



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des AB, vertreten durch Mag.S, gegen den Bescheid des Finanzamtes XY, vertreten durch T.K. betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2004 nach der am 2. Oktober 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG für Jahr 2004 wird mit € 11.472,08 festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (idF Bw) machte für das Jahr 2004 betreffend ua einen Feldhäcksler der Marke J55, einen Maispflücker CX sowie zwei Vorsatzgeräte eine Investitionszuwachsprämie geltend.

Das Finanzamt führte beim Bw eine Außenprüfung gemäß § 150 BAO durch. In seinem über diese Prüfung erstatteten Bericht gelangte der Prüfer zu dem Ergebnis, die Anschaffung des genannten Feldhäckslers und des Maispflückers habe nicht, wie vom Bw angegeben am 31.12.2004, sondern erst im Jahr 2005 stattgefunden, wobei der Prüfer die nähere Umstände, auf die sich diese Feststellung stützte, anführte.

Das Finanzamt erließ einen entsprechenden Bescheid, in welchem es für den Feldhäcksler, den Maispflücker sowie die Vorsatzgeräte keine Investitionszuwachsprämie gewährte.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw Berufung, wobei er sich gegen die Beweiswürdigung des Finanzamtes wendet und ausführt, der Feldhäcksler, der Maispflücker sowie die Vorsatzgeräte seien von ihm noch am 31.12.2004 persönlich beim Lieferanten, der ET HandelsgmbH abgeholt worden.

In einer teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt aus, strittig sei der Zeitpunkt der Lieferung des Feldhäckslers J55, der Vorsatzgeräte (Kemper und Pick up) und des Maispflückers CX. Weitere Ermittlungshandlungen hätten nunmehr einen geänderten Sachverhalt ergeben. Danach habe es Ende des Jahres 2004 vermehrt Bestellungen diverser Erntemaschinen gegeben. Seitens der ET HandelsgmbH seien diese unter der Bedingung vorgenommen worden, dass deren Vorlieferant, die VL_KG sowohl die Lieferung als auch die Rechnungslegung im Jahr 2004 durchführe. Im Dezember 2004 sei die ET HandelsgmbH von der VL KG telefonisch informiert worden, dass einige dieser Lieferungen mangels freier Transportkapazitäten der in Geschäftsbeziehung stehenden Spedition vielleicht nicht mehr im Jahr 2004 erbracht werden könnten.

Der Maispflücker CX und die beiden Vorsatzgeräte seien jedoch noch im Dezember an den Bw ausgeliefert und übergeben worden. Für diese stehe daher die Investitionszuwachsprämie zu. Der streitgegenständliche Feldhäcksler J55 sei laut Aufzeichnungen des Verlademeisters der VL KG am 29.12.2004 in K. (EU-Ausland) auf Eisenbahnwaggons verladen worden. Die Erntemaschinen seien nachweislich per Bahn am 7.1.2005 am Werksgelände der ET HandelsgmbH angekommen und dort von den hauseigenen Mitarbeitern übernommen und entladen worden. Mangels Lieferung im Jahr 2004 stehe daher für diesen Feldhäcksler keine Investitionszuwachsprämie zu.

Der Bw brachte einen Vorlageantrag ein, in welchem er den in der Berufungsvorentscheidung geschilderten Sachverhalt nicht bestritt und ausführte, entscheidend sei, ob das begünstigbare Wirtschaftsgut als unmittelbar und ausschließlich dem künftigen Nutzer zurechenbar, betriebsbereit, ohne weitere Montage-, Zusammen- oder Einbauarbeiten vor dem 1.1.2005 existent gewesen sei und der Bw allenfalls noch im Jahr 2004 die faktische Verfügungsmacht darüber erlangt habe. Ob es sich in diesem sowohl technischen wie rechtlichen Zustand im Betrieb des Bw, am Hof des Zwischenhändlers in Österreich oder im Gemeinschaftsgebiet befunden habe, sei genauso wenig verfahrenserheblich, wie allfällige Gewährleistungsansprüche oder der Übergang der Preisgefahr. Der Unabhängige Finanzsenat habe sich bereits in einer näher genannten Entscheidung mit der Thematik „Anschaffung im Sinne des § 108e EStG“ auseinander gesetzt und dabei näher dargestellte Grundsätze erarbeitet, aus welchen sich eine Berechtigung zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie durch den Bw ergebe. Es bleibe zu prüfen, ob die am 29.12.2004 auf die Bahn verladene Maschine technisch einsatzbereit gewesen sei und ob sie sich in der faktischen Verfügungsmacht des Bw

befunden habe. Beide Fragen seien eindeutig mit ja zu beantworten, die Maschine sei voll einsatzbereit gewesen, es habe dem Bw obliegen zu bestimmen, wohin diese zu liefern gewesen sei. Der Umstand, dass die straßenpolizeiliche Typisierung und Zulassung zu diesem Zeitpunkt noch nicht erfolgt gewesen sei [*Anm: dies war ein Streitpunkt iZm den Feststellungen des Prüfers und dem ursprünglichen Berufungsvorbringen*], sei unerheblich.

