



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH, Renngasse 1/Freyung, 1010 Wien, vom 9. August 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 9. Juli 2007 betreffend Körperschaftsteuer 2003 nach der am 16. September 2009 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (= Bw.), eine Aktiengesellschaft, übertrug im Zuge der Veräußerung von Wertpapieren des Anlagevermögens am 16. September bzw. am 21. Oktober 2002 die dabei aufgedeckten stillen Reserven in der Höhe von 863.153,35 € auf eine steuerfreie Rücklage gemäß § 12 EStG 1988.

Im Jahr 2003 erwarb die Bw. von der P (vormals S, im Folgenden kurz A) Bestandrechte an Werbeanlagen zum Buchwert von 549.229,73 €. Auf die Anschaffungskosten wurde die Übertragungsrücklage mit einem Betrag in der Höhe von 518.240,35 € verrechnet.

Im Zuge einer bei der Bw. vom Finanzamt durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung über die Jahre 2001 bis 2005 vertrat der Prüfer die Rechtsauffassung, diese Übertragung sei außerhalb der stichtagsbezogenen 12-Monatsfrist des § 12 Abs. 9 EStG 1988 erfolgt, da die Anschaffung des Wirtschaftsgutes nicht mit 8. September 2003 (Zeitpunkt der Aktivierung bei der Bw.), sondern mit der konkludenten Annahme des Kaufanbotes am 28. November 2003

durch Entrichtung des Kaufpreises erfolgt sei (Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 14. Mai 2007).

Dieser Feststellung des Prüfers liegt folgendes Anbot der A vom 8. September 2003 zum Abschluss eines Kaufvertrages über die Werberechte zu Grunde:

*Die A erlaubt sich, der Bw. ein Anbot zum Abschluss eines Kaufvertrages über die der A zustehenden Werberechte zu stellen. Der beabsichtigte Inhalt des Kaufvertrages ist in der Beilage angeschlossen.*

*Die Bw. kann dieses Kaufanbot bis spätestens 30.11.2003 durch Zahlung des Kaufpreises auf das Konto Nr. 0000 der S bei der B annehmen.*

*Wir würden uns freuen, wenn dieses Anbot den Vorstellungen der Bw. entspricht und verbleiben mit freundlichen Grüßen ...*

Der dem Anbot beigeschlossene Kaufvertrag hat folgenden Wortlaut:

#### *I. Präambel*

*Die A verfügt über Werberechte aus Vereinbarungen mit den Stadtgemeinden K und V sowie mit diversen örtlich verankerten Vereinen, aus denen sie im Wesentlichen berechtigt ist, Werbeanlagen in unterschiedlichster Form auf Gemeinde- und Vereinsplätzen zu errichten und zu unterhalten. Im Zuge der Überlegungen in Hinblick auf die formwechselnde Umwandlung der A in eine Privatstiftung soll im Vorfeld die Struktur der Werbeaktivitäten auf eine neue Grundlage gestellt werden. Die Rechte aus den Werbeverträgen, die eine unterschiedliche Laufzeit haben und bei der A auf Basis der Anschaffungswerte in Abhängigkeit der Laufzeit planmäßig abgeschrieben werden, werden daher von der Bw zum Buchwert im Zeitpunkt des Kaufvertrages wie folgt übernommen:*

#### *II. Gegenstand der Übertragung*

*Hiermit überträgt die A an die Bw und diese übernimmt die Werberechte aus den in der Beilage./1 angeführten Werbeverträgen. Die Beilage ./1 bildet einen integrierenden Bestandteil des gegenständlichen Kaufvertrages. Sollte die Zustimmung der jeweiligen Vertragsparteien der Werbeverträge nicht möglich oder nicht tunlich sein, so verpflichtet sich die A als Treuhänder der Bw die Rechte aus den Verträgen wahrzunehmen.*

#### *III. Entgelt*

*Das Entgelt für die Übertragung der Werberechte entspricht dem Buchwert der in der A zum 31.12.2002 bilanzierten Werberechte abzüglich der laufenden Abschreibung für das Geschäftsjahr 2003. Die Vertragsparteien stimmen überein, dass dieser Wert dem Verkehrswert entspricht. Der Kaufpreis beträgt sohin EUR 549.229,73. Die Zahlung des Kaufpreises erfolgt auf das Konto Nr. 0000 der A .*

#### *IV. Haftung*

*Die A haftet dafür, dass die vertragsgegenständlichen Werberechte nach dem Inhalt der abgeschlossenen Verträge unbeschränkt möglich ist. Der Bw ist der Umfang der Werberechte bekannt.*

Die Zahlung des Kaufpreises erfolgte am 28. November 2003.

