

## **IM NAMEN DER REPUBLIK!**

Das Bundesfinanzgericht hat durch

den Richter

VN.NN

in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Steuerkanzlei Adresse1 gegen  
den Bescheid des Finanzamtes vom 31. Juli 2007, betreffend Festsetzung der  
Investitionszuwachsprämie 2004 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG für das Jahr 2004 wird mit  
181.844,00 € festgesetzt (das sind 10 % des Investitionszuwachses iHv 1.818.439,95 €).

Die Ermittlung der Investitionszuwachsprämie ist dem Ende der folgenden  
Entscheidungsgründe zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses  
Bescheidspruchs.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4  
BundeC\_Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## **Entscheidungsgründe**

### **I. Verfahren vor den Verwaltungsbehörden**

#### **1 Verfahren vor dem Finanzamt**

Die Berufungswerberin (nunmehrige Beschwerdeführerin; in der Folge kurz: "Bf") ist im  
Bereich "Verwaltung und Führung von Unternehmen und Betrieben" tätig und bilanzierte  
im Beschwerdezeitraum nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr (1.4. bis 31.3).

**1.1** Mit per 10. Dezember 2004 für die (vormalige; siehe unten, Pkt 1.3) Fa. A GesmbH eingereichtem Verzeichnis (Formular E 108e) wurde eine Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2004 in Höhe von 50.645,00 € beantragt (Buchung der Prämiegutschrift am 20. Dezember 2004).

**1.2** Mit weiterem, per 4. Oktober 2005 eingereichtem Verzeichnis (Formular E 108e) wurde eine Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2004 in Höhe von 194.457,00 € geltend gemacht. Auf diesem Formular war folgender Vermerk angebracht: "Fortgesetzte Geltendmachung für 2004 bei abweichendem Wirtschaftsjahr". Die Buchung der Prämiegutschrift erfolgte am 5. Oktober 2005. Die Körperschaftsteuererklärung 2004 wurde am 7. Oktober 2005 beim Finanzamt (FA) eingereicht. Der Körperschaftsteuerbescheid 2004 erging am 18. Oktober 2005.

**1.3** Per 31. März 2006 wurde eine Namensänderung vorgenommen (bisher: A GmbH; neu **ab 31.3.2006: A Holding GmbH**). Mit Schreiben vom 28. Dezember 2006 teilte der steuerliche Vertreter mit, dass mit Bilanzstichtag 31. März 2006 aus der bisherigen A GesmbH der operative Betrieb in die B GmbH gemäß Art VI des Umgründungssteuergesetzes abgespalten wurde. Aus Anlass der Fassung des Spaltungsbeschlusses bzw. mit SpaltungC\_ und Übernahmevertrag vom 27. Dezember 2006 wurde die Firma der übertragenden Gesellschaft (A GmbH, FN 123456x) auf "A Holding GmbH" geändert.

**1.4** Im Rahmen einer im Jahr 2007 über die Jahre 2004 bis 2006 stattgefundenen **Außenprüfung** vertrat der Prüfer zur Investitionszuwachsprämie 2004 den Standpunkt, dass die in der beiliegenden Berechnung in Abzug gebrachten Maschinen als prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter behandelt wurden, obwohl sie nicht mehr als die Hälfte ihrer Nutzungsdauer im Wege der AfA abgesetzt wurden. Daher stehe die Investitionszuwachsprämie in Höhe des Differenzbetrages iHv 185.883,07 € nicht zu. Wörtlich führt er hierzu aus:

*"Die laut beiliegender Berechnung in Abzug gebrachten Maschinen wurden im Kalenderjahr 2004 erworben und eine Investitionsprämie geltend gemacht. Im Wirtschaftsjahr 2005/2006 wurden sie an Leasinggesellschaften im "sale and lease back"-Verfahren veräußert.*

*Die prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter müssen zum langfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt sein. Die Anschaffungskosten müssen daher mehr als die Hälfte ihrer Nutzungsdauer im Wege der AfA abgesetzt werden. Da die Maschinen bereits im Wirtschaftsjahr 2005/2006 veräußert wurden stellt das vorzeitige Ausscheiden ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO dar, was zu einer Änderung der Prämiengewährung und somit zu einer Rückforderung der Investitionszuwachsprämie führt. (siehe beiliegende Berechnung)."*

In der angeführten Beilage ist folgende Berechnung enthalten:

	Jänner bis März	April bis Dezember
--	-----------------	--------------------

Anlagenzugänge lt. Antrag	266.082,26	2.080.541,84
		-70.000,00
Diff. Einrichtung R_Haus	-9.698,87	
Aktiv Eigenleistungen	-9.225,00	
Diff GPS 70 Paletten (Anschaffung 2003)	-37.204,40	
Abgang Maschinen		
<b>E_Spritzgussmaschine Classic</b>		<b>-379.467,60</b>
<b>D-M_Universal_1 Fräsmaschine</b>		<b>-451.575,00</b>
<b>D-M_Universal_2 Fräsmaschine</b>		<b>-395.209,80</b>
Zwischensumme Jan bis März	209.953,99	784.289,44
Zwischensumme April bis Dez	784.289,44	
abzügl durchschn Zugänge Vgl-Zeitraum	-402.055,88	
Begü Invest_Zuwachs 2004	592.187,55	
<b>IZP 2004 lt BP</b>	<b>59.218,76</b>	
IZP 2004 laut Antrag gesamt	245.101,82	
Differenz bzw. Nachforderung laut Außenprüfung	185.883,06	

**1.5** Das FA folgte der Ansicht des Prüfers und erließ am 31. Juli 2007 den **Bescheid** über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2004 und setzte die IZP 2004 mit 59.218,76 € fest. Da für diesen Zeitraum bereits ein Betrag an IZP iHv 245.101,82 € gebucht war, ergab sich zur Nachzahlung ein Betrag iHv 185.883,06 €.

**1.6** Die dagegen erhobene **Berufung** wurde wie folgt begründet:

*"Die Berufung ist notwendig, weil das Finanzamt im Zuge der Außenprüfung über die Jahre 2004-2006 festgestellt hat; dass die die Investitionszuwachsprämie in Höhe von € 185.883,07 für das Jahr 2004 nicht zusteht. Als Begründung führt das Finanzamt an, dass die prämiengünstigten Wirtschaftsgüter nicht mehr als die Hälfte ihrer Nutzungsdauer im Wege der Abschreibung abgesetzt wurden. Diese Rechtsansicht des Finanzamtes wird aus folgenden Gründen nicht geteilt:*

*Begründung*

*Gem. § 108 e EStG ist keine Behaltefrist vorgesehen. Der Gesetzgeber wollte ein "Begünstigungsgesetz" für Unternehmen zur Belebung der Konjunktur, durch 'Investitionsanreiz' mittels Prämie schaffen. Seitens des Abgabepflichtigen sind die Voraussetzungen der Anschaffung und Abschreibung eines neuen Wirtschaftsgutes erfüllt. Die Gegenstände werden nach wie vor im Unternehmen genutzt und stellen damit*

*weiterhin wirtschaftliches Eigentum dar. Die Änderung der Finanzierungsform von Bank- auf Leasingfinanzierung unter Beibehaltung des wirtschaftlichen Eigentums und der vollständigen Nutzung kann daher nicht zum Wegfall der Investitionszuwachsprämie führen.*

*Eine ergänzende Begründung wird noch nachgereicht."*

**1.6.1** Mit Schreiben vom 24. Juni 2009 wurde die **Berufung** wie folgt **ergänzt**:

*"Die Investitionszuwachsprämie war grundsätzlich als Anreiz für die Durchführung von Investitionen gedacht. Es sollte die Mehrung von Investitionen im Verhältnis zur Vergangenheit fördern. Ziel dieser Förderung war es, die Investitionstätigkeit der österreichischen Wirtschaft in den Jahren 2002 bis 2004 aus konjunkturellen Gründen anzukurbeln (Quantschnigg, ÖStZ 2003/239).*

*Voraussetzung für die Gewährung der Investitionszuwachsprämie war, dass das Investitionsvolumen bestimmter prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens über dem Investitionsvolumen der drei Referenzjahre lag. Der Differenzbetrag (Investitionszuwachs) war Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Prämie.*

*Das Finanzamt begründet den Bescheid über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2004 vom 31. Juli 2007 im Wesentlichen damit, "dass prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter zum langfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt sein müssen. Die Anschaffungskosten müssen daher mehr als die Hälfte ihrer Nutzungsdauer im Wege der AfA abgesetzt werden." (Betriebsprüfungsbericht vom 31. Juli 2007)*

*Hier muss entschieden entgegnet werden, dass eine Behaltebestimmung aus dem Gesetz nicht ableitbar ist. Die Formulierung "Aufwendungen .... im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8 EStG 1988) wurde seit Bestehen der Bestimmung derart ausgelegt, dass es sich um Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens handeln muss, welche im Wege der steuerlichen AfA abgeschrieben werden. Es ist somit ausreichend, wenn das entsprechende Wirtschaftsgut dem Anlagevermögen zuzurechnen ist.*

*Unternehmensrechtlich zählen jene Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen, die dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen (§ 198 Abs 2 UGB). Entscheidend ist einzig und allein die Zweckbestimmung.*

*Doralt (Doralt, RdW 2005, 125) stellt unter Verweis auf Quantschnigg bei einer Wiederveräußerung der prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter ausschließlich auf den "funktionalen Einsatz" ab mit der Konsequenz, dass die Prämie jedenfalls dann zusteht, wenn das veräußerte Wirtschaftsgut nicht mehr als ungebraucht angesehen werden kann.*

*Der UFS Salzburg 25.2.2009, RV/0588-S/08, nimmt zu diesem Thema ausführlich Stellung und vertritt unter Verweis auf Hödl (Hödl, SWK 3/2008, S 80) ebenfalls die Auffassung, dass eine Zurechnung des Wirtschaftsgutes zum Anlagevermögen jedenfalls ausreichend sei. Weiters verweist der UFS auf Doralt, der unter Verweis auf Quantschnigg (Quantschnigg, ÖStZ 2003, 140) davon ausgeht, dass der Hinweis auf §§ 7 und 8 EStG*

*nur verhindern sollte, dass die IZP auch im Falle einer Gewinnermittlung zusteht, bei der die AfA "abpauschaliert" ist (Doralt, RdW 2005, 125) und eine Behaltefrist generell verneint (Doralt, EStG, § 108e Rz 16).*

*Der UFS kommt in der Folge in seiner abschließenden rechtlichen Würdigung zu dem Schluss, dass der Gesetzgeber mit dem Verweis auf die Abschreibung (§§ 7 und 8 EStG 1988') nur Anlagenzugänge mit dem Ziel der tatsächlichen Nutzung als Anlagevermögen begünstigen und generell Missbräuche verhindern wollte.*

*Unsere Klientin hat im Kalenderjahr 2004 Maschinen im Rahmen von Mietkaufverträgen erworben und eine Investitionsprämie in Anspruch genommen. Im Wirtschaftsjahr 2005/06 wurden diese Maschinen an verschiedene Leasinggesellschaften zivilrechtlich veräußert und zurückgeleast (sale and lease back). Eine Änderung in der Nutzung ist dabei nicht eingetreten. Unser Klient beabsichtigte durch diese Maßnahme, seine Liquiditätssituation zu verbessern sowie durch eine Verringerung der Bilanzsumme die Eigenmittelquote zu erhöhen, was wiederum zu einer verbesserten Rating-Einstufung nach 'BASEL II' führen sollte. Dies kann in keinster Weise Missbrauch darstellen. Auch ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise in der Zweckbestimmung der Maschinen keine Änderung eingetreten. Einzig und allein geändert wurde die Finanzierungsform der Maschinen von der ursprünglichen "Mietkauffinanzierung" zur "Leasingfinanzierung".*

*Dass es sich bei der 'sale and lease back' - Maßnahme und eine reine Finanzierungsmaßnahme handelte, ist auch aus den vertraglichen Vereinbarungen mit den Leasinggesellschaften ableitbar. Bei sämtlichen Verträgen handelt es sich um Vollamortisationsverträge, wobei die Leasingvertragslaufzeit (Grundmietzeit) unter der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer liegt, jedoch "Übereinkommen" mit den Leasinggesellschaften bestehen, wonach unser Klient die Maschinen nach Ablauf der Grundmietzeit mit Entrichtung einer letzten Leasingrate erwerben kann, auch wenn der Verkehrswert zu diesem Zeitpunkt ein wesentlich höherer ist und ein Einsatz dieser Maschinen im Betrieb weiterhin möglich und sinnvoll ist. Bei vier Maschinen ist ein derartiger Erwerb tatsächlich auch bereits eingetreten.*

*Auch wenn unsere Klientin, der österreichischen unternehmensrechtlichen Bilanzierungspraxis folgend und unter 'BASEL II'-Überlegungen, die Maschinen aus dem Anlagevermögen hat abgehen lassen, ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine Änderung der Zurechnung der Maschinen nicht eingetreten."*

**1.7** Dazu äußerte sich der Prüfer mit Stellungnahme vom 17. Juli 2009 wie folgt:

*"Zu der oben angeführten Berufung wird wie folgt Stellung genommen:*

*Gemäß Einkommensteuerrichtlinien sind u.a. folgende Voraussetzungen notwendig damit Wirtschaftsgüter als prämienbegünstigt eingestuft werden:*

