



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Hermann Jaklitsch, Wirtschaftstreuhänder, 8850 Murau, Schwarzenbergstraße 2, vom 30. November 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 3. Oktober 2005 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Bei der berufungswerbenden GmbH (im Folgenden kurz Bw.) fand im Jahr 2005 eine Außenprüfung statt. Im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 4.10.2005 („Tz. 6 Investitionszuwachsprämie“) in Verbindung mit der Beilage 1 wurde vom Prüfer Folgendes festgestellt:

Kürzung der IZP Gebäudeanteil lt. Bp

Im Zuge der Überprüfung der IZP 2004 wurde von der Bp festgestellt, dass sich in der Bemessungsgrundlage für Investitionen 2004 Gebäudebestandteile befinden für die die Bildung einer IZP nicht möglich ist.

Im geprüften Unternehmen wurde im Wirtschaftsjahr 2004 eine Investitionszuwachsprämie von € 63.833,00 beantragt. Von der Bp wird diese IZP 2004 um den Betrag von € 5.778,83 gekürzt.

Die Bemessungsgrundlage des Kürzungsbetrages lt. Bp setzt sich wie folgt zusammen:

a) Zwischendachkonstruktion € 49.371,22

b) Außentreppe € 4.277,09

c) Gittertrennwände € 4.139,96

Diese Wirtschaftsgüter werden von der Bp als mit dem Gebäude für Büro und Produktion sowie mit dem Lagergebäude als untrennbar verbunden qualifiziert.

Bei den oben angeführten Wirtschaftsgütern handelt es sich einerseits um Gebäudebestandteile die an bzw. in das Gebäude an-/eingebaut wurden (Außentreppe/Gittertrennwände) sowie um eine selbsttragende mit dem Gebäude nicht verbundene Zwischendachkonstruktion. Diese Zwischendachkonstruktion ist mit dem Boden fest verbunden und stellt eine Verbindung (Überdachung) zwischen Bürogebäude und Lagergebäude dar.

Den Feststellungen des Prüfers entsprechend, erließ das Finanzamt am 3. Oktober 2005 einen Bescheid, in dem es die Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2004 mit 58.054,00 € (statt bisher 63.833,00 €) festsetzte.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw. durch seinen steuerlichen Vertreter das Rechtsmittel der Berufung mit der Begründung, die Überdachung zwischen Büro und Lagergebäude sei nicht als Gebäude im Sinne der Einkommensteuerrichtlinien anzusehen. Bei der Konstruktion handle es sich um ein Bauwerk, das mit vier Säulen mit dem Boden fest verbunden, jedoch außer einem horizontalen Dach nicht räumlich umfriedet sei und der Eintritt von Menschen daher auch nicht möglich sei. Die Überdachung sei weder mit dem Lagergebäude auf der einen Seite noch mit dem Büro- und Produktionsgebäude auf der anderen Seite fest verbunden.

Verwiesen werde auf das Erkenntnis des VwGH vom 27.1.1994, 93/15/0161, in dem dieser die Frage, ob ein einheitliches Gebäude oder mehrere Gebäude vorliegen, nicht nach Gesichtspunkten der wirtschaftlichen Zusammengehörigkeit, sondern nach bautechnischen Kriterien löse. Eines dieser Kriterien sei die Frage, ob Gebäude unmittelbar aneinander grenzend angebaut bzw. ineinander integriert bzw. aufeinander oder mit entsprechendem räumlichen Abstand voneinander errichtet seien. Weiters relevant sei die Eigenständigkeit von baulichen Gebilden, ob sie sich in ihrer Bauweise unterscheiden, ob sie eine eigenständige Statik und nach ihrer äußeren Gestaltung einen unterschiedlichen Eindruck aufweisen.

Die gegenständliche Dachkonstruktion sei mit den Nachbargebäuden nicht fest verbunden und stelle auch vom Eindruck und der Bauweise her ein eigenständiges Gebilde dar. Es sei daher nicht vertretbar, hier von einem Zusammenhang auszugehen und ein einheitliches Wirtschaftsgut anzunehmen, weshalb beantragt werde, der Berufung stattzugeben.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Am 13. April 2007 wurde im Unternehmen der Bw. ein Ortsaugenschein durchgeführt, im Zuge dessen die strittige Überdachung besichtigt und mehrere Fotos angefertigt wurden (siehe Ausdrucke der Digitalfotos im Akt). Wie das Ermittlungsverfahren ergeben hat, bilden vier Punktfundamente die Verbindung zwischen Bauwerk und Boden. Die Punktfundamente sind durch Schraubverbindungen mit den die Konstruktion tragenden vier Stahlträgern verbunden.

Jeweils zwei Stahlträger sind mit einem Querbalken verbunden. In die auf die Querbalken montierten Stahlschienen sind Glaselemente (zum Teil in farblicher Übereinstimmung mit der Außenfassade des Lagers in rot) fixiert.

