



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Erwin Luggauer und die weiteren Mitglieder Mag. Ingrid Freistück-Prodinger, Heinz Hengl und Horst Hoffmann im Beisein der Schriftführerin Orasch Claudia über die Berufung der A. KEG, 9... G, G-dorf 6, vertreten durch LBG Wirtschaftstreuhand GmbH, 9020 Klagenfurt, Villacher Ring 11, vom 10. Februar 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 10. Jänner 2006 betreffend die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 2004 nach der am 30. Mai 2007 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmannsgasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie für das Kalenderjahr 2004 wird wie folgt abgeändert:

Der Investitionszuwachs (= Bemessungsgrundlage) für das Kalenderjahr 2004 beträgt € 82.834,38.

Die Investitionszuwachsprämie für das Kalenderjahr 2004 wird als Gutschrift iHv € 8.283,40 festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Die Bw., eine KEG, an der H. A. (im Weiteren X) und B. C. beteiligt waren, führt einen Schweinemastbetrieb. Sie machte 2004 für folgende Wirtschaftsgüter eine Investitionszuwachsprämie (IZPr) geltend:

		Anschaffungskosten	Rechnung vom
Traktor Agrotron	€	59.750,00	14.12.2004
Betonspalten Fa. K.	€	141.174,67	29.12.2004
Ganzkornanlage Fa. U. GmbH	€	11.736,67	21.12.2004
Elevator	€	11.347,71	14.12. und 30.12.2004
Bemessungsgrundlage lt. Bw.	€	224.009,05	
IZPr lt. Bw.	€	22.401,00	

Das Finanzamt hielt nach einer Außenprüfung im Bericht fest, dass die Bw. 2004 die Fa. K. in T. beauftragt habe, einen Stall für die Schweinezucht zu bauen. Im Dezember 2004 sollten die Betonspalten für den Stall vom Zulieferer, der Fa. Sch., Deutschland, geliefert werden. Doch auf Anregung des X habe man aus Platzgründen die Lieferung ins Frühjahr 2005 verschoben. Die Fa. K. habe laut X im Dezember 2004 nur diverse Rohre und Nirosta-Steher geliefert. Weiters habe die Fa. G. Getreidetechnik, im Dez 2004 den Elevator (Fördermaschine für den Silospeicher) geliefert, die Montage sei erst im August 2005 erfolgt. Der Bau des Stalls sei im Frühjahr 2005 begonnen worden und die im Dezember 2004 gelieferten Teile seien nur zur Lagerung bis zum Baubeginn bei der Bw. verweilt.

Maßgeblich für die IZPr sei nicht der Ausweis oder der Anfall von Aufwendungen, sondern die Aktivierungsfähigkeit. Voraussetzung für die Aktivierungsfähigkeit und damit Beginn der Aktivierung sei die abstrakte Verkehrsfähigkeit. Diese sei dann gegeben, wenn der Stpfl. aus der Sache einen wirtschaftlichen Nutzen ziehen könne. Erst wenn der erworbene Gegenstand einen Zustand erreicht habe, der seine bestimmungsmäßige Nutzung am geplanten Einsatzort ermögliche (objektive Betriebsbereitschaft), könne ein Gegenstand aktiviert werden (vgl.

Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG, 4. Lieferung, § 6 Anm. 26; siehe auch VwGH 90/13/0028).

Für die Bp sei mit der bloßen Lagerung diverser Bauteile des Stalls noch keine abstrakte Verkehrsfähigkeit gegeben und somit kein wirtschaftlicher Nutzen erzielbar. Die Bp gewährte die IZPr für den Traktor iHv € 5.975,00, nicht aber die IZPr iHv € 16.426,00 für die übrigen Wirtschaftsgüter.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und brachte im **Bescheid betreffend die Festsetzung der IZPr für 2004** die IZPr iHv € 5.975,00 in Ansatz.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten **Berufung** führte die Bw. aus, im Herbst 2004 mit der Planung eines Schweinestalls begonnen zu haben. Aufgrund diverser Umstände habe sich die Errichtung des Gebäudekomplexes für das Jahr 2004 verzögert, sodass man mit der tatsächlichen Errichtung des Gebäudeteiles erst im Frühjahr 2005 beginnen habe können. Da aber mit der Fertigstellung des Gebäudekomplexes schon mit Jahresende 2004 ursprünglich

zu rechnen gewesen sei, habe man die dazu notwendige Betriebs- und Geschäftsausstattung, sowie Maschinen und Geräte schon im Vorfeld bestellt.

Zu den einzelnen Teilposten gab die Bw. an:

a. Betonspalten der Fa. K.:

Sie seien aus Deutschland geliefert und bei der Fa. Sch. in einem Lager zwischengelagert worden. Die Fa. Sch. bestätige in ihrem Schreiben vom 23.12.2004, dass die Ware jederzeit abholbereit sei.

Die *b. Ganzkornanlage* und der *c. Elevator* seien auf dem eigenen Betriebsgelände gelagert worden und seien somit schon im Jahr 2004 im Eigentum und Besitz der Bw. gewesen.

