



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vom 14. Jänner 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 10. Dezember 2007 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Überprüfung der Investitionszuwachsprämie 2004 wurde festgestellt, dass die Berufungswerberin, eine Leasinggesellschaft, die Investitionszuwachsprämie (im folgenden IZP) unter anderem auch für den Erwerb einer Maschine beantragt hat, die an die FirmaLN verleast wurde.

Im Kaufvertrag wurde die Lieferung einer voll funktionstüchtigen Maschine (einschließlich Montage und Probetrieb) vereinbart. Laut Feststellung der Betriebsprüfung wurde die Maschine 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. Am 2. Februar 2005 wurde die Maschine schließlich vom Leasingnehmer in einem Übernahmeprotokoll als vertragskonform geliefert übernommen.

Das Finanzamt versagte aufgrund dieser Feststellungen im Jahr 2004 die Gewährung der IZP für diese Maschine, weil die Lieferung erst im Jahr 2005 erfolgt sei und erließ einen Bescheid

über die Festsetzung der IZP in dem die bereits verbuchte IPZ wieder rückgängig gemacht wurde.

In der dagegen eingebrachten Berufung wandte sich die Berufungswerberin unter Verweis auf die Einkommensteuerrichtlinien gegen diese Beurteilung: Sofern sich die Anschaffung über mehrere Jahre erstreckt, könne eine IZP von Teilanschaffungskosten geltend gemacht werden. Mit dem Zeitpunkt der Absetzung für Abnutzung habe die IZP nichts zu tun.

Die Bw habe die Maschine im Jahr 2004 aktiviert und eine Halbjahres-AfA geltend gemacht. Dies deshalb, weil die betriebliche Nutzungsmöglichkeit durch einen Leasinggeber gegeben sei, sobald der Leasingnehmer die Übernahme des Leasinggutes bestätige (im Jahr 2004). Dies könne auch ein anderer Zeitpunkt sein als der, in dem der Leasingnehmer das Wirtschaftsgut in Betrieb nimmt. Wann die Feineinstellungen gemacht wurden habe für die Bw keine Bedeutung. Mit Rechnung vom 20.12.2004 habe die Bw auch das anteilige Leasingentgelt für den Zeitraum 17.12.2004 bis 31.12.2004 vorgeschrieben. Die Rechnung sei am 27.12.2004 beglichen worden. Damit stehe fest, dass die Bw die Maschine bereits im Jahr 2004 genutzt habe. Aus der der Berufung beigelegten Ausgangsrechnung vom 20.12.2004 ergibt sich diesbezüglich, dass im Jahr 2004 dem Leasingnehmer laut Punkt 1 des Leasingvertrages „Zwischenzinsen“ iHv € 3.704,43 vorgeschrieben wurden. Laut Kontoblatt wurde der Leasingnehmer im Jahr 2004 zusätzlich mit Raten iHv € 7.745 belastet. Dem Leasingvertrag ist dazu zu entnehmen, dass ab Übernahme des Leasinggegenstandes bis zum nächsten Monatsersten pro Tag jeweils ein Dreißigstel des monatlichen Leasingentgelts fällig ist. Das Kundenkonto wurde am 27.12.2004 durch Überweisung auf null gestellt.

Aktenkundig sind weiters folgende Tatsachen:

Laut Kaufvertrag vom 4.8.2004 zwischen der Maschinenfabrik A und dem späteren Leasingnehmer, der Firma LN (der Vertragseintritt der Bw 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 der Bw an den Leasingnehmer 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 an die Bw enthält keine Angaben zum Zeitpunkt der Lieferung außer dem Hinweis, dass die Zahlung erst bei Inbetriebnahme fällig ist. Das

Übernahmeprotokoll für die Maschine wurde am 2.2.2005 übergeben. Laut Inbetriebnahme-Bestätigung vom 28.1.2005 wurden seit dem 24.1.2005 Waren produziert. Die Mitarbeiter der Leasingnehmerin wurden laut Instruktionsschein vom 28.1.2005 im Zeitraum 13.1. – 1.2.2005 vom Lieferanten eingeschult. Das entspricht auch den Aufzeichnungen der Arbeiter für den Montageerschein. Laut Garantieliste des Lieferanten beginnt die Garantie am 24.1.2005. 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 fabriksneuen, ordnungsgemäß, funktionsfähig und der Beschreibung entsprechenden Maschine am 17.12.2004 (fax an die Bw) und einmal am 30.12.2004 (dem Finanzamt vorgelegt) dokumentieren. Die an die Bw gefaxte Version (Übernahme am 17.12.) enthielt laut Aussage von Herrn Gf Mag. E nach „Rekonstruktion des Vorganges“ ursprünglich kein Datum.

