



**UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT**

Außenstelle Wien
Senat 4

GZ. RV/0981-W/09,
miterledigt RV/0980-W/09 u.
RV/0543-W/13

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Steuerberater, vom 9. Jänner 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 2. Dezember 2008 betreffend

Aufhebungsbescheid gem. § 299 BAO hinsichtlich Festsetzung der Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2003 (Berufungsvorentscheidung) sowie betreffend Festsetzung der Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2004 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Der Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO hinsichtlich Festsetzung der Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2003 wird gemäß § 289 BAO ersatzlos aufgehoben.

Der gegen die Berufungsvorentscheidung eingebrachte Vorlageantrag wird gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Der Bescheid betreffend Festsetzung der Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2004 wird abgeändert.

Die Investitionszuwachsprämie wird iHv Euro 827.101,76 festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (Bw.) handelt es sich um ein im Leasinggeschäft tätiges Unternehmen. Insbesondere werden Baumaschinen wie Raupenbagger, Radlader, Mobilbagger, Betonmischer und LKW verleast.

A) Investitionszuwachsprämie (IZP) gem. § 108e EStG 1988 für das Jahr 2003

Mit der Beilage zur Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2003 vom 26.3.2004 wurde die IZP iHv Euro 1.789.961,62 geltend gemacht.

Die Verbuchung der IZP erfolgte per 31.3.2004 antragsgemäß auf dem Finanzamtskonto. Infolge einer im Dezember 2004 durchgeführten Nachschau wurde die IZP neu berechnet und iHv Euro 450.143,49 mit Bescheid vom 10.2.2005 festgesetzt. Die Anspruchs-voraussetzungen wurden aufgrund der Investitionstätigkeit im Konzern nicht für sämtliche Wirtschaftsgüter als gegeben beurteilt.

Gegen diesen Bescheid wurde am 9.3.2005 Berufung erhoben.

Der Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung (BVE) vom 6.2.2008 stattgegeben.

In der Begründung wurde auf die entsprechend vorliegende VwGH-Judikatur verwiesen. Die IZP wurde somit für das Jahr 2003 in Höhe des ursprünglich beantragten Betrages (Euro 1.789.961,62) festgesetzt.

Mit **Bescheid gem. § 299 BAO vom 2.12.2008** wurde, wie im Spruch angeführt, die BVE vom 5.2.2008 über die Festsetzung der IZP für das Jahr 2003 durch die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

In der Begründung des Bescheides wurde angeführt, dass der Bescheid wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit von Amts wegen aufzuheben gewesen sei. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliege, sei für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend.

Der Bescheidspruch habe sich als unrichtig erwiesen, da bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die IZP 2003 der vorzeitige Abgang von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen nicht berücksichtigt worden sei. Unter Bezug auf das VwGH-Erkenntnis vom 20.4.2006, 2005/15/0156 führte die Abgabenbehörde erster Instanz aus, dass durch die IZP nur jene Wirtschaftsgüter gefördert werden sollen, die dem Betrieb einen längeren Zeitraum als Anlagegut dienen. Dabei sei der größte Teil der Nutzungsdauer (= mehr als die Hälfte der Nutzungsdauer) als längerer Zeitraum anzusehen. Die begünstigten Wirtschaftsgüter müssten daher entweder mehr als die Hälfte der Nutzungsdauer oder zumindest vier (volle) Wirtschaftsjahre dem Betriebsvermögen angehören.

Scheiden sie vorher aus, stehe die IZP nur im entsprechend verminderten Ausmaß zu.

Im vorliegenden Fall sei dies iHv Euro 1.445.360,84 statt bisher iHv Euro 1.789.961,62.

Im Hinblick auf die Ermessensübung wurde auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung verwiesen.

Mit gleichem Tag, **2.12.2008**, wurde auch eine **neue BVE** erlassen.

B) Investitionszuwachsprämie gem. § 108e EStG 1988 für das Jahr 2004

Mit der Beilage zur Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2004 vom 31.8.2005 wurde die IZP iHv Euro 964.151,76 geltend gemacht.

Die Verbuchung der IZP erfolgte per 2.9.2005 antragsgemäß auf dem Finanzamtskonto.

Mit **Bescheid vom 2.12.2008** setzte die Abgabenbehörde erster Instanz die IZP iHv Euro 490.886,53 neu fest. Ein Teil der Wirtschaftsgüter, für die die IZP beantragt worden sei, sei vorzeitig aus dem Anlagevermögen ausgeschieden. Es hätte daher dafür keine IZP gewährt werden können.

In der Begründung des Bescheides wurde auf die Niederschrift über die Betriebsprüfung vom 19.11.2008 verwiesen.

Die **Rechtsmittel gegen die am 2.12.2008 zur IZP 2003 bzw. zur IZP 2004 ergangenen Bescheide** wurden mit zwei getrennten Schreiben, jeweils datiert vom 9.1.2009, rechtzeitig erhoben.

Betreffend die **IZP 2003** richtete sich die Berufung gegen den Aufhebungsbescheid gem. § 299 BAO vom 2.12.2008. Es wurde dessen vollständige Aufhebung beantragt.

Nach Ansicht der Bw. sei § 108e EStG 1988 durch seinen Verweis auf § 7 EStG hinsichtlich einer Nutzungsdauer der abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (Zeitraum von mehr als einem Jahr) voll determiniert, sodass eine weitergehende Interpretation obsolet sei. Die Regelungen zur IZP kennen keine Bestimmung, die auf die Hälfte der Nutzungsdauer oder auf vier volle Wirtschaftsjahre abstelle.

Die Begründung der Behörde, der Bescheid sei wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit von Amts wegen aufzuheben treffe daher nicht zu.

Weiters wurde hinsichtlich der **neu erlassenen BVE zur IZP des Jahres 2003** vom 2.12.2008 ein Vorlageantrag gestellt.

Mit der genannten BVE vom 2.12.2008 sei die IZP für das Jahr 2003 abweichend vom ursprünglichen Antrag mit 1.445.360,84 festgesetzt worden. In der Begründung werde auf die Niederschrift zur Betriebsprüfung vom 19.11.2008 verwiesen. Darin werde festgehalten, dass prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter zum langfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt sein müssten. Nach Ansicht der Finanzbehörde sei dies nur dann gegeben, wenn die Anschaffungskosten zumindest mehr als die Hälfte ihrer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer

im Wege der Afa abgesetzt werden.

Es wurde beantragt die IZP für das Jahr 2003 antragsgemäß iHv Euro 1.789.961,62 festzusetzen.

Betreffend die **IZP 2004** richtete sich die Berufung gegen die vom ursprünglichen Antrag abweichende Festsetzung iHv Euro 490.886,53.

Die Bescheidbegründung verweise auf die Niederschrift über die Betriebsprüfung vom 19.11.2008. Darin werde festgehalten, dass prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter zum langfristigen Einsatz im Betrieb vorgesehen sein müssten. Unter Verweis auf das VwGH-Erkenntnis vom 20.4.2006, 2005/15/0156 gehe die Finanzbehörde davon aus, dass prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter nur dann vorlägen, wenn die Anschaffungskosten zumindest mehr als die Hälfte der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer im Wege der Afa abgesetzt werden.

Es wurde die antragsgemäße Festsetzung der IZP 2004 iHv Euro 964.151,76 beantragt.

In den hier gegenständlichen Rechtsmitteln vom 9.1.2009 wurde sowohl betreffend die IZP 2003 als auch die IZP 2004 im Begründungsteil gleichlautend ausgeführt.

Zusammengefasst argumentierte die Bw. dabei zur gesetzlichen Bestimmung des § 108e EStG 1988 u.a., dass die seitens der Finanzbehörde interpretativ geforderte Behaltefrist (Hälfte der Nutzungsdauer oder mindestens vier Jahre) der Bestimmung nicht zu entnehmen sei. Auch der UFS erblickte in der Bestimmung in seiner bisherigen Rechtsprechung keine derartige Behaltefrist und stelle regelmäßig auf die funktionale Zweckbestimmung anlässlich der Anschaffung ab. Die gegenständlichen Wirtschaftsgüter seien entsprechend dem Unternehmensgegenstand eindeutig dem Anlagevermögen zuzuordnen und erfüllten die Definition des § 7 EStG. Die Anwendungsvoraussetzungen des § 108e EStG seien somit voll erfüllt. Vorzeitige Vertragsauflösungen, denen sich die Bw. faktisch nicht entziehen könne, stellten Unwägbarkeiten dar, die nicht der Bw. angelastet werden könnten. Als kunden- und marktorientiertes Leasingunternehmen sei die Bw. faktisch gezwungen, die Wünsche der Kunden, insbesondere im Hinblick auf die zukünftige Geschäftsbeziehung, zu respektieren. Man habe bezüglich derartiger Vertragsrücktritte oder vorzeitiger Beendigungen praktisch keine Handlungsalternative. Es könne nicht im Sinne des Gesetzgebers sein, einem Leasingunternehmen eine Investitionsförderung abzusprechen, aus Gründen, die nicht in seinem faktischen Einflussbereich lägen. Dies wäre im gegenständlichen Fall stark geschäftsschädigend und würde dem Grundgedanken der investitionsfördernden Wirkung der Prämie widersprechen.

