



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch  
MMag. Dr. Mathias Webersdorfer, WT-GmbH, 5301 Eugendorf, vom 14. Dezember 2004 ge-  
gen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 19. November 2004 betreffend  
Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für den Zeitraum 2002 bis 2003 ent-  
schieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Anlässlich einer Betriebsprüfung bei der nunmehrigen Bw. ergingen Bescheide über die Fest-  
setzung des Investitionszuwachsprämie gem. § 108e EStG 1988 für die Jahre 2002 und 2003.  
Die Groß-BP ging dabei von gekürzten Anschaffungskosten der betreffenden Wirtschaftsgüter  
aus, wogegen fristgerecht Berufung eingebracht wurde. Nach Stellungnahme der Groß-BP zur  
Berufung und Äußerung der Bw. zu dieser Stellungnahme erfolgte die Vorlage der Berufung  
an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Aus dem Akteninhalt ist Folgendes ersichtlich:

Die nunmehrige Bw. erzeugt Teile für die Autoindustrie. Dazu benötigt sie Formen -  
"Werkzeuge" genannt - die sie selber herstellt. Der berufungsgegenständliche Sachverhalt  
bezieht sich in der Folge nur auf diese Werkzeuge, die im Eigentum der Bw. verbleiben. Lt.  
Vereinbarungen mit der auftraggebenden Autoindustrie ist die Bw. zur Reparatur und Instand-

haltung der Werkzeuge, sowie zur Aufbewahrung der Werkzeuge nach Auslaufen der Serie für einen Zeitraum von mehreren Jahren verpflichtet (um Ersatzteile fertigen zu können).

Die auftraggebende Autoindustrie leistet nun Beiträge zu den Werkzeugkosten – Berufungspunkt ist die Frage, ob diese Beiträge die Anschaffungskosten der Werkzeugkosten um eben diesen Beitrag mindern (wie es Ansicht der Abgabenbehörde ist) oder bei Berechnung der Anschaffungskosten nicht zu beachten sind (wie es Ansicht der Bw. ist).

Aus dem Akteninhalt ergibt sich hinsichtlich der Modalitäten bei der Beitragsleistung durch die Auftraggeber aus der Autoindustrie Folgendes:

Lt. Niederschrift über die Schlussbesprechung werden die Herstellungskosten der Werkzeuge, die im privatrechtlichen Eigentum der Bw. bleiben, durch Beiträge = Zuschüsse der Auftraggeber gestützt. Wo keine Zuschüsse erfolgen, werden die Werkzeugkosten in die Teilepreise kalkuliert. Bei der Bw. fand 2003 eine Systemumstellung des Rechnungswesens statt. Seither ist es möglich, die Zugänge mit den Zuschüssen zu verknüpfen. Lt. Angaben des Leiters des Rechnungswesens könne "im Durchschnitt angenommen werden, dass für die Werkzeuge ein 80%iger Zuschuss gewährt" werde. Die Zuschüsse flossen nicht zur Gänze bei Auftragserteilung zu, sondern zum Teil erst Jahre später; die Zuschüsse werden erst nach Abnahme der Werkzeuge mit den endgültigen Stückzahlen verhandelt.

In der Berufung wurde nun als Ergänzung bzw. Abänderung zur Niederschrift über die Schlussbesprechung angemerkt, dass sich "in wirtschaftlicher Betrachtungsweise" der Sachverhalt so darstelle, dass der Abnehmer der produzierten Teile die Werkzeugkosten folgendermaßen bezahle: ein Teil werde sofort durch einen so genannten Zuschuss bezahlt, der Rest der Werkzeugkosten fließe in den Teilepreis ein. Diese privaten Zuschüsse stellen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise "Verkaufserlöse für die künftig erzeugten Produkte dar". Da sie weder steuerfreie Subventionen aus öffentlichen Mitteln noch Zuwendungen iSd. § 3 Abs. 1 Z 16 EStG 1988 sind, können sie die Herstellungskosten der Werkzeuge nicht mindern.

In einem Schreiben an die Abgabenbehörde zweiter Instanz führte die Bw. im Wesentlichen aus, dass die Abnehmer der Teile die Beiträge zu den Werkzeugkosten leisten, um die Vorlaufzeiten bis zum Beginn der Serienproduktion besser überbrücken zu können. In der Angebotskalkulation der Teile durch die Bw. werden in der Folge nur mehr die Werkzeugkosten berücksichtigt, die nicht bereits durch den Abnehmer direkt erstattet wurden. Diese Zahlungen stellen also in wirtschaftlicher Betrachtungsweise Anzahlungen auf die in Hinkunft zu fertigenden Teile dar und können in keinen Zusammenhang mit den Herstellungskosten der Werkzeuge gebracht werden.

