



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A-GmbH., vertreten durch WTH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 4. März 2005 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit dem Geschäftszweig Transport und Spedition. Diese beantragte am 4. Juli 2003 für das Jahr 2002 eine Investitionszuwachsprämie gem. § 108 e EStG 1988 iHv. 27.780,10 €. Begründend wurde ausgeführt, dass bei der Investitionszuwachsprämie als Vergleichswert bei den Vorjahren der Zeitraum von August 2001 herangezogen werden müsse, weil es sich um eine Unternehmensübernahme anlässlich einer Sanierungsmaßnahme handle. Zum Zeitpunkt des Erwerbes der Anteile habe sich eine Änderung der wirtschaftlichen Identität ergeben (Änderung des Unternehmensgegenstandes von Vermietung auf aktiven Transport- und Speditionsbetrieb). Die Investitionszuwachsprämie wurde erklärungsgemäß am Abgabenkonto der Bw. gutgeschrieben.

Das Finanzamt führte am 9. November 2004 eine Nachschau durch und tätigte in der Niederschrift folgende Feststellungen:

Für 2002 wurde eine Investitionszuwachsprämie iHv. 27.780,10 € beantragt. Bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage wurden für die Vorjahre die Investitionen mit

4.571,12 € angenommen. Dabei wurden die Anschaffungen neuer Wirtschaftsgüter (Lkw und Sattelaufleger) im Jahr 2000 nicht berücksichtigt. Begründet wurde dies damit, dass es sich um eine Unternehmensübernahme anlässlich einer Sanierung gehandelt hat (Änderung des Unternehmensgegenstandes).

Die Entwicklung der Gesellschaft und der Gewerbeberechtigungen stellt sich folgendermaßen dar:

24.3.2000	Gesellschaftsvertrag	
	Firma	KGmbH
	Gesellschafter	WM, geb. x
		SM, geb. y
	Gegenstand des Unternehmens:	
		An- und Verkauf, sowie Vermietung von Immobilien und Mobilien, insbesondere von Kraftfahrzeugen, Handel mit Waren aller Art
29.12.2000	Gewerbeberechtigung:	Vermietung von Kraftfahrzeugen ohne Beistellung eines Lenkers
	Gewerberechtlicher Geschäftsführer von 29.12.2000 bis laufend:	
		WM , geb. x
5.2.2001	Neufassung des Gesellschaftsvertrages	
	Firma:	A-GmbH
	Gesellschafter:	unverändert
	Gegenstand des Unternehmens:	
		An- und Verkauf, sowie Vermietung von Immobilien und Mobilien, insbesondere von Kraftfahrzeugen, Ausübung des Transportgewerbes (Güterbeförderungsgewerbes) und des Speditionsgewerbes, Handel mit Waren

		aller Art
29.3.2001	Gewerbeberechtigung:	Gewerbsmäßige Beförderung von Gütern mit Kraftfahrzeugen im grenzüberschreitenden Verkehr (grenzüberschreitender Güterverkehr)
	Gewerberechtlicher Geschäftsführer von 29.3.1001 bis 27.8.2001:	
		SM , geb. y
	Gewerberechtlicher Geschäftsführer von 28.8.2001 bis laufend:	
		AH, geb. z
27.8.2001	Abtretungsvertrag	
	Gesellschafter:	FH, geb. w

Aus dieser Entwicklung ist zu sehen, dass es sich um die Fortführung des Unternehmens und um keine Neugründung handelt.

Die Erweiterung auf das Güterbeförderungsgewerbe ist bereits im Februar 2001 erfolgt. Im Zuge des Gesellschafterwechsels im August 2001 ist auch keine Änderung der wirtschaftlichen Identität eingetreten.

Die Investitionen der Vorjahre sind daher zur Ermittlung eines Investitionszuwachses heranzuziehen.

