



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der D-GmbH, X, vertreten durch die K-GmbH, Steuerberatung, S, vom 9. Dezember 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Spittal Villach, dieses vertreten durch HR Mag. Thomas Bürger, vom 9. November 2004 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Gegenüber der vom Finanzamt erlassenen Berufungsvorentscheidung vom 11. Februar 2005 ergeben sich keine Änderungen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.), die ihren Gewinn nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr (1. April bis 30. März) ermittelt, betreibt einen Stahlgroßhandel in St.

Im Jahre 2001 orderte die Bw. bei der in H, Niederlande, ansässigen Firma "GM." (im Folgenden kurz G genannt) eine "G Sandstrahlanlage" zu einem vereinbarten Gesamtfestpreis von Euro 575.000,--. Aus der bezug habenden Auftragsbestätigung vom 24. Oktober 2001 (Seite 18) sind nachstehende Festhaltungen hinsichtlich der Abwicklung dieses Anschaffungsvorganges zu ersehen:

<i>Preisstellung</i>	<i>netto, ausschließlich Mehrwertsteuer</i>
<i>Lieferzeit</i>	<i>KW 10-2002</i>
<i>Lieferung</i>	<i>frei Werk D Spittal/Drau, ohne Abladen</i>
<i>Zahlung</i>	<i>15% netto bei unterzeichneter Auftragsbestätigung 25% netto Hälfte Produktion 15.01.2002</i>

	<i>50% netto bei Versandbereitschaft KW 10-2002 10% netto nach Montage und Inbetriebnahme</i>
<i>Verpackung</i>	<i>ausschließlich, normal nicht erforderlich</i>
<i>Eigentumsvorbehalt</i>	<i>Die Anlage bleibt Eigentum von G bis zur kompletten Bezahlung durch den Kunden</i>
<i>Motorspannung</i>	<i>400 Volt Dreieck, 50 Hz Abweichende Spannungen wollen Sie uns bitte bekannt geben. Schaltmaterial, elektrische Kabel etc. gehören nicht zu unserer Lieferung, ausgenommen diejenigen welche gesondert angegeben sind.</i>
<i>Farbbehandlung</i>	<i>alle Teile werden standard lackiert in den Farbtönen: türkischblau/signalviolett (RAL 5018/ RAL 4008), Schaltschrank grau (RAL 7032)</i>
<i>Montage + Inbetriebnahme</i>	<i>einschließlich siehe Pos D</i>
<i>Druckluftleitungen</i>	<i>ausschließlich</i>
<i>Transportversicherung</i>	<i>einschließlich, siehe Pos E</i>

In der besagten Auftragsbestätigung wurde von Seiten der Bw. ausdrücklich festgehalten, dass „wir (Anm: Bw.) uns eine einwandfrei hergestellte und **ordnungsgemäß montierte Sandstrahl- und Konservierungslinie erwarten, die dem marktüblichen Standard entspricht und auf Jahre hinaus einen problemlosen Einsatz gewährleistet**“.

Aktenkundig ist weiters ein seitens der Fa. I Lackiersysteme ausgestelltes "Abnahme – Betriebsbereitschaftsprotokoll", mit welchem diese bestätigt, dass sie im Auftrag der Fa. G bei der Bw. tätig gewesen sei und dieser am 17. Mai 2002 folgenden Anlagenteile betriebsbereit übergeben habe: 1. Vorwärmofen mit Rollgangsgestell; 2. Lackieranlage; 3. Farbversorgung; 4. Nachtrockner; 5. Tragkettenförderer; 6. Filteranlage mit Precoater; 7. Abluftleitungen. Ebenso wurde darin eine Reihe von Mängeln festgehalten, welche laut Protokoll bis zum 7. Juni 2002 zu beheben seien.

In den Verwaltungsakten findet sich weiters ein seitens der Bw. verfasstes, an die Lieferfirma G gerichtetes mit "Bekanntgabe Übergabetermin, Mängelbeseitigung" titulierte Rügeschreiben vom 22. Mai 2002 mit folgendem Inhalt:

„In der KW 18 (Anm.: das ist der Zeitraum zwischen dem 29. April und dem 5. Mai 2002) hat Ihr Monteur die Endmontage und mit uns die Inbetriebsetzung der Sandstrahlanlage sowie eine erste Teileinschulung durchgeführt. Weiters wurde in der KW 20 (Anm.: das ist der Zeitraum zwischen dem 13. Mai und dem 19. Mai 2002) die Lackieranlage endüberprüft und in Betrieb genommen. Auch hier erfolgte eine Teileinschulung unserer Mitarbeiter. Im Zuge dieser letztgenannten Tätigkeiten wurden folgende offene Punkte festgestellt, welche im Abnahme – Betriebsbereitschaftsprotokoll vom 17.05.2002 vermerkt wurden.

