



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der bfadr, vertreten durch Metzler & Partner, Steuer- und Wirtschaftsberatung GmbH, 6900 Bregenz, Dorf Rieden 7, vom 3. April 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 3. März 2009 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2004 sowie Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2004 nach der am 31. August 2011 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens wird stattgegeben. Der Wiederaufnahmebescheid wird ersatzlos aufgehoben.

Die Berufung hinsichtlich Festsetzung der Investitionszuwachsprämie wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Tz 1 des Betriebsprüfungsberichtes vom 25.11.2008 hat folgenden Wortlaut:

Steuerliche Feststellungen

Tz. 1 Investitionszuwachsprämie 2004

Investitionszuwachsprämie (IZP) 2004 gemäß § 108e EStG 1988

Im Jahr 2004 wurde eine Investitionszuwachsprämie im Ausmaß von 10% in Höhe von 56.814,10 € geltend gemacht. Gemäß § 108e EStG 1988 kann eine Investitionszuwachsprämie

von 10% vom Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern geltend gemacht werden.

Im Zuge der Umgründung gemäß Art. III Umgründungssteuerrecht (rückwirkend zum 31.12.2002) und erfolgter Einbringung der Teilbetriebe in die neu gegründete B gingen sämtliche Wirtschaftsgüter im Wege der Buchwertfortführung auf die B über. Im Zuge dessen erfolgte der Verkauf des operativen Teils der B (es handelt sich hier um den Verkauf des im Zuge der Buchwertfortführung übergegangenen Anlage- und Umlaufvermögens von der A an die B) per 30.6.2003 an die Berufungsführerin.

Bei der bisherigen Berechnung der IZP 2004 wurde kein Vergleichszeitraum herangezogen, weswegen die Investitionszuwachsprämie von 10% vom reinen Zugang des Wirtschaftsjahres 2004 (1.1.2004 bis 31.3.2004), den Investitionen vom 1.4.2003 bis 31.12.2003 bzw. vom 1.4.2004 bis zum 31.12.2004 berechnet wurde. (Aufgrund des Auslaufens der Investitionszuwachsprämie per 31.12.2004 konnte von Neuinvestitionen, welche nicht mehr in das Wirtschaftsjahr, jedoch noch in das Kalenderjahr 2004 fielen, die Prämie für das Wirtschaftsjahr 2004 geltend gemacht werden).

Steuerliche Behandlung bei Betriebsübertragung: Bei allen Arten von Betriebs- und Teilbetriebsübertragungen, also entgeltlich, unentgeltlich oder im Zuge von Umgründungen, muss auf die Verhältnisse des Rechtsvorgängers abgestellt werden. Der Erwerber (Übernehmer) des Betriebes muss daher auch die Vergleichsjahre des Betriebsvorgängers einbeziehen, obwohl ihm der Betrieb noch nicht gehörte.

Daraus schließt die Betriebsprüfung, dass für die Berechnung der IZP für das Jahr 2004 die Vergleichsjahre des Vorgängers (die A) herangezogen werden müssen. Die IZP für das Jahr 2004 steht daher nur im Ausmaß von € 807,84 zu (Berechnung siehe Schreiben vom 5.9.2008 mit den Besprechungspunkten).

IZP-Berechnung 2004 (Berufungsführerin)	bisher	Lt. BP
Zugänge 1.4.2000-31.12.2000 A	0,00	500.621,72
Zugänge 2001 A	0,00	477.975,00
Zugänge 2002 A	0,00	525.631,00
Zugänge 1.1.2003-31.3.2003 B	0,00	175.960,13
	0,00	1.680.187,85
Durchschnitt der Zugänge der 3 Jahre 1.4.2000 bis 31.3.2003	0,00	560.062,62
Zugänge 2004	481.273,00	481.273,00
-Durchschnitt der Zugänge der letzten 3 Jahre	0,00	560.062,62
	481.273,00	-78.789,62
+Zuwachs 2003 (in der Berufungsführerin)	86.868,00	86.868,00
	568.141,00	8.078,38
davon 10%=	56.814,10	807,84

Prüfungsabschluss

Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO

Es wurden keine Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs.4 BAO erforderlich machen:

Schlussbesprechung

Die Schlussbesprechung hat am 19.09.2008 stattgefunden."

