



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Christian Seywald, Bundesinnungsmeister Friedrich Nagl und Dir. Anton Pfeifer im Beisein der Schriftführerin Romana Schuster über die Berufung der Bw, vertreten durch Stb.ges, vom 17. November 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes X datiert mit 17. November 2005 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2004, nach der am 24. Februar 2010 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert, dass die Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2004 mit 10% von der Bemessungsgrundlage (168.256,00 €), sohin mit 16.825,60 € festgesetzt wird.

Entscheidungsgründe

Die berufungswerbende Gesellschaft (Berufungsgeberin, Bw) beantragte mit Beilage (in Papierform; KSt-Akt Bl 28/2004; Postaufgabe 13. Juni 2005; Eingangsstempel vom 14. Juni 2005 des Standortes A des Finanzamtes X) zur elektronisch eingereichten Körperschaftsteuererklärung aufgrund eines Investitionszuwachses von 254.768 € für das Jahr 2004 eine Investitionszuwachsprämie (IZP) iHv 25.477 €. Der Investitionszuwachs resultierte aus im Formular eingetragenen Anschaffungs- bzw Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter des Jahres 2004 von 254.768 € gegenüber einem diesbezüglichen Vergleichswert der drei Vorjahre von jeweils Null.

Das Finanzamt verbuchte vorerst die IZP nicht auf dem Steuerkonto der Bw, sondern führte eine Außenprüfung und Nachschau bei der Bw durch.

In einer Niederschrift über die Schlussbesprechung zu dieser Prüfung vom 18. Oktober 2005 hielt der Prüfer fest, dass dem Antrag auf IZP 2004 nur teilweise entsprochen werde könne, indem diese laut Prüfung um 8.652 € niedriger als beantragt und folglich mit 16.825 € zustehe, weil die Bw über folgende Waren im Jahr 2004 keine Verfügungsmacht erlangt habe:

1 Stück Wirtschaftsgut1
1 Stück Wirtschaftsgut2
1 Stück Wirtschaftsgut3
1 Stück Wirtschaftsgut4
1 Stück Wirtschaftsgut5
1 Stück Wirtschaftsgut6
1 Stück Wirtschaftsgut7
1 Stück Wirtschaftsgut8
1 Satz Wirtschaftsgut9
1 Satz WirtschaftsgutElf
2 Stück WirtschaftsgutZwölf

Die Bw habe diese Waren mit Lieferschein und Rechnung der österrLieferant, vom 29. Dezember 2004 erworben. An diesem Tag und auch am 30. und 31. Dezember 2004 seien die Waren weder ausgeliefert noch abgeholt worden. Die Lieferung sei am 25. April 2005 von der deutscherVorlieferant mittels der Spedition B an die Bw erfolgt; ein Teil der Waren sei am 30. April 2005 von der Fa. Lieferant zusammengebaut und in Betrieb genommen worden. Am Tag des Erwerbes seien die Waren nicht bei der Fa. Lieferant in Österreich lagernd gewesen.

Am 17. Oktober 2005 verbuchte das Finanzamt auf dem Steuerkonto der Bw die IZP mit -16.825 € (UFS-Akt Bl 17; Negativbetrag = (Prämien)Gutschrift). Bis dahin war noch kein Bescheid zur Festsetzung der IZP 2004 ergangen.

Mit Schreiben vom 17. November 2005 (=Postaufgabe) wurde Einspruch gegen die festgesetzte IZP 2004 (beantragt 25.477 €, gebucht 16.825 €, Differenz 8.652 €) erhoben und die Ausfertigung eines Bescheides gemäß § 201 BAO beantragt (KSt-Akt Bl 37/2004).

Das Finanzamt erließ – datiert mit 17. November 2005 – einen solchen Bescheid, mit dem die IZP für 2004 mit 16.825 € festgesetzt wurde (KSt-Akt Bl 35/2004).

Wie die Erlassung des Mängelbehebungsauftrages vom 1. Dezember 2005 und dessen Beantwortung vom 30. Jänner 2006 zeigen (vgl unten), ist zwischen Finanzamt und Bw unstrittig, dass das als Einspruch bezeichnete Rechtsmittel vom 17. November 2005 eine

Berufung darstellt. Dies ist auch die Ansicht der Berufungsbehörde, denn der mit 17. November 2005 datierte, angefochtene Bescheid kann zwar aufgrund des Postweges erst nach der Postaufgabe der Rechtsmittelschrift zugestellt worden sein, doch sind gemäß § 273 Abs 2 BAO Berufungen auch vor Bescheiderlassung (=idR Zeitpunkt des Beginnes der Berufungsfrist) zulässig.

Datiert mit 1. Dezember 2005 erließ das Finanzamt einen Bescheid (Mängelbehebungsauftrag) ohne Rückschein (ohne Nachweis des Zustelldatums), wonach die Berufung der Bw vom 17. November 2005 gegen den Bescheid über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie für 2004 vom 17. November 2005 hinsichtlich des Inhaltes nachstehende Mängel aufweise:

- fehlende Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten werde,
- fehlende Erklärung, welche Änderungen beantragt würden,
- fehlende Begründung.

Die angeführten Mängel seien gemäß § 275 BAO bis zum 2. Jänner 2006 zu beheben, andernfalls die Berufung als zurückgenommen gelte.

Laut Vermerk vom 22. Dezember 2005 auf der aktenkundigen Bescheidzweitschrift (KSt-Akt Bl 38/2004) sei die Frist laut Telefonat mit der steuerlichen Vertretung der Bw bis 31. Jänner 2006 verlängert worden.

Anm: Die Verlängerung einer Mängelbehebungsfrist ist nur durch Bescheid möglich, und eine telefonische, vermeintliche Bescheiderlassung ist im Abgabenverfahren unwirksam. Eine wirksame Verlängerung der Mängelbehebungsfrist bis 31. Jänner 2006 erfolgte jedoch rechtzeitig vor Erlassung (Verkündung) der vorliegenden Berufungsentscheidung, indem der Vertreter des Finanzamtes in der mündlichen Berufungsverhandlung am 24. Februar 2010 in Anwesenheit des Geschäftsführers der Bw und eines Vertreters der steuerlichen Vertretung der Bw die Verlängerung aussprach, was in der Niederschrift über die mündliche Berufungsverhandlung (UFS-Akt Bl 128ff) protokolliert wurde. Die mündliche Erlassung eines Bescheides zur Fristverlängerung (verfahrensleitende Verfügung) ist abgabenverfahrensrechtlich zulässig.

Es kann dahingestellt bleiben, ob die ursprüngliche Frist ab der Zustellung des Mängelbehebungsauftrages bis 2. Jänner 2006 angemessen gewesen wäre, weil infolge der wirksam erfolgten Fristverlängerung die Rechtsfolge des § 275 BAO nunmehr ohnehin nicht eingetreten sein kann.