Wir weisen darauf hin, dass eine Übergabe der Gesamtanlage seitens der Fa. G noch ausständig ist und bitten um Bekanntgabe dieses Termins, nachdem alle offenen Punkte gemäß dem oa. Protokoll bzw. nachstehender Liste erfüllt wurden.

Rollenbahnhöhen

Von uns wurden die Niveaus der einzelnen Rollen mit einem Niveauliergerät aufgenommen und festgestellt, dass die Rollen unterschiedliche Höhen aufweisen. Eine Nachjustierung der Rollen ist Ihrerseits erforderlich.

Gummivorhang Einlaufseite

Der untere Gummivorhang auf der Einlaufseite musste bereits zweimal zugeschnitten werden und immer noch besteht das Problem, dass Bleche durch das Herabdrücken des Gummivorhanges immer noch den Einzug blockieren. Unserer Meinung nach besteht hier ein Konstruktionsfehler, der von ihnen behoben werden muß. Bei Nichteinsatz des Gummivorhanges kommt es zu einem großen Austritt von Strahlmittel, was nicht geduldet werden kann.

[..]"

Aus der zur Vorlage gebrachten Aufstellung über den Arbeitseinsatz der Fa. G und der seitens der Bw. beigestellten Hilfskräfte ist zu entnehmen, dass der Zusammenbau und die Lackierung der am 18. und 19. März per LKW angelieferten Anlagenteile sich bis zum 14. Juni 2002 erstreckt hat. Fest steht auch, dass die endgültige Ab- bzw. Übernahme der Anlage durch die Bw. am 14. Juni 2002 erfolgte.

Aus den vorliegenden Verwaltungsakten geht hervor, dass die Bw. die Anschaffungskosten für die Sandstrahlanlage zur Gänze in die Ausmittlung der Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2002 miteinbezog. Der Anschaffungsvorgang wurde somit per 31. März 2002, sohin im Wirtschaftsjahr 2001/2002, als vollendet qualifiziert.

Im Gefolge einer bei der Bw. abgeführten Nachschau (§ 144 BAO) stellte das Prüfungsorgan ua. Nachstehendes fest:

"B) Überprüfung der Investitionen im Hinblick auf den Zeitpunkt der Anschaffung:

Aus dem letztmalig berichtigten Antrag zur Geltendmachung der IZP 2002 (Eingang 18.06.2003) geht hervor, dass als prämiengünstige Investitionen trotz Vorliegen eines abweichenden Wirtschaftsjahres (Bilanzstichtag 31.3.) auch die Investitionen danach bis zum 31.12.2002 (somit für das ganze Kalenderjahr 2002) berücksichtigt wurden. Die prämiengünstigen Investitionen für den Zeitraum 1. April bis 31. Dezember 2002 wären bei richtiger Auslegung der Rz 8221/8228 EStR bei der Veranlagung 2003 geltend zu machen gewesen.

1. Kto 352 Sandstrahlanlage:

a) Sandstrahlanlage – Zugang laut Verzeichnis am 31.03.2002:

Die Überprüfung anhand der vorgelegten Unterlagen ergab, dass die bestellte Anlage von der Lieferfirma im Sinne des erteilten Auftrages nicht wie lt. Antrag dargestellt, mit 31. März 2002 geliefert wurde, sondern laut Übernahmeprotokoll am 14. Juni 2002 (nach Abschlussüberprüfung und Abschlusseinschulung).

Laut KZ 2166 EStR entspricht der Anschaffungszeitpunkt dem Zeitpunkt der Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums. Das ist jener Zeitpunkt, zu dem die Möglichkeit ein Wirtschaftsgut wirtschaftlich zu beherrschen und dem Nutzen aus ihm zu ziehen, übergeht = Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht!

Es entscheidet die tatsächliche betriebliche Nutzungsmöglichkeit und nicht nur der rechtliche Übergang von Besitz, Preisgefahr, Nutzen und Last.

Die Investition im Zusammenhang mit der Anschaffung der Sandstrahlanlage von der Fa. G ist somit aufgrund des bestehenden Bilanzstichtages zum 31. März nicht dem IZP-Antrag für 2002 zuzurechnen.

Fa. G Euro 575.000,-- : Kürzung berücksichtigungsfähiger Zuwachs 2002.
[..]."

Das Finanzamt folgte den getroffenen Feststellungen des Prüfers – eine Aufzählung der übrigen Festhaltungen erübrigt sich, da diese nunmehr (bis auf die soeben genannte) unstrittig sind – und erließ einen entsprechenden Abgabenbescheid, welcher eine Nachforderung an Investitionszuwachsprämie in Höhe von Euro 55.345,95 auswies.

