



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Kfz-Handel und -Werkstätte, Adr.Bw., vertreten durch WTHgesmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes 999 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. betreibt einen Kfz-Handel und Werkstätte. Den Gewinn des abweichenden Wirtschaftsjahres – Bilanzstichtag ist der 31. März – ermittelt die Bw. gemäß § 5 EStG.

Zugleich mit Abgabe des Jahresabschlusses 2003/2004 am 22. November 2005 beantragte die Bw. in der *Beilage zur Körperschaftsteuererklärung für 2004 zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG* die Investitionszuwachsprämie erklärungsgemäß festzusetzen.

In der Beilage zum Antrag gem. § 108e EStG gab die Bw. das Ausmaß der Investitionen des letzten Jahres mit € 100.078,56 an. In dieser Gesamtsumme (KöSt-Akt 2004, AS 68-72) sind auch ein Gasheizkessel (€ 12.860, --), der Anschluss des Gasheizkessels (€ 1.937,64), ein Wolf Lüfter (€ 8.547,78) sowie ein Wasserwärmer für die Gasheizung (€ 1.753,80) enthalten. Im Anlageverzeichnis werden diese Wirtschaftsgüter auf die Dauer von 20 Jahren abgeschrieben.

Im Rahmen einer gemäß § 144 BAO stattgefundenen Nachschau hielt das Prüfungsorgan unter anderem fest, dass die Gasfeuerungsanlage zusätzlich zu der bestehenden Heizungsanlage angeschafft worden sei und der Notversorgung diene.

Mit Bescheid vom 22. Dezember 2005 setzte das Finanzamt die Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 abweichend vom Antrag in Höhe von € 6.447,40 fest. Dabei vertrat das Finanzamt die Ansicht, dass oben erwähnte Wirtschaftsgüter als Bestandteile des Gebäudes zu beurteilen und aus diesem Grund im Sinne des § 108e Abs. 2 EStG 1988 nicht prämienbegünstigt seien, weswegen die Anschaffungskosten in Höhe von € 25.099,22 aus der beantragten Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Investitionszuwachsprämie auszuscheiden seien.

Mit Schreiben vom 27.1.2006 – eingebracht mittels FINANZOnline – erhob der steuerliche Vertreter der Bw. gegen diesen, die Investitionszuwachsprämie festsetzenden, Bescheid Berufung und führte begründend aus:

"... Die [Bw.] hat im März 2004 im Betriebsgebäude der LKW-Straße (LKW-Werkstätte) einen Vaillant-Gaskessel samt einem WOLF-Lüfter und anderem Zubehör im Wert von € 25.099,22 angeschafft.

Für diesen Gaskessel wurde die Investitionszuwachsprämie beantragt, aber vom Finanzamt leider nicht gewährt, mit der Begründung, dass eine Heizung als Bestandteil eines Gebäudes zu sehen sei, und für Gebäude diese Prämie nicht möglich sei.

Dagegen richtet sich unsere Berufung.

Die [Bw.] hat nunmehr seit über 10 Jahren ihren Betriebsstandort in der LKW-Straße . Das Betriebsgebäude wurde seit Anfang an mit einer Ölfeuerungsanlage beheizt. Da diese aber störungsanfällig ist, hat sich die Geschäftsleitung entschlossen eine zusätzliche Gastherme anzuschaffen.

Diese ist frei in den Heizraum hineingestellt und jederzeit wieder leicht zu entfernen. Bei Bedarf könnte sie jederzeit abmontiert und zum Beispiel in der PKW-Straße (PKW-Betrieb) wieder aufgestellt werden, wenn die dortige Heizung kaputt ist.

Wir senden per Post noch ein Foto nach, auf dem deutlich ersichtlich ist, dass die Gasheizung (weißes Gerät) frei hineingestellt ist. Sie wurde auch bei der Nachschau durch das Finanzamt am 15.12.2005 besichtigt. Diese Gastherme würde auch von der Kapazität keineswegs ausreichen, das gesamte Betriebsgebäude zu beheizen, sondern dient nur der Notversorgung wenn die Ölheizung ausfällt, wie etwa ein Notstromaggregat bei der EDV.

Wir sind daher der Ansicht, dass diese Gastherme nicht dem Gebäude zugerechnet werden kann, sondern ein eigenständiges Wirtschaftsgut darstellt. Eine dem Gebäude zugehörige Ölfeuerungsanlage ist ja vorhanden und auch in Betrieb."

Die Bw. beantrage der Berufung stattzugeben.

Mit Schreiben vom 27.1.2006 reichte die steuerliche Vertretung der Bw. die in der Berufung angekündigten Fotos zur besseren Darstellung des Berufungsbegehrens nach.

Ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung legte die Amtspartei die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Als ausschließlich strittig stellt sich im gegenständlichen Rechtsmittelverfahren die Frage dar, ob der von der Bw. angeschaffte Gasheizkessel samt Zubehör als investitionszuwachsprämienfähiges Wirtschaftsgut im Sinne des § 108e EStG 1988 zu beurteilen ist.

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. Gebäude zählen gemäß Absatz 2 leg. cit. nicht zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern.

Zur Beantwortung der Frage, ob etwas Gebäude, Teil eines Gebäudes oder 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).

Demnach 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 15.6.1956, 345/56; VwGH 21.12.1956, 1391/94; Atzmüller, SWK 2005, S 357). Die Beurteilung, ob ein Gebäude vorliegt bzw. ob eine Investition ein Gebäude oder einen Bestandteil desselben oder aber ein nicht als Gebäude anzusehendes Wirtschaftsgut betrifft, hat nach dem Maßstab der Verkehrsanschauung zu erfolgen, wobei es auf die bewertungsrechtliche Sicht in diesem Zusammenhang also nicht ankommt.

Ebenso kommt es für die Beurteilung, ob ein Gegenstand als beweglicher selbständiger Bestandteil oder als unselbständiger Gebäudebestandteil zu beurteilen ist, auf die Verkehrsauffassung an (vgl. VwGH 19.2.1974, 1717/73; VwGH 23.4.1969, 0007/67; sowie Grabner, ÖStZ 1983, 143 ff, Punkt 5, Die Abgrenzung von beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern des § 8 EStG 1972 in der Rechtsprechung des VwGH).

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. 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 o.a. Sinne sind daher jedenfalls keine Gebäude (VwGH 23.10.1990, 89/14/0118). Bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern im o.a. Sinne ist weiter zu untersuchen, ob – nach der Verkehrsauffassung – der Gebäudecharakter vorliegt.

Bei typischen Gebäuden bzw. Gebäudeteilen spielt allerdings die rein technische "Beweglichkeit" und Versetzbarkeit an einen anderen Ort nur eine untergeordnete Rolle. Selbst wenn eine Verlegung ohne Wertminderung und ohne erhebliche Kosten möglich wäre, ist daher z.B. eine eingebaute Etagenheizung nach der Verkehrsauffassung ein typischer Teil des Gebäudes und deshalb als unbeweglich und nicht selbständig bewertbar anzusehen (VwGH 11.6.1965, 316/65; Grabner, ÖStZ 1983, 143ff).

Der unabhängige Finanzsenat vertritt die Auffassung, dass die Beurteilung für Zwecke der Investitionszuwachsprämie, ob eine Investition ein Gebäude oder einen Bestandteil desselben oder aber ein nicht als Gebäude anzusehendes Wirtschaftsgut betrifft, ausschließlich nach den für das Einkommensteuerrecht maßgebenden Kriterien zu erfolgen hat. Dies ergibt sich nach Dafürhalten des Senates zweifelsfrei aus der Tatbestandsvoraussetzung des § 108e EStG – der Abschreibbarkeit des Wirtschaftsgutes im Wege der §§ 7 und 8 EStG 1988.

In diesem Sinne wurde bereits entschieden, dass z.B.

- *sanitäre Anlagen* (VwGH 26.5.1971, 1551/70),
- *Waschtische, Badewannen, Klosettanlagen* (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG, § 8 Punkt 5, und die dort zitierte Judikatur),
- *eingebaute Elektroinstallationen sowie Gas- und Wasserzuleitungen* (VwGH 13.4.1962, 1639/60),
- *Zentralheizungen (Etagenheizungen)*, da sie in der Regel keine gewisse, bei der Veräußerung besonders ins Gewicht fallende Selbständigkeit besitzen (VwGH 7.7.1971, 1553/70),
- *Aufzugsanlagen* (VwGH 20.5.1970, 248/69),
- *Rolltreppen* (BFH BStBl II 1971, 455),
- *Klimaanlagen* (BFH BStBl II 1971, 455; 1974, 132),
- *Belüftungs- und Entlüftungsanlagen*, die nur der Nutzung des Gebäudes (BFH BStBl II 1974, 135) bzw. dazu dienen, den Aufenthalt von Menschen in Gebäuden angenehmer zu gestalten (Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zum EStG und KStG, § 7 Anm. 350),
- *Be- und Entlüftungsanlage eines Gasthauses*,

