

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HR Dr. Ursula Leopold und die weiteren Mitglieder HR Dr. Jutta Pronegg, Dr. Erich Dietrich und Dr. Bernhard Koller im Beisein der Schriftführerin Dagmar Brus über die Berufung der M.TransporteGmbH, vertreten durch die ST.-GmbH., Salzburg, vom 23. November 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 21. Oktober 2004 gemäß § 201 BAO über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie nach § 108e EStG 1988 nach der am 8. Februar 2006 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird keine Folge geleistet. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Investitionszuwachsprämie 2003 wird mit 0 € (null Euro) festgesetzt.

Gegenüber der Festsetzung im *angefochtenen* Bescheid vom 21. Oktober 2004 ergibt sich eine Nachforderung in Höhe von 150.044,75 €.

Die Abgabennachforderung war bereits fällig. Die für die Entrichtung der Nachzahlung zur Verfügung stehende Frist, ist der gesondert zugehenden Buchungsmitteilung zu entnehmen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine im Güterbeförderungsgewerbe tätige Gesellschaft mit beschränkter Haftung, welche mit Gesellschaftsvertrag vom 13. Dezember 1988 gegründet wurde.

Mit Organvertrag vom 30. Dezember 1988 wurde zwischen der Bw. als Organtochter und der M.TransportGmbH, nunmehr VTGmbH (in der Folge kurz VT) als Organmutter ab dem Geschäftsjahr 1988 ein Organschaftsverhältnis begründet.

Das Organschaftsverhältnis endete mit 31. Dezember 2004 und war daher im Streitzeitraum aufrecht.

Mit Beilage zur Körperschaftsteuererklärung für 2003, Formular E 108e des Bundesministeriums für Finanzen, eingelangt beim Finanzamt am 23. März 2004, machte die Bw. eine Investitionszuwachsprämie (in der folge kurz IZP) in Höhe von 277.903,71 € geltend. Im Zuge einer Nachschau durch die Großbetriebsprüfung wurde festgestellt, dass die Bw. im Wirtschaftsjahr 2003 hinsichtlich 13 LKW-Zugmaschinen, auf deren Erwerb ein Teil der geltend gemachten IZP entfiel, Mietkaufverträge mit der mit der MFSGmbH (kurz MFS) abgeschlossen hat.

Die Betriebsprüfung beurteilte diese Mietkaufverträge nicht als IZP-fähige Anschaffungsgeschäfte, da durch den Eigentumsvorbehalt der MFS und diverser weiterer Vertragsbedingungen weder zivilrechtliches noch wirtschaftliches Eigentum an diesen LKW-Zugmaschinen auf die Bw. übertragen worden sei.

Mit dem angefochtenen Bescheid gemäß § 201 BAO vom 21. Oktober 2004 wurde die IZP 2003 für die Bw. mit 150.044,75 € festgesetzt.

Gegenüber der beantragten und bereits am 3. Juni 2004 auf dem Konto der Bw. gutgeschriebenen IZP in Höhe von 277.903,71 € ergab sich daraus eine Nachforderung in Höhe von 127.858,96 €.

Die Bw. bekämpfte diesen Festsetzungsbescheid mit Berufung vom 23. November 2004 und führte darin aus, dass sie zumindest wirtschaftliches Eigentum im steuerlichen Sinn an den strittigen LKW-Zügen erworben habe und ihr aus diesem Grunde die IZP auch zusteünde.

In der am 31. Jänner 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass die IZP durch die Organtochter geltend gemacht werden dürfe, da § 108e EStG 1988 dazu keine Ausführungen enthalte und § 24 Abs.6 KStG darauf hinweise, dass die Bestimmungen des § 108e EStG sinngemäß für Körperschaften im Sinne des § 1 KStG 1988, soweit sie nicht von der Körperschaftsteuer befreit sind, gelte.

§ 9 KStG 1988 (alte Fassung) bestimme, dass der steuerliche Gewinn (Verlust) der Organgesellschaft dem Organträger zuzurechnen sei. Es gebe keine Bestimmung, die ausdrücklich regelt, dass die Geltendmachung der IZP beim Organträger zu erfolgen habe. Die diesbezügliche Richtlinienmeinung, welche keinen normativen Charakter habe, sei rechtlich falsch und daher irrelevant.

