



GZ. RV/2911-W/07  
GZ. RV/2912-W/07  
GZ. RV/2913-W/07

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., 2xxx N., P-Straße, vertreten durch Kommunalconsult Steuerberatungsgesellschaft Günter Toth KEG, 7432 Oberschützen, Sonnleitenweg 2, vom 18. Juli 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23, betreffend Umsatzsteuer 2002 sowie Abweisung des Antrages auf Veranlagung zur Körperschaftsteuer 2002 und Abweisung des Antrages auf Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG für das Jahr 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (im Folgenden mit Bw. bezeichnet) errichtete im Jahre 2002 einen NÖ-Landeskindergarten, der mit September 2002 in Betrieb genommen wurde. Der Besuch dieses Kindergartens ist gemäß § 27 NÖ-Kindergartengesetz 1996 in der Zeit von Montag bis Freitag, 7.00 Uhr bis 13.00 Uhr, kostenlos. Für die Anwesenheit von Kindern darüber hinaus in der Erziehungs- und Betreuungszeit von Montag bis Freitag zwischen 13.00 Uhr und 16.00 Uhr hat der Kindergartenerhalter einen monatlichen Kostenbeitrag einzuheben. Zudem darf der Kindergartenerhalter für die Zeit vor 7:00 Uhr und nach 16:00 Uhr zusätzlich einen höchstens kostendeckenden Beitrag von den Eltern (Erziehungsberechtigten) einheben. Für die Anschaffung der Bildungsmittel und des Beschäftigungsmaterials sowie für die Verabreichung von Mahlzeiten darf die Bw. als Kindergartenerhalter einen höchstens die kostendeckenden Beitrag von den Eltern (Erziehungsberechtigten) einheben.

Hinsichtlich des von der Bw. betriebenen Kindergartens erklärte die Bw. in den Jahren 2002 bis einschließlich September 2006 die nachstehenden Einnahmen/Umsätze:

<b>Bezeichnung:</b>	<b>ab 9/2002:</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>von 1-9/2006:</b>
Elternbeiträge:	€ 670,00	€ 2.600,00	€ 2.450,00	€ 2.590,00	€ 1.250,00
Nachmittagsbetreuung:		€ 8,60		€ 6,00	€ 8,00
Essensbeiträge:	€ 111,36	€ 54,08	€ 73,16	€ 9,55	€ 31,81
so. Einn. Nachmittagsbetr.:	€ 42,00	€ 11,00			
<b>SUMME:</b>	<b>€ 823,36</b>	<b>€ 2.673,68</b>	<b>€ 2.523,16</b>	<b>€ 2.605,55</b>	<b>€ 1.289,81</b>

Bei den in der Umsatzsteuererklärung ausgewiesenen Essensbeiträgen handle es sich lt. Eingabe vom 21. Feber 2008 um die Beiträge für Mittagessen, die von der Bw. an die Eltern vorgeschrieben und mit dem Gasthaus von der Bw. abgerechnet worden seien.

Aus den laufenden Aufwendungen sowie dem Umbau bzw. der Sanierung des Gebäudes, in dem sich der Kindergarten befindet, machte die Bw. für das Jahr 2002 Vorsteuern in Höhe von € 6.793,10 (aus laufenden Aufwendungen) sowie Vorsteuern in Höhe von € 32.994,53 (Umbau/Sanierung) geltend. Der von der Bw. errichtete Kindergarten weist nach den Feststellungen der Betriebsprüfung in den Jahren ab 2003 die nachstehende Auslastung auf:

<b>Bezeichnung:</b>	<b>Anzahl:</b>
Kindergartenjahr 2003/04:	27
Kindergartenjahr 2004/05:	28
Kindergartenjahr 2005/06:	27
Kindergartenjahr 2006/07:	22
Kindergartenjahr 2007/08 (voraussichtlich):	19
Kindergartenjahr 2008/09 (voraussichtlich):	23
Kindergartenjahr 2009/10 (voraussichtlich):	16

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2002 bis 2005 wurde u.a. in Tz 3 der Niederschrift über die Schlussbesprechung festgestellt, dass hinsichtlich des Kindergartens in den Jahren 2002 bis 2005 kein Betrieb gewerblicher Art im Sinne des § 2 Abs 3 UStG 1994 gegeben sei, da hierzu die erforderliche Umsatzgrenze von € 2.900,-- in keinem Jahr ab Eröffnung des Kindergartens überschritten worden sei. Ein Betrieb gewerblicher Art mit wirtschaftlichem Gewicht sei nicht einmal in der Zeit des Vollbetriebes ab 2003 gegeben gewesen. Erst im Jahre 2006 seien aufgrund des Gemeinderatsbeschlusses vom 30. November 2006 die Umsätze nachhaltig überschritten worden, weswegen nach Auffassung der Betriebsprüfung erst im Jahre 2006 ein Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts vorgelegen sei.

Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung seien für das Jahr 2002 die dem ermäßigten Steuersatz (10%) unterliegenden Umsätze um € 823,36 zu vermindern und die beantragten Vorsteuern im Ausmaß von € 39.787,63 nicht anzuerkennen.

Mit dieser Feststellung im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung konfrontiert, habe die Bw. mit Schriftsatz vom 10. Jänner 2007 eine Aufstellung der von den *Elternvertretern* (kein Verein) des Kindergartens vereinnahmten Jausenbeiträge vorgelegt. Nach dieser Aufstellung haben die Elternvertreter in den Jahren 2003 bis 2006 (bis einschließlich Juni 2006) von den Eltern überdies die folgenden (weiteren) Jausenbeiträge vereinnahmt:

<b>Zeitraum:</b>	<b>Betrag:</b>
Jahr 2003:	€ 2.250,00
Jahr 2004:	€ 2.550,00
Jahr 2005:	€ 2.500,00
Zeitraum 1.1.2006-30.6.2006:	€ 1.470,00

Mit diesen Jausenbeiträgen würde die Anschaffung von Säften, Milch, Kakao und Obst/Gemüse sowie die gemeinsame Freitagsjause finanziert.