In seinem Vorlagebericht führte das Finanzamt aus, maßgeblicher Zeitpunkt für die Anschaffung im Sinne des § 108 EStG sei der Zeitpunkt der Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums, dies sei der Zeitpunkt der Betriebsbereitschaft der Maschine im Betrieb des Steuerpflichtigen. In der Berufung werde die Ansicht vertreten, der Zeitpunkt der Betriebsbereitschaft im Betrieb des Bw sei im Zeitpunkt der Verladung auf die Bahn gegeben gewesen. Dies werde damit begründet, dass es dem Abgabepflichtigen obliegen habe zu bestimmen, wohin der Feldhäcksler zu liefern sei. Dies sei nach Ansicht des Finanzamtes deshalb nicht zutreffend, weil die ET HandelsgmbH den Feldhäcksler bei der VL KG bestellt habe und dieser durch die VL KG „frei Haus“ an die ET HandelsgmbH ausgeliefert worden sei. Dies werde auch durch die Rechnung über diesen Verkauf untermauert, in welcher als Warenempfänger eindeutig die ET HandelsgmbH bezeichnet werde und als Lieferbedingung „CPT/Betriebsort“ vermerkt sei. Erst bei der anschließenden Lieferung durch die ET HandelsgmbH an den Bw habe diesem entsprechend den Lieferbedingungen (Lieferung frei angegebene Lieferadresse) obliegen zu bestimmen, wohin der Feldhäcksler zu liefern sei. Diesem Sachverhalt sei zu entnehmen, dass der Bw im Zeitpunkt der Verladung des Feldhäckslers auf die Bahn gegenüber der VL KG nicht habe bestimmen können, wohin dieser geliefert werde. Eine betriebliche Nutzungsmöglichkeit, dh das Bereitstehen zur Nutzung im Betrieb, sei erst im Zeitpunkt der Übernahme des Feldhäckslers durch die ET HandelsgmbH am 7.1.2005 gegeben gewesen.

In der am 2. Oktober 2007 abgehaltenen Berufungsverhandlung stellten die Parteien außer Streit, dass sich der Sachverhalt so wie im Aktenvermerk über das Gespräch bei der ET HandelsgmbH (AS 86f / ArbBog ET) und in der Berufungsvorentscheidung dargestellt zugetragen hat (Verladung in K. (EU-Ausland) am 29.12.2004 – Abladung in Österreich am 7.1.2005).

Der steuerliche Vertreter führte aus, erforderlich sei weder die Inbetriebnahme des Gerätes und noch die Inbetriebbefindlichkeit. Einsatzbereitschaft sei jedenfalls gegeben gewesen. Die Geräte würden bei der Bestellung bereits genau spezifiziert, dabei könnten zahlreiche Details durch den Kunden (also den Bw) ausgesucht werden. Auch der Hersteller, die VL KG, wisse bei der Produktion bereits, wer letztlich der Endabnehmer sein werde.

Es liege einerseits ein Besitzkonstitut vor, andererseits handle sich um einen Fall der Versendung von beweglichen Gütern. Gemäß § 429 ABGB gehe das Eigentum bei Übergabe an den Spediteur auf den Erwerber, also die ET HandelsgmbH über. Dies sei am 29.12.2004

gewesen. Mit diesem Datum hätte auch der Endkunde (der Bw) das Eigentum durch ein Besitzkonstitut erworben.

Auf Frage des Referenten, woraus sich das Bestehen eines Besitzkonstitutes genau ergebe, erklärte der steuerliche Vertreter, im Kaufvertrag werde vereinbart, dass die Maschine bis zur Abholung von der ET HandelsgmbH verwahrt werde. Sie sei jedoch bereits Eigentum des Kunden. Weder könnte der Kunde die Übernahme verweigern, noch könnte die ET HandelsgmbH die Geräte an jemand anderen veräußern. Die ET HandelsgmbH sei lediglich Verwahrer (zivilrechtlich Innehaber), keineswegs Besitzer respektive Eigentümer.

