



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Steiermark, vertreten durch Wirtschaftstreuhandkanzlei, vom 29. Dezember 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes xy vom 29. Oktober 2004 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für die Jahre 2002 und 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide sowie die Fälligkeit der Abgabennachforderung bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.), eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, mit dem Geschäftszweig „Transportunternehmen“, wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 23. September 1999 mit der Firmenbezeichnung „K.GmbH“ (kurz K.GmbH) gegründet und am 11. November 1999 in das Firmenbuch des Landesgerichtes Graz eingetragen.

Mit Gesellschafterbeschluss vom 26. September 2002 wurde die Firma in „TransportGmbH“ geändert.

Darüber hinaus wurde die Einbringung der Mitunternehmeranteile (Kommanditanteile) des P.Z. (Kurz P.Z.) und der D.H. (kurz D.H.), beide auch Gesellschafter der Bw.), an der KG (kurz KG) in die Bw. beschlossen.

Zur Durchführung der Einbringung wurde gemäß § 19 Abs. 1 Umgründungssteuergesetz das zur Hälfte geleistete Stammkapital der Gesellschaft von 35.000,00 € um 5.000,00 € auf 40.000,00 € erhöht. Zur Übernahme der Kapitalerhöhung wurden die bisherigen Gesellschafter P.Z. und D.H. mit je 2.500,00 € zugelassen. Die Kapitalerhöhung erfolgte

ausschließlich als Gegenleistung für die eingebrachten Mitunternehmeranteile.

P.Z. und D.H. verpflichteten sich, die jeweiligen Kapitalerhöhungsbeträge je zur Hälfte durch Barzahlung zu leisten und die andere Hälfte durch Einbringung der o.a. Mitunternehmeranteile aufzubringen.

Laut Eingabe an das Finanzamt vom 30. September 2002 erfolgte die Einbringung der bestehenden Mitunternehmeranteile des P.Z. und der D.H. in Form derer Mitunternehmeranteile an der KG auf Grund des Einbringungsvertrages vom 26. September 2002. Die Einbringung erfolgte rückwirkend zum 31. Dezember 2001.

Da danach die K.GmbH (nunmehr Bw.) als einzige Gesellschafterin der KG übrig blieb, kam es zur Anwachsung des Vermögens der KG an die K.GmbH (nunmehr Bw.) gemäß § 142 HGB. Die KG ist somit untergegangen.

Die Vorgänge stellen sich im Detail wie folgt dar:

Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 23. September 1999 unter der Bezeichnung K.GmbH gegründet.

Mit Einbringungsvertrag vom 26. September 2002 übernahm diese unter gleichzeitiger Umbenennung auf ihren derzeitigen Namen rückwirkend auf den 31. Dezember 2001 gemäß § 142 HGB das Vermögen der KG, deren Komplementär sie zuletzt gewesen war. Die KG ihrerseits war mit Beschluss vom 20. Dezember 2001 rückwirkend auf den 31. März 2001 durch Umwandlung aus der Transport GmbH, welche mit Gesellschaftsvertrag vom 11. Dezember 1980 gegründet worden war, entstanden.

Dem lag der Umwandlungsplan vom 20. Dezember 2001 zu Grunde, wonach das Unternehmen der Transport GmbH durch Errichtung einer Kommanditgesellschaft unter gleichzeitigem Beitritt der V&WTransportGmbH (kurz V&W Transport GmbH) als persönlich haftende Gesellschafterin, aber nicht am Vermögen der Kommanditgesellschaft beteiligte Gesellschafterin, und den beschränkt haftenden Gesellschaftern, P.Z. und D.H., nach den Bestimmungen des Umwandlungsgesetzes mit Wirkung auf den 31. März 2001 übertragen wurde.

Es galt daher die Transport GmbH als aufgelöst (Eintragung im Firmenbuch am 30. Jänner 2002) und ihr gesamtes umzuwendelndes Vermögen als im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die KG übertragen. Die KG erstellte ihre Jahresabschlüsse auf den 31. Dezember eines jeden Jahres.