Die Anschaffungen neuer Wirtschaftsgüter haben sich wie folgt entwickelt:

	2000	2001	2002
Zugang Neufahrzeuge			
Lkw	17,620.000,00	0,00	189.910,90
Sattelaufzüge	3,593.005,00	0,00	89.671,60
	<u>21,213.005,00</u>	<u>0,00</u>	<u>279.582,50</u>
Neufahrzeuge	1,541.609,19 €		279.582,50 €
sonstige Neuinvest.	4.571,12 €		2.789,17 €
	<u>1,546.180,31 €</u>		<u>282.371,67 €</u>

davon 1/2 = Vergleichswert	773.090,16 €		
-------------------------------	--------------	--	--

Im Jahr 2002 liegt kein Investitionszuwachs vor. Die Investitionszuwachsprämie für 2002 ist daher mit Null festzusetzen.

Der steuerliche Vertreter nahm mit Schreiben vom 12. November 2004 zu den Prüfungsfeststellungen vom 9. November 2004 Stellung:

Der Unternehmensgegenstand der A-GmbH war bis Ende Juni 2001 auf die gewerbliche Vermietung von Kraftfahrzeugen an die W-GmbH ausgerichtet. Das Transport- und Speditionsgewerbe wurde von der Mieterin, der W-GmbH, ausgeübt. Bei dieser Gesellschaft waren auch sämtliche Dienstnehmer angemeldet. Über das Vermögen der Mieterin wurde bekanntlich per 15. Juli 2001 das Konkursverfahren eröffnet.

Auf Grund der Insolvenz der W-GmbH und dem damit verbundenen Ausfall der Mieteinnahmen wurden mit 30. Juni 2001 sämtliche Fahrzeuge bei der A-GmbH abgemeldet und der Betrieb der gewerblichen Vermietung eingestellt.

Mit Abtretungsvertrag vom 27. August 2001 wurden die Anteile der A-GmbH von Herrn WM sen. an Herrn FH übertragen. Am darauf folgenden Tag wurden die vorhandenen Fahrzeuge angemeldet. Als Geschäftsführer wurde Frau AH bestellt.

Mit Datum 31. August 2001 wurden die ersten Ausgangsrechnungen auf Grund der aufgenommenen Transport- und Speditionstätigkeit gestellt.

Am 31. August 2001 wurden 21 Sattelauflieder angeschafft. Des Weiteren wurden ab diesem Zeitpunkt von der Firma H-GmbH drei Zugmaschinen und drei Auflieger angemietet. Auch die Leasingverträge wurden neu abgeschlossen.

Die für den Güter- und Speditionsbetrieb notwendigen Kunden wurden durch die Geschäftsführertätigkeit von Frau AH neu akquiriert.

Bis zum Anteilswechsel war auf Grund der reinen Vermietungstätigkeit kein Personal bei diesem Unternehmen angemeldet. Ab dem 27. August 2001 wurden die ersten Dienstverträge abgeschlossen.

In Bezug auf die Erweiterung der Gewerbeberechtigung auf das Güterbeförderungsgewerbe bereits im Februar 2001 ist anzumerken, dass diese keinen Einfluss auf die tatsächliche Geschäftsausübung gehabt hat. Diese Erweiterung könnte zwar als verkaufsfördernde Maßnahme vom Voreigentümer gesetzt worden sein, eine tatsächliche Geschäftsausübung und die Erzielung von Einkünften ist bis zum Zeitpunkt der neuen Betriebseröffnung Ende August 2001 nicht erfolgt.

Der Betrieb der "Ausübung des Transportgewerbes" wurde somit nachweislich erst per Ende August neu begründet, da vorher die entsprechenden Betriebsmittel entweder nicht vorhanden oder langfristig vermietet waren und auch die dafür erforderlichen Dienstnehmer nicht vorhanden waren.

Rechtliche Beurteilung:

Gem. § 108 e EStG steht für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern eine Investitionszuwachsprämie von 10 % zu. Der Investitionszuwachs ist dabei die Differenz zwischen den Anschaffungs- oder Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter 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.

