

TE Vwgh Erkenntnis 2012/4/26 2009/15/0165

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 26.04.2012

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §108e Abs3 Z1;

EStG 1988 §108e;

1. EStG 1988 § 108e heute
 2. EStG 1988 § 108e gültig ab 05.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
 3. EStG 1988 § 108e gültig von 31.12.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 133/2003
 4. EStG 1988 § 108e gültig von 05.10.2002 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002
-
1. EStG 1988 § 108e heute
 2. EStG 1988 § 108e gültig ab 05.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
 3. EStG 1988 § 108e gültig von 31.12.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 133/2003
 4. EStG 1988 § 108e gültig von 05.10.2002 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Büsser, MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der H Gesellschaft m.b.H. in W, vertreten durch Mag. Werner Tschapeller, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in 6020 Innsbruck, Andreas-Hofer-Straße 43, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Innsbruck, vom 10. August 2009, Zl. RV/0599-I/06, betreffend Investitionszuwachsprämie 2003 und 2004, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin ist ein gewerbliches Flugunternehmen und machte u.a. für die Anschaffung von zwei Rettungshubschraubern in den Jahren 2003 und 2004 eine Investitionszuwachsprämie (IZP) nach § 108e EStG 1988 geltend. Ihren Gewinn ermittelte sie nach einem mit dem Kalenderjahr übereinstimmenden Wirtschaftsjahr. Die

Beschwerdeführerin ist ein gewerbliches Flugunternehmen und machte u.a. für die Anschaffung von zwei Rettungshubschraubern in den Jahren 2003 und 2004 eine Investitionszuwachsprämie (IZP) nach Paragraph 108 e, EStG 1988 geltend. Ihren Gewinn ermittelte sie nach einem mit dem Kalenderjahr übereinstimmenden Wirtschaftsjahr.

Im Auftrag des Finanzamtes führte die Großbetriebsprüfung bei der Beschwerdeführerin gemäß § 144 BAO eine Nachschau zur Überprüfung der IZP 2002 bis 2004 durch. Im Anschluss an die Nachschau erließ das Finanzamt Bescheide betreffend die Festsetzung der IZP 2003 und 2004, die in Summe um 248.151,16 EUR von den Erklärungen der Beschwerdeführerin abwichen. Im Auftrag des Finanzamtes führte die Großbetriebsprüfung bei der Beschwerdeführerin gemäß Paragraph 144, BAO eine Nachschau zur Überprüfung der IZP 2002 bis 2004 durch. Im Anschluss an die Nachschau erließ das Finanzamt Bescheide betreffend die Festsetzung der IZP 2003 und 2004, die in Summe um 248.151,16 EUR von den Erklärungen der Beschwerdeführerin abwichen.

Begründend führte das Finanzamt mit Hinweis auf das Ergebnis der Betriebsprüfung u.a. aus, für zwei jeweils im Folgejahr zu liefernde Hubschrauber seien der Betriebsprüfung vom "Technical Director" der Beschwerdeführerin gezeichnete Teilabnahmeprotokolle vom 30. Dezember 2003 bzw. 30. Dezember 2004 vorgelegt worden. Die Endabnahme sei jeweils in einem "Differenz-Endabnahmeprotokoll" vom 18. März 2004 bzw. 4. März 2005 dokumentiert. Nach Überstellung der Hubschrauber vom Herstellungsort an den Betriebsort der Beschwerdeführerin im März 2004 bzw. März 2005 sei noch die von einem Dritt-Lieferanten erworbene Sanitätseinrichtung von Technikern der Beschwerdeführerin eingebaut worden.

Für den ersten der beiden Hubschrauber habe die Beschwerdeführerin eine IZP 2003 in Höhe der Teilzahlungen 2003 beantragt, die Restzahlung 2004 sowie die Teilzahlungen 2004 für den zweiten Hubschrauber habe sie bei der Berechnung der IZP 2004 berücksichtigt.

Beim Begriff der "Anschaffung" in § 108e EStG 1988 handle es sich um einen steuereigenen Wirtschaftsbegriff. Anschaffung setze voraus, dass das Wirtschaftsgut in den Betrieb aufgenommen worden sei, auch wenn es auf die Inbetriebnahme nicht ankomme. Von einer Aufnahme in den Betrieb könne aber erst die Rede sein, wenn der Betrieb über jenes Anlagegut verfüge, auf dessen "Anschaffung" - dem Betriebszweck entsprechend - es angekommen sei. Es entscheide die betriebliche Nutzungsmöglichkeit, und zwar die tatsächliche und nicht nur die rechtliche Verfügungsmöglichkeit über das Wirtschaftsgut. Beim Begriff der "Anschaffung" in Paragraph 108 e, EStG 1988 handle es sich um einen steuereigenen Wirtschaftsbegriff. Anschaffung setze voraus, dass das Wirtschaftsgut in den Betrieb aufgenommen worden sei, auch wenn es auf die Inbetriebnahme nicht ankomme. Von einer Aufnahme in den Betrieb könne aber erst die Rede sein, wenn der Betrieb über jenes Anlagegut verfüge, auf dessen "Anschaffung" - dem Betriebszweck entsprechend - es angekommen sei. Es entscheide die betriebliche Nutzungsmöglichkeit, und zwar die tatsächliche und nicht nur die rechtliche Verfügungsmöglichkeit über das Wirtschaftsgut.

