



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A-GmbH, Transportunternehmen , x xx, xxx, vertreten durch die Firma Fusseis WIP und STB GesmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 4910 Ried, Bahnhofstrasse 63, vom 20. Mai 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 4. Mai 2005 betreffend die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie **2002** entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert, dass er nunmehr die Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2002 mit **9.184,96 €** festsetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als **Beilage 3** (Berechnung der Investitionszuwachsprämie 2002 laut UFS) angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) betreibt ein Transportunternehmen. In der Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 2002 **beantragte** die Bw eine Investitionszuwachsprämie (InvZPr) gemäß § 108e EStG 1988 in Höhe von 23.960,00 € (Bemessungsgrundlage 239.603,00 € mal 10% = gerundet 23.960,00 €).

Laut Antrag wurde der Investitionszuwachs vom Bw mit folgenden Beträgen ermittelt:
Beilage 1 – Berechnung InvZPr für 2002 laut Firma rückgerechnet

Anschaffungs- (Ako) bzw. Herstellungskosten (Hko) prämiens	823.317,00 €
--	--------------

begünstigter Wirtschaftsgüter des Jahres 2002	
Abzüglich des Durchschnittes an Ako / Hko	- 583.714,00 €
prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter der letzten drei Wirtschaftsjahre = Durchschnittswert der drei Vorjahre	
Daraus resultiere ein Zuwachs in Höhe von	239.603,00 €

Im **Zuge einer Nachschau gemäß § 144 BAO** wurde von der Betriebsprüfung (Bp) festgestellt, dass sich laut Bp ein **höherer Durchschnittswert** der drei Vorjahre ergäbe als laut Berechnung durch die Firma und zwar **766.644,16 €** - (Beilage 2 - Berechnung InvZPr für 2002 laut Bp).

Mit **Bescheid vom 04.05.2005** über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2002 wurde die Investitionszuwachsprämie 2002 nach Bp mit 5.667,28 € festgesetzt.

Begründend wurde ausgeführt: Laut Punkt 1 des Besprechungsprogramms bzw. der Niederschrift in Arbeitsbogen (AB) Nr. yyy vom **19.04.2005** ergebe sich die Differenz zwischen der Bp und der Firma daher, dass die Firma eine von ihr auf dem Betriebsgelände errichtete Tankstelle als **Gebäude** behandelt habe. Dadurch seien bei der Durchschnittsberechnung der drei Vergleichsjahre die prämienbegünstigten Investitionen **vermindert** worden, was zu einem höheren **Investitionszuwachs** im prämienbegünstigten Jahr 2002 geführt habe.

Mit Schreiben vom 20.05.2005 erhob die steuerliche Vertretung des Bw gegen den oa Bescheid Berufung. Begründend wird ausgeführt: Es werde der Berufungsantrag gestellt, die im Referenzzeitraum auf dem Betriebsgelände der Firma errichtete Tankstelle als **Gebäude** zu beurteilen. Es mögen die damit zusammenhängenden Herstellungskosten in Anbetracht des Vorliegens eines gemäß § 108e Abs. 2 EStG 1988 nicht begünstigten Wirtschaftsgutes in die Berechnung des Durchschnittes der begünstigten Anschaffungs- und Herstellungskosten der letzten drei Wirtschaftsjahre (konkret der Wirtschaftsjahr 1989/99 und Wirtschaftsjahr 1999/00) wegen folgender Begründung **nicht** einbezogen werden:

Die Bw habe in den Wirtschaftsjahren 1998/99 und 1999/00 auf dem Betriebsgelände in x xx, xxx, eine nur der Betankung des eigenen Fuhrparks gewidmete Tankstelle errichtet. Die konkrete Bauführung geschah durch unmittelbaren Anbau an das bereits bestehende Werkstattengebäude, wobei die neu errichteten Gebäudeteile baulich mit dem bestehenden Werkstattengebäude in einer Art verbunden worden seien, dass unter der Fiktion des Abbruches des vor der Errichtung des Tankstellenanbaues bereits errichteten Werkstättengebäudes der Tankstellenzubau nicht selbstständig weiter bestehen könnte. Letztgenannter stelle daher einen Teil des Werkstattengebäudes dar.

Immer dann, wenn ein Wirtschaftsgut mit einem Gebäude derart verbunden ist, dass es nicht ohne Verletzung seiner Substanz an einen anderen Ort versetzt werden kann, sei es als Teil des Gebäudes anzusehen, womit es steuerrechtlich das Schicksal der Gesamtanlage teile (VwGH 13.04.1962, 1693/60; VwGH 11.06.1965, 316/65).

Selbst dann, wenn man den konstruktionsbedingten Zusammenhang der baulichen Elemente der Tankstelle mit dem bereits bestehenden Werkstattengebäude nicht erkenne und folglich die Tankstelle als eigenständiges Bauwerk betrachte, sei dieses nach den Maßstäben der Verkehrsanschauung (mangels eines im Einkommensteuerrecht enthaltenen eigenständigen Gebäudebegriffes seien diese allgemeinen Maßstäbe der Verkehrsanschauung für die Qualifizierung heranzuziehen) als Gebäude zu beurteilen. So definiere das O.ö. Bautechnikgesetz unter § 2 Ziffer 20 den Gebäudebegriff wie folgt: „*ein begehbarer überdachter Bau mit einer lichten Raumhöhe von mindestens eineinhalb Meter*“. Somit erfülle die gegenständliche Tankstelle nach den landesgesetzlichen Bauvorschriften (damit nach der Verkehrsanschauung) den Gebäudebegriff.

Im Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuch werde der Gebäudebegriff wie folgt abgegrenzt:

„*Gebäude ist jedes grundfeste, für die Dauer bestimmte Bauwerk, wie Haus, Kapelle, Schuppen und Keller, auch eine gemauerte Düngerstätte, ein Kalkofen oder eine Brücke (EvBl 1969/117)*. Die gegenständliche Tankstelle stelle auch nach der aus dem Zivilrecht abgeleiteten Verkehrsanschauung ein Gebäude dar.