Das Finanzamt folgte der Rechtsauffassung des Prüfers und erließ am 9. Juli 2007 im wieder aufgenommenen Verfahren den Körperschaftsteuerbescheid 2003, in dem die Übertragung der Rücklage auf die Werberechte nicht anerkannt wurde.

Gegen diesen Bescheid brachte die Bw. am 9. August 2007 das Rechtsmittel der Berufung ein und führte aus:

Der Verkauf der Werberechte zum Buchwert sei vom Vorstand der A einstimmig in der Sitzung vom 12. Mai 2003 – vorbehaltlich der Zustimmung des Bw.rates, der dem Verkauf in der Sitzung vom 13. Mai 2003 zugestimmt habe – genehmigt worden. Die Bw. habe die Anschaffung der Werberechte einstimmig in der Sitzung des Vorstandes vom 12. Mai 2003 sowie in der Sitzung des Aufsichtsrates vom 15. Mai 2003 genehmigt.

In der Folge sei der Bw. am 8. September 2003 von der A ein „formelles“ Anbot zum Abschluss eines Kaufvertrages zugesandt worden. Die Annahme des betreffenden Kaufanbotes sei konkludent vorgesehen gewesen. Auf Basis dieses Anbots zum Abschluss eines Kaufvertrages sei die Werbeanlage bei der Bw. am 8. September 2003 aktiviert worden. Hinsichtlich des Zeitpunktes der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsgutes, auf das die Rücklage gemäß § 12 EStG übertragen werden solle, werde vom Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung auf den Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums abgestellt. Als Anschaffungszeitpunkt sei somit der Zeitpunkt der Erlangung der betrieblichen Nutzungsmöglichkeit im Sinne einer faktischen Verfügungsmacht über das Wirtschaftsgut entscheidend (dies sei in der Regel der Zeitpunkt der Lieferung), nicht aber der Übergang von Besitz, Preisgefahr, Nutzen und Lasten.

Der Ankauf bzw. die Veräußerung der Werbeanlage sei bereits im Mai 2003 mündlich vereinbart worden. Das am 8. September 2003 gestellte Anbot zum Abschluss eines Kaufvertrages sei lediglich der formelle Abschluss des bereits zu einem früheren Zeitpunkt mündlich vereinbarten Ankaufs der Werbeanlage gewesen und sollte nur der steuerlich erforderlichen Dokumentation dienen. Die Annahme des Anbots sei auf Grund der mündlichen Vereinbarung unzweifelhaft fest gestanden. Ab diesem Zeitpunkt sei die Bw. – wirtschaftlich betrachtet – Nutzungsberechtigte der Werbeanlage gewesen. Die Tatsache, dass der Zahlungsfluss erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolgt sei, sei für den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums nicht maßgebend. Das wirtschaftliche Eigentum an der Werbeanlage sei jedenfalls im Zeitpunkt der Anbotsstellung am 8. September 2003 übergegangen und bei der Bw. zu diesem Stichtag in die Bücher aufgenommen worden. Die Übertragung der Rücklage sei daher innerhalb der 12-Monatsfrist des § 12 Abs. 9 EStG erfolgt.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 6. Dezember 2007 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Bei der Bw. und der A handle es sich um Unternehmen, die gesellschaftsrechtlich verbunden seien und durch die Vorstandsdirektoren der Bw. repräsentiert würden, sodass die Entscheidungsfindung in beiden Unternehmen von denselben Personen kontrolliert werde.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sei auch bei gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen wegen der besonderen Einflussmöglichkeiten auf die Vertragsgestaltung die Anwendung der Angehörigenjudikatur geboten.

