



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 9

GZ. RV/2264-W/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, in W, vertreten durch MM-Trust Wirtschaftstreuhand-Steuerberatungs GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1030 Wien, Landstrasser Hauptstraße 143, vom 9. Juni 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 11. Mai 2006 betreffend die Festsetzung der Investitionzuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 2004 entschieden:

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend die Festsetzung der Investitionzuwachsprämie wird abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) betreibt im Rahmen eines Taxiunternehmens den Lastfuhrwerksverkehr.

In einer Beilage zur Einkommensteuererklärung 2004 machte er eine Investitionzuwachsprämie geltend.

Das Finanzamt gewährte den erklärten Betrag und schrieb diesen auf dem Abgabenkonto gut.

In der Folge wurde eine abgabenbehördliche Nachschau zur Überprüfung der Investitionzuwachsprämie 2004 durchgeführt. Die Prüferin stellte fest, dass die Anschaffung des Toyota Avensis aus den Neuzugängen auszuscheiden sei, da die körperliche Übernahme

erst am 24. Jänner 2005 erfolgt sei. Die zu gewährende Investitionszuwachsprämie sei daher geringer und ergebe sich daraus eine Nachforderung.

Das Finanzamt nahm das Verfahren betreffend die Investitionszuwachsprämie wieder auf. Dies erfolgte in der Form, dass im Formular E 208 im Vordruck „Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung folgender Prämie“ und „Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988“ angekreuzt war und für das Wirtschaftsjahr/Kalenderjahr „2004“ ausgefüllt war. In diesem Formular wurden auch die Höhe der Investitionszuwachsprämie und die sich daraus ergebende Nachzahlung ausgewiesen.

Gegen diesen Bescheid wurde Berufung eingebracht. Der Bw führte darin aus, dass es für die Beurteilung des Zeitpunktes der Anschaffung auf den Übergang der tatsächlichen Nutzungsmöglichkeit ankomme. Das Fahrzeug sei im Dezember 2004 bezahlt worden, die Eintragung des Eigentums am Typenschein sei ebenfalls im Dezember 2004 erfolgt. Das Fahrzeug habe sich an diesem Tag auch im Zustand objektiver Betriebsbereitschaft befunden. Da der Bw aber zu diesem Zeitpunkt keinen Fahrer gehabt habe, habe er sich dazu entschlossen, das Fahrzeug nicht sofort anzumelden. Die Übernahmeverfügung vom 24.1.2005 sei für den Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht in keiner Weise relevant, da der Bw im Rahmen seiner wirtschaftlichen Verfügungsmacht das Fahrzeug bereits im Dezember 2004 hätte übernehmen können. Es sei auch nicht Bedingung für die Anschaffung des Wirtschaftsgutes, dass das Fahrzeug tatsächlich in Nutzung genommen werde, da im Jahr der Investitionszuwachsprämie noch nicht mit der Abschreibung begonnen werden müsse. Es werde daher beantragt, den bekämpften Bescheid aufzuheben und die Investitionszuwachsprämie wie beantragt festzusetzen.

Das Finanzamt entschied über die Berufung mit abweisender Berufungsverentscheidung.

Der Bw beantragte die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. § 108e Abs. 3 EStG 1988 enthalte die Regelung, dass auch die Teilanschaffungskosten eines Anlagegutes, dessen Anschaffung sich über mehrere Jahre erstrecke, prämienbegünstigt seien. Das Vorliegen eines betriebsbereiten Zustandes könne im Sinn der gesetzlichen Regelung daher nicht Voraussetzung für die Prämienbegünstigung sein, da auch Teilbeträge umfasst seien. Über mehrere Jahre angeschaffte Teilwirtschaftsgüter, sie sich auch nicht im Zustand der betrieblichen Nutzungsmöglichkeit oder in betriebsbereitem Zustand befänden, seien auch prämienbegünstigt. Eine verfassungskonforme Interpretation dieser Bestimmung könne nur ergeben, dass die Anschaffung eines bereits betriebsbereiten Wirtschaftsgutes nicht schlechter gestellt sein könne als die Anschaffung eines (notwendigerweise nicht betriebsbereiten) Wirtschaftsgutes über mehrere Jahre. Diese beiden

Sachverhalte müssten zumindest nach gleichen Maßstäben behandelt werden, denn die Ungleichbehandlung eines bereits fertigen Wirtschaftsgutes fände weder im Gesetz noch im Tatsächlichen eine sachliche Rechtfertigung.

