

GZ. RV/0127-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vertreten durch Mag. Karl Wegerer, gegen die Bescheide des Finanzamtes Rohrbach betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1993 und 1994, Gewerbesteuer für das Jahr 1993 und Umsatzsteuer für das Jahr 1994 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. erzielte Einkünfte aus Gewerbebetrieb durch Kfz-Handel und Kfz-Reparatur, Autospenglerei und Autolackierung.

In der Beilage zur Körperschaftssteuererklärung für das Jahr 1993 wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb von -2.839.271,00 S bekannt gegeben. Als Gewerbeertrag im Hinblick auf die Gewerbesteuer für das Jahr 1993 wurde -2.461.303,00 S angegeben.

Sowohl der Körperschaftssteuer-, als auch der Gewerbesteuerbescheid für das Jahr 1993 ergingen zunächst erklärungsgemäß am 10. Mai 1995.

In der Körperschaftssteuererklärung für das Jahr 1994 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 2.202.787,00 S angegeben, der Gesamtbetrag der Entgelte in diesem Jahr würde 34.417.924,26 S, die sich aus der Umsatzsteuererklärung ergebende Zahllast 1.751.848,00 S betragen.

Mit den Bescheiden vom 31. Juli 1995 wurde vorläufig erklärungsgemäß veranlagt.

Für die Jahre 1992 bis 1994 fand eine Betriebsprüfung statt.

Der Betriebsprüfungsbericht enthält unter anderem folgende Feststellungen:

Tz. 15: Umsatzsteuer – Vorsteuer Vorführwagen

Sachverhalt:

1990 sei ein M. als Vorführwagen angeschafft worden und die Vorsteuer im Ausmaß von 32 % geltend gemacht worden.

Prüferfeststellung:

Das Fahrzeug diene dem Unternehmen seit seiner Verwendung als Vorführwagen als Leihfahrzeug.

Die Änderung der Verhältnisse bedinge nach Ansicht der Betriebsprüfung eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges gemäß § 12 Abs. 11 UStG 1972.

Vorsteuerberichtigung	vor BP	nach BP	Differenz
1994	0,00 S	49.960,00 S	-49.960,00 S

Tz. 16: Vorsteuer

	1994
vor BP	5,119.220,52 S
Tz.15	-49.960,00 S
nach BP	5,069.260,52 S

Tz. 18:

Gewinn - Investitionsfreibetrag Gebäude

Sachverhalt:

Von den Gebäudeerrichtungskosten 1993 sei ein IFB im Ausmaß von 30 % geltend gemacht worden.

Prüferfeststellung:

Bei hergestellten Gebäuden betrage der Investitionsfreibetrag für Herstellungskosten, die zwischen 1. Februar 1993 und 31. März 1994 angefallen seien, dann 30 %, wenn die tatsächliche Bauausführung erst nach dem 31. Jänner 1993 begonnen worden sei.

Als Beginn der tatsächlichen Bauausführung sei der "1. Spatenstich" (Beginn der Schaffung der Bausubstanz) zu verstehen.

Die im Dezember 1992 durchgeführte "Pfahlgründung mit Verpressbetonpfählen" stelle nach Ansicht der Betriebsprüfung bereits eine Maßnahme zur Schaffung der Bausubstanz dar.

Ein IFB sei daher nach Ansicht der Betriebsprüfung nur im Ausmaß von 20 % möglich.

Investitionsfreibetrag "Gebäude"	HB	PB	+/- Erfolg
31. Dezember 1993	2,846.147,00 S	1,897.431,00 S	948.716,00 S
= 31. Dezember 1994			

Gewinn – Investitionsunterstützung M. Austria

Sachverhalt:

Aus Anlass der Errichtung des neuen Geschäftsgebäudes sei dem Unternehmen 1994 eine Investitionsunterstützung in Höhe von 1.747.050,00 S gewährt worden.

Die Verrechnung der Investitionsunterstützung erfolge vierteljährlich im Ausmaß von 5.824,00 S für jedes im betreffenden Quartal an das Unternehmen verkauft Neufahrzeug. Die Investitionsunterstützung werde in der Bilanz als "Passive Rechnungsabgrenzungspost" ausgewiesen und jährlich entsprechend der Nutzungsdauer des Gebäudes anteilig erfolgswirksam aufgelöst.

Prüferfeststellung:

Die Investitionsunterstützung sei nach Ansicht der Betriebsprüfung nach Maßgabe der Leistungserbringung erfolgswirksam aufzulösen.

PRAP "Investitionsunterstützung M. Austria"	HB	PB	+/- Erfolg
31. Dezember 1994	1.674.256,00 S	1.187.946,00 S	486.310,00 S

Im Arbeitsbogen zur Betriebsprüfung finden sich folgende Aufstellungen:

Geschäftsgebäude – Errichtung:

Im Bau befindliche Gebäude bzw. Gebäude	1992	1993	1994
Stand 31. Dezember	796.780,00 S	11.211.099,00 S	11.376.982,00 S

Entwicklung:				
Stand 1.1.		0,00 S	796.780,00 S	11.211.099,00 S
Zugang		796.780,00 S	10.647.187,00 S	654.024,00 S

AfA 1992		0,00 S	-232.868,00 S	-488.141,00 S
BW 31. 12.		796.780,00 S	11.211.099,00 S	11.376.982,00 S
	IFB in %	20	30	30/15
	IFB in S	159.356,00 S	3.194.156,00 S	145.648,00 S
	ND		25/20	25/20

Leistungen 1992:		
ER-Datum	Erbrachte Leistung	Kosten
22. April 1992	Lärmschutzgutachten	34.150,00 S
27. April 1992 bis 31. Dezember 1992	Kosten Bauverhandlung und - bewilligung	24.002,00 S
7. August 1992	Architektenbüro	140.000,00 S
9. September 1992	Bodenaufschlüsse	22.221,00 S
31. Dezember 1992	Verlängerung Wasserleitung	6.407,00 S
14. Jänner 1993	Pfahlgründung mit Verpressbetonpfählen	570.000,00 S
	SUMME	796.780,00 S

Laut Rechnung Nr.398/1704:

- Auftrag vom 20. November 1992
- Leistungszeitraum: Dezember 1992
- Leistungsbeschreibung: Pfahlgründung mit Verpressbetonpfählen

Des Weiteren finden sich Kopien der Bautagesberichte:

Für Freitag, den 4. Dezember 1992 finden sich folgende Eintragungen:

Baugrube ausstecken, Mutterboden abtragen und im Auftrag des Bauherren teilweise abfahren, Rohrgrabenaushub an der südlichen Grundgrenze, 2 Schächte versetzen, PVC-Rohre verlegen und in Beton einbetten.

Für Montag, den 7. Dezember 1992 findet sich folgende Eintragung:

Mutterboden abtragen und im Auftrag des Bauherren teilweise abfahren.

Für Mittwoch den 9. Dezember 1992 findet sich der Vermerk:

Baugrubenaushub.

Für Donnerstag den 10. Dezember 1992 wurde eingetragen:

Baugrubenaushub, Schnurrgerüst, Baustelleneinrichtung.

Für Freitag, den 11. Dezember 1992 wurde vermerkt:

Baugrubenaushub, Frostschutzmaterial bei Zufahrt liefern und einplanieren.

Für Samstag, den 12. Dezember 1992:

Frostschutzmaterial bei Zufahrt und innerhalb des Gebäudebereiches liefern und einplanieren.

Montag 14. Dezember 1992:

Frostschutzmaterial einlegen, Fundamentaushub und Schnurrgerüst ergänzen, Rohrgrabenaushub für Wasserzuleitung.

Für Dienstag, den 15. Dezember 1992 wird vermerkt:

Künnette Wasserzuleitung schließen, Fundamentaushub, Gebäudeachspunkte ausstecken, Baustelleneinrichtung, händischer Aushub bei Wasserschieber.

Für Montag, den 11. Jänner 1993 wurde vermerkt:

Baustelle eingerichtet, Aushub für Fundamente hergestellt.

Für Dienstag, den 12. Jänner 1993 wird vermerkt:

Fundamentaushub gemacht, Baustelle eingerichtet, Eisenkorb gelöchert.

