



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch MGI Radstadt Steuerberatung GmbH, 5550 Radstadt, Salzburger Straße 22, gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG für 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die berufungswerbende GmbH (im Folgenden Bw.) ist die Komplementärgesellschaft der XY-GmbH&CoKG (im Folgenden KG). Laut Firmenbuch sind an der GmbH Frau A mit 24,95% und Frau B mit 75,05% beteiligt. An der KG sind als Kommanditisten wiederum Frau A und Frau B beteiligt.

Mit Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 2004 vom 10.1.2005, eingebracht am 13.1.2005 wurde von der Bw. eine Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG in Höhe von € 47.201,57 geltend gemacht und dem Abgabenkonto gutgeschrieben. Auf Grund einer berichtigten Beilage vom 21.9.2005 erfolgte eine Korrektur der Festsetzung auf insgesamt € 47.624,40 mittels Bescheid vom 11.5.2006. Grundlage für die rechnerische Ermittlung des Investitionszuwachses bildete das Kontenblatt 660 (Fuhrpark LKW) der GmbH, welches per 31.12.2004 Zugänge in Höhe von € 476.833,06 auswies, nämlich die Anschaffung von vier Sattelzugfahrzeugen und zwei Sattelanhängern.

Im Zuge einer Außenprüfung wurde die Feststellung getroffen, dass die Investitionen bei der GmbH nicht eindeutig betriebswirtschaftlich sinnvoll seien und daher in der GmbH nicht prämienbegünstigt seien. Mit Bescheid vom 11.5.2006 wurde die Investitionszuwachsprämie der Bw. für 2004 daher mit € 0 festgesetzt. Die dagegen eingebrachte Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen. Dagegen richtete sich der Vorlageantrag, dem das Finanzamt aus formalen Gründen stattgab und den angefochtenen Bescheid aufhob, weil er ohne Verfahrenstitel als neuerlicher Erstbescheid erlassen worden war.

Das Finanzamt verfügte in der Folge die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Investitionszuwachsprämie für 2004 und erließ am 7.12.2006 einen neuen Bescheid, mit dem die Prämie mit € 0 festgesetzt wurde. Begründend führte das Finanzamt aus, die GmbH habe bislang nur als Komplementärin der KG agiert und bis zum Bilanzstichtag am 29.2.2004 kein abnutzbares Anlagevermögen besessen. Bis dahin seien sämtliche Anschaffungen des abnutzbaren Anlagevermögens immer in der KG erfolgt. Diese übe auch die operative Tätigkeit aus. Warum von dieser üblichen Vorgangsweise abgegangen worden sei, habe nicht schlüssig erklärt werden können. Eine Verlagerung der zivilrechtlichen Haftung von der KG auf die GmbH könne nicht der Grund sein, weil die KG die Halterin und Haftpflichtversicherte sämtlicher Fahrzeuge sei und sie daher nach dem EKHG hafte. Die Mietverträge zwischen der GmbH und der KG würden einem Fremdvergleich nicht standhalten und seien daher steuerrechtlich nicht anzuerkennen.

In der dagegen eingebrachten Berufung wird Folgendes ausgeführt:

Über die von der Bw. angeschafften und an die KG vermieteten Wirtschaftsgüter seien schriftliche Mietverträge vorgelegt worden. Die Abgabenbehörde bemängle, dass die Mietverträge weder datiert noch unterfertigt seien. Dies treffe nicht zu. Die Originalverträge seien sehr wohl datiert und mit dem gebührenschonenden, aber zivilrechtlich wirksamen Satz gefertigt "Ich der Vermieter (bzw. Mieter) erkläre mich mit den Vertragsbedingungen einverstanden." Die Mietverträge seien auf Grund der zu erwartenden Prüfung durch die Abgabenbehörde natürlich bereits zu Beginn des Bestandsverhältnisses schriftlich erstellt worden. Gemäß ABGB herrsche in Österreich das Prinzip der Privatautonomie vor. Es bestehe Form-, Inhalts- und Abschlussfreiheit. Nach dem Prinzip der Formfreiheit des § 883 ABGB könnten die Vertragsparteien selbst entscheiden, in welcher Form sie einen Vertrag abschließen. So könnten sie einen Vertrag mündlich, schriftlich, mit oder ohne Zeugen eingehen. Vereinbarten sie keine bestimmte Abschlussform, so genüge Mündlichkeit, ja sogar schlüssiges Verhalten. Es könne daher nicht nachvollzogen werden, weshalb laut Ansicht der Finanzverwaltung die gewählte Form im Geschäftsleben völlig unüblich sei. Eine Vielzahl von

Geschäften werde täglich nur durch mündliche Vereinbarungen geschlossen. Im vorliegenden Falle sei zur Beweissicherung die angeführte schriftliche Form gewählt worden.

Das Argument der Abgabenbehörde, dass einzelne Fahrzeuge vorerst in der KG aktiviert worden wären, treffe so nicht zu. Faktum sei, dass die Eingangsrechnungen auf die GmbH lauten. Weiters bleibe anzumerken, dass die laufende Buchhaltung durch das Unternehmen selbst erstellt werde und es üblich sei, dass im Zuge der Abschlussarbeiten diverse Umbuchungen durchgeführt würden. Eine Bilanzierung in der KG wäre weder handelsrechtlich noch abgabenrechtlich sachgerecht gewesen.