Die Abgabenbehörde äußerte sich dazu insoweit, als "wirtschaftlicher Auslöser" für die in Frage stehenden Beträge die Fertigung der Werkzeuge durch die Bw. sei. Würden etwa die

Werkzeuge durch die Kunden zur Verfügung gestellt, würden zwar keine Werkzeugkosten bei der Bw. entstehen, die Kunden würden aber auch keine Beiträge leisten, weshalb also davon auszugehen sei, dass die Zuschüsse wirtschaftlich durch die Werkzeuge begründet sind. Deswegen könne der Ansicht der Bw., wonach die berufsgegenständlichen Beträge nur Anzahlungen auf die in Hinkunft zu fertigenden Teile darstellen, nicht beigepflichtet werden.

Die Bw. stützte ihre Meinung wesentlich auf einen in RWZ 1994/10 erschienenen Artikel von Feichtner/Haslinger/Strimitzer, "Die Bilanzierung von Subventionen und Zuschüssen", wonach private Subventionen (im Gegensatz zu öffentlichen Subventionen) steuerbare und steuerpflichtige Betriebseinnahmen darstellen. Unbestritten sei, dass die Berechnung des IFB von den ungekürzten Anschaffungskosten ausgehe.

Laut Angaben der Groß-BP als auch der steuerlichen Vertretung der Bw. existieren keine schriftlichen Verträge zwischen der Bw. und ihren Auftraggebern betreffend die Modalitäten bei Zuschussgewährung.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gem. § 108e EStG 1988 kann für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern 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 (Abs. 1).

Prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter sind ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens..... (Abs. 2).

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

- Im EStG ist nicht normiert, was Anschaffungskosten sind.
- Es geht aus dem Akteninhalt unbestritten hervor und entspricht dies auch der herrschenden Lehre und Rechtsprechung, dass der Anschaffungskostenbegriff des HGB heranzuziehen ist:

Gem. § 203 Abs. 2 HGB sind Anschaffungskosten die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den

Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen sind abzusetzen.

Entscheidungswesentlich zu klären ist primär die Frage, ob die gegenständlichen Beträge Anzahlungen auf die mit den (Werkzeug genannten) Formen hergestellten Teile darstellen oder "Zuschüsse" zu den Werkzeugkosten sind.

Eindeutig ist, dass ohne die Formen die Teile nicht hergestellt werden können, d.h. die Formenherstellung ohne Auftrag zur Teileherstellung für die Bw. nicht wirtschaftlich ist, die berufungsgegenständlichen Formen im Eigentum der Bw. verbleiben und nach Auslaufen einer Serie für eine bestimmte Dauer aufzubewahren sind (zur Herstellung von Ersatzteilen u. ä.).

Wie aus der Niederschrift über die Schlussbesprechung unbestritten hervorgeht, umfassen die gegenständlichen Beträge durchschnittlich 80 % der Formenkosten; ein Teil wird bei Auftragserteilung (also zu Beginn der Formenfertigung) bezahlt, der Rest wird ausverhandelt bei Feststehen der Stückzahl der mit den Formen zu fertigenden bzw. gefertigten Teile (was nicht unbedingt im Jahr der Formenherstellung passiert sondern auch in folgenden Jahren).

Wesentlich für die Beweiswürdigung war die unbestritten gebliebene Aussage in der Niederschrift über die Schlussbesprechung hinsichtlich der durchschnittlich 80%igen Tragung der Formenkosten durch die von den Auftraggebern geleisteten Beträge: daraus geht klar hervor, dass die gegenständlichen Beträge für die Formenherstellung gegeben wurden. Da nach Feststehen der endgültigen Stückzahlen der mit den Formen gefertigten Teile die letztliche Höhe des "Zuschusses" verhandelt wird, ist davon auszugehen, dass sich die Höhe des Zuschusses nach der Wertigkeit des "Geschäftes" richtet: bei Beginn einer Serienfertigung weiß weder der Autohersteller noch der Teilehersteller, wie das gefertigte Auto am Markt bestehen wird, ob es ein "Verkaufserfolg" mit einer großen Anzahl von verkauften Autos (d.h. auch an verkauften Teilen) wird oder nicht.

Erfahrungsgemäß wird bei wirtschaftlichem Erfolg einer Serie der Teilepreis billiger verhandelt, da die Grundkosten verteilt auf den durch den Verkaufserfolg eingespielten Erlös sich prozentmäßig geringer gestalten als bei nicht eintretendem wirtschaftlichen Erfolg, wo die Grundkosten ebenfalls zu tragen sind.

