



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 15. Mai 2008 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2003 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben. Der Bescheid vom 15. Mai 2008 wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (kurz: Bw.) reichte am 18.2.2004 eine Beilage zur Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2003 zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG ein. Die geltend gemachte Investitionszuwachsprämie wurde am 17.5.2004 verbucht.

In der Berufung gegen den am 15.5.2008 – nach einem aufhebenden Zwischenverfahren – neu erlassenen „Bescheid über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2003“ wurde unter anderem ausgeführt, dass nach herrschender Rechtsmeinung eine Festsetzung nach § 201 Abs. 2 Z 3 BAO erfolgen könne, wenn in sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden. Die Begründung des Festsetzungsbescheides habe das Vorliegen der Voraussetzungen für seine Erlassung darzulegen. Stütze sich die Behörde auf neu hervorgekommene Tatsachen, so habe sie diese Tatsachen und ihr Neuhervorkommen in der Bescheidbegründung darzulegen. Im angefochtenen Bescheid seien – „wie übrigens auch im Betriebsprüfungsbericht sowie im gesamten Verfahren betreffend die unzulässige Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2003“ – diese Darlegungen

unterlassen worden. Auf sämtliche Einwendungen und Argumente der Abgabepflichtigen sei zu keinem Zeitpunkt des Verfahrens eingegangen worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Gelangt das Finanzamt zur Auffassung, dass der Inhalt des eingereichten Verzeichnisses unrichtig ist, hat es einen Bescheid gemäß § 201 BAO zu erlassen. Einen solchen Bescheid hat die Abgabenbehörde erster Instanz – nunmehr ohne gleichzeitige Wiederaufnahme eines Verfahrens – auch erlassen (die Investitionszuwachsprämie wurde darin mit null Euro festgesetzt). Da sie sich dabei auf die Voraussetzungen des § 201 Abs. 2 Z 3 BAO nicht gestützt hat (und auch nicht stützen musste), war auf das Berufungsvorbringen zur mangelnden Darlegung der entsprechenden neuen Tatsachen nicht mehr einzugehen.

2.) Gemäß § 24 Abs. 6 KStG 1988 gelten die Bestimmungen des § 108e EStG 1988 sinngemäß für Körperschaften im Sinne des § 1 KStG, soweit sie nicht von der Körperschaftsteuer befreit sind.

3.) Körperschaften des öffentlichen Rechts sind nicht iSd § 1 KStG 1988 unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind nur „Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts“. Der angefochtene Bescheid, der an die „B“ gerichtet ist, erweist sich bereits aus diesem Grund als rechtswidrig, wenngleich bislang alle Verfahrensbeteiligten davon ausgegangen sind, dass er – bei zutreffender Adressierung – an den C-Betrieb (dh. an den Betrieb gewerblicher Art der B) zu richten gewesen wäre. Das „Deuten“ eines fehlerhaft bezeichneten Bescheidadressaten ist aber zulässig und geboten, wenn die Identifizierung des Adressaten – wie im vorliegenden Fall – durch die fehlerhafte Bezeichnung nicht in Frage gestellt ist (VwGH 28.2.2007, 2004/13/0151). Eine Verwechslungsgefahr ist ausgeschlossen; es bestehen nach der Verkehrsauffassung keine Zweifel an der Identität des Empfängers.

4.) Gemäß § 2 Abs. 1 KStG 1988 gilt die Tätigkeit eines Betriebes gewerblicher Art stets als Gewerbebetrieb. Die Bestimmung wird so verstanden, dass das Vorliegen einer Einkunftsquelle (im steuerlichen Sinn) bei dieser Art von Betrieben nicht zu prüfen ist.

5.) Unter Tz. 3 des Berichtes vom 26.6.2006 über das Ergebnis einer Außenprüfung bei der B ist festgehalten, dass im Jahr 2003 ein Schwimmbecken (der Außenanlage) infolge vorliegender Mängel saniert worden sei. Das bestehende Alubecken sei durch ein Edelstahlbecken ersetzt worden. Bedingt durch den Austausch des Beckens sei auch die entsprechende Adaptierung der Aufbereitungsanlage sowie der Elektrik etc. erforderlich gewesen. Die Beckengröße 25 x 15 m sei gegenüber dem ausgetauschten Becken unverändert geblieben. Eine Änderung sei jedoch in der Wassertiefe von 1,75 bis 1,85 m (bisherige Was-

sertiefe 1,80 m) eingetreten. Der Umstand, dass im Zuge einer Instandsetzung besseres Material oder eine bessere Ausführung gewählt werde, nehme den Aufwendungen in der Regel nicht den Charakter des Erhaltungsaufwands, solange nicht die Wesensart des Schwimmbeckens verändert werde oder das Becken ein beträchtlich größeres Ausmaß erhalte. Nach Ansicht der Betriebsprüfung stellten die Umbauarbeiten auf Grund der vorliegenden Verhältnisse Erhaltungsaufwand dar. Die geltend gemachte Investitionsprämie könne nicht zuerkannt werden.