Laut Abgabenbehörde sei die Bezahlung von einzelnen Mietkaufsraten bis September 2004 durch die KG vorgenommen worden, obwohl die Rechnungen auf die GmbH ausgestellt worden wären. Auch diese Aussage treffe nicht zu, da sämtliche Zahlungen letztendlich wirtschaftlich von der GmbH zu tragen gewesen seien. Zwischen der GmbH und der KG seien 48 Monatsraten als Mieten vereinbart worden. Hiebei sei von der GmbH ein 10%iger Aufschlag verrechnet worden. Es sei nicht richtig, dass diese Konditionen mit einem fremden Dritten nie vereinbart worden wären. Die KG sei schwerpunktmäßig im Fernverkehr tätig. Durch die dauernde Belastung und sehr hohe Kilometerleistungen würden Fahrzeuge im Fernverkehr überdurchschnittlich abgenutzt. Der Restwert der Fahrzeuge verfalle dadurch innerhalb kürzester Zeit. Es sei auch nicht behauptet worden, dass es nicht unter Umständen am Ende der Laufzeit unter Entrichtung eines eventuellen geringen Restwertes zu einer Ablöse der Wirtschaftsgüter kommen könne.

Naturgemäß stehe es einem Unternehmen zu, Güter oder Dienstleistungen mit einem Gewinnaufschlag zu verrechnen. Die Weiterverrechnung von Finanzierungskosten, Verwaltungskosten, Risiko- und Gewinnaufschlägen sei sowohl betriebswirtschaftlich erforderlich als auch aus Gründen der Vermeidung von verdeckten Ausschüttungen unumgänglich. Aufschläge von bis zu 10% seien in dieser Branche und speziell im Leasingbereich durchaus üblich. Die Transportbranche habe in den vergangenen Jahren sehr stark unter dem internationalen Druck gelitten. Dies habe leider auch die KG nicht verschont. Die Eigenkapitalquote und somit die Bonität der KG seien dadurch massiv geschwächt worden. Das Eigenkapital der Bw. sei jedoch nach wie vor hoch positiv. Durch die positive Kapitalausstattung in der GmbH hätten in diesem Unternehmen bessere Konditionen als in der KG ausverhandelt werden können.

Richtig sei, dass die angeführten Fahrzeuge auf die KG zugelassen worden seien, jedoch seien diese Zulassungen laut Auskunft des zuständigen Versicherungsmaklers irrtümlich unrichtig und auch unrechtmäßig erfolgt. Fahrzeuge könnten ausschließlich für den Eigentümer (GmbH) und nicht für fremde Dritte (KG) zugelassen werden. Auf demselben Irrtum beruhe auch die

Haftpflicht und Kaskoversicherung. Es werde darauf verwiesen, dass ein Auseinanderfallen von Eigentümer und Versicherer zwar möglich, wenngleich auch ungewöhnlich ist. Hinsichtlich der zivilrechtlichen Haftung führe die Finanzverwaltung aus, dass diese nach den Haftungsbestimmungen des § 5 EKHG den Fahrzeughalter und somit die KG treffen würde. Dies sei nur insoweit richtig, als die Haftung den Fahrzeughalter treffe. Da sich jedoch das Fahrzeug im Eigentum der GmbH befindet und nur irrtümlich und unrechtmäßig (wie bereits ausgeführt) auf die KG zugelassen worden sei, so treffe eine eventuelle Haftung sehr wohl die GmbH.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes seien die Anspruchsvoraussetzungen für die Investitionszuwachsprämie für jedes Steuersubjekt getrennt zu beurteilen. Der VwGH teilt somit nicht die Überlegungen der Verwaltungspraxis in Richtung Konzernbetrachtung. Da die Bw. ein eigenes Steuersubjekt darstelle und an den beiden Gesellschaften (GmbH und KG) unterschiedliche Beteiligungs- und Gewinnverteilungsverhältnisse bestünden, sei eine Konzernbetrachtung nicht zulässig.

Hinsichtlich eventueller Missbrauchsüberlegungen gemäß § 22 BAD werde darauf hingewiesen, dass geplant sei, das Unternehmen sukzessive in eine Besitzgesellschaft (GmbH) und in eine Betriebsgesellschaft (KG) aufzuspalten. Hinsichtlich der Gewinnverteilung gebe es keine Identität in der GmbH (75,05 % Frau B, 24,95 % Frau A) und in der KG. In der KG werde das Ergebnis zu 5 % Frau B, zu 60% der GmbH und zu 35% Frau A zugewiesen. Durch die geplante Aufspaltung in Besitz- und Betriebsgesellschaft komme es somit auch zu einer gewünschten Veränderung in der Gewinnverteilung. Zum Gestaltungsmisbrauch (§ 22 BAD) habe sich der VwGH in seinem Erkenntnis vom 21.9.2006 (keine Konzernbetrachtung bei der IZP) auf die Feststellung beschränkt, dass nach seiner ständigen Rechtsprechung weder Leasingverträge noch sale-and-lease-back-Geschäfte als solche ungewöhnliche und unangemessene Gestaltungen seien und somit keinen Missbrauch darstellten.

Als Hauptargument für die Aberkennung der Investitionszuwachsprämie führe die Finanzverwaltung ins Treffen, dass unter Wegdenken der Effekte der Investitionszuwachsprämie die Verlagerung der Fahrzeuge in die GmbH nicht eindeutig betriebswirtschaftlich sinnvoll sei (RZ 8225 EStR). Ein derartiges Erfordernis sei jedoch durch das Gesetz nicht gedeckt. Im Gesetzestext des § 108e EStG finde sich keine entsprechende Regelung. Der UFS führe dazu in seiner Entscheidung vom 25.10.2004, RV/1050-W/03 unter Hinweis auf den überwiegenden Teil des Schrifttums aus, dass das Gesetz weder Neugründungen von der Prämie ausschließe noch sich mit der Frage beschäftige, wann eine Unternehmensgründung "eindeutig betriebswirtschaftlich sinnvoll" sei. Der UFS führe weiter aus, "ob eine Unternehmensgründung betriebswirtschaftlich sinnvoll ist, hat das Finanzamt nicht zu entscheiden. Die betriebswirtschaftliche Notwendigkeit bzw. Sinnhaftigkeit einer

Investition ist nicht von den Abgabenbehörden, sondern vielmehr vom jeweiligen Unternehmer zu beurteilen".