Wirtschaftliche Verfügungsmacht habe ab 29.12.2004 der Bw erworben. Der Modus sei das Besitzkonstitut.

Bei der Bestellung im November 2004 sei vereinbart worden, dass die Geräte bis zur Druschsaison bei der ET HandelsgmbH bleiben sollten. Daher sei klar gewesen, dass die Geräte noch eine Zeit lang bei der ET HandelsgmbH stehen sollten.

Aus diesem Punkt 5 der Verkaufs- und Lieferbedingungen der ET HandelsgmbH ergebe sich ganz eindeutig, dass sich der Lieferant (ET HandelsgmbH) als Verwahrer sehe. Nach einer Woche Gratisverwahrung werde sogar einen Lagergebühr bzw Lagerzins geschuldet. Der Lieferant habe außerdem wirtschaftlich keine andere Möglichkeit als auf diese Art die Geschäfte zu machen, weil er sonst auf den spezifizierten Maschinen unter Umständen sitzen bleiben würde.

Ein Teil des Entgeltes sei erst nach Ende der Druschsaison des Jahres 2005 geschuldet worden.

Aus Punkt 5 „Lieferung und Übernahme“ und aus Punkt 7 „Eigentumsvorbehalt“ ergebe sich, dass der Käufer wirtschaftlicher Eigentümer im Sinne des § 24 BAO sei. Der Käufer habe den Gegenstand versichert zu halten, er müsse für Ersatzteile aufkommen, er hat die mit dem Besitz der Ware verbundenen Kosten und Gefahren zu tragen, er haftet für den Untergang durch Zufall. Weiters ergebe sich aus Punkt 5, dass der Käufer nach einer Woche die Kosten der Verwahrung zu tragen habe.

Dem Endabnehmer sei es essentiell auch auf die Investitionszuwachsprämie angekommen, sonst würde dieser nicht die Lieferung noch im Jahr 2004 in der Bestellung vereinbart haben. Dass der Endabnehmer nicht vom Vertrag zurückgetreten sei zeige, dass dieser sich als wirtschaftlicher Eigentümer verstanden haben müsse. Die Verkaufs- und Lieferbedingungen stünden nicht zu der Annahme im Widerspruch, dass die Parteien ein Besitzkonstitut vereinbart hätten. Vielmehr würden sogar alle Kosten dem Kunden überbunden.

Mit der Übergabe in K. (EU-Ausland) am 29.12.2004 hätte den Endkunden bereits das Risiko eines zufälligen Unterganges getroffen. Jedenfalls sei dies im Verhältnis zwischen der VL KG

und der ET HandelsgmbH gegeben gewesen. Praktisch komme dies jedoch nicht zum Tragen, da es üblich sei für derartige Risiken Versicherungen abzuschließen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in den vom Finanzamt vorgelegten, den Bw betreffenden Einkommensteuerakt des Finanzamtes, den Arbeitsbogen des Finanzamtes betreffend die beim Bw durchgeführte Außenprüfung gemäß § 150 BAO, den Arbeitsbogen des Finanzamtes betreffend ergänzende Ermittlungen bei der ET HandelsgmbH, sowie die in diesen Akten erliegenden Urkunden, insbesondere die Niederschrift über die Besprechung mit der ET HandelsgmbH vom 19.4.2006 (AS 86f / ArbBog ET), die Rechnung der VL KG an die ET HandelsgmbH vom 20.12.2004 (AS 24f / ArbBog ET), die Rechnung der ET HandelsgmbH an den Bw (Rechnung xxxxxx) vom 31.12.2004 (AS 89ff / ArbBog Bw), das vom Bw unterschriebene Bestellformular der ET HandelsgmbH vom 16.11.2004 (AS 36 / ArbBog ET), die Verkaufs- und Lieferbedingungen der ET HandelsgmbH, die im Zuge des Verfahrens erstatteten Schriftsätze sowie das Vorbringen in der mündlichen Berufungsverhandlung.

Danach steht folgender Sachverhalt fest:

Der Bw hat am 16.11.2004 bei der ET HandelsgmbH auf Basis der Verkaufs- und Lieferbedingungen diesem Unternehmen ua einen Feldhäcksler der Marke J55 bestellt. Dabei wurde vereinbart, dass ein Teil des Kaufpreises (210.000 €) erst am 30.9.2005 zu leisten sei.

Weiters wurde vereinbart: „Rechnung und Lieferung Dezember 2004“.

