



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der MG., vertreten durch Mag. Norbert Doppelbauer Wirtschaftstreuhänder-Steuerberater GmbH, 4730 Waizenkirchen, Fadingerstraße 15, vom 1. September 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 25. Juli 2006 betreffend Festsetzung der Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 in Verbindung mit § 201 BAO für das Jahr 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.), eine Marktgemeinde führt ein Schwimmbad als einen Betrieb gewerblicher Art.

Das Formular E 108e zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2004 wurde am 28. April 2006 eingereicht. Die Prämie in Höhe von 60.559,41 € wurde mit Buchung vom 12. Mai 2006 antragsgemäß gutgeschrieben.

Anlässlich einer im Juli 2006 abgeschlossenen und die Jahre 2003 – 2005 umfassenden Außenprüfung stellte der Prüfer unter anderem fest:

Von der Marktgemeinde O. wurde für die Sanierung des Freibades eine Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG in Höhe von 60.559,41 € geltend gemacht.

Von den gesamten Investitionskosten (ohne Planungskosten) in Höhe von 1.215.528,00 € excl. USt (Stand 31. Dezember 2005) wurden bisher 274.977,00 € auf das Konto Gebäude gebucht, ein Betrag von 934.654,00 € wurde auf Betriebs- und Geschäftsausstattung gebucht.

Bisher wurde die Investitionszuwachsprämie wie folgt berechnet:

Anlagenzugänge 2000-2003	208.218,25 €
Anlagenzugänge 2004	829.348,00 €
<i>abzüglich Subventionen</i>	<i>-362.687,80 €</i>
Zwischensumme	674.878,45 €
<i>abz. durchschnittliche Investitionen 2001-2003</i>	<i>-69.284,33 €</i>
BASIS IZP	605.594,12 €
davon IZP	60.560,00 €

a) Zulässigkeit der Investitionszuwachsprämie dem Grunde nach:

§ 108e Abs. 1 – 3 EStG lautet (auszugsweise):

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.

Prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter sind ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens. Nicht zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern zählen – Gebäude (...).

Der Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern ist 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:

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.

Nach § 2 Abs. 1 KStG versteht man unter einem Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts jede Einrichtung, die wirtschaftlich selbstständig ist und ausschließlich oder überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht und zur Erzielung von Einnahmen oder im Falle des Fehlens der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr von anderen wirtschaftlichen Vorteilen und nicht der Land- und Forstwirtschaft dient. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich. Die Tätigkeit der Einrichtung gilt stets als Gewerbebetrieb.

Bei dem Betrieb eines Freibades handelt es sich demnach um einen Betrieb gewerblicher Art, da jedenfalls Einnahmen von wirtschaftlichem Gewicht (bspw. 2004 in Höhe von 19.550,09 €) erzielt wurden. Da somit grundsätzlich betriebliche Einkünfte vorliegen, wäre eine Investitionszuwachsprämie dem Grunde nach zulässig.

Fraglich ist, ob die Errichtung eines Freibades unter den Gebäudebegriff des § 108e EStG zu subsumieren ist, da jedenfalls ein Hallenbad eines Hotels vom Unabhängigen Finanzsenat als Gebäudebestandteil qualifiziert wurde.

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist ein Gebäude ein Bauwerk, das durch räumliche Umfriedung Menschen und Sachen Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt, den Eintritt von Menschen gestattet, mit dem Boden fest verbunden und von einiger Beständigkeit ist.

Da ein Freibad nicht zu dem Zweck errichtet wird, Schutz gegen äußere Einflüsse zu gewähren, ist nach Ansicht des Prüfers der Gebäudebegriff iSd. § 108e EStG nicht anwendbar, weshalb es sich bei der Errichtung eines Freibades um ein prämienbegünstigtes Wirtschaftsgut des abnutzbaren Anlagevermögen handelt.

