2004	Zuwachs	IZP 2004	2004	Durchschnitt	Zuwachs	IZP 2004
Investitionen	4.542,00	5.795,00	55.039,00	21.792,00	121.680,95	99.888,95	9.988,89	94.144,83	21.792,00	72.352,83	7.235,28

Nachschau - M.-G. GesnbR
 StNr. X/X
 ABNr. Y/Y

Nachschau betreffend Vorlage UFS - Berufung gegen IZP-Bescheid 2004
 wegen Nichtanerkennung der GesnbR als selbstständigen Gewerbebetrieb.

Vorlage der Ausgangsrechnungen für die Jahre 2006, 2007 und 2008.
 Das Jahr 2006 ist bereits veranlagt - siehe Bilanz.
 Für das Jahr 2007 wird eine Saldenliste vorgelegt.
 Für das Jahr 2008 wird ebenfalls eine Saldenliste 01-06/2008 vorgelegt.

Das Jahr 2005 als Vergleich, das sich an der Rechnungslegung bzw. an der Verrechnung mit den Gesellchaftern in den Folgejahren nichts geändert hat.

2005

Die Erlöse für das Jahr 2005 betragen lt. Bilanz				27.597,36	
Ausgangsrechnung/Datum	Leistungszeitraum	Leistungsempfänger	Betrag netto		
AR 01/2005 vom 01.08.2005	2.Quartal 2005	M. Friedrich	5.875,00	15.438,88	55,94 M.
AR 02/2005 vom 01.08.2005	2.Quartal 2005	G. Martin	4.625,00	<u>12.158,48</u>	44,06 G.
AR 06/2005 vom 31.12.2005	2. - 4. Quartal 2005	M. Friedrich	9.563,88	27.597,36	
AR 07/2005 vom 31.12.2005	2. - 4. Quartal 2005	G. Martin	<u>7.533,48</u>		
			27.597,36		
Maschinenringarbeiten - Abrechnung erfolgt über Maschinenring				255,00	
AR 03/2005 vom 03.11.2005		R. Johann	210,00		
AR 04/2005 vom 03.11.2005		R. Helmut	<u>45,00</u>		
			255,00		

Diese Rechnungen wurden vom Maschinenring C. ausgestellt und wurden auch über diesen abgerechnet.

Erträge aus dem Abgang von Anlagevermögen				11.000,00
AR 05/2005 vom 02.12.2005	November 2005	Saatbau Ü. GesnbR	11.000,00	

2006

Die Erlöse für das Jahr 2006 betragen lt. Bilanz				46.453,57
Ausgangsrechnung/Datum	Leistungszeitraum	Leistungsempfänger	Betrag netto	Verhältnis Einnahmen von Gesellsc
AR 02/2006 vom 01.10.2006	2.Quartal 2006	M. Friedrich	5.573,36	24.987,37 53,79 M.
AR 03/2006 vom 01.10.2006	2.Quartal 2006	G. Martin	4.390,41	<u>21.466,20</u> 46,21 G.
AR 04/2006 vom 07.12.2006	2. - 4. Quartal 2006	M. Friedrich	9.118,60	46.453,57
AR 05/2006 vom 07.12.2006	2. - 4. Quartal 2006	G. Martin	7.182,79	
AR 06/2006 vom 31.12.2006	2. - 4. Quartal 2006	M. Friedrich	10.295,41	
AR 07/2006 vom 31.12.2006	2. - 4. Quartal 2006	G. Martin	<u>9.893,00</u>	
			46.453,57	

Erträge aus dem Abgang von Anlagevermögen				1.833,33
AR 01/2006 vom 08.09.2006	08.09.2006	Ü. Reinhold	1.833,33	

AR 06/2006 und 07/2006 enthalten Erlöse aus Traktorleistungen, wo die Flächenleistung für einzelne Arbeiten im Verhältnis zu der bewirtschafteten Fläche stehen.

90,53 ha	Traktor CVT mit Pflug	M.	58,50 ha	Traktor CVT mit Germinator	M.
<u>75,58 ha</u>	Traktor CVT mit Pflug	G.	<u>48,83 ha</u>	Traktor CVT mit Germinator	G.
166,11			107,33		
54,50 M.			54,50 M.		
45,50 G.			45,50 G.		

