



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat im Beisein der Schriftführerin über die Berufung der Berufungswerberin, vom 22. Februar 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 30. Jänner 2007 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 2004 nach der am 29. Oktober 2013 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin, eine Produktions-GmbH, hat im Jahr 2004 die Investitionszuwachsprämie (IZP) für eine geleaste Produktionsmaschine beantragt.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Überprüfung wurden dazu folgende Feststellungen getroffen:

- Die IZP für die Produktionsmaschine wurde sowohl vom Leasinggeber als auch von der Bw beantragt und bei der Berechnung der Leasingraten berücksichtigt. Das zivilrechtliche Eigentum an der Produktionsmaschine stehe dem Leasinggeber zu.
- Die Maschine wurde erst im Jahr 2005 im Betrieb der Bw zusammengebaut, was sich auch aus der Inbetriebnahmebestätigung des Lieferanten (Produktion verkaufsfähiger Waren ab 24.1.2005) ergäbe. Im Kaufvertrag wurde die Lieferung einer voll funktionstüchtigen Maschine

(einschließlich Montage und Probetrieb) vereinbart. Laut Feststellung der Betriebsprüfung wurde die Produktionsmaschine am 21.12.2004 beim Leasingnehmer angeliefert. Die Montage der Maschine erfolgte laut Arbeitsaufzeichnung der Monteure im Zeitraum vom 22.12.2004 bis Ende Januar 2005 bzw. Montage vom 27.12.2004 bis 14.1.2005, technische Vorbereitung vom 13.1. – 20.1.2005). Am 2. Februar 2005 wurde die Maschine schließlich vom Leasingnehmer in einem Übernahmeprotokoll als vertragskonform geliefert übernommen.

- Am 5. Jänner 2005 kam es zu einer Betriebsbesichtigung durch den Betriebsprüfer Herrn F. Dieser stellte in Übereinstimmung mit den Montageaufzeichnungen des Lieferanten fest, dass die Monteure noch mit dem Zusammenbau beschäftigt waren. Der Gf der Bw erklärte in diesem Zusammenhang, dass seitens der Bw ohnedies nicht an die Geltendmachung der IZP gedacht sei.

Das Finanzamt versagte daraufhin die gesamte beantragte Investitionszuwachsprämie.

In der dagegen erhobenen Berufung wiederholte die Bw ihr Vorbringen aus dem BP-Verfahren, es handle sich um „Spezialleasing“ und führte dazu aus, dass die Maschine mittels „Mischfinanzierung“ erworben wurde (zusätzliche Kreditaufnahme), dass Ergänzungsinvestitionen wie Vergrößerung des Gebäudes bzw. Installationsarbeiten vorgenommen wurden und dass eine Verwertung ohne erheblichen Wertverlust nicht möglich sei. Auch sei die Maschine bereits 2004 geliefert worden, was sich aus einer Bestätigung der Lieferfirma vom 18.1.2007 ergäbe.

Zum Beweis der Mischfinanzierung legte die Bw eine Bestätigung der Hausbank bei, in der ausgeführt wird, dass ein Kredit zur Abdeckung der monatlichen Leasingraten gewährt wurde.

Anlässlich der Berufung hat Herr X beim Finanzamt unter anderem folgende Angaben gemacht:

„Die Containeranlage steht hinter der Maschine und ersetzt einen Gebäudezubau“ ...

„An kundenspezifischen Einstellungen wurden gefertigt: Spezielle Materialeinstellungen. Gemeint ist damit die verrohrte Ergänzungsmaterialversorgung. Das bedeutet, dass am 5. und am 10. Zufluss auch eine automatische Ergänzungsmaterialversorgung installiert wurde. Weiters wurde eine spezielle Wascheinrichtung vorgenommen um die Gummizylinder und Zylinder bei Kleinaufträgen rasch und umweltfreundlich waschen zu können. Es wurden automatische Wechsler eingebaut, das ist nicht Standard. Weitere kleinere Sonderausstattungen laut Kaufvertrag“

In der am 27. April 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Der bei gezogene Steuerberater, bringt unter Hinweis auf VwGH vom 17.4.2008, 2005/15/0086 vor, dass die Zurechnung des Leasinggutes zur Bw schon deshalb vorzunehmen sei, weil sie laut Leasingvertrag mit der letzten Rate Eigentümer der Ware werde. (Dieser Umstand ergibt sich jedoch nicht aus dem Leasingvertrag).