Mit der Übergabe der Fahrzeugpapiere und damit der Lieferung des Gegenstandes am 28.12.2004 sei die unbeschränkte Verfügungsmacht erworben worden. In keiner Literaturstelle oder gerichtlichem Erkenntnis fände sich ein Hinweis darauf, dass der Begriff der Verfügungsmacht durch den Begriff „Existenz des Wirtschaftsgutes in der Form, zu der es dem Betriebszweck zu dienen imstande ist“ definiert werden könne. Der von der Behörde geforderte „betriebsbereite Zustand“ werde daher weder vom Gesetz noch von den Einkommensteuerrichtlinien gefordert. Es werde daher die Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie des Jahres 2004 im beantragten Ausmaß beantragt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Unabhängige Finanzsenat ist bei seiner Entscheidung von folgendem Sachverhalt ausgegangen:

Das Finanzamt hat nach Einlangen der Erklärung betreffend die Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie die beantragte Prämie im erklärten Ausmaß gewährt und auf dem Abgabekonto gutgeschrieben.

Nach Überprüfung der Anspruchsvoraussetzungen im Zuge einer Nachschau stellte das Finanzamt fest, dass in den Anschaffungs- und Herstellungskosten prämiengünstiger Wirtschaftsgüter des Kalenderjahres 2004 die Anschaffungskosten des Toyota Avensis enthalten waren.

Der Kaufvertrag über dieses Fahrzeug war mit 13.12.2004 unterfertigt. Als Liefertermin war am Kaufvertrag der 22.12.2004 angegeben, wobei dem Verkäufer eingeräumt war, den Liefertermin ohne in Verzug zu geraten um zwei Wochen zu überschreiten.

Der Typenschein war vom Fahrzeughändler mit 28.12.2004 datiert. Auf der Rechnung des Toyota Avensis war als Rechnungs- und Lieferdatum der 28.12.2004 angegeben. Die Übernahmebestätigung am Ende der Rechnung führte als Datum der Übernahme den 24.1.2005 an. Das Fahrzeug befand sich bis zum 24. Jänner 2005 beim Fahrzeughändler.

Laut Versicherungspolizze begann der Kfz-Haftpflichtversicherungsvertrag am 24.1.2005.

Die Rechnung des Taxiausstatters A über diverse für den Taxibetrieb nötige Zusatzeinrichtungen war vom 24.1.2005 und enthielt den Stempelaufdruck „Bezahlt

24. Jän. 2005 durch Kassa“. Handschriftlich war auf dieser Rechnung vermerkt: „Eichung am 31.1.2005“.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus dem Akteninhalt sowie dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung.

Rechtliche Würdigung:

Festsetzung der Investitionszuwachsprämie:

Gemäß § 108e Abs. 1 EStG 1988 kann für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern eine Investitionszuwachsprämie von 10 Prozent geltend gemacht werden. Voraussetzung ist, dass die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8 EStG 1988) abgesetzt werden.

Bei der Investitionszuwachsprämie handelt es sich um eine steuerliche Prämienförderung für die Mehrung von Investitionen im Verhältnis zur Vergangenheit. Ziel dieser Förderung ist und war es, aus konjunkturellen Gründen in den Jahren 2002 und 2003 sowie für das weitere Jahr 2004, die Investitionstätigkeit der österreichischen Wirtschaft anzukurbeln. Der Investitionszuwachs ermittelt sich aus dem Kreis gesetzlich umschriebener, ungebrauchter, körperlicher Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens, somit Wirtschaftsgüter, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Wege einer AfA abgesetzt werden.

Im § 108e leg. cit. ist nicht explizit geregelt, ob der Anschaffungszeitpunkt für die Zurechnung der Prämie im Jahr der Anschaffung entscheidend ist. Bei teleologischer Interpretation des § 108e Abs. 1 leg. cit. ist jedoch davon auszugehen, dass der Anschaffungszeitpunkt sehr wohl ausschlaggebend ist: Wenn im 2. Satz des § 108e Abs. 1 leg. cit. als Voraussetzung für die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie ausgeführt wird, dass die Aufwendungen für die Anschaffung im Weg der Absetzung für Abnutzung abgesetzt werden, so wird hinsichtlich des Beginns der Absetzung für Abnutzung und des Anfalls der Investitionszuwachsprämie eine analoge Regelung schlüssig sein. Wie in § 7 Abs. 3 leg. cit. zur Anlagenkartei ausgeführt, ist u. a. darin der Anschaffungstag anzuführen. Auch der Investitionsfreibetrag gemäß § 10 Abs. 7 leg. cit. kann nur im Jahr der Anschaffung geltend gemacht werden. Daraus kann abgeleitet werden, dass auch für die Gewährung der Investitionszuwachsprämie der Zeitpunkt der Anschaffung entscheidungswesentlich ist.