Die vermehrten Bestellungen von diversen Erntemaschinen Ende des Jahres 2004 wurden seitens der ET HandelsgmbH unter der Bedingung vorgenommen, dass die VL KG sowohl die Lieferung als auch die Rechnungslegung im Jahr 2004 durchführt. Mitte Dezember 2004 wurde die ET HandelsgmbH von der VL KG telefonisch informiert, dass einige dieser Lieferungen mangels freier Transportkapazitäten der in Geschäftsbeziehungen stehenden Spedition vielleicht nicht mehr im Jahr 2004 erbracht werden könnten. Dabei wurde die ET HandelsgmbH ersucht, sich selbst um Transportmöglichkeiten umzusehen. Letztlich wurden einige der bestellten Erntemaschinen, ua der vom Bw bestellte streitgegenständliche Feldhäcksler mit der Bahn transportiert und am 29.12.2004 in K. (EU-Ausland) auf Eisenbahnwaggons verladen. Der Grenzübertritt nach Österreich erfolgte am 3.1. oder 4.1.2005. Die Erntemaschinen kamen am 7.1.2005 am Werksgelände der ET HandelsgmbH an und wurden dort von Mitarbeitern dieses Unternehmens übernommen und entladen.

In der Rechnung der VL KG an die ET HandelsgmbH wurde die ET HandelsgmbH als Warenempfänger bezeichnet und als Lieferbedingung „CPT/Betriebsort“ (Betriebsort der ET HandelsgmbH) vermerkt.

Bei der anschließenden Lieferung durch die ET HandelsgmbH an den Bw oblag es dem Bw zu bestimmen, wohin der streitgegenständliche Feldhäcksler zu liefern sei [Lieferung frei angegebene Lieferadresse versichert (CIP)].

Die Verkaufs- und Lieferbedingungen der ET HandelsgmbH lauten auszugsweise wie folgt:

„4. Liefertermin

Die Ausfolgung der Ware wird voraussichtlich zum im Kaufanbot festgelegten Liefertermin erfolgen. Liefertermine sind jedoch unverbindlich. Für Lieferverzögerungen durch Verzögerungen durch Lieferanten, höhere Gewalt, Streik, Aussperrungen, sowie ohne Verschulden von ET. entstandene Nichtlieferung und Beschädigung haftet ET. nicht. Im Falle jedweder Verzögerung verzichtet der Käufer auf den Kaufrücktritt und Schadenersatzansprüche.

5. Lieferung und Übernahme

Die Lieferung erfolgt zu den vereinbarten Bedingungen (Incoterms 2000). Der Käufer hat die Ware zu prüfen und zu übernehmen. Die Ware gilt als mängelfrei geliefert, wenn nicht innerhalb einer Frist von einem Kalenderwoche ab Lieferdatum eine schriftliche Beanstandung der Mängel bei ET. eingelangt ist. Falls Abholung der umseitig bestellten Ware vereinbart ist, ist der Käufer verpflichtet, diese innerhalb einer Kalenderwoche nach Bekanntgabe der Abholbereitschaft abzuholen. Nach Ablauf der Frist ist ET. berechtigt, eine angemessene Lagergebühr zu verrechnen, ebenso gehen die mit dem Besitz der Ware verbundenen Kosten und Gefahren auf den Käufer über.

7. Eigentumsvorbehalt

Der Kaufgegenstand (inklusive Typenschein sowie sämtlicher gelieferter Dokumentationen wie zB Betriebsanleitungen) bleibt bis zur vollständigen Bezahlung des Kaufpreises samt Nebengebühren (Zinsen, Kosten, etc) und etwaiger bis dahin entstandener Forderungen für Lieferung von Ersatzteilen für den betreffenden Kaufgegenstand und an ihm ausgeführter Reparaturen nebst Zinsen und Spesen, Eigentum von ET.. Sämtliche Gefahren, von welchen die gegenständlichen Waren betroffen werden, trägt der Käufer, insbesondere haftet er für den durch Zufall entstandenen Schaden.

Der Käufer ist bis zur vollständigen Bezahlung des Kaufpreises verpflichtet, die Kaufgegenstände zum vollen Wert auf eigene Kosten gegen alle wie immer Namen habenden Schäden versichert zu halten und ET. über die Prämienzahlung jederzeit Nachweis zu legen, sowie die Polizze bis zur vollen Bezahlung des Kaufpreises zugunsten von ET. zu vinkulieren und diesem

in Verwahrung zu geben. Im Falle eines Verzuges der Prämienzahlung, hat ET. das Recht, zu lastend es Käufers die Prämien selbst zu leisten.