Mit Schreiben vom 30. Jänner 2006 (KSt-Akt Bl 39ff/2004, Postaufgabe 30. Jänner 2006, Eingangsstempel 31. Jänner 2006) wurde seitens der Bw begründend vorgebracht, dass sich am 29. Dezember 2004 die Halle der Bw noch in Bau befunden habe, weshalb mit Fa. Lieferant vereinbart worden sei, die Ware vorerst noch bei dieser zu belassen und erst nach

Fertigstellung auszuliefern/abzuholen.

Die Berufung richte sich gegen die BP-Feststellungen im vollen Umfang.

Die angekauften Waren hätten sich zum Zeitpunkt des Lieferdatums nicht auf dem Firmengelände der Bw befunden. Der Geschäftsführer der Bw habe diese Wirtschaftsgüter noch innerhalb der Befristung der IZP mit 31. Dezember 2004 kaufen und wirtschaftliches Eigentum daran erwerben wollen. Die Wirtschaftsgüter seien zu diesem Zeitpunkt bereits existent und einbaubereit gewesen. Ein Teil der Wirtschaftsgüter (wirtschaftsgut1) habe sich in München befunden. Es sei vereinbart worden, dass die Lieferung erst im Laufe des folgenden Jahres und zunächst eine Lagerung auf dem Gelände der Fa. Lieferant erfolgen solle, bis ein anderer Lagerort gefunden worden wäre. Die Lieferung sei dann im April/Mai 2005 auf einem Lagerplatz der Bw erfolgt. Ein Zusammenbau von Einzelteilen, wie von der BP aufgeworfen, sei nicht notwendig gewesen, da die Teile bereits vorgefertigt gewesen wären. Auch die Fa. Lieferant habe über die streitgegenständlichen Wirtschaftsgüter nicht wirtschaftlich verfügen können, da diese bereits in das Eigentum der Bw übergegangen seien. Alleine aus dem Umstand, dass die Wirtschaftsgüter bis 31. Dezember nicht an die Bw ausgeliefert worden seien, könne nicht geschlossen werden, dass die IZP nicht zustünde.

Maßgeblicher Zeitpunkt für die Abgrenzung sei die Aktivierungsfähigkeit, die bei Entstehung von wirtschaftlichem Eigentum eintrete. Das sei der Zeitpunkt, in dem die tatsächliche betriebliche Nutzungsmöglichkeit abstrakt entstehe. (Verweis auf SWK 2004, 110)

Das wirtschaftliche Eigentum als Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise sei in § 24 BAO geregelt. Wirtschaftliches Eigentum bedeute Herrschaft über ein Wirtschaftsgut gleich einem zivilrechtlichen Eigentümer. Die Herrschaft gleich einem Eigentümer übe derjenige aus, der auf Dauer die tatsächliche Herrschaft auszuüben in der Lage und imstande sei, andere von der Verfügungsgewalt und der Nutzung auszuschließen.

Zwischen der Bw und der Fa. Lieferant, L-Ort, sei ordnungsgemäß ein Kaufvertrag zustandegekommen. Bezuglich der Übergabe und daher des Eigentumserwerbes sei hervorzuheben, dass vereinbart worden sei, die Waren vorerst beim Verkäufer in L-Ort zu belassen. Käufer und Verkäufer seien also übereingekommen, dass der bisherige Besitzer/Eigentümer nunmehr die Sachen für den Erwerber innehaben solle. Die Übereignung sei daher mittels Besitzkonstitut erfolgt, einer zivilrechtlich anerkannten Übergabsform. Diese sogenannte Besitzauftragung finde eben ihre Anwendung dort, wo der bisherige Besitzer die Sache aus Gründen wie der Verwahrung vorläufig noch behalten solle. Im ggstdl Fall sei der Detentionsgrund der Bw darin gelegen, dass die Halle, in der die Anlagegüter aufgebaut und verwendet werden sollten, noch nicht fertiggestellt gewesen sei. Die Bw habe daher auf jeden Fall wirtschaftliches Eigentum und sogar zivilrechtliches Eigentum gehabt. Das heißt, die Bw

habe über die Waren verfügen und jeden anderen von ihrem Recht ausschließen können. Die Fa. Lieferant als Verkäufer habe hingegen die Waren nur mehr gelagert und habe über diese nicht mehr verfügen können. Es wäre durchaus möglich gewesen, sich die Waren im Jahr 2004 liefern zu lassen/abzuholen, da sich diese großteils im Lager in L-Ort befunden hätten und nicht – wie fälschlich von der BP unterstellt – zur Gänze in München. Es habe daher eine tatsächliche betriebliche Nutzungsmöglichkeit bestanden, da die Bw jederzeit über die Waren habe verfügen können.

Auch die Literatur – wie *Thunshirn* und *Untiedt* – spräche sich für die Zulassung des Besitzkonstituts aus. Auch bei Sale-and-Lease-back-Geschäften werde beim Leasinggeber die IZP zugelassen, obwohl es gerade hier in der Praxis oft zu Besitzübertragungen ohne körperliche Übergabe komme. (Verweis auf SWK 2005, 79).

Schließlich wäre auch eine IZP zugestanden, wenn man die Waren in ein angemietetes Lager verbracht hätte. Das Vorliegen eines betriebsbereiten Zustandes sei nach einhelliger Meinung für die IZP nicht Voraussetzung. Weshalb sollte es daher schädlich sein, die Waren zur Lagerung beim Verkäufer zu belassen, wenn nicht einmal die Inbetriebnahme gefordert werde.

Beantragt werde, den angefochtenen Bescheid aufzuheben und durch einen neuen zu ersetzen, der den Berufungsgründen, wonach der Bw die IZP in der vollen beantragten Höhe von 25.477 € zustehe, entspreche.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung (KSt-Akt Bl 54ff/2004, mit Beilage zur Begründung), wonach der ggstdl Sachverhalt mit jenem ident sei, der dem VwGH-Erk 9.3.2005, 2002/13/0171 (KSt-Akt Bl 47ff/2004) zugrundeliege. Demgemäß komme es für den Zeitpunkt des Anfallens der Anschaffungskosten eines Wirtschaftsgutes auf die Erlangung der betrieblichen Nutzungsmöglichkeit im Sinne der faktischen Verfügungsmöglichkeit über das Wirtschaftsgut an.

