



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch SOT Süd-Ost Treuhand GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Oberwart betreffend Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2002 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2002 wird mit 149.994,00 € festgesetzt.

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 Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 5. November 2002 (S 23-29 Finanzamtsakt) gegründet; als Komplementär ist im Firmenbuch die A-GmbH eingetragen, als Kommanditisten sind B, C und D ausgewiesen. Den Gegenstand des Unternehmens stellt laut Gesellschafts-

vertrag die Vermietung, insbesondere das Leasinggeschäft, sowie die Ausübung des Transportgewerbes dar.

Im Zuge der Gründung erwarb die Bw. im Jahr 2002 18 neue Sattelzugmaschinen und einen neuen Spezial-Tanksattelaufleger; seit Februar 2003 verleast die Bw. die angeschafften Zugmaschinen an die X-GmbH. Die X-GmbH und die Bw. sind verbundene Unternehmen (auf Grund von finanziellen Schwierigkeiten hatte die X-GmbH die ihr gehörenden, alten Zugmaschinen verkauft; der Fahrzeugerwerb wurde in die Bw. als neu gegründete Leasinggesellschaft ausgegliedert).

Für die im Jahr 2002 angeschafften Zugmaschinen machte die Bw. am 5. Februar 2003 eine Investitionszuwachsprämie gemäß § 108 e EStG 1988 in Höhe von 149.994,00 € geltend.

Mit Schreiben vom 5. März 2003 teilte der steuerliche Vertreter der Bw. dem Finanzamt mit, die Motive für die gewählte Konstruktion (Verkauf der der X-GmbH gehörenden, alten Zugmaschinen, Ausgliederung des Fahrzeugerwerbes in die neu gegründete Leasinggesellschaft, welche die neuen Fahrzeuge an die X-GmbH verleast; siehe oben) lägen darin, dass auf Grund der derzeit angespannten Konjunkturlage, insbesondere auf dem großen Markt Deutschland, die Ergebnisse der X-GmbH stark rückläufig seien; ferner seien die großen Investitionen der letzten Jahre in den Fuhrpark nur mittels Fremdfinanzierung möglich gewesen. Auf Grund der Akkumulierung von Schulden und der Verschlechterung der Ertragslage bei der X-GmbH sei von der Hausbank Y eine Aufklärung über die Verlustquellen sowie eine Vorscheurechnung für das laufende Jahr verlangt worden; auch die Kontokorrentkredite seien angespannt gewesen und teilweise überzogen worden. Der erhebliche Verlust der X-GmbH im ersten Halbjahr 2002/2003 in Höhe von 269.000,00 € habe nur durch die Realisierung stiller Reserven (Verkauf von 18 Zugmaschinen) aufgefangen werden können; durch diese Maßnahme sei es einerseits möglich gewesen, die Schulden der X-GmbH um rund 500.000,00 € abzubauen, andererseits könne nun für das laufende Jahr mit einem ausgeglichenen Ergebnis gerechnet werden.

Weiters argumentierte der steuerliche Vertreter, es habe darüber hinaus mit dem Wirtschaftsprüfer Diskussionen im Zusammenhang mit der Erteilung des Bestätigungsvermerkes für die X-GmbH gegeben. Die schlechte Performance der letzten Jahre und des laufenden Jahres habe zu Zweifeln am Fortbestand des Unternehmens (URG-Kennzahlen) geführt, sodass die X-GmbH den Bestätigungsvermerk erst im Februar des Jahres nach Vorlage einer Prognoserechnung erhalten habe. Ohne Verkauf der alten Lkws und Leasingfinanzierung der Neuanschaffungen im Fuhrpark wäre es wahrscheinlich zu einer Einschränkung des Bestätigungs-

vermerkes gekommen, was dramatische Auswirkungen auf den Fortbestand des Unternehmens zur Folge gehabt hätte. Durch die gewählte Leasingvariante mit der Bw. habe auch in Hinblick auf die verschärften Anforderungen nach Basel II ein wesentlich verbessertes Bild der finanziellen Situation der X-GmbH dargestellt werden können; Risikozuschläge auf die Kreditkosten seien so vermieden worden.

In einem als "Stellungnahme" bezeichneten Schreiben vom 8. Mai 2003 (S 13-18 Finanzamtsakt) führte die Abgabenbehörde I. Instanz aus, Rz 8223 der Einkommensteuerrichtlinien 2000 (im Folgenden kurz: EStR) enthalte im Zusammenhang mit der Neugründung von Unternehmen die grundsätzliche Aussage, dass in Fällen, in denen als Folge einer Betriebseröffnung in den Jahren 2002 oder 2003 kein vollständiger tatsächlicher Vergleichszeitraum von drei Wirtschaftsjahren vorliege, die Inanspruchnahme einer Investitionszuwachsprämie mangels Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen eines effektiven Vergleichszeitraumes nicht in Betracht komme. Weiters werde in Rz 8223 EStR ergänzt, dass im Hinblick auf das Ziel des Gesetzgebers, sämtliche "echte" Zusatzinvestitionen zu fördern, eine Investitionszuwachsprämie auch bei Neugründungen zum Tragen komme, wenn der Neugründungsunternehmer nachweisen könne, dass die Neugründung – unter Wegdenken der Effekte aus der Investitionszuwachsprämie – eindeutig betriebswirtschaftlich sinnvoll sei. Dies sei insbesondere dann nicht der Fall, wenn

- die Neuinvestitionen in einer neu gegründeten (Partner-)Unternehmung konzentriert würden (insbesondere mit Vermietung an den Partner), um eine Förderung aus der Investitionszuwachsprämie in Anspruch zu nehmen oder
- eine Neugründung stattfinde, um als Neugründer einen möglichst hohen Investitionszuwachs darzustellen (insbesondere im Bereich der Leasingwirtschaft).

