



GZ. RV/0076-G/04

miterledigt RV/0898-G/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufung der Bw., vom 8. September 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 5. August 2003 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2002 und über die Berufung vom 29. August 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes X. vom 14. Juni 2007 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für die Jahre 2003 und 2004 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.), ein im Bereich der Druckgusserzeugung tätiger Industriebetrieb, war bis 2001 in der Rechtsform einer GmbH geführt worden. Mit Generalversammlungsbeschluss vom 12. Dezember 2001 war ihre Umwandlung in eine GmbH & Co KG nach den Bestimmungen des Umwandlungsgesetzes (UmwG) erfolgt. Das Vermögen der bisherigen GmbH war dabei zum Stichtag 31. März 2001 im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die neue Personengesellschaft übertragen worden. Gleichzeitig war der neuen KG eine KomplementärGmbH als Arbeitsgesellschafterin beigetreten.

Sowohl die ehemalige GmbH als auch die neue GmbH & Co KG legten ihren Gewinnermittlungen den 31. Dezember als Bilanzstichtag zu Grunde.

Im Rahmen der Abgabenerklärungen für das Jahr 2002 machte die Bw. eine Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 (IZP) in Höhe von 89.661,31 € geltend. Dem Antrag lagen als Vergleichszeitraum die Jahre 2000 und 2001 zu Grunde, wobei 2001 in die Zeiträume Jänner bis März und April bis Dezember gegliedert war. Mit dem Jahr 2000 und dem Rumpfwirtschaftsjahr Jänner bis März 2001 hatte die Bw. die von ihrer Rechtsvorgängerin in dieser Zeit getätigten Investitionen in die Berechnungsgrundlage für die IZP 2002 einbezogen. Lediglich das Rumpfwirtschaftsjahr April bis Dezember 2001 betraf Eigeninvestitionen der Bw.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Nachschau nach § 146 BAO vertrat die Prüferin die Ansicht, der Berechnung der IZP 2002 seien die durchschnittlichen Investitionen der Jahre 1999 – 2001 heranzuziehen. Bei Umwandlungen nach den Bestimmungen des Umgründungssteuergesetzes (UmgrStG) sei auf die Verhältnisse des Rechtsvorgängers abzustellen. In Hinblick auf die Gesamtrechtsnachfolge unter Beibehaltung des bisherigen Bilanzstichtags stelle das Jahr 2001 in Analogie zur Behaltefrist beim Investitionsfreibetrag (IFB) und zur Fristenberechnung bei der Absetzung für Abnutzung (AfA) ein einheitliches Wirtschaftsjahr dar, zumal sowohl die Bw. als auch deren Rechtsvorgängerin das Kalenderjahr als Gewinnermittlungszeitraum gewählt hätten.

Der Rechtsansicht der Prüferin folgend setzte das Finanzamt X (FA) die IZP für das Jahr 2002 mit Bescheid vom 4. August 2003 mit einem Betrag von 46.289,48 € fest.

In der dagegen eingebrachten Berufung verwies die Bw. zunächst auf den Umgründungsvorgang, durch welchen das bisherige Steuersubjekt (die GmbH) mit Ablauf des 31. März 2001 beendet worden sei. Daraus habe sich das Rumpfwirtschaftsjahr vom 1. Jänner bis 31. März 2001 ergeben. Per 1. April 2001 sei die GmbH & Co KG entstanden, welche – im Gegensatz zu ihrer Rechtsvorgängerin - kein eigenes Steuersubjekt darstelle. Deren Einkünfte seien für das Rumpfwirtschaftsjahr 1. April bis 31. Dezember 2001 lediglich gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festzustellen gewesen. Im Kalenderjahr 2001 seien demnach zwei aufeinander folgende, gesonderte Wirtschaftsjahre vorgelegen, deren Zusammenrechnung dieser wesentliche, rechtliche Unterschied verbiete.

Weiters argumentierte die Bw., der Gesetzgeber bediene sich in § 108 e EStG bewusst einer differenzierten Terminologie. Einerseits verwende er für das Anspruchsjahr den Begriff Kalenderjahr, andererseits beziehe er sich beim Vergleichszeitraum auf das Wirtschaftsjahr. Damit werde zum Ausdruck gebracht, dass Letzterer nicht nur volle Kalenderjahre sondern auch Rumpfwirtschaftsjahre umfassen könne.

Bei der Ermittlung des Investitionszuwachses habe man sich an die Aussagen der Einkommensteuerrichtlinien 2000 (EStR) gehalten. Nach Rz 8221 EStR seien beim

Vergleichszeitraum ausdrücklich auch Rumpfwirtschaftsjahre zu berücksichtigen. Gemäß Rz 8222 EStR sei bei Umgründungsmaßnahmen im Sinne des UmgrStG auf die Verhältnisse des Rechtsvorgängers abzustellen. Dabei sei zu berücksichtigen, dass Umgründungen auf einen Zwischenstichtag das laufende Wirtschaftsjahr beendeten, was etwa auch bei der Behaltefrist für den IFB zu beachten sei (UmgrStR 2002 Rz 468, 472 ff; EStR Rz 3810).

Die von ihr vertretene Rechtsansicht werde auch durch die Aussagen der EStR zur Berechnung des erhöhten Forschungsfreibetrages (FFB) gestützt, welche auf Fälle von Umgründungen analog anwendbar seien (Rz 1315, 1319ff, 1323).