Der Gewährung der Prämie gemäß § 108e EStG könnte jedoch entgegenstehen, dass bereits ein Freibad bestanden hat und dieses lediglich saniert wurde. Nach Auskunft der Gemeindebediensteten wurde jedoch das alte Freibad beinahe zur Gänze abgetragen. Nach den EStR sind hergestellte Wirtschaftsgüter dann ungebraucht, wenn dafür weitaus überwiegend (mindestens 75% des Wertes des Wirtschaftsgutes) un behandelte Teile verwendet werden. Es ist daher davon auszugehen, dass ein ungebrauchtes Wirtschaftsgut hergestellt wurde. Die Investitionszuwachsprämie steht daher dem Grunde nach zu.

b) Zulässigkeit der Investitionszuwachsprämie der Höhe nach

1) erhaltene Subventionen (Bedarfszuweisungen) durch das Land:

Von der Einkommensteuer sind gemäß § 3 Abs. 1 Z 6 EStG befreit: Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln (einschließlich Zinsenzuschüsse) zur Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder zu ihrer Instandsetzung (§ 4 Abs. 7), wenn sie auf Grund gesetzlicher Ermächtigung oder eines Beschlusses eines Organs einer Körperschaft des öffentlichen Rechts gewährt werden.

§ 6 Abs. 1 lit. 10 EStG lautet: Bei Wirtschaftsgütern, die unter Verwendung von entsprechend gewidmeten steuerfreien Subventionen aus öffentlichen Mitteln (§ 3 Abs. 1 Z 3, § 3 Abs. 1 Z 5 lit. d und e, § 3 Abs. 1 Z 6) oder Zuwendungen iSd. § 3 Abs. 1 Z 16 angeschafft oder hergestellt wurden, gelten als Anschaffungs- oder Herstellungskosten nur die vom Empfänger der Zuwendungen aus anderen Mitteln geleisteten Aufwendungen.

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind daher zwingend um öffentliche Zuwendungen zu kürzen (= Nettomethode). Es kann nicht auf die Steuerfreiheit der Zuschüsse verzichtet werden, um so eine Kürzung zu vermeiden. Diese gekürzten Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind Berechnungsbasis für die Inanspruchnahme von Investitionsbegünstigungen (Investitionszuwachsprämie).

Vom Land Oberösterreich wurde die Sanierung des Freibades mit insgesamt 882.000,00 € subventioniert. Dieser Betrag kürzt daher nach § 6 Abs. 1 lit.10 EStG zwingend die Herstellungskosten.

## 2) Umschichtung Betriebsanlage auf Gebäude:

Nach Ansicht der Betriebsprüfung handelt es sich bei den beiden Positionen Sanitärinstallationen (22.276,70 €) sowie Tischlerarbeiten (Türen, etc. 49.416,00 €) um Investitionen, die zum Gebäude gehörig sind.

Die Investitionszuwachsprämie errechnet sich daher wie folgt:

Berechnung Investitionszuwachsprämie (€)	2003	2004	Gesamt
Gebäude	184.815,00	109.500,00	294.315,00
Betriebs- und Geschäftsausstattung	204.121,00	829.348,00	1.033.469,00
Summe	388.936,00	938.848,00	1.327.784,00
	Gebäude	Betr. u. GA	Gesamt
bisher	294.315,00	1.033.469,00	1.327.784,00
Umschichtung Sanitärinstallation, Türen ua.	71.693,00	-71.693,00	
Herstellungskosten lt. Betriebsprüfung	366.008,00	961.776,00	1.327.784,00
in %	27,57%	72,43%	100,00%
Umschichtung Subvention	243.126,18	638.873,82	882.000,00
aktivierungspflichtige Herstellungskosten		322.902,18	
abzüglich durchschnittliche Investitionen Vorjahre		69.284,33	
Bemessungsgrundlage		253.617,85	
davon IZP		25.361,79	
bisher		60.559,41	
Differenz		35.197,62	

Das Finanzamt setzte – entsprechend der Feststellung des Prüfers – die Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2004 gemäß § 201 BAO mit Bescheid vom 25. Juli 2006 mit 25.361,79 € fest.