Mit Berufungseingabe vom 9. Dezember 2004 (eingelangt beim Finanzamt am 13. Dezember 2004) wandte sich die Bw. gegen diesen Bescheid in zwei Punkten. Einerseits sei, so die Bw., die vom Finanzamt ermittelte Investitionszuwachsprämie rechnerisch unrichtig dargestellt worden, andererseits habe die Abgabenbehörde erster Instanz den Anschaffungszeitpunkt der Sandstrahlanlage fälschlicherweise in das Wirtschaftsjahr 2002/03 verlagert. Angemerkt wird in diesem Zusammenhang, dass dem ersten Berufungspunkt mit Berufungsvorentscheidung vom 11. Februar 2005 (teilweise) Folge gegeben wurde und dieser nunmehr – wie aus der Anfechtungserklärung des Vorlageantrages vom 10. März 2005 eindeutig zu entnehmen ist – keinen Streitpunkt mehr bildet. Aus diesem Grunde erübrigt sich auch eine detaillierte Darstellung dieses Berufungspunktes sowie der vom Finanzamt diesbezüglich ventilierten Überlegungen.

Streit besteht ausschließlich über die Frage, ob die nämliche Sandstrahlanlage bereits mit Lieferung der Anlagenteile, sohin vor dem 1. April 2002, als angeschafft gilt, oder aber, ob der Anschaffungsvorgang erst mit der sach- und fachgerechten Montage der einzelnen Module als beendet anzusehen ist.

Die Bw. wendet im Berufungsverfahren ein, die finanzamtliche Argumentation, wonach die Lieferung der besagten Anlage nicht bis zum 31. März 2002 erfolgt sei, sei unzutreffend. Es sei zwar richtig, dass im vereinbarten Kaufpreis die Inbetriebnahme und Montage der Anlage laut Montagebedingungen enthalten gewesen seien. Laut diesen Bedingungen sollte sie (Bw.) die Fundamente sowie sämtliche Anschlüsse für Strom, Gas, Wasser und Druckluft selbst herstellen. Weiters werde in Punkt 12 dieser Bedingungen auf die allgemeinen Liefer- und Montagebedingungen „Orgalime S 2000“ verwiesen, wonach in Ermangelung besonderer vertraglicher Lieferklauseln, der Liefergegenstand stets ab Werk (EXW) als geliefert gelte.

Im Jänner 2002 habe sie (Bw.) die Fundamentarbeiten fertig stellen lassen. Am 14. März 2002 sei die Anlage laut Frachtbrief komplett mit Zubehör und Ersatzteilen sowie den gewünschten Erweiterungskomponenten dem niederländischen Frachtführer übergeben worden. Die Anlieferung an den Bestimmungsort St sei am 18. und 19. März 2002 erfolgt, wo unmittelbar

im Anschluss daran mit der Aufstellung der Anlage sowie dem Zusammenbau der einzelnen Komponenten begonnen worden sei. Diese Arbeiten, welche auch noch im April und teilweise auch im Mai 2002 durchgeführt worden seien, seien zum Teil durch Monteure der Lieferfirma, zum Teil durch eigene beigeestellten Schlosser und Elektriker durchgeführt worden. Das am 14. Juni 2002 ausgestellte und unterfertigte Übernahmeprotokoll dokumentiere lediglich die durchgeführten technischen Überprüfungen anhand von Kontrolllisten sowie die Bestätigung einer auftragsgemäßen Ausführung.

Die Sandstrahlanlage sei von der Lieferfirma G wie folgt fakturiert worden:

	Rechnungsdatum	Betrag in Euro	Zahlung Fa D
1. Anzahlung	02.11.2001	86.250,00	08.11.2001
2. Anzahlung	27.12.2001	143.750,00	15.11.2002
Rechnung	05.03.2002	287.500,00	15.03.2002
Rechnung	15.03.2002	<u>57.500,00</u>	01.07.2002
		575.000,00	

