



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A KEG, Adresse, vertreten durch Antosch & Partner WTH GmbH, 5400 Hallein, Lacknerweg 5, vom 6. Oktober 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 12. September 2005 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 2004 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe/n betragen.

Investitionszuwachs 2004	€ 449.500,00
Investitionszuwachsprämie 2004 (gerundet gemäß § 204 BAO)	€ 44.950,00
Differenz zur Antragstellung	€ 0,00

Entscheidungsgründe

Mit der Abgabe der Steuererklärungen für das Jahr 2004 am 11. Juli 2005 gab die BW die Beilage zur Feststellungserklärung für 2004 zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie gemäß § 108 e EStG 1988 ab.

In dieser Erklärung stellte die BW dar, dass sie in den Jahren 2001, 2002 und 2003 keine Investitionen getätigt habe und im Jahr 2004, somit im Jahr der Betriebsgründung,

Investitionen in Höhe von € 449.500,00 getätigt habe. Der prämienbegünstigte Zuwachs betrage sohin, € 449.500,00, weswegen eine Investitionszuwachsprämie von 10%, somit € 44.950,00 beantragt werde.

Nach einer im August 2005 durchgeführten Nachschau bei der BW gewährte des FA der BW mit Bescheid vom 12. September 2005 eine Investitionszuwachsprämie in Höhe von € 19.553,00 und begründete die Differenz zum beantragten Betrag von € 44.950,00 damit, dass mit der Investitionszuwachsprämie nur "echte" Zusatzinvestitionen gefördert werden sollten. Da bei einem neu gegründeten Unternehmen kein Vergleich der durchschnittlichen Investitionshöhe der vorangegangenen Jahre möglich wäre, würde eine Investitionszuwachsprämie hier nur gewährt, wenn nachgewiesen werden könne, dass die Neugründung wirtschaftlich sinnvoll wäre.

A betreibe ein Transportunternehmen in der Form einer GmbH. Die BW habe Lastwagen und Anhänger erworben, welche sie an diese GmbH vermiete.

Die Auslagerung der Investitionen in die BW werde damit erklärt, dass beim Kauf der Wirtschaftsgüter und der dafür notwendigen Finanzierung eine persönliche Haftung des A für die zur Finanzierung der Investition erforderlichen Darlehen vorgesehen gewesen sei.

Die von der BW getätigten Investitionen kämen ausschließlich der B Transport GmbH zugute, an der A als persönlich haftende Gesellschafter der BW beteiligt sei. Eine persönliche Haftung für die gewährten Kredite hätte die finanzierende Bank jedenfalls verlangt, egal ob der Ankauf der Fahrzeuge durch die GmbH oder die berufungswerbende KEG erfolgt wäre.

Somit bleibe als Grund für die Auslagerung nur die höhere Investitionszuwachsprämie über. Für die Berechnung des "echten Investitionszuwachses" nach den Intentionen des Gesetzgebers werde eine Gesamtbetrachtung der Investitionsvorgänge der beteiligten Unternehmen der Berechnung zu Grunde gelegt.

Das FA verglich sodann für die Berechnung der Investitionszuwachsprämie die Investitionen der B Transport GmbH in den Jahren 2001, 2002 und 2003 mit den Investitionen der B Transport GmbH und der BW im Jahr 2004, stellte einen Investitionszuwachs von € 195.531,00 fest und bemaß die Investitionszuwachsprämie 2004 danach mit € 19.553,00.

Gegen diesen Bescheid erhob die BW durch ihren ausgewiesenen Vertreter fristgerecht Berufung und führte dazu aus, dass die Transportwirtschaft eine der am meisten gefährdeten Branchen in Österreich darstelle. Die Finanzierung der in Frage stehenden Wirtschaftsgüter im Jahr 2004 hätte aus diesen Gründen und aus dem Umstand, dass die B Transport GmbH zum Stichtag 31. Dezember 2004 einen gerundeten Bilanzverlust von € 118.000,00 ausgewiesen habe, nicht nur eine Haftung des A für die Finanzierung der vier LKWs, sondern auch für die

sonstigen Schulden der GmbH bedingt. Die kreditgebende Bank habe dieser Lösung aufgrund der besseren bankinternen Darstellung durch die Trennung der beiden Unternehmenseinheiten schlussendlich zustimmen können. Damit sei aber eine derartige Trennung betriebswirtschaftlich sinnvoll.

