



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Oberrätin Mag. Irene Eberl, Ing. Mag. Dr. Martin Jilch und Karl Studeregger, im Beisein des Schriftführers Jens Hollmann über die Berufung des *Bw.*, vertreten durch LBG Wirtschaftstreuhand-GmbH Gänserndorf, 2230 Gänserndorf, Eichamtstraße 5-7, gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2004 nach der am 5. Oktober 2007 am Finanzamt in Neunkirchen durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert, dass er nunmehr die Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2004 mit € 32.351,00 festsetzt.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) betreibt eine Schweinezucht und erzielt daraus Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. In der Beilage zur Einkommensteuer für das Jahr 2004 beantragte der Bw eine Investitionszuwachsprämie gemäß § 108 e EStG 1988 in Höhe von € 48.991,00 (BMGI € 489.913,00 x 10%= 48.991,00) und zwar für nachstehende Investitionen:

Bezeichnung	Ansch.Dat.	Nutzungs dauer	Anschaffungswert
Hoflader	29.11.2004	7	21.216,67
Heizkanone	20.12.2004	10	2.791,67
Hochdruckreiniger	20.12.2004	5	1.991,67

Automat. Fütterung Stalleinrichtung	31.12.2004	20	295.031,71
Anteilige Förderung Land NÖ	31.12.2004	20	-18.353,00
Hackschnitzelheizung Stallgebäude	21.12.2004	20	19.580,00
PC und Zubehör	30.12.2004	4	1.252,00
Güllegrube, Gülle- kanal	31.12.2004	25	176.711,31
Anteilige Förderung Land NÖ	31.12.2004	25	-10.309,00

Im Zuge einer Nachschau gem. § 144 BAO wurde festgestellt, dass dem Bw für die Hackschnitzelheizung und für den Güllekanal bzw Güllegrube die Investitionszuwachsprämie gem. § 108e EStG 1988 nicht zusteht.

Mit Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 303 Abs 4 BAO) zur Festsetzung der Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 vom 26. Juli 2005 wurde die Investitionszuwachsprämie mit € 30.393,00 festgesetzt. Für den Zeitraum bereits gebucht waren € 48.991,00. Es kam daher zu einer Nachzahlung in Höhe von € 18.598,00.

Begründend wurde ausgeführt, dass lt. Tz 1 vom Abgabepflichtigen für einen Güllekanal und eine Güllegrube eine Investitionszuwachsprämie 2004 in Höhe von € 16.640,00 geltend gemacht worden sei. Diese Gülleanlage sei mit dem Boden fest verbunden, ein Mauerwerk, würde einem Keller entsprechen, und könne ohne Substanzverlust nicht entfernt werden (sei nicht abbaubar). Der Güllekanal und die Güllegrube sei somit ein Teil des Gebäudes und unter dem Begriff Gebäude zu subsumieren. Die dafür geltend gemachte Investitionszuwachsprämie 2004 sei storniert worden.

Tz 2 Vom Abgabepflichtigen sei weiters eine Investitionszuwachsprämie von € 1.958,00 für eine Hackschnitzelheizung geltend gemacht worden. Da diese Heizung unter dem Begriff Gebäude einzuordnen sei, stelle sie kein begünstigtes Wirtschaftsgut dar. Die Prämie werde seitens der Betriebsprüfung storniert.

Festzuhalten ist, dass ein der Wiederaufnahme des Verfahrens vorangegangener Bescheid nicht erlassen worden ist.

Mit Eingabe vom 17. August 2005 erhob die steuerliche Vertretung des Bw gegen den oa Bescheid Berufung. Begründend wurde ausgeführt, dass der Güllekanal und die Güllegrube nicht Teile eines Gebäudes seien. Vielmehr würde es sich um Betriebsvorrichtungen handeln, die mit der landwirtschaftlichen Produktion (Tierhaltung) in einem unmittelbaren Zusammenhang stehen würden. Betriebswirtschaftlich gesehen würden die Güllegrube und der Güllekanal einen wichtigen Bestandteil der Produktion darstellen.

Davon abgesehen sei in den Einkommensteuerrichtlinien 2000, Rz 3140 ein Gebäude als Bauwerk definiert, das durch räumliche Umfriedung Schutz gegen äußere Einflüsse gewähren würde, den Eintritt von Menschen gestatten würde, mit dem Boden fest verbunden sei und von einiger Beständigkeit sei. Im Fall des Güllekanals und der Güllegrube seien die ersten beiden Kriterien nicht erfüllt. Zweifelsfrei würde die Güllegrube keinen Schutz gegen äußere Einflüsse gewähren, sondern sei das Betreten im Zustand der Befüllung für Menschen lebensgefährlich. Daraus würde folgen, dass natürlich auch im Regelfall (Zustand der Befüllung) das Betreten der Güllegrube nicht möglich sei. Die Güllegrube und der Güllekanal würden daher nicht alle Eigenschaften eines Gebäudes aufweisen und seien daher Betriebsvorrichtungen. In diesem Zusammenhang werde auch auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 8. September 1983, ZI 83/15/0086 verwiesen. Der Verwaltungsgerichtshof habe in diesem Judikat Kläranlagen, die durchaus mit Güllegruben und Güllekanälen vergleichbar sei, als Betriebsanlagen qualifiziert.

