

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter X. in der Beschwerdesache Bf. über die Beschwerde vom 31.07.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 11.12.2013 betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied für die Jahre 2009 und 2010 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

### **Entscheidungsgründe**

Im Unternehmen der Beschwerdeführerin (Bf.) fand eine Außenprüfung statt. In Tz. 1 (Beschwerdepunkt 1) führte das Prüfungsorgan im Bericht vom 20.11.2013 Folgendes aus:

„Die GmbH (Bf.) als Gasnetzbetreiber stellt die Infrastruktur für die Gasversorgung bereit. Große Teile des Anlagevermögens bestehen aus Erdgashaupt- und Erdgasstichleitungen sowie den Ortsgasnetzen.

Für diese Gasleitungen wird bis inkl. 2005 handelsrechtlich und steuerrechtlich vom Unternehmen eine Nutzungsdauer von 20 Jahren angenommen.

Ein von der Energie-Control-Kommission in Auftrag gegebenes TÜV-Gutachten (Stand: Dezember 2005) stellte fest, dass für sämtliche österreichweit vorhandene Gasleitungen eine mittlere technische Nutzungsdauer von 50 Jahren anzunehmen ist. Als Folge dieses Gutachtens und des darauffolgenden Prüfberichts der Energie-Control-Kommission im Jahr 2006, wonach diese zum Schluss gekommen ist, dass eine Vereinheitlichung auf 40 Jahre angemessen ist, wurde von der Gasnetz GmbH die Nutzungsdauer sämtlicher Gasleitungen neu bestimmt.

Das geprüfte Unternehmen wählte für die Nutzungsdauer-Umstellung ab 2006 folgende Vorgehensweise:

Für alle Neuzugänge der Jahre 2006-2008 wurde handels-sowie auch steuerrechtlich die Nutzungsdauer von 40 Jahren festgelegt.

Für alle anderen bis inkl. noch 2005 in Betrieb genommenen Gasleitungen wurde ab 2006 handelsrechtlich der Restbuchwert von 2005 herangezogen und durch die nun auf 40 Jahre erhöhte Restnutzungsdauer dividiert, d.h.  $\text{AfA des Jahres} = \frac{\text{Restbuchwert 2005}}{(40 \text{ Jahre} - \text{der bis inkl. 2005 abgeschriebenen Jahre})}$ .

Steuerrechtlich wurde jedoch die bisherige Abschreibungsdauer für die bis inkl. 2005 angeschafften Gasleitungen beibehalten.

Analog zu der Anpassung der Abschreibung der Gasleitungen wurde auch für die aktivierten Baukostenzuschüsse aufgrund des sachlich belegbaren Zusammenhangs die oben beschriebene Vorgehensweise angewandt.

Durch die unterschiedliche Berücksichtigung der Abschreibungsdauer ergeben sich unterschiedliche Jahres-AfA- Beträge, die ab 2006 in der Mehr-Weniger-Rechnung Eingang fanden. So wurde der handelsrechtliche Jahres-AfA-Betrag außerbilanziell neutralisiert (hinzugerechnet) und der steuerrechtliche Betrag in Abzug gebracht.

Die Außenprüfung stellt in Tz. 1 der Niederschrift v. 12.10.2011 fest, dass auch steuerrechtlich eine Anpassung der Nutzungsdauer entsprechend den unternehmensrechtlichen Grundsätzen zu erfolgen hat, somit die steuerliche AfA, zumal diese Vorgehensweise auch vom geprüften Unternehmen in der Unternehmensbilanz gewählt wurde, entsprechend der oa. Methode (Restbuchwert geteilt durch die neue Restnutzungsdauer) zu berechnen war.

Festzuhalten wird, dass das geprüfte Unternehmen gegen die oa. Feststellung – Tz. 1 der Niederschrift v. 12.10.2011- das Rechtsmittel der Berufung einbrachte, jedoch die Entscheidung noch ausständig ist. Infolgedessen wurde auch in den Jahren 2009-2012 weiterhin außerbilanziell eine steuerrechtliche AfA für die entsprechenden Anlagegüter geltend gemacht und der unternehmensrechtliche AfA-Betrag korrigiert.

Die AP verweist auf die Tz. 1 der Niederschrift v. 12.10.2011, wonach die für die bis 2005 in Betrieb genommenen Gasleitungen festgestellte steuerrechtliche Nutzungsdauer der unternehmensrechtlichen auch für die Jahre 2009-2012 zu entsprechen hat.“

In ihrer gegen die angefochtenen Bescheide eingebrachten Beschwerde wandte sich die Bf. zusammengefasst einerseits gegen die berichtigte Erhöhung der Nutzungsdauer von 20 auf 40 Jahren hinsichtlich der Altanlagen und andererseits gegen die von der belangten Behörde in Anlehnung an die unternehmenrechtliche Vorgangsweise vorgenommene Verteilung der Restbuchwerte durch die Restnutzungsdauer (Praktikermethode).

Um überflüssige Wiederholungen zu vermeiden wird in diesem Zusammenhang auf das zu RV/2100388/2013 geführte BFG- und das daran anschließende VwGH- Verfahren verwiesen.

In seinem Erkenntnis vom 27.4.2017, Ra 2015/15/0062 teilt der VwGH im Wesentlichen die Meinung der belangten Behörde, in dem er davon ausgeht, dass die Bf. die Nutzungsdauer der Leitungen in der Vergangenheit mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes geschätzt habe und daher erst durch das Bekanntwerden der neuen Erkenntnisse über die technische Beschaffenheit der Leitungen keine unrichtigen, „bis zur Wurzel“ zu korrigierenden (weil fehlerhaften) Bilanzen vorlagen.

In der weiteren Folge wurde mit Schriftsatz der Bf. vom 22.5.2018 dieser Beschwerdepunkt nicht mehr weiter aufrechterhalten.

In Tz. 10 „Vorzeitige AfA – Bau Südschiene“ führt das Finanzamt im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung Folgendes aus:

„Vom geprüften Unternehmen wurde in den Jahren 2009 und 2010 für die Errichtung einer Erdgashochdruckleitungsanlage eine vorzeitige AfA gemäß § 7a EStG geltend gemacht. Genauer handelt es sich um das Projekt „Südschiene“, das in mehreren Hauptabschnitten untergliedert war und wovon zwei Abschnitte verwirklicht wurden.

Bis zum 1.1.2009 wurden bereits Kosten für Abschnitt 1 und 2 in Höhe von mehreren Millionen Euro auf Anlagen in Bau aktiviert. Bei diesen Kosten handelt es sich einerseits um interne und externe Planungsleistungen sowie den Ankauf von Wegerechten bzw. Entschädigungen an betroffene Anrainer.

Ausgehend von der Tatsache, dass Wirtschaftsgüter, mit deren Herstellung vor dem 1.1.2009 begonnen worden ist, von der vAfA ausgenommen sind, ist der vom geprüften Unternehmen geltend gemachte vAfA- Betrag zu korrigieren.“

In ihrer Beschwerde führt die Bf. u.a. Folgendes aus:

„Durch den Ausschlussgrund im Punkt 7. der genannten Gesetzesstelle (§ 7a EStG 1988) sollen Wirtschaftsgüter von der Begünstigung nicht erfasst sein, sofern die Herstellung vor dem 01.01.2009 begonnen worden ist.

In diesem Zusammenhang wird auf die ErläutRV zum KonjG, BGBl I 2009/27 zur Einführung dieser Gesetzesstelle verwiesen. Darin wird ausgeführt, dass diese Maßnahme zur Unterstützung von Investitionen, somit zur Konjunkturbelebung beitragen soll. Um reine „Mitnahmeeffekte“ zu vermeiden, wird diese Begünstigung erst für Anschaffungen oder Herstellungen ab 01.01.2009 ermöglicht (siehe dazu auch die nachfolgenden Ausführungen).

Im vorliegenden Fall ist somit die Frage zu beurteilen, ob der Beginn der Herstellung der Erdgashochdruckleitungsanlage (Projekt „Südschiene“) tatsächlich, wie die Behörde unterstellt hat, vor dem 1.1.2009 anzunehmen ist.

Dass nach dem 31.12.2008, somit in den Jahren 2009 und 2010, (Teil-) Herstellungskosten für dieses Projekt angefallen sind, welche die Grundlage für die Berechnung der beantragten vorzeitigen Absetzung für Abnutzung darstellen, ist im gegenständlichen Fall außer Streit gestellt.

Zu klären gilt es somit, wie der Begriff „Beginn der Herstellung“ im Sinne des Steuerrechts zu verstehen ist.

Beschreibung des Projektes Südschiene:

Beim Projekt Südschiene handelt es sich um die Errichtung einer Hochdruckgasleitung, wobei das von der ehemaligen G. GmbH errichtete Teilstück in der Steiermark in zwei Abschnitte zu gliedern ist:

1. Abschnitt: Semmering bis Bruck/Mur; Länge etwa 62 km
2. Abschnitt: Bruck/Mur bis Eisbach/Rein; Länge etwa 35 km

Dieses Projekt wurde in Angriff genommen aufgrund von Kapazitätsengpässen im ursprünglich bestehenden Gasleitungsnetz zur Versorgung des südlichen Österreich. Es ist das größte Erdgas-Infrastrukturprojekt in der Geschichte der Steiermark. Für diese Erdgasleitungsanlage wurden auch Mess- und Regelstationen sowie Schieberstationen errichtet.

Prozess der Beschlussfassung (Anlagen 5):

Beschluss über die Genehmigung von vorbereitenden Handlungen  
in Zusammenhang mit dem „Projekt Südschiene“:

Aufsichtsrat der St. GmbH: 22.11.2007

Grundsatzbeschluss Genehmigung über die Errichtung der  
Erdgashochdruckleitungen Abschnitt 1 und 2:

Aufsichtsrat der St. GmbH 26.02.2008

Beschluss Dimensionsänderung „Projekt Südschiene“

Aufsichtsrat der St. GmbH 25.03.2009

1. Abschnitt: Semmering bis Bruck/Mur

Baubewilligungsbescheid gemäß GWG (Anlage 6): 31.3.2009

Rodungsbewilligung durch das BMLFuW: April 2009

Wasserrechtliche Bewilligung für die Querung von 96 Gewässer: Juli 2009

Naturschutzrechtliche Bewilligung BH Mürzzuschlag und Bruck/Mur: März und April 2009

Die Durchführung einer Umweltverträglichkeitsprüfung war nicht erforderlich!

Beginn der tatsächlichen Bauausführungen (Bautagesbericht Anlage 7): Mai 2009

Erteilung der Betriebsbewilligung: 16.12.2010

2. Abschnitt: Bruck/Mur bis Eisbach/Rein

Baubewilligungsbescheid gemäß GWG (Anlage 8): 9.4.2010

Rodungsbewilligung durch das BMLFUW: April 2010

Wasserrechtliche Bewilligung für die Querung von 52 Gewässer: Dezember 2009

Naturschutzrechtliche Bewilligung BH Mürzzuschlag und Bruck/Mur: Mai 2010

Die Durchführung einer Umweltverträglichkeitsprüfung war nicht erforderlich!

Beginn der tatsächlichen Bauausführungen (Bautagesbericht Anlage 9): Mai 2010

Erteilung der Betriebsbewilligung: 2.9.2011

Rechtliche Beurteilung

Begriffsabgrenzung Herstellungsbeginn und Herstellungskosten

Um den im § 7a EStG verwendeten Begriff Herstellungsbeginn zu definieren, ist zuerst nach einer Definition des Begriffs Herstellung zu suchen.

Das EStG selbst enthält keine ausdrückliche Definition des Begriffes Herstellung.

Herstellen bedeutet im allgemeinen Sprachgebrauch das Hervorbringen bzw. das Hervorbringenlassen eines bisher noch nicht existenten Wirtschaftsgutes. Wesentlich ist das Entstehen eines Gegenstandes anderer Verkehrsgängigkeit.

Für Steuerpflichtige, deren Gewinnermittlung nach § 5 EStG zu erfolgen hat, sind, sofern keine zwingenden steuerrechtlichen Vorschriften abweichende Regelungen treffen, die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend. Somit ist im Rahmen eines § 5 EStG-Ermittlers auf den unternehmensrechtlich verwendeten Begriff der Herstellung bzw. der Herstellungskosten zurückzugreifen.“

„Begriff und Umfang der Herstellungskosten werden in § 203 Abs. 3 UGB festgelegt.

Die Definition gilt grundsätzlich einheitlich für Gegenstände des Anlage- und Umlaufvermögens.

Nach § 203 Abs. 3 sind Herstellungskosten Aufwendungen, die für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen.

Der Gesetzgeber versteht somit die Herstellungskosten als einen Begriff, der über die eigentliche Herstellung eines Vermögensgegenstandes hinausgeht, weil er auch

die Erweiterung bzw. Verbesserung eines bereits hergestellten (oder angeschafften) Vermögensgegenstandes umfasst.

Die Begriffe Herstellung und Herstellungskosten sind somit zwei voneinander abzugrenzende Begriffe; es ist aus der Definition des § 203 Abs. 2 UGB der Schluss zu ziehen, dass insbesondere kein sich zwingend deckender zeitlicher Zusammenhang zwischen dem eigentlichen Herstellungsvorgang und dem Entstehen von Herstellungskosten gegeben ist. Nach *Mayr* stimme grundsätzlich der Begriff der Herstellungskosten im Steuerrecht und im Unternehmensrecht überein. Dabei entsprechen die Herstellungskosten den Anschaffungskosten bei im Betrieb selbst hergestellten Wirtschaftsgütern.

Somit ist, unternehmensrechtlich wie steuerlich, die Frage der Aktivierung bzw. Nichtaktivierung von Herstellungskosten zu unterscheiden von der Frage des Beginns bzw. des Endes des Herstellungsvorganges.

Selbst im § 7a EStG (siehe vorstehend) hat der Gesetzgeber einerseits die Begriffe „Anschaffungs- oder Herstellungskosten“ und andererseits den Ausdruck „im Jahr der Anschaffung oder Herstellung“ verwendet. Diese Formulierung hat nur einen Sinn, wenn die Begriffe sich unterscheiden. Wären sie inhaltsgleich, hätte der Zusatz „im Jahr der Anschaffung oder Herstellung“ im Text des § 7a EStG entfallen können.

Diese Unterscheidung wird durch Kommentarmeinungen hinsichtlich des Begriffes Anschaffung verdeutlicht.