Über die Berufung wurde erwogen:

Maßgeblich für die Beurteilung der gegenständlichen Berufung sind nachstehende gesetzlichen Bestimmungen in der im Berufungszeitraum gültigen Fassung.

Nach § 108e Abs. 1 EStG 1988 kann für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern 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.

Gemäß Abs. 4 dieser Gesetzesstelle ist der Steuererklärung ein Verzeichnis der Investitionszuwachsprämie des betreffenden Jahres anzuschließen (§§ 42, 43). Das Verzeichnis hat die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und die daraus ermittelte Investitionszuwachsprämie zu enthalten. Das Verzeichnis gilt als Abgabenerklärung.

Nach Abs. 5 ist die sich aus dem Verzeichnis ergebende Prämie auf dem Abgabenkonto gutzuschreiben, es sei denn, es ist ein Bescheid gemäß § 201 BAO zu erlassen. Die Gutschrift wirkt auf den Tag der Einreichung des Verzeichnisses zurück. Sowohl die Prämie als auch eine Prämiennachforderung bzw. Rückforderungsansprüche auf Grund einer geänderten Bemessungsgrundlage gemäß Abs. 3 gelten als Abgabe vom **Einkommen** im Sinne der Bundesabgabenordnung und des Abgabenverwaltungsorganisationsgesetzes. Auf die Gutschrift sind jene Bestimmungen der Bundesabgabenordnung anzuwenden, die für wiederkehrend zu erhebende, selbst zu berechnende Abgaben gelten. Die Prämie ist zu Lasten des Aufkommens an veranlagter Einkommensteuer zu berücksichtigen.

Im vorliegenden Fall wurde das Verzeichnis für die Geltendmachung der IZP 2003 von der Bw. als Beilage zu ihrer Körperschaftssteuererklärung 2003 eingereicht.

Im Wirtschaftsjahr 2003, welches bei der Bw. dem Kalenderjahr gleichkommt, war das Organschaftsverhältnis von der Bw. zur VT noch zur Gänze aufrecht.

Nach § 9 Abs.1 KStG 1988 ist im Falle des Bestehens eines Organschaftsverhältnisses der steuerlich ermittelte Gewinn (Verlust) der Organgesellschaft dem Organträger zuzurechnen. Auch Sonderausgaben der Organgesellschaft sind beim Organträger abzuziehen, wobei vortragsfähige vororganschaftliche Verluste der Organgesellschaft nur bis zur Höhe ihres steuerlichen Gewinnes verrechnet werden können.

Wesentliches Element einer Organschaft ist der Ergebnisabführungsvertrag. Zugerechnet wird der handelsrechtliche Gewinn, aus dem der steuerliche Gewinn durch Zu- und Abschläge zum Gewinn im Sinne des Ergebnisabführungsvertrages umgeformt wird.

Die Zurechnung des gesamten Gewinnes bewirkt, dass die Organgesellschaft für die Zeit der Vollorganschaft für die Regelgewinne **keine eigenen Einkünfte** hat.

Die **Einkommensermittlung** ist beim Organträger vorzunehmen (siehe auch Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, Die Körperschaftsteuer, KStG 1988, Orac, Loseblattsammlung, Kommentarteil zu § 9 Tz. 110).

Beim Organträger werden die Organeinkünfte zusammengerechnet und wird das beim Organträger ermittelte *Gesamteinkommen* gemeinsam zur Körperschaftssteuer veranlagt. Bei der IZP handelt es sich aber, wie aus § 108e EStG 1988, in der oben zitierten, im Berufungsjahr gültigen Fassung hervorgeht, um eine Abgabe vom Einkommen.

Da die Einkommensermittlung im Organkreis beim Organträger erfolgt und die Einkünfte der Organtochter dem Organträger zuzurechnen sind, kann folglich auch nur der Organträger die auf *Grund der Verhältnisse der Organtochter* ermittelte IZP für die Organtochter beanspruchen. Demnach hat auch der *Organträger* ein entsprechendes Verzeichnis zur Geltendmachung der IZP für die jeweiligen Organgesellschaften *seiner* eigenen Körperschaftsteuererklärung beizulegen (siehe in diesem Zusammenhang auch Doralt, RdW 2005/506, Konzernbetrachtung bei der Zuwachsprämie?, unter Hinweis auf KStR Rz. 1533).