Tz 2 Die Hackschnitzelheizung sei als Spezialheizung in unmittelbarem Zusammenhang mit dem landwirtschaftlichen Betrieb zu qualifizieren. Die Hackschnitzelheizung würde also eine Klimatisierung der Stallräumlichkeiten bewirken. Die Tierhaltung würde erst dadurch ermöglicht werden. Es handle sich daher bei der Hackschnitzelheizung um eine Betriebsvorrichtung und nicht um ein Gebäude (s SWK 25/2003, S 22).

Es werde daher die vollinhaltliche Aufhebung des rechtswidrigen Bescheides beantragt. Sollte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt werden, so werde eine mündliche Verhandlung und eine Senatsentscheidung beantragt.

Am 27. September 2005 fand eine Betriebsbesichtigung (Hackschnitzelheizung sowie Güllekanal und Güllegrube) zur Klärung des Sachverhaltes statt.

Dabei wurde nachstehendes Gedächtnisprotokoll erstellt:

"ad Hackschnitzelheizung:

Laut den mündlichen Ausführungen des Bw wird durch obige Heizungsanlage einerseits durch erhitztes Wasser Luft erwärmt, diese Warmluft wird durch Rohre, welche an der Gebäudedecke befestigt sind, in den Stallbereich geführt. Durch Ventilatoren wird die Warmluft im Raum verteilt.

Andererseits wird durch die Heizungsanlage eine Fußbodenheizung betrieben, welche im "Ferkelbereich" bis zu 38 Grad C Bodentemperatur erzeugt. Im übrigen Bereich des Ferkelstalls wird eine Temperatur bis zu 15 Grad C erzeugt.

Die Heizungsrohre für die Fußbodenheizung führen vom Heizungsraum, welcher sich im Hauptgebäude befindet, überirdisch isoliert ins Freie, weiter zum nebenstehenden 1. Ferkelstall. Danach gehen die Heizungsrohre der Innenwand des Ferkelstalles entlang in den Fußboden. 2 weitere Ferkelställe sind in Bau bzw Planung.

Beheizt wird/werden nur der/die Ferkelstallungen, nicht das Hauptgebäude mit den Muttersäuen.

Nebst dem Heizraum im Hauptgebäude befindet sich der Hackschnitzellagererraum, welcher ein betoniertes Fundament hat. Die Wände des Lageraumes seien aus Holzpfosten, befüllt wird dieser von außen durch eine Öffnung in der Wand des Hauptgebäudes.

Der Kamin der Hackschnitzelheizung befindet sich an der Außenwand des Hauptgebäudes. ad Güllekanal und -grube:

Der Güllekanal befindet sich unter dem Hauptgebäude und einer unter dem 1. Ferkelstall. Der Kanal besitzt ein Ausmaß von 2 x 2,6 m Breite und verläuft mittig der Längsseite der beiden Gebäude. Dieser befindet sich unterhalb der Gebäude als eine Art "Keller" und beträgt ca 15 % der jeweiligen Gebäudefläche. Auf dem Kanal befindet sich ein Spaltboden, in welche die Exkrememente der Schweine fallen. Der Kanal ist 2,16m tief und mit Wasser befüllt. Verbunden sind die beiden Kanäle mit einem Querkanal, welcher aus einem Kunststoffrohr mit einem Durchmesser von ca 40-50 cm besteht.

Der Kanal im Hauptgebäude endet auf der Rückseite des Gebäudes mit der Güllegrube. Die Oberkante der Grube befindet sich auf Erdniveau, und die Grube wird laut Bw alle 6 Monate geleert und durch Aufbringen auf landwirtschaftlichen Flächen entsorgt.

Der Güllekanal und die Güllegrube sind in einer Einheit mit dem Gebäude entstanden, und scheinen im vorgelegten Bauplan auf. Bei der Bauverhandlung wurden der Kanal und die Grube mit den Gebäuden mitverhandelt, und liegt keine separate Baubewilligung vor. Weiters existiert kein Bescheid seitens der BH Neunkirchen für eine Betriebsvorrichtung "Güllekanal, -grube".

Die durchgeführte Besichtigung wird durch beiliegende Fotos dokumentiert."