Auch im gegenständlichen Fall habe die Beschwerdeführerin den ersten Hubschrauber erst im Jahr 2004 bzw. den zweiten Hubschrauber erst im Jahr 2005 nutzen und über diese tatsächlich verfügen können. Erst zu diesem Zeitpunkt sei ein Einsatz für den vorgesehenen Flugrettungsbetrieb möglich gewesen. Die für die strittigen Hubschrauber geleisteten Teilzahlungen seien nicht als Teilanschaffungskosten iSd § 108e Abs 3 Z 1 EStG zu beurteilen. Laut den vorgelegten Kaufverträgen sei die Lieferung von (fertigen) Hubschraubern "X-Type inkl. Sonderausstattung" vereinbart worden. Vereinbarungen über Teilleistungen bzw. Teilabrechnungen seien laut den vorgelegten Verträgen nicht getroffen worden. Nach Ansicht der Betriebsprüfung wären auch im Falle vereinbarter Teilleistungen, mangels faktischer betrieblicher Nutzungsmöglichkeit keine Teilanschaffungskosten iSd § 108e Abs 3 Z 1 EStG anzunehmen und komme den "Teilabnahmen" für die Beurteilung der (Teil-)Anschaffungskosten keine Bedeutung zu. Der Vollständigkeit halber sei jedoch darauf hinzuweisen, dass die "Teilabnahmeprotokolle" für beide Hubschrauber, mit Ausnahme von Datum und Seriennummer, völlig identisch seien. Selbst wenn es sich bei den beiden strittigen Hubschraubern zweifellos um den gleichen Produktionstyp handle, so sei es an sich schon unwahrscheinlich, dass eine um ein Jahr zeitversetzt produzierte Maschine denselben Produktionsstand aufweise wie die im Vorjahr produzierte Maschine. Es widerspreche völlig den Erfahrungen des täglichen Lebens, wenn zu Dokumentationszwecken angefertigte Fotos und die Unterschrift des Technikers in zwei verschiedenen Jahren zu deckungsgleichen Ergebnissen führten. Die Betriebsprüfung gehe daher davon aus, dass (zumindest) die "Teilabnahme" zum 30. Dezember 2004 nicht in der dargestellten Form stattgefunden habe und insoweit auch kein geeigneter Nachweis für die behauptete Teilabnahme vorliege. Es sei daher der erste Hubschrauber zur Gänze im Jahr 2004 und der zweite Hubschrauber zur Gänze im Jahr 2005 angeschafft worden. Auch im gegenständlichen Fall habe die Beschwerdeführerin den ersten Hubschrauber

erst im Jahr 2004 bzw. den zweiten Hubschrauber erst im Jahr 2005 nutzen und über diese tatsächlich verfügen können. Erst zu diesem Zeitpunkt sei ein Einsatz für den vorgesehenen Flugrettungsbetrieb möglich gewesen. Die für die strittigen Hubschrauber geleisteten Teilzahlungen seien nicht als Teilanschaffungskosten iSd Paragraph 108 e, Absatz 3, Ziffer eins, EStG zu beurteilen. Laut den vorgelegten Kaufverträgen sei die Lieferung von (fertigen) Hubschraubern "X-Type inkl. Sonderausstattung" vereinbart worden. Vereinbarungen über Teilleistungen bzw. Teilabrechnungen seien laut den vorgelegten Verträgen nicht getroffen worden. Nach Ansicht der Betriebsprüfung wären auch im Falle vereinbarter Teilleistungen, mangels faktischer betrieblicher Nutzungsmöglichkeit keine Teilanschaffungskosten iSd Paragraph 108 e, Absatz 3, Ziffer eins, EStG anzunehmen und komme den "Teilabnahmen" für die Beurteilung der (Teil-)Anschaffungskosten keine Bedeutung zu. Der Vollständigkeit halber sei jedoch darauf hinzuweisen, dass die "Teilabnahmeprotokolle" für beide Hubschrauber, mit Ausnahme von Datum und Seriennummer, völlig identisch seien. Selbst wenn es sich bei den beiden strittigen Hubschraubern zweifellos um den gleichen Produktionstyp handle, so sei es an sich schon unwahrscheinlich, dass eine um ein Jahr zeitversetzt produzierte Maschine denselben Produktionsstand aufweise wie die im Vorjahr produzierte Maschine. Es widerspreche völlig den Erfahrungen des täglichen Lebens, wenn zu Dokumentationszwecken angefertigte Fotos und die Unterschrift des Technikers in zwei verschiedenen Jahren zu deckungsgleichen Ergebnissen führten. Die Betriebsprüfung gehe daher davon aus, dass (zumindest) die "Teilabnahme" zum 30. Dezember 2004 nicht in der dargestellten Form stattgefunden habe und insoweit auch kein geeigneter Nachweis für die behauptete Teilabnahme vorliege. Es sei daher der erste Hubschrauber zur Gänze im Jahr 2004 und der zweite Hubschrauber zur Gänze im Jahr 2005 angeschafft worden.

Mit Eingabe vom 21. September 2006 erhob die Beschwerdeführerin dagegen Berufung.