Die Betriebsprüfung führte in der **Stellungnahme vom 10.2.2009 zu den anhängigen Rechtsmitteln** u.a. aus:

Zum Aufhebungsbescheid gem. § 299 BAO werde festgehalten, dass bei Erlassung der betreffenden Berufungsvorentscheidung nicht berücksichtigt worden sei, dass die prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter über einen längeren Zeitraum dem Betrieb als Anlagevermögen hätten dienen müssen. Es erweise sich daher der Spruch des Bescheides als nicht richtig. Diese rechtsrichtige Auslegung führe auch nicht zu einer Ungleichmäßigkeit der Besteuerung, da dem Prinzip der Rechtmäßigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zu geben sei.

Bei der Überprüfung der Anschaffungen in den Jahren 2003 – 2004 sei festgestellt worden, dass die streitgegenständlichen Wirtschaftsgüter unterhalb der Hälfte ihrer Nutzungsdauer aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden seien. Zum Teil seien Wirtschaftsgüter auch innerhalb eines Jahres wieder ausgeschieden.

Zu möglichen Unwägbarkeiten wurde festgehalten, dass diese im Fall von vorzeitigen Vertragsauflösungen von Leasingverträgen durch den Leasingnehmer und Verkauf an den Leasingnehmer nicht vorlägen. Nach Ansicht der Bp seien dies Ereignisse, die in diesem Geschäftszweig durchaus üblich seien. Aus dem festgestellten Vertragsvolumen der vorzeitigen Vertragsauflösungen lasse sich ableiten, dass es sich um keine seltenen außergewöhnlichen Ereignisse gehandelt habe.

In einem weiteren, die Berufung und den Vorlageantrag **ergänzenden Schreiben der Bw. vom 6.8.2009** wurde auf die jüngste Literatur (*Kühbacher* in SWK 2009, 884f und *Gratzl*, ÖStZ 2009, 340f) und Judikatur zum Thema IZP und Behaltefrist Bezug genommen. Beide Autoren kämen zum Schluss, dass der Bestimmung des § 108e EStG keine Behaltefrist beigemessen werden könne.

Zusammenfassend hielt die Bw. fest, dass die Anspruchsvoraussetzungen des § 108e Abs. 1 EStG 1988 auf keine Behaltefrist abzielen, sondern lediglich auf die Abgrenzung zwischen abnutzbarem und nicht abnutzbarem Anlagevermögen und zum Umlaufvermögen. Es komme weniger auf das Zeitelement im Sinne der tatsächlichen realisierten Nutzungsdauer an, sondern auf die Zweckbestimmung des Vermögensgegenstandes, die zunächst anhand objektiver Umstände nachvollziehbar sein müsse. Nur wenn eine objektive Funktionsbestimmung nicht möglich sei, werde letztendlich die subjektive Nutzung ausschlaggebend sein. Für die Zuordnung zum Anlagevermögen komme es damit auf die Zweckwidmung des Wirtschaftsgutes an; die tatsächliche Behaltefrist besitze hingegen bloße Indizfunktion. Die Bw. hielt an ihrer Rechtsauffassung fest, dass der Bestimmung des § 108e EStG weder eine Behaltefrist von vier Wirtschaftsjahren noch eine Behaltefrist von

mehr als der Hälfte der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer beigemessen werden könne. Den berufungsgegenständlichen Bescheiden mangle es daher an einer gesetzlichen Rechtsgrundlage.

Im Zuge der weiteren Bearbeitung der Rechtsmittel durch den UFS wurde Einsicht in den Bericht der Außenprüfung (AP) vom 26.11.2008 sowie in die zugehörige Niederschrift vom 19.11.2008 genommen.

Darin wurde unter Bezug auf das VwGH-Erkenntnis vom 20.4.2006, 2005/15/0156, festgestellt, dass prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter zum langfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt sein müssten. Das Erkenntnis wurde so ausgelegt, dass die Anschaffungskosten zumindest mehr als die Hälfte ihrer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer im Wege der AfA abgesetzt werden müssen.

Bei der Überprüfung der Anschaffungen in den Jahren 2003 und 2004 habe sich ergeben, dass Wirtschaftsgüter innerhalb wesentlich kürzerer Zeit aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden seien. Nachträgliche Unwägbarkeiten wie Insolvenz des Vertragspartners seien berücksichtigt worden. Der Niederschrift lag eine Auflistung der jeweils für das Jahr 2003 bzw. 2004 nicht anerkannten Wirtschaftsgüter bei und wurden die Bemessungsgrundlagen im Detail dargestellt. Ebenso wurde in der Niederschrift die jeweilige IZP neu berechnet. Es war zudem angeführt, dass hinsichtlich der IZP 2003 eine Kontrollmitteilung an das zuständige Finanzamt ergehen werde und angeregt werde, die BVE vom 6.2.2008 gem. § 299 BAO aufzuheben. Die IZP 2004 werde gem. § 201 in entsprechender Höhe festgesetzt.

In einem Telefonat mit der steuerlichen Vertretung der Bw. im April 2012 ersuchte die Referentin um konkrete Angaben zu den in der Liste der AP angeführten Wirtschaftsgütern hinsichtlich deren Nutzungsdauer und den zum Teil fehlenden Abgangsdaten. Zudem wurde auf das Erkenntnis des VwGH vom 28.2.2012, 2009/15/0082, verwiesen. Darin habe der VwGH nicht bestätigt, dass es keine Mindestbehaltezeit gebe, sondern er blieb bei seiner Forderung, dass die begünstigten Wirtschaftsgüter über einen längeren Zeitraum dem Betrieb dienen sollten. Die tatsächliche Abschreibung im Wege der AfA im Ausmaß von 50% der Anschaffungskosten diene als Indiz dafür.

Das **Antwortschreiben der Bw.** sowie ergänzende Unterlagen langten am 31.7.2012 beim UFS ein.

Die Bw. übermittelte eine Excel-Liste (aufbauend auf der Niederschrift zur AP beigefügten Liste) aus welcher jeweils neben der Vertragsnummer auch der Leasingnehmer, der Leasinggegenstand, der Zeitpunkt des Ankaufes bzw. der Aktivierung sowie der Zeitpunkt des Abgangs der Wirtschaftsgüter ersichtlich waren. Weiters waren die betriebsgewöhnliche

Nutzungsdauer, die vertragliche Leasingdauer, die tatsächliche Leasingdauer sowie der Grund für das vorzeitige Ausscheiden angeführt.

Die Bw. hielt zudem fest, dass nach ihrer Ansicht auch infolge des VwGH-Erkenntnisses vom 28.2.2012 nicht streng auf eine 50%-ige Behaltefrist abzustellen sei. Die Bw. setzte sich mit dem genannten Erkenntnis sowie weiteren Entscheidungen des VwGH zur IZP auseinander. Zusammengefasst ergibt sich daraus, dass der Entscheidung des VwGH nur zu entnehmen sei, dass das jeweilige Wirtschaftsgut zum langfristigen Einsatz im Betrieb gewidmet sein und damit zum Anlagevermögen werden müsse. Einer genannten „50%-Behaltefrist“ käme nur Indizwirkung für die Bejahung eines längeren Zeitraumes zu. Mit Erkenntnis vom 30.5.2012, 2008/13/0246, habe der VwGH der Rechtsansicht der Finanzbehörde bezüglich Behaltefrist eine klare Absage erteilt. Er habe darin eindeutig auf die längerfristige Widmung des Wirtschaftsgutes und folglich auf die Eigenschaft als Anlagevermögen abgestellt damit die IZP gewährt werden könne. Auch wurde durch den VwGH festgestellt, dass die Kündigung eines Mietvertrages durch den Mieter ein für die Vermieterin unvorhergesehenes Ereignis und eine nach der Anschaffung eingetretene Unwägbarkeit darstelle, die der Zuerkennung der IZP nicht entgegenstehe. Mit dieser Ansicht sei er auch dem UFS gefolgt, der in seiner Entscheidung vom 10.1.2006 (RV/0983-W/05) die IZP auch in dem Fall gewährte, in dem ein geleastes Wirtschaftsgut vorzeitig vom Leasingnehmer angekauft worden sei.

Die Bw. führte weiter aus, dass sie in Österreich als Leasingunternehmen agiere und mit den Kunden Leasingverträge und Mietkaufverträge abschließe. Aus ertragspolitischer Sicht sei es ihr Ziel Verträge möglichst mit langen Laufzeiten abzuschließen, da der Deckungsbeitrag mit zunehmender Laufzeit ebenfalls wachse. Jeder vorzeitige Abbruch eines Leasingvertrages oder eine kürzere Laufzeit als möglich schmälere den erzielten Deckungsbetrag und liege nicht in ihrem Interesse. Die außerordentliche Kündigung eines Leasingvertrages stelle ein unvorhergesehenes Ereignis und damit eine Unwägbarkeit dar, die in keinem Fall absehbar sei. In Fällen, in denen die Bw. aus marktstrategischen Gesichtspunkten oder aus risikopolitischen Gesichtspunkten keine weitere Geschäftsbeziehung pflegen möchte, beharre sie im Regelfall auf die Einhaltung des Leasingvertrages, ausgenommen betriebswirtschaftliche Gründe (Einschätzung der zukünftigen Bonität) sprechen dagegen. Im Falle eines Bonitätsrisikos oder etwaiger zusätzlicher Kosten sei ein Verkauf sinnvoll. Dies sei in der Leasingbranche im Einzelfall abzuwägen.