*Die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung der prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter müssen im Wege der Absetzung für Abnutzung abgesetzt werden.*

*Weiters müssen die prämierten Wirtschaftsgüter zum langfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt sein. Das heißt, die Wirtschaftsgüter müssen entweder mehr als die Hälfte ihrer Nutzungsdauer oder zumindest vier (volle) Wirtschaftsjahre dem Betriebsvermögen angehören.*

*Die aus der Bemessungsgrundlage der Investitionszuwachsprämie 2004 ausgeschieden Wirtschaftsgüter wurden im Zeitraum April bis Dezember 2004 angeschafft und im März 2006 an Leasinggesellschaften veräußert. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer dieser Maschinen betrug 5 Jahre.*

*Da die prämierten Wirtschaftsgüter weder die Hälfte ihrer Nutzungsdauer, noch zumindest vier Wirtschaftsjahre dem Betriebsvermögen angehörten, war die Investitionszuwachsprämie rückwirkend zu verwehren.*

*Auch der Umstand, dass nach der Veräußerung der Maschinen diese zurückgeleast wurden und dadurch wie ausgeführt wurde, "in wirtschaftlicher Betrachtungsweise in der Zweckbestimmung der Maschinen keine Änderung eingetreten ist", ändert nichts an der Tatsache, dass die 2004 angeschafften Maschinen innerhalb von 24 Monaten aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden sind.*

*Weiters wird noch darauf hingewiesen, dass der gleiche Sachverhalt auch bei der Investitionszuwachsprämie 2003 festgestellt wurde. Der Unterschied zu den Feststellungen des Jahres 2004 lag nur darin, dass die Wirtschaftsgüter bereits im Wirtschaftsjahr der Anschaffung veräußert wurden. Gegen diese Feststellungen wurde keine Berufung eingebracht. Da die Investitionszuwachsprämie 2003 bedingt durch das Wirtschaftsjahr erst bei der Investitionszuwachsprämie 2004 geltend gemacht werden konnte, wäre bei einer eventuellen Stattgabe der Berufung zu beachten, dass bei der Neuberechnung der Prämie die Bemessungsgrundlage 2003 sowie die sonstigen Feststellungen der Betriebsprüfung unverändert bleiben. (Siehe Pkt. 16 der Niederschrift)*

*Die in der Berufung angeführte UFS Entscheidung RV/0588-5/08 ist mit dem gegenständlichen Fall nicht vergleichbar, da der Grund für die Stattgabe dieser Berufung dem Umstand zuzuschreiben war, dass etwa 50 % der Anschaffungskosten über die AfA bereits abgesetzt wurden. Diese Voraussetzung ist im vorliegenden Fall nicht gegeben. Außerdem ist darauf hinzuweisen, dass gegen die zitierte Berufungsentscheidung eine Amtsbeschwerde eingebracht wurde.*

*Im Übrigen handelt es sich bei der Beurteilung des Berufungssachverhaltes um eine reine Rechtsfrage, die vom Rechtsmittelbearbeiter zu entscheiden ist.*

Das FA legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

## **2 Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS)**

### **2.1 Ergänzende Erhebungen:**

**2.1.1** Mit **Vorhalt** vom 19. März 2013 wurde die Bw. ersucht, folgende Fragen zu beantworten bzw. Unterlagen vorzulegen:

*"Das Finanzamt hat nach Durchführung einer Außenprüfung mit Bescheid über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2004 die Investitionszuwachsprämie mit 59.218,75 € festgesetzt (bisher 245.101,82 €). Damit verblieb zur Nachzahlung ein Betrag in Höhe von 185.883,07 €.*

*Zur Beurteilung der Frage, ob diese Kürzung zu Recht erfolgte, werden Sie ersucht, folgende Fragen zu beantworten und geeignete Beweismittel vorzulegen:*

*a) Welche Wirtschaftsgüter sind von der in der Berufung vom 31. August 2007 bzw. Ergänzung zur Berufung vom 24. Juni 2009 angesprochenen "sale and lease back"-Maßnahme konkret betroffen? Um Bekanntgabe der einzelnen Wirtschaftsgüter sowie deren jeweilige Bezeichnung (Marke, Typenbezeichnung, Baujahr etc.) wird ersucht.*

*b) Legen Sie bitte für die betreffenden Wirtschaftsgüter jeweils sowohl den ursprünglichen Kaufvertrag (bzw. Mietkaufvertrag) aus dem Jahr 2004 als auch den im Jahr 2006 abgeschlossenen Leasingvertrag vor (im Arbeitsbogen der BP sind teilweise nur "VertragC\_Angebote" vorhanden).*

*c) Falls hinsichtlich dieser Wirtschaftsgüter mehrere Kauf- bzw. Leasingvorgänge stattgefunden haben, wird um deren Bekanntgabe samt Vorlage der jeweiligen Verträge ersucht.*

*d) In der Berufung wurde angeführt, bei vier Maschinen sei nach Ablauf der Grundmietzeit mit Entrichtung einer letzten Leasingrate ein Erwerb durch die Bw. erfolgt. Bitte um Bekanntgabe dieser Maschinen (Marke, Typenbezeichnung, Baujahr etc.) und Vorlage der Verträge und Rechnungen.*

*e) Wurden weitere Wirtschaftsgüter auf dieses Art erworben? Wenn ja, bitte um Bekanntgabe der einzelnen Maschinen samt Vorlage der Verträge und Rechnungen.*

**2.1.2** Mit Schreiben vom 8. April 2013 wurde bezüglich Marke und Typenbezeichnung auf eine gleichzeitig übermittelte zusammenfassende Darstellung verwiesen und bekannt gegeben, dass es sich durchwegs um neue Wirtschaftsgüter gehandelt habe und somit das Rechnungsdatum dem Baujahr entspreche.

**2.1.2.1** Zusammenfassende Darstellung der im Jahr 2004 angeschafften Wirtschaftsgüter:

<b>Masch bzw. WG</b>	<b>Inv_Nr</b>	<b>Anschaffung</b>	<b>ND</b>	<b>A_Ko_netto</b>	<b>(Miet_)KV (60 Raten a')</b>	<b>Leas_Angeb v.</b>
E-Spritzgussm Classic	337-00	25.08.2004	5	379.467,60	03.08.2004 (6.324,46 €)	14.03.2006
DMU_FräC_ maschine DMU_1 100P	346-00	15.12.2004	5	451.575,00	15.12.2004 (7.526,25 €)	27.03.2006

DMU_FräC_ maschine DMU_2 100P	347-00	15.12.2004	5	395.209,80	15.12.2004 (6.586,83 €)	27.03.2006
-------------------------------------	--------	------------	---	------------	----------------------------	------------

Masch bzw. WG	Leas_Inv	Leas_raten	Leas_Laufz	Raten	Rückkaufpr.	Datum Rückkauf
E-Spritzgussm Classic	230.000,00	6.581,31	36 Monate	35	6.716,05	03.03.2009
DMU_FräC_ maschine DMU_1 100P	225.000,00	5.822,97	40 Monate	39	5.945,00	31.07.2009
DMU_FräC_ maschine DMU_2 100P	185.000,00	4.787,78	40 Monate	28	62.383,33	25.07.2008

**2.1.2.2** Als Beilagen wurden die Verträge laut zusammenfassender Darstellung übermittelt. Diese Verträge enthalten – abgesehen von den oben bereits dargestellten Daten - hinsichtlich der einzelnen Maschinen folgende Regelungen:

#### **E-Spritzgussmaschine Classic:**

Anschaffung mit Mietkaufvertrag vom 3. August 2004; Kaufpreis: 379.467,60 € zuzüglich 20% USt; Vertragsdauer: 60 Monate; monatliche Mietkauftrate iHv 6.324,46 €. Nach einer Laufzeit dieses Vertrages in der Dauer von 20 Monaten stellte die Bw der C\_Leasing Gesellschaft mbH am 14. März 2006 folgendes Leasingangebot:

Anschaffungskosten: 230.000,00 €

Vertragsdauer: Unbestimmte Dauer mit Kündigungsverzicht der Bw für die Dauer von 36 Monaten

Monatliches Leasingentgelt: 6.581,31 € netto. Nach Zahlung von 35 Leasing-Monatsraten sind die Anschaffungskosten iHv. 230.000,00 € abgedeckt.

Durch die Vorschreibung der ersten Leasingrate an die Bw oder Bezahlung des Kaufpreises oder eines Teiles desselben für das Leasingobjekt durch den Leasinggeber wird gegenständliches Vertragsverhältnis rechtswirksam. Die AGB sind Vertragsbestandteil.

Mit Rechnung vom 3.3.2009 (Kaufvereinbarung vom 5.2.2009), also nach Ablauf der vereinbarten Leasinglaufzeit, wurde das Leasingobjekt um einen Kaufpreis iHv 6.716,05 € (netto) an die Bw veräußert.

#### **D-M\_Univ. Fräsmaschine DMU 100P-1**



Anschaffung mit Kaufvertrag (Ratenkauf) vom 15. Dezember 2004; Kaufpreis: 451.575,00 € zuzüglich 20% USt; Vertragsdauer: 60 Monate; monatliche Kaufrate iHv 7.526,25 €. Nach einer Laufzeit dieses Vertrages in der Dauer von 16 Monaten stellte die Bw der D Leasing Gesellschaft mbH am 27. März 2006 folgendes Leasingangebot: Anschaffungskosten: 225.000,00 €  
Vertragsdauer: Unbestimmte Dauer mit Kündigungsverzicht der Bw für die Dauer von 40 Monaten  
Monatliches Leasingentgelt: 5.822,97 € netto  
Der Leasingvertrag beginnt mit 1. April 2006. Die AGB idF 02/06 finden Anwendung.  
Mit Rechnung vom 31.7.2009, also nach Ablauf der vereinbarten Leasinglaufzeit, wurde das Leasingobjekt um einen Kaufpreis iHv 5.945,00 € (netto) an die Bw veräußert.

#### **D-M\_Univ. Fräsmaschine DMU 100P-2**

Anschaffung mit Kaufvertrag (Ratenkauf) vom 15. Dezember 2004; Kaufpreis: 395.209,80 € zuzüglich 20% USt; Vertragsdauer: 60 Monate; monatliche Kaufrate iHv 6.586,83 €. Nach einer Laufzeit dieses Vertrages in der Dauer von 16 Monaten stellte die Bw der D Leasing Gesellschaft mbH am 27. März 2006 folgendes Leasingangebot: Anschaffungskosten: 185.000,00 €  
Vertragsdauer: Unbestimmte Dauer mit Kündigungsverzicht der Bw für die Dauer von 40 Monaten  
Monatliches Leasingentgelt: 4.787,78 € netto  
Der Leasingvertrag beginnt mit 1. April 2006. Die AGB idF 02/06 finden Anwendung.  
Mit Rechnung vom 25.7.2008 wurde das Leasingobjekt um einen Kaufpreis iHv 62.383,33 € (netto) an die Bw veräußert. Nach Zahlung von Leasingraten in der Dauer von 28 Monaten im Betrag von insgesamt 134.057,84 € (April 2006 bis Juli 2008) ergibt sich eine Restdifferenz zur ursprünglichen Investitionssumme (iHv 185.000,00 €) im Ausmaß von 50.952,16 €. Diese Restdifferenz findet in der Kaufpreiszahlung iHv 62.383,33 € (netto) Deckung.

**2.1.3** In der Folge wurde dem Vertreter des FA per Mailnachricht samt Anhängen die Vorhaltsbeantwortung der Bw übermittelt. Als weitere Anhänge wurden das Dokument „Schreiben an FA“, welches eine Zusammenfassung der Sach- und Rechtslage und einen „Lösungsvorschlag“ des UFS beinhaltet, ein Excel-Blatt „Anschaffung\_Maschinen\_2004“ (welches eine zusammenfassende Darstellung der im Jahr 2004 angeschafften Wirtschaftsgüter beinhaltet; siehe oben) und der Vorhalt vom 19. März 2013 („Vorhalt RM“) an die Berufungswerberin beigeschlossen:

Das "Schreiben an das FA" beinhaltet Folgendes:

#### **"1. Allgemeines zur Behaltefrist:**

*Das Finanzamt hat – der Ansicht der Prüfers (siehe Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 31.7.2007) folgend – mit Bescheid vom 31. Juli 2007 über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2004 die Investitionszuwachsprämie (IZP) für*

die in der Beilage angeführten Maschinen nicht anerkannt, weil deren Anschaffungskosten nicht mehr als die Hälfte ihrer Nutzungsdauer im Wege der AfA abgesetzt worden seien. Die Vorlage der Berufung erfolgte im Jahr 2009.