Da aus dieser Rechtslage für den hier vorliegenden Fall einer Umgründung ohne Schaffung einer neuen betrieblichen Einheit zwingend zwei getrennte Wirtschaftsjahre für 2001 resultierten, beantrage sie eine erklärungs-gemäße Festsetzung der IZP für 2002.

In einer Stellungnahme zum Berufungsvorbringen verwies die Prüferin darauf, dass die beiden Rumpfwirtschaftsjahre im Jahr 2001 lediglich Folge eines Umgründungsvorganges mit Gesamtrechtsnachfolge und Buchwertfortführung seien. In Hinblick auf den Bilanzstichtag 31. Dezember bei beiden Gesellschaften liege bei der Bilanzierung kein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr vor.

Der Gesetzgeber habe den Begriff Kalenderjahr in § 108e EStG lediglich wegen des (Anmerkung UFS: damals noch) auf die Jahre 2002 und 2003 beschränkten IZP-Anspruchs verwendet. Für den Vergleichszeitraum sei bei der Normierung nur ein Abstellen auf Wirtschaftsjahre möglich gewesen, weil viele Abgabepflichtige vom Kalenderjahr abweichend bilanzierten. In Bezug auf Rumpfwirtschaftsjahre hätten die EStR Sachverhalte mit Neugründungen oder Umstellung des Bilanzstichtages vor Augen. Auf den Spezialtatbestand von Umgründungsmaßnahmen mit Gesamtrechtsnachfolge werde dagegen weder im Gesetz noch in den EStR ausdrücklich Bezug genommen. Allerdings sei den Rz 121 - 123 Umgründungssteuerrichtlinien (UmgrStR) die strenge Betriebsbezogenheit des Investitionszuwachses und die Maßgeblichkeit der Verhältnisse des Rechtsvorgängers beim Rechtsnachfolger explizit zu entnehmen. In Analogie zur Fristenberechnung bei der AfA und bei un versteuerten Rücklagen seien auch beim Vergleichszeitraum iS § 108e EStG durch Umgründungsvorgänge mit Gesamtrechtsnachfolge entstandene Rumpfwirtschaftsjahre als ein Wirtschaftsjahr zu beurteilen.

Die Bw. hielt diesen Ausführungen der Prüferin in einer Stellungnahme im Wesentlichen ihre bisherige Argumentation entgegen. Ergänzend verwies sie auf den Inhalt der die Bestimmung des § 8 Abs.1 UmgrStG präzisierenden Rz 465 UmgrStR. Demnach ende mit Ablauf des Umwandlungsstichtags sowohl die persönliche als auch die sachliche Steuerpflicht der

übertragenden Körperschaft. Am Folgetag beginne das erste Wirtschaftsjahr der Nachfolgegesellschaft. Es lägen somit klar zwei getrennt Wirtschaftsjahre vor.

Zudem liege ihrer nach Art II UmgrStG durchgeführten, errichtenden Umwandlung ein entgeltlicher Betriebserwerb und damit gleichzeitig eine Betriebseröffnung im Sinne des § 2 Abs.6 EStG zu Grunde. In einem derartigen Fall sei ein abweichendes Wirtschaftsjahr auch ohne vorherige (bescheidmäßige) Zustimmung durch das Finanzamt zulässig. Das Rumpfwirtschaftsjahr der neu gegründeten GmbH & Co KG vom 1. April bis 31. Dezember 2001 gelte daher jedenfalls als selbständiges Wirtschaftsjahr. Der Gesetzestext und die EStR (Rz 8223 bzw. 8224) ließen es sogar zu, von einer Neugründung auszugehen und entsprechend lediglich dieses Rumpfwirtschaftsjahr als (einzig) Vergleichszeitraum heranzuziehen.

Rz 8221 EStR verweise zur Berechnung der IZP für 2002 auf die letzten drei vor dem 1. Jänner 2002 endenden Wirtschaftsjahre, wobei nach dem Klammerausdruck beim Vergleichszeitraum ausdrücklich Rumpfwirtschaftsjahre zu berücksichtigen seien. Hätte der Gesetzgeber dem Begriff Wirtschaftsjahr im 108e EStG keine besondere Bedeutung beilegen wollen, hätte er sich mit einem Verweis auf die Zuordnungsbestimmung des § 2 Abs.5 EStG begnügen können. Die Investitionen für den IZP-Anspruch seien kalenderjahrbezogen zu ermitteln. Für die Berechnung des Vergleichszeitraumes wäre eine analoge Vorgangsweise möglich gewesen.

Die Anknüpfung an die Verhältnisse des Rechtsvorgängers in Rz 8222 EStR beziehe sich nicht auf die Wirtschaftsjahre im Vergleichszeitraum sondern diene im Sinne der Betriebsbezogenheit der IZP der sachgerechten Zuordnung der Anspruch vermittelnden Wirtschaftsgüter zur jeweiligen betrieblichen Einheit. Sinn dieser Regelung sei es, statt des Vergleichswertes von Null den betriebsbezogenen Wert des Rechtsvorgängers heranzuziehen. Allerdings sei tatsächlich weder dem Text des § 108e EStG noch den Gesetzesmaterialien eine betriebsbezogene Betrachtung zu entnehmen.

