



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw_Adresse1, Steuerberatung_GmbH_Adresse2, vom 31. August 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 31. Juli 2007 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2004 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

Entscheidungsgründe

I. Verfahren vor dem Finanzamt

1 Die Berufungswerberin (Bw.) ist laut Eintragung im Firmenbuch im Geschäftszweig "Extrusionswerkzeuge und Formenbau" tätig.

1.1 Mit per 15. Juli 2005 eingereichter Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 2004 (Formular E 108e) wurde eine Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2004 in Höhe von 93.575,00 € geltend gemacht und seitens des Finanzamtes (FA) antragsgemäß gebucht.

1.2 Im Rahmen einer im Jahr 2007 über die Jahre 2004 bis 2006 stattgefundenen **Außenprüfung** vertrat der Prüfer zur Investitionsprämie 2004 den Standpunkt, dass die prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter nicht mehr als die Hälfte ihrer Nutzungsdauer im Wege

der AfA abgesetzt wurden, weshalb die Investitionszuwachsprämie in Höhe des Differenzbetrages iHv 93.575,00 € nicht zustehe. Wörtlich führt er im Bericht vom 31. Juli 2007 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 Prämienentlastung und somit zu einer Rückforderung der Investitionszuwachsprämie führt. (siehe beiliegende Berechnung Beilage II)."

In der angeführten Beilage ist folgende Berechnung enthalten:

	It Antrag	It BP
	April bis Dezember 04	April bis Dezember 04
Anlagenzugänge It. Antrag	1.021.224,00	1.021.224,00
Abgang Maschinen		
Bearbeitungszentrum SHW D55		-675.079,68
Zubehör SHW		-11.643,05
Schleifm. Favretto Präz. Flach		-297.539,04
Zubehör Schleifmasch		-1.871,46
		35.090,77
abz durchschn Zugänge 3 J Vgl-Zeitraum	-85.477,33	-85.477,33
Begünstigter Investitionszuwachs 2004	935.746,67	0,00
IZP 2004	93.574,67	0,00
Differenz bzw. Nachforderung It. Bescheid		-93.574,67

1.3 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 0,00 € fest. Da für diesen Zeitraum bereits ein Betrag an IZP iHv 93.575,00 € gebucht war, ergab sich dieser Betrag als Nachzahlung.

1.4 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 Investitionszuwachsprämie in Höhe von € 93.547,67 € für das Jahr 2004 nicht zusteht. Als Begründung führt das Finanzamt an, dass die prämienbegünstigten 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."

1.4.1 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 keiner 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 Errichtung 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 einer Maschine 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."

1.5 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 prämienbegünstigten 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 prämienbegünstigten 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.

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 eingebbracht wurde.

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

1.6 Das FA legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS zur Entscheidung vor.

II. Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS)

1 Ergänzende Erhebungen:

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

"Wie in der Berufung vom 31. August 2007 bzw. Ergänzung der Berufung vom 24. Juni 2009 dargestellt, hat das Finanzamt nach Durchführung einer Außenprüfung mit Bescheid über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2004 die Investitionszuwachsprämie mit 0,00 € festgesetzt (bisher 93.574,67 €).

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 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.

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 einer Maschine sei nach Ablauf der Grundmietzeit mit Errichtung einer letzten Leasingrate ein Erwerb durch die Bw. erfolgt. Bitte um Bekanntgabe dieser Maschine (Marke, Typenbezeichnung, Baujahr etc.) und Vorlage des Vertrages und der Rechnung.

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

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.