Der an die Berufungsführerin gerichtete Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 3. März 2009 hat im Wesentlichen folgendes Aussehen:

<input checked="" type="checkbox"/>	Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung folgender Prämie	Für das Wirtschaftsjahr/Kalenderjahr 2004
<input type="checkbox"/>	Bescheid über die Festsetzung folgender Prämie	
<input type="checkbox"/>	Forschungsprämie gemäß § 108 c Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988)	
<input type="checkbox"/>	Bildungsprämie gemäß § 108c EStG 1988	
<input checked="" type="checkbox"/>	Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG gemäß § 108 e EStG 1988	
<input type="checkbox"/>	Lehrlingsausbildungsprämie gemäß § 108f EStG 1988	
<input checked="" type="checkbox"/>	Wiederaufnahme des Verfahrens (gemäß § 303 Abs 4 Bundesabgabenordnung) betreffend die Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988	

<input checked="" type="checkbox"/>	Die Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 wird festgesetzt mit	807,84 Euro
	Für den Zeitraum bereits gebucht	56.814,10 Euro
Somit verbleiben	<input checked="" type="checkbox"/> Zur Nachzahlung <input type="checkbox"/> als Gutschrift	56.006,26 Euro

Die für die Entrichtung einer Nachzahlung zustehende Frist ist der gesondert zugehenden Buchungsmitteilung zu entnehmen.

Begründung:

„Gemäß § 108 e EStG kann eine Investitionszuwachsprämie (IZP) von 10% vom Investitionszuwachs bei prämiengünstigten Wirtschaftsgütern geltend gemacht werden.

Bei allen Arten von Betriebs- und Teilbetriebsübertragungen, als entgeltlich, unentgeltlich oder im Zuge von Umgründungen, muss auf die Verhältnisse des Rechtsvorläufers abgestellt werden. Der Erwerber (Übernehmer) des Betriebes muss daher die Vergleichsjahre des Betriebsvorgängers einbeziehen, obwohl ihm der Betrieb noch nicht gehörte.

Im Jahr 2004 wurde eine IZP im Ausmaß von 10% in Höhe von 56.814,10 € geltend gemacht. Da bisher die Vergleichsjahre des Vorgängers (A) nicht herangezogen wurden, war die IZP für 2004 neu zu berechnen und wurde in Höhe von 807,84 € festgesetzt.

Dies ergibt eine Nachzahlung der Prämie in Höhe von 56.006,26 €."

In den Berufungen vom 3. April 2009 brachte die Berufungsführerin im Wesentlichen vor:

„Im Jahr 2004 wurde eine Investitionszuwachsprämie (IZP) gem § 108e EStG 1988 im Ausmaß von 10 % des Investitionszuwachses der prämiengünstigen neu angeschafften Wirtschaftsgüter in Höhe von EUR 56.814,10 geltend gemacht.

Im Zuge der per 1.1.2002 erfolgten Einbringung der Mitunternehmeranteile an der A durch die Gesellschafter der A in die neu gegründete B gingen sämtliche Wirtschaftsgüter im Wege der Buchwertfortführung über. Am 30.06.2003 wurde der operative Betrieb der B an eine im Jahr 2003 neu gegründete D verkauft. Die Gesellschafterzusammensetzung beim Verkäufer und Käufer sind völlig unterschiedlich. Es besteht auch keine Beteiligung zwischen dem Verkäufer und dem Käufer des operativen Betriebes. Unser Klient, die C, hat für die Berechnung der IZP 2004 keinen Vergleichszeitraum herangezogen und die IZP von 10 % vom Zugang der prämiengünstigen Wirtschaftsgüter des Wirtschaftsjahres 2004 (1.1.2004 - 31.3.2004) und den Investitionen vom 1.4.2003 bis zum 31.12.2003 bzw vom 1.4.2004 bis zum 31.12.2004 berechnet. Aufgrund des Auslaufens der Investitionszuwachsprämie per 31.12.2004 konnte von Neuinvestitionen, welche nicht mehr in das Wirtschaftsjahr, jedoch noch in das Kalenderjahr 2004 fielen, die Prämie für das Wirtschaftsjahr 2004 geltend gemacht werden.

Im Zuge einer im Jahr 2008 stattgefundenen Betriebsprüfung - Prüfbericht vom 25.11.2008 – wurden die IZP 2004 von bisher EUR 56,814,10 auf EUR 807,84 mit folgender Begründung korrigiert:

"Bei allen Arten von Betriebs- und Teilbetriebsübertragungen, also entgeltlich, unentgeltlich oder im Zuge von Umgründungen, muss auf die Verhältnisse des Rechtsvorgängers abgestellt werden. Der Erwerber (Übernehmer) des Betriebes muss daher auch die Vergleichsjahre des Betriebsvorgängers einbeziehen, obwohl ihm der Betrieb noch nicht gehörte. Daraus schließt die Betriebsprüfung, dass für die Berechnung der IZP für das Jahr 2004 die Vergleichsjahre des Vorgängers (die A) herangezogen werden müssen."