Aufgrund der Bestimmungen des UmgrStG und auch des § 19 BAO trete zwar eine Nachfolge in Rechtspositionen des Vorgängers ein, dies führe aber nicht zu einem einheitlichen Rechtssubjekt (zumal Letzteres etwa eine einheitliche Veranlagung zur Folge hätte). Die getrennte Betrachtung führe dazu, bei der Berechnung des IZP-Anspruchs der Bw. im Jahr 2002 die Investitionen der Rechtsvorgängerin in den Wirtschaftsjahren 2000 und 1. Jänner bis 31. März 2001 sowie jene der Bw. im Rumpfwirtschaftsjahr 1. April bis 31. Dezember 2001 als Vergleichszeitraum heranzuziehen.

Mit Hinweis auf die Universalsukzession des Rechtsnachfolgers gemäß § 9 UmgrStG iVm § 19 BAO, welche eine personenübergreifende und damit einheitliche Betrachtung des Jahres 2001 bewirke, erließ das zwischenzeitig in das Finanzamt X. übergeführte FA eine abweisende Berufungsvorentscheidung (BVE). Die darin vorgenommene Beurteilung decke sich auch mit der wirtschaftspolitischen Zielsetzung der mit § 108e EStG verfolgten Fördermaßnahme, die eine vom jeweiligen, formellen Betriebsinhaber losgelöste „*Gesamtbetriebsbetrachtung*“ erfordere (vgl. Quantschnigg in ÖStZ 2003/239).

Im Vorlageantrag an den UFS erinnerte die Bw. daran, dass bei der errichtenden Umwandlung gemäß § 7 Abs.2 UmgrStG nicht die neue Personengesellschaft sondern deren Gesellschafter (Mitunternehmer) Rechtsnachfolger der umgewandelten Körperschaft seien. Die Behandlung der Rechtsvorgängerin und der Rechtsnachfolgerin als Einheit widerspreche den Grundsätzen des Ertragsteuer- und Umgründungssteuerrechts ebenso wie der Bestimmung des § 19 BAO. In wirtschaftspolitischer Sicht diene die betriebsbezogene Betrachtung lediglich der „vertikalen Anknüpfung der Prämie“ bei Steuerpflichtigen mit mehreren Betrieben bzw. der Abgrenzung von Teilbetrieben, nicht aber einer zeitlichen Abgrenzung, wie sie im anhängigen Verfahren strittig sei. Den in der BVE angesprochenen Ausführungen von Quantschnigg seien keinerlei Anhaltspunkte für eine einheitliche Beurteilung zweier voneinander völlig unabhängiger Steuersubjekte zu entnehmen. Tatsächlich werde darin die IZP im weitesten Sinn als Element der Gewinnermittlung angesehen, was ein Abstellen auf das Wirtschaftsjahr als Gewinnermittlungszeitraum bedinge.

Obwohl bei einer errichtenden Umwandlung auch das Vorliegen einer Betriebseröffnung im Sinne einer Neugründung argumentierbar sei, mit der Konsequenz, dass für den Vergleichszeitraum lediglich die Investitionen des ersten (Rumpf-) Wirtschaftsjahres der GmbH & Co KG (1. April bis 31. Dezember 2001) heranzuziehen wären, werde dem Berufungsantrag die betriebsbezogene Betrachtung unter Berücksichtigung des Umwandlungsstichtages 31. März 2001 zu Grunde gelegt.

In der Folge ergänzte die Bw. ihr Berufungsvorbringen mit Überlegungen, welche auf die Ausführungen des UFS in der Entscheidung vom 27. Juni 2006, GZ RV/0252-G/05 Bezug nehmen.

Die IZP gelte nach § 108e Abs.5 EStG als Abgabe vom Einkommen, weshalb die Bestimmungen der §§ 7 bis 10 UmgrStG heranzuziehen seien. Aus § 1 UmwG ergebe sich zwar eine (unternehmensrechtliche) Gesamtrechtsnachfolge, doch sei nach § 7 Abs.3 UmgrStG bei der errichtenden Umwandlung nicht die neue Personengesellschaft Rechtsnachfolger sondern jene Gesellschafter, welche die Umwandlung beschlossen haben. Dagegen sei die IZP von der Mitunternehmerschaft geltend zu machen. Die sich aus dieser

Rechtslage für die im anhängigen Verfahren zu klärende Frage des Wirtschaftsjahres ergebende Konsequenz sei allerdings nicht eindeutig.

Für das Heranziehen des Vergleichszeitraums beim IZP-Anspruch sei der Blick auf die Behaltefrist beim IFB weniger geeignet als die Regelungen zum erhöhten Forschungsfreibetrag. Während der IFB auf eine (künftige) Behaltdauer abstelle, sei beim FFB, ebenso wie bei der IZP, ein Vergleichszeitraum aus den drei vorangegangenen Wirtschaftsjahren zu ermitteln. IZP und FFB hätten vergleichbare Ziele, nämlich die Verstärkung der Forschungs- bzw. Investitionstätigkeit der Unternehmen, weshalb in beiden Fällen nur das über den bisherigen Umfang hinaus gehende Ausmaß gefördert werde. Die den FFB betreffenden Rz 1315ff EStR enthielten explizit die Aussage, dass Rumpfwirtschaftsjahre als volle Wirtschaftsjahre gelten. Diese Ansicht werde mittlerweile in der Literatur zur IZP auch einhellig vertreten.