In weiterer Folge führte das Finanzamt ua. aus, die Finanzierung der Anschaffungskosten der Zugmaschinen durch die Bw. sei ausschließlich mit Fremdmitteln erfolgt; als Sicherheit könne sich der Kreditgeber das vorbehaltliche Eigentum des Verkäufers am Kaufgegenstand übertragen lassen und es sei der Kreditnehmer verpflichtet, eine Kaskoversicherung für die Fahrzeuge abzuschließen und diese zu Gunsten des Kreditgebers vinkulieren zu lassen. Mit der Z-Bank sei eine Haftung der X-GmbH als Bürge und Zahler gemäß § 1357 ABGB als Sicherheit vereinbart worden.

In Zusammenhang mit der Neugründung der Bw. sei die wirtschaftliche Entwicklung bei der X-GmbH zu betrachten, da der steuerliche Vertreter als Begründung für die betriebswirtschaftliche Sinnhaftigkeit der Neugründung die schlechte wirtschaftliche Lage der X-GmbH

vorbringe. Hinsichtlich der URG-Kennzahlen der X-GmbH sei festzuhalten, dass ein Reorganisationsbedarf nach § 22 Abs. 1 Z 1 URG dann vorliege, wenn die Eigenmittelquote weniger als 8% und die fiktive Schuldentilgungsdauer mehr als 15 Jahre betrage; bei der X-GmbH biete sich folgendes Bild:

	Eigenmittelquote	Schuldentilgungsdauer
1997/1998	6,5%	7,4 Jahre
1998/1999	7,9%	7,1 Jahre
1999/2000	9,5%	5,4 Jahre
2000/2001	11,5%	5,2 Jahre
2001/2002	0,00%	11,4 Jahre
Zwischenbilanz 31. Dezember 2002	0,7%	8,1 Jahre

Der Cash-Flow (Mittelüberschuss aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit) stelle sich bei der X-GmbH wie folgt dar:

Wirtschaftsjahr	Cash Flow II	Cash-Flow II in % der Betriebsleistung
1996/1997	14.553 TSATS	12,9%
1997/1998	16.255 TSATS	13,7%
1998/1999	18.743 TSATS	13,8%
1999/2000	20.377 TSATS	11,9%
2000/2001	21.087 TSATS	12%
2001/2002	619 TS€	4,3%
Zwischenbilanz 31. Dezember 2002	729 TS€	7,3%

In weiterer Folge ging das Finanzamt auf die Lageberichte der Gesellschaft (von 1997/1998 bis einschließlich 2001/2002) ein (S 16 Finanzamtsakt), wobei es im Wesentlichen ausführte, es habe in diesen Zeiträumen jeweils ein Umsatzwachstum bei der X-GmbH gegeben. In einer "abschließenden Beurteilung" führte das Finanzamt aus, dass die Bw. als neu gegründetes Unternehmen ein Leasinggeschäft betreibe und als Leasinggeber nur gegenüber einem verbundenen Unternehmen (der X-GmbH) tätig werde. Begünstigt sei nach § 108e EStG 1988

aber nur eine echte Neugründung. Eine solche liege aber dann nicht vor, wenn keine Neuorganisation bisher anderweitig eingesetzten Kapitals erfolge, sondern Kapital lediglich so gelenkt werde, dass eine künstliche Betriebsneugründung vorliege. Dies sei in allen Fällen einer Auslagerung von Betriebskapital der Fall, die erkennbar die Zielsetzung einer Betriebsneugründung zum Zweck der Inanspruchnahme des § 108e EStG 1988 verfolgten. Der Argumentation des steuerlichen Vertreters hinsichtlich der betriebswirtschaftlichen Notwendigkeit könne aus folgenden Gründen nicht gefolgt werden:

- Der Einwand der Hausbank vom 20. November 2002 sei zu einem Zeitpunkt erfolgt, als der Verkauf der 18 Zugmaschinen bereits festgestanden, die Bw. als Leasinggeber bereits gegründet worden sei und die neuen Zugmaschinen bereits angeschafft worden seien. Zur Kreditbesicherung sei von der Z-Bank, wie dargestellt, die X-GmbH als Bürge und Zahler akzeptiert worden.

- Darüber hinaus werde vom steuerlichen Vertreter mit den Bedenken hinsichtlich der schlechten Performance der letzten Jahre die betriebswirtschaftliche Sinnhaftigkeit begründet (bedenklich geringe Eigenkapitalausstattung der X-GmbH und langfristige Bankschulden). Aus den vorliegenden Jahresabschlüssen gehe jedoch hervor, dass die Eigenkapitalquote der X-GmbH in den Jahren ab 1998 kontinuierlich gesteigert und im Jahr 2001 gegenüber dem Jahr 1998 fast verdoppelt worden sei. Das Ergebnis des Wirtschaftsjahres 2001/2002 sei primär auf außergewöhnliche Ereignisse zurückzuführen. Bereits in der Zwischenbilanz zum 31. Dezember 2003 sei ersichtlich, dass sich die wirtschaftliche Situation gegenüber dem letzten Jahresabschluss erheblich verbessert habe. Ein dringender Handlungsbedarf – wie vom steuerlichen Vertreter dargestellt – lasse sich aus dieser Entwicklung nicht ableiten.