..."

Zwischen dem Bw und der ET HandelsgmbH war eine körperliche Übergabe der bestellten Wirtschaftsgüter (noch im Jahr 2004) vereinbart.

Der Bw hat mit der ET HandelsgmbH keine Vereinbarung getroffen, wonach der Bw bereits mit der Übergabe des Wirtschaftsgutes an die Bahn durch den Hersteller VL KG am 29.12.2004 durch ein Besitzkonstitut Eigentum erwerben sollte.

Der Bw konnte im Zeitpunkt der Verladung des Feldhäckslers auf die Bahn (29.12.2004) gegenüber der VL KG nicht bestimmen, wohin dieser geliefert werden sollte.

Die tatsächliche körperliche Übergabe des Feldhäckslers der Marke J55 an den Bw erfolgte zu einem nicht näher feststellbaren Zeitpunkt im Jahr 2005.

Es konnte nicht festgestellt werden, dass vereinbart gewesen wäre, die ET HandelsgmbH solle den Liefergegenstand bis zum Beginn der Druschsaison verwahren.

Der festgestellte Sachverhalt gründet sich auf die oben angeführten Beweise sowie folgende Beweiswürdigung, soweit er sich nicht aus den in Klammern angeführten unbedenklichen Urkunden ergibt.

Die Feststellungen über den Bahntransport sowie über die Übernahme des streitgegenständlichen Feldhäckslers durch die ET HandelsgmbH am 7.1.2005 wurden dem Bw in der Berufungsvorentscheidung vom Finanzamt vorgehalten und blieben unbestritten. Diese Feststellungen entsprechen den Angaben in der Niederschrift über die Besprechung mit der ET HandelsgmbH. Dieser Sachverhalt wurde auch in der mündlichen Berufungsverhandlung außer Streit gestellt.

Die Feststellung über die Lieferbedingung (CPT/Betriebsort) der VL KG gründet sich auf die Rechnung vom 20.12.2004 (AS 24f / ArbBog ET).

Die Feststellung, wonach Lieferung frei angegebene Lieferadresse zwischen dem Bw und der ET HandelsgmbH vereinbart wurde gründet sich auf die Rechnung vom 31.12.2004 (AS 89ff / ArbBog Bw).

Die Feststellungen über die Verkaufs- und Lieferbedingungen der ET HandelsgmbH gründen sich auf den im Akt erliegenden Ausdruck dieser Verkaufs- und Lieferbedingungen aus dem Internet mit Datum vom 17.5.2005. Diese wurden dem steuerlichen Vertreter des Bw in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgehalten und von diesem nicht bestritten.

Die Feststellung über die konkreten Vertragsinhalte (Liefertermin, Kreditierung des Kaufpreises etc) gründet sich auf das vom Bw unterschriebene Bestellformular der ET HandelsgmbH vom 16.11.2004 (AS 36 / ArbBog ET).

Die Feststellung, dass der Bw mit der ET HandelsgmbH keine Vereinbarung getroffen hat, wonach er bereits mit der Übergabe des Wirtschaftsgutes an die Bahn durch den Hersteller VL KG am 29.12.2004 durch ein Besitzkonstitut Eigentum erwerben sollte, sondern dass vielmehr vereinbart war, dass der Bw durch körperliche Übergabe Eigentum erwerben sollte gründet sich darauf, dass die Verkaufs- und Lieferbedingungen der ET HandelsgmbH ein Besitzkonstitut nicht erwähnen sondern vielmehr von einer körperlichen Übergabe des Kaufgegenstandes ausgehen. Ebenso gibt das vom Bw unterschriebene Bestellformular der ET HandelsgmbH vom 16.11.2004 (AS 36 / ArbBog ET) keinen Hinweis auf ein Besitzkonstitut. Die erstmalig in der Berufungsverhandlung aufgestellte Behauptung, es sei dennoch ein Besitzkonstitut vereinbart worden, blieb damit insgesamt ohne Nachweis.

Die Feststellung, dass der Bw im Zeitpunkt der Verladung des Feldhäckslers auf die Bahn (29.12.2004) gegenüber der VL KG nicht bestimmen konnte, wohin dieser geliefert werden sollte gründet sich auf die Rechnungen der VL KG (AS 24 f / ArbBog ET) und der ET HandelsgmbH (AS 89ff / ArbBog Bw) welche beide ein derartiges Recht des Bw nicht vorsehen sondern zwei von einander unabhängige Liefervorgänge zum Ausdruck bringen.