Unstrittig ist, dass die von der Gesellschaft im Kalenderjahr 2002 angeschafften Wirtschaftsgüter prämienbegünstigt sind und damit die Voraussetzungen für die Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie erfüllen. Für die Frage, in welchem Umfang die Investitionszuwachsprämie anzuerkennen ist, kommt es somit darauf an, ob für die Ermittlung des Investitionszuwachses die von der Gesellschaft aus der Zeit ihrer Vermietungstätigkeit getätigten Investitionen in prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter für die Vergleichsrechnung heranzuziehen sind.

Nach Quantschnigg, ÖStZ 2003, S. 140 wird für die Ausmessung des Investitionszuwachses auf den einzelnen Betrieb abgestellt. Nach der Zielsetzung des Gesetzgebers ist die Beschleunigung betrieblicher Strukturverbesserung und damit die Wirtschaftskraft einer konkreten betrieblichen Struktur für die Investitionsförderung maßgebend.

Führt ein Steuerpflichtiger (im vorliegenden Fall eine Kapitalgesellschaft) gleichzeitig oder in zeitlicher Folge mehrere Betriebe, so ist der Investitionszuwachs für jeden einzelnen Betrieb zu ermitteln. Es kommt also bei von ein und demselben Steuerpflichtigen geführten mehreren Betrieben nicht zu einer Saldierung des Investitionszuwachses eines Betriebes mit etwa der Investitionsabnahme in einem anderen Betrieb. Wird eine betriebliche Tätigkeit eingestellt, so hat sich damit der Zuwachsvergleich automatisch erledigt. Ein in zeitlicher Folge neu eröffneter Betrieb des selben Steuerpflichtigen ist somit für die Ermittlung des Investitionszuwachses gesondert zu beurteilen. Die Investitionen des zwischenzeitig eingestellten Betriebes sind dabei unbeachtlich (vgl. Quantschnigg, ÖStZ 2003, S. 142).

Die angeführte betriebsbezogene Betrachtung kommt beispielsweise auch zur Anwendung bei mehreren Betrieben gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts. Nach Quantschnigg (ÖStZ 2003, S. 143) kommen die obigen Überlegungen auch für jene Fälle zur

Anwendung, in denen ein Hoheitsbetrieb zu einem privatwirtschaftlichen Betrieb wird bzw. ein steuerfreier Betrieb in die steuerpflichtige Sphäre wechselt.

Entgegen der Ansicht der Behörde ist somit die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie auch bei Fortführung eines Unternehmens (einer bestehenden Kapitalgesellschaft) ohne Heranziehung von Vergleichsinvestitionen gerechtfertigt, wenn innerhalb eines Unternehmens ein neuer Betrieb eröffnet wird. Für die Beurteilung der Neueröffnung eines Betriebes kann behelfsweise auch auf die Bestimmungen des NeuFöG, BGBl. 1999/106 zurückgegriffen werden. Nach Pkt. 2.1 iVm 2.3 des Erlasses zum NeuFöG (AÖF 1999/184) wird ein Betrieb dann neu eröffnet, wenn die für den konkreten Betrieb wesentlichen Betriebsgrundlagen neu geschaffen werden. Auch diese Voraussetzungen sind auf den Betrieb der Ausübung des Transportgewerbes im vorliegenden Fall erfüllt.

Hinsichtlich der in Randziffer 8223 der EStR getroffenen Ausführungen des Missbrauches iZm einer Neugründung von Unternehmen ist auszuführen, dass es sich im vorliegenden Fall um keine Neugründung einer Gesellschaft, sondern um eine Eröffnung eines neuen Betriebes einer bereits bestehenden Gesellschaft handelt. Einerseits werden die von der Gesellschaft angeschafften, prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter von dieser nachhaltig für den eigenen Betrieb genutzt und andererseits kann für diese Investitionen aus Sicht der Gesellschaft auch die betriebswirtschaftliche Sinnhaftigkeit nicht in Abrede gestellt werden. Es liegen somit ausreichende außersteuerliche Gründe vor, um die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie für die getätigten Investitionen zu rechtfertigen (vgl. Thunshirn/Untiedt, SWK 2004, S. 109 ff – Ausgewählte Fragen zur Investitionszuwachsprämie).