1.2.1 Zusammenfassende Darstellung der im Jahr 2004 angeschafften

Wirtschaftsgüter:

Masch bzw. WG	Inv_Nr	Anschaffung	ND	A_Ko_netto	(Miet_)KV (Raten a')	Leas_Angeb v.	
Bearbeitungszentrum SHW D55	337-00	25.08.2004	5	675.079,68	08.11.2004 (7.032,08 €) 96 Raten	14.03.2006	
Schleifm. Favretto Präz. Flach	346-00	09.06.2004	5	297.539,04	09.06.2004 (6.198,73 €) 48 Raten	01.04.2006	
Masch bzw. WG	Leas_Inv	Leas_raten	Leas_Laufz	Raten	Rückkaufpr.	Datum Rückkauf	
Bearbeitungszentrum SHW D55	360.000,00	7.108,16	54 Monate	54	7.176,50	05.08.2010	
Schleifm. Favretto Präz. Flach	165.000,00	5.243,34	32 Monate	32	5.345,00	01.12.2008	

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:

Bearbeitungszentrum SHW D55:

Anschaffung mit Mietkaufvertrag vom 25. August 2004; Kaufpreis: 675.079,69 € zuzüglich 20% USt; Vertragsdauer: 96 Monate; Oktober- und Novemberrate iHv. 14.064,16 €, 93 monatliche Mietkaufraten iHv 7.032,08 €, beginnend mit 01.12.2004 und letzte Rate, fällig am 01.09.2012. Die USt war bei Rechnungslegung zu begleichen.

Nach einer Laufzeit dieses Vertrages in der Dauer von 18 Monaten stellte die Bw der B-Leasing OÖ Gesellschaft mbH am 14. März 2006 folgendes Leasingangebot:

Anschaffungskosten: 360.000,00 €

Vertragsdauer: Unbestimmte Dauer mit Kündigungsverzicht der Bw für die Dauer von 54 Monaten

Monatliches Leasingentgelt: 7.108,16 € netto. Nach Zahlung von etwa 50 Leasing-Monatsraten sind die Anschaffungskosten iHv. 360.000 € 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 10.08.2010 (Kaufvereinbarung vom 10.08.2010), also nach Ablauf der vereinbarten Leasinglaufzeit, wurde das Leasingobjekt um einen Kaufpreis iHv 7.176,50 € (netto) an die Bw veräußert.

Favretto Präzisions-CNC-Flach und Profilschleifmaschine MD 500

Anschaffung mit Kaufvertrag (Ratenkauf) vom 09. Juni 2004; Kaufpreis: 297.539,04 € zuzüglich 20% USt; Vertragsdauer: 48 Monate; monatliche Kaufrate iHv 6.198,73 €. Die USt war bei Rechnungslegung zu begleichen.

Nach einer Laufzeit dieses Vertrages in der Dauer von 21 Monaten stellte die Bw der A-Leasing Gesellschaft mbH am 01. April 2006 folgendes Leasingangebot:

Anschaffungskosten: 165.000,00 €

Vertragsdauer: Unbestimmte Dauer mit Kündigungsverzicht der Bw für die Dauer von 32 Monaten

Monatliches Leasingentgelt: 5.243,34 € netto

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

Mit Rechnung vom 01.12.2008, also nach Ablauf der vereinbarten Leasinglaufzeit, wurde das Leasingobjekt um einen Kaufpreis iHv 5.345,00 € (netto) an die Bw veräußert.

1.3 In der Folge wurde dem Vertreter des FA per Mailnachricht samt Anhängen die Vorhaltsbeantwortung betreffend eine berufungswerbende Gesellschaft aus derselben Firmengruppe weitergeleitet. Im Anhang befand sich weiters das Dokument „Schreiben an FA“, welches eine Zusammenfassung der Sach- und Rechtslage und einen „Lösungsvorschlag“ des UFS beinhaltete, ein Excel-Blatt „Anschaffung_ Maschinen_2004“ und der Vorhalt vom 19. März 2013 („Vorhalt RM“) an diese Berufungswerberin. Da die Sachverhalte im gegenständlichen Fall gleich gelagert sind, wurde mit dem Vertreter des FA vereinbart, zunächst nur die hier angeführten Unterlagen exemplarisch zu übermitteln.

