



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Auditor Treuhand GmbH, 1013 Wien, Renngasse 1/ Freyung, vom 27. Juni 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt, vertreten durch Dr. Michael Ropposch, vom 21. März 2005 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für 2003 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Investitionszuwachsprämie 2003 wird mit dem Betrag von 320.112,54 € festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Die Bw ist eine im Jahr 1990 unter der Firma X-GmbH. gegründete GmbH. Im Jahr 2003 änderte die Bw ihre Firma in Y-GmbH. Alleingesellschafterin der Bw ist die Z-AG.

In einer Beilage zur Körperschaftsteuererklärung machte die Bw im Jahr 2004 eine Investitionszuwachsprämie (IZP) für 2003 im Betrag von 320.112,54 € geltend.

Das Finanzamt setzte die IZP nach zuvor durchgeführter Nachschau mit dem hier angefochtenen Bescheid vom 21. März 2005 mit Null fest. Zur Begründung führt das Finanzamt aus:

Durch Einführung des § 108e EStG 1988 mit Bundesgesetz BGBII 2002/155 hat der Gesetzgeber seine Absicht kundgetan, den Investitionszuwachs bei bestimmten Wirtschaftsgütern durch Gewährung einer Prämie im Ausmaße von 10 % auf die nach Abs. 3 der selben Gesetzesstelle zu ermittelnden Bemessungsgrundlage zu fördern. Der Begriff des "Investitionszuwachses" ist, nachdem eine zivil- oder handelsrechtliche Anknüpfung fehlt, nach der dem Steuerrecht eigenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise und unter Rücksichtnahme auf die Vorschriften der §§ 21 ff BAO zu beurteilen.

Im Anlassfall der Antragswerberin steht unstrittig fest, dass diese seit ihrer Gründung im Jahre 1990 zum Konzern der Z-AG gehört. Ihre Errichtung erfolgte mit Gesellschaftsvertrag vom 30.11.1990 und es lautete die Firmenbuchbezeichnung ursprünglich auf "X-GmbH.". Erst mit Gesellschafterbeschluss vom 10.2.2003 wurde der Firmenwortlaut auf "Y-GmbH " abgeändert.

Dem verfahrensgegstdl': Antrag auf Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie 2003 liegen Investitionen im Betrage von insgesamt 3.201.125,42 ~ zu Grunde. Bei den angeschafften Wirtschaftsgütern handelt es sich ausschließlich um maschinelle Ausstattungen, EDV-Hardware und sonstige technische Einrichtungen. Sämtliche Wirtschaftsgüter wurden von der Fa. Z-AG angekauft und an die Tochtergesellschaft Y-GmbH weiterveräußert, welche diese Wirtschaftsgüter in der Folge wieder an die Fa. Z-AG rückvermietet. Die Investitionsprämie wurde im vollen Umfange von 10 % der Anschaffungskosten beansprucht, weil bei der abgabepflichtigen Antragstellerin im Vergleichszeitraum prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter nicht zugegangen sind.

Da im Konzernverband bei völligem Fehlen eines Interessensgegensatzes die Entscheidung frei steht, welches der verbundenen Unternehmen die Anschaffungshandlungen setzt, hat das Finanzamt auf derartige Sachverhaltskonstellationen die wirtschaftliche Betrachtung anzuwenden. Diese führt zu folgendem konkreten Ergebnis:

Hätte die Fa. Z-AG jenes Anlagevermögen, das im eigenen Betrieb erforderlich war, nicht an die Unternehmenstochter weiterverkauft und von dort zurückgemietet, so hätte sie an der Investitionsbegünstigung nach § 108e EStG nicht teilnehmen können, weil sich wegen der Investitionen der drei vorangegangenen Jahre ein Investitionszuwachs nicht ergeben hätte. Es steht jedoch zweifelsfrei fest, dass der Ankauf der beweglichen körperlichen Gegenstände von Anfang an im ausschließlichen Interesse der Fa. Z-AG stand und die unternehmerische Entscheidung sinnhaft daher auch nur von dort aus getroffen werden konnte. Auch lässt die Umbenennung der Tochter (früher: X-GmbH) deutlich erkennen, dass die Anschaffung und Vermietung von beweglichen Anlagen keineswegs von vornherein beabsichtigt war, sondern erst nachträglich, und zwar nach Einführung des § 108e EStG, planmäßig ins Auge gefasst wurde. Im Lichte dieser besonderen Verhältnisse kann eine zweimalige Vermögenstransaktion mit anschließender Rückvermietung nicht mehr als ungewöhnlicher Weg der geschäftlichen Beziehungen betrachtet werden. Eine derart umständliche und ungewöhnliche Gestaltung wäre steuerrechtlich nur dann unbeanstandet zu übernehmen, wenn es dafür hinreichende außersteuerliche wirtschaftliche oder rechtliche Gründe gäbe. Dies ist jedoch nicht der Fall. Eine zu dieser Frage vom steuerlichen Vertreter erstattete Stellungnahme vom 4.3.2005 war von allgemeinen Behauptungen abgesehen nicht in der Lage entsprechende Fakten überzeugend aufzuzeigen.