Für *Mayr* ist die Anschaffung zeitpunktbezogen. Daher gibt es auch keine Teilanschaffungskosten und keinen Anschaffungszeitraum. Der Gesetzgeber habe laut *Mayr* hier einen Anschaffungskostenzeitraum vor Augen, der in der Abfolge vor bis nach dem eigentlichen Anschaffungsvorgang liegt.

Obwohl der Herstellungsvorgang zeitraumbezogen ist, ist dieser Ablauf wohl auch aufgrund der Definition des Begriffes der Herstellungskosten im § 203 Abs. 2 UGB und aufgrund der oben zitierten Meinung *Mayr* (Herstellungskosten entsprechen grundsätzlich den Anschaffungskosten) auf die Herstellung eines Vermögensgegenstandes zu übertragen. Es ist also anzunehmen, dass der Gesetzgeber hier ebenfalls eine zeitliche Trennung des tatsächlichen Herstellungsvorganges (Beginn und Ende des Herstellungszeitraumes) von erforderlichen Aktivierungspflichten in einem Herstellungskostenzeitraum im Sinne hat.

Wie es zweifellos „vorweggenommene“ und „nachträgliche“ Anschaffungskosten gibt, gibt es auch „vorgelagerte“ und „nachträgliche“ Herstellungskosten.

Wie schon die Begriffe klarstellen, gibt es somit Kosten, welche vor und nach dem eigentlichen Anschaffungs- bzw. Herstellungsvorganges entstehen, aber trotzdem zu den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten gehören können. Im Sinne der vorstehenden

Ausführungen ergibt sich somit bei der Herstellung eines Vermögensgegenstandes folgender Ablauf:

*Knop/Küting* bestätigen diese Auffassung. Danach sei der Herstellungsbeginn der Anfang des technischen Herstellungsprozesses, wobei damit nicht gemeint sei, dass „alle vorher entstehenden Kosten nicht zu den Herstellungskosten gehören.“ *Knop/Küting* führen dazu das Beispiel eines Hausbaus an: „Der Bauplan ist ebenso wenig der Beginn der Herstellung wie die Antragstellung einer Baugenehmigung. Dies sind der eigentlichen Herstellung vorausgehende Maßnahmen, die nur als Herstellungskosten berücksichtigt werden dürfen, wenn sie dem Bauwerk unmittelbar zugerechnet werden können.“

Diese Ansicht wird auch durch *Kofler* bestätigt. „Insofern sind auch Aufwendungen, die der körperlichen Herstellung eines Vermögensgegenstandes zwar vorangehen, aber durch Maßnahmen veranlasst sind, die die körperliche Herstellung ermöglichen oder erleichtern sollen, Herstellungskosten und als solche zu aktivieren.“

In beiden Kommentaren wird somit zwischen dem eigentlichen (technischen, körperlichen) Herstellungsvorgang und der Zurechnung von Kosten zu den Herstellungskosten unterschieden, die vor, bei oder nach der eigentlichen Herstellung anfallen können.

Aus den vorstehend angeführten Gründen kann somit der Meinung von *Heinrich* nicht gefolgt werden: „Da die Vornahme einer vAfA das Vorliegen von Anschaffungs- oder Herstellungskosten voraussetzt, ist es naheliegend, den Beginn einer Anschaffung oder Herstellung als in jenem Jahr gelegen anzunehmen, in dem erstmals Aufwendungen als (Teil-)Anschaffungskosten- oder Herstellungskosten zu aktivieren waren.“

*Heinrich* ignoriert damit die - in verschiedenen, vorstehend zitierten Gesetzes- und Literaturstellen - klare Trennung zwischen dem Beginn und Ende eines Herstellungsvorganges (Herstellungszeitraum) und der Frage des Umfanges von Herstellungskosten.

Es ist unbestreitbar, dass die Inanspruchnahme einer vorzeitigen Abschreibung aktivierte Kosten voraussetzt, allerdings ist die Folgerung *Heinrichs* daraus, es wäre naheliegend, damit auch den Beginn einer Herstellung festzulegen, nicht logisch begründet und aus dem Gesetz nicht nachvollziehbar.

Der verwendete Begriff „naheliegend“ lässt aber auch darauf schließen, dass *Heinrich* keinen eindeutigen zeitlichen Zusammenhang zwischen den Begriffen Herstellung und Herstellungskosten erkennt. Ansonsten wäre wohl die Formulierung „ist der Beginn ... gegeben“ verwendet worden.

Auch *Mayr* sieht den Beginn des Herstellungsvorganges z.B. bei Errichtung eines Gebäudes mit der konkreten Planung des Bauvorhabens als gegeben. *Kofler*, wie auch die Finanzverwaltung verweisen ebenfalls auf die Planung als Beispiel für Zeitpunkt des Beginns einer Herstellung.

Diese Meinungen sind durch keine gesetzliche Formulierung determiniert. Im Gegenteil, die Definitionen im Bereich des Unternehmensrechts, welche unzweifelhaft auch für steuerliche Zwecke gelten, weisen auf zu differenzierende zeitliche Komponenten der beiden Begriffe hin.

Diese vorstehend zitierten Verweise auf die Planung dienen wohl eher der Klarstellung, dass auch Planungskosten als Herstellungskosten (möglicherweise) zu aktivieren sind.

Zu ergänzen ist, dass auch die EStR 2000 in Rz 2215 diese klare (zeitliche) Begriffstrennung enthalten: „Folgt der Planung keine Herstellung. .“

Damit wird in der Richtlinie des BMF die von uns vorstehend vertretene Meinung bestätigt, dass die Planung der Herstellung vorangeht und die Planung nicht Teil des Begriffs Herstellung ist. Eine Planung kann also möglicherweise eine Voraussetzung für eine Herstellung sein (und damit zu aktivieren sein), aber nicht der Beginn einer Herstellung. Keinesfalls ist daher, wie teils im Schrifttum behauptet, der Zeitpunkt einer Aktivierung von Herstellungskosten grundsätzlich gleichzusetzen mit dem Beginn der Herstellung.

Somit ist aus unserer Sicht die Frage, ab wann und welche Kosten unter Herstellungskosten zu subsummieren und zu aktivieren sind, für die folgenden Ausführungen hinsichtlich der Feststellung des Beginns einer Herstellung im Sinne des § 7a EStG nicht relevant.

Beginn der Herstellung iSd § 7a EStG:

Dem Wortlaut zufolge spricht der § 7a EStG von einem Ausschluss von Wirtschaftsgütern mit deren „Herstellung vor dem 1. Jänner 2009 begonnen worden ist“.

Der Begriff des Herstellungsbeginns (Synonym für Beginn der Herstellung) wurde weder im EStG noch in verwandten Gesetzen legal definiert. Einzig der Begriff der Herstellungskosten wird im UGB in § 203 Abs. 3 definiert als „Aufwendungen, die für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende, wesentliche Verbesserung entstehen.“ Dieser Definition wird im Rahmen des § 5 EStG Maßgeblichkeit für das Steuerrecht eingeräumt, sie erlaubt jedoch, wie im vorstehenden Kapitel ausgeführt, keine Rückschlüsse auf bzw. ermöglicht keine Interpretationen des Begriffes Herstellungsbeginn.

Aufgrund des Fehlens einer Legaldefinition sind somit unseres Erachtens die unter dem Begriff „Auslegung“ im ABGB statuierten Regelungen (§§ 6 und 7) zur Interpretation des Begriffs des Herstellungsbeginns heranzuziehen. Diese sind wegen dem Ausdruck fundamentaler Grundsätze des Rechtsverständnisses auf generell-abstrakte Normen aller Rechtsgebiete anzuwenden. So wie auch *Mayr*, der die Gültigkeit der „allgemeinen“ Auslegungsmethoden der §§ 6f ABGB für die Auslegung von Steuergesetzen bestätigt.

Auch für *Ritz*, unter Hinweis auf *Gassner* und *Stoll*, gibt es keine Sondermethoden zur Auslegung des Abgabenrechts, sodass die Bestimmungen der §§ 6 und 7 ABGB anzuwenden sind.

Gesetzestext § 6 ABGB:



„Einem Gesetze darf in der Anwendung kein anderer Verstand beigelegt werden, als welcher aus der eigentümlichen Bedeutung der Worte in ihrem Zusammenhange und aus der klaren Absicht des Gesetzgebers hervorleuchtet.“

Gesetzestext § 7 ABGB:

„Läßt sich ein Rechtsfall weder aus den Worten, noch aus dem natürlichen Sinne eines Gesetzes entscheiden, so muß auf ähnliche, in den Gesetzen bestimmt entschiedene Fälle, und auf die Gründe anderer damit verwandten Gesetze Rücksicht genommen werden. Bleibt der Rechtsfall noch zweifelhaft; so muß solcher mit Hinsicht auf die sorgfältig gesammelten und reiflich erwogenen Umstände nach den natürlichen Rechtsgrundsätzen entschieden werden.“

Das bedeutet, ein Gesetz ist vor allem aus sich selbst, aus seinem Wortlaut, seiner Systematik und dem Zusammenhang mit anderen Normen auszulegen, wenn der Gesetzgeber nicht durch eine Legaldefinition einen besonderen Sprachgebrauch normiert. Somit hat jede Gesetzesauslegung mit der Erforschung des Wortsinns zu beginnen (Vorrang des Wortlauts). Es ist zu fragen, welche Bedeutung einem Ausdruck oder Satz nach allgemeinem Sprachgebrauch oder nach dem Sprachgebrauch des Gesetzgebers zukommt.

Wenn ein Gesetz wegen Unklarheit, Mehrdeutigkeit, Widersprüchlichkeit etc. des Gesetzeswortlautes nicht angewendet werden kann, sind die Auslegungsregeln gemäß § 7 ABGB als Hilfsmittel heranzuziehen, wo zu den Auslegungskriterien neben der „eigentümlichen Bedeutung der Worte im Zusammenhang“ und der „klaren Absicht des Gesetzgebers“ der „natürliche Sinn eines Gesetzes“ hinzukommt. Ist hingegen ein Gesetz aus dem Wortsinn eindeutig anwendbar, ist für die Auslegungsregeln im § 7 ABGB kein Raum. Daraus abgeleitet sind in ABGB Kommentar von *Schwimann/Kodek* folgende Systematisierung von Auslegungsregeln beschrieben:

1. Wortsinn
2. Bedeutungszusammenhang
3. Absicht des Gesetzgebers
4. Objektiver Gesetzeszweck
5. Rechtsvergleich

Es sei angemerkt, dass die Auslegungsmethoden in keinem starren Rangverhältnis zu einander stehen. Es gilt jedoch zu beachten, dass eine Regelung deren Auslegung sich eindeutig aus dem Wortlaut und dem Bedeutungszusammenhang ergibt, Vorrang gegenüber der Auslegung nach der Absicht des Gesetzgebers und dem objektiven Gesetzeszweck hat. Nachfolgend werden die ersten 4 Auslegungsmethoden, als wesentliche Auslegungshilfen, im Einzelnen auf den zu untersuchenden Begriff des Herstellungsbeginns angewendet und das Ergebnis dargelegt.

## Wortsinn

Aus den widersprüchlichen Interpretationen des Wortsinns im Schrifttum in Bezug auf § 7a EStG geht hervor, dass es sich bei der gegenständlichen Regelung um keine inhaltlich eindeutige Regelung handelt und dass bei der Begrifflichkeit des Herstellungsbeginns Unklarheiten bzw. Unbestimmtheiten vorliegen. Hervorzuheben ist aber, dass es aus dem Wortlaut der Regelung eindeutig nicht hervorgeht, dass der Ausschluss der Begünstigung an die erstmalige Aktivierung von Herstellungskosten anknüpft. Der Wortlaut spricht ausdrücklich vom Beginn einer Herstellung.

Wie bereits oben ausgeführt, hat die Gesetzesauslegung mit der Erforschung des Wortsinnes bzw. der Bedeutung einer Norm im allgemeinen Sprachgebrauch oder dem des Gesetzgebers und in seinem Zusammenhang innerhalb der getroffenen Regelung zu beginnen. Man spricht von grammatischer Auslegung.

Wenn Begriffe unscharf sind, wird diese Methode dann zum Erfolg führen, wenn das zu beurteilende Faktum in den „Kernbereich“ des auszulegenden Begriffes fällt. Bei Erscheinungen, die in den „Randbereich“ fallen, wird die grammatische Auslegung einen Spielraum lassen. Aber auch für solche Fälle erfüllt die Wortinterpretation eine sehr wesentliche Funktion: "Der äußerste mögliche Wortsinn streckt die Grenze jeglicher Auslegung ab." Diese darf auch mit den folgenden Interpretationsmethoden nicht überschritten werden.

Eine Auslegung wird als restriktiv bezeichnet, wenn sie sich an den Kernbereich eines Gesetzeswortes hält, sie ist hingegen extensiv, wenn sie den durch noch möglichen Wortsinn gezogenen Rahmen ausschöpft.

Im allgemeinen Sprachgebrauch wird unter Herstellung das Hervorbringen bzw. Hervorbringenlassen (Erzeugen) eines bisher noch nicht existenten Wirtschaftsgutes verstanden. Nach logischer allgemeiner Verkehrsauffassung kann die Herstellung eines Projektes erst dann beginnen, wenn die Erfüllung sämtlicher erforderlichen Vorbedingungen ein tatsächliches Herstellen des Projektes überhaupt erst ermöglicht. Anders gesagt, kann es keinen Beginn der Herstellung geben, wenn die Herstellung (noch) nicht möglich ist. Das Treffen der Investitionsentscheidung allein sowie auch reine Vorbereitungstätigkeiten sind daher von der Herstellung an sich noch nicht erfasst. Zu diesen Vorbereitungshandlungen zählen aus unserer Sicht insbesondere die Planung, Ausschreibung und sämtliche Handlungen zur Einholung aller rechtlich erforderlichen Genehmigungen.

Herbst bestätigt dies mit seiner Meinung, dass vor diesem Hintergrund die Planung, aber auch die Absendung einer Bestellung sowie auch die Leistung einer Anzahlung im Hinblick auf die vAfA gemäß § 7a EStG nicht per se als begünstigungsschädlich anzusehen ist.