Gegen die Heranziehung des Vergleichszeitraumes der Rechtsvorgänger bei einer entgeltlichen Übertragung von Betrieben richtet sich unsere Berufung aus folgenden Gründen.

Nach dem Wortlaut des § 108e EStG 1988, insbesondere des Abs 3, wird von einem Vergleichszeitraum gesprochen. Es findet sich kein Hinweis, dass bei der Ermittlung des Vergleichszeitraumes bei Betriebsübertragungen auf die Rechtsvorgänger abzustellen ist: "Der Investitionszuwachs bei prämiengünstigen Wirtschaftsgütern ist die Differenz zwischen deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Kalenderjahre 2002, 2003 und 2004 und dem Durchschnitt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Wirtschaftsgüter der letzten drei Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner 2002 bzw. dem 1. Jänner 2003 bzw. dem 1. Jänner 2004 enden "

Weiters widerlegt das VwGH-Erkenntnis vom 21.9.2006, 2006/15/0236 die Ansicht der Finanzverwaltung: "Das Finanzamt hat sich in diesem Erkenntnis zum einen darauf gestützt, dass es die Investitionstätigkeit der beiden (konzernmäßig verbundenen) Kapitalgesellschaften für Zwecke der Berechnung der Investitionszuwachsprämie als Einheit zu betrachten habe. Dem ist zu entgegnen, dass es für eine solche, in der Gegenschrift der mitbeteiligten Partei als Konzernbetrachtung bezeichnete Beurteilung, im Gesetz keine Handhabe gibt. Es kann nicht der geringste Zweifel daran bestehen, dass die Anspruchsvoraussetzungen für die Investitionszuwachsprämie für jedes Steuersubjekt (bzw die Mitunternehmerschaft als Gewinnermittlungssubjekt) getrennt zu beurteilen sind (vgl etwa Hofstätter/Reichel, § 108e EStG 1988, Seite 3 sowie Tz 8; Doralt, RdW 2005/506)."

Des Weiteren stützt auch das VwGH-Erkenntnis vom 25.10.2006, 2006/15/0152 unsere Fallkonstellation, dass bei Neugründungen die IZP in gleicher Weise zusteht wie bei bereits länger bestehenden Unternehmen. Somit sind die gleichen Kriterien anzuwenden, jedoch mit der Folge, dass es bei Neugründungen keine Vorjahre gibt und die IZP vom reinen Investitionszuwachs des ersten Jahres geltend gemacht werden kann.

Beim Unternehmenserwerb ist der entgeltliche Erwerb wie die Neugründung zu beurteilen (Vergleichswert Null) (Doralt, EStG⁷, § 108 e Tz 4).

Auf Grund obiger Ausführungen beantragen wir der begründeten Berufung stattzugeben."

Die Berufungen wurden vom Finanzamt Bregenz mittels Berufungsvorentscheidungen vom 22. Mai 2009 im Wesentlichen aus folgenden Gründen als unbegründet abgewiesen:

„Die Berufung vom 03. April 2009 gegen den Wiederaufnahmebescheid gemäß § 303 Abs. 4 BAO vom 03. März 2009 wird als unbegründet abgewiesen.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten. Die im Zuge der Betriebsprüfung neu hervorgekommenen Tatsachen bezüglich der Berechnung und Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie erfüllen die Voraussetzungen des neu Hervorkommens von Tatsachen oder Beweismitteln. Somit ist die Wiederaufnahme zu Recht erfolgt.

Die Berufung vom 03. April 2009 gegen den Bescheid über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie gem. § 108e EStG vom 03. März 2009 wird als unbegründet abgewiesen.

§ 108e EStG 1988 lautet samt Überschrift wie folgt:

"Befristete Investitionszuwachsprämie

§ 108e. (1) 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.

(2) Prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter sind ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens. Nicht zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern zählen:

- Gebäude.*

- geringwertige Wirtschaftsgüter, die gemäß § 13 abgesetzt werden.*

- Personen- und Kombinationskraftwagen, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80 % der gewerblichen Personenbeförderung dienen.*

- Wirtschaftsgüter, die nicht in einer inländischen Betriebsstätte verwendet werden, die der Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 3 dient. Dabei gelten Wirtschaftsgüter, die auf Grund einer entgeltlichen Überlassung überwiegend im Ausland eingesetzt werden, nicht als in einer inländischen Betriebsstätte verwendet.*

(3) Der Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern ist die Differenz zwischen deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Kalenderjahre 2002, 2003 und 2004 und dem Durchschnitt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Wirtschaftsgüter der letzten drei Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner 2002 bzw. dem 1. Jänner 2003 bzw. dem 1. Jänner 2004 enden. Dabei gilt Folgendes:

1. Erstreckt sich die Anschaffung oder Herstellung prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter auf mehrere Jahre, sind in die Ermittlung des durchschnittlichen Investitionszuwachses die jeweils zu aktivierenden Teilbeträge der Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit einzubeziehen.

