



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Ursula Leopold und die weiteren Mitglieder Dr. Michael Rauscher, Dr. Wolfgang Bartosch und Mag. Heinz Zavec im Beisein der Schriftführerin Dagmar Brus über die Berufung der Bw, vertreten durch Dr. Hans M. Slawitsch Wirtschaftstreuhandgesellschaft KEG, 8020 Graz, Strauchergasse 16, vom 5. Dezember 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 7. November 2005 betreffend Investitionszuwachsprämie 2004 nach zuvor durchgeführter mündlicher Verhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw ist eine im März 2004 gegründete Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Ihr Firmenkürzel XYZ. steht für „X+Y+Z“. Gesellschafter waren im Streitjahr IA, MM und RH (derzeit: RH und JW). IA war bzw. ist handelsrechtliche Geschäftsführerin der Bw. Die Geschäftstätigkeit der Bw wird auf amtlichem Fragebogen mit „Transport von Gütern aller Art“ bezeichnet. Als Bevollmächtigter wurde MM (C-Unternehmensberatung) ausgewiesen. Die Bw betreibt ihr Gewerbe mit eigenen Arbeitnehmern, Aushilfsfahrern, selbständigen Fahrern und Leiharbeitskräften. Der Ehemann von IA, SA, ist seit dem Jahr 1996 als Einzelunternehmer (nach Umwandlung) im Transportgewerbe tätig.

In einer am 20. Jänner 2005 eingereichten Beilage zur Körperschaftsteuererklärung machte die Bw für das Jahr 2004 eine Investitionszuwachsprämie im Betrag von 515.208,18 €

geltend, ua für 50 Sattelzugmaschinen, 31 Sattelanhänger und einen Kastenwagen. Das Finanzamt schrieb der Bw die Investitionszuwachsprämie am 21. Februar 2005 am Abgabenkonto gut. Nach Durchführung einer Außenprüfung und Nachschau versagte das Finanzamt der Bw die Investitionszuwachsprämie für alle 50 Sattelzugmaschinen, für elf (der 31) Sattelanhänger sowie für den Kastenwagen und setzte die Prämie mit dem hier angefochtenen Bescheid vom 7. November 2005 mit dem Betrag von 55.491,55 € (Abgabennachforderung: 459.715,63 €) fest.

Strittig ist, ob der Bw die Investitionszuwachsprämie für diese Fahrzeuge vom Finanzamt zu Unrecht aberkannt wurde (so die Bw).

Sattelzugmaschinen: Die Bw bestellte am 30. Juni 2004 bei der Firma-M 20 Sattelzugmaschinen und am 5. August 2004 weitere 29 Sattelzugmaschinen, alle Type-B, zum (Netto-)Kaufpreis von jeweils 85.000 € (49 Stück). Am 5. August 2004 bestellt die Bw weiters eine Sattelzugmaschine Type-B zum (Netto-)Kaufpreis von 90.000 €.

Aus den Auftragsbestätigungen der Firma-M vom 6. September 2004 und vom 8. September 2004 geht für alle Fahrzeuge folgende Rücknahmevereinbarung (Rücknahmegarantie) hervor:

Wir erklären uns bereit, das Fahrzeug unter Zugrundelegung der folgenden Vertragsbedingungen zurückzunehmen:

Die Übergabe des Eintauschfahrzeuges hat ohne Unfallschäden, verkehrssicher riß- und bruchfrei und in optisch und technisch einwandfreiem Zustand ohne wertmindernde Auf- oder Zubauten zu erfolgen. ...

Der Rücknahmebetrag wird unter der Bedingung einer maximalen km-Fahrleistung von 200.000 km p.a. vereinbart. Nach Einhaltung aller o.a. Vertragsbedingungen ergibt sich ein Rücknahmenwert nach 24 Monaten von EUR 44.000,-- exkl. Mehrwertsteuer.

Am 7. Jänner 2005 stellte die Bw der M-Leasing. sämtliche Fahrzeuge zum Kaufpreis in Rechnung. Mit Schreiben vom 10. Jänner 2005 übermittelte die M-Leasing. der Bw Kopien der von beiden Vertragsparteien unterfertigten Leasingverträge mit einer Laufzeit von 22 Monaten (für die am 30. Juni 2004 bestellten zwanzig Fahrzeuge) bzw. 24 Monaten (für die am 5. August 2004 bestellten dreißig Fahrzeuge) ab. Als Restwert ist für jedes Fahrzeug ein Betrag von 44.000 € (ohne Umsatzsteuer) vereinbart.

Sämtliche Sattelzugmaschinen wurden zwischen Dezember 2005 und Juni 2007 polizeilich abgemeldet. 33 Fahrzeuge wurden von Firma-M zurückgenommen, vier Fahrzeuge anderweitig verkauft, drei Fahrzeugen erlitten bei Unfällen Totalschaden und bei zehn Fahrzeugen ist die Firma-S anstelle der Bw in die Leasingverträge eingetreten.