Dazu sind auch die EStR 2000 in Rz 3704b zu § 10 Freibetrag für investierte Gewinne zu zitieren:

„Vorauszahlungen (Anzahlungen) auf Anschaffungs- oder Herstellungskosten führen zu keinem Freibetrag, da im Zeitpunkt der Vorauszahlung noch keine Anschaffung oder Herstellung vorliegt.“

Somit bestätigt auch das BMF, dass trotz einer direkt auf die Herstellung eines bestimmten Vermögensgegenstand gerichteten Handlung, nämlich der Vorauszahlung auf eine bereits vorgenommenen Bestellung einer Leistung, noch keine Herstellung vorliegt, somit der Beginn der Herstellung noch nicht gegeben sein kann.

Auch der UFS schloss sich im Zuge der Rechtsprechung zur Investitionsprämie wiederholt dieser Meinung an.

Ohne dem endgültigen Willen (im Geschäftsleben dokumentiert durch einen Beschluss) zur Verwirklichung eines Projektes folgt den Vorbereitungshandlungen kein Herstellungsvorgang. Somit kann als äußere Grenze der Interpretation des Begriffs des Herstellungsbeginns nur jener Zeitpunkt definiert werden, in dem im unternehmerischen Sinn der Beschluss über die Verwirklichung des Projektes gefasst wird. Da jedoch ein Beschluss ohne das gleichzeitige Bestehen der Möglichkeit der Verwirklichung (z.B. durch das Fehlen der rechtlichen Voraussetzungen) nur als bedingt beurteilt werden kann, ist die Möglichkeit der Verwirklichung ein sich aus der Logik ergebendes zusätzliches Erfordernis für die Festlegung der äußeren Grenze der Interpretation nach dem Wortsinn. Nur bei Vorliegen beider Voraussetzungen (Wille und Möglichkeit) kann ein Beginn der Herstellung vorliegen.

Als Kernbereich des Begriffes Herstellung ist wohl die technische, körperliche Herstellung bzw. sind die tatsächlichen Bauausführungen zu verstehen. Da der Begriff der Herstellung, wie vorstehend dargestellt, jenen Prozess umschreibt, der zur effektiven Entstehung (Verwirklichung) des Vermögensgegenstandes führt, kann bei langfristigen Projekten der Beginn der Herstellung eines Projektes frühestens mit der konkretisierten Absicht (Investitionsentscheidung) des Herstellers, bei gleichzeitigem Vorliegen der erforderlichen technischen, unternehmerischen und rechtlichen Voraussetzungen, spätestens aber mit dem Beginn der tatsächlichen Bauausführung („ersten Spatenstich“), angesetzt werden.

Die Interpretation des Begriffs Herstellungsbeginn nach dem Wortsinn gemäß § 6 ABGB als wesentliche Auslegungsregel sieht nach unserer Auffassung somit im Sinne einer restriktiven Auslegung im Kernbereich die technische Herstellung (tatsächliche Bauausführung, „erster Spatenstich“) und im Sinne einer extensiven Auslegung die Grenze bei der Beschlussfassung über die tatsächliche Herstellung bei Vorliegen aller für eine Herstellung erforderlichen rechtlichen Voraussetzungen.

## Bedeutungszusammenhang

Folgt man der Systematik der o.g. Auslegungsregeln muss weiters versucht werden, aus dem Bedeutungszusammenhang, in dem der Begriff des Herstellungsbeginns

eingebunden ist, zu einem eindeutigen Auslegungsergebnis zu kommen (systematisch-logische Auslegung). Das bedeutet, dass die gesetzliche Regelung in erster Linie nach dem jeweils anzuwendenden Gesetz bzw. nach anderen verwandten Gesetzen, sowie mittels der Rechtsordnung unter Heranziehung der jeweiligen gesellschaftlichen Vorstellungen abzuleitenden Wertungen, allgemein anerkannter Maximen und Standards, wissenschaftlich gesicherter Erfahrungssätze und der Rechtsüberzeugung und Verkehrssitte der beteiligten Kreise auszulegen ist.

Zweifelsfrei handelt es sich bei der Regelung des § 7a EStG um eine Investitionsbegünstigung um konjunkturelle Impulse zu geben, die entsprechend ihrer Zielsetzung der Konjunkturförderung in den Jahren 2009 und 2010 dienen soll und daher erst für Anschaffungen und Herstellungen gilt, die nach dem 1.1.2009 begonnen worden sind. *Heinrich* argumentiert in seiner systematisch-logischen Auslegung, dass es „naheliegend“ sei, den Beginn der Anschaffung bzw. Herstellung als in jenem Jahr „anzunehmen“, in dem erstmals Aufwendungen als Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten aktiviert wurden. Er selbst anerkennt die Problematik bei aktivierungspflichtigen vorperiodischen Aufwendungen und schreibt, dass diese Aufwendungen dann ebenfalls den Beginn der Anschaffung darstellen „müssten“.

Dieser Argumentation ist unseres Erachtens nach nicht zu folgen, da erstens der Bedeutungszusammenhang zwischen dem Herstellungsbeginn und dem Herstellungskostenzeitraum nicht gegeben ist (wie in vorstehenden Kapitel ausgeführt wurde) und zweitens die Bedeutung des Wortes Herstellungsbeginn vielmehr in einem systematischen Kontext mit anderen Investitionsbegünstigungen und ähnlichen Regelungen im anzuwendenden Gesetz oder in verwandten Gesetzen zu suchen ist.

Untermauert wird unsere Interpretation nach dem Wortsinn bei einer näheren Analyse der im EStG verankerten Investitionsbegünstigungen iS eines „geschlossenen Systems“, im Rahmen dessen Begriffe wohl einheitlich zu interpretieren sind.

Es ist nach Schwimann/Kodek verfehlt, „aus einer Reihe von Bestimmungen mit gleichgerichtetem Regelungsziel eine einzige herauszugreifen, ohne auf die Systematik ihrer Anordnungen und ihren Zusammenhang mit den anderen Bestimmungen - gegebenenfalls anderen Gesetzen - Bedacht zu nehmen.“

In den §§ 10a und 10c EStG ist gesetzlich normiert, dass Wirtschaftsgüter von der Begünstigung umfasst sind, wenn mit der tatsächlichen Bauausführung nach einem bestimmten Zeitpunkt begonnen wurde. Umgelegt auf die Formulierung des § 7a EStG ist somit im Sinne der Interpretation nach dem Bedeutungszusammenhang der Begriff des Herstellungsbeginns gleichzusetzen mit der tatsächlichen Bauausführung (siehe oben die restriktive Auslegung im Wortsinn). Dieser Bedeutungszusammenhang wird auch durch dieselbe Formulierung (tatsächliche Bauausführung) im § 124b Z 153 EStG verdeutlicht und verstärkt, da es sich auch hier um eine Investitionsbegünstigung (investitionsbedingter Gewinnfreibetrag) handelt. Analog zur Regelung des § 7a EStG

dienen die zeitlichen Beschränkungen der angeführten Regelungen ebenfalls zur Vermeidung von „Mitnahmeeffekten“, und es wird explizit auf den tatsächlichen Start der Bauausführungen Bezug genommen.

Weiters sei angemerkt, dass die sprachliche Auslegung neben dem Zusammenhang mit anderen Worten des Gesetzes und auch den Zusammenhang mit anderen (verwandten) Gesetzen berücksichtigen muss.

In diesem Zusammenhang ist auch auf das UStG zu verweisen. In § 28 Abs. 38 UStG, wo von der „Errichtung“ eines Gebäudes gesprochen wird, was sprachlich den gleichen oder zumindest einen sehr ähnlichen Bedeutungsumfang hat wie der Begriff der Herstellung, wird statuiert:

„Als Beginn der Errichtung ist der Zeitpunkt zu verstehen, in dem bei vorliegender Baubewilligung mit der Bauausführung tatsächlich begonnen wird, also tatsächliche handwerkliche Baumaßnahmen erfolgen.“

Ebenfalls erwähnt seien die FAQ zum Stabilitätsgesetz 2012 zum § 6 Abs. 2 UStG, wo ua. nachfolgende Fragen beantwortet sind:

Frage: Wann gilt eine Errichtung als begonnen?

Antwort BMF: Dies ist der Zeitpunkt, „in dem bei vorliegender Baubewilligung mit der Bauausführung tatsächlich begonnen wird. Die Bauausschreibung oder die Auftragserteilung Bauunternehmer sind nicht als Beginn der Errichtung zu werten.“

Antwort BMF: „Da die tatsächliche Bauausführung erst mit am Objekt vorgenommenen Baumaßnahmen (z.B. erster - nicht bloß symbolischer - Spatenstich) beginnt, zählen vorgelagerte Planungs- Projektierungs- und Abbruchkosten nicht zur Errichtung des Gebäudes.“

Durch diese durch den Gesetzgeber selbst im § 28 Abs. 38 UStG vorgenommene, eindeutige Definition des Beginns der Errichtung mit Beginn der Bauausführung und die ergänzend klarstellenden Aussagen des BMF in der vorzitierten Information, wird unsere vorstehend dargelegte Ansicht auch durch eine Interpretation des Bedeutungszusammenhangs (iS mit anderen verwandten Gesetzen) entsprechend § 6 ABGB bestätigt. Der Begriff des Herstellungsbeginns ist unserer Ansicht nach somit gleichzusetzen mit dem Begriff des Beginns der Errichtung. Dies ist nach der Legaldefinition des UStG der Zeitpunkt, in dem bei vorliegender Baubewilligung mit der Bauausführung tatsächlich begonnen wird.

Somit ergibt sich auch aus der Untersuchung über den Bedeutungszusammenhang dasselbe Ergebnis wie im Sinne der (restriktiven) Auslegung nach dem Wortsinn.

Absicht des Gesetzgebers und objektiver Gesetzeszweck

Wenn selbst nach den obengenannten Ausführungen noch Zweifel an der Interpretation des Begriffes des Herstellungsbeginns bestehen sollten, sollte die Heranziehung des subjektiven gesetzgeberischen Willens Eindeutigkeit schaffen (historisch-subjektive Auslegung).

Bei dieser Auslegung soll auf die Entstehungsgeschichte eines Gesetzes und auf die Absicht des Gesetzgebers zurückgegriffen werden. Anhaltspunkte sind dabei Regierungsvorlagen, Ausschussberichte und stenographische Protokolle zu Parlamentssitzungen. In einem weiteren Schritt soll der objektive Gesetzeszweck, die teleologische Auslegung, zum Tragen kommen.

Dabei kommt nach *Mayr* den Gesetzesmaterialien im Rahmen der Auslegung nach der „Absicht des Gesetzgebers“ eine erhebliche Bedeutung zu.

Die vorzeitige Abschreibung für Abnutzung wurde im Rahmen des Konjunkturbelebungsgesetzes 2009 eingeführt, um in den Jahren 2009 und 2010 möglichst rasche Investitionsankurbelungen zu schaffen und konjunkturelle Impulse zu geben.

Wie bereits vorstehend ausgeführt, dient laut den Erläuterungen zur Regierungsvorlage die Beschränkung des Begünstigungszeitraums ausschließlich der Vermeidung von „Mitnahmeeffekten“. Nach Herbst sollte die Beschränkung weitgehend abgeschlossene Anschaffungen bzw. Herstellungen, deren schlussendliche Fertigstellung aber erst danach erfolgt, von der Begünstigung ausgeschlossen werden, da ihnen in den angesprochenen Jahren kaum konjunkturpolitische Bedeutung zukommen würde.

Hinzuweisen ist auch auf eine nachfolgende Formulierung in diesen Erläuterungen zur Regierungsvorlage: „Die Anknüpfung an den Anschaffungs- bzw. Herstellungszeitpunkt und nicht an die Inbetriebnahme ist für eine Konjunkturbelebungsmaßnahme systemimmanent.“

Der hier vom Gesetzgeber in unsystematischer Weise verwendete Begriff des Herstellungszeitpunktes wird hier wohl nur im Sinne des Beginns der Herstellung zu verstehen sein, weil wie vorstehend ausgeführt, eine Herstellung Zeitraum und nicht Zeitpunkt bezogen ist. Der Gesetzgeber bestätigt in dieser Erläuterung aber auch, dass Konjunkturmaßnahmen systemimmanente Grundlagen im Sinne eines „geschlossenen Systems“ haben, wie dies im vorhergehenden Abschnitt von unserer Seite dargelegt wurde. Während aber die Aufnahme von Planungen und anderen Vorbereitungshandlungen für mögliche zukünftige langfristige Projekte in den Jahren 2009 und 2010 sicherlich kaum konjunkturelle, insbesondere beschäftigungspolitische, Impulse auslösen würde, hätte die Umsetzung, somit die Aufnahme der tatsächlichen Bauausführung eines mit den entsprechenden technischen, rechtlichen und wirtschaftlichen Vorbedingungen versehenen, umsetzungsfähigen Projektes einen wesentlich wirkungsvolleren und somit den vom Gesetzgeber gewollten und gewünschten Effekt.

Die Annahme der Behörde, dass bereits Planungs- oder andere vorbereitende Handlungen den Beginn einer Herstellung darstellen, würde dem Willen des Gesetzgebers und dem Sinn des Gesetzes, gezielt Investitionen zu fördern um damit sofortige konjunkturbelebende Maßnahmen zu setzen, eindeutig zuwiderlaufen.

Somit kann der Sinn einer Vermeidung von Mitnahmeeffekten nur darin liegen, bereits entsprechend fortgeschrittene Herstellungsvorgänge, die keine konjunkturpolitischen, insbesondere beschäftigungspolitische Impulse mehr bringen würden, von der Investitionsbegünstigung auszuschließen. Somit jene Projekte, deren tatsächliche Bauausführung vor 01.01.2009 zumindest bereits begonnen oder überhaupt bereits großteils schon abgeschlossen war. Solche Projekte von der Begünstigung auszuschließen, bei welchen zwar die Vorbereitungshandlungen bereits begonnen wurden, die tatsächliche Bauausführung aber erst nach diesem Stichtag beginnen sollte, kann somit auch den Effekt haben, dass aufgrund der schlechten Wirtschaftslage in den Jahren 2009 und 2010 und keiner bestehenden sonstigen Investitionsanreize die Verwirklichung großer langfristiger Projekte aufgeschoben wird, womit dem Willen des Gesetzgebers und dem Sinn des Gesetzes vollkommen konträre Resultate erreicht werden.