Begründend brachte sie vor, die IZP für den ersten Hubschrauber sei für die Jahre 2003 und 2004 in Höhe der Teilanschaffungskosten von 2.717.326,15 EUR und für das Jahr 2004 in Höhe der restlichen Teilanschaffungskosten von 544.788,85 EUR zu gewähren, weil nach dem ausdrücklichen Gesetzeswortlaut des § 108e Abs 3 Z 1 EStG 1988 auch "Teilbeträge der Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit einzubeziehen" seien, wenn sich "die Anschaffung oder Herstellung prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter auf mehrere Jahre erstreckt". Die Herstellung dieses Hubschraubers sei in Teilschritten erfolgt: Entsprechend den Baufortschritten sei eine Abnahme durch die Beschwerdeführerin erfolgt. Der individuell nach ihren Vorgaben angefertigte und durch seine Fertigungsnummer von Beginn der Fertigung an speziell gekennzeichnete Hubschrauber sei auf Grund seiner individuellen Kennzeichnung ab der ersten Abnahme (also nach Ende des ersten Bauabschnittes und dessen Abnahme und Übernahme durch die Beschwerdeführerin) Eigentum der Beschwerdeführerin geworden. Die Bezahlung sei ebenso nach Maßgabe des Baufortschrittes erfolgt. Begründend brachte sie vor, die IZP für den ersten Hubschrauber sei für die Jahre 2003 und 2004 in Höhe der Teilanschaffungskosten von 2.717.326,15 EUR und für das Jahr 2004 in Höhe der restlichen Teilanschaffungskosten von 544.788,85 EUR zu gewähren, weil nach dem ausdrücklichen Gesetzeswortlaut des Paragraph 108 e, Absatz 3, Ziffer eins, EStG 1988 auch "Teilbeträge der Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit einzubeziehen" seien, wenn sich "die Anschaffung oder Herstellung prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter auf mehrere Jahre erstreckt". Die Herstellung dieses Hubschraubers sei in Teilschritten erfolgt: Entsprechend den Baufortschritten sei eine Abnahme durch die Beschwerdeführerin erfolgt. Der individuell nach ihren Vorgaben angefertigte und durch seine Fertigungsnummer von Beginn der Fertigung an speziell gekennzeichnete Hubschrauber sei auf Grund seiner individuellen Kennzeichnung ab der ersten Abnahme (also nach Ende des ersten Bauabschnittes und dessen Abnahme und Übernahme durch die Beschwerdeführerin) Eigentum der Beschwerdeführerin geworden. Die Bezahlung sei ebenso nach Maßgabe des Baufortschrittes erfolgt.

Der zweite Hubschrauber sei am 31. Dezember 2004 bereits fertig und flugfähig gewesen und in diesem Zustand von der Beschwerdeführerin vor dem 31. Dezember 2004 abgenommen worden. Die spätere Ausstattung mit Zusatzgeräten (anderer Firmen) für den Einsatz als Flugambulanz und die spätere Ausstellung der Zulassungspapiere änderten daran nichts. Insofern sei der Fall vergleichbar mit einem Autokauf, bei dem der Kunde ein durch die Motornummer individuell spezifiziertes Auto vor dem 31.12. auf dem Autohof eines Händlers aussuche und kaufe, jedoch erst nach dem 31.12. abhole, weil er die Kennzeichen erst nach dem 31.12. erhalte. Auch der spätere Einbau eines Radios ändere an der Übergabe des vor dem 31.12. gekauften Autos nichts. Der zweite Hubschrauber sei ebenso

individuell spezifiziert und vor dem 31. Dezember 2004 abgenommen und übergeben worden. Die spätere Ausstellung der amtlichen Zulassungspapiere ändere an der Übergabe vor dem 31. Dezember 2004 nichts. Die Investitionszuwachsprämie sei somit antragsgemäß zu gewähren.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung keine Folge.

Begründend führte sie aus, nach den ihr vorliegenden Vertragsunterlagen sei zwischen dem Hersteller und der Beschwerdeführerin ein Kaufvertrag über die Lieferung der beiden streitgegenständlichen Hubschrauber abgeschlossen worden, wobei ganz bestimmte Spezifikationen vereinbart worden seien. Der Kauf sei zu fix vereinbarten Kaufpreisen erfolgt und sei vertraglich vereinbart worden, dass die Lieferung der Hubschrauber in "flugfähigem Zustand" zu erfolgen habe. Daraus gehe klar hervor, dass die Beschwerdeführerin die beiden streitgegenständlichen Hubschrauber nicht auf ihr Risiko habe herstellen lassen, sondern vielmehr von ihrem Vertragspartner hergestellte Hubschrauber angeschafft habe, weshalb von einer Anschaffung der beiden Hubschrauber auszugehen sei.

Im Gegensatz zu einem Herstellungsvorgang, der sich notwendigerweise über einen Zeitraum erstrecke, stelle die Anschaffung eines Wirtschaftsguts einen zeitpunktbezogenen Vorgang dar. Unter Anschaffung werde die Zuführung eines Wirtschaftsguts in das Betriebsvermögen verstanden. Anschaffungszeitpunkt sei der Zeitpunkt der Lieferung (Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums), also der Erlangung der betrieblichen Nutzungsmöglichkeit im Sinne der faktischen Verfügungsmöglichkeit über das Wirtschaftsgut. Der Zeitpunkt der Anschaffung stimme mit dem Zeitpunkt des Überganges des wirtschaftlichen Eigentums überein. Unter wirtschaftlichem Eigentum (§ 24 Abs. 1 lit. d BAO) sei die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut gleich einem zivilrechtlichen Eigentümer zu verstehen. Im Gegensatz zu einem Herstellungsvorgang, der sich notwendigerweise über einen Zeitraum erstrecke, stelle die Anschaffung eines Wirtschaftsguts einen zeitpunktbezogenen Vorgang dar. Unter Anschaffung werde die Zuführung eines Wirtschaftsguts in das Betriebsvermögen verstanden. Anschaffungszeitpunkt sei der Zeitpunkt der Lieferung (Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums), also der Erlangung der betrieblichen Nutzungsmöglichkeit im Sinne der faktischen Verfügungsmöglichkeit über das Wirtschaftsgut. Der Zeitpunkt der Anschaffung stimme mit dem Zeitpunkt des Überganges des wirtschaftlichen Eigentums überein. Unter wirtschaftlichem Eigentum (Paragraph 24, Absatz eins, Litera d, BAO) sei die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut gleich einem zivilrechtlichen Eigentümer zu verstehen.