Mit Schreiben vom 24. April 2006 (=Montag=Postaufgabe und daher gemäß § 108 Abs 3 iVm Abs 4 BAO rechtzeitig; KSt-Akt Bl 58ff/2004) wurde gegen die am 23. März 2006 eingelangte Berufungsvorentscheidung der Vorlageantrag gestellt sowie die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt. Die Bw habe nicht nur wirtschaftliches, sondern auch zivilrechtliches Eigentum an den Wirtschaftsgütern erworben. Im VwGH-Erk 9.3.2005, 2002/13/0171 fehle jeglicher Hinweis, weshalb ein Besitzkonstitut zur Erlangung der betrieblichen Nutzungsmöglichkeit iSd faktischen Verfügungsmöglichkeit über ein Wirtschaftsgut für die Gewährung der IZP nicht ausreiche. Zu bedenken sei im ggstdl Fall, dass die Bw bereits über eine Halle (einen

Betriebsstandort) verfügt habe und dort die Wirtschaftsgüter lagern/verwenden hätte können. Dennoch habe man sich aus praktikablen Gründen für die vorliegende Variante entschieden. Die Bw habe die für den Betrieb erworbenen Maschinen zu jeder Zeit nach ihrem Willen betrieblich verwenden können. Die IZP erfordere keine Inbetriebnahme und keinen betriebsbereiten Zustand.

Die betriebliche Nutzungsmöglichkeit ist faktischen Verfügungsmacht werde dadurch begründet, dass man als Eigentümer über ein Wirtschaftsgut so verfügen könne wie man wolle, und zwar lagern, vermieten, verkaufen usw. Auch wenn hier die Wirtschaftsgüter beim Verkäufer verwahrt worden seien, habe die Bw die betriebliche Nutzungsmöglichkeit und den wirtschaftlichen Nutzen gehabt, weil bereits diese Einlagerung eine Verfügung darüber darstelle. Der Verkäufer habe aus den Wirtschaftsgütern selbst keinen wirtschaftlichen Nutzen mehr ziehen können. Auch bei entgeltlicher Einlagerung hätte der Verkäufer keinen Nutzen mehr gezogen, sondern lediglich aus der Dienstleistung der Lagerung.

Ergänzend werde darauf hingewiesen, dass die IZP auch bei Verkauf des prämienbegünstigten Wirtschaftsgutes nach kurzer Zeit und bei Leasinggeschäften zustehe. Die Intention der IZP sei der Anreiz zur Verstärkung der Investitionstätigkeit von österreichischen Betrieben gewesen. Doch genau diesen Sinn wolle man der IZP nehmen, wenn man einem Unternehmer, der alles getan habe, um die Kriterien zu erfüllen, die Prämie nicht gewähre.

Der Referent des UFS stellte der Bw mit Schreiben vom 3. September 2009 zwei Fragen (UFS-Akt BI 32), die von der steuerlichen Vertretung der Bw mit Schreiben vom 28. Oktober 2009 (UFS-Akt BI 39ff; vorab als E-Mail-Anhang übermittelt) beantwortet wurden:

Ad 1 war zunächst nicht klar, ob der Wirtschaftsgut1 mit 27.593,12 € oder 29.560 € aktiviert und in die Beantragung der IZP Eingang gefunden hatte, sowie ob die dem angefochtenen Bescheid zugrundeliegende Kürzung hinsichtlich des Wirtschaftsgut1 mit 27.593,12 € oder 29.560 € vorgenommen worden war.

Dies wurde in der Beantwortung dahingehend aufgeklärt, dass der Wirtschaftsgut1 mit 27.593,12 € aktiviert worden war. Dieser Betrag hatte sich dadurch ergeben, dass vom Rechnungsbetrag iHv 29.560 € fälschlich eine Gutschrift von 1.738,55 € und ein Skonto iHv 228,33 € abgezogen worden war. Diese Gutschrift und Skonto hatten tatsächlich eine andere Rechnung (hinsichtlich des unstrittigen Wirtschaftsgutes WirtschaftsgutUnstr) betroffen, welche auch aktiviert und bei der IZP geltend gemacht worden sei, aber ohne Berücksichtigung der Gutschrift und des Skontos. In Summe ergab sich die Geltendmachung der IZP vom selben Betrag iHv 254.768 €.

Da sämtliche strittigen Wirtschaftsgüter in einer Rechnung bzw einem Lieferschein der Fa. Lieferant an die Bw enthalten sind und deren Gesamtbeträge entweder netto 84.545,12 €

inklusive 27.593,12 € oder netto 86.512 € inklusive 29.560 € ausmachen, wird sowohl im Fall der Stattgabe als auch im Fall der Abweisung der Fehler bei der Gutschriften- und Skonto-verbuchung neutralisiert, wenn man aufgrund der Beantwortung der ersten Frage des Vorhaltes die beantragten und strittigen Werte folgendermaßen gruppiert und adaptiert:

Aufteilung der Gesamtsumme	ursprünglich beantragt	Adaptierung laut Vorhaltsbeantwortung	adaptiert (Quersumme/-saldo)
auf unstrittige WG	170.222,88 €	-1.966,88 €	168.256,00 €
auf strittige WG	84.545,12 €	1.966,88 €	86.512,00 €
Summe/Saldo	254.768,00 €	0,00 €	254.768,00 €

beträgliche Variante für BE	Bemessungsgrundlage	IZP
für den Fall der Abweisung	168.256,00 €	16.825,60 €
für den Fall der Stattgabe	254.768,00 €	25.476,80 €

Die verbleibende Abweichung zur erstinstanzlichen Festsetzung (60 Cent) bzw zur Beantragung (20 Cent) resultiert aus Rundungen auf ganze Euro, wobei – wie noch ausgeführt werden wird – gemäß § 204 Abs 1 BAO nur mehr eine Rundung auf ganze Cent vorgesehen ist.

Ad 2 fragte der Referent des UFS nach Form und Wortlaut des vorgebrachten Besitzkonstitutes und hielt vor: Auch wenn ein Teil der Sachen sich Ende 2004 noch in Deutschland befunden hat, so ist auch auf diese meiner Ansicht nach gemäß § 31 Abs 1 IPR-Gesetz für den Erwerb des zivilrechtlichen Eigentumes das österreichische Recht anwendbar, somit auch der das sogenannte Besitzkonstitut regelnde erste Halbsatz des § 428 ABGB: „*Durch Erklärung wird die Sache übergeben, wenn der Veräußerer auf eine erweisliche Art seinen Willen an den Tag legt, daß er die Sache künftig im Nahmen des Uebernehmers inne habe;*“

Antwort: Der Eigentumserwerb, genauer das Besitzkonstitut, welches in § 428 ABGB seine Regelung habe, bestehe darin, dass vereinbarungsgemäß der bisherige Besitzer ab einem bestimmten Zeitpunkt oder bei Eintritt einer Bedingung zum bloßen Inhaber und Besitzdiener bzw Besitzmittler für den Erwerber werde. Verweis auf Kozioł/Bydlinsky/Bollenberger zu § 428 ABGB, wonach diese Vereinbarung keinen besonderen Publizitätsakt erfordere und auch konkludent erfolgen könne. Meist liege ein konkreter Detentionsgrund vor (zB Miete, Leih, Verwahrung), was aber nicht Voraussetzung sei.