Nach der Eingabe vom 25. Jänner 2007 sei von Anfang an geplant gewesen, dass die Jausenbeiträge für die Kinder von der Bw. eingehoben würden. Aufgrund einiger Unstimmigkeiten bestimmter Personen, die die Auffassung vertreten haben, dass sich die Bw. an den Jausengeldern der Kinder "bereichere", sei die Einhebung der Jausenbeiträge durch die Elternvertreter gewählt und dies durch die Bw. unterlassen worden. Nach der Eingabe vom 25. Jänner 2007 haben die folgenden Elternvertreter die Jausenbeiträge vereinnahmt und verausgabt:

- I.H., 2xxx N., A-Straße,
- C.P., 2xxx N., H-Gasse und
- G.R., 2xxx N., T-Gasse.

Den Ausführungen der Bw. in den Eingaben vom 10. und 25. Jänner 2007 hält die Betriebsprüfung entgegen, dass die Jausenbeiträge nicht von der Bw. eingehoben und somit im Rechnungswerk der Bw. keinen Niederschlag gefunden haben. Die vereinnahmten Jausenbeiträge seien somit nicht in die Umsätze der Bw. einzubeziehen.

Mit Niederschrift vom 12. März 2007 wurde die Elternvertreterin I.H. zu den von ihr vereinnahmten Jausenbeiträgen befragt und deren Aussage wie folgt niederschriftlich festgehalten:

*"Ich bin seit dem Kindergartenjahr 2003/04 bis dato Elternvertreterin der Kindes des Kindergartens N.. Neben mir üben diese Funktion C.P. und G.R. aus. Diese Elternvertreter werden für jedes Jahr neu gewählt.*

*Im Zuge der Eröffnung des Kindergartens fassten die Eltern den Entschluss, den monatlichen Jausenbeitrag iHv € 10,- in eine Handkasse einzubezahlen. Diese Handkasse befand sich in der Anfangszeit im Kindergarten selbst, damit die Kindergartenhelferin die tägliche Jause besorgen konnte. Monatlich erfolgte durch mich (Anm. I.H.), nachdem ich die Einkaufsbelege von der Kindergartenhelferin bekommen habe, eine Zusammenfassung der Ausgaben, damit wir wussten, wie viel Geld wir noch zur Verfügung hatten. Mit den einkassierten Jausenbeiträgen wurden für die Kinder Säfte, Milch, Kakao, Obst, Gemüse und die gemeinsame Freitagsjause finanziert.*

*Im Hinblick darauf, dass Außenstehende (jedoch keine Eltern von Kindergartenkindern) mit der Verwaltung der Handkasse (Bargeld) Probleme sahen bzw. vermeinten, dass*

*sich die Bw. an diesen Jausenbeiträgen bereichern würde, wurde nach Rücksprache mit der Kindergarteninspektorin im **Juni 2005** (nachdem bereits ein Jahr lang nach einer Lösung gesucht wurde) ein **Bankkonto** lautend auf "**Elternvertreter Kindergarten N.**" eingerichtet. Auf diesem Konto sind die Elternvertreter bzw. die Kindergartenhelferin zeichnungsberechtigt. Die Eltern zahlen den monatlichen Jausenbeitrag auf dieses Konto ein und die Ausgaben werden auch von diesem Konto bestritten.*

*Im **Herbst 2006** trat der Vizebürgermeister F.S. in einem Elternabend an die Kindergarteneltern mit der Bitte heran, ob die Jausenbeiträge **nicht doch** über die **Bw. abgerechnet** werden könnten. Dies deshalb, da offensichtlich die Einnahmen der Bw. aus dem Kindergarten zu gering seien. Dem Vorschlag wurde zugestimmt und seit Herbst 2006 findet die Abrechnung wie folgt statt:*

*Die Eltern zahlen weiterhin auf das Bankkonto "Elternvertreter Kindergarten N." den monatlichen Jausenbeitrag ein. Die Jause wird weiterhin von der Kindergartenhelferin auf Lieferschein (die Abrechnung des Lebensmittelgeschäftes erfolgt mit der Bw. selbst) besorgt. Am Monatsende wird mir (Anm. I.H.) von der Bw. eine Aufstellung und eine Kopie der Rechnungen übergeben, damit ich (Anm. I.H.) den ausstehenden Rechnungsbetrag von unserem Bankkonto auf das Konto der Bw. überweisen kann".*

Der Abrechnung der Jausenbeiträge über die Bw. ab Herbst 2006 liege der Beschluss der Gemeinderatssitzung vom 30. November 2006 zu Grunde. In der Gemeinderatssitzung vom 30. November 2006 sei der Beschluss gefasst worden, dass ab dem Jahre 2006 (wie bereits ab 2004 geplant) die Jausenbeiträge der Kindergartenkinder durch die Bw. einzuheben seien, womit ab dem Jahre 2006 die Einnahmengrenze von € 2.900,-- netto pro Jahr nachhaltig überschritten werde. Aufgrund von Unstimmigkeiten habe lt. dem Gemeinderatssitzungsprotokoll vom 30. November 2006 dies "bis heute noch nicht durchgeführt werden können".

Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung seien die von den Elternvertretern vereinnahmten Jausenbeiträge für Lebensmittel für die steuerrechtliche Beurteilung des Kindergartens irrelevant. Die Einnahmen aus den Jausenbeiträgen seien der nicht-rechtskräftigen Personengesellschaft, und nicht dem durch die Bw. geführten Kindergartenbetrieb zuzurechnen. Hinsichtlich des Kindergartens liege in den Jahren 2002 bis 2005 kein Betrieb gewerblicher Art vor. Aus diesem Grund werde die in den Jahren 2002 bis 2005 abgeführte Umsatzsteuer gutgeschrieben und die bisher geltend gemachte Vorsteuer "rückgeholt". Da ab dem Jahre 2006 die Jausenbeiträge durch die Bw. selbst eingehoben und somit die erforderliche Umsatzgrenze von € 2.900,-- überschritten werde, sei nach Auffassung der Betriebsprüfung ab dem Jahre 2006 hinsichtlich des Kindergartens ein Betrieb gewerblicher Art gegeben, da die Einhebung der Jausenbeiträge durch die Bw. eine Änderung der Bewirtschaftung darstelle. Der Betrieb des Kindergartens stelle ab dem Jahre 2006 eine Nutzungseinlage in den Unternehmensbereich der Bw. dar. Dies habe zur Folge, dass eine Berichtigung der Vorsteuern gemäß § 12 Abs 10 UStG betreffend der anteiligen Vorsteuerbeträge aus den Vorjahren nicht zum Tragen komme. Die vereinnahmten Kindergartenbeiträge seien ab dem Jahre 2006 der Umsatzsteuer zu unterziehen bzw. können die aus dem laufenden Betrieb entfallenden Vorsteuern zum Abzug zugelassen werden.

Infolge des Ausscheidens des Kindergartens aus dem Unternehmensbereich der Bw. werde der Anteil der unternehmerischen Nutzung des Gebäudes "Gemeindeamt" mit 58,24% (anstatt: wie von der Bw. mit 60% beantragt) ermittelt. Die weiteren Vorsteuerkorrekturen 2002 lt. BP betragen daher € 1.079,81 (anstatt: € 1.112,44).

Aus dem Betrieb gewerblicher Art "Kindergarten" erklärte die Bw. nach der vorgelegten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung im Jahr 2002 einen Verlust in Höhe von -€ 90.897,30 und beantragte in der Beilage zur Körperschaftsteuer-Erklärung die Erstattung einer Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG in Höhe von € 4.207,74. Diese wurde mit 10% von den Anschaffungs- oder Herstellkosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter des Jahres 2002 in Höhe von € 42.077,38 ermittelt. Nach dem vorgelegten Anlagenverzeichnis "Kindergarten 2002" seien in dem Betrag von € 42.077,38 u.a. die folgenden Aufwendungen enthalten:

<b>Bezeichnung:</b>	<b>Betrag:</b>
Schließanlage außen:	1.344,86
Schrankeneinheit:	2.180,00
Montage Schranken:	570,00
Schrankenanlage:	109,86
Steinwurf und Baggararbeiten:	9.231,60
<b>SUMME:</b>	<b>13.436,32</b>

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ im gemäß § 303 Abs 4 BAO von Amts wegen wiederaufgenommenen Verfahren einen neuen Umsatzsteuerbescheid 2002. Die Umsatzsteuer für das Jahr 2002 wurde wie folgt festgesetzt:

<b>Bezeichnung:</b>	<b>Betrag:</b>
Gesamtbetrag der Entgelte:	€ 133.197,26
Vorsteuern:	- € 5.652,00
<b>festgesetzte Umsatzsteuer/Zahllast:</b>	<b>€ 8.371,81</b>

Da nach den Feststellungen der Betriebsprüfung hinsichtlich des Kindergartens kein Betrieb gewerblicher Art vorliegt, wurde mit Abweisungsbescheid vom 22. Juni 2007 festgestellt, dass die Veranlagung zur Körperschaftsteuer 2002 zu unterbleiben und das Ansuchen betreffend die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie 2002 gemäß § 108e EStG in Höhe von € 4.207,74 aus den im Jahre 2002 getätigten Anschaffungen für den Kindergarten abgewiesen wird.

Gegen den im Zuge der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens erlassenen Umsatzsteuerbescheid 2002 sowie gegen den Abweisungsbescheid betreffend die Nichtveranlagung zur Körperschaftsteuer 2002 und die Nichtgewährung der Investitionszuwachsprämie 2002 wurde mit Eingabe vom 18. Juli 2007 fristgerecht berufen. Dabei wurde hinsichtlich des von der Bw. betriebenen Kindergartens beantragt, die steuerpflichtigen Umsätze 2002 mit € 823,36 netto und die beantragten Vorsteuern mit € 39.787,63 festzustellen, die Körper-

schaftsteuer 2002 zu veranlagten und die Investitionszuwachsprämie 2002 gemäß § 108e EStG in Höhe von € 4.207,74 zu gewähren. Diese Berufung wurde wie folgt begründet:

Körperschaften öffentlichen Rechts seien unter bestimmten Voraussetzungen Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts. Die Einbeziehung der Körperschaft in die Umsatzsteuer zieler auf die Gleichstellung mit privaten Unternehmern ab und diene dem Grundsatz der Wettbewerbsneutralität. Nach innerstaatlichem Recht müsse ein Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts die folgenden Merkmale aufweisen:

- Vorhandensein einer wirtschaftlich selbständigen Einrichtung
- privatwirtschaftliche Tätigkeit
- wirtschaftliches Gewicht der Tätigkeit
- Nachhaltigkeit der Tätigkeit
- Erzielung von Einnahmen oder anderen wirtschaftlichen Vorteilen
- Tätigkeit gewerblicher Art

Die Tätigkeit müsse sich innerhalb der Körperschaft öffentlichen Rechts wirtschaftlich herausheben, etwa durch eine besondere Leitung, eigenes Personal, einen geschlossenen Geschäftskreis, eigene Buchführung, eigene Verrechnungsstelle oder einem ähnlichen auf eine Einheit hinweisenden Merkmal. Es müsse sich ausschließlich oder überwiegend um eine Tätigkeit handeln, die außerhalb des Hoheitsbereiches der Körperschaft öffentlichen Rechts liege. Nach der Verwaltungspraxis und der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sei das wirtschaftliche Gewicht dann gegeben, wenn die jährlichen Einnahmen aus der jeweiligen Tätigkeit € 2.900,-- übersteigen. Einnahmenerzielung liege bei einem Betrieb gewerblicher Art auch vor, wenn geldwerte Vorteile erzielt oder Leistungen zu Selbstkosten oder unter den Selbstkosten erbracht würden. Erforderlich seien Aktivitäten, die im Erscheinungsbild einem Gewerbebetrieb entsprechen.