Das VwGH-Erkenntnis vom 1.9.1999, 98/16/0121 sei zum Eintritt des Rechtsnachfolgers in die verfahrensrechtlichen Positionen ergangen und enthalte keine Aussage über dessen generellen Eintritt in die bilanzsteuerrechtlichen Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers. Aus der Verpflichtung zur Buchwertfortführung sei keine Einheit der Rumpfwirtschaftsjahre des Rechtsvorgängers und des Rechtsnachfolgers ableitbar. Diese Verpflichtung habe zwar Auswirkungen auf (in die Zukunft reichende) Behalte- und Verwendungspflichten, sie lasse aber keine Schlüsse auf den Vergleichszeitraum für die IZP-Berechnung zu, der sich immer auf bereits abgeschlossene Zeiträume der Vergangenheit beziehe.

Neuerlich merkte die Bw. in der ergänzenden Eingabe an den UFS an, dass die Bezugnahme auf die Verhältnisse des Rechtsvorgängers in Rz 8222 EStR im Gesetzestext keine ausdrückliche Deckung fänden und es daher auch denkbar sei, die Investitionen der ehemaligen GmbH beim Vergleich gänzlich außer Betracht zu lassen.

Im Zuge der Einreichung der Abgabenerklärungen für 2003 und 2004 beantragte die Bw. auch für diese Jahre die IZP. So wie beim Antrag für 2002 ging sie dabei für die Vergleichszeiträume davon aus, dass 2001 aus zwei getrennten Rumpfwirtschaftsjahren bestehe. Dem Antrag zur IZP für 2003 legte sie explizit die Investitionen im Rumpfwirtschaftsjahr Jänner bis März 2001 sowie (davon getrennt) jene für April bis Dezember 2001 und die Investitionen des Jahres 2002 zu Grunde. Auf dem IZP-Antragsformular für 2004 führte sie als Vergleichszeitraum die Wirtschaftsjahre „2001“, „2002“ und „2003“ an, wobei sich das Investitionsvolumen für 2001 betragsmäßig mit dem Wert des Rumpfwirtschaftsjahres April bis Dezember 2001 in den IZP-Anträgen der Vorjahre deckte.

Im Gefolge einer abgabenbehördlichen Prüfung setzte das FA mit Bescheiden vom 14. Juni 2007 die IZP für 2003 und 2004 gemäß § 201 BAO fest. In der Sache folgte es dabei seinem bereits zur IZP 2002 vertretenen Standpunkt, wonach die beiden Rumpfwirtschaftsjahre des Jahres 2001 infolge der umgründungsbedingten Gesamtrechtsnachfolge und des einheitlichen Bilanzstichtags der beteiligten Gesellschaften für den Vergleichszeitraum als ein Wirtschaftsjahr zu betrachten seien.

In der Berufung gegen diese Bescheide wiederholte die Bw. inhaltlich ihren im Rechtsmittel zur IZP 2002 vertretenen Standpunkt. Zudem machte sie verfahrensrechtliche Mängel geltend. Den Bescheiden fehle es an einer ordnungsgemäßen Begründung bezüglich der Voraussetzungen für eine Abgabefestsetzung nach § 201 BAO. In Frage komme lediglich der Tatbestand der sinngemäßen Anwendung der §§ 303 bis 304 BAO für eine Wiederaufnahme von Amts wegen infolge Hervorkommens von Tatsachen oder Beweismitteln. Nach dem Inhalt der entsprechenden Textziffer des BP-Berichtes seien der Festsetzung aber keine neuen Tatsachen zu Grunde gelegen. Das Abstellen beim Vergleichszeitraum auf die beiden Rumpfwirtschaftsjahre des Jahres 2001 als getrennte Wirtschaftsjahre sei im IZP-Antrag für 2003 vollständig offen gelegt worden. Für 2004 sei diese Tatsache aufgrund der betragsmäßigen Übereinstimmung mit den Angaben in den IZP-Anträgen für 2002 und 2003 ebenfalls klar ersichtlich gewesen. Es fehle somit an der gesetzlichen Grundlage für eine bescheidmäßige Festsetzung der IZP 2003 und 2004 nach § 201 BAO.

Das FA legte die beiden Berufungen dem UFS zur gemeinsamen Entscheidung mit dem Rechtsmittel gegen den IZP-Festsetzungsbescheid für 2002 vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 108e EStG idF BGBl I Nr. 57/2004 lautet, soweit für das anhängige Verfahren relevant:

"(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) ...

(3) Der Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern ist die Differenz zwischen deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Kalenderjahre 2002, 2003 und 2004 und dem Durchschnitt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Wirtschaftsgüter der letzten drei Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner 2002 bzw. dem 1. Jänner 2003 bzw. dem 1. Jänner 2004 enden. Dabei gilt Folgendes:

1. Erstreckt sich die Anschaffung oder Herstellung prämiengünstiger Wirtschaftsgüter auf mehrere Jahre, sind in die Ermittlung des durchschnittlichen Investitionszuwachses die jeweils zu aktivierenden Teilbeträge der Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit einzubeziehen. Ändern sich nachträglich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, ist die Investitionszuwachsprämie im Jahr der Änderung entsprechend anzupassen.

2. Von der Summe aller Anschaffungs- oder Herstellungskosten der prämiengünstigen Wirtschaftsgüter sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten jener Wirtschaftsgüter, für die die Begünstigung nach § 10c Abs. 2 oder § 108d Abs. 2 Z 2 geltend gemacht wurde, abzuziehen. Der Investitionszuwachs ist höchstens in Höhe der Differenz prämiengünstigt.

