

GZ. RV/1613-W/05

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Multicont Rev u. Thd GesmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 betreffend die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Kalenderjahr 2002 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Investitionszuwachsprämie 2002 beträgt € 104.017,36.

Die Ermittlung der Investitionszuwachsprämie ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, welches einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Bei der Bw. wurde im Jahr 2004 eine Nachschau betreffend die Investitionszuwachsprämie 2002 durchgeführt. Im Rahmen der Nachschau wurde festgestellt, dass die Bw. am 26. Juli 2001 bei der X GmbH eine Tankstelleneinrichtung bestellt hat. Im September 2001 seien durch die Y GmbH, ein verbundenes Unternehmen, die Baumeisterarbeiten im Zusammenhang mit der Fundamentierung der Tankstelle durchgeführt worden. Die Eingangsrechnung über die vorgenommenen Bauarbeiten in Höhe von € 5.350,92 netto habe Eingang ins Rechenwerk der Bw. gefunden. Dieser Geschäftsvorfall sei nicht auf "in Bau befindliche Anlagen" sondern auf Gebäude gebucht und bei der Berechnung der Investitionszuwachsprämie 2002 nicht berücksichtigt worden.

Am 4. Dezember 2001 habe die X GmbH wesentliche Teile der am 26. Juli 2001 bestellten Tankstelleneinrichtung geliefert und der Bw. dafür € 61.970,86 netto in Rechnung gestellt. Dieser Betrag sei 2001 nicht unter der Position "in Bau befindliche Anlagen" verbucht sondern erst mit 2. Jänner 2002 in die Handelsbilanz 2002 aufgenommen und unter der Position "Betriebsausstattung" aktiviert worden.

Im Zusammenhang mit der Tankstelle seien der Bw. am 25. März 2002 zudem Montagekosten von € 4.657,56 verrechnet worden.

Der Investitionszuwachs des Jahres 2002 sei die Differenz zwischen den Anschaffungs- und / oder Herstellungskosten prämiengünstiger Wirtschaftsgüter, die im Kalenderjahr 2002 angefallen seien, und dem Durchschnitt der Anschaffungs- und Herstellungskosten prämiengünstiger Wirtschaftsgüter der letzten drei Wirtschaftsjahre. Erstrecke sich die Anschaffung oder Herstellung prämiengünstiger Wirtschaftsgüter auf mehrere Jahre, seien in die Ermittlung des durchschnittlichen Investitionszuwachses die jeweils zu aktivierenden Teilanschaffungs- oder Herstellungskosten mit einzubeziehen. Bei einer nachträglichen Änderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, sei die Investitionszuwachsprämie im Jahr der Änderung entsprechend anzupassen.

Bei der Berechnung des Investitionszuwachses für die Ermittlung einer Investitionszuwachsprämie seien demnach die Anschaffungs- den Herstellungskosten gleichzusetzen, sodass auch bei der Anschaffung eines Wirtschaftsgutes eine zeitraumbezogene Zuordnung der Anschaffungskosten zu erfolgen habe. Montagekosten, die erst im Jahr nach der Lieferung anfallen würden, können "nachträgliche" Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten sein.

Bei der Ermittlung des Investitionszuwachses werde nicht darauf abgestellt, wann sich das Wirtschaftsgut in betriebsbereitem Zustand befinde, sondern in welchem Jahr die Auf-

wendungen, die auf Tätigkeiten zurückzuführen seien, die zur erstmaligen bestimmungsgemäßen Nutzbarmachung führen, entstanden seien. Die Frage, wann und ob der Abgabepflichtige überhaupt wirtschaftlicher Eigentümer eines Wirtschaftsgutes geworden sei, gebe lediglich Auskunft darüber, ob das Wirtschaftsgut in den Kreis der prämiengünstigen Wirtschaftsgüter falle oder nicht (z.B. könne jemand für gemietete Wirtschaftsgüter keine Investitionsprämie geltend machen), sage jedoch nichts darüber aus, wann die durch eine Anschaffung entstandene Aufwendung in die Berechnung des Investitionszuwachses mit einzubeziehen sei.