In ständiger Rechtsprechung seien vom Verwaltungsgerichtshof Grundsätze entwickelt worden, mit deren Hilfe Missbrauchstatbestände festgestellt werden könnten. So werde Missbrauch dann angenommen, wenn die rechtliche Gestaltung im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen sei und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung finde. Eine ungewöhnliche Gestaltung werde nicht als Missbrauch klassifiziert, wenn für sie außersteuerliche Gründe vorlägen. Dies könnten betriebswirtschaftliche, mietrechtliche, zivilrechtliche oder sozialversicherungsrechtliche Gründe sein. Für die Bw. bestünden eine Reihe von außersteuerlichen Gründen, welche zur gewählten Gestaltung geführt hätten.

Es gebe Überlegungen der Finanzverwaltung, wonach im Fall einer Mitunternehmerschaft die Investitionszuwachsprämie von der Mitunternehmerschaft und nicht von den einzelnen Gesellschaftern zu beanspruchen sei. Diese Ansicht gehe wohl ins Leere, da § 108e EStG keine Festlegung des Anspruchsberechtigten enthalte. Darüber hinaus stelle das streitgegenständliche Vermögen keinesfalls Sonderbetriebsvermögen dar, da die abgeschlossenen Mietverträge beiderseits betrieblich veranlasst seien und fremdüblich gestaltet seien. Aus diesem Grunde seien diese Leistungsbeziehungen auch mit steuerlicher Wirkung anzuerkennen. Hinzuweisen bleibe auch darauf, dass die bestandgebende Gesellschaft und die bestandnehmende Gesellschaft eigene Betriebe darstellten und unterschiedliche Gesellschafterstrukturen aufweisen. Im Bereich der Körperschaftsteuer werde die Maßgeblichkeit der Rechtsform sehr streng betont und eingehalten (Zorn in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar RZ 8 zu § 108e EStG). Überlegungen der Finanzverwaltung, wonach die Investitionszuwachsprämie im Konzern auch deshalb nicht zustehe, weil das wirtschaftliche Eigentum an den angeschafften Wirtschaftsgütern anders als zivilrechtlich zuzurechnen sei, begegne der VwGH in seinem Erkenntnis vom 21.9.2006, 2006/15/0236 folgendermaßen: „In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass das der Körperschaftsbesteuerung zugrunde liegende Trennungsprinzip grundsätzlich die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter (bzw. verbundenen Gesellschaften) bedingt. Als Folge dessen kann auch das wirtschaftliche Eigentum einer Gesellschaft an einem Wirtschaftsgut nicht schon im Hinblick auf die Einflussmöglichkeit des (Allein)Gesellschafters in Frage gestellt sein.“ Da im vorliegenden Falle schriftliche und fremdübliche Verträge vorlägen, darüber hinaus an den Gesellschaften unterschiedliche Beteiligungsverhältnisse bestünden, könne es keinen Zweifel geben, dass die Investitionszuwachsprämie von der GmbH beantragt werden dürfe.

Da es keinerlei Deckung im Gesetz finde, dass die Finanzverwaltung die betriebswirtschaftliche Sinnhaftigkeit einer Investition beurteilen dürfe und darüber hinaus eine Reihe außersteuerlicher Gründe für die Wahl der vorliegenden Gestaltung zu Grunde lägen (Trennung in Besitz- und Betriebsgesellschaft, Optimierung Finanzierungsstruktur, Optimierung Haftungsstruktur, geänderte Gewinnverteilung, Optimierung Sozialversicherung) und somit fremdübliche Gestaltungen vorlägen, werde der Antrag gestellt, die Investitionszuwachsprämie in voller Höhe zu gewähren.

Die Berufung wurde vom Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat direkt vorgelegt.

Der Unabhängige Finanzsenat führte Ermittlungen hinsichtlich der Fahrzeuge und der entsprechenden Verträge durch. Deren Ergebnis wird unter Pkt. 1) Sachverhalt dargestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Sachverhalt:

Den vom Finanzamt vorgelegten Verwaltungsakten sowie den Schriftsätzen der Bw. und den Vorhaltsbeantwortungen im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat ist folgender entscheidungsrelevante Sachverhalt zu entnehmen:

A) Allgemeines:

Die Bw. ist die Komplementärin der XY-GmbH&CoKG, die das Transportgewerbe ausübt. Die GmbH ist nicht operativ tätig, sondern übt lediglich die Geschäftsführung der KG aus. Gesellschafter der GmbH sind Frau B und Frau A, nämlich Mutter und Tochter. Sie sind auch die Kommanditistinnen der XY-GmbH&CoKG. Die GmbH hatte bis zum Bilanzstichtag im Jahr 2004 kein abnutzbares Anlagevermögen, es befanden sich die Lastkraftfahrzeuge und die sonstige Betriebs- und Geschäftsausstattung ausschließlich im Eigentum der operativ tätigen KG. Die Bilanzen der Bw. weisen als nennenswerte Aktiva lediglich die Beteiligung an der XY-GmbH&CoKG aus.

