



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der F\*\*\*GmbH., Adresse1, vertreten durch die MGI Radstadt Steuerberatung GmbH, 5550 Radstadt, Salzburgerstraße 22, vom 20. November 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See, vertreten durch Dr. Hubertus Zobler, vom 23. Oktober 2006 betreffend die Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Kalenderjahr 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung und im Firmenbuch unter FN\*YYY registriert.

Die Berufung richtet sich gegen den Bescheid vom 23. Oktober 2006, mit dem die Gutschrift der Investitionszuwachsprämie gem. § 108e EStG 1988 (kurz IZP) für 2004 verweigert wurde. Nachdem das Finanzamt auch die dagegen erhobene Berufung vom 20. November 2006 mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Februar 2007 als unbegründet abgewiesen hatte, ergriff die steuerlich vertretene Berufungswerberin mit Schreiben vom 13. März 2007 das wiederum als „Berufung“ bezeichnete Rechtsmittel. Dieses wurde vom Finanzamt als Vorlageantrag gewertet und mit 10. April 2007 an den Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

Die Abgabenbehörde 2. Instanz beauftragte das Finanzamt daraufhin am 4. Februar 2008 mit weiteren Ermittlungen und übermittelte einen Fragenkatalog. Das Finanzamt leitete diese Fragen mit Schreiben vom 13. Februar 2008 leicht modifiziert an die Berufungswerberin

weiter. Die Beantwortung erfolgte vorerst unvollständig und wurde sodann – nach Urgenz durch das Finanzamt und den Unabhängigen Finanzsenat - zuletzt mit Schreiben vom 28. Mai 2008 ergänzt.

Mit Schreiben vom 30. Juli 2008 fasste der Unabhängige Finanzsenat den entscheidungsrelevanten und in den Akten abgebildeten Sachverhalt noch einmal zusammen und gab der Berufungswerberin Gelegenheit zur Stellungnahme. Diese Stellungnahme erfolgte mit Schreiben vom 27. August 2008 und wird in der Folge im Zuge der Darstellung des Sachverhaltes wiedergegeben.

Weiters wurde der Berufungswerberin mit E-Mail vom 22. September 2008 Gelegenheit zur Stellungnahme zu den Ermittlungsergebnissen bei der B\*\*\*AG und der H\*\*\*LeasingGmbH gegeben. Diese erfolgte mit Schreiben vom 9. Oktober 2008 und ist nachstehend eingearbeitet.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenats basiert somit auf dem folgendem Sachverhalt, der in den Akten des Finanzamtes sowie dem Rechtsmittelakt abgebildet ist und der der Berufungswerberin mit Schreiben vom 30. Juli 2008 und 22. September 2008 zur abschließenden Stellungnahme übermittelt wurde.

Die diesbezüglichen Äußerungen in den Stellungnahmen vom 27. August 2008 und 9. Oktober 2008 werden im Zuge der Darstellung des Sachverhaltes wiedergegeben.

Soweit nicht besonders angegeben sind die Entscheidungsgrundlagen zwischen den Verfahrensparteien unstrittig.

## **1 Sachverhalt und Beweiswürdigung**

Die beantragte IZP 2004 von EUR 28.919,80 resultiert aus der Anschaffung einer Pistenraupe im Dezember 2004 mit Anschaffungskosten von EUR 289.198.

Dieses Gerät wurde dem Berufsbegehren nach von der Berufungswerberin an die F\*\*\*GmbH&CoKG. vermietet, die eine Sesselbahn betrieb und als deren alleinige Komplementärgesellschaft die Berufungswerberin fungierte. Beide Gesellschaften bilanzierten mit Bilanzstichtag 31. Oktober.

Die Berufungswerberin war bis dahin nur als geschäftsführende Arbeitsgesellschafterin der KG in Erscheinung getreten und hatte im Vergleichszeitraum (Wirtschaftsjahre 2000/01 bis 2002/03) keine Investitionen von prämiengünstigen Wirtschaftsgütern getätigt. Den Akten sind auch nach dem Erwerb des streitgegenständlichen Gerätes keine weiteren Anschaffungsvorgänge mehr zu entnehmen.

Die relevanten IZP-begünstigten Investitionen der F\*\*\*GmbH&CoKG. im Kalenderjahr 2004 betrugen EUR 24.802, die durchschnittlichen Investitionen im Vergleichszeitraum EUR 221.297. Damit lag ein durchschnittlicher Investitionsüberhang aus den Vorjahren von EUR 196.495 vor. Die Anschaffung des Pistengerätes durch die KG selbst hätte deshalb zwar zu einem begünstigten Investitionszuwachs geführt, dieser wäre aber um den oben errechneten Überhang zu kürzen gewesen und damit nur mit EUR 92.703 steuerlich wirksam geworden.

Das Finanzamt ging davon aus, dass die – nachstehend im Detail dargestellte - Vorgangsweise unter Wegdenken des Steuervorteils aus der Investitionszuwachsprämie weder als betriebswirtschaftlich sinnvoll erachtet werden konnte noch dass eine fremdübliche Gestaltung vorlag. In der Folge verweigerte es die Zuerkennung der IZP.

### **1.1 Gründe für den Ankauf durch die Berufungswerberin und die anschließende Vermietung an die eigene Gesellschaft**

Als Gründe für die Nutzung des Pistengerätes durch die F\*\*\*GmbH&CoKG. im Wege der Anschaffung durch die Berufungswerberin und der Überlassung im Mietwege nannte die Berufungswerberin die folgenden Gründe:

#### **1.1.1 Bessere Bonität der Berufungswerberin**

Die Berufungswerberin argumentiert in der Berufung, die Berufungswerberin habe über eine bessere Bonität verfügt als die F\*\*\*GmbH&CoKG., deren alleiniger Komplementär sie war. Sie begründete dies damit, die Berufungswerberin habe über ein hoch positives Eigenkapital und keinerlei verbücherte Lasten verfügt.

Die **Bilanz der Berufungswerberin** zum 31.10.2004 - also knapp vor der Kreditaufnahme - weist folgendes Bild auf. Sie selbst verfügt über kein eigenes Bankkonto und hat bis zu diesem Stichtag offensichtlich keine Geschäftsverbindung zu einem Kreditinstitut.

Aktiva		Passiva	
Komplementär-Beteiligung an KG	36.481,76	Stammkapital	36.481,76
Forderung an KG	298.328,75	Bilanzgewinn	308.564,51
ARAP KöSt	15.284,00	Verr.Kto Finanzamt	5.048,24
Summe Aktiva	350.094,51	Summe Passiva	350.094,51

Die Bilanz der F\*\*\*GmbH&CoKG. weist zum selben Stichtag zusammengefasst die folgenden Positionen aus:

Aktiva		Passiva	
Immaterielles Vermögen	389,95	Komplementäreinlage	36.481,76
Sachanlagen inkl. Grundstücke	2.249.022,46	Varr.Kap. Komplementär	577.359,19
Finanzanlagen	364.664,39	Kommanditeinlagen	168.600,98
Umlaufvermögen	449.579,01	Varr.Kap. Kommanditisten	-253.338,80
ARAP	2.797,62	Unverst. Rücklagen	133.588,45
		Rückstellungen	19.020,66
		Kreditverbindlichkeiten	1.939.081,19
		andere Verbindlichkeiten	282.284,06
		PRAP	163.375,94
Summe Aktiva	3.066.453,43	Summe Passiva	3.066.453,43

Daraus leuchtet hervor, dass sich die Aktiva der Berufungswerberin und damit der für die Bank zur Verfügung stehende Deckungsstock in Gesellschafterverrechnungskonten gegenüber der F\*\*\*GmbH&CoKG. erschöpften. Der Deckungsstock der Berufungswerberin leitet sich somit ausschließlich aus den bei der KG zur Verfügung stehenden Vermögenswerten ab.

Wenn nun – wie von der Berufungswerberin behauptet – durch die Raiffeisenbank A\*\*\* eine Finanzierung zu Sonderkonditionen ohne grundbücherliche Sicherstellung erfolgte, so sind den Akten dafür derzeit nur die folgenden Gründe zu entnehmen:

- Es existiert offenbar schon länger eine vertrauensbildende Geschäftsbeziehung zwischen dem Kreditinstitut und der F\*\*\*GmbH&CoKG.
- Durch die Rücknahmeverpflichtung der B\*\*\*AG im Jahre 2009 um den fixierten Preis von EUR 70.000 (siehe oben Punkt 1.3) fühlte sich die Bank in einem ausreichenden Maß besichert. Diese Rücknahmegarantie existiert aufgrund des Bestellscheines formal gegenüber der KG und nicht gegenüber der Komplementär-GmbH.
- Dieser Effekt wurde noch dadurch verstärkt, dass die F\*\*\*GmbH&CoKG. mit ihren gesamten Vermögenswerten als Bürge zur Verfügung stand.

All diese Tatsachen, die sich positiv auf die Bankkonditionen ausgewirkt haben können, sind der F\*\*\*GmbH&CoKG. und nicht deren Komplementärgesellschaft zuzurechnen, die bis dahin in keiner Geschäftsbeziehung zur Kreditgeberin stand.

Die Berufungswerberin lieferte keine andere Erklärung, wieso die Finanzierung durch die GmbH mit Bonitätsvorteilen verbunden gewesen sein soll. Die ins Treffen geführten bücherlichen Lasten können dabei wohl keine Rolle spielen, da diese nur im Konnex mit den zur Verfügung stehenden Vermögenswerten gesehen werden können. Da die Berufungswerberin über kein Grundvermögen verfügte, scheidet dieses Argument von vornherein aus.