Wenn sich die Anschaffung oder Herstellung prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter auf mehrere Jahre erstrecke, seien in der Ermittlung des durchschnittlichen Investitionszuwachses die jeweils zu aktivierenden *Teilanschaffungs- oder Teilherstellungskosten* miteinzubeziehen. Bei Anschaffungen trete die Aktivierungsfähigkeit mit dem wirtschaftlichen Eigentum gemäß § 24 BAO ein. Die wirtschaftliche Verfügungsmacht über einen Gegenstand sei auch dann gegeben, wenn Eigentum oder nicht entziehbares Nutzungsrecht oder Recht zur Veräußerung vorliege. Die Verfügungsmacht sei auch dann verschafft, wenn der Lieferungsempfänger die wirtschaftliche Verfügungsmacht aufgrund einer Zuwendung des leistenden Unternehmers erlangt habe.

Da die Betonspalten in einem Zwischenlager auf Abruf gelagert worden seien und die Lagerung und Gefahr die Bw. übernommen habe, sei das wirtschaftlichen Eigentum der Bw. zuzurechnen. Das Vorliegen des betriebsbereiten Zustandes sei nicht Voraussetzung.

Für die IZPr müsse ein Wirtschaftsgut der Abschreibung unterliegen, mit der Afa müsse aber nicht im Jahr der Anschaffung begonnen werden. Erfolge die Anschaffung zB durch Erwerb im Vorjahr eines Kommissionärs im Ausland, dann sei zwar mangels Nutzungsmöglichkeit keine Afa möglich, doch sei die Verfügungsmacht übergegangen. Die Investitionen seien in diesem Fall im Vorjahr zu berücksichtigen. Werde die Sache halbfertig übergeben und in der Folge vom Lieferanten oder einem Dritten beim Erwerber in betriebsbereiten Zustand gebracht oder sonst fertig gestellt, dann gehe ungeachtet dessen die wirtschaftliche Verfügungsmacht über.

Im weiteren Berufungsverfahren gab es ein Vorhalteverfahren.

Bezüglich des **"Zeitplans" der Widmung, Errichtung, usw., des geplanten Bauvorhabens** ergab sich folgendes Bild:

27. März 2003	Schreiben des X an die Gemeinde D. „Umbau des bestehenden Wirtschaftsgebäudes, Heuanlage in
---------------	--

	Schweinestall"
12. August 2003	Schreiben des X an die Gemeinde D. Ansuchen um Umwidmung eines Teilstücks der Parzelle der 592 KG L., dzt. Grünland-Landwirtschaft in Grünland- Intensivtierhaltung - Errichtung eines Schweinestalls mit 980 Standplätzen und Güllegrube und Ganzkornsilo
3. März 2004	Urgenzschreiben des X an LR Pfeifferberger dzt. 360 Stück, Ausweitung auf 600 geplant, Nachbar dagegen bezgl. des Ansuchens um Umwidmung des Teilstückes „Nachdem die Gemeinde den Flächenwidmungsplan nicht fertig hat, kann ein Vorbegutachtungsverfahren frühestens im Mai 2004 erfolgen.“
27. Mai 2004	Schreiben des X an die Gemeinde D. Ansuchen um UMWIDMUNG eines Teilstücks der Parzelle 549 KG L.
30. Juni 2004	Schreiben der Raika T. -D. betreffend die Finanzierung der „Errichtung Stallgebäude“, € 500.000,00 (7)
15. Juli 2004	Regiestunden Herr I. von M.
15. Sept. 2004	Regiestunden Herr I. von M.
14. Okt. 2004	Rechnung M. Regiestunden Herr I. und Technik „Lageplan und Entwurf Mastschweinestall“
21. Dez. 2004	GENEHMIGUNG des Beschlusses der Gemeinde D. auf UMWIDMUNG auf der Parzelle 549 KG L. von Grünland-Landwirtschaft in Grünland-Intensivtierhaltung
16. März 2005	BAUBEWILLIGUNG für „Errichtung eines Schweinemaststalles mit Maschinenhalle, Ganzkornsilo und Güllegrube“
16. März 2005	Antrag auf Förderung für „Stallgebäude“ – bei LR J.
16. März 2005	Antrag auf Förderung für „Jauchengrube“ – bei LR J.
1. Juli 2005	Fütterungsanlage in Betrieb genommen
27. Juli 2005	Errichtung Schweinestall aktiviert, ab diesem Zeitpunkt lineare Abschreibung
„Okt. 2005“	Mitteilung von LR Dr. J., über Gewährung des Zuschusses iHv € 38.150,00 für das am 16. März 2005 beantragte Projekt "Stallgebäude Neubau" bzw. iHv € 9.926,13 für das am 16. März 2006 beantragte Projekt "Jauchengube"

Mit Abgabe des Schreibens vom 27. März 2003 an die Gemeinde D. um Erteilung einer Baubewilligung und dem Schreiben vom 12. August 2003 betreffend die Umwidmung eines Grundstückes für Intensivtierhaltung habe die Bw. die ersten Aktivitäten gesetzt. Die Fütterungsanlage habe die Bw. am 29. Dezember 2004 angeschafft und am 1. Juli 2005 in Betrieb genommen. Laut Bw. wäre es aufgrund der Tatsache, dass die Ansuchen bei der Gemeinde D. über die Errichtung des Schweinestalls sich hinausgezögert haben, für die bestimmungsgemäße Verwendung der strittigen Wirtschaftsgüter dringlich notwendig gewesen, die Betonarbeiten durchzuführen, um weitere Einbaurbeiten zu gewährleisten.