Übersicht Sattelzugmaschinen					
	Kennzeich	Leasingda	Zulassung	Abmeldung	Nutzungs-

	en	uer			dauer*)
1	GU-1	22 Monate	29.10.2004	31.07.2006	22 Monate
2	GU-2	22 Monate	29.10.2004	01.08.2006	23 Monate
3	GU-3	22 Monate	29.10.2004	02.08.2006	23 Monate
4	GU-4	22 Monate	29.10.2004	31.07.2006	22 Monate
5	GU-5	22 Monate	29.10.2004	31.07.2006	22 Monate
6	GU-6	22 Monate	29.10.2004	31.07.2006	22 Monate
7	GU-7	22 Monate	29.10.2004	31.07.2006	22 Monate
8	GU-8	22 Monate	29.10.2004	01.08.2006	23 Monate
9	GU-9	22 Monate	29.10.2004	31.07.2006	22 Monate
10	GU-10	22 Monate	29.10.2004	11.01.2006	16 Monate
11	GU-11	22 Monate	29.10.2004	19.04.2007	31 Monate
12	GU-12	22 Monate	29.10.2004	16.12.2005	15 Monate
13	GU-13	22 Monate	29.10.2004	14.12.2005	15 Monate
14	GU-14	22 Monate	29.10.2004	16.03.2007	30 Monate
15	GU-15	22 Monate	29.10.2004	11.01.2006	16 Monate
16	GU-16	22 Monate	08.11.2004	11.01.2006	15 Monate
17	GU-17	22 Monate	08.11.2004	16.01.2006	15 Monate
18	GU-18	22 Monate	08.11.2004	23.12.2005	14 Monate
19	GU-19	22 Monate	08.11.2004	18.01.2006	15 Monate
20	GU-20	22 Monate	08.11.2004	20.12.2005	14 Monate
21	GU-21	24 Monate	19.11.2004	22.06.2007	32 Monate
22	GU-22	24 Monate	06.12.2004	14.06.2007	31 Monate
23	GU-23	24 Monate	06.12.2004	13.01.2006	14 Monate
24	GU-24	24 Monate	06.12.2004	23.01.2006	14 Monate
25	GU-25	24 Monate	10.12.2004	16.04.2007	29 Monate
26	GU-26	24 Monate	10.12.2004	11.01.2006	14 Monate
27	GU-27	24 Monate	10.12.2004	11.01.2006	14 Monate
28	GU-28	24 Monate	29.11.2004	07.12.2006	26 Monate
29	GU-29	24 Monate	13.12.2004	11.05.2007	30 Monate
30	GU-30	24 Monate	13.12.2004	12.12.2005	13 Monate
31	GU-31	24 Monate	17.12.2004	11.01.2006	14 Monate

32	GU-32	24 Monate	13.12.2004	27.12.2006	25 Monate
33	GU-33	24 Monate	21.12.2004	13.01.2006	14 Monate
34	GU-34	24 Monate	13.12.2004	20.12.2005	13 Monate
35	GU-35	24 Monate	21.12.2004	22.12.2005	13 Monate
36	GU-36	24 Monate	15.12.2004	13.01.2006	14 Monate
37	GU-37	24 Monate	21.12.2004	07.12.2006	24 Monate
38	GU-38	24 Monate	15.12.2004	11.01.2006	14 Monate
39	GU-39	24 Monate	15.12.2004	23.12.2005	13 Monate
40	GU-40	24 Monate	15.12.2004	27.12.2006	13 Monate
41	GU-41	24 Monate	15.12.2004	11.01.2006	14 Monate
42	GU-42	24 Monate	13.12.2004	11.05.2007	30 Monate
43	GU-43	24 Monate	29.11.2004	18.01.2006	15 Monate
44	GU-44	24 Monate	29.11.2004	31.07.2006	21 Monate
45	GU-45	24 Monate	29.11.2004	18.01.2006	15 Monate
46	GU-46	24 Monate	29.11.2004	18.01.2006	15 Monate
47	GU-47	24 Monate	15.12.2004	23.01.2006	14 Monate
48	GU-48	24 Monate	15.12.2004	11.01.2006	14 Monate
49	GU-49	24 Monate	15.12.2004	21.08.2006	21 Monate
50	GU-50	24 Monate	15.12.2004	18.01.2006	14 Monate

*) Kalendermonate (Zulassung).

Das Finanzamt versagt der Bw die Investitionszuwachsprämie für alle Sattelzugmaschinen (weiterverrechnet an die M-Leasing).

Sattelanhänger: Die Bw erwarb mit Ratenkaufverträgen vom 28. Juni 2004 vier Sattelanhänger, mit Ratenkaufverträgen vom 21. und 22. September 2004 weitere sechs Sattelanhänger und mit Mietkaufverträgen zehn weitere Sattelanhänger (alle der Marke-K). Die hierfür geltend gemachte Investitionszuwachsprämie ist im erstinstanzlichen Abgabenverfahren unstrittig geblieben.

Am 9. Dezember 2004 bestellte die Bw nochmals fünf Sattelanhänger der Marke-K bei der Firma-H (Auftragsbestätigungen vom 9. Dezember 2004). Die Fahrzeuge wurden am 20. Dezember 2004 auf den Namen der Bw zum Verkehr zugelassen. Am 7. Jänner 2005 stellte die Bw der M-Leasing. sämtliche Fahrzeuge zum Kaufpreis in Rechnung. Mit Schreiben vom 10. Jänner 2005 übermittelte die M-Leasing. der Bw Kopien der von beiden

Vertragsparteien unterfertigten Leasingverträge (Laufzeit von 60 Monate). Als Restwert ist für jedes Fahrzeug ein Betrag von 484,60 € (ohne Umsatzsteuer) vereinbart. Ein Fahrzeug wurde von der Bw im Juli 2006 an die Firma-S, die übrigen vier Fahrzeuge wurden von der Bw im Jänner 2007 an die Firma-P verkauft.

