



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 3

GZ. RV/2690-W/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 12. Oktober 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 26. September 2006 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für 2004 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Investitionszuwachsprämie gemäß §108e EStG 1988 für 2004 beträgt € 121.162,00.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Investitionszuwachsprämie für 2004 sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Mit Beilage zur Körperschaftsteuererklärung für 2004/05 beantragte die Berufungswerberin (in der Folge mit Bw. abgekürzt) eine Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für 2004 in Höhe von € 121.162,00. Die Ermittlung der Investitionszuwachsprämie und die dieser zu Grunde liegenden Bemessungsgrundlagen wurden wie folgt aufgeschlüsselt:

Ermittlung des Durchschnitts an Anschaffungs- oder Herstellungskosten prämiengünstiger Wirtschaftsgüter

Vergleichszeitraum	2001	2002	2003	Durchschnitt
Anschaffungs- oder Herstellungskosten	483.090,00	2.243.977,00	1.227.934,00	Betrag A: 1.318.334,00

Ermittlung des Investitionszuwachses (Betrag C)

Anschaffungs- oder Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter des Kalenderjahres 2004	Betrag B: 2,529.951,00
Abzüglich Betrag A	- 1,318.334,00
Daraus resultierender Zuwachs	Betrag C: 1,211.617,00

Ermittlung eines allfälligen Kürzungsbetrages (Betrag D)

Anschaffungs- oder Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter des Kalenderjahres 2004 (Betrag B)	2,529.951,00
Abzüglich Investitionszuwachs (Betrag C)	- 1,211.617,00
Daraus resultiert ein Kürzungsbetrag von	Betrag D: 0,00

Ermittlung der Bemessungsgrundlage (Betrag E)

Investitionszuwachs (Betrag C)	1,211.617,00
Abzüglich Kürzungsbetrag (betrag D)	- 0,00
Bemessungsgrundlage	Betrag E: 1,211.617,00

Für ein Regelwirtschaftsjahr (1.1.bis 31.12.2004)

Bemessungsgrundlage des Kalenderjahres 2004	Betrag E 1,211.617,00	X 10 %	Betrag F: 121.162,00
---	-----------------------	--------	----------------------

Mit Schreiben vom 21. April 2006 übermittelte die Bw. unter dem Betreff "Unterlagen für die Investitionszuwachsprämie 2004" die angeforderten Anlagenzugänge für 10-12/2004 sowie drei Rechnungen von U in der Höhe von € 97.240,00, € 402.100,00 und € 101.200,00, die "zusätzlich neben den Anlagezugängen lt. beiliegender Aufstellung zu berücksichtigen" seien.

Im Rahmen der bei der Bw. abgehaltenen Nachschau gemäß § 144 BAO wurden die in der Niederschrift vom 19. September 2006 wie folgt notierten Feststellungen zur Investitionszuwachsprämie 2004 getroffen:

"Die BW beantragte am 3.4.2006 – Datum des Eingangsstempels – beim Finanzamt mittels Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 2004 die Investitionszuwachsprämie gem. § 108e EStG für Wirtschaftsgüter mit einem Gesamtwert von € 2,529.951,00. Bei der anschließend durchgeföhrten Nachschau des Finanzamtes wurden dem Prüfer für die Filialen A, a-straße, B und C, drei Eingangsrechnungen einer ungarischen Firma namens U, Adresse, für die Lieferung von Einrichtungsgegenständen (Ladeneinrichtung) mit folgenden Daten vorgelegt:

08.10.2004 Projekt a. : – Möbelteile und Baumaterialien Euro 402.000,--

13.10.2004 Projekt W : – " – Euro 97.240,--

20.10.2004 Projekt b : – " - Euro 101.200,--

Folgende Tatbestände wurden ermittelt:

- Die drei Auftragsbestätigungen wurden von einer Fa. UU im Juli und August 2004 ausgestellt.
- Bei allen drei Rechnungen der Fa. U erfolgte lt. Schreiben der Eigentums- und Gefahrenübergang zum Zeitpunkt der Lieferung der Wirtschaftsgüter (=obiges Datum) an das Lager der Spedition S in L – Begründung:

Zum Zeitpunkt der Lieferungen lagen für die drei Filialen noch keine Baugenehmigungen vor.