Zum Nachweis aufgefordert, dass mit der Fertigstellung des Gebäudekomplexes schon mit Jahresende 2004 ursprünglich zu rechnen gewesen sei, führte die Bw. aus, dass sich die Umwidmung durch verzögertes Behandeln des Bauansuchens durch die Gemeinde D. derart

verschoben habe, weshalb die Bw. den Bau nicht wie geplant im Herbst 2004 beginnen habe können. Ein Nachweis für die Fertigstellung des Gebäudekomplexes sei der Finanzierungsvorschlag der Raiffeisenbank T. -D. vom 30. Juni 2004 mit Projektkosten von € 500.000,00. Erschwerend sei dazugekommen, dass der Boden im Herbst 2004 zu stark gefroren und folglich eine Errichtung des Stallgebäudes nicht mehr möglich gewesen sei.

Zum Widmungsverfahren gab X in der am **30. Mai 2007** abgehaltenen **mündlichen Berufungsverhandlung** an, dass der Widmungsbescheid der Gemeinde bereits vom 24. November 2004 und die Bw. am 24. oder 25. November 2004 informiert gewesen sei.

Die Anschaffungs/Herstellungskosten des Stalls hätten insgesamt € 289.643,19 betragen, jene für Maschinen und maschinelle Anlagen, Traktor, Betriebsausstattung und EDV Anlagen € 244.390,91.

Für die einzelnen Teilpositionen gab es folgende Unterlagen und Vorbringen:

a. Betonspalten ((€ 24.326,40) und Elektik (€ 116.848,27) der Fa. K., zusammen € 141.174,67 – Betonspalten eingelagert bei der Fa. Sch.:

15. Nov. 2004 Auftragsbestätigung Bw. an K. über € 141.174,67

7. Dez. 2004 „Bestätigung“ von ES. aus R. (F.) **an** K., dass die Silos Komm. X-OEG ab

14. Dez. 2004 abholbereit sind

14. Dez. 2004	Auftragsbestätigung von O. an K., dass Ware ab
16. Dez. 2004	zur Verfügung der Fa. K. in V bereit steht (AB)
14. Dez. 2004	Auftragsbestätigung von E. an K., Ware ab
17. Dez. 2004	zur Abholung bereit (muss spätestens am 23. 12. 2004 abgeholt sein)
23. Dez. 2004	„Bestätigung“ der Fa. Sch. aus Ö. (Deutschland) an X , dass Ware abholbereit ist
23. Dez. 2004	Lieferschein , K. an die Bw. über Wirtschaftsgüter iHv € 141.174,67,
27. Dez. 2004	„Bestätigung“ der Fa. S. , dass Ware abholbereit ist
29. Dez. 2004	Rechnung von K. an die Bw. über € 141.174,67, Auf Rechnung vermerkt:
	„Wir liefern Ihnen Betonspalten“ und handschriftlich „Zwischenlagerung bei Fa. Sch., Dt., Lieferung März – April 05“
	„zahlbar innerhalb 8 Tage rein netto“
	„Die Ware bleibt bis zum endgültigen Begleich der Rechnung unser Eigentum. Bei Zahlungsverzug werden 14% Zinsen p.a. sowie etwaige Mahnspesen und Inkassokosten verrechnet. ...“
14. Feber 2005	Bezahlung von € 28.000,00 ("Teilzahlung")
16. März 2005	Baubewilligung
9. Mai 2005	Bezahlung von € 25.000,00 ("a conto")
13. Juni 2005	Bezahlung von € 80.000,00 ("Akontozahlung")
14. Juli 2005	Bezahlung von € 22.000,00 ("akonto")

<u>23. August 2005</u>	Bezahlung von € 14.409,60
Summe	Bezahlung von € 169.409,60

Die Fa. Sch. habe 960 Stück Betonpalten - Elemente geliefert, die auf den vorbetonierten Unterboden nach Aufbringung einer Randstreifenisolierung aufgelegt worden seien. Die nicht mit dem Fundament befestigten Betonpalten würden dazu dienen, dass der entstandene Mist der Schweine durchfalle und in die Gülle gelange. Sie wären mit Hilfe von Facharbeitern innerhalb von 2 Tagen auszubauen.