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Das Finanzamt erließ am 1. August 2007 eine Berufungsvorentscheidung in welcher der oa Berufung vom 17. August 2005 stattgegeben wurde und der Bescheid aufgehoben worden ist. Begründend wurde ausgeführt, dass mit Bescheid vom 26. Juli 2005 eine Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG erfolgt sei. Da eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO nur nach einem Erstbescheid erfolgen könne, sei der Berufung stattzugeben. Die im Zuge der Nachschau getroffenen Feststellungen betreffend die Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2004 würden durch einen noch zu ergehenden Erstbescheid berücksichtigt werden.

Mit Bescheid vom 2. August 2007 über die Festsetzung einer Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 wurde die Investitionszuwachsprämie mit € 30.393,00 festgesetzt. Für den Zeitraum bereits gebucht waren € 48.991,00. Daraus ergibt sich eine Nachzahlung in Höhe von € 18.598,00.

Begründend wurde ausgeführt, dass lt. Tz 1 vom Abgabepflichtigen für einen Güllekanal und eine Güllegrube eine Investitionszuwachsprämie 2004 in Höhe von € 16.640,00 geltend gemacht worden sei. Diese Gülleanlage sei mit dem Boden fest verbunden, ein Mauerwerk, würde einem Keller entsprechen, und könne ohne Substanzverlust nicht entfernt werden (sei nicht abbaubar). Der Güllekanal und die Güllegrube sei somit ein Teil des Gebäudes und unter

dem Begriff Gebäude zu subsumieren. Die dafür geltend gemachte Investitionszuwachsprämie 2004 sei storniert worden.

Tz 2 Vom Abgabepflichtigen sei weiters eine Investitionszuwachsprämie von € 1.958,00 für eine Hackschnitzelheizung geltend gemacht worden. Da diese Heizung unter dem Begriff Gebäude einzuordnen sei, stelle sie kein begünstigtes Wirtschaftsgut dar. Die Prämie werde seitens der Betriebsprüfung storniert.

Die oa Feststellungen seien anlässlich der Nachschau vom 26. Juli 2005 erfolgt.

In der gegen den oa Bescheid erhobenen Berufung datiert vom 7. August 2007 wurden im Wesentlichen die bereits in der Eingabe vom 17. August 2005 vorgebrachten Argumente wiederholt.

Das Rechtsmittel wurde erneut dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

In der am 5. Oktober 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde seitens des steuerlichen Vertreters des Bw ergänzend ausgeführt, dass es sich bei dem Betrieb des Bw um einen vollbiologischen Betrieb handle, der sich im Naturschutzgebiet befinde. Es seien daher eine Reihe von Auflagen zu berücksichtigen gewesen. Zuerst sei die Güllegrube mit eigenem Fundament errichtet worden. Darüber sei dann die Halle mit einem Punktfundament gebaut worden, wobei keine Verbindung zwischen dem Fundament der Güllegrube und dem weiter außenliegendem Fundament der Halle bestehe.

Über Vorhalt der Vertreterin des Finanzamtes, dass auf dem Plan eine Verbindung zwischen den beiden Fundamenten ersichtlich ist, sagte der Bw, dass hier nur die Oberfläche zwecks Begehbarkeit betoniert worden sei, es aber keine Verbindung gebe. Zwischen den beiden Fundamenten und der Betonplatte befänden sich jeweils 2 cm starke Styroporstreifen.

Üblicherweise würde die Güllegrube außerhalb des Gebäudes errichtet werden, im konkreten Fall seien dem jedoch naturschutzrechtliche Auflagen entgegen gestanden.

Auch die Heizung sei betriebsbedingt, da der Stall größer ist und Auslauf nach außen hat, so dass im Ferkelbereich geheizt werden muss. Ohne diese Spezialheizung gebe es die Produktion von Bioferkeln nicht.

Die Vertreterin des Finanzamtes verwies hinsichtlich der Hackschnitzelheizung darauf, dass diese mit einer Zentralheizungsanlage vergleichbar sei und nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes derartige Heizungsanlagen Bestandteil des Gebäudes seien. Die Heizung sei keine Spezialheizung und wie eine Zentralheizung Teil des Gebäudes. Die Güllegrube sei mit einem Keller vergleichbar und damit ebenfalls Gebäudebestandteil.

Der Bw brachte vor, dass die Bodenplatte des Stalles nicht mit den senkrechten Wänden des Güllekanals verbunden sei. Bei der Hackschnitzelheizung seien die Gebäudebestandteile nicht

beantragt worden. Es gehe allein um den Brenner und die Förderschnecke. Die Verrohrung und die Heizgebläse seien nicht Gegenstand des Antrags.

Der steuerliche Vertreter des Bw ergänzte, dass es bei dem VwGH Erkenntnis um die gesamte Heizungs- und Belüftungsanlage eines Restaurationsbetriebes gegangen sei.

Über Vorhalt der Entscheidung des UFS vom 12. Mai 2006 RV/0759 – W04, wo nach für die Hackgutschnitzelheizkessel eines Schweinezuchtbetriebs keine Investitionszuwachsprämie zustehe: Diese Rechtsauffassung solle überdacht werden, der entscheidende Senat sei an diese Entscheidung nicht gebunden.