Ein weiteres Indiz für die von uns verfolgte Interpretation ist die historische Betrachtungsweise. Auch ältere Regelungen an deren Stelle die auszulegende Norm getreten ist, können Indizien zur Auslegung sein.

Im EStG 1988 waren bisher zeitlich befristete Sonderregelungen in Form von konjunkturbelebenden vorzeitigen Gebäudeabschreibungen (2002-2003) im § 10a Abs. 3 EStG (idF KBG 2002, BGBl I 68/2002) sowie katastrophenbedingte vAfA (2002-2004 sowie 2005-2006) im § 10c EStG verankert. Wie bereits weiter oben ausgeführt, ist in den historischen Fassungen der vAfA auf den Beginn der tatsächlichen Bauhandlungen abgezielt worden. Die Argumentation, dass der Gesetzgeber mit der gegenständlichen Regelung unterschiedliche Zielsetzungen verfolgt als mit den vergangenen vAfA-Regelungen ist nicht glaubhaft, da insbesondere die Regelungen § 10a EStG ebenfalls zur Konjunkturbelebung gedient haben.

Auch unter Berücksichtigung des offensichtlichen Willens des Gesetzgebers und dem Sinn und Zweck des Gesetzes ist keine andere, als die von uns vorstehend vertretene und dargelegte Auslegung des Begriffs des Herstellungsbeginns im Sinne des § 7a EStG möglich.

Somit ergibt sich aus der Anwendung der Auslegungsregeln der §§ 6 und 7 ABGB auf den Begriff Herstellungsbeginn ein einheitliches Bild: Sowohl nach dem Wortsinn (restriktive Auslegung) als auch nach dem Bedeutungszusammenhang, insbesondere aber auch nach dem Willen des Gesetzgebers und dem Sinn des Gesetzes ist der Zeitpunkt des Beginns der Herstellung im Sinne des § 7a EStG gleichzusetzen mit dem Beginn der tatsächlichen Bauausführung.

Steuerrechtliche Beurteilung des Projektes „Südschiene“

Im gegenständlichen Fall der Errichtung einer Erdgashochdruckleitungsanlage liegt zweifelsfrei eine Herstellung eines Vermögensgegenstandes vor.

Im Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 20.11.2013 wird von der Behörde als einzige Begründung für die Annahme, dass mit der Herstellung beider Bauabschnitte bereits vor dem 01.01.2009 begonnen worden sei, der Ausweis von aktivierten Aufwendungen per 31.12.2008 „für Abschnitt 1 und 2 in Höhe von mehreren Millionen Euro...“ im Posten Anlagen in Bau angeführt.

Es wurde von unserer Seite vorstehend nachgewiesen, dass die Frage der Aktivierungspflicht von Herstellungskosten unabhängig von der Frage des Zeitpunkts des Herstellungsbeginns zu beantworten ist. Damit kann aus der Tatsache des Ausweises von Anlagen in Bau nicht darauf geschlossen werden, wann der Beginn der Herstellung tatsächlich anzunehmen ist. Die Anführung dieser Tatsache allein stellt keine Begründung, keinen Nachweis dafür dar, dass ein Beginn der Herstellung für die Bauabschnitte 1 und 2 vor dem 01.01.2009 gelegen sei. Die Behörde hat es offensichtlich verabsäumt, sich mit dem Begriff des Beginns der Herstellung im § 7a EStG auseinanderzusetzen.

Wie im Abschnitt Beschreibung des Projektes Südschiene aufgelistet, wurden sämtliche für die Errichtung der Erdgashochdruckleitungsanlage des Abschnittes 1 (Semmering-Bruck/Mur) erforderlichen wesentlichen Bewilligungen erst im Laufe des Jahres 2009 erteilt, zB der Baubewilligungsbescheid nach GWG am 31.03.2009. Der Zeitpunkt des Beginns der tatsächlichen Bauausführung („erster Spatenstich“) war der Mai 2009 (siehe Anlagen 6 und 7).

Hinsichtlich des Abschnittes 2 (Bruck/Mur-Eisbach/Rein) wurden die erforderlichen Bewilligungen Ende 2009 bzw. im Laufe des Jahres 2010 erteilt, der Baubewilligungsbescheid nach GWG am 09.04.2010. Der Zeitpunkt des Beginns der tatsächlichen Bauausführung war im Juni 2010 gelegen (siehe Anlagen 8 und 9).

Nach unserer vorstehend dargelegten Rechtsanalyse und den sich daraus ergebenden Erkenntnissen kann somit der Beginn der Herstellung der Erdgashochdruckleitungsanlage, wenn dieser mit dem Beginn der Bauausführungen gleich gestellt ist für den Abschnitt 1 erst im Mai 2009 als auch jener des Abschnittes 2 erst im Juni 2010 gelegen sein, somit nicht, wie die Behörde vermeint, vor dem 01.01.2009.

Selbst wenn man die extensive Auslegung nach dem Wortsinn heranzieht, kann der Beginn der Herstellung für keine der beiden Abschnitte vor dem 01.01.2009 gelegen sein, weil keine der wesentlichen erforderlichen rechtlichen Bewilligungen zur Möglichkeit der Herstellung des Wirtschaftsgutes „Südschiene“ vor diesem Zeitpunkt vorgelegen sind.

Die für die tatsächliche Verwirklichung des Projektes erforderlichen Gremialbeschlüsse in der Gesellschaft wurden 2008 und 2009 getroffen. Sofern sie vor dem Zeitpunkt der Erlassung der erforderlichen rechtlichen Bewilligungen gefasst wurden, können diese, wie vorstehend ausgeführt, nur aufschiebend bedingt wirken. Demgemäß ist der früheste Beginn der Herstellung im Sinne der extensiven Auslegung nach dem Wortsinn mit Erhalt



der letzten erforderlichen rechtlichen Bewilligung anzunehmen, somit für den Abschnitt 1 im Jahr 2009 und für den Abschnitt 2 im Jahr 2010.

## Zusammenfassung

- 1.) Die Begriffe Beginn der Herstellung im Sinne des § 7a EStG und Herstellungskosten haben unterschiedliche zeitliche Inhalte und können somit nicht synonym verwendet werden.
- 2.) Die Frage des Zeitpunktes einer erforderlichen Aktivierung von Herstellungskosten ist daher für die Festlegung des Zeitpunktes des Beginns der Herstellung nicht relevant.
- 3.) Da der Begriff des Herstellungsbeginns im Gesetz nicht definiert ist, sind die Auslegungsregeln der §§ 6 und 7 ABGB heranzuziehen.
- 4.) Die Auslegung nach dem Wortsinn ergibt in extensiver Auslegung als Ergebnis den Beginn der Herstellung im Zeitpunkt der Beschlussfassung (Absichtserklärung) bei Vorliegen aller zur Verwirklichung erforderlichen Voraussetzungen, in restriktiver Auslegung den Zeitpunkt des Beginns der tatsächlichen Bauausführung („erster Spatenstich“).
- 5.) Die Auslegung nach dem Bedeutungszusammenhang lässt sowohl bei der Analyse eines „geschlossenen Systems“ von Investitionsbegünstigungen für Zwecke einer Konjunkturbelebung als auch bei Heranziehung von Definitionen in verwandten Gesetzen („Errichtung“ im Sinne des Umsatzsteuergesetzes) nur den Schluss zu, dass der Beginn der tatsächlichen Bauausführung als Beginn der Herstellung zu verstehen ist.
- 6.) Die Absicht des Gesetzgebers bzw. der objektive Gesetzeszweck war zweifellos das Bewirkenwollen einer möglichst raschen und intensiven Konjunkturbelebung. Der Ausschluss langfristiger Projekte von der Investitionsbegünstigung, deren Verwirklichung in den Jahren 2009 und 2010 vorgesehen war, hätte dem gewünschten Konjunkturbelebungseffekt entgegengewirkt. Eine Verschiebung der tatsächlichen Bauausführungen solcher Projekte aufgrund schlechter Wirtschaftslage und aufgrund des Fehlers steuerlicher Investitionsanreize hätte aus investitions- und beschäftigungspolitischen Gründen dem Sinn des Gesetzes widersprochen.
- 7.) Somit ergibt sich aus der Anwendung der Auslegungsregeln des ABGB auf den Begriff Beginn der Herstellung ein einheitliches Ergebnis: Dieser Begriff im § 7a EStG ist gleichzusetzen dem Beginn der tatsächlichen Bauausführung. Jede Auslegung, welche bereits die Planungsphase als Beginn der Herstellung ansetzt, widerspricht der Auslegung nach dem Wortsinn, dem Bedeutungszusammenhang und dem Willen des Gesetzgebers bzw. dem Sinn des Gesetzes.
- 8.) Die Bf. (vormals G. GmbH) hat die Herstellung der Erdgashochdruckleitungsanlage (Projekt „Südschiene“) erst in den Jahren 2009 (Abschnitt 1) bzw. 2010 (Abschnitt 2) begonnen, da erst zu diesem Zeitpunkt die erforderlichen Genehmigungen seitens der Behörde bzw. seitens der Organe der Gesellschaft vorlagen und demzufolge der

Beginn der Verwirklichung - somit die tatsächliche Bauausführung - erst in diesen Jahren ermöglicht war.

Die Feststellung der Behörde, der Beginn der Herstellung beider Abschnitte der Erdgashochdruckleitungsanlage (Projekt „Südschiene“) wäre bereits vor dem 01.01.2009 gelegen und daher wäre die von der Gesellschaft steuerlich geltend gemachte vorzeitige Absetzung für Abnutzung im Sinne des § 7a EStG zu versagen, ist aus den vorgenannten Gründen gesetzeswidrig.

In ihrer Beschwerdevorentscheidung führte die belangte Behörde u.a. aus:

„Unstrittig ist, dass es sich bei der streitgegenständlichen Errichtung der Hochdruckerdgasleitung um einen Herstellungsvorgang handelt und dass bereits vor dem 01.01.2009 aktivierungspflichtige Herstellungskosten angefallen sind.

Für den Herstellungsbeginn, der - falls vor dem 01.01.2009 gelegen - für die Inanspruchnahme der vorzeitigen AfA gem. § 7a Z 7 EStG begünstigungsschädlich ist, gibt es keine Legaldefinition.

Zum Herstellungsbeginn gibt es folgende Kommentarmeinungen:

*Winkler: in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, § 7a EStG:*

Für Herstellungsvorgänge ist auf den „Beginn der tatsächlichen Bauausführung“ abzustellen. Diese beginnt in dem Zeitpunkt, in dem durch Handlungen (z.B. Planung) die Absicht, einen neuen Gegenstand herzustellen oder ein bestehendes Wirtschaftsgut zu ändern, zu verwirklichen begonnen wird.

*Heinrich in Doralt in EStG I § 7a Tz. 20:* Ein Herstellungsvorgang beginnt in dem Zeitpunkt, ab dem die ersten als Herstellungskosten zu aktivierenden Einzelkosten (z.B. Lohnkosten, Materialkosten, Werklohn) anfallen, die einem Wirtschaftsgut als Kostenträger zugerechnet werden können. Der Herstellungsvorgang beginnt nach hA bereits mit der Durchführung konkreter Planungshandlungen (vgl. § 6 Tz. 115, EStR 2000 Rn 2205). Werden die Planungen durch eigene Mitarbeiter vorgenommen, beginnt folglich mit Aufnahme der Planungstätigkeit der Herstellungsvorgang. Bei Fremdplanung beginnt die Herstellung uU erst, wenn Aufwendungen iZm. Planungen anfallen.

Beide Kommentarmeinungen führen zu dem Ergebnis, dass der Herstellungsbeginn jedenfalls vor dem 01.01.2009 gelegen ist und somit eine vorzeitige AfA für die Erdgasleitungen nicht in Anspruch genommen werden kann.

Ein zeitliches Auseinanderklaffen von Herstellungskosten einerseits und der Herstellung andererseits - wie vom Bf. behauptet - wird ausdrücklich nicht anerkannt.

Diese Rechtsmeinung der Bf. hätte nämlich ein kurioses Ergebnis zur Folge:

Zum einen wären sämtliche Kosten, die bis zum 31.12.2008 auf Anlagen in Bau aktiviert worden sind aufgrund der Tatsache, dass erst mit 01.01.2009 § 7a EStG zur Anwendung gelangt, nicht vorzeitig abschreibbar, zum anderen genau die gleichen Kosten, die noch vor Spatenstich (=Baubeginn) im Jahr 2009 anfallen jedoch sehr wohl. Anders

ausgedrückt wären lt. Vorbringen der Bf. die in Art und Weise identen Kosten (z.B. Planungs- und Verfahrenskosten), die sowohl die Jahre 2008 und 2009 betreffen, einmal von der vorzeitigen AfA ausgeschlossen (2008) und einmal nicht (2009 bis tatsächlicher Baubeginn), da der Zeitpunkt des Beginns der Herstellung ein anderer sein soll.

Diese Interpretation der Bestimmung kann wohl nicht im Sinne der konjunkturpolitischen Intention des Gesetzgebers gewesen sein, der Maßnahmen ergriffen hat, um zusätzliche Anreize für Investitionen zu erreichen, sodass es zu einer wirtschaftlichen Belebung kommen kann.

Dies wird auch in den Erläuterungen (allgemeiner Teil) zur Regierungsvorlage deutlich kundgetan: Mit der Einführung einer vorzeitigen Absetzung für Abnutzung auf begünstigte körperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens - befristet auf die Dauer von zwei Jahren - sollen Anreize für mehr bzw. vorgezogene Investitionen gesetzt werden. Ausdrücklich werden mehr bzw. vorgezogene Investitionen erwähnt. Definitiv damit nicht gemeint sind nach Ansicht der Behörde die vor 2009 langjährig geplanten und dann in diesem Zeitrahmen ohnehin vorgesehenen Investitionen (siehe vertragliche Verpflichtung unten). Weder ein „Mehr“ noch ein „Vorziehen“ der Investition betreffend des Projekts Südschiene ist gegeben.

Dies lässt sich aufgrund diverser Verträge nachweisen, die die Bf. mit der A. AG abgeschlossen hat. Die A. AG, wie im Geschäftsbericht 2008 dargestellt, wies in der langfristigen Planung darauf hin, dass das vorhandene Leitungsnetz bis an seine Grenzen ausgelastet sei. Eine Erweiterung des bestehenden Gasnetzes sei unbedingt notwendig gewesen. Nach einer mehrjährigen Planungsphase, konnte 2008 mit dem Abschluss entsprechender Verträge der überregionale Netzausbau eingeleitet werden.