Der gesamte Verkaufserlös sei von Seiten der Fa. G im März 2002 verbucht worden. Bei der in Streit stehenden Anlage handle es sich nämlich um eine Modul-Großanlage mit der G Strahlanlage im Mittelpunkt des Systems. Diese sei um diverse Module wie Vorwärmeofen, Farbspritzautomat, Säge, Bohranlage, Quertransportsysteme erweiterbar. Sämtliche Module seien bereits im Zeitpunkt der Übergabe an den Spediteur fertig gestellt gewesen. Nach verwaltungsgerichtlicher Judikatur gelte als Anschaffungszeitpunkt jener, mit welchem der Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums, also die Erlangung der betrieblichen Nutzungsmöglichkeit des Wirtschaftsgutes im Sinne einer faktischen Verfügungsmöglichkeit, erfolge. Dies dürfe jedoch nicht mit der Nutzungsmöglichkeit der Gesamtanlage als solche verwechselt werden, zumal die zivilrechtlichen Folgen einer Handlung bei der Beurteilung des steuerlichen Anschaffungsbegriffes nicht völlig außer Acht zu bleiben hätten. Zur Verschaffung der Verfügungsmacht sei es ausreichend, wenn eine freie Disposition über den Gegenstand bestehe. Dies sei mitunter dann der Fall, wenn der Gegenstand etwa veräußert oder belastet werden könne. Nicht erforderlich sei indes eine tatsächliche Disposition durch Verwendung oder Gebrauch.

Der Zeitpunkt der Anschaffung müsse überdies mit der Gewinnrealisierung auf Veräußererseite korrespondieren. Diese sei im gegenständlichen Fall mit März 2002 erfolgt. Damit sei klar gestellt, dass sie (Bw.) in wirtschaftlicher Hinsicht über die gelieferten Anlagenteile per 31. März 2002 verfügen habe können, zumal es ihr jederzeit möglich gewesen wäre, die Bestandteile in unmontiertem Zustand wieder zu veräußern. Theoretisch hätte sie auch auf die Monteure der Fa. G verzichten und die Anlage ausschließlich durch eigene Techniker oder Dritte in Betrieb nehmen können.

Darüber hinaus enthalte Pkt 9. 2. und 3. Satz der Allgemeinen Bedingungen für die Lieferung von mechanischen Erzeugnissen ausdrücklich die Klausel, dass der Liefergegenstand "ab Werk

(EXW)" als geliefert gelte. Verpflichtet sich der Lieferer im Falle einer EXW-Lieferung auf Verlangen des Bestellers dazu, den Liefergegenstand an seinen Bestimmungsort zu versenden, so gehe die Gefahr spätestens zu dem Zeitpunkt über, an dem der Spediteur den Liefergegenstand entgegen nimmt.

Selbst wenn die Rechtsansicht des Prüfers, wonach sich der Anschaffungszeitpunkt mit dem Zeitpunkt der Inbetriebnahme decke, zutreffend wäre, wären gemäß § 108 lit. e Abs. 3 Z 1 EStG 1988 idF des BGBl. I 2002/155 die gemäß Rechnungslegungsgesetz zu aktivierenden Teilanschaffungskosten in die Bemessungsgrundlage für die IZP miteinzubeziehen gewesen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. Februar 2005 wurde – wie bereits oben ausgeführt – der Berufung teilweise Folge gegeben. Versagt blieb indes das Begehren auf steuerliche Anerkennung des Anschaffungsvorganges im Wirtschaftsjahr 2001/2002. In der Bescheidebegründung wurde diesbezüglich ausgeführt, aus Pkt. D der Auftragsbestätigung vom 24. Oktober 2001 gehe unmissverständlich hervor, dass Montage und Inbetriebnahme der Anlage ausdrücklich vertraglich vereinbart worden seien. Für die Erbringung dieser Leistung sei auch ein Teilbetrag in Höhe von Euro 60.850,-- in Rechnung gestellt worden. Fest stehe zudem, dass die Montage der Anlage im Zeitraum 20. März bis 18. April 2002 unter Beistellung von Hilfskräften der Bw. erfolgt sei. Erst am 14. Juni 2002 sei die gesamte Anlage von der Bw. übernommen worden. Ferner existiere ein Schulungsprotokoll betreffend den Einschulungszeitraum 15. bis 17. Mai 2002. Betrachte man die Anlieferung der einzelnen Module, die vor Ort erfolgte mechanische Zusammenstellung sowie die Einschulung als einheitlichen Vorgang, dann sei als frühester Anschaffungszeitpunkt der 17. Mai 2002 anzusehen.

Nach finanzamtlicher Ansicht liege daher ein einziger Anschaffungsvorgang vor, zumal die zwischen der Bw. und der Fa. G abgeschlossene Vereinbarung vorsehe, dass die Anlage an Ort und Stelle montiert und das Personal darauf eingeschult werde. Somit seien nicht einzelne Module, sondern eine betriebsbereite Anlage angeschafft worden. Teilanschaffungskosten würden lediglich dann vorliegen, wenn die Anlagenteile nicht von der Lieferfirma montiert worden wären. Dass die Bw. immer die Absicht gehabt habe, eine fertig montierte und betriebsbereite Anlage zu erwerben und keine bloßen Anlagenmodule, gehe insbesondere aus der Auftragsbestätigung vom 24. Oktober 2001 unmissverständlich hervor.