Der Kessel stehe ohne Verbindung auf dem Boden. Die vier Schrauben bei der Schnecke seien gleich entfernt. Die Heizung könnte innerhalb von fünf Minuten ausgebaut und entfernt werden.

Ein gangbarer Weg könnte sein, Güllegrube und Güllekanäle zu trennen. Bei Brenner und Förderschnecke sei nach Meinung des steuerlichen Vertreters jedenfalls ein IZP fähiges Wirtschaftsgut gegeben.

Der Güllekanal verbinde die drei Ställe.

Die Vertreterin des Finanzamtes erklärte, dass Güllegrube und Güllekanal als Einheit anzusehen seien und als solche Teil des Gebäudes darstellten.

Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters würden auf die Güllekanäle etwa 20 Prozent des strittigen Betrages für Güllegrube und Güllekanäle entfallen. Der Teamleiter brachte vor, dass dem Finanzamt keine diesbezüglichen Belege vorlägen.

Abschließend erläuterte der steuerliche Vertreter, dass es keine private Nutzung der Hackgutschnitzelheizung gäbe, da sich das Wohnhaus etwa einen Kilometer entfernt befinde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Senat geht von nachstehendem Sachverhalt aus:

Der Bw betreibt eine Schweinezucht und machte ua für Teile einer Hackschnitzelheizung (Brenner und Förderschnecke) sowie für zwei Güllekanäle bzw eine Güllegrube eine Investitionszuwachsprämie in Höhe von insgesamt € 18.598,23 geltend.

1. Hackschnitzelheizung:

Mit der Hackschnitzelheizung wird einerseits durch erhitztes Wasser Luft erwärmt. Diese Warmluft wird durch Rohre, welche an der Gebäudedecke befestigt sind, in den Stallbereich geführt und durch Ventilatoren im Raum verteilt. Andererseits wird dadurch eine Fußbodenheizung betrieben.

Die Heizungsrohre für die Fußbodenheizung führen zum Heizraum, welcher sich im Hauptgebäude befindet, diese sind überirdisch isoliert ins Freie und weiter zum nebenstehenden ersten Ferkelstall verlegt. Danach gehen die Heizungsrohre der Innenwand des Ferkelstalls entlang in den Fußboden.

Neben dem Heizraum im Hauptgebäude befindet sich der Hackschnitzellageraum, welcher ein betoniertes Fundament hat. Die Wände des Lagerraumes sind aus Holzpfeilen. Der Kamin befindet sich an der Außenwand des Hauptgebäudes.

Der Heizkessel (Brenner) steht ohne feste Verbindung auf Grund seines Eigengewichts auf dem Boden des Heizraumes. Eine Verbindung besteht zu den Heizungsrohren und zum Kamin; diese ist einfach lösbar. Die Förderschnecke ist mit vier Schrauben mit dem Boden des Heizraumes verbunden. Heizkessel und Förderschnecke können innerhalb von fünf Minuten ausgebaut und entfernt werden.

Auf Grund der Betriebsbedingungen für die Aufzucht von Bioferkeln ist die Notwendigkeit für eine Stallheizung in der vorliegenden Form gegeben. Die Stallheizung ist für die Nutzung des Stalls infolge der besonderen Anforderungen im Rahmen des vollbiologischen Betriebskonzepts erforderlich; würde der Stall anderweitig genutzt, wäre eine derartige Heizung entbehrlich.

2. Güllekanäle und Güllegrube:

Die Güllekanäle befinden sich unter dem Hauptgebäude und unter dem ersten Ferkelstall. Sie besitzen jeweils ein Ausmaß von 2x 2,6 m Breite und laufen mittig der Längsseite der beiden Gebäude. Auf jedem Kanal befindet sich ein Spaltboden, in welchen die Exkremente der Schweine fallen. Jeder Kanal ist 2,16 m tief und mit Wasser befüllt. Verbunden sind die beiden Kanäle mit einem Querkanal, welcher aus einem Kunststoffrohr mit einem Durchmesser von ca 40-50 cm besteht. Der Kanal im Hauptgebäude endet auf der Rückseite des Gebäudes mit der Güllegrube, welche sich auf Erdniveau befindet.

Das Stallgebäude wurde über der Güllegrube errichtet. Normalerweise wird eine Güllegrube außerhalb auf einer freien Fläche errichtet; auf Grund naturschutzrechtlicher Vorgaben erfolgte die Kombination mit dem Stallgebäude. Die Güllegrube verfügt über ein eigenes Fundament, welches mit den Punktfundamenten der Halle statisch nicht verbunden ist. Optisch ist die Güllegrube in den Hallenboden integriert, lediglich 2 cm dicke Styroporstreifen trennen die Betonplatte von den Fundamenten.

