



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 4020 Linz, vom 27. November 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 19. Oktober 2006 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für 2004 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die nunmehrige Bw. beantragte für 2004 eine Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 in Höhe von 583.273,30 €, die auch antragsgemäß gewährt wurde. Anlässlich einer Betriebsprüfung über den nunmehrigen berufungsgegenständlichen Zeitraum erging ein Haftungs- und Abgabenbescheid, in dem die bereits gebuchte Investitionszuwachsprämie zur Nachzahlung vorgeschrieben wurde.

In einer rechtzeitig gegen diesen Haftungs- und Abgabenbescheid eingebrachten Berufung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass es für die Gewährung der Investitionszuwachsprämie nicht Voraussetzung sei, dass ein Vergleichszeitraum von drei Jahren vorliege. Auch sei die Konzentration von Investitionen in einer einzelnen Konzerngesellschaft der Gewährung der Investitionszuwachsprämie nicht hinderlich, weshalb die von der Abgabenbehörde erster Instanz durchgeführte Vergleichsrechnung kein Beweis für das Vorliegen eines Missbrauchs gemäß § 22 BAO sein könne.

In der Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die nunmehrige Bw. 2004 gegründet wurde, "zur Finanzierungsabwicklung ins Leben gerufen" wurde: Der Konzern R (i.d.F.R) kauft die EDV-Hardware nicht mehr, sondern macht aus Gründen der Konzernbilanzierung eine Leasingfinanzierung über die nunmehrige Bw. Wären die EDV-Hardware-Anschaffungen (der Großteil betrifft Ersatzanschaffungen) wie bisher durch die G (i.d.F.G) und die T (i.d.F.T) abgewickelt worden, ergebe sich in Ermangelung eines Zuwachses bei diesen beiden Gesellschaften kein Anspruch auf eine Investitionszuwachsprämie, weshalb ein Fall des Missbrauchs von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts im Sinne des § 22 BAO zu erkennen sei.

In einer Gegenäußerung der Bw. zur Stellungnahme der Betriebsprüfung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass unerheblich ist, ob die Investition vom Unternehmer zur Erneuerung oder Erweiterung des Anlagevermögens getätigt wird. Die Firmenregründungen erfolgten aus betriebswirtschaftlichen Motiven mit dem Ziel der überregionalen Vereinheitlichung der Systeme.

Im Beiblatt zur Vorlage der Berufung führte die Abgabenbehörde erster Instanz in der Folge unter Zitierung des Erkenntnisses des VwGH vom 19.12.2006, 2006/15/0275 aus, dass auch neu gegründete betriebliche Einheiten die Voraussetzungen des § 108e EStG erfüllen können; im berufungsgegenständlichen Fall jedoch liege ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts im Sinne des § 22 BAO vor – dies ergebe sich bei der Prüfung, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre (unter Hinweis auf VwGH vom 14.12.2000, 95/15/0111). In weiterer Folge wird ausgeführt, wie vor der Gründung der Bw. die Anschaffung der EDV-Hardware im Konzern funktionierte: T habe die Güter angeschafft. Nun habe man 2004 die S (i.d.F.S) gegründet, deren Dienstnehmer entweder bei T, G oder einer anderen zum Konzern gehörigen GmbH beschäftigt waren, weshalb sich 2004 an der faktischen Abwicklung des Ankaufs und der Durchführung der nötigen Aufbau- bzw. ergänzenden Installationsarbeiten nichts geändert habe. Es habe nur in formaler Hinsicht eine Aufspaltung der bisher für den oberösterreichischen Bereich durch die G ausgeübten Funktionen auf zwei Gesellschaften (S und Bw.) stattgefunden; diese Gestaltung sei im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg als ungewöhnlich und unangemessen anzusehen und könne nur im Hinblick darauf erklärt werden, eine möglichst hohe Investitionszuwachsprämie für 2004 geltend machen zu können.