- Von der Spedition S liegen drei Bestätigungen mit gleichem Datum wie die obigen Eingangsrechnungen über die Einlagerung diverser Ladeneinrichtungen von der Fa. U dem Finanzamt in Kopie vor.

-Die Rechnungen wurden seitens der BW. wie folgt überwiesen:

a-strasse	Überweisung Bank	Vom 13.04.2005	200.000,-
	Überweisung Bank	Vom 25.08.2005	200.000,-
		Vom 20.09.2005	2.100,-
W	Überweisung Bank	Vom 06.12.2005	97.240,-
b	Überweisung Bank	Vom 17.08.2005	100.000,-
		Vom 20.09.2005	1.200,-

-Alle Umbau- und Einrichtungsarbeiten wurden von verschiedenen Lieferanten und Subfirmen – auch der Firma U . – lt. dem Konto Anlagenzugänge erst im Jahr 2005 durchgeführt.

-Abschreibbeginn war lt. Schreiben des steuerlichen Vertreters bei b und W im Jahre 2005, beim Projekt a-strasse bedingt durch Schwierigkeiten beim Einbau erst im Jahr 2006!

Die Schlussrechnungen der drei Projekte ergeben folgende Beträge und Daten:

W	3.11.2005	Re-Nr. CCC	Netto	76.797,29
			+ 20% MWSt	15.359,46
			Brutto	92.156,75
Rechnungsaussteller	Fa. Uu			
b	27.9.2005	Re-Nr. ddd	Gesamt	140.300,-
			-Akonto	101.200,-
			Rest	39.100,-

Rechnungsaussteller	Fa. U .
---------------------	---------

-a-straße -bis dato liegt dem Finanzamt noch keine Schlussrechnung vor

-Seitens der ungarischen Lieferfirma U. gibt es für das Jahr 2004 keine Meldungen für innergemeinschaftliche Lieferungen an die BW. betreffend die drei Projekte, erst im 3.Quartal 2005 wurde für die Lieferung an die Filiale b eine ZM-Meldung über 140.300,-- EURO (=HUF 34.618,00,--) gemacht bzw. für die Filiale W - 4. Quartal 2005 – ein Betrag von EURO 97.240,-- (=HUF 24.350,00,--) erklärt.

Seitens des steuerlichen Vertreters wurde für die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie für die Anschaffungen i.H.v. 600.540,-- der drei Filialen argumentiert, dass mit der Einlagerung bei der Firma S der Eigentums- und Gefahrenübergang erfolgt sei. Die körperliche Übergabe der Wirtschaftsgüter ist durch die Einlagerungsbestätigung erfüllt.

Von der Betriebsprüfung wird dazu ausgeführt, dass die Einlagerungen zwar im Jahre 2004 erfolgt sind, durch die Bezahlung der Forderungen erst im Jahr 2005 aber der Eigentumsvorbehalt lt. Geschäftsbedingungen der Firma U . mit dem Inhalt – "Sämtliche von uns gelieferte Ware bleibt unser Eigentum bis zur Zahlung sämtlicher unserer Forderungen. Gleich aus welchem Grunde." im Jahr 2004 noch voll zum Tragen kam.

Durch obige Geschäftsbedingung und da die Bezahlung ausnahmslos erst im Jahre 2005 erfolgte, ist nach Meinung der Betriebsprüfung der Eigentums- und Gefahrenübergang in keinem Fall erfolgt. Laut Judikatur ist der Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums die Erlangung der betrieblichen Nutzungsmöglichkeit, das bedeutet die faktische Verfügungsmacht über den Gegenstand. Beim Sachverhalt rund um die eingelagerten Ladeneinrichtungen kann aber davon keine Rede sein, dass die Wirtschaftsgüter durch die Existenz im Speditionslager bereits im Jahre 2004 dem Betrieb dienlich sein konnten. Für die Ladeneinrichtungen bestand 2004 keine "betriebliche Nutzungsmöglichkeit".