Das Finanzamt betrachtet somit die Investitionstätigkeit der beiden Gesellschaften für Zwecke der Berechnung der Investitionszuwachsprämie als eine Einheit, was das Fehlen eines "Zuwachses" zur Folge hat. Zu dem selben Ergebnis müsste die Abgabenbehörde auch unter Annahme missbräuchlicher Anwendung von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten kommen.

Dagegen erhebt die Bw mit Schreiben ihres steuerlichen Vertreters vom 27. Juni 2005

Berufung und beantragt die erklärungskonforme Festsetzung der IZP. Zur Begründung führt sie aus:

1. SACHVERHALT

1.1. Rechtliche Verhältnisse

Die Y-GmbH (Y) wurde in 1990 gegründet. Ihre Errichtung erfolgte mit Gesellschaftsvertrag vom 30.11.1990 unter der Firma X-GmbH., die Eintragung beim Firmenbuch des Landes- als Handelsgericht Graz erfolgte unter FN. Die Gesellschaft gehört dem Konzern der Z-AG an.

Unternehmensgegenstand ist insbesondere der Erwerb und die Verwaltung, Vermietung und Verpachtung von Immobilien, Mobilien und Rechten.

Mit Gesellschafterbeschluss vom 10.2.2003 wurde der Firmenwortlaut abgeändert, die Firma lautet nunmehr Y-GmbH. Der Unternehmensgegenstand wurde um die Bereiche Erwerb, Verwaltung und Veräußerung von Know-how, Patent-, Muster- und Markenrechten und sonstigen geistigen Eigentumsrechten, einschließlich Einräumung und Verwaltung von Nutzungsrechten erweitert.

1.2. Unternehmerische Zielsetzungen

Durch die bereits in 1990 durchgeführte Errichtung der Y als eigene Gesellschaft zum Zweck der Auslagerung der Sachanlageinvestitionen der Z-AG in eine eigene rechtliche Einheit wurde erreicht, dass der Bilanzposten "Sachanlagen" der Z-AG nicht nur in seinem Wachstum eingebremst, sondern durch den Verkauf bereits vorhandener Sachanlagen (Sale&Lease back) an die Tochtergesellschaft deutlich reduziert wird. Dies hatte aus finanzieller Sicht unter anderem zur Folge, dass verschiedene Unternehmenskennzahlen (z.B. Eigenkapitalquote) verbessert werden konnten.

Auch in organisatorischer Hinsicht hat die Auslagerung der Investitionsvorhaben in die Y zu wesentlichen Vorteilen für die Z-AG geführt, da die Entscheidungsbefugnis auf die Ebene der Geschäftsführung der Y verlagert wurde und somit eine Entlastung des Vorstandes der Z-AG, bei der die Entscheidungskompetenz über das jährliche Investitionsbudget verblieb, erreicht werden konnte. Die Geschäftsführung der Y, der kein einziges Mitglied des Vorstandes der Z-AG angehört, hatte unter Beachtung der im Gesellschaftsvertrag normierten üblichen Genehmigungspflichten die Investitionsentscheidungen auf der Grundlage der jährlichen Investitionsbudgets autonom zu treffen.

Die Anschaffungsvorgänge wurden unter Einschaltung der Einkaufsabteilung der Z-AG vorgenommen, um die günstigen Einkaufskonditionen, die der Z-AG als Hersteller von Großmaschinen zustehen, lukrieren zu können. Aus diesem Grund wurden die Fakturen von den Lieferanten zunächst an die Z-AG ausgestellt und von dieser in weiterer Folge an die Y ohne Aufschlag weiterverrechnet.

Die Y ist seit ihrer Gründung mit der Vermietung von beweglichen Wirtschaftsgütern befasst. Während im Jahr der Gesellschaftsgründung die Anlagenzugänge im wesentlichen aus Sale&Lease-back- Transaktionen mit der Z-AG bestanden, wurden in den Folgejahren die Investitionen in bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens vorrangig von der Y vorgenommen.