In einer darauf ergangenen Stellungnahme der Bw. wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass bei unverändert gebliebener Struktur die G aufgrund des nachhaltig zu tätigenden Investitionsumfangs mit schlechteren Kennzahlen und in der Folge mit negativen

Konsequenzen auf das Rating konfrontiert gewesen wäre. Durch die Neugründungen habe man selbständige, unabhängige Einheiten geschaffen, deren ausschließliche Aufgabe Beschaffung und Servicierung im Hardware-Bereich ist. Die Behauptung der Abgabenbehörde erster Instanz, wonach sich an Abwicklung und Anschaffung tatsächlich nichts geändert haben soll, treffe nicht zu: S habe überregional die Produktverwaltung und das Bestellwesen nach Vereinheitlichung der Hardware übernommen. Vor allem bei Bedarfsermittlung und Bestellungskoordinierung ergaben sich durch die überregionalen Ausrichtungen Ablaufänderungen, die Einsparungspotentiale mit sich brachten. Die Investitionstätigkeit von S und Bw. sei langfristiger Natur und keinesfalls auf den mit der Investitionszuwachsprämie begünstigten Zeitraum begrenzt, ja es sei im Gegenteil durch die überregionale Ausrichtung mit einem weitersteigenden Investitionsvolumen zu rechnen. Im Zuge der Harmonisierung im Hardware-Bereich habe man deshalb S als operative Gesellschaft und die Bw. als Finanzierungsgesellschaft gegründet. Die Ausgestaltung als Leasingfinanzierung könne für sich isoliert betrachtet hinsichtlich der Investitionszuwachsprämie ebenfalls kein Missbrauch im Sinne des § 22 BAO sein, da auch auf Ebene der S ein gleich hoher Investitionszuwachs vorgelegen wäre.

Die Abgabenbehörde erster Instanz entgegnete, dass auch ohne die beiden Firmenneugründungen eine Harmonisierung der Infrastruktur und Beschaffung möglich gewesen wäre, weil die EDV-Anschaffungen im Jahr 2004 durch die Bw. in formaler Hinsicht erfolgten. Weiters wurde auf den Umstand hingewiesen, dass die Bw. über keine eigenen Dienstnehmer verfügt, sondern diese aus dem Konzernbereich kommen.

Wie sich aus dem Akteninhalt ergibt, wurde die Bw. mit Gesellschaftsvertrag vom 4. Dezember 2003, S mit Gesellschaftsvertrag vom 18.November 2003 gegründet.

Mit Berufungsentscheidung vom 10.2.2009 gab die Abgabenbehörde zweiter Instanz der Berufung Folge: Der angefochtene Bescheid wurde abgeändert, die IZP 2004 (wie beantragt) mit 583.273,30 € festgesetzt.

Gegen diesen Bescheid erhob das Finanzamt Beschwerde an den VwGH, der ihn mit Erkenntnis vom 26.4.2012, 2009/15/0056 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts aufhob: Ein Bescheid betreffend die Festsetzung der IZP stelle eine Festsetzung nach § 201 BAO dar und habe nur zu ergehen, wenn die Behörde von der eingereichten Erklärung abweiche (mit Verweis auf Hofstätter/Reichel, Tz 8 zu § 208e EStG 1988; Ritz, BAO⁴, § 201 Tz 5 und das Erkenntnis des VwGH vom 21.9.2006, 2006/15/0133). Da der Begründung des angefochtenen Bescheides zu entnehmen sei, dass der Ansicht der belangten Behörde zu Folge die IZP in dem von der Mitbeteiligten geltend gemachten Ausmaß zu gewähren sei, müsse die Entscheidung der belangten Behörde aber auf ersatzlose Behebung des erstinstanzlichen

Bescheides lauten, weil § 201 Abs. 1 BAO eine Abgabenfestsetzung mit dem vom Abgabepflichtigen geltend gemachten Betrag nicht vorsehe. Da mit dem angefochtenen Bescheid von der belangten Behörde eine in den Abgabenvorschriften nicht vorgesehene Abgabenfestsetzung vorgenommen wurde, erweise er sich bereits deshalb als mit Rechtswidrigkeit des Inhalts belastet, weshalb er schon aus diesem Grund aufzuheben war, sodass auf das weitere Beschwerdevorbringen nicht einzugehen war.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 108e Abs. 3 EStG 1988 in der Fassung des WaStoG 2003, BGBl. I 2003/133 ist der Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern 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.

Gemäß § 124b Z 93 EStG 1988 ist erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2004 § 108e Abs. 3 in der Fassung des Wachstums- und Standortgesetzes 2003, BGBl. I Nr. 133/2003 anzuwenden.

Gemäß § 22 Abs. 1 BAO kann durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden.

Unbestritten ist, dass nicht die Neugründung der Bw. der Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie im Jahr 2004 hinderlich ist (wie ursprünglich von der Abgabenbehörde erster Instanz vertreten). Es ist vielmehr zu klären, ob ihre Gründung einen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts darstellt. Es ist dazu auf das Erkenntnis des VwGH vom 29.11.1988, 88/11/0184 hinzuweisen, wonach Missbrauchshandlung und -absicht von der Behörde nachzuweisen sind.

