

GZ. RV/0138-G/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Rauschenberger Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., gegen die Bescheide des Finanzamtes Leibnitz betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1998 bis 2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit eines allfälligen sich aus dieser Entscheidung ergebenden Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Firmen RW-GmbH und FF-GmbH wurden als übertragende Gesellschaften mit der KF GmbH als übernehmende Gesellschaft verschmolzen. Gleichzeitig wurde der Teilbetrieb RW-Fabrik von der KF-GmbH "rückwirkend zum 1.10.1998 auf der Grundlage der Schlussbilanzen zum 30.9.1998" (Seite 2 des Umgründungsplanes) abgespalten und zur Aufnahme in die am 31.12.1998 ins Firmenbuch neu eingetragene M-GmbH übertragen. Am 18.9.1999 erfolgte die Eintragung der Änderung der Firma – ähnlich wie die nach Verschmelzung gelöschte Firma - auf RW2-GmbH (die hier die Berufungswerberin ist).

1. Abtretung Fruchtgenussrecht

Zum Sachverhalt wird auf die Ausführungen in der Berufungsentscheidung zur Geschäftszahl RV/136-G/03 verwiesen.

Strittig ist, ob Zahlungen im Zusammenhang mit der Vereinbarung über die "Abtretung des Fruchtgenussrechtes" - ausgehend vom ursprünglich mit der RW-GmbH vereinbarten Mietzins - Mietvorauszahlungen und – ausgehend vom Differenzbetrag zwischen diesem Mietzins und dem erhöhten Mietzins - darüber hinaus verdeckte Ausschüttungen der RW-GmbH an WM (so die Ansicht des Finanzamtes) oder zur Gänze bei der Bw. aufwandswirksame (und bei WM nicht steuerpflichtige) Ablösezahlungen (so die Bw.) sind.

2. Abschreibung Gebäudeadaptierungen

Zum Sachverhalt wird auf die Ausführungen in der Berufungsentscheidung zur Geschäftszahl RV/136-G/03 verwiesen.

Strittig ist, ob Adaptierungen am geleasten Betriebsgebäude über die Mindestdauer des Leasingvertrages, also über 15 Jahre (so die Bw.) oder unter Anwendung eines AfA-Mischsatzes von 3,5 % (so das Finanzamt) abzuschreiben sind.

3. Abschreibung Heizungs- und Sanitärinstallationen

Zum Sachverhalt wird auf die Ausführungen in der Berufungsentscheidung zur Geschäftszahl RV/136-G/03 verwiesen.

Strittig ist, ob ein Teil der Kosten von Heizungs- und Sanitärinstallationen im geleasten Betriebsgebäude im Betrag von 59.594 S über die Mindestdauer des Leasingvertrages, also über 15 Jahre (so die Bw.) oder unter Anwendung eines AfA-Mischsatzes von 3,5 % (so das Finanzamt) abzuschreiben sind.

4. Abschreibung Werkzeugkosten

Die Firma A (vormals Firma F) verrechnete der Bw. für die Lieferung von Werkzeugen Entgelte im (Netto-)Betrag von jeweils 1.350.300 S (Rechnungen vom 28. Oktober 1998 und vom 26. Februar 1999).

Für diese Werkzeuge nahm die Bw. bei der Berechnung der Absetzung für Abnutzung eine 3-jährige Nutzungsdauer an.

Das Finanzamt hingegen unterstellt für diese Werkzeuge eine 5-jährige Nutzungsdauer, wobei es für die Rechnung vom 26. Februar 1999 betreffende Werkzeuge einen Aufwand im Betrag von 402.000 S wegen außergewöhnlicher wirtschaftlicher Abnutzung zuließ.

Das Finanzamt begründet dies im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat mit dem Fax der Firma A vom 30. Mai 2000, wonach "Werkzeugkosten, Bearbeitungswerkzeuge, Prüfmittel und Vorrichtungen nicht verwendbar seien, ausgenommen jedoch jene für die Typen A, B, C und D. Aus dem Deckblatt geht hervor, dass daraus zu ersehen sei, "welche Werkzeuge vom alten System - Baugröße 63 im Servokonzept und im neuen Asynchronkonzept in Baugröße 71 verwendet werden können".