Mit Notariatsakt vom 26. September 2002 (Einbringungsvertrag) sind die beschränkt haftenden Gesellschafter, P.Z. und D.H. aus der Gesellschaft ausgeschieden und wurden deren Miteigentumsanteile mit Wirkung auf den 31. Dezember 2001 in die Bw. eingebracht. Zuvor ist die Komplementär GmbH, nämlich die V&W Transport GmbH aus der KG

ausgeschieden und die Bw. als neue nicht am Vermögen der KG beteiligte, unbeschränkt haftende Gesellschafterin eingetreten.

Durch das Ausscheiden von P.Z. und D.H. kam es in der Folge zur Anwachsung des Vermögens der KG bei der Bw. als einzige verbliebene Gesellschafterin im Wege der zivilrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge gemäß § 142 HGB und Art. 7 Nr. 15 EVHGB (siehe Einbringungsvertrag vom 26. September 2002, Punkt **Zweitens: Vermögensübertragung, Vertragseintritt**“).

Die Bw. machte für die Jahre 2002 und 2003 jeweils eine Investitionszuwachsprämie im Sinne des § 108e EStG 1988 in Höhe von 226.555,49 € und 116.997,78 € geltend.

Anlässlich einer Nachschau durch die Großbetriebsprüfung Graz, Niederschrift vom 29. Oktober 2004, wurde festgestellt, dass für die Berechnung der prämienbegünstigten Investitionen im Vergleichszeitraum *nur* die Investitionen der Bw., nicht aber die der Vorgesellschaften in die Vergleichsrechnung miteinbezogen worden seien.

Bei Betriebsübertragungen seien aber auch die Investitionen der „Vorgesellschaften“ für die Berechnung des Investitionszuwachses zu berücksichtigen.

Weiters seien Lastkraftwagen (=kurz LKW) im Anschaffungswert von 521.265,00 € zum 23. Dezember 2002 angeschafft und in der Folge am 16. Jänner 2003 wieder an den Lieferanten zurückgestellt worden, ohne in Betrieb genommen worden zu sein, Diese Wirtschaftsgüter seien als Umlaufvermögen zu qualifizieren und daher nicht prämienbegünstigt.

Schließlich sei auch für die Anschaffung des Fernwärmeanschlusses als zum Gebäude gehörend die Prämienbegünstigung zu versagen.

Die durch die Betriebsprüfung festgestellten Änderungen stellen sich wie folgt dar:

Alle Beträge sind Eurobeträge:

	Durch-schnitts- betrag laut Erklärung	Durch-schnitts- betrag laut Betriebs- prüfung	Anschaffungs- -kosten laut Erklärung	Anschaffungs- -kosten laut Betriebs- prüfung	Inves-titions- prämie laut Erklärung	Inves-titions- prämie laut Betriebs- prüfung
2002	4.798,85	333.128,26	2.270.353,71	1.746.688,71	226.555,49	141.356,05

2003	758.070,9	911.866,88	1,928.048,72	1,928.048,72	116.997,78	101.618,18
------	-----------	------------	--------------	--------------	------------	------------

Die Prämie und die Nachforderung wurden wie folgt berechnet:

	Anschaffungskosten laut Betriebsprüfung <u>abzüglich Durchschnittsbetrag</u> laut Betriebsprüfung <i>= Bemessungsgrundlage</i> laut Betriebsprüfung	davon 10% Prämie
2002	1,746.688,71 <u>- 333.128,26</u> <u>1,413.560,45</u>	141.356,05
2003	1,928.048,72 <u>-911.866,88</u> <u>1,016.181,84</u>	101.618,18
	IZP laut Erklärung <u>abzüglich IZP laut angefochtenen Bescheiden</u> <i>= Nachforderung</i>	Nachforderung
2002	226.555,49 <u>-141.356,05</u> <u>85.199,45</u>	85.199,45
2003	116.997,78 <u>-101.618,18</u> <u>15.379,60</u>	15.379,60

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung mit den angefochtenen Bescheiden und wurde die Prämie abweichend von den Anträgen gemäß § 201 BAO für 2002 mit 141.356,05 € und für 2003 mit 101.618,18 € festgesetzt.

Gegen diese Festsetzungsbescheide wurde Berufung eingebracht und ausgeführt:

a)

Miteinbeziehung der Investitionen der Vorgesellschaften:

Die Bw. stellte in ihrer Berufung die Entstehung der Bw. und die bereits oa. dargelegten Umwandlungs- bzw. Umgründungsvorgänge dar.