Die in der Niederschrift wiedergegebene Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zum Gebäudebegriff (VwGH 21.12.1956, 1391/94) widerspreche nicht der Beurteilung der berufungsgegenständlichen Tankstellenanlage als Gebäude, da die baulichen Ausführungen einerseits für Menschen und Sachen (betankte Fahrzeuge, aber auch der gelagerte Treibstoff) Schutz gegen äußere Einflüsse (Niederschläge) bieten und andererseits mit dem Boden fest verbunden und von einiger Beständigkeit sei.

Es sei daher die berufungsgegenständliche Betriebstankstelle nach den Maßstäben der Verkehrsauffassung als Gebäude und folglich als nicht prämienbegünstigtes Wirtschaftsgut gemäß § 108e EStG 1988 zu qualifizieren. Es werde volle Stattgabe des Berufungsantrages begehrte.

Mit Schreiben vom 10.Juni 2005 wurde von der Betriebsprüfung eine Stellungnahme zur Berufung wie folgt abgegeben und diverse Fotos der Tankstelle vorgelegt:

Zur Behauptung des unmittelbaren Anbaus der Tankstelle an das bestehende Werkstattengebäude: Das Blechdach über den Zapfsäulen ende **vor** der bestehenden Halle. Es sei lediglich eine Verblechung zwischen dem Blechdach und der Halle montiert, die verhindere, dass es in dem Spalt durchregne (siehe Fotos). Dabei handle es sich nach Meinung der Bp

keinesfalls um eine bauliche Verbindung. Man könne in diesem Fall nicht von einer Verbindung sprechen, aufgrund derer davon ausgegangen werden müsse, dass die Betriebsvorrichtung Tankstelle nicht ohne Verletzung ihrer Substanz an einen anderen Ort versetzt werden könne.

Zur Qualifizierung als Gebäude: Nach Ansicht der Bp widerspreche die vom Bw beantragte Beurteilung der gegenständlichen Betriebsvorrichtung als Gebäude sehr wohl dem Gebäudebegriff der Judikatur. Es sei zum einen nicht erfüllt, dass die Tankstelle durch räumliche Umfriedung Schutz vor äußeren Einflüssen biete. Wobei unter äußeren Einflüssen nicht nur Niederschläge, sondern auch beispielsweise Wind, Sturm, Hitze oder Kälte zählen. Zum anderen gestatte die Betriebsvorrichtung Tankstelle nicht den Eintritt von Menschen, sondern den Durchgang, wobei nach Ansicht der Bp die Voraussetzung des Eintritts wieder eine räumliche Umfriedung wäre.

Weiter werde von der Bp auch noch darauf hingewiesen, dass die bilanzielle Behandlung der Tankstellenerrichtung von der Firma ebenfalls **nicht** dafür spräche, dass es sich um ein Gebäude handle, da als betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer lediglich ein Zeitraum von 10 Jahren angesetzt wurde, was einer jährlichen Abschreibung für Abnutzung (AfA) von 10% entspräche. Bei Gebäuden sei aber nur eine AfA in Höhe von 3% zulässig.

Ebenso mache die Bp darauf aufmerksam, dass von den aktivierten Kosten der Betriebstankstelle nur ein kleiner Teil auf das vom Bw als Gebäude bezeichnete Tankstellendach und die Trägersäulen entfiele. Der überwiegende Teil der Kosten betreffe die Bauarbeiten im Zusammenhang mit der Entfernung der alten – und Einbringung der neuen Ölabscheider (sowie der Tankstellentechnik) ins Erdreich bzw. der Errichtung einer Betonwanne zur Ableitung von Überschussniederschlagswasser des gesamten Betriebsgeländes sowie der Beleuchtungsanlagen und diverse Bagger- und Transportarbeiten. Im Fall einer Beurteilung als Gebäude wären diese Aufwandsteile allenfalls gesondert zu aktivieren und stellen für sich auf keinen Fall Gebäudeinvestition dar.

Mit Aktenvermerk vom 25.Juli 2005 wurde vom Finanzamt vermerkt, dass eine Gegenäußerung zur an den Bw übersandten Stellungnahme der Bp nicht eingelangt sei.

Die Berufung wurde **mit Vorlage vom 25.07.2005** dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) zur Entscheidung vorgelegt. Das Finanzamt beantrage die Abweisung der Berufung.

Mit Vorhalt vom 28.Oktober 2008 wurden vom UFS dem Steuerberater eine Frage zum Sachverhalt betreffend eine Trennung Errichtungskosten der Betriebstankstelle in einen baulichen Teil **über** und in einen baulichen Teil **unter** der Erde und eine Frage zur Überprüfung der neuen Berechnungsgrundlage bei der Investitionszuwachsprämie 2002 wegen eines Rechenfehlers der Firma bzw. der Betriebsprüfung vorgelegt.

Mit Mail vom 11.November 2008 erfolgte die Antwort des Steuerberaters und zwar: Die Errichtungskosten für den baulichen Teil der Betriebstankstelle können nicht in einen Baukostenanteil unter bzw. über der Erde getrennt werden, da nur die gesamten Errichtungskosten in Höhe von 3.147.873,00 Schilling (S) = 228.764,85 € das Entstehen des Betriebsgebäudes Betriebstankstelle ermöglicht hätten. Es entspreche nicht der Praxis bei einem Gebäude die Fundamentierungs- und Erdbewegungsarbeiten von den Herstellungskosten jener Gebäudeteile, die über der Erde gelegen seien, abzutrennen und einer gesonderten Beurteilung zuzuführen. Die neue Berechnung zur Bemessungsgrundlage der Investitionszuwachsprämie 2002 sei vom UFS korrekt und logisch richtig.