Die Fa. K. sei für den Einbau der technischen Anlagen, wie Fütterung, Lüftung, Aufstellung, Einbau der Betonpalten und die Elektroinstallationen zuständig gewesen, einen Generalunternehmerauftrag habe sie nicht gehabt. Die Montagekosten seien in der Rechnung nicht separat ausgewiesen, sondern im Gesamtbetrag enthalten.

Nicht vorgelegt wurden die Einlagerungspapiere (der Fa. Sch.), Abrechnung und Zahlungsnachweis betreffend die Einlagerung, Auslagerungspapiere bzw. Lieferschein, auf dem die "faktische" Übernahme der Waren bestätigt wird sowie Unterlagen über die Versicherung der Ware. Laut Bw. soll keine Versicherung zu zahlen gewesen sein.

b. Ganzkornanlage, € 11.736,67 - lt. Bw. auf Grundstück gelagert

21. Dez. 2004 Kostenvoranschlag U. an die Bw., „**€ 13.400 ohne Abzug nach Montage**“

Vermerkt: "Auftrag erteilt 22. 12. 2004"

30. Dez. 2004 **Rechnung** U. an die Bw., Ganzkornanlage

	„Rechnungsdatum=Lieferdatum“ auf Rechnung vermerkt
	(darin auch Teilbetrag ua. für Montage)
	"Zahlung: bei Rechnungserhalt ohne Abzug"
16. März 2005	Baubewilligung
25. Okt. 2005	Bezahlung von € 13.400,00

Die Ganzkornanlage diene zur Entnahme von Mais aus dem gasdichten Ganzkornsilo. Der Mais werde mittels Schnecke in eine Mühle transportiert, welche den Mais vermahle und in die Fütterungsanlage transportiere. Die Demontage dürfte innerhalb eines Tages erledigt sein.

c. Elevator (=Fördermaschine für den Silospeicher); € 11.347,71 netto - lt. Bw. auf Grundstück gelagert

12. Okt. 2004 handschriftlich Kostenvoranschlag über € 13.429,00 vermerkt: „Montage nach Bedarf“ und "Rohre nach Bedarf"

14. Dez. 2004	Lieferschein G. an die Bw., Elevator, nichts über Montage enthalten, nur Mengenangaben, keine Preise
	von X unterfertigt, nicht datiert
	„Die Ware bleibt bis zur restlosen Bezahlung unser Eigentum“
14. Okt. 2004	Lieferschein G. an die Bw., Ablaufbogen, Diverses,

30. Dez. 2004	Rechnung G. an die Bw., Elevator, netto € 10.000,31/brutto
	€ 12.000,37
	"Zahlung bis 20.09.2005 netto Kassa"
30. Dez. 2004	Rechnung G. an die Bw., Ablaufbogen, Diverses, netto
	€ 1.347,40/brutto € 1.616,88
	"Zahlung bis 20.09.2005 netto Kassa"
16. März 2005	Baubewilligung
im August	soll lt. Bp Montage erfolgt sein
13. Okt. 2005	Bezahlung von € 12.000,37 und
	Bezahlung von br € 1.616,88

Mit dem Elevator werde das Futtermittel in den gasdichten Betonsilo transportiert und könne jederzeit demontiert werden. Diese Maschine zur Beförderung von Futtermitteln sei mit dem Grund und Boden nicht fest verbunden. Die Demontage dürfte innerhalb eines Tages erledigt sein.

Die Fa. G. habe für den Einbau des Elevators € 1.161,00 verrechnet. Weiters seien Kosten für die Bereitstellung des Krans iHv € 362,73 der Fa. P. angefallen. Der Elevator sei am 14. Dezember 2004 auf das Grundstück des X geliefert worden.

In der am **30. Mai 2007** abgehaltenen **mündlichen Berufungsverhandlung** änderte die Bw. ihr Berufungsbegehren dergestalt ab, dass sie nunmehr die Betonspalten (€ 24.326,00) als selbstständig bewertbare "Anschaffung", die übrigen Teile der Rechnung der Fa. K., den Elevator und die Ganzkornanlage als "Herstellung" einer Misch- und Fütterungsanlage behandelt haben wollte. Die Teile der Rechnung der Fa. K. würden die Elektrik für die Anlage betreffen und seien bei der Fa. K. gelagert gewesen. Teilweise hätte die Fa. K. die Teile gehabt, teilweise habe sie sie erst beschaffen müssen. Im März/April 2005 habe die Fa. K. die Waren der Bw. geliefert. X sei immer wieder bei Herrn K. gewesen, der habe ihm gesagt, dass wieder etwas gekommen sei. Etwa zu Weihnachten 2004 sei X bei K. gewesen und habe die Waren dort übernommen und die Lieferscheine unterschrieben. Auch wenn es nur verschiedene Bestätigungen diverser Zulieferfirmen an K. gegeben habe, dass die Ware abholbereit sei, habe Herr K. 2004 die Rechnung gelegt und auch in diesem Jahr erfasst, was von der Betriebsprüfung nicht beanstandet worden sein soll.