Im gegenständlichen Geschäftsfall seien daher sämtliche Teilanschaffungskosten des Jahres 2001, die zu einer betrieblichen Nutzungsmöglichkeit des Wirtschaftsgutes, wenn auch in einem späteren Jahr, geführt haben, dem Jahr 2001 zuzurechnen.

Durch die Betriebsprüfung wurde daher die Investitionszuwachsprämie 2002 neu berechnet, wobei sich aufgrund der Neuberechnung eine Prämie von € 95.041,12 ergeben hat.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ am 4. November 2004 einen Bescheid über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988. In diesem wurde die Investitionszuwachsprämie 2002 mit € 95.041,12 festgesetzt.

Mit Schriftsatz vom 13. Dezember 2004 wurde von der Bw. gegen den Bescheid vom 4. November 2004 das Rechtsmittel der Berufung eingebracht. In dieser wurde ausgeführt, dass die Y GmbH entgegen der Darstellung in der Niederschrift über die vorgenommenen Nachschau die Baumeisterarbeiten im Zusammenhang mit der Fundamentierung der Tankstelle nicht durchgeführt habe. Die Y GmbH habe zwar die Ausschreibung und die Überwachung der gegenständlichen Baumaßnahmen vorgenommen, sei aber nicht selbst als Baudienstleister aufgetreten. Dies sei hinsichtlich der gegenständlichen Investitionszuwachsprämie aber unerheblich. Unerheblich sei auch, dass die Y GmbH in keinerlei Beteiligungsverhältnis zur Bw. stehe und es sich bei dieser um kein verbundenes Unternehmen handle. Die Baumeisterarbeiten seien von der Firma A vorgenommen worden. Die Y GmbH habe aus der Schlussrechnung der Firma A lediglich nachträglich jene Kosten herausgelöst, die in Zusammenhang mit der Tankstelleneinrichtung stehen würden.

Weiters werde angemerkt, dass die Rechnung der X GmbH vom 14. Dezember 2001 über € 61.970,86 netto, welche erst im Jänner 2002 zur Zahlung angewiesen worden sei, sehr wohl in der Bilanzposition "geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau" enthalten gewesen sei. Diese habe zum 31. Dezember 2001 € 101.329,69 betragen. Die in der Niederschrift festgehaltene unrichtige Darstellung sei durch eine unrichtige Mitteilung des steuerlichen

Vertreters der Bw. an die Betriebsprüfung herbeigeführt worden. Diese Feststellung sei aber ebenfalls nicht von Relevanz.

In der Begründung für die Herabsetzung der Investitionszuwachsprämie betreffend das Jahr 2002 werde ausgeführt, dass es sich bei der Investitionszuwachsprämie um eine steuerliche Prämienförderung für die Mehrung der Investitionen der Kalenderjahre 2002, 2003 und 2004 in Verhältnis zu den Investitionen der drei vorangegangenen Wirtschaftsjahre handle.

Diesbezüglich sei zu bemerken, dass laut Regierungsvorlage zum seinerzeitigen Hochwasseropferentschädigungs- und Wiederaufbaugesetz 2002 (BGBl. 2002 I 155) diese Prämie einen Anreiz für Investitionen und damit eine steuerliche Förderung von Zuwächsen an Investitionen geben solle. Im Gesetz sei aber keinesfalls festgehalten, dass damit lediglich Aufwendungen (in diesem Fall Anschaffungskosten) betroffen sein sollen, die auf Tätigkeiten ab Jännerbeginn 2002 zurückzuführen seien, das heißt welche erst im Jahr 2002 entstanden seien. Dieses Gesetz sei im übrigen erst mit 4. Oktober 2002 und demnach lange nach Jahresbeginn 2002 ausgegeben worden. Allein dadurch sei bereits dokumentiert, dass nicht erst auf Aufwendungen nach Verlautbarung diese Gesetzes abgestellt sein könne.