Für Mittwoch, den 13. Jänner 1993:

Eisenkörbe eingebaut, bis auf Säulenhöhe betoniert, Fundamentaushub hergestellt, Eisenkörbe geflochten.

Am 14. Jänner 1992 wird vermerkt:

Schalung für Köcher hergestellt, Rohr für Verteiler eingebaut, Bauhütten mit Strom versorgt, Fundamente betoniert.

Für 15. Jänner 1993:

Sauberkeitsschicht eingebaut, Schalung Köcher hergestellt, 3 Stück Köcher betoniert, runde Schalung für Fundament begonnen, Eisenkörbe hineingehoben, Absaugung von Wasser in Baugruben.

Am 18. Jänner 1993 wird vermerkt:

Aushub für Kranfundamente gemacht, Schalung Köcher gereinigt, wieder aufgestellt und betoniert.

Am 19. Jänner 1993 wird vermerkt:

Beton für Kranfundament hergestellt, Köcherschalung hergestellt und betoniert, Aushub für Köcher gemacht.

Am Mittwoch, den 20. Jänner 1993 wird vermerkt:

Kranfundament versetzt, Schotter eingebaut und verdichtet, Gleis montiert, Köcherschalung hergestellt, betoniert, Eisenkörbe hineingehoben und eingerichtet, Fundamentaushub für Köcher gemacht, Fundamentaushub für Rundung gemacht.

Am 21. Jänner 1993 wird angegeben:

Fundamentaushub für Streifen, Köcherschalung hergestellt, betoniert.

Am 22. Jänner 1993 wird vermerkt:

Fundamentaushub gemacht, Sauberkeitsschicht betoniert, Köcherschalung entfernt und gereinigt.

Am 25. Jänner 1993 wird vermerkt:

Aushub für Streifenfundament gemacht und nachgereinigt.

Am Dienstag, den 26. Jänner 1993 wird vermerkt:

Aushub für Streifenfundament gemacht, Aushub für Köcherfundament gemacht, Eisenkörbe eingerichtet, Köcher bis 105 Zentimeter betoniert, Ausgleichsbeton eingebaut.

Am Montag, den 8. Februar 1993 wird angemerkt:

Eis entfernt, Eisenkörbe für Köcherfundamente eingebaut, Schalung hergestellt.

Am Dienstag, den 9. Februar 1993 wird angemerkt:

Köcherschalung entfernt und gereinigt, Streifenfundament und teilweise Schalung hergestellt und betoniert.

Am Donnerstag, den 11. Februar 1993:

Bodenauswechselung mit Beton gemacht, Schalung, Streifenfundament betoniert, Teil der Sohle für runde Mauer betoniert.

Am Montag, den 15. Februar 1993:

Für Streifenfundament Schalung hergestellt, Aushub für Säulenfundament gemacht, Fundament betoniert, Steckeisen für runde Säulen eingebaut, Schalung rundes Fundament entfernt, gereinigt.

Am Dienstag, den 16. Februar 1993 wird vermerkt:

Bei Streifenfundament Eis entfernt, Eisen eingebaut, teilweise Schalung hergestellt, betonieren begonnen, Schalung für Köcher hergestellt, betoniert, Zwischenfundamente betoniert.

Am 17. Februar 1993 wird vermerkt:

Rundschalung zusammenstellen begonnen, Schalung vom Streifenfundament entfernt.

Folgende Bedingungen im Hinblick auf die Investitionsunterstützung wurden im Rahmen eines Schreibens der M. Austria GmbH eingereicht:

Bezugnehmend auf die diversen Gespräche, die mit Ihnen über Ihr Investitionsvorhaben geführt wurden, übermitteln wir Ihnen die genauen Bedingungen für die Investitionsunterstützung.

1. *Sie haben uns Ihre Investitionspläne und die Kostenaufstellung der von Ihnen mit der Durchführung der Investitionen betrauten Firmen vorgelegt. Daraus ergibt sich ein Baukostenaufwand ihrerseits von 11.647.000,00 S*
2. *Zur Erleichterung der Finanzierung Ihrer betrieblichen Investitionen sind wir bereit, Ihnen eine Unterstützung in der im Punkt 3) näher bezeichneten Form und Höhe zukommen zu lassen.*
3. *Die von uns zu gewährende Unterstützung wird wie folgt berechnet:*
 - a. *Berechnungsbasis ist der gemäß Punkt 1) unseres Schreibens ermittelte Baukostenaufwand von 11.647.000,00 S.*
 - b. *Die Investitionsunterstützung wird für einen Zeitraum von 36 Monaten, beginnend mit dem auf die Fertigstellung der Investitionen folgenden Monatsersten, gewährt. Somit beginnt der Verrechnungszeitraum mit 1. Jänner 1994. Berechnungsgrundlage ist ein Betrag von 15 % des geplanten Aufwandes nach Punkt 1), somit ein Betrag von 1.947.050,00 S.*
 - c. *Über diesen vorläufigen Gesamtbetrag unserer Unterstützung erhalten Sie nach Fertigstellung Ihrer Investition von uns eine Gutschrift (zuzüglich 20 % Mwst). Diese Gutschrift kann allerdings nicht sofort, sondern nur entsprechend den nachfolgenden Punkten mit uns verrechnet werden.*
 - d. *Die von Ihnen an das Finanzamt abzuführende Umsatzsteuer wird 30 Tage ab Gutschriftdatum von uns an Sie vergütet, dazu erhalten Sie von uns eine Fälligkeitsanzeige.*
 - e. *Zu jedem Kalenderquartal erhalten Sie eine Fälligkeitsanzeige über den verrechenbaren Teilbetrag aus der Gesamtgutschrift (Nettobetrag). Dieser Teilbetrag beträgt 5.824,00 S für jedes im betreffenden Quartal von uns an Sie verkauft Neufahrzeug.*
 - f. *Erreicht die Summe der Fälligkeitsanzeigen während des 36-monatigen Verrechnungszeitraumes nicht 90 % des gemäß lit. c. festgesetzten Gutschrift-Nettobetrages, werden wir Ihnen entsprechende Fälligkeitsanzeigen auch über den Verrechnungszeitraum von 36 Monaten hinaus solange erteilen, bis 90 % des Gutschrift-Nettobetrages laut lit. c. erreicht sind.*
Für den Differenzbetrag zur ursprünglichen Gutschrift erhalten Sie sodann eine entsprechende Belastung.
 - g. *Erreicht die Summe der Fälligkeitsanzeigen bereits vor Ende des Verrechnungszeitraumes 100 % des Gutschrift-Nettobetrages laut lit. c., erhalten Sie für den Rest des Verrechnungszeitraumes (eine) neuerliche Gutschrift(en). Diese zusätzliche(n) Gutschrift(en) errechnen sich mit 5.824,00 S pro zusätzlich verkauftem Neufahrzeug im Verrechnungszeitraum von 36 Monaten, die Gesamthöhe ist allerdings mit 10 % des ursprünglichen Gutschrift-Nettobetrages laut lit. c. begrenzt.*

Der Anspruch auf Erteilung von Gutschriften endet

- a. mit der Erreichung der jeweiligen Grenzwerte laut Punkt 3) unseres Schreibens.*
- b. im Falle der Auflösung des mit uns abgeschlossenen M. Händler- und Werkstättenvertrages*

vor Ablauf des Verrechnungszeitraumes. Zu diesem Zeitpunkt noch nicht fällige Teile aus der Gutschrift laut Punkt 3) c. werden mittels Lastschrift rückverrechnet.

Durch die von uns gewährte Investitionsunterstützung sind auch alle von Ihnen in Ihrem Betrieb vorgenommenen M.-spezifischen Aufwendungen – welcher Art immer – abgegolten und wird in jedem Fall auf einen eventuellen Anspruch ihrerseits auf eine Entschädigung nach § 24 (25) Handelsvertretergesetz angerechnet.

Des Weiteren findet sich folgendes Auskunftsersuchen an das Bundesministerium für Finanzen durch die M. Austria GmbH:

Wir beziehen uns auf ein telefonisches Gespräch mit Hrn. Rat Dr. Peter Quantschnigg und teilen ihnen auf ausdrücklichen Wunsch unserer Mandantin folgenden Sachverhalt mit der Bitte um Rechtsauskunft mit:

Sachverhalt

Unsere Mandantin, die M. Austria GesmbH, Klagenfurt, ist Generalimporteur von M.-Kraftfahrzeugen in Österreich. Sie beabsichtigt, die Finanzierung von Investitionsvorhaben ihrer Vertragshändler durch Zahlung einmaliger, nicht rückzahlbarer Investitionszuschüsse zu unterstützen.