Die Bezug habenden Bestimmungen des Umwandlungsgesetzes BGBl 304/1996 (UmwG) lauten:

§ 1: Kapitalgesellschaften können nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen unter Ausschluß der Abwicklung durch Übertragung des Unternehmens im Weg der Gesamtrechtsnachfolge auf einen Gesellschafter oder in eine offene Handelsgesellschaft, Kommanditgesellschaft oder eingetragene Erwerbsgesellschaft (Nachfolgerechtsträger) umgewandelt werden.

§ 5: (1) Die Hauptversammlung (Generalversammlung) einer Kapitalgesellschaft kann die Errichtung einer offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft oder einer eingetragenen Erwerbsgesellschaft und zugleich die Übertragung des Vermögens der Kapitalgesellschaft auf die offene Handelsgesellschaft, Kommanditgesellschaft oder eingetragene Erwerbsgesellschaft beschließen. An diesen Personengesellschaften müssen Personen, deren Anteilsrechte zumindest neun Zehntel des Grundkapitals (Stammkapitals) der Kapitalgesellschaft umfassen, wieder im gleichen Ausmaß als Gesellschafter beteiligt sein.

(2) Der Umwandlungsbeschluß bedarf einer Mehrheit, die mindestens drei Viertel des bei der Beschlußfassung vertretenen Grundkapitals (Stammkapitals) umfaßt. Umfaßt die Mehrheit nicht außerdem neun Zehntel des gesamten Grundkapitals (Stammkapitals), so ist dieser Beschluß nur rechtswirksam, wenn der Kapitalgesellschaft innerhalb dreier Monate Erklärungen, der Umwandlung zuzustimmen, so viele Kapitalgesellschaftler, die gegen den Umwandlungsbeschluß gestimmt haben oder an der Abstimmung nicht beteiligt waren, zugehen, dass diese Mehrheit erreicht ist; solche Erklärungen müssen gerichtlich oder notariell beglaubigt unterfertigt sein.

(3) Im Umwandlungsbeschluß gemäß Abs. 1 sind auch die Namen der Gesellschafter, das Ausmaß ihrer Beteiligung, die Firma, die Rechtsform und der Sitz der Personengesellschaft festzusetzen.

(4) Der Vorstand (die Geschäftsführung) der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft und die Gesellschafter der zu errichtenden Personengesellschaft haben die Umwandlung sowie die Errichtung der Personengesellschaft zur Eintragung bei dem Gericht, in dessen Sprengel die umzuwandelnde Kapitalgesellschaft ihren Sitz hat, anzumelden; hiebei sind die Vorschriften über die Anmeldung und Eintragung von Personengesellschaften zu beachten.

(5) Die §§ 2 bis 4 sind sinngemäß anzuwenden. Die Personengesellschaft entsteht mit der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses im Firmenbuch.

Die steuerrechtlichen Vorschriften für Umwandlungen sind in Art II (§§ 7 -11) Umgründungssteuergesetz BGBl 1991/699 in den für das Verfahren anzuwendenden Fassungen BGBl I Nr. 28/1999 bzw. 142/2000 (UmgrStG) geregelt:

§ 7 (1) Umwandlungen im Sinne dieses Bundesgesetzes sind

1. errichtende Umwandlungen nach dem Bundesgesetz über die Umwandlung von Handelsgesellschaften, BGBl. Nr. 304/1996, wenn ein Betrieb übertragen wird,

2....

(2) Rechtsnachfolger sind der Hauptgesellschafter (§ 2 Abs. 1 UmwG), beziehungsweise dessen Gesellschafter (Mitunternehmer), oder die Gesellschafter (Mitunternehmer) der errichteten Personengesellschaft (§ 5 Abs. 1 UmwG).

(3) Auf Umwandlungen sind die §§ 8 bis 11 anzuwenden.

Nach § 8 UmgrStG hat die übertragende Körperschaft *zum Umwandlungsstichtag eine Schlussbilanz* zu erstellen. Darin ist das Einkommen, soweit die Bestimmung nicht Ausnahmen festlegt, so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Umwandlungsstichtages erfolgt wäre. Umwandlungsstichtag ist der Tag, zu dem die Schlussbilanz aufgestellt ist, die der Umwandlung zu Grunde gelegt wird. Bei der Ermittlung des Gewinnes *für das mit dem Umwandlungsstichtag endende Wirtschaftsjahr* ist das Betriebsvermögen mit dem Wert anzusetzen, der sich, vorbehaltlich der Ausnahmen des Abs. 2, nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt.

