



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

---

Außenstelle Linz  
Senat 1

GZ. RV/1057-L/04

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der F.GmbH, vertreten durch Grünberger-Katzmayr-Zwettler GmbH, 4020 Linz, Stelzhamerstraße 12, vom 20. Juli 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 25. Juni 2004 betreffend Körperschaftsteuer 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) betreibt eine Großbäckerei.

Anlässlich einer im ersten Halbjahr 2004 stattgefundenen und die Jahre 2000 - 2002 umfassenden Außenprüfung stellte der Prüfer unter anderem fest (*Details können aus der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 5. Mai 2004 [= Anlage 1 zum BP-Bericht] entnommen werden*):

*"Im Wirtschaftsjahr 2002 begann das Unternehmen mit der Errichtung des neuen Produktionsstandortes in P. Mit 31. Juli 2002 wurden das Betriebsgebäude und ein Teil der maschinellen Anlagen aktiviert und mit der Abschreibung begonnen. Laut Auskunft des Unternehmens produzierte der Standort P. ab Ende des Kalenderjahres 2002 im Vollbetrieb.*

*Im Zuge der Prüfung ergaben sich auf Grund folgender Umstände Zweifel daran, ob die Maschinen tatsächlich vor dem Bilanzstichtag in Betrieb genommen wurden:*

*-kein abgerechneter Gasverbrauch vor Bilanzstichtag: Laut Auskunft der L. AG wurde das Unternehmen mit 25. April an die Niederdruckgasversorgung angeschlossen; im darauf folgenden Probebetrieb wurde festgestellt, dass es zu Druckschwankungen kam und dass für den Betrieb der Anlagen eine Mitteldruckversorgung benötigt wird.*

*Mit 16. Juli 2002 wurde der Anschluss an die Mitteldruckgasversorgung fertig gestellt. Ende Juli wurde*

der Gashauptzähler installiert; mit der Abrechnung wurde am 01. August 2002 begonnen. Laut Auskunft des Lieferanten wurden vor dem 01. August maximal mehrere hundert Kubikmeter Gas verbraucht; ein größerer Gasverbrauch kann ausgeschlossen werden.

Die Gasabnahme entwickelt sich in P. wie folgt:

01.08.-30.09. (2 Monate!) 11.957 m<sup>3</sup>

01.10.-31.10. 30.939 m<sup>3</sup>

01.11.-30.11. 28.885 m<sup>3</sup>

01.12.-31.12. 43.612 m<sup>3</sup>

Aus dieser Entwicklung, die für ein langsames Anlaufen der Produktion im WJ 2003 spricht, ist ersichtlich, dass mit den oa. "mehreren hundert Kubikmetern" keine Produktion erfolgen konnte.

Seitens der BP wird darauf geschlossen, dass es zu keiner Inbetriebnahme vor 31. Juli 2002 gekommen sein kann.

-nur geringer Stromverbrauch in P. vor Bilanzstichtag ("Baustrom ?")

Mai: 21.180 kWh (Abrechnung des Bauprovisoriums seit Baubeginn)

Juni: 4.125 kWh

Juli: 9.885 kWh

Im Vergleich dazu am Standort N. rund 200.000 kWh/Monat, auf fast allen "P."-Konten wird erst ab Oktober 2002 gebucht.

-vor dem Bilanzstichtag sind keine Lieferscheine nach P. vorhanden (Grundstoffe für Produktion); für die Aussage des geprüften Unternehmens, dass in diesem Zeitraum häufig Waren von der N. nach P. gebracht wurden, konnte kein Nachweis erbracht werden (z.B. Fahrtenbücher)

-Artikel in "L. aktuell" vom August 2002 (Fundstelle: Internet) in dem von einem Produktionsbeginn im September gesprochen wird.

Generell ist zu bezweifeln, ob auf Grund der sehr kurzen Bauzeit für die gesamte Anlage (Gebäude, umfangreiche Installationen, Maschinen, EDV-Vernetzung) eine vollständige Inbetriebnahme überhaupt möglich war.

Das Unternehmen wurde mehrfach aufgefordert, aussagekräftige Nachweise zu erbringen um die Zweifel zu entkräften. Da es nicht möglich war Nachweise zu erbringen und auch nicht glaubhaft gemacht werden konnte, dass die Inbetriebnahme tatsächlich vor dem 31. Juli 2002 erfolgt ist, muss durch die BP in Anbetracht der oa. Umstände darauf geschlossen werden, dass die Inbetriebnahme erst nach dem Bilanzstichtag erfolgt ist. Eine Anerkennung der AfA ist deshalb nicht möglich.

Die Absetzung für Abnutzung (Afa) beginnt grundsätzlich mit der Inbetriebnahme der abnutzbaren Anlagegüter. Keine Inbetriebnahme liegt im Falle eines mit dem Echtbetrieb nicht vergleichbaren Probetriebes vor."

Aktivierung			AK	AfA lt HB	AfA PB
31.07.2002	Siloanlage		764.677,39 €	38.233,87 €	0,00 €
31.07.2002	Brotlinie 1 u. Brötchenlinie 2		2.720.298,28 €	136.014,91 €	0,00 €
31.07.2002	Brotanlage		1.167.475,63 €	58.373,78 €	0,00 €
31.07.2002	Maschineninstallationen		618.811,36 €	30.940,57 €	0,00 €
Summe			5.271.262,66 €	263.563,13 €	0,00 €

Das Finanzamt erließ im wieder aufgenommenen Verfahren entsprechend der Feststellung der Betriebsprüfung am 25. Juni 2004 einen geänderten Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2002.

Mit Schreiben vom 20. Juli 2004 erhob der steuerliche Vertreter Berufung und führte zusammengefasst aus, dass die restriktive Ansicht der Betriebsprüfung, wonach die Abschreibung erst nach der Inbetriebnahme der Anlage vorgenommen werde könne, nicht haltbar sei. Es sei offenbar übersehen worden, dass der Probetrieb als Inbetriebnahme anzusehen sei, wenn unmittelbar nach dem Probetrieb die Produktion starte. Auf Grund der bekannten Umstände könne angenommen werden, dass spätestens ab Oktober, nach einem relativ kurzen Probetrieb von zwei Monaten mit dem Vollbetrieb begonnen worden sei.

In seiner Stellungnahme zur Berufung hielt der Prüfer am 16. August 2004 fest, dass ein Probetrieb, der mit dem Echtbetrieb vergleichbar sein müsse, nicht vor dem Bilanzstichtag (31. Juli) erfolgt sein könne. Bei einer durchgeföhrten Erhebung beim Gaslieferanten sei erklärt worden, dass vor dem 31. Juli "maximal mehrere hundert Kubikmeter Gas" an den Standort P. ohne Abrechnung geliefert worden seien. Ein Teil dieser Menge sei außerdem für das Testen der Gasversorgungsanlage benötigt worden, sodass mit der verbliebenen Menge ein Probetrieb der gesamten Backwarenanlage unmöglich gewesen sei. Der Gashauptzähler sei erst Ende Juli montiert worden und mit der Verbrauchsmessung ab August begonnen worden.

In der Gegenäußerung zur Stellungnahme des Prüfers hielt die Berufungswerberin (Bw.) am 13. September 2004 fest, dass ein Probetrieb bei einer solchen komplexen Fertigungsanlage aus mehreren Schritten bestehe. Konkret habe sich der Probetrieb auf vier Bereiche bezogen:

- a) auf das Funktionieren der Anlage
- b) auf das Kennen lernen der Anlage
- c) auf die Einschulung der Mitarbeiter
- d) auf das fertige Produkt

Die Beurteilung der Betriebsprüfung habe sich nur auf das fertige Produkt konzentriert und die Bereiche a – c nicht berücksichtigt. Der Probetrieb habe mit der Abnahme der Anlage zweifelsohne Wochen vor dem Bilanzstichtag begonnen. Eine andere Definition des Probetriebes sei nicht haltbar.

Die Berufung wurde am 22. Oktober 2004 dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

In einer Besprechung beim unabhängigen Finanzsenat gab die Bw. am 8. Juli 2005 an, dass entgegen der Ansicht der Betriebsprüfung auch nur mit wenigen hundert Kubikmetern Gas ein einige Stunden dauernder Vollbetrieb des Brotofens möglich gewesen sei.

Der Referent forderte die Bw. auf, entsprechende Beweismittel vorzulegen, die darauf schließen lassen, dass bis zum 31. Juli tatsächlich ein mit dem Vollbetrieb vergleichbarer Probebetrieb vorlag.

Am 12. September 2005 wurde ein Besuchsbericht eines Lieferanten, datiert mit 15. Juli 2002 vorgelegt. Als Besuchsgrund wurde die Inbetriebnahme des Testbackens im Zeitraum 8. Juli 2002 – 12. Juli 2002 angeführt. Es seien verschiedene Brotsorten gebacken worden, die im Ergebnis als verkäuflich bezeichnet worden sind. Aus Sicht des Lieferanten sei die Linie 1 als produktionsbereit bezeichnet worden.

Weitere Unterlagen bzw. Aufzeichnungen über den Probefbetrieb wurden nicht vorgelegt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Strittig ist der Zeitpunkt der Inbetriebnahme einer Produktionsanlage für Backwaren.

Die Absetzung für Abnutzung (Afa) beginnt mit der betrieblichen Verwendung des Wirtschaftsgutes. Dies ergibt sich aus der Verteilung der Anschaffungskosten auf die Gesamtdauer der "Verwendung oder Nutzung" (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, § 7, Tz 31).

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (bspw. Erkenntnis 25.11.2002, 97/14/0010) beginnt die Anerkennung der Afa immer erst mit der Inbetriebnahme des Wirtschaftsgutes als Einkunftsquelle.

Nach Ansicht der Bw. sei mit dem Probefbetrieb vor dem Bilanzstichtag begonnen worden. Unter Bezugnahme auf die EStR 2000 vermeint die Bw., dass ein Probefbetrieb als Inbetriebnahme anzusehen sei, wenn das Wirtschaftsgut unmittelbar in die Produktion übernommen werde.

Abgesehen davon, dass die Einkommensteuerrichtlinien für den unabhängigen Finanzsenat keine Bindungswirkung entfalten, kann im Falle eines Probefbetriebes eine Inbetriebnahme nur dann erblickt werden, wenn der "Probefbetrieb" mit dem "Echtbetrieb" vergleichbar ist (vgl. Quatschnigg/Schuch, ESt-Handbuch, § 7, Tz 47, mwN).

Daraus folgt, dass ein Probefbetrieb, der zu einer Inbetriebnahme führt, einen bestimmten Umfang aufweisen muss. Es muss daher schon beim Probefbetrieb jener Wertverzehr eintreten, der im gleichen Maße bei einer bestimmungsgemäßen Verwendung der Gesamtanlage auftritt. Dies trifft bspw. für die Produktion einer "Nullnummer" einer neuen Zeitung oder bei einer Beförderung von Materialien und Arbeitern vor der offiziellen Eröffnung eines für Schifahrer bestimmten Sesselliftes zu.

Die Abnahme der Anlage, die Einschulung der Mitarbeiter, die Erstellung von Schulungs- sowie Wartungskonzepten und dgl. berechtigen mangels Eintritt eines Wertverzehrs nicht zur

Vornahme einer Afa. Entgegen der von der Bw. vertretenen Ansicht führt auch nicht jedes probeweise Testen von Anlageteilen zu einer Inbetriebnahme im Sinne des § 7 Abs. 1 EStG.