Die infrage stehende Rechnung der X GmbH über € 61.970,86 sei zwar mit 14. Dezember 2001 und damit bereits im Jahr 2001 gelegt worden, der Auftrag sei aber nicht abgeschlossen gewesen, weil insbesondere die Montage nicht vorgenommen worden sei, wie auch die Lieferung einzelner Bestandteile (Rohrleitungen) noch nicht vollständig erfolgt sei. Eindeutig sei, dass diese Montagearbeiten und die Lieferung von weiteren diversen Bestandteilen betreffend die gegenständliche Tankanlage erst im Jahr 2002 abgerechnet wurden. Auch die Leistungen seien erst im Jahr 2002 erbracht worden. Mit Faktura vom 25. März 2002 seien der Bw. in diesem Zusammenhang € 4.571,83 verrechnet worden. Auf dieser Rechnung werde der 25. März 2002 als Leistungsdatum und als Bestelldatum angeführt. Das Bestelldatum sei aber unrichtig, weil der Auftrag der Y GmbH vom 3. August 2001 (Anlage 1 zur Berufung), gerichtet an die X GmbH eindeutig auch die Montagekosten beinhalte. In diesem Auftragschreiben werde auch auf das vorangegangene mündliche Bestelldatum vom 26. Juli 2001, welches dann in der Rechnung der X GmbH vom 14. Dezember 2001 angeführt werde, Bezug genommen.

Am 23. Juli 2001 habe die X GmbH ein Anbot an die Y GmbH gerichtet (Anlage 2 zur Berufung). Aus Punkt 7.1. dieses Angebotes gehe eindeutig hervor, dass eine einheitliche Angebotserstellung betreffend nicht nur die Lieferung der Einzelteile der Tankstelle, sondern auch betreffend Montageleistung gegeben sei. Die Gesamtanbotssumme habe S 1.013.605,00 betragen. Es handle sich daher eindeutig um einen einheitlichen Auftrag an die X GmbH und

um keine getrennten Aufträge hinsichtlich Lieferung einer Tankanlage und getrennter Beauftragung der Montage. Dass dann die Abrechnung der Tankanlage (ohne Montagekosten) vor der Montage auch unter Nachlieferung noch einzelner Teile, wie insbesondere Rohrleitungen, später erfolgt sei, habe keine Relevanz, der Auftrag sei eindeutig noch nicht abgeschlossen gewesen.

Unbestritten sei auch, dass das Anlagegut (Tankanlage) im Jahr 2001 noch nicht betriebsbereit gewesen sei.

Im § 108e EStG 1988 werde unter Absatz 3 Z 1 lediglich ausgeführt, dass dann, wenn sich die Anschaffung oder Herstellung prämiengünstiger Wirtschaftsgüter auf mehrere Jahre erstrecke, in die Ermittlung des durchschnittlichen Investitionszuwachses die jeweils zu aktivierenden Teilbeträge der Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit einzubeziehen seien.

In den Einkommensteuerrichtlinien zu dieser Gesetzesstelle werde lediglich der Gesetzestext wiederholt (RZ 8226 Z 1). Nähere diesbezügliche Aussagen seien den Richtlinien nicht zu entnehmen.

Aus einer Mitteilung des Bundesministeriums für Finanzen vom 30.9.2003 (Österreichische Steuerzeitung 2003/1054) betreffend Erlass-Rundschau gehe hervor, dass sich die Beurteilung des Anschaffungszeitpunktes für die Investitionszuwachsprämie nach Rz 2166 der Einkommensteuerrichtlinien 2000 richte, wonach der Übergang der Preisgefahr allein nicht maßgeblich sei. Der Zeitpunkt des Überganges der Preisgefahr sei nur in Zusammenhang mit dem Investitionsfreibetrag maßgeblich und sei auf die Investitionszuwachsprämie nicht zu übertragen – unter weiterem Hinweis auf RZ 3701a der Einkommensteuerrichtlinien 2000.