Die Vertragshändler ermitteln den steuerlichen Gewinn zum Teil gem. § 5 EStG 1988, zum Teil gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988.

Rechtsfrage

Steuerlich vertreten wir die Rechtsauffassung, dass sowohl bei der Gewinnermittlung gem. § 5 EStG 1988 als auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 eine Investitionsunterstützung vom empfangenen Händler als "Passive Rechnungsabgrenzung" zu passivieren und entsprechend der Absetzung für Abnutzung (§ 7 EStG 1988) aufzulösen ist. Das rechtlich etwas unklare Verwaltungsgerichtshof-Erkenntnis vom 13.12.1959, 1796/57, 1959/60, wonach Zuschüsse aus Anschaffung von Anlagevermögen als Ertrag auszuweisen sind (bzw. ausgewiesen werden dürfen), ist als überholt anzusehen, wobei auf das im Pkt. 4.1.2. des Erlasses zur Angemessenheitsprüfung enthaltene Beispiel verwiesen wird.

Unsere Mandantin plant Unterstützungsbeiträge an ca. 50 Vertragshändler, die im genannten Bundesgebiet ansässig sind, zu zahlen. Im Interesse einer einheitlichen Besteuerungspraxis ersuchen wir im Auftrag unserer Mandantin um ehestmögliche Mitteilung der Rechtsansicht.

Zusätzlich wurde folgendes Schreiben der M. Austria GmbH an die Bw. eingereicht:

Wir beziehen uns auf unsere Schreiben in Zusammenhang mit Ihrem inzwischen abgeschlossenen Bauprojekt und unserer Investitionsunterstützung.

Sie haben von uns eine Gutschrift über den voraussichtlichen Gesamtbetrag der Stützung erhalten und bekommen vierteljährlich die von Ihrer Verkaufsstückzahl abhängigen Fälligkeitsanzeigen.

Hinsichtlich der Darstellung des Zuschusses in Ihrer Bilanz empfehlen wir Ihnen, unbedingt Ihren Steuerberater einzuschalten. Es wird für Sie steuerlich am günstigsten sein, unseren

Investitionszuschuss als "Passive Rechnungsabgrenzung" zu passivieren und jährlich entsprechend der Nutzungsdauer des Gebäudes anteilig erfolgswirksam aufzulösen.

Um Diskussionen bei zukünftigen Betriebsprüfungen zu vermeiden, haben wir über unseren Steuerberater eine Anfrage an das Finanzministerium gerichtet und um Bestätigung dieser Rechtsansicht ersucht. Wir legen eine Kopie der zustimmenden Antwort des Ministeriums diesem Schreiben bei.

Bitte informieren Sie auch Ihren Steuerberater in diesem Sinne, damit er bei der Bilanzierung entsprechend vorgehen kann. Wir stehen selbstverständlich für Rückfragen jederzeit zur Verfügung.

Eingereicht wurde auch die Auskunftserteilung durch das Bundesministerium für Finanzen:

Zu Ihrer oa. Anfrage erlaubt sich das Bundesministerium für Finanzen mitzuteilen, dass es nicht zu seinen Aufgaben gehört, konkrete abgabenrechtliche Tatbestände zu beurteilen. Dies fällt ausschließlich in die Kompetenz der Abgabenbehörden erster Instanz. Zu den in Ihrer Anfrage aufgeworfenen Rechtsfragen kann aber mitgeteilt werden, dass das Bundesministerium für Finanzen die von Ihnen vertretene Rechtsansicht bezüglich einer Bilanzierung von Investitionszuschüssen als passive Rechnungsabgrenzungsposten und deren Auflösung gegen die entsprechende Absetzung für Abnutzung teilt.

Folgendes Schreiben der Vertretung der Bw. an die M. Austria GmbH wurde eingereicht:

Im Brief vom 17.1.1991 haben wir zur steuerlichen Behandlung der Investitionszuschüsse, die M. Austria an die Vertragshändler leisten wird, Stellung genommen. Wir haben darin die Rechtsmeinung vertreten, dass bereits auf Grund der handelsrechtlichen Rechnungslegung eine Abgrenzung des Investitionskostenzuschusses zu erfolgen hat. Der Investitionskostenzuschuss wird daher (durch Neutralisierung der Abschreibung) nur pro rata temporis steuerwirksam. Wir haben dabei unterstellt, dass die Vertragshändler im Handelsregister eingetragen sind und daher die steuerliche Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG vornehmen, die auf der Handelsbilanz aufbaut.

Es wurde uns nun mitgeteilt, dass ein beträchtlicher Teil der Vertragshändler nicht ins Handelsregister eingetragen ist. Unsere Begründung (Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz) kann daher nicht uneingeschränkt für diese § 4 Abs. 1 Gewinnermittler gelten.

Wir haben daraufhin Herrn Rat Dr. Peter Quantschnigg im Bundesministerium für Finanzen kontaktiert, der unserer Rechtsansicht zustimmt. Danach ist auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG der Ansatz von Rechnungsabgrenzungsposten zulässig. Das VwGH-Erkenntnis aus dem Jahr 1985 hat Hr. Dr. Quantschnigg ausdrücklich als "Exoten-erkenntnis" bezeichnet, das in dieser Form heute nicht mehr angewendet werden kann. Der unlängst vom Bundesministerium für Finanzen publizierte Erlass zur Angemessenheitsprüfung enthält im Pkt. 4.1.2. ein Beispiel, wo ein Arbeitnehmer zur Anschaffung eines Firmen-Pkws einen Investitionskostenzuschuss leistet. Nach der Lösung ist der Kostenbeitrag des Angestellten auf die Nutzungsdauer abzugrenzen und jeweils nur mit einem Teilbetrag steuerwirksam. Es wurde nicht darauf abgestellt, ob der Unternehmer auch in das Handelsregister eingetragen ist.

Zusammenfassung

Nach Auskunft von Dr. Quantschnigg können auch Vertragshändler, die ihre Gewinne nach § 4 Abs. 1 EStG ermitteln, die Investitionskostenzuschüsse von M. Austria abgrenzen. Nur die Auflösung der passiven Rechnungsabgrenzung ist steuerwirksam.

Da die von Ihnen geplante Investitionsunterstützung eine Vielzahl von Händlern betrifft, die über das ganze Bundesgebiet verstreut sind, schlagen wir vor, dass wir eine schriftliche Ausfertigung dieser Rechtsmeinung beim Bundesministerium für Finanzen veranlassen.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ am 26. September 1996 die gegenständlichen Bescheide.

Binnen offener Frist wurde Berufung eingebracht, mit im Wesentlichen folgender Begründung:

Folgende Änderungen würden beantragt werden:

Gewerbesteuerbescheid 1993: Festsetzung des Gewerbeertrages mit –2,458.921,00 S

Körperschaftssteuerbescheid 1993: Festsetzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit – 2,836.889,00 S

Umsatzsteuerbescheid 1994: Abziehbare Vorsteuer mit 5,120.326,52 S und Zahllast mit 1,751.848,00 S

Körperschaftssteuerbescheid 1994: Festsetzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 2,177.147,00 S, verrechenbarer Verlust aus Vorjahren mit 2,836.889,00 S, Gesamtbetrag der Einkünfte mit 659.742,00 S und die Abgabenschuld mit 15.000,00 S

Begründung:

a. Vorsteuer-Vorführwagen

Der M., angeschafft am 23. April 1990, sei als Vorführwagen und später als Leihfahrzeug verwendet worden. Es erfolge laut Betriebsprüfung eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges gem. § 12 Abs. 11 UStG 1972.

Ein Vorführwagen werde mit dem Ziel einer baldigen Veräußerung im Unternehmen verwendet (VwGH vom 2.7.1975, 2306/74) und sei daher im Umlaufvermögen auszuweisen. Wirtschaftsgüter mit einer Nutzungsdauer von weniger als einem Jahr würden zum Umlauf-

vermögen gehören (VwGH 17.12.1993, 93/95/0094).