Die Voraussetzung zur Anerkennung von Verträgen – eindeutiger, klarer und jeden Zweifel ausschließender Inhalt, ausreichendes zum Ausdruck kommen nach außen und Abschluss des Vertrages zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen – sei von den Vertragsparteien mit der Anbotserstellung erfüllt worden. Der Übergang der Verfügungsmacht über die Werberechte sei fremdüblich festgelegt worden. Auch die Bw. führe in ihrer Berufung aus, das formelle Kaufanbot sollte der erforderlichen steuerlichen Dokumentation dienen.

Gerade bei immateriellen Wirtschaftsgütern, bei denen eine wirtschaftliche Nutzung nicht offensichtlich mit der Inbetriebnahme zu Tage trete, komme der Dokumentation eine höhere Bedeutung zu.

Unter den gegenständlichen faktischen und rechtlichen Prämissen könne auch das wirtschaftliche Eigentum erst mit der Erlangung des zivilrechtlichen Eigentums auf die Bw. übergegangen sein.

Die Anschaffung sei somit erst nach der stichtagsbezogenen 12-Monatsfrist erfolgt, weshalb eine Übertragung der Rücklage gemäß § 12 EStG 1988 nicht möglich sei.

In der Eingabe vom 11. Dezember 2007 beantragte die Bw. ohne weitere Ausführungen, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen.

In der am 16. September 2009 abgehaltenen Berufungsverhandlung führte die Vertreterin der Bw. aus, die Vorgangsweise mit Anbotserstellung sei gewählt worden, um Gebühren zu sparen. Schriftstücke darüber, ob bzw. wann die Gemeinden vom Wechsel der Vertragspartei verständigt worden seien, lägen nicht vor.

Der Vertreter des Finanzamtes führte ergänzend aus, die Bw. habe den Übergang der faktischen Verfügungsmacht nicht dargelegt. Die rechtliche Verfügungsmacht sei weder im Mai noch im September über gegangen, weil es zivilrechtlich nicht zulässig sei, wenn dritte Vertragspartner dem Verfahren nicht beigezogen würden.

Die Vertreterin der Bw. vertrat die Rechtsauffassung, für die faktische Verfügungsmacht müsse das Wirtschaftsgut existieren und dem Betriebszweck dienen. Beide Voraussetzungen

seien mit der schriftlichen Anbotserstellung am 8. September 2003 vorgelegen. Auch bilanzmäßig sei das Wirtschaftsgut mit diesem Tag erfasst worden.

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

*Gemäß § 12 Abs. 8 EStG 1988 können stille Reserven im Jahr der Aufdeckung einer steuerfreien Rücklage (Übertragungsrücklage) zugeführt werden, soweit eine Übertragung im selben Wirtschaftsjahr nicht erfolgt. Diese Rücklage ist gesondert auszuweisen. ...*

*Gemäß § 12 Abs. 9 EStG 1988 kann die Rücklage innerhalb von zwölf Monaten ab dem Ausscheiden des Wirtschaftsgutes auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Anlagevermögen übertragen werden.*

Die 12-monatige Frist beginnt daher stichtagsbezogen mit dem Ausscheiden des Wirtschaftsgutes zu laufen. Wird die Rücklage nicht bis zum Ablauf der Verwendungsfrist übertragen, ist sie im Wirtschaftsjahr des Fristablaufs gewinnerhöhend aufzulösen (siehe § 12 Abs. 10 EStG 1988).

Im vorliegenden Fall steht in Streit, wann die Anschaffung der A von den Gemeinden auf die Dauer von 20 Jahren gegen Entgelt eingeräumten Werberechte durch die Bw. erfolgt ist. Während die Bw. die Rechtsansicht vertritt, mit der Anbotslegung der A vom 8. September 2003 sei sie wirtschaftliche Eigentümerin der Werberechte geworden und die Übertragung der Rücklage gemäß § 12 EStG 1988 sei daher innerhalb der stichtagsbezogenen 12-Monatsfrist des § 12 EStG 1988 erfolgt, geht das Finanzamt von einem Eigentumsübergang erst mit der Annahme des Anbotes durch die Bw. mit der Bezahlung des Kaufpreises am 28. November aus, weshalb nach der Ansicht des Finanzamtes eine Übertragung der Rücklage nicht möglich sei.