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 Anschaffungs- 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 Behaltesdauer 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 Behaltesfrist befassen, **auf § 7 EStG Bezug**. Dies zu Recht, da sich **aus dem Wortlaut des § 108e EStG ergibt, dass die prämienbegünstigte 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 Behaltesfrist 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 Behaltesdauer 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 prämienbegünstigte Wirtschaftsgut wegen des Eintritts einer unvorhergesehenen Unwöglichkeit 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 civilrechtlichen 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."

1.3.1 In einem Nachtrag zu dieser Mailnachricht und zu dem mit dem Vertreter der Amtspartei geführten Telefonat betreffend die Firmen Name1 Holding GmbH und Name2 Bezeichnung2 GmbH wurden folgende, von der Bw erhaltene Zusatzinformation weitergeleitet:

"Beiliegend finden Sie die AGBs der A (Fassung 2006, gültig für Name1 und Name2).

Die relevanten Informationen zu Ihrer Anfrage stehen in den Punkten 3 und 7.4. Leider habe ich die AGBs der B-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."

Die allgemeinen Vertragsbedingungen idF 02/06 der A 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 Wartungs- 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-, Wartungs-, Betriebs-, Unterhalts-, 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 Verwendungs- 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%"

1.3.2 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 Mindestbehaltezeit erfüllt sei.

1.4 Mit E-Mail vom 7. Mai 2013 reichte die Bw auch die allgemeinen Vertragsbedingungen der B-Leasing nach.

1.4.1 Diese wurden 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.

Die allgemeinen Vertragsbedingungen der B-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....."

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

1.5 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"

Die Bw hat für das Jahr 2004 eine Investitionszuwachsprämie iHv 93.574,67 € beantragt.

Im Zug einer Außenprüfung wurde die geltend gemachte IZP nicht 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 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 einer Maschine 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 96 bzw 48 Monaten festgelegt. Nach einer Laufzeit von 18 bzw 21 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 54 bzw 32 Monaten auf das Recht der Kündigung des Vertrages.

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

Aus der vertraglichen Gestaltung (Abdeckung des Gesamtkaufspreises 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 54 bzw 32 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:

Bearbeitungszentrum SHW D55:

Anschaffung mit Mietkaufvertrag vom 25. August 2004; Kaufpreis: 675.079,69 € zuzüglich 20% USt; Vertragsdauer: 96 Monate; Oktober- und Novemberrate iHv. 14.064,16 €, 93 monatliche Mietkaufraten iHv 7.032,08 €, beginnend mit 01.12.2004 und letzte Rate, fällig am 01.09.2012. Die USt war bei Rechnungslegung zu begleichen.

Nach einer Laufzeit dieses Vertrages in der Dauer von 18 Monaten stellte die Bw der B-Leasing OÖ Gesellschaft mbH am 14. März 2006 folgendes Leasingangebot:

Anschaffungskosten: 360.000,00 €

Vertragsdauer: Unbestimmte Dauer mit Kündigungsverzicht der Bw für die Dauer von 54 Monaten

Monatliches Leasingentgelt: 7.108,16 € netto. Nach Zahlung von etwa 50 Leasing-Monatsraten sind die Anschaffungskosten iHv. 360.000 € 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 10.08.2010 (Kaufvereinbarung vom 10.08.2010), also nach Ablauf der vereinbarten Leasinglaufzeit, wurde das Leasingobjekt um einen Kaufpreis iHv 7.176,50 € (netto) an die Bw veräußert.

Favretto Präzisions-CNC-Flach und Profilschleifmaschine MD 500

Anschaffung mit Kaufvertrag (Ratenkauf) vom 09. Juni 2004; Kaufpreis: 297.539,04 € zuzüglich 20% USt; Vertragsdauer: 48 Monate; monatliche Kaufrate iHv 6.198,73 €. Die USt war bei Rechnungslegung zu begleichen.