Im vorliegenden Fall sei aus folgenden Gründen davon auszugehen, dass der erste Hubschrauber erst im Jahr 2004 und der zweite Hubschrauber erst im Jahr 2005 in die tatsächliche Verfügungsmacht der Beschwerdeführerin gelangt sei:

1. Für den ersten Hubschrauber sei vertraglich als Liefertermin 30. April 2004 und für den zweiten Hubschrauber März 2005 vereinbart worden.
2. Der erste Hubschrauber sei nach der am 2. März 2004 von der Herstellerfirma durchgeführten Stückprüfung und der zweite Hubschrauber am 4. März 2005 vom Herstellerbetrieb zum Betrieb der Beschwerdeführerin überstellt worden. Bis zu den angeführten Zeitpunkten hätten sich die Hubschrauber bei der Herstellerfirma befunden.
3. Erst nach der Überstellung hätten Techniker der Beschwerdeführerin jeweils die von einer Drittfirma gelieferte Notarzausrüstung in die Hubschrauber eingebaut.
4. Nach dem Einbau der Notarzausrüstung sei jeweils das behördliche Zulassungsverfahren in Österreich gefolgt, wobei der Abnahmeflug durch die Behörde ("flight nr. 1") beim ersten Hubschrauber am 30. März 2004 und beim zweiten Hubschrauber am 10. März 2005 erfolgt sei. Erst nach der Abnahme der Fluggeräte durch die Luftfahrtbehörde habe die Beschwerdeführerin die Hubschrauber tatsächlich nutzen können.
5. Nach den von der Beschwerdeführerin vorgelegten Unterlagen sei der Vertrag von der Verkäuferfirma durch die Lieferung der Hubschrauber "ab Werk" zu erfüllen gewesen, wobei mit der Übergabe (ab Werk) offenbar auch die Gewährleistungsfrist begonnen habe und die Gefahr für zufälligen Untergang auf die Beschwerdeführerin übergegangen sei (die vollständigen vertraglichen Vereinbarungen seien trotz Aufforderung durch den Prüfer nicht vorgelegt worden).

6. Auch seien die Fluggeräte bis zur Übergabe ab Werk noch auf Kosten der Lieferfirma versichert gewesen, wobei sich kein Hinweis dafür habe gewinnen lassen, dass die Lieferantin ab Jahresbeginn 2004 bzw. 2005 in Verwahrung befindliche Wirtschaftsgüter versichert hätte.

7. Hinsichtlich der in der Bestätigung der Herstellerfirma aufgestellten Behauptung, dass die wirtschaftliche Verfügungsmacht an den Hubschraubern jeweils zum Jahreswechsel auf die Beschwerdeführerin übergegangen sei, sei zu erwidern, dass diese Behauptung nicht näher begründet worden sei.

8. Weder in den von der Beschwerdeführerin vorgelegten Vertragsunterlagen noch in der Bestätigung der Lieferfirma sei die Rede von einem mit der Lieferfirma abgeschlossenen Verwahrungsvertrag. Im Übrigen wäre der Abschluss eines Verwahrungsvertrages aus der Sicht der Beschwerdeführerin wirtschaftlich völlig unverständlich, weil dies bedeuten würde, dass die Gefahr für den zufälligen Untergang der Hubschrauber vorzeitig auf die Beschwerdeführerin überwältzt worden wäre. Die belangte Behörde nehme daher als erwiesen an, dass ein derartiger Verwahrungsvertrag, der im Übrigen erst in der Vorhaltsbeantwortung vom 27. Juli 2009 erstmalig behauptet worden sei, nicht abgeschlossen worden sei.

Zusammenfassend sei daher davon auszugehen, dass die beiden Hubschrauber erst mit der Übergabe "ab Werk" im Jahr 2004 bzw. im Jahr 2005 in die tatsächliche Verfügungsgewalt und damit in das wirtschaftliche Eigentum der Beschwerdeführerin gelangt seien.

Im Übrigen sei die Schlussrechnung für den ersten Hubschrauber erst am 18. März 2004 und für den zweiten Hubschrauber erst am 4. März 2005 gelegt worden. Im Hinblick auf den bis zur vollständigen Kaufpreiszahlung vereinbarten Eigentumsvorbehalt sei das zivilrechtliche Eigentum (ebenso wie vorhin dargelegt das wirtschaftliche Eigentum) am ersten Hubschrauber erst im Jahr 2004 und am zweiten Hubschrauber erst im Jahr 2005 auf die Beschwerdeführerin übergegangen.

Der erste Hubschrauber sei daher im Jahre 2004 und der zweite Hubschrauber im Jahre 2005 von der Beschwerdeführerin angeschafft worden.

Erstrecke sich die Anschaffung oder Herstellung prämiengünstiger Wirtschaftsgüter auf mehrere Jahre, seien in die Ermittlung des durchschnittlichen Investitionszuwachses die jeweils zu aktivierenden Teilbeträge der Anschaffungs- oder Herstellungskosten miteinzubeziehen (§ 108e Abs. 3 Z 1 EStG 1988). Erstrecke sich die Anschaffung oder Herstellung prämiengünstiger Wirtschaftsgüter auf mehrere Jahre, seien in die Ermittlung des durchschnittlichen Investitionszuwachses die jeweils zu aktivierenden Teilbeträge der Anschaffungs- oder Herstellungskosten miteinzubeziehen (Paragraph 108 e, Absatz 3, Ziffer eins, EStG 1988).

Bei Veräußerungsgeschäften falle der Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht durch den Veräußerer und damit der Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums des Erwerbers regelmäßig mit dem Zeitpunkt der Erfüllung des schuldrechtlichen Titelgeschäfts, etwa des Kaufvertrages zusammen. Gewinne dürften erst ausgewiesen werden, wenn sie realisiert seien, d.h. wenn der Gewinn durch einen Umsatz verwirklicht, also die Leistung erbracht sei.