Gegen diesen Festsetzungsbeschied wurde mit Schreiben vom 1. September 2006 fristgerecht Berufung erhoben und ausgeführt, dass eine nicht anerkannte Investitionszuwachsprämie in Höhe von 28.028,32 € angefochten werde. Diese nicht anerkannte Investitionszuwachsprämie resultiere daraus, dass Bedarfzuweisungsmittel von der Betriebsprüfung als steuerfreie öffentliche Zuweisungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 6 EStG eingestuft worden seien. Das Land OÖ habe das Freibad durch Landeszuschüsse aus Sport und Gewerbe in Höhe von 441.000,00 € für das Gesamtprojekt inkl. Gebäude subventioniert. Diese Subventionen seien gemäß § 3 Abs. 1 Z 6 EStG von der Bemessungsgrundlage abgezogen worden. Die restlichen Beträge (Bedarfzuweisungen) zahle zwar das Land OÖ aus, diese würden jedoch aber aus dem

Ertragsanteilen-Topf entnommen.

Bedarfsszuweisungsmittel seien keine Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln (Subventionen) gemäß § 3 Abs. 1 Z 6 EStG, da die Gemeinde Zuweisungen erhalte, die für die Gemeinden als Ertragsanteile bestimmt seien. Daher handle es sich dabei um Eigenmittel der Gemeinden.

Der Grund liege wohl am Charakter der Bedarfsszuweisungen, die als Mittel im Rahmen des Finanzausgleichs schon als Eigenmittel der Gemeinde anzusehen seien. Die Ausbezahlung erfolge erst im Rahmen eines bestimmten Projektes.

Die Berufung abschließend verwies der steuerliche Vertreter auf § 11 Abs. 1 Finanzausgleichsgesetz 2001 (FAG 2001), BGB. I Nr. 3/2001, (*gemeint wohl: § 12 Abs. 1 FAG*), wonach ein Anteil von 12,7% der Gemeindeertragsanteile für die Gewährung von Gemeinde-Bedarfszuweisungen bestimmt sei.

Mit ergänzendem Schreiben vom 6. September 2006 wurde eine mündliche Verhandlung vor dem Unabhängigen Finanzsenat beantragt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### A) Antrag auf mündliche Verhandlung

Gemäß § 284 Abs. 1 BAO besteht ein Anspruch auf mündliche Verhandlung nur, wenn ein entsprechender Antrag in der Berufung (§ 250 BAO), in der Beitrittserklärung (§ 258 BAO) oder im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (§ 276 Abs. 1 BAO) gestellt wird (vgl. Ritz, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, § 284, Tz 1 - 3 mwN). Kein Anspruch besteht, wenn der Antrag erst in einem die Berufung ergänzenden Schreiben gestellt wird (vgl. VwGH 11.5.2005, 2001/13/0039).

Die Berufung wurde am 4. September 2006 eingebracht. Spätestens zu diesem Zeitpunkt hätte daher im gegenständlichen Verfahren der Antrag gemäß § 284 Abs. 1 BAO gestellt werden müssen. Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde aber erst am 12. September 2006 der Post übergeben und war daher verspätet.

#### B) Investitionszuwachsprämie

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die Bedarfsszuweisungen in Höhe von 441.000,00 € als Subventionen der öffentlichen Hand anzusehen sind. Unstrittig ist, dass es sich beim Freibad um ein prämiengünstigtes Wirtschaftsgut handelt.

Für den Investitionszuwachs bei prämiengünstigten Wirtschaftsgütern kann gemäß § 108e Abs. 1 EStG 1988 - der gemäß § 24 Abs. 6 KStG 1988 sinngemäß auch für Körperschaften gilt, soweit nicht von der KöSt befreit - 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 ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens. Nicht zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern zählen ua. Gebäude.

Der Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern ist gemäß § 108e Abs. 3 EStG 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.