B) Anschaffung der Fahrzeuge – Mietkaufverträge:

Im Jahr 2004 erwarb die GmbH vier Sattelzugfahrzeuge sowie zwei Sattelanhänger, wobei diese Fahrzeuge von der Leasing-KG mittels Mietkaufverträgen angeschafft wurden. Der Mietkaufvertrag mit der Nr. 1 vom März 2004 lautet auf die KG als Mietkäuferin, die anderen Mietkaufverträge – die späteren Datums sind – weisen die GmbH als Mietkäuferin aus. Die Mietkaufverträge wurden jeweils für die Dauer von vier Jahren abgeschlossen, die Vertragssummen (in den Mietkaufverträgen bezeichnet als „Kaufpreis netto“) sind jeweils in 48 gleich hohen Monatsraten, fällig zum Monatsersten, zu entrichten. Der Zinsanteil des Leasingentgeltes wird vierteljährlich dem 3-Monats-Euribor angepasst. Mit der Bezahlung

dieser Monatsraten sind die gesamten Anschaffungskosten getilgt, sodass die Rechtsgeschäfte einem Kaufvertrag gegen Ratenzahlung gleich kommen. Mit der Bezahlung der letzten Rate erlischt der Eigentumsvorbehalt der Leasing-KG und das volle Eigentumsrecht geht auf die Bw. über. Integrierender Vertragsbestandteil dieser Mietkaufverträge sind allgemeine Geschäftsbedingungen. Diese wurden trotz mehrfacher Aufforderung durch den Unabhängigen Finanzsenat nicht vorgelegt.

C) Bilanzierung und Nutzungsdauer:

In der Bilanz der Bw. zum 28.2.2005 wurden die sechs Fahrzeuge mit den Anschaffungskosten erfasst, die als „Kaufpreis netto“ in den Mietkaufverträgen ausgewiesen sind. Diese Beträge beinhalten jedoch nicht nur die Investitionskosten der Leasinggeberin, sondern auch die in diese Kaufpreise hineinkalkulierten Zinsen. Zur Ermittlung der steuerlichen Anschaffungskosten der Bw. wäre jedoch der Zinsenanteil herauszurechnen gewesen (Nidetzky/Quantschnigg, Leasing, S 64). Die Bw. gab die Investitionskosten der Leasinggeberin mit € 81.000,- bzw. 80.000,- für die Sattelzugfahrzeuge an und mit € 60.400,- bzw. € 61.500,- für die Sattelauflieder. Die darauf entfallenden, im Kaufpreis laut Mietkaufverträgen enthaltenen Zinsen betragen jeweils etwa 3%. Dies entspricht auch dem im Jahr 2004 geltenden 3-Monats-Euribor von 2,11% (siehe home-page der Österreichischen Nationalbank, www.oenb.at/isaweb/report.do?report=2.6). Diese Feststellung wurde der Bw. zur Stellungnahme vorgehalten und blieb unwidersprochen.

Die Nutzungsdauer der Fahrzeuge wurde in den Bilanzen der Bw. mit fünf Jahren angenommen. Eine eben solange Nutzungsdauer wurde auch dem UFS mit Vorhaltsbeantwortung der Bw. vom 11.9.2008 bekannt gegeben. Demgegenüber geht die Bw. in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 27.11.2008 plötzlich von einer unter fünf Jahre liegenden Nutzungsdauer der Sattelfahrzeuge aus und legte dazu ein Schreiben eines Innsbrucker Rechtsanwaltes vor, der speziell Transportunternehmen – darunter auch die XY-GmbH&CoKG – vertritt. In diesem Schreiben wird von einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von Sattelzugfahrzeugen im internationalen Güterverkehr von zwei – drei Jahren gesprochen, und zwar bezogen auf die Jahre vor 2004. Dies hängt mit dem Transitvertrag zwischen der EU und Österreich und dem Öko-Punktesystem zusammen, welches von den Transportunternehmen Investitionen in die neueste Motorentechnologie erfordert habe. Nachdem im Jahr 2005 festgestanden sei, dass der Transitvertrag nicht verlängert würde bzw. keine ähnliche Vereinbarung mehr zustande gekommen sei, habe sich ab 2005 die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von Sattelzugfahrzeugen wieder auf fünf Jahre erhöht.

D) Mietverträge:

Da die genannten Fahrzeuge im Transportunternehmen der KG zum Einsatz gelangen sollten, wurden zwischen der Bw. als Vermieterin und der KG als Mieterin Mietverträge abgeschlossen. Zur monatlichen Mietzinsberechnung wurden die entsprechenden Kaufpreisraten, welche die Bw. an die Leasing-KG zu entrichten hatte, zuzüglich eines Aufschlages von 10% herangezogen. Zur Dauer des Mietvertrages wird festgehalten, dass die Mietperiode mit der Übergabe der Fahrzeuge beginnt und mit der Rückgabe der Fahrzeuge endet. Unter Pkt. 5. (Mietzins) dieser Mietverträge wird festgehalten, dass die Mietdauer insgesamt 48 Monate beträgt, der Mietzins sohin über diesen Zeitraum zu entrichten ist. Die Miete ist jeweils zum Monatsletzten zur Zahlung fällig (Pkt. 5.2). Eine ordentliche Kündigung des Mietvertrages während der Mietperiode ist nicht möglich (Pkt. 2.1). Eine beiderseitige Kündigungsmöglichkeit besteht lediglich bis zur Übergabe des Wirtschaftsgutes. Sollte der Mieter von dieser Kündigungsmöglichkeit Gebrauch machen, so schuldet er dem Vermieter den halben Mietzins. Vereinbarungen über etwaige Ausgleichszahlungen anlässlich der Rückgabe der Fahrzeuge wurden in diesen Verträgen nicht getroffen. Die Verträge sind nicht unterzeichnet, sondern mit folgender Klausel gefertigt: „Ich, der Vermieter (bzw. ich, der Mieter) erkläre mich mit den Vertragsbestimmungen einverstanden.“ Die Verträge enthalten weiters umfangreiche Haftungsverpflichtungen der KG, während die Haftung des Vermieters eingeschränkt ist auf Schäden, die aus unerlaubten Handlungen oder schuldhafte Vertragsverletzungen resultieren. Befragt zur Außenwirkung der Mietverträge teilte die Bw. mit, dass die Verträge der Finanzverwaltung sowie der Leasing-KG vorgelegen seien.