*Gemäß § 24 Abs. 1 lit. d der Bundesabgabenordnung (BAO) werden Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet.*

Die Herrschaft gleich einem Eigentümer übt derjenige aus, der auf Dauer die tatsächliche Herrschaft auszuüben in der Lage und imstande ist, andere von der Verfügungsgewalt und der Nutzung auszuschließen (vgl. Ritz, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, § 24 Tz. 8 mit Hinweis auf VwGH 9.10.1991, 89/13/0098).

Wirtschaftlicher Eigentümer ist in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen auseinander, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind,

nämlich Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung, auszuüben in der Lage ist und wenn er zugleich jeden Dritten (auch den zivilrechtlichen Eigentümer) von der Einwirkung auf die Sache auf Dauer, dh auf die Zeit der möglichen Nutzung, ausschließen kann (vgl. *Doralt/Renner*, EStG, § 2 Tz. 113 mit zahlreichen Judikaturhinweisen, VwGH 28.11.2002, 2001/13/0257).

Der Verkauf der Werberechte wurde vom Vorstand der A in der Sitzung vom 12. Mai 2003 (Zustimmung des Bw.rates am 13. Mai 2003) genehmigt. Die Bw. genehmigte die Anschaffung der Werberechte in der Sitzung des Vorstandes vom 12. Mai 2003 sowie in der Sitzung des Aufsichtsrates vom 15. Mai 2003.

Unbestritten ist, dass mit der Willensbildung der Organe der A und der Bw. zum Verkauf bzw. Ankauf der Werberechte noch keine Eigentumsübertragung stattgefunden hat.

Am 8. September 2003 stellte die A der Bw. ein Angebot zum Abschluss eines Kaufvertrages über die der A zustehenden Werberechte. Im beiliegenden Kaufvertrag (ohne Datum) wird in der Präambel darauf hingewiesen, dass die A *über Werberechte ... verfügt, aus denen sie ... berechtigt ist*, Werbeanlagen ... zu errichten und zu unterhalten.

Nach dem Wortlaut des Kaufvertrages ging daher im Zeitpunkt der Angebotsstellung die Verkäuferin von ihrer (zivilrechtlichen und wirtschaftlichen) Verfügungsmacht über die Werberechte aus; eine Aufgabe bzw. Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an den Werberechtenträger mit 8. September 2003 kann weder dem Kaufvertrag noch dem Kaufangebot entnommen werden.

Die A stellte der Bw. ein Kaufangebot, das diese mit der Zahlung des Kaufpreises annehmen konnte. Laut Punkt I des Kaufvertrages sollten die Rechte aus den Werbeverträgen von der Bw. im Zeitpunkt des Kaufvertrages übernommen werden. Da der Kaufvertrag nicht mit einem Datum versehen ist, kann als Zeitpunkt des Abschlusses des Vertrages nach dem Parteiwillen nur der Zeitpunkt der Angebotsannahme angesehen werden. Erst zu diesem Zeitpunkt sollten die Werberechte auf die Bw. übergehen bzw. die Bw. die Verfügungsmacht über die Werberechte erhalten (Arg.: „Hiermit überträgt die A an die Bw. und diese übernimmt die Werberechte aus den in der Beilage./1 angeführten Werbeverträgen. ...“).

Wie in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes ausgeführt wird, wurde im vorliegenden Fall mit der Angebotsstellung vom 8. September 2003 der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entsprochen, wonach Verträge im Fall gesellschaftsrechtlicher Verflechtungen der beiden Vertragspartner wegen der besonderen Einflussmöglichkeiten auf die Vertragsgestaltung nur dann anzuerkennen sind, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel

ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären, auch wenn der Abschluss des Kaufvertrages in Form eines Anbotes aus gebührenrechtlichen Gründen gewählt wurde.