Von der Einkommensteuer sind gemäß § 3 Abs. 1 Z 6 EStG Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln (einschließlich Zinsenzuschüsse) zur Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder zu ihrer Instandsetzung (§ 4 Abs. 7), wenn sie auf Grund gesetzlicher Ermächtigung oder eines Beschlusses eines Organs einer Körperschaft des öffentlichen Rechts gewährt werden, befreit. Dies gilt auch für entsprechende Zuwendungen der im § 4 Abs. 4 Z 5 genannten Institutionen.

Bei Wirtschaftsgütern, die unter Verwendung von entsprechend gewidmeten steuerfreien Subventionen aus öffentlichen Mitteln (§ 3 Abs. 1 Z 3, § 3 Abs. 1 Z 5 lit. d und e, § 3 Abs. 1 Z 6) oder Zuwendungen iSd. § 3 Abs. 1 Z 16 angeschafft oder hergestellt wurden, gelten gemäß § 6 Z 10 EStG als Anschaffungs- oder Herstellungskosten nur die vom Empfänger der Zuwendungen aus anderen Mitteln geleisteten Aufwendungen.

Die Bw. meint, dass die Bedarfszuweisungen keine öffentlichen Zuschüsse iSd. § 3 Abs. 1 Z 6 EStG , sondern frei verfügbare "Eigenmittel" der Gemeinde seien, weil sie an den Betrieb gewerblicher Art "weitergegeben" worden seien; sie würden daher nicht die für die Investitionszuwachsprämie 2004 maßgeblichen Anschaffungs- und Herstellungskosten kürzen.

Für die Bedarfszuweisungen sind folgende gesetzliche Bestimmungen von Bedeutung:

Zur Ermittlung der Ertragsanteile der Gemeinden an den gemeinschaftlichen Bundesabgaben mit Ausnahme der Spielbankabgabe werden zunächst gemäß § 12 Abs. 1 Finanzausgleichsgesetz 2001 (FAG 2001), BGB. I Nr. 3/2001, die Ertragsanteile auf die Gemeinden länderweise unter Beachtung der im § 10 Abs. 7 angeführten Schlüssel rechnungsmäßig aufgeteilt (ungekürzte Ertragsanteile).

Von den so länderweise errechneten Beträgen mit Ausnahme der Anteile an der Werbeabgabe sind 12,7 vH auszuscheiden und den Ländern (Wien als Land) zu überweisen; sie sind - außer

---

in Wien - für die Gewährung von Bedarfsszuweisungen an Gemeinden und Gemeindeverbände bestimmt (zweckgebundene Landesmittel).

Bedarfsszuweisungen iSd. § 1 Bedarfsszuweisungsgesetz, BGBl. 346/1982, in der für das Jahr 2004 geltenden Fassung, sind Mittel des Bundes für Annuitäten-, Zinsen- und Kreditkostenzuschüsse sowie sonstige Geldzuwendungen, die den Gemeinden zur Verfügung gestellt werden. Sie dienen der Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung des Gleichgewichts im Haushalt sowie der Deckung außergewöhnlicher Erfordernisse.

Der Bundesminister für Finanzen kann gemäß § 2 Bedarfsszuweisungsgesetz nach Maßgabe der Bestimmungen dieses Bundesgesetzes über Antrag der Gemeinden Bedarfsszuweisungen bis zu der im jeweiligen Bundesfinanzgesetz festgesetzten Höhe gewähren.

Die Gemeinden haben gemäß § 3 Bedarfsszuweisungsgesetz in ihrem Antrag nachzuweisen, dass auf Grund der bisherigen Entwicklung die eigenen Einnahmen einschließlich der Ertragsanteile aus gemeinschaftlichen Bundesabgaben unter Berücksichtigung der vom Land gewährten Zuwendungen nicht mehr ausreichen, die von ihnen eingegangenen rechtsgültigen Verpflichtungen zu erfüllen.

Die Gemeinden haben einen mittelfristigen Finanzplan beizubringen und darzulegen, dass ihre finanzielle Situation überwiegend durch Umstände hervorgerufen wurde, die außerhalb der Kompetenzen ihrer Organe gelegen und bei ordnungsgemäßer Führung des Haushaltes von diesen weder vorhersehbar noch beeinflussbar waren.

