

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung Bf, vertreten durch Geser & Partner WTH und SteuerberatungsGmbH & Co KEG, 6866 Andelsbuch, Hof 320/9, vom 29. Jänner 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 30. Dezember 2003 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

In den Investitionen der Berufungsführerin im Jahr 2002 sind die Kosten für den Anschluss der Schihütte an das Stromnetz, an eine private Wasserversorgung sowie die Kanalanschlusskosten im Gesamtbetrag vom 80.201,78 € enthalten. Der Kanalanschluss wurde behördlich vorgeschrieben. Es waren umfangreiche Grabarbeiten bis ins Tal (3,2 Kilometer) erforderlich. Weiters mussten die gesamten Leitungsrohre von der Berufungsführerin bezahlt werden. Die Anschlussgebühren der Gemeinde in Höhe von 1.231,07 € sind im obigen Betrag nicht enthalten.

Für diese Investitionen machte die Berufungsführerin eine Investitionszuwachsprämie gemäß § 108 e EStG geltend.

Das Finanzamt Bregenz hat mit Bescheid vom 30. Dezember 2003 die Investitionszuwachsprämie im Hinblick auf obige Anschlusskosten nicht gewährt, da es sich bei Aufwendungen für den nachträglichen Anschluss an Versorgungsnetze um Investitionen im Zusammenhang mit einem bestehenden Gebäude gehandelt habe.

In der Berufung vom 29. Jänner 2004 brachte die Berufungsführerin im Wesentlichen vor, dass nach der Rechtsprechung Anschlusskosten für Kanal, Wasser und Strom dem Gebäude

zuzurechnen seien und somit kein prämienbegünstigtes Wirtschaftsgut vorliege. Damit könnten jedoch nur Anschlusskosten im normalen Umfang an ein bestehendes öffentliches Versorgungsnetz gemeint sein. Im gegenständlichen Fall sei es jedoch auf Grund behördlicher Vorgaben erforderlich gewesen, eine Schihütte an das öffentliche Abwassersystem anzuschließen. Dazu hätten mehrere Kilometer lange Leitungen ins Tal verlegt werden müssen. Sowohl die Kosten für die Grabarbeiten als auch für die Leitungsrohre hätten von der Berufungsführerin getragen werden müssen. Diese Kosten könnten keinesfalls zur Gänze dem Gebäude zugerechnet werden. Vielmehr handle es sich um Erschließungskosten von unbebauten Grundstücken und stellen diese somit ein eigenständiges Wirtschaftsgut dar, für das die Prämienbegünstigung gemäß § 108e EStG 1988 zustehe. Für diesen Umstand spreche auch das Erkenntnis des VwGH vom 23. April 1985, 84/14/0188, welches jederzeit verlegbare Elektrokabel als eigenständiges Wirtschaftsgut sehe und somit auch für Rohrleitungen anwendbar sei.