Anteil an der Fläche der Gesellschafter an der Gesamtfläche ebenfalls im selben Verhältnis - siehe Aufstellung unten.

Es erscheint unglaubwürdig, das die Verwendung der Traktore im gleichen Verhältnis zu der bewirtschafteten Fläche der Gesellschafter stehen - unterschiedliche Bewirtschaftung der Betriebe.

2007

Die Erlöse für das Jahr 2007 betragen lt. Saldenliste				27.214,23	
Ausgangsrechnung/Datum	Leistungszeitraum	Leistungsempfänger	Betrag netto		
AR 02/2007 vom 05.07.2007	2.Quartal 2007	M. Friedrich	6.743,71	15.228,87	55,96 M.
AR 03/2007 vom 05.07.2007	2.Quartal 2007	G. Martin	5.302,05	<u>11.985,36</u>	44,04 G.
AR 04/2007 vom 03.12.2007	2. - 4. Quartal 2007	M. Friedrich	8.485,16	27.214,23	
AR 05/2007 vom 03.12.2007	2. - 4. Quartal 2007	G. Martin	<u>6.683,31</u>		
			27.214,23		
Erträge aus dem Abgang von Anlagevermögen				15.000,00	
AR 01/2007 vom 11.06.2007	17.05.2007	M. Johannes	15.000,00		

2008

Die Erlöse für das Jahr 2008 (01-06/2008) betragen lt. Saldenliste				11.610,92	
Ausgangsrechnung/Datum	Leistungszeitraum	Leistungsempfänger	Betrag netto		
AR 01/2008 vom 18.06.2008	2.Quartal 2008	M. Friedrich	6.498,81		55,97 M.
AR 02/2008 vom 18.06.2008	2.Quartal 2008	G. Martin	<u>5.112,11</u>		44,03 G.
			11.610,92		

Bewirtschaftete Fläche der Gesellschafter	2005	2006	2007	2008
M. Friedrich	140,32	139,28	146,91	146,97
G. Martin	<u>123,44</u>	<u>116,27</u>	<u>120,31</u>	<u>120,31</u>
	263,76	255,55	267,22	267,28
Anteil an Gesamtfläche M.	53,20	54,50	54,98	54,99
Anteil an Einnahmen von M.	55,94	53,79	55,96	55,97

Anteil an Gesamtfläche G .	46,80	45,50	45,02	45,01
Anteil an Einnahmen von G .	44,06	46,21	44,04	44,03

Kein Aufwand für Betriebskosten der Traktore in der Bilanz - Diesel, Öl etc.- siehe Bilanz.

Die Gesellschafter haben die Betriebskosten für die Traktore in ihren eigenen Betrieben als Aufwand.

Die Rechnungslegung erfolgt lt. Rechnungen für das 2. - 4 Quartal immer im Dezember.

Die Rechnungsausstellung erfolgt mit Pauschalsätzen, ohne Angabe der verwendeten Maschinen bzw. der erbrachten Leistungen (Stundenanzahl, Tage etc.).

Diese Verrechnungsweise kann nur durch das Verhältnis der Gesellschafter zueinander beansprucht werden - gegenüber Dritter nicht möglich - Fremdvergleich.

Die Höhe bzw. die Verrechnung hat bei den Gesellschaftern keine steuerliche Auswirkung, da beide buchführungspflichtig sind, daher wird die Höhe je nach Bedarf festgelegt - siehe 2006 wo Rechnungen über Traktorleistungen (2.-4.Quartal) mit Datum 31.12.2006 ausgestellt wurden um in die Gewinnzone zu kommen-ohne die beiden Rechnungen - Verlust. Keine Traktorleistungen für die anderen Jahre verrechnet

2004 Verlust	-17.208,47
2005 Verlust	-8.040,50
2006 Gewinn	11.229,59
2007 lt.Saldenliste vor AfA	28.929,78
AfA ca. 24.000.--	

Keine Leistungen gegenüber betriebsfremden Wirtschaftseinheiten, auch nicht in den Folgejahren, wie in der Vorhaltsbeantwortung vom 02.06. 2006 behauptet wurde.

Hierzu nahm die Bw. wie folgt Stellung:

„Im Zuge der Gründung der GesbR wurde ausführlich darüber diskutiert welcher Verrechnungsmodus für den Maschineneinsatz geeignet und sinnvoll ist.

