



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A-GesmbH, vertreten durch Eidos Deloitte WP u. StB GmbH, 1010 Wien, Renngasse 1, vom 15. Dezember 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk vom 15. November 2004 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 2002 im Beisein der Schriftführerin Alexandra Dumpelnik nach der am 24. November 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2002 wird mit € 2.212.666,93 festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) wurde im Jahr 2001 gegründet und betreibt das Mobilienleasinggeschäft.

Mit Beilage zur Körperschaftssteuererklärung für das Jahr 2002 (Formular E 108e) beantragte die Bw. eine Investitionszuwachsprämie gem. § 108e EStG 1988 für das Jahr 2002 in Höhe von € 1.970.045,62. Diese Investitionszuwachsprämie wurde wie folgt ermittelt:

Anschaffungs- oder Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter des Kalenderjahres 2002			€	25.304.943,45
Investitionen im Vergleichszeitraum:				

2001	€	5.604.487,28		
Summe	€	5.604.487,28		
Durchschnitt	€	5.604.487,28	€	5.604.487,28
Zuwachs			€	19.700.456,17
Zuwachsprämie 2002 (10 %)			€	1.970.045,62

Die begehrte Investitionszuwachsprämie wurde der Bw. zunächst erklärungskgemäß gutgeschrieben.

In der Folge kam es bei der Bw. zu einer Nachschau gemäß § 144 BAO. Als Ergebnis dieser Nachschau wurde die Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2002 mit € 0,-- bescheidmäßig festgesetzt und die für den Zeitraum bereits gebuchte Investitionszuwachsprämie in Höhe von € 1.970.045,62 zur Nachzahlung vorgeschrieben. Begründend wurde ausgeführt, dass die Bw. zu einer Firmengruppe gehöre, die aus 20 Gesellschaften bestehe, die auf das Verleasen von Mobilien aller Art ausgerichtet seien. Diese Gesellschaften bestünden zum Teil bereits seit mehreren Jahren, andere seien in den Jahren ab 2001 neu gegründet worden bzw. hätten ihre Tätigkeit vom Immobilienleasing auf das Mobilienleasing umgestellt. Auffällig sei, dass in den Jahren ab 2002 in den "Altgesellschaften" das Investitionsvolumen zurückgehe, während in den neu gegründeten bzw. umgewandelten Gesellschaften ab 2002 hohe Investitionszuwächse zu verzeichnen seien. In derartigen Fällen sei für die Investitionszuwachsprämie der "echte" Investitionszuwachs zu ermitteln. Es müsse also eine Konzernbetrachtung aller Leasinggesellschaften der Firmengruppe erfolgen, die einen vergleichbaren Geschäftsgegenstand hätten (in diesem Fall aller Mobilienleasinggesellschaften). Bei einer "Zusammenrechnung" der Investitionsvolumina aller derzeit dem Finanzamt bekannt gegebenen Mobilienleasinggesellschaften in Sinne einer Konzernbetrachtung sei aber kein Investitionszuwachs feststellbar, der die Gewährung einer Investitionszuwachsprämie nach sich ziehen könnte. Die wirtschaftspolitische Zielsetzung des Gesetzgebers zur Investitionszuwachsprämie gem. § 108e EStG 1988 liege nach Ansicht der Finanzverwaltung darin, eine volkswirtschaftlich sinnvolle Investitionstätigkeit der österreichischen Unternehmen zu fördern. Dies könne nicht darauf hinaus laufen, durch Investitionsverschiebungen innerhalb einer Firmengruppe einen über den kontinuierlich anwachsenden Investitionszuwachs hinausgehenden Vorteil zu erlangen. Zu bemerken sei, dass es sich bei der nunmehrigen Vorgangsweise der Behörde nicht etwa um den Einsatz der Missbrauchsbestimmungen des § 22 BAO handle, sondern lediglich um eine teleologische Reduktion der Ausweitung einer Steuerbegünstigung im Wege der Analogie. Es entspreche

auch der gängigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass steuerliche Begünstigungsbestimmungen restriktiv auszulegen seien.