Im Zuge der Erörterung der Sach- und Rechtslage am 4. Juli 2003 gab die Bw. (außerhalb der Niederschrift) an, die in der Aufstellung genannten Maschinen würden wegen fehlender Marktakzeptanz nicht erzeugt und die im Fax-Deckblatt genannten Maschinen seit mehreren Jahren nicht mehr hergestellt werden.

Von der Firma A bekam der Prüfer die Auskunft, die Werkzeuge seien für die Produktion der neuen Motortypen hergestellt worden. Damit sei auch eine Serie von neuen Motoren - erinnerlich bis zum Jahr 2000 oder 2001 - produziert und an die Bw. geliefert worden. Da die neuen Maschinen mit diesen Motoren am Markt keinen besonders guten Absatz erzielten, seien seit dem Jahr 2000 bzw. 2001 bis heute keine weiteren Motoren mit diesen Werkzeugen von der Firma A für die Bw. hergestellt worden. Wollte die Bw. die Produktion der neuen Serie zukünftig fortsetzen wollen und die Motoren bei der Firma A bestellen, dann würden diese Werkzeuge wieder verwendet werden (siehe Stellungnahme des Prüfers vom 14. Juli 2003).

Strittig ist, ob Kosten für von der Firma A angefertigte Werkzeuge für die Erzeugung von elektrischen Antriebsmotoren im Betrag von jeweils 1.350.300 S (1998) und – nach unstrittigem Abzug von 402.000 S wegen außergewöhnlicher wirtschaftlicher Abnutzung – 948.300 S (1999) über 3 Jahre (so die Bw.) oder über 5 Jahre (so das Finanzamt) abzuschreiben sind.

5. Abschreibung Entwicklungskosten für Werkzeuge

Die Firma A verrechnete der Bw. für Entwicklungskosten für Werkzeuge Entgelte im (Netto-)Betrag von 227.500 S und 161.000 S (Rechnungen vom 28. Oktober 1998), im (Netto-)Betrag von 200.000 S (Rechnung vom 29. September 1999) und im (Netto-)Betrag von 227.500 S (Rechnung vom 5. September 2000).

Grundlage dafür ist eine "Entwicklungs- und Liefervereinbarung". Nach dieser Vereinbarung verpflichtet sich - so Punkt 1 - die Firma A zur "Grundsatzentwicklung" für das Antriebssystem der von der Bw. erzeugten Maschinen der Type R******, und zwar von den Maschinentypen A, B, C und D. Weiters verpflichtete sie sich zur Konstruktion und Schaffung der serienmäßigen Fertigungs- und Montageeinrichtungen für die Antriebseinheiten, zur Lieferung von Mustermotoren mit den Typenbezeichnungen der G*****motoren A und B samt den dazugehörigen Zeichnungen, Datenblättern und Messprotokollen, weiters zur Entwicklung und Lieferung von Mustermotoren der Typen C und D mit elektronischem Servoregler und Gebersystem, speziell geeignet für den Einbau in das R*****-Antriebssystem samt den dazugehörigen Dokumentationen, wie Zeichnungen, Datenblättern und Messprotokollen, zur Durchführung von Dauerlauftests der entwickelten und gelieferten Motoren mit Dokumentation der Lebensdauer, zur Weiterentwicklung und Optimierung der Vertragsprodukte bis zur Nullserie und Serienfreigabe in enger Zusammenarbeit und Abstimmung mit der Bw., zur Lieferung der Serienmotoren nach erfolgter Freigabe durch die Bw, zur künftigen Weiterentwicklung dieser Motortypen, sofern dies notwendig sei oder von der Bw. begründeterweise gefordert werde, sowie zur Vornahme von Änderungen an den Vertragsprodukten, soweit dies von der Bw. gewünscht werde. Hinsichtlich der technischen Spezifizierungen werde auf die Anlagen 1 bis 6, hinsichtlich der Fristen auf die Anlagen 2.5 bis 5.6 verwiesen. Im Gegenzug verpflichtet sich - so Punkt 2 der Vereinbarung - die Bw., die Firma A bei der Erbringung der Leistungen zu unterstützen, zur Übernahme der anteiligen Entwicklungs- und Werkzeugkosten, wobei bezüglich des Kostenanteils der Bw. und der Zahlungsmodalitäten auf die Anlagen 2.1 bis 6.1/2.2 bis 6.2 verwiesen werde. Druck- und Spritzgusswerkzeuge sowie die Strangpressprofile zur Serienfertigung des Vertragsproduktes würden nach Bezahlung durch die Bw. deren Eigentum. Fertigungs- und Montageeinrichtungen sowie die Prüfmittel seien und blieben im Eigentum der Firma A. Hinsichtlich der Wartung und Lagerung dieser Werkzeuge werde vereinbart, dass eine ehestmögliche Prüfung der von der Firma A gelieferten technischen Unterlagen, Mustermotoren und Dokumentationen, damit die Serienproduktion durch diese ehestmöglich aufgenommen werden könne, und, soweit die technische Tauglichkeit der Mustermotoren gegeben sei, deren ehestmögliche schriftliche Freigabe, und zwar im derzeit bestehenden