Die Berücksichtigung der Anschaffungskosten für den Toyota Avensis bei der Bemessung der Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2004 wäre folglich nur möglich, wenn das Fahrzeug

bereits im Jahr 2004 angeschafft worden wäre. Für den vorliegenden Fall ist daher die Frage zu beantworten, wann der Toyota Avensis angeschafft wurde.

Wie sich aus der bisherigen Judikatur und der betreffenden Literatur ergibt, ist für die Anschaffung nicht wesentlich, ob das Wirtschaftsgut überhaupt in Verwendung genommen wird (VwGH 3.5.1983, 82/14/0254). Ebenso nicht maßgeblich sind zivilrechtliche Bestimmungen wie Übergang der Preisgefahr, Beginn der Gewährleistungsfrist u. a. Dies ergibt sich unter anderem aus der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 25.2.1997, 97/14/0006; VwGH 8.3.1994, 93/14/0179; VwGH 11.3.1992, 90/13/0230; VwGH 12.6.1991, 90/13/0028).

Der Verwaltungsgerichtshof geht in seinem Erkenntnis (VwGH 8.3.1994, 93/14/0179) – im gegenständlichen Fall hatte der Verwaltungsgerichtshof den Anschaffungszeitpunkt einer als Demonstrationsanlage gelieferten und montierten Rauchgasentschwefelungsanlage zu beurteilen – davon aus, dass die mechanische Fertigstellung der Anlage durch den Einbau im Betrieb erfolgt sei. Wenn der Verwaltungsgerichtshof dabei wörtlich ausführt „dass die Anlage mit ihrer Montage auch im Sinne ihrer Zweckbestimmung geeignet war.....“, so stellt dieser dabei offenkundig auf eine mögliche betriebliche Nutzung bzw. auf den bedungenen Gebrauch der Sache ab. Darüber hinaus brachte das Höchstgericht in dem zitierten Erkenntnis zum Ausdruck, dass für die „Betriebsbereitschaft der Anlage im Sinne der Zweckbestimmung, ihre Eignung zum Probetrieb“ – es handelte sich um eine Demonstrationsanlage – „genügte“. Damit stellte der Verwaltungsgerichtshof klar, dass der Anschaffungszeitpunkt mit dem Zeitpunkt der Betriebsbereitschaft des Wirtschaftsgutes einhergeht. Der Verwaltungsgerichtshof bekräftigte seine diesbezügliche Rechtsansicht in einem weiteren Erkenntnis (VwGH 25.2.1997, 97/14/0006) und verwies darin ausdrücklich auf seine Ausführungen im Erkenntnis betreffend die Demonstrationsanlage.

Bei dem Begriff „Anschaffung“ handelt es sich um einen steuereigenen Wirtschaftsbegriff (VwGH 8.10.1985, 85/14/0091; VwGH 12.6.1991, 90/13/0028). Anschaffung setzt voraus, dass das Wirtschaftsgut in den Betrieb aufgenommen wurde, auch wenn es auf die Inbetriebnahme nicht ankommt. Von einer Aufnahme in den Betrieb kann aber erst die Rede sein, wenn der Betrieb über jenes Anlagegut verfügt, auf dessen Anschaffung es – dem Betriebszweck entsprechend – ankommt. Es entscheidet die betriebliche Nutzungsmöglichkeit, und zwar die tatsächliche und nicht die rechtliche Verfügungsmöglichkeit (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Teil I, § 6, Rz 68). Anschaffungszeitpunkt ist daher jener Zeitpunkt, ab dem die Möglichkeit zur tatsächlichen betrieblichen Nutzung besteht.

Selbst dann, wenn die Lieferung eines Wirtschaftsgutes im Rahmen eines Verpflichtungsgeschäftes rechtsverbindlich vereinbart und das Verpflichtungsgeschäft vom

Käufer durch Bezahlung des vereinbarten Entgeltes bereits erfüllt ist, liegt ein Anschaffungsvorgang hinsichtlich des Wirtschaftsgutes noch nicht vor, weil es dazu erst der Vertragserfüllung durch den Verkäufer bedarf (VwGH 11.3.1992, 90/13/0230). Ein beim Händler verwahrtes, wenn auch bezahltes Wirtschaftsgut, das vom Verkäufer noch nicht an den Käufer übergeben wurde, gilt nicht als angeschafft. Der steuereigene Begriff der „Anschaffung“ setzt nämlich die Erlangung der betrieblichen Nutzungsmöglichkeit nicht im Sinne einer bloß rechtlichen, sondern der faktischen Verfügungsmöglichkeit über das betroffene Wirtschaftsgut voraus. Die faktische Verfügungsmöglichkeit ist dann gegeben, wenn die Möglichkeit besteht, das Wirtschaftsgut dem Betriebszweck entsprechend betrieblich zu nutzen.