### 1.1.2 Veränderung in der Gewinnverteilung

Die Berufungswerberin gab an, durch die Aufspaltung in Besitz- und Betriebsgesellschaft komme es zu einer beabsichtigten Änderung in der Gewinnverteilung, da die Beteiligung der natürlichen Personen an der F\*\*\*GmbH. nicht der an der F\*\*\*GmbH&CoKG. entspricht (siehe Organigramm in *Anlage 1*).

Worin der Einsatz der Berufungswerberin sowie deren wirtschaftliche Leistungen und Tätigkeiten gelegen sein sollen, die die erhebliche Änderung der Gewinnverteilung durch die extrem erhöhte Verzinsung (siehe hinten Punkt 1.7.4) unter Fremden rechtfertigen könnten, wurde – trotz Vorhaltung - nicht ausreichend dargestellt.

### 1.1.3 Veränderung der Haftung

Von der Berufungswerberin wurde ins Treffen geführt, durch die Mietkonstruktion werde die F\*\*\*GmbH&CoKG. auch im Hinblick auf § 5 Abs. 1 EKHG entlastet. Dies wurde vom Finanzamt mit dem Argument bestritten, die KG sei Halter des Pistengerätes und damit nach wie vor haftungspflichtig (Berufungsvorentscheidung vom 21. Februar 2007).

Die Berufungswerberin bestreitet diese Aussage ausschließlich unter Berufung auf die Rücksprache „mit einem Rechtsanwalt“, ohne dies näher zu begründen.

Da es unbestritten ist, dass die Haftung nach EKHG den Halter trifft und da diese Funktion in jedem Fall der F\*\*\*GmbH&CoKG. zukommt, vermag der Unabhängige Finanzsenat – auch nach Vorhaltung an den Berufungswerberin - keine Gründe zu erkennen, die der Aussage des Finanzamtes widersprechen.

## 1.2 Beteiligungsverhältnisse

Die beteiligten Gesellschaften waren im Dezember 2004 wie folgt miteinander verbunden (siehe auch Organigramm in Anlage 1 und 1a):

- Am Stammkapital der Berufungswerberin waren X\*\*\* und YA\*\*\* zu jeweils 50% beteiligt. Als handelsrechtliche, kollektiv zeichnungsberechtigte Geschäftsführer scheinen im Firmenbuch YB\*\*\* (Gattin des YA\*\*\* ) und X\*\*\* auf.
- Die Berufungswerberin war im Beurteilungszeitraum (Ende des Kalenderjahres 2004) Komplementärin der F\*\*\*GmbH&CoKG. (FN\*ZZZ) mit Sitz in Adresse1., an deren Betriebsergebnis sie mit 17,80% beteiligt war. An dieser Personengesellschaft waren weiters die zwei Kommanditisten X\*\*\* und die Y\*\*\*GmbH (FN\*XXX) mit jeweils 41,10% beteiligt.
- Am Stammkapital der Y\*\*\*GmbH waren die Ehegatten YA\*\*\* (80%) und YB\*\*\* (20%) beteiligt.

Zusammengefasst bedeutet das, dass X\*\*\* und die Familie YB\*\*\* und YA\*\*\* (gemeinsam) am Ergebnis der F\*\*\*GmbH&CoKG. zu jeweils 50% beteiligt waren. Das entspricht dem Beteiligungsverhältnis des X\*\*\* und des YA\*\*\* (allein) an der Berufungswerberin.

In der Stellungnahme der Berufungswerberin wurde darauf hingewiesen, dass rückwirkend zum Stichtag 31. Oktober 2004 eine Einbringung gem. Art. III UmgrStG in die R\*\*\*GmbH stattfand.

Die R\*\*\*GmbH (FN\*WWW) scheint im Firmenbuch erst ab August 2005 als Kommanditist auf. Sie war – entgegen den Aussagen der Berufungswerberin (Schreiben vom 11. April 2006 etc.) und des Finanzamtes (Berufungsvorentscheidung vom 21. Februar 2007) – im Dezember 2004 zumindest zivilrechtlich noch nicht an der F\*\*\*GmbH&CoKG. beteiligt. Sie erwarb die Kommanditbeteiligung – wie von der Berufungswerberin richtig ergänzt – offensichtlich erst im Zuge einer Einbringung gem. Art. III UmgrStG im Juli 2005.

Da die R\*\*\*GmbH seit ihrer Gründung im Alleineigentum des Hrn. X\*\*\* stand, änderte sich mit diesem Einbringungsvorgang zwar die steuerliche Zurechnung, das Beteiligungsverhältnis an der Berufungswerberin erfuhr dadurch aber nur insofern eine Änderung, als aus der unmittelbaren Beteiligung eine mittelbare wurde. Der Vollständigkeit halber wird diese Änderung in Anlage 1a dargestellt.

Das bedeutet, dass an allen beteiligten Gesellschaften entweder dieselben Personen oder aber deren nahe Angehörige beteiligt waren.

### 1.3 Ankauf des "Neugerät" (Neugerät) durch die Berufungswerberin

---

In der Beilage zur Geltendmachung der IZP 2004 (Formular E 108e) scheint als einziger Zugang der Ankauf eines neuen Pistengerätes mit Anschaffungsdatum 3. Dezember 2004 und Anschaffungskosten von EUR 289.198,00 auf. Die Rechnung über die Lieferung dieses Gerätes (20. November 2004) weist als Adressat die Berufungswerberin aus. Als Bestelldatum scheint der 14. Juli 2004 auf.

Im Zuge des Vorhalte- bzw. Ermittlungsverfahrens wurde die Kopie der Bestellung zusammen mit der Kopie eines Angebotes vorgelegt. In beiden Schriftstücken scheinen die B\*\*\*AG als Lieferant sowie die F\*\*\*GmbH&CoKG. als Kunde auf.

Die Verhandlungen über den Ankauf des "Neugerät" wurden laut Schreiben vom 24. April 2008 vom **Betriebsleiter** der F\*\*\*GmbH&CoKG. (Hr. B\*\*\*) und der „**Geschäftsführung**“ geführt. **Unterfertigt** wurde der Kaufvertrag von YA\*\*\* **und** X\*\*\* (Schreiben vom 28. Mai 2008 bzw. Kopie der Bestellung).

Das ist deshalb bemerkenswert, da YA\*\*\* seit November 1998 weder bei der F\*\*\*GmbH&CoKG. noch bei der Berufungswerberin (als geschäftsführender Komplementärgesellschaft) eine im Firmenbuch protokollierte Funktion inne hatte. Von der

Berufungswerberin wurde dies im Schreiben vom 27. August 2008 so erklärt, dass dies wohl aus alter Gewohnheit erfolgt sei und es dem bereits in Pension befindlichen YA\*\*\* wohl offensichtlich nicht bewusst gewesen sei, dass er als Gesellschafter die Gesellschaft gar nicht vertreten darf.

Unter dem Punkt „Zahlungsbedingungen“ finden sich im Bestellschein vom 14. Juli 2004 unter anderem die folgenden Passagen (Hervorhebung durch den Unabhängigen Finanzsenat):

*Inzahlungnahme Ihres gebrauchten "Altgerät" Baujahr 2001 mit ca. 2.450 Betriebsstunden ... wie besichtigt, in repariertem Zustand um EUR 122.090 + MwSt. Überweisung des verbleibenden Differenzbetrages bis spätestens 15.12.2004.*

*Die Rechnungsadresse (Leasingfirma) gibt Kunde noch bekannt. **Bei Rücknahme im Jahr 2007 EUR 125.000 oder 2009 RW EUR 70.000 + MwSt. unrep. ...***

Vom liefernden Unternehmen wurde die im Voraus vereinbarte Inzahlungnahme des "Neugerät" auf Nachfrage des Unabhängigen Finanzsenats hin nochmals bestätigt und gleichzeitig erläutert, dass es sich dabei um eine absolute Ausnahme gehandelt habe. Es habe sich um eine einmalige Vereinbarung für diesen Kunden gehandelt. Die Rücknahme sei entweder im Jahr 2007 oder im Jahr 2009 jeweils in unrepariertem Zustand zugesichert worden (Schreiben vom 15. September 2008).

Vom steuerlichen Vertreter wurde in seiner dazu ergangenen Stellungnahme vom 9. Oktober nur ausgeführt, es sei einem der beiden Geschäftsführer (Hrn. X\*\*) nicht bekannt, dass nach fünf Jahren ein garantierter Restwert von 15-20% bestehe. Er bestritt aber nicht, dass diese Vereinbarung existiert.

Das Pistengerät wurde am 20. November 2004 geliefert. Als Empfänger scheint am Lieferschein Nr. 11304030 die F\*\*GmbH&CoKG. auf und die Übernahme wurde von Hrn. B\*\*, dem Betriebsleiter der KG, bestätigt.

Die Fakturierung erfolgte schlussendlich an die Berufungswerberin, wobei die Rechnung Nr. 11304030 auf Seite zwei die folgenden Hinweise aufweist:

**Zahlung:** *Inzahlungnahme Ihres gebrauchten "Altgerät", Baujahr 2001 mit ca. 2450 Betriebsstunden mit Kombiketten, Allwegschild und Multiflexfräse wie besichtigt, in repariertem Zustand um EUR 122.090,00 + MwSt. Überweisung des verbleibenden Differenzbetrages von 167.108,00 zuzüglich Mehrwertsteuer bis spätestens 15.12.2004 ohne Abzug.*

**Anmerkung:** *Dieser Verkauf erfolgt unter Eigentumsvorbehalt. Mit der Bezahlung des Kaufpreisrestes durch die Raiffeisenbank A\*\* aus gewährtem Kredit geht das Eigentum am Kaufgegenstand auf diese über.*

Die Rechnungsadressierung an die Berufungswerberin erfolgte aufgrund der Anweisung per Mail der finanzierenden Bank vom 2. und 3. Dezember 2004 (also über eine Woche nach der erfolgten Lieferung), die sowohl auf die Ausnutzung der IZP wie auch auf das geplante Mietverhältnis mit der KG hinwies.