Ebenfalls könne aus den vorliegenden Unterlagen nicht abgeleitet werden, dass die Langfristigkeit der vorhandenen Bankschulden zu Bedenken Anlass gegeben habe, da die fiktive Schuldentilgungsdauer weit unter der Grenze von 15 Jahren liege und außerdem in den Jahren ab 1998 bis 2000 (um knapp ein Drittel) verringert worden sei. Die außergewöhnlichen Umstände des Wirtschaftsjahres 2001/2002 hätten zwar zu einer erheblich längeren fiktiven Schuldentilgungsdauer geführt, die aber im folgenden Wirtschaftsjahr (laut Zwischenbilanz) bereits wieder beachtlich reduziert worden sei. Ein weiteres Indiz für die positive wirtschaftliche Entwicklung der X-GmbH sei die Aufstockung des Personals von 69 auf 75 Arbeitnehmer im Wirtschaftsjahr 2001/2002.

Zusammenfassend sei daher festzuhalten, dass bei der Bw. die Voraussetzungen für die Gewährung der Investitionszuwachsprämie zur Gänze nicht vorlägen.

Unter Bezugnahme auf das angeführte Schreiben des Finanzamtes vom 8. Mai 2003 teilte der steuerliche Vertreter der Bw. der Abgabenbehörde I. Instanz am 22. Mai 2003 schriftlich mit, er wolle hinsichtlich der betriebswirtschaftlichen Notwendigkeit noch auf folgende Umstände hinweisen:

Die X-GmbH habe die letzten Jahre immer Verluste verzeichnet, die aber durch die Erträge aus so genannten Projektgeschäften (Verkauf von Lkws als Handelsware und Finanzierung) im Wesentlichen ausgeglichen worden seien. Auf Grund des massiven Ergebniseinbruchs im Geschäftsjahr 2001/2002 seien bereits im Sommer 2002 (nicht erst am 20. November 2002) Gespräche mit der Hausbank geführt worden, die die Ursachen der Verluste habe wissen wollen und welche Maßnahmen zur Ergebnisverbesserung ergriffen würden. In der Folge sei es auch per Ende September zur Übernahme sämtlicher Anteile des E durch D gekommen. Im Herbst 2002 sei der Bestätigungsvermerk für den Jahresabschluss 2001/2002 noch nicht erteilt gewesen, da der Wirtschaftsprüfer diesen von der ausgeglichenen Zwischenbilanz per Dezember 2002 abhängig gemacht habe. Ein Versagen oder eine massive Einschränkung des Bestätigungsvermerkes hätte zum Fälligmachen der Kredite durch die Banken und zur Insolvenz der X-GmbH geführt und somit die ganze geschäftliche Grundlage ruinieren können.

Um sich ein zweites Standbein zu schaffen, sei die A-GmbH aus der X-GmbH von der Familie B herausgekauft und die Investition über das zweite Standbein, die Bw., abgewickelt worden. Mittlerweile verfüge diese über insgesamt 28 Fahrzeuge. Die gewählte Konstruktion der Bw. weise neben einer sauberen Trennung des laufenden Geschäfts der A-GmbH (Kfz-Überprüfungen) den Vorteil eines zweiten Standbeins, eines für die Banken darstellbaren Eigenkapitals und einer darstellbaren Schuldentilgungsdauer hinsichtlich der Bw. sowie ein verbessertes Rating (Basel II) und dadurch günstige Finanzierungskosten bei der X-GmbH auf.

Mit Bescheid vom 4. Juni 2003 (S 1-4 Finanzamtsakt) schließlich wies das Finanzamt - im Wesentlichen unter wortwörtlicher Wiedergabe der in seiner Stellungnahme vom 8. Mai 2003 getätigten Ausführungen (siehe oben) - den Antrag der Bw. vom 5. Februar 2003 auf Gewährung einer Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 ab.

Gegen den angeführten Bescheid erhob der steuerliche Vertreter am 4. Juli 2003 Berufung. Begründend führte er aus, das Finanzamt habe das Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen für die Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie verneint, wobei es sich darauf stütze, dass nach den EStR im Jahr 2002 neu gegründete Unternehmen eine solche Prämie mangels eines Vergleichszeitraumes von drei Wirtschaftsjahren nicht in Anspruch nehmen könnten. Nach der Begründung des Bescheides dürften neu gegründete Unter-

nehmen eine Investitionszuwachsprämie nur dann geltend machen, wenn die Neugründung – unter Wegdenken der Effekte aus der Investitionszuwachsprämie – eindeutig betriebswirtschaftlich sinnvoll sei; dies sei nach den EStR ua. jedenfalls dann nicht der Fall, wenn außerhalb eines Konzerns eine Neugründung stattfinde, und zwar deshalb, um als "Neugründer" einen möglichst hohen Investitionszuwachs darzustellen (insbesondere im Bereich der Leasingwirtschaft; Rz 8223 EStR). Unter Berufung auf diese Richtlinienstelle habe die Abgabenbehörde I. Instanz den Antrag der Bw. auf Gewährung der Investitionszuwachsprämie abgewiesen; sie habe die vorgebrachten wirtschaftlichen Argumente für die Ausgliederung mit der Begründung abgelehnt, eine betriebswirtschaftliche Notwendigkeit für die Neugründung und Ausgliederung des Anlagevermögens der X-GmbH in eine eigene Leasinggesellschaft habe nicht vorgelegen.

Dem sei Folgendes entgegenzuhalten:

Gemäß Rz 8223 EStR solle der Gesetzestext so ausgelegt werden, dass Neugründungen grundsätzlich nicht in die Anwendungsvoraussetzung der Investitionszuwachsprämie fielen. Nur auf Grund einer Analogie gewährten die EStR auch bei Neugründungen eine solche Prämie, wenn ein betriebswirtschaftlicher Grund für die Neugründung – abgesehen vom steuerlichen Vorteil der Investitionszuwachsprämie - gegeben sei. Für Neugründungen im Konzern und für Neugründungen in der Leasingwirtschaft sei nach den EStR eine betriebswirtschaftliche Rechtfertigung jedenfalls nicht gegeben. Dieser Ausschluss sei nach *Quantschnigg*, Die Investitionszuwachsprämie - ein Zuwachs im Steuerwesen?, ÖStZ 2003, S 239 ff, nicht als Einsatz der Missbrauchsbestimmung des § 22 BAO zu sehen, sondern als eine teleologische Reduktion der Ausweitung einer Steuerbegünstigung im Wege der Analogie.