§ 861 ABGB lautet:

*Wer sich erklärt, dass er jemanden sein Recht übertragen, das heißt, dass er ihm etwas gestatten, etwas geben, dass er für ihn etwas tun, oder seinetwegen etwas unterlassen wolle, macht ein Versprechen; nimmt aber der Andere das Versprechen gültig an, so kommt durch den übereinstimmenden Willen beider Teile ein Vertrag zu Stande. So lange die Unterhandlungen dauern, und das Versprechen noch nicht gemacht, oder weder zum voraus, noch nachher angenommen ist, entsteht kein Vertrag.*

Zum Zustandekommen des Vertrages war daher die Annahme des Angebotes durch die Bw. erforderlich. Der Zeitpunkt der Vertragsannahme konnte von der Bw. stillschweigend durch die Einzahlung des Kaufpreises (zwischen 8. September und 30. November 2003) selbst bestimmt werden. Das Angebot wurde von der Bw. am 28. November 2003 angenommen; das wirtschaftliche Eigentum kann daher nicht vor dieser Willenseinigung übertragen worden sein.

Aus den Formulierungen im Angebot vom 8. September 2003 („beabsichtigter Inhalt des Kaufvertrages“, „Wir würden uns freuen, wenn dieses Angebot den Vorstellungen der Bw. entspricht“) geht eindeutig hervor, dass die A bis zur Angebotsannahme nicht nur zivilrechtliche, sondern auch wirtschaftliche Eigentümerin der („der A zustehenden“) Werberechte bleiben wollte und die Voraussetzung für das Vorliegen wirtschaftlichen Eigentums, jeden Dritten (auch die A als zivilrechtlichen Eigentümer) von der Einwirkung auf die Sache auf Dauer auszuschließen, am 8. September 2003 für die Bw. nicht bestand.

Den Ausführungen des Vertreters des Finanzamtes, die rechtliche Verfügungsmacht sei im September keinesfalls über gegangen, weil die Gemeinden als Vertragsparteien der Verkäuferin dem Verfahren nicht beigezogen wurden, ist ebenfalls zu folgen. Angesichts der mangelnden Information der Gemeinden vom Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an ein anderes Rechtssubjekt, scheint die Ausübung der rechtlichen Verfügungsmacht über die Werberechte durch die Bw. gegenüber den Vertragspartnern der A bereits im September 2003 nicht denkbar.

Die A sorgte sogar unter Punkt II des Vertrages für den Fall vor, dass die Zustimmung der Vertragsparteien nicht möglich oder nicht tunlich sei und verpflichtete sich diesfalls die Rechte aus den Verträgen als Treuhänder der Bw. wahrzunehmen. Auch diese Vertragsbestimmung widerspricht einer Willenseinigung hinsichtlich der Übertragung wirtschaftlichen Eigentums im Zeitpunkt der Angebotserstellung.

Anschaffungszeitpunkt ist der Zeitpunkt der Lieferung (Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums), also der Erlangung der betrieblichen Nutzungsmöglichkeit im Sinne der faktischen Verfügungsmöglichkeit über das Wirtschaftsgut. Der Zeitpunkt der Anschaffung stimmt mit dem Zeitpunkt des Überganges des wirtschaftlichen Eigentums überein (VwGH 26.7.2007, 2007/15/0096). Den Argumenten der Bw. ist entgegen zu halten, dass im Anbot vom 8. September 2003 festgelegt wurde, dass die Willenseinigung über den Vertrag und somit der Anschaffungszeitpunkt der Bw. mit der Bezahlung des Kaufpreises erfolgt. Eine Willenseinigung zur Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums vor der Bezahlung des Kaufpreises bzw. eine Übertragung der Werberechte etwa durch Übergabe, Einigung über den Eigentumsübergang o.ä. ist nach der Aktenlage und dem Vorbringen der Bw. in der mündlichen Verhandlung nicht erfolgt.

Zusammenfassend ist daher festzustellen, dass die Bw. die behauptete Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht im Zeitpunkt der Anbotserstellung nicht nachgewiesen hat und die vorliegenden Schriftstücke (Anbot, Kaufvertrag) gegen eine solche Übertragung sprechen.

Dass die Bw. die Werberechte (nachträglich) zum Stichtag 8. September 2003 in die Bücher aufgenommen hat, ist nicht von Relevanz, weil dieser Umstand auf die unrichtige rechtliche Beurteilung der Bw. zurückzuführen ist.

Das Finanzamt hat daher im angefochtenen Bescheid eine Übertragung der Rücklage gemäß § 12 EStG 1988 auf die Anschaffungskosten der Werberechte zu Recht versagt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 16. September 2009