Die Bw habe mit der Fa. Lieferant GmbH damals ordnungsgemäß einen Kaufvertrag über streitgegenständliche Anlagegüter geschlossen. Dieses Rechtsgeschäft sei im Dezember 2004 zustandegekommen. Weiters sei mit 29.12.2004 die Rechnung/der Lieferschein ausgestellt worden. Da die Güter keiner weiteren Bearbeitung bedurft hätten, hätten diese auch bereits direkt an den Unternehmenssitz der Bw ausgeliefert werden können. Aus verschiedenen, bereits ausgeführten Gründen, hauptsächlich zur Einlagerung sei die Bw mit der Fa. Lieferant GmbH übereingekommen, dass mittels Besitzkonstitutes die Waren übergeben würden und bis auf Abruf der Bw beim Verkäufer gelagert würden. Aus diesem Grund finde sich am

Rechnungsbeleg zusätzlich die Bezeichnung Lieferschein.

Ergänzend werde auf UFS 21.7.2008, RV/0379-I/06 verwiesen, worin auf die Übergabe mittels Besitzkonstitut eingegangen werde.

Im streitgegenständlichen Fall sei die Übergabe mittels Besitzkonstitutes aufgrund mündlicher bzw. konkludenter Vereinbarung erfolgt. Hervorgehoben werde der Vermerk Lieferschein auf der Rechnung vom 29.12.2004, woraus sich der Wille der beiden Vertragsparteien ergebe, dass die Ware bereits als übergeben anzusehen sei und nur mehr zur Verwahrung beim Verkäufer bleibe.

In der Ladung für die am 24. Februar 2010 anberaumte mündliche Berufungsverhandlung wurde ersucht, dass die Bw folgende Beweismittel zur mündlichen Verhandlung mitbringe:

- den von der Bw mit der Fa. Lieferant abgeschlossenen Kaufvertrag über die streitgegenständlichen Anschaffungen um 86.512 € bzw gegebenenfalls die Teile des Kaufvertrages, wenn er beispielsweise durch Angebot und Annahme (oder Bestellung und Auftragsbestätigung) abgeschlossen worden sei;
- den Lieferschein oder die Rechnung der Fa. Lieferant im Original, weil in diesen Belegen auf einen Auszug aus den allgemeinen Bedingungen auf der Rückseite verwiesen wird, und bisher nur Fotokopien der Vorderseiten der Belege aktenkundig seien;
- Beleg über Bezahlung (um den Zeitpunkt der Bezahlung erkennen zu können).

In der am 24. Februar 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde (nach der bereits erwähnten Verlängerung der Mängelbehebungsfrist) ergänzt:

Der Geschäftsführer der Bw legte den „Lieferschein-Rechnung“ vom 29.12.2004 im Original vor (doppelseitige Ablichtung davon: UFS-Akt Bl 126) und erklärte, dass der Kauf telefonisch vereinbart worden sei. Vereinbart sei worden, dass die in der Rechnung genannten Wirtschaftsgüter von der Bw gekauft werden. Vereinbart worden sei ferner, dass die Bw jederzeit darüber verfügen könne, diese aber noch so lange von der Verkäuferin gelagert werden sollten, bis die Bw in der Lage sei, sie einzubauen. Die Bw habe die Wirtschaftsgüter aufgrund der Arbeitsbelastung nicht früher abrufen können.

Auf dem Formular finden sich die Geschäftsbedingungen. Auf dem ist ein Eigentumsvorbehalt bis zur vollständigen Bezahlung vermerkt.

Bezahlt wurde 2005.

Der steuerliche Vertreter der Bw verwies darauf, dass zwar nicht das zivilrechtliche Eigentum, wohl aber das wirtschaftliche Eigentum im Jahr 2004 übergegangen sei.

Der Geschäftsführer der Bw gab an, dass der WG1 und das WG5 in München gewesen seien; der Rest in L-Ort.

Der steuerliche Vertreter verwies darauf, dass die Bw jederzeit über die gekauften Waren verfügen hätte können und daher das wirtschaftliche Eigentum übergegangen sei.

Ferner wurde vorgelegt eine Bestätigung der Fa. Lieferant GmbH Filialort vom 23. Februar 2010 (Ablichtung: UFS-Akt Bl 127), wonach die gegenständlichen Waren „in das Eigentum der Fa. bwName übergegangen ist, und jederzeit abhol- und einsatzbereit war. Mündlich mit Herrn bwName besprochen.“

Der Geschäftsführer der Bw erklärte, dass die telefonische Bestellung in der zweiten Dezemberwoche erfolgt sei. Es habe sich um keine Spezialanfertigung gehandelt. In der letzten Dezemberwoche sei die Vereinbarung über die spätere Lieferung mit Herrn VertreterLieferant getroffen worden.

Vereinbart sei worden, dass entweder seitens der Bw abgeholt werde oder die Bw beliefert werde.

Der Vertreter des Finanzamtes verwies darauf, dass offenbar die Fa. Lieferant die Spedition bezahlt habe.

Der steuerliche Vertreter legte dar, dass der Geschäftsführer der Bw die Wirtschaftsgüter 2004 auf einen eigenen LKW laden hätte können, dieses aber nicht gemacht habe.

Der Geschäftsführer der Bw erklärte, dass die Halle in StandortC 2004 bereits vorhanden gewesen sei und weitere Baumaßnahmen zur Inbetriebnahme der Wirtschaftsgüter nicht notwendig gewesen seien.

In StandortD sei 2004 noch keine Halle gewesen. Der Prüfstand sei zunächst in StandortC und dann in StandortD gewesen. Anzahlung sei keine geleistet worden.

Der Vertreter des Finanzamtes bezweifelte, dass der vom Geschäftsführer geschilderte Sachverhalt sich so dargestellt habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Kaufvertrag wurde im Dezember 2004 abgeschlossen. Die Abrechnung des Geschäfts erfolgte mit Lieferschein und Rechnung im Dezember 2004.

Die Fa. Lieferant GmbH, die Verkäuferin der Sachen, hinsichtlich derer die Gewährung der IZP strittig ist, machte in ihren Geschäftsbedingungen einen Eigentumsvorbehalt bis zur Bezahlung geltend.

Die Bw bezahlte den Kaufpreis im Jahr 2005.

Eine bis Ende 2004 erfolgte Erklärung oder sonstige Willensäußerung seitens der Fa. Lieferant GmbH mit dem Inhalt, die streitgegenständlichen Sachen künftig im Namen der Bw innezuhaben, ist nicht ersichtlich. Eine derartige, auf Übertragung des Eigentums an die Bw vor Bezahlung gerichtete Willensäußerung seitens der Fa. Lieferant GmbH, welche zugleich in ihren Geschäftsbedingungen sich das Eigentum an den Sachen bis zur Bezahlung vorbehält, wäre widersprüchlich und ist daher unwahrscheinlich, sodass nicht von einer derartigen Willensäußerung bis Ende 2004 ausgegangen werden kann.