Am 30. Dezember 2004 bestellte die Bw bei der Firma-H schließlich weitere sechs Sattelanhänger der Marke-K (Auftragsbestätigungen vom 30. Dezember 2004). Die Fahrzeuge wurden am 19. Jänner 2005 auf den Namen der Bw zum Verkehr zugelassen. Am 19. Jänner 2005 stellte die Bw der Firma-B-Leasing sämtliche Fahrzeuge zum Kaufpreis in Rechnung. Mit Schreiben vom 9. Februar 2005 übermittelte die Firma-B-Leasing der Bw Kopien der von beiden Vertragsparteien unterfertigten Leasingverträge (Laufzeit von 48 Monaten). Vier Fahrzeuge wurden von der Bw im April bzw. Juli 2006 an die Firma-H, die übrigen zwei Fahrzeuge im Jänner 2007 an die Firma-P verkauft.

Übersicht Sattelanhänger					
	Kennzeichen	Raten/Leasingdauer	Zulassung	Abmeldung	Nutzungsdauer*)
1	GU-51	60 Monate	20.12.2004	01.08.2006	21 Monate
2	GU-52	60 Monate	20.12.2004	17.01.2007	26 Monate
3	GU-53	60 Monate	20.12.2004	02.02.2007	27 Monate
4	GU-54	60 Monate	20.12.2004	29.01.2007	26 Monate
5	GU-55	60 Monate	20.12.2004	30.01.2007	26 Monate
6	GU-56	48 Monate	19.01.2005	13.06.2006	18 Monate
7	GU-57	48 Monate	19.01.2005	08.05.2006	17 Monate
8	GU-58	48 Monate	19.01.2005	02.05.2006	17 Monate
9	GU-59	48 Monate	19.01.2005	28.04.2006	16 Monate
10	GU-60	48 Monate	19.01.2005	02.02.2007	26 Monate
11	GU-61	48 Monate	19.01.2005	30.01.2007	25 Monate

*) Kalendermonate (Zulassung).

Das Finanzamt versagt der Bw die Investitionszuwachsprämie für die am 9. Dezember 2004 bestellten fünf Sattelanhänger (weiterverrechnet an die M-Leasing; Pos. 1 bis 5) und für die am 30. Dezember 2004 bestellten sechs Sattelanhänger (weiterverrechnet an die B-Leasing; Pos. 6 bis 11).

Kastenwagen: Die Bw bestellte am 17. Dezember 2004 einen Kastenwagen der Marke-M (laut Rechnung vom 10. Dezember 2004). Die Zulassung des Fahrzeugs auf den Namen der Bw erfolgte am 17. Dezember 2004.

Am 7. Jänner 2005 stellte die Bw der M-Leasing. das Fahrzeug zum Kaufpreis in Rechnung. Mit Schreiben vom 10. Jänner 2005 übermittelte die M-Leasing. der Bw eine Kopie eines von beiden Vertragsparteien unterfertigten Leasingvertrages mit einer Laufzeit von 48 Monaten.

Am 19. Oktober 2005 unterfertigten die Vertragsparteien einen Kaufvertrag über das Fahrzeug (Verkäufer: M-Leasing.; Käufer: die Bw) um den Kaufpreis von 26.689,50 € zuzüglich 20% Umsatzsteuer. Am 20. Oktober 2005 verkaufte die Bw den Kastenwagen an die S-GmbH in G-Dorf.

Übersicht Kastenwagen					
	Kennzeichen	Leasingdauer	Zulassung	Abmeldung	Nutzungsdauer*)
1	GU-62	48 Monate	17.12.2004	21.10.2005	11 Monate

*) Kalendermonate (Zulassung).

Das Finanzamt versagt der Bw die Investitionszuwachsprämie für den Kastenwagen (weiterverrechnet an die M-Leasing).

Begründung des Finanzamtes: Das Finanzamt begründet die Versagung der Investitionszuwachsprämie im Wesentlichen damit, die Bw habe die betroffenen Fahrzeuge zum Zweck der Weiterveräußerung erworben. Obwohl die Bw in den Zulassungs- und Typenscheinen weiterhin als Eigentümer der Fahrzeuge eingetragen sei, liege ab der Veräußerung das wirtschaftliche Eigentum bei den Leasingunternehmen, diese seien – so das Finanzamt unter Hinweis auf ein Schreiben der M-Leasing vom 26. August 2005 - auch „AfA-Berechtigte“. Wirtschaftsgüter, die zum Zweck der Weiterveräußerung kurz nach Anschaffung erworben würden, stellten kein Anlagevermögen, sondern Umlaufvermögen dar (Seite 10 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 7. November 2005).