Auf Basis der genehmigten langfristigen Planung 2007 hat die A. AG sogenannte Netzausbauverträge mit den entsprechenden Fernleitungsunternehmen abgeschlossen. In diesen Netzausbauverträgen hat sich unter anderem auch die Bf. verpflichtet, die oben angeführten Abschnitte (Projekt Südschiene) mit einer definierten Spezifikation bis zu einem festgelegten Termin umzusetzen.

Das Argument der Bf., diese Projekte von der Investitionsbegünstigung auszuschließen (bei denen zwar die Vorbereitungshandlungen bereits begonnen wurden, die tatsächliche Bauausführung aber erst nach dem 01.01.2009 beginnen sollte) hätte den Effekt, dass aufgrund der schlechten Wirtschaftslage in den Jahren 2009 und 2010 und keiner bestehenden sonstigen Investitionsanreize die Verwirklichung großer langfristiger Projekte aufgeschoben würde, womit dem Willen des Gesetzgebers und dem Sinn des Gesetzes nicht entsprochen würde, geht daher beim gegenständlichen Projekt Südschiene ins Leere.

Auch die von der Bf. zitierten „verwandten“ Bestimmungen im EStG bzw. UStG (§§ 10a und 10c EStG bzw. § 28 Abs. 38 und 6 Abs.2 UStG) führen nicht weiter. Betreffen diese doch jeweils die Errichtung von Gebäuden, und somit exakt einen Bereich, der von der Anwendung des § 7a EStG ausgenommen ist (§ 7a Z 1 EStG). Vielmehr

hat der Gesetzgeber im § 7a EStG wohl bewusst auf eine exakte Definition des Herstellungsbeginnes verzichtet, obwohl in verwandten Bestimmungen zuvor der Herstellungsbeginn bereits exakt determiniert wurde („tatsächliche Bauausführung" in §§ 10a und 10c EStG).“

Gegen diese Entscheidung wurde der Antrag auf Entscheidung durch das Verwaltungsgericht gestellt und die bisherigen Anträge wiederholt.

Mit einem weiteren Schriftsatz vom 28.1.2015 wurde durch eine zweite Wirtschaftsprüfungsgesellschaft die überreichte Beschwerde bzw. der Vorlageantrag wie folgt ergänzt:

„Mit der Bestimmung des § 7a EStG wurde durch das Konjunkturbelebungs-gesetz 2009, BGBl I 2009/27, die Möglichkeit zur Vornahme einer vorzeitigen Absetzung für Abnutzung geschaffen. Durch diese Maßnahme sollten Investitionen für körperliche Anlagegüter unterstützt werden, die in den Kalenderjahren 2009 oder 2010 angeschafft oder hergestellt wurden. Im Gegensatz zur zeitpunktbezogenen Anschaffung ist die Herstellung ein zeitraumbezogener Wert(um)formungsprozess, der durch einen Beginn und ein Ende gekennzeichnet ist. Es stellt sich daher im vorliegenden Fall die Frage, wann mit der Herstellung der körperlichen Wirtschaftsgüter begonnen worden ist und ab welchem Zeitpunkt Aufwendungen für die Südschiene unter die Herstellungskosten fallen.

Vor diesem Hintergrund ist auch zu berücksichtigen, dass sich der Terminplan bzw. der Prozess der Beschlussfassung im Hinblick auf die Errichtung der Südschiene wie folgt darstellte:

Termine und Beschlussfassung über die Errichtung der Südschiene

Projektstart: August 2007

Geschäftsführerbeschluss- Investitionsbeschluss für Abschnitt I: 12.2.2008

Aufsichtsrat der St.GmbH / Grundsatzbeschluss zur Errichtung: 26.2.2008

Beauftragung ausführende Firmen: Frühjahr 2009

definitiver Baubeginn: 25.5.2009 und 31.5.2010

Wesentliche rechtlich erforderliche Bewilligungen:

Baubewilligungsbescheide 31.3.2009 und 9.4.2010

#### 1. Allgemeines zur Herstellung

Der Begriff der Herstellung wird zwar im EStG vom Gesetzgeber an verschiedenen Stellen verwendet, eine ausdrückliche Definition findet sich im Gesetz jedoch nicht. Der Beginn eines Herstellungsvorganges eines körperlichen Wirtschaftsgutes wird dann

vorliegen, wenn mit der tatsächlichen Herstellung begonnen wird (vgl. zB *Fuchs in: Hofstätter/Reichl, EStG § 7a Rz 3 iVm § 10 Rz 8*). Damit wird grundsätzlich auf den Spatenstich als Herstellungsbeginn abgestellt. Demgegenüber soll nach den EStR 2000 Rz 3253 iVm Rz 2205 der Herstellungszeitraum bereits dann beginnen, sobald durch Handlungen (zB Planung) die Absicht zu verwirklichen begonnen wird, einen neuen Gegenstand herzustellen oder ein bestehendes Wirtschaftsgut zu ändern. Es stellt sich daher im vorliegenden Sachverhalt die Frage, ob der Begriff Beginn der Herstellung eines körperlichen Wirtschaftsguts und Beginn des Anfalls von Herstellungskosten unterschiedliche zeitliche Inhalte haben.

Wird für die Ermittlung der Herstellungskosten die Ermittlung der Anschaffungskosten als Vergleichsbasis herangezogen, kann festgehalten werden, dass Anschaffungskosten bereits vor dem Zeitpunkt der Anschaffung anfallen können. Derartige Aufwendungen sind als Anschaffungsnebenkosten zu aktivieren. Voraussetzung dafür ist aber eine finale Zweckbeziehung zwischen den angefallenen Kosten und dem angeschafften Vermögensgegenstand. Diese Grundsätze können nach hM auch auf Herstellungsvorgänge übertragen werden (vgl. *Beck'scher Bilanzkommentar*<sup>7</sup>, § 255, Rz 362). Ein Herstellungsvorgang führt grundsätzlich zum Entstehen eines neuen Vermögensgegenstandes mit geänderter, eigener Verkehrsgängigkeit bzw. zur Änderung der Wesensart eines bereits bestehenden Vermögensgegenstandes. Erst mit dem Beginn des eigentlichen technischen Herstellungsvorgangs beginnt idR die Herstellung. Bei finaler Betrachtungsweise können Herstellungskosten aber nicht erst mit dem eigentlichen Herstellungsprozess, sondern bereits zu jenem Zeitpunkt anfallen, in dem beschlossen wird, einen Vermögensgegenstand herzustellen.

Zwischen den Planungskosten und der Herstellung besteht eine finale Zweckbeziehung, sodass grundsätzlich auftragsgebundene Planungskosten unter bestimmten Voraussetzungen Bestandteil der Herstellungskosten sein können. Eine Aktivierung von Aufwendungen als Anschaffungskosten oder Herstellungskosten ohne entsprechendes Wirtschaftsgut schließt das EStG jedoch aus (vgl. *Mayr, Gewinnrealisierung*, 146 ff).

Fraglich ist daher, ab welchem Planungsstadium erstmals final aktivierungspflichtige Herstellungskosten vorliegen, wie diese in der Steuerbilanz zu behandeln sind und wie allenfalls nicht verwirklichte Planungen („sunk costs“) zu berücksichtigen sind.

## 2. Bilanzierung nicht verwirklichter Planung

Eine nicht verwirklichte Planung, die letztlich in keiner Weise der Errichtung zB eines Gebäudes gedient hat (statt einem Wohnhaus wird z.B. eine Fabrikshalle errichtet), ist nicht als Herstellungskosten des verwirklichten Gebäudes anzusehen (BFH 11.3.1976, IV R 176/72, BStBl 1976,616).

Denkbar wäre, dass Herstellungskosten eines nicht errichteten Gebäudes nach UGB vorliegen, die in weiterer Folge gegebenenfalls abzuschreiben sind (vgl. *Fritz-*

*Schmied, RWZ 2015, 22*) bzw. könnte alternativ mangels Verwertbarkeit der Kosten zum Bilanzstichtag eine Berücksichtigung als Sofortaufwand erfolgen. Steuerlich ist dabei uE aber zu berücksichtigen, dass eine Aktivierung von Aufwendungen ohne entsprechendes Wirtschaftsgut jedenfalls nicht möglich ist (vgl. *Mayr, Gewinnrealisierung, 148*) und dass allenfalls eine Planung ein eigenes immaterielles Wirtschaftsgut darstellt, da zB eine fertige Planung für ein Gebäude einen entsprechend einzeln zurechenbaren Wert und eine eigene Marktgängigkeit aufweist. Eine Planung für ein Projekt wie z.B. ein Bauwerk kann separat (dh ohne Gebäude) als eigenes Wirtschaftsgut veräußert werden. Bei einem Grundstücksverkauf kann in der Praxis durchaus ein Verkauf des Grundstücks mit oder auch ohne Baupläne für die Errichtung eines konkreten Gebäudes erfolgen. Als weiterer Praxisfall könnte etwa auch der Erwerb einer Luxuswohnung mit oder ohne fertiger Einrichtungsplanung eines Innenarchitekten dienen.

## 2.1 Wirtschaftsgutbegriff:

Es stellt sich daher die Frage, ob eine derartige noch nicht verwirklichte Planung als eigenes Wirtschaftsgut vor dem Beginn der Herstellung eines körperlichen Wirtschaftsgutes anzusehen ist. Für den Begriff Wirtschaftsgut findet sich keine gesetzliche Definition. Nach der Rechtsprechung sind Wirtschaftsgüter alle im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsauffassung „selbständig bewertbare Güter jeder Art“ (vgl. VwGH 12.1.1983, 82/13/0174, 1983, 293 und VwGH 22.11.2001, 98/15/0198). Selbständige Bewertungsfähigkeit ist dabei dann anzunehmen, wenn dafür im Rahmen des Gesamtkaufpreises des Unternehmens ein besonderes Entgelt angesetzt werden kann (vgl. VwGH vom 18.9.1964, 1226/63, 1964, 217). Demgegenüber sind Bilanzierungsfähigkeit oder selbst Einzelveräußerbarkeit keine zwangsläufige Voraussetzung für die Qualifikation als Wirtschaftsgut (vgl. zB VwGH 19.9.1995, 92/14/0008; VwGH 16.11.1993, 90/14/0077). Vom Begriff des Wirtschaftsgutes sind nicht nur körperliche - so z.B. Anlagen, Waren und Erzeugnisse - sondern auch unkörperliche Wirtschaftsgüter umfasst. Der Begriff der unkörperlichen Wirtschaftsgüter umfasst dabei sowohl immaterielle Wirtschaftsgüter (vor allem Rechte, Firmenwerte etc.) als auch Finanzanlagen (z.B. Wertpapiere oder Beteiligungen an Körperschaften). Insbesondere kommen als immaterielle Wirtschaftsgüter auch Erfindungen oder Know-How in Betracht (vgl. EStR 2000 Rz 625).

Im Lichte des oben kurz erläuterten Wirtschaftsgutbegriffs ist eine Erfassung einer noch nicht umgesetzten Planung für ein Projekt als immaterielles Wirtschaftsgut folgerichtig, da ein fertiges Konzept für die Errichtung eines Projekts unzweifelhaft selbständig bewertbar ist und derartige Planungen auch tatsächlich auf dem Markt verkaufbar sind. Der BFH geht beispielsweise auch bei Kosten für ein Unternehmenskonzept davon aus, dass eine wirtschaftliche, rechtliche und steuerliche Konzeption mit der eine Verlustzuweisungsgesellschaft werbend an die Öffentlichkeit tritt, ein Wirtschaftsgut darstellt (vgl. BFH 10.12.1992, XI R 45/88, BStBl 1993, 538; vgl. auch *Zorn/Varro in:*

*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, § 4, Tz 92*). Im Analogieschluss gilt dies daher uE auch für eine Planung eines Bauwerks oder einer Anlage.

## 2.2 Aktivierungsverbot für selbst hergestellte Wirtschaftsgüter

In einem nächsten Schritt ist zu prüfen, ob gegen die Aktivierung als Wirtschaftsgut allenfalls ein Aktivierungsverbot spricht.

Gemäß § 4 Abs. 1 EStG besteht aus steuerrechtlicher Sicht ein Aktivierungsverbot für selbst hergestellte immaterielle Wirtschaftsgüter. Demgegenüber sind entgeltlich erworbene Wirtschaftsgüter zu aktivieren. Bei der Abgrenzung zwischen Anschaffung und Herstellung ist darauf abzustellen, ob der Auftraggeber oder der Auftragnehmer die Herstellerinitiative bzw. das Herstellerrisiko übernimmt (EStR 2000 Rz 630), wobei das Hauptaugenmerk auf dem Kriterium des Herstellerrisikos liegt. Für das Aktivierungsverbot muss daher der Hersteller das Kostenrisiko bei gestiegenen Kosten tragen. Wird daher das immaterielle Wirtschaftsgut auf Rechnung und Gefahr des Auftraggebers gefertigt, liegt kein entgeltlicher Erwerb, sondern eine Herstellung vor (vgl. dazu auch zB *Zorn/Varro in: Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, § 4, Tz 91 ff*; *Marschner in Jakom, EStG, § 4 Rz 102*; *Wolf/Kopp, UFSaktuell 2006, 52 ff*; *Fröhlich, SWK 2000, W 85*).

Bei unkörperlichen Wirtschaftsgütern, die durch Dritte zu einem Fixpreis hergestellt werden, liegt eine Anschaffung und damit ein entgeltlicher Erwerb vor (vgl. EStR 2000 Rz 630; vgl. dazu auch zB *Zorn/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, § 4, Tz 91 ff*; *Marschner in Jakom, EStG, § 4 Rz 102*; *Wolf/Kopp, UFSaktuell 2006, 52 ff*).