Die Fa. Sch. habe die Betonspalten ausliefern wollen. Die Bw. habe die Betonspalten noch "zum alten Preis" bekommen, der "frei Baustelle" gewesen sei. Wegen der Anfälligkeit des Materials habe X die Fa. K. gebeten, die Betonspalten bei der Fa. Sch. einzulagern. Im Stallgebäude seien ½ Meter hohe Wände aufgestellt und oben die Betonspalten aufgelegt worden, durch die der Mist falle. Die Betonspalten könnten jederzeit entfernt und abtransportiert, der 1/2 m abgesenkte Boden für einen Pferdestall oder eine Lagerhalle

verwendet werden. Über Vorhalt, die Betonpalten noch vor der Umwidmung bestellt zu haben, führte X aus, die Zusage der Gemeinde für diesen Standort gehabt zu haben.

Würde ein Teil der Misch- und Fütterungsanlage nicht funktionieren, stehe die gesamte Anlage. Im Falle des Nichtfunktionierens würde die jeweilige Firma herangezogen. Die Bw. habe die Teile über einen längeren Zeitraum einzeln angeliefert bekommen und selbst mit verschiedenen Firmen – zB die Fa. P. - diese Fütterungs- und Mischanlage hergestellt. Bei einer Herstellung komme es entsprechend Rz. 2195 auf das Vorliegen der Verfügungsmacht an. Ein betriebsbereiter Zustand sei nicht erforderlich. Teilherstellungskosten könnten aktiviert werden. Bei den Herstellkosten sei eine halbfertige Übergabe und spätere Fertigstellung möglich. Die wirtschaftliche Verfügungsmacht gehe sofort über, wenn man die Sache übernommen habe, ungeachtet einer späteren Fertigstellung. Man müsse zwischen Nutzungs- und Verfügungsmöglichkeit unterscheiden und die Bw. habe über die Wirtschaftsgüter verfügen können.

Das Finanzamt blieb unter Hinweis auf das Erkenntnis vom 8.3.1994, 93/14/0179, bei der "Anschaffung" der drei Wirtschaftsgüter. Bei allen Wirtschaftsgütern sei im Jahr 2004 die betriebliche Nutzungsmöglichkeit nicht gegeben gewesen, dies schon angesichts der Baubewilligung im März 2005 und der erst sodann durchführbaren Baumaßnahmen.

Konkret befragt, gab die Bw. keinen Unterschied hinsichtlich des Kostenrisikos und des Risikos der Funktionsfähigkeit bei den Betonpalten einerseits und den von ihr der Misch- und Fütterungsanlage zugerechneten "Bestandteilen" andererseits an, sondern sie verwies wiederum nur auf die für sie maßgebliche Verfügungsmacht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern kann gemäß **§ 108e Abs. 1 EStG 1988** eine Investitionszuwachsprämie von 10% geltend gemacht werden. Voraussetzung ist, dass die Aufwendungen für die *Anschaffung* oder *Herstellung* im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8) abgesetzt werden. ...

Prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter sind gemäß **§ 108e Abs. 2 EStG 1988** ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens. Nicht zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern zählen

Der Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern ist gemäß **§ 108e Abs. 3 EStG 1988** die Differenz zwischen deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Kalenderjahre 2002, 2003 und 2004 und dem Durchschnitt der

Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Wirtschaftsgüter der letzten drei Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner 2002 bzw. dem 1. Jänner 2003 bzw. dem 1. Jänner 2004 enden.

Dabei gilt Folgendes:

1. Erstreckt sich die Anschaffung oder Herstellung prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter auf mehrere Jahre, **sind** in die Ermittlung des durchschnittlichen Investitionszuwachses die jeweils zu aktivierenden Teilbeträge der Anschaffungs- oder Herstellungskosten miteinzubeziehen. Ändern sich nachträglich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, ist die Investitionszuwachsprämie im Jahr der Änderung entsprechend anzupassen.

Es bedarf der Klärung der Frage, ob allenfalls die auch vom Finanzamt als separat zu bewertende "Betriebsanlage" zu qualifizierenden Wirtschaftsgüter bereits einer IZPr für 2004 zugänglich sind. Betriebsanlagen, die in Beziehung mit der im Gebäude ausgeübten Tätigkeit stehen, sind nach der Rechtsprechung selbständige Wirtschaftsgüter (vgl. Doralt, EStG 1988, Tz. 9 zu § 6 EStG 1988, "Betriebsanlagen").

