



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
SENAT 14

GZ. RV/0306-W/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 1090 Wien, Kolingasse 19, vom 10. Februar 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 13. Jänner 2005 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2002 sowie für das Jahr 2003 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Höhe der Investitionszuwachsprämie beträgt:

2002: Euro 8.041.127,30

2003: Euro 11.308.535,80.

Die getroffenen Feststellungen sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine im Leasinggeschäft tätige Kapitalgesellschaft welche Ende des Jahres 2001 gegründet worden ist. Sie gehört zu einem Konzern der auf das Leasinggeschäft spezialisiert ist. Das Kerngeschäft der Bw. ist auf Kfz- und Mobilienleasing konzentriert.

Vor Gründung der Bw. bestanden bereits mehrere Leasinggesellschaften im Konzern. U. a. die A-GmbH, in welcher das gesamte Personal und die erforderliche Infrastruktur angesiedelt ist,

sowie die A-GmbH&CoKG für das Mobilien- und Kfz-Leasinggeschäft. Dazu gab es Gründungen von Projektgesellschaften sowie von operativen Leasinggesellschaften im Ausland.

Die Aufbringung der Leasinggeschäfte sowie die Abwicklung der Verträge erfolgte durch das Personal der A-GmbH.

Im Jahr 2001 wurde im Konzern beschlossen, die Geschäftstätigkeit der A-GmbH&CoKG kontinuierlich auslaufen zu lassen und deren Kerngeschäft zukünftig in der neu zu gründenden (berufungsgegenständlichen) Bw. abzuwickeln.

Ende des Jahres 2004 fand bei der Bw. eine **Nachschaugem. § 144 BAO** statt. Diese wurde mit Niederschrift vom 22. Dezember 2004 abgeschlossen. Die Feststellungen zur Investitionszuwachsprämie (IZPr) für die Jahre 2002 und 2003 betrafen:

1) Konzernbetrachtung, Betriebsübertragung

Die Bp stellte fest, dass die Bw. seit dem Jahr 2002 im Leasinggeschäft tätig sei. Die Tätigkeit der A-GmbH&CoKG habe im Hinblick auf den Abschluss von neuen Verträgen noch bis April 2002 angedauert und sei dann ausgelaufen. Der wesentliche Firmenwert der Leasing-Gruppe sei bei der A-GmbH konzentriert, die auch das Personal und damit das Know-how und die Infrastruktur der Gruppe im Inland halte. Die verschiedenen inländischen Leasinggesellschaften führten zwar die Leasinggeschäfte durch und tragen das Risiko daraus, seien aber sonst den Entscheidungen der Konzernmutter untergeordnet. Für die Dienstleistungen seien von der A-GmbH&CoKG bzw. in der Folge von der Bw. ein vereinbartes Entgelt bezahlt worden. Den einzelnen Gesellschaften bleibe nur eine angemessene Verzinsung des eingesetzten Kapitals, sodass sich der Wert der Gesellschaft aus der Barwertermittlung ergebe. Bei der Übertragung des Geschäftes im April 2002 sei kein eigener Firmenwert verrechnet worden. Die Aufgabe des Kerngeschäftes durch die A-GmbH&CoKG und die Aufnahme desselben durch die Bw. hätten zu keinen relevanten Wertverschiebungen im Konzern geführt.

Die Betriebsprüfung (Bp) habe die einzelnen Firmenwertbestandteile geprüft und dabei festgestellt, dass die A-GmbH&CoKG zugunsten der neu gegründeten Bw. u. a. auf die wesentlichen Betriebsmittel, d.h. den Kundenstock, die Nutzung des gut bekannten Namens und die guten Erfolgsaussichten für die Folgejahre unentgeltlich verzichtet habe. Aufgrund des Auftrittes der Gesellschaften unter ähnlichem Namen sei für die Kunden nicht zu erkennen gewesen, dass unterschiedliche Gesellschaften tätig geworden seien.