In den zwischenzeitig ergangenen Erkenntnissen zur Investitionszuwachsprämie (VwGH vom 28.2.2012, 26.4.2012 und 30.5.2012, Zlen 2009/15/0082, 2009/15/0139 und 2008/13/0246) verweist der Verwaltungsgerichtshof ausdrücklich darauf, **dass Wirtschaftsgüter nur dann einen Anspruch auf Investitionszuwachsprämie iSd § 108e EStG 1988 vermitteln können, wenn sie über einen längeren Zeitraum dem Betrieb als Anlagevermögen dienen, weil nur in einem solchen Fall von Absetzung "im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8)" die Rede sein kann.** Unter Hinweis auf Quantschnigg, ÖStZ 2003/239, hat der Verwaltungsgerichtshof dabei auch auf den Zweck der Regelung des § 108e EStG 1988 verwiesen, aus welchem sich ebenfalls ergibt, dass Wirtschaftsgüter, die in die Berechnungsgrundlage der Investitionszuwachsprämie eingehen, **über einen längeren Zeitraum dem Anlagevermögen des investierenden Unternehmens zugehören müssen.**

Auf Grund des **ausdrücklichen Verweises auf die "Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8)" in § 108e Abs. 1 letzter Satz EStG 1988** ist für die Beurteilung der Widmung zur längerfristigen Betriebszugehörigkeit des Anlagegutes das Ausmaß der AfA (nicht hingegen eine monatsweise Betrachtung des tatsächlichen betrieblichen Verbleibs) des Anlagegutes heranzuziehen. Als Indiz für die maßgebliche Widmung des Wirtschaftsgutes ist dabei die **tatsächliche Abschreibung im Wege der AfA** im Ausmaß von 50% der AnschaffungC\_ oder Herstellungskosten heranzuziehen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. Februar 2012, 2009/15/0082).

Weiters betont der GH, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Wirtschaftsgüter grundsätzlich nur dann einen Anspruch auf die Investitionszuwachsprämie im Sinne des § 108e EStG 1988 vermitteln können, wenn sie dazu gewidmet sind, über einen längeren Zeitraum dem Betrieb als Anlagevermögen zu dienen, weil nur in einem solchen Fall von einer Absetzung "im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8)" die Rede sein kann (vgl. zuletzt die hg. Erkenntnisse vom 28. Februar 2012, 2009/15/0082, und vom 26. April 2012, 2009/15/0139, mit Verweis auf das hg. Erkenntnis vom 20. April 2006, 2005/15/0156).

Die Judikatur des VwGH zur Behaltdauer bei der IZP wurde durch den Verfassungsgerichtshof bestätigt (vgl. SWK 7/2013, 399).

Malainer und Staribacher, SWK Heft-Nr 23/2012, 1012, fassen diese Judikatur wie folgt zusammen:

"Der VwGH nimmt in den drei gegenständlichen Entscheidungen, von denen sich zumindest die ersten beiden im Kern mit der Behaltefrist befassen, **auf § 7 EStG Bezug.** Dies zu Recht, da sich **aus dem Wortlaut des § 108e EStG ergibt, dass die prämiengünstig erworbenen Gegenstände ins Anlagevermögen übertragen und auch der AfA unterzogen werden müssen.** Durch die Bezugnahme auf § 7 EStG

erkennt der VwGH an, dass § 108e EStG keine wie auch immer geartete Behaltefrist anordnet, sondern lediglich die Aufnahme ins Anlagevermögen und **die Anwendung der Abschreibungsregeln der §§ 7 und 8 EStG** voraussetzt."

Weiters wird dort ausgeführt:

" Aus den höchstgerichtlichen Ausführungen kann daher zusammenfassend geschlossen werden, dass es jedenfalls eine Behalteaue von einem Jahr gibt, dass die IZP in der Regel dann zusteht, wenn die 50%-Grenze überschritten wird, aber auch, dass eine kürzere Zugehörigkeit des Wirtschaftsguts zum Anlagevermögen entsprechend den Umständen des Einzelfalles Indiz für die Rechtmäßigkeit der Geltendmachung der IZP sein kann. Schließlich kann die IZP aber auch dann geltend gemacht werden, wenn das prämienebegünstigte Wirtschaftsgut wegen des Eintritts einer unvorhergesehenen Unwägbarkeit vorzeitig aus dem Anlagevermögen ausscheidet, sofern es grundsätzlich dem Anlagevermögen gewidmet war."

## **2. "Sale & lease back" - Verträge**

Die Berufung stellt sich auf den Standpunkt, dass

- die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die ausgeschiedenen Maschinen sei durch die "Sale & lease back" – Verträge nicht unterbrochen worden und
- es sich um ein Finanzierungsleasing handle.

**2.1 Mit Vorhalt** vom 19. März 2013 wurde die Bw. um Beantwortung ergänzender Fragen und Vorlage von Beweismitteln ersucht.

**2.2 Mit Vorhaltsbeantwortung** vom 8. April 2013 gab die Bw. die gewünschten Daten bekannt. Diese sind im Excel-Blatt "Anschaffung\_Maschinen\_2004" zusammengefasst.

Abgesehen vom Sonderfall des Spezialleasings sieht die Judikatur im Fall von **Vollamortisationsverträgen** ein Überwiegen des Anschaffungsaspektes, und damit eine **Zurechnung der Leasinggüter an den Mieter**, in zwei grundsätzlichen Vertragsgestaltungen realisiert:

- Die Mietzeit ist (annähernd) auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Leasinggutes abgestimmt, d.h. sie wurde in Übereinstimmung mit dieser festgelegt; bzw., wo dies nicht der Fall ist, alternativ
- wenn dem Mieter das Recht des Erwerbes oder der nachvertraglichen Nutzung des Leasinggegenstandes zu sehr günstigen Konditionen eingeräumt wurde.

Diesen Kriterien liegt der Gedanke zugrunde, dass bei (annähernder) Übereinstimmung von Mietzeit und Nutzungsdauer, der wirtschaftliche Nutzen des Leasinggutes mit Vertragsende erschöpft ist und dem Mieter bis dahin bereits, gleich einem Käufer, das volle Nutzungspotential des Leasinggegenstandes zugute gekommen ist. Da eine weitere wirtschaftliche Nutzung des Leasinggutes nicht mehr möglich ist, bedarf es auch keiner Verfügungsgewalt des Mieters mehr, um allfällige Einwirkungen Dritter auf die Sache abzuwehren.

*Zur Frage, ob Leasinggüter dem Leasinggeber oder dem Leasingnehmer zuzurechnen sind, hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 28.5.2002, 98/14/0169, wörtlich festgehalten:*

*"Die im angeführten Erkenntnis (vom 17. Oktober 1989, Slg.Nr. 6444/F; Anm.) erwähnten, durch das Schrifttum und die Rechtsprechung herausgearbeiteten Fälle einer Zurechnung des Wirtschaftsgutes an den Leasingnehmer betreffen u.a. auch jene Konstellation, von deren Vorliegen die belangte Behörde ausgegangen ist, nämlich einem annähernden Übereinstimmen von Mietdauer und betriebsgewöhnlicher Nutzungsdauer des "vermieteten" Wirtschaftsgutes. In einem solchen Fall kann davon ausgegangen werden, dass der Vereinbarung zum weiteren Schicksal des Leasinggutes nach Ablauf der Grundmietdauer keine Bedeutung zukommt, weil nach Ablauf der Grundmietdauer das Wirtschaftsgut bereits derart abgenutzt ist, dass die weitere wirtschaftliche Nutzung oder Verwertung keinen entscheidenden wirtschaftlichen Nutzen mehr verspricht. Dem Herausgabeanspruch des Leasinggebers am Ende der Leasingdauer kommt demnach bei durchschnittlicher Betrachtung wirtschaftlich kein Gewicht zu, weil eine Weiterverwertungsmöglichkeit nicht mehr gegeben ist. In einem derartigen Fall ist der Leasingnehmer imstande, den Leasinggeber als den zivilrechtlichen Eigentümer von der Einwirkung auf das Leasinggut während der gesamten Zeit der möglichen Nutzung auszuschließen, weshalb der Leasingnehmer als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen ist."*

### **3. Lösungsvorschlag:**

*Im gegenständlichen Fall hatte die Bw. während der Grundmietzeit (siehe Excel-Blatt) sowohl die Investitionskosten als auch den Gewinn der Leasinggesellschaft abzudecken. Es liegt somit ein Vollamortisationsvertrag vor. Für die zurückgeleasten Maschinen wurde die Mietzeit (annähernd) auf die betriebsgewöhnliche (Rest-)Nutzungsdauer der Maschinen abgestimmt und für die Dauer der Leasingzahlungen ein Kündigungsverzicht durch die Bw. vereinbart. Anschließend, nach Ablauf der Vertragsdauer, wurden die Maschinen gegen Leistung eines wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Betrages (letzte Leasingrate) von der Bw. erworben.*

*Bei Würdigung der vorliegenden Vertragsgestaltung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ist nach Ansicht des UFS die Bw. als Leasingnehmerin mit Überlassung der Maschinen im Rahmen des jeweiligen Leasingvertrages deren wirtschaftliche Eigentümerin geworden, weshalb ihr die in der Beilage 1 angeführten Maschinen von Anfang an zurechnen sind.*

*Da somit die Voraussetzung des § 108e EStG, dass die Aufwendungen für die Anschaffung im Wege der AfA abgesetzt werden, erfüllt ist, kann die IZP für diese Wirtschaftsgüter anerkannt werden."*

Da die Berufung der Fa. E GmbH gleichgelagert ist, wurde hinsichtlich dieses Sachverhalts auch auf diese Berufung verwiesen. Falls erforderlich wurde die Übermittlung der Daten auch dieser Berufungswerberin angeboten und um Stellungnahme ersucht.

**2.1.3.1** In einem Nachtrag zu dieser Mailnachricht und zu dem mit dem Vertreter der Amtspartei geführten Telefonat betreffend die Firmen A Holding GmbH und E GmbH wurden dem FA folgende, von der Bw erhaltene Zusatzinformation weitergeleitet:

*"Beiliegend finden Sie die AGBs der D (Fassung 2006, gültig für A und E\_).*

*Die relevanten Informationen zu Ihrer Anfrage stehen in den Punkten 3 und 7.4. Leider habe ich die AGBs der C\_Leasing\_ (ebenfalls Fassung 2006) noch nicht enthalten. Diese sollten aber umgehend eintreffen. Das ist auch der Grund für meine späte Rückmeldung. Sobald ich diese habe leite ich Sie Ihnen weiter."*

**2.1.3.1.1** Die allgemeinen Vertragsbedingungen idF 02/06 der D lauten auszugsweise:

*"3. Instandhaltung*

*3.1. Der LN ist verpflichtet, den Leasinggegenstand schonend und pfleglich zu gebrauchen. Alle Vorschriften, die mit dem Besitz, dem Gebrauch oder der Erhaltung des Leasinggegenstandes verbunden sind, sind zu beachten, sowie Wartung. Pflege und Gebrauchsempfehlungen des LG und des Herstellers bzw. Lieferanten zu befolgen. Über Verlangen des LG hat er ein WartungC\_ und Pflegeabkommen mit dem Hersteller bzw. Lieferanten abzuschließen.*

*3.2. Der LN hat den Leasinggegenstand auf seine Kosten in ordnungsgemäßem und funktionsfähigem Zustand zu erhalten, insbesondere erforderliche Ersatzteile zu beschaffen und jeweils erforderliche Reparaturen durch hierzu befugte Professionisten ausführen zu lassen.*

*3.3. Pflege-, WartungC\_, BetriebC\_, UnterhaltC\_, allfällige Reparatur- und Erhaltungskosten sowie Kosten einer allfälligen behördlichen Überprüfung des Leasingobjektes gehen zu Lasten des LN, soweit sie die vom Hersteller bzw. Lieferanten getragene Garantie und Wartung übersteigen.*

*3.4. Veränderungen (Verbesserungen) am Leasinggegenstand dürfen nur mit schriftlicher Zustimmung des LG vorgenommen werden. Derartige Veränderungen (Verbesserungen) gehen ebenso wie Ersatzteile kostenlos in das Eigentum des LG über, wobei der LN auf die Geltendmachung von VerwendungC\_ oder Bereicherungsansprüchen verzichtet.*

*3.5. Durch teilweise oder gänzliche Nichtbenützbarkeit, Untergang, Zerstörung, Verlust, Beschädigung oder vorzeitigen Verschleiß des Leasinggegenstandes während der Leasingvertragslaufzeit wird die Pflicht des LN zur Zahlung der vereinbarten Leasingraten nicht berührt. Der LN hat den LG jedoch unverzüglich von allen derartigen oder sonstigen Schadensfällen zu unterrichten.*

*3.6. Der LN ist verpflichtet, bei Eintritt des Punktes 3.5. den beschädigten Leasinggegenstand unverzüglich auf seine Kosten reparieren zu lassen. Der LG ist verpflichtet, die vom Versicherer erbrachten Versicherungsleistungen voll für den Ersatz bzw. die Reparatur des Leasinggegenstandes dem LN zur Verfügung zu stellen.....*

## *6. Kündigung bzw. Auflösung des Leasingvertrages*

*6.1. Dieser Vertrag wird auf unbestimmte Dauer abgeschlossen und kann von beiden Vertragsparteien jeweils zum Ende jedes Leasingmonats unter Einhaltung einer einmonatigen Frist schriftlich gekündigt werden. Der LN verzichtet jedoch ausdrücklich und unwiderruflich darauf, vor Ablauf des im Leasingvertrag festgelegten Zeitraumes von seinem Kündigungsrecht Gebrauch zu machen.*

## *7. Beendigung des Leasingvertrages.....*

*7.3. Falls der LN die Verpflichtung zur Rückstellung nicht erfüllt, kann der LG, unbeschadet sonstiger Ansprüche, auch verlangen, dass der LN einen allfälligen, in diesem Vertrag angeführten kalkulierten Restwert des Leasingobjektes, dem LG umgehend ersetzt.*

*7.4. Der LN verpflichtet sich, eine eventuelle Differenz zwischen dem nach ordnungsgemäßer Vertragsbeendigung erzielten Verwertungserlös und diesem kalkulierten Restwert zur Abdeckung der erhöhten Wertminderung nach Aufforderung prompt nachzuzahlen, von etwaigen Übererlösen erhält der LN 75% ....."*

**2.1.4** Mit Mailnachricht vom 3. Mai 2013 bestätigte der Vertreter des FA den Erhalt der Vorhaltsbeantwortung samt den entsprechenden Unterlagen und nahm dazu wie folgt Stellung:

Das FA bezweifle, ob das wirtschaftliche Eigentum an den gegenständlichen Wirtschaftsgütern bei den Berufungswerbern verblieben und damit die für die Inanspruchnahme der IZP erforderliche Mindestbeholdendauer erfüllt sei.