1.3. Investitionstätigkeit 1990 bis 1997

Die Y hat in diesem Zeitraum folgende Investitionen getätigt:

A TS Mio

1990 180,55

1991 31,99

1992 37,81

1993 41,61

1994 27,35

1995 40,37

1996 27,38

1997 30,17

Nach vollständiger Eingliederung der Z-Gruppe in den deutschen Konzern der D wurde die Investitionstätigkeit in den Jahren ab 1998 vorübergehend auf die Ebene der Z-AG verlagert. Nach dem in 2001 unter neuer Eigentümerschaft erfolgten Börsengang der Z-AG wurde das frühere Asset Management-Konzept wieder aufgenommen, was dazu geführt hat, dass ab dem Geschäftsjahr 2002 von der Y wieder Anlageninvestitionen vorgenommen wurden.

1.4. Investitionstätigkeit seit 2002

Die Investitionen zeigen in den Jahren ab 2002 folgendes Volumen:

EUR Mio

2002 0,92

2003 4,49

2004 7,31

2005 (Planwerte) 6,15

Die Z-Gruppe plant, die Investitionstätigkeit auch in Zukunft über die Y abzuwickeln. Aus betriebswirtschaftlicher Sicht wird die Z-AG somit weiterhin alle Vorteile, die mit einer Auslagerung und Konzentration des Asset Managements erreicht werden können, erzielen.

1.5. Zusätzliche strategische Überlegungen

Die Z ist derzeit in vier wesentlichen Geschäftsbereichen tätig:

[anonymisiert].

Eine allfällige Ausgliederung eines oder mehrerer Geschäftsbereiche in eigene Rechtsträger würde dazu führen, dass die Nutzungsrechte in den dafür erforderlichen Produktionsmaschinen beim Geschäftsbereich verbleiben. Die Y würde die Produktionsanlagen neben der Z-AG auch dem neuen Rechtsträger zu überlassen haben. Das Eigentumsrecht an diesen Produktionsanlagen soll daher bereits jetzt bei einer ausschließlich diesem Zweck dienenden Asset Management Gesellschaft liegen.

Darüber hinaus wird sich die Y nach Erweiterung des Unternehmensgegenstandes auch verstärkt mit dem Erwerb, der Verwaltung und der Veräußerung von Know-How, Patent- und Markenrechten sowie sonstigen Eigentumsrechten beschäftigen.

1.6. Zusammenfassung und rechtliche Beurteilung

Die Y gehört seit 1990 dem Konzern der Z-AG an. Sie hat bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens erworben, die sie an die Z-AG vermietet. Diese Geschäftstätigkeit übt sie seit nunmehr 15 Jahren ohne Unterbrechung aus.

Gemäß § 108e EStG kann für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern eine Investitionszuwachsprämie von 10 % geltend gemacht werden. Voraussetzung ist, dass die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung im Wege der Absetzung für Abnutzung abgesetzt werden. Als prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter gelten ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens. Ob diese Wirtschaftsgüter in weiterer Folge vermietet werden, ist für die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie unerheblich. Nicht zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern zählen u.a. Wirtschaftsgüter, die nicht in einer inländischen Betriebsstätte verwendet werden.

Der Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern ergibt sich im Veranlagungsjahr 2003 aus der Differenz zwischen den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Kalenderjahres 2003 und dem Durchschnitt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Wirtschaftsgüter der letzten drei Wirtschaftsjahre, die vor dem 1.1.2003 enden. Die Prämie wurde in einer Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 2003 ordnungsgemäß geltend gemacht.

Aufgrund des dargestellten Sachverhalts ergibt sich somit, dass die Y nach den Bestimmungen des § 108e EStG einen Anspruch auf Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie für 2003 hat.