Da ein enger "Schicksalszusammenhang" zwischen Form und Teil besteht, weil mit der jeweiligen Form auch nur das jeweilige Teil der betreffenden Serie gefertigt werden darf, wird bei Anstellung wirtschaftlicher Erwägungen der Auftraggeber mit der endgültigen Verhandlung des Zuschusses zu den Formenkosten warten, bis die endgültigen Stückzahlen (so gut wie möglich) feststehen.

Würde das Szenario so gestaltet sein, dass der Auftraggeber keinen Zuschuss bezahlt, hätte der Teilehersteller die Kosten für die Formen allein zu tragen, d.h. die Teileherstellung würde ihm höher kommen als mit Zuschuss. Würde nun der Teilehersteller die Formen gar nicht selber fertigen, würde bei Beachtung des zugrunde liegenden Sachverhalts entweder der Auftraggeber oder der Teilehersteller die Formen eben bei einem Formenhersteller in Auftrag geben. Dass in einem solchen Fall die Kosten für die Formenherstellung – auch wenn dieselben Sachverhaltsmomente vorliegen wie oben geschildert (vor allem der Umstand, dass die Formen nur für die Fertigung der Teile einer bestimmten Serie verwendet werden dürfen) – nicht als Kosten der Teileherstellung zu sehen sind, da sie auf Grund zweier Produzenten (Formenhersteller, Teilehersteller) zwei verschiedene Vorgänge betreffen, ist evident. In einem solchen Fall würde bei Bezuschussung der Kosten der Formenherstellung niemand die Idee vertreten, dass diese Zuschüsse eigentlich an den Teilehersteller geleistet wurden. Bei Anwendung dieses Gedankengangs auf den berufsgegenständlichen Sachverhalt ist nun letztlich in logischer Folge auch davon auszugehen, dass die Zuschüsse zu den Formenkosten sich nur auf die Formenkosten und nicht auf die Teilekosten beziehen, da allein der Umstand, dass Hersteller der Formen und der Teile derselbe Produzent ist, nicht zum Verschwimmen des Sachverhalts führen darf, wonach eine Bezuschussung von Formenkosten als "Anzahlung" auf Teilekosten zu sehen wäre.

Diese Schlussfolgerung und die angeführte Aussage des Leiters des Rechnungswesens der Bw. in der Niederschrift zur Schlussbesprechung bringen die entscheidende Behörde zu dem Ergebnis, dass es sich bei den berufsgegenständlichen Beträgen ("Zuschüssen") nicht um Anzahlungen für Teilepreise handelt: bei Betrachtung des gegenständlichen Sachverhaltes ist bei den berufsgegenständlichen Zuschüssen von einer Art "Prämie" zu sprechen, die sich orientiert an der letztlich am Markt entstandenen Nachfragesituation für die jeweiligen Autos der Serie, an denen die mit den Formen gefertigten Teile montiert sind: nicht anders wäre sonst zu verstehen, weshalb die Zuschüsse erst nach Abnahme der Form mit den endgültigen Teilezahlen verhandelt werden.

Es ist nun bei Auslegung der anzuwendenden Normen und Beachtung der herrschenden Literatur zu klären, ob diese letztlich vom Verkaufserfolg der jeweiligen Autos abhängigen Zuschüsse als Anschaffungskostenminderungen der Formenkosten zu qualifizieren sind oder nicht.

Es scheint in diesem Zusammenhang völlig gleichgültig, wie diese Zuschüsse nun tatsächlich bezeichnet werden; wesentlich ist, ihren Sinngehalt zu verifizieren: wie o. a., steht der Zuschuss unabdingbar mit der Anzahl der mit den bezuschussten Formen produzierten Teile in Zusammenhang – d. h. die berufsgegenständlichen Beträge weisen einen starken Bindungscharakter zu der Anzahl der zu produzierenden Teile auf; der Zuschuss zu den

Formen würde nicht geleistet, wenn nicht ein evidentes Interesse an den damit produzierten Teilen bestünde. Die Formen sind lediglich die "Bindeglieder" zu den Teilen – ohne Formen würden die für die Autoherstellung unerlässlichen Teile nicht entstehen. D. h., dass Endbetriebsinteresse der Auftraggeber die Teileherstellung ist. Durch Förderung der Formenherstellung wird die Teileproduktion forciert, wobei die Höhe des Zuschusses nicht a priori feststeht, sondern nach Evaluierung der Höhe der Teileproduktion endverhandelt wird. Das bedeutet, dass offenkundig ist, dass die berufsgegenständlichen Beträge nicht rückzahlbar sind.