Zur Vermeidung von unnötigem Verwaltungsaufwand einerseits und im Hinblick auf die praktische Durchführbarkeit wurden im Wesentlichen hektarbezogene Verrechnungssätze als Verrechnungseinheit gewählt (allerdings nicht ausschließlich).

Diese Art der Verrechnung von landwirtschaftlichen Maschinenleistungen entspricht mit Sicherheit der am häufigsten praktizierten Verrechnungsmethode.

Die Gründe dafür sind folgende:

- *Leicht ermittelbare und nachvollziehbare Recheneinheit*
- *Einfache Nachvollziehbarkeit der Verrechnung*
- *Keine Manipulierbarkeit der Verrechnungseinheiten wie etwa bei Zeitaufzeichnungen gegeben*
- *Kosten sparend, da z.B. elektronische Erfassungssysteme nicht erforderlich sind*
- *Vergessen und übersehen von Aufzeichnungen nicht möglich etc.*

Zur Feststellung des Finanzamtes, dass die GesbR über keine eigene Tankstelle verfügt ist zu sagen, dass die Errichtung einer eigenen Tankstelle mit erheblichen Kosten und Auflagen verbunden ist. Nach dem bereits jeder Einzelbetrieb über eine eigene Tankstelle verfügt, muss eine zusätzliche dritte Tankstelle für die GesbR als absolut unwirtschaftlich gesehen werden. Gleiches trifft für die Unterbringung der Geräte in bereits bestehenden Gerätehallen gegenüber einer durch die GesbR neu zu errichtenden Einstellhalle zu.

Die Tatsache, dass zwei Traktoren angeschafft wurden hat nicht seine Begründung darin, dass jeder Einzelbetrieb ein eigenes Fahrzeug zur Nutzung zur Verfügung hat, sondern es ist genau das Gegenteil der Fall. Die wirtschaftliche Zweckorientierung liegt nämlich darin, dass nicht nach jedem Arbeitsgang (Pflügen, Eggen, Mulchen, Säen etc.) die Geräte mühsam und zeitaufwendig umgerüstet werden müssen wie das beim Einsatz nur eines geeigneten Traktors der Fall wäre, sondern dass bestimmte Arbeitsschritte gleichzeitig erledigt werden können (z.B. Ackern und/oder Saatbettbereitung und /oder Düngung und/oder Aussaat). Dadurch kann etwa auch die Bodenfeuchtigkeit besser ausgenutzt bzw. ein zwischenzeitiges Austrocknen des Saatbodens vermieden werden bzw. kann rascher auf Witterungsverhältnisse reagiert, werden, indem innerhalb eines bestimmten Zeitraumes (z.B. einer Stunde) ein Feld umgebrochen und gleichzeitig bebaut werden kann etc.

Die betriebswirtschaftlichen Vorteile (Synergien) dieser Maschinengemeinschaft sind mannigfach und haben jedenfalls nicht ihre einzige Begründung in der Ausnutzung von Investitionsbegünstigungen. Andere steuerliche Vorteile im Bereich der Umsatzsteuer oder Einkommensteuer kommen - wie das Finanzamt bereits erkannt hat - infolge USt-Regelbesteuerung und § 4 (1) EStG Gewinnermittlung bei den Einzelbetrieben ohnehin nicht in Betracht.

In diesem Zusammenhang ist auch festzuhalten, dass es alleine die Absicht des Gesetzgebers war durch die Schaffung von Investitionsbegünstigungen (Investitionszuwachsprämie) einen Investitionsanreiz zu schaffen und dadurch konjunkturbelebend zu wirken. Eine Missbrauchsabsicht im Sinne von [§ 22 BAO](#) kann in diesem Zusammenhang jedenfalls nicht interpretiert werden.

Die Behauptung des Finanzamtes, dass im Rahmen der GesbR keine Betriebskosten aufwandswirksam erfasst wären, trifft ebenfalls nicht zu, wie aus der Erfolgsrechnung der einzelnen Abrechnungsperioden leicht ersichtlich ist. Dass Leistungsverrechnungen überwiegend gegen Jahresende erfolgen, hat seine Ursache wohl auch darin, dass der Arbeitsanfall einerseits und die Einnahmenerzielung andererseits überwiegend im Herbst stattfinden (z.B. Ernte, Umbruch nach der Ernte, Anbau Wintergetreide etc.).