Nach der Konzeption des § 9 KStG 1988 ist das Gesamteinkommen beim Organträger zu erfassen und dort auch der Körperschaftsteuer zu unterwerfen (in diesem Zusammenhang wird darauf verwiesen, dass auch die Mindeststeuer zwar für jedes Mitglied im Organkreis gesondert nach dessen Verhältnissen zu ermitteln ist, die Vorschreibung aber beim Organträger zu erfolgen hat (siehe auch Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, a.a.O., § 24 Tz. 55.2)).

Klar geht dies aus § 24 Abs. 1 KStG 1988 hervor, wonach die Körperschaftsteuer nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraum) nach dem Einkommen veranlagt wird, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat.

Danach gibt es für das *Einkommen* im Organverband nur einen Steuerpflichtigen, der zur Körperschaftsteuer veranlagt wird und danach Schuldner der Körperschaftsteuer ist. Es ist demnach der Organträger, dem das gesamte Einkommen zuzurechnen ist, als Steuerschuldner heranzuziehen und kann auch nur der Organträger die IZP, welche als Abgabe vom Einkommen gilt, für seine Organgesellschaften beanspruchen.

Dass die Höhe der zustehenden IZP für jedes Organmitglied gesondert zu ermitteln ist, ergibt sich schon aus § 24 Abs. 6 KStG 1988, welcher regelt, dass die Bestimmung des § 108e

EStG1988 sinngemäß für Körperschaften im Sinne des § 1, soweit sie nicht von der Körperschaftssteuer befreit sind, gilt.

Im Übrigen verweisen auch die Körperschaftsteuerrichtlinien Rz. 1533 darauf, dass die IZP vom Organträger zu beantragen ist.

Der Bw. ist beizupflichten, dass die Körperschaftsteuerrichtlinien keine normative Kraft haben, allerdings ist es nicht unzulässig sie als Interpretationshilfe heranzuziehen.

Auf Grund der Gesamtkonzeption des Institutes der Organschaft und der Zusammenführung des Gesamteinkommens beim Organträger im Hinblick auf § 24 Abs. 1 KStG 1988, ist es eine logische Konsequenz, dass auch dem Organträger der Anspruch auf die IZP für seine Organe zufällt. Die Auffassung in den Richtlinien ist daher keinesfalls contra legem und stellt nur eine aus den oa. zitierten gesetzlichen Bestimmungen abzuleitende Rechtslage zusammenfassend klar.

Für die gegenständliche Entscheidung sind die Richtlinien aber keineswegs entscheidungstragend, sondern ergibt sich der Anspruch des Organträgers auf die IZP für seine jeweiligen Organe aus der Gesetzeslage.

Wenn die Bw. ausführt, dass im Gesetz ausdrücklich die Einreichung des Verzeichnisses zur Geltendmachung der IZP gemeinsam mit der Steuererklärung normiert sei, kann daraus nicht abgeleitet werden, dass das Organ anspruchslegitimiert ist, denn diesen Anspruch kann nur das Gebilde geltend machen, dessen Einkommen letztendlich für den Körperschaftsteueranspruch maßgebend ist.

Darüber hinaus wird bemerkt, dass auch aus handelsrechtlicher Sicht nach IAS 20.12 Zuwendungen der öffentlichen Hand (dazu gehört auch die IZP), die bei der Organgesellschaft anfallen, planmäßig als Ertrag zu erfassen und dem Organträger zuzurechnen sind.

Wenn nun die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen anordnen oder dies gestatten, so kann gemäß § 201 Abs. 1 BAO nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Da die Bw. im Berufungsfall nicht zur Geltendmachung der IZP legitimiert war, die IZP eine Selbstbemessungsabgabe darstellt, die bereits am 3. Juni 2004 auf dem Abgabenkonto der Bw. zu Unrecht gutgeschrieben worden war, war folglich die IZP für 2003 spruchgemäß gemäß § 201 Abs. 1 BAO mit Null Euro festzusetzen.

Graz, am 8. Februar 2006