Die Feststellung, dass die körperliche Übergabe des Feldhäckslers an den Bw zu einem nicht näher feststellbaren Zeitpunkt im Jahr 2005 erfolgte gründet sich auf den Umstand, dass die Abladung des Wirtschaftsgutes in Österreich und Übernahme durch die ET HandelsgmbH erst im Jahr 2005 erfolgte.

Die Behauptung, dass vereinbart gewesen wäre, die ET HandelsgmbH solle den Liefergegenstand bis zum Beginn der Druschsaison verwahren, blieb ohne Nachweis.

Rechtlich folgt daraus:

§ 108e EStG bestimmt:

„(1) 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 (§§ 7 und 8) abgesetzt werden.

(2) Prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter sind ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens. Nicht zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern zählen:

- Gebäude.
- Geringwertige Wirtschaftsgüter, die gemäß § 13 abgesetzt werden.
- Personen- und Kombinationskraftwagen, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% der gewerblichen Personenbeförderung dienen.

- Wirtschaftsgüter, die nicht in einer inländischen Betriebsstätte verwendet werden, die der Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 dient. Dabei gelten Wirtschaftsgüter, die auf Grund einer entgeltlichen Überlassung überwiegend im Ausland eingesetzt werden, nicht als in einer inländischen Betriebsstätte verwendet.

(3) Der Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern ist 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.

Dabei gilt Folgendes:

1. 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. Ändern sich nachträglich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, ist die Investitionszuwachsprämie im Jahr der Änderung entsprechend anzupassen.
2. Von der Summe aller Anschaffungs- oder Herstellungskosten der prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten jener Wirtschaftsgüter, für die die Begünstigung nach § 10c Abs. 2 oder § 108d Abs. 2 Z 2 geltend gemacht wurde, abzuziehen. Der Investitionszuwachs ist höchstens in Höhe der Differenz prämienbegünstigt.

(4) Die Prämie kann nur in einer Beilage zur Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungserklärung (§ 188 BAO) des betreffenden Jahres geltend gemacht werden. Sie kann überdies in einer bis zum Eintritt der Rechtskraft des Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides nachgereichten Beilage geltend gemacht werden. In der Beilage sind die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und die daraus ermittelte Investitionszuwachsprämie darzustellen.

...“

Für die Berechnung der Bemessungsgrundlage der Investitionszuwachsprämie ist der Zeitpunkt der Anschaffung bzw Herstellung von Bedeutung. Ein Wirtschaftsgut ist angeschafft, wenn das wirtschaftliche Eigentum übergegangen ist. Es kommt nicht darauf an, ob das Wirtschaftsgut erst später zugelassen oder typisiert wird oder ob die Inbetriebnahme im Jahr der Investitionsbegünstigung erfolgt (*Hofstätter/Reichel*, EStG § 108e Tz 5).

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. Unter wirtschaftlichem Eigentum (§ 24 Abs 1 lit d BAO) ist die (tatsächliche) Herrschaft über ein Wirtschaftsgut gleich einem (zivilrechtlichen) Eigentümer zu verstehen.

Wenn auch bei beweglichen Wirtschaftsgütern die Anschaffung in der Regel mit der körperliche Übergabe erfolgt, gibt es doch auch andere Möglichkeiten, dem Abnehmer das wirtschaftliche Eigentum am Gegenstand zu verschaffen. Zu denken ist in diesem Zusammenhang etwa an die Einigung über den Eigentumsübergang, wenn der Abnehmer den beweglichen Gegenstand schon innehat, oder an das so genannte Besitzkonstitut, wenn der Unternehmer

dem Abnehmer das Eigentum an einem bereits bestehenden Wirtschaftsgut überträgt, ohne die Innehabung des beweglichen Gegenstandes aufzugeben, weil er den Gegenstand fortan unter einem anderen Rechtstitel innehaben will (VwGH 26.7.2007, 2007/15/0096 unter Hinweis auf VwGH 25.2.1997, 97/14/0006).

Im Streitfall ist das Vorliegen eines Besitzkonstitutes strittig.

Bewegliche Sachen können gemäß § 426 ABGB in der Regel nur durch körperliche Übergabe von Hand zu Hand an einen Andern übertragen werden.

Die körperliche Übergabe (Übergabe von Hand zu Hand) stellt sich das Gesetz als Ideal- und Grundfall vor. Alle übrigen Formen sind Surrogate (*Kozio/Welser*, Bürgerliches Recht¹² I 236).