E) Sonstiges:

Die Aktivierungen der Sattelzugmaschine Volvo, Kz. xxx1 am 9.3.2004 und des Sattelanhängers, Kz. xxx2 am 16.6.2004 wurden in der KG vorgenommen, obwohl die vorgelegten Rechnungen auf die GmbH ausgestellt worden waren. Auch die Bezahlung der Mietkaufarten für diese Fahrzeuge wurde bis September 2004 von der KG durchgeführt. Erst mit 29.10.2004 erfolgte die buchmäßige Übertragung dieser Fahrzeuge und der Verbindlichkeiten auf die GmbH und in weiterer Folge die gegenseitige Verrechnung der bis dahin angefallenen Mietkaufarten sowie Mieten. Erst die Anschaffungs- sowie die Zahlungsvorgänge betreffend die weiteren Fahrzeuge wurden auch buchhalterisch im Rahmen der GmbH abgewickelt. Sämtliche behördlichen Zulassungen der gegenständlichen Fahrzeuge weisen als Halterin und Haftpflichtversicherte die KG aus, dies wird auch durch diverse im Veranlagungsakt erliegende Versicherungspolizzen dokumentiert.

Der gesamte „restliche“ Fuhrpark befindet sich weiterhin im Eigentum der KG, auch das übrige Anlagevermögen ist in den Büchern der KG erfasst. Die KG nahm in den Jahren nach 2004 auch weitere Anschaffungen von Lastkraftwagen (Sattelzugmaschinen) vor, wobei die Nutzungsdauer von im Jahr 2005 angeschafften gebrauchten Fahrzeugen mit drei Jahren

angenommen wurde und die Nutzungsdauer von im Jahr 2006 angeschafften Neufahrzeugen mit sechs Jahren angenommen wurde (siehe Jahresabschluss zum 28.2.2007). Einer in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes enthaltenen Darstellung ist zu entnehmen, dass die KG im Jahr 2004 Verkäufe von Sattelzugmaschinen vornahm, die bereits fünf bis sechs Jahre alt waren. Dabei erzielte sie Erlöse von etwa 20 - 25% der jeweiligen Anschaffungskosten.

2.) Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 108e EStG 1988 kann für den Investitionszuwachs von prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern eine Investitionszuwachsprämie von 10% geltend gemacht werden. Voraussetzung ist, dass die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung im Wege der Absetzung für Abnutzung abgesetzt werden.

Für die Investitionszuwachsprämie kommen nur abnutzbare, ungebrauchte und körperliche Wirtschaftsgüter in Betracht (§ 108e Abs. 2 EStG). Darüber hinaus enthält dieser Absatz eine Aufzählung der nicht prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter. Bemessungsgrundlage ist der Investitionszuwachs, also die Differenz zwischen den steuerlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Wirtschaftsgüter und dem Durchschnitt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern der letzten drei Wirtschaftsjahre.

Im hier zu beurteilenden Fall steht fest, dass die gegenständlichen Wirtschaftsgüter (Sattelzugmaschinen und Auflieger) an sich prämienbegünstigt sind. Streitgegenstand ist jedoch die Frage, wer Anspruchsberechtigter dieser Prämie ist. Im Hinblick auf die Bemessungsgrundlage der Prämie (Investitionszuwachs der Vorjahre) hat die Entscheidung über diese Frage Auswirkung auf die Höhe der Prämie.

Vorweg wird bemerkt, dass der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 21.9.2006, 2006/15/0236 der sogenannten „Konzernbetrachtung“ eine Absage erteilt hat und ausgeführt hat, dass die Anspruchsvoraussetzungen für die Investitionszuwachsprämie für jedes Steuersubjekt getrennt zu beurteilen sind. Richtig ist auch, dass die Finanzverwaltung nicht die betriebswirtschaftliche Sinnhaftigkeit von Investitionen zu prüfen hat (siehe UFS 25.10.2004, RV/1050-W/03).

Das Einkommensteuergesetz enthält in seinem § 108e keine Festlegung des Anspruchsberechtigten. Zorn vertritt in Hofstätter/Reichel, Kommentar zum EStG 1988, § 108e TZ 6 die Auffassung, dass analog zu §§ 108c und 108d folgende Personen Begünstigte sein können:

- eine natürliche Person (Steuerpflichtiger, der nicht Mitunternehmer ist)
- eine Mitunternehmerschaft (§ 23 Z 2 EStG)

-eine Körperschaft (§ 24 Abs. 6 KStG).

Im Fall einer Mitunternehmerschaft ist die Investitionszuwachsprämie von der Mitunternehmerschaft und nicht von den einzelnen Gesellschaftern zu beanspruchen. Auch wenn der Vorgang das Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers betrifft, ist nicht der Gesellschafter, sondern die Mitunternehmerschaft anspruchsberechtigt (vgl. VwGH 21.9.1993, 93/14/0137; Wiesner/ Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 108e Anm.16).

Die Bw. betrachtet sich im vorliegenden Fall als prämienanspruchsberechtigt, weil die begünstigten Wirtschaftsgüter von ihr angeschafft wurden und in ihrem (wirtschaftlichen) Eigentum stehen. Bisher hatte die Bw. lediglich die Geschäftsführung der XY-GmbH&CoKG inne. Die KG übte und übt nach wie vor die gesamte operative Tätigkeit des Unternehmens aus, nämlich das Transportgewerbe. Dementsprechend befindet sich (mit Ausnahme der gegenständlichen Fahrzeuge) der gesamte Fuhrpark und auch das sonstige abnutzbare Anlagevermögen in den Büchern der KG.