Um Wiederholungen zu vermeiden wird auf die oa. Darstellung verwiesen.

Bezüglich der strittigen Investitionszuwachsprämie (kurz IZP) sei festzuhalten, dass durch das Ausscheiden der Mitunternehmer alle Gesellschaftsanteile an der KG in der Hand der übernehmenden Gesellschaft angewachsen sei, weshalb keine **aktive** Betriebsübertragung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes stattgefunden habe, wiewohl dieses auf den gegenständlichen Vorgang anzuwenden sei.

Sohin stehe als Rechtsvorgänger im Sinne des § 108 e Abs. 3 EStG 1988 nur die Bw. mit ihrem eigenen Betrieb zur Verfügung, weshalb nach der Anordnung des § 142 HGB keine Möglichkeit bestünde den gegenständlichen Rechtsvorgang unter die Beispiele der Rz. 8222 der Einkommensteuerrichtlinien 2000 zu subsumieren.

b)

Investitionen in Höhe von 521.265,00 € betreffend LKW, die dem Umlaufvermögen zugeordnet worden sind:

Dazu sei auszuführen, dass es sich bei diesen Investitionen um Spezialfahrzeuge gehandelt habe, die auf Basis der Auftragslage einige Zeit vor deren Einsatz bestellt worden seien, um den Transportauftrag erfüllen zu können.

Es sei aber der Auftrag nachträglich abgeändert worden, weshalb diese nachträglich gegen andere Spezialfahrzeuge ausgetauscht werden mussten.

Sohin handle es sich um Investitionen im Sinne des 108 e EStG 1988, da diese dem Betrieb grundsätzlich länger dienen hätten sollen.

Die Tatsache, dass auf Grund äußerer, vom Unternehmen nicht beeinflussbarer Umstände Anlagengegenstände ausgetauscht werden mussten, könne nicht zur Umqualifizierung von Gegenständen des Anlagevermögens in das Umlaufvermögen führen, zumal die Bw. ein Transportunternehmen sei und nicht mit LKW handle.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Jänner 2005 wurde das Berufungsbegehren abgewiesen.

ad a) Berechnung des Investitionszuwachses

Das Finanzamt führte darin aus, dass der Bilanzstichtag der Bw. seit deren Gründung im Jahr 1999 der 31. Dezember gewesen sei.

Für die in die Bw. eingebrachte **KG** sei der Bilanzstichtag ebenfalls der 31. Dezember gewesen.

Eine Bilanz sei für die KG nur für 1999, den Zeitraum April bis Dezember 1999 umfassend, erstellt worden.

Die in die KG umgewandelte Transport GmbH habe zum 31. März bilanziert.

Die letzte Bilanz sei daher zum 31. März 2001 erstellt worden.

Für den dreijährigen Vergleichszeitraum im Sinne des § 108e EStG seien daher die Investitionen sowohl der Transport GmbH und der KG als auch der Bw. selbst in die Vergleichsrechnung einzubeziehen.

Im Berufungsfall habe eine Übernahme gemäß § 142 HGB stattgefunden, was bedeute, dass dieser Vorgang unter § 19 BAO falle und wie bei einer Umwandlung Gesamtrechtsnachfolge vorliege.

Der Gesamtrechtsnachfolger trete sohin in die Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers sowohl in materiell- als auch in verfahrensrechtlicher Hinsicht ein.

Dies habe zur Folge, dass die Investitionen der KG auf die Bw. übergegangen seien und in den Zuwachsvergleich im Sinne des § 108 e EStG 1988 mit einzubeziehen sind.

b)

Kürzung des Investitionszuwachses auf Grund Zurechnung bestimmter LKW zum Umlaufvermögen:

Die Frage der Zugehörigkeit zum Anlage- oder Umlaufvermögen sei nach § 198 HGB zu lösen. Nach § 198 Abs. 4 HGB könnten nur solche Wirtschaftsgüter Anlagevermögen darstellen, die dem Betrieb dauernd zu dienen bestimmt sind.

Die Zurechnung habe nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu erfolgen.

Das Vorbringen der Bw. sei nicht als Beweis für die Bestimmung der strittigen LKW für den dauernden Verbleib im Betrieb geeignet, da im Dezember 2002, im Zeitpunkt der Anschaffung also schon klar war, dass die Auftragslage für die Anschaffung von diesen Spezialfahrzeugen nicht mehr gegeben war.