6.) In der Berufung vom 10.8.2006 gegen den zunächst ergangenen Bescheid mit Datum 8.6.2006 wurde – in sachverhältnismäßiger Hinsicht – vorgetragen, dass das im Jahr 2003 ausgetauschte Becken im Jahr 1974 errichtet worden sei. Dabei habe es sich um ein in einer abgemauerten Baugrube frei stehendes Aluminiumbecken gehandelt, das auf Grund der Bauweise unterhalb des Oberflächenniveaus (in einem Zwischenraum von 2 m) rundum begehbar gewesen sei. Das Becken sei bereits im April 1999 (dh. zum Zeitpunkt der Gutachtenserstellung des Ing. D) durch schwerwiegende Korrosion der Stützelemente in einem Zustand gewesen, der eine gefahrenfreie Benutzung nicht mehr ermöglicht habe. Die getroffenen Sicherungsmaßnahmen hätten jedoch keine Sanierung, sondern lediglich eine vorübergehende Absicherung des bestehenden Zustands gewährleisten können. In der Folge sei es zu Wasseraustritten an verschiedenen undichten Stellen gekommen. Der Zustand des Beckens habe sich in den folgenden Jahren derart verschlechtert, dass eine gefahrlose Benützung Ende 2002 nicht mehr möglich gewesen sei. Infolge der großflächigen Korrosion der gesamten Stützelemente und der Wanne sei eine Reparatur und damit eine Nutzung des alten Beckens nicht mehr möglich gewesen. Eine Wiederverwendung des Schwimmbeckens hätte ausschließlich durch den Einbau eines vollkommen neuen Beckens erreicht werden können. An die Stelle des nicht mehr verwendungsfähigen Wirtschaftsguts sei ein vollkommen neuer Gegenstand getreten. Es sei somit – entgegen den Feststellungen der Betriebsprüfung – nicht nur neues und besseres Material verwendet worden, es sei ein völlig neues, mit völlig anderen Verwendungsmöglichkeiten „behaftetes“ Schwimmbecken errichtet worden. Bedingt durch die völlig andersartige Bauweise des neuen Beckens und auch dadurch, dass die Wassertiefe über die Längsseite 1,70 bis 1,80 m betrage, habe eine völlig neue Beckengrube errichtet werden müssen. Das Becken selbst sei nunmehr mit zwei an den Längsseiten angebrachten behindertengerechten Treppeneinstiegen versehen. Die erweiterte Verwendungsmöglichkeit erzeuge einen beträchtlich höheren Nutzen für die Bevölkerung und sei deshalb auch ein wesentlicher Grund für die völlige Neukonzeption im Zuge des Neubaus gewesen.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde erster Instanz vom 27.12.2006 wurde eingewendet, dass die in der Berufung angeführten Argumente zwar na-

hezu wörtlich in der Form einer Sachverhaltsdarstellung übernommen, aber bis auf eine einzige Ausnahme keiner Würdigung unterzogen worden seien.

Der Bescheid mit Datum 8.6.2006 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens wurde mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenats vom 18.4.2008 ersatzlos aufgehoben; die Berufung gegen den gleichzeitig erlassenen Bescheid betreffend die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie wurde in einem als unzulässig zurückgewiesen.

In der Berufung vom 10.6.2008 (gegen den Bescheid mit Datum 15.5.2008), die im Übrigen nicht einmal mit einem Eingangsstempel versehen wurde, sondern lediglich einen – de facto nicht mehr überprüfbaren – händischen Vermerk enthält, dass sie fristgerecht erhoben wurde, wurde im Wesentlichen das Vorbringen der Berufung vom 10.8.2006 wiederholt. Zur Abklärung weiterer technischer Fragen sowie von Fragen in Zusammenhang mit der unterschiedlichen Verwendungsmöglichkeit wurde zum wiederholten Male angeboten, den Bürgermeister, den Bademeister, die zuständigen Mitarbeiter der Gemeinde sowie die Mitglieder der mit der Planung und Ausführung des neuen Beckens betrauten Ausschüsse zu befragen.

Die Berufung wurde – ohne neuerliche Erlassung einer Berufungsvorentscheidung (damit aber auch ohne jegliches Eingehen auf die Argumente der Berufungen) – der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

7.) Über Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenats vom 18.12.2008 wurde mit Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 20.1.2009 ausgeführt, dass im Zuge der Bauarbeiten das alte Becken in all seinen Bestandteilen völlig abgetragen und entsorgt worden sei. Die leere Baugrube sei abschließend den neuen Erfordernissen entsprechend adaptiert und – wie auf dem beigelegten Foto ersichtlich – ein sowohl in Bauart, Ausstattung als auch Verwendungsmöglichkeit vollkommen neuartiges Becken errichtet worden.