Dieser generelle Ausschluss von Neugründungen im Konzern und im Bereich der Leasingwirtschaft finde jedoch im Gesetzestext keine Deckung und widerspreche dem Gesetzeszweck; nach dem klaren Wortlaut des § 108e EStG 1988 werde nicht zwischen Neugründungen und im Vergleichszeitraum bestehenden Unternehmen unterschieden. Aus dem Umstand, dass für die Berechnung des Investitionszuwachses in § 108e Abs. 3 EStG 1988 auf einen Vergleichszeitraum der letzten drei Wirtschaftsjahre verwiesen werde, lasse sich nicht schließen, dass ein dreijähriges Bestehen Voraussetzung für eine Investitionszuwachsprämie sei. Das Bundesministerium für Finanzen (im Folgenden kurz: BMF) habe etwa im Fall der Individualpauschalierungs-VO, BGBl. II Nr. 230/1999, in der ebenfalls ein dreijähriger Vergleichszeitraum festgelegt sei, die Anwendung der Pauschalierung ausdrücklich ausgeschlossen, wenn innerhalb dieses Zeitraumes keine Betätigung erfolgt sei. Da es sich dabei um eine grundlegende Frage des Anwendungsbereiches des § 108e EStG 1988 handle, könne

davon ausgegangen werden, dass auch der Gesetzgeber bei Regelung der Investitionszuwachsprämie die Anwendung ausdrücklich ausgeschlossen hätte, wenn dies dem Willen des Gesetzgebers entsprochen hätte (diesbezüglich verwies der steuerliche Vertreter auf *Hilber*, Prämienbegünstigter Investitionszuwachs: Die Berechnung des durchschnittlichen Investitionsvolumens auch für Neugründer, SWK 2002, S 856).

Vielmehr scheine sich der Gesetzgeber an der Regelung des Forschungsfreibetrages gemäß § 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 orientiert zu haben, wonach für die Berechnung der Forschungsaufwendungen ebenfalls der Durchschnitt eines dreijährigen Vergleichszeitraumes herangezogen werde. Für die Berechnung des Forschungsfreibetrages würden die Forschungsaufwendungen mit Null angesetzt werden, wenn das Unternehmen im Vergleichszeitraum nicht existiert habe. Analog zu dieser Bestimmung seien auch bei der Investitionszuwachsprämie die Investitionen im Vergleichszeitraum mit Null anzusetzen, wenn das Unternehmen noch nicht gegründet worden sei. Ein genereller Ausschluss von der Investitionszuwachsprämie für Neugründungen sei somit aus dem Gesetzestext nicht abzuleiten.

Eindeutiger Zweck des § 108e EStG 1988 sei es, Investitionsmaßnahmen zu fördern und dadurch die Konjunktur anzukurbeln (wobei der steuerliche Vertreter auf die Erläuternden Bemerkungen zu § 108e EStG 1988 zum Hochwasseropferentschädigungsgesetz, BGBl. I Nr. 155/2002, verwies). Neugründungen belebten unumstritten die Konjunktur, jede Investition eines neu gegründeten Unternehmens stelle an sich einen Investitionszuwachs gegenüber dem Zustand vor der Neugründung dar. Es widerspreche daher dem Zweck des Gesetzes, neu gegründete Unternehmen gänzlich von der Begünstigung der Investitionszuwachsprämie auszunehmen.

Weder der Gesetzestext noch der Gesetzeszweck ließen auf eine Einschränkung der Investitionszuwachsprämie im Bereich der Leasingwirtschaft schließen. Auch in den EStR (Rz 8219) werde die Investitionszuwachsprämie für Leasingunternehmen ausdrücklich zugelassen. Eine Interpretation, die nur neu gegründete Leasingunternehmen generell von der Investitionszuwachsprämie ausschließe, während sie bestehende Leasingunternehmen durch Gewährung der Investitionszuwachsprämie begünstige, wäre gleichheitswidrig. Hätte ein bestehendes Leasingunternehmen im Vergleichszeitraum zwar – wie ein neu gegründetes Unternehmen – keine Investitionen getätigt, so stünde ihm die gesamte Investition als Bemessungsgrundlage für die Investitionszuwachsprämie zur Verfügung. Dies wäre auch der Fall, wenn ein Unternehmen zufällig noch vor dem dreijährigen Vergleichszeitraum gegründet worden wäre, aber bis zum Jahr 2002 noch keine Investitionen durchgeführt hätte. Im Gegensatz dazu werde bei neu gegründeten Leasingunternehmen die Investitionszuwachsprämie bei

gleicher Investitionstätigkeit auf Grund eines unwiderlegbaren Missbrauchsverdachtes versagt. Einziges Unterscheidungskriterium zwischen den beiden Sachverhalten wäre das Gründungsdatum; dieses erscheine jedoch nicht als taugliches Kriterium für eine sachliche Differenzierung, wenn es um die Förderung der Investitionstätigkeit des Jahres 2002 gehe. Die Interpretation der EStR führe zu einem Wettbewerbsnachteil neu gegründeter Leasingunternehmen gegenüber bestehenden Leasingunternehmen und bewirke somit sogar das Gegenteil der vom Gesetzgeber angestrebten Konjunkturbelebung.