Auf Grund der dargelegten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gelangt der Unabhängige Finanzsenat daher hinsichtlich der streitgegenständlichen Rechtsfrage des Anschaffungszeitpunktes für den Toyota Avensis zur Rechtsansicht, dass das Fahrzeug erst mit der Übergabe am 24.1.2005 angeschafft worden war, weil erst zu diesem Zeitpunkt der Kaufvertrag von der Verkäuferseite erfüllt worden war und daher erst ab diesem Zeitpunkt das Fahrzeug für den Fahrbetrieb genutzt werden konnte. Im Jahr 2004 war damit eine prämienbegünstigte Anschaffung noch nicht gegeben.

Der Bw bringt vor, dass aufgrund der Prämienbegünstigung auch für Teilanschaffungs- oder Teilherstellungskosten hinsichtlich des Anschaffungszeitpunktes nicht auf die betriebliche Nutzungsmöglichkeit eines Wirtschaftsgutes abgestellt werden dürfe, weil bei einem teilangeschafften oder einem teilhergestellten Wirtschaftsgut auch noch keine Nutzungsmöglichkeit gegeben sei.

Der Gesetzestext bezieht hinsichtlich der Teilanschaffungs- oder Teilherstellungskosten nur die „**zu aktivierenden** Teilbeträge der Anschaffungs- oder Herstellungskosten“ in die Berechnung des Investitionszuwachses ein. Teilanschaffungskosten sind jedoch nur dann zu aktivieren, wenn es sich um abgrenzbare Teilleistungen handelt, also um Teilleistungen, die im Rahmen der Gesamtleistung einen eigenen Wert haben und an denen wirtschaftliches Eigentum entstehen kann. Voraussetzung für die Aktivierung ist die Verkehrsfähigkeit, welche gegeben ist, sobald der Steuerpflichtige aus der Sache einen wirtschaftlichen Nutzen ziehen kann. Solche erbrachten Teilleistungen bewirken einen eigenen Anspruch auf Vergütung unabhängig der Erbringung weiterer Teilleistungen. Der Fakturierung kommt dabei für die Aktivierung keine ausschlaggebende Bedeutung zu (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Bd. I, § 6, Tz. 38-40), sondern der Tatsache, dass diese abgrenzbare Teilleistung bereits an den Auftraggeber erbracht wurde. Nur solche erbrachte Teilleistungen sind abgrenzbare Teilleistungen, die zu aktivieren sind.

Erfolgt die Herstellung eines Wirtschaftsgutes außer Haus, so ist für den Anschaffungszeitpunkt ebenfalls das wirtschaftliche Eigentum maßgeblich. Voraussetzung für das wirtschaftliche Eigentum an einer Teilherstellung ist die Verkehrsfähigkeit, welche gegeben ist, sobald der Steuerpflichtige aus der Sache einen wirtschaftlichen Nutzen ziehen kann. In der Regel wird das wirtschaftliche Eigentum der hergestellten Sachen mit der Übergabe an den Auftraggeber übertragen (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Teil I und II §§ 1-20, 2. Auflage, § 10, Tz 11). Erst zu diesem Zeitpunkt erfolgt die Aktivierung.

Auf Grund der Formulierung des Gesetzes, dass nur die **zu aktivierenden** Teilbeträge der Anschaffungs- oder Herstellungskosten in die Berechnung des Investitionszuwachses einzubeziehen sind, wird deutlich, dass in allen im § 108e EStG angeführten Fällen der Ermittlung des Investitionszuwachses und der daraus ermittelten Prämienbegünstigung letztlich der Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums und damit die Erfüllung des Verpflichtungsgeschäftes, die zur Aufnahme der Lieferung oder Leistung in den Betrieb des Begünstigungswerbers und damit zu dessen Nutzungsmöglichkeit führt, ausschlaggebend ist. Eine Ungleichbehandlung gleicher Sachverhalte ist damit nicht gegeben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 20. Jänner 2010