Die Bw. verwies auf konkrete Fälle (ListeNr. 5386, 5382, 5394 etc.) in welchen ein Kunde nicht aus der Mindestlaufzeit entlassen worden sei und dies trotz Anfrage nach vorzeitiger Kündigung. Der Kunde habe dann versucht die Kündigung gerichtlich zu erzwingen. Im Laufe dieses Verfahrens sei es zu einem Vergleich gekommen und habe man einer vorzeitigen

Ablösung gegen eine Abschlagszahlung des Kunden zugestimmt.

In den übermittelten Listen seien einige Leasinggegenstände zu finden, die nur kurzfristig (zwischen 12 und 24 Monaten) vermietet worden seien, in wenigen Einzelfällen sogar unter 12 Monaten. Es handle sich dabei um ein spezielles Geschäftsmodell mit Exklusivhändlern (sogenannte „Vendoren“); namentlich die Firma Z. als Exklusivhändler von C.-Baumaschinen und anderen Fabrikaten. Weiters die Firma K., die Firma L. als exklusive Händler für L.-Baumaschinen und Mobilkräne sowie die Firma S. als exklusiven Händler der S.-Fahrnischer und Fahrnischer-Betonpumpen. Die Geschäftsmodelle mit diesen vier Geschäftspartnern („Vendor“) hätten einerseits zum Ziel, den Absatz der entsprechenden Geräte bei den Vendoren an die Endkunden zu steigern und andererseits das Leasingvolumen der Bw. auszubauen. Idealerweise interessierten sich die Endkunden bereits sofort bei Erstkontakteaufnahme mit den Vendoren dafür, ein Gerät zu kaufen (dann käme die Bw. nicht ins Spiel) oder langfristig über Leasing zu finanzieren. In diesem Fall kaufe die Bw. die Investitionsgüter und verlease sie langfristig an den Endkunden des Vendors. Es gebe jedoch einen erheblichen Anteil an Endkunden, die nicht bereit seien, sich sofort für Kauf oder Leasing zu entscheiden. Als Marketing- bzw. Vertriebsmaßnahme werde dieser Kundenschicht das jeweilige Gerät in einem ersten Schritt für einen kürzeren Zeitraum in Form einer Miete (Teilamortisationsvertrag) angeboten. Dies natürlich mit dem Hauptziel, im Anschluss einen langfristigen Leasingvertrag zu lukrieren. Unzweifelhaft handle es sich bei diesen Gegenständen um Anlagevermögen der Bw.

Die Einstufung als Anlagevermögen erfolge auch in den Fällen, in denen der erste Mietvertrag auf weniger als 12 Monate abgeschlossen worden sei, da diese verkaufsfördernde Maßnahme in erster Linie für den Abschluss eines langfristigen Leasingvertrages gedacht sei und somit eindeutig eine Widmung als Anlagevermögen vorliege. Wenn in Einzelfällen ein vorzeitiger Verkauf betriebswirtschaftlich notwendig sei, um weitere Verluste abzuwenden, ändere dies nichts an der Eigenschaft als Anlagevermögen und der ursprünglichen Widmung dem Geschäftsbetrieb der Bw. langfristig zu dienen.

Dass damit die Voraussetzungen des § 108e EStG dennoch erfüllt seien, zeige, dass auch mit diesen Geschäften der Zielsetzung des Gesetzgebers nachgekommen werde, nämlich die Erhöhung der Investitionen in den betreffenden Jahren.

Aus den in der Beilage zu diesem Schreiben angeführten Begründungen für vorzeitiges Ausscheiden der Leasinggegenstände aus dem Anlagevermögen, sei ersichtlich, dass Unwägbarkeiten im Sinne der VwGH-Judikatur vorgelegen seien. Die vorzeitigen Vertragsauflösungen, denen in der Regel die Verwertung des Leasinggegenstandes folgte, seien durch Insolvenz des Kunden, Schadensfälle oder vorzeitige Vertragsauflösung seitens des Leasingnehmers bedingt gewesen.

Am 17.10.2012 wurde **zu den anhängigen Rechtsmitteln ein ergänzender Schriftsatz** durch den neuen steuerlichen Vertreter der Bw. eingebracht.

Auch in diesem Schreiben wurde auf im Zusammenhang mit der IZP ergangene Erkenntnisse des VwGH (28.2.2012, 2009/15/0082; 30.5.2012, 2008/13/0246; 30.5.2012, 2009/13/0147; 24.5.2012, 2010/15/0194) und dessen Ausführungen zum Thema Behaltefrist repliziert.

Zusammenfassend kam die Bw. bei der Interpretation der angeführten Erkenntnisse u.a. zum Schluss, dass der VwGH die grundsätzliche Definition von Anlagevermögen anerkenne. Die AfA könne hinsichtlich der Anschaffungskosten nämlich nur dann geltend gemacht werden, wenn derartiges Anlagevermögen vorliege. Der VwGH vertrete aber weiterhin, dass die AfA über einen gewissen, nämlich längeren, Zeitraum abgesetzt werden müsse. Die Wirtschaftsgüter müssten über einen längeren Zeitraum als Anlagevermögen dienen, da nur in einem solchen Fall von Absetzung im Wege der AfA die Rede sein könne. Der VwGH leite dies aus dem Gesetzeswortlaut ab.

Nach der Literatur folge aus dem Gesetzeswortlaut des § 108e Abs. 1 bzw. Abs. 2 wohl rein gar nichts. Die Regelung sei erst im Finanzausschuss implementiert worden. Aus den Gesetzesmaterialien lasse sich ableiten, dass der Gesetzgeber keinerlei besondere Regelungen hinsichtlich des Anlagevermögens treffen wollte, sondern vielmehr nur die allgemeine Definition übernehmen wollte. Auch wenn der VwGH ausführt, dass eine Grenze von 50% als Indiz für einen längeren Zeitraum gewertet werden könne, werde jedoch nicht der Umkehrschluss gezogen, dass für eine kürzere Frist das Kriterium des längeren Zeitraums per se nicht gegeben sei. Ausdrücklich werde festgehalten, dass zur Ermittlung der Behaltefrist die Bestimmungen des § 7 EStG heranzuziehen seien, d.h. von einer Halbjahresabschreibung und nicht von einer monatsweisen Berechnung auszugehen sei. Da aber auch ausdrücklich auf betriebswirtschaftliche Hintergründe abgestellt werde, sei nach Ansicht der Bw. nicht nur auf das einzelne Wirtschaftsgut und eine fixe Frist, sondern vielmehr auf das Gesamtbild, die zugrunde liegenden Geschäftsmodelle und die sich daraus ergebende Praxis der Bw. abzustellen.

Der VwGH stellte auch fest, dass eine Behaltefrist von „zumindest mehr als die Hälfte der Nutzungsdauer“ keine Grundlage im Gesetz habe. Die bloße Zuführung und Inbetriebnahme eines Wirtschaftsgutes reiche jedoch im Sinne der Rechtsprechung des VwGH nicht für die Gewährung der IZP aus. Ein durch Unwägbarkeiten hervorgerufenes Ausscheiden des Wirtschaftsgutes aus dem Betriebsvermögen sei kein Indiz gegen das ursprüngliche Bestehen einer Widmung zum langfristigen Einsatz.

Hinsichtlich der Behaltefrist der Wirtschaftsgüter, bei der die Regelungen über die Halbjahresabschreibung zu berücksichtigen seien, sei die bereits früher vorgelegte Excel-Liste nochmals überarbeitet und dem Schreiben beigelegt worden. Es sei die nach den steuerlichen

Vorschriften berechnete tatsächliche Nutzungsdauer in ein Prozentverhältnis zur betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer gestellt worden. Dabei habe sich gezeigt, dass sich bei diversen Wirtschaftsgütern eine tatsächliche Nutzungsdauer von 50% ergeben habe und sich eine weitere Diskussion erübrige. Bei Wirtschaftsgütern, die eine Behaltesdauer von 41,67% oder mehr hatten, werde auf den Ausspruch des VwGH verwiesen, wonach ein geringfügiges Unterschreiten einer 50%-Grenze, die ja nur ein Indiz darstelle, nicht schade. Betrachte man zudem im Sinne der Judikatur des VwGH das Gesamtbild der unternehmerischen Tätigkeit, so verblieben nur wenige strittige Verträge in den Jahren 2003 und 2004.

Nach den Überlegungen der Bw. sei im Jahr 2003 in knapp 80% der Fälle und im Jahr 2004 in 66% aller Fälle die IZP endgültig zugestanden. Es sei daher nicht davon auszugehen, dass die Geschäftspolitik darauf ausgelegt gewesen sei, nur in „Grenzfällen“ die IZP zu lukrieren, sondern in aller Regel diese völlig unstrittig war. Es könne daher mit gutem Grund auch für die wenigen Fälle vertreten werden, dass die indizielle Behaltesdauer ohnedies erfüllt gewesen sei.