Nach Rz 2166, welcher demnach in diesem Erlass des Bundesministeriums für Finanzen genannt werde, entspreche der Anschaffungszeitpunkt dem Zeitpunkt der Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums. Dass sei jener Zeitpunkt, zu dem die Möglichkeit, ein Wirtschaftsgut wirtschaftlich zu beherrschen und den Nutzen aus ihm zu ziehen, übergehe - Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht. Es entscheide demnach die tatsächliche betriebliche Nutzungsmöglichkeit und nicht der rechtliche Übergang vom Besitz, Preisgefahr, Nutzen und Lasten – unter Anführung zahlreicher Verwaltungsgerichtshofurteile wie zuletzt des Erkenntnisses vom 25.2.1997, 97/14/0006.

Unter Rz 2167 werde in den Einkommensteuerrichtlinien dann weiter ausgeführt, dass der Anschaffungszeitpunkt für die Bilanzierung dem Grunde nach und somit auch für die Höhe der Anschaffungskosten (Bilanzierung der Höhe nach bzw. Bewertung) der auf diese Weise finanzierten Wirtschaftsgüter maßgeblich sei. Aus der angeführten Zweitrechnung vom

25.3.2002 gehe eindeutig hervor, dass die Anlage aufgrund der Lieferung im Dezember 2001 in keinem Fall betriebsbereit gewesen sei und demnach die Voraussetzung für eine Aktivierung gefehlt habe. Im Dezember 2001 wäre im Übrigen aufgrund der überdurchschnittlich winterlichen Bedingungen in P. eine Zusammenstellung und Montage der Tankanlage gar nicht möglich gewesen.

Diesbezüglich werde in den Richtlinien unter RZ 2169 auch weiter ausgeführt, dass als Anschaffungskosten nur jene Aufwendungen in Frage kommen würden, die auf Tätigkeiten zurückzuführen seien, die zur erstmaligen bestimmungsgemäßen Nutzbarmachung des Wirtschaftsgutes führen. Das Ende des Anschaffungszeitraumes sei nicht bereits mit der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht erreicht sondern erst dann, wenn der erworbene Gegenstand einen Zustand erreicht habe, der seine bestimmungsgemäße Nutzung am geplanten Einsatzort ermögliche, demnach eine objektive Betriebsbereitschaft gegeben sei. Als Beispiel werde dann unter Beispiel zwei ausgeführt, dass die Betriebsbereitschaft einer Anlage, für die der Verkäufer eine bestimmte während eines Garantielaufes zu erreichende Anlagenleistung verspreche, erst mit der Beendigung der mechanischen Fertigstellung und der Eignung zum Probetrieb gegeben sei.

Ohne Aufstellung der Zapfsäule bzw. ohne Anbringung der Verbindungsschläuche sowie ohne Montage der Anlage könne in diesem Fall von keiner Betriebsbereitschaft im Jahr 2001 gesprochen werden. Dies sei der Bw. auch von der Y GmbH bestätigt worden.

Eine Aktivierungsmöglichkeit sei daher erst im Jahr 2002 auch hinsichtlich der Erstreckung gegeben.