Gemäß § 429 ABGB werden in der Regel überschickte Sachen erst dann für übergeben gehalten, wenn sie der Übernehmer erhält; es wäre denn, dass dieser die Überschickungsart selbst bestimmt oder genehmigt hätte.

Hat der Übernehmer die Übersendungsart bestimmt oder war er damit einverstanden, so gelten die Sachen schon mit der Übergabe an den Transporteur als an den Erwerber übergeben. Die Rechtsprechung ist der Auffassung, dass ein Erwerber von vornherein stillschweigend mit der verkehrsüblichen Versendungsart (Bahn etc) einverstanden ist, so dass Besitzübergang mit Übergabe an den Transporteur die Regel sein wird (*Kozio/Welser*, Bürgerliches Recht¹² I 240f).

Aus dem Gesagten ergibt sich ein Eigentumserwerb der ET HandelsgmbH im Jahr 2004, nicht jedoch auch ein Eigentumserwerb des Bw. Letzterer würde, um noch im Jahr 2004 erfolgt zu sein, ein Besitzkonstitut – wie in der mündlichen Berufungsverhandlung behauptet – erfordern.

Gemäß § 428 ABGB wird die Sache durch Erklärung übergeben, wenn der Veräußerer auf eine erweisliche Art seinen Willen an den Tag legt, dass er die Sache künftig im Namen des Übernehmers innehaben ... („Besitzkonstitut“).

Beim Besitzkonstitut soll der Übergeber die Sache für den Erwerber innehaben. Gleichgültig ist, ob die (auch schlüssig mögliche) Vereinbarung schon im Grundgeschäft enthalten ist (dann mit dessen Abschluss wirksam) oder in dessen späterer Änderung, nach der die Sache zB nicht übersendet werden soll oder der Veräußerer sie vorübergehend noch verwenden darf oder verwahren soll. Im Zweifel ist Verwahrung, bei Benützungserlaubnis Bittleihe anzunehmen. Ob Dritte die Vereinbarung erkennen können, ist bedeutungslos; „erweislich“ drückt nur aus, dass ein Konstitut nicht (wie früher) vermutet wird. Allerdings sind an den Beweis der vereinbarten Gewahrsame für den Erwerber strenge Anforderungen zu stellen, wo unlautere-

res Zusammenwirken nahe liegt (wie bei Exszindierungen) (vgl. *Spielbühler in Rummeß*, § 428 Rz 2).

Das Vorbringen, es sei im Streitfall ein Besitzkonstitut vereinbart worden, wird ua auf die Regelung in Punkt 5 der Verkaufs- und Lieferbedingungen gestützt, wonach, falls Abholung der bestellten Ware vereinbart ist, der Käufer verpflichtet ist, diese innerhalb einer Kalenderwoche nach Bekanntgabe der Abholbereitschaft abzuholen und nach Ablauf der Frist ET. berechtigt ist, eine angemessene Lagergebühr zu verrechnen sowie wonach ebenso die mit dem Besitz der Ware verbundenen Kosten und Gefahren auf den Käufer übergehen.

Dies vermag nicht zu überzeugen. Zum einen setzt Punkt 5 der Verkaufs- und Lieferbedingungen offenbar eine körperliche Übergabe und nicht ein Besitzkonstitut voraus, spricht er doch zuvor davon, dass der Käufer die Ware zu prüfen und zu übernehmen hat und erwähnt in diesem Zusammenhang auch den Liefertermin.

Zum anderen spricht jedoch auch folgendes gegen diese Ansicht:

Hat der Gläubiger gezögert, die Zahlung anzunehmen; so fallen die widrigen Folgen gemäß § 1419 ABGB auf ihn. Widrige Kosten sind zB Kosten der Verwahrung (vgl. *Reischauer in Rummeß*, § 1419 Rz 8). Wer in Ausübung seines Handelsgewerbes einem anderen Geschäfte besorgt oder Dienste leistet, kann dafür laut § 354 Abs 1 HGB in der in den Jahren 2004 und 2005 anzuwendenden Fassung auch ohne Verabredung Provision und, wenn es sich um Aufbewahrung handelt, Lagergeld nach den an dem Orte üblichen Sätzen fordern.

Die Regelungen des Punktes 5 der Verkaufs- und Lieferbedingungen ist als nähere Ausgestaltung dieser Regelungen zu verstehen.

Wenn vorgebracht wird, in der Fahrzeugbestellung habe der Bw als Liefertermin „ehest möglich“ bzw. „Dezember 2004“ vereinbart, weil er noch in den Genuss der Investitionszuwachsprämie kommen wollte, diese sei für ihn ein wesentlicher Gesichtspunkt gewesen, er hätte sonst nicht schon im Herbst 2004 bestellt, so verhilft dies der Berufung nicht zum Erfolg.