Berufungsvorbringen: Dagegen wendet sich die Bw und bringt im Berufungsschreiben ihres steuerlichen Vertreters vom 5. Dezember 2005 zur Begründung vor:

1. Strittig ist die Nichtanerkennung der Investitionszuwachsprämie für diverse Wirtschaftsgüter (insbesondere Sattelzugmaschinen sowie Auflieger), die im Anhang zur Niederschrift des Finanzamtes vom 7.11.2005 angeführt sind und zwar mit dem Vermerk "S.A.L.B." Das Finanzamt steht nämlich auf dem Standpunkt, eine Finanzierung von betrieblichem Anlagevermögen im Wege einer sale and lease back-Vereinbarung mache die dabei verkauften Wirtschaftsgütern zu solchen des Umlaufvermögens, weshalb keine Abschreibung zustehe. Dem ist jedoch Folgendes entgegen zu halten:

Es ist unstrittig, dass die in Rede stehenden Wirtschaftsgüter im letzten Quartal 2004 zur langfristigen Nutzung in unserem Unternehmen erworben wurden. Unstrittig ist ferner, dass die Finanzierung über die Firma-M als reine Kreditfinanzierung geplant war, dass aber letztlich diese Finanzierung von der Zentrale des Lieferanten bzw. potentiellen Kreditgebers (M-Zentrale in München) abgelehnt wurde.

2. Wir standen somit vor der schwierigen Situation, eine - ebenfalls unbestrittener Weise - wirtschaftlich sinnvolle Investition getätigt zu haben und nachträglich hierfür eine Finanzierungsmöglichkeit suchen zu müssen. Kreditanfragen bei diversen Banken brachten uns Absagen, erst mit der M-Leasing konnte eine Lösung im Wege einer sale and lease back-Vereinbarung gefunden werden. So kam es am 7.1.2005 bzw. 10.1.2005 zum Verkauf der Fahrzeuge an die M-Leasing und zum Rückleasing dieser Fahrzeuge durch unsere Gesellschaft.

3. Bei der Beurteilung, ob ein Wirtschaftsgut Anlagevermögen oder Umlaufvermögen darstellt, ist primär auf seine Zweckbestimmung abzustellen, d.h. es kommt darauf an, ob das Wirtschaftsgut langfristig dem Unternehmen für eigenbetriebliche Zwecke dienen soll oder aber in die Handels- bzw. Produktionstätigkeit des Unternehmens eingehen sollen.

4. Das Finanzamt zitiert in seiner Niederschrift (letzte Seite, vorletzter Absatz) richtig, wenn es dort heißt "Wirtschaftsgüter, die zum Zweck der Weiterveräußerung kurz nach Anschaffung erworben werden, stellen kein Anlagevermögen, sondern Umlaufvermögen dar."

So richtig diese Feststellung des Finanzamtes ist, so unverständlich ist die daraus gezogene Schlussfolgerung: wir haben natürlich die in Rede stehenden Wirtschaftsgüter zum Zwecke der Eigennutzung und keineswegs zum Zweck der Weiterveräußerung angeschafft. Die sale and lease back-Vereinbarung stellt lediglich eine Form der Finanzierung von betrieblichem Anlagevermögen dar und sowohl für Dezember 2004 als auch für Jänner 2005 wird selbstverständlich von den in Rede stehenden Wirtschaftsgütern eine Absetzung für Abnutzung geltend zu machen sein. Diesbezüglich besteht nicht einmal ein Wahlrecht, weil es sich jedenfalls von der Zweckbestimmung her um Anlagevermögen handelt, welches zwingend auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzuschreiben ist.

5. Das Finanzamt erwähnt in der Niederschrift vom 7.11.2005 auch zutreffend, § 108e EStG ordne nicht an, dass die Investitionsgüter für eine bestimmte Dauer gehalten werden müssen. Es sei allerdings Voraussetzung, dass die Anschaffungskosten im Wege der Afa abgesetzt werden. Mangels Behaltefrist kann aber aus dem Umstand, dass die M-Leasing ab der Veräußerung der Wirtschaftsgüter wirtschaftliches Eigentum daran erlangt hat und ab diesem Zeitpunkt abschreibungsberechtigt ist, keineswegs der Anspruch auf Investitionszuwachsprämie für unsere Gesellschaft versagt werden, da wie oben erwähnt vom Investitionszeitpunkt bis zum Zeitpunkt der Veräußerung die Wirtschaftsgüter sehr wohl bei uns im Wege der Afa abzusetzen sind. Aus dem Schreiben der M-Leasing vom 26.8.2005 kann nichts Gegenteiliges gewonnen werden, da sich die Ausführungen zu Punkt 5. auf die Zeit nach Abschluss des "sale and lease back" beziehen.

6. Der Gesetzgeber wollte mit der Bestimmung des § 108e EStG die Investitionstätigkeit der österreichischen Wirtschaft fördern. Dabei ist die Finanzierungsform nicht ausschlaggebend: werden die Wirtschaftsgüter in ungebrauchtem Zustand von einer Leasinggesellschaft angeschafft und verleast, so steht der Leasinggesellschaft die Investitionszuwachsprämie zu. Im vorliegenden Fall steht außer Streit, dass die Wirtschaftsgüter bereits in unserem Unternehmen als Anlagevermögen in Betrieb genommen worden sind und erst danach zum Zwecke der Finanzierung an die M-Leasing verkauft wurden. Das Finanzamt unterstellt im angefochtenen Bescheid damit dem Gesetzgeber, dass eine sale and lease back-Vereinbarung in einem derartigen Fall zur Vernichtung jeglichen Anspruches auf Investitionszuwachsprämie führen würde. Damit wird aber dem Gesetz ein wirtschaftlich widersinniger und darüber hinaus sogar gleichheitswidriger Inhalt unterstellt: Beim Kauf eines Investitionsgutes mit Kreditfinanzierung, aber auch beim Kauf durch eine Leasinggesellschaft in ungebrauchtem Zustand stünde die Investitionsprämie zu, lediglich beim Kauf und bei der Inbetriebnahme

durch jenes Unternehmen, dem die Wirtschaftsgüter langfristig dienen und erst anschließender sale and lease back-Finanzierung bestünde überhaupt kein Prämienanspruch.