Zur Frage des Erwerbszeitpunktes der Maschine bringt der steuerliche Vertreter Fotos bei, die die Anlieferung der Maschine im Jahr 2004 dokumentieren sollen. Anfang Januar 2005 seien die ersten Waren gemacht worden, wobei die Möglichkeit zu produzieren schon im Jahr 2004 gegeben gewesen wäre.

Aktenkundig sind weiters folgende Tatsachen:

Laut Kaufvertrag vom 4.8.2004 zwischen der Maschinenfabrik A und der Bw (der Vertragseintritt der Leasinggesellschaft erfolgte am 14.12.2004) erfolgt die Lieferung frei Aufstellungsort. Im Preis ist die Montage durch den Werksmonteur, Instruktion und Schulung enthalten. Öffnet der Kunde die Kisten der Maschine selbst, so erlischt die Gewährleistung. Bei Vertragsabschluss sind 10% des Kaufpreises, der Rest nach Inbetriebnahme zu entrichten.

Laut Fax des Leasinggebers an die Bw vom 17.12.2004 sollte die Übernahmebestätigung unterfertigt zurück geschickt werden und die Rechnung gefaxt werden. Versehen ist das Fax mit dem Hinweis, dass die Weitergabe der IZP nur dann erfolgen kann, wenn die Zahlungen heute erfolgen.

Die Rechnung der Firma A vom 14.12.2004 enthält keine Angaben zum Zeitpunkt der Lieferung außer dem Hinweis, dass die Zahlung erst bei Inbetriebnahme fällig ist. Das Übernahmeprotokoll für die Produktionsmaschine wurde am 2.2.2005 übergeben und von der Bw unterfertigt. Laut Inbetriebnahme-Bestätigung vom 28.1.2005 wurden seit dem 24.1.2005 verkaufsfähige Waren produziert. Mit diesem Datum beginnt laut Garantieliste des Lieferanten auch der Garantiezeitraum. Die Mitarbeiter der Bw wurden laut Instuktionsnachweis vom 28.1.2005 im Zeitraum 13.1. – 1.2.2005 vom Lieferanten eingeschult. Das entspricht auch den Aufzeichnungen der Arbeiter für den Montagenachweis. Auch das „Ablaufdiagramm - Aussenmontage“ weist als Zeitraum des „Maschinenrohbaus“ Dezember 2004 und der Endmontage Jänner 2005 aus. Den Zeugenaussagen von Herrn B ist zu entnehmen, dass die meisten Maschinenteile im Jahr 2004 angeliefert, aber erst im Jahr 2005 zusammen montiert bzw. verkabelt wurden. Den Zeugenaussagen des Verkaufsleiters des Lieferanten, Herrn C und des Prokuristen, Herrn Mag. D, ist zu entnehmen, dass immer nur funktionsfähig aufgestellte Maschinen verkauft werden.

Demgegenüber liegen im Finanzamtsakt 2 Übernahmebestätigungen vor, die einmal die Übernahme einer fabrikneuen, ordnungsgemäßen, funktionsfähigen und der Beschreibung ent-

sprechenden Maschine am 17.12.2004 (Fax von der Leasinggesellschaft) und einmal am 30.12.2004 (dem Finanzamt vorgelegt) dokumentieren. Die an die Leasinggesellschaft gefaxte Version (Übernahme am 17.12.2004) enthielt laut Aussage von Herrn Mag. E (Gf der Leasinggesellschaft) nach „Rekonstruktion des Vorganges“ ursprünglich kein Datum (d.h. es wurde vom Gf der Bw „blanko“ unterfertigt).

Der Geschäftsführer der Bw, Herr X gibt in seiner Zeugenaussage an, dass die Maschine am 21.12.2004 soweit montiert gewesen sei, „dass sie sich gedreht hat“. Dies habe er auch in der Übernahmebestätigung unterzeichnet. Weitere Schriftstücke im Zusammenhang mit der Übernahme seien nicht erstellt worden. Wann der erste Produktionsgang erfolgte, wusste er bei der Befragung nicht. Diese Angaben werden durch ein Schreiben des Lieferanten vom 18.1.2007 bestätigt. Dieses wurde allerdings laut Aussage des Verkaufsleiters, Herrn C, auf Ersuchen des Steuerberaters geschrieben und sei so zu verstehen, „dass man“ am 31.12.2004 „theoretisch bei der Maschine vorne ein Material hineingeben kann und es kam hinten wieder heraus“.