In einer Besprechung am **14.November 2008** wurde der Betriebsprüfer ersucht, die neue Berechnung der Bemessungsgrundlage nochmals zu überprüfen. In einem Aktenvermerk wurde festgehalten, dass die neue Berechnung durch den UFS richtig ist und der bisher enthaltene Rechenfehler damit korrigiert wird.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Frage, ob die Betriebstankstelle **steuerrechtlich** als **Betriebsausstattung** oder als **Gebäude** anzusehen ist. Im hier gegenständlichen Fall geht es darum, ob die Herstellungskosten für die Betriebstankstelle zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern im Vergleichszeitraum der drei Vorjahre fallen oder nicht. Wenn die Herstellungskosten der Tankstelle unter den Gebäudebegriff fallen würden, wären die Investitionskosten des Vergleichszeitraumes **niedriger**, so dass im Jahr 2002 die Investitionszuwachsprämie im Vergleich zu den Vorjahren von einem **höheren Investitionszuwachs** gerechnet werden könnte.

Unter Berücksichtigung der vorgelegten Unterlagen und der Ermittlungen des Unabhängigen Finanzsenates wird der Entscheidung folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Der Bw betreibt ein Transportunternehmen.

Der Bw hat in den Wirtschaftsjahren 1998/99 (01.05.1998 bis 30.04.1999) und 1999/00 (01.05.1999 bis 30.04.2000) auf dem Betriebsgelände in x xx, xxx, neben einem bereits bestehenden Werkstattengebäude eine nur der Betankung des eigenen Fuhrparks gewidmete **Tankstelle** errichten lassen.

Laut einer Liste mit der Titelzeile „ Aufgliederung der Errichtungskosten der Betriebstankstelle“ (Arbeitsbogen der Betriebsprüfung (=AB) Seite 62) betrugen die baulichen Gesamtbaukosten 3.147.873,00 S = 228.764,85 €.

Beschreibung des Inhaltes der wesentlichen Baukosten der Betriebstankstelle

Der überwiegende Kostenanteil entfiel auf die Baumeisterarbeiten der FirmaS für die Erdarbeiten, die Behälterverlegung, die Fundierung, die Verlegung von Kanal- und Leitungen und den Straßenbau und Regieleistungen und zwar ein Gesamtbetrag in Höhe von ca. 2.591.414,74 S = 188.325,45 € (Rechnungen FirmaS im AB Seite 79 bis 90).

FirmaS Rechnungen – Aufgliederungen nach den 2 Schlussrechnungen (AB Seite 79, 80 und Auflistungen AB Seite 81ff. und 87ff.)

	Leistungen lt. LV 1)	Zusätzliche Arbeiten 2)	Schilling Quersumme Spalte 1) + 2)	Euro Quersumme Spalte 1) + 2)
Baustellengemeinkosten	289.562,00 S	0,00 S	289.562,00 S	21.043,29 €
Abbruch	41.800,22 S	49.499,12 S	91.299,34 S	6.634,98 €
Erdarbeiten	377.074,27 S	39.618,02 S	416.692,29 S	30.282,21 €
Behälterverlegung	215.725,37 S	0,00 S	215.725,37 S	15.677,37 €
Fundierung	41.239,90 S	0,00 S	41.239,90 S	2.997,02 €
Kanal- und E-Leitungen	175.613,92 S	154.159,45 S	329.773,37 S	23.965,57 €
Straßenbau	933.885,15 S	274.349,76 S	1.208.234,91 S	87.805,86 €
Regieleistungen	17.865,27 S	237.316,06 S	255.181,33 S	18.544,75 €
<i>Leistungssumme</i>	<i>2.092.766,10 S</i>	<i>754.942,41 S</i>	<i>2.847.708,51 S</i>	<i>206.951,05 €</i>
- 9% Nachlass	-188.348,95 S	-67.944,82 S	-256.293,77 S	-18.625,59 €
Leistungssumme netto	1.904.417,15 S	686.997,59 S	2.591.414,74 S	188.325,45 €

Diese Bauarbeiten der FirmaS betrafen Arbeiten im Zusammenhang mit der Entfernung des alten und Einbringung des neuen Ölabscheiders ins Erdreich, der Errichtung einer Betonwanne zur Ableitung von Überschussniederschlagswasser des gesamten Betriebsgeländes sowie von Beleuchtungsanlagen und Erdarbeiten für die Aufbereitung des Areals unter der Erde (zB Eingraben der Behälter für den Treibstoff, Verlegung von Kanal und Elektroleitungen) und die Befestigung und Fahrbahngestaltung der Grundfläche (= Positionen der Rechnungen FirmaS unter Straßenbau).

Zur Verdeutlichung des Umfanges und der Arten der Arbeiten werden zwei Farbkopien von Planskizzen beigelegt. Planskizze AB Seite 35 zeigt einen größeren Ausschnitt des Firmen-

areals mit dem bestehenden Werkstattengebäude, dem Tankstellenflachdach, das Areal um den neuen Ölabscheider und das Regenwasserauffangbecken = Überlaufbecken. Dies alles wurde laut Feststellung der Betriebsprüfung im Zuge der Errichtung der Betriebstankstelle neu gebaut. Planskizze AB Seite 36 zeigt den Ausschnitt der Tankstelle mit den zwei Treibstoffbehältern und den skizzierten Tankautomaten und diverse Leitungen und die Größe und Lage des Tankstellenflachdaches. Die Treibstoffbehälter liegen außerhalb des Tankstellenflachdaches.