**2.1.5** Mit E-Mail vom 7. Mai 2013 reichte die Bw auch die allgemeinen Vertragsbedingungen der C\_Leasing\_ nach.

**2.1.5.1** Diese wurden am 8. Juli 2013 in einem Nachtrag zur E-Mail vom 19. April 2013 zur Wahrung des Parteiengehörs und Abgabe einer allfälligen Stellungnahme an den Vertreter des FA weitergeleitet.

**2.1.5.1.1** Die allgemeinen Vertragsbedingungen der C\_Leasing\_ lauten auszugsweise:

*"4. Gebrauch, Instandhaltung und Wiederherstellung*

*.....*

*Eingeschränkte oder unmögliche Verwendbarkeit des Leasingobjektes durch Beschädigung, rechtliche, technische oder wirtschaftliche Unbrauchbarkeit (auch bei Zufall oder höherer Gewalt) berührt den Vertrag nicht. Insbesondere die Pflicht zur Zahlung des Leasingentgeltes bleibt aufrecht.*

## *6. Beendigung des Leasingvertrages*

*6.1 Bei Beendigung des Leasingvertrages ist der LN verpflichtet, das Leasingobjekt unverzüglich, in ordnungsgemäßem und technisch einwandfreiem Zustand, auf seine Kosten und Gefahr mit sämtlichen Papieren und Schlüsseln an einen vom LG zu bestimmenden Ort innerhalb Österreichs zurückzustellen.*

*Andernfalls kann der LG unbeschadet sonstiger Rechte verlangen, dass der LN dem LG einen allfälligen, in diesem Vertrag angeführten Restwert des Leasingobjektes (falls kein Restwert angeführt, ein zuletzt gültiges Leasingentgelt umgehend ersetzt.*

*Kommt der LN weder der Rückstellungsverpflichtung noch der Bezahlung nach, kann der LG die Rückführung des Leasingobjektes sowie die Ersatzbeschaffung der Papiere und Schlüssel auf Kosten und Gefahr des LN selbst auch ohne Verständigung vornehmen bzw. vornehmen lassen.*

*Bis zur Rückstellung des Leasingobjektes steht dem LG für jeden angefangenen Monat eine Entschädigung in Höhe eines Leasingentgeltes zu. Sonstige Rechte des LG bleiben unberührt.*

*6.2 Nach erfolgter Rückstellung wird der LG das Leasingobjekt nach Möglichkeit verkaufen. Ein allfälliger Verwertungsmindererlös (Differenz zwischen Restwert bzw einem zuletzt gültigen Leasingentgelt und einem allfälligen Verwertungserlös exkl USt unter Einrechnung aller Verwertungskosten) ist dem Leasinggeber vom Leasingnehmer zu ersetzen....."*

**2.1.6** Mit E-Mail vom 10. Juli 2013 bemerkte der Vertreter des FA zu den nunmehr vorgelegten AGB, dass diese – insbesondere im Hinblick auf die Bestimmungen über die Beendigung des Vertrages – eher für das wirtschaftliche Eigentum des Leasinggebers und damit für die Auffassung des Finanzamtes zu sprechen schienen.

**2.1.7** Mit Vorhalt vom 10. Oktober 2013 wurde der Bw eine zusammenfassende Darstellung des bisher bekannten Sachverhalts übermittelt und sie um Beantwortung folgender ergänzender Fragen und Vorlage von Unterlagen wie folgt ersucht:

### **"Sachverhalt**

*Für die Bw wurde ursprünglich eine Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2004 iHv 50.645,00 €, sodann im Rahmen "fortgesetzter Geltendmachung ein Betrag iHv 194.457,00 € als IZP beantragt.*

*Im Zug einer Außenprüfung wurde die geltend gemachte IZP nur teilweise anerkannt. Der Prüfer stellte sich auf den Standpunkt, die Anschaffungskosten für im Wirtschaftsjahr 2005/2006 an Leasinggesellschaften im "sale and lease back"- Verfahren veräußerte Maschinen seien nicht mehr als die Hälfte ihrer Nutzungsdauer im Wege der AfA abgesetzt worden, weshalb insoweit die Investitionszuwachsprämie (lt. Berechnung der IZP 2004) zurückzufordern sei.*

*Die Bw weist im Berufungsschreiben darauf hin, dass die in Rede stehenden Maschinen im Kalenderjahr 2004 im Wege von Mietkaufverträgen erworben und hierfür eine IZP in Anspruch genommen worden sei. Im Wirtschaftsjahr 2005/2006 seien die Maschinen im Hinblick auf "BASEL II – Überlegungen" an verschiedene Leasinggesellschaften zivilrechtlich veräußert und gleichzeitig zurückgeleast worden. Dadurch sei die Finanzierungsform der Maschinen von "Mietkauffinanzierung" auf "Leasingfinanzierung" geändert worden. Aus den vertraglichen Vereinbarungen mit den Leasinggesellschaften sei ableitbar, dass es sich bei der "sale and lease back" - Maßnahme und eine*

reine Finanzierungsmaßnahme handle. Bei sämtlichen Verträgen handle es sich um Vollamortisationsverträge, wobei die Leasingvertragslaufzeit (Grundmietzeit) unter der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer liege, jedoch "Übereinkommen" mit den Leasinggesellschaften bestünden, wonach die Bw die Maschinen nach Ablauf der Grundmietzeit mit Entrichtung einer letzten Leasingrate erwerben könne, auch wenn der Verkehrswert zu diesem Zeitpunkt ein wesentlich höherer und ein Einsatz dieser Maschinen im Betrieb weiterhin möglich und sinnvoll ist. Bei vier Maschinen sei ein derartiger Erwerb tatsächlich auch bereits eingetreten. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei in der Zweckbestimmung der Maschinen keine Änderung eingetreten.

Der Prüfer ließ in seiner Stellungnahme das Argument der Berufung, in wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei in der Zweckbestimmung der Maschinen keine Änderung eingetreten, nicht gelten, da dies nichts an der Tatsache ändere, dass die 2004 angeschafften Maschinen, deren Nutzungsdauer 5 Jahre betrage, innerhalb von 24 Monaten aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden seien.

Erst im Rahmen ergänzender Erhebungen durch den UFS konnte folgender Sachverhalt festgestellt werden:

Die gegenständlichen Maschinen, deren betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer unbestritten 5 Jahre beträgt, wurden mit Ratenkaufverträgen im Jahr 2004 erworben. Die Vertragsdauer wurde mit 60 Monaten festgelegt. Nach einer Laufzeit von 16 bzw 20 Monaten wurden diese Maschinen im Rahmen von "sale and lease back - Verträgen" an Leasinggesellschaften veräußert und gleichzeitig zurückgeleast. Hierbei verzichtete die Bw als Leasingnehmerin auf die Dauer von 36 bzw 40 Monaten auf das Recht der Kündigung des Vertrages.

Hinsichtlich der Anschaffungskosten wurde kein Gutachten erstellt. Die für die einzelnen Maschinen angesetzten Kaufpreise wurden weder vom Prüfer, noch seitens der Amtspartei im Verfahren beeinsprucht.

Aus der vertraglichen Gestaltung (Abdeckung des Gesamtkaufpreises durch die in der Grundmietzeit zu leistenden Leasingraten) geht hervor, dass die Restnutzungsdauer für die einzelnen Wirtschaftsgüter im Wesentlichen direkt von der bisher angenommenen Nutzungsdauer abgeleitet wurde. Jedenfalls ist eine Neufestsetzung der Nutzungsdauer für die einzelnen Maschinen nicht ersichtlich.

Nach Ablauf der Leasinglaufzeit und somit Grundmietzeit in der Dauer von 36 bzw 40 Monaten wurden die Leasingobjekte um einen Kaufpreis in Höhe einer Leasingrate an die Bw veräußert.

Die entsprechenden Daten für die Leasinggüter stellen sich wie folgt dar:

#### **E-Spritzgussmaschine Classic:**

Anschaffung mit Mietkaufvertrag vom 3. August 2004; Kaufpreis: 379.467,60 € zuzüglich 20% USt; Vertragsdauer: 60 Monate; monatliche Mietkauftrate iHv 6.324,46 €. Nach einer



*Laufzeit dieses Vertrages in der Dauer von 20 Monaten stellte die Bw der C\_Leasing Gesellschaft mbH am 14. März 2006 folgendes Leasingangebot:*

*Anschaffungskosten: 230.000,00 €*

*Vertragsdauer: Unbestimmte Dauer mit Kündigungsverzicht der Bw für die Dauer von 36 Monaten*

*Monatliches Leasingentgelt: 6.581,31 € netto. Nach Zahlung von 35 Leasing-Monatsraten sind die Anschaffungskosten iHv. 230.000,00 € abgedeckt.*

*Durch die Vorschreibung der ersten Leasingrate an die Bw oder Bezahlung des Kaufpreises oder eines Teiles desselben für das Leasingobjekt durch den Leasinggeber wird gegenständliches Vertragsverhältnis rechtswirksam. Die AGB sind Vertragsbestandteil.*

*Mit Rechnung vom 3.3.2009 (Kaufvereinbarung vom 5.2.2009), also nach Ablauf der vereinbarten Leasinglaufzeit, wurde das Leasingobjekt um einen Kaufpreis iHv 6.716,05 € (netto) an die Bw veräußert.*

#### **D-M\_ Univ. Fräsmaschine DMU 100P-1**

*Anschaffung mit Kaufvertrag (Ratenkauf) vom 15. Dezember 2004; Kaufpreis: 451.575,00 € zuzüglich 20% USt; Vertragsdauer: 60 Monate; monatliche Kaufrate iHv 7.526,25 €. Nach einer Laufzeit dieses Vertrages in der Dauer von 16 Monaten stellte die Bw der D Leasing Gesellschaft mbH am 27. März 2006 folgendes Leasingangebot:*

*Anschaffungskosten: 225.000,00 €*

*Vertragsdauer: Unbestimmte Dauer mit Kündigungsverzicht der Bw für die Dauer von 40 Monaten*

*Monatliches Leasingentgelt: 5.822,97 € netto*

*Der Leasingvertrag beginnt mit 1. April 2006. Die AGB idF 02/06 finden Anwendung.*

*Mit Rechnung vom 31.7.2009, also nach Ablauf der vereinbarten Leasinglaufzeit, wurde das Leasingobjekt um einen Kaufpreis iHv 5.945,00 € (netto) an die Bw veräußert.*

#### **D-M\_ Univ. Fräsmaschine DMU 100P-2**

*Anschaffung mit Kaufvertrag (Ratenkauf) vom 15. Dezember 2004; Kaufpreis: 395.209,80 € zuzüglich 20% USt; Vertragsdauer: 60 Monate; monatliche Kaufrate iHv 6.586,83 €. Nach einer Laufzeit dieses Vertrages in der Dauer von 16 Monaten stellte die Bw der D Leasing Gesellschaft mbH am 27. März 2006 folgendes Leasingangebot:*

*Anschaffungskosten: 185.000,00 €*

*Vertragsdauer: Unbestimmte Dauer mit Kündigungsverzicht der Bw für die Dauer von 40 Monaten*

*Monatliches Leasingentgelt: 4.787,78 € netto*

*Der Leasingvertrag beginnt mit 1. April 2006. Die AGB idF 02/06 finden Anwendung.*

*Mit Rechnung vom 25.7.2008 wurde das Leasingobjekt um einen Kaufpreis iHv 62.383,33 € (netto) an die Bw veräußert. Nach Zahlung von Leasingraten in der Dauer von 28 Monaten im Betrag von insgesamt 134.057,84 € (April 2006 bis Juli 2008) ergibt sich eine Restdifferenz zur ursprünglichen Investitionssumme (iHv 185.000,00 €)*

im Ausmaß von 50.952,16 €. Diese Restdifferenz findet in der Kaufpreiszahlung iHv 62.383,33 € (netto) Deckung.

In den AGB der Leasinggesellschaften D und C\_Leasing\_ finden sich unter anderem folgende Vertragselemente:

#### **AGB der Leasinggesellschaft der D:**

Sämtliche Kosten betreffend Betrieb und Reparaturen gehen zu Lasten des LN (Punkt 3.3 der AGB). Nach Pkt 3.5 trägt der LN auch die Gefahr des Untergangs bei voller Verpflichtung zur Zahlung der vereinbarten Leasingraten. Der LN verzichtet auch auf die Dauer des Leasingvertrags auf Kündigung (Pkt 6.1). Der LN hat dem LG gegebenenfalls den kalkulierten Restwert des Leasingobjektes zu ersetzen (Pkt 7.3). Schließlich ist der LN verpflichtet, eine eventuelle Differenz zwischen dem nach ordnungsgemäßer Vertragsbeendigung erzielten Verwertungserlös und dem kalkulierten Restwert zur Abdeckung der erhöhten Wertminderung nachzuzahlen. Von etwaigen Übererlösen erhält der LN 75% (Pkt 7.4).