Dem Schreiben seien auch entsprechend dem Ersuchen der Referentin Vertragsmuster für Sale-and-lease-back-Verträge („SALB“) beigelegt worden. Der Grund für diese Art der Verträge sei darin gelegen, dass es im Bereich der Baumaschinen weltweit zirka ein Dutzend führender Hersteller gebe und für den Ankauf aus dem Ausland fast ausschließlich Exklusivvermarktungswege bestünden. Das bedeute, dass am österreichischen Markt Verkäufe meist nur über die lokale Niederlassung des Herstellers oder über den lokalen Exklusivhändler, nicht aber direkt an den Endkunden erfolgen. Die Kooperation der Bw. mit dem Händler Z. Österreich GmbH für Geräte des Herstellers C. bestehe darin, dass nach dem Ankauf und Import der Geräte durch Z. Österreich GmbH die Geräte an die Bw. verkauft werden. In der Folge werden diese Geräte durch die Bw. an die Z. Österreich GmbH verleast um diese als Vorführmaschinen oder Mietmaschinen einzusetzen. Im angestrebten Fall des Zuschlages des Endkunden für eine langfristige Leasingfinanzierung erfolge ein Leasingnehmerwechsel von Z. zum Endkunden. Sollte der Endkunde die Maschine bar kaufen und keine langfristige Leasingfinanzierung wollen, werde die Maschine von der Bw. an Z. verkauft und von dieser an den Endkunden. Ein direkter Verkauf von der Bw. an den Endkunden finde nicht statt, da aus Gewährleistungsgründen ein Kauf vom offiziellen Händler und nicht von einer Leasinggesellschaft verlangt werde. Es handle sich bei der angeführten Vertriebskonstruktion um eine in Österreich übliche Variante eines exklusiven Vertriebsweges. Die gegenständlichen SALB-Verträge dienten der Vorbereitung eines langfristigen Leasinggeschäfts und damit der Unterstützung des Verkaufes des Händlers.

Zur Bestätigung dieses Sachverhaltes werde ein E-Mail der Firma Z. Österreich GmbH

vorgelegt.

Hinsichtlich jener Verträge, die (vorerst) nur auf 12 Monate abgeschlossen worden seien, führte die Bw. aus, dass aus grundsätzlichen Überlegungen keinesfalls eine nur zwölfmonatige Leasingdauer, sondern eine möglichst lange Nutzungsdauer angestrebt worden sei. Im Rahmen der SALB-Verträge habe die Bw. einen Teil des Verkaufslagers des Geschäftspartners Z. finanziert. Es sei auch im Kooperationsvertrag mit Z. vereinbart gewesen, dass das Interesse vorgelegen sei, den Absatz über Finanzierungsverträge mit der Bw. anzubieten. Gelinge es, einem Endkunden das Finanzierungsleasing „schmackhaft zu machen“ so verbleibe das Leasinggut im Anlagevermögen der Bw. und werde an den Endkunden weitervermietet. Gesamtheitlich habe bei rund der Hälfte der Verträge deren Laufzeit ursprünglich 12 Monate betragen habe, keine Änderung in dieser Laufzeit stattgefunden. Bei einem Viertel dieser Verträge sei es auf Wunsch des Kunden zu einer vorzeitigen Auflösung gekommen, wobei hier entscheidend sei, dass die Auflösung durch Unwägbarkeiten erfolgt sei. Bei einem weiteren Viertel dieser Verträge sei die Laufzeit jedoch verlängert worden.

Betrachte man alle in einem Jahr abgeschlossenen Verträge mit bestimmten Laufzeiten, so sei nach den Berechnungen der Bw. festzustellen, dass in der Regel mehr als 90% der Verträge für (meist weit) längere Laufzeiten als 12 Monate abgeschlossen wurden. In den berufungsgegenständlichen Jahren 2003 und 2004 liege die Anzahl der Kurzläufer bei 5,63 bzw. 6,88%, somit deutlich unter dem Durchschnitt der folgenden Jahre. Daraus folge, dass der Abschluss von kurzlaufenden Verträgen mit Verlängerungsmöglichkeit als untergeordneter Vertragstyp der Geschäftspolitik der Bw. entspreche.

In diesem Zusammenhang werde auf die Judikatur des VwGH verwiesen wonach die geschäftlichen Gepflogenheiten im Ganzen zu betrachten seien und daher der einzelne vom Normtypus abweichende Vertrag nicht per se als schädlich zu bezeichnen sei.

Zur Frage, ob die Gewährung der IZP bei Wirtschaftsgütern berechtigt sei, bei denen nur kurzlaufende Verträge (genau 12 Monate) vorlagen, brachte die Bw. u.a. vor.

Da die Voraussetzung für die Zuerkennung der IZP das Vorliegen der Eigenschaft von Anlagevermögen sei, sei dies zunächst aus unternehmensrechtlicher Sicht zu beurteilen. Gemäß § 198 Abs. 2 UGB sind Gegenstände als Anlagevermögen auszuweisen, die bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen. Nach der Literatur (*Nowotny in Straube*, UGB, § 198 Tz. 33) enthalte die vom Gesetz verlangte dauernde Bestimmung für den Geschäftsbetrieb kein absolutes zeitliches Element. Demnach sei handelsrechtlich auf die Bestimmung des Gegenstandes, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen, abzustellen. Entscheidend sei also eine subjektive Komponente. Es zeige sich daher aus unternehmensrechtlicher Sicht, dass die in Rede stehenden Wirtschaftsgüter Anlagevermögen

darstellen. Die Bw. sei kein Kraftfahrzeug- oder Maschinenhändler, die kurzfristig Maschinen verkaufen wolle. Im Bereich des Leasings sei das gesamte Geschäftsmodell auf möglichst langfristige Vermietung ausgelegt, da dann auch die Verdienste am Höchsten seien. Der Sinn der Vendor-Finanzierungen mit einem Erstabschluss des Vertrages auf etwa 12 Monate liege nicht darin, gerade für 12 Monate eine Finanzierung zur Verfügung zu stellen und dann die Wirtschaftsgüter zwingend nicht mehr im Eigentum zu haben, sondern darin, eine möglichst langfristige Finanzierung und Anschlussfinanzierung zu erreichen.

Das EStG enthalte keine eigene Definition von Anlagevermögen, es sei aber in § 7 Abs. 1 bestimmt, dass die AfA sich bei jenen Wirtschaftsgütern ergeben soll, deren Verwendung oder Nutzung sich auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt.

Auch bei einem Vertragsabschluss auf 12 Monate sei zum einen eine weitere Nutzung gerade intendiert und zum anderen habe der Leasingnehmer keine rechtliche Möglichkeit im Sinne eines automatischen Rückkaufes oder einer Kaufoption.

Es könne daher aus der bloßen Tatsache eines Mietvertragsabschlusses auf 12 Monate nicht gefolgert werden, dass die Nutzung nur über genau 12 Monate intendiert sei.

Im ergänzenden Schriftsatz wurde auch nochmals zur Thematik vorzeitige Vertragsbeendigung/Unwähbarkeit im Detail eingegangen.

Zuerst wurde auf das Erkenntnis des VwGH 30.5.2012, 2008/13/0246 verwiesen. Darin habe der VwGH zu einem früher als geplant beendeten Mietvertrag ausgeführt, dass es nicht auf eine Unvorhersehbarkeit an sich ankomme, sondern darauf, ob die Unbrauchbarkeit mangels dafür bestehender konkreter Anhaltspunkte für einen Steuerpflichtigen „unvorhergesehen“ eintrat. Es sei ein auf unbestimmte Dauer abgeschlossener Mietvertrag ohne Kündigungsverzicht vorgelegen.

Bei den in Rede stehenden Wirtschaftsgütern der Bw. gehe es dem Geschäftsgegenstand entsprechend nur um vermietete Wirtschaftsgüter. Die Verträge wurden entweder auf unbestimmte Zeit, wobei eine Mindestlaufzeit durch einen Kündigungsverzicht des Leasingnehmers gegeben gewesen sei, oder aus gebührenrechtlichen Gründen auf bestimmte Laufzeit abgeschlossen.

Lege man das Erkenntnis des VwGH auf die Sache der Bw. um, so zeige sich, dass man bei jedem Wirtschaftsgut einen zugehörigen Miet-(Leasing-)vertrag finde, aus dem sich eine ursprünglich intendierte Mindestlaufzeit des Vertrages und somit eine Mindestbehaltezeit des Wirtschaftsgutes ergebe. Es werde betont, dass es nach Ablauf des Mietvertrages nicht zwingend zum Abgang aus dem Anlagevermögen komme, da es zu einer weiteren Vermietung kommen könne. Bei den dargestellten „Vendor“-Modellen sei eine längere Vermietung und somit Verwendung im Anlagevermögen noch deutlicher intendiert.

Nun könnte es vorkommen, dass trotz einer fixen Laufzeit des Vertrages dieser früher beendet werde. Dabei ist an den Untergang des Wirtschaftsgutes durch höhere Gewalt, Unfall etc. zu denken oder an eine Beendigung des Vertrages durch Insolvenz des Leasingnehmers. Weiters seien Gründe denkbar, die allein im wirtschaftlichen Bereich des Leasingnehmers liegen und daraus eine vorzeitige Beendigung des Vertrages resultiere. Aufgrund der dargestellten Vertragsgestaltung sei eine Beendigung nur im Einvernehmen möglich. In anderen Fällen sei es jedoch für die Bw. wirtschaftlich sinnvoll dem vorzeitigen Auflösungswunsch des Leasingnehmers zuzustimmen, da langfristige Geschäftsbeziehungen im Vordergrund stünden. Entscheidend sei jedoch, dass zu Vertragsbeginn eine längere Laufzeit geplant gewesen sei. Selbst wenn eine vorzeitige Auflösung vielleicht vorhersehbar gewesen wäre, sei dies nach der Judikatur des VwGH nicht ausschlaggebend. Ausschlaggebend sei vielmehr, ob im konkreten Fall eine vorzeitige Beendigung vorhergesehen war, es also zu Vertragsbeginn möglich oder gar klar gewesen sei, dass der Vertrag eine kürzere Zeit als geplant laufen werde.