Ändern sich nachträglich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, ist die Investitionszuwachsprämie im Jahr der Änderung entsprechend anzupassen.

2. Von der Summe aller Anschaffungs- oder Herstellungskosten der prämiengünstigten Wirtschaftsgüter sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten jener Wirtschaftsgüter, für die die Begünstigung nach § 10c Abs. 2 oder § 108d Abs. 2 Z. 2 geltend gemacht wurde, abzuziehen. Der Investitionszuwachs ist höchstens in Höhe der Differenz prämiengünstigt.

(4) Die Prämie kann nur in einer Beilage zur Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides nachgereichten Beilagen geltend gemacht werden. In der Beilage sind die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und die daraus ermittelte Investitionszuwachsprämie darzustellen (StReformG 2005, BGBl I 2004/57 ab 2004)

(5) Die sich aus dem Verzeichnis ergebende Prämie ist auf dem Abgabekonto gutzuschreiben, es sei denn, es ist ein Bescheid gemäß § 201 BAO zu erlassen. Die Gutschrift wirkt auf den Tag der Einreichung des Verzeichnisses zurück. Sowohl die Prämie als auch eine Prämiennachforderung bzw. Rückforderungsansprüche auf Grund einer geänderten Bemessungsgrundlage gemäß Abs. 3 gelten als Abgabe vom Einkommen im Sinne der Bundesabgabenordnung und des Abgabenverwaltungsorganisationsgesetzes. Auf die Gutschrift sind jene Bestimmungen der Bundesabgabenordnung anzuwenden, die für wiederkehrend zu erhebende, selbst zu berechnende Abgaben gelten. Die Prämie ist zu Lasten des Aufkommens an veranlagter Einkommensteuer zu berücksichtigen."

Im Zuge der per 31.12.2002 erfolgten Einbringung der Mitunternehmeranteile an der A durch die Gesellschafter der A in die neu gegründete B gingen sämtliche Wirtschaftsgüter im Wege der Buchwertfortführung über. Am 30.06.2003 wurde der operative Betrieb (ehem. Teilbetriebe Elektro/Kabel/Data der A) der B an eine im Jahr 2003 neu gegründete C verkauft (zivilrechtlich die A). Die Gesellschafterzusammenstellung bei Verkäufer und Käufer des operativen Betriebes ist nach den Angaben der steuerlichen Vertretung eine völlig unterschiedliche. Hierzu gilt festzuhalten, dass die Gesellschafterzusammenstellung zwar eine andere ist, jedoch die Gesellschafter und Geschäftsführer der C, E und F, auch jene beiden Gesellschafter der B sind, die prozentuell an dieser am Höchsten beteiligt sind.

Die C hat nun für die Berechnung der Investitionszuwachsprämie (IZP) 2004 keinen Vergleichszeitraum herangezogen, bzw. für die fiktiven Vorjahre die Investitionen mit "Null" angesetzt und die IZP von 10% vom Zugang der prämiengünstigten Wirtschaftsgüter des Jahres 2004 (1.1.2004-31.3.2004) und den Investitionen vom 1.4.2003-31.12.2003 sowie vom 1.4.2004-31.12.2004 berechnet. Aufgrund des Auslaufens der Investitionszuwachsprämie per 31.12.2004 konnte von Neuinvestitionen, welche nicht mehr in das Wirtschaftsjahr, jedoch noch in das Kalenderjahr 2004 fielen, die Prämie für das Wirtschaftsjahr 2004 geltend gemacht werden.

Die Beurteilung, dass die Investitionen im Vergleichszeitraum, aufgrund des (noch) nicht Bestehens der C, "Null" betragen, wurde von der Betriebsprüferin nicht geteilt. Sie verweist im Prüfbericht darauf, dass bei allen Arten von Betriebs- und Teilbetriebsübertragungen, also entgeltlich, unentgeltlich oder im Zuge von Umgründungen, auf die Verhältnisse des Rechtsvorgängers abgestellt werden müsse (vgl. Hofstätter/Reichel § 108e Rz 2, o.a. Quantschnigg, ÖStZ 2003/239). Der Erwerber (Übernehmer) des Betriebes (Teilbetriebes) müsse daher auch die Vergleichsjahre des Betriebsvorgängers einbeziehen, obwohl ihm der Betrieb noch nicht gehörte. Daraus schloss die Betriebsprüferin, dass für die Berechnung der Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2004, die Vergleichsjahre der Vorgängerin (A) herangezogen werden müssen. Dies ergäbe sich aus der betriebsbezogenen Betrachtung, die der Prämie zugrunde liegt.