Daher werden von der Betriebsprüfung die Anschaffungskosten i.H.v. 600.540,-- aus der Basis wie folgt ausgeschieden und lediglich vom verminderten Betrag die 10%ige IZPr. 2004 gewährt:

Bisherige Anschaffungskosten lt. Verzeichnis	2.529.951,--
-Ladeneinrichtung Fa. U .	- 600.540,--
Basis AK lt. Bp	1.929.411,--
-Durchschnitt	1.318.334,--

Bemessungsgrundlage 2004	611.076,--
Davon 10% Investitionszuwachsprämie	61.108,--

Mit Bescheid vom 26. September 2006 wurde die Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 mit einem Betrag von € 61.108,00 festgesetzt und begründend auf die Niederschrift über die Nachschau vom 19.9.2006 verwiesen.

In der dagegen eingebrachten Berufung vom 12. Oktober 2006 begehrte die Bw. die erklärungsgemäße Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2004 im Betrag von € 121.162,00 und führte begründend folgendes ins Treffen:

"Wie schon seitens der Finanzverwaltung im Rahmen der Nachschau festgestellt wurde, liegen drei Auftragsbestätigungen der Fa. uu vor. Bei den in der Niederschrift über die Nachschau angeführten Rechnungen (der U.) erfolgte lt. Schreiben der Eigentums- und Gefahrenübergang zum Zeitpunkt der Lieferung an das Lager der Spedition S in L. Seitens der Spedition S wurden der Finanzverwaltung entsprechende Einlagerungsbestätigungen vorgelegt. Die Finanzverwaltung vertritt die Ansicht, nachdem die Bezahlung der Rechnungen erst im Jahr 2005 erfolgt ist, und die o.a. Firma. sich das Eigentum bis zur völligen Bezahlung ihrer Forderungen vorbehalten hat, kein Eigentums- und Gefahrenübergang auf die Bw. erfolgt ist. Nach § 24 (1) BAO werden Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet. Im Kommentar zur BAO (Stoll zu § 24 BAO, Band 1, Seite 301) wird ausgeführt, dass die Gegenstände des Vorbehaltseigentümers zum "Vermögen" des Vorbehaltskäufers gehören und dass diese steuerbilanz-, handelsbilanz- und einheitswertmäßig beim Käufer ausgewiesen werden (vgl. auch Straube § 196 Rz. 33 bzw. EStR 2166). Sollte der Vorbehaltskäufer das Wirtschaftsgut berechtigterweise (z.B. wegen mangelnder Vertragserfüllung) zurückbegehren, dann würde das Wirtschaftsgut aus dem Vermögen des Käufers ausscheiden und wäre sodann im Vermögen des Sicherungsgebers handelsbilanz-, steuerbilanz- und einheitswertmäßig auszuweisen. Im Sinn ständiger Rechtsprechung des VwGH ist Anschaffungszeitpunkt der Zeitpunkt der Lieferung (=Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums). Ergänzend wird noch auf den Umstand hingewiesen, dass die o.a. Mandantschaft das Lager der Spedition S in andauernder aufrechter Geschäftsbeziehung gegen Entgelt als "Zentrallager" für ganz Österreich verwendet. Das bedeutet, dass zwischen der Spedition S und unserer Mandantschaft die Bestimmungen des HGB (§ 416 ff – Lagerhalter) und subsidiär jene des ABGB (§ 957 ff – Verwahrungsvertrag) anzuwenden sind. Weiters wird auf die Tatsache verwiesen, dass mittels Vereinbarung vom 24.9.2000 zwischen der BW. und der Spedition festgelegt wurde, dass durch die Bezahlung eines Mietzinses iHv. S 83.600,00 p.m. (= € 6.075,45) 950 qm an Lagerfläche angemietet wird. Diese Vereinbarung ist bis dato in Kraft. Die seitens der Finanzverwaltung geprüften Einlagerungsbestätigungen

über die Einrichtungsgegenstände stellen daher sicher, dass die tatsächliche betriebliche Nutzungsmöglichkeit gegeben war. Zusätzlich wird auf den Umstand verwiesen, dass auch in den der Finanzverwaltung vorgelegten Bestätigungen der U ausgeführt wird, dass die "Einbauteile in ihr Lager in L" geliefert wurden. Besitz setzt gemäß § 309 ABGB Gewahrsame an der Sache voraus, und der Erwerb des Besitzes kann gemäß § 312 ABGB durch physische Ergreifung, Wegführung und Verwahrung erlangt werden. (Transport von Ungarn nach Österreich in das Lager von S). Wäre für unsere Mandantschaft nicht zu jeder Zeit eine Verfügung über die eingelagerten Gegenstände möglich, würde der Geschäftsbetrieb kurzfristig zusammenbrechen. Aus diesem Umstand ergibt sich, dass auch die "tatsächliche betriebliche Nutzungsmöglichkeit" (Rz 2166 EStR 2000) gegeben ist. Letztlich wird nochmals auf die ständige Rechtsprechung des VwGH verwiesen (93/14/0179)...."