2. DARSTELLUNG DER BERUFUNGSGRÜNDE

2.1. Begünstigte und nicht begünstigte Investitionen

In der Begründung des bekämpften Bescheides vom 21.3.2005 führt das für die Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie zuständige Finanzamt Graz-Stadt zutreffend aus, dass es sich

bei den von der Y in 2003 angeschafften Wirtschaftsgütern ausschließlich um maschinelle Ausstattungen, EDV-Hardware und sonstige technische Einrichtungen handelt. Von der Gesamtsumme dieser in 2003 getätigten Investitionen der Y in Höhe von EUR 4,4 Mio entfallen EUR 1,2 Mio auf Wirtschaftsgüter, für die eine Investitionszuwachsprämie nicht zusteht. Diese betreffen gebrauchte Wirtschaftsgüter bzw. Wirtschaftsgüter, die nicht in einer inländischen Betriebsstätte verwendet werden. Die Anschaffungen der Y in 2003 umfassten somit sowohl prämiengünstige als auch nicht prämiengünstige Wirtschaftsgüter. Die Investitionszuwachsprämie wurde und wird nur für jene Wirtschaftsgüter beantragt, welche gemäß § 108e EStG begünstigt sind, nicht aber für jene Wirtschaftsgüter, die von dieser Begünstigung ausgeschlossen sind. Das Volumen der nicht begünstigten Wirtschaftsgüter am gesamten Investitionsvolumen der Y betrug in 2003 rund 27%.

2.2. Vermietungstätigkeit seit 1990

In der Begründung des bekämpften Bescheides findet sich die Annahme, dass die Anschaffung und Vermietung von beweglichen Anlagen durch die Y keineswegs von vornherein beabsichtigt gewesen wäre. Dies trifft jedoch nicht zu, weil die Y bereits ab 1990, also in den Jahren vor der Einführung der Investitionszuwachsprämie, bewegliche Wirtschaftsgüter angeschafft hat und seither an die Z-AG vermietet.

2.3. Änderung des Firmenwortlauts steuerlich unbeachtlich

In der Bescheidebegründung wird ausgeführt, ' die am 10.2.2003 erfolgte Änderung des Firmenwortlauts (von X-GmbH auf Y-GmbH) ließe "deutlich erkennen, dass die Anschaffung und Vermietung von beweglichen Anlagen keineswegs von vornherein beabsichtigt war, sondern erst nachträglich, und zwar nach Einführung des § 108e EStG, planmäßig ins Auge gefasst" worden sei. Diese Behauptung ist unrichtig.

Vielmehr ist die Y - wie oben ausgeführt - seit ihrer Gründung in 1990 mit der Vermietung von beweglichen Wirtschaftsgütern befasst. Bereits in den Jahren 1990 bis 1997 fanden umfangreiche Investitionen in das Anlagevermögen statt, wobei es sich hierbei insbesondere um die Anschaffung von technischen Anlagen und Maschinen sowie von Betriebs- und Geschäftsausstattung, also um bewegliche Wirtschaftsgüter, handelte. Das Anlagevermögen wurde seit Gründung der Gesellschaft stets zur Gänze vermietet. Die Anschaffung und Vermietung von beweglichen Anlagen war somit eindeutig seit Gründung der Y in 1990 beabsichtigt.

2.4. Fremdüblichkeit der Geschäftsfälle

Weiters führt das Finanzamt aus, dass eine zweimalige Vermögenstransaktion mit anschließender Rückvermietung eine "umständliche und ungewöhnliche Gestaltung" darstelle. Dies trifft nicht zu, weil die Durchführung der konkreten Bestellung durch die Einkaufsabteilung der Z-AG ausschließlich der Lukrierung günstiger Einkaufskonditionen dient, wie sie auch sonst im Wirtschaftsleben durch Verwendung gemeinsamer Einkaufsorganisationen durch mehrere Unternehmen durchaus üblich ist. Auch im Fall der Y wurde dieses Ziel in betriebswirtschaftlich effizienter Form verfolgt. Eine umständliche Vorgangsweise kann daran nicht erblickt werden, da die Z-AG lediglich die Bestellung der Anlagegüter und die spätere Fakturierung an die Y zu besorgen hatte. Erwerb und Vermietung sind im übrigen auch bei fremden Leasinggesellschaften keine umständlichen oder unüblichen Vorgänge.

Z-AG und Y sind jeweils eigene Kapitalgesellschaften mit eigenen, unterschiedlich besetzten Organen. Der Umstand, dass die Y eine Konzerngesellschaft (verbundenes Unternehmen iSd HGB) der Z-AG ist, erlaubt es nicht, bei der Berechnung des Investitionszuwachses die Investitionssummen der Z-AG und der Y zusammenzurechnen. Die Bestimmungen des § 108e EStG stellen nämlich auf den einzelnen Körperschaftsteuerpflichtigen Rechtsträger ab, nicht hingegen auf Konzerne. Die vom Finanzamt angestellte Betrachtung der "Investitionstätigkeit der beiden Gesellschaften für Zwecke der Berechnung der Investitionszuwachsprämie als eine Einheit" ist im Gesetz nicht gedeckt und daher unzulässig.