2.2.1 Abgrenzung bzw. Kombination aus Herstellungs- und Anschaffungsvorgang  
Anschaffungs- und Herstellungsvorgänge werden in der Praxis beispielsweise dann miteinander kombiniert, wenn ein Wirtschaftsgut von einem Dritten in halbfertigem, d.h. noch nicht einsetzbarem Zustand angeschafft wird und in weiterer Folge vom Unternehmer bearbeitet wird. Vorstellbar sind jedoch auch Anschaffungsvorgänge bei denen der Unternehmer Eigenleistungen erbringt. Übersteigen die Aufwendungen für die Fertigstellung die Anschaffungskosten des halbfertigen Produktes, so liegt insgesamt - auch hinsichtlich des erworbenen Teiles - ein nicht aktivierungsfähiger Herstellungsvorgang vor. Überwiegen hingegen die Anschaffungskosten des halbfertigen Produktes, so ist bereits das halbfertige Produkt zu aktivieren (EStR 2000 Rz 631; vgl. dazu auch zB *Zorn/Varro in: Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, § 4, Tz 93*; *Marschner in Jakom, EStG, § 4 Rz 102*; *Wolf/Kapp, UFSaktuell 2006, 52 ff*). Die Finanzverwaltung geht daher im Hinblick auf die Abgrenzung zwischen Anschaffung und Herstellung bei kombinierten Vorgängen von einer 50%-Regel aus. In der Literatur wird jedoch auch die Auffassung vertreten, dass diese Überwiegensregelung in der Judikatur keine Deckung findet (vgl. *Zorn/Varro in: Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, § 4, Tz 93 mHa VwGH 16.12.2009, 2009/ 15/0079*). Es wird argumentiert, dass der VwGH vielmehr die auf allgemeinen Grundsätze abstellt, dh ob sich die Verkehrsgängigkeit bzw. Wesensart des (gekauften unkörperlichen) Wirtschaftsgutes relevant ändert. Nur bei einer Änderung

der Wesensart liegt nach der VwGH-Judikatur insgesamt ein Herstellungsprozess zur Entwicklung eines neuen unkörperlichen Wirtschaftsguts vor (VwGH 16.12.2009, 2009/15/0079).

### 3. Planungsleistungen und Beginn der Herstellung:

Planungsleistungen sind grundsätzlich für die physische Herstellung eine unabdingbare Voraussetzung, denn erst die konkrete Detailplanung lässt die Umsetzung der Herstellung eines körperlichen Wirtschaftsguts zu. Die Planung an sich darf, wenn man dem Wirtschaftsgutbegriff des EStG folgt, keine oder zumindest noch keine Aktivierung als körperliches Wirtschaftsgut auslösen (so auch EStR 2000 Rz 2215 wonach Planungskosten nicht als Herstellungskosten zu aktivieren sind, wenn der Planung keine Herstellung folgt oder der folgende Herstellungsvorgang von der Planung völlig losgelöst ist).

Herstellungskosten können final frühestens ab jenem Zeitpunkt anfallen, in dem der Entschluss gefasst wird, ein bestimmtes Wirtschaftsgut herzustellen (vgl. *Mathiak in: Raupach, Werte und Wertermittlung im Steuerrecht*, 129). Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Bedarfserhebung, einer Ausschreibung, der Beurteilung möglicher Investitionsobjekte etc. sind daher mangels Konkretisierung des Bezugsobjektes nicht aktivierungsfähig und müssen erfolgswirksam erfasst werden (vgl. *Fritz-Schmied, RZW 2015*, 22).

Diese Betrachtungsweise entspricht auch der zeitlichen Abgrenzung des Anschaffungszeitpunktes iZm den Anschaffungskosten. So sind nach Ansicht der Finanzverwaltung (vgl. EStR 2000 Rz 2187) beispielsweise Kosten der Entscheidungsvorbereitung und Entscheidungsfindung (zB für eine Investitionsrechnung) nicht aktivierungspflichtig. Erst jene Aufwendungen, die nach dem Entschluss zum Erwerb des Kaufgegenstandes anfallen, sind als Anschaffungskosten eines konkreten Wirtschaftsgutes zu aktivieren. Daher sind zB Due-Diligence-Kosten, d.h. Kosten des Prozesses zur Informationsgewinnung und -prüfung iZm dem Kauf eines Unternehmens, die vor dem Erwerb einer Beteiligung angefallen sind, als Betriebsausgaben abzugsfähig und nicht als Anschaffungskosten auf die Beteiligung zu aktivieren. Als Zeitpunkt der Erwerbsentscheidung für die Abgrenzung von Anschaffungsnebenkosten und Aufwand kann daher bei einer GmbH frühestens der Geschäftsführerbeschluss und bei einer AG der Beschluss des Vorstandes und des Aufsichtsrates herangezogen werden (vgl. *Galla, taxlex 2008*, 100 ff, in diesem Sinne auch *Kahle/Hiller, Anschaffungsnebenkosten beim Erwerb von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, Der Betrieb*, 500ff mwN bei Anschaffungskosten einer Beteiligung, wonach Anschaffungskosten ab Genehmigung durch den Aufsichtsrat anfallen). Kommt es schließlich zur Herstellung (d.h. die immaterielle Bauphase mündet letztendlich in die technische Bauausführung), wird diese Planung (als immaterielles Wirtschaftsgut) im Herstellungsprozess aufgehen und somit in die Herstellungskosten einfließen (vgl. auch *Mayr, Gewinnrealisierung*,



150 ff). Der Anfall von Kosten kann daher zu einem Zeitpunkt vor dem Beginn der Herstellung liegen, da die konkrete Planung (immaterielle Bauphase) und Errichtung eines Bauwerkes final bei Umsetzung einen Vorgang bilden. Die dem technischen Herstellungsprozess vorgelagerten Planungsaufwendungen finden in diesem Fall keine fortgesetzt isolierte Betrachtung, sondern gehen in den körperlichen Status des Bauprojekts ein. Den Herstellungskosten müssen dabei Aufwendungen, die nach der Beschlussfassung/dem Baubeschluss anfallen, zugeordnet werden und wird die konkrete Ausführungsplanung (Polierpläne u.ä.) wohl in aller Regel daran anschließen. Diese Auffassung ist entsprechend den allgemeinen Grundsätzen auch nachvollziehbar, da eine finale Zweckbeziehung zwischen der konkreten Planung und dem letztlich hergestellten Wirtschaftsgut besteht.

Würde man die Aktivierung von Aufwendungen als Anschaffungs- oder Herstellungskosten ohne Wirtschaftsgutqualität unterstellen (d.h. insbesondere Aktivierung auf die Herstellungskosten des in seiner Gesamtheit noch herzustellenden körperlichen Wirtschaftsguts), so würde man laut *Mayr* (vgl. *Mayr, Gewinnrealisierung*, 151) das Anschaffungs- und Herstellungskostenprinzip völlig missinterpretieren. Denn das Anschaffungs- und Herstellungskostenprinzip bestimmt nur eine erfolgsneutrale Anschaffung und Herstellung - über den Bilanzansatz setzt sich diese Bewertung nicht hinweg. Insofern können vorweg angefallene Anschaffungskosten/Herstellungskosten erst zum Anschaffungskostenzeitpunkt/ mit Beginn des Herstellungszeitraums aktiviert werden. Bei vor dem Anschaffungszeitpunkt/ Herstellungszeitraum angefallenen Anschaffungskosten/Herstellungskosten stimmt zwar die Zweckrichtung - die Herstellung folgt allerdings einer auf das Wirtschaftsgut bezogenen Betrachtungsweise und somit misslingt die Aktivierung noch. Erst im Zeitpunkt der Anschaffung/Zeitraum der Herstellung des körperlichen Wirtschaftsgutes greift das Anschaffungskosten-/ Herstellungskostenprinzip und bezieht die vorweg angefallenen Kosten mit ein; bzw vielmehr - das Prinzip gebietet sodann die Nachaktivierung der Aufwendungen soweit nicht bereits immaterielle Wirtschaftsgüter steuerlich zu aktivieren waren.

Die Herstellung des körperlichen Wirtschaftsguts beginnt mit seiner eigentlichen technischen Herstellung (vgl. *Beck'scher Bilanzkommentar*<sup>7</sup>, § 255, Rz 362). Allenfalls liegt davor (nur) ein immaterielles Wirtschaftsgut vor, das final in den Herstellungskosten aufgeht. Somit ist aus unserer Sicht die Frage, ab wann und welche Kosten unter Herstellungskosten zu subsummieren und zu aktivieren sind, für die Feststellung des Beginns einer Herstellung im Sinne des § 7a EStG nicht relevant.

#### 4. Zwischenergebnis:

Im Ergebnis sind daher in zeitlicher Hinsicht drei Phasen zu unterscheiden. In der Phase der „Grobplanung“ liegt aus bilanzsteuerrechtlicher Sicht jedenfalls Aufwand vor, da diese Phase nur der Analyse möglicher Alternativen und der Entscheidungsfindung dient. Nachfolgend tritt mit dem Beschluss des Vorstands bzw. allenfalls Aufsichtsrats

der Prozess in eine Phase der Detailplanung ein. Ohne entsprechenden Beschluss der Organe kann auch bei Herstellungskosten in Analogie zur Behandlung bei Anschaffungskosten kein Beginn eines Zeitraums zur finalen Berücksichtigung von Herstellungskosten vorliegen. Nach Abschluss der konkreten Planung liegt vom Grundsatz her ein eigenes immaterielles Wirtschaftsgut „Planung“ vor, das auch einzeln veräußerbar ist. In weiterer Folge stellt sich die Frage, ob die Planung letztendlich in eine Bauphase mündet, d.h. ob das geplante Projekt tatsächlich errichtet wird. Ist dies der Fall, so gehen die Herstellungskosten der Detailplanung in die Herstellungskosten des körperlichen Wirtschaftsgutes ein. Wird mit der Herstellung eines körperlichen Wirtschaftsgutes aber nicht begonnen, verbleibt ein (selbstständiges) immaterielles Wirtschaftsgut „Planung“. Insoweit dieses selbst hergestellt ist, greift ein Aktivierungsverbot.

#### 5. Herstellungsbeginn der Südschiene

Entsprechend den obigen Ausführungen ist daher im Hinblick auf den Zeitplan und die Beschlusslage bei der Errichtung der Südschiene zu prüfen, welcher Teil der Kosten als Herstellungskosten zu erfassen ist bzw. wann der Zeitpunkt der Herstellung liegt, der letztlich für die Anwendung des § 7a EStG entscheidend ist.

Wie oben ausgeführt, können Herstellungskosten frühestens ab jenem Zeitpunkt anfallen, in dem der Entschluss gefasst wird, ein bestimmtes Wirtschaftsgut herzustellen. Der Grundsatzbeschluss zur Durchführung des Projekts erfolgte am 26.2.2008. Vor diesem Zeitpunkt angefallene Kosten, die im Zusammenhang mit einer Bedarfserhebung, einer Investitionsplanung, etc. stehen, stellen daher abzugsfähige Betriebsausgaben dar. Anschließend (d.h. ab Februar 2008) angefallene Aufwendungen, d.h. Aufwendungen für die konkrete Planung der Südschiene (wie zB Ausschreibung und Beauftragung der ausführenden Firmen etc.), stellen Aufwendungen im Rahmen der immateriellen Bauphase dar. Die Aufwendungen, die in dieser Phase der Errichtung der Südschiene angefallen sind, führen zwar bereits zu - uU im Nachhinein - aktivierungspflichtigen Herstellungskosten, sind jedoch nicht für den Zeitpunkt des Herstellungsbeginns ausschlaggebend. Im Zeitraum der immateriellen Bauphase beginnt lediglich der Ansammlungszeitraum für die später zu aktivierenden Herstellungskosten. Die Aufwendungen, die in diesem Zeitraum anfallen, führen zum Vorliegen eines immateriellen Wirtschaftsguts, das final mit Beginn der Herstellung der körperlichen Wirtschaftsgüter in den Herstellungskosten der Südschiene aufgeht.

Zusammenfassend kommt daher als Beginn der Herstellung der Südschiene als körperliche Wirtschaftsgüter der Zeitpunkt des Beginns der Herstellung iSd § 7a EStG zur Anwendung, somit der 25.5.2009 bzw. der 31.5.2010. Im vorliegenden Fall erfolgte der Beschluss zur Herstellung im Februar 2008, womit der Ansammlungszeitraum für die Herstellungskosten im Kalenderjahr 2008 beginnt.

Aufgrund des Herstellungsbeginns der Südschiene im Kalenderjahr 2009 sind die Anwendungsvoraussetzungen des § 7a EStG im vorliegenden Fall erfüllt.“

In der mündlichen Verhandlung führte die Bf. aus, die Absicht des Gesetzgebers und der Sinn des § 7a EStG 1988 sei gewesen, eine rasche Konjunkturankurbelung zu schaffen und konjunkturelle Impulse zu setzen. Die bis 2009 aktivierten Kosten des Projektes hätten ca. 2,5 Mio. € bei einem Gesamtvolumen von 151,7 Mio. €. Es sei darum gegangen bei langfristigen Projekten die Umsetzung und damit Arbeitsplätze zu fördern und nicht (relativ) geringe Planungskosten. Nach dem Wortsinn und der allgemeinen Verkehrsauffassung könne eine Herstellung eines Vermögensgegenstandes erst dann beginnen, wenn sämtliche erforderlichen Vorbedingungen ein Herstellen ermöglichen. Die wesentlichen Baubewilligungen seien erst 2009 und 2010 erteilt worden, womit der Beginn der Herstellung noch vor 2009 gelegen sein könne.

Weiters sei nach § 7a EStG 1988 auch nach seinem Wortlaut auf den Beginn der Herstellung des abnutzbaren körperlichen Wirtschaftsgutes abzustellen. Vor dem Beginn der tatsächlichen Herstellung liege (lediglich) ein immaterielles Wirtschaftsgut „Planung“ vor. Erfolge dann die Herstellung, so gehe dieses immaterielle Wirtschaftsgut in den Herstellungskosten des (körperlichen) Wirtschaftsgutes ein.

Der Ansammlungszeitraum könne länger sein, als der der tatsächlichen Herstellung des körperlichen Wirtschaftsgutes.

Ergänzend werde nochmals auf § 28 Abs. 38 UStG 1994, wo der Zeitpunkt der tatsächlichen Herstellung des körperlichen Wirtschaftsgutes definiert sei, hingewiesen.