Einiger Verwendungszweck dieser Fahrzeuge sei deren zeitnahe Veräußerung gewesen.

Da an eine dauerhafte Verwendung dieser Fahrzeuge im Betrieb der Bw. nicht gedacht

gewesen sei, erfülle deren Anschaffung auch nicht die Voraussetzung für die Prämienbegünstigung.

Aber selbst, wenn man die strittigen LKW dem Anlagevermögen zuordnen würde, seien diese nicht prämienbegünstigt, da kein Wertverzehr vorliegen habe können.

Ein solcher könne nur durch tatsächliche bestimmungsgemäße Inbetriebnahme oder durch Zeitablauf entstehen, was aber auf den Berufungsfall nicht zutreffe.

Es sei nach dem Wortlaut des § 108 e EStG 1988 erforderlich, dass die angeschafften Wirtschaftsgüter tatsächlich im Wege der Absetzung für Abnutzung abgesetzt würden.

Da aber im Berufungsfall ein Tatbestand, der zur Absetzung für Abnutzung führt, nicht verwirklicht worden sei, könne auch unter diesem Gesichtspunkt eine Investitionsprämie für die Anschaffung dieser LKW nicht gewährt werden.

In der Folge stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Ergänzend wird festgestellt, dass laut den vorliegenden Rechnungen die strittigen LKW am 3. Dezember 2002 bestellt, laut Gegenscheinen am 23. Dezember 2002 in Empfang genommen und die Kaufvorgänge laut Stornorechnungen vom 16. Jänner 2003 rückgängig gemacht wurden.

Laut den unwidersprochenen Feststellungen der Betriebsprüfung wurden die Fahrzeuge am 16. Jänner 2003 ungebraucht, ohne zuvor gehende kraftfahrrechtliche Anmeldung an die Verkäuferin zurückgegeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die befristete Investitionszuwachsprämie ist im § 108 e EStG 1988 geregelt und lauten die für die Berufung maßgeblichen Bestimmungen in der im Berufungszeitraum gültigen Fassung wie folgt:

Befristete Investitionszuwachsprämie

§ 108e. (1) Für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern kann eine Investitionszuwachsprämie von 10% geltend gemacht werden. Voraussetzung ist, dass die Aufwendungen für

die Anschaffung oder Herstellung im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8) abgesetzt werden.

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

- *Gebäude.*
- *Geringwertige Wirtschaftsgüter, die gemäß § 13 abgesetzt werden.*
- *Personen- und Kombinationskraftwagen, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% der gewerblichen Personenbeförderung dienen.*
- *Wirtschaftsgüter, die nicht in einer inländischen Betriebsstätte verwendet werden, die der Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 dient. Dabei gelten Wirtschaftsgüter, die auf Grund einer entgeltlichen Überlassung überwiegend im Ausland eingesetzt werden, nicht als in einer inländischen Betriebsstätte verwendet.*

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

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

Im Berufungsfall sind zwei Fragen strittig

a)

Die Höhe des Investitionszuwachses im Zusammenhang mit den gegenständlichen Umgründungsvorgängen und zwar dahingehend, ob die Investitionen der Vorgängergesellschaften bzw. übernommenen Gesellschaften, nämlich der Transport GmbH und der KG in diese Berechnung mit einzubeziehen sind.

Unstrittig ist im vorliegenden Fall das Anwachsen des Vermögens der KG bei der Bw. im Sinne des § 142 HGB zum 31. Dezember 2001 sowie Umwandlung der Transport KG auf die KG zum 31. März 2001.

Von der Bw. wurden für die im § 108e Abs. 3 EStG 1988 geforderte Vergleichsrechnung nur die von der Bw. selbst getätigten Investitionen der letzten drei Wirtschaftsjahre berücksichtigt, nicht auch die der direkt oder indirekt übernommenen Gesellschaften.

b)

die Frage, inwieweit die Anschaffungskosten für LKW, die im Dezember 2002 bestellt und geliefert wurden und Mitte Jänner 2003 bereits wieder ungebraucht und ohne kraftfahrrechtliche Anmeldung an den Lieferanten zurückgegeben wurden, aus der Berechnung des Investitionszuwachses 2002 auszuscheiden sind.

ad a)

Gemäß § 108e Abs. 3 erster Satz EStG 1988 (in der für den Berufungszeitraum maßgeblichen Fassung) ist der Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern die Differenz zwischen deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Kalenderjahre 2002 und 2003 und dem Durchschnitt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Wirtschaftsgüter der letzten drei Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner 2002 bzw. dem 1. Jänner 2003 enden.