Festzuhalten sei aber, dass das gesetzlich Bestimmung des § 108 e EStG weder bei der Bemessungsgrundlage, noch beim Tarif auf das Gründungsjahr oder die betriebswirtschaftliche Sinnhaftigkeit der Gründung eines Betriebes abstelle und somit auch nach Meinung der Kommentatoren (Doralt) keine Relevanz für die Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie haben könne.

Das FA legte daraufhin die Akten dem UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Berufung.

Im Rechtsmittelverfahren legte die BW ein Schreiben der kreditgebenden Bank vor, wonach die Bank der B Transport GmbH mit Schreiben vom 27. Juli 2004 ein schriftliches Angebot zur Finanzierung von drei Zugmaschinen vorgelegt habe. Wesentliche Bedingung bei diesem Angebot sei die persönliche Haftung des A für die zugesagten Kredite gewesen, da die B Transport GmbH aufgrund der vorliegenden Informationen eine unzureichende Ertragskraft gehabt habe. Nachdem in der Folge das Investitions- bzw. Finanzierungsvorhaben auf vier Zugmaschinen und zwei Sattelanhänger erweitert worden sei, habe es die Bank für notwendig erachtet, die persönliche Haftung des A auf das gesamte Kreditobligo der GmbH bei der Bank bzw. ihrem Spitzeninstitut auszuweiten. Das Finanzierungsvorhaben sei aber letztlich nicht im Rahmen der B Transport GmbH realisiert worden.

In der Stellungnahme zu diesem Schreiben erklärte das FA auf eine Stellungnahme des bundesweiten Fachbereiches EST/KÖST zum Sachverhalt im konkreten Rechtsmittelverfahren auch zu seiner Stellungnahme. Danach habe der Gesetzgeber mit der Investitionszuwachsprämie "echte" Zusatzinvestitionen fördern wollen. Eine Neugründung müsse daher vom "Neugründungsunternehmer" unter Außerachtlassung der Investitionszuwachsprämie als betriebswirtschaftlich sinnvoll nachgewiesen werden. Dies sei dann nicht der Fall, wenn Neuinvestitionen in der neu gegründeten Gesellschaft vorgenommen und die angeschafften Wirtschaftsgüter an die bestehende Gesellschaft vermietet werden würden.

Die finanzierende Bank habe sich beim ersten Finanzierungsangebot von drei Zugmaschinen mit einer Haftung des GmbH Gesellschafters für diese Verbindlichkeiten begnügt. Erst bei der Erweiterung des Investitionsvolumens habe die Bank die persönliche Haftung für sämtliche Schulden der GmbH verlangt. Es sei (für die Bank) wirtschaftlich nicht sinnvoll, Verbindlichkeiten im Rahmen der KEG einzugehen, in der der Komplementär unbeschränkt hafte, wenn diese im Rahmen der GmbH als wirtschaftlich nicht vertretbar angesehen werden würden.

Der Komplementär hafte unbeschränkt und persönlich für sämtliche Gesellschaftsschulden, sodass hinsichtlich einer möglichen Haftungsinanspruchnahme kein Unterschied zur geforderten persönlichen Haftung für die Schulden der GmbH bestehe. Sollte die KEG aber nur gegründet worden sein, um möglichst viele fremd finanzierte Investitionen, die überdies ausschließlich der bereits bestehenden betriebsführenden GmbH zugute kämen, tätigen zu können und sonst keine geschäftlichen Tätigkeiten mehr durchzuführen, so spreche dies umso mehr dafür, dass der Sinn und Zweck der Neugründung einzig darin gelegen sei, diese fremdfinanzierten Investitionen in einer neu gegründeten Gesellschaft zu konzentrieren um sie möglichst günstig unter Inanspruchnahme einer staatlichen Prämie tätigen zu können. Somit lägen aber keine ausreichenden außersteuerlichen bzw. betriebswirtschaftlich sinnvollen Gründe für diese Investitionen vor.

Der Entscheidung wird der nachfolgende Sachverhalt zugrunde gelegt:

A ist Gesellschafter und Geschäftsführer der B Transport GmbH.