Bis zur mündlichen Berufungsverhandlung war die "Anschaffung" und die separate Bewertbarkeit aller drei Teilpositionen unstrittig. Die Bw. wollte die Wirtschaftsgüter 2004 aktiviert haben, weil ihren Vorbringen nach ursprünglich bereits Ende 2004 mit der Fertigstellung zu rechnen gewesen sei. Eine Fertigstellung zu diesem Termin lässt sich aus dem vorliegenden Ablauf jedoch nicht verifizieren, weil dieser sowohl rechtliche als auch faktische Hindernisse entgegengestanden sind. Laut Rechnungen vom Juli bzw. September und Oktober 2004 kam es erst in diesem Zeitraum zu Planungsarbeiten. Zumal das vorerst beabsichtigte Grundstück nicht umgewidmet wurde, konnte die Bw. – nach neuerlichem Versuch mit einem "neuen" Grundstück erst mit 24./25. November 2004 von der Umwidmung ausgehen. Abgesehen davon, dass ihr die Baubewilligung für die "Errichtung eines Schweinemaststalles mit Maschinenhalle, Ganzkornsilo und Güllegrube" erst am 16. März 2005 erteilt wurde, war laut ihrem Vorbringen der Boden derart gefroren, dass man den Schweinestall gar nicht hätte errichten können. Dass mit der Fertigstellung bereits 2004 zu rechnen gewesen sei, kann daher beim vorliegenden Sachverhalt nicht angenommen werden.

Die Bw. will nun die Betonspalten (€ 24.326,40) als selbständig bewertbare "Anschaffung", die übrigen Wirtschaftsgüter als Teil der "Herstellung" der Misch- und Fütterungsanlage behandelt wissen. Nunmehr ergibt sich folgendes Bild:

A. Anschaffung:

Beide Parteien gehen von einer Anschaffung der Betonpalten aus. Beim Begriff "**Anschaffung**" handelt es sich um einen steuereigenen Wirtschaftsbegriff (VwGH 8.10.1985, 85/14/0091). Anschaffung setzt voraus, dass das Wirtschaftsgut **in den Betrieb aufgenommen** wurde, auch wenn es auf die Inbetriebnahme nicht ankommt (VwGH 5.10.1962, ZI. 748/62). Von einer Aufnahme in den Betrieb kann aber erst die Rede sein, wenn der Betrieb über jenes Anlagegut verfügt, auf dessen Anschaffung **dem Betriebszweck entsprechend** es ankam (VwGH 26.5.1970, 874/69). Es entscheidet die betriebliche Nutzungsmöglichkeit (*Braito*, Der Anschaffungszeitpunkt mehrteiliger Wirtschaftsgüter - ein Sonderproblem der vorzeitigen Abschreibung, ÖStZ 1985, Seite 129), und zwar die tatsächliche und nicht die rechtliche Verfügungsmöglichkeit (vgl. *Doralt*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Teil I, § 6, Rz. 68). Der "**Anschaffungszeitpunkt**" ist der Zeitpunkt der Lieferung (Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums), also die Erlangung der betrieblichen Nutzungsmöglichkeit nicht im Sinn der bloß rechtlichen, sondern im Sinn der faktischen Nutzungsmöglichkeit über das Wirtschaftsgut. Der Übergang der Preisgefahr ist hingegen für den Zeitpunkt des Erwerbs des wirtschaftlichen Eigentums unerheblich (vgl. VwGH 25. 2. 1997, 97/14/0006).

a. Betonpalten (€ 24.326.40):

Die Bw. meint, bereits 2004 die Verfügungsmacht gehabt zu haben, weil ihr die Fa. Sch. im Schreiben vom 23. Dezember 2004 die Abholbereitschaft bestätigte.

Der VwGH hat im **Erkenntnis vom 9. 3. 2005, 2002/13/0171**, bezüglich der Anschaffung eines in Deutschland eingelagerten medizinischen Gerätes für einen Radiologen die Ansicht vertreten, dass es für die "Anschaffung" auf die betriebliche Nutzungsmöglichkeit iS einer faktischen Verfügungsmöglichkeit über das Wirtschaftsgut ankommt. Die betriebliche Nutzungsmöglichkeit war aber durch die Verwahrung des medizinischen Gerätes für den Bf. in einem Lager in Deutschland noch nicht verwirklicht.

Bezogen auf den gegenständlichen Fall war somit die betriebliche Nutzungsmöglichkeit für die Betonpalten durch die Einlagerung bei der Fa. Sch. zu verneinen. Überdies konnte die Einlagerung nur für die Fa. K. gewesen sein, die ja der Bw. die Betonpalten "frei Baustelle" zu liefern hatte. Einlagerungskosten hatte die Bw. nicht zu bezahlen.

In diesem Berufungspunkt konnte dem Begehrten der Bw. kein Erfolg beschieden sein.

B. Herstellung:

Die Bw. beantragt, für die "Herstellung" der Misch- und Fütterungsanlage, bestehend aus der Elektrik (verbleibender Rechnungsbetrag der Fa. K. von € 116.848,27), der Ganzkornanlage (€ 11.736,67) und dem Elevator (€ 11.347,71), samt den Fütterungströgen, die IZPr.

Während eine "Anschaffung" vorliegt, wenn ein Gegenstand von einem Dritten erworben wird und – zur Abgrenzung der Anschaffung von der Herstellung – nach der Verkehrsauffassung unverändert, dh. gleichartig, funktionsgleich und gleichwertig bleibt, also die Anschaffung auf den Erwerb bestehender Vermögensgegenstände zielt, ist die **Herstellung** auf die Schaffung bisher nicht in dieser Form vorhandener Vermögensgegenstände gerichtet (vgl. auch Straube, HGB, 2. Bd.: Rechnungslegung, 2. Aufl., Tz. 8 zu § 203 HGB).