Von der Lieferantin wurde zur Form der Fakturierung wörtlich ausgeführt:

*Üblicherweise erfolgt die Rechnungslegung im Zuge der Lieferung, auch wenn das Gerät geleast wird. Eine Rechnungslegung zwei Wochen nach Lieferung an einen anderen Abnehmer als den Besteller, wie hierbei bei der F\*\*\*GmbH&CoKG ist eine absolute Ausnahme.*

Das Pistengerät kam wie allen Vertragsparteien bekannt war ab der Wintersaison 2004/05 in einem hoch gelegenen Schigebiet mit steilen Pisten sowie ohne Sommerbetrieb zum Einsatz und wies mit 10. März 2008 – also gegen Ende der Wintersaison 2007/08 - einen Betriebsstundenstand von 3.650 auf (Schreiben vom 13. März 2008). Das entspricht in etwa 920 Betriebsstunden pro Saison.

Der Unabhängige Finanzsenat sieht es aus diesem Grund als erwiesen an, dass die Pistenraupe nach Ablauf der fünfjährigen Grundmietzeit noch über einen erheblichen Restwert verfügte. Das leuchtet aus den garantierten Rücknahmebedingungen hervor.

Daran vermag auch die Behauptung des steuerlichen Vertreters, einem Geschäftsführer sei diese Bedingung nicht bekannt gewesen, nichts zu ändern. Es wurde weder behauptet, dass diese Restwertvereinbarung nicht existiert habe, noch wurde eine sonstige Erklärung für den so auffallenden Zusammenhang zwischen den vereinbarten Restwerten und den jeweiligen Ständen des Kredites geliefert (siehe hinten Punkt 1.6).

#### **1.4 Rückgabe "Altgerät" (Altgerät)**

---

Bei der im Juli 2004 von der F\*\*\*GmbH&CoKG. an die B\*\*\*AG in Zahlung gegebenen alten Pistenraupe handelt es sich um ein Leasinggerät.

Dieses Fahrzeug war der F\*\*\*GmbH&CoKG. ursprünglich am 3. Oktober 2001 übergeben worden. Die Fakturierung erfolgte mit 28. November 2001 von der B\*\*\*AG an die Bank-Leasing-KG. Der Gesamtpreis betrug damals EUR 243.454,99 (netto). Auch auf dieser Rechnung scheint die Kundennummer 581200 auf.

Die Bank-Leasing-KG überließ die Pistenraupe mittels Mobilien-Leasing-Vertrag an die F\*\*\*GmbH&CoKG. Dieser Vertrag wies monatliche Netto-Mieten von EUR 4.149,00 sowie eine Laufzeit von 36 Monaten auf und enthielt eine Bindung an den 3-Monats-Euribor. Nähere Umstände sind den Akten nicht zu entnehmen.

Nach Ablauf der drei Jahre verkaufte die Leasinggesellschaft das Gerät in repariertem Zustand um denselben Preis an die Berufungswerberin, um den es dann von der B\*\*\*AG in Zahlung genommen wurde (netto EUR 122.090,00 und damit etwa 50% des Neupreises).

Das Gerät wies zu diesem Zeitpunkt ca. 2.450 Betriebsstunden auf, war drei Saisonen (2001/02 bis 2003/04) im Einsatz gewesen und hatte dabei einen Wertverlust von etwa 50%



erlitten. Das Gerät war durchschnittlich etwa 817 Stunden pro Saison und damit etwas weniger im Einsatz, als das Neugerät.

## **1.5 Finanzierung des Ankaufes 2004**

---

Die Berufungswerberin verfügte bis zum Ankauf der Pistenraupe über keine Bankverbindung. Erstmals im Zusammenhang mit dem Ankauf des Neugerätes im Jahre 2004 durch die Berufungswerberin wurde von der Raiffeisenbank A\*\*\*. ein Abstattungskredit gewährt. Ein Girokonto bestand weiterhin nicht.

### **1.5.1 Kreditvertrag**

Dieser Vertrag über EUR 289.198 stammt vom 10. Dezember 2004 (also etwa eine Woche nach dem Mail der Bank an den Lieferanten) und weist die Unterschriften der Geschäftsführer YB\*\*\* und X\*\*\* auf. Als Verwendungszweck nennt der Kreditvertrag die Anschaffung des neues Pistengerätes.

Wie erwähnt verfügte die Berufungswerberin über kein Girokonto. Sämtliche Kapitalraten, fälligen Zinsen, Provisionen, Kosten und Spesen wurden und werden in Übereinstimmung mit dem von der F\*\*\*GmbH&CoKG. als Bürgen mitunterfertigten Kreditvertrag dem Girokonto der KG (Konto Nr. 10256) angelastet.

Der Kreditvertrag weist eine Laufzeit von Dezember 2004 bis 5. März 2012 auf. Das entspricht in etwa acht Wintersaisons. Neben der einmaligen Bearbeitungsgebühr von 1% kamen vierteljährlich im nachhinein Zinsen von 3,5% zur Vorschreibung (Zinsgleitklausel mit Bindung an 3-Monats-Euribor sowie die wirtschaftliche Situation der Kreditnehmerin etc.).

Als Sicherheit wurde die Übertragung des Eigentumsvorbehaltes vereinbart. Dazu kommt eine Bürgschaft der F\*\*\*GmbH&CoKG. auf die gesamte Kreditlaufzeit von acht Jahren, obwohl das behauptete Mietverhältnis nur für fünf Jahre vereinbart war.

### **1.5.2 Zahlungsfluss**

Mit 15.12.2004 wurden vom Kreditkonto Nr. 336.651 **EUR 200.529,60** an die Fa. B\*\*\*AG überwiesen (Buchungstext „Restzahlung“). Dabei handelt es sich um die Differenz zwischen der Rechnung über die Lieferung des neuen "Neugerät" an die Berufungswerberin vom 3. Dezember 2004 (Rechnung Nr. 1134030 über brutto 347.037,60) und der Gutschrift über die Inzahlungnahme des gebrauchten "Altgerät" an die F\*\*\*GmbH&CoKG. vom 29. Juli 2004 (Gutschrift Nr. 15301976 über brutto 146.508,00). Beide Belege weisen die selbe Kundennummer auf (581200).

Die restlichen **EUR 88.668,40** wurden vom Kreditkonto der Berufungswerberin auf das Girokonto der F\*\*\*GmbH&CoKG. überwiesen (Buchungstext „Kto Übertrag“) und dieser Gesellschaft über das Buchhaltungs-Verrechnungskonto 2200 angelastet.

## 1.6 Nutzungsdauer und Restwert der neuen Pistenraupe

---

### 1.6.1 Gestaltung der Rückzahlung des Kredites

Die Abstattung des Kredites erfolgt nach dem Vertrag in Raten, wobei jeweils die Monate Juni bis Dezember rückzahlungsfrei bleiben. Die Kapitalraten betrugen in den ersten drei Saisons monatlich EUR 10.947 und verringerten sich ab der Wintersaison 2007/08 auf monatlich EUR 5.500.

Der vom Unabhängigen Finanzsenat erstellte Tilgungsplan (*Anlage 2*) ergibt einen nach drei Wintersaisons aushaftenden **Kreditbetrag von etwa EUR 124.993**. Dieser Wert entspricht fast exakt dem von der B\*\*\*AG garantierten **Rücknahmewert 2007 von EUR 125.000** und beläuft sich auf 43,2% des Neupreises.

Nach weiteren zwei Saisons haftet der **Kredit mit EUR 69.993** aus. Auch dieser Wert entspricht wieder sehr genau dem garantierten **Rücknahmewert 2009 von EUR 70.000** und damit 24,2% des Neupreises. Daraus ergibt sich, dass die Kreditgeberin jedenfalls bis Ende der Wintersaison 2008/09 durch den Eigentumsvorbehalt ausreichend abgesichert war.

Aus den garantierten Rücknahmewerten lässt sich aber auch ableiten, dass die **Gesamtnutzungsdauer** des finanzierten Gerätes unter Berücksichtigung einer entsprechenden laufenden Wartung und der Durchführung notwendiger Reparaturen in etwa der **achtjährigen Laufzeit des Kredites entsprechen wird**. Damit dürfte die Bank aufgrund des Eigentumsvorbehalts auch für die Zeit ab dem sechsten Jahr von einer entsprechenden Besicherung ausgegangen sein.

### 1.6.2 Pistengeräte im Anlagevermögen

Die Berufungswerberin wurde damit konfrontiert, dass sich im Anlagevermögen der Bilanz zum 31.10.2006 der F\*\*\*GmbH&CoKG. noch weitere „alte“ Pistengeräte befinden (Anlagenkonto Nr. 630 Fahrzeuge 5 und 9). Sie gab daraufhin an, das Fahrzeug Nr. 5 sei schon lange ausgeschieden und nur irrtümlich nicht ausgebucht worden. Das Fahrzeug Nr. 9 sei ein "Altgerät2" und mit dem "Neugerät" hinsichtlich der Einsatzmöglichkeiten und der durchschnittlichen Nutzungsdauer in keiner Weise vergleichbar.

### 1.6.3 Schreiben der B\*\*\*AG

Die Berufungswerberin geht in ihrem Schreiben vom 27. August 2008 trotzdem von einer fünfjährigen Nutzungsdauer aus und gibt an, diese sei im Schreiben vom 27. Mai 2008 vom Hersteller angegeben worden. Er verweist damit auf die am 29. Mai 2008 als Beilage C

vorgelegte Urkunde. In diesem nicht unterfertigten und an die Berufungswerberin adressierten Schreiben trifft die B\*\*\*AG (vertreten durch einen Prokuristen) die folgende Aussage (Hervorhebung durch den Unabhängigen Finanzsenat):

*Bezüglich Ihrer Anfrage auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer Ihrer Pistenfahrzeuge können wir Ihnen **keine verbindliche Zusage** geben, da dies ausschließlich vom jeweiligen Einsatz des Pistengerätes abhängt.*

***Grundsätzlich** können wir Ihnen jedoch bestätigen, dass **Ihre Fahrzeuge** – im extrem steilen Skigebiet der F\*\*\*GmbH – sicher wesentlich höheren Belastungen ausgesetzt sind, als dies in einem flacheren Skigebiet der Fall ist.*

*In vergleichbaren Skigebieten sind Pistengeräte oft nur bis zu 5 Jahre im Einsatz, wobei hier jährlich 1.000 Betriebsstunden des Fahrzeuges anfallen.*

Damit bezog sich dieses Schreiben aber nicht auf die konkrete Nutzungsdauer des "Neugerät". Es spricht von einer Mehrzahl von Pistengeräten, obwohl an die Berufungswerberin nur ein einziges fakturiert wurde. Das konnte sich der Unabhängige Finanzsenat nur so erklären, dass sich das Schreiben auf alle Fahrzeuge der Berufungswerberin und der KG bezog. Dabei handelt es sich in den letzten Jahren um mindestens vier Geräte ("Neugerät", "Altgerät", "Altgerät2" sowie Fahrzeug Nr. 5 von oben). Das deutete darauf hin, dass aus dem Schreiben keine konkreten Erkenntnisse für die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des strittigen "Neugerät" abgeleitet werden können.

Um allfälligen Missverständnissen vorzubeugen, wurde die Lieferantin und Ausstellerin dieser Bestätigung damit konfrontiert. Diese konkretisierte im Schreiben vom 15. September 2008:

*Für neue Pistengeräte, die Vorführzwecken dienen oder vermietet werden, erfolgt eine Abwertung lt. Konzernrichtlinien, die einer Nutzungsdauer von sechs bis acht Jahren entspricht. Maßgeblich für die tatsächliche Nutzungsdauer eines Pistengerätes sind die Betriebsstunden.*

*Die Betriebsstunden eines größeren Gerätes wie z.B. des "Neugerät" betragen im Schnitt jährlich mindestens 1.000, abhängig vom Skigebiet und damit z.B. der Beschaffenheit der Skipisten und der Länge der Wintersaison. Große und steile Pisten fordern ca. 1.200, Gletschergebiete bis zu 2.500 Betriebsstunden.*

*Bei einer Betriebsstundenanzahl von 5.000 bis 6.000, also im Schnitt einer Nutzung von fünf Jahren, kommt es teilweise zum Austausch von Ketten, Pumpen und Motoren. Der Rücknahmewert eines Pistengerätes mit durchschnittlicher Stundenzahl beträgt nach fünf Jahren ca. 1/4, in mit F\*\*\* vergleichbaren Skigebieten und höherer Betriebsstundenzahl mindestens 15% bis 20% des Neuwertes. Die in einem Schreiben an die F\*\*\*GmbH angeführte Nutzungsdauer von fünf Jahren („in vergleichbaren Skigebieten sind Pistengeräte oft nur bis fünf Jahre im Einsatz“) bezieht sich auf den Einsatz im Skigebiet bis zum Ersatz durch neue Geräte. Die gebrauchten Pistengeräte werden teilweise bei einem solchen Neukauf in Zahlung genommen und haben wie oben angeführt nach fünf Jahren noch einen Restwert von mindestens 15% bis 20% des Neuwertes.*

Die Berufungswerberin wurde mit dieser Aussage konfrontiert und reagierte darauf nur mit folgendem Satz, ohne weitere Nachweise oder Argumente anzuführen:

*Nach Ansicht von Herrn X\*\*\* besitzt das streitgegenständliche Pistengerät aufgrund des Einsatzes im extrem steilen Gelände und den damit verbundenen wesentlich höheren Belastungen eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von maximal fünf Jahren.*

Aus der Zusammenschau der dargestellten Sachverhaltselemente ergibt sich nach fester Überzeugung des Unabhängigen Finanzsenates der Nachweis, dass die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des hier streitgegenständlichen Pistengerätes mindestens sieben bis acht Jahre beträgt. Das gründet sich sowohl auf die Aussagen der Lieferantin wie auch auf die Konditionen des Bestellscheines vom 14. Juli 2004. Dafür spricht auch die Gestaltung des Kreditvertrages über die Finanzierung dieses Gerätes mit einer Laufzeit von acht Jahren und mit den entsprechenden Werten nach drei bzw. fünf Wintersaisons. Auch das in Zahlung gegebene Altgerät wies nach dem Ablauf von drei Wintersaisons einen Restwert von annähernd 50% auf.

#### 1.6.4 Zusammenfassung der Beweiswürdigung

Die folgenden Sachverhaltselemente sprechen für eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von wesentlich mehr als fünf Jahren. Richtigerweise ist von einer Nutzungsdauer von mindestens sieben bis acht Jahren auszugehen.

Auch wenn angegeben wurde, einem der beiden Geschäftsführer (X\*\*\*) sei diese Konditionen nicht bekannt, wurden weder die oben zitierten Rücknahmebedingungen noch der eingangs dargestellte Zusammenhang zwischen dem Tilgungsplan für den Kredit und diesen garantierten Rücknahmewerten bestritten.

Trotz der entsprechenden Vorhaltungen wies die Berufungswerberin darauf hin, derselbe Geschäftsführer sei der Meinung, die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Neugerätes betrage maximal fünf Jahre. Als Begründung wurden ausschließlich das extrem steile Gelände und die damit verbundenen wesentlich höheren Belastungen genannt.

Dem stehen eine Reihe von Argumenten gegenüber, die für eine erheblich höhere Nutzungsdauer sprechen:

- Aus den Lieferbedingungen sowie den Aussagen der Lieferantin ergibt sich eindeutig, dass der Wert des Gerätes nach Ablauf von **fünf Kalenderjahren** (60 Monaten) aus der damaligen Einschätzung noch **mindestens EUR 70.000** und damit etwa 25% des Neupreises betrug. Dies entspricht dem garantierten Rücknahmewert. Diese Vereinbarungen ergibt nur dann einen Sinn, wenn sich dieser Wert tatsächlich in einem realistischen Rahmen bewegt. Es gibt keine Anhaltspunkte dafür, dass die Einschätzung der Lieferantin den tatsächlichen Gegebenheiten widersprechen würde.
- Die Kreditbedingungen und dabei insbesondere die Laufzeit des Kredites belegen, dass auch die finanzierende Bank von einer Nutzungsdauer des Neugerätes von acht Jahren ausgegangen sein muss. Dafür sprechen sowohl die übereinstimmenden Werte nach dem Ablauf von drei bzw. fünf Wintersaisons wie auch die Tatsache, dass sich die Bank auch nach dem Ablauf der fünfjährigen Grundmietzeit ausreichend sicher fühlte.

Daraus ergibt sich eindeutig, dass sowohl die Berufungswerberin wie auch die finanzierende Bank mit einer Nutzungsdauer von acht Wintersaisons (Jahren) gerechnet haben.

## **1.7 Der Mietvertrag**

---

Das Neugerät wurde von der Berufungswerberin an die F\*\*\*GmbH&CoKG. vermietet.

### **1.7.1 Form und Fremdüblichkeit**

Der dazu vorliegende „Mietvertrag“ weist kein Datum auf und ist nicht unterfertigt. Es existieren keine Beweismittel darüber, wer den vorliegenden Bedingungen wann und wo zugestimmt hat.

Das ist – wie vom Finanzamt richtigerweise gerügt wurde - im Geschäftsleben nicht üblich. Auch wenn es immer wieder vorkommt, dass Verträge (aus gebührenrechtlichen Überlegungen) nicht unterschrieben werden, würden es fremde Dritte bei einem Geschäft dieser Größenordnung aus Beweisvorsorgegründen in der Regel wohl kaum damit bewenden lassen, nur den Inhalt des Vertrages in einem Schriftstück zu skizzieren. Sie würden – wie von der Berufungswerberin selbst im Vorlageantrag beschrieben - nicht auf die ausreichende Dokumentation der Tatsache des Vertragsabschlusses verzichten (Videobeweis ...).

Das Schriftstück wurde dem Finanzamt erstmals mit Schreiben vom 23. Jänner 2006 vorgelegt. Auf die Frage, wer diesen Mietvertrag bzw. dessen Inhalt kannte sowie wann und wie diese Person dabei von ihm Kenntnis erlangt hat, nannte die Berufungswerberin vorerst immer nur das Finanzamt.

Erst nachdem sie mit der Tatsache konfrontiert worden war, dass die Rechnungsadressierung an die Berufungswerberin aufgrund der Anweisung der finanzierenden Bank vom 2. und 3. Dezember 2004 (also über eine Woche nach der erfolgten Lieferung) erfolgt sei, die sowohl auf die Ausnutzung der IZP wie auch auf das geplante Mietverhältnis mit der KG hingewiesen hatte, gab die Berufungswerberin erstmals in ihrem Schreiben vom 27. August 2008 an, dieser Mietvertrag sei auch der finanzierenden Bank bekannt gewesen. Sie behauptete dabei allerdings nicht, dass die Bank auch in Kenntnis der Details dieses Vertrages gewesen sei.

### **1.7.2 Inhalt und Fremdüblichkeit**

Der nur etwa zweiseitige „Mietvertrag“ dokumentiert unter anderem die folgenden Vereinbarungen:

- Die Laufzeit beträgt 60 Monate (und damit fünf Wintersaisons).
- Eine Kündigung ist grundsätzlich nicht vorgesehen.
- Die Höhe des Mietzinses beträgt EUR 5.302 pro Monat für die ganze Laufzeit ohne Anpassung an den Finanzmarkt. Es wurden weder ein Restwert noch An- oder Verkaufsoptionen vereinbart.

- Der Vertrag überträgt der Mieterin die umfassende Haftung für verursachte Schäden, er enthält aber keine Angaben über eine Versicherungspflicht durch den Mieter.

Die Berufungswerberin behauptete, das Pistengerät sei „zu fremdüblichen Konditionen mit einem Aufschlag von 10% vermietet worden“. Die entsprechenden Kalkulationsunterlagen wurden mit den Schreiben vom 28. Mai 2008 (Beilage E) sowie vom 27. August 2008 wie folgt dargestellt:

Anschaffungskosten		289.198,00
Aufschlag	10%	28.919,80
Basis Miete		318.117,80
durch Laufzeit in Jahren	5	
ergibt Miete pro Jahr		63.623,56
Miete pro Monat		5.301,96

Die Miethöhe wurde demnach in der Form ermittelt, dass ein 10%-iger Aufschlag auf die Anschaffungskosten angewendet wurde. Der daraus resultierende Betrag wurde – ohne nähere Berücksichtigung des Zinssatzes und eines Restwertes - pauschal und linear auf die Laufzeit verteilt als Miete zur Vorschreibung gebracht.

Diese Berechnungsmethode für die Ermittlung der Miethöhe für die Überlassung eines Wirtschaftsgutes ist im Wirtschaftsleben nicht üblich und birgt die Gefahr zufälliger Ergebnisse.

### **1.7.3 Ermittlung Vergleichszinssatz der „Miete“ mit/ohne Berücksichtigung des Restwertes**

Als Gründe für die Überlassung der neuen Pistenraupe via Mietvertrag nannte die Berufungswerberin – neben Haftungs- und Gewinnverteilungsüberlegungen - vor allem bessere Bonität, Eigenkapital und Besicherung bei der Komplementärgesellschaft (siehe Punkt 1.1). Bessere Konditionen bei Versicherungen etc. standen nicht zur Diskussion. Zum Beweis für die Fremdüblichkeit der vereinbarten Mietkonditionen führte die Berufungswerberin den Vergleich mit einer Kreditfinanzierung und einem Finanzierungsleasing an.

Damit stand die Finanzierungskomponente bei den Überlegungen im Vordergrund, weshalb der Vergleich mit einem Vertrag, wie er unter Fremden üblich ist, vor allem auf diesen Aspekt Rücksicht zu nehmen hat. Die Berufungswerberin selbst geht davon aus, dass der Aufschlag in der Leasingbranche aus der Finanzierungskomponente und einer Gewinnaufschlagskomponente besteht (Schreiben vom 6. Juni 2006). Ein allfälliger vergleichbarer Aufschlag kann deshalb nicht dadurch ermittelt werden, dass dieser – wie oben dargestellt - auf die Anschaffungskosten angewendet wird. Richtig wird ein allfälliger Aufschlag in der Leasingbranche auf die Finanzierungskosten und damit auf den Zinssatz angewendet. Dieser Aussage widersprach die Berufungswerberin nicht.

Legt man die „Miethöhe“ von EUR 5.302 bei Anschaffungskosten von EUR 289.198 (ohne Restwert) auf eine Zinseszinsrechnung um, wie es in der betroffenen Leasingbranche üblich ist, entspricht dies einer **Verzinsung von etwa 3,8%** (siehe Tilgungsplan als *Anlage 4*).

Der Restwert des Pistengerätes nach Ablauf von fünf Jahren betrug mindestens EUR 70.000 (siehe Punkt 1.6.3), was sowohl dem Mieter wie auch dem Vermieter bekannt war, da sie über die selben geschäftsführenden Organe verfügten.

Berücksichtigt man auch diese Tatsache, verändert sich der Kalkulationszinssatz gravierend und erhöht sich bei ansonsten gleich bleibenden Parametern auf ca. **10,5% per anno** (siehe Tilgungsplan in *Anlage 3*).

#### 1.7.4 Vergleich mit fremdüblichen Konditionen

Zur Untermauerung der Fremdüblichkeit der im Mietvertrag vereinbarten Monatsmiete verglich die Berufungswerberin diesen Betrag mit einem fiktiven Leasingangebot sowie einem fiktiven Kredit. Dieser Vergleich ging von folgenden monatlichen Zahlungen aus, die der Untermauerung der Fremdüblichkeit dienen sollten.

Miete laut Mietvertrag (Punkt 1.7.3)	fiktives Leasingangebot (Punkt 1.7.4.2)	fiktiver Kredit (Punkt 1.7.4.1)
EUR 5.302,00	EUR 5.405,00	EUR 5.566,00

Von der Berufungswerberin wurde im Schreiben vom 27. August 2008 zutreffenderweise darauf hingewiesen, dass „angesichts steigender Zinsen die Kreditvariante aktuell wohl noch schlechter zu beurteilen gewesen wäre“. Es ist nämlich für einen Fremdvergleich zu beachten, dass zwar das fiktive Leasingangebot eine Zinsgleitklausel enthält. Beim fiktiven Kredit und bei der Miete laut Mietvertrag wird demgegenüber von fixen, gleich bleibenden Zinsen ausgegangen.

##### 1.7.4.1 Vergleich mit Kauf und Kreditfinanzierung

Zur Untermauerung der Fremdüblichkeit errechnete die Berufungswerberin die jährliche Annuität eines Kredites für eine Anschaffung von EUR 289.198 (ohne Restwertberücksichtigung) unter Anwendung eines Jahreszinssatzes von 5% und unter der Prämisse von jährlichen Zahlungen („Rate p.a.“). Diese jährlichen Zahlungen von EUR 66.797 dividierte er durch 12 und bezeichnete sie als „Rate pro Monat“. Dieser errechnete Betrag ergab EUR 5.566.

Diese Vergleichsmethode ist aus mehreren Gründen nicht schlüssig:

## a) Berechnungsmethode

Zum einen ist die gewählte Form der Berechnung zur Ermittlung eines vergleichbaren Monatsbetrages nicht verwendbar, da sie die monatliche Zahlungsform nicht nach den Regeln der Finanzmathematik berücksichtigt. Diese Regeln sehen nämlich vor, den Jahreszinssatz durch 12 zu dividieren (ergibt 0,4167%) und die Anzahl der Zahlungsperioden in Monaten zu verwenden (60 Monate). Setzt man diese Werte in die Berechnungsformel ein, ergibt sich richtig eine Annuität von EUR 5.457,52 pro Monat.

	laut Bw.	richtig
Anzahl Jahre	5,00	5,00
Jahres-%-Satz	5,00%	5,00%
BW = Barwert	289.198,00	289.198,00
RMZ p.a. = Annuität bei jährlicher Zahlung	66.797,45	66.797,45
RMZ p.m. = Annuität bei monatlicher Zahlung	5.566,45	5.457,52

## b) Zinssatz

Weiters begründete die Berufungswerberin die verwendeten 5% im Rechtsmittel vom 13. März 2007 ausschließlich mit dem „**derzeit** marktüblichen 3-Monats-Euribor + 1% Aufschlag bei guter Bonität“. Dabei lässt sie jedoch unberücksichtigt, dass die marktübliche Kondition auf den Zeitpunkt des Abschlusses des zu beurteilenden Vertrages zu beziehen ist, der Ende 2004 angesiedelt war. Zur Bestimmung des marktüblichen Zinssatzes muss dabei aber beachtet werden:

## - Kreditvergleich allgemein

Vergleicht man den Mietvertrag mit einem Kredit, muss – wie oben schon ausgeführt – auf die Konditionen zum Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages Bezug genommen werden. Die Berufungswerberin verwendet für ihre Vergleichsrechnung einen (sehr niedrigen Zinssatz) in Abhängigkeit vom 3-Monats-Euribor und nimmt ihn mit 5% an.

Sie verwendet dafür aber die Werte im Zeitpunkt der Einbringung des Rechtsmittels (März 2007) und nicht die Werte im Zeitpunkt des Beginnes des Mietverhältnisses. Richtig können nur die Werte rund um den Jahreswechsel 2004 relevant sein. Diese ergeben einen durchschnittlichen 3-Monats-Euribor von etwa 2,15% im Gegensatz zum von der Berufungswerberin verwendeten 3-Monats-Euribor von etwa 4,0% im ersten Halbjahr 2007 (siehe Tabelle – Quelle: Österreichische Nationalbank).

Monat	3-Monats-Euribor	Monat	3-Monats-Euribor
Sep.04	2,12	Jän.07	3,75
Okt.04	2,15	Feb.07	3,82
Nov.04	2,17	Mär.07	3,89
Dez.04	2,17	Apr.07	3,98
Jän.05	2,15	Mai.07	4,07
Feb.05	2,14	Jun.07	4,15
Durchschnitt	2,15	Durchschnitt	3,94



Erhöht man nun – wie von der Berufungswerberin ins Treffen geführt – diesen Zinssatz um einen Aufschlag von 1%, ergäbe sich damit der richtige Vergleichszinssatz mit nur etwa 3,15%.

Wie von der Berufungswerberin im Schreiben vom 27. August 2008 aufgezeigt wurde, hinkt die Vergleichsmethode allerdings noch insofern, als der vorliegende Mietvertrag keine Anpassung an den Kapitalmarkt vorsieht. Diesem Umstand müsste Rechnung getragen werden, was etwa durch die Verwendung eines längerfristigen Vergleichszinssatzes erfolgen könnte. Dazu bietet sich ein Auf- bzw. Abschlag aufgrund des Vergleiches von üblichen lang- und kurzfristigen Kapitalmarktzinsen an:

Die Statistik der Österreichischen Nationalbank weist etwa die durchschnittlichen Kreditzinsen an Unternehmen für Kredite bis EUR 1.000.000 aus. Kredite ohne Zinsbindung bzw. mit einer Zinsbindung bis maximal ein Jahr hatten einen niedrigeren Zinssatz, als solche mit einer fixen Zinsvereinbarung auf fünf Jahre. Auf der homepage [www.oenb.at](http://www.oenb.at) finden sich die folgenden Werte:

Quelle: OENB	Kredit mit Zinsbindung		Aufschlag in %
	0-1 Jahr	1-5 Jahre	
Sep.04	3,49	4,05	0,56
Okt.04	3,43	3,78	0,35
Nov.04	3,50	3,75	0,25
Dez.04	3,48	3,96	0,48
Jän.05	3,54	3,99	0,45
Feb.05	3,52	3,91	0,39
Durchschnitt	3,49	3,91	0,41

Erhöht man nun den obigen Zinssatz um den hier abgeleiteten Aufschlag von 0,5% für die fünfjährige Finanzierung zu einem fixen Zinssatz, ergibt das einen Vergleichszinssatz von 3,15% zuzüglich 0,5% und damit etwa 3,65%.

- Vergleich mit dem Kredit der Raiba A\*\*\*

Zur Ermittlung des fremdüblichen Zinssatzes bietet sich zu allererst der tatsächlich von der Raiba A\*\*\* zur Verrechnung gelangte Zinssatz von 3,5% p.a. bei vierteljährlicher Zahlung an. Diese Verzinsung erfolgte auf Basis des 3-Monats-Euribor zuzüglich eines Aufschlages von 1,25%. Legt man dies auf das Vergleichsbeispiel um, ergibt dies einen Vergleichszinssatz von etwa 2,15% (siehe unten) zuzüglich 1,25% und damit ziemlich exakt 3,5%.

Erhöht man nun auch diesen Zinssatz um den oben abgeleiteten Aufschlag von 0,5% für die fünfjährige Finanzierung zu einem fixen Zinssatz, ergibt das einen Vergleichszinssatz von 3,5% zuzüglich 0,5% und damit etwa 4,00%.

### c) Restwert

Sowohl die erklärte Miethöhe wie auch der Vergleich mit der Abstattung eines Bankkredites berücksichtigen keinen Restwert. Richtig ist dieser aber - nach fester Überzeugung des Unabhängigen Finanzsenats - in realistischer Einschätzung mit zumindest EUR 70.000 anzunehmen.

#### 1.7.4.2. Fiktives Leasing Offert

Der Betrag für ein Vergleichsleasing stammt aus der Abwandlung eines „fiktiven Leasing Offerts“ der H\*\*\*LeasingGmbH vom 13. März 2008. Dieses Anbot ist an die Steuerberatungskanzlei adressiert und mit „*Leasing-Vergleichsoffert auf Stand November 2004*“ überschrieben.

Es ging von Anschaffungskosten von EUR 289.198, einem Restwert von EUR 28.919,80 (das sind 10% der Anschaffungskosten) und einer Laufzeit von 60 Monaten aus. Der Kalkulationszinssatz sollte halbjährlich an den 6-Monats-Euribor angepasst werden. Die Leasingrate wurde mit EUR 4.866,73 angegeben.

Die Berufungswerberin selbst gab den dabei verwendeten Zinssatz mit 4,6% an. In der Folge adaptierte die Berufungswerberin dieses Angebot, ging von einem Restwert von Null aus und leitete daraus eine fiktive Leasingrate in der oben angeführten Höhe von EUR 5.405,00 ab.

Die Berechnungen des Unabhängigen Finanzsenats ergaben jedoch einen wesentlich geringeren Zinssatz. Trotzdem brachte die Berufungswerberin auch in ihrer Stellungnahme vom 27. August 2008 wieder den Zinssatz von 4,6% zur Anwendung.

Die H\*\*\*LeasingGmbH, die daraufhin zur Bekanntgabe des verwendeten Kalkulationszinssatzes aufgefordert wurde, gab diesen in der Folge mit 3,90% an (Mail vom 11. September 2008). In ihrer Stellungnahme vom 9. Oktober 2008 ließ die Berufungswerberin diese Tatsache unkommentiert.

Richtigerweise müsste damit die Leasing-Vergleichsrechnung in der Form erfolgen, dass von einem Restwert von EUR 70.000 sowie von einem Zinssatz von etwa 3,90% ausgegangen wird. Da das Vergleichsangebot eine Zinsgleitklausel enthält, die dem streitgegenständlichen Mietvertrag fehlt, wäre zur Vergleichbarkeit wohl auch hier ein Zuschlag von 0,5% (siehe oben) angebracht. Das ergäbe fremdübliche monatliche Zinsen von etwa 4,40% und damit eine Leasingrate von ca. EUR 4.255.

#### 1.7.4.3 Vergleichskondition S\*\*\*Bank

Die Berufungswerberin reagierte schlussendlich nochmals mit Schreiben vom 9. Oktober 2008 auf die Vorhaltung der obigen Sachverhaltselemente und führte eine weitere vergleichende

Zinskondition ins Treffen. Zum Beweis für die Fremdüblichkeit der Mietkondition legte sie eine Bestätigung per E-Mail vom 8. Oktober 2008 vor. Diese lautet wörtlich:

*Auf ihre Anfrage darf ich Ihnen mitteilen, dass in der Zeit Oktober/November 2004 Fixzinskredite mit einer Laufzeit von fünf Jahren zu einem Zinssatz von 4,75% in unserem Hause vergeben wurden. Basis sind Schuldner mit guter Bonität und bis zu 50-prozentiger Besicherung.*

Die Berufungswerberin errechnete daraus - wiederum unter Verwendung eines Restwertes von EUR 0,00 - eine monatliche Rate von EUR 5.424,00 und wertete dies als weiteres Indiz für die Fremdüblichkeit der Gestaltung.

Dazu ist zu sagen:

Abgesehen davon, dass der Bekanntgabe dieser Vergleichskonditionen fast vier Jahre nach Abschluss des zu beurteilenden Mietvertrages mit wenigen Detailangaben nur geringe Aussagekraft zukommt, deckt sie sich tendenziell mit den bisherigen Erkenntnissen.

Der Zinssatz liegt zwar über den bisher dargestellten, liegt aber noch in einem Bereich, der nicht im Widerspruch zu diesen steht, weshalb er durchaus in die Überlegungen mit einbezogen werden kann.

#### 1.7.4.4 Vergleich Kalkulationszinssatz Miete mit den dargestellten Varianten

Legt man die oben dargestellten Erkenntnisse auf die Gestaltung des hier zu beurteilenden Mietvertrages um, ergeben sich daraus die folgenden Vergleichswerte (siehe Tabelle).

	Ohne Bindung	Aufschlag 5-Jahres-Bindung	Bindung 5 Jahre
Kreditzinsen Raiba tatsächlich - Punkt 1.5.2	3,50%	0,50%	4,00%
Behaupteter Kreditzinssatz laut Vorlageantrag adaptiert - Punkt 1.7.4.1	3,15%	0,50%	3,65%
Fiktives Leasing-Offert - Punkt 1.7.4.2	3,90%	0,50%	4,40%
Vergleich Punkt 1.7.4.3	4,75%		4,75%
Durchschnitt	3,83%	0,38%	4,20%

Unter Berücksichtigung des als erwiesen angenommenen Mindestrestwertes von EUR 70.000 basiert die Berechnung der zu beurteilenden Miete auf einem Zinssatz von 10,5% (siehe oben Punkt 1.7.3). Damit ist klar ersichtlich, dass die Miete laut Mietvertrag so stark von fremdüblichen Ansätzen abweicht, dass dies nicht mehr als nur bloß geringfügig beurteilt werden kann.

Der Zinssatz von 10,5% entspricht einem Mehrfachen der obigen Vergleichszinssätze, das sich im Durchschnitt bei etwa 250% bewegt (siehe Tabelle). Diese Abweichung ist so gravierend, dass die Beurteilung der zur Verrechnung gelangten Miete als fremdüblich ausgeschlossen ist.

	Bindung 5 Jahre	Zinssatz tatsächlich	Faktor
Kreditzinsen Raiba tatsächlich - Punkt 1.5.2	4,00%	10,50%	2,625
Behaupteter Kreditzinssatz laut Vorlageantrag adaptiert - Punkt 1.7.4.1	3,65%		2,877
Fiktives Leasing-Offert - Punkt 1.7.4.2	4,40%		2,386
Vergleich Punkt 1.7.4.3	4,75%		2,211
Durchschnitt	4,20%	10,50%	2,525

## 2 Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

### 2.1 Bezeichnung des Vorlageantrages als Berufung

Bei undeutlichem Inhalt eines Anbringens ist die Absicht der Partei von Amts wegen zu erforschen (VwGH 28.1.2003, 2001/14/0229). Da die Absicht der Berufungswerberin klar erkennbar war, die durch die Berufungsvorentscheidung getroffene Entscheidung zu bekämpfen, stand der vom Finanzamt vorgenommenen Wertung als Vorlageantrag nichts im Wege.

### 2.2 Verträge zwischen verbundenen Gesellschaften

Wie vom Finanzamt richtig ausgeführt, entspricht es der ständigen Rechtsprechung, dass die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern bzw. deren Betrieben als betriebliche Vorgänge voraussetzt, dass

- die Leistungsverhältnisse dem allgemeinen Geschäftsverkehr entsprechend abgewickelt werden und
- dass diese Leistungsbeziehungen auch unter gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgen würden.

Andernfalls liegen Entnahme-Einlage-Vorgänge vor, auch wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte eingekleidet werden (vgl. VwGH 1.12.1992, 92/14/0151 bzw. zuletzt VwGH 19.6.2002, 99/15/0115 mwN).

Verträge zwischen nahen Angehörigen finden unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit für den Bereich des Abgabenrechts grundsätzlich nur Anerkennung, wenn sie

- nach außen ausreichend in Erscheinung treten,
- einen eindeutigen und klaren Inhalt haben und
- auch unter Fremden so abgeschlossen worden wären.

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen. Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen Fremden und Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten

abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten.

Die Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen gelten auch für Verträge mit juristischen Personen, an denen ein Vertragspartner oder seine Angehörigen in einer Weise als Gesellschafter beteiligt sind, dass mangels eines Interessengegensatzes die Annahme nahe liegt, für eine nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung bestehe in Wahrheit eine im Gesellschaftsverhältnis wurzelnde Veranlassung (vgl. aus der ständigen Rechtsprechung zuletzt etwa VwGH 26.7.2007, 2005/15/0013 mwN).

Vom Finanzamt wurde sowohl das Vorliegen der Fremdüblichkeit der Vertragsform wie auch des Inhaltes der Vereinbarungen aus mehreren Gründen verneint.

### **2.2.1 Versicherungspflicht und Form des Mietvertrages**

Es wurde vom Finanzamt als nicht fremdüblich betrachtet, dass im Mietvertrag keinerlei Regelungen hinsichtlich der Versicherungspflicht für das Pistengerät aufscheinen und dass der vorgelegte Mietvertrag nicht unterschrieben worden war.

Vom Finanzamt wurde es weiters nicht als fremdüblich angesehen, dass der „Mietvertrag“ nicht unterschrieben ist. Von der Berufungswerberin wurde dieser Vorwurf zurückgewiesen und sinngemäß argumentiert, dies sei eine im Wirtschaftsleben durchaus übliche Vorgangsweise. Auch Gestaltungen mittels Videovertrag oder Anwaltskorrespondenz seien im Geschäftsleben durchaus üblich.

Dazu ist zu sagen:

Wenn auch nach zivilrechtlichen Vorschriften ein Mietvertrag über ein Wirtschaftsgut mit Anschaffungskosten von etwa EUR 290.000 nicht schriftlich abgefasst sein muss, so muss es schon aus Beweisgründen durchaus als üblich angesehen werden, dass eine solche Vereinbarung entsprechend dokumentiert werden wird.

Dieser Tatsache trägt auch die Berufungswerberin Rechnung, indem sie im Vorlageantrag einräumt, dass dafür nicht unbedingt eine Unterschrift erforderlich sein wird und dass zur Vermeidung der Gebührenpflicht auch andere Wege beschritten werden können (Video, ...).

Gerade ein solcher Weg wurde aber im konkreten Fall nicht beschritten. Das wäre für sich allein wohl nicht geeignet, die steuerliche Anerkennung eines solchen Vertragsverhältnisses zu verhindern, trotzdem wird diese Tatsache – auch im Hinblick auf die oben dargestellte auffällige Form der Fakturierung - im Rahmen der Betrachtung des gesamten Vorganges bei der freien Beweiswürdigung entsprechend zu berücksichtigen sein.

Das gilt auch für die fehlende vertragliche Regelung bezüglich der Versicherungspflicht für das überlassene Pistengerät. Obwohl es auch zwischen Fremden nicht gänzlich ausgeschlossen ist,

dass eine solche Regelung im Mietvertrag nicht getroffen wird bzw. dass eine solche Versicherungsverpflichtung stillschweigend vereinbart wird, so wird es durchaus nicht die Regel sein. Auch diese Tatsache ist im Rahmen der abschließenden Beurteilung zu berücksichtigen.

### 2.2.2 Fakturierungen über die Lieferung des "Neugerät"

Wie der Unabhängige Finanzsenat im Zuge der von ihm veranlassten Erhebungen festgestellt hat, wurde das neue Pistengerät am 14. Juli 2004 von und für die F\*\*\*GmbH&CoKG. bestellt. Der Kaufvertrag wurde also von dieser Firma abgeschlossen. Auch die Lieferung erfolgte an diese Firma. Der Empfang wurde vom Betriebsleiter Hrn. B\*\*\* am 20. November 2004 bestätigt.

Erst nachdem vordergründig sowohl *titulus* als auch *modus* (§ 380 ABGB) gegeben waren und damit auch das Eigentum auf die KG übergegangen war, erfolgte die Anweisung durch die finanzierende Bank, wie die Faktura auszusehen haben sollte. Diese Rechnung wurde schlussendlich zwei Wochen später (Datum 3. Dezember 2004) erstellt.

Auch von der Lieferantin wurde mit Schreiben vom 15. September 2008 zugestanden, dass diese Vorgangsweise nicht üblich ist und eine absolute Ausnahme darstellte.

### 2.2.3 Fremdüblichkeit des Aufschlages

Die Abgabenbehörde 1. Instanz ging davon aus, dass der F\*\*\*GmbH&CoKG. durch den Ankauf der Pistenraupe durch die Berufungswerberin und die Weitervermietung an sie in einem Zeitraum von fünf Jahren um **6,5% höhere Kosten** entstehen, als wenn das Wirtschaftsgut von ihr direkt angeschafft worden wäre.

Diese Einschätzung erfolgte unter der Annahme, dass das Pistengerät nach Ablauf der Vertragsdauer völlig wertlos sein sollte, was vom Finanzamt aber bezweifelt wurde. Die Gestaltung hält nach Ansicht des Finanzamtes einem Fremdvergleich nicht stand.

Von der Berufungswerberin wurde dies bestritten, ausgeführt, dass sich Leasingraten üblicherweise aus der Abschreibungs- und der Zinskomponente zusammensetzen, die oben unter nun Punkt 1.5.2.3 dargestellte Vergleichsrechnung vorgelegt und behauptet, die im Mietvertrag enthaltene Miete betrage nicht einmal diese fremdüblichen Kosten der Finanzierung.

Wie oben ausführlich dargestellt, wurde die Miethöhe sehr unorthodox durch die Anwendung eines 10%-igen Aufschlages auf die Anschaffungskosten und einer anschließenden linearen Verteilung des Ergebnisses auf 60 Monatsraten ermittelt.

Auf Basis der zur Verrechnung gelangten monatlichen Raten (Mieten) sowie unter der Annahme, dass das Neugerät nach fünf Jahren keinen Restwert mehr aufweist, errechnet sich

der verwendete Zinssatz mit 3,8% per anno. Wiederholt man diese Berechnung jedoch unter Berücksichtigung eines Restwertes von EUR 70.000, wie er im Bestellschein von der Lieferantin zugesichert wurde, ergibt sich der Zinssatz mit 10,5%. Dies entspricht in etwa den zweieinhalbfachen fremdüblichen Zinsen (siehe oben 1.7.4.4).

#### 2.2.4 Zusammenfassung

Wie oben ausführlich dargestellt, weist die Gestaltung des Ankaufes sowie der Überlassung des neuen Pistengerätes an die eigene KG sehr viele Elemente auf, die als höchst ungewöhnlich und im normalen Geschäftsverkehr nicht üblich beurteilt werden müssen. Aus der Betrachtung des ausführlich dargestellten Sachverhaltes in seiner Gesamtheit ergibt sich eindeutig, dass die Art der Überlassung des "Neugerät" so weit von fremdüblichen Umständen entfernt und so ungewöhnlich ist, dass eine steuerliche Anerkennung des Leistungsverhältnisses ausgeschlossen ist. Dafür sind vor allem ausschlaggebend:

- Der Abschluss des **Mietvertrages** ist nicht unterschrieben und fremdüblich **dokumentiert** (siehe Punkt 1.7.1 und 2.2.1).
- Die **Berechnungsmethode** der Miethöhe mit einem Aufschlag von 10% auf die Anschaffungskosten ist äußerst ungewöhnlich (siehe Punkt 1.7.2).
- Die Geschäfte der F\*\*\*GmbH&CoKG. wurden von der Berufungswerberin geführt. Damit wurden sowohl für die Vermieterin wie auch für die Mieterin die selben Organe tätig. Diesen muss bewusst gewesen sein, dass die neue Pistenraupe nach Ablauf von fünf Wintersaisons einen **Mindestrestwert von EUR 70.000** aufweisen wird (siehe Punkt 1.6.4). Trotzdem fand diese Tatsache nicht bei der Kalkulation der Miete Berücksichtigung, was als nicht fremdüblich beurteilt werden muss.
- Unter Berücksichtigung des Restwertes von EUR 70.000 ergibt sich ein Kalkulationszinssatz für das Mietverhältnis von 10,5%. Wenn man diesen Zinssatz mit den Ansätzen vergleicht, die von der Berufungswerberin selbst für die Überprüfung ins Treffen geführt wurden, erweist sich dieser Zinssatz als weit überhöht (siehe Punkt 1.7.4.4).
- Der Mietvertrag enthält keine Verpflichtung, die mit dem Betrieb der Pistenraupe verbundenen Risiken sowie ihren zufälligen Untergang versicherungstechnisch abzusichern (siehe oben 2.2.1).
- Sämtliche Geldflüsse im Zusammenhang mit der Abstattung des Kredites der Berufungswerberin wurden über das Girokonto der mietenden F\*\*\*GmbH&CoKG. abgewickelt, was im Wirtschaftsleben unter Fremden nicht üblich wäre.
- Die mietende KG tritt gleichzeitig als Bürge auf und übernimmt die Ausfallhaftung für den Kredit auf die gesamte Laufzeit von acht Jahren (1.5.1). Das ist mehr als ungewöhnlich, war doch das Mietverhältnis auf die Dauer von fünf Jahren befristet. Obwohl somit die

Geschäftsbeziehung zwischen den beiden Gesellschaften nach fünf Jahren beendet wäre, haftet die Mieterin noch weitere drei Jahre weiter. Eine solche Vereinbarung würden Fremde – ohne Gegenleistung - niemals eingehen.