8.) Die Abgabenbehörde erster Instanz wurde ersucht, zu diesem Vorbringen Stellung zu nehmen und auszuführen, welche Einwände gegen den Berufungsstandpunkt weiterhin erhoben werden. Sie hat in ihrem Schreiben vom 2.3.2009 vorgetragen, dass sich aus der Stellungnahme der Bw. keine neuen Erkenntnisse ergäben, die auf eine andere Beurteilung der bisherigen Rechtsansicht hinauslaufen würden. Durch die Erneuerung des Materials des Schwimmbeckens, die Erneuerung der Einstiege und die marginale Änderung der Beckentiefe bei gleichbleibender Wasserfläche werde die Wesensart des „Sportschwimmbeckens“ nicht derart geändert, dass von Herstellungsaufwand gesprochen werden könne.

9.) Vom aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand zu trennen ist der nicht aktivierungspflichtige (dh sofort absetzbare) Erhaltungsaufwand. Erhaltungsaufwand bilden die Aufwendungen für die Instandhaltung und für die Instandsetzung. Dazu gehört auch der Ersatz ein-

zelner unbrauchbar gewordener *Teile* eines Wirtschaftsgutes, und zwar auch dann, wenn besseres und längerlebiges Material eingesetzt wird (VwGH 13.12.2007, 2002/14/0149).

Herstellungsaufwand liegt dagegen vor, wenn ein Wirtschaftsgut erstmals geschaffen wird; weiters, wenn durch Maßnahmen, die auf die Werterhöhung eines bestehenden Wirtschaftsgutes gerichtet sind, die Wesensart dieses Wirtschaftsguts geändert wird, was insbesondere dann gegeben ist, wenn Maßnahmen zur Erweiterung eines Wirtschaftsguts (zB Aufstockung des Gebäudes) oder zur – über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden – wesentlichen Verbesserung des Wirtschaftsgutes führen. Aus § 4 Abs. 7 sowie § 28 Abs. 2 EStG 1988 hat der VwGH geschlossen, dass im Geltungsbereich des EStG 1988 Aufwendungen auf ein Wirtschaftsgut (unter Beibehaltung der Wesensart) nicht schon deshalb zu den Herstellungskosten zählen, weil sie den Nutzungswert des Wirtschaftsgutes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern (VwGH 24.9.2007, 2006/15/0333; VwGH 13.12.2007, 2002/14/0149).

10.) Die Abgabenbehörde erster Instanz hat sich in ihrer Argumentation ausschließlich mit der *zweitgenannten* Konstellation des Vorliegens von Herstellungsaufwand beschäftigt, dabei aber außer acht gelassen, dass die Bw. schon mit ihrem Schreiben vom 10.8.2006 eingewendet hat, dass ein völlig neues Schwimmbecken errichtet worden ist. „An die Stelle des nicht mehr verwendungsfähigen Wirtschaftsgutes“ – so führte sie aus – sei „ein vollkommen neuer Gegenstand getreten“. Wenngleich erst mit Schreiben vom 20.1.2009 in dieser Deutlichkeit vorgetragen wurde, dass das alte Becken in *all* seinen Bestandteilen völlig abgetragen und entsorgt worden ist, hätte sich doch von allem Anfang an die Frage ergeben, ob die Ausführungen der Bw. – ungeachtet des in der Kostenaufstellung verwendeten Ausdrucks „Sanierung“ – nicht dahin zu prüfen sind, ob von der Beseitigung eines bestehenden, nicht mehr gebrauchsfähigen Wirtschaftsguts und der Anschaffung eines neuen Wirtschaftsgutes auszugehen ist.

Die Ausführungen der Abgabenbehörde erster Instanz zur Beibehaltung der Wesensart (eines bestehenden Wirtschaftsguts) führen an den Berufungseinwänden, die von der Herstellung eines neuen Wirtschaftsgutes ausgehen, vorbei. Bei einem Wirtschaftsgut, das nicht mehr besteht, erübrigt sich jede Auseinandersetzung mit der Frage einer Änderung seiner Wesensart. Argumente, die gegen die Herstellung eines neuen Wirtschaftsgutes sprechen, wurden aber nicht vorgetragen. Es wurde weder behauptet, dass das betreffende Freischwimmbecken nicht als eigenständiges Wirtschaftsgut anzusehen wäre (vom Vorliegen eines solchen ist die Außenprüfung ohnedies implizit ausgegangen), noch wurde vorgetragen, aus welchen Gründen das alte Wirtschaftsgut nicht zur Gänze untergegangen wäre. § 108e EStG kennt keine Einschränkung des Inhalts, dass an die Stelle eines nicht mehr verwendbaren Wirtschaftsguts nicht ein (ggf. völlig gleichartiges) neues Wirtschaftsgut treten könnte. Es erübrigt sich daher

auch ein Eingehen auf das Argument einer fast nicht veränderten Beckentiefe, Wasserfläche und dergleichen.

11.) Der angefochtene Bescheid war daher (neuerlich) aufzuheben. Sohin war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 12. März 2009