Mit Eingabe vom 10. März 2005 beantragte die Bw. die Vorlage ihrer Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, schränkte dabei den Umfang der Anfechtung ausdrücklich auf "Pkt. b) der Berufungsvorentscheidung – Anschaffungszeitpunkt der Sandstrahlanlage" ein.

Die Bw. verwies im Vorlageantrag auf ihr bisheriges Vorbringen und ergänzte dieses um substantielle Ausführungen der rechtlichen Art. Konkret wurde dargelegt, aus Abs. 55 Abs.

1 EStR 1984 sei zu entnehmen, dass ein Wirtschaftsgut auch dann als angeschafft, respektive hergestellt gelte, wenn es zwar als solches schon existiere, zu seiner Inbetriebnahme aber noch Montagearbeiten oder dergleichen erforderlich seien.

Der Übergang der Verfügungsmacht über die Anlage sei gemäß § 426 ABGB durch Übergabe an den Spediteur zustande gekommen. Das wirtschaftliche Eigentum sei somit spätestens im Zeitpunkt der Anlieferung im Werk St am 18. und 19. März auf sie (Bw.) übergegangen. Da zu diesem Zeitpunkt die gelieferten Module fakturiert und auch bezahlt worden seien, habe sie nicht nur die rechtliche, sondern auch die faktische Möglichkeit gehabt, über die Sandstrahlanlage zu verfügen. Ebenso bilde Pkt. 9 2. und 3. Satz Orgalime 2000, welcher den Gefahrenübergang im Zeitpunkt der Übergabe des Liefergegenstandes an den Spediteur festlege sowie Pkt. 8 der Montagebestimmungen (Haftungsausschluss für Schäden nach Anlieferung) Indizien für einen vor dem 31. März 2002 gelegenen Anschaffungszeitpunkt. Das Finanzamt legte die Berufung dem UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bestimmung des § 108e EStG 1988 idF des BGBl. I 2002/155 ordnet an:

(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 Personenbeförderung 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 und 2003 und dem Durchschnitt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Wirtschaftsgüter der letzten drei Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner 2002 bzw. dem 1. Jänner 2003 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. [...]“

Streit besteht zwischen den Verfahrensparteien ausschließlich über den Zeitpunkt der Anschaffung der Sandstrahlanlage. Während die Bw. davon ausgeht, dass der Anschaffungsvorgang bereits mit Übergabe der Module an den Spediteur als bewirkt gelte, vertritt die Amtspartei den Standpunkt, dass der Anschaffungsvorgang erst dann als beendet anzusehen sei, wenn sämtliche Vertragsbestimmungen der zugrunde liegenden Kaufvereinbarung als erfüllt gelten. Da diese im gegenständlichen Fall auch die Montage der Anlage mitumfassten, falle der Anschaffungszeitpunkt auf den Tag, an dem die Montagearbeiten beendet worden seien.

Beim Begriff „Anschaffung“ handelt es sich um einen steuereigenen Wirtschaftsbegriff (VwGH 8.10.1985, 85/14/0091). Anschaffung setzt voraus, dass das Wirtschaftsgut **in den Betrieb aufgenommen** wurde, auch wenn es auf die Inbetriebnahme nicht ankommt (VwGH 5.10.1962, 0748/62). Von einer Aufnahme in den Betrieb kann aber erst die Rede sein, wenn der Betrieb über jenes Anlagegut verfügt, auf dessen Anschaffung – **dem Betriebszweck entsprechend** – es ankam (VwGH 26.5.1970, 0874/69). Es entscheidet die betriebliche Nutzungsmöglichkeit (*Brailto*, Der Anschaffungszeitpunkt mehrteiliger Wirtschaftsgüter – ein Sonderproblem der vorzeitigen Abschreibung, ÖStZ 1985, Seite 129), und zwar die tatsächliche und nicht die rechtliche Verfügungsmöglichkeit (vgl. *Doralt*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Teil I, § 6, Rz 68). Der Verwaltungsgerichtshof geht in seinem Erkenntnis vom 8.3.1994, 93/14/0179 – in diesem Fall hatte das Höchstgericht den Anschaffungszeitpunkt einer als Demonstrationsanlage gelieferten und montierten Rauchgasentschwefelungsanlage zu beurteilen – unmissverständlich davon aus, dass die mechanische Fertigstellung der Anlage durch den Einbau im Betrieb erfolgt sei. Wenn der VwGH in seiner Sentenz wörtlich ausführt, dass "die Anlage mit ihrer Montage auch im Sinne ihrer Zweckbestimmung geeignet war...", so stellt dieser dabei offenkundig auf eine mögliche betriebliche Nutzung bzw. auf den bedungenen Gebrauch der Sache ab. Darüber hinaus brachte das Höchstgericht in dem zitierten Erkenntnis zum Ausdruck, dass für die "Betriebsbereitschaft der Anlage im Sinne der Zweckbestimmung, ihre Eignung zum Probetrieb" – es handelte sich hier unstrittig um eine Demonstrationsanlage – genüge. Damit stellte der Verwaltungsgerichtshof klar, dass der Anschaffungszeitpunkt mit dem **Zeitpunkt der Betriebsbereitschaft** des Wirtschaftsgutes einhergeht und nicht mit dem seiner Lieferung. Der VwGH bekräftigte seine diesbezügliche Rechtsansicht in seinem Erkenntnis vom 25.2.1997, 97/14/0006, und verwies dabei ausdrücklich auf seine im Erkenntnis 93/14/0179 dargelegten Rechtsausführungen. Diese Auffassung fand auch Eingang in der einschlägigen Fachliteratur (vgl. Langheinrich/Ryda in FJ Nr. 2/ 2005, Seite 45f).