Dazu kommt, dass es der Berufungswerberin auch nicht gelang, außersteuerliche Gründe für die gewählte zivilrechtliche Gestaltung darzulegen.

- Es gelang der Berufungswerberin nicht darzustellen, dass durch die gewählte Vorgangsweise die Haftung nach § 5 EKHG von der Mieterin auf die vermietende Berufungswerberin überwältzt werden kann (siehe oben Punkt 1.6.3). Der bloße Hinweis auf die Rücksprache mit einem Rechtsanwalt genügt dafür jedenfalls nicht.
- Es gelang der Berufungswerberin weiters nicht, die wirtschaftliche Leistung der Berufungswerberin darzustellen, die den exorbitanten Aufschlag auf die Finanzierungskosten rechtfertigen könnte. Es ist für den Unabhängigen Finanzsenat im Gegenteil nicht ersichtlich, worin die Leistung der Berufungswerberin tatsächlich liegen soll.

Die finanzierende Bank war ausschließlich durch Sicherheiten abgesichert, die entweder mit dem vermieteten Wirtschaftsgut oder mit dem Vermögen und der wirtschaftlichen Potenz der Mieterin zusammenhängen. Das gilt sowohl für die Bonität wie auch für die Bürgschaftserklärung der F\*\*\*GmbH&CoKG.

Damit bleibt aber unklar, worin die Leistung der vermietenden Berufungswerberin bestehen soll, für die sie im Wege des Aufschlages auf die Finanzierungskosten entlohnt werden soll.

Da es schon aufgrund der oben dargestellten Sachverhaltselemente für den Unabhängigen Finanzsenat außer Zweifel steht, dass das behauptete Vertragsverhältnis nicht fremdüblich war, erübrigten sich weitere Erhebungen, wann die konkreten Bestimmungen des Mietvertrages im Detail tatsächlich nach außen hin erkennbar wurden.

### **2.3 Zurechnung zum Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft?**

Das Finanzamt vertrat die Ansicht, die neue Pistenraupe sei als Sonderbetriebsvermögen dem Betriebsvermögen der F\*\*\*GmbH&CoKG. zuzurechnen. Sie begründete dies mit der Zurechnungsvorschrift des § 23 Z 2 EStG 1988 und sinngemäß damit, dass nach der Verwaltungspraxis bei Leistungsbeziehungen nur dann von dieser Zurechnung abgesehen werden könne, wenn die Überlassung fremdüblich gestaltet ist und deren Ursache sowohl im Gewerbebetrieb der Personengesellschaft wie auch im gewerblichen Betrieb des Gesellschafters liegt (Hinweis auf die Verwaltungsübung - EStR 2000 Rz 5879). Diese Voraussetzungen wurden von der Abgabenbehörde 1. Instanz verneint.



Die Berufungswerberin hielt dem entgegen, dass bei ihr sowohl ein Betrieb vorläge als auch die Überlassung fremdüblich gestaltet sei. Zudem werde im Bereich der Körperschaftsteuer die Maßgeblichkeit der Rechtsform sehr streng betont.

### 2.3.1 Wertung durch den Unabhängigen Finanzsenat

Gem. § 23 Z 2 EStG1988 zählen auch Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften), sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben, zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb.

Nach der Judikatur (vgl. etwa VwGH 4.7.1995, 91/14/0199f) sind Leistungsbeziehungen zwischen dem Gesellschafter und der Personengesellschaft nur dann nicht gleich zu behandeln wie solche zwischen einem Einzelunternehmer und seinem Unternehmen, wenn der Gesellschafter die Leistungen

- aus einem **eigenständigen Betrieb**
- zu **fremdüblichen Konditionen**

an die Personengesellschaft erbringt.

Oben wurde schon ausführlich dargestellt, dass die zu beurteilende Überlassung der Pistenraupe unter Fremden zu diesen Bedingungen nicht zustande gekommen wäre (Siehe zusammenfassend Punkt 2.2.4). Da die steuerliche Anerkennung der Leistungsbeziehung damit aber schon an diesem Merkmal scheitert, konnte auf die Prüfung verzichtet werden, ob bei der vermietenden Berufungswerberin überhaupt ein Betrieb vorlag (VwGH 21.2.2001, 95/14/0007).

Damit ist dem Finanzamt zusammenfassend Recht zu geben. Es liegt Sonderbetriebsvermögen der mietenden F\*\*\*GmbH&CoKG. vor. Die Pistenraupe kann nicht einem eigenständigen Betrieb der Berufungswerberin zugerechnet werden.

### 2.3.2 Alternative ohne Restwert

Von der Berufungswerberin wurde immer wieder ins Treffen geführt, der Restwert des neuen Pistengerätes nach fünf Jahren werde aufgrund der identischen betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer EUR 0,00 betragen, weshalb der Mietvertrag fremdübliche Konditionen aufweise.

Der Vollständigkeit halber sei hier angemerkt, dass auch bei dieser Konstellation zumindest aus zwei Gründen (Sonder)Betriebsvermögen der die Pistenraupe tatsächlich nutzenden KG vorliegen würde:

- Entspricht nämlich - wie hier - die grundsätzlich unkündbare Grundmietzeit laut Mietvertrag der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der angemieteten Maschine und finanziert die Mieterin die gesamten Kosten des überlassenen Gerätes, so wäre nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes tendenziell von wirtschaftlichem Eigentum der Bestandnehmerin auszugehen (VwGH 29.6.1995, 93/15/0107; siehe auch *Doralt/Renner* in *Doralt*, Kommentar zum EStG<sup>8</sup>, § 2 Tz 131). Auch dies würde dazu führen, dass das neue Pistengerät der Mieterin und damit deren Betriebsvermögen zuzurechnen wäre. Auf die nähere Untersuchung in diese Richtung konnte aber aufgrund der oben schon getroffenen Beurteilung verzichtet werden.
- Weiters ist zu beachten, dass die Laufzeit des Mietvertrages und des der Finanzierung des Ankaufes der Pistenraupe dienenden Kredites stark differieren. Während der Mietvertrag auf die Dauer von fünf Jahren abgeschlossen wurde und in dieser Zeit die Anschaffungskosten dieses Gerätes im Wege der vollen Amortisation zur Gänze getragen werden, läuft der Kredit auf die Dauer von acht Jahren. Vergleicht man nun die Gesamtzahlungen, so ergibt sich ein Überhang der Kreditrückzahlungen. Den Gesamtkreditrückzahlungen von EUR 321.000 steht ein Mietertrag von nur rund EUR 318.000 gegenüber. Daraus folgt, dass der vermietenden Berufungswerberin auf die gesamte Laufzeit des Kredites bezogen kein Gewinnaufschlag sondern ein Abgang von annähernd EUR 3.000 verbleiben würde (siehe Anlage 2).  
Auch diese Gestaltung der Mietvertragskonditionen würde demnach nicht den Grundsätzen der Fremdüblichkeit entsprechen, was folgerichtig in gleicher Weise zur Zurechnung der Pistenraupe zum Betriebsvermögen der Mieterin führen müsste.

## 2.4 Schlussfolgerungen für die Investitionszuwachsprämie

Die Modalität der Geltendmachung der Prämie findet sich in § 108e Abs. 4 EStG 1988. Danach gilt:

*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.*

Auch wenn – wie von der Berufungswerberin richtig angemerkt – diese gesetzliche Bestimmung keine Festlegung des Anspruchsberechtigten enthält, ist aus ihr die Form der Geltendmachung eindeutig ableitbar.

Die Berechnung des Investitionszuwachses erfolgt betriebsbezogen. Das ergibt sich schon daraus, dass der Vergleichszeitraum auf Wirtschaftsjahre, also auf die Gewinnermittlung pro Betrieb abstellt (*Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, § 108e Tz 6; *Quantschnigg*, ÖStZ 2003, 142). Die Geltendmachung der Prämie hat deshalb immer im Bezug auf den einheitlichen Betrieb zu

erfolgen. Zu diesem einen Betrieb zählt im Falle der Mitunternehmerschaft auch das Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter.

Die Investitionszuwachsprämie ist deshalb – wie vom Finanzamt richtig ausgeführt - für den Zuwachs des gesamten Betriebsvermögens der Mitunternehmerschaft in einer Beilage zur Feststellungserklärung in Anspruch zu nehmen (so auch *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, § 108e Tz 6 mwN; *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, EStG § 108e [Anm 16]).

Da es sich bei der strittigen Pistenraupe um Sonderbetriebsvermögen der F\*\*\*GmbH&CoKG. handelt (siehe oben), hat sowohl die Geltendmachung der Prämie wie auch die Berechnung des Investitionszuwachses dort zu erfolgen. Ob die hier strittige Pistenraupe tatsächlich im mit der Feststellungserklärung der F\*\*\*GmbH&CoKG. vorgelegten Verzeichnis enthalten ist, ist hier mangels rechtlicher Relevanz nicht überprüfungswürdig.

Die Zuerkennung der Prämie an die Berufungswerberin und die Gutschrift am **Abgabenkonto der Berufungswerberin** sind deshalb im konkreten Fall jedenfalls gesetzlich nicht zulässig.

Aus diesem Grunde erübrigte es sich auch, auf die ausführlichen Rechtsmittelausführungen im Hinblick auf die Konzernbetrachtung einzugehen. Die Entscheidung des Finanzamtes war zu bestätigen, die Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie 2004 zu versagen und die Berufung als unbegründet abzuweisen.

**Anlagen:**

- Anlage 1: Organigramm Ende 2004
- Anlage 1a: Organigramm nach Art. III UmgrStG
- Anlage 2: Tilgungsplan Kredit/Miete
- Anlage 3: Tilgungsplan Miete mit Restwert
- Anlage 4: Tilgungsplan Miete ohne Restwert

Salzburg, am 22. Oktober 2008