Dagegen erhob die Bw. Berufung und beantragte den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die vom Finanzamt angestellte Konzernbetrachtung im Gesetz nicht gedeckt sei. Das Ertragsteuerrecht gehe vom Grundsatz der Individualbesteuerung aus. Steuersubjekt sei die einzelne physische oder juristische Person. An Verflechtungen von Körperschaften (vor allem Konzerne) knüpften die Ertragsteuern nicht an, ausgenommen es bestehe eine im Gesetz ausdrücklich geregelte Ausnahme (insbesondere Gruppenbesteuerung ab dem Jahr 2005). § 108e EStG 1988 enthalte keinerlei Bestimmung, die ausdrücklich normiere oder aus der zumindest geschlossen werden könnte, dass die Investitionszuwachsprämie auf Basis einer Gruppe von Steuersubjekten durch "Zusammenrechnung von Investitionen im Beobachtungszeitraum" zu ermitteln sei. Dementsprechend sei die Investitionszuwachsprämie für jedes Steuersubjekt (Gesellschaft) für sich allein zu ermitteln. Hätte der Gesetzgeber auf eine Konzernbetrachtung abstellen wollen, wäre eine entsprechende Regelung in den Gesetzestext aufgenommen worden. Außerdem existiere ein Konzern der Mobilienleasinggesellschaften der gegenständlichen Firmengruppe nicht. Nicht einmal aus den Vorschriften über die Konzernrechnungslegung ließe sich der von der Finanzbehörde unterstellte Konzern ableiten. Ein nach diesen Vorschriften über die Konzernrechnungslegung aufzustellender Konzernabschluss der gegenständlichen Firmengruppe gehe von seinem Umfang her weit über die Mobilienleasinggesellschaften hinaus. Es seien von Gesetzeswegen nämlich auch die Immobiliengesellschaften und sonstigen Gesellschaften (Bauträgergesellschaften etc.) des Konzerns mit einzubeziehen. Der von der Behörde unterstellte "Konzern der Mobilienleasinggesellschaften" sei damit eine Zusammenfassung von Unternehmen ohne jegliche gesetzliche Grundlage, an der gar keine rechtlichen und somit auch keine steuerlichen Folgen anknüpfen könnten. Auch der Regelungszweck des § 108e EStG 1988 stehe den von der Finanzbehörde vertretenen Einschränkungen bei der Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie entgegen. Die Investitionszuwachsprämie diene nämlich der Belebung der Konjunktur, indem sie einen Anreiz für Investitionen bieten solle. Dieser wirtschaftslenkende Effekt spreche für eine gewisse Großzügigkeit. Es liege demnach auch kein Anwendungsfall für eine teleologische Reduktion des § 108e EStG 1988 vor.

Zu der Berufung gab die zuständige Großbetriebsprüfung eine Stellungnahme ab. Darin wurde ausgeführt, dass die Leasingbranche besondere Strukturen aufweise. Meist werde ein Immobilienzweig neben einem Mobilienzweig entstanden sein. In der einen Leasinggruppe werde der Mobilienzweig aus einer einzigen Gesellschaft bestehen, in der sämtliche bewegliche Wirtschaftsgüter – zumindest doch strukturiert nach Kostenstellen – aktiviert

seien. In einer anderen Leasinggruppe werde sich eine eigene Gesellschaft ausschließlich mit dem Pkw-Leasing-Geschäft befassen, eine andere mit dem Lkw-Geschäft, wieder eine andere mit EDV-Leasing, mit Medizintechnik, mit Baumaschinen etc.. Manchmal werde die Anzahl der formal selbständigen Gesellschaften durch regionale Aufsplittung noch vervielfacht. Was also in einer Leasinggruppe im Extremfall in einer Gesellschaft konzentriert sei, könne in einer anderen auf zehn, fünfzehn formal selbständige Gesellschaften (meist unter einheitlichem Eigentümerdach) aufgeteilt sein. Außenstehenden würde oft die leasinginterne Struktur nicht bewusst. Damit soll aufgezeigt werden, dass gerade im Leasingbereich nicht die einzelne historisch, organisatorisch bedingte (Kapital-)Gesellschaft als Träger von Investitionen, als Maß mit denen der Zuwachs von Investitionen gemessen werden könne, angesehen werden dürfe. Sinnvollerweise sei es ein "konsolidierter" Kreis von Leasing-Unternehmen einer Leasinggruppe – hier arbeitshypothetisch "IZPrKreis" genannt. Er umfasse die Gesamtheit jener Einzelgesellschaften einer Leasinggruppe, welche dieselbe Eigentümerstruktur aufwiesen (z.B. alle Kapitalgesellschaften zu 100 % im Eigentum der Mutterbank) und die grundsätzlich investitionszuwachsprämienbegünstigte Wirtschaftsgüter (Mobilien) verleasen würden. Man habe nun für die gegenständliche Leasinggruppe herausgearbeitet, dass die volkswirtschaftlich erwünschte Steigerung des Investitionsvolumens durch Jahre nicht stattgefunden habe und erst im Jahr 2004 ein bemerkenswerter Anstieg zu verzeichnen sei. Investitionszuwachsprämien der Jahre 2002 und 2003, die in Folge fraktionierter Inanspruchnahme von Prämien bei Einzelgesellschaften anfielen, würden daher den Absichten des Gesetzgebers zuwiderlaufen. Insofern sei es daher gerechtfertigt, die Investitionszuwachsprämie 2002 bei der Bw. zur Gänze nicht anzuerkennen und die gegenständliche Berufung abzuweisen. Davon abgesehen wäre aber die Investitionszuwachsprämie des Jahres 2002 jedenfalls um einen Betrag von € 156.890,58, die auf Zugängen von Software, gebrauchten Wirtschaftsgütern bzw. solchen mit Verwendung im Ausland beruhen würden, zu vermindern.

In der Folge wurden vom Finanzamt und der Bw. übereinstimmend festgehalten, dass die geltend gemachte Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2002 – wenn man die "Konzernbetrachtung" für unzulässig halten wollte – jedenfalls um einen Betrag von € 149.827,17 zu reduzieren wäre. Dieser Betrag werde von der Bw. zur Einzahlung gebracht werden. Die geltend gemachte Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2002 belaufe sich daher auf den Betrag von € 1.820.218,45. Insofern wurde das Berufungsbegehren eingeschränkt.

Mit Schriftsatz vom 2. November 2006 brachte die Bw. ergänzend vor, dass der Verwaltungsgerichtshof in dem jüngst ergangenen Erkenntnis vom 21. September 2006, Zl. 2006/15/0236, eine "Konzernbetrachtung" bei der Bemessung der

Investitionszuwachsprämie abgelehnt habe. In diesem Erkenntnis habe der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass für eine als "Konzernbetrachtung" bezeichnete Beurteilung das Gesetz keine Handhabe gäbe. Es könne nicht der geringste Zweifel daran bestehen, dass die Anspruchsvoraussetzungen für die Investitionszuwachsprämie für jedes Steuersubjekt (bzw. für die Mitunternehmerschaft als Gewinnermittlungssubjekt) getrennt zu beurteilen sei.

Mit Schriftsatz vom 21. November 2006 stellte die Bw. fest, dass - gehe man von einer Konzernbetrachtung ab - folgende investitionszuwachsprämienfähige Investitionen außer Streit stünden: Für das Jahr 2002 ein Betrag von € 24.088.911,74 und für das Jahr 2001 ein Betrag von € 5.886.727,28. Darauf aufbauend werde aber das Berufungsbegehren insofern abgeändert, als nunmehr beantragt werde, für die Ermittlung des Investitionszuwachses im Jahr 2002 auch die Investitionen der Jahre 2000 und 1999 von jeweils € 0,-- miteinzubeziehen. Demnach ergäbe sich folgender Investitionszuwachs für das Jahr 2002:

Prämienfähige Investitionen 2002			€	24.088.911,74
Investitionen im Vergleichszeitraum:				
2001	€	5.886.727,28		
2000	€	0,--		
1999	€	0,--		
Summe	€	5.886.727,28		
Durchschnitt	€	1.962.242,43	€	1.962.242,43
Zuwachsinvestitionen 2002 daher			€	22.126.669,31
Zuwachsprämie 2002 (10 %)			€	2.212,666,93

Begründend wurde von der Bw. ausgeführt, die Prämie solle nach den Vorstellungen des Gesetzgebers in voller Höhe des Investitionszuwachses zustehen. Das Gesetz biete nicht den geringsten Anhaltspunkt dafür, bei Gründungen im Vergleichszeitraum strenger vorzugehen, als bei älteren Gesellschaften. Im Gesetz selbst sei vom "Durchschnitt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Wirtschaftsjahre" die Rede, ohne dass noch weiter differenziert werde. Somit sei dieser Durchschnitt auch bei Neugründungen der Jahre 2002 bis 2004 heranzuziehen. Folgte man der Auffassung des Finanzamtes in der Frage des Vergleichszeitraumes, dann würde dies für die Bw. folgendes bedeuten: Wäre die Gründung ein Jahr später, also 2002, erfolgt, dann stünde ihr die Prämie in voller Höhe zu. Wäre die Bw.

im Gründungsjahr 2001 inaktiv geblieben, so stünde ihr auch die Prämie in voller Höhe zu. Wäre die Bw. bereits in einem Vorjahr auf Vorrat gegründet worden und bis 2002 inaktiv geblieben, stünde ihr ebenfalls die Prämie in voller Höhe zu. Das Gesetz zwingt nicht zu einem solchen Verständnis. Es könne auch und müsse auch so gelesen werden, dass der Durchschnitt der jeweils letzten drei Jahre stets als Vergleichswert heranzuziehen sei, gleichgültig ob die Gründung in der IZP-Phase (2002 bis 2004) oder im Vergleichszeitraum (hier: 1999 bis 2001) erfolgt sei. In diesem Fall reduziere sich der Vergleichswert auf ein Drittel, da für die anderen beiden Vergleichsjahre (1999 und 2000) die Investitionssumme jeweils Null betrage. Das Gesetz verlange nicht, dass das Unternehmen bereits während des gesamten vollständigen tatsächlichen Vergleichszeitraums, also schon mindestens 3 Jahre bestanden habe. Daraus folge, dass Vorgründungsjahre voll zu berücksichtigen und mit Investitionen in Höhe von Null anzusetzen seien. Dazu wurde verwiesen auf die Lehrmeinung von Doralt, Investitionszuwachsprämie: Widersprüche bei Unternehmensneugründungen und beim Investitionszuwachs, in RdW 2004/289 und auf die Berufungsentscheidung des UFS vom 25. Oktober 2004, GZ. RV/1050-W/03. Nur bei dem Verständnis, dass der 3-jährige Vergleichszeitraum stets heranzuziehen sei, auch wenn er wegen einer erst später erfolgten Gründung eine reine Fiktion sei, werde sichergestellt, dass alle Gesellschaften ungeachtet ihres Gründungsjahres gleich behandelt würden. Bei einem anderen Verständnis wäre das Gesetz verfassungswidrig.

In der am 24. November 2006 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung wiederholten die Parteien im Wesentlichen ihre bisherigen Vorbringen. Die Bw. beantragte die Zuerkennung der mit Schriftsatz vom 21. November 2006 geltend gemachten Investitionszuwachsprämie und eine Entscheidung nach § 201 BAO. Das Finanzamt lehnte die Einbeziehung der Null-Investitionen der Jahre 1999 und 2000 für die Berechnung des Investitionszuwachses als gesetzwidrig ab.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 108e Abs. 1 erster Satz EStG 1988, BGBl.Nr. 400/1988 idF BGBl. I Nr. 155/2002, kann für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern eine Investitionszuwachsprämie von 10 % geltend gemacht werden.

Gemäß § 108e Abs. 2 erster Satz leg.cit. sind prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens (mit den im § 108e Abs. 2 leg.cit. angeführten Ausnahmen).

Nach § 108e Abs. 3 erster Satz leg.cit. ist der Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern die Differenz zwischen deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten der

Kalenderjahre 2002 und 2003 und dem Durchschnitt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Wirtschaftsgüter der letzten 3 Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner 2002 bzw. dem 1. Jänner 2003 enden.

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die vom Finanzamt angestellte "Konzernbetrachtung" für die Ermittlung des Investitionszuwachses zulässig ist und weiters die Frage, ob und inwieweit sich der Umstand, dass die Bw. im Jahr 2001 gegründet wurde, auf die Bemessung der Investitionszuwachsprämie des Jahres 2002 auswirkt.

1) Zur "Konzernbetrachtung":

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 21. September 2006, Zl. 2006/15/0236, ausgesprochen, dass es unzulässig sei, die Investitionstätigkeit konzernmäßig verbundener Kapitalgesellschaften für Zwecke der Berechnung der Investitionszuwachsprämie als Einheit zu betrachten. Für eine solche "Konzernbetrachtung" gebe das Gesetz keine Handhabe. Es könne nicht der geringste Zweifel daran bestehen, dass die Anspruchsvoraussetzungen für die Investitionszuwachsprämie für jedes Steuersubjekt (bzw. die Mitunternehmerschaft als Gewinnermittlungssubjekt) getrennt zu beurteilen sei.

Im gegenständlichen Verfahren kam nichts hervor, was eine von diesem Erkenntnis abweichende Beurteilung rechtfertigen könnte. Die Investitionszuwachsprämie ist daher ausschließlich für die Bw. und nach ihren Verhältnissen zu bemessen.

Der Berufung war daher in diesem Punkt Folge zu geben.

2) Zur Frage des Vergleichszeitraumes:

Der Unabhängige Finanzsenat hat bereits ausgesprochen, dass bei der Ermittlung des Investitionszuwachses Vorgründungsjahre zu berücksichtigen und mit Investitionen in der Höhe von Null anzusetzen sind (UFS vom 25. Oktober 2004, GZ. RV/1050-W/03). Dieser Beurteilung schließt sich der erkennende Referent an. Dem Gesetz ist eine Einschränkung der Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie für Neugründer nicht zu entnehmen. Nach § 108e Abs. 3 erster Satz leg.cit. ist der Investitionszuwachs aus der Sicht des hier streitgegenständlichen Jahres 2002 die Differenz zwischen den Investitionen des Kalenderjahres 2002 und dem Durchschnitt der Investitionen "der letzten 3 Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner 2002" enden. Mit dieser Regelung ist nicht gesagt, dass Neugründer nicht oder nur eingeschränkt in den Genuss einer Investitionszuwachsprämie kommen sollten. Diese Regelung lässt vielmehr die Auslegung zu, dass in jedem Fall also auch bei Neugründern der Durchschnitt der (Vor)Investitionen der drei Jahre vor dem Beginn des Prämienjahres zu bilden ist und dabei mangels Bestehens des Betriebes nicht vorhandene Investitionen mit Null anzusetzen sind. Nach dem Bericht des Finanzausschusses (1285 der

Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XXI.GP) war es die Absicht des Gesetzgebers (ganz allgemein) einen Anreiz für Investitionen zu gewähren. Dass dieser Anreiz nur solchen Betrieben gewährt werden sollte, die zu Beginn des Prämienjahres zumindest schon drei Jahre existierten, geht daraus nicht hervor. Wenn aber Neugründer nicht ausgeschlossen sind, dann ist es folgerichtig, deren Investitionszuwachs (im Extremfall) von der Basis Null aus zu berechnen.

Somit erscheint es gerechtfertigt, im gegenständlichen Fall für die Ermittlung des Investitionszuwachses die Jahre 1999 und 2000 jeweils mit Investitionen im Ausmaß von Null einzubeziehen.

Der Berufung war daher auch in diesem Punkt Folge zu geben.

Die Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2002 war daher wie von der Bw. im Schriftsatz vom 21. November 2006 ermittelt und beantragt in Höhe von € 2.212.666,93 festzusetzen.

Da dieser Betrag von jenem abweicht, der von der Bw. im Formular E 108e beantragt worden ist, war der bekämpfte Bescheid nicht aufzuheben sondern mit der Berufungsentscheidung die Investitionszuwachsprämie gemäß § 201 BAO festzusetzen.

Klagenfurt, am 27. Dezember 2006