



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Kopf und die weiteren Mitglieder MMag. Irene Reinalter, Dr. Reinhold Lexer und Dr. Wolfgang Schwaiger im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn über die Berufung der Bw, vertreten durch WT, vom 31. Mai 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 26. April 2005 betreffend Investitionszuwachsprämie für 2002 nach der am 9. März 2010 in 6021 Innsbruck, Innrain 32, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird (im Umfang der Berufungsvorentscheidung vom 8.1.2008) abgeändert. Die Investitionszuwachsprämie 2002 wird mit Null festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin, nachfolgend Bw abgekürzt, betreibt ein Leasingunternehmen. Die Großbetriebsprüfung führte in ihrem Unternehmen eine Nachschau gemäß § 144 BAO durch. In der über die **Nachschau** verfassten Niederschrift vom 1.3.2005 listeten die Prüfer diverse Wirtschaftsgüter auf, denen sie entgegen der Auffassung der Bw den Charakter prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter unter Angabe einer kurzen Begründung absprach. Beim Wirtschaftsgut "A", einem Kreuzfahrtschiff mit Gesamtanschaffungskosten in Höhe von 7.350.000 € führten die Prüfer als prämienschädlich den "*Anschaffungszeitpunkt (Lieferung) 2003*" an.

Das Finanzamt erließ einen **Bescheid** über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie für 2002 mit 8.649,53 € und verwies begründend auf die Niederschrift über die Nachschau.

Die Bw erhob **Berufung** und beantragte die Ermittlung der Investitionszuwachsprämie unter Berücksichtigung von 80% der Teilherstellungskosten für das Schiff "A". In der nachgereichten Begründung führte die Bw aus:

Entgegen der Auffassung der Betriebsprüfung liege kein Anschaffungs-, sondern ein Herstellungsvorgang vor. Hinsichtlich der Teilherstellungskosten stehe nach den Einkommensteuer-richtlinien die Investitionszuwachsprämie zu. Laut Richtlinien werde die Errichtung von Gegenständen, bei der die Leistung ausschließlich von anderen Unternehmen erbracht werde, als Herstellung gewertet, wenn der Hersteller das wirtschaftliche Risiko während der Bauzeit trage.

Dem Vertrag "xnr" sei zu entnehmen, dass sie (die Bw) am 21.3.2002 als Reeder in den Vertrag eingetreten sei und von Beginn an Risiko getragen habe. Sie sei berechtigt gewesen, während des Schiffsbaus die Bauaufsicht zu führen. Dafür hätte sie entsprechend Kosten und Risiko getragen. Sie sei weiters berechtigt gewesen, gegen Zulieferer Einspruch zu erheben. Das Schiff sei als "Schiff im Bau" im Rotterdamer Schiffsregister eingetragen worden. Sämtliche Materialien seien sofort nach ihrem Einlangen mit der Baunummer des Schiffs gekennzeichnet und von der Werft für den Eigentümer in Besitz und Verwahrung genommen worden. Die Werft habe zur Einhaltung der Spezifikation jeweils ihre Genehmigung einzuholen. Das Schiff und alle mit der Baunummer des Schiffes gekennzeichneten Teile hätten gesondert versichert werden müssen. Dies sei ihr nachzuweisen gewesen.

Von Beginn an habe sie auf den Bau Einfluss genommen. Ihre Ausstattungswünsche seien im Vertragsanhang vermerkt. Die Verfügungsmacht der Werft als Generalunternehmer sei vertraglich eingeschränkt. Alle Teile und Materialien seien durch die Kennzeichnung eindeutig dem Schiff zuordenbar. Bei der Frage der Risikotragung könne daher nicht nur auf die Übergabe nach völliger Fertigstellung abgestellt werden, da diese nur im zivilrechtlichen bzw. gewährleistungsrechtlichen Zusammenhang zu sehen sei. Die Schiffsmotoren seien beispielsweise eigenständige Produkte eines Fremdlieferanten, für die die Werft aber trotzdem die Gewährleistung als Generalunternehmer übernehme.

Ein Schiff bestehe – ähnlich wie ein Flugzeug – aus mehreren Teilen, die auch gesonderte Wirtschaftsgüter darstellen könnten. Dies sei einerseits der gewissermaßen standardisierte Schiffsrumpf mit den wesentlichen Aufbauten und andererseits die den Kundenwünschen entsprechende Ausstattung. Auch in der Bauphase lasse sich dies klar unterscheiden. Wäh-

rend die Herstellung des Rumpfes und der Sektionen am Helling erfolge, werde der Innenausbau nach dem Stapellauf vorgenommen.