Da auch die gegenständlichen Fahrzeuge ausschließlich von der KG genutzt werden, schloss die Bw. mit der KG Mietverträge über die genannten Fahrzeuge ab. Leistungsbeziehungen zwischen einer Personengesellschaft und dem Betrieb eines Gesellschafters werden wie zwischen zwei fremden Unternehmen anerkannt, wenn sie zu fremdüblichen Bedingungen erfolgen (zwischenbetrieblicher Leistungsaustausch; siehe Kauba in Doralt, EStG - Kommentar, § 23 TZ 273 und die dort zitierte VwGH-Judikatur). Auf Grund des Naheverhältnisses der Vertragspartner sind die Mietverträge daher einer Prüfung zu unterziehen, ob sie den Anforderungen entsprechen, die Judikatur und Literatur an Verträge zwischen nahe Angehörige stellen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen voraus, dass sie

- a) nach außen hinreichend zum Ausdruck kommen, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten,
- b) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- c) auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. etwa das VwGH Erk v. 26.5.1999, 99/13/0039).

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.

Diese Kriterien sind auch bei gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen, wie sie im gegenständlichen Fall vorliegen, von Bedeutung (zB VwGH 6.10.1992, 88/14/0045; 24.10.1995, 92/14/0020; 26.7.2007, 2005/15/0013; siehe auch Renner in Doralt, EStG-Kommentar, § 2 TZ 159/2). Die beiden Kommanditistinnen der XY-GmbH&CoKG sind

gleichzeitig die Gesellschafterinnen der berufungswerbenden Komplementär GmbH und darüber hinaus in gerader Linie miteinander verwandt (Mutter und Tochter).

Die gegenständlichen Mietverträge wurden schriftlich abgeschlossen, aber nicht unterschrieben. Vielmehr erklären sich der Vermieter und der Mieter jeweils mit handschriftlichem Vermerk mit den Vertragsbedingungen einverstanden. Das Finanzamt hat bereits zu Recht eingewandt, dass diese Form des Vertragsabschlusses wohl zivilrechtlich gültig ist, aber im Wirtschaftsleben bei Verträgen dieser Größenordnung zwischen Fremden nicht üblich ist. Auch ist nicht ersichtlich, durch welche Organe die GmbH und die KG bei den Vertragsabschlüssen vertreten wurden.

Die Mietverträge sehen die Gebrauchsüberlassung der streitgegenständlichen Fahrzeuge an die KG für die Dauer von vier Jahren vor, dafür hat die KG an die Bw. einen monatlichen Mietzins zu leisten. Dieser Mietzins ist um 10% höher als die Monatsraten, welche die Bw. an die Leasing-KG zu bezahlen hat. Die Berufungsausführungen bezeichnen diesen Aufschlag, der eine Finanzierungskomponente und eine Gewinnaufschlagskomponente habe, als in der Leasingbranche üblich. In der Vorhaltsbeantwortung vom 27.11.2008 wird auch noch dargelegt, dass der 10%ige Aufschlag einer Fixzinsvereinbarung auf Basis eines Zinssatzes von 4,75% (Laufzeit jeweils 48 Monate) entspreche und dass dieser Zinssatz laut Bestätigung der X-Bank zum Zeitpunkt der Vertragsabschlüsse marktüblich gewesen sei.

Wie bereits ausgeführt wurden die – zwischen fremden Dritten abgeschlossenen – Mietkaufverträge mit einem Basiszinssatz von etwa 3% abgeschlossen. Mit Bezahlung von 48 Monatsraten sind die gesamten Anschaffungskosten der Fahrzeuge „ausfinanziert“ und geht das (zivilrechtliche) Eigentum an den Fahrzeugen auf die Bw. über. Demgegenüber sehen die Mietverträge Mietzinsbeträge vor, die 10% höher sind als die jeweiligen Mietkaufraten. Das bedeutet also, dass ein 10%iger Aufschlag auf die Investitionskosten und auf die Finanzierungskosten der Leasing-KG vorgenommen wurde. Im Ergebnis bewirkt dies aber nicht – wie von der Bw. dargestellt – eine Verzinsung von 4,75%, sondern von etwa 7,8 %. Diese Feststellung wurde der Bw. mit Vorhalt des UFS vom 4.11.2008 zur Kenntnis gebracht und blieb unkommentiert.

Das von der Bw. vorgelegte Rechenmodell einer fiktiven Fixzinsvariante geht von der Kreditfinanzierung von Anschaffungskosten aus, die bereits die Finanzierungskosten der Leasing-KG enthalten. Um den Fremdvergleich richtig zu gestalten müsste man nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates jedoch von den Nettoanschaffungskosten, also vom marktüblichen Preis ausgehen, den der Erwerber eines Lastkraftfahrzeugs seinem Händler zu bezahlen hat. Dabei ergibt ein 10%iger Aufschlag wie in den gegenständlichen Mietverträgen aber einen (fiktiven) Fixzinssatz von etwa 8%.