Teilbeträge der Anschaffungskosten seien in die Ermittlung des durchschnittlichen Investitionszuwachses nur einzubeziehen, wenn es sich um Kosten handle, die zu "aktivieren" seien. Solche lägen nur vor, wenn es sich um abgrenzbare, d.h. echte Teilleistungen handle. Hiefür sei die verbindliche Abnahme der Teillieferung bzw. Teilleistung durch den Auftraggeber erforderlich, d.h. aber auch die Anerkennung der Vertragsmäßigkeit. Sowohl das Funktionsrisiko als auch die Preisgefahr müssten übergehen. Für die Realisation eines Teilgewinns beim Veräußerer reiche es nicht aus, dass eine Teilleistung selbständig abrechenbar und vergütungsfähig sei. Vielmehr müsse schon vertraglich ein Anspruch auf Vergütung der Teilleistung bestehen, wobei es sich nicht nur um einen Anspruch auf Zahlung eines Abschlags oder Vorschusses handeln dürfe.

Nach dem Urteil des BFH vom 13. Dezember 1979, IV R 69/74, habe ein freiberuflich Tätiger einen Anspruch auf Vergütung einer bewirkten Teilleistung zu aktivieren, wenn es sich um eine selbständig abrechenbare und vergütungsfähige Teilleistung handle, auf deren Vergütung ein selbständiger Honoraranspruch nach der Gebührenordnung oder aufgrund von Sonderabmachungen bestehe. Ob eine Teilleistung diese Voraussetzungen erfülle, hänge von den Umständen des Einzelfalls und insbesondere davon ab, welche Vereinbarungen die

Vertragsparteien getroffen haben. Dabei werde eine Teilleistung die bezeichneten Voraussetzungen dann erfüllen, wenn für bestimmte Teile einer wirtschaftlich teilbaren Leistung das Entgelt gesondert vereinbart worden sei und es sich nicht lediglich um einen Anspruch auf Zahlung eines Abschlags oder Vorschusses handle.

Erbrachte Teilleistungen führten zur (Teil-)Gewinnrealisierung, wenn der Zahlungsanspruch unabhängig von weiteren Teilleistungen bestehe. Die selbständige Teilleistung brauche einen zivilrechtlich eigenen Anspruch auf Vergütung, der unabhängig von den noch zu erbringenden Teilleistungen bestehe (Beiser, Die Gewinnrealisierung im Steuerrecht und Handelsrecht, ÖStZ 2001/657, 335). Eine zeitlich vorgezogene "Teilgewinnrealisierung" bei einem einheitlichen Gesamtwerk sei nicht zulässig. Die Preisgefahr gehe erst mit der Übergabe des fertigen Gesamtwerks auf den Auftraggeber über. Eine Teilgewinnrealisierung trete nur bei einer selbständigen Teilleistung ein. Diese brauche einen zivilrechtlich eigenen Anspruch auf Vergütung, der unabhängig von den noch zu erbringenden Teilleistungen bestehe. Die Gewinnrealisierung knüpfe an den Zeitpunkt der Risikoreduktion beim Leistenden an. Von zu aktivierenden Teilbeträgen an Anschaffungskosten könne somit erst gesprochen werden, wenn es beim liefernden Unternehmer zur Realisierung eines entsprechenden Teilgewinns gekommen sei (Vorliegen zivilrechtlich vereinbarter, wirtschaftlich abgrenzbarer Teilleistungen mit eigenem Anspruch auf Vergütung).

Im vorliegenden Fall lägen aus folgenden Gründen keine aktivierungspflichtigen selbständigen Teillieferungen vor:

1. Gegenstand des zwischen der Herstellerfirma und der Beschwerdeführerin abgeschlossenen Kaufvertrages sei die Lieferung von Hubschraubern in der jeweils vertraglich genau festgelegten Konfiguration "in flugfähigem Zustand" gewesen, wobei als selbstverständlicher Vertragsinhalt auch anzusehen sei, dass die Fluggeräte in Österreich zulassungsfähig seien, was u.a. eine beanstandungsfreie Stückprüfung voraussetze. Vor dem Vorliegen der Zulassungsfähigkeit in Österreich könne nicht von einer vertragsgemäßen Lieferung gesprochen werden.

Auch das Vorbringen, dass die Hubschrauber jeweils am Jahresende bereits "theoretisch" flugfähig gewesen seien, reiche nicht für die Annahme von selbständigen Teillieferungen, weil laut dem übereinstimmenden Vertragswillen der Vertragsparteien in der Praxis voll flugtaugliche und in Österreich zulassungsfähige Fluggeräte an die Beschwerdeführerin zu liefern gewesen seien.

2. Zwischen dem jeweiligen Jahresende 2003 bzw. 2004 und der abgeschlossenen Stückprüfung (2. März 2004 bzw. 28. Februar 2005) sei ein Zeitraum von jeweils rund zwei Monaten verstrichen. Der angeführte (relativ lange) Zeitraum spreche dagegen, dass zwischen dem Jahresende und der Stückprüfung der Hubschrauber nur mehr geringfügige Arbeiten ausständig gewesen seien. Sollte es sich bei den zwischen Jahresbeginn und jeweiliger Stückprüfung im Herstellerwerk noch durchgeführten Arbeiten tatsächlich nur um geringfügige Abschlussarbeiten gehandelt haben, wäre es nicht verständlich, dass es der Herstellerfirma nicht möglich gewesen sein sollte, die Hubschrauber noch jeweils vor Jahresende auszuliefern.