2.6 Auslagerung des Asset Management ist nicht unüblich

Für die Verlagerung der Investitionstätigkeit in die Y waren betriebswirtschaftliche Gründe maßgebend, die eine missbräuchliche Investitionstätigkeit durch die Y jedenfalls ausschließen. Die betriebswirtschaftliche Literatur beurteilt die Aufteilung verschiedener betrieblicher Funktionen zwischen Gesellschaften innerhalb eines Konzerns auch als Ausfluss der unterschiedlichen Interessenlagen, wobei nur jeden der beiden Vertragspartner Vorteile erzielt werden können.

Die Vornahme der wesentlichen inländischen Sachinvestitionen in einer zentralen Asset Management Gesellschaft wird von vielen Konzernen seit Jahren erfolgreich gehandhabt, um - im Einzelfall durchaus unterschiedliche -organisatorische, bilanzpolitische, gesellschaftsrechtliche und haftungsrechtliche Aspekte optimal zu berücksichtigen.

Die in 1990 begonnene Verlagerung der Investitionstätigkeit der Z-AG in eine gesondert geführte Konzerngesellschaft, die Y, führte dazu, dass

- die Investitionsentscheidungen auf die Ebene der Tochtergesellschaft verlagert wurden, damit eine Entlastung des Vorstandes der Z-AG erreicht wurde,*
- in der Bilanz der Z-AG die Zugänge in das Sachanlagevermögen insoweit wegfallen und daher bessere Bilanzkennzahlen erreicht werden,*
- im Falle eines Verkaufs einzelner Produktionszweige die Weiternutzung von Anlagen durch den Erwerber nach Eintritt in die Mietvereinbarung möglich ist,*
- die Trennung des in der Asset Management Gesellschaft vorhandenen Vermögens von der operativen Gesellschaft in haftungsrechtlicher Hinsicht erreicht wird.*

Die Einführung der Investitionsbegünstigung gemäß § 108e EStG war und ist für die Auslagerung des Asset Managements nicht bestimmend. Wäre dieser Umstand ein Beweggrund gewesen, so hätte die Y bereits für die in 2002 in der Z-Gruppe getätigten Investitionen als Asset Manager fungiert und damit insgesamt eine höhere Investitionszuwachsprämie beansprucht.

3. ZUSAMMENFASSUNG

Zusammenfassend ergibt sich somit, dass die Y nach den Bestimmungen des § 108e EStG Anspruch auf Zuerkennung der befristeten Investitionszuwachsprämie gemäß unserem Antrag vom 16.12.2004 hat. In diesem Antrag wurden aus der gesamten Investitionssumme der Y jene Wirtschaftsgüter ordnungsgemäß ausgeschieden, für die eine Investitionszuwachsprämie nicht zusteht.

Eine unübliche oder gar missbräuchliche Vorgangsweise, welche die bescheiderlassende Behörde in der seit 1990 erfolgten Auslagerung der Investitionstätigkeit in die Y als Asset Management Gesellschaft für den inländischen Konzern der Z-AG erblickt, liegt nicht vor. Die Anwendung der Vorschriften der §§ 21 ff BAO führt zu keiner anderen Beurteilung. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH liegt Missbrauch dann nicht vor, wenn für die gewählte Gestaltung ein wirtschaftlicher Grund vorliegt. Im gegenständlichen Fall gab es für die Auslagerung des Asset Managements eine Vielzahl von Gründen, die bei der Darstellung der Berufungsgründe angeführt sind.

Das Finanzamt legte die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat Juli 2005 ohne weiteres zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 108e Abs. 1 1. Satz EStG 1988 kann für den Investitionszuwachs bei prämiengünstigten Wirtschaftsgütern eine Investitionszuwachsprämie von 10% geltend gemacht werden.

Gemäß § 108e Abs. 2 1. Satz leg. cit. sind prämiengünstige Wirtschaftsgüter ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens (mit den in § 108e Abs. 2 leg. cit. angeführten Ausnahmen).

Gemäß § 22 BAO kann durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden.