In den **AGB der C\_ Leasinggesellschaft** finden sich unter anderem folgende Vertragselemente:

Nach Pkt 4 "Gebrauch, Instandhaltung und Wiederherstellung" trägt der LN die Gefahr des Untergangs bei voller Verpflichtung zur Zahlung des Leasingentgelts.

Nach Pkt 6 "Beendigung des Leasingvertrages" ist der LN bei Beendigung des Leasingvertrages verpflichtet, das Leasingobjekt unverzüglich in ordnungsgemäßem und technisch einwandfreiem Zustand, auf seine Kosten und Gefahr mit sämtlichen Papieren und Schlüsseln an einen vom LG zu bestimmenden Ort innerhalb Österreichs zurückzustellen.

Andernfalls kann der LG unbeschadet sonstiger Rechte verlangen, dass der LN dem LG einen allfälligen, in diesem Vertrag angeführten Restwert des Leasingobjektes (falls kein Restwert angeführt, ein zuletzt gültiges Leasingentgelt) umgehend ersetzt....(Pkt 6.1).

Der LN ist verpflichtet, einen allfälligen Verwertungsmindererlös (Differenz zwischen Restwert bzw einem zuletzt gültigen Leasingentgelt und einem allfälligen Verwertungserlös) zu ersetzen (Pkt 6.2)

#### **Offene Fragen:**

a) Hatte die Bw als Leasingnehmerin das Recht, das Wirtschaftsgut nach Ablauf der Vertragsdauer weiter zu nutzen oder um einen bestimmten, einer bloßen Anerkennung gleichkommenden Kaufpreis zu erwerben? Legen Sie bitte allfällige Beweismittel (Vereinbarung etc) vor.

Jedenfalls wird in der Berufung angeführt, bei sämtlichen Verträgen handle es sich um Vollamortisationsverträge, wobei die Leasingvertragslaufzeit (Grundmietzeit) unter der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer liege, jedoch "**Übereinkommen**" mit den Leasinggesellschaften bestünden, wonach die Bw die Maschinen nach Ablauf der

*Grundmietzeit mit Entrichtung einer letzten Leasingrate erwerben könne, auch wenn der Verkehrswert zu diesem Zeitpunkt ein wesentlich höherer und ein Einsatz dieser Maschinen im Betrieb weiterhin möglich und sinnvoll ist.*

*Legen Sie bitte die oben genannten "Übereinkommen" vor.*

**b)** *Mangels vorhandener Vereinbarungen wird angenommen, dass jener Zeitraum, über welchen die Bw einen einseitigen Kündigungsverzicht abgegeben hat (E-Spritzgussmaschine Classic: 36 Monate; D-M\_Univ. Fräsmaschine DMU 100P-1 und D-M\_Univ. Fräsmaschine DMU 100P-2: 40 Monate) die vereinbarte Leasingdauer (= Grundmietzeit) darstellt und die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer hiermit übereinstimmt.*

*Nach der Aktenlage würde sich somit die Mietdauer (Grundmietzeit) und die betriebsgewöhnliche Restnutzungsdauer decken.*

**c)** *Wurde ein so genanntes "Andienungsrecht" vereinbart (das heißt, eine Vereinbarung geschlossen, wonach die Leasingnehmerin verpflichtet ist, den Leasinggegenstand - auf Verlangen des Leasinggebers - mit Ablauf der Grundvertragsdauer vom Leasinggeber gewährleistungsfrei zu erwerben)?*

*Die bisher vorliegenden "Leasingangebote" enthalten jedenfalls weder eine ausdrückliche Optionsklausel, noch sonstige Passagen, die in eine Kaufoption umgedeutet werden können. Auch anderen Unterlagen ist Derartiges nicht zu entnehmen. Nehmen Sie bitte dazu Stellung!*

**d)** *Die Leasinggüter wurden 2006, im Zeitpunkt der Errichtung der Leasingverträge, als Buchwertabgang (als Verkauf) verbucht. Dem von Ihnen behaupteten wirtschaftlichen Eigentum an diesen Wirtschaftsgütern wurde somit in der Buchhaltung nicht Rechnung getragen. Nehmen Sie bitte dazu Stellung!*

**e)** *Den Sale and lease back-Vereinbarungen liegen nach der Vertragslage nur "Leasingangebote" zu Grunde. Verträge über einen vorangegangenen Verkauf der Leasinggüter an die Leasinggesellschaft wurden bisher nicht vorgelegt. Um Vorlage dieser Verträge wird ersucht."*

**2.1.7.1** *Hierauf erfolgte – verbunden mit dem Ersuchen um Fristverlängerung wegen erforderlicher aufwändiger Recherchen und derzeitiger Auslandsaufenthalte wichtiger Ansprechpersonen - seitens der Bw eine ergänzende Rückfrage:*

*"Zur Seite zwei:*

*„Bei vier Maschinen sei ein derartiger Erwerb tatsächlich auch eingetreten“ (A) bzw. „Bei einer Maschine sei ein derartiger Erwerb tatsächlich auch eingetreten“ (E\_).*

*Der Erwerb ist allerdings bei allen Maschinen (A & E\_) eingetreten.*

*Weiters auf Seite 2:*

*„Hinsichtlich der Anschaffungskosten wurde kein Gutachten erstellt“ (gleichlautend für A & E\_).*

*Bezieht sich diese Bemerkung auf den Verkauf der Maschinen an die Leasinggesellschaften (also auf das ‚Sale‘ beim ‚Sale and lease back‘) oder auf den Kauf durch A bzw. E\_ zum Ablauf der ‚Sale and lease back‘-Verträge?"*

**2.1.7.1.1** Diese Rückfrage wurde durch den Referenten wie folgt beantwortet:

*"Auf Seite zwei führen Sie an:*

*'Bei vier Maschinen sei ein derartiger Erwerb tatsächlich auch eingetreten' (A) bzw. 'Bei einer Maschine sei ein derartiger Erwerb tatsächlich auch eingetreten'" (E\_). Der Erwerb ist allerdings bei allen Maschinen (A & E\_) eingetreten.*

*Diese Formulierungen sind den Berufungsschreiben vom 24.6.2009 entnommen (und wegen der Zitierung im Konjunktiv gehalten). Wesentlich für die Zurechnung der Maschinen (in wirtschaftlicher Betrachtungsweise) ist aber ohnehin, dass der von Anfang an gewollte und vereinbarte Vertragsinhalt festgestellt wird. Ob bzw. wie viele Maschinen am Ende der Leasingdauer tatsächlich erworben wurden, ist nicht entscheidend.*

*Weiters auf Seite 2:*

*'Hinsichtlich der Anschaffungskosten wurde kein Gutachten erstellt' (gleichlautend für A & E\_).*

*Bezieht sich diese Bemerkung auf den Verkauf der Maschinen an die Leasinggesellschaften (also auf das ‚Sale‘ beim ‚Sale and lease back‘) oder auf den Kauf durch A bzw. E\_ zum Ablauf der ‚Sale and lease back‘-Verträge?*

*Die Bemerkung betreffend das „Gutachten“ über die Anschaffungskosten bezieht sich auf den Abschluss der Sale and lease back-Verträge. Die Ernsthaftigkeit eines Leasingvertrages ist unter anderem am Kaufpreis zu messen. Es ist also idR der gemeine Wert (nicht Buchwert oder Teilwert) heranzuziehen. Dazu bedarf es meistens eines Sachverständigengutachtens."*

**2.1.8** Mit Vorhaltsbeantwortung vom 23. Oktober 2013 wurden die Fragen wie folgt beantwortet und Unterlagen beigegeben:

*"a) Der Erwerb ist jederzeit nach Ablauf der Leasingdauer möglich und auch zweckmäßig (da so vereinbart):*

*- Dies ergibt sich einerseits aus den AGB-Bestimmungen über die Auflösung des Leasingverhältnisses (Punkt 5. C\_Leasing\_ und Punkt 6.3 D-Leasing). Da bei einer Auflösung des Leasingvertrages jedenfalls alle Restraten zu entrichten sind.*

*- Weiters sind für den Fall der Beendigung folgende Regelungen vorgesehen (Punkt 6. C\_Leasing\_ und Punkt 7.3 D-Leasing):*

*Der Leasinggeber kann unbeschadet sonstige Rechte verlangen, dass der LN einen allfälligen, in diesem Vertrag angeführten Restwert des Leasingobjektes (bzw. wenn kein Restwert vorhanden um das letzte Leasingentgelt = Monatsrate) bezahlt.*

*Aus den AGBs ist eindeutig ableitbar, dass der Leasingnehmer immer das wirtschaftliche Risiko trägt. Jeder Verwertungsmindererlös unterhalb des Restwerts von einer Monatsrate, geht zu Lasten des Leasingnehmers.*

*Bei genauerer Betrachtung der AGB's ist jedenfalls darauf zu schließen, dass der Leasingnehmer ein Optionsrecht besitzt. Selbst die aufs erste so scharfe Formulierung der C\_Leasing\_ "Leasingnehmer hat das Leasingobjekt zurückzustellen", ist nichts anderes, als ein Optionsrecht, da wir letztlich die Wahl haben, das Leasinggut zurückzustellen, oder um den Wert der letzten Leasingrate zu erwerben.*

*- Konkludentes Verhalten:*

*Der Ankauf aller Leasingmaschinen wurde in der Folge grundsätzlich zum vereinbarten Restwert (letzte Leasingrate) durchgeführt. Diese Vorgangsweise ist nicht nur bei diesen Maschinen üblich, sondern wird beim klassischen Finanzierungsleasing generell vom Leasinggeber so gehandhabt.*

*- Beweismittel:*

*Es gab, wie im Bereich des Finanzierungsleasings üblich, eine mündliche Zusage durch den Leasinggeber, das Leasinggut nach Ablauf der Leasingzeit um die letzte Rate zu erwerben. Dies wurde von der D auch mit einem Fax vom 2.3.2004 bestätigt (siehe Beilage I).*

*Dieses Übereinkommen wurde im Zuge der Verhandlungen immer wieder mündlich eindeutig kommuniziert. Schon bei Anfrage, Legung der Leasingangebote und bei Unterfertigung unserer Leasingangebote wurde klargestellt, dass es sich um ein Finanzierungsleasing (volle Amortisierung) handelt. Weiters kann von den Mitarbeitern der Leasinggesellschaften bestätigt werden, dass es diese mündlichen Zusagen gegeben im Zuge der Verhandlung gegeben hat.*

*Es wäre wirtschaftlich nicht sinnvoll, wenn der Leasingnehmer seine Kaufoption nicht ausübt. Würde diese verbindliche Ankaufsvereinbarung nicht vorliegen, hätte der Leasinggeber die Möglichkeit das Leasinggut, um einen aktuellen Verkehrswert zu verkaufen. Dieser Verkehrswert liegt normalerweise wesentlich über den Restwert (letzte Rate). Aus dieser Vorgangsweise ist eindeutig ablesbar, dass der Leasinggeber eine Verpflichtung gegenüber dem Leasingnehmer eingegangen ist und eine andere Vorgangsweise gegen jede wirtschaftliche Vernunft verstoßen würde (siehe dazu auch Stoll § 24, 294).*

*Dies gilt auch dann, wenn die Leasingraten in ihrer Summe dem üblichen Kaufpreis des Gegenstandes entsprechen.*

*b) Die Leasingdauer entspricht bei allen Leasinggütern den Regeln des Vollamortisationsvertrages, d.h. die Grundmietzeit entspricht annähernd der Nutzungsdauer.*

*c) "Andienungsrecht" nicht explizit vereinbart; aber über AGBs (siehe Ausführungen zu a). Weiteres Beispiel: Wenn wir nicht kaufen, haften wir für den Verwertungsmindererlös.*

*Bezüglich Ausführungen zu den Leasingangeboten verweisen wir ebenfalls auf a).*

*d) In diesem Zusammenhang verweisen wir auf die letzten drei Absätze der Berufungsergänzung vom 24.6.2009. Die Begründung liegt in einer Bilanzoptimierung*

*auf Grund der Änderungen im RATING (Basel 11). Da im Steuerrecht die wirtschaftliche Betrachtungsweise gilt, ändert sich nichts an der Zurechnung zum Leasingnehmer.*

*e) In den Kaufvereinbarungen mit den Leasinggesellschaften wurden zivilrechtlich die Leasinggegenstände im Rahmen des Sale and lease back übertragen. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise wurde jedoch nur eine Änderung der Finanzierung durchgeführt. (Kaufvereinbarungen liegen bei)."*

Beilagen:

- **Schriftliche Zusage** (Telefax vom 2. März 2004) der D mit folgendem Inhalt:

*"Bezüglich Ihrer Anfrage betreffend der beiden beabsichtigten sale & lease back Verträge können wir Ihnen mitteilen, dass die D natürlich dafür Sorge tragen wird, dass Ihnen nach Ablauf der Verträge die D Leasing GmbH die Wirtschaftsgüter um eine Kaufrate verkauft."*

- **Kaufverträge** vom 14. März 2006 und 27. März 2006 betreffend die berufungsgegenständlichen Maschinen (E-Spritzgussm Classic, DMU\_Fräsmaschine DMU\_1 100P und DMU\_Fräsmaschine DMU\_2 100P) und weitere hier nicht relevante Maschinenverkäufe.