Die belangte Behörde hält dem entgegen, dass der Gesetzgeber kein quantitatives Kriterium der angefallenen Herstellungskosten (gemeint: Planungskosten gegenüber dem Gesamtinvestitionsvolumen) im Gesetzestext aufgenommen hat. In diesen Kosten sei nicht nur interne oder externe Planungsleistungen, sondern auch der Ankauf von Wegerechten und Entschädigungen an betroffene Anrainer enthalten. Somit habe die Bf. vor dem 1.1.2009 (vor dem Vorliegen der Baubewilligung) konkrete Maßnahmen gesetzt, um das Projekt in die Tat umzusetzen. Nach Ansicht des Gesetzgebers in der Regierungsvorlage sollten Anreize für mehr bzw. vorgezogene Investitionen gesetzt und Mitnahmeeffekte vermieden werden. Die Ausführungen der Bf. über die Marktgängigkeit der immateriellen Wirtschaftsgüter werden von der belangten Behörde bestritten, zumal es sich um auf das Projekt maßgeschneiderte Planungen handle, die im restlichen Österreich nicht verwertbar seien.

Über die eingebrachte Beschwerde wurde erwogen:

Rechtsgrundlage:

*Vorzeitige Absetzung für Abnutzung*

*§ 7a. Bei abnutzbaren, körperlichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, für die nach dem 31. Dezember 2008 und vor dem 1. Jänner 2011 Anschaffungs- oder Herstellungskosten anfallen, kann im Jahr der Anschaffung oder Herstellung eine vorzeitige Absetzung für Abnutzung von 30% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorgenommen werden. Erfolgt im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung auch die Inbetriebnahme des Wirtschaftsgutes, umfasst der Prozentsatz von 30% auch die nach § 7 zustehende Absetzung für Abnutzung. Die Abschreibung nach § 7 und die vorzeitige Absetzung für Abnutzung dürfen in Summe nicht die Anschaffungs- oder Herstellungskosten übersteigen. Von der vorzeitigen Absetzung für Abnutzung sind ausgenommen:*

- 1. Gebäude und Herstellungsaufwendungen eines Mieters oder sonstigen Nutzungsberechtigten auf ein Gebäude.*
- 2. Personen- und Kombinationskraftfahrzeuge, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% der gewerblichen Personenbeförderung dienen.*
- 3. Luftfahrzeuge.*
- 4. Geringwertige Wirtschaftsgüter, die gemäß § 13 abgesetzt werden.*
- 5. Gebrauchte Wirtschaftsgüter.*
- 6. Wirtschaftsgüter, die von einem Unternehmen erworben werden, das unter beherrschendem Einfluss des Steuerpflichtigen steht.*
- 7. Wirtschaftsgüter, mit deren Anschaffung oder Herstellung vor dem 1. Jänner 2009 begonnen worden ist.*

*Für Wirtschaftsgüter, deren Anschaffung oder Herstellung sich über mehr als ein Wirtschaftsjahr erstreckt, ist die vorzeitige Absetzung für Abnutzung von den auf die einzelnen Jahre entfallenden Teilbeträgen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorzunehmen. Wurde für ein Wirtschaftsgut die vorzeitige Absetzung für Abnutzung in Anspruch genommen, ist die Übertragung stiller Reserven gemäß § 12 von diesem Wirtschaftsgut auf ein neu angeschafftes oder hergestelltes Wirtschaftsgut insoweit ausgeschlossen. Steuerpflichtige, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 ermitteln, müssen die vorzeitige Absetzung für Abnutzung im Verzeichnis gemäß § 7 Abs. 3 ausweisen.*

Strittig ist gegenständlich, ob mit der Herstellung vor oder nach dem 1.1.2009 begonnen wurde. Der Bf. ist zuzugestehen, dass der Gesetzgeber zum Beginn einer Herstellung weitgehend geschwiegen hat und dieser durch Auslegung zu ermitteln ist.

In Übereinstimmung mit der Bf. ist daher bei der Festlegung auf den Bedeutungszusammenhang abzustellen.

Befristete Sonderregelungen über Investitionsbegünstigungen aus verschiedensten wirtschaftlichen Anlässen mit einem zeitlich eingeschränkten Anwendungsbereich sind im österreichischen Einkommensteuerrecht seit Jahrzehnten verankert. Auf die unten angeführte stehende beispielhafte ohne den Anspruch auf Vollständigkeit erheben wollende Zitierung wird verwiesen.

Den Regelungen ist gemein, dass idR zwischen Gebäuden und den übrigen körperlichen abschreibbaren Wirtschaftsgütern differenziert wird. Bei der Herstellung von Gebäuden wird seit jeher auf den Beginn der tatsächlichen Bauausführung abgestellt, während bei den übrigen Wirtschaftsgütern ein solcher Hinweis fehlt. Folglich kann angenommen werden, dass sich der Gesetzgeber bei der Herstellung von Gebäuden nicht mit einem bloßem Beginn einer Planung begnügen wollte, da dies den idR gegebenen Intentionen der Förderung der Baukonjunktur nicht unbedingt ausreicht, denn die bloße Planung bewirkt noch keine Sachinvestitionen. Lediglich § 122 Abs. 3 EStG 1972 unterscheidet zwischen unbeweglichen und sonstigen Wirtschaftsgütern und stellt bei ersteren ausdrücklich auf den Beginn der tatsächlichen Bauausführung ab. In diesem Zusammenhang bemerken *Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, EStHB<sup>2</sup>, § 122, Tz. 7*, dass Planung und Ansuchen um Baubewilligung zwar auch Teil des Herstellungsvorganges seien. Sie seien aber von der Ausführung selbst zu unterscheiden. Die bedeute allerdings nicht, dass die für Planung etc. anfallenden Kosten nicht vorzeitig abschreibbar wären. Die Voraussetzung, dass mit der tatsächlichen Bauausführung erst nach dem 31.12.1975 begonnen worden sein darf, stelle lediglich eine zeitliche Zäsur dar. Wurde daher mit der tatsächlichen Bauausführung erst nach dem 31.12.1975 begonnen, so konnten auch die Kosten einer vor dem 1.1.1976 durchgeführten Planung etc. vorzeitig abgeschrieben werden.

*EStG 1988*

*Sonderregelung für die Jahre 1993 bis 1995*

*§ 10a. (1) Für ungebrauchte Wirtschaftsgüter erhöht sich der Investitionsfreibetrag von den nach dem 31. Jänner 1993 und vor dem 1. April 1994 anfallenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten von 20% auf 30%. Bei Gebäuden erhöht sich der Investitionsfreibetrag nur von den Herstellungskosten. **Weiters ist bei Gebäuden Voraussetzung, daß mit der tatsächlichen Bauausführung nach dem 31. Jänner 1993 begonnen wurde.***

(2) Der Investitionsfreibetrag beträgt von den nach dem 31. März 1994 und vor dem 1. April 1995 anfallenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten höchstens 15% statt höchstens 20%.

*Befristete Sonderregelungen für den Investitionsfreibetrag und eine vorzeitige Abschreibung § 10a. (1) Für ungebrauchte Wirtschaftsgüter, die eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von mindestens acht Jahren haben, erhöht sich der Investitionsfreibetrag von den nach dem 30. April 1996 und vor dem 1. Jänner 1998 anfallenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten von 9% auf 12%. Bei Gebäuden erhöht sich der Investitionsfreibetrag nur von den Herstellungskosten. Voraussetzung ist, **daß mit der tatsächlichen Bauausführung nach dem 30. April 1996 begonnen wurde.***

(2) Wird ein Gebäude auf Grund der Bestimmungen des Stadterneuerungsgesetzes für Assanierungsgebiete (§ 1 Abs. 1 und § 5 des Stadterneuerungsgesetzes) assaniert, erhöht sich der Investitionsfreibetrag von den zur Assanierung aufgewendeten Herstellungskosten, die nach dem 30. April 1996 und vor dem 1. Jänner 2001 anfallen, von 9% auf 12%. Voraussetzung ist, **daß mit der tatsächlichen Bauausführung nach dem 30. April 1996 begonnen wurde.**

(3) Bei der Herstellung von Gebäuden des Anlagevermögens kann der Steuerpflichtige neben der Absetzung für Abnutzung gemäß § 8 Abs. 1 gewinnmindernd eine vorzeitige Abschreibung von 7% der Herstellungskosten geltend machen. Voraussetzung ist:

1. Die Absetzung für Abnutzung von den Herstellungskosten des Gebäudes beträgt bis zu 3% (§ 8 Abs. 1 erster Teilstrich zweiter Halbsatz).

2. **Mit der tatsächlichen Bauausführung wird nach dem 31. Dezember 2001 und vor dem 1. Jänner 2003 begonnen.**

Erstreckt sich die Herstellung des Gebäudes über einen Zeitraum, der nach dem 31. Dezember 2002 endet, kann die vorzeitige Abschreibung von jenen Teilherstellungskosten geltend gemacht werden, die bis zum 31. Dezember 2002 anfallen. Die vorzeitige Abschreibung kann nur insoweit geltend gemacht werden, als die Herstellungskosten (Teilherstellungskosten) 3,8 Millionen Euro nicht übersteigen.

*Befristete Sonderregelungen für eine vorzeitige Abschreibung bei katastrophenbedingter Ersatzbeschaffung bei Gebäuden und sonstigen Wirtschaftsgütern*

§ 10c. Bei der Ersatzbeschaffung von abnutzbaren Anlagegütern im Zusammenhang mit der Beseitigung von Katastrophenschäden (insbesondere bei Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden) gilt Folgendes:

(1) Ersatzbeschaffung von Gebäuden: Soweit eine Ersatzbeschaffung vorliegt, kann der Steuerpflichtige bei der Herstellung von Gebäuden des Anlagevermögens neben der Absetzung für Abnutzung gemäß § 8 Abs. 1 eine vorzeitige Abschreibung von 12% der Herstellungskosten gewinnmindernd geltend machen. Die Geltendmachung einer vorzeitigen Abschreibung gemäß § 10a ist insoweit ausgeschlossen. **Voraussetzung ist, dass mit der tatsächlichen Bauausführung nach dem 31. Mai 2002 und vor dem 1. Jänner 2004 begonnen wird.** Erstreckt sich die Herstellung des Gebäudes über einen Zeitraum, der nach dem 31. Dezember 2003 endet, kann die vorzeitige Abschreibung von jenen Teilherstellungskosten geltend gemacht werden, die bis zum 31. Dezember 2003 anfallen.

(2) Ersatzbeschaffung von **sonstigen Wirtschaftsgütern**: Soweit eine Ersatzbeschaffung vorliegt, kann der Steuerpflichtige bei der Anschaffung oder Herstellung von sonstigen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens neben der Absetzung für Abnutzung gemäß § 7 eine vorzeitige Abschreibung von 20% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd geltend machen. **Voraussetzung ist, dass die Anschaffung oder Herstellung nach dem 31. Mai 2002 und vor dem 1. Jänner 2004 erfolgt.** Erstreckt sich die Anschaffung oder Herstellung der Wirtschaftsgüter über einen Zeitraum, der nach dem 31. Dezember 2003 endet, kann die vorzeitige Abschreibung von jenen Teilherstellungskosten geltend gemacht werden, die bis zum 31. Dezember 2003 anfallen.

§ 10c. Bei der Ersatzbeschaffung von abnutzbaren Anlagegütern im Zusammenhang mit der Beseitigung von Katastrophenschäden (insbesondere bei Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden) gilt Folgendes:

(1) Ersatzbeschaffung von Gebäuden: Soweit eine Ersatzbeschaffung vorliegt, kann der Steuerpflichtige bei der Herstellung von Gebäuden des Anlagevermögens neben der Absetzung für Abnutzung gemäß § 8 Abs. 1 eine vorzeitige Abschreibung von 12% der Herstellungskosten gewinnmindernd geltend machen. Die Geltendmachung einer vorzeitigen Abschreibung gemäß § 10a ist insoweit ausgeschlossen. **Voraussetzung ist, dass mit der tatsächlichen Bauausführung nach dem 31. Mai 2002 und vor dem 1. Jänner 2005 begonnen wird.** Erstreckt sich die Herstellung des Gebäudes über einen Zeitraum, der nach dem 31. Dezember 2003 endet, kann die vorzeitige Abschreibung von jenen Teilherstellungskosten geltend gemacht werden, die bis zum 31. Dezember 2004 anfallen.

(2) Ersatzbeschaffung von sonstigen Wirtschaftsgütern: Soweit eine Ersatzbeschaffung vorliegt, kann der Steuerpflichtige bei der Anschaffung oder Herstellung von sonstigen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens neben der Absetzung für Abnutzung gemäß

§ 7 eine vorzeitige Abschreibung von 20% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd geltend machen. **Voraussetzung ist, dass die Anschaffung oder Herstellung nach dem 31. Mai 2002 und vor dem 1. Jänner 2005 erfolgt.** Erstreckt sich die Anschaffung oder Herstellung der Wirtschaftsgüter über einen Zeitraum, der nach dem 31. Dezember 2003 endet, kann die vorzeitige Abschreibung von jenen Teilherstellungskosten geltend gemacht werden, die bis zum 31. Dezember 2004 anfallen.

*Befristete Sonderregelungen für eine vorzeitige Abschreibung bei katastrophenbedingter Ersatzbeschaffung bei Gebäuden und sonstigen Wirtschaftsgütern*

§ 10c. Bei der Ersatzbeschaffung von abnutzbaren Anlagegütern im Zusammenhang mit der Beseitigung von Hochwasserschäden des Sommers 2005 gilt Folgendes:

(1) Ersatzbeschaffung von **Gebäuden**: Soweit eine Ersatzbeschaffung vorliegt, kann der Steuerpflichtige bei der Herstellung von Gebäuden des Anlagevermögens neben der Absetzung für Abnutzung gemäß § 8 Abs. 1 eine vorzeitige Abschreibung von 12% der Herstellungskosten gewinnmindernd geltend machen. **Voraussetzung ist, dass mit der tatsächlichen Bauausführung nach dem 30. Juni 2005 und vor dem 1. Jänner 2007 begonnen wird.** Erstreckt sich die Herstellung des Gebäudes über einen Zeitraum, der nach dem 31. Dezember 2006 endet, kann die vorzeitige Abschreibung von jenen Teilherstellungskosten geltend gemacht werden, die bis zum 31. Dezember 2006 anfallen.

(2) Ersatzbeschaffung von **sonstigen Wirtschaftsgütern**: Soweit eine Ersatzbeschaffung vorliegt, kann der Steuerpflichtige bei der Anschaffung oder Herstellung von sonstigen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens neben der Absetzung für Abnutzung gemäß § 7 eine vorzeitige Abschreibung von 20% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd geltend machen. **Voraussetzung ist, dass die Anschaffung oder Herstellung nach dem 30. Juni 2005 und vor dem 1. Jänner 2007 erfolgt.** Erstreckt sich die Anschaffung oder Herstellung der Wirtschaftsgüter über einen Zeitraum, der nach dem 31. Dezember 2006 endet, kann die vorzeitige Abschreibung von jenen Teilherstellungskosten geltend gemacht werden, die bis zum 31. Dezember 2006 anfallen.