Die Berufung wurde vom Finanzamt Bregenz mittels Berufungsvorentscheidung vom 4. Februar 2004 als unbegründet abgewiesen. In der Berufungsvorentscheidung brachte das Finanzamt im Wesentlichen vor, dass für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern gemäß § 108e EStG 1988 eine Investitionszuwachsprämie in Höhe von 10% der Bemessungsgrundlage geltend gemacht werden könne. Voraussetzung sei, dass die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung prämienbegünstigter Wirtschaftgüter im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8 EStG 1988) abzusetzen seien. Mit der Absetzung für Abnutzung müsse noch nicht im Jahr der Geltendmachung der Prämie begonnen werden. Maßgebend seien die steuerlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 6 Z 10, § 12 Abs. 5 EStG 1988). Eingelegte Wirtschaftsgüter seien nicht prämienbegünstigt. Prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter seien ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter, die dem abnutzbaren Anlagevermögen zuzurechnen seien. Nicht zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern zählten auch Gebäude. Strittig sei im vorliegenden Fall, ob die getätigten Aufwendungen betreffend Anschlusskosten für Kanal, Wasser und Strom der Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 zugänglich seien. Im Anlageverzeichnis seien diese Anschlusskosten auf dem Konto 212 "Gebäude" aktiviert worden. Nach Doralt (EStG-Kommentar, Rz 84 und 114 zu § 6) gehörten Erschließungskosten zum Grund und Boden oder zum Gebäude. Der Verweis der Berufungsführerin auf das VwGH-Judikat VwGH 25.11.1999, 99/15/0169 gehe ins Leere, da das zu erschließende Grundstück ja bereits bebaut gewesen sei. Auch nach Hofstätter/Reichel (EStG-Kommentar, Rz 5 zu § 7) seien Anschlusskosten an die öffentlichen Versorgungsbetriebe und an die Straßenkanalisation, die Elektroinstallationen und Wasserleitungsanlagen keine selbstständig bewertbaren Wirtschaftsgüter (VwGH 18. 9. 1964, 1226/63, VwGH 12.2.1965, 1279/64, und VwGH 14. 5. 1965, 2338/64). Im Rahmen der Berufungserledigung müsse somit seitens des Finanzamtes festgehalten werden, dass die vorliegenden Anschlusskosten bereits seitens des

Steuerpflichtigen auf Gebäude aktiviert worden seien. Die og Kommentierungen, denen sich das Finanzamt im Rahmen dieser Erledigung anschließe, sähen in den Erschließungs- bzw Anschlusskosten keine selbständig bewertbaren Wirtschaftsgüter. Diese gehörten entweder zum Gebäude oder zum Grund und Boden. Gesamthaft stellten diese Aufwendungen somit keine prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter im Sinne des § 108e EStG 1988 dar.

Im Vorlageantrag vom 18. Februar 2004 brachte die Berufungsführerin im Wesentlichen vor, dass es für die Beurteilung, ob für ein Wirtschaftsgut die Investitionszuwachsprämie zustehe, nicht relevant sei, ob dieses auf Gebäude aktiviert wurde oder nicht. Weiters sei zu beachten, dass durch die erstellten Rohrleitungen eine Vielzahl unbebauter Grundstücke erschlossen worden seien. Diese Kosten müssten, wie bereits in der Berufung erwähnt, durch die Berufungsführerin und nicht wie sonst üblich durch die Gemeinde getragen werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 108e EStG 1988 idF BGBl I 155/2002 lautet:

"(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.

(4) Der Steuererklärung ist ein Verzeichnis der Investitionszuwachsprämie des betreffenden Jahres anzuschließen (§§ 42, 43). Das Verzeichnis hat die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und die daraus ermittelte Investitionszuwachsprämie zu enthalten. Das Verzeichnis gilt als Abgabenerklärung.

(5) Die sich aus dem Verzeichnis ergebende Prämie ist auf dem Abgabenkonto gutzuschreiben, es sei denn, es ist ein Bescheid gemäß § 201 BAO zu erlassen. Die Gutschrift wirkt auf den Tag der Einreichung des Verzeichnisses zurück. Sowohl die Prämie als auch eine Prämien nachforderung bzw. Rückforderungsansprüche auf Grund einer geänderten Bemessungsgrundlage gemäß Abs. 3 gelten als Abgabe vom Einkommen im Sinne der Bundesabgabenordnung und des Abgabenverwaltungsorganisationsgesetzes. Auf die Gutschrift sind jene Bestimmungen der Bundesabgabenordnung anzuwenden, die für wiederkehrend zu erhebende, selbst zu berechnende Abgaben gelten.

Die Prämie ist zu Lasten des Aufkommens an veranlagter Einkommensteuer zu berücksichtigen."

Aus § 108e Absatz 2 EStG 1988 geht klar hervor, dass Gebäude nicht zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern gehören. Strittig ist somit, ob die Strom- Wasser und Abwasserleitungen der Schihütte ins Tal als selbständige abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens oder als Teil des Gebäudes anzusehen sind.