Das Argument der steuerlichen Vertretung, mit Verweis auf das VwGH - Erkenntnis vom 21.09.2006, 2006/15/0236, dass jedes steuerliche Subjekt getrennt zu beurteilen ist und daraus folgend eine Konzernbetrachtung im § 108e EStG keine Grundlage findet, greift hier

nicht. In gegenständlichem Fall handelt es sich nicht, wie im erwähnten Erkenntnis, um zwei verschiedene, parallel bestehende und verbundene Kapitalgesellschaften, sondern um einen (operativen) Teilbetrieb (= Teilbetriebe Elektro/Kabel/Data) der von der B an die C veräußert wurde. Somit ist der Sachverhalt schon ein völlig anderer, auf den das VwGH - Erkenntnis nicht eins zu eins anwendbar, und aus Sicht des Finanzamtes auch nicht ableitbar ist.

Dem zweiten, in der Berufung angeführten Argument, dass nach VwGH - Erkenntnissen, bei Neugründungen die Investitionszuwachsprämie in gleicher Weise zusteht wie bei bereits länger bestehenden Unternehmen, wird von Seiten des Finanzamtes nicht widersprochen. Durch den Erwerb der operativen Teilbetriebe (ehemals. Teilbetriebe Elektro/Kabel/Data der A) sind jedoch aufgrund der betriebsbezogenen Betrachtungsweise, auf welche die Investitionszuwachsprämie gerichtet ist, die Investitionen in die Teilbetriebe im Vergleichszeitraum für die Berechnung der Prämie zu berücksichtigen - auch wenn die Teilbetriebe im Vergleichszeitraum noch nicht der C gehörten.

Zusammenfassend gilt zu sagen, dass der Zweck der Investitionszuwachsprämie nach § 108e EStG darin besteht, den Zuwachs an betrieblichen Investitionen über den Schnitt der letzten Jahre hinaus zu fördern. Dabei geht die Regelung von einer betriebsbezogenen Betrachtung aus. Solcherart ist im Falle einer Betriebsübertragung im Vergleichszeitraum des § 108e Abs. 3 EStG, ungeachtet dessen, ob die Übertragung entgeltlich, unentgeltlich oder im Wege einer Umgründungsmaßnahme im Sinne des UmgrStG vor sich gegangen ist, auf die Verhältnisse des Rechtsvorgängers abzustellen. Werden dabei "neue" betriebliche Einheiten geschaffen oder bestehende betriebliche Einheiten getrennt, ist diesem Umstand bei Herstellung der Vergleichsbetrachtung - gegebenenfalls auch personenübergreifend - Rechnung zu tragen (vgl. EStR RZ 8222)."

Im Vorlageantrag vom 29. Mai 2009 brachte die Berufungsführerin im Wesentlichen vor:

„Unsere Berufung und deren Begründung werden vollinhaltlich aufrechterhalten und wie folgt ergänzt:

Bezüglich der Berufung gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der Investitionszuwachsprämie verweisen wir auf den Bericht vom 25.11.2008 gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung, wo auf Seite vier unter Prüfungsabschluss ausdrücklich festgehalten ist, dass keine Feststellungen getroffen wurden, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO erforderlich machen. Im Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der Investitionszuwachsprämie vom 3.3.2009 sind überhaupt keine Gründe für die Wiederaufnahme des Verfahrens genannt oder Feststellungen darüber getroffen worden. Weiters weisen wir auf die Beilage zur Körperschaftsteuererklärung für 2004 zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie (E 108 e) hin, aus der ersichtlich ist, dass für den Vergleichszeitraum 2001 bis 2003 die Werte mit Null angesetzt worden sind. Dasselbe ist aus der Beilage zur Körperschaftsteuererklärung für 2003 zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie ersichtlich. Insoweit liegen somit keine neuen Tatsachen vor. Der die Wiederaufnahme verfügende Bescheid enthielt keine Begründung bzw hat Wiederaufnahmegründe nicht dargestellt. Somit ist dieser Bescheid ersatzlos aufzuheben (vgl zB VwGH 21.7.1998, 93/14/0187,0188). Die Berufungsvorentscheidung vermag die geforderte Begründung für die Wiederaufnahme nicht zu ersetzen.

Bezüglich des Sachbescheides ergänzen bzw entgegenen wir:

Der Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21.9.2006, 2006/15/0236 zeigt in einem Größenschluss, dass nicht einmal bei verbundenen Kapitalgesellschaften die behauptete Betriebsbezogenheit zu berücksichtigen ist. In unserem konkreten Fall liegt ein völlig eigenständiges Unternehmen vor, das einen Teilbetrieb entgeltlich durch Kaufvertrag erworben hat. Eine Verbundenheit zum Verkäuferunternehmen besteht nicht, auch nicht

dadurch, dass daran die Gesellschafter des Käuferunternehmens beteiligt sind. Die Gesellschafter des Käuferunternehmens sind am Verkäuferunternehmen zusammen nicht einmal mit 50 % beteiligt. Es ist deshalb nicht ersichtlich, dass hier ein natürlicher Interessensgegensatz beeinträchtigt sein könnte.

Dem Gesetzestext des § 108 e EStG 1988 ist weder durch Wortinterpretation noch durch systematische Interpretation zu entnehmen, dass eine betriebsbezogene Betrachtung anzustellen sei.

Eher ist anzunehmen, dass im Zuge der legistischen Ausarbeitung ein Mangel entstanden ist, weil die betriebsbezogene Betrachtungsweise vielleicht beabsichtigt war, jedoch im Gesetzestext dann nicht zum Ausdruck gebracht wurde. Würde man jedoch annehmen, dass eine derartige betriebsbezogene Betrachtung anzustellen ist, wäre jedenfalls im Falle einer Betriebsübertragung zu unterscheiden, ob diese entgeltlich oder unentgeltlich erfolgte. In der Systematik des Einkommensteuerrechtes bestehen hier wesentliche Unterschiede, sodass man Unterschiedliches nicht gleich behandeln kann. Dies ist wohl auch die Begründung für die Kommentierung in Doralt EStG⁷ § 108 e, Tz 4.

Dass gegebenenfalls auch eine personenübergreifende Betrachtung anzustellen sei, lässt sich aus dem Gesetzestext nach keiner Interpretationsregel ableiten.

Letztlich wird auch der Zweck der Investitionszuwachsprämie nach § 108 e EStG erfüllt, wenn unserem Klienten diese Prämie zuerkannt wird, weil unser Klient erhebliche betriebliche Investitionen im Jahre 2003/2004 getätigt hat. Die in diesem Zeitraum getätigten Investitionen stehen auch in keinerlei Zusammenhang mit dem Teilbetriebserwerb. Unzweifelhaft liegt eine Betriebsneugründung vor, für die ein Vorjahresvergleichszeitraum nicht, bzw rechnerisch mit Null zu berücksichtigen ist.

Wir beantragen mündliche Verhandlung vor dem Referenten."

In der am 31. August 2011 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

„Der Referent trägt folgenden Sachverhalt vor.

Die Gesellschafter der A haben ihre Mitunternehmeranteile an der A zum 31. Dezember 2002 in die neugegründete B eingebracht. Am 30.6.2003 wurde der operative Betrieb der B (es handelt sich hier um den Verkauf des im Zuge der Einbringung übergegangenen Anlage- und Umlaufvermögens von der A an die B) an die neu gegründete C verkauft.

Die C hat nun für die Berechnung der Investitionszuwachsprämie (IZP) 2004 keinen Vergleichszeitraum herangezogen, bzw. für die fiktiven Vorjahre die Investitionen mit "Null" angesetzt und die IZP von 10% vom Zugang der prämiengünstigen Wirtschaftsgüter des Jahres 2004 (1.1.2004-31.3.2004) und den Investitionen vom 1.4.2003-31.12.2003 sowie vom 1.4.2004-31.12.2004 berechnet.

Die von der Berufungsführerin berechnete IZP in Höhe von 56.814,10 € wurde vom Finanzamt als Gutschrift auf dem Abgabenkonto der Berufungsführerin verbucht.

Das Finanzamt Bregenz hat auf Grund der Feststellungen der Betriebsprüfung mit den angefochtenen Bescheiden das Verfahren hinsichtlich IZP wiederaufgenommen und die IZP mit 807,84 € festgesetzt.

Ist dieser Sachverhalt richtig und vollständig dargestellt?

Mag. Siegfried Metzler:

Der Sachverhalt ist richtig dargestellt.

Referent:

Ist vor dem angefochtenen Bescheid ein Bescheid über die Festsetzung der IZP ergangen?

Mag. Matthias Metzler:

Nein.

Referent:

Ist das Finanzamt einverstanden, wenn der Berufung hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens stattgegeben wird?

Mag. Matthias Metzler:

Ja.

Referent:

Kann der berufungsgegenständliche Bescheid als Festsetzungsbescheid gemäß § 201 BAO gewertet werden?