Die Bp habe demnach geschlossen, dass im Jahr 2002 eine unentgeltliche Betriebs-übertragung stattgefunden habe und keine, im Hinblick auf die Förderung von Investitionen

durch die IZPr gem. § 108e EStG 1988, rechtlich relevante und eine Begünstigung auslösende Neugründung vorliege. Die Bp führte dazu aus, dass eine innerhalb eines Konzerns stattfindende Neugründung, insbesondere bei vergleichbarem Geschäftsgegenstand, im Sinne des zum Gesetz ergangenen Erlasses des BMF (Änderung der EStR) auch auf deren betriebswirtschaftlichen Sinn zu prüfen sei. Dieser sei dann nicht gegeben, wenn Neuinvestitionen in solch einer Gesellschaft konzentriert werden, um als "Neugründer" einen möglichst hohen Investitionszuwachs vorzuweisen und mangels eines Vergleichszeitraumes eine hohe IZPr in Anspruch zu nehmen. Da nur die echten (Zusatz-)Investitionen gefördert werden sollen, seien in solchen Fällen bei Bemessung der IZPr die Verhältnisse des Rechtsvorgängers in die Vergleichsbetrachtung einzubeziehen. Auch wenn "neue" betriebliche Einheiten geschaffen werden, sei diesem Umstand bei Herstellung der Vergleichsbetrachtung, auch personenübergreifend, Rechnung zu tragen.

Nach Ansicht der Bp sei im Fall der Bw. aufgrund der Annahme einer unentgeltlichen Betriebsübertragung von der A-GmbH&CoKG auf die Bw. auf die Verhältnisse der Rechtsvorgängerin abzustellen.

Das bedeute, dass für die Ermittlung des Investitionszuwachses der Bw. eine Konzernbetrachtung durchzuführen sei. In die Vergleichsbetrachtung seien die Anschaffungskosten der prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter der letzten drei bzw. zwei Wirtschaftsjahre (1999 – 2001) der A-GmbH&CoKG einzubeziehen. Ebenso seien die durch die Rechtsvorgängerin noch im Jahr 2002 angeschafften Wirtschaftsgüter der Bemessungsgrundlage der IZPr der Bw. für das Jahr 2002 hinzurechnen.

Die Berechnung der IZPr auf Basis der Konzernbetrachtung habe eine Minderung der beantragten IZPr für die Jahre 2002 und 2003 zur Folge.

2) Nicht prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter

Die seitens der Bw. in den Jahren 2002 und 2003 angeschafften Wirtschaftsgüter seien auf ihre Neuwertigkeit geprüft worden, da die IZPr nur von Anschaffungs- oder Herstellungskosten für ungebrauchte, d.h. "fabriksneue" Wirtschaftsgüter geltend gemacht werden könne.

Infolge dieser Überprüfung habe die Bp festgestellt, dass in den erklärten Bemessungsgrundlagen auch Anschaffungskosten für gebrauchte Wirtschaftsgüter enthalten seien. Diese Anschaffungskosten seien aus der Bemessungsgrundlage der IZPr für die Jahre 2002 bzw. 2003 in folgender Höhe ausgeschieden worden:

2002: Euro 12.370.330,00

2003: Euro 21.852.494,00

Die seitens der Bp ermittelte IZPr betrage somit für:

2002: Euro 1.572.964,00

2003: Euro 4.083.762,00.

Die Abgabenbehörde erster Instanz folgte den Feststellungen der Bp und setzte die IZPr für die Jahre 2002 und 2003 in der angeführten Höhe mit Bescheiden vom 13. Jänner 2005 fest.

Mit jeweils gesondertem Schreiben vom 10. Februar 2005 wurde gegen die beiden o.a. Bescheide rechtzeitig das **Rechtsmittel der Berufung** erhoben.

Die Berufungen richten sich gegen die Nichtanerkennung des Anspruchs auf eine IZPr für die Jahre 2002 und 2003 wegen

- Einbeziehung der Investitionen der A-GmbH&CoKG in den Vergleichszeitraum für die Ermittlung der Höhe der Bemessungsgrundlagen und
- Ermittlung der Bemessungsgrundlagen mit Hilfe statistischer Methoden.