Der technische Direktor der Beschwerdeführerin habe ausgesagt, dass nach Vorliegen der "theoretischen Flugfähigkeit" von der Lieferfirma an den Hubschraubern vor der Auslieferung noch Abstimmungsarbeiten und Überprüfungen (insbesondere dynamische Auswuchtung der Rotoren und Rotorwellen, Bodenläufe, Testflüge) durchgeführt worden seien, was eindeutig dafür spreche, dass die Hubschrauber zum Jahreswechsel jeweils noch bei Weitem nicht vertragsgemäß auslieferungsreif gewesen seien. Dem entsprechend sei auch die jeweilige Schlussrechnung erst "nach Durchführung aller erforderlichen Tests" gelegt worden. Eine Antwort auf die Frage, weshalb es noch der aufwändigen Tests, der Stückprüfung udgl. bedurft hätte, wenn die Hubschrauber zum Jahresende 2003 bzw. 2004 bereits flugfähig gewesen wären, habe die Beschwerdeführerin nicht zu geben vermocht.

3. Zu den von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführten Teilabnahmen zum 30. Dezember 2003 und 30. Dezember 2004 sei festzuhalten, dass nach den von der Beschwerdeführerin vorgelegten Vertragsunterlagen Teilabnahmen von Teillieferungen zu bestimmten Zeitpunkten nicht vereinbart gewesen seien.

Hinsichtlich der vorgelegten Abnahmeprotokolle erscheine weiters auffällig, dass diese nur vom technischen Direktor der Beschwerdeführerin, nicht jedoch auch von einem Vertreter der Lieferfirma unterfertigt worden seien. Der Fertigungsstand der Hubschrauber sei somit vom technischen Direktor der Beschwerdeführerin ohne Mitwirkung eines Vertreters der Lieferfirma dokumentiert worden, was eindeutig dagegen spreche, dass Gegenstand der Teilabnahmen zwischen den Vertragsteilen vereinbarte Teillieferungen mit selbständigem Anspruch auf Vergütung gewesen seien.

Die angeführten Umstände sprächen vielmehr dafür, dass die Teilabnahmen zum 30. Dezember ebenso wie die vorangegangenen Abnahmen der begleitenden Kontrolle des Produktionsprozesses durch die Beschwerdeführerin dienten, wobei auch der für die Beschwerdeführerin nicht unwesentliche Zweck verfolgt worden sei, die technischen Details der Hubschrauber zu studieren, um die spätere Wartung zu erleichtern.

Hinsichtlich des Abnahmeprotokolls betreffend den zweiten Hubschrauber falle weiters auf, dass zum 30. Dezember 2004 der völlig idente Fertigungszustand ausgewiesen worden sei wie im Protokoll betreffend den ersten Hubschrauber zum 30. Dezember 2003, was völlig der Lebenserfahrung widerspreche, zumal die Hubschrauber rund ein Jahr zeitversetzt produziert worden seien sowie unterschiedliche Bestell- und Lieferdaten ausgewiesen hätten (Bestellung im Juni 2003 bzw. August 2004; Lieferung bis spätestens Ende April 2004 bzw. im März 2005). Im Übrigen sei vom technischen Direktor der Beschwerdeführerin selbst eingeräumt worden, dass er für das Protokoll betreffend die Teilabnahme des zweiten Hubschraubers "aus Vereinfachungsgründen" das im Vorjahr anlässlich der Teilabnahme des ersten Hubschraubers aufgenommene Foto verwendet habe.

Die bereits im bekämpften Bescheid enthaltenen Zweifel, ob die Teilabnahme betreffend den zweiten Hubschrauber überhaupt in der behaupteten Form stattgefunden habe und ob der im Teilabnahmeprotokoll betreffend die zweite Maschine ausgewiesene Fertigungszustand den Tatsachen entspreche, sei im Berufungsverfahren in keiner Weise ausgeräumt worden. Die von der Beschwerdeführerin vorgelegten Teilabnahmeprotokolle belegten daher nicht, dass zu den Stichtagen 30. Dezember 2003 bzw. 30. Dezember 2004 selbständige Teillieferungen erfolgt seien.

4. An diesem Befund könne das erst im Laufe des Prüfungsverfahrens und deutlich vom wirtschaftlichen Standpunkt der Beschwerdeführerin geprägte Schreiben der Herstellerfirma nichts ändern, wonach die "wirtschaftliche Verfügungsgewalt" am Hubschrauber am 31. Dezember 2004 auf die Beschwerdeführerin übergegangen sei. In der Bestätigung werde eingeräumt, dass der Hubschrauber zu diesem Zeitpunkt nur "theoretisch" flugfähig gewesen sei und der Hubschrauber an diesem Tag (d.h. am 31. Dezember 2004 und damit abweichend vom Abnahmeprotokoll der Beschwerdeführerin, das mit 30. Dezember 2004 erstellt worden sein solle) "in diesem Fertigungsstand" übergeben worden sei, ohne diesen Fertigungsstand allerdings näher zu umschreiben. Mit der Lieferung eines theoretisch flugfähigen, aber praktisch noch nicht betrieblich einsatzfähigen Fluggeräts sei der Auftraggeberin aber nicht gedient.

5. Bei den von der Beschwerdeführerin aktivierten Kosten handle es sich um die Summe der jeweils für die bestellten Hubschrauber geleisteten Teilzahlungen. Die zweite Teilrechnung sei jeweils vor dem Jahresende gestellt worden (Rechnung vom 17. Dezember 2003 bzw. vom 16. Dezember 2004). Allein die erhebliche Zeitspanne zwischen der jeweils zweiten Teilrechnung und den Teilabnahmen (Rechnungen deutlich vor den Teilabnahmen) sprächen gegen den Charakter der Rechnungen als selbständige Abrechnungen von selbständigen Teilleistungen. Auch die Bezeichnung der Teilrechnungen als Anforderung von Anzahlungen spreche gegen eine selbständige Abrechnung. Unterlagen, aus denen sich ergeben hätte, wie die Höhe der zweiten Teilzahlung jeweils ermittelt worden sei, habe die Beschwerdeführerin nicht vorlegen können. Die Rechnungen vom 20. November 2003 und vom 17. Dezember 2003 sowie vom 2. November 2004 und vom 16. Dezember 2004 stellten somit bloße Anzahlungsrechnungen dar.