Über der Erde befinden sich die Zapfsäulen, die vier Stützen und das Tankstellenvordach. Die Leistungsbeschreibung des Tankstellenvordaches von der Lieferfirma L (AB Seite 74) lautet: „Anfertigen, liefern und montieren eines Tankstellenvordaches bestehend aus: einschaliges Tankstellenvordach auf vier Stützen 9,00 x 14,0 m (= 126 m²), Durchfahrtshöhe 4,7 m Trapezblecheindeckung in begehbarer Ausführung, integrierte Regenrinne mit Ablaurohr und rundum laufender Blende aus Stahlblech, H = 1000 mm“. Die Rechnung für das Dach plus Stützen ergab einen Betrag von 259.500,00 S = 18.858,60 €.

Die übrigen Baukosten in Höhe der noch übrigen Differenz von ca. 21.580,80 € (Gesamtbaukosten abzüglich der Rechnungen FirmaS und der Rechnung L) entfielen zB auf Einreichkosten bei den Behörden, Schotter, Bepflanzung des Regenwasserauffangbeckens.

Aus der Auflistung der Rechnungspositionen der FirmaS, aus der Planskizze AB Seite 35 und aus den Fotos 3 und 5 geht hervor, dass der überwiegende Teil des Wirtschaftsgutes Betriebstankstelle die Bautätigkeit **unter der Erde und an der Erdoberfläche** umfasste. Die Aufwendungen betrafen ein großes Areal auf dem Betriebsgelände des Bw ausgehend von den Einlauftritten um die Betriebstankstelle, der Fläche für die Betriebstankstelle im Ausmaß mit dem Tankstellenvordach mit 126 m² selbst, den Treibstoffbehältern unter der Erde und weiter zum neuen Ölabscheider bis zum Regenwasserauffangbecken.

Laut den Positionen unter Straßenbau in einer der Rechnungen der FirmaS wurden ein Flies, eine Frostschutzschicht mit 45 cm, eine Grader-Tragschicht mit 15 cm und eine Bitumenkiesschicht mit 12 cm im Ausmaß von jeweils ca. 2.471,20 m² verrechnet. Das ist die Fläche des Areals, das bei dieser Investition „Betriebstankstelle“ bearbeitet wurde.

Die Gesamtsumme der Errichtungskosten der Betriebstankstelle in Höhe von 228.764,85 € wurde vom Bw im Anlageverzeichnis auf das Anlagenkonto 0100 Gebäude gebucht. Aus den vorhandenen Unterlagen geht hervor, dass im Wirtschaftsjahr 1998/1999 ein Betrag von 105.530,18 € und im Wirtschaftsjahr 1999/2000 ein Betrag von 123.234,67 € an Baukosten angefallen sind.

Auflistung betreffend die prozentuale Zuordnung der Baukosten zu den geleisteten Arbeiten

	Baukosten aufgegliedert	Anteil an den Baukosten in Prozent
Gesamtbaukosten davon	228.764,85 €	100,00%
Bauarbeiten unter der Erde und an der Erdoberfläche	188.325,45 €	82,33%
Tankstellenflachdach	18.858,60 €	8,24%
ca. sonstige Kosten	21.580,80 €	9,43%

Aus dieser Tabelle ist ersichtlich, dass die reinen Bauarbeiten unter der Erde und an der Erd- bzw. Grundoberfläche der FirmaS ca. 82,33% der vom Bw als „Gebäude“ bezeichneten Betriebstankstelle ausmachten.

Die Nutzungsdauer betreffend die Absetzung für Abnutzung (AfA) wurde für dieses vom Bw als „Gebäude“ qualifizierte Wirtschaftsgut mit 10 Jahren = 10% Abschreibungssatz – wie für eine Betriebsausstattung und nicht wie für ein Gebäude üblich mit 33,33 Jahren = 3% Abschreibungssatz - von den Herstellungskosten von 228.764,85 € im Anlageverzeichnis gewählt.

Für die technische Tankstelleneinrichtung (zB Zapfanlage) von der Firma „R“ ergaben sich weitere Aufwendungen in Höhe von 820.216,00 S = rund 59.607,00 €. Diese Kosten wurden auf dem Anlagenkonto 0400 mit dem Text Betriebsausstattung aktiviert. Die Nutzungsdauer wurde mit 10 Jahren festgelegt bzw. einem Abschreibungssatz von 10%.

Eine Trennung der Baukosten aus der Liste Aufgliederung der Errichtungskosten der Betriebstankstelle in einen baulichen Teil der Betriebstankstelle über der Erde und einen baulichen Teil unter Erde wurde trotz Vorhalteverfahren vom Steuerberater des Bw nicht vorgenommen.

Beschreibung der optischen und baulichen Ansicht der Betriebstankstelle – siehe Fotos 1 bis 6

Die Betriebstankstelle steht neben dem bereits vorhandenen Werkstattengebäude.

Über der Erde befinden sich die Zapfsäulen, die vier Stützen und das Tankstellenvordach - siehe Foto 1 – 4. Die Fotos wurden vom Betriebsprüfer am 19.04.2005 aufgenommen.

Das Tankstellenvordach ruht auf den vier eigenen und tragenden Stützen.

Die Tankstelle steht mit ihrer Breitseite (Tankstellendach 9 m breit) entlang des Werkstättengebäudes. Auf Foto 1 sieht man entlang des Werkstattgebäudes Müllcontainer, zwei der Säulen des Tankstellenvordaches und diverse Zapfeinrichtungen. Auf Foto 1 ist deutlich erkennbar, dass das Tankstellenvordach auf den vier eigenen Säulen ruht und **vor** dem Werkstattengebäude endet, sodass ein Spalt bleibt. Das Dach des Werkstattengebäudes hat einen Vorsprung über den Rand. Das Dach des Werkstattengebäudes ist höher als das Flachdach der Tankstelle und verfügt über eine Dachneigung. Baulich besteht zwischen dem Rand des Tankstellenvordaches und dem Werkstattengebäude ein Spalt. Dieser Spalt ist durch eine Verblechung im Anschluss an das Tankstellenvordach verschlossen worden (siehe Foto 2 – Veranlagungsakt Jahr 2002 Seite 22). Dies dient zum Schutz vor Niederschlägen. Diese Verblechung stellt die einzige baulich sichtbare Verbindung zwischen der Tankstelle und dem Werkstattengebäude dar. Die Verblechung hat keine statische Funktion.