Folge man dem Erkenntnis vom 17.12.1993, so sei der PKW auf Grund der langen Verwendung im Unternehmen unter Anlagevermögen auszuweisen. Dieser Ausweis müsse aber dann bereits 1991 mit gleichzeitiger Vorsteuerberichtigung erfolgen.

Die Vorsteuerberichtigung im Jahre 1994 mit 49.960,00 S sei daher zu Unrecht erfolgt.

Richtigerweise sei die Eröffnungsbilanz zum 1. Jänner 1992 zu berichtigen.

b. Investitionsunterstützung M. Austria

Aus Anlass der Errichtung des neuen Geschäftsgebäudes sei der Bw. von M. Austria 1994 eine Investitionsunterstützung von 1.947.050,00 S gewährt worden. Die Investitionsunterstützung sei in der Bilanz als passiver Rechnungsabgrenzungsposten ausgewiesen und jährlich entsprechend der Nutzungsdauer des Gebäudes anteilig erfolgswirksam aufgelöst worden.

Die Auszahlung der Investitionsunterstützung erfolge vierteljährlich im Ausmaß von 5.824,00 S für jedes im betreffenden Quartal von der Bw. erworbene Neufahrzeug.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung sei dieser Zuschuss wegen des Auszahlungsmodus von einer Abnahmeverpflichtung abhängig und daher nach dem Zuflussprinzip erfolgswirksam aufzulösen. Es erfolge 1994 eine zusätzliche gewinnerhöhende Auflösung von 486.310,00 S.

Die Bw. sei von der M. Austria GmbH betriebswirtschaftlich betreut worden. Es sei das Bauvorhaben nach finanziellen Möglichkeiten und nach der Marktsituation geplant worden. Es müsse das Betriebsgebäude nach genauen Vorgaben (Mindestgröße Schauraum, Mindestausstattung Werkstätte, Farbgestaltung Außenfassade, etc.) von M. Austria ausgerichtet werden. Nur so erkläre sich M. Austria bereit, einen Investitionszuschuss zu gewähren. Ziel von M. Austria für die Gewährung des Baukostenzuschuss wäre es, sich einen langfristigen Partner (und nicht bloß 3 Jahre) für den Verkauf und die Reparatur der Autos Marke M. zu sichern. Der vereinbarte Auszahlungsmodus diene für M. Austria als Sicherheit, da sie keinen Rang im Grundbuch eingeräumt bekommen hätte.

Private Zuschüsse, die im Rahmen einer Geschäftsbeziehung unter fremden Dritten gewährt würden, würden grundsätzlich auf einem ökonomischen Austauschverhältnis beruhen. In diesem Fall seien Leistungen und Gegenleistungen nach kaufmännischen Gesichtspunkten gegeneinander abgewogen, so dass die Leistung des Zuschussgebers und die gesamte Gegenleistung des Zuschussempfängers sich ausgeglichen gegenüber stünden. Es handle sich somit um eine Leistung, die vom Zuschussgeber zu Erreichung eines bestimmten, in seinem Interesse liegendem Ziel gewährt werde, und bei der die Gegenleistung des

Zuschussempfängers in der Erfüllung des Förderungszweckes zu Gunsten des Zuschussgebers bestehe (die Wirtschaftsprüfung, Heft 19/1986 Seite 710).

Das Hauptmotiv für M. Austria für die Gewährung des Investitionszuschusses wäre die langfristige Absatzsicherung von Autos Marke M. unter einem einheitlichen äußeren Erscheinungsbild der Vertragshändler gewesen.

Die Rechtsansicht des Finanzamtes, das als Gegenleistung für die Gewährung des Zuschusses eine Abnahmeverpflichtung von nur 36 Monaten gegenüber zu stellen sei, wäre für M. Austria völlig unwirtschaftlich. Wäre der Zuschuss nicht von der Errichtung eines Betriebsgebäudes abhängig, so müsste dieser aus Wettbewerbsgründen auch anderen Vertragshändlern gewährt werden.

Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland schlägt in ihrer neuesten Stellungnahme zur Bilanzierung von privaten Zuschüssen vor, dass Zuschüsse in der Bilanz als Rechnungsabgrenzungsposten zu passivieren seien (vergleiche das Wirtschaftsprüferheft 19/1996, Seite 711). Auf Grund der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz ergebe sich auch steuerrechtlich eine Passivierung der privaten Zuschüsse, wenn keine steuerliche Sondervorschrift bestehe. Auch wenn der VwGH in seinem Erkenntnis vom 18.1.1994, 90/14/0124, private Zuschüsse als sofortige Betriebseinnahmen deklariere, gehe die Verwaltungspraxis noch immer den Weg einer Verteilung privater Zuschüsse (siehe etwa Arbeitnehmerzuschüsse unter Pkt. 4.1.2. Abs. 7 des BMF-Erlasses AÖFV 59/1991). Eine steuerliche Mussvorschrift stehe somit einer handelsrechtlichen Mussvorschrift nicht gegenüber.

Weiters würde noch hingewiesen werden auf die Anfrage an das Bundesministerium für Finanzen, in dessen Antwortschreiben ebenfalls die Ansicht vertreten werde, dass private Investitionszuschüsse als passive Rechnungsabgrenzungsposten in der Bilanz ausgewiesen werden dürften.

c. Investitionsfreibetrag Gebäude:

Bei hergestellten Gebäuden betrage der Investitionsfreibetrag für die Herstellungskosten, die im Zeitraum zwischen 1. Februar 1993 und 31. März 1994 angefallen seien, 30 %, wenn mit der tatsächlichen Bauausführung erst nach dem 31. Jänner 1993 begonnen worden sei.

Weil im Dezember 1992 die Pfahlgründung mit Verpressbetonpfählen durchgeführt worden sei, hätte die Betriebsprüfung den erhöhten Investitionsfreibetrag versagt und hätte 1993 den Investitionsfreibetrag erfolgserhöhend um 948.716,00 S verringert.

Baubeginn werde in der Literatur mit dem Beginn der Schaffung der Bausubstanz (1. Spatenstich) beschrieben. Planung oder Einrichtung der Baustelle würden nicht als Beginn der Bauausführung zählen.

Das Betriebsareal befindet sich auf einem Grundstück, auf dem in früheren Jahren die Donau geronnen sei. Durch Ablagerungen hätte sich allmählich das Flussbett verschoben, sodass der Betriebsgrund entstanden sei.

Der Untergrund des Grundstückes bestehe daher aus lockerem Schottermaterial und wäre teilweise Sumpfgebiet, sodass es unmöglich gewesen wäre, darauf ein Gebäude zu errichten. Es müsse daher das Grundstück mit Betonpfählen befestigt werden, um ein baufähiges Grundstück zu bekommen.

Wirtschaftsgüter seien alle im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsauffassung selbstständig bewertbaren Gütern jeder Art. Ausdruck für die selbstständige Bewertungsfähigkeit sei eine bei der Veräußerung besonders ins Gewicht fallende Selbstständigkeit des Wirtschaftsgutes. Als Beispiele würden Straßen und Aufschließungswege, Zufahrten, Laderampen, Kanäle, Dämme, Uferschutzanlagen und dergleichen aufgezählt werden (Einkommensteuerhandbuch Schubert-Pokorny-Schuch, Wien 1973, zu § 6 Anmerkung 5 Seite 221). Würden Dämme, Uferschutzanlagen oder Stützmauern, die als Befestigung eines Grundstückes anzusehen seien, als selbstständige Wirtschaftsgüter anerkannt, so sei es unverständlich, dass die Befestigung des Grundstückes mit Betonpfählen den Gebäudekosten zugerechnet werde.

Wie aus den Erläuterungen der Regierungsvorlage herauszulesen sei, solle der erhöhte IFB zur Belebung der Konjunktur beitragen. Es wäre vom Gesetzgeber sicherlich nicht beabsichtigt, diese Gesetzesstelle derart restriktiv auszulegen, dass die Befestigung des Grundstückes bereits zum Verlust des erhöhten IFB für das Gebäude führe.

Mit Schreiben vom 11. März 1997 wurde durch die Betriebsprüfung folgende Stellungnahme vorgenommen:

Zu Pkt. a) Ust-Vst-Vorführwagen

Vorführfahrzeuge seien Fahrzeuge, die überwiegend Vorführzwecken dienten.