Für das Jahr 2001 würden hinsichtlich des infrage stehenden Anlagengutes keinerlei zu aktivierenden Teilbeträge existieren. Nach Ansicht der Bw. könne von zu aktivierenden Teilanschaffungskosten im Zusammenhang mit § 108e EStG 1988 nur in jenen Fällen gesprochen werden, wenn im Sinne eines Gesamtauftrages einzelne Teilaufträge zerlegbar seien, welche Teilleistungen auch zu einer objektiven Betriebsbereitschaft hinsichtlich dieser Teilleistungen führen. Es komme demnach ausdrücklich nicht auf den (alleinigen) Übergang einer Preisgefahr, wie seinerzeit anlässlich der Abgrenzung betreffend auslaufendem Investitionsfreibetrag zu Jahresende 2000 an. In der Praxis würden sich daher vergleichsweise geringe Ansätze ergeben, wo eine Unterteilung nach Teilanschaffungskosten im Sinne der genannten Bestimmung des § 108e Abs. 3 Z 1 EStG 1988 möglich sei. Dieser Meinung sei offensichtlich auch Zorn im Kommentar von Hofstätter-Reichel, wo unter Rz 4 zu § 108e EStG 1988 in diesem Zusammenhang ausgeführt werde, dass sich dann, wenn der Herstellungsvorgang über ein Kalenderjahr bzw. Wirtschaftsjahr hinaus erstreckt, der jeweiligen Periode die

Teilherstellungskosten zuzurechnen seien. Wegen des offensichtlich geringen Anwendungsbereiches gehe er vermutlich bewusst auf Teilanschaffungskosten gar nicht ein. Bei Herstellungsvorgängen seien demnach auch die Herstellungskosten aufgrund des zeitlichen Anfalles zerlegbar, völlig unabhängig davon, ob eine objektive Betriebsbereitschaft für das betreffende Gebäude bereits gegeben sei.

Als weiteren Beweis für die erst im Jahr 2002 gegebene Betriebsbereitschaft der Tankstelle werde der Ausführungsbefund der X GmbH vom 3. Mai 2002 beigegeben (Anlage 3 zur Berufung), wobei aber die genannte Rechnung vom 25. März 2002, welche ebenfalls bereits übergeben worden sei, für sich allein bereits genügend Beweiskraft für die erst im Jahr 2002 gegebene Betriebsbereitschaft darstelle, weil in der Rechnung vom 14. Dezember 2001 lediglich die Anlieferung der noch nicht zusammengestellten Teile beinhaltet sei.

Es sei daher hinsichtlich der Rechnung vom 14. Dezember 2001 betreffend einen Aktivierungswert von € 61.970,86 nach obiger Darstellung nicht davon auszugehen, dass es sich diesbezüglich um bereits zu aktivierende Teilanschaffungskosten betreffend das Jahr 2001 gehandelt habe. Die zeitraumbezogene Zuordnung der Anschaffungskosten gehe aus der angeführten Meinung in der Erlass-Rundschau der Österreichischen Steuerzeitung vom 30. September 2003 eindeutig nicht hervor. Aus der dort verlangten Betrachtung der RZ 2166 und folgende der Einkommensteuerrichtlinien sei eindeutig auf den Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht abgestellt, wonach es sich bei den Montagekosten (Rechnungslegung und Leistung vom Februar 2002) keinesfalls um nachträgliche Anschaffungskosten handeln könne. Demnach sei nicht darauf abzustellen, wann die einzelnen Aufwendungen, die zur erstmaligen bestimmungsgemäßen Nutzbarmachung führen, entstanden seien.

Die Frage, wann und ob der Abgabepflichtige wirtschaftlicher Eigentümer eines Wirtschaftsgutes geworden sei, gebe demnach nicht nur Auskunft darüber, ob das Wirtschaftsgut in den Kreis der prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter falle oder nicht. Aus den angeführten Richtlinien – insbesondere aus der RZ 2166 – sei nicht ableitbar, dass das Jahr der Entstehung der Aufwendungen (offensichtlich Bezugnahme auf Leistungsdatum) maßgebend für die Einbeziehung in die Berechnung des Investitionszuwachses sei.

Die Feststellung, dass im gegenständlichen Fall sämtliche Teilanschaffungskosten des Jahres 2001, die zu einer betrieblichen Nutzungsmöglichkeit des Wirtschaftsgutes, wenn auch in einem späteren Jahr geführt hätten, dem Jahr 2001 zuzurechnen wären, sei daher unrichtig.