Systematisch ordne § 2 Abs 3 UStG für die Körperschaften öffentlichen Rechts eine erhebliche Einschränkung der allgemeinen Unternehmerdefinition des § 2 Abs 1 UStG 1994 an. Mit der Anknüpfung an den Betrieb gewerblicher Art des KStG 1988 verfolge der Umsatzsteuergesetzgeber nach den Materialien das Ziel, eine bessere Trennung des Hoheitsbereiches vom unternehmerischen Bereich herbeizuführen. Voraussetzung für das Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art iSd § 2 Abs 1 KStG 1988 sei ferner, dass überwiegend eine privatwirtschaftliche Tätigkeit ausgeführt werde.

Nach Art 4 Abs 1 der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie gilt als Steuerpflichtiger, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit selbständig ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. Für Körperschaften öffentlichen Rechts enthalte Art 4 Abs 5 der 6. Mehrwertsteuer-RL eine Sonderregelung: Nach Art 4 Abs 5 Unterabsatz der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie würden Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts nicht als

Steuerpflichtige gelten, soweit sie Tätigkeiten oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen öffentlicher Gewalt obliegen. Nach der Rechtsprechung des EuGH sind Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt solche, die die Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Rahmen der eigens für sie geltenden rechtlichen Regelungen ausüben. Tätigkeiten, die sie nach gleichen rechtlichen Bedingungen ausüben wie private Wirtschaftsteilnehmer, seien demgegenüber als wirtschaftliche Tätigkeiten iSd Art 4 Abs 1 der Richtlinie zu qualifizieren. Der EuGH stelle damit entscheidend auf die Ausübungsmodalität einer Tätigkeit ab: Bediene sich die Einrichtung bei der Aufgabenerfüllung privatrechtlicher Handlungsformen, sei die Tätigkeit jedenfalls als wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Art 4 Abs 1 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie zu qualifizieren. Trete dagegen die Einrichtung mit öffentlich-rechtlichen Handlungsformen auf, liege eine Tätigkeit im Rahmen öffentlicher Gewalt vor.

Vergleiche man § 2 Abs 3 UStG 1994 mit den europarechtlichen Vorgaben, so würden sich u.a. die folgenden Abweichungen ergeben: Nach innerstaatlichem Recht liege ein Betrieb gewerblicher Art nur dann vor, wenn die *organisatorischen* und *wirtschaftlichen* Merkmale des § 2 KStG erfüllt seien. Ein Betrieb gewerblicher Art erfordere demnach das Vorliegen einer wirtschaftlich selbständigen Einrichtung und eine Tätigkeit von *wirtschaftlichem Gewicht*. Nach der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie seien diese Kriterien *unerheblich*, wenn die Tätigkeit nicht im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausgeübt werde. Die Tätigkeit sei jedenfalls steuerpflichtig. Betriebe gewerblicher Art würden durch eine privatwirtschaftliche Tätigkeit begründet. Dabei handle es sich nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes um Tätigkeiten, die der Körperschaft öffentlichen Rechts nicht eigentümlich und vorbehalten seien. Die Abgrenzung zur Ausübung öffentlicher Gewalt erfolge damit nach *Gegenstand*, *Inhalt* und dem *Charakter* der jeweiligen Aufgabe. Demgegenüber stelle der EuGH lediglich auf die Ausübungsmodalität der jeweiligen Tätigkeit ab. Tätigkeiten, die nach nationalem Verständnis als hoheitliche Tätigkeiten eingestuft werden, müssten nach der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie als unternehmerische Tätigkeit qualifiziert werden, wenn die öffentliche Einrichtung diese Aufgabe mit privatrechtlichen Handlungsnormen erfülle.

Für den im Jahre 2002 errichteten und im September 2002 eröffneten Kindergarten habe die Bw. die Option zur Steuerpflicht beantragt, da die Führung des Kindergartens in erheblichem Umfang privatwirtschaftlich organisiert und ausgerichtet sei. Strittig sei die Beurteilung der Jausenbeiträge, die die Eltern monatlich für jedes Kind in Höhe von € 10,-- bezahlten und auf Grund gemeindeinterner Querelen nicht in der Kameralistik der Bw. erfasst und von der Abgabenbehörde nicht als Einnahmen des Kindergartens beurteilt worden seien. Aufgrund gemeindeinterner Querelen habe die Bw. die Jausenbeiträge nicht direkt verwalten dürfen, weil den Gemeindevertretern der Vorwurf der Bereicherung angelastet worden sei. Im Zuge der Eröffnung des Kindergartens haben die Eltern/Erziehungsberechtigten den Entschluss gefasst, den

monatlichen Jausenbeitrag in eine Handkasse einzubezahlen, die sich in der Anfangszeit im Kindergarten selbst befunden habe, damit die Kindergartenhelferin des Kindergartens N., M.K., die Mahlzeiten habe besorgen können. Die Bw. sei weiterhin mit dem Vorwurf der Bereicherung konfrontiert gewesen. Nach Rücksprache mit der Kindergarteninspektorin im Juni 2005 sei der monatliche Jausenbeitrag von den Eltern/Erziehungsberechtigten auf ein neu eingerichtetes Bankkonto lautend auf "Elternvertreter Kindergarten N." einbezahlt worden. Auf diesem Konto seien die Elternvertreter I.H., C.P., G.R. und die Kindergartenhelferin zeichnungs-berechtigt. Die Kindergartenhelferin habe ab Eröffnung des Kindergartens bis dato die Mahlzeiten besorgt.