Strittig ist daher im gegenständlichen Rechtsmittelverfahren die Frage, ob

1.) jene Teile der Hackschnitzelheizung, die nicht dauerhaft mit dem Gebäude verbunden sind (Brenner und Förderschnecke) und

2.) die errichteten Güllekanäle bzw die Güllegrube

als investitionszuwachsprämienfähige Wirtschaftsgüter im Sinne des § 108e Abs. 1 EStG 1988 zu beurteilen sind.

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).

In seinem zu § 24 EStG 1972 ergangenen Erkenntnis vom 19.2.1991, 91/14/0031, hat der VwGH zum Gebäudebegriff des Einkommensteuergesetzes ausgeführt: *„Ebenso wie im Bewertungsrecht ist dabei unter Gebäude jedes Bauwerk zu verstehen, 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 (vgl. Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch, 2. Aufl, Tz 11 zu § 28).“*

In der österreichischen Literatur zum EStG 1988 werden folgende Auffassungen vertreten:

Quantschnigg/Schuch, EStHB, § 8 Tz. 7.1 ff.:

„...Ob ein Wirtschaftsgut als Gebäude zu verstehen ist, richtet sich uE nach den zum Bewertungsrecht und Grunderwerbsteuerrecht (zB VwGH 11.12.1956, 1391/54, s weiters Grabner, ÖStZ 1983, 144 ff; Kotschnigg, ÖStZ 1990, 22 ff). Demnach muss ein Gebäude folgende Kriterien aufweisen:

- *räumliche Umfriedung mit Schutz gegen äußere Einflüsse*
- *Eignung des Raumes zum nicht nur vorübergehenden Aufenthalt von Menschen*
- *feste Verbindung mit Grund und Boden*
- *Standhaftigkeit und Beständigkeit.*

Beispiele für Gebäude: Häuser jeglicher Art, Garage (vgl. VwGH 16.9.1987, 87/13/0058), Stahlfertighalle (VwGH 2.2.1971, 888/71), Glashaus (VwGH 5.10.1962, 589/62), Kiosk (VwGH 27.5.1964, 185/64), Eigentumswohnungen.

Beispiele für andere unbewegliche Wirtschaftsgüter: Maschinenumhüllungen, Einfriedungen, Rampen, Schwimmbecken, Brennöfen, Transformatorenhäuser, Pumpenhäuser, Zellhallen, Traglufthallen, aus Metallen bestehender demontierbarer Silo (VwGH 198.2.1974, 1717/73; 18.6.1974, 644/73), das Baurecht."

Doralt, EStG, 6. Auflage, definiert Gebäude wortident wie der VwGH in seinem Erkenntnis vom 19.2.1991, 91/14/0031.

Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 8 Anm. 3 definieren Gebäude „als Bauwerke, die fest mit dem Boden verbunden sind, Schutz gegen Umwelteinflüsse bieten und für den nicht nur vorübergehenden Gebrauch durch Menschen geeignet sind.“ Als Betriebsvorrichtungen außerhalb von Gebäuden seien etwa anzusehen „Tanks, Silos, Rohstoffbunker, Unterkünfte-Container“.

Rz. 3140 EStR 2000 gibt folgende Definition: „Als Gebäude gilt 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 (VwGH 21.12.1956, 1391/54). Für andere unbewegliche Wirtschaftsgüter als Gebäude (zB gemauerte Maschinenumhüllungen) gelten die Sätze des § 8 Abs. 1 EStG 1988 nicht.“

Der UFS (UFS Außenstelle Salzburg, Senat 5 [Referent], 22.9.2005, RV/0106-K/05) hat zu einer Autowaschstraße unter anderem ausgeführt:

„... Dass die gegenständliche Metallkonstruktion (Waschhalle) durch die aufweisende räumliche Umfriedung einen Schutz vor Witterungseinflüssen gewährt, ist ebenso evident und unbestritten wie die Tatsache, dass eine feste Verbindung mit dem Boden besteht und darüber hinaus die Konstruktion eine gewisse Beständigkeit aufweist.

Der Bw. führt ua. ins Treffen, dass ein Gebäudecharakter der verfahrensgegenständlichen Halle insofern nicht vorliege, da diese nicht für den Aufenthalt von Menschen bestimmt und der Aufenthalt in ihr gemäß Betriebsanleitung aus Gründen der Sicherheit sogar verboten sei.

Dazu ist anzumerken, der Gebäudebegriff im Sinne der obzitierten Norm erfordert nicht, dass ein Bauwerk zum Aufenthalt von Menschen bestimmt ist, sondern es genügt bereits, wenn Menschen sich in ihm aufhalten können. Diese Voraussetzung ist dann erfüllt, wenn das Bauwerk normale Eintrittsmöglichkeiten und einen nicht nur vorübergehenden Aufenthalt von Menschen erlaubt (ÖStZ 1990, 22). Unzulänglichkeiten bautechnischer Art, wie Luftdurchzug, Lärmbelastung, niedrige Temperaturen etc., stehen dem ebenso wenig entgegen wie die

Möglichkeit sich nur in Schutzkleidung im Gebäude aufzuhalten (BFH 14. November 1975 III R 150/74).