Lt. Ritz, BAO, Kommentar, zweite Auflage, § 22 Tz 4 ist eine ungewöhnliche Gestaltung kein Missbrauch im Sinne des § 22, wenn für sie außersteuerliche Gründe vorliegen, wobei es Sache des Abgabepflichtigen ist, diese darzutun (VwGH 7.11.1989, 86/14/0203):

Es mag zutreffen, dass sich auf dem Gebiet Oberösterreich nichts Wesentliches an Beschaffung und Finanzierung der EDV-Hardware änderte, doch ist wesentlich zu erkennen, dass sich die Rationalisierungen auf dem Gebiet der Bedarfserhebung und Beschaffung im Bereich der EDV-Hardware überregional gestalten sollten und durch Ausschöpfen von Synergiepotentialen im Konzern eine Kostenreduktion durch Harmonisierung eben bei Bedarfserhebung und Beschaffung durchaus logisch erscheint, vor allem, wenn bestehende Infrastruktur genutzt wird. Es ist offenkundig, dass bei Bedarfserhebung und Beschaffung für

einen größeren Teil des Konzerns als bisher Potentiale frei werden, die anderweit schlagend werden, sei es nun im Weg der Kostenreduktion oder der anderen Verwendung wie ua. intensiveren Servicierung.

Die Angaben der Bw. sind glaubhaft in Zusammenhang mit dem Zeitpunkt der Kundmachung des WaStoG 2003, BGBI. I Nr. 133/2003 vom 31. Dezember 2003, in dem gemäß § 108e Abs. 3 EStG die befristete steuerliche Förderung um ein Jahr (2004) verlängert wurde: Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 4. Dezember 2003 gegründet; es ist bei Unterstellung der Missbrauchsabsicht nicht vorstellbar, dass die Gründung einer GmbH & Co KG vor dem In-Kraft-Treten der für sie günstigen Gesetzesbestimmung erfolgt; – doch auch wenn man davon ausgeht, dass die Gesetzeswerdung des WaStoG politisch schon diskutiert wurde und zur Zeit der Gesetzesbegutachtung im Konzern bereits bekannt war, so entspricht es nicht der wirtschaftlichen Erfahrung, die Gründung einer Leasinggesellschaft in Form einer GmbH & Co KG im "Schnellverfahren" durchzupeitschen, um drei Wochen vor Gesetzeswerdung einen Gesellschaftsvertrag erstellen zu können, dies umso mehr als bis zur Gesetzeswerdung nicht definitiv klar ist, ob das Gesetz tatsächlich überhaupt oder wie erwartet beschlossen wird. (Selbiges ist auch zu bemerken bei Gründung der S mit Gesellschaftsvertrag vom 18. November 2003). Es ist in der Folge in diesem Zusammenhang – auch bei Beachtung der Ausführungen der Bw. zu den innerbetrieblichen Gründen der Umstrukturierung – davon auszugehen, dass die Gründung der Bw. nicht erfolgte, um die Investitionszuwachsprämie 2004 zu lukrieren, sondern tatsächlich außersteuerliche Gründe (wie innerbetriebliche Umstrukturierung) vorlagen.

Auch der Hinweis, dass die Bw. über keine Dienstnehmer verfüge, ist dieser Ansicht nicht hinderlich, ja bestätigt vielmehr das Vorliegen von mit der Gründung der Bw. und S geplanten Einsparung und Nutzung von Synergiepotentialen: Eben weil die Bw. eine Finanzierungsgesellschaft darstellt und nicht im operativen Bereich tätig ist, ist der vermehrte Einsatz von Personal schon per se nicht erforderlich. – Dass die nötigen Dienstnehmer dann aus dem Konzern eingesetzt werden, erscheint im Hinblick auf die erstrebte innerbetriebliche, überregionale Kostenreduzierung im Konzern durchaus erklärlich.

Es ist bei Beachtung des vorliegenden Sachverhalts nicht möglich, den lt. VwGH vom 29.11.1988, 88/14/0184 erforderlichen Nachweis der Missbrauchshandlung und -absicht bei Gründung und Betrieb der Bw. nachzuweisen, weshalb in der Folge spruchgemäß zu entscheiden war.

Linz, am 24. Juli 2012