7. Der Hinweis des Finanzamtes in der Niederschrift vom 7.11.2005 auf das Verwaltungsgerichtshofurteil 2.7.1975, Zahl 2306/74 kann nicht überzeugen: es ist richtig, dass zum Anlagevermögen ein Wirtschaftsgut dann gehört, wenn es dazu bestimmt ist, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen. Daraus den Schluss zu ziehen, es liege nur dann Anlagevermögen vor, wenn ein Wirtschaftsgut zumindest einen größeren Zeitraum der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer im wirtschaftlichen Eigentum des Investors steht, ist jedoch unzutreffend.

8. Anders wäre der Sachverhalt zweifellos zu beurteilen, wenn ein Wirtschaftsgut nur kurzfristig dem Geschäftsbetrieb diene, um die Eigenschaft als Anlagevermögen vorzutäuschen und letztlich dem schon ursprünglich geplanten Verkauf zugeführt würde. Ein derartig missbräuchliches Vorgehen ist aber im vorliegenden Fall völlig unbestrittener Weise nicht gegeben. Es steht außer Streit, dass wir die Investitionsgüter erworben haben, damit sie dem Geschäftsbetrieb langfristig dienen.

Das Finanzamt legte die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat im Dezember 2005 zur Entscheidung vor.

Die Bw hat die mündliche Verhandlung und die Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat beantragt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern kann eine Investitionszuwachsprämie von 10% geltend gemacht werden. Voraussetzung ist, dass die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8) abgesetzt werden (§ 108e Abs. 1 EStG 1988).

Unstrittig ist, dass die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Investitionszuwachsprämie im Hinblick auf die Neugründung des Unternehmens der Bw ausdrücklich gegeben sind (Seite 10 der Niederschrift über die Schlussbesprechung) und dass die Fahrzeuge in einer inländischen Betriebsstätte verwendet wurden. Ebenso wenig bezweifelt wird vom Finanzamt die Inbetriebnahme der erst am 30. Dezember 2004 bestellten und laut Lieferschein bereits an diesem Tag gelieferten sechs Sattelanhänger mit Überstellungskennzeichen am 31. Dezember 2004 (Seite 6 der Niederschrift über die Schlussbesprechung).

Das Finanzamt begründet die Versagung der Investitionszuwachsprämie im Wesentlichen damit, dass die Bw nicht die wirtschaftliche Eigentümerin der geleasten Fahrzeuge war und die „Behaltefrist“ nicht erfüllt habe (Seite 1 der Stellungnahme vom 20. Februar 2008).

In der mündlichen Verhandlung am 14. Oktober 2008 brachte der steuerliche Vertreter ua. zur Frage des wirtschaftlichen Eigentums an den Fahrzeugen vor, dass die Zurechnung nach der VwGH-Judikatur zum Leasingnehmer (Bw.) zu erfolgen habe. Sie trage das Risiko im

Schadensfall. Der Ankauf zum Restwert sei von vornherein vertraglich vereinbart gewesen. Zu dem vom Finanzamt herangezogenen Erkenntnis des VwGH vom 20.04.2006, 2005/15/0156, sei festzuhalten, dass es sich dort um einen Missbrauchsfall gehandelt habe, weil die Nutzung nur fünf Tage mit dem Kennzeichen des Lieferanten erfolgt sei und das Wirtschaftsgut dann der Betriebsstätte in Deutschland zur Verfügung gestellt worden sei. Abschließend sei festzuhalten, dass die M-Leasing keine Investitionszuwachsprämie für die Fahrzeuge geltend gemacht habe. Der Vertreter des Finanzamtes verwies besonders darauf, dass kein Optionsrecht vertraglich vereinbart sei. Weiters sei nach der Rechtsprechung des VwGH im Falle der Veräußerung des Wirtschaftsgutes eine Grenze von mehr als 75 % vorgesehen. Nach dem Leasingvertrag der M-Leasing werde hier ein Anteil am Übererlös von genau 75 % eingeräumt. Es stelle sich daher die Frage, warum die Leasingfirma genau auf diese 75 % abstelle. Der steuerliche Vertreter führte dazu aus, dass diese 75 % österreichweit in allen Leasingverträgen stünden und diese Verträge nach den Einkommensteuerrichtlinien erstellt würden. Es sei ganz besonders darauf hinzuweisen, dass ein Ankauf zum Restwert vereinbart gewesen sei. Warum sonst hätte die M-Leasing von der Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie Abstand nehmen sollen. Der Vertreter des Finanzamtes brachte vor, dass die M-Leasing keinen Anspruch auf die Investitionszuwachsprämie mehr gehabt habe, weil es sich zum Ankaufszeitpunkt bereits um gebrauchte Wirtschaftsgüter gehandelt habe. Der Vertreter des Finanzamtes brachte weiters vor, dass die Behaltefrist nicht erfüllt sei, weshalb bis auf drei Sattelzugmaschinen und ein Kastenwagen die Investitionszuwachsprämie von vornherein nicht zu gewähren wäre. Das Finanzamt beantrage die „Verböserung“ wie in seinem Vorhaltsbeantwortungsschreiben vom 9. Oktober 2008, Seiten 6 und 7.