Eine Ungleichbehandlung zeige sich auch im Verhältnis von neu gegründeten Leasingunternehmen und Unternehmen aller anderen Branchen. Anlageintensive Unternehmen könnten durch Ausgliederungen im Wege von Neugründungen von der Investitionszuwachsprämie ebenso profitieren wie Leasingunternehmen. Sei ein Teil der Produktion etwa nur von einer Anlage abhängig, so könnte die Anschaffung in einer eigens geschaffenen Gesellschaft erfolgen und in Folge die gesamte Teilproduktion ohne weiteren Aufwand in diese ausgegliedert werden. Könnten hierfür wirtschaftliche (außersteuerliche) Gründe vorgebracht werden, so würde die Investitionszuwachsprämie zustehen. Es müsse aber irrelevant sein, ob Anlagevermögen zur Vermietung oder Anlagevermögen zum Zwecke der Produktion ausgegliedert werde.

Zusammenfassend sei daher festzuhalten, dass nach dem Gesetzeswortlaut und Gesetzeszweck auch Neugründungen im Leasingbereich von der Investitionszuwachsprämie begünstigt seien. Eine Analogie, wie sie die EStR zur Erfassung von Neugründungen zögen, sei daher nicht erforderlich. Die nach *Quantschnigg* (Die Investitionszuwachsprämie - ein Zuwachs im Steuerwesen?, ÖStZ 2003, S 239 ff) in den EStR vorgenommene teleologische Reduktion, wonach Neugründungen im Konzern und Neugründungen von Leasingunternehmen unwiderlegbar nicht zu einer Investitionszuwachsprämie berechtigten, sei nicht zulässig, weil sie über das Ziel der Missbrauchsverhinderung hinaus gingen und damit zu einer sachlich nicht gerechtfertigten Differenzierung führten. Der Interpretation der EStR, die nach eigener Qualifizierung des BMF nur einen Auslegungsbehelf darstellten, sei daher nicht zu folgen.

Die Gewährung einer Investitionszuwachsprämie könne nur nach den Kriterien der allgemeinen Missbrauchsbestimmung des § 22 BAO eingeschränkt werden; Missbrauch liege allerdings nur dann vor, wenn der Steuerpflichtige eine rechtliche Gestaltung wähle, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen sei und ihre Erklärung nur in der Absicht finde, Steuer zu sparen (wobei der steuerliche Vertreter auf *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II, S 221, verwies). Dies bedeute, dass bei Vorliegen außersteuerlicher, wirtschaftlicher Gründe auch im Falle einer Konzernneugründung mit anschließender

Vermietung und bei Neugründung einer Leasinggesellschaft die Investitionszuwachsprämie zu gewähren sei.

Die Bw. sei nicht aus rein steuerlichen Erwägungen gegründet worden. Die Gründung der Bw. habe wirtschaftlich einen doppelten positiven Effekt gehabt: Die X-GmbH habe die bestehenden Zugmaschinen verkaufen und dadurch Liquidität freisetzen können. Zusätzlich habe sich durch den Verkauf die Bilanz der X-GmbH verkürzt, weil die X-GmbH zwar Aktivvermögen verloren habe, aber mit der freigesetzten Liquidität gleichzeitig Verbindlichkeiten tilgen habe können. So habe die Aufdeckung der stillen Reserven in den Zugmaschinen einen Schuldenabbau um rund 500.000,00 € ermöglicht. Zusätzlich habe sich die Ausgliederung auf das Bilanzbild dadurch positiv ausgewirkt, dass die X-GmbH auch keinen neuen Kredit zur Neuanschaffung von Zugmaschinen aufnehmen habe müssen.

Eine Bilanzverkürzung bewirke, dass sich Bilanzkennzahlen positiv veränderten. So steige durch den Wegfall von Verbindlichkeiten die Eigenkapitalquote, weil sich das Verhältnis des unveränderten Eigenkapitals zum verringerten Gesamtkapital verschiebe. So habe die Gründung der Bw. unzweifelhaft die Eigenmittelquote der X-GmbH nach URG verbessert. Ebenso verbessere eine Ausgliederung von Anlagevermögen generell die Finanzierungs-kennzahlen. Es werde durch eine Ausgliederung für das verbleibende Anlagevermögen ein höherer Anlagedeckungsgrad erzielt; der Anlagedeckungsgrad sei eine Kennzahl der langfristigen Finanzierung und beschreibe das Verhältnis Eigenkapital zu Anlagevermögen. Auch das working capital, das sich aus dem Saldo des Umlaufvermögens abzüglich des kurzfristigen Fremdkapitals ergebe, könne durch Leasingkonstruktionen gesenkt werden.

Über die Bilanz und die Bilanzkennzahlen vermittele ein Unternehmen seinen Vertragspartnern (Kreditinstituten, Lieferanten und Abnehmern) ein Bild seiner wirtschaftlichen Lage. Die Bilanzkennzahlen seien somit maßgeblich für die Gewährung von Krediten durch Banken und auch für die Einräumung von Zahlungszielen durch Lieferanten. Auch wenn sich daher durch einen gleichzeitigen Wegfall von Vermögen auf Aktiv- und Passivseite das Gesamtvermögen einer Gesellschaft nicht ändere, sei ein positiver wirtschaftlicher Effekt auf Grund der verbesserten Bilanzkennzahlen eindeutig gegeben.

Sale-and-lease-back-Modelle seien betriebswirtschaftlich anerkannte Methoden, ein Unternehmen finanzwirtschaftlich zu sanieren, indem sie das Bilanzbild verbesserten. Auch der VwGH habe Sale-and-lease-back-Konstruktionen nicht als missbräuchlich im Sinne des § 22 BAO eingestuft (wobei der steuerliche Vertreter auf VwGH 10.12.1991, 89/14/0064, und VwGH 27.8.2002, 98/14/0194, verwies); der VwGH erkenne an, dass Sale-and-lease-back-

Konstruktionen für den Käufer eine Kapitalanlage und für den Verkäufer eine günstige Finanzierungsmöglichkeit darstellten. Das Höchstgericht sehe auch die Gründung einer eigenen Leasing-OEG als unproblematisch an. Nach dieser Judikatur könne daher eine Ausgliederung des Anlagevermögens der X-GmbH in die Bw. nicht als Missbrauch im Sinne des § 22 BAO angesehen werden.