Im Vorlagebericht des Finanzamtes wird bei diversen Argumentationen immer nur Bezug genommen auf die im Jahre 2004 angeschafften und im Betriebsvermögen der GesbR befindlichen zwei Traktore. Dabei wird übersehen, dass daneben eine Reihe weiterer Maschinen und Geräte im Betriebsvermögen der GesbR vorhanden sind, welche teilweise neu angeschafft aber auch ohne jegliche Beanspruchung von Investitionsbegünstigungen eingelegt wurden (siehe dazu beigelegtes Anlagenverzeichnis 2006). Die Anschaffung bzw. Widmung dieser Gerätschaften zum Betriebsvermögen der GesbR. erfolgte ebenso im Hinblick auf eine gesamtwirtschaftliche Nutzen- und Kostenoptimierung.

Die wirtschaftliche Sinnhaftigkeit gemeinschaftlicher Nutzung von teilweise sehr teuren landwirtschaftlichen Geräten findet im Bereich der Landwirtschaft breite (tausendfache) Anwendung, etwa in Form von Maschinengemeinschaften, Maschinenringen etc. wobei sowohl die Wahl der geeigneten Rechtsform als auch der geeigneten Verrechnungsmodalität den betroffenen Wirtschaftstreibenden überlassen werden muss.

Im Rahmen der Abwicklung der Nachschauaufträge gemäß [§ 144 Abs. 1 BAO](#) vom 13.6.2005 und vom 8.10.2008 sind dem Finanzamt bereits sämtliche Aufzeichnungen und Belege zur Einsichtnahme vorgelegen.

Zur im Fragenkatalog (Punkt 3) angesprochenen Klärung der Position Leasingraten ist zu sagen, dass ein derartiger Aufwand lediglich in der Abrechnungsperiode 2007 angefallen ist.

Dabei handelt es sich um eine saisonale Geräteleihe von der Firma A.. Die Entrichtung der Leihgebühr von 19 3.360 brutto erfolgte über ein betriebliches Bankkonto am 7.1.0.2007 (Eingangsrechnung vom 9.8.2007).

Im Zusammenhang mit der Direktvorlage an den Unabhängigen Finanzsenat ersuche ich um Ergänzung dahingehend, dass seitens des Berufungswerbens die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt wird."

Über die Berufung wurde erwogen:

[§ 108e EStG 1988](#) lautet:

„§ 108. (1) Für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten 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) Prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter sind ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens. Nicht zu den prämienbegünstigten 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, 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. dem 1. Jänner 2004 enden. Dabei gilt Folgendes:

1. Erstreckt sich die Anschaffung oder Herstellung prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter auf mehrere Jahre, sind in die Ermittlung des durchschnittlichen Investitionszuwachses die jeweils zu aktivierenden Teilbeträge der Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit einzubeziehen.

Ändern sich nachträglich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, ist die Investitionszuwachsprämie im Jahr der Änderung entsprechend anzupassen.

2. Von der Summe aller Anschaffungs- oder Herstellungskosten der prämienebegünstigten Wirtschaftsgüter sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten jener Wirtschaftsgüter, für die die Begünstigung nach § 10c Abs. 2 oder § 108d Abs. 2 Z 2 geltend gemacht wurde, abzuziehen. Der Investitionszuwachs ist höchstens in Höhe der Differenz prämienebegünstigt.

(4) Die Prämie kann nur in einer Beilage zur Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungserklärung ([§ 188 BAO](#)) des betreffenden Jahres geltend gemacht werden. Sie kann überdies in einer bis zum Eintritt der Rechtskraft des Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides nachgereichten Beilage geltend gemacht werden. In der Beilage sind die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und die daraus ermittelte Investitionszuwachsprämie darzustellen.

(5) Die sich aus dem Verzeichnis ergebende Prämie ist auf dem Abgabekonto 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 aufgrund 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."