Diese GmbH hat in den Jahren 2000 bis 2003 folgende Investitionsvolumen finanziert:

2000: € 360.672,00, **2001:** € 280.710,00, **2002:** € 89.332,00, **2003:** € 435.748,00 und **2004:** € 14.628,00

Im Jahr 2004 plante die B Transport GmbH die Anschaffung neuer LKWs. Ursprünglich war die Anschaffung von drei LKWs geplant. Die kreditgebende Bank verlangte für jene Kredite, die zur Finanzierung dieser Fahrzeuge aufgenommen werden sollten, eine persönliche Mithaftung des A. Später wurde das Investitionsvorhaben auf vier LKWs samt entsprechenden Aufbauten ausgedehnt. Die kreditgebende Bank sagte der B Transport GmbH diese Finanzierung nur unter der Bedingung einer persönlichen Mithaftung des A für alle Verbindlichkeiten der GmbH bei der Bank bzw. ihrem Spitzeninstitut zu.

In weiterer Folge gründete A mit seiner Gattin die berufungswerbende KEG mit Gesellschaftsvertrag vom 1. September 2004. Komplementär mit einem Geschäftsanteil von 95% ist A, Kommanditistin mit einem Geschäftsanteil von 5% seine Gattin C. Gegenstand der Gesellschaft ist die Vermietung von Wirtschaftsgütern sowie die Beteiligung und Übernahme der Geschäftsführung an gleichen oder ähnlichen Unternehmen.

Die Gesellschaft kaufte in der Folge im Jahr 2004 vier Zugmaschinen mit entsprechenden Aufbauten, die zur Gänze fremdfinanziert wurden und investierte dabei im Jahr 2004 € 449.500,00. Diese Fahrzeuge wurden in der Folge ausschließlich an die B Transport GmbH vermietet.

Der UFS hat dazu erwogen:

Der oben dargestellte Sachverhalt gründet sich auf den Inhalt der Verwaltungsakten, das Vorbringen der BW, die Erhebungen des FA im gegenständlichen Verfahren sowie auf die Unterlagen, die die BW in diesem Verfahren vorgelegt hat und ist insoweit unstrittig.

In rechtlicher Hinsicht ist zum gegenständlichen Verfahren auszuführen, dass gemäß § 108 e Abs. 1 EStG 1988 für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern eine Investitionszuwachsprämie von 10% geltend gemacht werden.

Gemäß § 108 e Abs. 3 EStG 1988 ist der Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern als Differenz zwischen deren Anschaffungs- oder Herstellkosten der Kalenderjahre 2002, 2003 und 2004 und dem Durchschnitt der Anschaffungs- oder Herstellkosten der letzten drei Wirtschaftsjahre, die vor dem 1.1.2004 enden.

Die grundsätzliche Eignung der angeschafften Wirtschaftsgüter für die Einbeziehung in den Investitionszuwachs ist im gegenständlichen Verfahren nicht strittig.

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob eine Investitionszuwachsprämie wie dies das FA vermeint vom Gesamtvolumen der Investitionen der BW und der B Transport GmbH im Jahr 2004 unter Berücksichtigung der Investitionen der B Transport GmbH in den Jahren 2001 bis 2003 zu erfolgen hat oder ob die BW als eigenständige Neugründung zu sehen ist, deren gesamte Investitionen im Jahr 2004 als Investitionszuwachs im Sinne des § 108 e EStG 1988 zu sehen ist.

Dazu ist aus Sicht des UFS auszuführen, dass das EStG für eine derartige Zusammenrechnung von Investitionen von nahe stehenden Unternehmen keine Grundlage bietet und somit die Berechnung des FA keinesfalls zutreffend ist.

Der BW ist aus Sicht des UFS darin zuzustimmen ist, dass das Einkommensteuergesetz im § 108 e grundsätzlich jedes Unternehmen für die Bemessung des Investitionszuwachses für sich betrachtet und eine Zusammenrechnung zwischen verschiedenen Steuersubjekten auch ein und desselben Steuerpflichtigen nicht vorsieht.