Für die Frage, ob im gegenständlichen Fall hinsichtlich der strittigen Wirtschaftsgüter überhaupt selbständige Bewertbarkeit gegeben ist, kommt es auf die herrschende Verkehrsauffassung an. Entscheidend ist hier eine gewisse, bei der Veräußerung besonders ins Gewicht fallende Selbständigkeit eines Wirtschaftsgutes, sodass dafür im Rahmen des Gesamtkaufpreises ein besonderes Entgelt angesetzt zu werden pflegt (VwGH 12.2.1965, 1279/64). Der Verwaltungsgerichtshof hat Gas- und Wasserzuleitungen als Teile des Gebäudes qualifiziert (vgl. das VwGH-Erkenntnis vom 1. März 1983, 82/14/0156). Zu den Herstellungskosten des Gebäudes zählen auch die Kosten des Anschlusses an die Kanalisation und an das Stromnetz (vgl. das VwGH-Erkenntnis vom 12. Februar 1965, 1279/64). Die gegenständlichen für Strom- Wasser- und Kanalanschluss getätigten Investitionen sind daher als Investitionen in das Gebäude anzusehen, für die keine Investitionszuwachsprämie zusteht.

Das Argument, dass durch die gegenständliche Erschließung der Schihütte eine Vielzahl unbebauter Grundstücke erschlossen worden seien und die Leitungen daher ein selbständig bewertbares Wirtschaftsgut darstellten, ist für den UFS nicht nachvollziehbar, da die gegenständlichen Investitionen nicht getätigt wurden, um andere unbebaute Grundstücke zu erschließen, sondern weil die Berufsführerin auf Grund behördlicher Auflagen die Schihütte erschlossen hat, um diese betreiben zu können. Aus dem Betriebsausgabenbegriff ergibt sich, dass es entscheidend auf den Veranlassungszusammenhang zwischen Aufwendungen oder Ausgaben mit entsprechenden Einkünften ankommt. Da im vorliegenden Fall unstrittig nur Einkünfte aus dem Betrieb der Schihütte, nicht aber Einkünfte aus der Verwertung unbebauter, nunmehr erschlossener Grundstücke vorliegen, liegt kein Veranlassungszusammenhang der Erschließungskosten mit unbauten Grundstücken vor. Selbst wenn ein Zusammenhang mit unbauten Grundstücken bestehen würde, bestände

dafür keine Investitionszuwachsprämie, da diese nur für Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens gewährt wird.

Zudem hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 25.11.1999, 99/15/0169, zu Recht erkannt, dass Aufwendungen für den Anschluss an das Trinkwasser- und Abwasserkanalnetz nur dann als eigenständiges Wirtschaftsgut anzusehen sind, wenn sie nicht in Zusammenhang mit einem Gebäude gebracht werden können.

Im von der Berufungsführerin zitierten Erkenntnis des VwGH vom 23. April 1985, 84/14/0188, ist es um ein in auf Holzbalken geschraubte Wannen verlegtes Elektrokabel gegangen.

Dieses Kabel war jederzeit ohne großen Aufwand gemeinsam mit den Maschinen, die es versorgt hat, verlegbar. Im gegenständlichen Fall kann von einer ohne großen Aufwand jederzeitigen Verlegbarkeit der Strom-, Trinkwasser- und Abwasserkanalleitungen wohl keine Rede sein, zumal diese auf einer Länge von 3,2 Kilometern unterirdisch verlegt sind.

Auch ist im gegenständlichen Fall nicht erkennbar, dass die Strom-, Wasser – und Trinkwasserleitungen vom Betrieb der Schihütte losgelöst als eigenständiges Wirtschaftsgut genutzt werden.

Da somit kein Veranlassungszusammenhang zwischen diesen strittigen Investitionen und Einkünften, die nicht aus dem Betrieb der Schihütte resultieren, erkennbar ist, sind diese Investitionen dem Gebäude "Schihütte" zuzurechnen. Im Übrigen wird auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung verwiesen. Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 24. August 2005