Wie der BFH in dem soeben zitierten Urteil ausführt, kommt Autowaschhallen, respektive Umschließungen von Autowaschstraßen, grundsätzlich Gebäudecharakter zu, sofern ein Aufenthalt von Menschen in der Anlage samt Nebenräumen (gegebenenfalls nur in Schutzkleidung) möglich ist und diese Räume nicht von untergeordneter Bedeutung sind. Kein Gebäude liegt etwa dann vor, wenn die Waschhalle zB. aus Sicherheitsgründen nur in Betriebspausen, nicht aber während des sich ständig wiederholenden Betriebsvorganges betreten werden kann und somit ein längerfristiger Aufenthalt nicht möglich ist. Der UFS schließt sich bei nahezu gleich lautender Gesetzeslage der diesbezüglichen Rechtsauslegung des BFH vollinhaltlich an. Unbestritten ist, dass im vorliegenden Fall ein Aufenthalt in der Waschhalle während des Waschvorganges aus Gründen der Sicherheit nicht gestattet ist..."

In seinem Urteil vom 15.6.2005, II R 67/04, hat der BFH zum Merkmal eines nicht nur vorübergehenden Aufenthalts von Menschen unter anderem ausgeführt:

„Nicht erforderlich ist, dass ein Bauwerk zum Aufenthalt von Menschen bestimmt ist. Ist der Aufenthalt von Menschen in dem Bauwerk aber nur möglich, wenn ein automatisch laufender Betriebsvorgang abgeschaltet ist, handelt es sich nicht um ein Gebäude (BFH-Urteil vom 18. März 1987 II R 222/84, BFHE 150, 62, BStBl II 1987, 551, HFR 1987, 445). Andererseits steht es der Gebäudeeigenschaft nicht entgegen, wenn sich Menschen nur in entsprechender Schutzkleidung darin aufhalten können, um sich gegen gesundheitliche Schäden zu schützen (BFH-Urteile in, HFR 1991, 323 sowie in BFHE 163, 236, BStBl II 1991, 618). Sofern wegen extremer Bedingungen während des automatisch gesteuerten stetig laufenden Betriebsvorgangs der Aufenthalt von Menschen in einem Bauwerk auch in Schutzkleidung nur vorübergehend während weniger Minuten möglich ist, gestattet das Bauwerk nicht einen mehr als nur vorübergehenden Aufenthalt von Menschen. Das gilt nach dem BFH-Urteil in BFHE 163, 236, BStBl II 1991, 618, HFR 1991, 323 auch, wenn während des stetigen Betriebsablaufs wegen des Lärmpegels der Aufenthalt von Menschen in dem Bauwerk höchstens während weniger Minuten möglich ist..."

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats wird ein Gebäude nicht schon dann vorliegen, wenn der bloße Eintritt von Menschen möglich ist, sondern ist im Sinne der überwiegenden Auffassung die Eignung für den Aufenthalt von Menschen erforderlich.

Dabei ist eine Eignung für einen dauernden Aufenthalt nicht erforderlich, die Eignung für einen nicht bloß vorübergehenden Aufenthalt genügt, wobei die Möglichkeit des Aufenthalts nur in Schutzkleidung oder nur in Teilen des Bauwerks von nicht bloß untergeordneter

Bedeutung genügt. Allerdings liegt kein Gebäude vor, wenn ein Aufenthalt nur außerhalb des Betriebsablaufes möglich ist (vgl. *Nolde* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 7 Anm. 324, m.w.N.).

Nach *Nolde*, a.a.O., § 7 Anm. 350, sind

- Gebäude u.a.
 - o Autowaschanlagen, auch wenn ein Betreten während des Waschens nicht oder nur in Schutzkleidung möglich ist
 - o Brunnenhäuser, wenn der nicht nur vorübergehende Aufenthalt von Menschen möglich ist
 - o Gewächshäuser nach der neueren Rechtsprechung des BFH (nach der älteren Betriebsvorrichtungen)
 - o Kühlräume, wenn die Temperatur während des Betriebsvorganges den Aufenthalt von Menschen zulässt
 - o Schalthaus eines Elektrizitätswerks
 - o Spritzboxen in Werkstätten, wenn während des Spritzens ein Aufenthalt von Menschen möglich ist
 - o Tankwarthaus einer Tankstelle
 - o Transformatorstationen (Umspannstationen)
- Betriebsvorrichtungen und keine Gebäude u.a.
 - o Backöfen
 - o Brennöfen, da sie nur kurze Zeit zur Bedienung betreten werden können
 - o Bunker für Schüttgut
 - o Fernsehtürme ohne Restaurationsbetrieb, wenn zum nicht nur vorübergehenden Aufenthalt von Menschen ungeeignet
 - o Getreidesilo, wenn die Außenwände nur aus Behälterumwandlungen bestehen
 - o Pumpenhäuschen von nicht mehr als 30 qm Grundfläche „im allgemeinen“
 - o Tanks einer Erdölraffinerie
 - o Transformatorenhäuschen, auch wenn größer als 30 qm
 - o Transformatorenraum, wenn in ihnen ein nicht nur vorübergehende Aufenthalt von Menschen ausgeschlossen ist
 - o Windkraftanlagen (Türme).