Die Bw. verweist dazu auf die gesetzliche Bestimmung des § 108e EStG idF BGBl I 155/2002, wonach für die Jahre 2002 und 2003 (später verlängert bis 2004) eine befristete IZPr für den sogenannten Investitionszuwachs einer Gesellschaft (Vergleich der Investitionen in den Jahren 2002 und 2003 mit dem Durchschnitt der Investitionen der drei unmittelbar vorangegangenen Jahre) iHv 10% beantragt werden konnte.

Die Bw. sei mit Gesellschaftsvertrag vom 21.11.2001 gegründet und ins Firmenbuch eingetragen worden. Die Bw. habe unmittelbar nach ihrer Errichtung, Anfang 2002, die Geschäftstätigkeit aufgenommen und bereits vor Veröffentlichung des Gesetzes eine umfangreiche Leasingtätigkeit durchgeführt. Das für die IZPr maßgebliche Gesetz, das BG über die Erlassung eines Hochwasseropferentschädigungs- und Wiederaufbau-Gesetzes – HWG 2002, sei am 4. Oktober 2002 veröffentlicht worden.

Es liege im konkreten Fall kein Zusammenhang zwischen der Betriebsneugründung im November 2001 und der Einführung einer IZPr im Herbst 2002 vor. Es sei nicht davon auszugehen, dass die Neugründung, unter Wegdenken der Effekte aus der IZPr, nicht betriebswirtschaftlich sinnvoll wäre. Bei einer Neugründung zu einem Zeitpunkt, zu dem die Gesetzesänderung in keiner Weise absehbar war, könne das Motiv für die Neugründung nicht in der Inanspruchnahme der IZPr liegen und ergebe sich das Nichtvorliegen von Missbrauchsabsicht von selbst.

Voraussetzung für die Inanspruchnahme der IZPr sei, dass die Aufwendungen für Anschaffung oder Herstellung prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter im Wege der Absetzung für Abnutzung abzusetzen wären. Prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter seien ungebrauchte körperliche

Wirtschaftsgüter, die dem abnutzbaren Anlagevermögen zuzurechnen sind. Diese Regelungen knüpfen an Gewinnermittlungsvorschriften an und setzen die Zurechnung der Anschaffungen zu einem bestimmten Steuerpflichtigen voraus. Eine Zurechnung von Wirtschaftsgütern zu einem "Konzern" bzw. zu einem Konzernunternehmen sei dem Steuerrecht fremd bzw. nur bei Vorliegen besonderer Umstände möglich. Die Besteuerung der Kapitalgesellschaften sei vom Trennungsprinzip beherrscht. Ein Durchgriff bedeute, vom scharfen Prinzip der Trennung zwischen juristischen Personen und ihren Anteilsinhabern in bestimmten Fällen ganz oder teilweise abzugehen und Rechtsfolgen für die Anteilsinhaber aus Tatbeständen abzuleiten, die nur die juristische Person verwirklicht habe oder umgekehrt. Finanzielle Beherrschungsverhältnisse seien nicht ausreichend um eine Vermögenszurechnung von einer Konzerngesellschaft zu einer anderen vorzunehmen. Dass der Gesetzgeber von diesem Grundsatz gerade bei der IZPr habe abweichen wollen, habe er in der gesetzlichen Regelung nicht zum Ausdruck gebracht.

Im konkreten Fall habe keine Betriebsübertragung von der A-GmbH&CoKG auf die Bw. stattgefunden. Die A-GmbH&CoKG habe nicht über wesentliche Betriebsmittel verfügt um diese auf die Bw. zu übertragen. Die Betriebsmittel seien der Bw. von der A-GmbH auf schuldrechtlicher Basis zur Verfügung gestellt worden. Das Ertragspotential aus den bereits abgeschlossenen Verträgen sei bei der KG verblieben. Die von der Behörde angenommene Betriebsübertragung, wäre außerhalb der gesetzlichen Grundlage des UmgrStG erfolgt. Es läge keine ertragsteuerliche Gesamtrechtsnachfolge vor. Eine Berücksichtigung der Investitionstätigkeit des Rechtsvorgängers käme nicht in Frage. Nach Ansicht der Bw. liegen eine Betriebseinstellung der A-GmbH&CoKG und eine Betriebsneugründung der Bw. vor.