Zutreffend verweist *Doralt* (aaO.) darauf, dass der Übergang der Preisgefahr – das ist die Frage, wer den zufälligen Untergang der Sache zu vertreten hat – für den Zeitpunkt des Erwerbs wirtschaftlichen Eigentums unergiebig ist. Knüpft das Zivilrecht mit der Preisgefahr an die Übergabe an, so repräsentiert der Anschaffungsbegriff keinen zivilrechtlichen, sondern vielmehr einen steuereigenen Terminus (vgl. VwGH 8.3.1994, 93/14/0179). Wie der Verwaltungsgerichtshof jedoch in einer Reihe von Erkenntnissen ausgeführt hat, bestehen keine Bedenken, wenn die zivilrechtlichen Folgen einer Handlung bei Beurteilung des steuerlichen Anschaffungsbegriffes nicht völlig außer Acht bleiben (VwGH 11.3.1992, 90/13/0230). Unter wirtschaftlichem Eigentum ist nämlich die (tatsächliche) Herrschaft über ein Wirtschaftsgut gleich einem (zivilrechtlichen) Eigentümer zu verstehen (Stoll, BAO Handbuch, Seite 64). Eigentum und Gefahrenübergang sind aber jedoch keineswegs notwendig miteinander verknüpft (vgl. *Aicher* in Rummel, Kommentar zum ABGB, 1. Band, Rz 9 zu § 1048 bis 1051).

Zutreffend ist, dass die Anschaffung grundsätzlich mit dem sachenrechtlichen Verfügungsgeschäft korrespondiert. Demnach sind bewegliche Sachen gemäß § 426 ABGB nur durch körperliche Übergabe von Hand zu Hand an einen anderen übertragbar. Im gegenständlichen Fall erhebt sich allerdings die Frage, welche Vereinbarungen zwischen der Bw. und dem liefernden Unternehmen (Fa. G) in Bezug auf den Leistungsgegenstand in concreto getroffen worden sind. Wie aus den zur Vorlage gebrachten Unterlagen in klarer Weise zu erkennen ist, wurde zwischen den Vertragsparteien die Lieferung einer aus diversen Modulen (Strahlanlage, Vorwärmofen, Lackiercenter, Trockner, Kettenförderer, Antriebssystem, Transportsystem) bestehenden Sandstrahl- und Konservierungslinie **samt Montage und ordnungsgemäße Inbetriebnahme** vereinbart. So wird in Pkt. D der Auftragsbestätigung vom 15. Oktober 2001 festgehalten, dass die nach den Montagebedingungen 2001 zu erfolgende Montage und Inbetriebnahme sich einerseits aus der mechanischen Montage der Anlage, andererseits aus der Elektro-Montage zusammensetzt. Einvernehmlich festgelegt wurde zudem, dass die Werkbestellerin (Bw.) kostenlos der Fa. G zwei Hilfskräfte für die Dauer der Montagearbeiten – diese wurde mit 4 bis 5 Wochen veranschlagt – zur Verfügung stellt. Wenn die Bw. nunmehr ins Treffen führt, die Montage hätte auch von Seiten ihrer eigenen Mitarbeiter bzw. durch Dritte durchgeführt werden können, so verfängt dieser Einwand nicht. Fakt ist, dass der Wille der Vertragsparteien auch die sach- und fachgerechte Montage der Anlage mitumfasst hat und wurde für diese Leistung im Rahmen des Gesamtkaufpreises ein eigener Teilbetrag in Höhe von Euro 60.850,- (dies entspricht etwa 20% der Gesamtanschaffungskosten) in Ansatz gebracht. Auch im Blickwinkel einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise stellt die Herstellung und Montage der Anlage eine einheitliche Leistung dar, welche erst mit Betriebsbereitstellung