Gemäß § 9 UmgrStG haben die Rechtsnachfolger die zum Umwandlungsstichtag maßgebenden Buchwerte im Sinne des § 8 fortzuführen. Das Einkommen der Rechtsnachfolger ist so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Beginn des dem Umwandlungsstichtag folgenden Tages erfolgt wäre. Für den Fall dass sich Gewinne aus einem durch die Umwandlung bewirkten Ausscheiden von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen oder Gewinnerhöhungen aus der Änderung der Besteuerungsgrundsätze ergeben, sind diese in dem *dem Umwandlungsstichtag folgenden Wirtschaftsjahr* zu berücksichtigen. Auf Antrag der Rechtsnachfolger ist der Gewinn in den *dem Umwandlungsstichtag folgenden drei Wirtschaftsjahren* gleichmäßig verteilt zu

berücksichtigen. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem sich aus der der Umwandlung zu Grunde liegenden Bilanz (*Jahresabschluss oder Schlussbilanz*) - nach gewissen Adaptierungen - ergebenden Reinvermögen und dem eingezahlten und eingeforderten Nennkapital (ebenfalls adaptiert) und Einlagen i.S. § 4 Abs.12 EStG gilt mit dem Tag der Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses zur Eintragung in das Firmenbuch als an die Rechtsnachfolger offen ausgeschüttet. Dieser Tag gilt als Tag des Zufließens im Sinne des § 95 Abs. 4 Z 1 EStG. Eine bis zur Umwandlung noch nicht verrechnete Mindestkörperschaftssteuer der umgewandelten Gesellschaft ist ab dem *dem Umwandlungstichtag folgenden Wirtschaftsjahr* den Gesellschaftern des Folgerechtsträgers anteilig zuzurechnen.

Den dargestellten Bestimmungen des UmgrStG ist klar zu ersehen, dass für den Rechtsvorgänger und den Rechtsnachfolger zwar unmittelbar anschließende, doch getrennte Gewinnermittlungen durchzuführen sind. Sofern die Umgründung nicht zum Regelbilanzstichtag eines der Beteiligten erfolgt, ergeben sich daraus für das Jahr der Umgründung regelmäßig zwei Rumpfwirtschaftsjahre für zwei getrennte Rechtssubjekte.

Eine Gesamtrechtsnachfolge ist nicht gleichzusetzen mit der Identität der beteiligten Rechtsträger. Für die Zusammenrechnung der Wirtschaftsjahre von selbständigen Rechtssubjekten bieten weder die umgründungsrechtlichen Spezialbestimmungen noch die allgemeinen steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften eine gesetzliche Grundlage. Eine derartige Rechtsfolge ist auch aus § 19 BAO nicht ableitbar. Aus der Verpflichtung zur Buchwertfortführung resultieren etwa die Pflicht zur Beibehaltung der AfA-Methode, der Abschreibungssätze und der Gesamtnutzungsdauer von Anlagegütern. Sie verpflichtet auch zur Fortführung der steuerlichen Rücklagen und führt zum Eintritt in steuerliche Behaltefristen (z.B. § 10 und § 12 EStG) sowie zur Übernahme von Wartetastenverlusten (§ 10 Abs.8 EStG). Selbst bei Identität des Bilanzstichtages der beteiligten Gesellschaften ergibt sich daraus aber kein einheitliches Rechtssubjekt.

Eine Zusammenrechnung des letzten vor der Umwandlung liegenden (Rumpf-) Wirtschaftsjahres der GmbH mit dem ersten (Rumpf-) Wirtschaftsjahr der GmbH & Co KG findet im Gesetz somit keine Deckung.

Im Erkenntnis vom 26. Juli 2007, 2006/15/0262 hat der VwGH dies im Zusammenhang mit dem IZP-Anspruch einer durch Spaltung mit partieller Gesamtrechtsnachfolge entstandenen Aktiengesellschaft unter Verweis auf die Literatur auch eindeutig bestätigt:

Zu den letzten drei Wirtschaftsjahren iSd § 108e Abs 3 EStG zählen auch Rumpfwirtschaftsjahre (vgl Doralt, EStG, § 108e Tz 5; Hofstätter/Reichel, § 108e EStG Tz 3).

So kann etwa der Wechsel des Bilanzstichtages nach § 2 Abs 7 EStG mit dem dabei entstehenden Rumpfwirtschaftsjahr dazu führen, dass der Vergleichszeitraum des § 108e Abs 3 EStG nicht drei volle (jeweils zwölf Monate umfassende) Jahre umfasst.

Im gegenständlichen Fall ist nun entscheidend, dass in Bezug auf den auf die Beschwerdeführerin übergegangenen Betrieb der Zeitraum vom 1. Jänner bis zum 31. Juli 2000 ein Rumpfwirtschaftsjahr darstellt. Erfolgt die Abspaltung nicht auf den Regelbilanzstichtag der spaltenden Gesellschaft, sondern auf einen Zwischenstichtag, wird hinsichtlich des abzusplattendes Vermögens das Wirtschaftsjahr mit dem vom Regelbilanzstichtag abweichenden Spaltungsstichtag beendet. Anschließend beginnt für das abgesplattene Vermögen bei der Nachfolgesellschaft ein neues Wirtschaftsjahr. Das mit dem Spaltungsstichtag endende und das mit dem Spaltungsstichtag beginnende Wirtschaftsjahr sind nicht als einheitliches Wirtschaftsjahr anzusehen.

Zutreffend weist die Beschwerdeführerin darauf hin, dass, würden die beiden in Rede stehenden Wirtschaftsjahre als einheitliches Wirtschaftsjahr angesehen, im Beschwerdefall etwa dann ein zwölf Monate übersteigendes Wirtschaftsjahr gegeben wäre, wenn ihr Regelbilanzstichtag (Stichtag der Nachfolgesellschaft) nicht der 31. Dezember, sondern ein nach dem 31. Dezember und vor dem 1. August liegender Stichtag wäre. Ein zwölf Monate übersteigendes Wirtschaftsjahr würde aber gegen die Regelung des § 2 Abs 6 EStG iVm § 7 Abs 5 KStG, wonach ein Wirtschaftsjahr zwölf Monate oder in bestimmten Fälle einen kürzeren Zeitraum, nicht jedoch einen längeren Zeitraum umfassen kann, verstoßen.