Ausgehend davon würden sich für die Vergleichsjahre 1999 bis 2000 prämienbegünstigte Anschaffungskosten von € 3.779.127.97 ergeben. Der Dreijahresdurchschnitt würde

€ 1.259.709,32 betragen. Bei Berücksichtigung der Aufwendungen im Zusammenhang mit der Fundamentierung der Tankstelle von € 5.350,92, würden sich die prämiengünstigen Investitionen des Jahres 2002 auf insgesamt € 2.299.882,92 belaufen. Dadurch ergebe sich für das Jahr 2002 ein Investitionszuwachs von € 1.040.173,60 und eine Investitionszuwachsprämie von € 104.017,36.

Die Betriebsprüfung hat mit Schreiben vom 1. September 2005 zur Berufung dahingehend Stellung genommen, dass die unrichtigen Annahmen der Betriebsprüfung auf unrichtige Bekanntgaben der Bw. zurückzuführen seien.

Die 2001 getätigten Aufwendungen im Zusammenhang mit der Fundamentierung der Tankstelle seien als prämiengünstige Wirtschaftsgüter anzusehen und in die Bemessungsgrundlage 2001 einzubeziehen.

Dem Berufungsschreibens sei das Anbot der X GmbH vom 23. Juli beigelegt worden. Dieses sei von der Betriebsprüfung zuvor angefordert von der Bw. aber nicht vorgelegt worden. Aus dem Anbot gehe hervor, dass dieses keine Bau- und Elektroarbeiten enthalte. Wenn zwei eigenständige Rechtsgeschäfte abgeschlossen werden (Liefergeschäft und Montagegeschäft) und das Liefergeschäft 2001 erfüllt werde, sei diese Investition dem Jahr 2001 zuzurechnen.

Wie bereits in der Niederschrift vom 28.11.2004 dargestellt, sei die Rechnungslegung der X GmbH am 4. Dezember 2001 erfolgt. Aufgrund der vorgelegten Rechnung sei die Lieferung der diversen Anlageteile erkennbar. Es sei auf diesem Dokument aber nicht ersichtlich, dass es sich dabei um eine Teilrechnung (Abrechnung einer Teilleistung) handle.

Über die Montageleistung sei von der Z GmbH eine eigene Rechnung gelegt worden. Das heißt diese Leistung sei extra abgerechnet, das Preisrisiko extra übernommen worden. Die Rechnung sei außerdem nicht an die X GmbH fakturiert, sondern als eigene Rechnung (mit Bestelldatum 25.3.2002) an die Bw. gelegt worden.

Da die Rechtsfrage durch die Betriebsprüfung nicht sofort gelöst werden konnte, sei Rücksprache mit dem zuständigen Fachbereich für Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer gehalten worden. Dieser habe der Betriebsprüfung mitgeteilt, dass im vorliegenden Fall, sämtliche Teilanschaffungskosten des Jahres 2001, die zu einer betrieblichen Nutzungsmöglichkeit des Wirtschaftsgutes, wenn auch in einem späteren Jahr geführt haben, dem Jahr 2001 zuzurechnen seien.

Der Stellungnahme wurde die Niederschrift über die Schlussbesprechung, eine Kopie der Rechnung der X GmbH vom 14. Dezember 2001, eine Kopie der Rechnung der Z GmbH vom 25. März 2002, die Anfrage an den Fachbereich, die Antwort des Fachbereichs, die Ergänzung

des seinerzeitigen Anhangs Anfrage Fachbereich, die Anfrage Fachbereich FA 1/23 sowie die Antwort und Information der Prüferin, beigelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern kann eine Investitionsprämie 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 (§ 108e Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl. I 2002/155).