Die streitgegenständlichen Sachen wurden – soweit ist unstrittig – erst im April 2005 Körperlich auf eines der Firmengelände der Bw in Niederösterreich gebracht. (Vgl auch Auftrag von Fa. Lieferant GmbH & Co, München, an Spedition B vom 25. April 2005 + Abrechnung an Fa. Lieferant GmbH, Filialort in Österreich, im BP-Arbeitsbogen).

Zum zivilrechtlichen Eigentum an den streitgegenständlichen Sachen, welches ein Indiz für das – schließlich entscheidende (vgl später) – wirtschaftliche Eigentum sein kann:

§ 31 IPRG lautet: „§ 31. (1) Der Erwerb und der Verlust dinglicher Rechte an Körperlichen Sachen einschließlich des Besitzes sind nach dem Recht des Staates zu beurteilen, in dem sich die Sachen bei Vollendung des dem Erwerb oder Verlust zugrunde liegenden Sachverhalts befinden.“

(2) Die rechtliche Gattung der Sachen und der Inhalt der im Abs. 1 genannten Rechte sind nach dem Recht des Staates zu beurteilen, in dem sich die Sachen befinden.“

Der Erwerb des zivilrechtlichen Eigentumes – eines dinglichen Rechtes – an dem sich in Deutschland befindlichen Teil der streitgegenständlichen, Körperlichen Sachen war nach österreichischem Recht zu beurteilen, weil sie sich bei Vollendung des Kaufvorganges bei der Bw in Niederösterreich befanden.

Vom zivilrechtlichen Eigentum zu unterscheiden ist der Anspruch aufgrund eines Kaufvertrages, dass der Verkäufer eine Sache an den Käufer übereigne, denn ein solcher Anspruch ist nicht dinglich, sondern schuldrechtlich.

Zum Erwerb des zivilrechtlichen Eigentumes sind Titel und Modus (rechtliche Erwerbungsart) erforderlich (vgl Pimmer in Schwimann, Rz 1 zu § 380 ABGB). Im vorliegenden Fall handelt es

sich um Sachen, die schon vor dem Eigentumserwerb durch die Bw einen Eigentümer hatten, sodass ein mittelbarer Erwerb iSd §§ 423ff ABGB vorliegt.

Bezughabend wird im ABGB bestimmt:

„Fünftes Hauptstück.

Von Erwerbung des Eigenthumes durch Uebergabe.

Mittelbare Erwerbung.

§ 423. Sachen, die schon einen Eigentümer haben, werden mittelbar erworben, indem sie auf eine rechtliche Art von dem Eigentümer auf einen Andern übergehen.

[Zur Frage der Relevanz des Eigentumes des Lieferanten der Bw an den Sachen am Ende des Jahres 2004 siehe später.]

Titel derselben.

§ 424. Der Titel der mittelbaren Erwerbung liegt in einem Vertrage; in einer Verfügung auf den Todesfall; in dem richterlichen Aussprache; oder, in der Anordnung des Gesetzes.

Mittelbare Erwerbungsart.

§ 425. Der bloße Titel gibt noch kein Eigenthum. Das Eigenthum und alle dingliche Rechte überhaupt können, außer den in dem Gesetze bestimmten Fällen, nur durch die rechtliche Uebergabe und Uebernahme erworben werden."

Arten der Uebergabe;

- 1) *bey beweglichen Sachen;*
 - a) *körperliche Uebergabe;*

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

- b) *Uebergabe durch Zeichen;*

§ 427. Bey solchen beweglichen Sachen aber, welche ihrer Beschaffenheit nach keine Uebergabe zulassen, wie bey Schuldforderungen, Frachtgütern, bey einem Waarenlager oder einer andern Gesammtsache, gestattet das Gesetz die Uebergabe durch Zeichen; indem der Eigentümer dem Uebernehmer die Urkunden, wodurch das Eigenthum dargethan wird, oder die Werkzeuge übergibt, durch die der Uebernehmer in den Stand gesetzt wird, ausschließend den Besitz der Sache zu ergreifen; oder, indem man mit der Sache ein Merkmahl verbindet, woraus jedermann deutlich erkennen kann, daß die Sache einem Andern überlassen worden ist.

[Eine Übergabe durch Zeichen (Urkunden, Schlüssel) wird seitens der Bw nicht vorgebracht und die streitgegenständlichen Sachen hätten auch nicht die Voraussetzung (Beschaffenheit) iSd § 427 ABGB erfüllt.]

c) durch Erklärung.

§ 428. Durch Erklärung wird die Sache übergeben, wenn der Veräußerer auf eine erweisliche Art seinen Willen an den Tag legt, daß er die Sache künftig im Nahmen des Uebernehmers inne habe; oder, daß der Uebernehmer die Sache, welche er bisher ohne ein dingliches Recht inne hatte, künftig aus einem dinglichen Rechte besitzen solle."

Folge in Rücksicht der übersendeten,

§ 429. In der Regel werden überschickte Sachen erst dann für übergeben gehalten, wenn sie der Uebernehmer erhält; es wäre denn, daß dieser die Ueberschickungsart selbst bestimmt oder genehmigt hätte."

[Da diese Regel nur der Unterscheidung zwischen Eigentumsübergang entweder mit Übergabe an den Transporteur oder mit Erhalt durch den Übernehmer jeweils bei der Erwerbsart der körperlichen Übergabe dient, welche jedenfalls im Jahr 2005 lagen, trägt sie hier nichts zur Lösung bei. Das gleiche gilt für die Regelung des Gefahrüberganges beim Versendungskauf durch Art 8 Nr 20 Abs 1 der 2004 und 2005 anzuwendenden 4. EVHGB.]

Zum Titel:

Die Bw hatte bis Ablauf des Jahres 2004 nur einen Titel zum Eigentumserwerb, der unter der aufschiebenden Bedingung der Bezahlung des Kaufpreises die Übereignung nicht möglich gemacht hätte.

Zum Modus (rechtliche Übergabe und Übernahme iSd § 425 ABGB):

Übergabe und Übernahme der streitgegenständlichen Sachen erfolgten gemäß § 426 iVm § 429 ABGB im April 2005, weil die von der Bw vorgebrachte Übergabe durch Besitzkonstitut (Erklärung im Sinne ersten Falles des § 428 ABGB) am Ende des Jahres 2004 nicht stattgefunden hat.

Anforderungen an eine solche Erklärung, welche – wie bereits festgestellt, im vorliegenden Fall nicht bis Ablauf des Jahres 2004 abgegeben worden ist – wären laut Literatur gewesen:

- *Pimmer in Schwimann, Rz 1 bis 3 zu § 428 ABGB:*
Der Übertragungswille des Veräußerers müsse außer Zweifel stehen; die Erkennbarkeit der sachenrechtlichen Veränderung für Dritte werde nicht verlangt.
Beim Besitzkonstitut (Besitzauftragung, constitutum possessorium) werde der Besitzer zum Inhaber; es sei nicht erforderlich, dass die Erklärung, die Sache nunmehr im Namen des Erwerbers besitzen zu wollen, für Dritte jederzeit erkennbar sei. Die Erklärung könne auch konkludent erfolgen. Die Erklärung müsse den Übertragungswillen außer Zweifel stellen und sowohl die Übertragung des Besitzes als auch die Übernahme der Verwahrungspflicht umfassen. Der Übergeber müsse sich verpflichten, die Sache in seiner Innehabung für den neuen Besitzer zu behalten.

Für das Verbleiben der Sache beim Veräußerer müsse kein besonderer Detentionsgrund vorliegen; gültig sei auch das abstrakte Konstitut, bei dem der Rechtsgrund der Detention im Vertrag nicht zum Ausdruck gelange.

- *Eccher in Koziol/Bydlinski/Bollenberger*, Rz 2 zu § 428 ABGB: Beim Besitzkonstitut werde vereinbarungsgemäß der bisherige Besitzer ab einem bestimmten Zeitpunkt (oder Bedingungseintritt) zum bloßen Inhaber und Besitzdiener bzw. Besitzmittler für den Erwerber. Die Vereinbarung erfordere keinen besonderen Publizitätsakt (mit Verweis auf OGH gegen ältere Rsp) und könne auch konkludent erfolgen: *auf eine erweisliche Art* bedeute *zweifelsfrei*. Meist liege ein konkreter Detentionsgrund (zB Miete, Leih, Verwahrung) vor, dies sei aber nicht Voraussetzung. Verlangt werde nur das Bestehen einer Verwahrungs-pflicht.

Aus dem Blickwinkel dieser Literaturstellen fehlte es (auch) wegen des Eigentumsvorbehaltes am außer Zweifel stehenden Übertragungswillen der Lieferant GmbH, der Bw schon im Jahre 2004, also vor der Bezahlung, Eigentum zu verschaffen. Ein Lieferschein vom 29. Dezember 2004, in welchem auf die Bedingungen auf der Rückseite des Formulares, wo sich der Eigentumsvorbehalt findet, verwiesen wird, drückt keinen derartigen Übertragungswillen aus. Nach dem Wortlaut des § 428 ABGB fehlte es überdies an der 'erweislichen Art'.

Die Vereinbarung, dass die Ware erst später ausgeliefert wird, ist keine Erklärung des bisherigen Eigentümers, die Ware im Namen des Erwerbers zu besitzen.

Die rechtliche Möglichkeit des Besitzkonstitutes und die allfällige Nützlichkeit und allfällige Wirksamkeit einer solchen Erklärung iSd § 428 erster Fall ABGB ersetzt nicht das Erfordernis, dass der Veräußerer eine solche Erklärung tatsächlich abgegeben hat.

Zur Bestätigung seitens der Fa. Lieferant GmbH vom 23. Februar 2010, wonach die Ware (d.h. die streitgegenständlichen Sachen) „*vom 29.12.2004 Beleg.Nr.... lt. Rechnung und Lieferschein in das Eigentum*“ der Bw übergegangen sei und jederzeit abhol- und einsatzbereit gewesen sei und abschließend: „*Mündlich mit Hr. bwName besprochen*“:

Eine solche Bestätigung kann eine bis Ende 2004 erfolgte Willensäußerung mit dem Inhalt, die streitgegenständlichen Sachen künftig im Namen der Bw innezuhaben, nicht rückwirkend ersetzen. Eine solche Bestätigung kann auch nicht den ausdrücklich geltend gemachten Eigentumsvorbehalt rückwirkend außer Kraft setzen. Nach österreichischem Recht tritt der Übergang des zivilrechtlichen Eigentums nur durch die Erfüllung des vom Gesetz vorgegebenen Formalismus ein, was nicht durch eine derartige Bestätigung ersetzt werden kann.

Unstrittig ist bzw. nicht problematisiert wurde im vorliegenden Fall, dass die Fa. Lieferant GmbH (Österreich) Ende des Jahres 2004 bereits zivilrechtliches Eigentum an allen Sachen

erworben hatte. Dieses Thema erweist sich tatsächlich nicht als streitentscheidend, denn im vorliegenden Fall ist zwischen Lieferant und Bw sowohl der Titel erst 2005 vollständig erfüllt worden (Kaufvertrag + Wegfall des Eigentumsvorbehaltes durch Bezahlung) als auch der Modus (Übergabe) erst 2005 erfolgt; überdies bestimmt § 366 Abs 1 Satz 1 UGB (damals noch HGB): „*Veräußert oder verpfändet ein Kaufmann im Betriebe seines Handelsgewerbes eine bewegliche Sache, so wird das Eigentum oder Pfandrecht auch dann erworben, wenn die Sache nicht dem Veräußerer oder Verpfänder gehört, es sei denn, daß der Erwerber beim Erwerb nicht in gutem Glauben ist.*“

Da im vorliegenden Fall bis Ablauf des Jahres 2004 der Modus zum Eigentumserwerb durch die Bw noch nicht vorgelegen ist, obwohl Titel und Modus hierfür notwendig gewesen wären, hat die Bw bis Ablauf des Jahres 2004 noch nicht das zivilrechtliche Eigentum an den streitgegenständlichen Sachen erworben.

Steuerrechtliche Würdigung:

§ 108e Abs 3 EStG 1988 bestimmt bezughabend: „*Der Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern ist die Differenz zwischen deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten ... (hier: des Kalenderjahres 2004) und dem Durchschnitt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Wirtschaftsgüter der letzten drei Wirtschaftsjahre, die vor ... (hier: 1. Jänner 2004) enden.*“

Der Streitpunkt ist aufgrund des Gesetzeswortlautes folglich danach zu entscheiden, ob die streitgegenständlichen Wirtschaftsgüter zu Anschaffungskosten des Jahres 2004 (entspräche der Ansicht der Bw) oder zu Anschaffungskosten des Jahres 2005 (entspräche der Ansicht des Finanzamtes) geführt haben. Aus der in der Folge zitierten Rsp des VwGH ist zu schließen, dass Anschaffungskosten eines bestimmten Zeitraumes gleichbedeutend sind mit einem Anschaffungszeitpunkt (gleichbedeutend: Zeitpunkt der Lieferung, Zeitpunkt des Erwerbes des wirtschaftlichen Eigentumes) in diesem Zeitraum.

Laut VwGH 9.3.2005, 2002/13/0171 ist für den Zeitpunkt des Anfallens der Anschaffungskosten eines Wirtschaftsgutes der Übergang der Preisgefahr unerheblich; vielmehr galt hinsichtlich der gemäß § 10a EStG 1988 idF BGBl 253/1993 und 818/1993 „vor dem 1. April 1994 anfallenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten“: „*Kommt es nach dieser Rechtsprechung für den Zeitpunkt des Anfallens der Anschaffungskosten im Sinne der hier anzuwendenden Rechtsvorschriften auf die Erlangung der betrieblichen Nutzungsmöglichkeit im Sinne der faktischen Verfügungsmöglichkeit über das Wirtschaftsgut an, dann kann es nicht als rechtswidrig erkannt werden, wenn die belangte Behörde eine solche Erlangung der betrieblichen Nutzungsmöglichkeit durch den bloßen Umstand der Verwahrung des*

medizinischen Gerätes für den Beschwerdeführer in einem Lager in Hamburg noch nicht als verwirklicht angesehen hat. Dass das Gerät aber erst im Juni 1994 nach Österreich gelangte, hat der Beschwerdeführer nie in Abrede gestellt.“

Mit letztgenanntem Erkenntnis verwies der VwGH gemäß § 43 Abs 2 Satz 2 VwGG auf das Erkenntnis VwGH 25.2.1997, 97/14/0006, worin ausgeführt wird: „*Die belangte Behörde hat sich zutreffend auf das hg. Erkenntnis vom 8. März 1994, 93/14/0179, gestützt. In diesem Erkenntnis, auf das gemäß § 43 Abs. 2 VwGG hingewiesen wird, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, daß Anschaffungszeitpunkt der Zeitpunkt der Lieferung (Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums) sei, also die Erlangung der betrieblichen Nutzungsmöglichkeit im Sinne der faktischen Verfügungsmöglichkeit über das Wirtschaftsgut. Der Übergang der Preisgefahr sei hingegen für den Zeitpunkt des Erwerbes wirtschaftlichen Eigentums unerheblich. Der Verwaltungsgerichtshof sieht auch aus dem Gesichtswinkel des Beschwerdefalles keinen Grund, von dieser Rechtsprechung abzugehen.*“

In VwGH 8.3.1994, 93/14/0179 wird ausgeführt: „*Im Sinn ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist Anschaffungszeitpunkt der Zeitpunkt der Lieferung (Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums), also die Erlangung der betrieblichen Nutzungsmöglichkeit, und zwar nicht im Sinn der bloß rechtlichen, sondern im Sinn der faktischen Verfügungsmöglichkeit über das Wirtschaftsgut*“ und:

„*Da sich die von den Vertragsparteien getroffene Rechtswahl (Schweizer Recht) bloß auf die schuldrechtlichen Beziehungen aus dem Vertrag bezog, nicht aber auf das Sachenrecht, richtet sich der Eigentumsübergang an der mechanisch fertiggestellten Anlage gemäß § 31 IPrG nach dem Recht des Staates, in dem sich die Sachen bei Vollendung des dem Erwerb oder Verlust zugrundeliegenden Sachverhaltes befand, also nach österreichischem Recht. Der Eigentumserwerb an der körperlichen Sache geschah daher durch Übergabe (§ 426 ABGB), also durch den Einbau der REA in die Betriebsanlage der Beschwerdeführerin anlässlich der mechanischen Fertigstellung. Mit diesem Zeitpunkt erhielt die Beschwerdeführerin aber auch (*) die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Anlage und damit das wirtschaftliche Eigentum. Die belangte Behörde hat keine Feststellungen getroffen, die zur Annahme berechtigten, daß der Verkäufer nach diesem Zeitpunkt überhaupt noch irgendwelche Ansprüche auf die von ihm montierte Anlage erhoben hätte.*

Die Anlage war mit ihrer Montage auch im Sinne ihrer Zweckbestimmung für den Betrieb der Beschwerdeführerin geeignet, handelte es sich doch um eine ‘Demonstrationsanlage’, von der lediglich erhofft wurde, sie werde schließlich die in sie gesetzten weiteren Erwartungen (Anlagenleistung) erfüllen. Für die Betriebsbereitschaft der Anlage im Sinne der Zweckbestimmung genügte daher ihre Eignung zum Probeflug, der auch tatsächlich mit der mechanischen Fertigstellung aufgenommen wurde.“

(*) Somit zieht das zivilrechtliche Eigentum nicht zwingend das wirtschaftliche Eigentum nach sich.

Der Streitfall kann laut VwGH 25.10.2006, 2006/15/0152 auch nicht mit der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz gelöst werden.

In der Regel ist der zivilrechtliche Eigentümer auch der wirtschaftliche Eigentümer; hingegen fallen zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum auseinander, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung ...), auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes (Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache) geltend machen kann (*Ritz*, BAO³, § 24 Tz 3).

Wenn auch das zivilrechtliche Eigentum nicht zwingend das wirtschaftliche Eigentum nach sich zieht, so kann das zivilrechtliche Eigentum doch ein Indiz für das Vorliegen des wirtschaftlichen Eigentumes darstellen. Bei der vorliegenden Konstellation scheint es zwar im Sinne von VwGH 9.3.2005, 2002/13/0171, nicht einmal ein Indiz darzustellen; aber im Sinne von VwGH 26.7.2007, 2007/15/0096 (UFS-Akt Bl 56ff) und insb iSd Rechtssatzes zu diesem Erkenntnis (UFS-Akt Bl 55) war das Eingehen auf die Argumentation mit dem Besitzkonstitut doch geboten. Auch ohne das Vorliegen des Indizes des zivilrechtlichen Eigentumes kann das wirtschaftliche Eigentum – für welches im Übrigen § 24 Abs 1 lit d BAO genaugenommen nur einen von mehreren Fällen darstellt (vgl *Ritz*, BAO³, § 24 Tz 2) – vorliegen; im vorliegenden Fall ist die diesbezügliche Beurteilung aber negativ:

Die maßgebliche Ansicht des VwGH zum wirtschaftlichen Eigentum ergibt sich aus den o.a. Zitaten aus VwGH 9.3.2005, 2002/13/0171 sowie aus den Erkenntnissen, auf die der VwGH darin verwies. Im Ergebnis dasselbe geht aus Anm 26 zu § 6 EStG in *Wiesner/Grabner/Wanke* hervor: Anschaffungszeitpunkt „*ist jener Zeitpunkt, zu dem die Möglichkeit, ein Wirtschaftsgut wirtschaftlich zu beherrschen und den Nutzen aus ihm zu ziehen, übergeht (Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht).*“

Die Anwendung auf den vorliegenden Fall bedeutet:

Die faktische (wirtschaftliche) Verfügungsmacht über die streitgegenständlichen Wirtschaftsgüter durch die Bw trat mit der körperlichen Anlieferung der Wirtschaftsgüter bei der Bw im April 2005 ein. Hierbei ist es unerheblich, wo sonst sich die Wirtschaftsgüter am 31. Dezember 2004 um 24:00 Uhr befunden haben – im Inland oder im Ausland. Entscheidend ist nur, dass sie sich zu diesem Zeitpunkt nicht in der faktischen Verfügungsmacht der Bw befunden haben. Die vorgebrachte Verfügungsmacht der Bw ab Ende Dezember 2004 bestand tatsächlich nur in theoretischen Möglichkeiten:

Wenn die Bw vorbringt, sie hätte sich die Wirtschaftsgüter noch im Jahr 2004 liefern lassen können oder sie hätte sie noch im Jahr 2004 abholen oder in ein selbst angemietetes Lager einlagern können, so ist dies aber nicht tatsächlich geschehen. Für das wirtschaftliche Eigentum und damit die Gewährung der IZP kommt es aber darauf an, was tatsächlich geschehen ist.

vorgebrachte Anlieferung oder Abholung oder Einlagerung in ein von ihr angemietetes Lager die streitgegenständlichen körperlichen Wirtschaftsgüter noch im Jahr 2004 in ihre faktischen Verfügungsmacht gebracht hätte, so hätte das wirtschaftliche Eigentum der Bw daran entstehen können; aber fiktive Geschehensabläufe können nicht zur Gewährung der IZP führen.

Die Bw bringt auch vor, dass wirtschaftliches Eigentum in dem Zeitpunkt eintrete, in dem die tatsächliche betriebliche Nutzungsmöglichkeit abstrakt entstehe (wie auch im Artikel von *Thunshirn/Untiedt*: „Ausgewählte Fragen zur Investitionszuwachsprämie“ im SWK Heft 3/2004 ausgeführt). Hierzu ist klarzustellen: In diesem Sinne mag zwar das wirtschaftliche Eigentum an einem Wirtschaftsgut unabhängig von dessen Betriebsbereitschaft entstehen, jedoch darf „abstrakt“ nicht im Sinne von „fiktiv“ verstanden werden: Genausowenig wie der Anspruch aufgrund eines Kaufvertrages, dass der Verkäufer eine Sache an den Käufer übereigne, bereits das zivilrechtliche Eigentum entstehen lässt (vgl oben), lässt der Anspruch des Käufers an den Verkäufer, dass ihm dieser die faktische Verfügungsmacht an einem Wirtschaftsgut verschaffe, noch nicht das wirtschaftliche Eigentum übergehen.

Zur seitens der Bw vorgebrachten Entscheidung UFS 21.7.2008, RV/0379-I/06 ist anzumerken, dass darin das Vorliegen eines Besitzkonstitutes bejaht, hingegen ein Eigentumsvorbehalt nicht erwähnt wurde. Jener Fall kann schon deshalb nicht auf die Bw übertragen werden.

Zur seitens der Bw vorgebrachten Zulässigkeit von Besitzkonstitut und IZP-Gewährung an den Leasinggeber bei Sale-and-Lease-back-Geschäften (wie auch im Artikel von *Thunshirn/Untiedt*: „Investitionszuwachsprämie bei Teilherstellungs- und –anschaffungskosten“, SWK-Heft 3/2005 ausgeführt) ist anzumerken, dass in dem zitierten Artikel das Besitzkonstitut trotz Verneinung des Überganges des zivilrechtlichen Eigentumes zur Begründung des wirtschaftlichen Eigentumes herangezogen wird. Soweit unter „Besitzkonstitut“ eine Erklärung zum Zwecke des Überganges des zivilrechtlichen Eigentumes iSd ersten Falles des § 428 ABGB verstanden wird, kann es aber bei der gleichzeitigen Nichtübertragung des zivilrechtlichen Eigentumes keine Auswirkung auf das wirtschaftliche Eigentum haben. Soweit freilich in dem zitierten Artikel unter „Besitzkonstitut“ etwas anderes als eine Erklärung iSd ersten Falles des § 428 ABGB verstanden wird, ist dies auf den Fall der Bw genauso nicht anwendbar wie das im Fall der Bw nicht vorliegende Besitzkonstitut iSd § 428 ABGB.

Der strittige Teil der von der Bw für 2004 geltend gemachten Investitionszuwachsprämie steht der Bw somit nicht zu. Der Bw steht die IZP für das Jahr 2004 nur in Höhe von 16.825,60 €, das sind 10% von einem Investitionszuwachs (Bemessungsgrundlage) iHv 168.256,00 €, zu. Dies sind 60 Cent mehr als einerseits auf dem Steuerkonto der Bw am 17. Oktober 2005 verbucht und andererseits nachträglich mit dem angefochtenen Bescheid vom 17. November 2005 festgesetzt. Dieser Bescheid wurde erst nach Berufungserhebung erlassen (unschädlich, siehe oben). Als Abgabenbescheid bedarf er gemäß § 198 Abs 2 BAO der Angabe der Bemessungsgrundlagen, und die IZP ist auf Cent genau festzusetzen, was mit dem abändernden Spruch der vorliegenden Berufungsentscheidung geschieht. Die frühere Rundung von Abgabenbeträgen auf volle Schillingbeträge gemäß § 204 Abs 1 BAO idF BGBl 134/1969 ist mittels BGBl I 59/2001 ersetzt worden durch folgende Regelung ab 2002:
„§ 204. (1) Der festgesetzte Abgabenbetrag oder die Summe der in einem Bescheid festgesetzten Abgabenbeträge ist auf volle Cent abzurunden oder aufzurunden. Hierbei sind Beträge unter 0,5 Cent abzurunden, Beträge ab 0,5 Cent aufzurunden.“

Die Voraussetzungen für die Erlassung des angefochtenen Bescheides sind erfüllt: Der von der Bw am 14. Juni 2005 mit 25.477 € bekanntgegebene, selbstberechnete Betrag der IZP 2004 erweist sich als unrichtig, weil 16.825,60 € richtig sind. Sowohl die amtswegige Erlassung durch das Finanzamt gemäß § 201 Abs 2 Z 1 BAO als auch der Antrag der Bw gemäß § 201 Abs 2 Z 2 BAO sind innerhalb eines Jahres ab 14. Juni 2005 erfolgt, sodass gemäß § 201 BAO eine Festsetzung der IZP 2004 erfolgen kann. Der Zweck von § 108e Abs 5 EStG 1988 iVm § 201 BAO ist die Gewährung der IZP in richtiger Höhe. Es ist daher hier der Rechtsrichtigkeit (Festsetzung der IZP 2004 mit 16.825,60 €) der Vorzug zu geben gegenüber der Gewährung der Prämie in beantragter Höhe. Die Differenz von 8.651,40 € ist nicht geringfügig, sodass die Festsetzung zweckmäßig ist. Billigkeitsüberlegungen (enttäuschte Erwartung der Bw auf Gewährung der Prämie in der vollen beantragten Höhe) wurden weder vorgebracht noch kann diesen der Vorrang eingeräumt werden, weil der Zweck des § 201 BAO in der Durchsetzung der Rechtsrichtigkeit besteht.

Ergeht auch an Finanzamt X zu St.Nr. Y

Wien, am 16. März 2010