Die Betriebstankstelle ist an drei Seiten hin offen. Nur an der einen Breitseite befinden sich das Werkstattengebäude und die Verblechung. Auch zwei der Stützen für das Dach stehen von der Außenwand des Werkstattengebäudes etwas entfernt und sind nicht an das Werkstattengebäude angelehnt oder mit diesem verbunden oder an dieses angebaut. Die Tankstelle ist kein Teil des Werkstattengeländes.

Die Tankstelle kann auch unter der Fiktion des Abbruches des Werkstattengebäudes selbständig weiter bestehen.

Der Bereich **unter der Erde** (zB Behälter für Treibstoff) ist laut den Planskizzen (AB Seiten 35 und 36) nicht für Menschen zugänglich und auch nicht sichtbar.

Das Areal **an der Grundoberfläche** des Betriebsgeländes im Ausmaß von 2.471,20 m² ist zwar für Menschen zugänglich, hat aber keinen Schutz vor Witterungseinflüssen und keine Umfriedung. Eine Überdachung hat nur der Bereich der Betriebstankstelle selbst in einem Ausmaß von 126 m². Dieser Bereich ist aber nach 3 Seiten hin offen und das Tankstellenflachdach nur 9 m breit.

Die Herstellungskosten der Betriebstankstelle stellen kein Gebäude im Sinne der Auslegung des Gebäudebegriffes nach der Verkehrsauffassung dar.

Darstellung der Berechnungsgrundlagen für die Investitionszuwachsprämie 2002 – Korrektur des Rechenfehlers

Die Abrechnungen und Hinzurechnungen bei den Anlagenzugängen in den einzelnen Wirtschaftsjahren haben beim Nachrechnen durch den UFS einen **Rechenfehler** beim Durchschnitt der letzten drei Wirtschaftsjahre zu Gunsten des Bw ergeben. Nur aus diesem Grund erfolgt eine teilweise Stattgabe der Berufung.

Basis für die Berechnung der Anlagenzugänge der einzelnen Jahre waren die jeweiligen Zugangslisten. Von diesen ausgehend wurden die Zu- und Abrechnungen für den Durchschnittswert vorgenommen.

Im Wirtschaftsjahr 1998/1999 wurde vom Bw – entsprechend seiner Qualifizierung der Betriebstankstelle als Gebäude - **einmal** der Betrag für die Baukosten des Tankstellenneubaus 1998/1999 in Höhe von 1.452.126,94 S = 105.530,18 € abgezogen.

Im Wirtschaftsjahr 1999/2000 wurde vom Bw **drei Mal** der Betrag für die Baukosten des Tankstellenneubaus 1998/1999 in Höhe von 1.452.126,94 S = 105.530,18 € abgezogen. Und zwar wurden einmal die gesamten Anlagenzugänge im Betrag von 965.780,69 € abzüglich 105.530,18 € und abzüglich 4.257,90 € (Wertpapiere) = 855.992,60 € (AB Seite 19 und 21) angesetzt; und davon wurde ein Betrag von 337.730,28 € abgezogen, in dem zweimal der Betrag von 105.530,18 € drinnen war – siehe Beilage 1 - Berechnung InvZPr für 2002 „laut Firma rückgerechnet“. Das wurde von der Bp auch korrigiert. Es kam aber im Wirtschaftsjahr 2000 zu einer **Überkorrektur**, weil einmal hätten die 105.530,18 € gekürzt werden müssen, da dieser Betrag auch in den Anlagenzugängen des Wirtschaftsjahr 1998/1999 drinnen war.

Es kommt für diese Zu- und Abrechnungen darauf an, welche Beträge **tatsächlich** in den Anlagenzugängen drinnen sind.

Laut den Unterlagen der Firma waren **im Wirtschaftsjahr 1998/1999** in den Anlagenzugängen von 713.644,11 € einmal die Baukosten von 105.530,18 € beinhaltet. Daher **keine** Abrechnung mehr von der Bp und vom UFS, weil die Aufwendungen der Betriebstankstelle nicht als Gebäude angesehen werden.

Laut den Unterlagen der Firma waren **im nächsten Wirtschaftsjahr 1999/2000** in den Anlagenzugängen von 965.780,69 € einmal die Baukosten von 105.530,18 € (Baukosten Tankstelle Wirtschaftsjahr 1998/1999) **und** einmal die Baukosten mit 123.234,67 € (Baukosten Tankstelle Wirtschaftsjahr 1999/2000) = insgesamt Baukosten in Höhe von 228.764,85 € beinhaltet. Es erfolgte keine Abrechnung der Baukosten Tankstellen Wirtschaftsjahr 1998/1999 in Höhe von 105.530,18 € von der Bp. Nach Meinung des UFS müssen diese Baukosten von 105.530,18 € in diesem Wirtschaftsjahr 1999/2000 **einmal** abgerechnet werden, weil sie schon im Vorjahr 1998/1999 beinhaltet sind.

Diese Korrektur des Rechenfehlers wurde sowohl in einem Vorhalteverfahren mit dem Steuerberater des Bw, als auch mit dem Betriebsprüfer besprochen und von beiden Parteien überprüft und als richtig befunden.

Der Berufungsentscheidung wird daher die Neuberechnung laut UFS als **Beilage 3** zu Grunde gelegt, aus der die Berechnungsgrundlagen ersichtlich sind.

Beweiswürdigung:

Auf Beweismittel wird – soweit sie nicht als Beilage bei der Berufungsentscheidung liegen – mit der Angabe der Seite des Arbeitsbogens oder der Seite des Veranlagungsaktes unter Anführung des Jahres hingewiesen.

Die Frage, ob ein Bauwerk als Gebäude oder als Betriebsausstattung zu betrachten ist, kann nur unter **Würdigung des speziellen Einzelfalls** vorgenommen werden.

Zur Beurteilung der Betriebstankstelle als Gebäude oder als Betriebsausstattung

Die Aufwendungen, die als Wirtschaftsgut Betriebstankstelle aktiviert wurden, umfassen ein Areal im Ausmaß von ca. **2.471,20 m²** auf dem Betriebsgrundstück des Bw (laut Position Straßenbau in der Rechnung der FirmaS AB Seite 79, 80 und Auflistungen AB Seite 81ff. und 87ff.). Aus der Planskizze AB Seite 35 geht hervor, dass zB das Regenwasserauffangbecken 300 m² und mit seinem Rand 474 m² umfasst, dass die Bodenfläche zwischen den Einlauftritten bei der Tankstelle ca. 250 m² umfassen, dass der Bereich um den Ölabscheider 195 m² hat und dazwischen und rundherum die Fahrbahnfläche liegt, die neu aufbereitet bzw. beschichtet wurde.

Bei Klärung der Frage, ob die Errichtungskosten einer Betriebstankstelle ein Gebäude oder kein Gebäude darstellen, ist wirtschaftlich auf den Inhalt der Aufwendungen und deren Funktion abzustellen. Diese sind dann der typisierenden Gebäudebetrachtung im Sinne der Verkehrsauffassung zu unterziehen.

Nach dem **Inhalt** der Bauaufwendungen und nach der **Funktion** der errichteten Anlagen handelt es sich um Wirtschaftsgüter, die man auch ganz getrennt und einzeln oder unter dem Begriff Außenanlagen (zB Areal des Ölabscheiders, des Regenwasserauffangbeckens, Fahrbahngestaltung) und dem Begriff Betriebstankstelle (zB Treibstoffbehälter, Tankstellenvordach) zusammengefaßt als Betriebsausstattung beurteilen kann. Bei einer solchen Betrachtung ist man weit vom Gebäudebegriff entfernt.

Der Bw hat aber unterschiedliche Bauaufwendungen über und unter der Erde als Wirtschaftsgut Betriebstankstelle zusammengefasst und hat diesen Aufwand in seiner Gesamtheit als einheitliches Wirtschaftsgut aktiviert. Ob alle Baumaßnahmen der Betriebstankstelle ein einheitliches Wirtschaftsgut darstellen oder nicht, war daher nicht zu prüfen. Es würde sich auch bei Teilbetrachtung der einzelnen Wirtschaftsgüter jeweils um eine Betriebsausstattung und nicht um Gebäude handeln.

Als Abschreibungsdauer wurde vom Bw **nicht** der steuerliche zulässige Abschreibungssatz für Gebäude mit 33,33 Jahren (AfA Prozentsatz 3%) gewählt, sondern derjenige für eine Betriebsausstattung bzw. technische Anlage im Ausmaß von 10 Jahren (AfA Prozentsatz

10%). Auch daraus ist ersichtlich, dass es grundsätzlich für den Bw klar war, dass es sich bei seiner Betriebstankstelle um eine Betriebsausstattung – wie auch bei der Tankstelleneinrichtung mit den Zapfsäulen - handelt.

Ein und dasselbe Wirtschaftsgut kann nicht unter unterschiedliche einkommensteuerliche Bestimmungen fallen. Eine Betriebstankstelle kann nicht einkommensteuerrechtlich für die Absetzung für Abnutzung wie eine Betriebsausstattung und für die einkommensteuerrechtliche Begünstigungsbestimmung der Investitionszuwachsprämie wie ein Gebäude behandelt werden.

Es wurde vom Steuerberater des Bw abgelehnt eine Kostenaufgliederung **nur** für die baulichen Teile der Betriebstankstelle selbst über und unter der Erde vorzulegen, weil er alle Aufwendungen als einheitliches Wirtschaftsgut betrachtet haben will. Es war daher nicht - in eventu - zu begründen, ob die Aufwendungen der Betriebstankstelle allein mit dem Tankstellenvordach ein Gebäude gewesen wären oder nicht. Die Breite des Daches von 9 Metern erscheint als zu gering, um die Voraussetzungen - Eintritt von Menschen in ein räumlich umfriedetes Bauwerk und die damit verbundene Schutzfunktion für Sachen und Menschen vor Witterungseinflüssen - zu erfüllen. Es bestand keine Veranlassung diese Möglichkeit weiter zu verfolgen, da der Bw diesbezüglich keine Behauptung aufgestellt hat und auch keine getrennten Baukosten vorgelegt hat.

Zur Neuberechnung der Investitionszuwachsprämie 2002

Die Berechnung der Anlagengüterzugänge wird entsprechend den Unterlagen im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung AB Nr. yyy nach den **Zugangslisten** für die jeweiligen Wirtschaftsjahre, die **von der Firma des Bw** stammen, angesetzt (Zugangsliste für Wirtschaftsjahr 01.05.1998 – 30.04.1999 – AB Seite 23,24; Zugangsliste für Wirtschaftsjahr 01.05.1999 – 30.04.2000 – AB Seite 25, 26, 27 und 28; Zugangsliste für Wirtschaftsjahr 01.05.2000 – 30.04.2001 – AB Seite 29, 30, 31).

Rechtlich ist auszuführen:

Auslegung der Begriffe

Das vom Steuerberater des Bw zitierte O.ö. Bautechnikgesetz (LGBI. Nr. 67/1994 in der Fassung der Landesgesetze LGBI. Nr. 103/1998 und 60/2001), das in dieser Fassung im Jahr 2002 gegolten hat, definiert seinen Geltungsbereich in § 1 Abs. 1 selbst wie folgt: *Dieses Landesgesetz enthält die grundlegenden technischen Bestimmungen für das Bauwesen im Land Oberösterreich.*

Das O.ö. Bautechnikgesetz in der oben genannten Fassung bestimmt in § 2 Ziffer 20 den Gebäudebegriff so: *Gebäude: ein begehbarer überdachter Raum mit einer lichten Raumhöhe von mindestens eineinhalb Meter.*

Der Steuerberater des Bw verwies auch auf das Allgemein Bürgerliche Gesetzbuch (ABGB) und eine in der Literaturstelle EvBl 1969/117 erfolgte Abgrenzung.

Nach § 21 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise **der wahre wirtschaftliche Gehalt** und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Nach § 114 Abs. 1 1.Satz BAO haben die Abgabenbehörden darauf zu achten, dass alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften erfasst und gleichmäßig behandelt werden, sowie darüber zu wachen, dass Abgabeneinnahmen nicht zu Unrecht verkürzt werden.

Um unterschiedliche Sachverhalte im Sinne der Gleichmäßigkeit der Besteuerung beurteilen zu können, sind allgemeingültige typisierende Merkmale von der Judikatur entwickelt worden. Diese allgemein typisierenden Merkmale wie zB Maßstab der Verkehrsauffassung bei Gebäuden, bei einem selbständig bewertbaren Wirtschaftsgut oder bei einem typischen Berufsbild treten neben die wirtschaftliche Betrachtungsweise.

Es sind in der Rechtsprechung durch die Anwendung eines typisierten Gebäudebegriffes objektive und überprüfbare Merkmale aufgestellt worden, die die Grundlage für die Beurteilung eines bestimmten abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes ermöglichen.

Nach der Judikatur versteht man unter Verkehrsauffassung die Auffassung einer Mehrheit urteilsfähiger (vernünftig denkender) persönlich unbeteiligter und verständiger Menschen. Die Begriffe Verkehrsauffassung und Verkehrsanschauung werden als identische Begriffe verwendet. (vgl VwGH vom 05.02.1970, Zl. 1174/68; VwGH vom 01.03.1983, 82/14/0156; VwGH vom 19.05.1987, 85/14/0089).

Der Maßstab der Verkehrsauffassung orientiert sich nicht wie der Bw meint am O.ö. Bautechnikgesetz, dessen Anwendungsbereich sich ausschließlich auf das Bauwesen im Land Oberösterreich erstreckt.

Ebenso irrelevant sind Abgrenzungen des ABGB wie der Verwaltungsgerichtshof schon im vom Bw zitierten Erkenntnis VwGH vom 13.04.1962, Zl. 1639/60 festhielt.

Nach der Rechtsprechung des VwGH kommt es weder auf die zivilrechtliche, noch auf eine baurechtliche, noch auf die bewertungsrechtliche Sicht an (vgl auch Grabner in ÖStZ 1983, S.143ff. und die dort zitierte VwGH-Judikatur sowie Quatschnigg in Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 8, Tz 8).

Absetzung für Abnutzung

Die Abschreibung für Abnutzung bemisst sich gemäß § 7 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des einzelnen Wirtschaftsgutes. Unter betriebsgewöhnlicher Nutzungsdauer ist die Dauer seiner technischen und wirtschaftlichen Nutzbarkeit zu verstehen.

Der gesetzliche Abschreibungssatz für Gebäude ohne Nachweis der Nutzungsdauer, die unmittelbar der Betriebsausübung eines Gewerbetreibenden dienen, beträgt entsprechend § 8 Abs. 1 EStG 1988 nur 3%. Das entspricht einer Nutzungsdauer von 33,33 Jahren.

Investitionszuwachsprämie

Für die Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2002 gilt das Einkommensteuergesetz BGBl Nr. 400/1988 in der Fassung mit dem BGBl I Nr. 155/2002:

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. EStG 1988 sind prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens. Nicht zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern zählen **Gebäude**.

Zur Beantwortung der Frage, ob etwas **I. Gebäude, II. Teil eines Gebäudes oder III. selbständiges** (=selbständig bewertbares) **Wirtschaftsgut** ist, hat die Rechtsprechung eine Reihe von Abgrenzungskriterien entwickelt (vgl Zorn in: Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, EStG 1988, Kommentar, § 108e Tz 4 und die dort zitierte Judikatur und Literatur).

Ad I. Vorliegen eines Gebäudes

Die Beurteilung, ob ein Gebäude vorliegt, erfolgt nach dem **Maßstab der Verkehrsauffassung** (vgl Hofstätter/Reichel, § 108e EStG, Seite 8). Aus der Rechtsprechung des VwGH (vgl auch das Erkenntnis vom 15.Juni 1956, 345/56) ergibt sich, dass nach der Verkehrsauffassung unter einem Gebäude jedes Bauwerk zu verstehen ist, 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.

Der Verwaltungsgerichtshof bestätigte mit Erkenntnis vom 21.09.2006, 2006/15/0156 seine bestehende Judikatur zu den Gebäudemerkmalen. In diesem Erkenntnis bejahte der

Verwaltungsgerichtshof die Gebäudeeigenschaft eines Gewächshauses an Hand des Maßstabes der Verkehrsauffassung und versagte die Investitionszuwachsprämie.

Die Baumaßnahmen auf dem Betriebsgelände mit dem Eingraben von zwei Treibstoffbehältern, einem neuen Ölabscheider, einem Regenwasserauffangbecken und dem Straßenbau stellen kein Gebäude dar. Die Bauten **unter der Erde** können von Menschen nicht betreten werden. Ein Bauwerk muss zwar nicht unbedingt über die Erdoberfläche hinausragen. Es können auch Tiefgaragen oder unterirdische Betriebsräume oder Lagerkeller o.ä. Gebäude sein. So ein Gebäude liegt hier nicht vor.

Für die Baumaßnahmen **über der Erde** gibt es keine räumliche Umfriedung des hier berufungsgegenständlichen offenen Areals auf dem Betriebsgrundstück, sodass Menschen auch nicht in ein Bauwerk eintreten können. Nur das Tankstellenvordach mit 126 m² Fläche ist mit dem Boden fest verbunden. Durch das Tankstellenvordach im Ausmaß von 126 m² entsteht auf einer Fläche von ca. 2.471,20 m² kein Gebäude, in dem Menschen und Sachen **über der Erde** Schutz gegen äußere Einflüsse finden könnten und in das Menschen eintreten könnten. Lediglich das Kriterium „von einiger Beständigkeit“ trifft auf alle Baukosten der Betriebsstankstelle zu. Es liegt bei der **Gesamtbetrachtung** des Wirtschaftsgutes Betriebstankstelle **kein Gebäude** nach der Verkehrsauffassung vor, da wesentliche Gebäudemerkmale nicht erfüllt sind.

Ad II. Vorliegen eines Bestandteil eines Gebäudes

Ist ein Wirtschaftsgut mit einem Gebäude derart verbunden, dass es nicht ohne Verletzung seiner Substanz an einen anderen Ort versetzt werden kann, ist es grundsätzlich als Teil des Gebäudes und als **unbeweglich** anzusehen; damit teilt es steuerrechtlich das Schicksal der Gesamtanlage.

Für die Beurteilung, ob ein Gegenstand als beweglicher selbständiger Bestandteil oder als unselbständiger Gebäudebestandteil zu beurteilen ist, kommt es wieder auf die Verkehrsauffassung an (vgl. *Grabner*, ÖStZ 1983, 143ff, Punkt 5, Die Abgrenzung von beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern des § 8 EStG 1972 in der Rechtsprechung des VwGH), wobei die bewertungsrechtliche Sicht auch in diesem Zusammenhang keine Rolle spielt.

Ist eine Anlage auf Grund ihrer Bauart (wegen ihrer bloß geringen, jederzeit leicht aufhebbaren Verbindung mit dem Gebäude) nach der Verkehrsauffassung als selbständiges Wirtschaftsgut anzusehen, ist sie in der Regel als **beweglich**, somit nicht als Gebäude zu behandeln (VwGH 13.4.1962, 1639/60; VwGH 11.6.1965, 316/65). Bewegliche Wirtschaftsgüter im oben angeführten Sinne sind daher grundsätzlich keine Gebäude (VwGH 23.10.1990, 89/14/0118).

Nach der Rechtsprechung und nach der steuerlichen Literatur ist das Wirtschaftsgut Betriebstankstelle wegen einer Verbleichung zwischen dem Tankstellenflachdach und dem Werkstattengebäude kein Gebäudebestandteil zum Werkstattengebäude. Diese Verbindung durch die Verbleichung kann jederzeit und leicht aufgehoben werden – siehe Foto 2.

Ad III. Vorliegen eines selbständig bewertbaren Wirtschaftsgutes:

Auch 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 12.01.1983, 82/13/0174; vgl Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 4 Rz 36).

Bei der Beurteilung der Frage, ob ein selbständig bewertungsfähiges Wirtschaftsgut vorliegt, kommt es wieder auf die Verkehrsauffassung an. Entscheidend ist eine gewisse, bei der Veräußerung besonders in Gewicht fallende Selbständigkeit des Wirtschaftsgutes, sodass dafür im Rahmen des Gesamtkaufpreises ein besonderes Entgelt angesetzt zu werden pflegt (vgl VwGH vom 27.11.1973, 790/73 und die dort zitierte Vorjudikatur).

Ein einheitliches Wirtschaftsgut liegt dann vor, wenn die Bestandteile in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen (BFH, BStBl 1990 II 514, danach ist zB die Spüle und der Herd unselbständiger Bestandteil des Gebäudes, nicht dagegen die Einbauküche (vgl Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 4 Rz 38)).

Nach der Judikatur sind Wirtschaftsgüter, denen kein typischer Gebäudecharakter beizumessen ist, dann beweglich, wenn sie ohne wesentliche Beeinträchtigung ihrer Substanz und ohne unverhältnismäßige Kosten von einem Ort an einen anderen Ort verbracht und dort verwendet werden können; das Fundament und seine Kosten bleiben dabei außer Ansatz (vgl Grabner, ÖStZ 1983, S. 143 ff. und die dort angeführte höchstgerichtliche Rechtsprechung; VwGH vom 19.05.1987, 85/14/0089).

Das hier berufungsgegenständliche Wirtschaftsgut Betriebstankstelle ist mangels Erfüllung der Voraussetzungen kein Gebäude und ist auch kein Bestandteil eines Gebäudes, sondern ein selbständig bewertbares und damit im steuerrechtlichen Sinn ein bewegliches Wirtschaftsgut. Es ist davon auszugehen, dass für dieses Wirtschaftsgut bei einem Transportunternehmen ein eigenes Entgelt bei einem Gesamtkaufpreis angesetzt würde.

Die Baukosten des Wirtschaftsgutes Betriebstankstelle sind als Betriebsausstattung in den Durchschnitt der Anschaffungs- und Herstellungskosten der prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter der Wirtschaftsjahre 1999, 2000 und 2001 für die Berechnung des Investitionszuwaches 2002 einzubeziehen. Der Durchschnitt von allen prämienbegünstigten

Wirtschaftsgütern in diesem dreijährigen Vergleichszeitraum beträgt **731.467,44 €** - siehe

Beilage 3 – Berechnung der Investitionszuwachsprämie für 2002 laut UFS.

Der Berufung war nur auf Grund der Korrektur eines Rechenfehlers teilweise statzugeben.

Die Berufungsentscheidung ergeht auch an das Finanzamt

Beilagen: Beilagen 1 bis 3, Planskizzen AB Seite 35 und 36, Fotos 1 bis 6

Linz, am 3. Dezember 2008