Zur Ermittlungsmethode der nicht prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter wurde seitens der Bw. vorgebracht, dass die Begründung der Abgabenbescheide nicht erkennen lasse, welcher konkrete Sachverhalt der Entscheidung in diesem Punkt zugrunde gelegt worden sei.

Es wurde beantragt von der Einbeziehung der Investitionen der A-GmbH&CoKG im Vergleichszeitraum für die Ermittlung der Höhe der Bemessungsgrundlage für das Jahr 2002 bzw. 2003 abzusehen und die gebrauchten Wirtschaftsgüter des Jahres 2002 mit Euro 213.658,40 bzw. des Jahres 2003 mit Euro 4.848.654,00 anzusetzen.

Für das Jahr 2003 sei die IZPr iSd Gesetzes unter Berücksichtigung eines 3-jährigen Vergleichszeitraumes zu berechnen. D.h. der Zuwachs des Jahres 2003 sei dem Durchschnitt der Investitionen der drei vorangegangenen Jahre gegenüberzustellen. Das Gesetz verlange nicht, dass das Unternehmen bereits während des gesamten vollständigen tatsächlichen

Vergleichszeitraumes, also mindestens drei Jahre, bestanden habe (vgl. *Doralt*, RdW 2004/289).

In der **Stellungnahme der Bp** vom 31. August 2005 wurden grundsätzlich die Feststellungen aus der Nachschau aufrecht erhalten. Es wurde jedoch auf eine mittlerweile laufende Bp (Außenprüfung gem. § 149 BAO für die Jahre 2001 – 2003 hinsichtlich u.a. der IZPr für die Jahre 2002 und 2003) verwiesen. Im Zuge dessen werde eine neuerliche Überprüfung der angeschafften Wirtschaftsgüter im Hinblick auf ihre Neuwertigkeit durchgeführt.

Mit **Berufungsvorentscheidung** (BVE) vom 20. Dezember 2005 erfolgte eine teilweise Stattgabe der Berufungen infolge Neuermittlung der Anschaffungskosten der gebrauchten und damit nicht prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde erster Instanz sei von einer Betriebsübertragung auszugehen und unter Verweis auf die EStR, Rz. 8223, werde festgehalten, dass der Gesetzgeber nur den "echten Investitionszuwachs" fördern wolle. Dieser Zuwachs sei innerhalb eines Konzerns unter Außerachtlassung der neu gegründeten Gesellschaft zu errechnen. In freier Beweiswürdigung sei davon auszugehen, dass die Neuinvestitionen in der Bw. konzentriert waren und daher entsprechend der Verwaltungspraxis für die Ermittlung des Investitionszuwachses ein Vergleich mit den Vorbetrieben durchzuführen sei (Konzernbetrachtung).

Hinsichtlich der gebrauchten Wirtschaftsgüter werde auf die diesbezügliche Textziffer 5) in der Niederschrift über die Schlussbesprechung zur Außenprüfung vom 4. November 2005 und die darin angeführten neu ermittelten Beträge verwiesen.

Die Investitionen der Jahre 2002 bzw. 2003 seien um die folgenden Beträge zu kürzen:

2002: Euro 15.263.133,00

2003: Euro 15.106.564,00.

Die IZPr für die Jahre 2002 und 2003 wurde mit der BVE neu festgesetzt.

Mit Vorlageantrag vom 11. Jänner 2006 beantragte die Bw. die **Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz**. Es wurde grundsätzlich auf die Ausführungen in den Berufungen vom 10. Februar 2005 verwiesen.

