



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der V-GmbH, S, vertreten durch Mag. Tu, Steuerberatung in 8952 Irdning, vom 9. Dezember 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt, dieses vertreten durch Dr. Harald Schlager, vom 8. November 2004 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für 2002 und 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Unternehmensgegenstand der in der Rechtsform einer GmbH geführten Berufungswerberin (Bw) sind Fahrzeugüberstellungen aller Art. In den Beilagen zur Körperschaftsteuererklärung für 2002 und 2003 beantragte die Bw eine Investitionszuwachsprämie in Höhe von € 70.829,25 (2002) bzw. € 69.805,70 (2003). Die Bemessungsgrundlagen zu diesen Beträgen ermitteln sich aus den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten prämiengünstiger Wirtschaftsgüter in Höhe von € 806.126,47 (2002) bzw. € 1.046.078,19 (2003) abzüglich des Durchschnitts der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten prämiengünstiger Wirtschaftsgüter der Vergleichszeiträume 1999 bis 2001 (€ 97.834,00) und 2000 bis 2002 (€ 348.021,16).

Das Finanzamt anerkannte zunächst die geltend gemachten Investitionszuwachsprämien in vollem Umfang.

Im Zuge einer gemäß § 144 BAO durchgeführten Nachschau betreffend die rechtmäßige Inanspruchnahme der IZP hielt der Prüfer in seinem bezughabenden Bericht wörtlich Nachstehendes fest:

Tz 1 Adaptierung der Vergleichszeiträume zur Investitionszuwachsprämie

In den Vergleichszeiträumen der Investitionszuwachsprämie wurden neue LKW, Auflieger und Busse angeschafft und über eine Leasingfirma finanziert. Die Anschaffungen wurden als laufender Leasingaufwand verbucht.

Die Leasingverträge wurden als Vollamortisationsverträge (Full-Pay-Out-Leasing) abgeschlossen.

Die Firma V hat die Verfügungsmacht über diese Fahrzeuge und nutzt diese als wirtschaftlicher Eigentümer zur Erzielung von Einkünften.

Die Wirtschaftsgüter sind aufgrund der Vertragsgestaltung dem Leasingnehmer der Firma V als wirtschaftlicher Eigentümer zuzurechnen und aktivierungsfähig.

Im Vergleichszeitraum 1999 bis 2001 erfolgte keine Aktivierung der leasingfinanzierten Neuanschaffungen.

Erst mit Beginn der Investitionszuwachsprämie zum 1.1.2002 wurden die leasingfinanzierten Neuanschaffungen in das Anlagevermögen aufgenommen und als prämienbegünstigtes Wirtschaftsgut behandelt.

Vom Geschäftsführer Herrn B wurde mitgeteilt, dass die Leasingverträge im Zeitraum 1999 bis 2001 die gleichen Vertragsbedingungen enthalten wie die Leasingverträge nach dem 1.1.2002.

Im Zuge der Nachschau werden die leasingfinanzierten Neuanschaffungen für den Vergleichszeitraum 1999 bis 2001 berücksichtigt, da es sich um prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter handelt.

Tz 2 Ermittlung der Zurechnungen in den Vergleichszeiträumen

Neuanschaffungskosten €	1999	2000	2001
LKW Volvo FH 12 Kennzeichen "X 10"	75.943,00		
LKW Volvo FH 12 Kennzeichen "X 11"	75.943,00		
MB Bus 413 cdi Sprinter Kennzeichen "X 2"		32.987,00	
MB Bus 413 cdi Sprinter Kennzeichen "X 02"		32.987,00	
MB Bus 413 cdi Sprinter Kennzeichen "X 03"		32.987,00	
Renault Master Kennzeichen "X 04"		34.629,00	
LKW Volvo FH 12 Kennzeichen "X 12"		75.943,00	
LKW Volvo FH 12 Kennzeichen "X 13"		75.943,00	
LKW Volvo FH 12 Kennzeichen "X 14"		75.943,00	
LKW Volvo FH 12 Kennzeichen "X 15"		75.943,00	
LKW Volvo FH 12 Kennzeichen "X 16"		75.943,00	
LKW Volvo FH 12 Kennzeichen "X 17"		75.943,00	
LKW Volvo FH 12 Kennzeichen "X 18"		75.943,00	
LKW Volvo FH 12 Kennzeichen "X 19"		75.943,00	
Sattelaufleger Broshuis Kennzeichen "X 57"		24.850,00	
Sattelaufleger Broshuis Kennzeichen "X 58"		24.850,00	
Sattelaufleger Broshuis Kennzeichen "X 9"		24.850,00	
Sattelaufleger Fliegl Kennzeichen "X 51"		23.008,00	
Sattelaufleger Fliegl Kennzeichen "X 52"		23.008,00	