Entgegen der Ansicht der belangten Behörde steht der Umstand, dass die Beschwerdeführerin nach § 14 Abs 2 Z 1 Spaltungsgesetz partielle Rechtsnachfolgerin der spaltenden Gesellschaft ist, der Betrachtung des Zeitraumes vom 1. Jänner 2000 bis zum Spaltungsstichtag 31. Juli als Rumpfwirtschaftsjahr für das abgesplattene Vermögen nicht entgegen.“

Nicht anders ist der anhängige Fall der Bw. zu beurteilen. In Bezug auf den übertragenen Betrieb sind die Wirkungen der Gesamtrechtsnachfolge nach Art II UmgrStG vergleichbar mit jenen der partiellen Gesamtrechtsnachfolge nach § 14 Spaltungsgesetz.

Entgegen dem von der Prüferin im erstinstanzlichen Verfahren vertretenen Standpunkt, macht der VwGH in der Entscheidung keinen Unterschied zwischen Rumpfwirtschaftsjahren, welche nach § 2 Abs.7 EStG auf einen Wechsel der Gewinnermittlungsart zurückgehen und umgründungsbedingt entstandenen Rumpfwirtschaftsjahren. Auch für den UFS ist nicht erkennbar, aus welcher gesetzlichen Bestimmung eine unterschiedliche Behandlung abgeleitet werden könnte. Der in § 108e EStG verwendete Terminus „Wirtschaftsjahr“ gibt keine derartige Einschränkung vor.

Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber mit einer unterschiedlichen Terminologie tatsächlich Unterschiedliches zum Ausdruck bringen will. Während in 108e EStG der Begriff *Kalenderjahr* den Anspruchszeitraum für die IZP eindeutig festlegt, erlaubt der beim Vergleichszeitraum verwendete Terminus *Wirtschaftsjahr* ein Begriffsverständnis, welches verschiedenste Arten von steuerlichen Gewinnermittlungszeiträumen abdeckt. Gemeinsam ist ihnen, wie der VwGH im o.a. Erkenntnis ausgeführt hat, dass sie allenfalls kürzer, nicht aber länger als ein Kalenderjahr sein können. Weder dem Text des § 108e EStG noch den Erläuternden Bemerkungen ist zu entnehmen, dass der Gesetzgeber im Zusammenhang mit der IZP diesem Begriff eine andere Bedeutung beimessen wollte. Die in § 108e EStG (ohne Einschränkungen) erfolgte Verwendung des Begriffes Wirtschaftsjahr beim Vergleichszeitraum im Gegensatz zum Kalenderjahr beim Anspruchszeitraum zeigt daher, dass nach der Absicht des Gesetzgebers für jeden der drei Vergleichszeiträume auch ein Zeitraum von weniger als zwölf Monaten hinreichend ist. Eine Aneinanderreihung von zwei Rumpfwirtschaftsjahren findet darin ebenfalls Deckung.

Soweit die Erstbehörde - und im Übrigen auch die Bw. - ihren Standpunkt aus Bestimmungen der EStR ableitet, ist grundsätzlich anzumerken, dass nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH Erlässe und Richtlinien des BMF subjektive Rechte oder Pflichten weder vermitteln noch einschränken können. Jüngst hat der Gerichtshof in einem Rechtssatz zur Entscheidung vom 22.2.2007, 2002/14/0140 erneut daran erinnert, dass es sich „*bei den Einkommensteuerrichtlinien (...) mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt um keine für den VwGH beachtliche Rechtsquelle (handelt). Erlässe der Finanzverwaltung begründen keine Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen (Hinweis E 18.3.1992, 92/14/0019).*“

Auch der UFS ist in seinen Entscheidungen ausschließlich an ordnungsgemäß kundgemachte, generelle Normen gebunden. Als Interpretationshilfe für gesetzliche Bestimmungen sind die EStR allerdings, ebenso wie die Fachliteratur, durchaus bedeutsam.

Insofern erscheinen die Überlegungen der Bw. zu den Aussagen der EStR betreffend den Forschungsfreibetrag Ziel führend, zumal hinter der Bestimmung des § 4 Abs. 4 lit.b EStG ähnliche wirtschaftspolitische Zielsetzungen stehen wie bei der IZP und sich der Gesetzgeber auch einer vergleichbaren Regelungstechnik bedient hat.

Auf eine Behaltefrist, wie sie bis zum Jahr 2000 beim Investitionsfreibetrag vorgesehen war, hat der Gesetzgeber in § 108e EStG dagegen verzichtet. Im Unterscheid zur IZP war der IFB überdies nicht speziell als Anreiz für eine zusätzliche Ausweitung der Investitionstätigkeit bei den Unternehmen gedacht gewesen, sondern hatte auf die Förderung jeglicher Investitionstätigkeit abgezielt. Ein Vergleich der Regelungen zur IZP mit den IFB-Bestimmungen erscheint daher nur bedingt geeignet.