Im Zuge des weiteren Verfahrens vor dem UFS wurden sowohl mit dem Vertreter der Partei als auch mit der Amtspartei Gespräche über die Sach- und Rechtslage geführt. Insbesondere wurde über die zwischenzeitig ergangene Rechtsprechung des VwGH (E 21.9.2006, 2006/15/0236 und 19.12.2006, 2006/15/0275) zur Thematik "Konzernbetrachtung" bei Ermittlung der IZPr informiert.

Mit Schreiben der Bw. vom 2. September 2008 wurde unter Bezug auf die ursprünglichen Berufungen, die Berufungsvorentscheidung sowie den Vorlageantrag der **Berufungsantrag abgeändert**.

Es wurde beantragt, die IZPr gem. § 108e EStG 1988 für das Jahr 2002 mit Euro 8.041.127,30 und für das Jahr 2003 mit Euro 11.308.535,83 festzusetzen.

Für die Berechnung der Höhe der Bemessungsgrundlagen der angeführten IZPr wurden die durch das Finanzamt ermittelten Anschaffungs- und Herstellungskosten der gebrauchten und daher nicht begünstigten Wirtschaftsgüter in folgender Höhe anerkannt.

2002: Euro 15.263.133,00

2003: Euro 15.106.564,00.

Hinsichtlich der beantragten Anwendung eines jeweils 3-jährigen Vergleichszeitraumes sowohl für 2002 als auch 2003 werde auf die Rechtsprechung (VwGH 19.12.2006, 2006/15/0275) und Literatur, insbesondere auf Zorn, in Hofstätter/Reichel, Rz 3 zu § 108e, verwiesen. Zorn kommt dabei zum Schluss: *"Existiert der Betrieb noch nicht seit drei Jahren vor dem Jahr 2002 (bzw. dem Jahr 2003 bzw. 2004), ist mE dennoch fiktiv das arithmetische Mittel der Investitionen der letzten drei Jahre zu berechnen, dabei für fehlende Jahre aber jeweils ein Investitionsvolumen von Null anzunehmen. Dies gilt auch für Neugründungen in den Jahren 2002 bis 2004. ... ME ist im Fall von Neugründungen immer von einem (fiktiven) dreijährigen Vergleichszeitraum auszugehen (so nunmehr auch UFS 25.10.2004, RV/1050-W/03). Eine andere Betrachtung entspricht nicht dem Gesetz und würde zu verzerrten Ergebnissen führen. ..."*

Es werde um antragsgemäße Erledigung der Berufungen ersucht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im berufungsgegenständlichen Fall sind strittig:

- die Anwendung der sogenannten "Konzernbetrachtung" und Einbeziehung der Investitionen des Rechtsvorgängers im Zuge der Vergleichsbetrachtung bei Berechnung der Bemessungsgrundlagen insbesondere im Zusammenhang mit der Neugründung einer Gesellschaft
- die Beurteilung des Umfanges des anzuwendenden Vergleichszeitraumes, da die Bw. noch keine 3 Jahre existent war.

Die Anschaffungskosten der nicht prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter der Jahre 2002 und 2003 wurden seitens der Bw. in der festgestellten Höhe (s. Niederschrift zur Bp vom 4. 11. 2005, Bericht vom 18. 1. 2006) anerkannt und sind somit unstrittig.

Die Bestimmung des § 108e EStG 1988, die eine befristete Investitionszuwachsprämie (IZPr) vorsieht, wurde für die Jahre 2002 und 2003 mit dem HWG 2002, BGBl I 155/2002 eingeführt. Diese befristete steuerliche Förderung von Zuwächsen an Investitionen durch eine Prämie iHv 10% des Zuwachses wurde in der Folge nochmals um ein Jahr, d.h. bis 2004 (WaStoG 2003, BgBl I 133/2003), verlängert.

Gem. Abs. 2 der angeführten Bestimmung sind prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens. Gebrauchte Wirtschaftsgüter sind daher bei Bemessung der Prämie auszuscheiden.

Als Bemessungsgrundlage für die Prämie wurde der Investitionszuwachs definiert.