[§ 282 Abs. 1 BAO](#) lautet:

„§ 282. (1) Die Entscheidung über Berufungen obliegt namens des Berufungssenates dem Referenten (§ 270 Abs. 3), außer

- 1. in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) wird die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt oder*
- 2. der Referent verlangt, dass der gesamte Berufungssenat zu entscheiden hat.*

Ein Verlangen nach Z 2 ist zulässig, wenn die zu entscheidenden Fragen besondere Schwierigkeiten tatsächlicher oder rechtlicher Art aufweisen oder wenn der Entscheidung grundsätzliche Bedeutung zukommt. Ein solches Verlangen ist weiters zulässig, wenn die Verbindung von Berufungen, über die der gesamte Berufungssenat zu entscheiden hat, mit Berufungen, über die ansonsten der Referent namens des Berufungssenates zu entscheiden hätte, zu einem gemeinsamen Verfahren insbesondere zur Vereinfachung und Beschleunigung

des Verfahrens zweckmäßig ist. Das Verlangen ist zu begründen; es kann bis zur Bekanntgabe (§ 97) der Entscheidung über die Berufung gestellt werden."

[§ 284 Abs. 1 BAO](#) lautet:

„§ 284. (1) Über die Berufung hat eine mündliche Verhandlung stattzufinden,

1. wenn es in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) beantragt wird oder

2. wenn es der Referent (§ 270 Abs. 3) für erforderlich hält."

Zum Verfahren:

Festzustellen ist zunächst, dass der erst in der Gegenäußerung vom 7. November 2008 gestellte Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung verspätet ist.

Da der gegenständliche Fall weder besondere Schwierigkeiten tatsächlicher oder rechtlicher Art i.S.d. [§ 282 Abs. 1 Z 2 BAO](#) aufweist noch der Entscheidung grundsätzliche Bedeutung zukommt, war ein Antrag des Referenten nach [§ 282 Abs. 1 Z 2 BAO](#) nicht erforderlich.

Es entscheidet daher über die Berufung der Referent.

Da die Sach- und Rechtslage hinreichend geklärt ist und die Bw. nicht darlegt, welche weiteren Aufschlüsse eine mündliche Berufungsverhandlung bringen sollte, war auch nicht eine mündliche Berufungsverhandlung von Amts wegen anzuberaumen.

Zur Sache:

Anspruchsberechtigt für die Investitionszuwachsprämie sind Einzelunternehmer, Mitunternehmenschaften und Körperschaften, die den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich oder durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermitteln (*Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg], MSA EStG 11. EL § 108e, Anm. 3; *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 108e EStG 1988, Tz. 5).

Voraussetzung für die Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie ist somit das Vorliegen von betrieblichen Einkünften i.S.d. §§ 21 bis 23 EStG 1988 (*Zorn*, a.a.O.).

Das Finanzamt stützt die Versagung der von der Bw. GesBR geltend gemachten Investitionszuwachsprämie darauf, dass die GesBR keine betrieblichen Einkünfte erziele, da sich die Tätigkeit der Gesellschaft im Wesentlichen auf die Erbringung von Leistungen an ihre beiden Gesellschaften zu Selbstkostenpreisen erstrecke.

Gemäß [§ 23 EStG 1988](#) sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

Gewinnabsicht liegt vor, wenn nicht nur Kostendeckung, sondern ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Ausgaben angestrebt wird. Die Gewinnabsicht muss im Allgemeinen, nicht aber bei jeder einzelnen Erwerbshandlung vorliegen. Das Streben nach Gewinn muss nicht der Hauptzweck der Tätigkeit sein; die Annahme eines Gewerbebetriebes ist auch nicht ausgeschlossen, wenn die Absicht der Gewinnerzielung nur Nebenzweck ist ([§ 28 BAO](#) letzter Satz). Die subjektive Gewinnabsicht ist bei einer Tätigkeit, die sich objektiv und auf Dauer gesehen als gewinnträchtig darstellt, zu vermuten (*Peth/Wanke/Wiesner* in *Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg], MSA EStG 11. EL § 23 Anm. 22 ff.).

Eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr liegt vor, wenn jemand nach außen hin erkennbar am Wirtschaftsleben in Form des Güter- und Leistungsaustausches teilnimmt und eine im wirtschaftlichen Verkehr begehrte und als solche geltende Leistung anbietet. Bei Erbringung von Leistungen, die ihrer Art nach geeignet sind, eine Auftragserteilung nicht nur durch einen einzigen Auftraggeber zu ermöglichen, ist eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr zu bejahen, auch wenn der Steuerpflichtige nur gegenüber wenigen oder nur einem einzigen Auftraggeber tätig wird. Entscheidend ist, ob die zu beurteilende Tätigkeit nach Art und Umfang dem Bild einer unternehmerischen Marktteilnahme entspricht (*Peth/Wanke/Wiesner* in *Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg], MSA EStG 11. EL § 23 Anm. 27 f.).