Bei einem neu herzustellenden Wirtschaftsgut richtet sich die Abgrenzung der Herstellung von der Anschaffung danach, wer das Risiko der Kosten trägt. Trägt der Beauftragte das **Risiko für die Kosten und die Funktionsfähigkeit**, dann liegt beim Auftraggeber Anschaffung vor. Trägt der Auftraggeber das Risiko, dann liegt Herstellung vor (vgl. Doralt, Tz. 67 zu § 6 EStG 1988 und das dort zitierte Erkenntnis des VwGH vom 8. 3. 1994, 93/14/0179, betreffend eine Rauchgasentschwefelungsanlage). Während sich ein Herstellungsvorgang notwendigerweise über einen längeren Zeitraum erstreckt, ist die Anschaffung zeitpunktbezogen.

Die Fa. K. hatte keinen Generalunternehmerauftrag, sondern die Bw. bestellte bei verschiedenen Firmen die für die "Anlage" notwendigen Komponenten. Jede der Firmen hatte ihren Part zu erfüllen. Dass eine Firma sozusagen eine "betriebsbereite" Anlage zu einem bestimmten Preis und mit einer garantierten Leistung zu liefern gehabt hätte, geht aus den Unterlagen nicht hervor. Waren noch weitere "Bestandteile" zum Funktionieren der Anlage erforderlich gewesen, hätte sich die Bw. diese beschaffen und sie bezahlen müssen. Die liefernden Firmen hatten keinerlei Risiko iZm dem Zeitpunkt der Fertigstellung der Anlage zu tragen, dieser und allfällige mit einer späteren Fertigstellung verbundenen Kosten waren im Risikobereich der Bw. gelegen. Keine der Firmen hatte eine Garantie für die Funktionsfähigkeit der gesamten Anlage zu tragen. Hätte ein Teil der Anlage nicht funktioniert, wäre die jeweilige Lieferfirma zur Rechenschaft gezogen worden.

All diese Umstände sprechen dafür, dass die Bw. das Kostenrisiko und das Risiko der Funktionsfähigkeit zu tragen hatte und somit hier eine "Herstellung" der Misch- und Fütterungsanlage vorlag, auch wenn die Bw. die Anlage nicht selbst herstellte, sondern sich diverser Firmen bediente.

Die Bw. meint nun, über sämtliche noch strittigen Wirtschaftsgüter bereits 2004 die "Verfügungsmacht" gehabt zu haben und deshalb schon für sämtliche Bestandteile die IZPr

geltend machen zu können. Die bloße "papiermäßige" Verfügungsmacht in Form von Ausstellung von Lieferscheinen würde ausreichen. Betrachtet man den Kreis der für die "Herstellung" zumeist repräsentativen "Bauleistungen", so hat der VwGH im **Erkenntnis vom 6. 7. 2006, 2003/15/0123**, ausgesprochen, dass für die Gewinnrealisierung bei Bauleistungen auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums in Form der Übertragung der faktischen Verfügungsmöglichkeit abzustellen und der Zeitpunkt der Legung der Schlussrechnung nicht maßgeblich sei. Diesen Ausführungen folgend kann daher auch für die "Herstellung" keine andere Voraussetzung als die faktische Verfügungsmöglichkeit gelten. Ein solch gravierender Unterschied gegenüber der "Anschaffung" wäre nicht einsichtig, wenn man noch zudem bedenkt, dass sich die "Herstellung" der Anlage letztendlich aus einzelnen Anschaffungsvorgängen zusammensetzt.

Betrachtet man unter Berücksichtigung obiger Ausführungen die Geschehnisse und Abläufe bei den einzelnen Bestandteilen der Anlage, so ergibt sich nun folgendes Bild:

a. Elektrik der Fa. K. (€ 116.848,27):

Die diversen Bestandteile für die Elektrik sollen laut erst in der mündlichen Berufungsverhandlung geäußertem Vorbringen der Bw. bei der Fa. K. vorhanden bzw. nach Beschaffung in ihrem Lager gelagert gewesen sein. X soll diese Bestandteile durch Besichtigung im Lager der Fa. K. vor Weihnachten "übernommen" haben.

Unter Bezugnahme auf das unter Pkt. A. a. angeführte Erkenntnis des VwGH vom 9. 3. 2005, 2002/13/0171, betreffend die Einlagerung eines medizinischen Gerätes kann im gegenständlichen Fall die faktische Verfügungsmöglichkeit noch nicht bejaht werden. Auch wenn bereits 2004 alle Wirtschaftsgüter bei der Fa. K. eingelagert gewesen sein sollten und X diese vor Weihnachten 2004 durch Besichtigung im Lager "übernommen" haben sollte, war die Bw. noch nicht in den Genuss der faktischen Verfügungsmöglichkeit gelangt, die zweifellos nur auf die "Weiterverarbeitung zur Anlage" gerichtet sein konnte, noch nicht aber – wie bei der "Anschaffung" – auf den betrieblichen "Einsatz". Zumal der Auftrag auch die betragsmäßig nicht bezifferte Montage beinhaltete, kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Lieferung bzw. Leistung schon vollständig erbracht war.

Dass unter Rz. 2195 EStR ausgeführt sei, dass ausschließlich das Vorliegen der Verfügungsmacht wichtig sei, konnte nicht verifiziert werden. Denn in der genannten Randziffer heißt es wie folgt:

"Herstellungskosten sind im Sinne von Herstellungsaufwendungen zu verstehen. Sie haben im Falle der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich (§§ 5 und 4 Abs. 1 EStG 1988) Bedeutung für das Anlage- und Umlaufvermögen. Im Bereich des Sachanlagevermögens sind dies vor allem die selbst erstellten Anlagen, Maschinen und Gebäude. Im Bereich des

Umlaufvermögens sind die Herstellungskosten nur für die unfertigen und fertigen Erzeugnisse, sowie für die noch nicht abrechenbaren Leistungen von Bedeutung. Keine Bedeutung haben die Herstellungskosten für unkörperliche Wirtschaftsgüter bzw. immaterielle Gegenstände des Anlagevermögens; für diese darf ein Aktivposten nur im Falle ihres entgeltlichen Erwerbs angesetzt werden (siehe Rz. 623 ff.)."

Hinsichtlich dieses Berufungspunktes war daher das Begehren als unbegründet abzuweisen.

b. Ganzkornanlage (€ 11.736,67):

Die Ganzkornanlage soll laut Rechnung vom 30. Dezember 2004 und unwidersprochenen Vorbringen ab 30. Dezember 2004 (Vermerk: "Rechnungsdatum=Lieferdatum") am Grundstück der Bw. gelagert worden sein. Auf der Rechnung war "Zahlung: bei Rechnungserhalt ohne Abzug" festgehalten. Tatsächlich hat die Bw. die € 13.400,00 am 25. Oktober 2005 bezahlt. Im Auftrag war auch ein Teil für die Montage enthalten (vgl. Rechnung, Pos. "Gas- und Mahlleitung, Montage komplett" mit € 2.100,00).

c. Elevator (€ 11.347,71):

Der Elevator wurde – dies ist unstrittig – am 14. Dezember 2004 am Grundstück der Bw. abgeladen. In der Rechnung vom 30. Dezember 2004 war das Zahlungsdatum mit 20. September 2005 festgelegt. Im August soll laut unwidersprochenen Feststellungen des Finanzamtes die Montage erfolgt sein. Am 13. Oktober 2005 hat die Bw. die Ware bezahlt.

Sowohl die Ganzkornanlage (lit. b), als auch der Elevator (lit. c) wurden noch im Jahr 2004 auf dem Grundstück der Bw. abgeladen und bis zur Errichtung des Stallgebäudes gelagert. Zumal es sich bei der Errichtung der Anlage um einen Herstellungsvorgang handelt, kann bei der gegebenen Sachlage davon ausgegangen werden, dass die Bw. bereits die "faktische Nutzungsmöglichkeit" über diese beiden Wirtschaftsgüter im Dezember 2004 hatte. Die Nutzungsmöglichkeit konnte aber naturgemäß nicht bereits – wie bei der Anschaffung – zum betrieblichen "Einsatz", sondern nur eine solche zur Weiterverwendung iZm der Herstellung der Anlage sein.

Der faktischen Nutzungsmöglichkeit steht auch nicht entgegen, dass der Bw. die Baubewilligung formell erst am 16. März 2005 erteilt wurde; denn sie hatte doch schon seit 24./25. November 2004 die Gewissheit für die Umwidmung des Grundstücks und auch die mündliche Zusage der maßgeblichen Gemeindefunktionäre für die Bewilligung des ohnehin schon konkret geplanten Bauvorhabens.

Mag auch die Montage Teil des Auftrages gewesen sein, so hindert dies hier angesichts des untergeordneten Ausmaßes des Betrages nicht, bereits 2004 die faktische Verfügungsmöglichkeit der Bw. für die Ganzkornanlage und den Elevator anzunehmen.

Bezüglich der Ganzkornanlage und dem Elevator konnte daher dem Begehr des Bw. vollinhaltlich Rechnung getragen werden.

Aufgrund der vorliegenden Berufungsentscheidung ergibt sich folgende Bemessungsgrundlage:

Beträge in €	
Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter des Kalenderjahres 2004 lt. FA	59.750,00
zuzgl. Ganzkornanlage	11.736,67
zuzgl. Elevator	11.347,71
Anschaffungs- und /oder Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter des Kalenderjahres 2004 lt. UFS	82.834,38
abzgl. Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter der Kalenderjahre 2001 bis 2003	0,00
Investitionszuwachs = Bemessungsgrundlage	82.834,38

Klagenfurt, am 11. Juli 2007