Mag. Siegfried Metzler:

Der berufungsgegenständliche Bescheid ist ein Festsetzungsbescheid gemäß § 201 BAO.

Ich verweise auf die Ausführungen in der Berufung und im Vorlageantrag.

Der Gesetzgeber wollte eine Konjunkturbelebung erreichen. Der Gesetzgeber hat nicht ausgeschlossen dass für Betriebsneugründungen eine Prämie zusteht. Ich verweise auf die Kommentierung von Doralt. Es hat Vorgaben für die Verwaltung gegeben, dass das Aufkommen an IZP zu hoch sei und alles zu unternehmen sei, dass dies eingedämmt wird. Dies ist ein Verstoß gegen die Gewaltenteilung. Dies wäre nur dem Gesetzgeber zugestanden.

Die Mehrheit der Gesellschafter der B wollten alle operativen Betriebe abstoßen. Zwei Gesellschafter (E und F) haben zu dem angebotenen Kaufpreis diesen Teilbetrieb gekauft. Für den Kauf dieses Teilbetriebs wurde keine IZP beantragt. Lediglich für die von diesem Unternehmen neu getätigten Investitionen wurde eine IZP beantragt. Für diese beiden Gesellschafter ist es eine Neugründung. Der Vergleichszeitraum ist nicht auf den Rechtsvorgänger zu greifen. Dies ist ein Verstoß gegen die Individualbesteuerung und kann nicht aus dem Gesetz abgeleitet werden. Auch die Materialien sprechen dafür, dass es in diesem Fall keinen Vergleichszeitraum gibt.

Mag. Matthias Metzler:

Ich verweise auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung. Ich verweise auf die Ausführungen von Zorn in Hofstätter/Reichel und auf Quantschnigg. Der operative Betrieb hat bereits früher investiert. Er wurde verkauft. Daher sind die Vorjahre miteinzubeziehen. Ich verweise auf das VwGH-Erkenntnis vom 26.7.2007, 2006/15/0262."

Über die Berufung wurde erwogen:

Sachverhalt:

Die Gesellschafter der A haben ihre Mitunternehmeranteile an der A zum 31. Dezember 2002 in die neugegründete B eingebracht. Am 30.6.2003 wurde der operative Betrieb der B (es handelt sich hier um den Verkauf des im Zuge der Einbringung übergegangenen Anlage- und Umlaufvermögens von der A an die B) an die neu gegründete C verkauft.

Die C hat nun für die Berechnung der Investitionszuwachsprämie (IZP) 2004 keinen Vergleichszeitraum herangezogen, bzw. für die fiktiven Vorjahre die Investitionen mit "Null" angesetzt und die IZP von 10% vom Zugang der prämiengünstigten Wirtschaftsgüter des Jahres 2004 (1.1.2004-31.3.2004) und den Investitionen vom 1.4.2003-31.12.2003 sowie vom 1.4.2004-31.12.2004 berechnet.

Die von der Berufungsführerin berechnete IZP in Höhe von 56.814,10 € wurde vom Finanzamt als Gutschrift auf dem Abgabenkonto der Berufungsführerin verbucht.

Das Finanzamt Bregenz hat auf Grund der Feststellungen der Betriebsprüfung mit den angefochtenen Bescheiden das Verfahren hinsichtlich IZP wiederaufgenommen und die IZP mit 807,84 € festgesetzt.

Dieser Sachverhalt ist unbestritten.

Wiederaufnahme des Verfahrens:

Wurden die Anschaffungs- und Herstellungskosten im Investitionszeitraum zu hoch oder im Vergleichszeitraum zu niedrig angenommen, wurde die IZP unrichtig (zu hoch) geltend gemacht. Es erfolgt eine bescheidmäßige Richtigstellung für den Zeitraum, für den die betreffende Prämie geltend gemacht worden ist. Verfahrensrechtlich kommt die erstmalige Festsetzung iSd § 201 BAO in Betracht, wenn bereits Bescheide vorliegen, die Wiederaufnahme nach § 303 BAO (Zorn in Hofstätter / Reichel, Die Einkommensteuer, § 108 e, Rz 10). Im gegenständlichen Fall hat die Betriebsprüfung festgestellt, dass die Anschaffungs- und Herstellungskosten der Vergleichszeiträume zu hoch angesetzt wurden. Es ist aber bis zur Betriebsprüfung kein Bescheid über die Festsetzung der IZP ergangen. Es hatte daher keine Wiederaufnahme des Verfahrens, sondern ein Bescheid gemäß § 201 BAO zu ergehen. Der Wiederaufnahmebescheid wurde daher zu Unrecht erlassen und ist daher ersatzlos aufzuheben.