Usus; nach Serienfreigabe die Abnahme der von der Firma A gefertigten Produkte, wobei hinsichtlich der Abnahmemenge, der vereinbarten Preise und der Zahlungsmodalitäten auf Anlagen 2.3 bis 6.3/Anlagen 2.4 bis 6.4 dieses Vertrages verwiesen werde; Bezahlung der vereinbarten Entgelte, wobei ebenfalls auf Anlagen 2.3 bis 6.3/Anlagen 2.4 bis 6.4 verwiesen werde, wie auch der durch technische Änderungen bzw. Weiterentwicklungen im Betrieb der Firma A anfallenden Mehrkosten. Bis zur vollständigen Bezahlung dieser Entgelte verblieben die Vertragsprodukte im unbeschränkten Vorbehaltseigentum der Firma A. Weiters enthält die Vereinbarung Aussagen zu den "gemeinsamen Rechten und Pflichten der Vertragsparteien" (Punkt 3), zu den "Unterlagen" (Punkt 4) und zu "Gewährleistung und Gefahrenübergang" (Punkt 6). Die Vertragsdauer sei - so Punkt 5 der Vereinbarung - zeitlich beschränkt mit der vollständigen Erfüllung der den Vertragsparteien nach den Vertragspunkten 1 und 2 obliegenden Verpflichtungen. Nach Punkt 7 der Vereinbarung verbleiben die von der Firma A geleisteten Entwicklungen deren geistiges Eigentum. Patente, Musterschutz-, Marken- und Urheberrechte, die die Firma A im Zusammenhang mit der Entwicklung von Vertragsprodukten selbst erlange oder von dritter Seite erwerbe, würden von der Bw. nicht beansprucht, sondern verblieben allein bei der Firma A.

Die Bw. zog die oben genannten Beträge sofort zur Gänze als Betriebsausgabe (Aufwand) im jeweiligen Wirtschaftsjahr ab.

Das Finanzamt gestand der Bw. jedoch unter Annahme einer 5-jährigen Nutzungsdauer lediglich eine Verteilung des Aufwandes zu.

Strittig ist, ob Entwicklungskosten für Werkzeuge der Firma A im Betrag von 388.500 S (1998), 200.000 S (1999) und 227.500 S (2000) sofort abzugsfähig (so die Bw.) oder über 5 Jahre (so das Finanzamt) abzuschreiben sind.

6. Abschreibung Gravureinsatzkosten

Der Bw. wurde von der Firma M ein Betrag von 254.100 S für die Fertigung von Gravureinsätzen für die Druckgussform von Maschinengehäuseblöcken verrechnet (Rechnung vom 30. Oktober 1998).

Die Bw. machte diesen Aufwand sofort zur Gänze als Betriebsausgabe geltend. Das Finanzamt aktivierte diesen Betrag und lässt lediglich die Verteilung des Aufwandes über fünf Jahre zu.

Strittig ist, ob Kosten für die Gravureinsätze im Betrag von 254.000 S (1998) als bloße Reparaturkosten sofort abzugsfähig (so die Bw.) oder über 5 Jahre verteilt (so das Finanzamt) abzuschreiben sind.

Die Bw. beantragt die Festsetzung der Körperschaftsteuer mit 29.996,44 € (1998), 0 € (1999) und 7.993,29 € (2000). Weiters beantragt die Bw. die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Die Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz ohne vorhergehende Berufungvorentscheidung zur Entscheidung vorgelegt.