Ab Herbst 2006 seien die Jausenbeiträge für den Kindergarten von der Bw. eingehoben worden und dieser Kindergarten von der Abgabenbehörde als Betrieb gewerblicher Art beurteilt worden, da unter Einbeziehung der Jausenbeiträge die erforderliche Umsatzgrenze von € 2.900,-- netto erreicht werde. Zu Recht sei die Bw. von der Annahme ausgegangen, die bezahlten Jausenbeiträge der Eltern/Erziehungsberechtigten für die Besorgung der Mahlzeiten seien Einnahmen (geldwerte Vorteile) des Kindergarten N.. Die Kindergartenhelferin habe diese Mahlzeiten besorgt und von einem Bankkonto bezahlt, welches dem Kindergarten für die Besorgung der Mahlzeiten zur Verfügung gestanden sei. Die Kindergartenhelferin sei auf dem Bankkonto "Elternvertreter Kindergarten N." zeichnungs-berechtigt. Der Kindergarten N. sei bis Herbst 2006 nicht mit den Ausgaben für Mahlzeiten belastet gewesen, habe aber die Einnahmen der Jausenbeiträge gekannt. Bereits zum Zeitpunkt der Eröffnung des Kindergartens sei der Jausenbeitrag monatlich für jedes Kind mit € 10,-- festgelegt worden. Mit den Einnahmen der Jausenbeiträge sei die erforderliche Umsatzgrenze von € 2.900,-- netto ab Aufnahme des Vollbetriebes im Jahre 2003 erreicht worden. Aus diesem Grund sei von der Bw. auch der Vorsteuerabzug bereits im Jahre 2002 und in den Folgejahren vorgenommen worden. Die Einnahmen des Kindergartens ohne bzw. mit den Jausenbeiträgen der Jahre 2002 bis 2005 werden wie folgt dargestellt:



<b>Einnahmen Kindergarten:</b>	<b>ohne Jausenbeiträge:</b>	<b>mit Jausenbeiträge:</b>
Jahr 2002:	€ 823,36	€ 823,36
Jahr 2003:	€ 2.673,68	€ 4.719,13
Jahr 2004:	€ 2.523,16	€ 4.841,34
Jahr 2005:	€ 2.605,55	€ 4.878,28

Nach den Körperschaftsteuer-Richtlinien müsse der Kindergarten die Erzielung von Einnahmen anstreben, die Absicht Gewinn zu erzielen, sei nicht explizit erforderlich. Im Allgemeinen werde dabei auf einen längeren überschaubaren Zeitraum abzustellen sein. Daher begründe auch das Unterschreiten der Umsatzgrenze während der Errichtungs- und Anlaufphase einen Betrieb gewerblicher Art, wenn bei voller Aufnahme der Tätigkeit die Einnahmengrenze von € 2.900,-- regelmäßig überschritten werde. Stehe im Anlaufzeitraum noch nicht fest, ob die Einnahmengrenze bei voller Aufnahme der Tätigkeit überschritten werde, sei zunächst im Wege einer vorläufigen Veranlagung ebenso vom Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art auszugehen, wenn das Überschreiten der Einnahmengrenze wahrscheinlich sei. Andererseits führe das einmalige Überschreiten der Einnahmengrenze in einem Jahr noch nicht zur Begründung eines Betriebes gewerblicher Art. Im vorliegenden Fall werde beantragt, die in der Kameralistik der Bw. nicht erfassten Jausenbeiträge aufgrund der vorstehenden Ausführungen als Einnahmen des Kindergartens zu beurteilen. Unter Einbeziehung der Jausenbeiträge ab dem Kalenderjahr 2003 sei die Einnahmengrenze bei voller Aufnahme der Tätigkeit erreicht. Ein Betrieb gewerblicher Art liege ab der Eröffnung im Jahr 2002 gemäß § 2 Abs 1 KStG 1988 vor. Die Höhe der Einnahmen des Jahres 2002 sei noch auf die Errichtungsphase und somit auch auf die Anlaufphase des Kindergartens N. zurückzuführen.

Nach herrschender Lehre begründe auch das Unterschreiten der Umsatzgrenze während der Errichtungs- und Anlaufphase einen Betrieb gewerblicher Art, wenn bei voller Aufnahme der Tätigkeit die Einnahmengrenze von € 2.900,-- regelmäßig überschritten werde. Für die Bw. sei unter Einbeziehung der Jausenbeiträge für die Verabreichung von Mahlzeiten als geldwerter Vorteil das Erreichen der Umsatzgrenze von € 2.900,-- nicht nur wahrscheinlich, sondern sogar sicher. Die übrigen Voraussetzungen (eine wirtschaftlich selbständige Einrichtung, eine privatwirtschaftliche Tätigkeit, wirtschaftliches Gewicht der Tätigkeit, Nachhaltigkeit der Tätigkeit, Erzielung von Einnahmen oder anderen wirtschaftlichen Vorteilen, Tätigkeit gewerblicher Art) seien für das Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art gemäß § 2 Abs 1 KStG 1988 somit für die Bw. gegeben gewesen. Für den Betrieb gewerblicher Art werde ebenso die Investitionszuwachsprämie in Höhe von € 4.207,74 sowie die Veranlagung zur Körperschaftsteuer 2002 beantragt.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt. Mit Eingabe vom 25. Feber 2008 wurde der Dienstvertrag der Kindergartenhelferin M.K. in Kopie vorgelegt.

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

Gemäß § 2 Abs 3 UStG 1994 sind die Körperschaften des öffentlichen Rechts nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988), ausgenommen solche, die gemäß § 5 Z 12 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 von der Körperschaftsteuer befreit sind, und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig.

Nach § 2 Abs 1 KStG 1988 ist Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts jede Einrichtung, die

- wirtschaftlich selbständig 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 (§ 21 des Einkommensteuergesetzes 1988) dient.

Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich. Die Tätigkeit der Einrichtung gilt stets als Gewerbebetrieb.

Gemäß § 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen.

Gemäß § 27 Abs 1 NÖ-Kindergartengesetz 1996 idF LGBl 5060-2 ist der Besuch des Kindergartens in der Zeit von Montag bis Freitag, 7.00 Uhr bis 13.00 Uhr, kostenlos.

Nach Abs 2 leg.cit. hat der Kindergartenerhalter für die Anwesenheit des Kindes in der Erziehungs- und Betreuungszeit von Montag bis Freitag zwischen 13.00 Uhr und 16.00 Uhr einen Kostenbeitrag von den Eltern (Erziehungsberechtigten) in der Höhe von monatlich € 72,67 inkl. Umsatzsteuer einzuheben. Für die Zeit vor 7.00 Uhr und nach 16.00 Uhr darf der Kindergartenerhalter nach Abs 3 leg.cit. zusätzlich einen höchstens kostendeckenden Beitrag von den Eltern (Erziehungsberechtigten) einheben.

In Abs 6 leg.cit. wird darüber hinaus normiert, dass der Kindergartenerhalter für die Anschaffung der Bildungsmittel und des Beschäftigungsmaterials und für die Verabreichung von Mahlzeiten einen höchstens kostendeckenden Beitrag von den Eltern (Erziehungsberechtigten) einheben darf.

Nach Art 4 Abs 1 der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie gilt als Steuerpflichtiger, wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.

Nach Art 4 Abs 5 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie gelten Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Leistungen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben.

Falls sie nach Art 4 Abs 5 Unterabsatz 2 jedoch solche Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, gelten sie für diese Tätigkeiten oder Leistungen als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nicht-Steuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Die vorstehend genannten Einrichtungen gelten Art 4 Abs 5 Unterabsatz 3 in jedem Fall als Steuerpflichtige in Bezug auf die in Anhang D aufgeführten Tätigkeiten, sofern der Umfang dieser Tätigkeiten nicht unbedeutend ist.

Die Mitgliedstaaten können die Tätigkeiten der vorstehend genannten Einrichtungen, die nach Artikel 13 oder 28 von der Steuer befreit sind, als Tätigkeiten behandeln, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen.

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob der von der Bw. betriebene Kindergarten einen Betrieb gewerblicher Art im Sinne des § 2 Abs 3 UStG iVm § 2 KStG darstellt. Insbesondere ist strittig, ob es für das Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art iSd § 2 Abs 1 KStG 1988 – unter Berücksichtigung gemeinschaftsrechtlicher Bestimmungen – erforderlich ist, dass Einnahmen von wirtschaftlichem Gewicht erzielt werden. Des Weiteren ist strittig, ob die für das Jahr 2002 vereinnahmten Jausenbeiträge, die anfangs in eine Handkasse einbezahlt und von den Elternvertretern (kein Verein) verwaltet wurden, als Einnahmen der Bw. anzusehen und ob bereits in den Jahren 2002 bis 2005 in einer sog. Anlauf- bzw. Errichtungsphase hinsichtlich des Kindergartens eine Unternehmereigenschaft bzw. ein Betrieb gewerblicher Art gegeben war.

Mit der im vorliegenden Fall strittigen Frage der Beurteilung eines Gemeindekindergartens als Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts hat sich der Verwaltungsgerichtshof bereits in mehreren Entscheidungen auseinandergesetzt (vgl. VwGH 18.12.1980, 2874/79; 14.1.1982, 81/15/0037; 15.4.1982, 833/79, 15.9.1986, 84/15/0157 und zuletzt 26.1.1994, 92/13/0097).

In diesen Erkenntnissen wird in Übereinstimmung mit der Lehre für die Annahme eines Betriebes gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts und für eine sich daraus erge-

bende Unternehmertätigkeit iSd Umsatzsteuerrechts stets ganz allgemein gefordert, dass neben qualitativen auch quantitative Merkmale vorliegen müssen. Demzufolge muss es sich bei dem Betrieb gewerblicher Art um eine sich innerhalb der Gesamtbetätigung der Körperschaft öffentlichen Rechts heraushebende Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht zur Erzielung von Einnahmen oder anderen wirtschaftlichen Vorteilen handeln (vgl. VwGH 6.3.1989, 86/15/0007).

Voraussetzung für das Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts ist eine wirtschaftliche Tätigkeit, die auch von einer Einzelperson ausgeübt werden und dieser eine, wenn auch bescheidene Existenzmöglichkeit bieten könnte. Es muss sich daher um Tätigkeit von einigem wirtschaftlichen Gewicht handeln. Dass eine bestimmte wirtschaftliche Tätigkeit einer Körperschaft öffentlichen Rechts von einigem wirtschaftlichen Gewicht sein muss, um einen "Betrieb gewerblicher Art" zu begründen, lässt sich ebenso aus den Tatbestandsmerkmalen des § 2 Abs 1 KStG 1966 ableiten (vgl. VwGH 26.1.1994, 92/13/0097).

Die zu § 2 Abs 1 KStG 1966 entwickelte Rechtsprechung ist nach wie vor beachtlich, da gemäß den Materialien zu § 2 Abs 1 KStG 1988, 622 BlgNr XVII. GP, 14 mit der in der Formulierung erheblich veränderten (gestrafften) Bestimmung des § 2 Abs 1 KStG 1988 keine inhaltliche Änderung verbunden sein sollte.

Die in § 2 Abs 1 KStG 1988 angeführten Tatbestandsmerkmale lassen darauf schließen, dass der Gesetzgeber bei der Abgrenzung der der Körperschaftsteuer nicht unterworfenen Hoheitsverwaltung von den dieser Steuer unterliegenden wirtschaftlichen Tätigkeiten der öffentlichen Hand trotz Aufzählung bloß organisatorischer Merkmale im KStG 1966 auch eine gewisse Intensität (d.h. auch wirtschaftliche Qualität) für einen Betrieb gewerblicher Art verlangt. Mit der Anknüpfung an diese Rechtslage nach dem Körperschaftsteuergesetz 1966 im § 2 Abs 3 UStG 1972 und in weiterer Folge auch in § 2 Abs 3 UStG 1994 hat der Gesetzgeber diese Sonderstellung für wirtschaftliche Tätigkeiten von Körperschaften öffentlichen Rechts aufrechterhalten (vgl. VwGH 10.7.1989, 88/15/0163 zitiert in VwGH 26.1.1994, 92/13/0097).