Zusammenfassend kann für die Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie vorgebracht werden, dass

- für die Vergleichsrechnung eine betriebsbezogene Betrachtung anzuwenden ist und der Betrieb der Ausübung des Transportgewerbes durch die A-GmbH im Jahre 2001 begonnen wurde, sodass die Investitionen aus der Vermietungstätigkeit für die Berechnung des Investitionszuwachses unbedeutlich sind;
- die förmliche Gewerbeanmeldung für die steuerliche Beurteilung in einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise keine taugliche Grundlage für eine Betriebseröffnung oder -fortführung darstellt;
- die Investitionen des Unternehmens neben der Schaffung einer neuen betrieblichen Struktur auch zum nachhaltigen Fortbestand des Unternehmens und die Schaffung von neuen Arbeitsplätzen geführt haben, sodass eine missbräuchliche Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung ausgeschlossen werden kann.

Wir ersuchen aus den angeführten Gründen um unverminderte Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie.

Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 4. März 2005 die Investitionszuwachsprämie gem. § 108 e EStG 1988 mit 0,00 € fest.

Begründend wurde ausgeführt, dass auf die Niederschrift vom 9. November 2004 über die Nachschau verwiesen werde. Der Fuhrpark gehöre zu den wesentlichsten Betriebsgrundlagen eines Transportbetriebes und somit auch zu den wesentlichsten Grundlagen eines Betriebes, der gewerblich Lkws bloß vermiete und nicht selbst Transporte damit durchföhre.

Arbeitskräfte würden nur dann zu den wesentlichsten Grundlagen eines Betriebes gehören, wenn es sich um hochspezialisierte Fachleute handle, die am Arbeitsmarkt nicht oder nur schwer zu beschäftigen seien. Mit den Fahrzeugen werde der Betriebsinhaber in die Lage versetzt, entweder selbst das Transportgewerbe auszuüben oder die Fahrzeuge zu vermieten. Wenn nun der selbe Betriebsinhaber die Lastkraftwagen nicht mehr vermiete, sondern selbst damit Transporte durchföhre, würden diese Wirtschaftsgüter daher nicht in einer neu gegründeten Betriebsstruktur verwendet werden. Es erfolge bloß eine Eigennutzung anstatt der Vermietung der bereits vorhandenen wesentlichen Betriebsgrundlagen innerhalb des bestehenden Betriebes. Es seien daher in die Vergleichsrechnung all jene Investitionen miteinzubeziehen, die ab der Gründung des Betriebes im Jahr 2000 angefallen seien.

Die Bw. erhab mit Schreiben vom 4. April 2005 Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie gem. § 108 e EStG 1988 für das Jahr 2002 mit 0,00 € und beantragte, die Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2002 mit 27.780,10 € festzusetzen.

Die Berufung wurde wie folgt begründet:

Der Unternehmensgegenstand der A-GmbH war bis Ende Juni 2001 auf die gewerbliche Vermietung von Kraftfahrzeugen an die W-GmbH ausgerichtet. Das Transport- und Speditionsgewerbe wurde ausschließlich von der Mieterin der Fahrzeuge ausgeübt, bei dieser Gesellschaft waren auch die Dienstnehmer beschäftigt. Die Vermieterin/Berufungswerberin hatte selbst keine Gewerbeberechtigung zur Ausübung des Transport- und Speditionsgewerbes.

Über das Vermögen der Mieterin wurde per 15. Juli 2001 das Konkursverfahren eröffnet. Auf Grund der Insolvenz der W-GmbH und dem damit verbundenen Ausfall der Mieteinnahmen wurden mit 30. Juni 2001 sämtliche Fahrzeuge bei der A-GmbH abgemeldet und der Betrieb der gewerblichen Vermietung eingestellt.

Mit Abtretungsvertrag vom 27. August 2001 wurden die Anteile der A-GmbH von Herrn WM sen. an Herrn FH übertragen. Am darauf folgenden Tag wurden die vorhandenen Fahrzeuge angemeldet. Als Geschäftsführer wurde Frau AH bestellt.

Ab dem 31. August 2001 wurden die ersten Ausgangsrechnungen auf Grund der aufgenommenen Transport- und Speditionstätigkeit ausgestellt. Die Ausweitung des Unternehmensgegenstandes und die dafür erforderliche Gewerbeberechtigung wurden bereits im Februar 2001 vollzogen.

Am 31. August 2001 wurden 21 Sattelauflieder angeschafft. Des Weiteren wurden ab diesem Zeitpunkt von der Firma H-GmbH drei Zugmaschinen und drei Auflieger angemietet. Auch die Leasingverträge wurden neu abgeschlossen.

Die für den Güter- und Speditionsbetrieb notwendigen Kunden wurden durch die Geschäftsführertätigkeit von Frau AH neu akquiriert.

Bis zum Anteilswechsel war auf Grund der reinen Vermietungstätigkeit kein Personal bei diesem Unternehmen angemeldet. Ab dem 27. August 2001 wurden die ersten Dienstverträge abgeschlossen.

Auf Grund dieser Neueröffnung des Betriebes des Transport- und Speditionsgewerbes wurde für die im Jahr 2002 getätigten Neuinvestitionen die Investitionszuwachsprämie iHv. insgesamt 27.280,10 € beantragt. Bei der Berechnung des Investitionszuwachses wurden dabei die Investitionen des Jahres 2000 nicht in die Vergleichsrechnung einbezogen, weil sie nicht diesem Betrieb zuzuordnen sind und der Unternehmensgegenstand erst nach Durchführung dieser Investitionen geändert wurde.

In der Niederschrift über die Nachschau des Finanzamtes Ried vom 9. November 2004 führt das Finanzamt aus, dass es sich um eine Fortführung eines Unternehmens und um keine Neugründung handle. Die Erweiterung auf das Güterbeförderungsgewerbe sei bereits im Februar 2001 erfolgt. Im Zuge des Gesellschafterwechsels im August 2001 sei auch keine Änderung der wirtschaftlichen Identität eingetreten. Die Investitionen der Vorjahre seien daher zur Ermittlung des Investitionszuwachses heranzuziehen.

Im angefochtenen Bescheid vom 4. März 2005 führt das Finanzamt weiter aus, dass der Fuhrpark zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Transportbetriebes gehöre und es unbedeutend sei, ob dieser nun vermietet ist oder selbst die Transporte durchgeführt werden. Die (erstmalige) Beschäftigung von Arbeitnehmern habe nach Ansicht des Finanzamtes keine Bedeutung für die Beurteilung, da sie für den Betrieb eines Transportgewerbes auf Grund fehlender Spezialisierung nicht wesentlich seien. Eine Änderung von der Vermietung zur Eigennutzung gehe nicht soweit, dass dadurch eine Betriebsstruktur neu gegründet wird. Es

seien daher in die Vergleichsrechnung all jene Investitionen einzubeziehen, die ab der Gründung des Betriebes im Jahr 2000 angefallen sind.

Rechtliche Beurteilung:

Gem. § 108 e EStG steht für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern eine Investitionszuwachsprämie von 10 % zu. Der Investitionszuwachs ist dabei die Differenz zwischen den 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.

Unstrittig ist, dass die von der Gesellschaft im Kalenderjahr 2002 angeschafften Wirtschaftsgüter prämienbegünstigt sind und damit die Voraussetzungen für die Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie erfüllen. Für die Frage, in welchem Umfang die Investitionszuwachsprämie anzuerkennen ist, kommt es somit darauf, ob für die Ermittlung des Investitionszuwachses die von der Gesellschaft aus der Zeit ihrer Vermietungstätigkeit getätigten Investitionen in prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter für die Vergleichsrechnung heranzuziehen sind.

Nach Quantschnigg, ÖStZ 2003, S. 140 wird für die Ausmessung des Investitionszuwachses auf den einzelnen Betrieb abgestellt. Nach der Zielsetzung des Gesetzgebers ist die Beschleunigung betrieblicher Strukturverbesserung und damit die Wirtschaftskraft einer konkreten betrieblichen Struktur für die Investitionsförderung maßgebend.

Führt ein Steuerpflichtiger (im vorliegenden Fall eine Kapitalgesellschaft) gleichzeitig oder in zeitlicher Folge mehrere Betriebe, so ist der Investitionszuwachs für jeden einzelnen Betrieb zu ermitteln. Es kommt also bei von ein und demselben Steuerpflichtigen geführten mehreren Betrieben nicht zu einer Saldierung des Investitionszuwachses eines Betriebes mit etwa der Investitionsabnahme in einem anderen Betrieb. Wird eine betriebliche Tätigkeit eingestellt, so hat sich damit der Zuwachsvergleich automatisch erledigt. Ein in zeitlicher Folge neu eröffneter Betrieb des selben Steuerpflichtigen ist somit für die Ermittlung des Investitionszuwachses gesondert zu beurteilen. Die Investitionen des zwischenzeitig eingestellten Betriebes sind dabei unbeachtlich (vgl. Quantschnigg, ÖStZ 2003, S. 142).

Die angeführte betriebsbezogene Betrachtung kommt beispielsweise auch zur Anwendung bei mehreren Betrieben gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts. Nach Quantschnigg (ÖStZ 2003, S. 143) kommen die obigen Überlegungen auch für jene Fälle zur Anwendung, in denen ein Hoheitsbetrieb zu einem privatwirtschaftlichen Betrieb wird bzw. ein steuerfreier Betrieb in die steuerpflichtige Sphäre wechselt.

Entgegen der Ansicht der Behörde ist somit die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie auch bei Fortführung eines Unternehmens (einer bestehenden Kapitalgesellschaft) ohne Heranziehung von Vergleichsinvestitionen gerechtfertigt, wenn innerhalb eines Unternehmens ein neuer Betrieb eröffnet wird. Für die Beurteilung der Neueröffnung eines Betriebes kann behelfsweise auch auf die Bestimmungen des NeuFöG, BGBI. 1999/106 zurückgegriffen werden. Nach Pkt. 2.1 iVm 2.3 des Erlasses zum NeuFöG (AÖF 1999/184) wird ein Betrieb dann neu eröffnet, wenn die für den konkreten Betrieb wesentlichen Betriebsgrundlagen neu geschaffen werden. Auch diese Voraussetzungen sind auf den Betrieb der Ausübung des Transportgewerbes im vorliegenden Fall erfüllt.

Hinsichtlich der in Randziffer 8223 der EStR getroffenen Ausführungen zur Neugründung von Unternehmen ist auszuführen, dass es sich im vorliegenden Fall um keine Neugründung einer Gesellschaft, sondern um eine Eröffnung eines neuen Betriebes einer bereits bestehenden Gesellschaft handelt. Einerseits werden die von der Gesellschaft angeschafften, prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter von dieser selbst genutzt und andererseits kann für diese Investitionen aus Sicht der Gesellschaft auch die betriebswirtschaftliche Sinnhaftigkeit nicht in Abrede gestellt werden. Es liegen somit ausreichende außersteuerliche Gründe vor, um die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie für die getätigten Investitionen zu rechtfertigen (vgl. Thunshirn/Untiedt, SWK 2004, S. 109 ff – Ausgewählte Fragen zur Investitionszuwachsprämie).

Der Umstand, dass die Gewerbeberechtigung für das Güterbeförderungsgewerbe bereits im Februar 2001 beantragt wurde, hat keinen Einfluss auf die tatsächliche Geschäftsausübung ab Ende August 2001. Diese tatsächliche Geschäftsausübung ab Ende August 2001 ist dokumentiert durch die erstmalige Erzielung von Transportumsätzen aus dieser Geschäftstätigkeit.