Insgesamt sei daher davon auszugehen, dass die Anschaffungen bezüglich der einzelnen Hubschrauber nicht in Teilanschaffungsvorgänge aufgespalten werden könnten, weil Teillieferungen mit eigenem Anspruch auf Vergütung mit der Herstellerfirma zivilrechtlich nicht vereinbart worden seien. Weiters handle es sich bei der Anschaffung der Hubschrauber (bis zur Auslieferung durch die Herstellerfirma in vertragsgemäßem Zustand) jeweils um einen einheitlichen Vorgang, der für Zwecke der IZP nicht in wirtschaftlich abgrenzbare Teilleistungen zerlegt werden könne.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die vorliegende Beschwerde, in der Rechtswidrigkeit des Inhalts geltend gemacht wird. Die belangte Behörde legte die Akten vor und erstattete eine Gegenschrift, in welcher sie die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragte.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits im Erkenntnis vom 28. Oktober 2010, 2007/15/0097, aus§ 108e Abs. 3 Z 1 EStG 1988 abgeleitet, dass Teilerstellungs- und Teilanschaffungskosten sowohl die Vergleichsbasis zur Berechnung des Investitionszuwachses des Jahres der Geltendmachung der IZP erhöhen, als auch im Prämienjahr in die Bemessungsgrundlage einfließen und dabei grundsätzlich in dem Zeitpunkt zu berücksichtigen sind, in dem dem Abnehmer nach dem Gesamtbild der Verhältnisse und beurteilt nach der Verkehrsauffassung die Verfügungsmacht verschafft wird. Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits im Erkenntnis vom 28. Oktober 2010, 2007/15/0097, aus

Paragraph 108 e, Absatz 3, Ziffer eins, EStG 1988 abgeleitet, dass Teilerstellungs- und Teileranschaffungskosten sowohl die Vergleichsbasis zur Berechnung des Investitionszuwachses des Jahres der Geltendmachung der IZP erhöhen, als auch im Prämienjahr in die Bemessungsgrundlage einfließen und dabei grundsätzlich in dem Zeitpunkt zu berücksichtigen sind, in dem dem Abnehmer nach dem Gesamtbild der Verhältnisse und beurteilt nach der Verkehrsauffassung die Verfügungsmacht verschafft wird.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist hierfür nicht allein der Gefahrenübergang ausschlaggebend, sondern muss dem Leistungsempfänger tatsächlich Substanz, Wert und Ertrag eines Gegenstandes - von den Beteiligten endgültig gewollt - zugewendet werden. Andererseits ist es für die Annahme einer Lieferung nicht erforderlich, dass der Abnehmer von der ihm übertragenen Verfügungsbefähigung in einer bestimmten Weise, etwa durch tatsächliche Verwendung des Gegenstandes, Gebrauch macht (vgl. das hg. Erkenntnis vom 27. Februar 2002, 2000/13/0095) oder dass die Gegenstände physisch in den Betrieb des Leistungsempfängers verbracht werden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist hierfür nicht allein der Gefahrenübergang ausschlaggebend, sondern muss dem Leistungsempfänger tatsächlich Substanz, Wert und Ertrag eines Gegenstandes - von den Beteiligten endgültig gewollt - zugewendet werden. Andererseits ist es für die Annahme einer Lieferung nicht erforderlich, dass der Abnehmer von der ihm übertragenen Verfügungsbefähigung in einer bestimmten Weise, etwa durch tatsächliche Verwendung des Gegenstandes, Gebrauch macht vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 27. Februar 2002, 2000/13/0095) oder dass die Gegenstände physisch in den Betrieb des Leistungsempfängers verbracht werden.

§ 108e EStG 1988 stellt für die Einbeziehung von Teileranschaffungs- oder Teilerherstellungskosten ausdrücklich auf deren Aktivierungsfähigkeit bzw. -pflicht ab ("die jeweils zu aktivierenden Teilbeträge der Anschaffungs- oder Herstellungskosten"), weshalb die zur bilanziellen Darstellung und zur Teilgewinnrealisierung von Teillieferungen entwickelten Überlegungen (vgl. dazu Mayr, Gewinnrealisierung im Steuerrecht und Handelsrecht, 2001, 79 ff m.w.N.) auch für die IZP von Bedeutung sind. Paragraph 108 e, EStG 1988 stellt für die Einbeziehung von Teileranschaffungs- oder Teilerherstellungskosten ausdrücklich auf deren Aktivierungsfähigkeit bzw. -pflicht ab ("die jeweils zu aktivierenden Teilbeträge der Anschaffungs- oder Herstellungskosten"), weshalb die zur bilanziellen Darstellung und zur Teilgewinnrealisierung von Teillieferungen entwickelten Überlegungen vergleiche , dazu Mayr, Gewinnrealisierung im Steuerrecht und Handelsrecht, 2001, 79 ff m.w.N.) auch für die IZP von Bedeutung sind.

Ob eigenständige Teilleistungen und damit Teileranschaffungen vorliegen, hängt demnach einerseits von der objektiven Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes und seiner (wirtschaftlichen) Teilbarkeit und andererseits von der Vertragsgestaltung und dem wechselseitigen nach außen in Erscheinung getretenen Parteiwillen ab (so bereits Beiser, Die Gewinnrealisierung im Steuerrecht und im Handelsrecht, ÖStZ 2001, 335 f, Pkt. 10). Für die Annahme eines Teileranschaffungsvorgangs ist somit das Vorliegen einer vom Parteiwillen getragenen Teillieferung entscheidend (vgl. dazu auch bereits das hg. Erkenntnis vom 28. Oktober 2010, 2007/15/0097). Ob eigenständige Teilleistungen und damit Teileranschaffungen vorliegen, hängt demnach einerseits von der objektiven Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes und seiner (wirtschaftlichen) Teilbarkeit und andererseits von der Vertragsgestaltung und dem wechselseitigen nach außen in Erscheinung getretenen Parteiwillen ab (so bereits Beiser, Die Gewinnrealisierung im Steuerrecht und im Handelsrecht, ÖStZ 2001, 335 f, Pkt. 10). Für die Annahme eines Teileranschaffungsvorgangs ist somit das Vorliegen einer vom Parteiwillen getragenen Teillieferung entscheidend vergleiche , dazu auch bereits das hg. Erkenntnis vom 28. Oktober 2010, 2007/15/0097).