Sattelaufleger Fliegl Kennzeichen "X 53"		23.008,00	
Sattelaufleger Fliegl Kennzeichen "X 54"		23.008,00	
Sattelaufleger Fliegl Kennzeichen "X 55"		23.008,00	
Sattelaufleger Fliegl Kennzeichen "X 56"		23.008,00	
Sattelaufleger Broshuis Kennzeichen "AB"			24.850,00
	151.886,00	953.732,00	24.850,00
Tz 3 Vergleichszeitraum 2002			
€	1999	2000	2001
Vergleichszeitraum lt. Antrag	55.565,00	62.326,00	175.611,00
Zurechnung lt. Bp	151.886,00	953.732,00	24.850,00
Vergleichszeitraum lt. Bp	207.451,00	1.016.058,00	200.461,00
Durchschnitt (Vergleichszeitraum 1999-2001)			474.656,67
Anschaffungs- u. Herstellungskosten prämienbegünstigter Wi-Güter 2002			806.126,47
abzüglich Durchschnitt			-474.656,67
Bemessungsgrundlage Zuwachs lt. Bp			331.469,80
I-Zuwachsprämie lt. Bp		10,00 %	33.146,98
I-Zuwachsprämie lt. Antrag			70.829,25
Kürzung der I-Prämie lt. Bp			37.682,27
Tz 4 Vergleichszeitraum 2003			
€	2000	2001	2002
Vergleichszeitraum lt. Antrag	62.326,00	175.611,00	806.126,47
Zurechnung lt. Bp	953.732,00	24.850,00	0,00
Vergleichszeitraum lt. Bp	1.016.058,00	200.461,00	806.126,47
Durchschnitt (Vergleichszeitraum 2000 – 2002)			674.215,16
Anschaffungs- u. Herstellungskosten prämienbegünstigter Wi-Güter 2002			1.046.078,19
abzüglich Durchschnitt			-674.215,16
Bemessungsgrundlage Zuwachs lt. Bp			371.863,03
I-Zuwachsprämie lt. Bp		10,00 %	37.186,30
I-Zuwachsprämie lt. Antrag			69.805,70
Kürzung der I-Prämie lt. Bp			32.619,40

Das Finanzamt folgte der Rechtsansicht des Prüfers und erließ entsprechende Bescheide, mit welchen die Investitionszuwachsprämien für 2002 mit € 33.146,98 und für 2003 mit € 37.186,30 festgesetzt wurden.

In der gegen diese Bescheide eingebrachten Berufung wandte der steuerliche Vertreter ein, dass ab dem Jahre 1999 laufend Lastkraftwagen, Busse und Sattelaufleger angeschafft

worden seien. Diese Investitionen seien zur Gänze im Leasingwege finanziert worden. Nach Absprache mit der Leasinggesellschaft GB seien diese Wirtschaftsgüter in den Jahren 1999 bis 2001 der Leasinggeberin zugerechnet worden. Auf Grund dieser Zurechnungsvereinbarung habe man von einer Aktivierung der besagten Wirtschaftsgüter im Rechenwerk der Bw Abstand genommen. Seine Mandantschaft habe folglich auch in den angeführten Jahren auf die Inanspruchnahme der Investitionsfreibeträge verzichtet. Diese seien von der Leasinggeberin geltend gemacht worden.