Es handle sich daher um eindeutig abgrenzbare Teile im Herstellungsvorgang. Da sie (die Bw) die Bauaufsicht wahrnehmen habe können, könne man von einer Art Abnahme sprechen, auch wenn das Erreichen der vertraglichen Spezifikationen danach noch überprüft und sichergestellt werden müsse und die Werft erst mit der Übergabe des Schiffes von ihrer Verpflichtung zur vertragsgemäßen Herstellung befreit werde.

Weiters sprächen auch die fixierten Zahlungsmodalitäten für die Herstellung. Die Zahlung sei eindeutig nach dem Baufortschritt erfolgt. Mit dem Stapellauf wären somit insgesamt 80% des vereinbarten Preises zu leisten.

Der Stapellauf habe im November 2002 stattgefunden. Die Ablieferung sei im Jahr 2003 erfolgt. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse seien daher die Kosten bis zum Stapellauf des Schiffes, somit 80% der Gesamtherstellungskosten, bei der Ermittlung der Investitionszuwachsprämie zu berücksichtigen.

Das Finanzamt erließ daraufhin eine abweisliche **Berufungsvorentscheidung**. Gleichzeitig änderte es den angefochtenen Bescheid zuungunsten der Bw insoweit ab, als es die Investitionszuwachsprämie für 2002 mit Null festsetzte. Begründend, verwies es auf den Bericht über eine zwischenzeitlich im Unternehmen der Bw stattgefundenen Außenprüfung. Im Prüfungsbericht wird hinsichtlich des Schiffes "A " dem Standpunkt der Bw zusammengefasst entgegengehalten: Die Werft sei (bis zur Übergabe) Eigentümerin des Schiffes. Als solche habe sie das Kosten- und Funktionsrisiko getragen. Vertraglich sei der Bau und die Lieferung des Schiffes vereinbart worden. Der Parteiwille sei daher eindeutig auf die Erstellung bzw. Übernahme einer Gesamtleistung gerichtet gewesen. Dagegen sprächen auch nicht die vereinbarten Teilzahlungen. Denn sie stellten keine tauglichen Kriterien für die Annahme von Teilleistungen dar. Hinsichtlich des verbösernden Teils des Bescheidbegründung führt der Prüfungsbericht zusammengefasst aus: Da die Schotteraufbereitungsanlage für das Werk "s" im Anschaffungszeitpunkt bereits gebraucht gewesen sei, sei das Wirtschaftsgut mit Anschaffungskosten von 1.453.456,68 € nicht prämienbegünstigt. Unter Berücksichtigung dieses Umstandes verbleibe für 2002 keine Investitionszuwachsprämie.

Die Bw brachte in der Folge einen **Vorlageantrag** ein. Dadurch gilt die Berufung wiederum als unerledigt.

In der mündlichen Berufungsverhandlung am 9. März 2010 wiederholten die Parteien des Berufungsverfahrens im Wesentlichen ihr bisheriges Vorbringen und erläuterten es dem Senat. Für die Bw wurde sinngemäß insbesondere Folgendes vorgebracht: Es werde anerkannt,

dass für die Schotteraufbereitungsanlage keine Prämie zustehe. Hinsichtlich des Schiffes "A" werde aber nach wie vor die Auffassung vertreten, es liege ein (teil)begünstigter Herstellungsvorgang vor. Die Initiative zur Herstellung sei zweifellos von ihr bzw vom Reeder ausgegangen. Sie bzw ihr Rechtsvorgänger habe von der Werft zu beachtende Änderungswünsche bekannt geben dürfen und dies auch getan. Sie sei zur Bauaufsicht berechtigt gewesen. Wenn der Vertrag von Lieferung und nicht von Herstellung oder Werkleistung spreche, so sei dies wohl eine terminologische Ungenauigkeit, die auf Übersetzungsprobleme zurückzuführen sei. Entscheidend sei der wirtschaftliche Gehalt der Vereinbarung und seiner Durchführung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die Bw das Schiff "A" angeschafft oder hergestellt hat bzw ob ihr im Jahr 2002 prämienbegünstigte Teilherstellungskosten erwachsen sind.

Gemäß § 108 e Abs. 1 EStG 1988 kann für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern 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.

Abs. 3 des angeführten Paragraphen definiert den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern als 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.