Der UFS hat mit Berufungsentscheidung vom 27. April 2011 (RV/0169-G/08) festgestellt, dass die Bw im Rahmen der Leasingfinanzierung nicht wirtschaftlicher Eigentümer der Produktionsmaschine sei und sie daher auch die IZP nicht geltend machen könne. Der VwGH hat diese Berufungsentscheidung mit Erkenntnis vom 18. Oktober 2012 (2011/15/0096) wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften (ungenügende Ermittlungen in Bezug auf das wirtschaftliche Eigentum) aufgehoben.

Im nunmehr fortgesetzten Verfahren hat der UFS eine Befragung des Leasinggebers veranlasst. Der Befragung zufolge sei es zu keinen vom schriftlichen Leasingvertrag abweichenden Nebenabreden gekommen. Demgegenüber hat die Bw als Stellungnahme auf das Befragungsprotokoll **erstmals!** ein Schreiben der Leasinggesellschaft vom 11.8.2004 vorgelegt, aus dem sich ergibt, dass die Produktionsmaschine mit Bezahlung der letzten Rate ins Eigentum der Bw übergeht.

In der am 29. Oktober 2013 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Der Gf der Bw erläutert zum Lieferzeitpunkt, dass die Maschine 10 m lang sei und dass der Umstand, dass ein Material an einer Seite hineingegeben werden kann und an der anderen herauskommt, die Betriebsbereitschaft ausreichend dokumentiere. Laut Kaufvertrag war Liefertermin Dezember 2004 vereinbart. Bei verspäteter Lieferung war ein Ausgleichsbetrag von 124.080 Euro für die Bw. vereinbart. 2004 wurden mit dieser Maschine zwar keine Waren erzeugt, sie habe sich aber gedreht.

Demgegenüber brachte das Finanzamt vor, dass der Prüfer Herr F aus eigener Wahrnehmung festgestellt hat, dass die Maschine am 5. Jänner 2005 noch nicht betriebsbereit war. Das wird durch Aussagen von Herrn B. (Meister) ausdrücklich bestätigt. Weiters wird nach Ansicht des Finanzamtes die fehlende Betriebsbereitschaft durch die Aussage von Herrn C untermauert („theoretisch konnte man ein Material hineingeben, das auch wieder heraus kam“). Dieser hat überdies zu Protokoll gegeben, dass die Bw darauf bestanden habe, dass die Maschine bis Ende Jänner 2005 laufe. Auch die Garantie beginne mit Fertigstellung der Maschine im Jänner 2005. Nicht zuletzt entspräche die Übernahmebestätigung mit 17.12.2004 nicht den Tatsachen: Die Maschine hat sich zu diesem Zeitpunkt unwidersprochenermaßen noch in Deutschland befunden. Auch die Übernahme der fertig aufgestellten Maschine mit 30.12.2004 sei unmöglich, weil es den Erfahrungen des täglichen Lebens widerspreche, dass eine 10 m lange hoch technische Maschine innerhalb kürzester Zeit (und noch dazu in den Weihnachtsferien) aufgestellt werden könne.

Dazu erklärt der Gf der Bw, Herr B. müsse ein Wunderkind sein, wenn er erkennen könne, dass die Maschine, die sich schon gedreht habe, nicht betriebsbereit gewesen sei. Er sei außerdem nur für die Endfertigung zuständig gewesen und hätte das Unternehmen im Streit verlassen. Die Aussage von Herrn C sei so zu verstehen, dass im Jänner 2005 noch weitere Arbeiten durchgeführt wurden. So wurde die Ergänzungsmaterialversorgung angeschlossen und Abdeckungen montiert. Der Zeitpunkt der Garantie habe nichts mit der Aufstellung der Maschine zu tun. Die Übernahmebestätigung, die als Übernahmezeitpunkt den 17.12.2004 angibt, habe er nur auf Ersuchen des Leasinggebers unterfertigt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

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 abgesetzt werden (§ 108e Abs 1 EStG).