Im Vorlagebericht vom 20. November 2006 führte das Finanzamt aus: "Strittig ist, ob im Jahre 2004 für grundsätzlich prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter eine Investitionszuwachsprämie geltend gemacht werden kann, wenn diese Wirtschaftsgüter erst im Jahre 2005 bezahlt wurden und aufgrund vertraglicher Vereinbarung bis zur vollständigen Bezahlung im Eigentum des Lieferanten bleiben und mit der steuerlichen Abschreibung erst im Jahre 2005 (22.9. und 13.10.) bzw. sogar erst ab 10/06 begonnen werden konnte, weil im Jahre 2004 die Filialen, in der die Wirtschaftsgüter genutzt werden sollten, noch nicht errichtet waren (zum Teil lag noch nicht einmal eine Baubewilligung vor).

Über die Berufung wurde erwogen:

Auf Grundlage der dem unabhängigen Finanzsenat vorliegenden Unterlagen und dem Vorbringen der Parteien ergibt sich für die Beurteilung des Berufungsfalles folgendes Sachverhaltsbild:

Der strittige Teil der geltend gemachten Investitionszuwachsprämie 2004 im ziffernmäßigen Ausmaß von € 60.054,00 basiert auf den von der U jeweils im Oktober 2004 ausgestellten Rechnungen über die Lieferung von Einrichtungsgegenständen im Gesamtwert von jeweils € 402.100,-- (bestimmt für die Filiale aa), € 97.240,-- (bestimmt für die Filiale W) und € 101.200,-- (bestimmt für die Filiale b). In den Allgemeinen Geschäftsbedingungen der U findet sich die Verankerung eines Eigentumsvorbehalts, wonach das Eigentum an bereits gelieferten Waren bis zur vollständigen Kaufpreiszahlung vorbehalten werde. Nach den vorgelegten Unterlagen existiert die schriftliche Vereinbarung, die Ladeneinrichtungen an das Lager der Spedition S in L zu liefern. Weiters wurde vereinbart, dass nicht nur das Eigentum an den Waren, sondern auch die Gefahrtragung für deren zufälligen Untergang zum Zeitpunkt der Lieferung an das Speditionsdorf auf die Bw. übergehen soll. Die von der Spedition S

vorgelegten und mit Oktober 2004 datierten Einlagerungsbestätigungen dokumentieren die Einlagerung der Ladeneinrichtungen in das Speditions Lager. Auch von der U wurde der Transport der Waren in das Lager der Spedition in L bestätigt. Den unbestritten gebliebenen Angaben der Bw. zufolge bestand zwischen der Spedition S und der Bw. auch im Berufungszeitraum ein aufrechter Mietvertrag über die entgeltliche Anmietung von Lagerflächen und fungierte das Lager der Spedition als "Zentrallager". Fest steht außerdem, dass zum Zeitpunkt der Lieferung im Oktober 2004 noch keine Baubewilligungen für die Errichtung jener drei Verkaufslokale erteilt wurden, für die die in Rede stehenden Ladeneinrichtungen vorgesehen waren. Wie aus dem unstrittigen Akteninhalt weiters hervorgeht, erfolgten sowohl die Bezahlung der gegenständlichen Einrichtungen per Banküberweisung, als auch deren Aktivierung als Anlagevermögen erst im darauffolgenden Jahr, in dessen Verlauf zudem alle Umbau- und Einrichtungsarbeiten durchgeführt wurden. Ferner ist aktenkundig, dass der Abschreibungsbeginn und somit die Inbetriebnahme der Einrichtungsanlagen nicht vor dem Jahr 2005 stattgefunden hat.