Die Bw. geht in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 27.11.2008 von einem Ende 2004 marktüblichen Fixzinssatz von 4,75% aus. Dass ein Zinssatz von 8% fremdüblich wäre, wird auch von der Bw. nicht behauptet. Daraus geht bereits hervor, dass derartige Verträge zwischen Fremden nicht abgeschlossen worden wären. Hätte die KG direkt mit der Leasing-KG Mietkaufverträge geschlossen – analog zu den von der Bw. real abgeschlossenen Verträgen, so hätten die Finanzierungskosten anfangs wesentlich weniger als die Hälfte betragen und wären auch bei steigendem Zinssatz (aktuell laut Auskunft der Leasing-KG etwa 5,75%) noch deutlich niedriger, zumal der Zinsenanteil der späteren Leasingentgelte immer geringer wird. Und hätte die KG einen Kreditvertrag mit Fixzinssatzvereinbarung abgeschlossen, so wäre der Finanzierungsaufwand laut Darstellung der Bw. linear mit 4,75% zu beziffern gewesen, anstatt mit 7,8%.

Das in diesem Zusammenhang vorgebrachte Argument, die GmbH hätte wegen ihrer guten Bonität bessere Konditionen bei der Anschaffung der Fahrzeuge erwirken können, ist nicht nachvollziehbar, zumal die Bw. dafür jeglichen Beweis schuldig geblieben ist. Bis zur Bilanzierung der Fahrzeuge hatte die Bw. als einzige nennenswerten Aktivposten ihre Beteiligung an der KG auszuweisen. Sonstiges Vermögen, insbesondere Finanzanlagen, ist nicht vorhanden. Wenn die Bw. tatsächlich bessere Einkaufskonditionen hätte, wäre es wirtschaftlich sinnvoll gewesen, diese auch schon bisher zu nutzen bzw. auch in den späteren Anschaffungsjahren zu nutzen.. Dies ist aber – wie unter Pkt.1) dargestellt – nicht geschehen.

Die Mietkaufverträge zwischen der Leasing-KG und der Bw. sehen eine volle „Ausfinanzierung“ der Fahrzeuge innerhalb der Vertragslaufzeit (48 Monate) vor. Laut Auskunft der Leasing-KG gibt es nach Vertragsablauf keinen bei ihr aushaltenden Restwert. Mit Bezahlung der letzten Rate geht jedoch das volle Eigentumsrecht auf die Bw. über, sodass sie das Verwertungsrecht hat.

Die Mietverträge sehen bei der Kalkulation der Mietzinsbeträge keinen Restwert nach Ablauf von vier Jahren vor. Dies widerspricht der Tatsache, dass die Fahrzeuge in den Bilanzen der Bw. mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von fünf Jahren erfasst sind. Es widerspricht auch der Aussage der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 11.9.2008, in der ebenfalls von einer fünfjährigen Nutzungsdauer ausgegangen wird. Erstmals in der Vorhaltsbeantwortung vom 27.11.2008 wird eine kürzere Nutzungsdauer behauptet, nämlich zwei bis drei Jahre. Die in diesem Zusammenhang vorgebrachte Argumentation (Transitvertrag und Ökopunktesystem) verliert den eigenen Angaben zufolge ab 2005 die Bedeutung, sodass „*sich der Zyklus für den Austausch der LKW im internationalen Güterverkehr ab 2005 wieder auf die erwähnten fünf Jahre erhöhte...*“ (siehe Schreiben Rechtsanwalt vom 24.11.2008). Die gegenständlichen Fahrzeuge wurden im Jahr 2004 (größtenteils in der zweiten Jahreshälfte) neu angeschafft. Da ab 2005 jedenfalls (wieder) von einer

Nutzungsdauer von fünf Jahren auszugehen ist, kommt dem Vorbringen keinerlei Relevanz zu. In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass die KG für im Jahr 2006 angeschaffte Lastkraftwagen von einer Nutzungsdauer von sechs Jahren ausgeht.

Wenn man aber tatsächlich eine kürzere Nutzungsdauer der Fahrzeuge annehmen müsste, so wäre für das Berufungsvorbringen nichts gewonnen. Die Mietverträge zwischen der Bw. und ihrer eigenen KG wurden auf die Dauer von 48 Monaten abgeschlossen und schließen ein Kündigungsrecht während der Mietperiode dezidiert aus. Entspricht die Grundmietzeit (hier 48 Monate) der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer, so wären die Mietgegenstände bei einem Vollamortisationsvertrag nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dem Mieter zuzurechnen (Renner in Doralt, EStG-Kommentar, § 2 TZ 131ff; VwGH 29.6.1995, 93/15/0107). Bei einer angenommenen Nutzungsdauer der Lastkraftfahrzeuge von vier Jahren oder darunter hätte also die KG das wirtschaftliche Eigentum an den Fahrzeugen, sodass eine Investitionszuwachsprämie von der GmbH aus diesem Grund nicht beansprucht werden könnte. Außerdem wäre bei einer behaupteten Nutzungsdauer von zwei bis drei Jahren die gegenständliche Vertragsgestaltung erst recht nicht fremdüblich, denn kein fremder Dritter würde einen Mietvertrag über die unkündbare Dauer von 48 Monaten abschließen, wenn der Mietgegenstand nur zwei bis drei Jahre vertragskonform genutzt werden könnte.

Der Unabhängige Finanzsenat ist aufgrund dieser Überlegungen der Überzeugung, dass von einer Nutzungsdauer der Fahrzeuge von zumindest fünf Jahren auszugehen ist, sodass es nach Ablauf der Mietdauer jedenfalls einen Restwert geben muss. Fest steht, dass keine Kaufoption der KG nach Ablauf der Mietdauer und auch keine „Ausgleichszahlung“ vereinbart wurde. Die Mietverträge sind daher auch insofern als nicht fremdüblich zu qualifizieren, als die Kalkulation der Mietzinshöhe den Restwert völlig unberücksichtigt lässt. Der Restwert würde im Wirtschaftsleben zwischen fremden Vertragspartnern auch dann berücksichtigt werden, wenn er gering wäre. Ein „*eventueller geringer Restwert*“ wird auch von der Bw. in ihrer Berufung vom 5.1.2007 nicht ausgeschlossen. Dazu wird aber bemerkt, dass die tatsächlichen Anlagenverkäufe der KG für einen nicht unbedeutlichen Restwert sprechen. Wie bereits in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes ausgeführt, verkaufte die KG im September 2004 mehrere Zugmaschinen, darunter eine mit dem Anschaffungsjahr 1998 und eine weitere mit dem Anschaffungsjahr 1999. Für beide Zugmaschinen konnte ein Erlös von etwa einem Viertel der Anschaffungskosten erzielt werden. Auf die genaue Darstellung dieser Vorgänge in der BVE vom 23. August 2006 wird verwiesen.