Zweck der IZP ist es, den Zuwachs an betrieblichen Investitionen (über den Schnitt der letzten Jahre hinaus) zu fördern. Der Investitionszuwachs ist also die Differenz zwischen den steuerlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten von ungebrauchten (neuen), körperlichen Wirtschaftsgütern des abnutzbaren Anlagevermögens, die im Kalenderjahr 2002 bzw. 2003 bzw. 2004 angefallen sind, und dem Durchschnitt (arithmetisches Mittel) der Anschaffungs- oder Herstellungskosten von ungebrauchten (neuen), körperlichen Wirtschaftsgütern der jeweils drei letzten Wirtschaftsjahre (vgl. Zorn in: Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 108e Tz 3).

Da § 108e EStG 1988 von einer betriebsbezogenen Betrachtung ausgeht, ist im Falle einer (unentgeltlichen oder entgeltlichen) Betriebsübertragung im Vergleichszeitraum auf die Verhältnisse des Rechtsvorgängers abzustellen. Für die Berechnung des Investitionszuwachses des Betriebes ist daher auf die im Vergleichszeitraum angefallenen Anschaffungs- und Herstellungskosten des Rechtsvorgängers abzustellen (hinsichtlich jenes

Zeitraumes des Vergleichszeitraumes, der vor der Betriebsübertragung liegt) (vgl. Zorn in: Hofstätter/Reichel, aaO, § 108e Tz 3).

Auch nach Doralt ist im Falle eines unentgeltlichen Betriebsüberganges auf die Verhältnisse des Rechtsvorgängers abzustellen (vgl. Doralt, EStG7, § 108e Tz 4).

§142 HGB bestimmt:

Sind nur zwei Gesellschafter vorhanden, so kann, wenn in der Person des einen von ihnen die Voraussetzungen vorliegen, unter welchen bei einer größeren Zahl von Gesellschaftern seine Ausschließung aus der Gesellschaft zulässig sein würde, der andere Gesellschafter auf seinen Antrag hin vom Gerichte für berechtigt erklärt werden, das Geschäft ohne Liquidation mit Aktiven und Passiven zu übernehmen

Im Berufungsfall hat unbestritten eine Vermögensanwachsung im Sinne des § 142 HGB stattgefunden. Die Anwachsung bewirkt einerseits die Vollbeendigung der Personengesellschaft, deren Geschäft durch die übernehmende Gesellschaft ohne Liquidation fortgeführt wird, und andererseits den Eintritt der übernehmenden Gesellschaft in alle Rechtspositionen der früheren Gesellschaft kraft Universalsukzession (VwGH vom 18. November 1993, ZI. 92/16/0109 und die dort zitierte Literatur).

Die Bw. ist daher Gesamtrechtsnachfolgerin der KG.

Nach § 19 Abs. 1 BAO gehen bei der Gesamtrechtsnachfolge die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über.... .

Dies bedeutet für den gegenständlichen Fall:

Unstrittig ist, dass seitens der Berufungswerberin Aufwendungen für Anschaffungen im Sinne des § 108e EStG getätigt wurden und somit eine Investitionsprämie dem Grunde nach zusteht.

Dies allerdings nur insoweit, als das Volumen des jeweiligen Begünstigungsjahres das durchschnittliche Investitionsvolumen der letzten drei Wirtschaftsjahre übersteigt.

Wie nun aus den Steuerakten, dem Firmenbuch und den unstrittigen Eingaben und Aussagen der Bw. hervorgeht, sind sämtliche Mitunternehmeranteile an der KG in der Bw. vereinigt worden. Diese hat dadurch gemäß § 142 HGB das gesamte Geschäft, somit alle Aktiva und Passiva der KG durch Anwachsung unter Ausschluss der Liquidation übernommen, sodass diese nun erloschen ist.

Im Wege der Übernahme nach § 142 HGB kann der letzte Gesellschafter, auch wenn er eine juristische Person ist, einfach ein Unternehmen erwerben (Kastner, Grundriss des

Gesellschaftsrechts, 129).