Wie der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 20.4.2006, 2005/15/0156, entschieden hat, ergibt sich aus § 108e Abs. 1 EStG 1988 das Erfordernis, dass prämiengünstige Wirtschaftsgüter über einen längeren Zeitraum dem Betrieb als Anlagevermögen dienen, zumal nur in einem solchen Fall von Absetzung „im Wege der Absetzung für Abnutzung“ die Rede sein kann. Die Investitionszuwachsprämie – so der Gerichtshof unter Hinweis auf Quantschnigg, ÖStZ 2003/239 – fördert die Mehrung von Investitionen im Verhältnis zur Vergangenheit. Ziel dieser Förderung ist es, aus konjunkturellen Gründen in bestimmten Jahren die Investitionstätigkeit der österreichischen Wirtschaft anzukurbeln. Auch dieser Zweck der Regelung erhellt, dass die Wirtschaftsgüter über einen längeren Zeitraum dem Anlagevermögen des investierenden Unternehmens zugehören müssen (vgl. auch UFS 8.3.2007, RV/0144-F/06; UFS 13.3.2007, RV/0108-F/05; UFS 30.10.2007, RV/0246-G/06).

Im Berufungsfall wurden sämtliche Fahrzeuge als Anlagevermögen genutzt und mehr als ein Jahr behalten, weshalb die Voraussetzung für die Investitionszuwachsprämie, dass die Aufwendungen für die Anschaffung im Wege der Absetzung für Abnutzung abgesetzt werden,

erfüllt ist. Daher war lediglich darüber zu entscheiden, ob die Bw die wirtschaftliche Eigentümerin der Leasingfahrzeuge war. Zeiten des wirtschaftlichen Eigentums sind in die „Behaltefrist“ einzurechnen.

Wem bei einem Leasing-Vertrag ein Wirtschaftsgut ertragsteuerlich zuzurechnen ist (dem Leasinggeber oder dem Leasingnehmer), richtet sich nach den vertraglichen Vereinbarungen des Einzelfalles (vgl. VwGH 5.12.1972, 2391/71).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt es für die Lösung der Frage, ob Leasinggüter dem Leasinggeber oder dem Leasingnehmer zuzurechnen sind, maßgebend darauf an, ob die entgeltliche Überlassung des Leasinggutes an den Leasingnehmer gleich einer "echten" Vermietung als bloße Nutzungsüberlassung zu sehen ist oder ob sich die Überlassung wirtschaftlich bereits als Kauf (Ratenkauf) darstellt. Es geht letztlich darum, ob der Leasingnehmer mit der Überlassung des Leasinggutes bereits dessen wirtschaftlicher Eigentümer im Sinne des § 24 Abs. 1 lit. d BAO wird oder im Fall des "Sale and lease back" dessen wirtschaftlicher Eigentümer bleibt (vgl. VwGH 25.1.2006, 2006/14/0002).

Da der Leasingvertrag steuerrechtlich "von Anfang an" einer eindeutigen Zuordnung unter den Anschaffungstatbestand oder unter den Gebrauchstatbestand bedarf, ist es nicht von Bedeutung, dass es bei der Erfüllung konkreter Leasingverträge im Lauf der Jahre zu Leistungsstörungen, vorzeitiger Vertragsauflösung oder auch zu Änderungen bei den Vertragspartnern gekommen ist (vgl. nochmals VwGH 25.1.2006, 2006/14/0002).

Das Finanzamt verweist zur Frage des wirtschaftlichen Eigentums auf Punkt 6.1 des Leasingvertrages mit der M-Leasing, wonach „das Leasingobjekt dem Leasingnehmer (lediglich) zur Nutzung überlassen“ worden sei, und nochmals auf das Schreiben dieser Leasinggesellschaft vom 26. August 2005, worin diese sich als uneingeschränkter Eigentümer der Fahrzeuge und Afa-Berechtigte bezeichnet (siehe das Vorhaltsbeantwortungsschreiben des Finanzamtes vom 20. Mai 2008).