Die bisherige Darstellung des Inhaltes der Mietverträge lässt bereits erkennen, dass die KG wirtschaftlich viel schlechter gestellt ist, als wenn sie selbst als Käuferin der Fahrzeuge aufgetreten wäre. Auch die sonstige Ausgestaltung der Vorgänge lässt nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates keinerlei Vorteile für die KG erkennen, die sie bewegen könnten,

die dargestellten wirtschaftlichen Nachteile in Kauf zu nehmen. So sind sämtliche gegenständlichen Fahrzeuge behördlich auf die KG zugelassen, welche auch als Versicherungsnehmerin der Haftpflichtversicherung auftritt. Der Einwand in der Berufung, diese Zulassung beruhe auf einem Irrtum, ist irrelevant, weil vom tatsächlichen Sachverhalt auszugehen ist und auch nicht dargestellt wurde, dass die Bw. eine Zulassung auf ihren Namen vornehmen lassen würde. Die KG ist demgemäß Halterin der Fahrzeuge, sodass sie auch die gesetzliche Haftung des Fahrzeughalters trifft (§ 5 EKHG). Aber auch die vertragliche Gestaltung der Haftung ist so ausgeformt, dass die KG für nahezu sämtliche Schäden haftet (siehe Pkt. 7 der Mietverträge: zB bei Unfällen für Reparaturen oder den Wiederbeschaffungswert des Fahrzeuges; für alle Schäden, die durch das Ladegut, durch einen nichtberechtigten Fahrer, eine unsachgemäße Behandlung des Fahrzeugs, eine Nutzung des Fahrzeugs zu verbotenen Zwecken oder durch Einwirkung Dritter entstehen, wenn sich der Schadensverursacher nicht ermitteln lässt). Demgegenüber ist die Haftung des Vermieters eingeschränkt auf den Schadensfall, der auf einer schuldenhaften unerlaubten Handlung oder einer schuldenhaften Vertragsverletzung beruht. Es kann daher auch in diesem Punkt kein Vorteil für die KG erblickt werden. Die ganze Vertragsgestaltung lässt völlig offen, worin die Leistungen der Bw. bestehen sollten, die eine derart hohe Verzinsung rechtfertigen könnten.

In der Berufung wird als weiteres Argument vorgebracht, es sei geplant, das Unternehmen sukzessive in eine Besitz- und in eine Betriebsgesellschaft aufzuspalten. Den bislang vorliegenden Bilanzen ist jedoch nichts Derartiges zu entnehmen, und sonstige Beweise wurden dafür nicht erbracht. Die Bw. hält nach wie vor lediglich die gegenständlichen Fahrzeuge in ihrem Betriebsvermögen, während die KG auch in den Jahren 2005 und 2006 weitere Neuinvestitionen in ihren Fuhrpark vornahm (siehe Jahresabschlüsse zum 28.2.2007). Diese Tatsache spricht jedenfalls gegen die vorgebrachte Behauptung und auch dagegen, dass die GmbH bessere Anschaffungskonditionen als die KG habe.

Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates besteht kein Zweifel daran, dass derartige Mietverträge wie die hier vorliegenden zwischen einander fremden Vertragsparteien nicht abgeschlossen werden würden. Die gewählte Vertragsgestaltung bringt für die KG massive wirtschaftliche Nachteile mit sich, denen keine erkennbaren Vorteile gegenüberstehen. Eine fremdübliche Vertragsgestaltung liegt somit keinesfalls vor, daher müssen die sonstigen Voraussetzungen für steuerlich anzuerkennende Verträge zwischen nahen Angehörigen nicht mehr weiter untersucht werden.

Dies führt aber dazu, dass die Leistungsbeziehung zwischen KG und Bw. als solche steuerlich nicht anerkannt werden kann. Es liegen also keine abgabenrechtlich relevanten Mietverträge vor, vielmehr handelt es sich bei den Fahrzeugen um Sonderbetriebsvermögen. Sonderbetriebsvermögen liegt vor, wenn ein Gesellschafter Wirtschaftsgüter, die in seinem

Eigentum stehen, der Gesellschaft zur Nutzung überlässt. Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb der Gesellschaft dienen, zählen somit auch dann, wenn sie nicht der Gesellschaft, sondern dem Gesellschafter gehören, zum Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft (Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 4 Abs. 1 TZ 73 f; Quatschnig/Schuch, ESt - Handbuch, § 23 TZ 37; VwGH 14.12.2000, 95/15/0100; 19.5.2005, 2000/15/0179; siehe dazu auch UFS 22.10.2008, RV/0208-S/07). Maßgebend ist bei Mitunternehmerschaften der Investitionszuwachs in Bezug auf prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter sowohl des Gesellschaftsvermögens als auch des Sonderbetriebsvermögens (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG, § 108e Anm.16).

Aus den dargelegten Gründen ist die Bw. nicht Anspruchsberechtigte für die Investitionszuwachsprämie betreffend die gegenständlichen Fahrzeuge. Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, am 10. Dezember 2008