Sind vertraglich klar abgegrenzte und definierte einzelne Teillieferungen vereinbart, an deren Abnahme sich selbständige Rechtsfolgen wie etwa der Beginn der diesbezüglichen Gewährleistungsfrist knüpfen und die eigene Teilentgeltsansprüche als von den weiteren Teilleistungen unabhängige Zahlungsansprüche begründen, so ist von selbständigen "Teileranschaffungskosten" auszugehen. Gleiches gilt, wenn in diesem Sinne Teilrechnungen gemäß den jeweiligen Baufortschritten vereinbart worden sind (vgl. dazu bereits das hg. Erkenntnis vom 25. November 2010, 2007/15/0288). Sind vertraglich klar abgegrenzte und definierte einzelne Teillieferungen vereinbart, an deren Abnahme sich selbständige Rechtsfolgen wie etwa der Beginn der diesbezüglichen Gewährleistungsfrist knüpfen und die eigene Teilentgeltsansprüche als von den weiteren Teilleistungen unabhängige Zahlungsansprüche begründen, so ist von selbständigen "Teileranschaffungskosten" auszugehen. Gleiches gilt, wenn in diesem Sinne Teilrechnungen gemäß den jeweiligen Baufortschritten vereinbart worden sind vergleiche , dazu bereits das hg. Erkenntnis vom 25. November 2010, 2007/15/0288).

Besteht dagegen nach dem Vertragswillen lediglich an der Gesamtleistung ein vertragliches Interesse des Käufers und sind keine nachvollziehbaren Teilentgeltsansprüche für einzelne Teilleistungen vereinbart, so stellen vor Übergabe erfolgte Teilzahlungen auf den Gesamtkaufpreis lediglich Anzahlungen auf die Anschaffungskosten der Gesamtleistung dar und erfolgt die Anschaffung erst zu einem einheitlichen Zeitpunkt mit der Verschaffung der Verfügungsmacht an der Gesamtleistung. Diesfalls kann auch eine frühere "Teilabnahme" durch den Käufer keine (beliebige) frühere Teilaktivierungsfähigkeit vermitteln.

Im Beschwerdefall hat die belangte Behörde in sachverhaltsmäßiger Hinsicht festgestellt, dass zwischen dem Hersteller und der Beschwerdeführerin jeweils ein Kaufvertrag über die Lieferung der beiden streitgegenständlichen Hubschrauber abgeschlossen worden ist. Teillieferungen mit eigenem Anspruch auf Vergütung wurden nach den von der Beschwerde nicht bekämpften Sachverhaltsfeststellungen mit der Herstellerfirma zivilrechtlich nicht vereinbart, sondern wurde die Lieferung der beiden Hubschrauber in flug- und zulassungsfähigem Zustand und in vertraglich genau festgelegter Konfiguration jeweils als Leistungsgegenstand festgestellt, wobei auch der Gefahrenübergang und der Beginn der Gewährleistungsfrist jeweils erst mit der Lieferung der Hubschrauber "ab Werk" erfolgten. Die tatsächlich geleisteten Teilzahlungen konnten nicht als selbständige, nachvollziehbar kalkulierte Abrechnungen von abgegrenzten Teilleistungen festgestellt werden.

Gemäß den Sachverhaltsfeststellungen fehlten an den beiden Hubschraubern zum Jahresende 2003 bzw. 2004 auch noch wichtige Abstimmungsarbeiten wie etwa die Auswuchtung der Rotoren sowie die für die Zulassungsfähigkeit notwendige technische Überprüfung ("Stückprüfung"), sodass die Hubschrauber noch nicht auslieferungsreif waren.

Wenn die belangte Behörde angesichts dieser Sachlage die Annahme eines Teilanschaffungsvorganges durch eine einseitig vom Käufer protokollierte "Teilabnahme" der noch nicht auslieferungsreifen Hubschrauber im Werk des Herstellers verneint hat und von einem einheitlichen Anschaffungsvorgang der zulassungsfähigen Hubschrauber mit ihrer Übergabe im Folgejahr ausgegangen ist, kann darin keine Rechtswidrigkeit in der Anwendung des § 108e EStG 1988 erkannt werden. Wenn die belangte Behörde angesichts dieser Sachlage die Annahme eines Teilanschaffungsvorganges durch eine einseitig vom Käufer protokollierte "Teilabnahme" der noch nicht auslieferungsreifen Hubschrauber im Werk des Herstellers verneint hat und von einem einheitlichen Anschaffungsvorgang der zulassungsfähigen Hubschrauber mit ihrer Übergabe im Folgejahr ausgegangen ist, kann darin keine Rechtswidrigkeit in der Anwendung des Paragraph 108 e, EStG 1988 erkannt werden.

Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet und war infolgedessen gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen. Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet und war infolgedessen gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008, BGBl. II Nr. 455. Die Kostenentscheidung beruht auf den Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008, Bundesgesetzblatt, II Nr. 455.

Wien, am 26. April 2012

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2012:2009150165.X00

Im RIS seit

24.05.2012

Zuletzt aktualisiert am

25.05.2016

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>