vollständig ausgeführt war. Daraus folgt, dass im Lichte der getroffenen Vereinbarung (vgl. Schreiben der Bw. an die Fa. Gietart vom 24. Oktober 2001, wonach diese „eine einwandfrei hergestellte und ordnungsgemäß montierte Sandstrahl- und Konservierungslinie erwartet ...“) von einer Lieferung der Anlage vor Abschluss der Montagearbeiten nicht gesprochen werden kann. Zum Bilanzstichtag 31. März 2002 lag demnach lediglich ein schwebendes, dh. von beiden Vertragsteilen nicht vollständig erfülltes Rechtsgeschäft vor.

Wenn die Bw. in eventu einwendet, bei der Ausmittlung der Bemessungsgrundlage für die Investitionszuwachsprämie wären zumindest die bis zum Bilanzstichtag anerlaufenen Teilanschaffungskosten in Ansatz zu bringen gewesen, so vermag der erkennende Senat sich auch diesem Vorbringen aus folgenden Gründen nicht anzuschließen:

Teilanschaffungskosten sind prinzipiell nur dann steuerlich anzuerkennen, wenn so genannte **abgrenzbare (echte) Teilleistungen** vorliegen. Für eine abgrenzbare Teilleistung ist aber die verbindliche Abnahme der Teillieferung/Teilleistung durch den Auftraggeber erforderlich (Bertl/Mandl, Handbuch zum RLG, Bd. I, 2. Lfg., Seite 9). Dies impliziert eine ausdrückliche Anerkennung der Vertragsmäßigkeit durch den Abnehmer. In einem solchen Fall gehen sowohl das Funktionsrisiko als auch die Preisgefahr auf den Erwerber über.

Werden hingegen einzelne Teillieferungen bzw. Teilleistungen eines (langfristigen) Auftrages nur gesondert entsprechend dem Liefer(Leistungs)fortgang fakturiert, so liegt in der Regel keine echte Teilleistung vor, zumal in einem solchen Fall das Gesamtfunktionsrisiko der Gesamtanlage durch die Art der Abrechnung nicht gemildert wird. In einem derartigen Fall beginnen auch Garantie-/Gewährleistungsfristen erst nach Beendigung des gesamten Auftrages zu laufen (Bertl/Mandl, aaO).

Wie soeben ausgeführt, rechtfertigen Teilleistungen eine Gewinnrealisierung nur insoweit, als es sich hierbei um abgrenzbare Teilleistungen handelt. Eine abgrenzbare (echte) Teilleistung liegt etwa dann vor, wenn nach der Verkehrsauffassung die Teilleistung im Rahmen der Gesamtleistung einen eigenen Wert hat und der Zahlungsanspruch unabhängig von weiteren Teilleistungen besteht. Denn nur dann, wenn ein Gesamtwerk von einer solchen Beschaffenheit ist, dass beide Vertragsteile nicht nur am Zustandekommen des gesamten Werkes ein wirtschaftliches Interesse haben, sondern auch der Erbringung einzelner abgrenzbarer Teilleistungen durch den Unternehmer für den Besteller nach der Verkehrsauffassung ein eigener Wert zuzuschreiben ist, ist es im Sinne einer periodengerechten Gewinnermittlung erforderlich, die mit den Teilleistungen zusammenhängenden Erfolge jener Besteuerungsperiode zuzuordnen, in der die Teilleistung erbracht worden ist (VwGH 1.12.1981, 81/14/0017 betreffend Leistungen eines Wirtschaftstreuhänders, der laufend Buchhaltungs- und Lohnverrechnungsarbeiten erbringt).