Gewerbliche Einkünfte setzen eine unternehmerische Tätigkeit (organisierte Produktions-, Handels- oder Leistungstätigkeit) voraus. Die bloße Verwaltung eigenen Vermögens führt grundsätzlich zu Einkünften aus Kapitalvermögen ([§ 27 EStG 1988](#)) oder aus Vermietung und Verpachtung ([§ 28 EStG 1988](#)), gelegentliche Leistungen führen grundsätzlich zu sonstigen Einkünften ([§ 29 EStG 1988](#)). Nahezu jede (private) vermögensverwaltende und vermögensnutzende (selbständige) Tätigkeit erfüllt die Voraussetzung der Nachhaltigkeit, Gewinnabsicht und Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr. Entscheidendes Abgrenzungskriterium ist daher idR, ob die Tätigkeit (noch) als bloße Vermögensverwaltung anzusehen ist (diesfalls Einkünfte gemäß [§§ 27, 28, 30](#) oder [31 EStG 1988](#)) oder bereits darüber hinausgeht (Einkünfte gemäß [§§ 21, 22](#) oder [23 EStG 1988](#)). Vermögensverwaltung i.S.d. steuerlichen Vorschriften ist eine auf Fruchtziehung aus zu erhaltendem Substanzwert gerichtete Tätigkeit. Im Gegensatz dazu ist eine im Vermögen begründete betriebliche Tätigkeit durch Ausnutzung substanzieller Vermögenswerte mittels Umschichtung oder durch zusätzliche über die Aufgaben einer Verwaltung hinausgehende Tätigkeit und Leistungen

(VwGH 22.6.1983, [81/13/0157](#)) gekennzeichnet (*Peth/Wanke/Wiesner* in *Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg], MSA EStG 11. EL § 23 Anm. 43 ff.).

Die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ist kein geeignetes Abgrenzungskriterium zwischen bloßer Vermögensverwaltung einerseits und gewerblicher Tätigkeit andererseits. Entscheidendes Auslegungskriterium ist somit allein die Art (die Qualität) des Tätigwerdens (VwGH 22.6.1983, [81/13/0158](#)). Wer wie ein gewerblicher Händler oder sonst gewerblich Tätiger agiert, erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Der gewerbliche Händler ist gekennzeichnet durch die wiederholte Anschaffung und Veräußerung von Wirtschaftsgütern im Sinne eines marktmäßigen Umschlags von Sachwerten. Der produzierende Unternehmer bündelt eigeninitiativ und mit Unternehmerrisiko Produktionsfaktoren – die eigene Arbeitsleistung, Eigen- und Fremdkapital, selbständig und nichtselbständig erbrachte Leistungen Dritter – zu marktfähigen Güter- und Dienstleistungsangeboten und setzt diese am Markt ab (*Peth/Wanke/Wiesner* in *Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg], MSA EStG 11. EL § 23 Anm. 50 unter Hinweis auf BFH 25.7.2001, X R 55/97, BStBl II 2001, 809).

Als Mitunternehmerschaften gelten nur solche Personengesellschaften, die im Rahmen eines Betriebes unternehmerisch tätig sind (*Peth/Wanke/Wiesner* in *Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg], MSA EStG 11. EL § 23 Anm. 92).

Sonstige Einkünfte sind nach [§ 29 Z 3 EStG 1988](#) Einkünfte aus Leistungen, wie insbesondere Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände, soweit sie weder zu anderen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 6) noch zu den Einkünften im Sinne der Z 1, 2 oder 4 des [§ 29 EStG 1988](#) gehören. Solche Einkünfte sind nicht steuerpflichtig, wenn sie im Kalenderjahr höchstens 220 Euro betragen.

Unter [§ 29 Z 3 EStG 1988](#) fallen im Wesentlichen nur die Einkünfte aus Tätigkeiten, die gelegentlich oder zufällig erfolgen, und die Vermietung von beweglichen Gegenständen, soweit die anderen Einkünfte nicht Vorrang haben (*Grabner* in *Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg], MSA EStG 11. EL § 29 Anm. 52).