Anträge auf Gewährung von Bedarfsszuweisungen sind gemäß § 4 Abs. 1 Bedarfsszuweisungsgesetz beim zuständigen Land mit allen für die Beurteilung des Antrages erforderlichen Unterlagen einzubringen.

Der Landeshauptmann hat gemäß § 4 Abs. 2 Bedarfsszuweisungsgesetz die Anträge zu prüfen und bei der Beurteilung auch die finanzielle Situation anderer Gemeinden des Landes in ähnlicher Lage, Größe und wirtschaftlicher Struktur als Vergleich heranzuziehen. Weiters ist festzustellen, welche Maßnahmen von Seiten des Landes zur Verbesserung der finanziellen Situation der Gemeinden in Aussicht genommen sind. Soweit Bedarfsszuweisungen des Bundes für unerlässlich gehalten werden, sind entsprechende Vorschläge zu unterbreiten. Die geprüften Anträge sind an das Bundesministerium für Finanzen weiterzuleiten. Kann diesen Vorschlägen vom Bundesministerium für Finanzen nicht Rechnung getragen werden, ist zur Sicherstellung einer koordinierten Vorgangsweise bei der Behandlung der Anträge mit dem Land das vorherige Einvernehmen herzustellen.

Es liegt im Wesen eines Betriebes gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts iSd. § 2 KStG, dass es sich bei diesem zwar um ein eigenes Steuersubjekt handelt, das von der Person des Rechtsträgers verschieden ist, zivilrechtlich aber nur eine juristische Person existiert, nämlich die Körperschaft öffentlichen Rechts. Daher konnte nur die Marktgemeinde

---

O. als zivilrechtliche Eigentümerin des Schwimmbades die Fördermittel beantragen, auch wenn sie dann dem Betrieb gewerblicher Art zugekommen sind. Ebenso hatte sie die Anschaffungs-/Herstellungskosten des Vorhabens auszufinanzieren und hat um die aufsichtsbehördliche Genehmigung des Projekts angesucht, die ihr sodann erteilt wurde.

Schon dem Wortlaut des § 1 Bedarfszuweisungsgesetz nach sind Bedarfszuweisungen unzweifelhaft "Mittel des Bundes", die nur über einen entsprechenden Antrag gewährt werden können. § 12 Abs. 1 FAG 2001 spricht von den Bedarfszuweisungen als "zweckgebunden Landesmitteln", die eben nur für ein bestimmtes Projekt - also "anlass- und zweckbezogen" - zustehen können. Von "ungebundenen, zweckfreien" "Eigenmitteln", die der Bw. jedenfalls zustehen würden, kann hier nicht mehr die Rede sein.

Wie bereits ausgeführt, konnte der Betrieb gewerblicher Art nur durch die Antragstellung der Bw. zu den Bedarfszuweisungen kommen. Die Marktgemeinde wollte die Bedarfszuweisungen für das Schwimmbad haben und verwendete diese auch widmungsgemäß. Warum hiervon der Charakter einer "Zuwendung aus öffentlichen Mitteln" verloren gehen und das Geld sozusagen zu Eigenmitteln "werden" sollte, ist für den Unabhängigen Finanzsenat nicht nachvollziehbar und auch nicht einsichtig, zumal der Wortlaut des § 3 Abs. 1 Z 6 EStG die Steuerfreiheit für die hier vorliegende Konstellation nicht ausschließt. Die Bw. soll unzweifelhaft keinen Nachteil erleiden, aber es soll der öffentlichen Hand, wenn sie sich am allgemeinen Wirtschaftsleben beteiligt, keine Sonderstellung zukommen (vgl. VfGH vom 14. 10. 1983, B 223/78).

Obigen Ausführungen folgend steht daher der Qualifikation der Bedarfszuweisungen als Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln iSd. § 3 Abs. 1 Z 6 EStG nichts im Wege. Dem Begehr der Bw. konnte somit kein Erfolg beschieden sein, weshalb die Berufung als unbegründet abzuweisen war.

Linz, am 13. November 2007