Sie seien in der Regel Umlaufvermögen, da sie grundsätzlich nicht dazu bestimmt seien, dem Geschäftsbetrieb dauernd zu dienen. Sie seien wohl nicht zur sofortigen Veräußerung bestimmt, doch bestehe von Anfang an das Ziel der baldigen Veräußerung.

Die Verwaltungspraxis zeige, dass Fahrzeuge unter Umständen auch mehr als 12 Monate als

Vorführfahrzeuge verwendet werden würden. Speziell solche Fahrzeuge, die auf Grund einer Spezies (Farbe, PS Anzahl, Luxusausstattung, etc.) nur schwer verkauflich seien.

Eine Norm, dass Vorführfahrzeuge bei mehr als einjähriger Verwendung generell dem Anlagevermögen zuzurechnen seien, existiere - leider - nicht.

Die Frage nach dem Zeitpunkt der Rückrechnung sei im Rahmen der BP nicht diskutiert bzw. vom Steuerberater auch nicht angewendet worden. Die Berichtigung der Vorsteuer im Jahre 1991 hätte dem Abgabepflichtigen darüber hinaus auch keinen Vorteil gebracht; Im Gegenteil, denn in diesem Fall würde auch die Vorsteuer aus den laufenden Betriebskosten für die Folgejahre zu berichtigen sein.

Letzteres werde aber nicht im Sinne der Bw. sein.

Zu Pkt. b) Investitionsunterstützung M.:

Den Rechtsgrund für die Investitionsunterstützung bilde die zwischen M. und der Bw. abgeschlossenen Vereinbarung vom 11. Juli 1994.

Im Besonderen werde auf den Pkt. 3 dieser Vereinbarung hingewiesen.

Ergänzend zu lit. f werde angemerkt:

Jahr	Stück	
1994	90	
1995	100	
1996	110	
	300	= jährlich 100 Stück

Das heißt: Verkaufe das Unternehmen weniger als 270 Neufahrzeuge während des 36-monatigen Verrechnungszeitraumes, dann würden 10 % der Gesamtgutschrift rückbelastet.

Die Investitionsunterstützung sei nach Ansicht der Betriebsprüfung nach Maßgabe der Leistungserbringung gewinnwirksam zu erfassen. Die gewinnwirksame Erfassung im Jahr der Leistungserbringung werde daraus abgeleitet, dass in diesem Jahr der zivilrechtliche Anspruch auf diese Unterstützung entstanden sei.

Bei Anfrage an das Bundesministerium für Finanzen liege ein anderer Sachverhalt zu Grunde. Darin sei beabsichtigt, die Finanzierung von Investitionsvorhaben durch Zahlung einmaliger nicht rückzahlbare Investitionszuschüsse zu unterstützen. Die Abnahmeverpflichtung sei darin nicht erwähnt. Die vom Bundesministerium für Finanzen dazu ergangene Rechtsansicht sei daher auf den gegenständlichen Fall nicht anwendbar.

Zu Pkt. c) Investitionsfreibetrag Gebäude:

Nachstehend würden die im Zusammenhang mit der Errichtung des neuen Betriebsgebäudes bis 1. Februar 1993 durchgeführten Leistungen dargestellt werden.

Leistungen 1992:		
ER-Datum	Erbrachte Leistung	Kosten
22. April 1992	Lärmschutzgutachten	34.150,00 S
27. April 1992 bis 31. Dezember 1992	Kosten Bauverhandlung und - bewilligung	24.002,00 S
7. August 1992	Architektenbüro	140.000,00 S
9. September 1992	Bodenaufschlüsse	22.221,00 S
31. Dezember 1992	Verlängerung Wasserleitung	6.407,00 S
14. Jänner 1993	Pfahlgründung mit Verpressbetonpfählen Auftrag vom 20. November 1992 Leistungszeitraum Dezember 1992	570.000,00 S
22. Jänner 1993	1. Teilrechnung Fa. B. Baumeisterarbeiten bis Jänner 1993	250.000,00 S
2. März 1993	2. Teilrechnung Fa. B. Baumeisterarbeiten bis Februar 1993	760.851,00 S

Die Leistungen der Baufirma B. würden vom Abtragen des Mutterbodens und Baugrubenaushub bis hin zur Baustelleneinrichtung und Errichtung der Fundamente (Köcher und Streifenfundamente) reichen. Verwiesen werde dazu auf die Bautagesberichte.

Art und Umfang der bis 1. Februar 1993 durchgeföhrten Baumaßnahmen würden nach Ansicht der Betriebsprüfung auf einen tatsächlichen Baubeginn vor dem 1. Februar 1993 schließen lassen.

Der IFB sei daher nur im Ausmaß von 20 % anzuerkennen.

Am 29. April 1997 wurde die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Schreiben vom 14. März 2003 wurde durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz folgender Ergänzungsvorhalt an die Bw. abgefertigt:

Bezugnehmend auf die angeführte Berufung würde ersucht werden, nachstehende Fragen zu beantworten bzw. die angesprochenen Unterlagen vorzulegen.

- Die Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 11. März 1997 werde zur Gegenäußerung übermittelt.

- Vorsteuer-Vorführwagen

Wann sei der gegenständliche PKW angeschafft worden und in welcher Höhe sei Vorsteuer geltend gemacht worden?

Laut Aktenlage sei der PKW zunächst als Vorführwagen genutzt worden. Ab wann hätte eine Änderung stattgefunden und welche Nutzung sei seither gegeben? Sei gegenständlicher PKW mittlerweile aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden? Wenn ja, wann?

- Investitionsunterstützung M. Austria

Vorausschickend werde darauf hingewiesen, dass die übermittelte Anfrage an das BMF nicht vom gegenständlichen Sachverhalt ausgehe und daher keine Relevanz für die Entscheidung über die Berufung haben könne.

Des Weiteren werde auf § 6 UFG Bezug genommen, wonach die Mitglieder des Unabhängigen Finanzsenates an keine Weisungen (wie Erlässe des BMF) gebunden seien.

Laut Aktenlage sei die Auflösung der auf Grund des Investitionszuschusses gebildeten

Passivpost analog der Abschreibung des errichteten Gebäudes vorgenommen worden.

Nicht ersichtlich sei, wie die je Quartal zustehenden Gutschriften bzw. Ansprüche auf

Gutschriftseinlösung verbucht worden seien.

Eine ausführliche Darstellung dazu würde nachzureichen sein.

Es seien die für das Jahr 1994 von M. Österreich ausgestellten Fälligkeitsanzeigen, aus denen der verrechenbare Teilbetrag aus der Gesamtgutschrift hervorgehe, einzureichen.

- Investitionsfreibetrag Gebäude

Anhand des Anlagenverzeichnisses, dass dem Jahresabschluss für das Jahr 1993 beiliege, wäre aufzuschlüsseln, welche Kosten der Pfahlgründung, welche Kosten dem Gebäude zugerechnet werden würden. Der Betrag der auf die Pfahlgründung entfalle, sei durch Rechnungskopien zu belegen.

Der unter Gebäude, Werkstätte Ausstellungsgebäude erfasste Rechnungsbetrag der Firma B. von 3,571.485,58 S sei samt sämtlichen Teilrechnungen in Kopie einzureichen. Soweit die jeweils verrechneten Arbeiten aus den Rechnungen nicht hervorgehen würden, werde um diesbezügliche Angaben ersucht.

In der Berufungsschrift vom 27. November 1996 sei die Pfahlgründung als eigenes Wirtschaftsgut eingestuft worden. Wo würde sich diese im obigen Anlagenverzeichnis befinden?

Laut Aktenlage sei vor der Pfahlgründung mit dem Erdaushub begonnen worden. Dass der Erdaushub zweifellos auch für die Gebäudeherstellung notwendig sei und auch ohne Pfahlgründung vorgenommen hätte werden müssen, liege nahe. Es sei dazu Stellung zu nehmen.

Mit Schreiben vom 13. Mai 2003 wurde wie folgt geantwortet:

Zu Pkt. 1. Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung

b) Investitionsunterstützung:

Die Investitionsunterstützung sei von M. Austria deswegen gewährt worden, weil die Bw. ein Autohaus nach Vorschriften und Auflagen von M. Austria errichtet hätte. Um sicherzustellen, dass die Bw. einerseits die Investitionsunterstützung beziehe, andererseits jedoch später eine andere Automarke vertrete, sei zusätzlich vereinbart worden, dass auch Autos der Marke M. verkauft werden müssten.

Als Beilage würde ein Schreiben vom 11. August 1994 von M. Austria beiliegen. In diesem Schreiben weise M. Austria auf die Anträge und die Bestätigung der Rechtsansicht durch das Finanzministerium hin, dass die von M. Austria gewährten Investitionsunterstützung entsprechend der Nutzungsdauer des Gebäudes aufzulösen seien.

Die Annahme der Betriebsprüfung, dass die Investitionszuschüsse nur gewährt worden seien, wenn Autos der Marke M. verkauft würden, sei zweitrangig. Ausschlaggebend für die Gewährung der Investitionsunterstützung wäre der Bau eines Autohauses nach Auflagen von M. Austria gewesen. Denn ohne Bau eines Autohauses hätte es auch keine Investitionsunterstützung von M. Austria gegeben.

Die vertragliche Leistungserbringung sei deswegen auch als zweitrangig zu sehen, weil die angeführten Stückzahlen im Wesentlichen bereits in den Vorjahren im gleichen Ausmaß verkauft worden seien. Das Festhalten der Stückzahlen diene lediglich der Absicherung, dass in den nächsten 3 Jahren der Verkaufserfolg wie bisher prolongiert werde.

Außerdem sei unbedingt zu berücksichtigen, dass für die Berechnung der Förderung allein der geplante Investitionsaufwand zu Grunde gelegt worden sei (Schreiben von M. Austria vom 26. Juni 1994).

c) Investitionsfreibetrag Gebäude:

Bei den Rechnungen vom 22. April 1992 (Lärmschutzgutachten) bis 9. September 1992 (Bodenaufschlüsse) handle es sich eindeutig um nicht schädliche Vorbereitungshandlungen. Bei der Pfahlgründung durch die Firma G. hätte es sich nicht wie vom Betriebsprüfer behauptet um Baumaßnahmen im Zusammenhang mit der Errichtung des neuen Betriebsgebäudes gehandelt, sondern um eine Grundbefestigung. Bei dem gegenständlichen Grundstück handle es sich um ein typisches Überschwemmungsgebiet der Donau, dessen Bodenbeschaffenheit niemals eine Bebauung zugelassen hätte. Damit sich dieses Schwemmgelände überhaupt einmal als Bauland eignen könnte, wäre die Pfahlgründung erforderlich gewesen. Daher sei diese Maßnahme eindeutig als typische Grundstückseinrichtung zu betrachten.

Wie aus der ersten Teilrechnung der Firma B. zu ersehen sei, werde auf dieser nicht so wie bei den übrigen Teilrechnungen auf ein Leistungsverzeichnis (Summe laut beiliegender Aufstellung) verwiesen. Bei der ersten Teilrechnung handle es sich daher nicht um "Baumeisterarbeiten bis Jänner 1993", wie vom Betriebsprüfer in seiner Stellungnahme behauptet, sondern lediglich um eine Teilzahlungsrechnung. Da laut erster Teilrechnung keine Leistungen erbracht worden seien (Leistungszeitraum bis Jänner 1993) und die zweite Teilrechnung an den Leistungszeitraum der ersten Teilrechnung anschließe, hätten alle Leistungen nach dem 31. Jänner 2003 (also für den erhöhten IFB unschädlich) erbracht worden sein müssen.

Zu Pkt. 2. Vorführwagen:

Der PKW sei am 23. April 1990 angeschafft worden. Die Vorsteuer hätte 1990 32 % von 156.125,00 S ist gleich 49.960,00 S betragen. Das Fahrzeug befindet sich immer noch im Betriebsvermögen.

Wie vom Betriebsprüfer festgestellt, hätte das Auto stets als Vorführwagen und Leihfahrzeug gedient. Eine Änderung der Nutzung hätte nie stattgefunden. Es sei nur die Verwendung als Vorführfahrzeug von Jahr zu Jahr weniger geworden. Zur Zeit werde es ausschließlich als Leihfahrzeug verwendet.

3. Investitionsunterstützung M. Austria

Beiliegend würden die Kopien betreffend die Investitionsunterstützungen von M. Austria für das Jahr 1994 übersendet werden.

Die Investitionsunterstützung hätte sich 1994 wie folgt entwickelt:

Investitionsunterstützung brutto	2,096.460,00 S
Umsatzsteuer	-349.410,00 S
Fälligkeitsanzeige 1.1.-30.6.	-291.200,00 S
Fälligkeitsanzeige 1.7.-30.9.	-145.600,00 S
Fälligkeitsanzeige 1.10.-31.12.	-122.304,00 S
Saldo 31. Dezember 1994	1,187.946,00 S

Zu Pkt. 4 Investitionsfreibetrag Gebäude:

Beiliegend würden die Teilrechnungen und die Schlussrechnung der Firma B. übermittelt werden. Weiters würde eine Kopie der G. über die Pfahlgründung mit Verpressbetonpfählen in Höhe von netto 570.000,00 S beigelegt werden. Dieser Betrag sei unter den Gebäudekosten ausgewiesen. Die Pfahlgründung wäre bei Aktivierung richtigerweise unter Grundstückseinrichtung zu erfassen gewesen.

Erdaushub:

Laut Unterlagen der Bw. hätte der Erdaushub erst im Februar 1993 begonnen (siehe Leistungsverzeichnis zur zweiten Teilrechnung B. vom 2. März 1993):

Abtragen Mutterboden	109.085,00 S
Baugrubenaushub	39.599,00 S
Baugrubenaushub	14.609,00 S
Fundamentaushub	3.911,00 S

Unterlagen über einen Erdaushub vor der Pfahlgründung würden nicht vorliegen. Es werde daher höflich um Zusendung um Kopien jener Aktenblätter ersucht, die einen Erdaushub vor der Pfahlgründung belegen würden, damit dazu Stellung genommen werden könne.

Beigelegt wurden wiederum das Schreiben vom 11. August 1994 bezüglich der Investitionsunterstützung, das Auskunftsansuchen an das Bundesministerium für Finanzen, sowie das ebenso im Hinblick auf die Investitionsunterstützung ergangene Schreiben vom 24. Juni 1994. Des Weiteren werde auf das Erkenntnis des VwGH vom 18. 01. 1994, 90/14/0124 verwiesen.

Es wird eingereicht folgende 1. Teilrechnung der Firma B.:

Leistungszeitraum bis Jänner 1993

<i>Summe 1. Teilrechnung</i>	<i>S</i>	<i>250.000,--</i>
<i>- 2 % Nachlass</i>	<i>S</i>	<i>5.000,--</i>
<i>- 10 % Deckungsrücklass</i>	<i>S</i>	<i>24.500,--</i>
<i>= Zahlungsbetrag</i>	<i>S</i>	<i>220.500,-</i>

Teilzahlungen:

keine

Ebenso wurde die 2. Teilrechnung der Firma B. lautend wie folgt eingereicht:

Leistungszeitraum bis Februar 1993

Summe lt. beiliegender Aufstellung **S 760.851,32**

=Summe 2. Teilrechnung

- 2 % Nachlass **S 15.217,03**

- 10 % Deckungsrücklass **S 74.563,43**

= Zahlungsbetrag **S 671.070,8**

6

Teilzahlungen:

keine

Rechnungsaufstellung

LG 03 Erdarbeiten und Sicherung bei Erdarbeiten

0204C	<i>Mutterboden abtragen</i>	S 60,--	S 109.084,80
	<i>1818,08 m³</i>		
0320A	<i>Baugrubenaushub 0 – 1,25 m</i>	S 65,--	S 39.599,95
	<i>609,23 m³</i>		
0320B	<i>Baugrubenaushub 1,25 – 3,00 m</i>	S 69,--	S 14.603,16
	<i>211,64 m³</i>		
0322A	<i>Fundamentaushub 0 – 1,25 m</i>	S 108,--	S 3.911,76
	<i>36,22 m³</i>		
0324A	<i>Rohrgraben aushub 0 – 1,25 m</i>	S 85,--	S 2.365,55
	<i>27,83 m³</i>		
0324B	<i>Rohrgraben aushub 1,25 – 3,00 m</i>	S 150,--	S 478,50
	<i>3,19 m³</i>		
0326B	<i>Händischer Aushub, Suchgräben 0 – 1,25 m</i>	S 350,--	S 101,50
	<i>0,29 m³</i>		

0615A *Frostschutzmaterial 0/70* *S 394,-- S 157.600,--*

400,00 m3

LG 06 Kanalisierungsarbeiten

0420E *Rohre aus PVC hart, Reihe E, DN 200* *S 526,-- S 15.780,--*

30,00 ml

0715B *Putzschächte aus Betonringen DN 80* *S 4.615,- S 9.230,--*

2,00 Stück

LG 07 Beton- und Stahlbetonarbeiten

0212 *Sauberkeitsschicht B 120, 8 cm* *S 101,-- S 7.886,08*

78,08 m2

0213D *Fundamentbeton B 225* *S 1.285,- S 83.949,05*

65,33 m3

0218C *Kocherfundamente B 225* *S 2.845,- S 130.500,15*

45,87 m3

1210 *Betonstahl* *S 14,-- S 185.760,82*

13268,63 kg

Summe der Aufstellung **760.851,3**

2

Des Weiteren wurde die 3. Teilrechnung der Firma B. eingereicht:

Leistungszeitraum bis April 1993

Summe lt. beiliegender Aufstellung *S 1.418.107,40*

- 2 % Nachlass *S 28.362,15*

Summe 4. Teilrechnung *S 1.389.745,25*

- 10 % Deckungsrücklass S 138.974,53

Zwischensumme S 1.250.770,72

abzüglich Teilzahlungen:

26.02.93 S 213.800,--

02.04.93 S 437.000,--

Summe **S 650.800,-**

-

Zahlungsbetrag

Zusätzlich wurde auch die 4. Teilrechnung der Firma B. eingereicht:

Leistungszeitraum bis Mai 1993

Summe lt. beiliegender Aufstellung S 2.504.618,60

- 2 % Nachlass S 50.092,38

Summe 4. Teilrechnung S 2.454.526,22

- 10 % Deckungsrücklass S 245.452,62

Zwischensumme S 2.209.073,60

abzüglich Teilzahlungen:

26.02.93 S 213.800,--

02.04.93 S 437.000,--

Summe **S 650.800,-**

-

Zahlungsbetrag 1.803.726,22

Die 5. Teilrechnung der Firma B.:

Leistungszeitraum bis Juni 1993

Summe lt. beiliegender Aufstellung **S 3.200.781,77**

- 2 % *Nachlass* **S 64.015,64**

Summe 5. Teilrechnung **S 3.136.766,13**

- 10 % *Deckungsrücklass* **S 313.676,61**

Zwischensumme **S 2.823.089,52**

abzüglich Teilzahlungen:

26.02.93 **S 213.800,---**

02.04.93 **S 437.000,--**

14.05.93 **S 562.400,--**

15.06.93 **S 929.600,--**

Summe ****S 2.142.800,**** **-S 2.142.800,--**

--

Zahlungsbetrag **S 680.289,52**

Zusätzlich wurde noch die 6. Teilrechnung der Firma B. im Hinblick auf die Werkstatt und den Ausstellungsraum, die Baumeisterarbeiten eingereicht.

Ebenso wurde die Abschlussrechnung vom 1. Dezember 1993 der Firma B. eingereicht.

Des Weiteren wurde folgende Rechnung der Firma G. eingereicht:

Rechnung Nr. 398/1704

ihr Auftrag: Nr. 15 vom 20.11.1992

Baustelle: Errichtung eines Kfz-Betriebes

Leistungszeitraum: Dezember 1992

Pfahlgründung mit Verpressbetonpfählen

Durchmesser 18 bis 20 cm

- *Pauschale* **S 570.000,--**

+ 20 % Mehrwertsteuer *S 114.000,--*

S 684.000,--

Mit Schreiben vom 9. Juli 2003 wurde die Bw. durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Akteneinsicht eingeladen.

Am 18. August 2003 wurde der Bw. Einsicht in die Veranlagungskarten 1993 bis 2002 und den gegenständlichen Arbeitsbogen der Betriebsprüfung gewährt.

Über die Besprechung unter Anwesenheit des steuerlichen Vertreters der Bw. wurde folgender Aktenvermerk angefertigt:

1. Investitionszuschuss

Grund für die Leistung des Zuschusses sei die Errichtung des Gebäudes gewesen. Als Auflage sei ein Mitspracherecht in der Planung und der Fertigstellungstermin vereinbart worden. Im Grundbuch sei die Firma M. nicht eingetragen.

Die Ausrichtung an den Verkaufszahlen tangiere lediglich die Auszahlungsmodalität. Die angepeilten Verkaufszahlen würden so gewählt worden sein, dass sie unter normalen Umständen zu erreichen wären.

2.) IFB

Die 6. Teilrechnung sei als quasi vorläufige Schlussrechnung anzusehen. Nach Prüfung durch den Architekten sei die Schlussrechnung ausgestellt worden. Der Unterschied würde nur in der Verrechnung der USt liegen.

Zu 1. Teilrechnung über 250.000,00 S:

Dieser Betrag würde verlangt worden sein, damit generell zu Bauen begonnen werde. Es würde sich um eine Pauschale für Materialbeschaffung und diverse Vortätigkeiten handeln.

Die Pfahlgründung würde im Dezember 1992 erfolgt sein.

Vor Baubeginn sei eine Bodenuntersuchung vorgenommen worden.

Die Pfahlgründung würde sich so darstellen, dass Eisenpfähle in den Boden gebohrt worden wären und ausbetoniert worden seien.

Erdaushub sei grundsätzlich keiner vorgenommen worden. Das sei dann im Zuge der Errichtung des Fundamentes geschehen.

Die Zufahrt hätte ausgehoben werden müssen.

Bis zu 17m lange Pfähle seien verwendet worden. Diese hätten gegeneinander abgestützt

werden müssen. Diese Abstützungen hätten ausgegraben (30 – 40 cm) und betoniert werden müssen.

Bei der Eintragung im Bautagesbericht etwa am 21. Jänner 1993 sei fraglich, ob es sich um die Einrichtung der Baustelle oder den Bau selbst handeln würde.

Die Bw. gebe an, dass es sich nur um Aushübe für den Kran, die Zufahrt oder die Abstützungen der Pfähle handeln könne.

Bei den Positionen 320A bis C etwa würde es sich um den Aushub der Zufahrt handeln.

Beantragt werde die Einstufung der Pfahlgründung als Grundstückseinrichtung, ähnlich einer Stützmauer, und somit ein IFB von 20% und die Abschreibung für Abnutzung mit einer Dauer von 25 bis 50 Jahren.

Hinzugefügt würde noch, dass die Firma G. nicht ausgehoben hätte. Das sei von der Firma B. gemacht worden.

Der Antrag auf mündliche Verhandlung werde zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorsteuerkorrektur Vorführwagen

Unstrittig ist, dass der gegenständliche PKW im Jahr 1990 zur Verwendung als Vorführwagen angeschafft worden ist.

Wie auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 2.7.1975, 2306/74, 294/75, ausgeführt hat, ist ein KFZ als Vorführwagen und somit Umlaufvermögen zu qualifizieren, wenn er überwiegend als solcher verwendet wird.

Laut Aktenlage wurde der M. zur Verwendung als Vorführwagen angeschafft, erst mit den Jahren wurde dieser nach und nach immer mehr als Leihwagen genutzt und somit zum Anlagevermögen.

Wesentlich ist jedenfalls die tatsächliche Nutzung des KFZ, wie auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 22.9.2000, 96/15/0207, feststellt.

Die Bw. konnte keinen Zeitpunkt angeben, an dem die Nutzung von überwiegend als Vorführwagen auf überwiegend als Leihwagen übergegangen ist.

Es wurde jedoch auch der Ansicht des Betriebsprüfers, dass die überwiegende Nutzung als Leihwagen jedenfalls im Jahr 1994 vorgelegen habe, nicht widersprochen.

Die Ausführungen der Bw., dass es sich von Anfang an um Anlagevermögen gehandelt hätte und somit eine Eröffnungsbilanzberichtigung zum 1. Jänner 1992 vorzunehmen gewesen wäre gehen ins Leere. Von der Bw. selbst wurde der schrittweise Übergang von Vorführ- zu Leihfahrzeug bestätigt.