Denn bei der Bestellung ist der Bw offenbar noch von einer Lieferung im Jahr 2004 ausgegangen. Ein Besitzkonstitut konnte mangels Nachweis nicht festgestellt werden.

Soweit schließlich vorgebracht wird, die Lieferantin (die ET HandelsgmbH) habe außerdem wirtschaftlich keine andere Möglichkeit als auf diese Art (mittels Besitzkonstitut) die Geschäfte zu machen, weil sie sonst auf den spezifizierten Maschinen unter Umständen sitzen bleiben würde ist entgegenzuhalten, dass sich die vertraglichen Verpflichtungen bereits aus dem Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes (Kaufvertrag) ergeben. Keineswegs kann der Käufer nach Abschluss des Kaufvertrages ohne weiteres (wenn nicht besondere Gründe vorliegen) von diesem wieder zurücktreten. Dies gilt unabhängig davon, ob als Modus (Verfü-

gungsgeschäft) eine körperliche Übergabe (§ 426 ABGB) oder ein Besitzkonstitut (§ 428 ABGB) vereinbart wurde.

In Punkt 7 der Verkaufs- und Lieferbedingungen „Eigentumsvorbehalt“ wird bestimmt, dass der Kaufgegenstand bis zur vollständigen Bezahlung des Kaufpreises samt Nebengebühren Eigentum der ET HandelsgmbH bleibt.

Lag kein Besitzkonstitut vor, so wurde die unter Eigentumsvorbehalt des Verkäufers stehende Sache dem Bw erst mit der körperlichen Übergabe übertragen. Da die körperliche Übergabe nicht mehr im Jahr 2004, sondern unstrittig erst im Jahr 2005 erfolgte, kann es in diesem Fall dahinstehen, ob der Bw als Vorbehaltskäufer wirtschaftlicher Eigentümer der Sache wurde (vgl. *Doralt/Mayr*, EStG⁶, § 6 Tz 42).

Der Bw konnte schließlich im Zeitpunkt der Verladung des Feldhäckslers auf die Bahn durch die VL KG nicht bestimmen, wohin dieser geliefert wird bzw zu liefern sei. Eine betriebliche Nutzungsmöglichkeit durch den Bw war zu diesem Zeitpunkt nicht gegeben. Eine solche lag für den Bw vor dem Zeitpunkt der Übernahme des Feldhäckslers durch die ET HandelsgmbH am 7.1.2005 nicht vor. Denn Warenempfänger des Feldhäckslers bei Lieferung der VL KG war eben die ET HandelsgmbH und nicht der Bw.

Die Behauptung, es sei zwischen dem Bw und der Verkäuferin die Vereinbarung getroffen worden, dass die Verkäuferin das Wirtschaftsgut für den Bw verwahre (Besitzkonstitut), ist im Verwaltungsverfahren somit ohne Nachweis geblieben. Die körperliche Übergabe des Wirtschaftsgutes ist unstrittig erst im Jahr 2005 erfolgt. Auf der Grundlage des festgestellten Sachverhaltes ist somit in rechtlicher Hinsicht davon auszugehen, dass die Lieferung sei erst mit der körperlichen Übergabe im Jahr 2005 erfolgte.

Der Bw ist damit keinesfalls vor dem 7.1.2005 wirtschaftlicher Eigentümer des streitgegenständlichen Feldhäckslers geworden.

Mangels Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums und damit mangels Anschaffung im Jahr 2004 steht dem Bw die geltend gemachte Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2004 für den Feldhäckslers nicht zu.

Das Berufungsbegehren erweist sich somit, soweit es über die teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes hinausgeht, als nicht berechtigt. Der Berufung war daher im Sinne der Berufungsvorentscheidung teilweise Folge zu geben und der angefochtene Bescheid gemäß § 289 Abs 2 BAO abzuändern.

Berechnung:

Anschaffungskosten 2004 lt Bp-Bericht	€ 37.878,22
AK zu gewähren Maispflücker CX und Vorsatzgeräte	€ 87.264,16
Anschaffungskosten 2004	€ 125.142,38

Abzüglich Differenz Durchschnitt der 3 Vorjahre	- € 10.421,53
Bemessungsgrundlage zur Berechnung der Prämie	€ 114.720,85
Investitionszuwachsprämie 2004	€ 11.472,08

Wien, am 11. Oktober 2007