Bei einer Gesamtrechtsnachfolge gehen alle - außer höchstpersönliche - Rechtspositionen eines Rechtssubjektes auf den Rechtsnachfolger über. Der Rechtsnachfolger tritt somit in die gesamte Rechtsstellung seines Rechtsvorgängers ein und zwar bezüglich aller Rechte und Pflichten sowohl in materiell-rechtlicher als auch in verfahrensrechtlicher Hinsicht (Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar zur BAO, 3. Auflage, Wien 2005, Verlag Linde, § 19 Tz. 4 und die dort zitierte Judikatur). Dies hat konsequenterweise zur Folge, dass auch die Investitionen in Wirtschaftsgüter der KG bzw. ihrer Vorgänger-GmbH auf die Bw. zu übertragen sind und somit ein Zuwachsvergleich anzustellen ist (siehe bspw. auch unabhängiger Finanzsenat RV/0016-S/04, vom 6.8.2004).

Auch die davor erfolgte Umwandlung der Transport GmbH in die KG stellt ihrerseits einen Rechtsvorgang der Universalsukzession dar, auf den folglich § 19 Abs. 1 BAO anzuwenden ist. Gesamtrechtsnachfolge tritt ein, bei einer Umwandlung einer AG oder GmbH durch Übertragung des Unternehmens auf einen Gesellschafter oder auf eine OHG (siehe auch Ritz, aaO, § 19 Tz 1).

Es waren daher für die Ermittlung des Vergleichswertes auch die Anschaffungen der in die KG umgewandelten Transport-GmbH, soweit diese in den Vergleichszeitraum fallen, zu berücksichtigen.

Wenn die Bw. vorbringt, dass keine aktive Betriebsübergabe im Sinne des Umgründungssteuergesetzes stattgefunden habe, so ist dem entgegenzuhalten, dass unbestritten eine Anwachsung im Sinne des § 142 Abs. 1 HGB erfolgte und dadurch, unabhängig von umgründungsrechtlichen Tatbestandsmerkmalen jedenfalls Universalsukzession eingetreten ist.

Das Finanzamt hat daher zu Recht bei der Ermittlung des durchschnittlichen Investitionsvolumens für die Berechnung der Investitionszuwachsprämie auf Grund der Vermögensübernahme nach § 142 HGB die Investitionen der Vorgängergesellschaften der Bw. berücksichtigt.

Es war daher das Berufungsbegehren im Punkt a) abzuweisen.

ad b)

Die Bw. hat am 3. Dezember 2001 sieben LKW im Gesamtwert von 521.265,00 € bestellt. Diese LKW wurden am 23. Dezember 2001 geliefert und Mitte Jänner ungebraucht und ohne

vorhergehende kraftfahrrechtliche Anmeldung an den Lieferanten zurückgegeben.

Die Stornorechnungen wurden allesamt am 16. Jänner 2003 ausgestellt.

Die Bw. führt nun aus, dass die tatsächliche Nutzungnahme der prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter nicht Tatbestandsvoraussetzung für die Zuerkennung der Prämie sei und außerdem die Bestellung dieser Spezialfahrzeuge im Zusammenhang mit einem erwarteten Auftrag gestanden sei, der dann in dieser Form nicht zu Stande gekommen sei.

Dazu ist auszuführen:

Begünstigt sind nach § 108e Abs. 2 EStG 1988 ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens.

Hinsichtlich der Definition prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter werden in der Lehre folgende Meinungen vertreten:

Doralt vertritt in seinem Aufsatz "Investitionszuwachsprämie auch bei Konkurs oder Fehlmaßnahme?" (RdW 2005/157) hinsichtlich Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie für Fehlinvestitionen folgende Ansicht:

Aus dem Wortlaut, dass die Anschaffungskosten "im Wege der Afa (§§ 7 und 8) abgesetzt werden" ließe sich schließen, dass ein Wirtschaftsgut, das nie in Betrieb genommen worden ist, nicht begünstigt ist.

