



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, in S., vom 4. Oktober 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 7. September 2005 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2003 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und die Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2003 mit € 114.258,00 (das sind 10 % des Investitionszuwachses iHv € 1.142.586,88) festgesetzt.

Die Ermittlung der Investitionszuwachsprämie ist dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) bilanziert abweichend auf den 30. Juni.

Im Rahmen der Beilage zur Feststellungserklärung für 2003 machte die Bw eine Investitionszuwachsprämie für 2003 in Höhe von € 126.732,72 geltend. Im Zuge einer Nachschau wurde festgestellt, dass die geltend gemachten Anschaffungs- und Herstellungskosten für die Errichtung eines neuen Schiliftes zu einem nicht unerheblichen Teil die begünstigte Liftanlage als auch die gemäß § 108e Abs. 2 EStG nicht prämienbegünstigten Gebäude (Tal- und Bergstation) betreffen. Da sich eine Trennung der Kosten Liftanlage zu

Gebäude als äußerst schwierig dargestellt habe, sei man dem Vorschlag der Bw gefolgt, vereinfachend die Gebäudekosten durch ein seitens des Unternehmens erstelltes Gutachten zu ermitteln.

Am 24.06.2005 wurde von der Bw ein Gutachten, welches die Ermittlung der Herstellungskosten der Tal- und Bergstation (ohne Stützenfundament und technische Ausstattung für Liftbetrieb – maschinenbautechnischer Teil) beinhaltete, übermittelt, welches einen Gebäudewert von € 107.197,96 aufwies. Diesem Gutachten liegt eine detaillierte Aufstellung der Baukosten zugrunde. Im Rahmen der Prüfung habe man nun versucht, die in der Anlage zur Investitionszuwachsprämie angeführten Kosten auf deren Eingang in der Aufstellung des Gutachtens zu überprüfen und zu verproben. Im Zuge dieser Verprobung wäre festgestellt worden, dass nicht alle eindeutig die Gebäudeerrichtung betreffenden Kosten durch das Gutachten erfasst worden wären.

Daraufhin wurde eine korrigierte Version des Gutachtens, welches nunmehr einen Gebäudewert von € 119.239,96 aufwies, übermittelt. Nach Verprobung des nunmehr korrigierten Gutachtens blieben nach Ansicht des Finanzamtes immer noch nicht eindeutig zuordenbare Kosten im Ausmaß von € 78.400,--, wobei der Großteil und zwar in Höhe von € 65.206,37 neben anderen kleineren Positionen wie Farben, Material, Installationen (Ausbau WC, Material für Fliesen WC, Boden Lifthaus) auf aktivierte Eigenleistungen – ausschließlich Lohnkosten – entfallen würde. Es könne nicht der Ansicht der Bw gefolgt werden, dass die Gebäudekosten durch das Gutachten zur Gänze ermittelt worden wären, zumal die Werte des Gutachtens auf allgemeine Erfahrungen basieren und nicht die eventuellen Kosten der Berg- und Talstation berücksichtigen würden. Die auf den Gebäudeanteil im Verhältnis zu den Gesamtinvestitionen entfallenden nicht eindeutig zuordenbaren Kosten in Höhe von € 78.400,- - betragen € 5.488,-- ($= 78.400 \times 7 \% = 5.488,--$), welche dem Gebäudewert laut Gutachten in Höhe von € 119.240,-- zugeschlagen wurden, sodass der Gebäudewert laut Finanzamt sich nunmehr auf € 124.728,-- belaufen würde. Nach Abzug dieses Wertes und nicht aktivierungsfähiger, nicht belegter Kosten in Höhe von € 5.500,-- wurde die beantragte Investitionszuwachsprämie in Höhe von € 126.732,72 seitens des Finanzamtes auf € 113.709,89 korrigiert und bescheidmäßig festgesetzt.

In der dagegen eingebrachten Berufung wendet sich die Bw insbesondere gegen die Nichtanerkennung der Berg- und Talstation als prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter und führt begründend aus, dass es sich bei der Berg- und Talstation der Sesselbahnanlage nicht um selbständige Wirtschaftsgüter, sondern um unselbständige Teile der Lifthanlage handle. Selbst für den Fall, dass selbständige Wirtschaftsgüter vorlägen, würde es sich dabei nicht um Gebäude im Sinne des § 108e Abs. 2 EStG 1988 sowie Rz 8220 iVm Rz 3140 EStR 2000 handeln. Nach Ansicht der Bw ergäbe sich die Zugehörigkeit der Berg- und Talstation zur

wirtschaftlichen Einheit Sesselbahn daraus, dass diese Einrichtungen bei Einstellung des Liftbetriebes abzutragen wären. Eine anderweitige vom Betrieb der Liftanlage losgelöste Nutzung der Berg- und Talstation wäre deswegen schon alleine aufgrund dieser Verpflichtung zur Abtragung nicht gegeben. Auch bei Fehlen dieser Verpflichtung zur Abtragung wäre jedoch eine anderweitige Nutzung der Bauwerke, die eine Einstufung als eigenständige Wirtschaftsgüter rechtfertigen würde, nicht möglich, weil aufgrund der Eigenart dieser Stationen eine andere Funktion nicht bestünde und auch nicht denkbar erschiene. Dass die Berg- und Talstation Teile der Liftanlage darstellten, ergäbe sich überdies aus dem Wertverhältnis der Herstellungskosten, welche die Berg- und Talstation betreffend lediglich einem Anteil von 7 % der Gesamtinvestitionskosten entsprächen. Sie wären untrennbare Teile der Liftanlage und würden zwangsläufig das Schicksal der Liftanlage teilen. Aber auch bei Wertung der Berg- und Talstation als selbständige Wirtschaftsgüter könne hierfür die Prämienbegünstigung nicht versagt werden, weil es sich nicht um Gebäude im Sinne des § 108e Abs. 2 EStG sowie Rz 8220 iVm Rz 3140 EStR 2000 handeln würde. Der Gesetzgeber hätte bewusst bei der Formulierung der Ausnahmetatbestände nicht den in anderen Bestimmungen des EStG häufig verwendeten Begriff des unbeweglichen Wirtschaftsgutes sondern davon abweichend den Begriff „Gebäude“ verwendet. Es wäre somit ein wesentlich engerer Begriff als der Begriff der unbeweglichen Wirtschaftsgüter gewählt worden. Der Begriff Gebäude sei mangels gesetzlicher Definition nach dem allgemeinen Sprachgebrauch auszulegen. Die übliche Begriffsbestimmung für Gebäude wird in Rz 3140 EStR wiedergegeben. Danach gelte als Gebäude jedes Bauwerk, das durch räumliche Umfriedung Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt, den Eintritt von Menschen gestattet, mit dem Boden fest verbunden und von einiger Beständigkeit ist. Als Beispiel für unbewegliche Wirtschaftsgüter, die keine Gebäude darstellten, wird in Rz 3140 EStR 2000 eine gemauerte Maschinenumhüllung genannt. Nach der Verwaltungspraxis existierten im Zusammenhang mit Anlagen unbewegliche Wirtschaftsgüter, bei denen es sich um keine Gebäude handelt und die demnach nicht den Vorschriften über Gebäude unterlägen. Die Hauptfunktion der Berg- und Talstation bestünde nicht in der Gewährung von Schutz vor äußeren Einflüssen für die Benützer der Sesselbahn oder anderen Personen, sondern den Betrieb der Anlage mittels der hierin befindlichen maschinellen Anlagen zu ermöglichen. Es würden die ein Gebäude definierenden Eigenschaften fehlen, sodass die Berg- und Talstation keine Gebäude sondern einen für den Betrieb der Sesselbahn erforderlichen Anlagenteil ähnlich einer gemauerten Maschinenumhüllung darstellten. Die Tatsache, dass die Berg- und Talstation in Teilbereichen als räumliche Umfriedung angesehen werden könnten, die den Eintritt von Menschen zur Vornahme von Wartungs- und Überwachungsarbeiten gestattet und auch WC-Anlagen enthält, ändere nichts daran, dass sie im Verhältnis zur gesamten Anlage von vollkommen

untergeordneter Bedeutung und ein Teil des einheitlichen Wirtschaftsgutes der Sesselbahn wären. Bei Ermittlung der Herstellungskosten der Berg- und Talstation sei das Finanzamt von dem Betrag der Herstellungskosten laut dem von der Bw in Auftrag gegebenen und dem Finanzamt vorgelegten Gutachten jedoch abgewichen, und der Wert laut Gutachten von € 119.240,-- um € 5.488,-- somit auf € 124.728,-- erhöht worden. Die Erhöhung würde daraus resultieren, dass bei Verprobung des Gutachtens nicht eindeutig zuordenbare Kosten im Ausmaß von € 78.400,-- verblieben wären. Von diesem Betrag wäre ein gewisser Anteil an Herstellungskosten der Berg- und Talstation hinzugerechnet worden. Im Gutachten wären jedoch ohne Bezugnahme auf die tatsächlich angefallenen und belegmäßig nachgewiesenen Herstellungskosten der Gesamtanlage die Herstellungskosten der Berg- und Talstation ermittelt worden. Die Gesamtherstellungskosten der Sesselbahnanlage könnten nicht in solche der Berg- und Talstation einerseits und der übrigen Anlagen getrennt werden. Aufgrund der Unmöglichkeit einer solchen Trennung wäre daher die Ermittlung der Herstellungskosten der Berg- und Talstation mittels eines Gutachtens vorgenommen worden.