Das Glasdach weist eine leichte Neigung in Richtung Produktionshalle mit vorgebauter Laderampe auf. Das Dach der Zwischenkonstruktion wurde so weit über das Flachdach der Produktionshalle gezogen, dass eine Entwässerung über die Abflüsse des Daches der Produktionshalle erfolgen kann. Die Stahlschienen, die über die Stahlträger auf das Dach der Produktionshalle hinausragen, sind mit Schraubverbindungen am Hallendach abgestützt.

Auf der Seite der Lagerhalle läuft in ca. drei Metern Höhe eine aus der Wand ca. zehn Zentimeter vorspringende Schiene für das Schiebetor der Lagerhalle. Das Glasdach endet über diesem Vorsprung, sodass im Fall von Regen oder Schnee auch auf dieser Seite ein geschütztes Betreten der Halle möglich ist.

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. Nicht zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern zählen:

- Gebäude.*
- Geringwertige Wirtschaftsgüter, die gemäß § 13 abgesetzt werden.*
- Personen- und Kombinationskraftwagen, ausgenommen Fahrschulfahrzeuge sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% der gewerblichen Personenbeförderung dienen.*
- Wirtschaftsgüter, die nicht in einer inländischen Betriebsstätte verwendet werden, die der Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 dient. Dabei gelten Wirtschaftsgüter, die auf Grund einer entgeltlichen Überlassung überwiegend im Ausland eingesetzt werden, nicht als in einer inländischen Betriebsstätte verwendet.*

Grundsätzlich gilt als 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 (VwGH 21.12.1956, 1391/94).

Zur Beantwortung der Frage, ob eine Investition Gebäude, Teil eines Gebäudes oder selbständiges (selbständig bewertbares) Wirtschaftsgut darstellt, 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).

Die Beurteilung, ob ein Gebäude vorliegt bzw. ob eine Investition ein Gebäude oder einen Bestandteil desselben betrifft oder aber ein nicht als Gebäude anzusehendes Wirtschaftsgut, hat ausschließlich nach dem Maßstab der Verkehrsanschauung zu erfolgen, wobei es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in diesem Zusammenhang weder auf die zivilrechtliche noch auf die bewertungsrechtliche Sicht ankommt (siehe Grabner in ÖStZ 1983, S. 143 ff. und die dort zitierte VwGH-Judikatur sowie Quantschnigg in Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 8, Tz 8).

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 (unselbständiger) Teil des Gebäudes und damit als unbeweglich anzusehen. Dies hat zur Folge, dass dieses Wirtschaftsgut aus steuer- und zivilrechtlicher Sicht das Schicksal der Gesamtanlage teilt. Ist eine Anlage hingegen auf Grund ihrer Bauart - und zwar 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 zu behandeln (VwGH 13.4.1962, 1639/60; VwGH 11.6.1965, 316/65). Bewegliche mit dem Gebäude lose verbundene Wirtschaftsgüter sind nicht als Gebäude zu qualifizieren (VwGH 23.10.1990, 89/14/0118).

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die Aufwendungen für die vom Prüfer als „Zwischendachkonstruktion“ bezeichnete, von der Bw. im Jahr 2004 zwischen Büro und Lagergebäude errichtete Überdachung einen Gebäudebestandteil darstellt und somit gemäß § 108e Abs. 2 EStG zu den nicht prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern zählt.

Die Bw. vertritt dazu die Auffassung, dass dieses Wirtschaftsgut selbständig bewertbar ist, weil es mit dem Gebäude nicht fest verbunden ist. Das Finanzamt vertritt die Ansicht, das Wirtschaftsgut sei zwar statisch eigenständig, lasse aber durch seine Positionierung zwischen Produktions- und Lagerhalle nach der Verkehrsauffassung optisch den Eindruck eines Gesamtgebäudes entstehen.

Den Ausführungen in der Berufung ist insoweit zuzustimmen, als die Überdachung weder mit dem Lagergebäude noch mit der Produktionshalle fest (im Sinne von untrennbar) verbunden ist. Allerdings wurde die Überdachung baulich so exakt zwischen die Lagerhalle und das Produktionsgebäude eingefügt, dass der Abstand zwischen der errichteten Überdachung und der Lagerhalle nur wenige Zentimeter beträgt. Auf der gegenüberliegenden Seite ragt das

Glasdach über das Dach der Produktionshalle hinaus. Die die Glaselemente tragenden Stahlschienen sind - offensichtlich um Sturm- bzw. Schneedruckschäden zu vermeiden - auf dem wenige Zentimeter darunter liegenden Hallendach mit Schraubverbindungen fixiert.