Die Bw verweist zur Frage des wirtschaftlichen Eigentums auf Punkt 7.4 des Leasingvertrages mit der M-Leasing, wonach der Leasingnehmer im Falle der totalen Zerstörung oder des Verlustes dem Leasinggeber die bis zum Vertragsende ausstehenden Leasingentgelte zuzüglich den vereinbarten Restwert zu ersetzen habe. Damit sei die Tragung des wirtschaftlichen Risikos für den Fall des Untergangs des Leasinggegenstands beim Leasingnehmer dokumentiert. Dies weise auf dessen wirtschaftliches Eigentum hin. Im Fall der Auflösung des Vertrages stehe dem Leasinggeber gemäß Punkt 11.4 der Leasingvereinbarung das Leasingentgelt bis zum vereinbarten fixen Beendigungszeitpunkt zuzüglich vereinbarter Restwert abzüglich Schätzwert des Leasingobjektes zum Zeitpunkt der

Vertragsauflösung zu. Eine ganz ähnliche Bestimmung sei in Punkt 12 der Leasingvereinbarung mit der B-Leasing enthalten. Die Wertentwicklung des Leasingobjektes schlage sich – wie an einem Beispiel rechnerisch dargestellt – ausschließlich im Vermögen und auf Risiko des Leasingnehmers nieder (Seite 6 bis 7 des Vorhaltsbeantwortungsschreibens des steuerlichen Vertreters der Bw vom 19. Juni 2008). Die M-Leasing habe auf ihre Anfrage hin mit Schreiben vom 17. Juni 2008 bestätigt, dass sie (Anm.: die Leasinggesellschaft) für die streitgegenständlichen Fahrzeuge keine Investitionszuwachsprämie geltend gemacht habe. Es sei vereinbart gewesen, dass die Bw die Fahrzeuge nach Ablauf der Leasingdauer in jedem Fall zum Restwert bzw. bei „vorfälliger“ Beendigung des Vertrages zum jeweils aushaftenden Betrag übernehme. Diese Leasingform, das sogenannte „Amortisationsleasing“ sei lediglich mangels anderer tragfähiger Finanzierungsmöglichkeiten in Ansehung ihrer Leistungsfähigkeit als Finanzierungsmodell gedacht und sei gerade bei Güterbeförderungsunternehmen branchenüblich. Zum Beweis „für die Richtigkeit dessen“ werde die Einvernahme von FB (Geschäftsführer der M-Leasing) und von JH2 (Sachbearbeiter und Prokurist derselben Firma) beantragt (siehe Seite 4 bis 5 des genannten Vorhaltsbeantwortungsschreibens).

Prinzipiell ist davon auszugehen, dass das zivilrechtliche Eigentum in der Regel mit dem wirtschaftlichen Eigentum übereinstimmt. Somit erfolgt im Normalfall die persönliche Zurechnung des Leasingobjektes zum Leasinggeber, das heißt, der Leasinggeber ist sowohl zivilrechtlicher als auch wirtschaftlicher Eigentümer (vgl. Kuhnle/Kuhnle-Rainer, Leasing, 212, Wien: Linde 2001).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 21.10.1993, 92/15/0085, entschieden hat, sind die **Kriterien für eine Zurechnung des Wirtschaftsgutes an den Leasingnehmer** (vgl. auch VwGH 28.5.2002, 99/14/0109):

- a) Der Mieter (Leasingnehmer) muss das **Recht** haben, das Wirtschaftsgut nach Ablauf der (gegenüber der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer erheblich kürzeren) Vertragsdauer weiter als Mieter zu nutzen oder um einen bestimmten, einer bloßen Anerkennung gleichkommenden Kaufpreis zu erwerben. Das Recht des Mieters auf weitere Nutzung muss in einem Recht auf Nutzung zu einem wirtschaftlich nicht mehr ausschlaggebenden Mietpreis bestehen.
- b) Mietdauer und betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des "vermieteten" Wirtschaftsgutes stimmen annähernd überein.
- c) Das "vermietete" Wirtschaftsgut ist so auf die individuellen Bedürfnisse des "Mieters" zugeschnitten, dass seine anderweitige Verwendung nach Ablauf der Vertragsdauer für die Vertragspartner nicht sinnvoll wäre.

d) Der Leasingnehmer ersetzt dem Leasinggeber die Kosten des Leasinggutes **nicht** zur Gänze, hat aber den Leasinggeber bei Unverwertbarkeit oder mangelhafter Verwertbarkeit des Leasinggutes schadlos zu halten (non pay out-Verträge zum Unterschied zu den full pay out-Verträgen, bei denen im Laufe der Grundmietzeit der Leasingnehmer dem Leasinggeber die Kosten des Leasinggutes ersetzt und für die die vorstehenden Grundsätze a) bis c) gelten. Bei den non pay out-Verträgen kommt es nun ausnahmsweise dann zu einer Zurechnung an den Leasingnehmer, wenn ihm das Recht auf einen allfälligen Verwertungsmehrerlös (**zumindest mehr als 75 % hieran**) zugesichert ist oder betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer und Grundmietzeit annähernd übereinstimmen.