Als weiteren Berufungspunkt macht die Bw geltend, dass Kosten im Betrag von € 5.500,-- seitens des Finanzamtes als nicht aktivierungsfähig angesehen und daher nicht anerkannt worden wären und bestreitet die Richtigkeit dieses Vorgehens.

Aus den dem unabhängigen Finanzsenat vorgelegten Akten und den darin enthaltenen Gutachten geht hervor, dass laut Baubeschreibung die Talstation mit einem Führerraum, einem WC, einem Lagerraum, Niederspannungsraum, Notantriebsraum und KG-Installationsraum ausgestattet ist. Im Rahmen des Punktes Ausstattung sind Sanitärinstallation (WC, Waschbecken, Vorraum), Elektroinstallation (Mindestausstattung), und Heizungsinstallation (Elektro-Fußbodenheizung) genannt.

Die Bergstation verfügt laut Baubeschreibung über einen Dienstraum und einen Lagerkeller im Untergeschoß. Unter dem Punkt Ausstattung sind Elektroinstallation (Mindestausstattung, Heizungsinstallation (Elektro-Ölradiator, Einzelofen) angeführt, wobei dezidiert festgestellt wird, dass Sanitärinstallationen nicht vorhanden sind.

Im Rahmen einer Zusammenstellung der Herstellungskosten der Berg- und Talstation führt der Gutachter unter der Position OG 04 10 die Talstation betreffend Haustechnik (H, S, E,) laut Befund (E-Heizung) im Betrag von € 5.392,-- sowie die Bergstation betreffend unter der Position OG 05 13 Elektroinstallationen inklusive Heizung im Betrag von € 1.900,-- an.

Aus den der Behörde vorliegenden Plänen ist folgendes ersichtlich:

Der Grundriss bzw. der Ansichten/Schnitt-Plan der Talstation zeigt ein kleines Haus mit Fenstern, Türen und Holzstahldachkonstruktion und -getrennt von der Talstation jedoch unmittelbar im Anschluss dazu- die Einstiegsstelle der Liftanlage mit Förderband. Ein ähnliches Bild ergibt der Ansichtsplan betreffend die Bergstation, welcher ein kleines Häuschen und in

etwa in zwei Meter Abstand die Ausstiegssstelle der Liftanlage zeigt.

Hinsichtlich des Berufungspunktes der nicht aktivierungsfähigen Kosten von € 5.500,--

(gerundeter Betrag aus der Summe der Kurskosten in Höhe von € 4.936,42 und

Wechselspesen in Höhe von € 691,90) geht aus dem Akt folgendes hervor:

In einem Fax der Großbetriebsprüfung an den steuerlichen Vertreter der Bw vom 04.08.2005 wird mitgeteilt, dass Wechselspesen und Kurskosten nicht anerkannt werden könnten, weil die Belege fehlen. In einem Antwortschreiben vom 11.08.2005 führt die Bw bzw. deren steuerlicher Vertreter hinsichtlich der Wechselspesen und Kurskosten aus, dass seitens des Steuerberaters beim Mandanten (Bw) um Vorlage dieser Belege gebeten werde. In einem weiteren früher ergangenen Schreiben der Geschäftsführung der Bw vom 25.12.2004 wird der steuerliche Vertreter der Bw ersucht, die für die Inanspruchnahme der Investitionszuwachsprämie erforderlichen fehlenden Rechnungskopien bzw. Belege der Bw zukommen zu lassen bzw. um Information, woraus sich diese Summe zusammensetzt. Auch im Rahmen des Berufungsvorbringens wurden diese Belege nicht beigebracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 108e EStG 1988 lautet:

Abs 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.

Abs 2: Prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter sind ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens. Nicht zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern zählen:

- Gebäude
- geringwertige Wirtschaftsgüter, die gemäß § 13 abgesetzt werden

u.a.

Abs 3: 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 usw.