Das Finanzamt gehe in seiner Bescheidbegründung nicht auf die geltend gemachte Verbesserung der Bilanzkennzahlen (insbesondere im Hinblick auf Basel II) ein und lehne eine wirtschaftliche Begründung der Leasingkonstruktion deswegen ab, weil eine "betriebswirtschaftliche Notwendigkeit" nicht gegeben gewesen sei. Die X-GmbH entwickle sich wirtschaftlich positiv, die URG-Kennzahlen lägen weit unter der Grenze zum Reorganisationsbedarf. Das Finanzamt ziehe als Vergleichszahlen allerdings die Zahlen des Zwischenabschlusses zum 31. Dezember 2002 heran. Sie übersehe dabei aber, dass diese Zwischenbilanz bereits die Auswirkungen der Leasingausgliederung beinhalte. Die verbesserte Eigenkapitalquote sowie die geringere Schuldentilgungsdauer seien darauf zurückzuführen, dass in der Zwischenbilanz zum 31. Dezember 2002 die langfristigen Verbindlichkeiten bereits reduziert seien. Ohne diese Maßnahme würde sich zum 31. Dezember 2002 ein wesentlich schlechteres Finanzbild zeigen. Darüber hinaus habe die Behörde nicht die betriebswirtschaftliche Notwendigkeit oder Sinnhaftigkeit einer Investition oder Desinvestition zu beurteilen; dies sei nach der geltenden österreichischen Wirtschaftsverfassung nach wie vor Sache des Unternehmers.

Das Finanzamt führe aus, der schriftliche Einwand der Hausbank sei zu einem Zeitpunkt erfolgt, als der Verkauf der 18 Zugmaschinen bereits festgestanden sei. Dies zeige zwar, dass das angeführte Schreiben der Hausbank nicht der auslösende Anstoß für die Umgliederung gewesen sei, belege aber dennoch die finanziellen Probleme der X-GmbH. Bereits im Sommer 2002 seien Gespräche mit der Hausbank geführt worden, weil diese die Information über die Ursachen der Verluste und über Maßnahmen zur Ergebnis- und Liquiditätsverbesserung verlangt habe. Das Finanzamt führe als zusätzliches Indiz für die wirtschaftlich positive Lage der X-GmbH an, dass die Z-Bank die X-GmbH bei Anschaffung der Zugmaschinen als Bürge und Zahler akzeptiert habe. Dieser Schluss sei deswegen nicht richtig, weil die Z-Bank sich auch einen Eigentumsvorbehalt an den angeschafften Maschinen ausbedungen habe. Eine zusätzliche Absicherung durch eine Bürgschaft lasse eher auf eine angespannte Situation sowohl der Bw. als Kreditnehmer als auch ihres ständigen Vertragspartners, der X-GmbH, schließen.

Abschließend sei festzuhalten, dass, selbst wenn man die finanziellen Schwierigkeiten der X-GmbH ignorieren würde, dies nicht ausschließe, dass die Ausgliederung in eine Leasinggesellschaft trotzdem wirtschaftlich sinnvoll gewesen sei. Eine wirtschaftliche Notwendigkeit im Sinne eines dringenden Reorganisationsbedarfes oder einer Zahlungsunfähigkeit sei nicht erforderlich, um Missbrauch auszuschließen.

Ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung wurde das Rechtsmittel am 10. Juli 2003 der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 108e Abs. 1 1. Satz EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 idF BGBl. I Nr. 155/2002, kann für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern eine Investitionszuwachsprämie von 10% geltend gemacht werden.

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

Nach § 108e Abs. 3 1. Satz leg. cit. ist der Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern die Differenz zwischen deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Kalenderjahre 2002 und 2003 und dem Durchschnitt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Wirtschaftsgüter der letzten drei Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner 2002 bzw. dem 1. Jänner 2003 enden.

Im gegenständlichen Fall ist ausschließlich die Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2002 strittig. Bei der rechtlichen Würdigung ist von folgendem Sachverhalt auszugehen:

Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 5. November 2002 gegründet; den Gegenstand des Unternehmens stellt laut Gesellschaftsvertrag die Vermietung, insbesondere das Leasinggeschäft, sowie die Ausübung des Transportgewerbes dar. Im Zuge der Gründung erwarb die Bw. im Jahr 2002 18 neue Sattelzugmaschinen und einen neuen Spezial-Tanksattelaufleger; seit Februar 2003 verleast die Bw. die angeschafften Zugmaschinen an die X-GmbH. Die X-GmbH und die Bw. sind verbundene Unternehmen (auf Grund von finanziellen Schwierigkeiten hatte die X-GmbH die ihr gehörenden, alten Zugmaschinen verkauft; der Fahrzeuergewerb wurde in die Bw. als neu gegründete Leasinggesellschaft ausgegliedert). Für die im Jahr 2002 angeschafften Zugmaschinen machte die Bw. am 5. Februar 2003 eine Investitionszuwachsprämie gemäß § 108 e EStG 1988 in Höhe von 149.994,00 € geltend.