Im Zuge der Jahresabschlussprüfung der Jahre 2000 und 2001 sei die bilanzielle Behandlung des geleasteten Fuhrparks seitens der Prüfungsgesellschaft NN in Frage gestellt worden. Konkret sei ventiliert worden, dass durch die Nichtaktivierung dieser Wirtschaftsgüter infolge der - unrichtigen - steuerlichen Beurteilung das Vermögen handels- und steuerrechtlich unterbewertet wäre. Aufgrund dieser Feststellungen habe man im Frühjahr 2002 den Beschluss gefasst, sämtliche Neuanschaffungen im Fuhrpark ab dem Jahre 2002 im Anlagevermögen der Bw zu aktivieren. Diesbezüglich sei auch die Leasinggeberin telefonisch informiert worden. Die erst Monate später eingeführte Investitionszuwachsprämie sei für diese Entscheidung in keiner wie immer gearteten Weise relevant bzw. ausschlaggebend gewesen. Im Zuge der Erstellung der Steuererklärungen für das Jahr 2002 habe die Bw von der Leasinggeberin erfahren, dass diese die Investitionszuwachsprämie nicht beanspruche. Aus diesem Grunde sei auch der Antrag auf Gewährung der Investitionszuwachsprämie für den leasingfinanzierten Fuhrpark gestellt worden. Außer Ansatz blieben dabei all jene im Vergleichszeitraum 1999 bis 2001 erfolgten Zugänge, zumal diese bei der Leasinggeberin bilanziert worden seien und es daher allenfalls zu einer doppelten Berücksichtigung derselben gekommen wäre. Diese Rechtsansicht bzw. die sich daraus ergebende steuerliche Behandlung sei auch dem Antrag auf Gewährung der Investitionszuwachsprämie für 2003 zugrunde gelegt worden. Aus dem vorliegenden Sachverhalt gehe in eindeutiger Weise hervor, dass die leasingfinanzierten Neuanschaffungen in den Vergleichszeiträumen 1999 bis 2001 bzw. 2000 bis 2002 für die Ausmittlung der Investitionszuwachsprämie 2002 bzw. 2003 zu Recht nicht berücksichtigt worden seien.

In der zur Berufungseingabe ergangenen Replik führte die Bp aus, dass bei der erfolgten abgabenbehördlichen Nachschau ausschließlich jene die Bw betreffenden Sachverhalte festzustellen und steuerlich zu würdigen gewesen seien. Rechtsansichten und Absprachen privatrechtlicher Natur mit der GB seien für die rechtliche Beurteilung bzw. Anwendung gesetzlicher Vorschriften nicht maßgeblich. Wenn die Prüfungsgesellschaft NN anlässlich der Abschlüsse der Jahre 2000 und 2001 eine aus steuerlicher Sicht falsche Beurteilung bzw. Behandlung der Leasingverträge festgestellt habe, so erhebe sich die Frage, warum seinerzeit keine Bilanzberichtigung erfolgt sei. Diese Berichtigung hätte nämlich die Aktivierung der

Leasinggüter zur Folge gehabt und es hätte sich genau jener Investitionszuwachs ergeben, wie er nunmehr von Seiten der Bp ermittelt worden sei.

Das Finanzamt legte die vorliegende Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Mit Vorhalt vom 12. Dezember 2005 wurde das Finanzamt als Amtspartei ua. ersucht, zu den im Bp-Arbeitsbogen nicht einliegenden Leasingverträgen in Bezug auf die Fahrzeuge Kennzeichen X 14 und 15 Stellung zu nehmen.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 12. Jänner 2006 führte der Betriebsprüfer aus, dass es sich bei sämtlichen Leasingverträgen um die selbe Vertragskonstruktion handle. Diese seien allesamt als so genannte Vollamortisationsverträge zu qualifizieren. Dies habe ihm sowohl der Geschäftsführer der Bw, Herr B, als auch deren steuerlicher Vertreter in einem im Zuge der Prüfung abgeführten Gespräch dezidiert versichert. Herr B habe zudem ausgesagt, dass vor Zahlung der letzten Leasingrate ein Verständigungsschreiben seitens der Leasinggeber erfolgt sei, mit welchem die Bw über die Möglichkeit des Besitzüberganges informiert worden sei. Dieser Schriftverkehr sei jedoch trotz Anforderung von der Bw in keiner Phase des Prüfungsverfahrens zur Vorlage gebracht worden. Der Geschäftsführer B habe weiters angegeben, dass sämtliche Leasingverträge ausschließlich mit der Absicht abgeschlossen worden seien, mit Zahlung der letzten Rate Besitz an den Leasinggütern zu erlangen.

Mit Schreiben vom 18. Jänner 2006 wurden der Bw Auszüge des hieramtlichen Behördenaktes sowie eine Darlegung des Verfahrensstandes übermittelt.