Die Ansicht des Finanzamtes, dass es sich bei der Vermietung/Nutzungsüberlassung von Kraftfahrzeugen einerseits und der Eigennutzung durch die Ausführung von Transportumsätzen um eine einheitliche betriebliche Tätigkeit handelt, ist unzutreffend. Der Betrieb ist nach der steuerlichen Definition eine selbstständige organisatorische Einheit und ein Steuerpflichtiger kann – auch innerhalb der gleichen Einkunftsart – mehrere Betriebe haben (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, Rz 24 ff zu § 4). Die Vermietung von beweglichen Wirtschaftsgütern/Kraftfahrzeugen erfordert eine gesonderte Gewerbeberechtigung und ist in jener des Gütertransportgewerbes nicht gedeckt. Eine Vermietungstätigkeit ist wirtschaftlich stets als passive Tätigkeit in der Form einer Nutzungsüberlassung von Vermögen anzusehen, deren Einkünfte nur bedingt beeinflussbar sind, da diese auf längerfristige Verträge mit einem begrenzten/dauernden Kundenkreis beruhen. Die Ausübung des Transportgewerbes bedingt eine davon losgelöste, völlig unterschiedliche Betriebsstruktur im Sinne einer laufenden,

werbenden Tätigkeit mit einem unbegrenzten Kundenkreis, eigenen Mitarbeitern, schwankenden Einkünften und völlig unterschiedlichen betrieblichen Risiken. Es ist demnach von einer eigenständigen organisatorischen Einheit auszugehen, die im vorliegenden Fall eben nachweislich erst ab Ende August 2001 geschaffen wurde.

Zusammenfassend kann gegen die Versagung der Investitionszuwachsprämie eingewendet werden, dass

- für die Vergleichsrechnung eine betriebsbezogene Betrachtung anzuwenden ist und der Betrieb der Ausübung des Transportgewerbes durch die A-GmbH im Jahre 2001 begonnen wurde, sodass die Investitionen auch der Vermietungstätigkeit für die Berechnung des Investitionszuwachses unbedeutend sind;
- die förmliche Gewerbeanmeldung für die steuerliche Beurteilung in einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise keine taugliche Grundlage für eine Betriebseröffnung oder Fortführung darstellt, sondern diese neue organisatorische Einheit der Ausübung des Transportgewerbes erst Ende August 2001 neu geschaffen wurde,
- die Investitionen des Unternehmens neben der Schaffung einer neuen betrieblichen Struktur auch zum nachhaltigen Fortbestand des Unternehmens und die Schaffung von gesicherten Arbeitsplätzen geführt haben, sodass eine missbräuchliche Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung ausgeschlossen werden kann.

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

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

§ 108 e Abs. 2 EStG 1988 normiert, dass prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens sind.

Gem. § 108 e Abs. 3 EStG ist der Investitionszuwachs der prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern die Differenz zwischen deren Anschaffung- oder Herstellungskosten der Kalenderjahre 2002, 2003 und 2004 und dem Durchschnitt der Anschaffung- 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 jeweils zu aktivierenden Teilbeträge der Anschaffung- oder Herstellungskosten miteinzubeziehen. 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 prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten jener Wirtschaftsgüter, für die die Begünstigung nach § 10 c Abs. 2 oder § 108 d Abs. 2 Z 2 geltend gemacht wurde, abzuziehen. Der Investitionszuwachs ist höchstens in Höhe der Differenz prämienbegünstigt.

Nach § 108 e Abs. 4 EStG 1988 ist der Steuererklärung ein Verzeichnis der Investitionszuwachsprämie des betreffenden Jahres anzuschließen (§§ 42, 43). Das Verzeichnis hat die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und die daraus ermittelte Investitionszuwachsprämie zu erhalten. Das Verzeichnis gilt als Abgabenerklärung.