Voraussetzung für die Geltendmachung der IZP ist zunächst, dass der Begünstigte wirtschaftlicher Eigentümer des Wirtschaftsgutes ist (und so die Absetzung für Abnutzung absetzt). Beim Leasing ist grundsätzlich der Leasinggeber wirtschaftlicher Eigentümer des Leasinggutes. Ausnahmsweise wird nach Ansicht des VwGH der Leasingnehmer u.a. dann zum wirtschaftlichen Eigentümer, wenn der Leasingnehmer ein Optionsrecht auf späteren Kauf oder spätere Miete zu einem wirtschaftlich unbedeutenden Entgelt hat (vgl schon Doralt/Ruppe, Steuerrecht I<sup>8</sup> Rz 191).

Dem Leasingvertrag selbst ist kein Recht der Bw zu entnehmen, das Wirtschaftsgut nach Ablauf der Vertragsdauer weiter als Mieter um einen wirtschaftlich nicht mehr ausschlaggebenden Mietpreis zu nutzen oder um einen bestimmten, einer bloßen Anerkennung gleichkommenden Kaufpreis zu erwerben. Unter „5. Sonstiges“ ist ausdrücklich festgehalten, dass keine mündlichen Nebenabreden getroffen wurden.

Die im Rahmen des fortgesetzten Verfahrens erfolgte Befragung der Leasinggesellschaft hat ergeben, dass derartige mündliche Nebenabreden auch nicht getroffen wurden.

Demgegenüber ist dem von der Bw im fortgesetzten Verfahren vorgelegten Schreiben der Leasinggesellschaft vom 11.8.2004 zu entnehmen, dass die Bw mit Bezahlung der letzten Rate ohne weiteres Zutun Eigentümerin der Produktionsmaschine wird.

In freier Beweiswürdigung und nach Kenntnis aller Umstände ist hinsichtlich der getroffenen Vereinbarungen den Angaben der Bw zu folgen: Das Schreiben der Leasinggesellschaft vom 11.8.2004 versetzte die Bw in eine durchsetzbare Rechtsposition. Unter Verweis auf die Vereinbarung wäre sie mit Bezahlung der letzten Rate jedenfalls Eigentümerin der Produktionsmaschine geworden. Anders lautende Angaben der Leasinggesellschaft erklären sich damit, dass die damals handelnden Personen zwischenzeitig das Unternehmen verlassen haben und so nicht mehr befragt werden konnten. Auch der Umstand, dass die Leasinggesellschaft selbst die IZP beantragt hat, dürfte dabei eine Rolle gespielt haben.

Daraus ergibt sich, dass die Produktionsmaschine in wirtschaftlicher Betrachtungsweise durch die Bw angeschafft wurde.

Erstreckt sich die Anschaffung oder Herstellung prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter auf mehrere Jahre, sind in die Ermittlung des durchschnittlichen Investitionszuwachses die jeweils zu aktivierenden Teilbeträge der Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit einzubeziehen (§ 108e Abs 3 Z 1 EStG).

Aus der Vorschrift über die Anschaffung bzw. Herstellung, die sich über mehrere Jahre erstreckt, ist abzuleiten, dass die IZP in dem Jahr geltend gemacht werden kann, in dem der Aufwand zu aktivieren ist (vgl § 108e Abs 3 Z1: „...sind für die Ermittlung des durchschnittlichen Investitionszuwachses die jeweils zu aktivierenden Teilbeträge der Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit einzubeziehen“). Strittig ist im Berufungsfall damit, ob bei der Bw im Jahr 2004 Anschaffungskosten zu aktivieren waren.

Beim Begriff "Anschaffung" handelt es sich um einen eigenständigen Begriff des Steuerrechts (VwGH 8.10.1985, 85/14/0091). Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 8.3.1994, 93/14/0179) geht (im Erkenntnis ging es um eine gelieferte und montierte Rauchgasentschwefelungsanla-

ge) unmissverständlich davon aus, dass der Anschaffungszeitpunkt mit dem Zeitpunkt der Betriebsbereitschaft des Wirtschaftsgutes einhergeht. Der VwGH bekräftigte seine diesbezügliche Rechtsansicht in seinem Erkenntnis vom 25.2.1997, 97/14/0006, und verwies dabei ausdrücklich auf seine im Erkenntnis 93/14/0179 dargelegten Rechtsausführungen.