Der BW kann jedoch nicht darin zugestimmt werden, dass die Frage der wirtschaftlichen Sinnhaftigkeit eine Betriebsneugründung, in die Investitionen des ursprünglichen Betriebes ausgelagert werden, vollkommen unbeachtlich wären. Der UFS sieht zwar mit Doralt aus dem Gesetz keine Einschränkung, wonach Investitionszuwachsprämien bei neu gegründeten Unternehmen nur dann zu gewähren wären, wenn die Betriebsgründung wirtschaftlich sinnvoll ist.

Nach den allgemeinen steuerlichen Grundsätzen ist aber auch bei diesem Vorgang der Sachverhalt in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln. Selbstverständlich ist dabei auch zu

überprüfen, ob ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten vorliegt, der die Konstruktion unter dem Wegdenken des steuerlichen Vorteils unverständlich erscheinen ließe.

Eine derartige Konstruktion kann der UFS aber beim gegenständlichen Sachverhalt nicht als erwiesen annehmen. Durch die kreditgebende Bank wurde bestätigt, dass bei Finanzierung des erweiterten Kreditvolumens in der GmbH eine Haftung des A für alle Kredite der GmbH notwendig gewesen wäre. Das von der BW vorgebrachte Argument einer dem Umfang nach geringeren Haftung des A bei Auslagerung der Investitionen in eine neue Gesellschaft, bei der sich eine unbeschränkte, persönliche Haftung des A für nur diese Kredite bereits aus der Gesellschaftsform ergibt, blieben im gegenständlichen Verfahren vom FA unwidersprochen.

Das dazu formulierte Argument des FA, wonach bei dieser Konstruktion ohnedies kein Unterschied zur Haftung für Schulden der GmbH bestehe, verkennt, dass der Komplementär der KEG nur für **alle Schulden der KEG** unbeschränkt haftet, und durch diese Konstruktion offenbar die Haftung des A für **alle Schulden der GmbH** vermieden werden sollte.

Der UFS kann der Argumentation des FA auch insoweit nicht folgen, dass die Auslagerung der Finanzierung in die berufungswerbende KEG wirtschaftlich nicht sinnvoll gewesen sei. Wenn es der kreditgebenden Bank möglich war, bei einer anderen rechtlichen Gestaltung einer - zugegebenermaßen im wirtschaftlichen Effekt ähnlichen Situation – bessere Kreditkonditionen zu gewähren, so ist dies wohl im Ganzen wie auf die BW allein bezogen ein wirtschaftlicher Grund, der beachtlich ist.

Darüber hinaus ist der vom FA in diesem Zusammenhang implizit angesprochene Fremdvergleich aus Sicht des UFS kein Thema. Es handelt sich bei der kreditgebenden Bank und A bzw. den im gegenständlichen Verfahren betroffenen Gesellschaften um Fremde, keine nahe stehenden Personen. Der Fremdvergleich ist somit dem Grunde nach nicht argumentierbar. Die Vereinbarungen zwischen der Bank und ihrem Kreditnehmer stehen in der Disposition der Vertragsparteien, wobei als Grenze gesetzliche Bestimmungen, wie beispielsweise der in der BAO angesprochene Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten gelten müssen. Es kann somit nicht mit Erfolg argumentiert werden, dass – wie im gegenständlichen Fall - unterschiedliche Konditionen für wirtschaftlich ähnlich gestaltete Sachverhalte deswegen, weil sie aus Sicht der Behörde wirtschaftlich nicht sinnvoll sind, nicht akzeptiert werden können.

Dazu muss auch im Hinblick auf das zuvor Gesagte festgehalten werden, dass der BW durchaus Argumente geliefert hat, die aus Sicht des UFS die Trennung der Finanzierung in zwei Gesellschaften erklärbar machen, wenn der BW ausführt, dass die Bank bei diesen Voraussetzungen eine derartige Finanzierung besser argumentieren konnte und somit bessere Konditionen für den BW möglich gewesen seien.

Da der UFS außerhalb der Grenzen des Missbrauchs von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten keine weiteren Einschränkungen der Anspruchsvoraussetzungen des § 108 e EStG aus dem Gesetz erkennen kann und die Voraussetzungen für einen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten nach dem Ergebnis des Verfahrens nicht vorliegen, war der Berufung stattzugeben.

Salzburg, am 26. Juli 2006