Der Geschäftsführer des Leasingnehmers, Herr F 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 Druck erfolgte, wusste er bei der Befragung nicht. Die Angaben werden durch ein Schreiben des Lieferanten 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 Leasingnehmer hat für den Erwerb der Maschine ebenfalls eine IZP mit der Begründung beantragt, er sei wirtschaftlicher Eigentümer. Dieser Antrag wurde vom Finanzamt abgewiesen und vom UFS bestätigt (keine Gewährung der IZP beim Leasingnehmer).

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). Erstreckt sich die Anschaffung oder Herstellung prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter auf mehrere Jahre, sind in die Ermittlung des durchschnittlichen

Investitionszuwaches die jeweils zu aktivierenden Teilbeträge der Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit einzubeziehen (§ 108e Abs 3 Z 1 EStG).

Die Anschaffungskosten einer verleasten Maschine sind jedenfalls im Rahmen der Absetzung für Abnutzung abzusetzen. Das Abstellen auf die AfA in § 108e EStG bedeutet nicht, dass diese bereits für das Jahr, für welches die Prämie geltend gemacht wird, Gewinn mindernd berücksichtigt sein muss; es reicht aus, wenn die Absetzung beim Steuerpflichtigen in einem Folgejahr erfolgt (vgl VwGH 28.10.2010, 2007/15/0097). Aus der Vorschrift über die Anschaffung bzw. Herstellung, die sich über mehrere Jahre erstreckt, ist allerdings 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 Investitionszuwaches 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.

Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung eines einheitlichen, selbständig bewertungsfähigen Wirtschaftsgutes sind zu aktivieren (vgl Marschner in Jakom, EStG 2011, § 4 Tz 69). Bei einem einheitlichen Wirtschaftsgut kommt die Bewertung einzelner Teile nicht in Betracht (VwGH 2.8.2000, 97/13/0019 unter Verweis auf VwGH 15.2.1983, 82/14/0067).

Lieferungen (auch Teillieferungen) sind grundsätzlich in dem Zeitpunkt ausgeführt, in dem dem Abnehmer die Verfügungsmacht verschafft wird. Dies verlangt, dass die wirtschaftliche Substanz des Gegenstandes vom Leistenden auf den Leistungsempfänger übergeht und dies von den Beteiligten endgültig gewollt ist (VwGH 28.10.2010, 2007/15/0097).

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 Druckereimaschine (wirtschaftliche Substanz) und diese war erst im Jahr 2005 existent. Davor wurden nur einzelne Teile angeliefert, die einer selbständigen Bewertung nicht zugänglich sind.

Die verschiedenen Übernahmebestätigungen bzw. die Aussagen des Geschäftsführers (Mag. E) und des Verkaufsleiters des Verkäufers (Herr C) sowie des Geschäftsführers des Leasingnehmers (Herr F) in Verbindung mit den Protokollen über die im Jahr 2005 unbestrittenermaßen durchgeführten Arbeiten lassen keine andere Deutung zu: Im Jahr 2004 wurden die Teile angeliefert und provisorisch zusammengesetzt (vgl Aussage von Herrn C : „theoretisch konnte man ein Material hineingeben, das auch wieder heraus kam“).

Der Verbuchung einer Leasingverbindlichkeit im Jahr 2004 kann im Berufungsfall keine Bedeutung für die Aktivierungspflicht zukommen. Es steht nicht im Belieben des Abgabepflichtigen, wann er eine Aktivierung vorzunehmen hat. Dass der Leasingnehmer bereit war, Leasingraten zu bezahlen, obwohl er das Leasinggut noch nicht verwenden konnte, erklärt sich aus dem o.a. Fax an den Leasingnehmer dem zu entnehmen ist, dass „die Weitergabe der IZP nur dann erfolgen kann, wenn die Zahlungen heute erfolgen“: Es war der Bw (und wohl auch ihrem Leasingnehmer) bewusst, dass die Geltendmachung der IZP davon abhängt, ob die Lieferung noch im Jahr 2004 erfolgt. Der Umstand, dass der Leasingnehmer bereits im Jahr 2004 anteilige Leasingraten bezahlt hat, erklärt sich im gegebenen Zusammenhang dadurch, dass der Leasingnehmer von der IZP durch niedrigere Leasingraten profitiert hat. Es ändert aber nichts an der Tatsache, dass die Aktivierung erst dann erfolgen kann, wenn die Leistung oder zumindest die Teilleistung erbracht wurde.

Nachdem das verleaste Wirtschaftsgut aus oben angeführten Gründen erst im Jahr 2005 zu aktivieren war, ist die Geltendmachung der IZP im Jahr 2004 nicht möglich. Die Berufung war daher – wie im Spruch ersichtlich – abzuweisen.

Graz, am 12. Oktober 2011