Wie der unabhängige Finanzsenat bereits mit Berufungsentscheidung vom 25. Oktober 2004, RV/1050-W/03 entschieden hat, sind neu gegründete Leasingunternehmen nicht von der IZP ausgeschlossen. Dasselbe hat grundsätzlich auch für Unternehmen zu gelten, die zwar nicht neu gegründet wurden, jedoch bisher überhaupt nicht oder seit längerem keine Wirtschaftsgüter vermietet haben.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird als Missbrauch im Sinne des § 22 BAO eine rechtliche Gestaltung angesehen, die im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung ungewöhnlich und unangemessen ist und nur auf Grund der damit verbundenen Steuerersparnis verständlich wird. Dabei bildet im Allgemeinen nicht ein einziger Rechtsschritt, sondern eine Kette von Rechtshandlungen den Sachverhalt, mit dem die Folge des § 22 Abs. 2 BAO verbunden ist. Ein Missbrauch kann demnach in der dem tatsächlichen Geschehen nicht angemessenen Hintereinanderschaltung mehrerer rechtlicher Schritte bestehen. Für die Beurteilung einer Gestaltung als Missbrauch kommt es nicht darauf an, ob der Tatbestand der anzuwendenden Rechtsnormen stärker oder weniger stark an das Zivilrecht anknüpft (vgl. zB VwGH 22.9.2005, 2001/14/0188).

Das Finanzamt sieht im Berufungsfall den Missbrauchstatbestand als erfüllt an, weil sich bei der Z-AG kein Investitionszuwachs ergeben hätte und die mit der IZP zusammenhängenden Wirtschaftsgüter deshalb zuerst durch Z-AG angeschafft, in der Folge jedoch an die Bw weiterveräußert und von dieser an die Z-AG vermietet wurden.

Der Steuerpflichtige ist grundsätzlich nicht gehindert, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts so einzusetzen, dass die geringste Steuerbelastung erzielt wird (bzw. – wie im Berufungsfall – den günstigsten steuerlichen Effekt zu erzielen). Im Falle einer rechtlichen Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet, ist zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn

man den abgabenersparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuererminderung einfach unverständlich ist. Können daher beachtliche außersteuerliche Gründe für eine - wenn auch ungewöhnliche - Gestaltung angeführt werden, ist ein Missbrauch auszuschließen (vgl. nochmals VwGH 22.9.2005, 2001/14/0188).

Das Finanzamt hat in der Begründung zum angefochtenen Bescheid ausgeführt, dass eine Gestaltung wie im gegenständlichen Fall („zweimalige Vermögenstransaktion mit anschließender Rückvermietung“) steuerrechtlich nur dann unbeanstandet zu übernehmen wäre, wenn es dafür hinreichende außersteuerliche wirtschaftliche oder rechtliche Gründe gebe.

Die Bw hat in der Berufung als Grund für die Anschaffung durch die Z-AG vorgebracht, dass die Durchführung der Bestellung durch deren Einkaufsabteilung der der Lukrierung günstiger Einkaufskonditionen gedient habe. Die Z-AG habe lediglich die Bestellung der Anlagegüter und die spätere Fakturierung an die Bw zu besorgen gehabt.

Für den unabhängigen Finanzsenat steht es im Berufungsfall außer Zweifel, dass von Seiten Konzerns der Bw vor allem eine Maximierung der IZP angestrebt und deshalb die Wirtschaftsgüter (letztlich) von der Bw angeschafft wurden. Die Bw war auch grundsätzlich nicht gehindert, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts so einzusetzen, um den günstigsten steuerlichen Effekt zu erzielen. Nur allein durch den (zusätzlichen) Umstand, dass die mit der IZP zusammenhängenden Wirtschaftsgüter nicht unmittelbar von der Bw, sondern über die Z-AG angeschafft wurden, kann der Missbrauchtatbestand nicht als erfüllt beurteilt werden. Dass Missbrauch auch dann vorgelegen hätte, wenn die Bw die gegenständlichen Wirtschaftsgüter unmittelbar selbst angeschafft hätte, hat das Finanzamt nicht behauptet und kann vom unabhängigen Finanzsenat - auch im Hinblick auf den Umstand, dass die Bw in den drei Jahren zuvor keine Investitionen getätigt hat – nicht erkannt werden. Hätte der Gesetzgeber im Zusammenhang mit der IZP bestimmte (fremdübliche) Gestaltungsmöglichkeiten im Konzern ausschließen wollen (zB Ausschluss der Inanspruchnahme einer höheren IZP durch Neugründung von Gesellschaften im Konzern oder durch Gesellschaften, die bisher oder seit längerem keine Wirtschaftsgüter vermietet haben), so hätte er dies im Gesetz ausdrücklich zu bestimmen gehabt.

Der Berufung war daher – ohne auf die Frage des außersteuerlichen Grundes einzugehen – Folge zu geben.

Graz, am 31. Mai 2006