Nach einer Laufzeit dieses Vertrages in der Dauer von 21 Monaten stellte die Bw der A Leasing Gesellschaft mbH am 01. April 2006 folgendes Leasingangebot:

Anschaffungskosten: 165.000,00 €

Vertragsdauer: Unbestimmte Dauer mit Kündigungsverzicht der Bw für die Dauer von 32 Monaten

Monatliches Leasingentgelt: 5.243,34 € netto

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

Mit Rechnung vom 01.12.2008, also nach Ablauf der vereinbarten Leasinglaufzeit, wurde das Leasingobjekt um einen Kaufpreis iHv 5.345,00 € (netto) an die Bw veräußert.

In den AGB der Leasinggesellschaften A und B-Leasing finden sich unter anderem folgende Vertragselemente:

AGB der Leasinggesellschaft der A :

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** B-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 Errichtung 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 (SHW Bearbeitungszentrum: 54 Monate; Favretto MD 500: 32 Monate) die vereinbarte Leasingdauer (= Grundmietzeit) darstellt und die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer hiermit übereinstimmt.

Nach der Aktenlage würde sich somit die Mietdauer (Grundmietzeit) und die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer 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."

1.5.1 Mit Vorhaltsbeantwortung vom 23. Oktober 2013 wurden die Fragen wie folgt beantwortet und Unterlagen beigeschlossen:

"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. B-Leasing und Punkt 6.3 A-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. B-Leasing und Punkt 7.3 A-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 B-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 Finanzierungsleasing üblich, eine mündliche Zusage durch den Leasinggeber, das Leasinggut nach Ablauf der Leasingzeit um die letzte Rate zu erwerben. Dieses Übereinkommen wurde im Zuge der Verhandlungen immer wieder mündlich eindeutig kommuniziert. Schon bei Anfrage, Legung der Leasingangebote und bei Unterfertigung unserer Leasinganbote 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 verstößen 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:

- **Kaufverträge** vom 14. März 2006 und 27. März 2006 betreffend die berufungsgegenständlichen Maschinen (Bearbeitungszentrum SHW D55 und Schleifmaschine Favretto).

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

1.7 Der Vertreter des FA teilte hierauf mit, dass keine Stellungnahme abgegeben werde.

1.8 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.

Über die Berufung wurde erwogen:

2. Sachverhalt

Der Berufungsentscheidung wird der aus dem oben dargestellten Ablauf des Verfahrens ersichtliche Sachverhalt zu Grunde gelegt. Zusammenfassend ist fest zu halten:

Die Bw hat für das Jahr 2004 eine Investitionszuwachsprämie iHv 93.574,67 € beantragt.

Seitens des FA wurde die Investitionszuwachsprämie antragsgemäß gebucht.

Im Zug einer Außenprüfung wurde die geltend gemachte IZP nicht 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 die Investitionszuwachsprämie zurückzufordern sei (siehe oben, Berechnung der IZP 2004 laut

Punkt I; 1.2). Das FA folgte der Ansicht des Prüfers und erließ den entsprechenden Festsetzungsbescheid vom 31. Juli 2007.

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 einer Maschine 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 96 bzw 48 Monaten festgelegt. Nach einer Laufzeit von 18 bzw 21 Monaten wurden diese Maschinen im Rahmen von "sale and lease back - Verträgen" an Leasinggesellschaften veräußert und gleichzeitig zurückgeleast. (In diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass die Bw hinsichtlich dieser Maschinen einen "Buchwertabgang" verbucht hat.)

Hierbei verzichtete die Bw als Leasingnehmerin auf die Dauer von 54 bzw 32 Monaten auf das Recht der Kündigung des Vertrages.

Im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vom 23. Oktober 2013 gab die Bw unter anderem bekannt, dass sie vom Leasinggeber schon im Rahmen der Vertragsverhandlungen die mündliche Zusage erhalten habe, das Leasinggut nach Ablauf der Leasingzeit um eine letzte Rate erwerben zu können. Diese Darstellung erscheint im Hinblick auf den festgestellten Sachverhalt, insbesondere die Tatsache, dass die gegenständlichen Verträge unbestritten als Vollamortisationsverträge ausgestaltet und als "Finanzierungsleasing" einzustufen sind und unter Berücksichtigung der unten (siehe Punkt II. 3.3.2) noch darzulegenden, sich aus dem Sachverhalt ergebenden Indizien für die Zurechnung der Wirtschaftsgüter an die Bw, glaubwürdig.