**2.1.9** Mit Schreiben vom 24. Oktober 2013 wurden dem FA zur Wahrung des Parteienghört und Einbringung einer allfälligen Stellungnahme die Ergebnisse des bisher durchgeführten Ermittlungsverfahrens (Vorhalt vom 19.3.2013 samt Vorhaltsbeantwortung und Beilagen; Vorhalt vom 10.10.2013 samt Vorhaltsbeantwortung und Beilagen) zur Kenntnis gebracht.

**2.1.10** Der Vertreter des FA teilte hierauf am 14. November 2013 telefonisch mit, dass keine Stellungnahme abgegeben werde.

**2.1.11** Mit Telefax vom 26. November 2013 nahm der steuerliche Vertreter die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat zurück.

## **II. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht (BFG)**

### **1 Festgestellter Sachverhalt**

Dem Erkenntnis wird folgender, im Wesentlichen nach Durchführung ergänzender Erhebungen durch den UFS bekannt gewordener, Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Für die (nunmehrige) Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: "Bf"; siehe unten, Pkt 4, "verfahrensrechtlicher Hinweis") wurde für das Jahr 2004 eine Investitionszuwachsprämie iHv insgesamt 245.102,00 (in Teilbeträgen iHv 50.645,00 € und 194.457,00 €) beantragt. Die Gewinnermittlung erfolgte nach einem abweichendem Wirtschaftsjahr (1.4. bis 31.3.).

Im Zug einer Außenprüfung wurde die geltend gemachte IZP nur teilweise anerkannt. Der Prüfer stellte sich auf den Standpunkt, die Anschaffungskosten für drei im Wirtschaftsjahr 2005/2006 an Leasinggesellschaften im "sale and lease back"- Verfahren veräußerte Maschinen seien nicht mehr als die Hälfte ihrer Nutzungsdauer im Wege der AfA abgesetzt worden, weshalb insoweit die Investitionszuwachsprämie zurückzufordern

sei (siehe oben, Berechnung der IZP 2004 laut Punkt I, 1.4). Das FA folgte der Ansicht des Prüfers, erließ am 31. Juli 2007 den Bescheid über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2004 und setzte die IZP 2004 mit 59.218,76 € fest.

Die gegenständlichen Maschinen, deren betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer unbestritten 5 Jahre beträgt, wurden mit Ratenkaufverträgen im Jahr 2004 erworben. Die Vertragsdauer wurde mit 60 Monaten festgelegt. Nach einer Laufzeit von 16 bzw 20 Monaten wurden diese Maschinen im Rahmen von "sale and lease back - Verträgen" (mit Kaufverträgen vom 14. März 2006 und 27. März 2006) an Leasinggesellschaften veräußert und gleichzeitig zurückgeleast (siehe oben, Pkt I, 2.1.2.1). Die Bf verbuchte anlässlich der Errichtung der sale & lease back - Verträge einen "Buchwertabgang" der betroffenen Maschinen.

Hierbei verzichtete die Bf als Leasingnehmerin auf die Dauer von 36 bzw 40 Monaten auf das Recht der Kündigung des Vertrages. Im Vorfeld der seitens der Bf vorgenommenen Leasingfinanzierungen sicherte die Leasinggesellschaft für zwei beabsichtigte sale & lease back-Verträge der Bf schriftlich zu, ihr die Wirtschaftsgüter nach Ablauf der Verträge um eine Kaufrate zu verkaufen (siehe Telefax der D AG vom 2. März 2004).

Nach Ablauf der so vereinbarten Leasinglaufzeit und somit Grundmietzeit in der Dauer von 36 bzw 40 Monaten wurden zwei Leasingobjekte um einen Kaufpreis in Höhe einer Leasingrate an die Bf veräußert. Bei der dritten Maschine wurde die vorgezogene Beendigung des Leasingvertrages nach 28 Monaten mit einer Restzahlung iHv 62.283,33 € ausgeglichen. Bei einer Investitionssumme iHv 185.000,00 € (siehe oben, Pkt I; 1.2.1) ergibt sich nach Zahlung von 28 Leasingraten (iHv insgesamt 134.057,84 €) ein Restbetrag iHv 50.942,16 €, welcher durch Zahlung des Restkaufpreises iHv 62.283,33 € abgedeckt wurde.

Die entsprechenden Daten sind im Detail im Punkt I; 2.1.2.2 dargestellt.

In den AGB der Leasinggesellschaften D und C\_Leasing\_ finden sich unter anderem folgende Vertragselemente:

#### **AGB der Leasinggesellschaft der D:**

Sämtliche Kosten betreffend Betrieb und Reparaturen gehen zu Lasten des LN (Punkt 3.3 der AGB). Nach Pkt 3.5 trägt der LN auch die Gefahr des Untergangs bei voller Verpflichtung zur Zahlung der vereinbarten Leasingraten. Der LN verzichtet auch auf die Dauer des Leasingvertrags auf Kündigung (Pkt 6.1). Der LN hat dem LG gegebenenfalls den kalkulierten Restwert des Leasingobjektes zu ersetzen (Pkt 7.3). Schließlich ist der LN verpflichtet, eine eventuelle Differenz zwischen dem nach ordnungsgemäßer Vertragsbeendigung erzielten Verwertungserlös und dem kalkulierten Restwert zur Abdeckung der erhöhten Wertminderung nachzuzahlen. Von etwaigen Übererlösen erhält der LN 75% (Pkt 7.4).

**In den AGB der C\_ Leasinggesellschaft** finden sich unter anderem folgende Vertragselemente:

Nach Pkt 4 "Gebrauch, Instandhaltung und Wiederherstellung" trägt der LN die Gefahr des Untergangs bei voller Verpflichtung zur Zahlung des Leasingentgelts.

Nach Pkt 6 "Beendigung des Leasingvertrages" ist der LN bei Beendigung des Leasingvertrages verpflichtet, das Leasingobjekt unverzüglich in ordnungsgemäßem und technisch einwandfreiem Zustand, auf seine Kosten und Gefahr mit sämtlichen Papieren und Schlüsseln an einen vom LG zu bestimmenden Ort innerhalb Österreichs zurückzustellen.

Andernfalls kann der LG unbeschadet sonstiger Rechte verlangen, dass der LN dem LG einen allfälligen, in diesem Vertrag angeführten Restwert des Leasingobjektes (falls kein Restwert angeführt, ein zuletzt gültiges Leasingentgelt) umgehend ersetzt....(Pkt 6.1).

Der LN ist verpflichtet, einen allfälligen Verwertungsmindererlös (Differenz zwischen Restwert bzw einem zuletzt gültigen Leasingentgelt und einem allfälligen Verwertungserlös) zu ersetzen (Pkt 6.2).

## **2 Beweiswürdigung**

**2.1** Der festgestellte Sachverhalt und sämtliche damit im Zusammenhang stehenden Unterlagen wurden der Amtspartei zur Wahrung des Parteiengehörs und Abgabe einer Stellungnahme zur Kenntnis gebracht bzw. übermittelt.

**2.1.1** Das FA äußerte sich dahingehend, dass es bezweifle, ob wirtschaftliches Eigentum bei der Bf verblieben sei. Außerdem sprächen insbesondere die Bestimmungen über die Beendigung des Vertrages der AGB der C\_Leasing\_ Gesellschaft eher für das wirtschaftliche Eigentum des LG und damit für die Auffassung des FA. Eine nähere Begründung für diesen Standpunkt führte das FA jedoch nicht an.

**2.1.2** Nach Zusendung des Ergebnisses des gesamten Ermittlungsverfahrens, beinhaltend unter anderem das Telefax vom 2. März 2004 betreffend Zusage an die Bf, die Wirtschaftsgüter um eine letzte Leasingrate kaufen zu können, gab das FA keine Stellungnahme mehr ab.

**2.2** Die Bf wies darauf hin, dass die in Rede stehenden Maschinen im Kalenderjahr 2004 im Wege von Mietkaufverträgen erworben und hierfür eine IZP in Anspruch genommen worden sei. Im Wirtschaftsjahr 2005/2006 seien die Maschinen im Hinblick auf "BASEL II – Überlegungen" an verschiedene Leasinggesellschaften zivilrechtlich veräußert und gleichzeitig zurückgeleast worden. Dadurch sei die Finanzierungsform der Maschinen von "Mietkauffinanzierung" auf "Leasingfinanzierung" geändert worden. Aus den vertraglichen Vereinbarungen mit den Leasinggesellschaften sei ableitbar, dass es sich bei der "sale and lease back" - Maßnahme und eine reine Finanzierungsmaßnahme handle. Bei sämtlichen Verträgen handle es sich um Vollamortisationsverträge, wobei die Leasingvertragslaufzeit (Grundmietzeit) unter der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer liege, jedoch "Übereinkommen" mit den Leasinggesellschaften bestünden, wonach die Bf die Maschinen nach Ablauf der Grundmietzeit mit Entrichtung einer letzten Leasingrate erwerben könne, auch wenn der Verkehrswert zu diesem Zeitpunkt ein wesentlich



höherer und ein Einsatz dieser Maschinen im Betrieb weiterhin möglich und sinnvoll ist. Bei vier Maschinen sei ein derartiger Erwerb tatsächlich auch bereits eingetreten. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei in der Zweckbestimmung der Maschinen keine Änderung eingetreten.

**2.2.1** Der Prüfer ließ in seiner Stellungnahme das Argument der Berufung, in wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei in der Zweckbestimmung der Maschinen keine Änderung eingetreten, nicht gelten, da dies nichts an der Tatsache ändere, dass die 2004 angeschafften Maschinen, deren Nutzungsdauer 5 Jahre betrage, innerhalb von 24 Monaten aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden seien.

**2.3** Die Behauptung der Bf, es sei hinsichtlich des Finanzierungsleasings der einzelnen Wirtschaftsgüter jeweils eine mündliche Zusage durch den Leasinggeber erfolgt, das Leasinggut nach Ablauf der Leasingzeit um die letzte Rate zu erwerben, erscheint glaubwürdig. Die vorliegenden vertraglichen Vereinbarungen stehen mit dem offensichtlich angestrebten wirtschaftlichen Ergebnis, die Maschinen bei geänderter Finanzierungsform im Betrieb der Bf weiterverwenden zu können, im Einklang.

Auf Grund der Schlüssigkeit dieser Darstellung erübrigt es sich, vom Angebot der Bf, von den Mitarbeitern der Leasinggesellschaften könne bestätigt werden, dass es diese mündlichen Zusagen im Zuge der Verhandlung betreffend die einzelnen gegenständlichen Finanzierungsleasingverträge gegeben habe, Gebrauch zu machen.

**2.4** Anlässlich der Errichtung der Leasingverträge wurde kein Gutachten zur Feststellung der Höhe der Anschaffungskosten erstellt. Die für die einzelnen Maschinen angesetzten Kaufpreise wurden weder vom Prüfer, noch seitens der Amtspartei im Verfahren beeinsprucht. Von einem erheblichen Abweichen des Kaufpreises vom gemeinen Wert der Wirtschaftsgüter ist daher nicht auszugehen. Auch für die Annahme einer missbräuchlichen Gestaltung der Verträge fehlt jeglicher Anhaltspunkt. Gegen die als Restnutzungsdauer für die einzelnen Wirtschaftsgüter zum Ansatz gebrachten und direkt von der jeweiligen Nutzungsdauer abgeleiteten Werte wurden seitens der Verfahrensparteien keine Bedenken vorgebracht und werden daher als richtig angenommen.

### **3 Rechtliche Würdigung**

#### **3.1 Rechtsgrundlagen**

§ 108e EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004 lautet:

§ 108e Abs 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.

Abs 2: Prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter sind ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens. Nicht zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern zählen:

- Gebäude.
- Geringwertige Wirtschaftsgüter, die gemäß § 13 abgesetzt werden.
- Personen- und Kombinationskraftwagen, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% der gewerblichen Personenbeförderung dienen.
- Wirtschaftsgüter, die nicht in einer inländischen Betriebsstätte verwendet werden, ....

Abs 4: Die Prämie kann nur in einer Beilage zur Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungserklärung (§ 188 BAO) des betreffenden Jahres geltend gemacht werden. Sie kann überdies in einer bis zum Eintritt der Rechtskraft des Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides nachgereichten Beilage geltend gemacht werden. In der Beilage sind die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und die daraus ermittelte Investitionszuwachsprämie darzustellen.

Gemäß § 21 Abs 1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

§ 24 Abs 1 lit d BAO lautet: Für die Zurechnung der Wirtschaftsgüter gelten bei der Erhebung von Abgaben, soweit in den Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist, folgende Vorschriften: .....

d) Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, werden diesem zugerechnet.

### **3.2 Judikatur und Literatur zur Investitionszuwachsprämie**

Eine explizit ausformulierte Behaltefrist ist dem angeführten Gesetzestext nicht zu entnehmen.

Auch die parlamentarischen Materialien zur Gesetzwerdung treffen weder zur Behaltefrist noch zu einer Mindestnutzungsdauer Aussagen. Die Regelung wurde in dieser Hinsicht weder in der Regierungsvorlage noch im Ausschussbericht kommentiert [Regierungsvorlage 1277 d.B. (XXI. GP) bzw. Ausschussbericht vom 18. September 2002 ,1285 d.B. (XXI. GP)].

Die befristete steuerliche Förderung von Investitionszuwächsen in der Form einer Investitionszuwachsprämie war als Anreiz für Investitionen gedacht (siehe Ausschussbericht 1285 d.B. XXI. GP).

Er sollte die Mehrung von Investitionen im Verhältnis zur Vergangenheit fördern. Ziel dieser Förderung war es, die Investitionstätigkeit der österreichischen Wirtschaft in den Jahren 2002 bis 2004 aus konjunkturellen Gründen anzukurbeln (Quantschnigg, ÖStZ 2003/239).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in verschiedenen Fällen zur Investitionszuwachsprämie (VwGH vom 28.2.2012, 26.4.2012 und 24. und 30.5.2012, Zlen 2009/15/0082, 2009/15/0139, 2010/15/0194 und 2008/13/0246) ausdrücklich darauf verwiesen, dass Wirtschaftsgüter nur dann einen Anspruch auf Investitionszuwachsprämie iSd § 108e EStG 1988 vermitteln können, wenn sie über einen längeren Zeitraum dem Betrieb

als Anlagevermögen dienen, weil nur in einem solchen Fall von Absetzung "im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8)" die Rede sein kann. Unter Hinweis auf Quantschnigg, ÖStZ 2003/239, hat der Verwaltungsgerichtshof dabei auch auf den Zweck der Regelung des § 108e EStG 1988 verwiesen, aus welchem sich ebenfalls ergibt, dass Wirtschaftsgüter, die in die Berechnungsgrundlage der Investitionszuwachsprämie eingehen, über einen längeren Zeitraum dem Anlagevermögen des investierenden Unternehmens zugehören müssen.

Auf Grund des ausdrücklichen Verweises auf die "Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8)" in § 108e Abs 1 letzter Satz EStG 1988 ist für die Beurteilung der Widmung zur längerfristigen Betriebszugehörigkeit des Anlagegutes das Ausmaß der AfA (nicht hingegen eine monatsweise Betrachtung des tatsächlichen betrieblichen Verbleibs) des Anlagegutes heranzuziehen. Als Indiz für die maßgebliche Widmung des Wirtschaftsgutes ist dabei die tatsächliche Abschreibung im Wege der AfA im Ausmaß von 50% der AnschaffungC\_ oder Herstellungskosten heranzuziehen (vgl. das Erkenntnis vom 28. Februar 2012, 2009/15/0082).

### **3.3 Judikatur und Literatur zur Zurechnung von Wirtschaftsgütern gemäß § 24 Abs 1 lit d BAO**

Das wirtschaftliche Eigentum gilt als Anwendungsfall der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (Doralt/Toifl, EStG<sup>14</sup>, § 2 Tz 110 mit weiteren Literatur- und Judikaturhinweisen).

Leasingverträge enthalten Elemente eines Kauf- und eines Bestandvertrages. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bedarf das Rechtsgeschäft steuerlich von Anfang an einer eindeutigen Zuweisung unter den Anschaffungstatbestand oder unter den Gebrauchstatbestand und damit einer Zuordnung des Vertragsgegenstandes zum einen oder anderen Vertragstyp (VwGH vom 17.4.2008, 2005/15/0086 mwN).

Für die Frage, ob Leasinggüter dem Leasinggeber oder dem Leasingnehmer zuzurechnen sind, ist entscheidend, ob die entgeltliche Überlassung des Leasinggutes an den Leasingnehmer gleich einer "echten" Vermietung als bloße Nutzungsüberlassung zu sehen ist, oder ob sich die Überlassung wirtschaftlich bereits als Kauf (Ratenkauf) darstellt (vgl. VwGH 17.10.1989, 88/14/0189, VwGH 17.02.1999, 97/14/0059, VwGH 28.5.2002, 98/14/0169, VwGH 17.11.2004, 2000/14/0142).

Es geht letztlich darum, ob der Leasingnehmer mit der Überlassung des Leasinggutes bereits dessen wirtschaftlicher Eigentümer im Sinne des § 24 der Bundesabgabenordnung (BAO) geworden ist (vgl. VwGH 17.8.1994, 91/15/0083; VwGH 29.6.1995, 93/15/0107 mit weiteren Verweisen; VwGH 17.2.1999, 97/14/0059). Hierzu ist die Vertragsgestaltung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu würdigen (VwGH 5.12.1972, 2391/71).

Von einer Anschaffung ist zu sprechen, wenn die Vertragsgestaltung darauf hindeutet, dass deren Ziel letztlich die Verschaffung der Verfügungsmacht über den Gegenstand unter Gewährung von Kaufpreistraten und deren Sicherung durch Vorbehalt des zivilrechtlichen Eigentums ist. Es kann davon ausgegangen werden, dass dann

eine Anschaffung durch den Leasingnehmer vorliegt, wenn die Nichtausübung der eingeräumten Kaufoption geradezu gegen jede Vernunft wäre (vgl. VwGH vom 29. Juni 1995, 93/15/0107).

Die Frage des wirtschaftlichen Eigentums tritt insbesondere beim so genannten Finanzierungsleasing auf. Dieses ist durch zwei wesentliche Komponenten bestimmt: Einerseits ist eine grundsätzlich unkündbare Grundmietzeit vereinbart und andererseits muss die Risikotragung bei Untergang des Leasinggegenstandes ähnlich der eines Eigentümers sein (Nidetzky/Quantschnigg/Riedl, Leasing, S 21). Die Risikotragung des Leasingnehmers steht insbesondere dann derjenigen eines Eigentümers gleich, wenn mit der Übernahme der Maschinen die Gefahr und Haftung auf den Leasingnehmer übergeht und diesen die volle oder teilweise Unbenützbarkeit, der Untergang, die Beschädigung oder der vorzeitige Verschleiß des Gegenstandes trifft und der Leasingnehmer auch in diesen Fällen die Leasingraten innerhalb der Grundmietzeit weiterbezahlen muss (vgl. VwGH 17.10.1989, 88/14/0189; Quantschnigg/Schuch, § 6 Tz 21.3).

Im gegenständlichen Fall wurde der Bf im Vorfeld der Leasingverträge betreffend die in Rede stehenden Wirtschaftsgüter hinsichtlich zweier Leasingverträge schriftlich die Option zum Kauf der entsprechenden Wirtschaftsgüter zugesagt (siehe Telefax vom 2. März 2004). Im Zusammenhang mit dem Finanzierungsleasing betreffend die gegenständlichen Maschinen konnte die Bf darüber hinaus glaubhaft darlegen, dass das Optionsrecht zu Beginn der Vertragsverhältnisse jeweils mündlich eingeräumt wurde. Dieser Sachverhalt wurde dem FA zur Wahrung des Parteienghörs vollständig zur Kenntnis gebracht und ihm Gelegenheit zur Stellungnahme eingeräumt. Eine Stellungnahme hierzu erfolgte nicht. Nach der Judikatur des VwGH würde bereits eine zwar nicht schriftlich festgelegte, aber einvernehmlich und konkludent vereinbarte Kaufoption reichen (vgl. dazu auch VwGH 22.11.2001, 98/15/0198). Würde man ausschließlich das Vorliegen einer ausdrücklichen schriftlichen Kaufoption als ausreichend werten, um die Verschaffung der Verfügungsmacht mit dem Zeitpunkt der Übergabe wirksam begründen zu können, käme es zu einer Negierung des Postulates der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Steuerrecht entgegen der gesetzlichen Normierung. Weiters könnte es allein durch das Unterlassen der Aufnahme einer tatsächlich gewährten und vorliegenden Kaufoption in den schriftlichen Vertrag zu steuerlichen Umgehungshandlungen kommen, die der Gesetzgeber durch Normierung der "wirtschaftlichen Betrachtungsweise" vermeiden wollte.

Zur Frage, unter welchen Umständen eine Kaufoption angenommen werden kann, führt beispielsweise auch Mayr, RdW 2000, 508 mwN, aus, dass in der Gefahrtragung durch den Leasingnehmer bereits dessen "Option" stecke; ohne Option (i.w.S.) wäre der Leasingnehmer gröblich benachteiligt. Ohne Option käme dem Leasingnehmer nicht das für die Gefahrtragung nötige "Nutzungspotenzial" am Leasinggut zu - die für das Finanzierungsleasing typische Gefahrtragung durch den Leasingnehmer wäre zivilrechtlich nicht zulässig. Das Zivilrecht bilde ein Korrektiv und schütze vor (steuerlich bedingter)

Unvernunft. Die Option lasse sich von der Gefahrtragung nicht trennen; die Gefahrtragung durch den Leasingnehmer berge die Option.

Maßgeblich ist im Übrigen nicht, ob das Optionsrecht mit Sicherheit ausgeübt wird; für die Zurechnung beim Mieter muss es vielmehr genügen, dass er das Optionsrecht mit hoher Wahrscheinlichkeit ausübt. In diese Richtung geht auch die Rechtsprechung, wenn der VwGH das Wirtschaftsgut bereits dann dem Mieter zurechnet, wenn die Nichtausübung des Optionsrechtes „gegen jede Vernunft“ wäre (E 29.6.1995, 93/15/0107, 1996, 193; dazu Doralt, RdW 1996, 80). Doralt/Toifl, EStG<sup>14</sup>, § 2 Tz 141/1 mwN.

Insbesondere das Kriterium der Option, den Leasinggegenstand nach Ablauf der Grundmietzeit zu kaufen bzw weiterzuleasen, spielt in der Rechtsprechung eine bedeutende Rolle. Eine schriftliche vertraglich vereinbarte Option ist für eine Zurechnung zum Leasingnehmer nicht erforderlich. Vielmehr stellt der VwGH auf die Wahrscheinlichkeit der Optionsausübung ab, und zwar wenn die Nichtausnutzung der eingeräumten Kaufoption gemessen an der Vertragslage geradezu gegen jede Vernunft wäre, insbesondere dann, wenn eine Mindestmietdauer vereinbart ist, nach deren Ablauf der Gegenstand noch einen Nutzen verspricht, und die Restzahlungen aus dieser Sicht als überaus günstig erscheinen (VwGH 29.6.1995, 93/15/0107 zu Ordinationsgebäude eines Tierarztes). Ob zwischen den Vertragsparteien (letztendlich) ein Optionsrecht vereinbart wurde, obliegt der freien Beweiswürdigung der Abgabenbehörde. Ein sich hieraus ergebendes Optionsrecht stellt ein eigenständiges, zu aktivierendes Wirtschaftsgut dar (vgl VwGH 22.11.2001, 98/15/0198). Entscheidungsrelevant ist dabei der Zeitpunkt des Abschlusses des Leasingvertrages und nicht ob idF nach Ablauf der Grundmietzeit tatsächlich eine Option ausgeübt wird (vgl VwGH 17.11.2004, 2000/14/0180). Ein Indiz für eine vereinbarte Optionsausübung stellt auch die Tatsache dar, dass eine Leasinggesellschaft keine eigenen Strukturen geschaffen hat, um Leasinggüter nach Ablauf der Leasingdauer am Markt zu verwerten (VwGH 17.4.2008, 2005/15/0086 zu Sale-and-lease-back von Maschinen). Koller/Schuh/Woischitzschläger, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung; § 24 BAO; 3.4.4.3 Rechtsprechung (zum Leasing).

Im Beschwerdefall kam der Bf die Möglichkeit der Optionsausübung nicht nur aus der ihr obliegenden Gefahrtragung, sondern aus der jeweils von vornherein abgeschlossenen mündlichen Vereinbarung zu.

Nach der Judikatur des VwGH (17.4.2008, 2005/15/0098) kann darüber hinaus davon ausgegangen werden, dass dann eine Anschaffung durch den Leasingnehmer vorliegt, wenn die Nichtausübung einer eingeräumten Kaufoption geradezu gegen jede Vernunft wäre.

(Mayr, RdW 2000, 507 geht noch weiter, indem er ausführt, dass ein Vollamortisationsvertrag ohne Option schon an sich "gegen jede Vernunft" wäre. Die Option sei selbstverständlich - die Anknüpfung an die Option erübrige sich. Das Investitionsrisiko und die Gefahrtragung bestimmten die Zurechnung des Leasinggutes:

das Leasinggut sei dem Leasingnehmer zuzurechnen, weil er "voll" zahle sowie typischerweise die Gefahr des zufälligen Untergangs und der zufälligen Beschädigung trage.)

Auch im vorliegenden Fall wäre die Nichtausübung der Kaufoption jedenfalls wider jede Vernunft gewesen. Der Leasinggegenstand ist über die Leasingdauer hinaus nutzbar und wurde auch genutzt. Durch Zahlung des jeweils verbleibenden Restkaufpreises iHv etwa einer Leasingrate war der Gesamtkaufpreis vollständig abgedeckt.

Die Nichtausübung der Kaufoption hätte demnach geradezu jeder Vernunft widersprochen.

Beim Finanzierungsleasing kommt dem Leasinggeber die wirtschaftliche Funktion eines Kreditgebers zu; die Zurechnung des Leasinggutes erfolgt dabei nach den allgemeinen Regeln des wirtschaftlichen Eigentums.

