



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adr., vertreten durch Füsseis Karl, Wirtschaftstreuhänder, 4910 Ried im Innkreis, Bahnhofstraße 63, vom 17. November 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes ABC vom 12. November 2004 (hinsichtlich eines Schreibfehlers berichtigt gem. § 293 BAO mit Bescheid vom 29. November 2004) betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 2003 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Investitionszuwachsprämie 2003 wird mit 49.688,78 € festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin wurde am 19. Oktober 2004 eine Nachschau gemäß § 144 BAO durchgeführt. Es wurde seitens der Betriebsprüfung (neben anderen, nicht streitgegenständlichen Punkten) festgestellt, dass am Konto 710 unkörperliche Wirtschaftsgüter, wie Rechte, Nutzungsentgelte in Höhe von € 9.342,12 enthalten seien, welche als unkörperliche Wirtschaftsgüter nicht prämienbegünstigt seien und am Konto 260 (Datenleitungen auf fremden Grund) Ausgaben für Servitutsrechte (Grabungsrechte) in Höhe von € 53.696,38 enthalten seien, welche ebenfalls als unkörperliche Wirtschaftsgüter nicht prämienbegünstigt seien.

Die Änderungen zu der bisher im Jahr 2003 geltend gemachten Investitionszuwachsprämie wurden wie folgt dargestellt (TZ 3 des Berichtes über die Nachschau vom 19.10.2004):

Änderungen zu 2003			
10.6.2003	Stadtgem. A	Nutzungsentgelt	1.500,--
8.10.2003	Energie A	Netzbereitstellungsentgelt	416,--
9.10.2003	Dr. S	Servitutsverträge	3500,--
9.10.2003	Dr. S	Servitutsverträge	334,12
28.10.2003	ÖBB	Evidenthaltung und lfd. Kontrolle	3592,--
31.12.2003	Grabungsrechte B.		53.696,38

In der Folge wurde mit Bescheid vom 12. November 2004 die Investitionszuwachsprämie 2003 mit € 43.384,93 festgesetzt, was zu einer Nachzahlung von € 10.888,07 führte. Mit Bescheid vom 29. November 2004 wurde der Bescheid hinsichtlich eines Ausfertigungsfehlers gemäß § 293 BAO berichtigt.

Mit Schreiben vom 17. November 2004 wurde gegen diesen Bescheid fristgerecht Berufung erhoben und (nach Hinweis oben den oben erwähnten Ausfertigungsfehler, der bereits berichtigt wurde) ausgeführt: Die Berufungswerberin habe in den Jahren 2002 und 2003 eine Glasfaserdatenleitung im Stadtgebiet A. und darüber hinausgehend bis zum Gemeindegebiet D. errichtet. Soweit möglich, sei die Bauführung für die erforderlichen Leerverrohrungen auf öffentlichen, teilweise aber auch auf privaten Grundstücken erfolgt. Zur rechtlichen Absicherung seien von den Grundeigentümern Grabungsrechte erworben worden, die Gesamtausgaben hätten dafür im Jahr 2003 € 53.696,38 betragen. Für Servitutsverträge und andere Dienstleistungen seien im Rahmen dieses Leitungsprojektes im Jahr 2003 noch € 9.342,12 angefallen. Laut Teilziffer 2 der Niederschrift vom 19.10.2004 begründe die Abgabenbehörde erster Instanz Nichtberücksichtigung dieser Investitionsausgaben für das Wirtschaftsgut "Datenleitung aus fremden Grund" damit, dass gegenständliche Ausgaben selbständig bewertbare, unkörperliche Wirtschaftsgüter betreffen würden und damit nicht prämienbegünstigt seien. Gegen diese Rechtsansicht richte sich gegenständliche Berufung mit folgender Begründung: § 108 e EStG 1988 stelle eine Investitionsbegünstigung im Rahmen des Ertragsteuerrechts dar. Hinsichtlich der Qualifizierung von prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern seien die allgemeinen Bestimmungen des Ertragsteuerrechts anzuwenden. Im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 5 EStG sei grundsätzlich der handelsrechtliche Begriff der Herstellungskosten maßgeblich (§ 203 HGB). Herstellungskosten seien jene