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).

Für die Beurteilung, ob ein Gegenstand als beweglicher selbständiger Bestandteil oder als unselbständiger Gebäudebestandteil zu beurteilen ist, kommt es auf die Verkehrsauffassung an (vgl. VwGH 19.2.1974, 1717/73; VwGH 23.4.1969, 0007/67, 0007/67; sowie *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 in diesem Zusammenhang keine Rolle spielt.

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 zB 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 Tatbestandvoraussetzung 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 0.5.1970, 248/69),
- Rolltreppen (BFH BStBl II 1971, 455),
- Klimaanlage (BFH BStBl II 1971, 455; 1974, 132, UFS 10.10.2005, RV/0399-L/05),
- Belüftungs- und Entlüftungsanlagen, die nur der Nutzung des Gebäudes (BFH BStBl 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 (UFS 19.10.2005, RV/0263-G/05),
- 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),
- Wegeanlagen sowie Zaunanlagen (*Doralt*, EStG, § 6 Tz 8 "Gebäude und Gebäudeeinheiten", 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 (UFS 11.10.2005, RV/0167-K/05),
- Hackgutschnitzelheizungsanlage eines Schweinezuchtbetriebes (UFS 12. 5. 2006 RV/0759-W/04),

zum Gebäude gehören.

Im Rahmen einer Betriebsbesichtigung am 27.9.2005 wurden nachstehende Bilder der streitgegenständlichen Wirtschaftsgüter aufgenommen:

1) betonierte Fundament des Hackschnitzellagers

- 2) Wände des Hackschnitzzellagers aus Holzpfosten
- 3) Hackschnitzelofen
- 4) Verbindung bzw Hackschnitzelofen und –lager; automatische Befüllung des Ofens:
- 5) Verteiler der Heizungsrohre für Warmluft und Fußbodenheizung
- 6) Eingang zum Heizraum im Hauptgebäude; Kamin und Luke zum Befüllen des Hackschnitzzellagers;
- 7) Im rechten oberen Bildrand: schwarzisolierte Heizungsrohre zw. Hauptgebäude und 1. Ferkelstall:
- 8) Bild in Hochformat: wie Bild 7
- 9) Mauerdurchbruch der Heizungsrohre für Fußbodenheizung im 1. Ferkelstall
- 10) Spaltboden auf Güllegrube (an der Rückseite des Hauptgebäudes befindlich)
- 11) wie Bild 10
- 12) Rückseite des Hauptgebäudes
- 13) Anschluss an den Querkanal für in Bau befindlichen 2. Ferkelstall
- 14) wie Bild 13; Seitenansicht 1. Ferkelstall
- 15) Auszug aus Bauplan betr. Heizraum und Hackgutlager
- 16) Anzeige an Baubehörde wg "Aufstellung von Wärmeerzeugern von Zentralheizungen", ..."Errichtung von Senk- Jauchgruben" etc
- 17) Auszug aus Bauplan: Rückseite des Hauptgebäudes mit "Gülle Keller"
- 18) Auszug aus Bauplan: Heizraum und Hackgutlager
- 19) Ausschnitt zu Bild 17

ad 1) Teile der Hackschnitzelheizung:

§ 108e Abs 2 EStG 1988 normiert, dass prämiengünstige Wirtschaftsgüter ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens sind. Gebäude zählen gemäß Absatz 2 leg. cit nicht zu den prämiengünstigen Wirtschaftsgütern.

Die Investitionszuwachsprämie wurde mit dem HWG (Hochwasseropferentschädigungs- und Wiederaufbaugesetz) 2002 durch Art 7 Z 7 und 7a des BGBl 2002/155 als Anreiz für Investitionen – wie dem Bericht des Finanzausschusses (1285 d.B. XXI.GP) zu entnehmen ist – zur Belebung der Konjunktur für den befristeten Zeitraum der Jahre 2002 und 2003 eingeführt. Es

handelt sich hierbei um eine steuerliche Prämienförderung für die Mehrung von Investitionen im Verhältnis zur Vergangenheit.

Im vorliegenden Fall wurde vom Bw für den Brenner und die Förderschnecke eine Investitionszuwachsprämie in Höhe von € 1.958,00 (10% von € 19.580,00) beantragt. Hingegen sind die Verrohrung und die Heizgebläse nicht Gegenstand des Antrages.