Auf Grund der Schlüssigkeit dieser Darstellung erübrigt es sich, vom Angebot der Bw, 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.

Hinsichtlich der Anschaffungskosten wurde kein Gutachten erstellt. Die für die einzelnen Maschinen anlässlich der Errichtung der Leasingverträge 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.

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. Mangels Einwendungen seitens der Verfahrensparteien werden daher auch diese Werte als richtig angenommen.

Nach Ablauf der so vereinbarten Leasinglaufzeit und somit Grundmietzeit in der Dauer von 54 bzw 32 Monaten wurden die Leasingobjekte um einen Kaufpreis in Höhe einer Leasingrate an die Bw veräußert.

Die entsprechenden Daten sind im Detail im Punkt II; 1.2.2 dargestellt.

In den AGB der Leasinggesellschaften A und B-Leasing finden sich unter anderem folgende Vertragselemente:

AGB der Leasinggesellschaft der A :

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 B-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)

2.1 Dieser Sachverhalt und sämtliche damit im Zusammenhang stehenden Unterlagen wurden der Amtspartei zur Wahrung des Parteiangehörs und Abgabe einer Stellungnahme zur Kenntnis gebracht bzw. übermittelt.

2.2 Das FA äußerte sich dahingehend, dass es bezweifle, ob wirtschaftliches Eigentum bei der Bw verblieben sei. Außerdem sprächen insbesondere die Bestimmungen über die Beendigung des Vertrages der AGB der B-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. Nach Zusendung des gesamten Ermittlungsergebnisses mit Schreiben vom 24. Oktober 2013 (siehe Punkt II. 1.6) gab das FA keine Stellungnahme mehr ab.

3. Rechtliche Würdigung

3.1 Rechtsgrundlagen

[§ 108e EStG 1988, BGBI. Nr. 400/1988](#) zuletzt geändert durch [BGBI. 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,

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 Anschaffungs- 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, EStG¹⁴, § 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 Kaufpreisraten 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 anderseits 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 berufungsgegenständlichen Fall konnte die Bw im Zusammenhang mit dem Finanzierungsleasing - Verträgen betreffend die berufungsgegenständlichen Maschinen glaubhaft darlegen, dass ihr das Optionsrecht, die Wirtschaftsgüter um eine letzte Leasingrate erwerben zu können, zu Beginn der Vertragsverhältnisse jeweils mündlich eingeräumt wurde. Dieser Sachverhalt wurde dem FA zur Wahrung des Parteiengehörs vollständig zur Kenntnis gebracht und ihm Gelegenheit zur Stellungnahme eingeräumt. Eine Stellungnahme hierzu erfolgte nicht.

Nach der Judikatur des VwGH reicht bereits eine zwar nicht schriftlich festgelegte, aber einvernehmlich und konkludent vereinbarte Kaufoption (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: So billige z.B. Krejci ÖJZ 1988, 129, beim Vollamortisationsvertrag die Gefahrtragung durch den Leasingnehmer nur dann, wenn diesem das Recht zukomme, "das gesamte Nutzungspotenzial des Leasinggutes entweder möglichst zur Gänze auszuschöpfen oder das Leasinggut zum Restwert zu erwerben oder auf andere Art zu verwerten"; ohne Option (iwS) wäre der Leasingnehmer grösstlich 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, EStG¹⁴, § 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 Nichtausnützung 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 Berufungsfall kam der Bw 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 Restkaufspreises 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 hielten die Vertragsparteien offenbar im Hinblick auf die bloße Änderung der Finanzierungsform bei gleichbleibender Nutzung der Maschinen durch die Bw eine Neubestimmung der Restnutzungsdauer nicht für erforderlich und wurde diese auch nicht vorgenommen. Die jeweils bei den einzelnen Wirtschaftsgütern angenommene Restnutzungsdauer wurde auch nicht bestritten.

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

3.3.1 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 Bw als Leasingnehmerin gegen Vollamortisation der Anschaffungskosten, umfassende Gefahrabwälzung auf die Leasingnehmerin und mündliche Einräumung der Kaufoption) 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 Nichtausnützung 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).

3.3.2 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass für die Zurechnung der Wirtschaftsgüter bei der Bw als Leasingnehmerin im gegenständlichen Fall eine Reihe von Umständen und Indizien dafür spricht, in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die gegenständlichen Leasingobjekte von vornherein der Bw als wirtschaftliche Eigentümerin zuzurechnen:

- Die Bw ist durch den Abschluss der Ratenkaufverträge im Jahr 2004 zivilrechtliche Eigentümerin der genannten Maschinen geworden. Zwar wurde die zivilrechtliche Stellung der Bw 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 Bw als Verkäuferin verblieben.
- Aus dem dargestellten Sachverhalt ergibt sich, dass die Bw 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 – wie bereits ausgeführt – kein Gutachten über den Verkehrswert der an die Leasinggeberin zu veräußernden Wirtschaftsgüter eingeholt wurde. Auch dieser Umstand spricht mangels Ernsthaftigkeit des Leasingvertrages eindeutig für eine Zurechnung der Maschinen an die Bw als Leasingnehmerin. Die genannten Umstände deuten eher darauf hin, dass die ursprünglich gewählte Ratenfinanzierung – wenn auch in leicht veränderter Form – fortgeführt werden sollte.
- 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 Sachverhalt (Pkt II; 2) dargestellt, wurde in den allgemeinen Geschäftsbedingungen, welche Bestandteil der Leasingverträge sind, die umfassende Gefahrabwälzung an die Bw festgelegt.

Ein solches Indiz reicht zwar ebenfalls für sich allein im Allgemeinen für die Annahme des wirtschaftlichen Eigentums des Leasingnehmers nicht aus, reiht sich aber im gegenständlichen Fall zu den Argumenten, die für die Zurechnung der Leasinggüter an die Bw. sprechen.

Gerade für den Bereich des im gegenständlichen Fall vorliegenden Finanzierungsleasing, welches grundsätzlich darauf abzielt, dem Leasingnehmer den gesamten Nutzen des Leasinggutes gegen Vollamortisation der Anschaffungskosten für das Leasinggut samt Nebenkosten zu gewähren, wird von der herrschenden Lehre und Rechtsprechung anerkannt, dass die umfassende Gefahrabwälzung auf den Leasingnehmer grundsätzlich zulässig ist (vgl *Krejci* in Egger-Krejci, Das Leasinggeschäft, Band 15, Seite 181 f).

- Darüber hinaus hat sich insbesondere als Ergebnis des vor dem UFS durchgeföhrten umfangreichen Ermittlungsverfahrens eindeutig herausgestellt, dass die Bw ihren Finanzierungleasinggeschäften 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 der Unabhängige Finanzsenat 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 Bw zwar als ein Indiz für die Zurechnung der Wirtschaftsgüter an die Leasinggesellschaft angesehen werden kann, dieser Umstand jedoch im konkreten Fall von einer Vielzahl anderer –oben dargelegter – Indizien überlagert wird und dieser - wohl unzutreffenden - bilanziellen Behandlung vergleichsweise nur geringeres Gewicht beizumessen ist. Daher vermag dieses Sachverhaltsdetail an der erwähnten Gesamtbeurteilung keine Änderung zu bewirken.

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 beantragten Betrages iHv 93.574,67 € nicht zustehe, erweist sich somit als nicht zutreffend.

Da eine Bescheiderlassung nur dann vorgesehen ist, wenn die zustehende

Investitionszuwachsprämie von der eingereichten Beilage abweicht ([§ 108e Abs. 5 EStG 1988](#) in Verbindung mit [§ 201 BAO](#)) und dies hier nicht der Fall ist, war der bekämpfte Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 29. November 2013