In der gegenständlichen Berufungssache ist zu prüfen, ob durch die Änderung der Geschäftstätigkeit der Gesellschaft eine Betriebseröffnung vorliegt (Ansicht der Bw.) oder ob die Bw. ihre neue Betätigung unter Nutzung der bisher vorhandenen Betriebsstrukturen aufgenommen hat (Ansicht des Finanzamtes).

Vor allem unter Heranziehung der Niederschrift vom 9. November 2004 über die Nachschau geht der Unabhängige Finanzsenat von folgendem Sachverhalt aus:

Im Jahr 2000 wurde die Firma K GmbH gegründet. Betriebsgegenstand war zwar der An- und Verkauf von Mobilien und Immobilien, de facto wurden aber nur Lkws an eine einzige GmbH vermietet. In diesem Jahr wurden ungebrauchte Fahrzeuge im Wert von 1.541.609,00 € angeschafft. Im Februar 2001 kam es zu einer Neufassung des Gesellschaftsvertrages. Der Firmenname lautete ab diesem Zeitpunkt auf "A-GmbH". Die Gesellschafter und die tatsächlich ausgeübte Geschäftstätigkeit, nämlich die Vermietung sämtlicher Fahrzeuge an die Firma W-GmbH, blieben unverändert. Sämtliche Fahrzeuge wurden seitens der A-GmbH Ende Juni 2001 abgemeldet, da über das Vermögen der Mieterin der Fahrzeuge Mitte Juli 2001 das Konkursverfahren eröffnet wurde. Mit Abtretungsvertrag vom 27. August 2001 kam es zu einer Anteilsabtretung von 100 % der Anteile an der A-GmbH. Am nächsten Tag meldete der neue Anteilsinhaber die vorhandenen Fahrzeuge wieder an und änderte die Geschäftstätigkeit der GmbH insoweit, als diese nunmehr selbst das Transportgewerbe ausübte und die Fahrzeuge nicht mehr vermietete.

Laut Judikatur des VwGH (z.B. E 30.9.1999, 97/15/0016; E 24.10.2000, 2000/14/0091) bildet bei Transportunternehmen nach dem Betriebstypus der Fuhrpark alleine die wesentliche Betriebsgrundlage, sowohl wenn der Betrieb gewerblich Lkws ohne Beistellen von Lenker vermietet als auch wenn der Betrieb selbst damit Transporte durchführt. Wesentlich ist, dass mit dem vorhandenen Fuhrpark der Betriebsinhaber in die Lage versetzt wird entweder selbst das Transportgewerbe auszuüben oder die Fahrzeuge gewerblich zu vermieten.

Wenn nun, wie hier, derselbe Betriebsinhaber, nämlich die A-GmbH die Fahrzeuge nicht mehr vermietet, sondern selbst damit Transporte durchführt, werden diese Wirtschaftsgüter nicht in einer neu gegründeten Betriebsstruktur verwendet, sondern nutzte der Betriebsinhaber bei seiner neuen Betätigung bereits vorhandene Strukturen. Da der Fuhrpark nach wie vor die bereits vorhandene wesentliche Betriebsgrundlage innerhalb des Betriebes darstellt, sind die für das Vorliegen einer Betriebsneueröffnung erforderlichen tiefgreifenden Änderungen der bisherigen Tätigkeit nicht gegeben. Durch das Umstellen des Betriebsinhabers von Vermietung zur Eigennutzung des Fuhrparks wird keine andere Betriebsstruktur wie bisher neu gegründet.

In diesem Zusammenhang wird insbesondere auf das VwGH-Erkenntnis vom 25.10.2006, Zl. 2006/15/0034, hingewiesen, wonach keine für eine Betriebseröffnung typische Anlaufsituation vorliegt, wenn der Steuerpflichtige seine neue Betätigung unter Nutzung schon vorhandener betrieblicher Strukturen aufnehmen habe können.

Das Finanzamt hat daher zu Recht die von der Bw. für das Jahr 2002 iHv. 27.780,10 € geltend gemachte Investitionszuwachsprämie gem. § 108 e EStG 1988 nicht anerkannt.

Die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 15. Februar 2007