Aufwendungen, die für die Herstellung eines Wirtschaftsgutes entstehen würden. Zur Herstellung gehöre auch die Fertigung von Anlagen, die im eigenen Unternehmen eingesetzt würden. Auch die Errichtung von Gegenständen, bei der die Leistung ausschließlich von anderen Unternehmen erbracht werde, werde zur Herstellung gerechnet, wenn der Hersteller (Bauherr) das wirtschaftliche Risiko während der Bauzeit trage. Jene Kosten, welche der Herstellung eines Wirtschaftsgutes dienen, würden zur Aktivierung im Rahmen der Herstellungskosten des betreffenden Wirtschaftsgutes in Frage kommen. Aus vorstehenden Rechtsgrundsätzen folge, dass die Errichtung des Glasfaserdatenleitungsnetzes als "Herstellung" zu beurteilen und folglich sämtliche mit diesem Projekt anfallenden Herstellungskosten dem einheitlichen Wirtschaftsgut "Datenleitung auf fremden Grund" zuzuordnen seien. Die berufungsgegenständlichen Investitionskosten für Grabungsrechte, Servitutsverträge bzw. Nutzungsentgelte würden unselbständige Bestandteile des Wirtschaftsgutes "Datenleitung auf fremden Grund" darstellen, da diese losgelöst von dem Wirtschaftsgut "Datenleitung auf fremden Grund" keiner gesonderten Bewertung zugänglich seien, zumal nach der allgemeinen Verkehrsauffassung bei der Veräußerung im Rahmen des Gesamtkaufpreises kein gesondertes Entgelt für diese Rechte angesetzt werden würde. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (12.2.1965, 1279/64) seien bei der Herstellung eines Wirtschaftsgutes (z.B. Gebäude) anfallende Aufwendungen für Rechtserwerbe nicht selbständig bewertbare Investitionen, sondern Teil der Gesamtherstellungskosten (des Gebäudes). Gegenständliche Rechtsprechung des Höchstgerichtes sei auch auf den berufungsgegenständlichen Sachverhalt anzuwenden. Mangels des Vorliegens von selbständig bewertbaren immateriellen Wirtschaftsgütern seien die berufungsgegenständlichen Investitionen iHv € 63.038,50 im Rahmen der Herstellungskosten "Datenleitung auf fremden Grund" in die Bemessungsgrundlage zur Berechnung der Investitionszuwachsprämie 2003 einzubeziehen.

Die Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat am 2. Dezember 2004 zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Schreiben vom 17. Oktober 2005 wurde seitens der Referentin dem Betriebsprüfer die Berufung mit der Bitte um Stellungnahme übermittelt und der Arbeitsbogen zur Einsicht angefordert. Am 25. Oktober 2005 langte eine Stellungnahme ein und wurde ausgeführt: Bei den Grabungsrechten (Servitutsrechten) handle es sich um dingliche Rechte (persönliche Dienstbarkeit), deren Wirkung nur mit der Verbücherung, Eintragung ins Grundbuch, entstehe. Bei einer persönlichen Dienstbarkeit handle es sich um ein Recht zur Grundstücksbenutzung durch eine bestimmte Person. Im Gegensatz zur Grunddienstbarkeit stelle sie einen getrennt aktivierungsfähigen(pflichtigen) Vermögensgegenstand dar, der beim Begünstigten bei entgeltlichem Erwerb als immaterielles Wirtschaftsgut zu aktivieren sei

(siehe SWK 17/1997 (W 65) – Der Ausweis von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten, Dkfm. Dr. Karl Barborka). Dem VwGH-Erkenntnis 1226/63 liege ein anderer Sachverhalt zugrunde als im gegenständlichen Fall, das VwGH-Erkenntnis 1279/64 könne nicht auf den berufsgegenständlichen Sachverhalt angewendet werden, da hier der Grundeigentümer nicht gleich Eigentümer der Datenleitungen sei und Servitutsrechte keine Anschlussgebühren sondern Dienstbarkeiten darstellen würden.

Mit Schreiben vom 14. November 2005 wurde diese Stellungnahme der Berufungswerberin zur Abgabe einer allfälligen Gegenäußerung übermittelt. Eine solche langte am 24. November 2005 ein und wurde ausgeführt:

Nach § 203 Abs. 3 HGB würden Herstellungskosten als jene Aufwendungen definiert, welche unter anderen für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes anfallen würden. Nach Kofler, RZ 25 ff zu § 203 Abs. 3 HGB in "Handbuch Bilanz und Abschlussprüfung", beginne Herstellung – ebenso wie die Anschaffung – mit der Absicht der Herstellung und mit den ersten die Verwirklichung der Absicht zum Gegenstand habenden Handlungen und ende, wenn der Gegenstand in den Zustand versetzt sei, der seine beabsichtigte bestimmungsgemäße Nutzung ermögliche. Herstellung sei somit etwas Finales, auf ein Ziel gerichtetes. Insofern sei entscheidend, ob der Aufwand für die Erreichung des Zieles zweckmäßig sei. Wenn ja, dann habe jeder diesbezügliche Aufwand Herstellungskostencharakter. Insofern seien auch Aufwendungen, die der körperlichen Herstellung eines Vermögensgegenstandes zwar vorausgehen würden, aber durch Maßnahmen veranlasst seien, welche die körperliche Herstellung ermöglichen oder erleichtern sollen Herstellungskosten und als solche zu aktivieren. Jeder Aufwand auf dem Wege zum Gegenstand gelte als Teil des Gegenstandes. Auch Hermann/Heuer/Raupach, Anm. 461 zu § 6, würden ausführen, dass zwangsläufige in unmittelbarem sachlichen Zusammenhang mit der Herstellung eines Wirtschaftsgutes anfallende Aufwendungen zu den Herstellungskosten dieses Wirtschaftsgutes zählen würden. Folglich beziehe auch Kofler, RZ 98 zu § 203 Abs. 3 HGB, in "Handbuch Bilanz und Abschlussprüfung" in die Pflichtbestandteile der Herstellungskosten Lizenzen als Sondereinzelkosten der Fertigung ein. Nur dann, wenn Lizenzrechte isoliert von Herstellungsvorgängen erworben würden, liege ein selbständig zu bewertendes immaterielles Wirtschaftsgut vor. Bei den berufsgegenständlichen Grabungsrechten/Dienstbarkeiten seien unzweifelhaft solche Sondereinzelkosten im Rahmen der Herstellung der Glasfaserdatenleitung gegeben, welche einer vom Herstellungsvorgang "Glasfaserdatenleitung" losgelösten Aktivierung als selbständiges immaterielles Wirtschaftsgut nicht zugänglich seien. Diese Beurteilung sei in analoger Anwendung der im vorangegangenen Absatz wiedergegebenen Literaturmeinung zu dem im Zuge eines Herstellungsvorganges erworbenen Lizenzrechte zu treffen. Auch der Autor des vom Betriebsprüfer angeführten

Artikels "Der Ausweis von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten" beurteile die Aktivierung von Dienstbarkeiten ausschließlich unter der Voraussetzung des Vorliegens eines selbständig zu aktivierenden Wirtschaftsgutes, womit dessen Ausführungen auf den berufsgegenständlichen Sachverhalt nicht anwendbar seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 108e Abs. 1 EStG 1988 kann für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern 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.

Gemäß § 108e Abs. 2 EStG 1988 sind prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens.

Strittig ist im gegenständlichen Berufungsfall ob die Aufwendungen für Grabungsrechte und die unter dem Konto 710 erfassten Aufwendungen Teil der Herstellungskosten des prämienbegünstigten Wirtschaftsgutes "Datenleitung auf fremden Grund" oder selbständig bewertbare immaterielle Wirtschaftsgüter und somit nicht prämienbegünstigt sind.

Grundsätzlich gilt das Prinzip der Einzelbewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter. Teile eines einheitlichen Wirtschaftsgutes sind nicht getrennt zu bewerten.

Der Begriff Wirtschaftsgut ist im EStG nicht definiert. Nach der Rechtsprechung sind Wirtschaftsgüter alle im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbaren Güter jeder Art (VwGH vom 12.1.1983, 82/13/0174). Selbständige Bewertungsfähigkeit ist dann anzunehmen, wenn dafür im Rahmen des Gesamtaufpreises des Unternehmens ein besonderes Entgelt angesetzt zu werden pflegt (VwGH 18.9.1964, Zl. 1226/63). Einzelveräußerbarkeit ist nicht erforderlich, die Übertragungsmöglichkeit zusammen mit dem Betrieb oder einem anderen Wirtschaftsgut (z.B. Grund und Boden) reicht aus (vgl. Doralt, Kommentar zum EStG, Band I, TZ 36 zu §4).