Das Finanzamt hat die Investitionszuwachsprämie unter Berufung auf die EStR (insbesondere Rz 8223) im Wesentlichen mit der Begründung versagt, dass

- im Zusammenhang mit der Neugründung von Unternehmen in Fällen, in denen als Folge einer Betriebseröffnung in den Jahren 2002 oder 2003 *kein vollständiger tatsächlicher Vergleichszeitraum* von drei Wirtschaftsjahren vorliege, die Inanspruchnahme einer Investitionszuwachsprämie mangels Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen eines effektiven Vergleichszeitraumes grundsätzlich nicht in Betracht komme;
- im Hinblick auf das Ziel des Gesetzgebers, sämtliche "echte" Zusatzinvestitionen zu fördern, eine Investitionszuwachsprämie zwar auch bei Neugründungen zum Tragen komme, aber nur dann, wenn der Neugründungsunternehmer nachweisen könne, dass die Neugründung – unter Wegdenken der Effekte aus der Investitionszuwachsprämie – *eindeutig betriebswirtschaftlich sinnvoll* sei. Da im gegenständlichen Fall jedoch keine "echte", sondern vielmehr eine "künstliche" Betriebsneugründung vorliege und die betriebswirtschaftliche Notwendigkeit nicht gegeben sei, lägen die Voraussetzungen für die Gewährung der Investitionszuwachsprämie zur Gänze nicht vor.

Dieser Argumentation der Abgabenbehörde I. Instanz ist aus Sicht des Unabhängigen Finanzsenates Folgendes zu entgegnen:

A) Zunächst ist festzuhalten, dass gemäß der Verfassungsbestimmung des § 271 BAO, BGBl. Nr. 194/1961 idF BGBl. I Nr. 97/2002, die Mitglieder des Unabhängigen Finanzsenates in Ausübung ihres Amtes an keine Weisungen gebunden sind (vgl. dazu auch die Verfassungsbestimmung des § 6 Abs. 1 iVm § 2 UFSG, BGBl. I Nr. 97/2002); daraus folgt, dass für den Unabhängigen Finanzsenat auch keine Bindung an die Regelungen der EStR, denen keine normative Kraft zukommt, besteht (vgl. dazu jüngst *Laudacher*, Zeitpunkt der Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie - die programmierte "Kundenverwirrung", UFS aktuell, Nr. 6/2004, S 236 f.).

B) Weiters ist festzuhalten, dass im überwiegenden Teil des Schrifttums (*Doralt*, Investitionszuwachsprämie: Widersprüche bei Unternehmensgründungen und beim Investitionszuwachs, RdW 2004/289; *Doralt*, EStG, 4. Auflage, § 108e Tz 2 bis 4; *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 108e Tz 3; *Hilber*, Prämienbegünstigter Investitionszuwachs: Die Berechnung des durchschnittlichen Investitionsvolumens auch für Neugründer, SWK 2002, S 856) überzeugend ausgeführt wurde, dass die oben angeführten Aussagen der EStR hinsichtlich der Einschränkung der Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie (teilweise Nichtberücksichtigung von Vorgründungszeiten; die Neugründung eines Unternehmens

muss "betriebswirtschaftlich sinnvoll" sein) im EStG 1988 keine Deckung finden; das Gesetz schließt weder Neugründungen von der Prämie aus, noch beschäftigt es sich mit der Frage, wann eine Unternehmensgründung "eindeutig betriebswirtschaftlich sinnvoll" ist (*Doralt*, Investitionszuwachsprämie: Widersprüche bei Unternehmensgründungen und beim Investitionszuwachs).

Dieser Argumentation ist aus Sicht des Unabhängigen Finanzsenates zu folgen:

Die in den EStR vertretene Rechtsansicht, dass neu gegründete Unternehmen "grundsätzlich" von vornherein von der Investitionszuwachsprämie ausgeschlossen sind (Rz 8223), ist dem Gesetz nicht zu entnehmen; *entgegen den EStR verlangt das Gesetz nicht, dass das Unternehmen bereits während des gesamten vollständigen tatsächlichen Vergleichszeitraumes, also mindestens drei Jahre, bestanden hat* (vgl. *Doralt*, Investitionszuwachsprämie...). Daraus folgt, dass Vorgründungsjahre voll zu berücksichtigen und mit den Investitionen in der Höhe von Null anzusetzen sind; Investitionen im Gründungsjahr - im streitgegenständlichen Fall im Jahr 2002 - kommen daher ausnahmslos in den vollen Genuss der Prämie (100% der Investition; *Doralt*, Investitionszuwachsprämie... Siehe dazu auch *Doralt*, EStG, 4. Auflage, § 108e Tz 2 bis 4; *Zorn*, *Hilber*. Wie *Doralt*, Investitionszuwachsprämie..., zutreffend ausführt, entspricht diese Lösung auch dem vergleichbaren Fall des Freibetrages für den Forschungszuwachs (§ 4 Abs. 4 Z 4a EStG 1988): Auch dort gibt es für Zusatzaufwendungen, die über dem Jahresdurchschnitt der letzten drei Jahre liegen, eine Sonderbegünstigung; folgerichtig erklären die EStR (Rz 1318) ohne Einschränkung, dass der erhöhte Freibetrag auch für Aufwendungen im Gründungsjahr anzuwenden ist).

Daraus folgt für die rechtliche Würdigung des streitgegenständlichen Falles, dass die Bw. zu Recht für ihre im Jahr 2002 getätigten Anschaffungen von neuen Fahrzeugen die Investitionszuwachsprämie geltend gemacht und dass sie zu Recht den vollen Betrag der Anschaffungskosten in Höhe von 1.499.940,00 € der Bemessung der Investitionszuwachsprämie zu Grunde gelegt hat.