Der Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern ist die Differenz zwischen deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Kalenderjahre 2002 und 2003 und dem Durchschnitt der Anschaffungs- und Herstellungskosten dieser Wirtschaftsgüter der letzten drei Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner 2002 bzw. dem 1. Jänner 2003 enden (§ 108e Abs. 2 EStG 1988 idF BGBl. I 2002/155).

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 (§ 108e Abs. 3 Z 1 EStG 1988 idF BGBl. I 2002/155).

Über Auftrag der Bw. wurde in den Jahren 2001 und 2002 eine Tankstelle in P. errichtet. Unstrittig ist, dass die verfahrensgegenständliche Tankstelle erst im Jahr 2002 fertig gestellt und in Betrieb genommen wurde. Unstrittig ist auch, dass die Errichtung der Tankstelle eine prämienbegünstigte Investition darstellt. Strittig ist nur, ob die für die Fundamentierung der Tankstellenanlage verrechneten € 5.350,92 und die der Bw. am 14. Dezember 2001 in Rechnung gestellten € 61.970,86 als Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Kalenderjahres 2002 zu berücksichtigen sind oder ob diese Beträge in die Ermittlung des Durchschnitts der Anschaffungs- und Herstellungskosten der letzten drei Wirtschaftsjahre vor dem 1. Jänner 2002 einzubeziehen sind.

Für die Beurteilung der streitgegenständlichen Frage ist vorweg abzuklären, ob die Errichtung der Tankstelle aus Sicht der Bw. einen Anschaffungs- oder aber einen Herstellungsvorgang darstellt.

Als Anschaffen wird der Erwerb eines bereits hergestellten Wirtschaftsgutes angesehen, während die Herstellung auf die Schaffung von bisher nicht in dieser Form vorhandenen Wirtschaftsgütern gerichtet ist. 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, dann liegt beim Auftraggeber eine Anschaffung vor. Trägt hingegen der Auftraggeber das Risiko, dann liegt Herstellung vor (vgl. Doralt, EStG⁴ § 6 Tz 67 mwA).

Gemäß den vorliegenden Unterlagen hat die X GmbH am 23.7.2001 ein Anbot für die Errichtung eines Tankstellenneubaus in P. gelegt. Aufgrund dieses Angebotes hat die Y GmbH, im Namen und für Rechnung der Bw., der X GmbH am 3. August 2001 den Auftrag für die Errichtung der besagten Tankstelle erteilt. Vom Auftrag umfasst waren die Lieferung und Montage von Behältern, Innenverrohrung, Domschachtverrohrung, Rohrleitungen, Zapfsäule, Tankautomat etc., die Komplettierung der Anlage, deren Inbetriebnahme und diverse Schulungsmaßnahmen. Laut Punkt 9 des Auftragschreibens vom 3. August 2001 war die X GmbH verpflichtet alle erforderlichen, von den Behörden vorgeschriebenen Atteste und Ausführungsbefunde vor Inbetriebnahme der Anlage und Rechnungslegung an die Bauleitung zu übergeben, da die Rechnung ansonsten nicht freigegeben wird. Das Kostenrisiko für die mechanische Fertigstellung der Anlage lag demnach bei der X GmbH.

Die Bw. hat die Lieferung und Montage einer Tankstellenanlage bestellt. Sie hat damit ein bereits hergestelltes Wirtschaftsgut erworben und nicht auf ihr Risiko eine Tankstellenanlage herstellen lassen. Die Errichtung der verfahrensgegenständliche Tankstellenanlage ist aus Sicht der Bw. demnach nicht als Herstellungsvorgang sondern als Anschaffung zu beurteilen. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die für die mechanische Fertigstellung der Tankstellenanlage zuständige X GmbH mit den Bau und Elektroarbeiten nicht beauftragt wurde.

Im Gegensatz zu einem Herstellungsvorgang, der sich notwendigerweise über einen Zeitraum erstreckt, stellt die Anschaffung eines Wirtschaftsgutes einen zeitpunktbezogenen Vorgang dar.