Unter Anschaffen versteht man den entgeltlichen Erwerb eines bereits hergestellten Wirtschaftsguts. Das Wirtschaftsgut wird entgeltlich von einer fremden in die eigene Verfügungsmacht überführt. Werden hingegen nicht Gegenstände von außen erworben, sondern im Unternehmen selbst hergestellt, liegt ein Herstellungsvorgang vor (Gassner/Lahodny-Karner/Urtz in Straube, Kommentar zum HGB, § 203 Rz 19).

Bei einem neu herzustellenden Wirtschaftsgut richtet sich die Abgrenzung der Herstellung von der Anschaffung danach, wer das Risiko trägt. Trägt der Beauftragte das Risiko für die Kosten und die Funktionsfähigkeit, liegt beim Auftraggeber Anschaffung vor. Trägt der Auftraggeber das Risiko, liegt Herstellung vor (Doralt/Mayr, EStG¹³, § 6 Tz. 67; Jakom/Marschner, EStG, 2009, § 4 Rz 102).

Aus nachstehenden Gründen bestehen für den erkennenden Senat nicht die geringsten Zweifel daran, dass die Bw das Schiff "A" nicht im Streitjahr, sondern im darauf folgenden Jahr 2003 angeschafft hat, dass die Werft während des Baus das Kosten- und Funktionsrisiko getragen hat und dass auch das Eigentum am Schiff (und all seinen Bestandteilen) und die Verfügungsmacht über es erst **nach** der völligen Fertigstellung wie vereinbart auf die Bw übergegangen ist, weshalb ein Anschaffungs- und kein Herstellungsvorgang gegeben ist.

- Gemäß Artikel 1 verpflichtete sich die Werft, auf einem ihrer Schiffbauplätze ein Kreuzfahrtschiff für Kreuzfahrten auf der Donau im Standard der "x" zu bauen und zu liefern, wohingegen sich der Reeder verpflichtete, das (fertig gestellte und funktionstüchtige) Schiff abzunehmen (BP-Akt 757).
- Die Vergabe der Baunummer hat nach Artikel 1 lit b nur den Zweck der Kenntlichmachung (BP-Akt 758).
- Die Werft hatte auf ihre Kosten nach Art. 1 lit c des Vertrages Atteste und Bescheinigungen zu besorgen (BP-Akt 759).
- Die Wert hatte das Recht (Art. 1 lit d), Teile des Lieferumfanges auf ihr ausschließliches Risiko an Dritte zu vergeben (BP-Akt 759).
- Dem Reeder, deren Rechtsnachfolger die Bw ist, waren lediglich Bauaufsichtsrechte eingeräumt, für die er das Risiko und die Kosten zu tragen hatte (Art. 2 lit a; BP-Akt 760).
- Die Verantwortlichkeit für den Bau des Schiffes lag (allein) bei der Werft (Art. 2 lit b letzter Absatz, BP-Akt 761).
- Die Werft war verpflichtet, das Schiff nach Durchführung bestimmter Erprobungen termingerecht abzuliefern (Art 4, letzter Absatz, BP-Akt 765).
- Die Werft war verpflichtet, das fertig gestellte Schiff spätestens am 1.3.2003 an den Reeder abzuliefern. Den Reeder traf eine korrespondierende Abnahme Verpflichtung (Art. 5, BP-Akt 766).
- Bei Verletzung der Pflicht zur termingerechten Ablieferung des funktionstüchtigen Schiffes traf die Wert für jeden Tag Verzögerung die Verpflichtung zur Bezahlung einer Konventionalstrafe in Höhe von 10.000 € (Art 5 lit b).
- Als Kaufpreis für das fertig gestellte Schiff war ein Pauschalfestpreis von 7.350.000 € vereinbart. Teilzahlungen in Höhe eines bestimmten Prozentsatzes des Gesamtkaufpreises waren bei Vertragsunterzeichnung, zwei Wochen danach, bei Eintreffen von 50% des Stahls auf der Wert, bei Herstellen von 50% der Sektionen am Helling, beim Stapellauf

bzw bei Ablieferung des Schiffes zu leisten, wobei die Werft in Höhe der jeweiligen Rate eine Bankgarantie einer niederländischen Bank beizubringen hatte (BP-Akt 768).