Im vorliegenden Berufungsfall ist strittig, ob der Bw. eine Investitionszuwachsprämie (im Folgenden mit IZP abgekürzt) nach § 108e EStG 1988 für das Jahr 2004 in dem von ihr geltend gemachten Ausmaß von € 121.162,00 zusteht oder nicht. Im Konkreten gilt es, die Zulässigkeit der IZP im Zusammenhang mit den von der U an die Bw. fakturierten Rechnungen über die Lieferung von Ladeneinrichtungen zu überprüfen.

Die dafür maßgebliche Gesetzesbestimmung des § 108e EStG 1988 in der hier relevanten Fassung stellt sich wie folgt dar:

"§108e. (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 Personbeförderung 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.

(5) Die sich aus dem Verzeichnis ergebende Prämie ist auf dem Abgabenkonto gutzuschreiben, es sei denn, es ist ein Bescheid gemäß § 201 BAO zu erlassen. Die Gutschrift wirkt auf den Tag der Einreichung des Verzeichnisses zurück. Sowohl die Prämie als auch eine Prämiennachforderung bzw. Rückforderungsansprüche auf Grund einer geänderten Bemessungsgrundlage gemäß Abs. 3 gelten als Abgabe vom Einkommen im Sinne der Bundesabgabenordnung und des Abgabenverwaltungsorganisationsgesetzes. Auf die Gutschrift sind jene Bestimmungen der Bundesabgabenordnung anzuwenden, die für wiederkehrend zu erhebende, selbst zu berechnende Abgaben gelten. Die Prämie ist zu Lasten des Aufkommens an veranlagter Einkommensteuer zu berücksichtigen."

Als Investitionsanreiz kann für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern letztmalig für 2004 eine IZP in Höhe von 10 % der Bemessungsgrundlage geltend gemacht werden. Der Investitionszuwachs ermittelt sich aus dem Kreis der gesetzlich umschriebenen, ungebrauchten, körperlichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und damit aus Wirtschaftsgütern, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Wege einer Afa abgesetzt werden können.

Im vorliegenden Berufungsfall wurde vom Finanzamt nicht in Abrede gestellt, dass die in Rede stehenden Ladeneinrichtungen von der Bw. als prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter im Sinne des § 108e Abs. 2 EStG 1988 eingestuft und beginnend ab 2005 entsprechend der zu erwartenden Nutzungsdauer ausgehend von den Anschaffungskosten planmäßig abgeschrieben worden sind. Auch bestehen seitens der Amtspartei keine Einwendungen gegen die durch die Bw. erfolgte Ermittlung des Investitionszuwachses anhand der durchschnittlichen Investitionskosten der Vorjahre.

Das Finanzamt gelangte jedoch auf Basis der von der Betriebsprüfung dargestellten Erhebungen zu dem Schluss, dass der Anschaffungszeitpunkt der Anlagen nicht als im Jahr 2004 gelegen zu beurteilen ist und stützt seine Auffassung zufolge den Angaben im Vorlagebericht zusammengefasst auf folgende Sachverhaltselemente:

- a) Bezahlung der Einrichtungen erst im Jahr 2005
- b) Vereinbarung eines Eigentumsvorbehaltes
- c) Beginn der steuerlichen Abschreibung nicht vor 2005
- d) keine Baubewilligung im Jahr 2004

Dieser Rechtsmeinung vermag sich aber der unabhängige Finanzsenat aufgrund der folgenden Überlegungen nicht anzuschließen:

Eine Investitionszuwachsprämie steht zu bei der Anschaffung von Wirtschaftsgütern. Für die Berechnung der IZP ist daher allein der Zeitpunkt der Anschaffung des Wirtschaftsgutes maßgebend. Bezogen auf den Berufungsfall gebührt die strittige IZP 2004 demnach nur dann, wenn die betreffenden Ladeneinrichtungen auch im Jahr 2004 "angeschafft" worden sind.

Bei dem Begriff der Anschaffung handelt es sich um einen steuereigenen Wirtschaftsbegriff (siehe VwGH 12.6.1991, 90/13/0028). Unter "Anschaffung" ist nach des Wortes eigentümlicher Bedeutung die Zuführung des Wirtschaftsgutes in das Betriebsvermögen zu verstehen, also der Zeitpunkt, zu welchem das Wirtschaftsgut dem Steuerpflichtigen "geliefert" wurde (siehe VwGH 8.11.1957, 1925/56).