Bei Maschinengemeinschaften ist nach *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg], MSA EStG 11. EL § 21 Anm. 154a zu unterscheiden:

Wird eine Maschine von mehreren Land- und Forstwirten nur zur Nutzung in deren eigenen Betrieben angeschafft, liegt kein eigener Betrieb „Maschinenverleih“ vor, wenn die Maschine nur von den Miteigentümern verwendet wird und die Gemeinschaft keine Gewinnerzielungsabsicht hat, da nur die Maschinenselbstkosten verrechnet werden. Die Anschaffungs- bzw Herstellungskosten sind bei den einzelnen Gesellschaftern anteilig zu

aktivieren und die Aufwendungen anteilige Betriebsausgaben, sofern keine Pauschalierung zum Tragen kommt. Die bloße Eigentümergemeinschaft ist keine Mitunternehmerschaft.

Wird die Maschine auch Dritten zur Nutzung überlassen (zB Verleih an andere Land- und Forstwirte) oder verrechnet die Gemeinschaft den Miteigentümern Nutzungsentgelte, die auch eine Gewinnkomponente enthalten, liegt hinsichtlich der gesamten Maschinengemeinschaft eine Mitunternehmerschaft, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, vor.

Nun ergibt sich aus den Feststellungen des Prüfers (siehe den oben wiedergegebenen Nachschaubericht), denen diesbezüglich von der Bw. nicht widersprochen wurde, dass Leistungen der Bw. im Wesentlichen nur gegenüber ihren Gesellschaftern erbracht und diesen die Maschinenselbstkosten (siehe Vermerk vom 28. Juni 2006) weiterverrechnet wurden (siehe auch Bericht vom 17. November 2008).

Abgesehen von zwei „Maschinenringarbeiten“ im November 2005 mit Einnahmen von 210,00 € und 45,00 € netto (Winterweizen putzen, Phacelia putzen), die knapp über dem Grenzbetrag des [§ 29 Z 3 EStG 1988](#) für eine Steuerpflicht liegen, und der Veräußerung von Anlagevermögen (Traktorverkauf) hat die Bw. bislang nur Leistungen an ihre Gesellschafter erbracht, die ihrerseits wiederum der Bw. deren eigene Kosten ohne Gewinnaufschlag erstatteten. Aus der Betätigung wurde bislang auch kein Gesamtgewinn erzielt.

Damit ist die Tätigkeit der Bw. (noch) als bloße Vermögensverwaltung anzusehen; die bloß gelegentlich erfolgenden vergleichsweise geringfügigen Leistungen an Dritte außerhalb der Gesellschaft vermögen in der gegenständlichen Fallkonstellation jedenfalls im verfahrensgegenständlichen Jahr 2004 (in welchem überhaupt keine Leistungen Dritten gegenüber erbracht wurden) einen Gewerbebetrieb im Sinne der steuerlichen Vorschriften nicht zu begründen.

Ob der Zusammenschluss zu einer GesBR wirtschaftlich zweckmäßig ist oder nicht, spielt für die hier zu entscheidende Frage keine Rolle.

Die im erstinstanzlichen Verfahren ebenfalls relevierte Frage, ob ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts i. S. d. [§ 22 BAO](#) vorliege, kann im Berufungsverfahren dahingestellt bleiben.

Werden keine betrieblichen Einkünfte, sondern etwa bloß sonstige Einkünfte aus Leistungen i. S. d. [§ 29 Z 3 EStG 1988](#) erzielt, liegt keine Mitunternehmerschaft vor (*Peth/Wanke/Wiesner* in *Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg], MSA EStG 11. EL § 23 Anm. 136).

Eine Bindung an das Einkünftefeststellungsverfahren, das für das Jahr 2004 von einer Mitunternehmerschaft ausgegangen ist, besteht im gegenständlichen Verfahren nicht.

Da die Bw. im Jahr 2004 somit keine betrieblichen Einkünfte – Einkünfte nach [§§ 21, 22 EStG 1988](#) scheiden hier ebenfalls aus – erzielt hat, ist die Voraussetzung des Vorliegens betrieblicher Einkünfte für die Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie nicht gegeben.

Die Berufung ist daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 22. März 2011