Anders als im Erkenntnis des VwGH vom 25.11.2010 (2007/15/0288 zum Erwerb einer Müllverbrennungsanlage, bei der einzelne Teilleistungen abgerechnet wurden), liegen im Berufungsfall keine abgrenzbaren Teilleistungen vor, für die die Verfügungsmacht (gesondert) übergegangen wäre und die daher zu aktivieren wären.

Vereinbart wurde der Erwerb einer zusammengebauten, funktionsfähigen Produktionsmaschine (wirtschaftliche Substanz). Das ergibt sich sowohl aus dem im Kaufvertrag Nr 04-212 vereinbarten Vertragsgegenstand (Lieferung einer voll funktionstüchtigen Maschine einschließlich Montage und Probetrieb) als auch aus dem Beginn der Gewährleistung (18 Monate ab Inbetriebnahme). Gegenstand der einkommensteuerrechtlichen Bewertung ist das Wirtschaftsgut in seiner Einheit. Teile eines Wirtschaftsgutes werden hingegen nicht (getrennt) bewertet (VwGH 2.8.2000, 97/13/0019 unter Hinweis auf VwGH 15.2.1983, 82/14/0067). Damit sind davor angelieferte einzelne Teile einer selbständigen Bewertung nicht zugänglich.

Fest steht, dass im Dezember 2004 wesentliche Teile der Produktionsmaschine angeliefert wurden. Fest steht weiters, dass im Jänner 2005 Mitarbeiter des Lieferanten mit der Endmontage beschäftigt waren und die Maschine erst im Jänner 2005 in Betrieb genommen wurde.

Strittig ist damit, wann die wirtschaftliche Substanz des Gegenstandes vom Leistenden auf den Leistungsempfänger übergegangen ist.

Den beiden Übernahmebestätigungen kommt in diesem Zusammenhang keine Bedeutung zu, weil bereits der Gf der Bw angegeben hat, diese blanko unterfertigt zu haben. Auch Bestätigungen des Lieferanten (Schreiben vom 18.1.2007) kamen auf Ersuchen des damaligen steuerlichen Vertreters zustande und die Angaben der Leasinggesellschaft haben sich im Lauf des Verfahrens als mangelhaft erwiesen. Den Aussagen der Beteiligten kommt daher alleine (ohne weitere Umstände zu berücksichtigen) keine überzeugende Beweiskraft zu.

Aus den Aussagen des Verkaufsleiters des Lieferanten (Herr C) in Verbindung mit den Protokollen über die im Jahr 2005 unbestrittenermaßen durchgeführten Arbeiten ergibt sich jedoch, dass im Jahr 2004 die Teile angeliefert und offenbar provisorisch zusammengesetzt wurden (vgl Aussage von Herrn C: „theoretisch konnte man ein Material hineingeben, das auch wieder heraus kam“). Auch der Geschäftsführer der Bw (Herr X) hat angegeben, dass mit der Maschine 2004 noch nichts produziert wurde. Ob dieser Umstand wirtschaftlich bedingt (wie vom Gf angegeben) oder technisch bedingt (wie vom Finanzamt angenommen) ist,

kann im Nachhinein (ein Augenschein ist nicht mehr möglich) nur mit Hilfe der übrigen Indizien beurteilt werden: Herr C gibt an, dass die Bw darauf bestanden habe, dass die Maschine bis Ende Jänner 2005 laufe (= Garantiebeginn). Das entspricht auch dem „Ablaufdiagramm – Aussenmontage“ (Endmontage in den ersten 3 Jännerwochen 2005). Davor war die Maschine auch nach Aussage des Druckereimeisters nicht betriebsbereit und selbst der Gf der Bw hat zu Protokoll gegeben, dass sich die Maschine im Dezember 2004 nur gedreht hat (nicht, dass sie betriebsbereit war).

Nachdem auch die formelle Inbetriebnahme nachweislich erst im Jänner 2005 erfolgte, war der Vertragsgegenstand (funktionsfähige Produktionsmaschine) erst im Jänner existent. Damit ging auch die wirtschaftliche Substanz erst im Jänner 2005 auf die Bw über. Daraus ergibt sich, dass die Geltendmachung der IZP im Jahr 2004 nicht möglich ist.

Die Berufung war daher – wie im Spruch ersichtlich – abzuweisen.

Graz, am 29. Oktober 2013