Wirtschaftsgüter können neben körperlichen (materiellen) Gütern auch immaterielle (unkörperliche) Güter sein. Dazu zählen nicht nur Rechte und rechtliche Umstände (Zustände), sondern auch tatsächliche Umstände (Zustände). Voraussetzung für die Wirtschaftsguteigenschaft ist allerdings auch bei immateriellen Gütern stets, dass sie in irgendeiner Form eigenständig in Erscheinung treten. Es muss sich um nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbare Güter handeln und nicht bloß um den Ausfluss eines ("anderen") Wirtschaftsgutes (Hinweis E 21.1.1986, 84/14/0129, VwSlg 6069 F/1986). (VwGH Erkenntnis vom 12.11.1996, 94/13/0179)

Zum früheren Investitionsprämiengesetz führt der VwGH aus, dass eine Druckrohrleitung für ein E-Werk ein einheitliches unbewegliches Wirtschaftsgut darstellt. Ein Erdkabel würde aber seine Identität behalten und daher ein selbständiges Wirtschaftsgut sein. (VwGH 19.3.1985, 84/14/0148)

Was Teil eines Wirtschaftsgutes oder eigenständiges Wirtschaftsgut ist, entscheiden sich nicht nach zivilrechtlichen, sondern nach wirtschaftlichen Kriterien bzw. nach der Verkehrsauffassung (VwGH 21.10.1960, 113/60)

Der Begriff der Herstellungskosten ist im Steuerrecht ebenfalls nicht definiert, jedoch in § 203 Abs. 3 HGB (seit 1.1.2007 gleichlautend im UGB, § 203 Abs. 3). Demnach sind Herstellungskosten Aufwendungen, die für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen.

Da die Berufungswerberin eine Kapitalgesellschaft ist, ermittelt sie ihren Gewinn nach § 5 EStG. Nach Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, RZ 110 zu § 6, stimmt der Begriff der Herstellungskosten im Steuerrecht mit dem im Handelsrecht überein.

Die Herstellung beginnt mit der Absicht der Herstellung und mit den ersten die Verwirklichung der Absicht zum Gegenstand habenden Handlungen

Die Herstellkosten umfassen als Pflichtbestandteile 1. Materialeinzelkosten, 2. Fertigungseinzelkosten, 3. Sondereinzelkosten der Fertigung, 4. Materialgemeinkosten (angemessene) und 5. Fertigungsgemeinkosten (angemessene). (Quelle: Kofler, Handbuch Bilanz und Abschlussprüfung)

Nach Ansicht der Referentin fallen die hier strittigen Aufwendungen unter Sondereinzelkosten der Fertigung und sind somit Pflichtbestandteile der Herstellungskosten des prämiengünstigen Wirtschaftsgutes Glasfaserdatenleitung. Dass darunter auch Grabungsrechte fallen können zeigt der Umstand, dass als Beispiel für Sondereinzelkosten der Fertigung in den Kommentaren stets auch Lizenzen genannt sind, welche ebenfalls als unkörperliche Wirtschaftsgüter ausgeschieden werden müssten, würde man der Ansicht der Betriebsprüfung folgen. (vgl. z.B. "Praxis der neuen Rechnungslegung", Univ.-Prof. Dr. Bertl, Univ.-Prof. Dr. Kofler, Univ.-Prof. Dr. Mandl, S 43)

Der VwGH hat in einem Erkenntnis vom 12.2.1965, Zl. 1279/64 ausgesprochen, dass Aufwendungen für den Anschluss an Einrichtungen der öffentlichen Versorgungsbetriebe zu den Herstellungskosten eines Neubaus gehören. Entgegen der Ansicht der Betriebsprüfung ist der Sachverhalt durchaus mit dem vorliegenden vergleichbar. Auch im vom VwGH entschiedenen Fall hätte der VwGH entscheiden können, dass die Aufwendungen für den

Anschluss eigenständig bewertbare Wirtschaftsgüter sind und nicht zu den Herstellungskosten zählen.

Die gegenständlichen Grabungsrechte und die auf Konto 710 erfassten Aufwendungen mögen demnach nach Ansicht der Referentin losgelöst von einem Herstellungsvorgang betrachtet als selbständige Wirtschaftsgüter zu beurteilen sein (ebenso wie z.B. ein Vorrat an Fertigungsmaterial), diese Wirtschaftsgüter fließen jedoch im Zuge des Herstellungsvorganges in die Herstellungskosten des Wirtschaftsgutes "Datenleitung auf fremden Grund" ein.

Wenn der Betriebsprüfer in seiner Stellungnahme zur Berufung anführt, im Artikel "Der Ausweis von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten" von Dkfm. Dr. Karl Barborka, SWK 17/1997 (W65) werde ausgeführt, persönliche Dienstbarkeiten würden einen getrennt aktivierungsfähigen Vermögensgegenstand darstellen, so übersieht er, dass dies zwar grundsätzlich zutreffend ist, jedoch eine andere Beurteilung geboten ist, wenn diesbezügliche Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Herstellungsvorgang anfallen (siehe oben).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 23. Jänner 2007

Für die Richtigkeit
der Ausfertigung: