



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW, vertreten durch V, vom 16. Dezember 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 22. November 2004 betreffend Investitionszuwachsprämie 2002 gemäß § 108e EStG 1988 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Investitionszuwachsprämie 2002 wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Im Jahr 2001 wurde von der Berufungswerberin die Neuanlage einer kompletten Sägeanlage in Auftrag gegeben. An der Errichtung des Sägewerkes waren im Wesentlichen folgende Firmen beteiligt. Fa. L, Maschinen für Sägelinie (€ 3.270.131); Fa. S Erweiterung des Rundholzplatzes, Sägezubringung (€ 1.042.459), Umbau der bestehenden Brettersortieranlage auf HW (€ 1.006.102), Seitenwarenanlage (€ 2.959.305), sowie Stapel- und Paketmanipulation (€ 621.939); Fa. K Restholzensorgungsanlage (€ 702.791), Schmutzförderer und die Firmen A für Elektronik. Mit der Montage der Sägelinie und den dazugehörigen Nebenanlagen wurde im Juli 2001 begonnen. Die Anlieferung und das Einheben der Maschinen von L erfolgten vom 24.-26.7.2001. Im November 2001 wurden die Maschinenmontage und die Elektroinstallationsarbeiten der Sägezubringung abgeschlossen, sodass mit der Inbetriebnahme begonnen werden konnte. Weiters wurden im November 2001 die Montage der Sägelinie abgeschlossen und die Elektroinstallationsarbeiten (Maschinen,

Förderbänder usw.) fertig gestellt und mit deren Inbetriebnahme begonnen. Im Dezember 2001 waren die Montage- und Installationsarbeiten soweit abgeschlossen, dass die Test- und IBN Phase planmäßig beginnen konnte. Es wurden Stämme mit dem Zopf Durchm. 17 und 4 m Länge eingeschnitten. Die erzeugten Bretter (HW und SW) wurden an der neuen Seitenwarensortieranlage sortiert und in den Sortieretagen abgelegt. Die Inbetriebnahme der SW-Paketierung erfolgte in der 2. Dezemberhälfte. Der Umbau der bestehenden Anlage auf Hauptware (€ 1.006.102) durch Springer erfolgte im Jänner 2002. Die Stapel- und Paketmanipulationsanlage (€ 736.067) sowie die Restholzensorgung (€ 702.791) wurden im Jahre 2002 angeschafft. Die Aufnahme der Produktion erfolgte mit 28. Jänner 2002.

Weil nach Ansicht der Berufungswerberin die Anschaffung der Gesamtanlage erst mit Aufnahme der Produktion im Jahr 2002 erfolgt war, machte diese in der Beilage zur Körperschaftsteuererklärung für 2002 € 1.432.703,88 an Investitionszuwachsprämie für das Kalenderjahr 2002 geltend. Die Prämie wurde antragsgemäß am 16.9.2003 am Abgabenkonto der Berufungswerberin gutgeschrieben.

Im November 2004 wurde bei der Berufungswerberin bezüglich der geltend gemachten Prämie eine Nachschau durchgeführt. In der Niederschrift vom 15.11.2004 hielt der Prüfer fest, dass es laut Verwaltungsgerichtshof auf die betriebliche Nutzungsmöglichkeit ankomme. Laut firmeninternen Aufzeichnungen seien mit der neu errichteten Sägeanlage Stämme eingeschnitten, die erzeugten Bretter mit der neuen Seitenwarenanlage sortiert und paketierte worden (Funktionstests). Somit sei zu diesem Zeitpunkt (Dezember 2001) die Erlangung der betrieblichen Nutzungsmöglichkeit gegeben gewesen und die mechanische Fertigstellung der Sägeanlage erfolgt. Ab Jänner 2002 sei es noch zum Umbau der bestehenden HW Anlage-, der Montage der Stapel- und Paketmanipulation und der Restholzensorgung gekommen. Die Absicht des Gesetzgebers bei Einführung der Investitionszuwachsprämie sei es gewesen, Mehrinvestitionen der Jahre 2002 bis 2004, die den Durchschnitt der Investitionen der vorangegangenen drei Wirtschaftsjahre übersteigen, zu begünstigen. Die Investitionszuwachsprämie stehe daher nur für Anlagenzuwächse mit Zugangsdatum ab 1.1.2002 zu. Die Anlagenzugänge der Säge bis Dezember 2001 seien daher aus der Berechnungsgrundlage auszuschneiden. Mit Bescheid vom 22.11.2004 wurde die Investitionszuwachsprämie für das Kalenderjahr 2002 mit € 0 festgesetzt.

Im Berufungsschriftsatz vom 16.12.2004 wurde festgehalten, dass die neu errichtete Sägeanlage aus mehreren Teilkomponenten bestehe, welche in ihrer Funktion und Wirtschaftlichkeit in einer Art Produktionsstraße bzw. Linie zeitlich hintereinander mit der Bearbeitung des Holzes beschäftigt seien. Die Verarbeitung beginne an der Rundholzaufgabe und Sägezubringung bis hin zur abschließenden Brettersortierung (Hauptware und

Seitenware) sowie Paketierung. Jeder Teilbereich der Säge sei isoliert betrachtet funktionslos und unwirtschaftlich. Gemeinsam betrachtet seien die Teile der Sägeanlage wie Zahnräder, welche in sich greifen, um ein verkaufbares Produkt zu erwirtschaften. Strittig sei der Zeitpunkt der Anschaffung bzw. Herstellung. Der Anschaffungszeitpunkt falle üblicherweise mit der Übergabe des Wirtschaftsgutes an den Abnehmer zusammen. In den Fällen von Werklieferungen oder Montagelieferungen (z.B. nicht selbst hergestellte Kraftwerke, Windräder, Großanlagen und wohl auch bei Sägeanlagen) sei bei der Feststellung des Anschaffungszeitpunktes bzw. der verpflichtenden Aktivierung von (Teil-) Anschaffungskosten etwas differenzierter vorzugehen. Erstrecke sich eine Leistung über einen längeren Zeitraum, so seien eine Gewinnrealisierung beim Lieferanten und damit auch die Anschaffung beim Abnehmer erst bei vollständiger Erbringung zulässig. Maßgeblicher Zeitpunkt für die Abgrenzung sei die Aktivierungsfähigkeit. Realisiert werde die Anschaffung dann, wenn die Verfügungsmacht entstehe und ein wirtschaftlichverwertbares Potential vorhanden sei. Voraussetzung für die Aktivierungsfähigkeit sei die abstrakte Verkehrsfähigkeit. Diese liege dann vor, wenn der Steuerpflichtige aus der Sache einen wirtschaftlichen Nutzen ziehen könne. Dies entspreche dem Zeitpunkt, in dem die tatsächliche betriebliche Nutzungsmöglichkeit abstrakt bestehe. Bei einer Großanlage bestehe die tatsächliche betriebliche Nutzungsmöglichkeit mit Aufnahme der Produktion und wirtschaftlichen Nutzung der gesamten Anlage. Abstrakte Teilanschaffungen bzw. Teilerstellungen seien nicht heranzuziehen. Die Ansicht der Abgabenbehörde sei verfehlt. Die Sägeanlage könne in einer wirtschaftlichen Betrachtung nicht in ihre Teilbereiche zerlegt werden. Die wirtschaftliche Nutzung und Verwertbarkeit der Produktion aus der Sägeanlage habe erst mit dem zahnradmäßigen Ineinandergreifen der kompletten Anlage und zwar Ende Jänner 2002 vorgelegen. Bei einer isolierten Betrachtung stelle jede einzelne Funktion der Sägeanlage kein verwertbares und wirtschaftlich nutzbares Potential dar. Bildhaft gesprochen würde ein Baumstamm unverarbeitet liegen bleiben, wenn die nächste Funktionsstufe der Sägeanlage noch nicht einsatzbereit wäre. Der Baumstamm im unverarbeiteten Zustand stelle kein verwertbares Wirtschaftsgut dar, vielmehr sei dieses halbfertige Produkt wertgemindert. Der Baumstamm gewinne erst mit dem Durchlaufen der Sägeanlage, somit im Endstadium als paketierte Bretter an Wert. Die Anlage sei erst im Jahr 2002 als Zugang im Anlagevermögen ausgewiesen worden.

Der Prüfer wies in seiner Stellungnahme vom 7.9.2005 neuerlich darauf hin, dass lt. Monatsbericht für Dezember 2001 die Montage- und Installationsarbeiten an der Sägezubringung, der Sägelinie, der SW- Sortierung und Paketierung soweit abgeschlossen worden seien, dass die Test- und Inbetriebnahmephase habe beginnen können. Weiters hob er hervor, dass Stämme eingeschnitten worden seien und die erzeugten Bretter (2 HW und 4

SW Bretter) an der neuen Seitenwaren- Sortieranlage in den Sortieranlagen abgelegt worden seien. Die Inbetriebnahme der SW- Paketierung sei in der 2. Dezemberhälfte 2001 erfolgt. Es habe sich dabei um einen Probetrieb bzw. um einen Funktionstest gehandelt. Damit sei die mechanische Fertigstellung der neuen Sägeanlage mit Ausnahme der Nebenanlagen (Stapel und- Paketmanipulation, Restholzensorgung) im Dezember 2001 erfolgt. Der Umbau der bestehenden Anlage auf HW sei erst im Jänner 2002 erfolgt. Entsprechend der Rechtsprechung des VwGH gelte eine Anlage in ihrer zum Probetrieb geeigneten mechanischen Gestalt im Betrieb als angeschafft.

Im Schriftsatz vom 28.9.2005 hielt die steuerliche Vertretung noch einmal fest, dass die Umbauarbeiten an der Hauptwareanlage (sowie auch an der Restholzensorgung) erst mit 21.2.2002 abgeschlossen worden seien. Der Testbetrieb sei am 24.1.2002, der Produktionsbetrieb sei am 28.1.2002 aufgenommen worden. Die Anlage könne mit der SW- Sortierung alleine nicht betrieben werden. Eine wirtschaftlich und auch technisch sinnvolle Nutzung sei erst mit den im Jänner 2002 fertig gestellten Anlagen (insbesondere HW-Anlage) möglich gewesen. Dass mitunter Tests hinsichtlich der Funktionsfähigkeit von Teilbereichen durchgeführt worden seien, ändere nichts an der Tatsache, dass der Probetrieb hinsichtlich der Gesamtanlage erst im Jänner 2002 aufgenommen worden sei.

Mit Schreiben vom 23.11.2009 wurde die Berufungswerberin eingeladen, die vertraglichen Vereinbarungen und allgemeinen Geschäftsbedingungen vorzulegen. Im Antwortschreiben vom 2.1.2010 wurde zunächst darauf hingewiesen, dass die Gefahr der Inbetriebnahme bis zur Produktionsaufnahme beim Auftragnehmer gelegen sei. Erst mit der Abnahme sei die Gefahr auf den Auftraggeber übergegangen. Weiters wurde ein Konstruktionsplan vorgelegt, zum Beweis dafür, dass es sich bei der neuen Anlage um eine Sonderkonstruktion und bei den Maschinen nicht um Standardprodukte handle.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

- (1) Für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern kann eine Investitionszuwachsprämie von 10% geltend gemacht werden. Voraussetzung ist, dass die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8) abgesetzt werden.
- (2) Prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter sind ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens. Nicht zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern zählen:

- Gebäude.
- Geringwertige Wirtschaftsgüter, die gemäß § 13 abgesetzt werden.
- Personen- und Kombinationskraftwagen, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% der gewerblichen Personenbeförderung dienen.
- Wirtschaftsgüter, die nicht in einer inländischen Betriebsstätte verwendet werden, die der Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 dient. Dabei gelten Wirtschaftsgüter, die auf Grund einer entgeltlichen Überlassung überwiegend im Ausland eingesetzt werden, nicht als in einer inländischen Betriebsstätte verwendet.

(3) Der Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern ist die Differenz zwischen deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Kalenderjahre 2002 und 2003 und dem Durchschnitt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Wirtschaftsgüter der letzten drei Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner 2002 bzw. dem 1. Jänner 2003 enden. Dabei gilt Folgendes:

1. Erstreckt sich die Anschaffung oder Herstellung prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter auf mehrere Jahre, sind in die Ermittlung des durchschnittlichen Investitionszuwachses die jeweils zu aktivierenden Teilbeträge der Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit einzubeziehen. Ändern sich nachträglich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, ist die Investitionszuwachsprämie im Jahr der Änderung entsprechend anzupassen.
2. Von der Summe aller Anschaffungs- oder Herstellungskosten der prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten jener Wirtschaftsgüter, für die die Begünstigung nach § 10c Abs. 2 oder § 108d Abs. 2 Z 2 geltend gemacht wurde, abzuziehen. Der Investitionszuwachs ist höchstens in Höhe der Differenz prämienbegünstigt.

Im vorliegenden Fall gehen die Verfahrensparteien davon aus, dass es sich um einen Anschaffungsvorgang handelt. Streit besteht ausschließlich über den Zeitpunkt der Anschaffung der Sägeanlage. Während die Bw. davon ausgeht, dass der Anschaffungsvorgang erst mit Inbetriebnahme der Gesamtanlage im Jahr 2002 als bewirkt gilt, vertritt die Amtspartei den Standpunkt, dass der Anschaffungsvorgang bei bestimmten Teilen der Anlage mit deren Probelauf im Dezember 2001 abgeschlossen worden sei.

Beim Begriff "Anschaffung" handelt es sich um einen steuereigenen Wirtschaftsbegriff (VwGH 8.10.1985, 85/14/0091). Anschaffung setzt voraus, dass das Wirtschaftsgut in den Betrieb aufgenommen wurde, auch wenn es auf die Inbetriebnahme nicht ankommt (VwGH 5.10.1962, 0748/62). Von einer Aufnahme in den Betrieb kann aber erst die Rede sein, wenn der Betrieb über jenes Anlagegut verfügt, auf dessen Anschaffung - dem Betriebszweck

entsprechend - es ankam (VwGH 26.5.1970, 0874/69). Es entscheidet die betriebliche Nutzungsmöglichkeit (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 Verwaltungsgerichtshof geht in seinem Erkenntnis vom 8.3.1994, 93/14/0179 - in diesem Fall hatte das Höchstgericht den Anschaffungszeitpunkt einer als Demonstrationsanlage gelieferten und montierten Rauchgasentschwefelungsanlage zu beurteilen - unmissverständlich davon aus, dass die mechanische Fertigstellung der Anlage durch den Einbau im Betrieb erfolgt sei. Wenn der VwGH in seiner Sentenz wörtlich ausführt, dass "die Anlage mit ihrer Montage auch im Sinne ihrer Zweckbestimmung geeignet war...", so stellt dieser dabei offenkundig auf eine mögliche betriebliche Nutzung bzw. auf den bedungenen Gebrauch der Sache ab. Darüber hinaus brachte das Höchstgericht in dem zitierten Erkenntnis zum Ausdruck, dass für die "Betriebsbereitschaft der Anlage im Sinne der Zweckbestimmung, ihre Eignung zum Probetrieb" - es handelte sich hier unstrittig um eine Demonstrationsanlage - genüge. Damit stellte der Verwaltungsgerichtshof klar, dass der Anschaffungszeitpunkt mit dem Zeitpunkt der Betriebsbereitschaft des Wirtschaftsgutes einhergeht und nicht mit dem seiner Lieferung. Der VwGH bekräftigte seine diesbezügliche Rechtsansicht in seinem Erkenntnis vom 25.2.1997, 97/14/0006, und verwies dabei ausdrücklich auf seine im Erkenntnis 93/14/0179 dargelegten Rechtsausführungen. Diese Auffassung fand auch Eingang in der einschlägigen Fachliteratur (vgl. Langheinrich/Ryda in FJ Nr. 2/ 2005, Seite 45f).

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

Zutreffend ist, dass die Anschaffung grundsätzlich mit dem sachenrechtlichen Verfügungsgeschäft korrespondiert. Demnach sind bewegliche Sachen gemäß § 426 ABGB nur

durch körperliche Übergabe von Hand zu Hand an einen anderen übertragbar. Im gegenständlichen Fall erhebt sich allerdings die Frage, welche Vereinbarungen zwischen der Bw. und den liefernden Unternehmen in Bezug auf den Leistungsgegenstand in concreto getroffen worden sind. Wie aus den zur Vorlage gebrachten Unterlagen in klarer Weise zu erkennen ist, wurde zwischen den Vertragsparteien die Lieferung einer aus diversen Modulen (Sägelinie, BrettSortieranlagen, Paketierung) bestehenden Sägeanlage vereinbart. Der Lieferumfang bestand in einer vollständigen, betriebssicheren und betriebsbereiten Anlage samt Montage. Bezüglich der Betriebsbereitschaft war vereinbart, dass diese erst mit der Aufnahme des Produktionsdauerbetriebes gegeben sei. Wobei dies für alle Anlagenteile gelten sollte.

Wenn die Amtspartei den Standpunkt vertritt, bei der Ausmittlung der Bemessungsgrundlage für die Investitionszuwachsprämie wären zumindest die bis zum Bilanzstichtag angelautenen Teilanschaffungskosten jener Maschinen in Ansatz zu bringen gewesen, die bereits zum 31.12.2001 installiert waren, so vermag die erkennende Behörde sich diesem Vorbringen aus folgenden Gründen nicht anzuschließen:

Teilanschaffungskosten sind prinzipiell nur dann steuerlich anzuerkennen, wenn so genannte abgrenzbare (echte) Teilleistungen vorliegen. Für eine abgrenzbare Teilleistung ist aber die verbindliche Abnahme der Teillieferung/Teilleistung durch den Auftraggeber erforderlich (Bertl/Mandl, Handbuch zum RLG, Bd. I, 2. Lfg. Seite 9). Dies impliziert eine ausdrückliche Anerkennung der Vertragsmäßigkeit durch den Abnehmer. In einem solchen Fall gehen sowohl das Funktionsrisiko als auch die Preisgefahr auf den Erwerber über. Aus den vorliegenden Aufzeichnungen geht eindeutig hervor, dass das Funktionsrisiko für alle "Maschinenteile" erst im Jahr 2002 übergegangen ist

Werden hingegen einzelne Teillieferungen bzw. Teilleistungen eines (langfristigen) Auftrages nur gesondert entsprechend dem Liefer-(Leistungs-)fortgang fakturiert, so liegt in der Regel keine echte Teilleistung vor, zumal in einem solchen Fall das Gesamtfunktionsrisiko der Gesamtanlage durch die Art der Abrechnung nicht gemildert wird. In einem derartigen Fall beginnen auch Garantie-/Gewährleistungsfristen erst nach Beendigung des gesamten Auftrages zu laufen (Bertl/Mandl, aaO). Im berufsgegenständlichen Fall haben die Garantie- und Gewährleistungsfristen allesamt im Jahr 2002 zu laufen begonnen.

Wie soeben ausgeführt, rechtfertigen Teilleistungen eine Gewinnrealisierung nur insoweit, als es sich hierbei um abgrenzbare Teilleistungen handelt. Eine abgrenzbare (echte) Teilleistung liegt etwa dann vor, wenn nach der Verkehrsauffassung die Teilleistung im Rahmen der Gesamtleistung einen eigenen Wert hat und der Zahlungsanspruch unabhängig von weiteren Teilleistungen besteht. Denn nur dann, wenn ein Gesamtwerk von einer solchen

Beschaffenheit ist, dass beide Vertragsteile nicht nur am Zustandekommen des gesamten Werkes ein wirtschaftliches Interesse haben, sondern auch der Erbringung einzelner abgrenzbarer Teilleistungen durch den Unternehmer für den Besteller nach der Verkehrsauffassung ein eigener Wert zuzuschreiben ist, ist es im Sinne einer periodengerechten Gewinnermittlung erforderlich, die mit den Teilleistungen zusammenhängenden Erfolge jener Besteuerungsperiode zuzuordnen, in der die Teilleistung erbracht worden ist. Nach Lage der Akten hat es sich bei den einzelnen Maschinenteilen um Sonderanfertigungen gehandelt, welche aufeinander abgestimmt werden mussten. So geht beispielsweise aus dem Monatsbericht für März 2001 hervor, dass vom 20. bis 21.3.2001 bereits das 6. Planungsgespräch stattgefunden hat. Durch den vorgelegten Konstruktionsplan wurden das Ineinandergreifen der einzelnen Anlagenteile und deren wirtschaftliche Untrennbarkeit noch verdeutlicht. Auf Grund der Tatsache, dass es sich bei den Teilanlagen um Sonderanfertigungen handelt, die speziell für die Berufungswerberin geschaffen wurden und am Markt alleine schon im Hinblick auf die Dimension, die Kosten, die spezielle Anfertigung nur für den Besteller einen Wert haben, wird man das Vorliegen abgrenzbarer (aktivierungsfähiger) Teilleistungen ausschließen können.

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

Abgrenzbare und abrechenbare Teilleistungen finden sich insbesondere bei Wiederkehrschuld- und Dauerschuldverhältnissen, und zwar vor allem dann, wenn das Entgelt für die erbrachten Teilleistungen etwa durch eine Gebührenordnung festgelegt ist (vgl. VwGH 1.12.1981, 81/14/0017). Im gegenständlichen Fall lässt sich jedoch die Anlieferung der einzelnen Module aufgrund der vorliegenden Vertragslage nicht bereits als echte Teilleistung iS einer teilbaren Leistung qualifizieren. Selbst wenn die Bw. die Möglichkeit gehabt hätte, die Anlagenteile einzeln zu veräußern - derartiges erweist sich jedoch bereits angesichts der Tatsache, dass es sich um eine Sonderkonstruktion handelt, als problematisch - könnte aufgrund des

offenkundigen (für die hier anzustellende steuerrechtliche Beurteilung wesentlichen) Vertragswillens, welcher zweifellos auf die "einwandfrei hergestellte und ordnungsgemäß montierte Sägeanlage" ausgerichtet gewesen war, nicht von echten Teilleistungen gesprochen werden.

Zusammenfassend bleibt anzumerken, aus der vorliegenden Vertragslage sowie dem tatsächlichen Verlauf der Dinge ergibt sich, dass das wirtschaftliche Interesse der Bw. eindeutig auf den Erwerb einer funktionstüchtigen Gesamtanlage (Gesamtsache iSd § 302 ABGB) ausgerichtet gewesen war und nicht auf den Ankauf einzelner Anlagemodule (vgl. UFS RV/0117-K/05 vom 12.2. 2007).

Aus den vorgelegten Akten geht hervor, dass die alte Sägelinie erst am 15.12.2001 eingestellt wurde und es erst im Jänner 2002 zum Umbau der HW- Anlage (einem nicht unwesentlichen Teil der Sägeanlage) und zur Montage der Restholzensorgung gekommen ist. Die mechanische Fertigstellung der Gesamtanlage war daher zweifelsfrei- auch im Sinne des vom Prüfer zitierten VwGH Erkenntnisses- erst im Jahr 2002 erfolgt. Dazu kommt noch, dass auch seitens der Berufungswerberin die mechanische Fertigstellung der neuen Sägelinie von vornherein für das Jahr 2002 geplant war; dies ergibt sich aus dem Jahresbericht für 2001.

Die Absetzung für Abnutzung beginnt mit der betrieblichen Verwendung des Wirtschaftsgutes. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH kann die AfA erst ab dem Zeitpunkt abgesetzt werden, wenn ein Wirtschaftsgut den Zwecken des Betriebes dient und deshalb einer Abnutzung unterliegt; d.h. erst mit dem Vorliegen der Voraussetzung der Inbetriebnahme des Wirtschaftsgutes als Einkommensquelle.

Letztendlich soll an Hand der geschnitten Stämme das Gesamtbild noch verdeutlicht werden. Im Dezember 2001 wurden noch vor dem Umbau der HW- Anlage und lediglich zu Versuchszwecken ein paar Stämme durch die noch nicht fertig gestellte Anlage geschickt. Am 21.2.2002 wurden lediglich XXX Stämme geschnitten. Am 28.1.2002, dem Tag der vorläufigen Abnahme, wurden XXXX Stämme geschnitten. Auch daraus wird ersichtlich, dass die Betriebsbereitschaft der Sägelinie erst im Jahr 2002 gegeben war.

Die IZP 2002 steht deshalb im von der Berufungswerberin in der Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 2002 (auf welche in diesem Zusammenhang ausdrücklich verwiesen wird) berechneten Ausmaß zu.

Da eine Bescheiderlassung nur dann vorgesehen ist, wenn die zustehende IZP von der eingereichten Beilage abweicht (§ 108e Abs. 5 EStG 1988 in Verbindung mit § 201 BAO) und dies hier nicht der Fall ist, war der bekämpfte Bescheid ersatzlos aufzuheben und spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 10. März 2010