Lediglich auf Grund der Tatsache, dass der Übergang schrittweise erfolgt ist, kann jedoch eine Korrektur nicht gänzlich vermieden werden.

Der Senat folgt daher der Ansicht des Betriebsprüfers, wonach jedenfalls im Jahr 1994 von einer überwiegenden Nutzung des KFZ als Leihfahrzeug und somit vom Vorliegen von Anlagevermögen ausgegangen wird.

§ 12 Abs. 11 UStG 1972 hält fest, dass, wenn sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer für sein Unternehmen hergestellt oder erworben hat und der nicht als Anlagevermögen verwendet oder genutzt wurde die Voraussetzungen ändern, die für den Vorsteuerabzug maßgeblich waren, eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen ist, in dem die Änderung eingetreten ist.

Wie oben ausgeführt, liegt im Jahr 1994 der Übergang von Umlauf- zu Anlagevermögen vor, weshalb eine Vorsteuerberichtigung in Höhe von 49.960,00 S vorzunehmen ist. Die Berufung ist daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Investitionsunterstützung

Unstrittig ist, dass es sich bei der durch die Firma M. gewährte Investitionsunterstützung um keine gemäß § 6 Z 10 EStG 1988 begünstigte handelt und diese daher als Betriebseinnahme zu qualifizieren ist (siehe auch das Erkenntnis des VwGH vom 18.1.1994, 90/14/0124).

Strittig ist der Zeitpunkt der gewinnerhöhenden Auflösung der passiven Rechnungsabgrenzung in den Folgejahren.

Laut Angaben der Bw. ist als primäre Gegenleistung für die Unterstützung die Errichtung des Firmengebäudes nach den Auflagen der Firma M. samt Fertigstellungstermin anzusehen.

Sekundär wurde die Auszahlungsmodalität an Verkaufszahlen von Kraftfahrzeugen der Marke M. geknüpft (siehe auch den in der Vereinbarung mit der Firma M. angeführten Punkt 3).

Die Gegenleistung ist folglich in einen einmalig zu erfüllenden Teil und ein Dauerschuldverhältnis bis zur Erreichung der vorgegebenen Verkaufszahlen zu unterteilen.

Der zweite Teil der Gegenleistung wurde in einem Zeitraum von 36 Monaten ab 1. Jänner 1994 erbracht.

Wie der VwGH in seinem Erkenntnis vom 18.1.1994, 90/14/0124, feststellt, tritt bei Gegenleistungsbeziehungen in Form von Dauerschuldverhältnissen eine Gewinnrealisierung laufend nach Maßgabe der Leistungserbringung ein.

Im gegenständlichen Fall wurde zusätzlich auch die Möglichkeit der Geltendmachung der Gutschrift der Firma M. an die Verkaufszahlen geknüpft.

Bei Vorliegen von lediglich dem ersten Teil der Gegenleistungsverpflichtung, somit der Errichtung des Gebäudes, wäre eine gewinnerhöhende Auflösung des Passivpostens nach Maßgabe der Nutzungsdauer des Gebäudes möglich gewesen.

Dass der erste Teil der Gegenleistungsverpflichtung den wesentlichen Grund der Leistung der Investitionsunterstützung ausmacht, kann jedoch nicht dazu führen, den zweiten Teil außer Ansatz zu lassen.

Die Auflösung des Passivpostens Investitionsunterstützung ist daher wie durch den Betriebsprüfer berechnet vorzunehmen.

Die von der Bw. eingereichte Anfragebeantwortung durch das BMfF geht zum Einen nicht von einem gleich lautenden Sachverhalt aus und ist schon aus diesem Grunde nicht relevant. Zum Zweiten ist auf § 6 UFG zu verweisen, wonach die Mitglieder des UFS an keinerlei Weisungen gebunden sind und daher auch nicht an Anfragebeantwortungen durch das BMfF.

Dass die Verkaufszahlen so berechnet waren, dass unter üblichen Umständen die Vorgaben erreicht werden können ist lediglich für die Berechnung der Gegenleistung wesentlich, beeinträchtigt jedoch nicht das grundsätzliche Vorliegen eines Dauerschuldverhältnisses.

Ebenso wird dieses nicht beeinträchtigt durch die Berechnung der Förderung in Zusammenhang mit dem geplanten Investitionsaufwand.

In diesem Punkt wird die Berufung folglich als unbegründet abgewiesen.

IFB

Wesentlich für die rechtliche Beurteilung des Vorliegens der Voraussetzungen zur Geltendmachung eines IFB gemäß § 10a Abs. 1 EStG 1988 ist die Frage, ob für das gegenständliche Gebäude mit der tatsächlichen Bauausführung nach dem 31. Jänner 1993 begonnen worden ist.

Unstrittig ist, dass die auf Grund des unsicheren Grund und Bodens notwendige Pfahlgründung bereits im Dezember 1992 vorgenommen worden ist.

Fraglich ist, ob die Pfahlgründung als Teil des Grund und Bodens, als eigenständiges Wirtschaftsgut oder als Teil des Gebäudes anzusehen ist.

Die Lösung der Frage, ob Aufwendungen zu einem einheitlichen oder zu mehreren selbständig bewertbaren Wirtschaftsgütern geführt haben, ist nach der Verkehrsauffassung zu lösen (siehe das Erkenntnis des VwGH vom 15.2.1983, 82/14/0067). Entscheidend sind nicht zivilrechtliche, sondern wirtschaftliche Kriterien und die Verkehrsauffassung (siehe auch Quatschnigg Schuch, Est-Hb, § 6, Tz 10).

Der BFH vom 28.9.1990, III R 178/86, stellt auf den Nutzungs- und Funktionszusammenhang ab, in dem die einzelnen Teile zueinander stehen.

Das Gebäude hätte ohne Pfahlgründung nicht errichtet werden können, die Betonpfähle bilden das Fundament des Hauses und sind mit diesem verbunden.
Somit ist auch eine Nutzung des Gebäudes ohne Pfahlgründung nicht möglich.

Im Hinblick auf die wirtschaftliche Einheit zweier Gebäude etwa hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 20.1.1981, 14/1345/80, festgestellt, dass bei Aufbau eines Gebäudes auf ein

bestehendes Gebäude durch die bauliche Vereinigung eine wirtschaftliche Einheit entstanden ist, ein einheitliches Wirtschaftsgut (dazu auch das Erkenntnis des VwGH vom 30.6.1994, 92/15/0213). Erst Recht muss dies für eine Pfahlgründung samt aufgebautem Gebäude gelten.

Im Erkenntnis des VwGH vom 2.8.2000, 97/13/0019, führt dieser aus, dass ein Gebäude ohne ausgebautem Dachgeschoss, der betriebliche Ausbau des Dachgeschosses, die Tiefgarage, die Wegeanlage, die Betriebs- und Geschäftsausstattung und die Zaunanlage ein einheitliches Wirtschaftsgut im Hinblick auf die steuerrechtliche Bewertung bilden. Ebenso ist daher die Pfahlgründung als Teil des Gebäudes und somit ein Wirtschaftsgut anzusehen.

Hinzuweisen ist auch auf das Erkenntnis des VwGH vom 5.6.1961, 85/61, indem dieser feststellt, dass das Fundament einer Maschine zum Wirtschaftsgut Maschine gehörig zu sehen ist. Dass die Pfahlgründung das Fundament des Gebäudes bildet und somit zum Gebäude gehört, ist offensichtlich und entspricht der Verkehrsauffassung.

Die substantielle Verbindung gemeinsam mit der gegenseitigen funktionellen Abhängigkeit qualifizieren die Pfahlgründung und das Gebäude als einheitliches Wirtschaftsgut Gebäude.

Da somit mit der Errichtung des Gebäudes bereits im Dezember 1992 begonnen worden ist, liegen die Voraussetzungen für die Gewährung eines IFB von 30% gemäß § 10a Abs. 1 EStG 1988 nicht vor.

Die Herstellungskosten für das gegenständliche Gebäude lassen daher einen Abzug von 20% IFB – wie laut Betriebsprüfung - zu.

Auch in diesem Punkt war folglich die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Linz, 4. September 2003