Gem. Abs. 3 der Bestimmung ist der Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern die Differenz zwischen deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Kalenderjahre 2002, 2003 und 2004 und dem Durchschnitt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Wirtschaftsgüter der letzten drei Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner 2002 bzw. dem 1. Jänner 2003 bzw. dem 1. Jänner 2004 enden.

Unter dem Aspekt, dass mit der IZPr nur "echte" Zusatzinvestitionen gefördert werden sollen, geht die Abgabenbehörde erster Instanz, entsprechend dem Erlass des BMF, davon aus, dass ein "Neugründungsunternehmen" für die Inanspruchnahme der IZPr nachweisen müsse, dass die Neugründung unter Wegdenken der Investitionszuwachsprämie eindeutig betriebswirtschaftlich sinnvoll sei.

Die Bw. wurde im November 2001 gegründet und hat ihre Tätigkeit zu Beginn des Jahres 2002 aufgenommen. Investitionen wurden während des gesamten Jahres 2002 getätigt. Die zur steuerlichen Förderung von Investitionen beschlossene Bestimmung, die eine Investitionszuwachsprämie vorsieht, wurde erst mit dem, infolge der Hochwasserkatastrophe des Jahres 2002, beschlossenen Gesetz, dem HWG 2002, am 4. Oktober 2002 rückwirkend für das Jahr 2002 eingeführt.

Abgesehen davon, dass die maßgebliche gesetzliche Bestimmung des § 108e EStG 1988 schon grundsätzlich keinen Ausschluss für "Neugründungen" bei der Inanspruchnahme der IZPr enthält bzw. das Gesetz keinen Raum dafür bietet Nachweise im Bezug auf deren betriebswirtschaftliche Sinnhaftigkeit zu verlangen, wäre eine derartige, einschränkende Anwendung im Fall der Bw. auch aufgrund des Sachverhaltes nicht begründet.

Aus dem Sachverhalt ist kein Zusammenhang zwischen der Neugründung der Bw. im Jahr

2001 und der späteren, zum Gründungszeitpunkt noch gar nicht bekannten, gesetzlichen Möglichkeit der Inanspruchnahme der IZPr im Jahr 2002 herzustellen. Eine Neugründung vor Einführung der begünstigenden Bestimmung des § 108e EStG kann nicht als unangemessen iSd § 22 BAO beurteilt werden.

Wenn die Bp im Rahmen einer Konzernbetrachtung davon ausgeht, dass eine unentgeltliche Betriebsübertragung, somit eine "künstliche" Betriebsneugründung stattgefunden habe und sie aus diesem Grund die in den Vorzeiträumen erfolgten Anschaffungen von Wirtschaftsgütern durch die "Rechtsvorgängerin", der A-GmbH&CoKG, in die Ermittlung der Bemessungsgrundlage einbezieht, wird dazu festgestellt.

Von einer Betriebsübertragung wäre dann auszugehen, wenn die wesentlichen Grundlagen eines Betriebes (Teilbetriebes) in einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang übergeben werden.

Dies ist im Fall der Bw. jedoch nicht erfolgt. Wie dem Sachverhalt zu entnehmen ist, hat die A-GmbH&CoKG nicht selbst über die wesentlichen Betriebsmittel verfügt. Eine Übertragung derselben war somit weder möglich noch denkbar. Die wesentlichen Betriebsmittel wurden, wie schon der A-GmbH&CoKG vorher, auch der Bw. auf schuldrechtlicher Basis von der A-GmbH zur Verfügung gestellt. Dass die Bw. das bisher von der A-GmbH&CoKG betreute Kerngeschäft übernommen hat, bedeutet allein noch keine Betriebsübertragung. Die A-GmbH&CoKG ist daher nicht als Rechtsvorgängerin der Bw. zu beurteilen. Für eine "Konzernbetrachtung" verbleibt somit kein Raum.