Nach Ansicht der Bw. stehe die IZP zu, wenn der subjektive Investitionswille auf eine längere Laufzeit gerichtet gewesen sei, der Vertrag aber aus eingetretenen Unwägbarkeiten, die in der Kundenserie lägen, vorzeitig beendet worden sei.

Es werde diesbezüglich nochmals auf die Darstellung und Berechnungen in der vorgelegten Excel-Liste verwiesen. Darin seien auch kurz die Gründe beschrieben, die zur vorzeitigen Beendigung des Vertrages geführt hätten. Sämtliche Gründe stellten Unwägbarkeiten dar.

Zudem wurde im ergänzenden Schriftsatz u.a. vorgebracht, dass die **Bescheide, das Jahr 2003 betreffend, infolge Verletzung des Verfahrensrechtes rechtswidrig** seien.

Der Aufhebungsbescheid gem. § 299 BAO ordne in seinem Spruch die Aufhebung des Bescheides vom „5.2.2008, Festsetzung der IZP 2003 (Berufungsvorentscheidung)“, an. Einen solchen Bescheid habe es jedoch nicht gegeben, sodass der Aufhebungsbescheid als rechtswidrig aufzuheben sei und die neue Sachentscheidung aus dem Rechtsbestand ausscheide. Eine BVE hinsichtlich der IZP 2003 gebe es höchstens vom 6.2.2008 und sei diese daher vom Aufhebungsbescheid nicht betroffen.

Weiters werde in der Begründung angeführt, dass der Bescheid wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufzuheben sei. Da jedoch die Aufhebung die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraussetze, sei der Aufhebungsbescheid mangels eingehender Begründung des Vorliegens der Rechtswidrigkeit nicht gesetzeskonform.

In der Begründung werde auf den Kommentar zur BAO verwiesen und allgemeine Überlegungen zum Zweck der IZP, zur Definition von Anlagevermögen und zur Behaltsdauer angeführt. Es sei keinerlei Eingehen auf den konkreten Sachverhalt und den konkreten, angeblich aufzuhebenden Bescheid erfolgt. Es sei dem angefochtenen Bescheid nicht zu

entnehmen, wie die Behörde auf die angeführte Kürzung, konkret die genannte Zahl, gekommen sei, wie sie den konkreten Sachverhalt hinsichtlich welcher konkreter Wirtschaftsgüter unter die rechtlichen Bestimmungen subsumiert habe. Ein Hinweis etwa auf die Niederschrift zur Betriebsprüfung oder den Betriebsprüfungsbericht sei im angefochtenen Bescheid nicht erfolgt. Es sei somit für die Bw. nicht ersichtlich aus welchen Gründen die Aufhebung erfolgt sei.

Soweit die neue BVE vom 2.12.2008 einen Verweis auf die Niederschrift enthalte, wird festgehalten, dass hier zwei verschiedene Bescheide vorlagen; zum einen der Aufhebungsbescheid, zum anderen die neue BVE. Der Aufhebungsbescheid sei daher unabhängig von den Ausführungen in der BVE nicht ausreichend begründet.

Weiters sei der Aufhebungsbescheid auch insofern rechtswidrig als die Ausübung des Ermessens nicht bzw. nicht ausreichend begründet worden sei.

Gem. § 299 Abs. 2 BAO sei der Aufhebungsbescheid mit dem den aufgehobenen Bescheid ersetzenen Bescheid zu verbinden. Auch dies sei nicht geschehen. Da die BVE vom 6.2.2008 aufgehoben hätte werden sollen, sei daher eine neue BVE als Entscheidung über die Berufung zu erlassen gewesen. Es sei eine neue BVE ergangen. Diese datiere vom 2.12.2008, somit vom selben Tag wie der Aufhebungsbescheid. Sie ergehe nach dem Spruch als „gegen den Bescheid mit der Bezeichnung Festsetzung der Investitionsprämie 2003 vom 2.12.2008“. Einen Bescheid, der über die Investitionsprämie 2003 abspreche, habe es nicht gegeben, da eine Investitionsprämie in diesem Jahr gesetzlich nicht vorgesehen gewesen sei. Es gebe aber auch keinen Bescheid vom 2.12.2008 über den eine BVE ergehen hätte können. Wegen mangelnder Verbindung mit dem neuen Bescheid sei daher der Aufhebungsbescheid rechtswidrig.

Mit gleicher Begründung sei auch die BVE vom 2.12.2008 rechtswidrig, da aus ihr weder die offenen Berufung, noch der Gegenstand der Berufung, noch das Datum des angefochtenen Bescheides (richtig) abzuleiten sei. Es könne daher im Sinne der Rechtsprechung des VwGH zum falschen Bescheidadressaten durchaus vertreten werden, dass die als Bescheid intendierte Erledigung des Finanzamtes mangels Darstellung der essentielle eines Bescheides als nichtig anzusehen sei.

Die seitens der Bw. nachträglich beigebrachten Unterlagen und Schriftsätze wurden zusammen mit den angefochtenen Bescheiden dem zuständigen Finanzamt am 3.12.2012 zur Kenntnis und Stellungnahme übermittelt.

In einem Telefonat im Jänner 2013 wurde der Referentin mitgeteilt, dass seitens des

Finanzamtes von einer Stellungnahme Abstand genommen und um Entscheidung über die Rechtsmittel ersucht wird.

Nach weiteren Telefonaten mit der steuerlichen Vertretung der Bw. in welchen der Sachverhalt und dessen rechtliche Würdigung aus Sicht der Referentin nochmals besprochen wurden, langte am **16.4.2013 ein weiterer ergänzender Schriftsatz** der Bw. ein.

Es wurde darin u.a. ausgeführt, dass in den vorliegenden Schriftsätzen die Sachverhaltselemente und die rechtlichen Schlussfolgerungen ausführlich dargestellt worden seien. Die Argumente seien in den Telefonaten mit der Referentin diskutiert und seitens der Bw. ausführlich begründet worden. Es erscheine daher nicht sinnvoll dieselben Argumente in einer mündlichen Verhandlung vor dem Einzelrichter nochmals vorzubringen.

Der ursprüngliche Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde daher zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Bescheide betreffend Investitionszuwachsprämie (IZP) für das Jahr 2003

1) Aufhebungsbescheid gem. § 299 BAO vom 2. 12. 2008:

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde der „*Bescheid vom 5.2.2008 – Festsetzung der IZP 2003 (Berufungsvorentscheidung)*“ aufgehoben.

In der Begründung des Bescheides war angeführt, dass der Bescheid wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit von Amts wegen aufgehoben wird. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliege, sei für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend.

Der Bescheidspruch habe sich als unrichtig erwiesen, da bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die IZP 2003 der vorzeitige Abgang von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen nicht berücksichtigt worden sei. Unter Bezug auf das VwGH-Erkenntnis vom 20.4.2006, 2005/15/0156 führte die Abgabenbehörde erster Instanz aus, dass durch die IZP nur jene Wirtschaftsgüter gefördert werden sollen, die dem Betrieb einen längeren Zeitraum als Anlagegut dienen. Dabei sei der größte Teil der Nutzungsdauer (= mehr als die Hälfte der Nutzungsdauer) als längerer Zeitraum anzusehen. Die begünstigten Wirtschaftsgüter müssten daher entweder mehr als die Hälfte der Nutzungsdauer oder zumindest vier (volle) Wirtschaftsjahre dem Betriebsvermögen angehören.

Scheiden sie vorher aus, stehe die IZP nur im entsprechend verminderten Ausmaß zu.

Im vorliegenden Fall sei dies iHv Euro 1.445.360,84 statt bisher iHv Euro 1.789.961,62.

Im Hinblick auf die Ermessensübung wurde auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung verwiesen.

2) Neu ergangene Berufungsvorentscheidung vom 2.12.2008:

Der Inhalt des angefochtenen Bescheides lautete:

„Es ergeht die BVE gegen den Bescheid mit der Bezeichnung Festsetzung der

Investitionsprämie 2003 vom 2.12.2008 von Firma ...“ (Anmerkung: von der Bw.)

Über die Berufung wird aufgrund des § 276 BAO entschieden. Der Berufung wird teilweise stattgegeben. Der Bescheid wird aufgehoben. Die Abgabenschuldigkeit wird wie folgt festgesetzt:

IZP 2003 wird festgesetzt iHv Euro 1.445.360,84

für den Zeitraum bereits gebucht Euro 1.789.961,62

somit verbleiben zur Nachzahlung Euro 344.600,78.“

In der Begründung wurde auf eine bei der Bw. durchgeführte Buch- und Betriebsprüfung verwiesen. Aufgrund dieser erging eine Kontrollmitteilung an das zuständige Finanzamt. Die IZP gem. § 108e EStG 1988 ist demnach für das Jahr 2003 iHv Euro 1.445.460,84 festzusetzen. Es wurde auf die Niederschrift anlässlich der Schlussbesprechung vom 19.11.2008 (Tz.1) verwiesen.