Dass ein solches probeweise Testen von Teilen der Produktionsanlage stattfand ist für den unabhängigen Finanzsenat unstrittig. Im gesamten Verfahren wurde die Bw. mehrfach aufgefordert Nachweise darüber zu erbringen, dass mit der Anlage (bestehend aus Außensilo, Verriegelung und Mischerei, Brotaufbereitung, Gärskrank, Brotofen Linie 1 und Kühlstraße) im Vollbetrieb vor dem Bilanzstichtag Backwaren produziert wurden.

Eine derartige Vorlage von Beweismitteln wird insbesondere deshalb für zumutbar erachtet, weil nach den Erfahrungen im Wirtschaftsleben bei Investitionen im Ausmaß von mehreren Millionen Euro üblicherweise eine entsprechende innerbetriebliche Dokumentation erfolgt.

Bei einer Besprechung wurde am 8. Juli 2005 die Annahme vorgebracht, dass bei einem Verbrauch von mehreren hundert Kubikmetern Gas ein zwanzigstündiger Probetrieb mit Vollauslastung möglich gewesen sei. Weiters wurde am 12. September 2005 ein Besuchsbericht eines Lieferanten vorgelegt. Daraus geht hervor, dass vor dem Bilanzstichtag mehrere Brotsorten gebacken wurden, die im Ergebnis als verkäuflich bezeichnet wurden.

Gegen einen Vollbetrieb der Backwarenanlage vor dem 1. August 2002 sprechen:

- Im Rahmen der Außenprüfung wurden Erhebungen beim Gaslieferanten durchgeführt. Der zuständige Sachbearbeiter gab niederschriftlich an, dass vor dem 31. Juli 2002 maximal einige hundert Kubikmeter Gas an den Standort P. ohne Abrechnung geliefert worden sein könnten. Mit der gelieferten Menge, die im Bagatellbereich liege, sei ein bestimmungsgemäßer Betrieb der gegenständlichen Anlage kaum möglich gewesen. Die Gaslieferung sei insbesondere auch deshalb notwendig gewesen um die Probleme bei der Druckschwankung zu beseitigen. Der Gashauptzähler sei Ende Juli installiert und mit der Abrechnung ab August begonnen worden.
- Im Standort P. gab es vor dem Bilanzstichtag nur einen geringen Stromverbrauch. Auf fast allen "P. Konten" wurde erst ab Oktober 2002 mit dem Buchen begonnen.
- Vor dem Bilanzstichtag sind keine Lieferscheine für Grundstoffe für den Standort P. vorhanden. Es konnte auch kein Nachweis erbracht werden, dass in diesem Zeitraum häufig Waren vom Standort N. nach P. gebracht wurden.
- In einer im Großraum Linz erscheinenden Zeitschrift wurde angekündigt, dass die Backwarenanlage im September in Betrieb geht.
- Es konnte keine innerbetriebliche Dokumentation vorgelegt werden, aus der hervorgeht, dass vor dem Bilanzstichtag ein mit dem Echtbetrieb vergleichbarer Probetrieb bei Vollauslastung vorlag.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine höhere Wahrscheinlichkeit aufweist und alle anderen Möglichkeiten zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Die Abgabenbehörde muss, wenn die Partei eine für sie nachteilige Tatsache bestreitet, den Bestand dieser Tatsache nicht "im naturwissenschaftlich - mathematisch exakten Sinn" nachweisen (vgl. Ritz, BAO- Kommentar, § 167, Tz 8).

Bei einer Zusammenschau aller Umstände gelangt der unabhängige Finanzsenat zur Auffassung, dass die bestimmungsgemäße Verwendung der Anlage, die zu einem Wertverzehr führt, nicht vor dem Bilanzstichtag erfolgt ist. Die Inanspruchnahme einer Afa im Veranlagungsjahr 2002 ist daher nicht möglich.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 21. September 2005