Am 4. Juli 2003 wurde in Anwesenheit der Parteien die Sach- und Rechtslage erörtert. Die Bw. nahm dabei ihren Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Abtretung Fruchtgenussrecht

Die Bw. verweist zur Begründung auf ihre Ausführungen in der zur Geschäftszahl RV/136-G/03 erhobenen Berufung.

Die Berufung wird diesbezüglich als unbegründet abgewiesen. Zur Begründung wird auf Punkt 3 der Erwägungen der zur Geschäftszahl RV/136-G/03 ergangenen Berufungsentscheidung verwiesen.

2. Abschreibung Gebäudeadaptierungen

Die Bw. verweist zur Begründung auf ihre Ausführungen in der zur Geschäftszahl RV/136-G/03 erhobenen Berufung.

Die Berufung wird diesbezüglich als unbegründet abgewiesen. Zur Begründung wird auf Punkt 4 der Erwägungen der zur Geschäftszahl RV/136-G/03 ergangenen Berufungsentscheidung verwiesen.

3. Abschreibung Heizungs- und Sanitärinstallationen

Die Bw. verweist zur Begründung auf ihre Ausführungen in der zur Geschäftszahl RV/136-G/03 erhobenen Berufung.

Die Berufung wird diesbezüglich als unbegründet abgewiesen. Zur Begründung wird auf Punkt 4 der Erwägungen der zur Geschäftszahl RV/136-G/03 ergangenen Berufungsentscheidung verwiesen.

4. Abschreibung Werkzeugkosten

Die Bw. bringt im Wesentlichen vor, die Abschreibung über 5 Jahre sei rechtswidrig, weil die mit diesen Werkzeugen erzeugten Elektromotoren für den Einbau in ihre Maschinen ungeeignet seien und von den Kunden aus technischen Gründen abgelehnt würden. Für sie seien die an sich verwendbaren Werkzeuge deshalb unbrauchbar. Damit erzeugte Motoren würden für Versuche verwendet, wobei es sich dabei um zwei bis fünf Stück pro Jahr handle.

Gemäß § 7 Abs. 1 EStG 1988 sind bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung.

Gemäß § 8 Abs. 4 EStG 1988 sind Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung zulässig.

Im Hinblick auf die von der Bw. wegen der Nichtbenutzbarkeit der Werkzeuge vorzunehmenden Absetzung für außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung, die spätestens im letzten Streitjahr zur gänzlichen Geltendmachung des Aufwandes geführt hätte, wird der Berufung diesbezüglich Folge gegeben.

5. Abschreibung Entwicklungskosten für Werkzeuge

Die Bw. bringt unter Hinweis auf eine der Berufung beigelegte "Entwicklungs- und Liefervereinbarung" im Wesentlichen vor, es lägen keine aktivierungsfähigen Wirtschaftsgüter vor, weil die Wirtschaftsgüter im Eigentum der Firma A stünden. Sie selbst sei nur zur Übernahme der anteiligen Entwicklungskosten verpflichtet. Sie habe lediglich Anspruch auf Druck- und Spritzgusswerkzeuge sowie auf Strangpressprofile zur Serienfertigung des Vertragsproduktes.

Gemäß § 203 Abs. 2 HGB sind Gegenstände des Anlagevermögens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen gemäß § 204, anzusetzen. Gemäß Abs. 2 sind Anschaffungskosten die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen sind abzusetzen.

Anschaffungskosten sind alle Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Dazu gehören auch Verbindlichkeiten, die der Erwerber als Gegenleistung für die Übertragung eines Vermögensgegenstandes übernimmt (VwGH 28. November 2001, 99/13/0254).

Wie aus den genannten Rechnungen der Firma A hervorgeht, sind die Entwicklungskosten einzelnen Motoren bzw. Maschinen ("Projekte") zuzuordnen. Dabei handelt es sich jedoch um jene Motoren bzw. Maschinen, die - wie im vorhergehenden Streitpunkt näher ausgeführt - wegen fehlender Marktakzeptanz nicht hergestellt werden.