Ob ein Wirtschaftsgut geliefert wurde und damit dem Betrieb zugehörig zu betrachten ist, richtet sich dabei nach dem wirtschaftlichen Eigentum (vgl. dazu für viele VwGH 26.7.2007,

2007/15/0096, wonach Anschaffungszeitpunkt der Zeitpunkt der Lieferung also der Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums ist).

Es kommt demnach darauf an, wem das Wirtschaftsgut in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zuzurechnen ist. Ausschlaggebend dafür ist die Erlangung der betrieblichen Nutzungsmöglichkeit im Sinne der faktischen Verfügungsmöglichkeit über das Wirtschaftsgut.

Das wirtschaftliche Eigentum im Sinne des § 24 Abs. 1 lit. d BAO setzt nämlich voraus, dass die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausgeübt wird (vgl. VwGH 24.6.1986, 84/14/0199). Dazu muss der Betreffende in der Lage und imstande sein, auf Dauer die tatsächliche Herrschaftsmacht auszuüben und andere von der Verfügungsgewalt und der Nutzung auszuschließen (vgl. etwa VwGH 18.12.1989, 88/15/0114 und die darin zitierte Judikatur).

Das Aufscheinen der Wirtschaftsgüter im Anlageverzeichnis der Bilanz stellt hingegen noch keinen Anschaffungsvorgang dar, mit dem wirtschaftliches Eigentum erlangt werden kann. Anspruchsvoraussetzung für die IZP ist auch nicht, dass die Inbetriebnahme im Jahr der Geltendmachung erfolgt oder dass bereits im Anspruchsjahr mit der Afa begonnen worden ist, sodass der Vorwurf des Finanzamtes, Einrichtungsarbeiten und der Abschreibungsbeginn seien erst 2005 und später erfolgt, letztlich ins Leere geht.

Ist ein Wirtschaftsgut nach den zuvor beschriebenen Grundsätzen Betriebsvermögen schadet auch eine vorübergehende Nichtverwendung nach der Anschaffung nicht. Ebenso wenig kommt es aber auf den Zeitpunkt der Bezahlung des Wirtschaftsgutes an. Allein mit der Hingabe des Kaufpreises gilt ein Wirtschaftsgut noch nicht als angeschafft. Auch das Fehlen einer Baubewilligung für die Errichtung der Geschäftslokale ist keineswegs für die Frage von Bedeutung, wann ein Wirtschaftsgut im Sinne der Investitionsbegünstigung des § 108e EStG 1988 als angeschafft anzusehen ist.

Ein derartiger Anschaffungsvorgang liegt nur vor, wenn ein Anlagegut in die Verfügungsmacht des Unternehmers und damit in sein wirtschaftliches Eigentum übergeht. Im Berufungsfall zeigt sich nun deutlich, dass die Bw. bereits im Jahr 2004 wirtschaftliche Eigentümerin der gegenständlichen Ladeneinrichtungen geworden ist, die damit als im Jahr 2004 angeschafft zu betrachten sind.

So bringen die zwischen der Bw. und der verkaufenden U getroffenen Abreden klar zum Ausdruck, dass der Vertragswille darauf gerichtet war, der Bw. bereits zum Zeitpunkt der Übergabe der Waren an das Speditionsdepot die volle Nutzungs- und Verfügungsmöglichkeit zukommen zu lassen. Gerade die von den Vertragsteilen gewählten Formulierungen "Eigentums- und Gefahrenübergang zum Zeitpunkt der Lieferung der Wirtschaftsgüter an das Lager der Spedition S in L" sowie "Lieferung der Einbauteile in Ihr Lager in L" lassen

erkennen, dass wohlverstandener Vertragsinhalt die Verschaffung der wirtschaftlichen Eigentums an den Ladeneinrichtungen ab Einlagerung in L war. Tatsächlich wurden die Geschäftseinrichtungen auch unstrittig noch im Jahr 2004 körperlich auf das Firmengelände der Spedition in L gebracht.