(3) Voraussetzung ist, dass das Gesamtausmaß der vorzeitigen Abschreibung gemäß Abs. 1 und 2 in der Steuererklärung gesondert angeführt wird. Eine Berichtigung ist bis zum Eintritt der Rechtskraft des Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides möglich.



§ 122. (1) Für bewegliche Wirtschaftsgüter und Wirtschaftsgüter im Sinne des § 8 Abs. 4, die in den Kalenderjahren 1974 bis 1976 angeschafft oder hergestellt werden, kann im Jahre der Anschaffung oder Herstellung eine zusätzliche Sonderabschreibung bis zu 25 v. H. der Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorgenommen werden, wenn alle Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der vorzeitigen Abschreibung vorliegen. Diese Sonderabschreibung gilt als vorzeitige Abschreibung im Sinne dieses Bundesgesetzes.

(2) Für bewegliche Wirtschaftsgüter, die im Kalenderjahr 1973 angeschafft oder hergestellt und in Betrieben oder Betriebsstätten verwendet werden, die in den in der Anlage B zum Einkommensteuergesetz 1967 genannten Gebieten liegen, ist die vorzeitige Abschreibung abweichend von den Bestimmungen des § 8 Abs. 3 Z. 2 mit 60 v. H. der Anschaffungs- oder Herstellungskosten begrenzt. Bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr gilt dies auch für bewegliche Wirtschaftsgüter, die im Wirtschaftsjahr 1972/1973 angeschafft oder hergestellt wurden.

(3) Für **unbewegliche Wirtschaftsgüter**, für die weder nach § 8 Abs. 2 Z. 1 lit. a bis c noch nach § 34 Abs. 1 des Stadterneuerungsgesetzes, BGBl. Nr. 287/1974, eine vorzeitige Abschreibung zulässig ist, kann abweichend von den Bestimmungen des § 8 Abs. 2 erster Halbsatz von den Herstellungskosten (Teilherstellungskosten) der Kalenderjahre 1976 bis 1987 eine vorzeitige Abschreibung im Sinne des § 8 vorgenommen werden. Die vorzeitige Abschreibung ist für Herstellungskosten (Teilherstellungskosten) der Kalenderjahre 1976 und 1977 mit 50 v. H., für Herstellungskosten (Teilherstellungskosten) des Kalenderjahres 1978 mit 30 v. H. und für Herstellungskosten (Teilherstellungskosten) der Kalenderjahre 1979 bis 1987 mit 25 v. H. der Herstellungskosten (Teilherstellungskosten) begrenzt. **Voraussetzung ist, daß mit der tatsächlichen Bauausführung nach dem 31. Dezember 1975 begonnen wird.** Ausgenommen von dieser vorzeitigen Abschreibung sind Gebäude und sonstige unbewegliche Wirtschaftsgüter, soweit sie zur entgeltlichen Überlassung an Dritte bestimmt sind, sowie Gebäude, soweit sie nicht unmittelbar dem Betriebszweck dienen. Dies gilt nicht, wenn der ausschließliche Betriebsgegenstand die gewerbliche Vermietung von Wirtschaftsgütern ist. Die übrigen Bestimmungen dieses Bundesgesetzes über die vorzeitige Abschreibung gelten sinngemäß. § 8 Abs. 5 und 6 gelten sinngemäß.

Was den allgemeinen Herstellungsbegriff, von dem der Gesetzgeber ausgegangen ist, anlangt, ist auszuführen, dass eine Herstellung ein Vorgang ist, der nicht in einem bestimmten Zeitpunkt vor sich geht, sondern in einem bestimmten Zeitraum. Dieser beginnt mit dem Setzen von Maßnahmen, die darauf gerichtet sind, ein Wirtschaftsgut neu zu schaffen oder die Wesensart eines bestehenden Wirtschaftsgutes zu verändern (BFH BStBl 1975, 510 insb. Planung). Wurde beispielsweise ein Grundstück mit einem Gebäude in der Absicht erworben, dieses abzureißen und ein neues zu errichten, ist der Abriss des Altgebäudes bereits Herstellungsbeginn. Es ist aber dennoch damit nicht der Beginn der tatsächlichen Bauausführung für ein Neugebäude gegeben. Die Herstellung endet im Zeitpunkt der Fertigstellung (Benützbarkeit) des Wirtschaftsgutes (*Quantschnigg/*

*Schuch, EStHB-EStG 1988, § 6 Tz. 69*). Der Herstellungszeitraum beginnt z.B. bei Errichtung eines Gebäudes mit der konkreten Planung des Bauvorhabens und endet mit der Benützungsfähigkeit des Objektes (*Doralt, Kirchmayr/Mayr/Zorn, § 6, Tz. 115*).

Am Ende des Herstellungsprozesses muss ein aktivierungsfähiges Wirtschaftsgut vorliegen. Allerdings ist es denkbar, dass auf Grund von Vorbereitungs- und Planungskosten schon Herstellungskosten vor der Existenz eines fertiggestellten und bilanzierungsfähigen Wirtschaftsgutes anfallen, da auch unfertige Erzeugnisse aktiviert werden dürfen; Gleiches dürfte auch für Rechte gelten, die neu geschaffen werden, aber noch nicht rechtlich wirksam sind (ähnlich wie Anlagen in Bau) (vgl. *Stobbe in: Herrmann-Heuer-Raupach (HHR), deutschen Kommentar zu Einkommensteuer und Körperschaftsteuer (Loseblatt) § 6 EStG, Anm. 166*).

Aus dem ist zu schließen, dass der Gesetzgeber von einem Herstellungsbeginn mit dem Zeitpunkt der Planung ausgeht und daher abweichende Regelungen insbes. für Gebäudeinvestitionen bei Herstellungsbeginn („Beginn der tatsächlichen Bauausführung“) **ausdrücklich** vorgesehen hat, um Missbräuche und Manipulationen zu vermeiden.

Die von der Bf. angeführten Beispiele betreffen Gebäudeherstellungen (tatsächliche Bauausführung) und sind daher gegenständlich nicht vergleichbar, da die Herstellung der strittigen Rohrleitungen nicht als Gebäude zu qualifizieren war.

Die Absicht des Gesetzgebers war, wie die Bf. zutreffend aufzeigt, das Bewirkenwollen einer möglichst raschen Konjunkturbelebung. Dies sollte durch zusätzliche Anreize zu vermehrten kurzfristigen Investitionen und weniger durch die Förderung Investitionsvorhaben, die schon längere Zeit geplant waren, geschehen. Das Hauptaugenmerk dürfte wohl eher bei kurzfristig getätigten Investitionen gelegen sein, denn sonst wären Gebäudeinvestitionen nicht ausdrücklich vom Anwendungsbereich ausgenommen worden.

Entsprechend den Ausführungen der Bf. im Vorlageantrag wurde der Investitionsbeschluss am 12.2.2008, genehmigt durch den Aufsichtsrat am 26.2.2008, gefasst. Weiters liegt ein am 28.2.2008 von den Geschäftsführern der Bf. unterfertigter Netzbauvertrag mit einer umfangreichen zeitlichen Detailplanung vor, wobei unbestritten mit der tatsächlichen Bauausführung erst nach dem 1.1.2009 begonnen wurde.

Die von der Bf. referierte finale Zweckbeziehung zwischen den angefallenen Kosten und dem angeschafften Vermögensgegenstand liegt zweifelsohne auch bei Anlagen in Bau vor. Die von der Bf. aufgeworfene Fragestellung der Bilanzierung nicht verwirklichter Planungen sind nicht sachverhaltsgegenständlich, zumal es unbestrittenermaßen in den Jahren 2009 ff zu den entsprechenden Anlagenerrichtungen gekommen ist und sich somit das Problem eventuell frustrierter Planungsaufwendungen gar nicht stellt. Das Bundesfinanzgericht sieht sich daher nicht veranlasst, bloß fiktive und nicht streitgegenständliche Sachverhalte zu beurteilen. Daher greift auch das Aktivierungsverbot für selbst hergestellte immaterielle Wirtschaftsgüter nicht, sodass die theoretischen Ausführungen der Bf. in Folge fehlender Deckung in dem zur Beurteilung

stehenden Sachverhalt, wann mit der Herstellung von körperlichen Anlagegüter nun begonnen wurde, auf sich beruhen können.

Die von der Bf. reklamierte Bezugnahme auf EStR 2000, Rz. 2215, wonach Planungskosten nicht als Herstellungskosten zu aktivieren seien, wenn der Planung keine Herstellung folgt oder der folgende Herstellungsvorgang von der Planung völlig losgelöst ist, liegt gegenständlich nicht vor, zumal sämtliche im Jahr 2008 aktivierten Kosten (Grundeinlösungen, Behördenverfahren etc.) mit der konkreten Herstellung des (körperlichen) Wirtschaftsgutes Gasleitung in Verbindung stehen.

Die von der Bf. erblickte Aufteilung des Herstellungsvorganges einer Planung, die als immaterielles Wirtschaftsgut bei tatsächlicher Realisierung in den Herstellungskosten Eingang fänden und die der eigentlichen Bauausführung (z.B. Spatenstich), die zu einem späteren Ansatz nach Art eines technischen Herstellungsbegriffs kann gegenständlich nicht geteilt werden, zumal Planungskosten einer realisierten Herstellung eben in die Herstellungskosten eingehen. Nach den Überlegungen der Bf. würde bei jedem Herstellungsvorgang bspw. zuerst erst immaterielles Wirtschaftsgut (z.B. Planungsleistungen, Projektstudien etc.) entstehen, das sich bei Realisierung der tatsächlichen Herstellung quasi in ein körperliches Wirtschaftsgut wandelt. Eine derartige Metamorphose in der rechtlichen Beurteilung eines einheitlichen körperlichen Wirtschaftsgutes ist nicht weiter nachvollziehbar. In diesem Zusammenhang hat bereits die belangte Behörde darauf hingewiesen, dass bei dieser Betrachtungsweise die vor dem 1.1.2009 angefallenen Kosten nicht vorzeitig abschreibbar wären, die noch vor dem Spatenstich im Jahr 2009 angefallen sehr wohl. Unklar bleibt auch selbst bei Übernahme der Bf. Argumentation, dass sämtliche vor dem Beginn der tatsächlichen Bauausführung wie mit den Planungskosten (immaterielle Wirtschaftsgüter) zu verfahren wäre, zumal diese schon nach dem Gesetzwortlaut als immaterielle Wirtschaftsgüter (als unkörperliche Wirtschaftsgüter) überhaupt nicht begünstigungsfähig wären. Für eine Zerlegung eines einheitlichen Herstellungsvorganges in eine Herstellung immaterieller Wirtschaftsgüter und abnutzbare körperliche Wirtschaftsgüter findet sich kein rechtlicher Ansatz, auch wenn der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter logischer Weise auch Planungen (immaterielle Vorleistungen) vorangehen. M.a.W. soll hier eine einheitliche Herstellung in mehrere Teile aufgespalten werden.

Zu dem von der Bf. herangezogenen Vergleich der (Sofort-) Abzugsfähigkeit von Due-Diligence-Kosten im Zusammenhang mit dem Erwerb eines Unternehmens oder einer Beteiligung, ist auszuführen, dass es zwar richtig ist, dass diese vor dem Kauf angefallen sind, aber nach der Judikatur des VwGH zu den Anschaffungskosten der Beteiligung zählen. Bei Schätzungskosten im Zusammenhang mit dem Erwerb eines Gebäudes handle sich dabei typischerweise um Kosten zur Herbeiführung eines (endgültigen) Entschlusses. Daher besteht ein so enger und unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang, dass die aufgewendeten Schätzungskosten als Teil der Gebäudekosten anzusehen und demnach zu aktivieren seien (VwGH 12.5.1967, 1302/66, VwSlg. 3613/F). Gleiches gelte für die Kosten einer Due-Diligence-Prüfung, wenn sie nach einer

grundsätzlich (wenn auch nicht unumstößlich) gefassten Erwerbsentscheidung anfallen und es sich nicht lediglich um eine Maßnahme zur Vorbereitung einer noch unbestimmten, erst später zu treffenden Erwerbsentscheidung handle (VwGH 23.2.2017, Ro 2016/15/0006).

Aus all dem ist abzuleiten, dass auch die Lehre und Rechtsprechung den Beginn der Herstellung - soweit gesetzlich nicht anders definiert – bereits im Planungsstadium eines konkreten Wirtschaftsgutes annimmt. Somit beginnt die Herstellung bereits mit dem Anfall der Kosten für die Erstellung eines konkreten Wirtschaftsgutes. Auf die tatsächliche technische Bauausführung, auf die die Bf. Bezug nimmt, kommt es daher nicht an. Die von der Bf. für ihre Auslegung ins Treffen geführte Bestimmung des § 28 Abs. 38 Z. 1 UStG 1994 wird als nicht anwendbar angesehen, zumal diese Übergangsbestimmung auf § 6 Abs. 2 letzter Unterabsatz in der Fassung des 1. Stabilitätsgesetzes 2012, BGBl. I 22/2012 einerseits ausdrücklich im Zusammenhang mit der Errichtung von Gebäuden („*bei vorliegender Baubewilligung mit der Bauführung tatsächlich begonnen wird*“) eingeführt wurde, die ausdrücklich vom Anwendungsbereich des § 7a EStG 1988 ausgeschlossen wurden und andererseits im Streitzeitraum (2009 und 2010) noch gar nicht in Geltung stand. Somit hätte der Gesetzgeber in späteren Gesetzen normierte Bestimmungen antizipieren müssen.

Zusammenfassend ist daher auf Grund der umfangreichen Planungen und Grundeigentümerentschädigungen der Beginn der Herstellung vor dem Begünstigungszeitraum 2009 anzunehmen.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist gemäß Art. 133 B-VG die Revision (nur) zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht oder eine solche Rechtsprechung fehlt. Zur anzuwendenden Norm liegt keine ausdrückliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor. Daher wird die ordentliche Revision zugelassen.

Graz, am 30. Oktober 2018