Leasingverträge mit der M-Leasing (Sattelzugmaschinen, Sattelanhänger Pos. 21 bis 25 und Kastenwagen)

zu a) Aus den schriftlichen Urkunden zu den Leasingverträgen ist kein Recht der Bw, das Wirtschaftsgut nach Ablauf der (gegenüber der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer erheblich kürzeren) Vertragsdauer weiter als Mieter um einen wirtschaftlich nicht mehr ausschlaggebenden Mietpreis zu nutzen oder um einen bestimmten, einer bloßen Anerkennung gleichkommenden Kaufpreis zu erwerben. Vielmehr behauptet die Bw sogar das Bestehen einer mündlichen Nebenabrede, wonach vereinbart gewesen sei, dass die Bw die Fahrzeuge nach Ablauf der Leasingdauer zum Restwert übernehme (Seite 4 bis 5 des Vorhaltsbeantwortungsschreibens vom 19. Juni 2008).

zu b) Die Mietdauer und die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des "vermieteten" Wirtschaftsgutes stimmen nicht überein.

zu c) Das "vermietete" Wirtschaftsgut ist nicht so auf die individuellen Bedürfnisse der Bw zugeschnitten, dass seine anderweitige Verwendung nach Ablauf der Vertragsdauer für die Vertragspartner nicht sinnvoll wäre.

zu d) Die Bw ersetzt der M-Leasing die Kosten des Leasinggutes **nicht** zur Gänze, hat aber diese bei Unverwertbarkeit oder mangelhafter Verwertbarkeit des Leasinggutes schadlos zu halten (non pay out-Verträge). Das Recht auf einen allfälligen Verwertungsmehrerlös (zumindest mehr als 75 % hieran) ist der Bw nicht zugesichert (lediglich exakt 75% laut Punkt 11.3 der Leasingvertragsurkunden). Dass die Bw eine eventuelle Differenz zwischen dem nach ordnungsgemäßer Vertragsbeendigung erzielten Verwertungserlös und dem vereinbarten Restwert zur Abdeckung der erhöhten Wertminderung nachzuzahlen hat, ist für sich ohne Belang, weil – so der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 28.5.2002, 99/14/0109 – eine Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums am Leasinggut zum Leasingnehmer bei Teilamortisationsverträgen nur dann stattfindet, wenn sowohl das Risiko der Wertminderung als **auch** die Chance der Wertsteigerung (in dem vorgenannten Ausmaß) dem Leasingnehmer

zukommt. Das Recht der Bw auf Rückgabe der Sattelzugfahrzeuge zum vereinbarten Restwert hat eine anderweitige, wirtschaftlich günstigere Verwertung nicht ausgeschlossen.

Da die Leasingverträge mit der M-Leasing keines der vorgenannten Kriterien für die Zurechnung der Fahrzeuge an die Bw erfüllen, war diese nicht deren wirtschaftlicher Eigentümer.

Soweit die Bw auf Punkt 7.4 der Leasingverträge mit der M-Leasing verweist, wonach der Leasingnehmer im Falle der totalen Zerstörung oder des Verlustes dem Leasinggeber die bis zum Vertragsende ausstehenden Leasingentgelte zuzüglich den vereinbarten Restwert zu ersetzen habe und damit die Tragung des wirtschaftlichen Risikos für den Fall des Untergangs des Leasinggegenstands bei ihr als Leasingnehmer dokumentiert sieht, ist entgegenzuhalten, dass die Fahrzeuge versichert zu halten und tatsächlich auch versichert waren; im Versicherungsfall muss der vom Versicherer erlangte Ersatz für die Beseitigung der eingetretenen Schäden verwendet werden. Solcherart fällt das Risiko der Bw nicht ins Gewicht (vgl. VwGH 28.5.2002, 99/14/0109).

Von der Einvernahme der von der Bw beantragten Zeugen (Seite 5 des Schreibens vom 19. Juni 2008) war abzusehen, weil es für den Ausgang des Verfahrens im Hinblick auf die durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorgegebenen Zurechnungskriterien unerheblich war, ob es vereinbart gewesen sei, dass die Bw die Fahrzeuge nach Ablauf der Leasingdauer in jedem Fall zum Restwert bzw. bei „vorfalliger“ Beendigung des Vertrages zum jeweils aushaftenden Betrag übernehme, und ob die Leasingform lediglich mangels anderer tragfähiger Finanzierungsmöglichkeiten in Ansehung der Leistungsfähigkeit der Bw als Finanzierungsmodell gedacht gewesen und gerade bei Güterbeförderungsunternehmen branchenüblich ist. Wegen Unerheblichkeit abzusehen war auch vom Antrag der Bw „auf Vorlage der Erlöskonten 2005 und 2006 über Transporterlöse“ zum Beweis, dass „die Fahrzeuge tatsächlich eigengenutzt wurden und damit entsprechende Umsätze erzielt worden sind“ (Seite 2 des Schreibens vom 19. Juni 2007).

Leasingverträge mit der B-Leasing (Sattelanhänger Pos. 26 bis 31):

Die Bw hat trotz mehrmaliger Aufforderung die näheren Bedingungen zu den Leasingverträgen mit der B-Leasing nicht vorgelegt. Zur Vorlage gebracht wurden – trotz Hinweises des steuerlichen Vertreters der Bw auf einen Punkt 12 der Leasingvertragsurkunde - nur die (von beiden Parteien unterfertigten) Leasinganträge, aus denen lediglich Angaben zum Leasingobjekt, zur Vertragsdauer und zum Entgelt hervorgehen.

Der Unabhängige Finanzsenat geht daher in freier Beweiswürdigung davon aus, dass es sich bei dem Vorbringen der Bw, sie sei wirtschaftlicher Eigentümer dieser Fahrzeuge gewesen,

um eine reine Zweckbehauptung handelt und die Fahrzeuge dem Grundsatz entsprechend der B-Leasing als zivilrechtlichem Eigentümer auch wirtschaftlich zuzurechnen waren.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Graz, am 14. Oktober 2008