Mit Eingabe vom 2. Februar 2006 teilte der steuerliche Vertreter mit, dass anlässlich einer im Jahre 2002 abgeführten Betriebsprüfung gemäß § 150 BAO über die Veranlagungszeiträume 1997 bis 1999, die steuerliche Behandlung der Leasingverträge und damit die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums bei der Leasinggesellschaft nicht beanstandet worden sei. Bereits im Zuge dieser Prüfung hätte festgestellt werden können, dass die finanzierende Leasinggesellschaft unrichtigerweise die besagten Wirtschaftsgüter im Anlagevermögen bilanziere und Investitionsfreibeträge geltend mache. Diese rechtliche Beurteilung seitens der Bp sei auch ausschlaggebend dafür gewesen, dass in der Bilanz nach Rücksprache mit der GB weder eine Aktivierung der Güter vorgenommen, noch ein Investitionsfreibetrag geltend gemacht worden sei. Entgegen der ursprünglichen Betrachtung habe die Betriebsprüfung nunmehr die steuerrechtliche Behandlung der geleaste Fahrzeuge im Zuge der Nachschau geändert und der Bw als wirtschaftliche Eigentümerin zugerechnet.

Ergänzend brachte der steuerliche Vertreter vor, dass erst infolge der Feststellungen der Abschlussprüfer der NN Prüfungsgesellschaft zu Beginn des Jahres 2002, die Leasinggeberin davon überzeugt worden sei, dass bei nämlicher Vertragslage der geleaste Fuhrpark der

Leasingnehmerin zuzurechnen sei. Zu diesem Zeitpunkt sei allerdings die Einführung einer Investitionszuwachsprämie von Seiten des Finanzministeriums noch nicht einmal angedacht gewesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bestimmung des § 108e EStG 1988 idF des BGBl. I 2002/155 ordnet an:

(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) Prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter sind ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens. [...]

(3) Der Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern ist die Differenz zwischen 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.[...]

Zwischen den Verfahrensparteien steht außer Streit, dass es sich bei den gegenständlichen Leasingverträgen um so genannte Vollamortisationsverträge handelt. Der Leasingnehmer gibt bei Abschluss des Leasingvertrages einen Kündungsverzicht für die Dauer von 48 Monaten ab. Nach Ablauf dieser Zeitspanne hat dieser die Möglichkeit das Leasinggut zu einem Restwert in Höhe einer Monatsrate zu erwerben. Wie bei allen Leasinggeschäften dieser Art verbleibt der Typenschein als Nachweis des zivilrechtlichen Eigentums für die Dauer des Leasingvertrages bei der Leasinggesellschaft. Unstrittig ist weiters das Ausmaß der erfolgten Kürzungen.

Strittig ist indes, ob die finanzamtlichen Kürzungen dem Grunde nach berechtigt waren. Auffassungsunterschiede zwischen den Verfahrensparteien bestehen ausschließlich darüber, ob die in Tz 2 des Bp-Berichtes ausgewiesenen Leasingfahrzeuge in den beiden Vergleichszeiträumen (1999 bis 2001 und 2000 bis 2002) bereits im wirtschaftlichen Eigentum der Leasingnehmerin gestanden sind und somit in den Anschaffungskatalog der beiden Vergleichszeiträume Eingang zu finden haben, oder aber, ob es diese aufgrund der ins Treffen geführten – privatrechtlichen – Vereinbarung zwischen der Leasinggesellschaft GB und der Bw, wonach diese Leasinggüter bilanziell und wirtschaftlich der Erstgenannten zuzuordnen seien, in den Vergleichszeiträumen außer Ansatz zu bleiben haben.

Bei der Beurteilung der Frage, ob das Leasinggut dem Leasinggeber oder dem Leasingnehmer zuzurechnen ist, kommt es insbesondere darauf an, ob die entgeltliche Überlassung des Leasinggegenstandes an den Leasingnehmer gleich einer echten Vermietung als bloße Nutzungsüberlassung zu sehen ist, oder ob die Überlassung wirtschaftlich gleichsam einem Kauf (Ratenkauf) gleichkommt. Es geht letztlich darum, ob der Leasingnehmer mit der Überlassung des Leasinggutes bereits dessen wirtschaftlicher Eigentümer iS des § 24 Abs. 1

lit. d BAO geworden ist (VwGH 17.8.1994, 91/15/0083 und 17.10.1989, 88/14/0189). Hierzu ist die Vertragsgestaltung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu würdigen.

Der VwGH nimmt eine Zurechnung des Gutes beim Leasinggeber ua. dann an, wenn die Leasingzahlungen bei Ausnützung der eingeräumten Option auf den von vornherein fest vereinbarten Kaufpreis angerechnet werden, ohne dass für die vorangegangene Nutzung eine besondere Entschädigung gezahlt werden müsste; ferner wenn die Nichtausnützung der eingeräumten Kaufoption gemessen an der Vertragslage geradezu gegen jedwede Vernunft wäre, insbesondere dann, wenn eine Mindestmietdauer vereinbart ist, nach deren Ablauf der Gegenstand noch einen Nutzen verspricht, und die Restzahlungen (Restkaufpreis) aus dieser Sicht überaus günstig (weil gering) erscheinen. Im Fall der hier vorliegenden – unstrittigen – Vollamortisationsverträge liegt das wirtschaftliche Eigentum über die Leasinggüter nach einhelliger verwaltungsgerichtlicher Rechtsprechung (VwGH 5.12.1972, 2391/71; VwGH 21.10.1993, 92/15/0085; vgl. auch EStR 2000, Rz 137ff) bei der Leasingnehmerin (=Bw). Dieses Faktum wurde – wie die Bw selbst ausführt – von Seiten der Abschlussprüfer (Prüfungsgesellschaft NN) auch erkannt und wurden in Ansehung dieses Umstandes auch dementsprechende steuerliche Dispositionen, nämlich die Zurechnung aller ab dem Jahre 2002 angeschafften Leasingfahrzeuge an die Bw als wirtschaftliche Eigentümerin, getroffen.

Unzulässig ist nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates, die Zurechnung von Wirtschaftsgütern durch Parteienvereinbarung festzulegen, zumal es sich bei der Zurechnungsbestimmung des § 24 Abs. 1 lit. d BAO um zwingendes, dh. einer Parteiendisposition nicht zugängliches Recht ("ius cogens") handelt. Dies bedeutet, dass – sollten die von der Rechtssprechung aufgestellten Kriterien für eine Zurechnung nach § 24 Abs. 1 lit. d BAO vorliegen – eine Verlagerung des wirtschaftlichen Eigentums hin zum zivilrechtlichen Eigentümer durch Parteienkonsens nicht ausbedungen werden kann. Diese Schlussfolgerung ergibt sich bereits aus der Diktion der lit. d des § 24 Abs. 1 BAO, wonach Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet werden. Hätte der Gesetzgeber dieser Norm ein dispositives Verständnis beilegen wollen, so wäre eine dementsprechende Formulierung getroffen worden.

Daraus folgt, dass die in Streit stehenden Fahrzeuge in die Vergleichsrechnung der beiden Zeiträume in vollem Umfang miteinzubeziehen sind.

Abschließend bleibt festzuhalten, dass eine Bindungswirkung an die vom Finanzamt in den Vorjahreszeiträumen – aus welchen Gründen auch immer – unsanktioniert gebliebene Zuordnung der Fahrzeuge an die zivilrechtliche Eigentümerin nicht besteht. Eine Bindung ist Ausdruck der Rechtskraft der Entscheidung; sie wirkt nur innerhalb der Grenzen der

Rechtskraft und erstreckt sich nur auf den Inhalt des Bescheidspruches (Ritz, BAO Kommentar, 3. Aufl., § 116 Tz 5 und die dort zitierte verwaltungsgerichtliche Judikatur).

Aber auch der Grundsatz von Treu und Glauben vermag bei der Beurteilung des gegenständlichen Falles kein anderes Ergebnis herbeizuführen. Nach der Judikatur des VwGH (vgl zB VwGH 7.6.2001, 98/15/0065; 27.8.2002, 96/14/0166; 21.1.2004, 2003/16/0113) schützt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit; die Behörde ist sogar verpflichtet, von einer als gesetzwidrig anerkannten Verwaltungsübung abzugehen. Nach der Judikatur müssten besondere – qualifizierte – Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen (VwGH 9.7.1997, 96/13/0185). Dies wäre beispielsweise der Fall, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 3. Auflage, § 114 Tz 9; VwGH 18.12.1996, 94/15/01561). Im gegenständlichen Berufungsfall ist nicht erkennbar, dass seitens der Amtspartei ein Sachverhalt verwirklicht worden wäre, der im Lichte bzw. in Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben einem Abgehen von der ursprünglichen Beurteilung in Bezug auf die Zurechnung der Wirtschaftsgüter entgegenstünde.

Aufgrund dieser – eindeutigen – Rechtslage konnte dem Berufungsbegehren nicht näher getreten werden. Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Klagenfurt, am 13. März 2006