Im Hinblick auf die von der Bw. wegen der Nichtbenutzbarkeit der Werkzeuge vorzunehmenden Absetzung für außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung, die spätestens im letzten Streitjahr zur gänzlichen Geltendmachung des Aufwandes führt, wird der Berufung - obwohl eine Aktivierung der Entwicklungskosten sonst vorzunehmen gewesen wäre - diesbezüglich Folge gegeben.

6. Abschreibung Gravureinsatzkosten

Die Bw. bringt im Wesentlichen vor, die Abschreibung über 5 Jahre sei rechtswidrig, weil es sich bei den Gravureinsätzen lediglich um Teile von Druckgusswerkzeugen handle, und zwar um jene, welche das Firmenlogo beinhalteten. Es hätten an Werkzeugen die beschädigten Einsätze, die das Firmenlogo enthielten repariert werden müssen. Dies sei durch Erneuerung der Gravureinsätze geschehen. Mit der Anschaffung von Reparaturmaterial sei kein eigenes Wirtschaftsgut in Form von Werkzeugen geschaffen worden.

Gemäß § 203 Abs. 1 HGB sind Gegenstände des Anlagevermögens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen gemäß § 204, anzusetzen. Gemäß Abs. 2 sind Anschaffungskosten die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. ... Gemäß Abs. 3 sind Herstellungskosten die Aufwendungen, die für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. ...

Das Finanzamt stützt seine Entscheidung im Wesentlichen unter Hinweis auf VwGH 25. Februar 1954, 2959/51, auf die Rechtsmeinung, dass ein neues Wirtschaftsgut mit neuer Nutzungsdauer dann anzunehmen sei, wenn ein unbrauchbar gewordenes oder in seiner Brauchbarkeit wesentlich gemindertes Wirtschaftsgut durch Instandsetzung durch

längere Zeit wieder verwendungsfähig gemacht wird. Das Druckgusswerkzeug, in das der Gravureinsatz eingebaut werde, scheine nachweislich seit Jahren nur mehr mit einem Buchwert von 1 S im Anlagenverzeichnis auf (Stellungnahme des Prüfers zur Berufung).

Mit diesen Ausführungen vermag das Finanzamt nicht zu überzeugen. Wie der Gerichtshof im vom Finanzamt genannten Erkenntnis ausgeführt hat, sind Aufwendungen für die *Generalreparatur* beweglicher Güter des Anlagevermögens als weitere Anschaffungskosten auf die voraussichtlich weitere Nutzungsdauer des generalreparierten Wirtschaftsgutes aufzuteilen. Dass es sich beim Austausch der Gravureinsätze um eine Generalreparatur des Druckgusswerkzeugs gehandelt hätte, wurde vom Finanzamt nicht festgestellt. Die Tatsache, dass das (noch benutzte) Druckgusswerkzeug bereits seit Jahren abgeschrieben war, bedeutet nicht, dass es nicht verwendungsfähig (bzw. generalreparaturbedürftig) war, sondern zeigt bloß, dass die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer durch die Bw. zu niedrig angesetzt war.

Der Berufung wird diesbezüglich Folge gegeben.

Ein Investitionsfreibetrag kann für die bloße Reparatur der Druckgusswerkzeuge nicht geltend gemacht werden.

Berechnung der körperschaftsteuerlichen Hinzurechnungen/Korrekturen

		1998	1999	2000
Einkünfte aus Gw-Betrieb lt.		1.345.659,00	401.273,00	686.353,00
Erkl.				
Aufwand f. Ablöse	Pkt. 1 BE	550.000,00	550.000,00	550.000,00
Fruchtgenussrecht				
Abschreibung	Pkt. 2 BE	-	305.388,89	305.388,89
Gebäudeadaptierung				
Abschreibung Heizungs- und San.	Pkt. 3 BE	- -	2.167,00	-
				2.167,00
IFB	-	156.452,00	-	139.527,00
				-
USt-Passivierung	It. BP	- -	9.712,00	-
				58.238,00

VA Vermietung Wien	lt. BP	-	-	162.838,00
Kürzung Forschungsfreibetrag	lt. BP	18.741,00	102.301,00	85.541,00

Einkünfte aus Gw-Betrieb lt. **1.757.948,00** **1.207.556,89** **1.709.240,89**

BE

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Graz, 29. August 2003