Während Art 4 Abs 5 der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie negativ in Bezug auf die Unternehmereigenschaft einer wirtschaftlichen Betätigung einer Körperschaft öffentlichen Rechts formuliert ist, hat der nationale Gesetzgeber den unternehmerischen Bereich der Körperschaften öffentlichen Rechts positiv abgegrenzt (vgl. Schuchter/Walder, Das Ende des Betriebes gewerblicher Art in der Umsatzsteuer, Teil 2, ÖStZ 1999, S. 85ff). Eine Bedachtnahme auf die wirtschaftliche Selbständigkeit und das wirtschaftliche Gewicht, wie sie § 2 Abs 1 KStG 1988 verlangt, ist in Art 4 Abs 5 der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie zwar nicht explizit vorgesehen (vgl. Ruppe, § 2 Tz 10 UStG 1994, 3. Auflage, S. 223). Dessen ungeachtet ist jedoch in

Art 4 Abs 5 Unterabsatz 3 der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie vorgesehen, dass Tätigkeiten und Einrichtungen, die in jedem Fall als unternehmerisch zu gelten haben, wiederum von der Steuer ausgenommen werden, wenn der Umfang dieser Tätigkeiten unbedeutend ist (vgl. Schuchter/Walder, a.a.O., ÖStZ 1999, S. 85ff).

Mit der vom Verwaltungsgerichtshof entwickelten Umsatzgrenze von € 2.900,-- bzw. dem Erfordernis des wirtschaftlichen Gewichts sollen Bagatellfälle von der Ertragsbesteuerung ausgenommen werden, weil in solchen Fällen eine Wettbewerbsverzerrung aufgrund der geringen Einnahmen von vornherein nicht gegeben ist. Nichts anderes kann und soll auch für die Umsatzsteuer gelten, wenn Tätigkeiten und Einrichtungen, die in ihrem Umfang unbedeutend sind, von der Umsatzsteuer ausgenommen werden.

Im vorliegenden Fall ist für das Jahr 2002 nach nationalem Recht als auch unter Beachtung der Bestimmungen in Art 4 Abs 5 Unterabsatz 3 der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie für den Betrieb gewerblicher Art "Kindergarten" weiterhin erforderlich, dass die von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geforderte Bagatellgrenze von € 2.900,-- erreicht wird.

Des Weiteren gelangte der unabhängige Finanzsenat aus den nachstehenden Gründen zu der Auffassung, dass die in den Jahren 2002 bis 2005 vereinnahmten Jausenbeiträge als von den Elternvertretern vereinnahmt anzusehen und nicht als Einnahmen des Kindergartens beurteilt werden können:

Im vorliegenden Fall wird durch die niederschriftliche Aussage der Elternvertreterin I.H. vom 12. März 2007 dokumentiert, dass die Einhebung des monatlichen Jausenbeitrages von € 10,- - ab 2002 für Säfte, Milch, Kakao, Obst/Gemüse und die gemeinsame Freitagsjause auf einem Beschluss *Eltern/Erziehungsberechtigten* basiert und auch die monatliche Abrechnung der von den Eltern einbezahlten Jausenbeiträge durch I.H. in ihrer Funktion als Elternvertreterin vorgenommen wurde.

An der Abrechnung und Verwaltung der Jausenbeiträge durch die Elternvertreter hat sich auch nichts geändert, als im Juni 2005 von den Elternvertretern ein Bankkonto lautend auf "Elternvertreter Kindergarten N." eingerichtet wurde, auf dem lediglich die Elternvertreter und die Kindergartenhelferin M.K. – nicht aber die Bw. – zeichnungsberechtigt waren. Damit wurden die in Rede stehenden Jausenbeiträge nicht von der Bw. verwaltet und haben diese in deren Kameralistik keinen Eingang gefunden. Demgemäß ist dem Sitzungsprotokoll vom 30. November 2006 zu entnehmen, dass erst "ab 2006 die Jausenbeiträge durch die Bw. eingehoben werden" sollen, da dies aufgrund von Unstimmigkeiten "bis heute noch nicht durchgeführt" habe werden können.

Die in den Jahren 2002 bis Herbst 2006 eingehobenen Jausenbeiträge sind nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates bis Herbst 2006 den *Elternvertretern* als Personengemeinschaft zuzurechnen, als die Eltern/Erziehungsberechtigten die Kindergartenhelferin, M.K., mit dem Einkauf der Jausen für die Kindergartenkinder beauftragt haben. Demgemäß hätte im Falle der Nichterfüllung bzw. Mindererfüllung der Versorgung der Kindergartenkinder mit zu verabreichenden Jausen bis Herbst 2006 nicht die Bw., sondern nur die *Elterngemeinschaft* allenfalls zur Haftung herangezogen werden können. Aus diesem Grund können die Jausenbeiträge nicht als durch die Bw. vereinnahmt angesehen werden.

Für die Zurechnung der Jausenbeiträge an die Elterngemeinschaft ist es nicht von Bedeutung, dass M.K. als Kindergartenhelferin gleichzeitig auch Dienstnehmerin der Bw. war und die Beschaffung der Jausen auch im Interesse der Bw. gelegen sein könnte. Schließlich hat in den Jahren 2002 bis 2005 M.K. als Kindergartenhelferin diese Jausen im Auftrag der Elterngemeinschaft beschafft.