Weiters geht – wie o. a. – eindeutig aus dem zugrunde liegenden Sachverhalt hervor, dass die berufsgegenständlichen Beträge keine Anzahlungen oder Ähnliches auf die Teilepreise darstellen, sondern sich eindeutig auf die Kosten der Formen beziehen: andernfalls wäre es unerklärlich, weshalb die Zuschüsse zu den Formenkosten erst endverhandelt werden, wenn die Anzahl der Teileproduktion feststeht.

Es bliebe der Bw. selbstverständlich unbenommen, eine Anzahlung auf die Teile zu fordern, doch kann die berufsgegenständliche tatsächliche Übung nicht als Anzahlung auf Teile interpretiert werden. Weshalb die Autohersteller und die Bw. diese Art der Bezuschussung der Formenkosten wählten, ist nicht Sache der Beurteilung durch die entscheidende Behörde – wesentlich ist, dass bei Beurteilung sämtlicher Sachverhaltselemente die berufsgegenständlichen Beträge nicht anders als Zuschüsse zu den Formenkosten und nicht als Anzahlungen auf die Teilekosten qualifiziert werden konnten.

Bei Beachtung von Straube, Kommentar zum HGB, 2. Band, 2. Auflage, § 203, Tz. 12 (Gassner/Lahodny/Karner/Urtz) können Zuschüsse und ähnliche Zuwendungen Anschaffungskostenminderungen darstellen, wobei sie zum einen nicht rückzahlbar sein dürfen (wie o. a. ist dieser Sachverhalt hier gegeben) und sie geleistet werden mit der Zielsetzung, die Anschaffung eines Gegenstandes zu fördern (wie o. a. trifft auch dies berufsgegenständlich zu).

Es ist in der Folge bei den berufsgegenständlichen Zuschüssen von Minderungen der Anschaffungskosten der Formen auszugehen.

Es ist der Bw. zwar zuzustimmen, dass bei Nichtbezuschussung der Formen sich die Teilepreise erhöht hätten, doch ist bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise davon auszugehen, dass hier die freien Gestaltungsmöglichkeiten der Wirtschaftstreibenden genutzt wurden: die Vertragspartner Bw. (als Auftragnehmerin) und Autoindustrie (als Auftraggeber) sind übereingekommen, die Formenherstellung durch die Autoindustrie zu bezuschussen, was zu Lasten der Autoindustrie (Auftraggeber) geht. Es ist jedoch zu beachten, dass eine Nichtbezuschussung der Formenherstellung zu höheren Teilekosten geführt hätte, was ebenso zu

Lasten der Auftraggeber ginge bzw. gegangen wäre. Die Bezuschussung der Formenherstellung liegt in der Entscheidungsfreiheit beider Vertragspartner begründet und kommt als hier zu beachtendes Sachverhaltselement zum Tragen.

Klar gestellt wird, dass diese Bezuschussung nicht als "private Subvention" iSd. von der Bw. zitierten Artikels von Feichtner/Haslinger/Strimitzer zu verstehen ist: die im bezogenen Artikel angeführten privaten Subventionen betreffen Unterstützungen Privater an Firmen, die jedoch in keinem Vertragsverhältnis zueinander stehen; die im bezogenen Artikel gemeinten privaten Subventionsgeber treten einseitig an den zu Begünstigten heran und vergeben die Subvention (aus diversen Motiven) – keinesfalls jedoch kann der Subventionsbegünstigte diverse Umstände der Subvention (wie Zeitpunkt der Gabe, Höhe und Ähnliches) vertraglich beeinflussen, schon gar nicht "endverhandeln". Im berufsgegenständlichen Fall jedoch tritt – wie bereits angeführt – die Autoindustrie als Vertragspartner (und nicht als einseitiger Förderer) der Bw. auf und verhandelt mit ihr die Höhe der Bezuschussung der durch die Bw. aufzubringenden Formenkosten, abhängig von der damit hergestellten Teileanzahl. – Im Fall der privaten Subventionen lt. bezogenem Artikel tritt hingegen ein privater Förderer auf und gibt Subventionen an Firmen, ohne dabei in einem Vertragsverhältnis hinsichtlich "zu subventionierender Waren" (sei es direkt oder indirekt) mit der subventionierten Firma zu stehen.

Da ein Vergleich der Sachverhalte schon auf der Stufe der Subventionsqualifizierung nicht möglich war, brauchte auch nicht auf den Umstand der gewollten Investitionsförderung bei Schaffung des IFB als auch der IZP eingegangen werden.

Es war aus den angeführten Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 10. Oktober 2005