Auch wenn mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu erlassen ist, liegen rechtlich **zwei Bescheide** vor, die jeder für sich einer Berufung zugänglich sind bzw. der Rechtskraft teilhaftig werden können.

Werden beide Bescheide, so wie im gegenständlichen Fall, mit Berufung bzw. Vorlageantrag angefochten, so ist zunächst über die Berufung gegen den Aufhebungsbescheid zu entscheiden.

Die Abgabenbehörde erster Instanz kann gemäß **§ 299 Abs. 1 BAO** auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Nach **§ 299 Abs. 2 BAO** ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides tritt gemäß **§ 299 Abs. 3 BAO** das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.

Die Aufhebung im Sinne des § 299 Abs. 1 BAO ist verschuldensunabhängig, setzt aber die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus. Die bloße Möglichkeit reicht nicht aus (*Ritz*, BAO⁴, § 299, Tz. 13). Die Anwendung des Aufhebungstatbestandes des § 299 BAO hat zur Voraussetzung, dass der Bescheid inhaltlich rechtswidrig ist, nicht dass er möglicherweise rechtswidrig sein könnte. Der Inhalt eines Bescheides ist in diesem Sinn dann rechtswidrig, wenn der Spruch des Bescheides rechtswidrig ist, also nicht dem Gesetz entspricht (*Ritz*, BAO⁴, § 299, Tz. 10). Rechtswidrigkeit ist dabei nicht nur gegeben, wenn eine

Rechtsvorschrift unzutreffend ausgelegt oder übersehen wurde, sondern auch, wenn entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel nicht berücksichtigt wurden; dies auch dann, wenn die Nichtberücksichtigung auf mangelnde Kenntnis der Abgabenbehörde zurückzuführen ist. Von der Gewissheit der Rechtswidrigkeit kann ausgegangen werden, wenn die steuerlichen Auswirkungen von Feststellungen, die die Abgabenbehörde aufgrund eines Ermittlungsverfahrens getroffen hat, zu einer anderen als der bisher bescheidmäßig festgesetzten Abgabe führen.

Die Aufhebung setzt somit die vorherige Klärung, d.h. die Ermittlung, des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes und der Rechtslage voraus. Dies gilt umso mehr, als der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid gleichzeitig mit dem Aufhebungsbescheid zu erlassen ist.

Nach Maßgabe des **§ 93 Abs. 3 lit. a BAO** ist jeder Bescheid zu begründen. Die Bescheidbegründung ist für einen effizienten Rechtsschutz des Abgabepflichtigen von grundlegender Bedeutung. Erst durch die Begründung wird der Bescheid für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar und kontrollierbar. Ein zentrales Element ist dabei die Anführung jenes entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, den die Behörde als erwiesen annimmt und den sie in der Folge als Grundlage für die Annahme der Rechtswidrigkeit des Bescheides herangezogen hat.

Die Aufhebung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Die dafür notwendige Abwägung der ermessensrelevanten Umstände ist somit in der Begründung des Aufhebungsbescheides darzustellen.

Weiters hat die Begründung des Bescheides das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO darzulegen. In der Begründung von Aufhebungsbescheiden müssen nämlich nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 2.7.1998, 98/16/0105) die Aufhebungsgründe enthalten sein.

Das Vorliegen von Aufhebungsgründen und deren Darstellung im tatsächlichen und rechtlichen Bereich, sowie die Darstellung der Ermessensübung sind daher notwendiger Bestandteil eines Aufhebungsbescheides im Sinne des § 299 Abs. 1 BAO.

Im Berufungsverfahren dürfen nur solche Aufhebungsgründe geprüft und anerkannt werden, die von der Abgabenbehörde erster Instanz angeführt wurden. Ein Aufgreifen von Aufhebungsgründen, die von der Abgabenbehörde erster Instanz nicht herangezogen wurden, überschreitet, nach ständiger Rechtsprechung, die Entscheidungskompetenz der Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Eine fehlende Angabe von Aufhebungsgründen in der Begründung des angefochtenen Bescheides ist weder in der Berufungsentscheidung noch durch die seitens der

Abgabenbehörde erster Instanz erlassene BVE nachholbar.

Die Prüfung der Rechtmäßigkeit der Aufhebung beschränkt sich daher seitens des UFS im gegenständlichen Fall darauf, ob die Abgabenbehörde erster Instanz aus den im angefochtenen Bescheid angeführten Gründen eine Aufhebung gem. § 299 BAO durchführen durfte.

Im gegenständlichen Berufungsverfahren ist über die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Aufhebungsbescheides zu entscheiden.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde der „Bescheid vom 5.2.2008 – Festsetzung der IZP 2003 (Berufungsvorentscheidung)“ aufgehoben.

Dazu wird festgestellt, dass das Datum des aufgehobenen Bescheides falsch angeführt war.

Der Bescheid zur Festsetzung der IZP 2003 (BVE) war mit Datum 6.2.2008 ergangen. Da jedoch aufgrund der Angaben im Spruch zur Abgabenart und zum Erhebungszeitraum zweifelsfrei zum Ausdruck gekommen ist über welche Abgabenansprüche entschieden wurde, ist allein daraus keine Mängelhaftigkeit des Bescheides abzuleiten.

Die Abgabenbehörde erster Instanz beschränkte sich jedoch in der Begründung des angefochtenen Bescheides darauf anzuführen, dass „der Bescheid wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit von Amts wegen aufzuheben“ war und sich der Bescheidspruch insofern als unrichtig erwiesen habe, als bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die IZP 2003 nicht der vorzeitige Abgang von Wirtschaftsgütern aus dem Anlagevermögen berücksichtigt worden sei. Nach weiteren allgemeinen Ausführungen u.a. zum Zweck der IZP und zur Behaltedauer von Wirtschaftsgütern im Anlagevermögen wurde lediglich angeführt, dass die IZP nicht wie bisher iHv Euro 1.789.961,62, sondern nur im verminderten Ausmaß von Euro 1.445.360,84 zustünde.

Mit diesen Angaben legte die Abgabenbehörde erster Instanz insbesondere nicht dar aufgrund welcher Ermittlungshandlungen, welcher entscheidungsrelevante, konkrete Sachverhalt zur Aufhebung des Bescheides geführt hat und worin sich die für eine Aufhebung notwendige Gewissheit der Rechtswidrigkeit des aufzuhebenden Bescheides begründete.

Die allgemeine Angabe zur Unrichtigkeit des Bescheidspruches, wonach „der vorzeitige Abgang von Wirtschaftsgütern aus dem Anlagevermögen nicht berücksichtigt wurde“ stellt keinen nachvollziehbar begründeten Aufhebungsgrund dar. Auch die Anführung des Gesetzestextes und die allgemeinen Ausführungen zum Zweck der IZP sind keine Grundlage für eine Aufhebung gem. § 299 BAO.

Dem angefochtenen Bescheid sind z.B. weder die herangezogenen Bemessungsgrundlagen, noch die konkreten Gründe zu konkreten Wirtschaftsgütern für die Versagung der Gewährung der IZP, folglich für die Kürzung der IZP zu entnehmen. Es ist daher aus dem Bescheid nicht

ersichtlich worin im Detail die Rechtswidrigkeit des aufzuhebenden Bescheides gelegen war. Die allgemeine Angabe im Bescheid, dass prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter entweder mehr als die Hälfte ihrer Nutzungsdauer oder zumindest vier (volle) Wirtschaftsjahre dem Betriebsvermögen angehören müssen, findet zudem so keine Deckung in der gesetzlichen Bestimmung des § 108e EStG.

Damit erweist sich aber der Aufhebungsbescheid weder als nachvollziehbar noch als kontrollierbar.

Ein Verweis auf die Begründung eines anderen Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz, der gegebenenfalls im Zusammenhang mit der IZP 2003 vorgelegen wäre, findet sich im angefochtenen Bescheid nicht. Wobei dazu angemerkt wird, dass ein solcher Verweis zwar grundsätzlich zulässig gewesen wäre, allerdings müsste diesfalls der für die Aufhebung maßgebliche Sachverhalt tatsächlich der Begründung dieses Bescheides entnommen werden können.

Da aus dem angefochtenen Aufhebungsbescheid nicht erkennbar war, worin die Rechtswidrigkeit des aufgehobenen Bescheides gelegen war, d.h. weder die konkreten Sachverhalts- bzw. Tatbestandselemente enthalten waren, die die Abgabenbehörde erster Instanz zur Aufhebung des Bescheides gem. § 299 Abs. 1 BAO berechtigt hätten, war die Aufhebung nicht zu Recht erfolgt.

Der Berufung gegen den Bescheid vom 2.12.2008 war stattzugeben.

Der gegenständliche Aufhebungsbescheid vom 2.12.2008 wird ersatzlos aufgehoben.

Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides tritt das Verfahren gemäß § 299 Abs. 3 BAO wiederum in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung befunden hat. Dadurch fallen von diesem Aufhebungsbescheid abgeleitete Bescheide *ex lege* aus dem Rechtsbestand.

Die **Berufungsvorentscheidung (BVE) datiert vom 2.12.2008 gehört** somit schon aus diesem Grund **nicht mehr dem Rechtsbestand an**.