Der Bw. ist aus diesen Jausenbeiträgen auch kein geldwerter Vorteil zugeflossen, als nach § 27 Abs 6 NÖ-Kindergartengesetz 1996 idF LGBI 5060-2 keine Verpflichtung der Bw. zur Verabreichung von Mahlzeiten besteht und die Abwicklung der Jausenbeiträge in den Jahren 2002 bis Mitte 2006 durch die Elterngemeinschaft die Rechtssphäre der Bw. in keinsten Weise berührt hat.

Eine wesentliche Änderung der Verwaltung der Jausenbeiträge ist erst ab dem Herbst 2006 gegeben, wo auf Anraten des Vizebürgermeisters F.S. die Jausen von der Kindergartenhelferin M.K. nunmehr im Auftrag der Bw. auf Lieferschein besorgt und die Bw. am Monatsende die Jausen mit den Elternvertretern abrechnet. Demgemäß überweisen die Elternvertreter den ausstehenden Rechnungsbetrag vom Bankkonto des Elternvereines auf das Bankkonto der Bw..

Sofern ab Herbst 2006 die Jausen im Auftrag der Bw. eingekauft wurden, ist dies als eine Änderung der Bewirtschaftung des Kindergartenbetriebes mit der Folge anzusehen, dass der Zeitraum von 2002 bis einschließlich 2005 nicht als Anlauf- bzw. Errichtungsphase für einen künftigen Betrieb gewerblicher Art gewertet werden konnte.

Den Ausführungen, es sei von Anfang an geplant gewesen, die Jausenbeiträge durch die Bw. einzuheben, ist entgegen zu halten: aufgrund interner Querelen hatte sich die Bw. im Jahre 2002 dafür entschieden, die Jausenbeiträge nicht selbst einzuheben, um sich nicht dem Vorwurf der "Bereicherung" an den Jausenbeiträgen der Eltern auszusetzen. Im Jahre 2002 war überdies in keiner Weise absehbar, ob und zu welchem Zeitpunkt eine Einigung darüber erzielt werden könnte, die Jausenbeiträge durch die Bw. selbst einzuheben.

Infolge des Fehlens von Einnahmen von wirtschaftlichem Gewicht im Jahre 2002 fällt der Kindergarten nicht in den Unternehmensbereich der Bw., da hinsichtlich dieses Kindergartens kein Betrieb gewerblicher Art im Sinne des § 2 Abs 1 KStG 1988 gegeben ist. Aus diesem Grund hatte eine Veranlagung zur Körperschaftsteuer 2002 zu unterbleiben.

### **Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie 2002:**

Nach § 24 Abs 6 KStG 1988 gelten die Bestimmungen der §§ 108c, § 108d, § 108e sowie § 108f EStG 1988 sinngemäß für Körperschaften im Sinne des § 1, soweit sie nicht von der Körperschaftsteuer befreit sind.

Für den Investitionszuwachs kann gemäß § 108e Abs 1 EStG 1988 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.

Prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter sind nach Abs 2 leg.cit. ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens. Nicht zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern zählen neben anderen taxativ aufgezählten Wirtschaftsgütern auch Gebäude.

Ist somit für das Jahr 2002 hinsichtlich des Kindergartens kein Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts im Sinne des § 2 Abs 1 KStG 1988 gegeben, hat keine Erstattung der Investitionszuwachsprämie 2002 zu erfolgen. In diesem Zusammenhang wird auf die vorstehenden Ausführungen zum Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts verwiesen.

Hinsichtlich der Aufwendungen für Schließanlage außen (€ 1.344,86), für Schrankenanlage (€ 2.859,86) sowie für Steinwurf und Baggararbeiten (€ 9.231,60) ist weiters die Judikatur zu beachten, die bei der Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG zu Gebäudeinvestitionen entwickelt wurde:

Für die Beantwortung der Frage, ob eine Investition "Gebäude", Teil eines Gebäudes oder ein selbständig bewertbares Wirtschaftsgut darstellt, hat die Rechtsprechung eine Reihe von Abgrenzungskriterien entwickelt (vgl. Zorn in: Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 108e, Tz 4 und die dort zitierte Judikatur und Literatur) und dies bestimmt sich nach der Verkehrsauffassung (vgl. VwGH 21.9.2006, 2006/15/0156).

Auf die bewertungsrechtliche Sicht, aber auch auf die Vorschriften des bürgerlichen Rechts kommt es in diesem Zusammenhang nicht an. Ist ein Wirtschaftsgut mit einem Gebäude derart verbunden, dass es nicht ohne Verletzung der Substanz an einen anderen Ort versetzt werden kann, ist es grundsätzlich als Teil des Gebäudes und damit als unbeweglich anzusehen. Allerdings spielt bei typischen Gebäuden bzw. Gebäudeteilen die rein technische "Be-

weglichkeit" und Versetzbarkeit an einen anderen Ort nur eine untergeordnete Rolle. Selbst wenn eine Verlegung ohne Wertminderung und ohne erhebliche Kosten möglich wäre, ist daher zB eine eingebaute Etagenheizung nach der Verkehrsauffassung ein typischer Teil des Gebäudes und deshalb als unbeweglich und nicht selbständig bewertbar anzusehen (vgl. VwGH 11.6.1965, 316/65).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wurden Fenster und Türen, ja sogar Türbeschläge als Teil des Gebäudes angesehen (vgl. VwGH 18.9.1964, 1226/63). Auch betreffend Sanitär- und Heizungsinstallationen hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass es sich dabei um Gebäudebestandteile handelt (vgl. neben Grabner auch Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch, § 8 Tz 8.2 und die dort wiedergegebene Judikatur).

Nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates sind die Aufwendungen für Schließanlage außen (€ 1.344,86), für Schrankenanlage (€ 2.859,86) sowie die Aufwendungen für Steinwurf- und Baggerarbeiten (€ 9.231,60) als Gebäudeinvestitionen auf das Kindergartengebäude anzusehen, für die aufgrund des § 108e Abs 2 EStG keine Investitionszuwachsprämie zusteht.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 10. Juni 2008