Davon abgesehen gehen die Richtlinien des Bundesministeriums für Finanzen für den Fall von Umgründungen auf einen Zwischenbilanzstichtag mit Buchwertfortführung ohnehin von einer Beendigung des laufenden Wirtschaftsjahres beim Umgründenden und dem Beginn eines neuen Wirtschaftsjahres beim Rechtsnachfolger aus (Rz 3810 EStR, Rz 1404 UmgrStR). Dass diese beiden Wirtschaftsjahre zusammenzufassen sind, ist den Richtlinien nicht zu entnehmen.

Der in Rz 123 UmgrStR angesprochene Fall der Unbeachtlichkeit des laufenden Wirtschaftsjahres der übernehmenden Körperschaft im Falle einer Verschmelzung auf einen Zwischenbilanzstichtag des Rechtsnachfolgers ist für formerrichtende Umwandlungen nicht relevant, da die zu Grunde liegende Sachverhaltskonstellation (Vermögen der übernehmenden Gesellschaft aus der Zeit vor der Umwandlung) hier nicht denkbar ist. Es bedarf daher keiner weiteren Auseinandersetzung mit den dbzgl. Richtlinienaussagen.

Auch den zur AfA verfassten Rz 120f UmgrR liegt die Vorstellung von zwei getrennten Wirtschaftsjahren zu Grunde. Die Richtlinienaussage zielt lediglich auf eine pragmatische Aufteilung der gesetzlich vorgesehenen Halb- oder Ganzjahres-AfA auf die an einer Verschmelzung beteiligten Gesellschaften ab.

Die von der Erstbehörde herangezogenen Richtlinienaussagen untermauern daher ihren Standpunkt tatsächlich nicht.

Den Überlegungen der Bw. betreffend die Behandlung ihrer Investitionen als solche eines neu eröffneten Betriebes ist zwar insofern zuzustimmen, als dem Text des § 108e EStG die Bezugnahme auf die Verhältnisse des Rechtsvorgängers nicht explizit zu entnehmen ist. Doch wird der Anwendungsbereich gesetzlicher Bestimmungen nicht nur durch deren Wortlaut festgelegt sondern u.a. auch durch deren Zweck.

Im Erkenntnis vom 26. Juli 2007, 2006/15/0262 hat der VwGH zu diesem Aspekt ausgeführt: *„Zweck der Investitionszuwachsprämie nach § 108e EStG ist es, den Zuwachs an betrieblichen Investitionen über den Schnitt der letzten Jahre hinaus zu fördern (vgl Quantschnigg, ÖStZ 2003/239). Dabei geht die Regelung von einer betriebsbezogenen Betrachtung aus. Solcherart ist im Falle einer Betriebsübertragung im Vergleichszeitraum des § 108e Abs 3 EStG auf die Verhältnisse des Rechtsvorgängers abzustellen. Für die Berechnung des Investitionszuwachses des Betriebes ist daher auch auf die beim Rechtsvorgänger im Vergleichszeitraum angefallenen Anschaffungs- und Herstellungskosten Bedacht zu nehmen (vgl Hofstätter/Reichel, § 108e EStG, Tz 3 Seite 3)“.*

Der VwGH stellt in der Entscheidung ausdrücklich fest, dass es sich bei einer (unter Inanspruchnahme der Begünstigungen des UmgrStG) erfolgten Abspaltung zur Neugründung im Sinne des Spaltungsgesetzes (SpaltG) nicht um die Gründung eines neuen Betriebes

handelt, sondern um die Übertragung eines bestehenden Betriebes. Es treffe daher nicht zu, dass der für die IZP maßgebliche Investitionszuwachs ausschließlich an Hand der bei der Beschwerdeführerin selbst getätigten Anschaffungen und Herstellungen auszumessen (sei). Die im Vergleichszeitraum gelegenen Verhältnisse der Rechtsvorgängerin seien einzubeziehen.

Auch diese Aussage ist auf den verfahrenshängigen Sachverhalt übertragbar. Auch bei der Umwandlung wird ein bestehender Betrieb übertragen.

Der von der Bw. in den Raum gestellten Überlegung, bei der Berechnung ihres IZP-Anspruchs könnten auch lediglich die nach der Umwandlung getätigten Investitionen in den Vergleichszeitraum einbezogen werden, stehen somit einerseits der Zweck des § 108e EStG und andererseits die aus der Verpflichtung zur Buchwertfortführung resultierende, betriebsbezogene Betrachtungsweise klar entgegen.

Der Bw. war dies offenbar auch bewusst, hat sie diese Berechnungsmethode ihrem Berufungsantrag doch ausdrücklich nicht zu Grunde gelegt. Dagegen hat sie im Rechtsmittel dezidiert darauf verwiesen, dass der Umgründungsvorgang im Jahr 2001 „ohne Schaffung einer neuen betrieblichen Einheit“ erfolgt ist.

Der Berechnung des IZP-Anspruchs der Bw. für 2002 bis 2004 waren somit die in ihren Anträgen enthaltenen Vergleichszeiträume zu Grunde zu legen. Im Übrigen wurden gegen die Berechnung des IZP-Anspruchs im Verfahren keine Bedenken geäußert. Damit fehlt es aber an einer Voraussetzung zur bescheidmäßigen Festsetzung nach § 201 BAO, weshalb die angefochtenen Bescheide aus dem Rechtsbestand zu entfernen waren.

Unter diesen Umständen war eine Auseinandersetzung mit den verfahrensrechtlichen Einwänden der Bw. gegen die IZP-Bescheide für 2003 und 2004 vom 14. Juni 2007 entbehrlich.

Graz, am 24. Jänner 2008