Grundsätzlich gilt, dass bei Dauerschuldverhältnissen die Leistungserbringung pro rata temporis erfolgt; die Gewinne werden bei solchen durch kontinuierliche Leistungserbringung gekennzeichneten Vertragsverhältnissen laufend nach Maßgabe der Leistungserbringung realisiert. Ob eine Teilleistung eine selbständig abrechenbare und vergütungsfähige Leistung darstellt, lässt sich aber grundsätzlich **nicht ohne Feststellung der vertraglichen Vereinbarungen** der Vertragsteile beurteilen (BFH 13.12.1979, IV R 69/74, BStBl II 1980, 239). So hat etwa der VwGH in seinem Erkenntnis vom 24.3.1998, 97/14/0117, die Fertigstellung eines von mehreren Reihenhäusern als eine abgrenzbare Teilleistung angesehen. Das Höchstgericht begründete diese Entscheidung mit dem Argument, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise bei der sukzessiven Herstellung von Reihenhäusern abgrenzbare Teilleistungen deshalb vorlägen, da die einzelnen Objekte unmittelbar nach deren Fertigstellung in die Verfügungsmacht der Kunden der Beschwerdeführerin (= Auftraggeberin) übergeben worden seien. Aufgrund dieses Umstandes sei davon auszugehen, dass auch im Verhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und ihren Auftraggebern die Verfügungsmacht über die fertigen Objekte übergegangen sei.

Abgrenzbare und abrechenbare Teilleistungen finden sich insbesondere bei Wiederkehrschuld- und Dauerschuldverhältnissen, und zwar vor allem dann, wenn das Entgelt für die erbrachten Teilleistungen etwa durch eine Gebührenordnung festgelegt ist (vgl. VwGH 1.12.1981, 81/14/0017). Im gegenständlichen Fall lässt sich jedoch die Anlieferung der einzelnen Module aufgrund der vorliegenden Vertragslage nicht bereits als echte Teilleistung iS einer teilbaren Leistung qualifizieren. Selbst wenn die Bw. die Möglichkeit gehabt hätte, die Anlagenteile einzeln zu veräußern – Derartiges erweist sich jedoch bereits angesichts des vereinbarten (einfachen) Eigentumsvorbehaltes als problematisch – könnte aufgrund des offenkundigen (für die hier anzustellende steuerrechtliche Beurteilung wesentlichen) Vertragswillens, welcher zweifellos auf die "einwandfrei hergestellte und **ordnungsgemäß montierte** Sandstrahl- und Konservierungslinie" ausgerichtet gewesen war, nicht von echten Teilleistungen gesprochen werden.

Festzuhalten bleibt, dass auch die von der Bw. relevierte Art und Weise der Leistungsabrechnung den Rückschluss auf das Vorliegen von abgrenzbaren (echten) Teilleistungen nicht gestattet. Die Berichtigung des Kaufpreises Zug-um-Zug ist ein im Geschäftsleben durchaus üblicher Zahlungsmodus. Das Zug-um-Zug Prinzip vermeidet nämlich, dass ein Teil Gefahr läuft, wegen Zahlungsunfähigkeit oder Zahlungsunwilligkeit des Partners kein Entgelt zu erhalten. Aus dem Berufungsvorbringen geht in diesem Zusammenhang hervor, dass die letzte Teilzahlung in Höhe von Euro 57.500,-- erst nach Übergabe der funktionstüchtigen Anlage am 1. Juli 2002 berichtigt wurde.

Zusammenfassend bleibt anzumerken, aus der vorliegenden Vertragslage sowie dem tatsächlichen Verlauf der Dinge ergibt sich, dass das wirtschaftliche Interesse der Bw. eindeutig auf den Erwerb einer funktionstüchtigen Gesamtanlage (Gesamtsache iSd § 302 ABGB) ausgerichtet gewesen war und nicht auf den Ankauf einzelner Anlagemodule. In diesem Sinne ist auch das an die Fa. G gerichtete Schreiben vom 22. Mai 2002 zu verstehen, mit welchem die Bw. die Beseitigung der darin aufgelisteten Mängel urgiert, wobei expressis verbis darauf hingewiesen wird, dass "eine Übergabe der Gesamtanlage seitens der Fa. G noch ausständig ist". In Ansehung des Umstandes, dass die Montagearbeiten laut Pkt. D der Auftragsbestätigung einen Zeitraum von ca. 4 bis 5 Wochen einnehmen sollten (tatsächlich dauerten diese infolge des Auftretens diverser Verzögerungen wesentlich länger an) und mit Euro 60.850,- veranschlagt wurden, kann auch nicht von einer Unwesentlichkeit dieser Leistungen ausgegangen werden. Nach einhelliger verwaltungsgerichtlicher Judikatur kann nämlich für das Kriterium der Unwesentlichkeit nur eine zu vernachlässigende Bedeutung im Gesamtgefüge des Geschäftes sowie eine zu vernachlässigende Höhe des Betrages, der auf die ausstehende Leistung entfällt, von Bedeutung sein (VwGH 15.2.1994, 93/14/0175). Diese Charakteristika treffen allerdings auf die hier zu beurteilenden Montageleistung in keiner Weise zu.

Aus den genannten Gründen konnte dem Berufungsbegehren kein Erfolg beschieden sein. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 12. Februar 2007