Unter Anschaffung wird die Zuführung eines Wirtschaftsgutes in das Betriebsvermögen verstanden. Diese manifestiert sich in der Erlangung der betrieblichen Nutzungsmöglichkeit im Sinn der faktischen Verfügungsmöglichkeit über das Wirtschaftsgut. Anschaffungszeitpunkt ist der Zeitpunkt in dem das wirtschaftliche Eigentum erworben wird (vgl. Doralt, EStG⁴ § 6 Tz 68 mwA). Bezogen auf den gegenständlichen Fall ist von einer Anschaffung der Tankstellenanlage im Jahr 2002 auszugehen, da die Komplettierung und Endmontage der Anlage erst im

Jahr 2002 erfolgt ist und die betrieblichen Nutzung der Anlage vor deren Fertigstellung de facto nicht möglich war.

Gemäß § 108e Abs. 3 Z 1 EStG 1988 sind, wenn sich die Anschaffung oder Herstellung prämiensbegünstigter Wirtschaftsgüter auf mehrere Jahre erstreckt, in die Ermittlung des durchschnittlichen Investitionszuwachses die jeweils zu aktivierenden Teilbeträge der Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit einzubeziehen. Maßgeblich für eine allfällige Verteilung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf mehrere Jahre ist demnach nicht der Ausweis oder der Anfall von Aufwendungen, sondern deren Aktivierungsfähigkeit. Die für die Fundamentierung der Tankstellenanlage verrechneten € 5.350,92 und die der Bw. am 14. Dezember 2001 in Rechnung gestellten € 61.970,86 wären demnach nur dann in die Ermittlung des Durchschnitts der Anschaffungs- und Herstellungskosten der letzten drei Wirtschaftsjahre vor dem 1. Jänner 2002 einzubeziehen, wenn sie bereits im Jahr 2001 zu aktivieren gewesen wären.

Diesbezüglich wird angemerkt, dass gemäß den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchhaltung die Teile eines einheitlichen Wirtschaftsgutes nicht getrennt zu bewerten sind. Dieser Grundsatz ist mangels gegenteiliger Bestimmungen im Einkommensteuergesetz auch auf den gegenständlichen Fall anwendbar. Ob ein aus mehreren unselbständigen Teilen bestehendes einheitliches (selbständiges) Wirtschaftsgut oder mehrere selbständige Wirtschaftsgüter vorliegen, wird vom Verwaltungsgerichtshof nach der Verkehrsauffassung entschieden. Wesentlich dabei ist eine "gewisse" bei der Veräußerung besonders ins Gewicht fallende Selbständigkeit des Wirtschaftsgutes, sodass im Rahmen eines Gesamtkaufpreises dafür ein besonderes Entgelt angesetzt zu werden pflegt (VwGH 27. 11.1973, 790/73 u. a.). Die in den Jahren 2001 und 2002 errichtete Tankstelle stellt eine Betriebsanlage dar, die einem selbständigen Betriebsvorgang dient. Dass den einzelnen Teilen dieser Anlage im Falle einer Veräußerung eine besonders ins Gewicht fallende Selbständigkeit zukommen würden, ist unwahrscheinlich, weshalb davon auszugehen ist, dass diese einer Einzelbewertung nicht zugänglich sind. Damit war aber eine Aktivierung der 2001 gelieferten und montierten Anlagenteile nicht zulässig. Beträge die der Bw. für die 2001 gelieferten und montierten Anlagenteile in Rechnung gestellt wurden sind demnach für die Bemessung der Investitionszuwachsprämie im Jahr 2002 zu berücksichtigen. Das gleiche gilt auch für jene Aufwendungen die 2001 im Zusammenhang mit der Fundamentierung der Anlage angefallen sind, zumal auch das Fundamente einer Anlage als Bestandteil der Anlage anzusehen ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, 19. Dezember 2005