- *Beleuchtungsanlagen, Fenster, Türen samt Türschnallen und Türschlössern, Fußböden samt Belag, Verputz, Anstrich, Malerei, Straßenfassaden, Dachrinnen, Dachstühle* (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 8 Tz 8.2, und die dort zitierte Judikatur),
- *Weganlagen sowie Zaunanlagen* (Doralt, EStG⁹, § 6 Tz 8 "Gebäude und Gebäudeeinbauten", und die dort zitierte Judikatur), aber auch
- *Bäder, Duschen, Schwimmbecken und Saunanlagen* (BFH BStBl II 1974, 132),
- *Schwimmbecken in Hotelbetrieben* (BFH BStBl II 1992, 278; Kotschnigg, ÖStZ 1990, 22; Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, § 7 Anm. 350) und
- *die Schwimmbadtechnik eines Hallenbades,*

zum Gebäude gehören.

Unter Bedachtnahme auf den dargestellten Sachverhalt und die herrschende Rechtsauffassung kommt der unabhängige Finanzsenat zur Ansicht, dass das berufungsgegenständliche Wirtschaftsgut als Teil des Gebäudes anzusehen ist, und zwar auf Grund folgender Überlegungen:

Auf den beiden übermittelten Farbbildern (KöSt-Akt 2004, AS 86, 87) ist der angeschaffte, im Hintergrund des Heizraumes aufgestellte weiße Gasheizkessel ersichtlich. An diesem (etwa hüfthohen) Gasheizkessel sind zwei Aluminiumrohre (eines senkrecht, das andere S-förmig, Ø ca. 15 cm) montiert, welche die Abluft zum Kamin befördern. In der Detailaufnahme ist auch das angeschlossene Rohrsystem mit den beiden Manometern zu erkennen (Heißwasserzu- und -ablauf). Die Montage des Gasheizkessels (samt Zubehör) belief sich auf € 1.937,--.

Für die Beurteilung der Gasheiztherme als unbeweglichen und somit unselbständigen Bestandteil des Gebäudes spricht einerseits die Verkehrsauffassung und andererseits die zu dieser Rechtsfrage ergangene ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Allgemein wird festgehalten, dass alle nach der Verkehrsauffassung typischen Gebäudeteile nicht als selbständig bewertbar zu beurteilen sind, auch wenn sie ohne Verletzung der Substanz und mit geringen Kosten aus der Verbindung mit dem Gebäude gelöst werden können.

Bereits mit Erkenntnis vom 23.4.1969, 1226/63, sprach der Gerichtshof aus, dass (unter anderem) eingebaute Heizungen steuerrechtlich das Schicksal des Gebäudes teilen. Auch eine Etagenheizung, bei der die Rohre freiliegen und nur die Mauern durchbrochen wurden, ist, obwohl eine Versetzung an einen anderen Ort und eine dortige Wiederverwendung ohne Substanzverlust möglich ist, ein unselbständiger Teil des Gebäudes und somit unbeweglich (VwGH 20.5.1970, 248/69).

Ist demnach eine (Zentral-) Heizungsanlage als unbeweglich anzusehen, ist auch eine gesonderte Behandlung einzelner Teile als bewegliche Wirtschaftsgüter (z.B. Radiatoren, Heizkessel) nach Dafürhalten des unabhängigen Finanzsenates nicht möglich, da diese Einzelteile nur in einer Einheit als Heizungsanlage Wirkung entfalten. Selbst wenn eine Verlegung ohne Wertminderung und ohne erhebliche Kosten möglich wäre, ist eine eingebaute Heizungsanlage, welche die Summe ihrer Einzelbestandteile darstellt und nur in ihrer Gesamtheit eine Funktion für das Gebäude ausübt, nach der Verkehrsauffassung ein typischer Gebäudebestandteil. Dass in einem Gebäude verschiedene Teile eine unterschiedliche Lebensdauer aufweisen, kann auch nicht darüber hinwegtäuschen, dass nach der Verkehrsauffassung ein Gasheizkessel – wenn auch als Ersatzheiztherme für den Notfall gedacht – als Bestandteil der Heizungsanlage und damit als ein unselbständiger Teil des Gebäudes zu beurteilen ist. Der funktionelle Zusammenhang zwischen Gasheizkessel und bestehender Heizanlage ist sohin unzweifelhaft zu bejahen.

Der Einwand in der Berufung, dieser Gasheizkessel könne im Bedarfsfall unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten vom Gebäude herausgelöst und veräußert werden, vermag nicht zu überzeugen. Gerade die feste Integration dieser Gaszusatzheizung in die bestehende Heizungsanlage spricht für ein einheitliches Wirtschaftsgut "Heizsystem".

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 12. April 2006