Eine solche Auffassung verbietet sich bereits aus den Konsequenzen: Wäre nämlich das Gesetz in diesem Sinn zu verstehen, und müssten tatsächlich "die Aufwendungen" im Wege der Afa abgesetzt werden, dann würde die Prämie auch nachträglich wegfallen, wenn das Wirtschaftsgut vor Ablauf der Afa veräußert wird. Denn auch dann wären "die Aufwendungen" (also alle Aufwendungen) nicht "im Wege der Afa" abgesetzt worden.

Dies würde dazu führen, dass den Steuerpflichtigen eine Behalteverpflichtung treffen würde, die bei der Zuwachsprämie gerade nicht vorgesehen ist (Herzog, RdW 2002, 682).

Damit steht die Prämie auch dann zu, wenn die Anlage sich als Fehlinvestition erweist und nie in Betrieb gegangen ist.

In diesen Fällen wird außerdem in der Regel auch eine außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung vorliegen, die u.a dann anzunehmen ist, wenn eine wirtschaftlich sinnvolle Verwendung des Wirtschaftsgutes nicht mehr möglich ist (Doralt, EStG § 8 Tz 60; Quatschnigg/Schuch, ESt-HB § 8 Tz 55.2). Auch damit wäre dem Gesetz Genüge getan, wenn es darauf abstellt, ob die Aufwendungen "im Wege der Absetzung für Abnutzung" (§§ 7 und 8) erfolgen.

Eine Investitionszuwachsprämie wird allerdings dann nicht zustehen, wenn die Anschaffung

des Wirtschaftsgutes keine "Investition" darstellt, z.B. dann, wenn die Anschaffung von Anlagevermögen sich als **Fehlmaßnahme** darstellt und das Wirtschaftsgut in **unverändertem Zustand und ohne Wertverlust** wieder verkauft wird. In diesem Fall steht dem Käufer die Prämie für das "ungebrauchte" Wirtschaftsgut zu. Hat dagegen der Verkäufer das Wirtschaftsgut in einer Weise genutzt, dass es nicht mehr als "ungebraucht" angesehen werden kann, steht die Prämie jedenfalls dem Verkäufer zu (Doralt, RdW 2005, 157).

Quantschnigg geht in seinem Aufsatz "Die Investitionszuwachsprämie - Ein Zuwachs im Steuerrecht?" davon aus, dass ein Wirtschaftsgut, das noch nicht funktional eingesetzt wurde, noch nicht Teil des Anlagevermögens geworden und somit nicht prämienbegünstigt ist (Quantschnigg, ÖStZ 2003, 239).

Zorn im Hofstätter-Reichel führt dazu aus:

§ 108e ordnet nicht an, dass die Wirtschaftsgüter (Investitionen) für eine bestimmte Dauer gehalten werden müssten, um die Prämie zu erlangen. Die Bestimmung kennt also keine Behaltefrist im eigentlichen Sinn. Allerdings ordnet Abs. 1 an, dass die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten im Wege der Afa nach §§ 7, 8 abgesetzt werden. Das normiert mE nicht als Anspruchsvoraussetzung, dass die gesamten Anschaffungskosten im Wege der Afa abgesetzt werden müssten, auch nicht, dass bereits im Anspruchsjahr mit der Afa begonnen worden sein muss. Es normiert jedoch als Anspruchsvoraussetzung, dass das Wirtschaftsgut langfristig dem Unternehmen gewidmet ist und damit Anlagevermögen (in einem steuerlichen Verständnis) wird. (Wegen der Verknüpfung mit der Afa in § 108e Abs. 1 sind Wirtschaftsgüter, deren Nutzungsdauer weniger als ein Jahr beträgt, nicht begünstigt, Thunshirn/Untied, SWK 2003, S 69). Die Bestimmung normiert wohl auch als Voraussetzung, dass zumindest ein Teil der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten in der Folge über Afa nach §§ 7, 8 abgeschrieben wird (wenn dann auch ein weiterer Teil der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten wegen eines späteren Verkaufes des Wirtschaftsgutes im Wege des "Ausscheidens des Buchwertes verkaufter Anlagen" ausscheiden darf; ähnlich wohl Thunshirn/Untied, SWK 2003, S 71). Nicht ausgeschlossen erschiene es auch, auf ein Überwiegen abzustellen: die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten müssten bei dieser Auffassung zumindest überwiegend tatsächlich über Afa nach §§ 7, 8 abgesetzt werden.