In diesem Zusammenhang ist weiteres Augenmerk darauf zu lenken, dass zwischen der Bw. und der Spedition ein Mietvertrag über die Anmietung einer ständigen Lagerfläche bestand und seitens der Bw. eine Lagergebühr entrichtet wurde. Wie die Bw. nachvollziehbar darlegen konnte, fungierte der Lagerplatz in L nämlich zugleich als Zentrallager für eingelagerte Waren aus ganz Österreich. In Anbetracht der Größenordnung des österreichweit betriebenen Warenverkaufs, liegt es auf der Hand, dass für den reibungslosen Geschäftsablauf eine jederzeitige Verfügungsmöglichkeit über die auf Lager liegenden Waren gegeben sei musste.

Für die nach L verbrachten Ladeneinrichtungen kann aber nichts anderes gelten. Schließlich waren auch diese Wirtschaftsgüter bereits existent und einsatzbereit, mussten aber mangels Baubewilligungen zunächst am angemieteten Lagerort zwischengelagert werden. Dennoch dienten die Einrichtungsgegenstände vom Zeitpunkt der Lieferung an dem Betrieb der Bw., die als deren wirtschaftlicher Eigentümer berechtigt war, die auf dem Speditionsgelände bereitstehenden Wirtschaftsgüter jederzeit abzuholen und ihrer bestimmungsgemäßen Verwendung zuzuführen. Der bloße Umstand der Lagerung auf dem Gelände der Spedition ändert im Berufungsfall nichts am bereits erfolgten Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht auf die Bw.. Wirtschaftsgüter, an denen wirtschaftliches Eigentum erworben worden ist, gelten nämlich auch dann angeschafft, wenn sie sich körperlich noch im Lager der Spedition befinden.

Gegenteiliges kann im Ergebnis auch der Aktenlage nicht entnommen werden. Insbesondere besteht kein Anhaltspunkt für die Annahme, die Dispositionsbefugnis über die Ladeneinrichtungen sei nach Lieferung an die Spedition etwa beim Lieferanten verblieben.

Die hier gegebene Sachlage lässt auch nicht erkennen, dass die Bw. rechtlich an der Verfügung über die gelieferten Ladeneinrichtungen gehindert werden hätte können. Aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt sich vielmehr keine andere Deutung, als dass die Bw. im Zeitpunkt der Einlagerung die betriebliche Nutzungsmöglichkeit im Sinne einer faktischen Verfügungsmacht über die Vertragsgegenstände erhalten hat und ihr damit noch im Jahr 2004 das wirtschaftliche Eigentum an den Anlagegütern zuzurechnen ist.

Dem steht ein allenfalls vereinbarter Eigentumsvorbehalt nicht entgegen. Auch der Käufer einer Sache unter Eigentumsvorbehalt begründet nämlich in der Regel wirtschaftliches Eigentum, sofern er im Stande ist, sie ungestört zu nutzen und über sie unter Ausschluss des

zivilrechtlichen Eigentümers zu verfügen. Schließlich bezieht sich der Wille des Vorbehaltswerkäufers darauf, dem Käufer die Verfügungsmacht zu Gebrauch und Nutzung des Kaufgegenstandes zu verschaffen, jedoch im Falle der Nichtzahlung des Kaufpreises ein Druckmittel in der Hand zu haben.

Auf Grund der im Vorigen dargelegten Sach- und Rechtslage gelangte der unabhängigen Finanzsenat zusammenfassend zu dem Ergebnis, dass die berufungsgegenständlichen Ladeneinrichtungen noch im Kalenderjahr 2004 im Sinne des § 108e EStG 1988 angeschafft worden sind. Daraus folgt weiters, dass die darauf entfallenden Anschaffungskosten in Höhe von insgesamt € 600.540,00 in die Berechnungsgrundlage für die IZP 2004 einzubeziehen sind.

Der Berufung war daher Folge zu geben.

Die Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2004 ist antragsgemäß festzusetzen und berechnet sich wie folgt:

IZP 2004:

Anschaffungskosten laut Bw.	2,529.951,00 €
Abzüglich Durchschnitt lt. Bw.	- 1,318.334,00 €
Bemessungsgrundlage für IZP 2004	1,211.617,00 €
Davon 10 % Investitionszuwachsprämie (aufgerundet) lt. BE	121.162,00 €

Wien, am 27. August 2013