- Das Schiff und alle im Bau befindlichen Teile standen vereinbarungsgemäß im Eigentum der Werft bzw der für sie bürgenden Bank und nicht der Bw. Ungeachtet dessen traf die Werft die Verpflichtung, das Schiff fertigzustellen und an den Reeder zu liefern. Mit der Übergabe des Schiffes an den Reeder ging die Verantwortlichkeit der Werft für die Sicherheit und den Zustand des Schiffes auf den Reeder über (Art. 7, BP-Akt 770).
- Bis zur Ablieferung des Schiffes hatte es die Werft auf ihre Kosten gegen alle üblichen Risiken zu versichern (Art. 8, BP-Akt 772).
- Erst mit der Ablieferung des Schiffes wurde die Werft von allen Verpflichtungen – ausgenommen jene der Gewährleistung – frei (Art. 11, BP-Akt 775).
- Mit Schreiben vom 21.3.2002 erklärte die Bw verbindlich ihren Eintritt in alle Rechte und Pflichten des Reeders, welche im Kaufvertrag vereinbart worden sind. Die Vereinbarung, in welche der Bw als Nachfolgerin des Reeders eingetreten ist, wird im Schreiben vom 21.3.2002 nicht weniger als dreizehn mal als Kaufvertrag bezeichnet (BP-Akt 789). Der Vertreter der Bw räumte in der mündlichen Berufungsverhandlung ein, dass dies nicht gerade für seinen Standpunkt spreche.
- Im Beilbrief (Baubescheinigung der Werft) vom 17.3.2003 erklärte die Werft, dass sie das Kreuzfahrtschiff "A" gebaut hat (BP-Akt 747).
- Im Internet (www.kreuzfahrten.de und www.lueftner-cruises.com) wird für das Schiff "A" das Baujahr 2003 ausgewiesen
- Im Übernahmeprotokoll vom 17.3.2003 (PROTOCOL OF DELIVERY AND ACCEPTANCE) wird von den Vertragsparteien die Ablieferung bzw Übernahme des Schiffs bestätigt; frühere Teilabnahmen bzw –übernahmen gab es nicht (BP-Akt 748).
- In der Anmeldung zur Neueintragung in das Binnenschiffregister des Amtsgerichtes Regensburg gibt die Bw als Rechtsgrund für den Eigentumserwerb eidesstattlich den gleichzeitig auch vorgelegten Kaufvertrag an (BP-Akt 750).

An diesen Feststellungen und Beurteilungen vermag auch das Berufungsvorbringen nichts zu ändern. Im hält der Senat Folgendes entgegen:

- Es wird wohl zutreffen, dass von der Bw bzw dem Reeder als ihrem Rechtsvorgänger die Initiative zum Bau des Schiffes ausgegangen ist. Dies liegt aber vor allem am Auftragsumfang und nicht an der Art der Durchführung bzw daran, in wessen Betrieb das Wirtschaftsgut gebaut wurde. Denn unabhängig davon, ob ein Schiff hergestellt oder ange-

schaft wird, ist es unvorstellbar, dass die Werft mit dem Bau ohne konkret geäußertes und abgesichertes Abnehmerinteresse beginnt. Andererseits setzt praktische jede Anschaffung einen Herstellungsvorgang (im umgangssprachlichen Sinn) voraus. Als Unterscheidungsmerkmal ist sohin die Initiative - jedenfalls im Berufungsfall - untauglich. Im Übrigen gewichten auch die (für den UFS ohnedies unverbindlichen) EStR die Herstellungsinitiative im Verhältnis zum Herstellungsrisiko als nachrangig (EStR Rz 630).