Die Zurechnungsregeln beim Leasing knüpfen an die Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes an. Die Berechnung der Nutzungsdauer ist ein wesentlicher Faktor für die Zurechnung eines Leasinggutes. Soweit die Beurteilung des Leasingvertrages von der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer abhängt, ist die voraussichtliche Nutzungsdauer im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses maßgeblich, wobei sich die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer nach den Verhältnissen beim Leasingnehmer richtet. Die Nutzungsdauer darf sich aber nicht allein nach rein subjektiven Umständen (besondere Nutzungsform) richten. Es ist vielmehr eine objektive betriebsindividuelle Nutzungsdauer zu ermitteln (Doralt, Kommentar, EStG, § 2, Rz 137; VwGH vom 28.5.2002, 98/14/0169).

Zur Bestimmung der Restnutzungsdauer gilt, dass beim Kauf gebrauchter Wirtschaftsgüter der AfA-Berechnung die noch zu erwartende tatsächliche Nutzungsdauer unabhängig von der Nutzungsdauer des Vorgängers zu Grunde zu legen ist (vgl Winkler in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 7 Anm 9).

Im gegenständlichen Fall ist durch die bloße Änderung der Finanzierungsform bei gleichbleibender Nutzung der Maschinen durch die Bf eine Neubestimmung der Restnutzungsdauer nicht erforderlich, sondern unmittelbar aus der ursprünglich bilanzierten Nutzungsdauer von 5 Jahren abzuleiten. Die jeweils bei den einzelnen Wirtschaftsgütern angenommene Restnutzungsdauer wurde auch nicht bestritten.

Auch wenn der Kaufpreis erheblich vom gemeinen Wert des Wirtschaftsgutes abweicht oder ein Missbrauch gemäß § 22 BAO vorliegt, kommt es beim sale and lease back-Vertrag zu einer Zurechnung der Wirtschaftsgüter an den Leasingnehmer (Verkäufer).

### **3.4 Zurechnung der Leasingobjekte**

Vorweg kann jedoch gesagt werden, dass im gegenständlichen Fall keine Anhaltspunkte dafür erkennbar sind, dass der Kaufpreis erheblich vom gemeinen Wert abweicht oder ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten vorliegt.

Wird beim sale and lease back das Wirtschaftsgut dem Verkäufer und Leasingnehmer zugerechnet, so sind der Verkauf und die Rückmiete wirtschaftlich betrachtet ein

Darlehensvertrag, zu dessen Sicherung das Wirtschaftsgut dem Leasinggeber übereignet wird.

Auf Grund der festgestellten Umstände betreffend die Vertragsgestaltung (Umstellung von Ratenfinanzierung auf Leasingfinanzierung, volle Nutzung der Maschinen durch die Bf als Leasingnehmerin gegen Vollamortisation der Anschaffungskosten, umfassende Gefahrabwälzung auf die Leasingnehmerin) besteht kein Zweifel, dass ein Fall des "Finanzierungsleasings" vorliegt.

Weiters ist fest zu halten (und besteht hierüber auch Einvernehmen zwischen den Parteien des Verfahrens), dass es sich bei den gegenständlichen Leasingverträgen um Vollamortisationsverträge handelt.

Bei einem Vollamortisationsvertrag ist insbesondere dann von einer Anschaffung durch den "Mieter" auszugehen, wenn die Mietzahlungen bei Ausübung eines Kaufoptionsrechtes auf den von vornherein fest vereinbarten Kaufpreis angerechnet werden, ohne dass für die vorangehende Nutzung eine besondere Entschädigung gezahlt werden müsste, und wenn die Nichtausnutzung der eingeräumten Kaufoption gemessen an der Vertragslage geradezu gegen jede Vernunft wäre, insbesondere dann, wenn eine Mietdauer vereinbart ist, nach deren Ablauf das Mietobjekt noch einen Nutzen verspricht und die Restzahlung (der Restkaufpreis) aus dieser Sicht als überaus günstig (weil gering) erscheint. Gestaltungen dieser Art sprechen deutlich für den "Erwerb" durch den "Mieter" (vgl. VwGH 29.6.1995, 93/15/0107).

**3.5 Zusammenfassend ist festzuhalten**, dass im gegenständlichen Fall eine Reihe von Umständen und Indizien dafür spricht, in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die gegenständlichen Leasingobjekte von vornherein der Bf als wirtschaftliche Eigentümerin zuzurechnen:

- Die Bf ist durch den Abschluss der Ratenkaufverträge im Jahr 2004 zivilrechtliche Eigentümerin der genannten Maschinen geworden. Zwar wurde die zivilrechtliche Stellung der Bf durch die Veräußerung der Maschinen im Jahr 2006 verändert; faktisch stand aber, wie bereits dargestellt, die Finanzierung der Maschinen im Vordergrund, wobei diese weiter im Gebrauch der Bf als Verkäuferin verblieben.
- Aus dem dargestellten Sachverhalt ergibt sich, dass die Bf offensichtlich die Absicht hatte, die Maschinen dauerhaft im Unternehmen zu nutzen. Dies im Gegensatz zum so genannten Operatingleasing, bei welchem die Nutzungsfunktion wie bei einem Mietvertrag im Vordergrund steht und in der Regel besonders kurzfristig angelegt ist.
- Ein Indiz dafür, dass mit den vorliegenden Leasingverträgen wirtschaftliches Eigentum begründet wurde, besteht auch darin, dass die Leasingraten aus den in den Verträgen ausgewiesenen Anschaffungskosten errechnet wurden. In diesem Zusammenhang ist auch darauf hinzuweisen, dass - entgegen der üblichen Vorgangsweise - kein Gutachten über den Wert der an die Leasinggeberin zu veräußernden Wirtschaftsgüter eingeholt wurde. Auch dieser Umstand spricht eindeutig für eine Zurechnung der Maschinen an die Bf als Leasingnehmerin.

- Auch die Grundmietzeit (36 bzw. 40 Monate) und betriebsgewöhnliche (Rest)Nutzungsdauer (40 bzw. 44 Monate) stimmen annähernd überein (Grundmietzeit mehr als 90% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer), womit auch die in den Einkommensteuerrichtlinien, Rz 137, dargestellten Voraussetzungen für die Zurechnung bei der Leasingnehmerin erfüllt sind. Diesen Kriterien liegt der Gedanke zugrunde, dass bei (annähernder) Übereinstimmung von Mietzeit und Nutzungsdauer, der wirtschaftliche Nutzen des Leasinggutes mit Vertragsende erschöpft ist und dem Mieter bis dahin bereits, gleich einem Käufer, das volle Nutzungspotential des Leasinggegenstandes zu Gute gekommen ist.
- Nach der oben angeführten Judikatur des VwGH ist ein Indiz für das wirtschaftliche Eigentum auch eine Vereinbarung, wonach mit der Übernahme des Leasinggegenstandes die Gefahr und Haftung auf den Leasingnehmer übergehen und diesen die volle oder teilweise Unbenutzbarkeit, der Untergang, die Beschädigung oder der vorzeitige Verschleiß des Gegenstandes trifft. Wie oben im festgestellten Sachverhalt (Pkt II) dargestellt, wurde in den allgemeinen Geschäftsbedingungen, welche Bestandteil der Leasingverträge sind, die umfassende Gefahrabwälzung an die Bf festgelegt.
- Darüber hinaus hat sich insbesondere als Ergebnis des vor dem UFS durchgeführten umfangreichen Ermittlungsverfahrens eindeutig herausgestellt, dass die Bf ihren Finanzierungsleasinggeschäften im Rahmen mündlicher Vereinbarungen jeweils ein Optionsrecht auf Erwerb des Leasinggutes um den Preis einer letzten Leasingrate zu erwerben, zu Grunde gelegt hat.

In Würdigung der Gesamtumstände gelangt das Bundesfinanzgericht daher zur Überzeugung, dass die Leasingnehmerin bereits mit der Belassung der Maschinen in ihrem Betrieb deren wirtschaftliche Eigentümerin im Sinne des § 24 Abs 1 lit d BAO geworden ist und das sale and lease back - Geschäft daher als Darlehensgeschäft mit Sicherungsübereignung zu beurteilen ist. In diesem Zusammenhang wird bemerkt, dass die bilanzielle Behandlung dieser Vertragsgestaltung durch die Bf zwar als ein Indiz im Zusammenhang mit der Zurechnung von Wirtschaftsgütern angesehen werden kann, dieser Umstand im konkreten Fall von einer Vielzahl anderer –oben dargelegter - Indizien überlagert wird und diese unzutreffende bilanzielle Behandlung an der erwähnten Gesamtbeurteilung keine Änderung zu bewirken vermag.

Die Begründung des angefochtenen Bescheides, die prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter seien nicht mehr als die Hälfte ihrer Nutzungsdauer im Wege der AfA abgesetzt worden, weshalb die Investitionszuwachsprämie in Höhe des Differenzbetrages iHv 185.883,07 € nicht zustehen, erweist sich somit als nicht zutreffend. Die Anschaffungskosten für die in Rede stehenden Maschinen sind der Bemessungsgrundlage für die IZP 2004 wie folgt hinzuzurechnen:

E-Spritzgussmasch Classic	-379.467,60
DMU Fräsmasch DMU_1	-451.575,00



DMU Fräsmasch DMU_2	-395.209,80
Summe	-1.226.252,40

Somit ergibt sich folgende Berechnung der IZP (auch im Abgleich mit den Feststellungen der Außenprüfung):

	<i>Laut FA bzw BP</i>		<b>Laut BFG</b>	
	<b><i>Jänner bis März</i></b>	<b><i>April bis Dezember</i></b>	<b>Jänner bis März</b>	<b>April bis Dezember</b>
Anlagenzugänge lt. Antrag	266.082,26	2.080.541,84	266.082,26	2.080.541,84
		-70.000,00		-70.000,00
Diff Einri R_Haus	-9.698,87		-9.698,87	
Aktiv Eigenleistungen	-9.225,00		-9.225,00	
Diff GPS 70 Paletten (Ansch 2003)	-37.204,40		-37.204,40	
Abgang Maschinen				
<b>E_SpritzgusC_maschine Classic</b>		-379.467,60		
<b>D-M_Universal Fräsmaschine DMU_1</b>		-451.575,00		
<b>D-M_Universal Fräsmaschine DMU_2</b>		-395.209,80		
Zwischensumme Jan bis März	<b>209.953,99</b>	<b>784.289,44</b>	<b>209.953,99</b>	<b>2.010.541,84</b>
Zwischensumme April bis Dez	<b>784.289,44</b>		<b>2.010.541,84</b>	
abzügl durchschn Zugänge VglZtraum	-402.055,88		-402.055,88	
Begü Invest_Zuwachs 2004	592.187,55		1.818.439,95	
IZP 2004 lt BP	<b>59.218,76</b>		<b>181.844,00</b>	
IZP 2004 lt Antrag gesamt	245.101,82		245.101,82	

Diff bzw. Nachforderung lt. Bescheid	185.883,06		63.257,82	
--	------------	--	-----------	--

Eine Bescheiderlassung ist vorgesehen, wenn die zustehende Investitionszuwachsprämie von der eingereichten Beilage abweicht (§ 108e Abs. 5 EStG 1988 in Verbindung mit § 201 BAO) Im gegenständlichen Fall war daher der bekämpfte Bescheid wie in der Berechnung dargestellt, abzuändern.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

#### **4 Verfahrensrechtlicher Hinweis:**

Als Folge der Einführung der Verwaltungsgerichte, insbesondere des Bundesfinanzgerichts (BFG) an Stelle der Abgabenbehörde zweiter Instanz, traten die neuen Bestimmungen zum Rechtsschutz (§§ 243 bis 291 der Bundesabgabenordnung, BGBl I 1961/194, idF BGBl I Nr 70/2013; BAO) mit 1. Jänner 2014 in Kraft und sind, soweit sie Beschwerden (bisher Berufungen) betreffen, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen und Devolutionsanträge anzuwenden (siehe § 323 Abs 37 BAO).

Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht **als Beschwerden** im Sinn des Art 130 Abs 1

B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.....

#### **III. Zur Zulässigkeit einer Revision**

Die Revision war nicht zuzulassen. Die Voraussetzungen des Art 133 Abs 4 B-VG sind nicht gegeben.

Der Verwaltungsgerichtshof verweist in ständiger Judikatur in verschiedenen Fällen zur Investitionszuwachsprämie ausdrücklich darauf, dass Wirtschaftsgüter einen Anspruch auf Investitionszuwachsprämie iSd § 108e EStG 1988 vermitteln können, wenn sie über einen längeren Zeitraum dem Betrieb als Anlagevermögen dienen (VwGH vom 28.2.2012, 26.4.2012 und 24. und 30.5.2012, Zlen 2009/15/0082, 2009/15/0139, 2010/15/0194 und 2008/13/0246). Diese Voraussetzung war in dem zu beurteilenden Fall erfüllt, da die Leasingobjekte auch nach Abschluss der "sale and lease back-Verträge" der Bf als Leasingnehmerin zuzurechnen waren.

Auch bei der Frage der Zurechnung dieser Wirtschaftsgüter an die Bf als wirtschaftliche Eigentümerin im Sinne des § 24 BAO konnte sich das Erkenntnis auf die ständige und einheitliche Judikatur des VwGH zu diesem Themenkomplex stützen (VwGH 17.8.1994, 91/15/0083; VwGH 29.6.1995, 93/15/0107 mit weiteren Verweisen; VwGH 17.2.1999, 97/14/0059 und VwGH 5.12.1972, 2391/71).