Aus dem Zweck der Bestimmung ergibt sich allerdings, dass die Prämie auch zusteht, wenn das Wirtschaftsgut zwar zunächst für den langfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt war, nach der Anschaffung eintretende Unwägbarkeiten (z.B. Schaden aufgrund höherer Gewalt,

unvorhergesehene Unbrauchbarkeit im Betrieb) aber zum Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen geführt haben.

Wird ein Wirtschaftsgut kurze Zeit nach der Anschaffung entnommen, kann nicht von einer "Investition" die Rede sein: das Wirtschaftsgut wird nicht einmal dem Anlagevermögen zuzurechnen (VwGH 22.9.2000, 96/15/0207; 24.4.1953, 1786/51) und daher für die Investitionszuwachsprämie nicht begünstigt sein (Zorn in: Hofstätter-Reichel: Die Einkommensteuer (EStG 1988) III C Kommentar, Tz 3 zu § 108e, S 5).

Sämtliche Literaturmeinungen sind sich demnach einig, dass der Hinweis auf die §§ 7 und 8 EStG 1988 in § 108e Abs. 1 EStG in Verbindung mit dem Umstand, dass nur die Anschaffung oder Herstellung ungebrauchter Wirtschaftsgüter eine begünstigte Investition darstellt, und die Prämie für jedes Wirtschaftsgut nur einmal gewährt werden kann, so zu verstehen ist, dass von einer prämiengünstigen Investition im Sinne der genannten Bestimmung nur dann ausgegangen werden kann, wenn das Wirtschaftsgut zwischen Anschaffung und Weiterveräußerung einem Wertverzehr unterlegen ist.

Ein Wirtschaftsgut, das den Betrieb wieder verlässt, ohne zuvor wenigstens einen gewissen Wertverlust erlitten zu haben, und daher nicht Bestandteil des sogenannten "funktionalen" (vgl. Quatschnigg) Anlagevermögens geworden ist, erfüllt somit nicht die Voraussetzung für die Gewährung einer Investitionszuwachsprämie. Diese für den Weiterverkauf eines Wirtschaftsgutes dargelegten Ausführungen müssen daher umso eher für die Rücknahme eines unter Eigentumsvorbehalt erworbenen Wirtschaftsgutes, was auf den Berufungsfall zutrifft, gelten.

Im gegenständlichen Fall wurden LKW am 23. Dezember 2002 auf Grund einer Bestellung vom 3. Dezember 2001 unter Eigentumsvorbehalt an die Bw. geliefert, die Bw. trat als Käuferin bereits Mitte Jänner 2003 wieder von diesem Liefervertrag zurück und stellte auch die Wirtschaftsgüter an die Verkäuferin zurück. Die Rechnungen wurden am 16. Jänner 2003 storniert.

Ab dem Zeitpunkt der Rückgängigmachung des Kaufvertrages wurde auch das wirtschaftliche Eigentum der Bw. an diesen Wirtschaftsgütern rückgängig gemacht.

Diese Wirtschaftsgüter standen daher nur kurzfristig im wirtschaftlichen Eigentum der Bw. Deren Ausscheiden erfolgte zu Einstandspreisen, d.h. es lag bei Rückgabe der Wirtschaftsgüter kein Wertverlust an den Wirtschaftsgütern vor, eine Afa gemäß den §§ 7 oder 8 EStG 1988 wurde von der Bw für diese Wirtschaftsgüter nicht geltend gemacht. Es ist daher davon auszugehen, dass die Wirtschaftsgüter für die kurze Zeit, in welcher diese sich im

wirtschaftlichen Eigentum der Bw befunden haben, keinen Wertverzehr unterlagen, was letztendlich auch durch die bilanzielle Darstellung durch die Bw bestätigt wird. Da die unter Eigentumsvorbehalt erworbenen strittigen LKW damit nicht Teil des funktionalen Anlagevermögens der Bw. geworden sind und damit nicht die in § 108e Abs. 2 EStG 1988 geforderten Voraussetzungen für die Qualifikation als prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter erfüllen, wurden deren Anschaffungskosten in Höhe von 521.265,00 € bei der Berechnung des Investitionszuwachses im Sinne des § 108e Abs. 3 EStG 1988 zu Recht ausgeschieden.

Der Berufung war daher auch im Punkt b) der Erfolg zu versagen.

Graz, am 11. Mai 2006