- Weiters mag es zutreffen, dass gewisse Kriterien auf einen Herstellungsvorgang deuten. Vor allem das Recht des Reeders auf bestimmte Spezifikationen bringt zum Ausdruck, dass er bzw die Bw als dessen Rechtsnachfolgerin auf den Bau des Schiffes Einfluss nehmen konnte. Diese Möglichkeiten waren aber äußerst eingeschränkt. Denn zunächst war jedenfalls der Bau eines Standardschiffes vereinbart. Davon abweichend verpflichtete sich der Reeder bzw die Bw sich zu bemühen, Änderungen auf ein Minimum zu beschränken (Art. 3 lit. a 3. Absatz). Schließlich waren änderungsbedingte Preissteigerungen vom Reeder zu bezahlen. Der Senat schließt sich daher der von der Amtspartei in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgebrachten Meinung an, die Möglichkeiten der Einflussnahme seien vergleichbar mit den beim Erwerb eines Autos äußerbaren Sonderwünschen. Auch sie führen nicht dazu, aus einem Anschaffungs- einen Herstellungsvorgang zu machen.
- Gleiches gilt für das dem Reeder in Art. 2 lit. b eingeräumte Recht, den von der Werft benannten Zulieferern andere vorzuziehen. Denn dem dem Reeder eingeräumten Wahlrecht ist ein Vorschlagsrecht der allein verhandlungsbefugten Werft vorgelagert. Das Wahlrecht des Reeders wird im Vertrag auch als bloßer Wunsch bezeichnet. Das Vorschlagsrecht kann nur im Wechselspiel mit der Werft geltend gemacht werden. Vor allem aber hat der Reeder allfällige Mehrkosten zu tragen.
- Der Senat stimmt dem Vertreter der Bw zu, dass es nicht auf die Bezeichnung eines Vorganges in einem Vertrag, sondern auf seinen wahren wirtschaftlichen Gehalt ankommt. Entgegen der Meinung des Vertreters der Bw vermag der Senat jedoch keinen Widerspruch zwischen dem klaren und eindeutigen Wortlaut des Vertrages und seinem wirtschaftlichen Gehalt zu erblicken. Dies umso mehr, als auch die Bw selbst in ihrem Schreiben vom 21.3.2002 das maßgebliche Vertragswerk mehrfach als Kaufvertrag bezeichnet hat. Von sprachlichen Ungenauigkeiten oder Übersetzungsfehlern kann schließlich angesichts des Vertragsvolumens und auch deshalb keine Rede sein, da die Werft auch in anderen Fällen Verträge mit im wesentlichen gleichen Inhalt abgeschlossen hat (vgl. UFS 27.10.2008, RV/0276-I/08).
- Der Senat räumt der Bw ein, dass der Zahlungsplan nicht gravierend vom Herstellungsplan abweichen dürfte. Ungeachtet dessen ist der Großbetriebsprüfung zuzustimmen,

dass die für die Teilzahlung vereinbarten maßgeblichen Kriterien sich grundsätzlich nicht dafür eignen, abgrenzbare Teilleistungen zu umschreiben. Im Übrigen musste auch der Vertreter der Bw in der mündlichen Berufungsverhandlung einräumen, dass keine Teilabnahmen vereinbart waren und solche auch nicht stattgefunden haben.

- Die Frage, wie das im Bau befindliche Schiff bilanziert worden ist, ist ohne Bedeutung. Streitentscheidend ist, ob ein Anschaffungs- oder Herstellungsvorgang vorliegt.
- Das in Artikel 8 dem Reeder eingeräumte Recht, den Bau des Schiffs beaufsichtigen zu lassen, macht im Hinblick auf seine bei vertragskonformer Fertigstellung vorgesehenen Übernahmeverpflichtung Sinn, ändert aber nichts daran, dass das Kosten- und Funktionsrisiko allein bei der Werft lag, die auch bis zur Lieferung Eigentümerin des in Bau befindlichen Schiffes war.
- Die Bw wies in ihrem Schriftsatz vom 23.2.2005 darauf hin, dass sämtliche Materialien nach ihrem Einlangen sofort mit der Baunummer des Schiffs gekennzeichnet werden und von der Werft "für die Bank in Besetz und Verwahrung genommen" worden sind. Die Bw wird auf Art. 7 lit b des Vertrages und dessen Präambel verwiesen (BP-Akt 756, 770). Die Bw ist Rechtsnachfolgerin des Reeders, sie ist nicht die bürgende Bank, was der Vertreter der Bw in der mündlichen Berufungsverhandlung bestätigt hat.
- Im Übrigen wird auf die detaillierten Ausführungen in den Prüfungsberichten sowie auf die Berufungsvorentscheidung verwiesen.

Im Gegensatz zu einem Herstellungsvorgang, der sich notwendigerweise über einen Zeitraum erstreckt, stellt die Anschaffung eines Wirtschaftsguts einen zeitpunktbezogenen Vorgang dar. Unter Anschaffung wird die Zuführung eines Wirtschaftsguts in das Betriebsvermögen verstanden.

Anschaffungszeitpunkt ist der Zeitpunkt der Lieferung (Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums), also der Erlangung der betrieblichen Nutzungsmöglichkeit im Sinne der faktischen Verfügungsmöglichkeit über das Wirtschaftsgut (VwGH 8.3.1994, 93/14/0179; UFS 27.10.2008, RV/0276-I/08). 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 (VwGH 26.7.2007, 2007/15/0096 bzw. 25.2.1997, 97/14/0006 und die dort zitierte Vorjudikatur).

Aus den bereits angeführten Gründen ist das Schiff "A" erst im März 2003 in die tatsächliche Verfügungsmacht der Bw. gelangt. Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen. Die

nicht bekämpfte Verböserung durch die Berufungsvorentscheidung vom 8.1.2008 war zu bestätigen.

Feldkirch, am 11. März 2010