Die Bw bekämpft die Nichtanerkennung der Herstellungskosten der Berg- und Talstation im Rahmen der Bemessungsgrundlage für die Investitionszuwachsprämie mit der Begründung, dass es sich dabei nicht um ein Gebäude im Sinne des § 108e Abs. 2 i.d.R. sowie Rz 8220 iVm. Rz 3140 EStR 2000 handelt. Sie führt aus, dass der Gesetzgeber bei Einführung der

Investitionszuwachsprämie bewusst anstatt des im EStG häufig verwendeten Begriffs des unbeweglichen Wirtschaftsgutes den Begriff „Gebäude“ verwendet hätte. Der Begriff Gebäude sei mangels gesetzlicher Definition nach dem allgemeinen Sprachgebrauch auszulegen. Sie zitiert dabei den in Rz 3140 EStR 2000 entwickelten Gebäudebegriff, wonach als Gebäude jedes Bauwerk, das durch räumliche Umfriedung Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt, den Eintritt von Menschen gestattet, mit dem Boden fest verbunden und von einiger Beständigkeit ist.

Im Sinne der höchstgerichtlichen Judikatur wird unter einem Gebäude ein Bauwerk verstanden, das fest mit dem Boden verbunden und von einiger Beständigkeit ist, das den Eintritt von Menschen gestattet und durch räumliche Umfriedung Menschen und Sachen Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt (VwGH 15.06.1956, 354/56; 21.12.1956, 1391/94). Die Beurteilung, ob ein Gebäude vorliegt bzw. ob eine Investition das Gebäude selbst oder einen Bestandteil desselben betrifft oder aber ein nicht als Gebäude anzusehendes Wirtschaftsgut, hat nach dem Maßstab der aus der wirtschaftlichen Betrachtungsweise resultierenden Verkehrsauffassung zu erfolgen, wobei anzumerken verbleibt, dass es auf die bewertungsrechtliche Sicht nicht ankommt (VwGH 19.02.1974, 1717/73; 23.04.1969, 0007/67). Betrachtet man nun die Pläne und das äußere Erscheinungsbild der Berg- bzw Talstation, so kann nicht der Ansicht der Bw gefolgt werden, wonach es sich dabei um für den Betrieb der Sesselbahn erforderliche Anlageteile ähnlich einer gemauerten Maschinenumhüllung im Sinne der Rz 3140 EStR 2000 handle. Der Verkehrsauffassung folgend stellen sich die Berg- bzw Talstation vielmehr als Häuser unterschiedlicher Größe und somit als Gebäude im Sinne der oben zitierten Begriffsdefinition dar. Dass insbesondere in der Talstation, welche mit WC, Wärmedämmung und Heizung ausgestattet ist, auch Räumlichkeiten für die Unterbringung von Maschinen vorgesehen sind (vgl. Niederspannungsraum, Notantriebsraum, KG-Installationsraum, Führerraum), macht deshalb die Talstation nicht zu einem Anlagenteil ähnlich einer gemauerten Maschinenumhüllung, zumal nach der Begriffsdefinition ein Gebäude ja nicht nur Menschen sondern auch Sachen, somit auch Maschinen Schutz gegen äußere Einflüsse gewähren sollte. Hinsichtlich des Vorbringens der Bw, wonach die Berg- und Talstation aufgrund einer rechtlichen Verpflichtung bei Einstellung des Liftbetriebes gemeinsam mit der Liftanlage abzutragen wären und somit zwangsläufig das Schicksal der Liftanlage und daher zu dieser wirtschaftlichen Einheit gehörig teilen würden, ist anzumerken, dass für die Beurteilung des Vorliegens eines Gebäudes nicht rechtliche Erwägungen hinsichtlich des Bestandes desselben maßgeblich sind, sondern allein das tatsächliche äußere Erscheinungsbild und dessen nach der allgemeinen Verkehrsanschauung zu erfolgende allgemeine Beurteilung. Die Berg- bzw Talstation sind daher nach Ansicht der Berufungsbehörde als nicht prämienbegünstigte Gebäude anzusehen.

Hinsichtlich des von der Investitionszuwachsprämienbemessungsgrundlage auszuscheidenden Betrages ist folgendes auszuführen:

Da eine exakte Trennung der Investitionskosten der Gebäude bzw. der Liftanlage nicht möglich war, wurde im Rahmen des Prüfungsverfahrens einvernehmlich die Wertermittlung durch ein Sachverständigengutachten als geeignete Vorgangsweise beschlossen. Das Finanzamt nahm nun eine Verprobung des Gutachtens mit den tatsächlichen Eingangsrechnungen vor und kam zum Schluss, dass eine Korrektur des Gutachtens erforderlich wäre. Es geht dabei um die Summe noch unberücksichtigter Investitionskosten in Höhe von € 78.400,--, in welcher Kosten betreffend Material für Fliesen WC, Boden Lifthaus, Installationen (Ausbau WC) sowie kleinere Positionen wie Farben, Material, Fracht und als größte Position aktivierte Eigenleistungen in Höhe von € 65.206,37 enthalten sind. Die Bw bringt dagegen vor, dass die genannten Kleinmaterialien und die aktivierten Eigenleistungen in den vom Gutachter ermittelten Herstellungskosten Eingang gefunden hätten und darin enthalten seien. Die Vorgangsweise des Nachweises der Herstellungskosten der Gebäudeobjekte mittels Gutachten statt durch Einzelbelegnachweis wurde gerade deswegen gewählt, um einen objektiven Nachweis über die Herstellungskosten der Gebäudeobjekte zu erbringen. Der Gutachter wäre demnach entsprechend dem ihm erteilten Auftrag nicht von den belegmäßig angefallenen Aufwendungen ausgegangen, sondern habe objektiv für derartige Gebäude anzunehmende Herstellungskosten ermittelt. Eine Verprobung dieses Wertes mit einzelnen Aufwandskategorien sei daher nicht möglich.

Dieser Ansicht schließt sich die Berufungsbehörde an. Denn im Gutachten sind bereits Positionen wie Haustechnik, Elektroheizung, Sanitärinstallationen etc betragsmäßig berücksichtigt. Durch Hinzurechnung der in dem oben genannten Betrag von € 78.400,00 enthaltenen Positionen Material für Fliesen WC, Ausbau-WC etc. und der aktivierten Eigenleistungen –wenn auch nur aliquot zum Gebäudeanteil- käme es zu einer Doppelerfassung und zu einer Vermischung der Werterfassungsmethode. Im Übrigen würde dies zu dem nicht sinnvollen Ergebnis führen, dass die Beträge für WC-Ausbau, Fliesen und Sanitärinstallationen – da sie nur aliquot zum Gebäudewert nicht als prämienbegünstigt anerkannt wären – im Rahmen des auf die Liftanlage entfallenden aliquoten Anteils als prämienbegünstigt gewertet würden. Nach Ansicht der Berufungsbehörde haben die Investitionen in Höhe von € 78.400,-- bereits in der Bewertung und den Wertansätzen des Gutachtens Eingang gefunden, weshalb die Berg- bzw Talstation als Gebäude nur im Wert von € 119.240,00 auszuscheiden sind.

Hinsichtlich des Berufungsvorbringens der nichtaktivierungsfähigen Wechselspesen bzw. Kurskosten im gerundeten Betrag von € 5.500,-- wurde die Bw mehrmals aufgefordert, Belege beizubringen. Auch im Rahmen des Berufungsvorbringens wurden diese Beträge nicht

betragsmäßig belegt. Nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung tritt der Grundsatz der strikten Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung generell bei Begünstigungsbestimmungen in den Hintergrund (vgl. VwGH 18.11.2003, 98/14/0008, 17.12.2003, 99/13/0070). Da die Bw ihrer erhöhten Mitwirkungspflicht nicht nachgekommen ist, war die Anerkennung dieser Kosten bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Investitionszuwachsprämie 2003 zu versagen. Die Investitionszuwachsprämie 2003 errechnet sich daher wie folgt:

Beträge in Euro

Prämienbegünstigte Investitionen 2002/2003 im Kalenderjahr 2002

beantragte prämienbegünstigte Investitionen (Lift u. Gebäude)	1,714.767,00
abzüglich Gebäudewert lt. BP	-119.240,00
abzüglich nicht aktivierungsfähige Kosten lt. BP	-5.500,00
prämienbegünstigte Investitionen 2002/2003 im Kalenderjahr 2002	1,590.027,00

Geltendmachung bei der Veranlagung 2003

AK od. HK prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter des Kalenderjahres 2002	1,590.027,00
- Wirtschaftsgüter bis 30.6.2002	-447.245,39
	1,142.781,61

Ermittlung des Investitionszuwachses für 2003

AK od. HK prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter des Kalenderjahres 2003	44.474,16
abzüglich Durchschnitt	1.712,73
Zuwachs	42.761,43

für abweichendes Wirtschaftsjahr

Bemessungsgrundlage	42.761,43
jenes Teiles der Bemessungsgrundlage 2002, der 2002 ausgeschieden wurde	1,142.781,61
jenes Teiles der Bemessungsgrundlage, der 2004 geltend gemacht wird	-42.956,16
zu berücksichtigende Bemessungsgrundlage 2003	1,142,586,88
Investitionszuwachsprämie 2003 (10 %)	114.258,00
beantragte Investitionszuwachsprämie 2003	-126.732,72
Kürzung Investitionszuwachsprämie 2003	-12.474,72

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 14. November 2007