In der Zwischenzeit liegen zu diesem Themenkreis auch Entscheidungen des VwGH vor. Nach dessen Rechtsprechung (VwGH 21.9.2006, 2006/15/0236; 19.12.2006, 2006/15/0275) sind die Anspruchsvoraussetzungen für die IZPr für jedes Steuersubjekt getrennt zu beurteilen. Auch konzernmäßig verbundene Kapitalgesellschaften sind für Zwecke der Berechnung der IZPr nicht als Einheit zu betrachten. Dem Gesetz ist keine Grundlage für eine "Konzernbetrachtung" zu entnehmen.

Für die rechtliche Beurteilung im Fall der Bw. bedeutet dies, dass bei Ermittlung der Bemessungsgrundlagen die in den betreffenden Jahren 2002 und 2003 selbst getätigten Investitionen der Bw. zu berücksichtigen sind, jedoch die Investitionen der A-GmbH&CoKG aus Vorzeiträumen nicht in die Berechnungen einzubeziehen sind.

Im Bezug auf die Berechnung der Höhe der Vergleichswerte auf Basis der Investitionen im Vergleichszeitraum wurde seitens der Bw. beantragt anstelle des von der Bp angewendeten 2-jährigen Vergleichszeitraumes einen 3-jährigen Vergleichszeitraum zugrunde zu legen. Begründet wurde dies mit der gesetzlichen Bestimmung des § 108e Abs. 3 EStG und der in

der Literatur dazu vertretenen Meinung. Es wurde auf die Ausführungen von Zorn, in Hofstätter/Reichel, Rz 3 zu § 108e verwiesen.

Wie der VwGH in seiner Entscheidung vom 19.12.2006, 2006/15/0275 ausführt, definiert der Abs. 3 des § 108e EStG 1988 den Investitionszuwachs als Differenz zwischen den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des Investitions-Kalenderjahres und dem Durchschnitt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der letzten drei Wirtschaftsjahre. Einer solchen Differenzrechnung steht es nicht entgegen, dass der Subtrahend den Betrag Null aufweist. In all jenen Fällen, in denen bestehende betriebliche Einheiten in den letzten drei Wirtschaftsjahren keine Investitionen in prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter getätigt haben, ist die Berechnung in gleicher Weise anzustellen. Somit können auch neu gegründete betriebliche Einheiten die Voraussetzungen des § 108e EStG unmittelbar erfüllen.

Folgt man den Auslegungen in Literatur und Rechtsprechung, so findet die (teilweise) Nichtberücksichtigung von Vorgründungszeiten im Gesetz keine Deckung. Das bedeutet, dass Vorgründungsjahre voll zu berücksichtigen und mit den Investitionen in der Höhe von Null anzusetzen sind. Diese Linie findet auch ihren Niederschlag in den in diesem Zusammenhang zur IZPr ergangenen Entscheidungen des UFS (z.B. RV/0204-F/06 – auf die in der vom BMF geführten Rechtsdatenbank (<https://findok.bmf.gv.at/findok/>) wird dazu verwiesen).

Ergänzend wird angeführt, dass es sachlich nicht gerechtfertigt wäre, ein bestehendes, aber im Vergleichszeitraum nicht bzw. nur gering investierendes Unternehmen, bei dem diese Investitionsjahre zweifellos zu berücksichtigen sind, anders zu behandeln, als ein Unternehmen, das wegen Neugründung im Vergleichszeitraum nicht investieren konnte.

Für die Bw. bedeutet dies, dass bei Berechnung der Vergleichswerte für das Jahr 2003 ein Vergleichszeitraum von 3 Jahren zu berücksichtigen ist und daher die begünstigten Wirtschaftsgüter des Jahres 2002 mit einem Drittel als Differenzbetrag in Ansatz gebracht werden.

Die Berechnung der Investitionszuwachsprämie der Jahre 2002 und 2003 ist dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen. Die in Abzug gebrachten Werte für Wirtschaftsgüter, die mangels Neuwertigkeit nicht prämienbegünstigt sind, entsprechen den im Antrag der Bw. vom 2. September 2008 angeführten anerkannten Beträgen.

Die Entscheidung über die Berufungen war wie im Spruch angeführt zu treffen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 16. September 2008