Die BVE vom 6.2.2008 tritt damit wieder in Kraft.

Der Vollständigkeit halber wird festgehalten, dass es sich zudem bei der in Rede stehenden BVE vom 2.12.2008 aufgrund des mangelhaften Spruches um einen Nichtbescheid handelte. Gemäß § 93 Abs. 2 BAO stellt der Spruch einen unverzichtbaren Teil des Bescheides dar. Der Spruch ist die Willenserklärung der Behörde. Aus der Formulierung der Erledigung muss sich deren normativer Inhalt ergeben.

Die Formulierung:

„Es ergeht die BVE gegen den Bescheid mit der Bezeichnung Festsetzung der Investitionsprämie 2003 vom 2.12.2008 von Firma ... (Anmerkung: von der Bw.) Über die

Berufung wird aufgrund des § 276 BAO entschieden. Der Berufung wird teilweise stattgegeben. Der Bescheid wird aufgehoben. Die Abgabenschuldigkeit wird wie folgt festgesetzt:"

erfüllt dieses Erfordernis nicht. Es wurde damit nicht zum Ausdruck gebracht über welchen mit Berufung bekämpften Begünstigungsbescheid entschieden wurde. Weder gab es für den Zeitraum 2003 eine Investitionsprämie zu gewähren, noch war das angeführte Datum der Festsetzung, der 2.12.2008, das Datum eines etwaig mit Berufung angefochtenen Bescheides. Der 2.12.2008 war vielmehr das Ausfertigungsdatum der neuen BVE. Auch die weiteren Ausführungen in der Begründung der Erledigung waren nicht geeignet den unklaren Spruch zu konkretisieren.

Wenn ein mit Berufung angefochtener Bescheid aus dem Rechtsbestand ausscheidet bzw. die Bescheidqualität nicht gegeben ist, so ist die dagegen gerichtete Berufung gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig geworden zurückzuweisen. Dies gilt für einen Vorlageantrag sinngemäß.

Der gegen die in Rede stehende BVE vom 2.12.2008 eingebrachten **Vorlageantrag vom 9.1.2009** wird daher als unzulässig geworden zurückgewiesen.

B) Bescheid betreffend Investitionszuwachsprämie (IZP) für das Jahr 2004

Gem. **§ 108e EStG 1988** kann (konnte) in den Jahren 2002 bis 2004 für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern eine Investitionszuwachsprämie (IZP) von 10% geltend gemacht werden. Voraussetzung ist, „dass die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8 EStG) abgesetzt werden“. Prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter sind ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens.

Gem. **§ 7 Abs. 1 EStG 1988** liegt abnutzbares Anlagevermögen vor, wenn sich die Nutzung oder Verwendung der Wirtschaftsgüter erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt.

Auch wenn der gesetzlichen Bestimmung wörtlich keine Behaltefrist, wie sie zB der Investitionsfreibetrag (§ 10 EStG aF) vorgesehen hatte, zu entnehmen ist, ergibt sich aus dem ausdrücklichen Verweis auf § 7 EStG dass die prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter dazu gewidmet sein müssen, dem Betrieb langfristig als Anlagevermögen zu dienen.

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist aufgrund des ausdrücklichen Verweises auf die „Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8)“ in § 108e Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 für die Beurteilung der Widmung zur längerfristigen Betriebszugehörigkeit des Anlagegutes das

Ausmaß der AfA des Anlagegutes heranzuziehen. Als Indiz für die maßgebliche Widmung des Wirtschaftsgutes dient dabei die tatsächliche Abschreibung im Wege der AfA iHv 50% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

Scheidet ein Wirtschaftsgut aufgrund von nachträglich eintretenden Unwägbarkeiten aus dem Betriebsvermögen aus, bevor 50% der Anschaffungskosten im Wege der AfA abgeschrieben sind, so kann dies allein nicht als Indiz gegen die Widmung eines Wirtschaftsgutes zum längerfristigen Einsatz im Betrieb gewertet werden.

Anlagevermögen liegt vor, wenn Wirtschaftsgüter der fortgesetzten betrieblichen Nutzung dienen, wobei sich der Nutzungszeitraum erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (VwGH 25.6.1998, 96/15/0251). Zum Umlaufvermögen zählen dagegen jene Wirtschaftsgüter, "deren betrieblicher Zweck nicht im längerfristigen Gebrauch", sondern im Verbrauch besteht, wobei Verbrauch insbesondere vorliegt, wenn die Wirtschaftsgüter zur Veräußerung bestimmt sind.

Für die Frage der Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum Anlage- oder Umlaufvermögen eines Betriebs kommt es somit darauf an, ob das Wirtschaftsgut dazu bestimmt ist, dem Geschäftsbetrieb des Unternehmens dauernd zu dienen. Es kommt also auf die Zweckbestimmung des Vermögensgegenstandes an (VwGH 22.2.2007, 2006/14/0022).

Im gegenständlichen Fall setzte die Abgabenbehörde erster Instanz mit **Bescheid vom 2.12.2008**, vom ursprünglichen Antrag iHv Euro 964.151,76 abweichend, die IZP für das Jahr 2004 iHv Euro 490.886,53 fest. In der Begründung des Bescheides wurde auf die Niederschrift über die Außenprüfung (AP) vom 19.11.2008 verwiesen.

In dieser Niederschrift zum AP-Bericht vom 26.11.2008 war festgehalten, dass prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter nach der Rechtsprechung (VwGH 20.4.2006, 2005/15/0156) zum langfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt sein müssen. Das Erkenntnis wurde so ausgelegt, dass die Anschaffungskosten zumindest zu mehr als der Hälfte ihrer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer im Wege der AfA abgesetzt werden müssen. Bei der Überprüfung der Anschaffungen u.a. im Jahr 2004 habe sich ergeben, dass Wirtschaftsgüter innerhalb wesentlich kürzerer Zeit aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden seien. Nachträgliche Unwägbarkeiten, wie Insolvenz des Vertragspartners, seien berücksichtigt worden.

Für das Jahr 2004 habe es sich um Anschaffungen von Wirtschaftsgütern iHv insgesamt Euro 5.881.321,57 gehandelt, deren vorzeitiger Abgang als begünstigungsschädlich beurteilt worden sei.

Der Niederschrift lag eine Auflistung der Wirtschaftsgüter mit Daten u.a. zu deren Anschaffung und Abgang bei.

Die Bemessungsgrundlage zur Berechnung der IZP für das Jahr 2004 sei um die entsprechenden Beträge gekürzt worden.

Die Bw. argumentierte in der gegen den Bescheid vom 2.12.2008 eingebrachten Berufung sowie in den ergänzenden Schriftsätzen insbesondere damit, dass die von der Abgabenbehörde geforderte Behaltefrist der gesetzlichen Bestimmung des § 108e EStG 1988 nicht zu entnehmen sei. Die in Rede stehenden Wirtschaftsgüter seien entsprechend dem Unternehmensgegenstand eindeutig dem Anlagevermögen zuzuordnen und erfüllten die Definition des § 7 EStG. Vorzeitige Vertragsauflösungen denen sich die Bw. nicht habe entziehen können, stellten Unwägbarkeiten dar. Die Bw. als kunden- und marktorientiertes Leasingunternehmen sei im Hinblick auf zukünftige Geschäftsbeziehungen gezwungen gewesen die Wünsche der Kunden zu respektieren.

Es sei entscheidend, dass zu Vertragsbeginn eine längere Laufzeit geplant gewesen sei. Selbst wenn eine vorzeitige Auflösung vielleicht vorhersehbar gewesen wäre, sei dies nach der Judikatur des VwGH nicht ausschlaggebend. Ausschlaggebend sei vielmehr, ob im konkreten Fall eine vorzeitige Beendigung vorhergesehen war, es also zu Vertragsbeginn möglich oder gar klar gewesen sei, dass der Vertrag eine kürzere Zeit als geplant laufen werde. Nach Ansicht der Bw. stehe die IZP zu, wenn der subjektive Investitionswille auf eine längere Laufzeit gerichtet gewesen sei, der Vertrag aber aus eingetretenen Unwägbarkeiten, die in der Kundenserie lägen, vorzeitig beendet worden sei.

Da aus den vorliegenden Listen der AP nicht sämtliche Nutzungs- und Abgangsdaten zur Überprüfung der Erfüllung der Voraussetzungen für die etwaige Gewährung einer IZP enthalten waren, brachte die Bw., nach Aufforderung durch die Referentin im weiteren Berufungsverfahren, zu den Ausführungen in den Schriftsätzen ergänzende Unterlagen sowie Listen zu den seitens der AP nicht als begünstigt anerkannten Wirtschaftsgütern bei. Diesen Listen, die auf den der Niederschrift zur AP beigefügten Listen aufbauten, waren jeweils neben der Vertragsnummer auch der Leasingnehmer, der Leasinggegenstand, der Zeitpunkt des Ankaufes bzw. der Aktivierung sowie der Zeitpunkt des Abganges der Wirtschaftsgüter zu entnehmen. Weiters waren die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer, die vertragliche Leasingdauer, die tatsächliche Leasingdauer sowie Gründe für das vorzeitige Ausscheiden angeführt.

Aufgrund dieser vorgelegten Unterlagen und Listen konnte seitens des UFS für einen Großteil der insgesamt in Rede stehenden Wirtschaftsgüter ermittelt werden, dass, entgegen den Feststellungen der AP, die im § 108e EStG 1988 normierten Voraussetzungen für prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter vorlagen.

In freier Beweiswürdigung war durch die ausführliche Darstellung der Geschäftsabläufe in den Schriftsätze und die Angaben zur Dauer der Leasingverträge grundsätzlich von einer Widmung dieser Wirtschaftsgüter zum längerfristigen Einsatz im Betrieb auszugehen. Die den Begriffen des „Anlagevermögens“ und der „Absetzung für Abnutzung“ innewohnende Dauer war nach Ansicht des UFS gegeben, da die Wirtschaftsgüter dem Betriebsvermögen so lange angehörten, dass eine AfA über die halbe Nutzungsdauer zum Tragen kam. Der Abgang jener wenigen Wirtschaftsgüter (Liste lfdNr. 85 – 89) bei denen von einer 50%-igen Behaltefrist geringfügig abgewichen wurde, war aufgrund der unvorhersehbaren frühzeitigen Vertragsauflösung durch die Kunden nicht als begünstigungsschädlich zu beurteilen. Die grundsätzliche Widmung des Wirtschaftsgutes zum längerfristigen Gebrauch im Betrieb war auch in diesen Fällen als gegeben zu beurteilen.

Die IZP war daher für den Teil der seitens der AP als begünstigungsschädlich beurteilten Wirtschaftsgüter im Wert von Euro 4.510.821,57 zu gewähren.

Anders liegen jedoch jene Fälle in denen Leasingverträge für Wirtschaftsgüter abgeschlossen wurden, deren Laufzeit fix für 12 Monate vereinbart war.

Insgesamt handelt es sich um die Wirtschaftsgüter mit der (laut Liste) lfdNr. 31, 32, 35 – 37, 40, 43, 44, 46, 48, 51 und 53; Anschaffungswert von gesamt Euro 1.370.500,00. Beginn der Leasingverträge war in der Mehrzahl der 1.12.2004; Ende der Leasingdauer war der 30.11.2005. D.h. der Abgang der Maschinen erfolgte nach 12 bzw. einmal nach 9 und einmal nach 14 Monaten. Die Nutzungsdauer dieser Wirtschaftsgüter war mit 72 Monaten angegeben gewesen. Die mögliche AfA betrug daher jeweils nicht mehr als 25% der Anschaffungskosten. Wie aus den beispielhaft eingesehenen Verträgen mit der Z. Österreich GmbH (zu lfdNr. 43, 48, 51) ersichtlich war, waren keine zusätzliche Vereinbarungen hinsichtlich einer Verlängerung des Vertrages getroffen worden oder diese aus dem Vertrag ableitbar.

Die Bw. argumentierte, dass es sich hierbei hauptsächlich um Verträge aus einer Kooperation mit einem lokalen Exklusivhändler (einem sogenannten „Vendor“) Z. Österreich GmbH für Baumaschinen des Herstellers C. und anderer Fabrikate gehandelt habe.

Bei diesem Geschäftsmodell mit Exklusivhändlern habe man zum Ziel gehabt zum einen den Absatz der entsprechenden Geräte bei den Vendoren an die Endkunden zu steigern und andererseits das Leasingvolumen der Bw. auszubauen. Als Marketing- bzw.

Vertriebsmaßnahme wurde der Kundenschicht, die sich nicht für ein längerfristiges Leasing habe entscheiden können, das jeweilige Gerät in einem ersten Schritt für einen kürzeren Zeitraum in Form einer Miete, z. B. in Form eines Sale-and-Lease-Back-(SALB-)Vertrages, angeboten. Es sei jedenfalls die längerfristige Nutzung geplant gewesen.

Nach Ansicht der Bw. liege auch in den Fällen, bei denen die Verträge genau auf 12 Monate abgeschlossen wurden, die Eigenschaft von Anlagevermögen vor, sodass auch hier die Voraussetzung für die Zuerkennung der IZP gegeben gewesen sei. Die Bw. sei kein Händler. Das Geschäftsmodell sei auf langfristige Vermietung ausgelegt, ein etwaiger Verkauf nicht intendiert gewesen.

Zu den Argumenten der Bw. wird festgehalten, dass zwar der gesetzlichen Bestimmung wörtlich keine Behaltefrist zu entnehmen ist, dass sich jedoch aus dem ausdrücklichen Verweis in § 108e Abs. 1 EStG 1988 auf § 7 EStG ergibt, dass die prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter dazu gewidmet sein müssen, dem Betrieb langfristig als Anlagevermögen zu dienen.

Gemäß dem ersten Satz des § 7 Abs. 1 EStG sind die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen, bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt. Wirtschaftsgüter, deren Verwendung oder Nutzung sich auf einen Zeitraum von nicht mehr als einem Jahr erstreckt, können nicht zum Anlagevermögen gerechnet werden (vgl. VwGH 24.4.1953, 1786/51; VwGH 25.6.1998, 96/15/0251; VwGH 22.9.2000, 96/15/0207).

Wie der VwGH zudem in seinen Erkenntnissen vom 20.4.2006, 2005/15/0156; 28.2.2012, 2009/15/0082 sowie 24.5.2012, 2010/15/0194 unter anderem ausgesprochen hat, ergibt sich aus der gesetzlichen Bestimmung des § 108e EStG 1988, dass Wirtschaftsgüter nur dann Anspruch auf IZP vermitteln können, wenn sie dazu gewidmet sind, langfristig dem Betrieb als Anlagevermögen zu dienen. Unter Hinweis auf *Quantschnigg*, ÖStZ 2003/239, hat der VwGH dabei auch auf den Zweck der Regelung des § 108e EStG 1988 verwiesen, aus welchem sich ebenfalls ergibt, dass Wirtschaftsgüter, die in die Berechnungsgrundlage der IZP eingehen, zum längerfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt sein müssen.

Im gegenständlichen Fall ist aufgrund der vertraglichen Gestaltung mit fixer Laufzeit nicht davon auszugehen, dass das jeweilige Wirtschaftsgut dem Betrieb länger als 12 Monate als Anlagevermögen dienen sollte. Wie die Bw. auch selbst argumentiert, ist es für die Gewährung der IZP entscheidend, ob bereits zu Vertragsbeginn ein längerfristiger Einsatz des Wirtschaftsgutes beabsichtigt ist.

Durch die Vertragsgestaltung in den angeführten Fällen mit einer fix vereinbarten Leasingdauer von 12 Monaten wurde schon zu Vertragsabschluss ausgedrückt, dass eben nur eine Vertragsdauer von 12 Monaten und keine längerfristige Nutzung beabsichtigt waren. Hätte man eine langfristige Nutzung beabsichtigt, wäre wohl, wie auch in vielen anderen Fällen der Bw., ein Vertrag mit unbestimmter oder längerfristiger Leasingdauer abgeschlossen

worden.

Wenn mit den genannten Verträgen, wie die Bw. u.a. angibt, zudem die Absicht bestanden hat, den Absatz bei den Leasingkunden (Vendoren) zu steigern, kann nicht daraus abgeleitet werden, dass ein langfristiger Einsatz als Leasinggut bei der Bw. geplant war. Vielmehr ist davon auszugehen, dass schon bei Abschluss des Vertrages seitens des Vendors mit einem Kauf des Leasinggutes bzw. eben der nur kurzen Leasing-/Mietdauer gerechnet wurde.

Da die angeführten Verträge bereits auf die bestimmte Leasingdauer von 12 Monaten abgeschlossen waren, war aber auch nicht vom Vorliegen von Unwägbarkeiten bei Vertragsauflösung nach diesem Zeitraum auszugehen. Das Ende des Vertrages war bei Vertragsabschluss den Vertragspartnern bekannt und klar vorgegeben.

Wie der VwGH in seiner Rechtsprechung ausführt, liegen Unwägbarkeiten vor, wenn die Unbrauchbarkeit im Betrieb ohne dafür bestehende konkrete Anhaltspunkte für den Steuerpflichtigen unvorhergesehen eintritt (VwGH 24.5.2012, 2010/15/0194; 30.5.2012, 2008/13/0246; 30.5.2012, 2009/13/0147).

Im gegenständlichen Fall war vertraglich die Verwendung der angeführten konkreten Leasinggüter fix für 12 Monate vereinbart worden. Aufgrund dieser Tatsache war die tatsächliche Auflösung der Verträge nach diesem Zeitraum für die Bw. weder als überraschend noch als unvorhersehbar zu beurteilen. Eine Unwägbarkeit lag daher in diesen Fällen nicht vor.

Zusammenfassend wird daher festgestellt, dass die konkret angeführten Wirtschaftsgüter im Gesamtwert von Euro 1.370.500,00 die für die Gewährung der IZP erforderlichen Anforderungen weder hinsichtlich einer längerfristigen Nutzung im Betrieb der Bw. erfüllten noch Unwägbarkeiten vorlagen. Die Gewährung der IZP war daher für diese Wirtschaftsgüter zu versagen.

Für das Jahr 2004 werden daher die Bemessungsgrundlagen und die IZP neu ermittelt.

Die Bemessungsgrundlagen sind dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen.

Der Berufung hinsichtlich des Jahres 2004 war teilweise stattzugeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 23. Mai 2013