C) Dass die Bw. mit ihren Ausführungen im Recht ist, ergibt sich aber auch daraus, dass die vom Finanzamt - unter Berufung auf Rz 8223 EStR - vertretene Rechtsansicht, es liege im gegenständlichen Fall keine "echte", sondern vielmehr eine "künstliche" Betriebsneugründung vor und es sei die betriebswirtschaftliche Notwendigkeit der Neugründung der Bw. nicht gegeben, weshalb die Voraussetzungen für die Gewährung der Investitionszuwachsprämie zur Gänze nicht vorlägen, ebenfalls *keine Deckung im Gesetz* findet (siehe dazu bereits oben); *die in Rz 8223 enthaltene Aussage, eine Neugründung müsse "eindeutig betriebswirtschaftlich*

sinnvoll" sein, um in den Genuss der Investitionszuwachsprämie zu kommen, ist im Gesetz nicht zu finden (Doralt, Investitionszuwachsprämie...). Ob eine Unternehmensgründung betriebswirtschaftlich sinnvoll ist, hat das Finanzamt nicht zu entscheiden (*Doralt, aaO*); zutreffend verweist daher der steuerliche Vertreter der Bw. in seiner Berufung darauf, dass die betriebswirtschaftliche Notwendigkeit bzw. Sinnhaftigkeit einer Investition nicht von den Abgabenbehörden, sondern vielmehr vom jeweiligen Unternehmer zu beurteilen ist. Aus den angeführten Gründen erübrigt es sich, auf die Darstellungen des Finanzamtes zu diesem Thema (insbesondere Eigenmittelquote, Schuldentilgungsdauer, Cash-Flow der X-GmbH usw.) näher einzugehen (zur Frage des Missbrauches im Sinne des § 22 BAO siehe unten).

D) Weiters ist auf die in Rz 8223 EStR Punkt 2. und 3. enthaltene Aussage einzugehen, die eindeutige betriebswirtschaftliche Sinnhaftigkeit einer Neugründung sei "jedenfalls" (mit Erlass des BMF vom 10. März 2004 abgeändert in "insbesondere") dann nicht der Fall, wenn

[1. im Rahmen eines Konzerns die Neuinvestitionen in einer neu gegründeten Konzernpartnerunternehmung konzentriert würden (insbesondere im Zusammenhang mit Vermietungen an Konzernpartnerunternehmen), um eine Förderung aus der Investitionszuwachsprämie in Anspruch zu nehmen, {Punkt 1. wird zum besseren Verständnis von Punkt 2. angeführt}]

2. außerhalb eines Konzerns ein derartiger Vorgang mit der unter Punkt 1. beschriebenen Zielsetzung stattfindet oder

3. außerhalb eines Konzerns eine Neugründung stattfindet, und zwar deshalb, um als "Neugründer" einen möglichst hohen Investitionszuwachs darzustellen (insbesondere im Bereich der Leasingwirtschaft).

Dazu ist aus Sicht des Unabhängigen Finanzsenates festzuhalten, dass *das Gesetz vermietete Wirtschaftsgüter von der Prämie nicht ausschließt, weshalb die Nutzung durch andere Unternehmungen nicht schädlich sein kann (Doralt, Investitionszuwachsprämie..., unter Ablehnung der von Quantschnigg (Die Investitionszuwachsprämie - ein Zuwachs im Steuerwesen?, ÖStZ 2003, S 239 ff) vertretenen teleologischen Reduktion der Ausweitung einer Steuerbegünstigung im Wege der Analogie).* Zutreffend weist daher der steuerliche Vertreter der Bw. in seiner Berufung darauf hin, dass der generelle Ausschluss von Neugründungen im Bereich der Leasingwirtschaft im Gesetzestext keine Deckung findet und zu einer gleichheitswidrigen steuerlichen Behandlung einerseits von neu gegründeten und bereits bestehenden Leasingunternehmen, andererseits von neu gegründeten Leasingunternehmen und Unternehmen aller anderen Branchen führte (ausführlich S VI-VIII Finanzamtsakt; siehe oben).

Daraus folgt, dass auch mit dem Argument, bei der Bw. handle es sich um ein neu gegründetes Leasingunternehmen, dieser die Gewährung der Investitionszuwachsprämie nicht versagt werden kann.

E) Abschließend ist noch auf die Frage des Vorliegens von Missbrauch gemäß § 22 BAO im gegenständlichen Fall einzugehen:

Abgesehen davon, dass das Vorliegen eines solchen vom Finanzamt nicht einmal behauptet wird, hat der steuerliche Vertreter va. in seiner Berufung (S VIII-IX Finanzamtsakt) glaubhaft dargelegt, dass die Bw. nicht aus rein steuerlichen Erwägungen gegründet wurde (etwa Freisetzen von Liquidität und Schuldenabbau um rund 500.000,00 € bei der X-GmbH, Verbesserung der Eigenmittelquote nach URG und der Bilanzkennzahlen (insbesondere im Hinblick auf Basel II) bei dieser); dies kann auch durch die Ausführungen des Finanzamtes (zur Eigenmittelquote, Schuldentilgungsdauer usw.; siehe oben) nicht entkräftet werden (zumal außersteuerliche Gründe auch andere als betriebswirtschaftliche Gründe sein können, seien es strategische oder etwa zivilrechtliche: *Thunshirn/Untiedt*, Ausgewählte Fragen zur Investitionszuwachsprämie, SWK 2004, S 69 ff). Der Unabhängige Finanzsenat verkennt nicht, dass bei der Wahl der hier vorliegenden Konstruktion (Verkauf der alten, der X-GmbH gehörenden Zugmaschinen durch diese; Ausgliederung des Fahrzeugerwerbes in die Bw. als neu gegründete Leasinggesellschaft, Verleasen der neu angeschafften Zugmaschinen durch die Bw. an die X-GmbH) auch der Aspekt der Gewährung einer Investitionszuwachsprämie eine Rolle gespielt hat, es kann im vorliegenden Fall aber keine rechtliche Gestaltung erblickt werden, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar, 2. Auflage, § 22 Rz 2).

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 25. Oktober 2004