In technischer Hinsicht ist bei Gebäudeeinbauten zu prüfen, ob das Wirtschaftsgut ohne Verletzung der Substanz vom Gebäude getrennt und an einen anderen Ort versetzt werden kann. Wenn nach den Feststellungen vor Ort daher auch ein Abbau des Zwischendaches theoretisch möglich wäre, kann von einer leicht aufhebbaren Verbindung mit dem Gebäude nicht gesprochen werden. Einerseits spricht die den örtlichen Gegebenheiten angepasste Spezialkonstruktion wegen ihrer fehlenden Marktgängigkeit gegen einen Ab- und Wiederaufbau an anderer Stelle. Andererseits wäre ein Abbau aus betriebswirtschaftlicher Hinsicht nicht sinnvoll, weil abgesehen vom hohen finanziellen Aufwand eines Abbaus Schäden sowohl an der Konstruktion (Glasbruch) als auch an den beiden angrenzenden Hallen zu befürchten wären.

Bei einem Vordach zum Schutz gegen Witterungseinflüsse handelt es sich um einen typischen Gebäudeteil. Bei diesen spielt die Frage der rein technischen "Beweglichkeit" und Versetzbarkeit an einen anderen Ort nur eine untergeordnete Rolle (VwGH 11.6.1965, 316/65; Grabner, ÖStZ 1983, 143 ff).

Die Überdachung dient der besseren Nutzung der Betriebsgebäude, weil ein Be- und Entladen im Bereich zwischen der Laderampe des Betriebsgebäudes und der Lagerhalle nunmehr wetterunabhängig erfolgen kann. Die Dachkonstruktion erfüllt den Zweck eines überdachten Durchganges und steht funktionell in einer engen Verbindung mit den beiden Betriebsgebäuden.

Optisch wurde die Anlage dem modernen Baustil der Betriebsgebäude (Stahlträger, große Glasflächen) angepasst und die einzelnen Glaselemente der Überdachung in farblicher Übereinstimmung mit der Verkleidung der Lagerhalle in unregelmäßigen Abständen in der Farbe Rot ausgeführt. Nach dem optischen Erscheinungsbild ist das Zwischendach daher als Gebäudeteil anzusehen, insbesondere weil bei einer Besichtigung nur aus nächster Nähe erkennbar ist, dass die Konstruktion mit den beiden Hallen nicht fest verbunden ist.

Ob Anschaffungen bzw. Investitionen als Bestandteile von Gebäuden zu werten sind, ist insbesondere danach zu beurteilen, ob das jeweilige Wirtschaftsgut nach der Verkehrsauffassung als selbständiges Wirtschaftsgut angesehen werden kann. Dazu muss das Gut aber eine gewisse Selbständigkeit haben, die bei der Veräußerung besonders ins Gewicht fallen muss, sodass dafür im Rahmen des Gesamtkaufpreises ein besonderes Entgelt angesetzt wird. Im Fall einer Veräußerung der Betriebsgebäude bzw. des Unternehmens würde für die Überdachung auf Grund der Werterhöhung des Betriebes zwar ein höherer

Gesamtkaufpreis erzielt, ein gesonderter Kaufpreis für die Anlage aber nicht in Ansatz gebracht werden. Von einer selbständigen Bewertbarkeit der Überdachung ist auf Grund der funktionalen Verbindung mit dem Gebäude nicht auszugehen.

Nach Ansicht der erkennenden Behörde spricht auch das von der Bw. in der Berufung zitierte VwGH-Erkenntnis 93/15/0161 nicht gegen die dargelegte Rechtsanschauung. Ob Gebäude unmittelbar aneinander grenzend angebaut bzw. ineinander integriert bzw. aufeinander errichtet oder mit entsprechendem räumlichen Abstand voneinander errichtet sind, ist nur eines der vom VwGH geforderten bautechnischen Kriterien. Insbesondere ist darauf hinzuweisen, dass der VwGH in diesem Erkenntnis der unmittelbaren Verbindung zweier Gebäude und dem gemeinsamen Eingang als bautechnische Kriterien kein solches Gewicht beimisst, dass damit die unterschiedliche bautechnische Gestaltung und der unterschiedliche Eindruck der äußeren Gestaltung der Gebäude wettgemacht werden könnte. Der VwGH hat in dieser Entscheidung somit das Gewicht nicht auf die bautechnische Gestaltung der Gebäude, sondern auf ihr äußeres Erscheinungsbild gelegt.

Die strittige Anlage ist nach ihrem gesamten äußeren Erscheinungsbild und ihrem Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit den Betriebsgebäuden als Gebäudeteil anzusehen. Dabei tritt das Fehlen eines unmittelbaren Anbaues an ein Gebäude in den Hintergrund, zumal der Abstand zu den Betriebsgebäuden jeweils nur einige Zentimeter und nicht den sonst zwischen Gebäuden baurechtlich vorgeschriebenen Mindestabstand beträgt.

Das verfahrensgegenständliche Wirtschaftsgut teilt daher als typischer Gebäudeteil im Sinne des § 108e Abs. 2 EStG 1988 steuerrechtlich das Schicksal des Gebäudes (VwGH 11.6.1965, 316/65).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 24. April 2007