Festsetzungsbescheid:

Nach Zorn in Hofstätter / Reichel, Die Einkommensteuer, § 108 e EStG, Rz 3 ist im Falle einer unentgeltlichen oder entgeltlichen Betriebsübertragung im Vergleichszeitraum auf die Verhältnisse des Rechtsvorgängers abzustellen, da es Zweck der Prämie nach § 108 e EStG ist, den Zuwachs an betrieblichen Investitionen über den Schnitt der letzten Jahre hinaus zu fördern. Für die Berechnung des Investitionszuwachses des Betriebes ist daher hinsichtlich jenes Zeitraumes des Vergleichszeitraumes, der vor der Betriebsübertragung liegt, auf die im Vergleichszeitraum angefallenen Anschaffungs- und Herstellungskosten des Rechtsvorgängers

abzustellen. Der UFS schließt sich dieser Meinung an. Den von der Berufungsführerin in der Berufung und im Vorlageantrag vorgetragenen Argumenten kann daher nicht gefolgt werden.

Aus der Tatsache, dass die Berufungsführerin eine andere Beteiligungsstruktur aufweist, wie die B ist für die Berufungsführerin nichts zu gewinnen.

§ 201 Abs 1 und Abs 2 Z 3 BAO lauten:

„(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden.“

Bezogen auf den „Neuerungstatbestand“ ist somit erforderlich, dass für die Abgabenbehörde im Verfahren nicht geltend gemachte Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, wenn die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Voraussetzung für die Festsetzung ist daher, dass entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages noch nicht bekannt waren und dass diese Umstände nachträglich neu hervorkommen (etwa im Zuge einer Außenprüfung).

Die Tatsache, dass die vormalige Inhaberin des Betriebes der Berufungsführerin im Vergleichszeitraum beträchtliche Investitionen getätigt hat, ist eine dem Finanzamt erst im Zuge der Betriebsprüfung bekannt gewordene Tatsache, deren Kenntnis zu einer Festsetzung der IZP gemäß § 201 Abs 2 Z 3 BAO geführt hat. Dies wurde auch in den angefochtenen Bescheiden klar zu Ausdruck gebracht, indem dort ausgeführt wurde, dass die IZP neu festgesetzt werde. Weiters gehe hervor, dass die Festsetzung erfolgte, weil bei allen Arten von Betriebs- und Teilbetriebsübertragungen, also entgeltlich, unentgeltlich oder im Zuge von Umgründungen, auf die Verhältnisse des Rechtsvorgängers abgestellt werden müsse. Der Erwerber (Übernehmer) des Betriebes müsse daher die Vergleichsjahre des Betriebsvorgängers einbeziehen, obwohl ihm der Betrieb noch nicht gehörte. Im Jahr 2004 sei eine IZP in Höhe von 56.814,10 € geltend gemacht worden. Da bisher die Vergleichsjahre des

Vorgängers (A) nicht herangezogen worden seien, sei die IZP für 2004 neu zu berechnen und werde in Höhe von 807,84 € festgesetzt.

Die objektiven Voraussetzungen für die Erlassung eines Bescheides gemäß § 201 BAO sind daher gegeben.

Die Erlassung eines Bescheides gemäß § 201 Abs 2 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Ebenso wie etwa für Maßnahmen nach § 299 Abs 1 oder nach § 303 Abs 4 wird primär der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung bei der Ermessensübung zu berücksichtigen sein. Geringfügig sich auswirkende Feststellungen werden idR zu unterlassen sein.

Ebenso wie bei der amtswegigen Wiederaufnahme wird (als Folge der nach § 20 bei der Ermessensübung zu berücksichtigenden Zweckmäßigkeit) gegen eine Festsetzung sprechen, wenn die Nachforderung uneinbringlich (iSd § 235) oder deren Einhebung nach der Lage des Falles unbillig (iSd § 236) wäre.

Ermessensrelevant kann etwa auch der Grundsatz von Treu und Glauben sein (vgl zB Ritz, ÖStZ 1991, 287).

Im gegenständlichen Fall ist auf Grund des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, der Tatsache, dass es sich nicht nur um eine geringfügige Änderung der Abgabe handelt, dass keine Anzeichen für eine Uneinbringlichkeit vorliegen und auch nicht erkennbar ist, dass die Einhebung der Abgabe unbillig wäre und auch nicht der Grundsatz von Treu und Glauben verletzt wurde, eine Festsetzung der IZP gemäß § 201 BAO vorzunehmen.

Die Berufung hinsichtlich Festsetzung der IZP gemäß § 201 BAO war daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 1. September 2011