Der erkennende Senat kommt unter Bedachtnahme auf den dargestellten Sachverhalt zu der Ansicht, dass es sich bei den berufungsgegenständlichen Sachen (Brenner und Förderschnecke) um keine unselbständigen Bestandteile eines Gebäudes handelt, sondern um als Betriebsvorrichtungen anzusehende eigene Wirtschaftsgüter.

Dies aufgrund nachstehender Überlegungen:

Nach den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen ist der Einbau der Hackschnitzelheizung unmittelbar durch den besonderen Betriebszweck veranlasst und wäre dieser bei einer anderen Nutzung der Halle nicht erforderlich gewesen.

Im Sinne des Urteils des BFH vom 24.5.2007, II R 68/05, und vom 15.5.1997, II 260/96 ist daher von einer Betriebsvorrichtung und nicht von unselbständigen Gebäudebestandteilen auszugehen.

Auf den gegenständlichen Fall bezogen kommt der erkennende Senat zu der Ansicht, dass der Heizbrenner und die Förderschnecke die Voraussetzungen einer Betriebsvorrichtung erfüllen. Dies deswegen, weil diese Geräte nach ihrer Funktion unmittelbar der Ausübung eines vollbiologischen Schweinezuchtbetriebes dienen. Es besteht daher ein unmittelbarer Funktionszusammenhang mit dem Betrieb, da es ohne diese Spezialheizung die Produktion von Bioferkeln nicht geben würde. Der Heizbrenner und die Förderschnecke dienen daher nicht der Nutzung der Halle, sondern sind für die Aufzucht der „Bioferkel“ unbedingt notwendig und damit als Betriebsvorrichtungen anzusehen.

Der Senat vertritt die Auffassung, dass Heizbrenner und Förderschnecke nicht als unselbständiger Bestandteil eines einheitlichen Wirtschaftsgutes „Heizungsanlage“ anzusehen sind, sondern dass nach der Verkehrsauffassung vielmehr jeweils selbständige Wirtschaftsgüter vorliegen.

Die Verbindung zur Heizungsanlage und zum Boden ist bei Brenner und Förderschnecke jeweils rasch und ohne Substanzeinbuße lösbar, die Nutzungsdauer dieser Geräte entspricht weder der Nutzungsdauer des Stallgebäudes noch der der Heizungsverrohrung, und ein fiktiver Betriebserwerber würde im Rahmen eines Betriebskaufes für beide Geräte jeweils einen gesonderten Wert ansetzen.

Hier ist nach Ansicht des Senates eine Vergleichbarkeit etwa mit Schilift- oder Seilbahnanlagen gegeben, wo zwischen der Seilbahntrasse mit den Seilbahnstützen einschließlich eines gegebenenfalls montierten Tragseiles (unbewegliches Wirtschaftsgut) einerseits und andererseits den technischen Einrichtungen wie Beförderungsmittel, das Zugseil und der maschineller Ausstattung (Motor) unterschieden wird, die als bewegliche Wirtschaftsgüter anzusehen sind (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1. 5. 2004], § 4 Anm. 12 „Schilifte“, „Seilbahnanlagen“). Auch bei Computern ist nicht ein einziges Wirtschaftsgut „Computer“ gegeben, sondern sind etwa Monitor, Maus oder Drucker selbständig zu bewerten; Gleiches gilt etwa für Schreibtischkombinationen (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1. 5. 2004], § 13 Anm. 9).

Dem Bw steht somit nach Ansicht des Senates für die oa Betriebsvorrichtungen die Investitionszuwachsprämie in Höhe von € 1.958,00 zu.

Ad 2) Güllekanäle bzw Güllegrube:

§ 108 e Abs. 2 EStG 1988 schließt „Gebäude“ als prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter aus. Was ein „Gebäude“ ist, bestimmt sich mangels Legaldefinition im EStG nach dem allgemeinen Sprachgebrauch. Danach ist ein 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. Für Zwecke der Investitionszuwachsprämie ist auf dieses Begriffsverständnis abzustellen.

Nach Ansicht des entscheidenden Senates ist sind zwar die Gebäudemerkmale räumliche Umfriedung mit Schutz gegen äußere Einflüsse, feste Verbindung mit Grund und Boden sowie Standhaftigkeit und Beständigkeit gegeben, doch ist eine Güllegrube nicht zum Aufenthalt von Menschen geeignet. Erst recht gilt dieses für die Güllekanäle.

Die Gülleanlage ist mit dem Boden fest verbunden, verfügt über ein Mauerwerk, kann ohne Substanzverlust nicht entfernt werden (ist nicht abbaubar) und wirtschaftlich Unterkellerung (15% der jeweiligen Gebäudefläche) vergleichbar.

Wenngleich keine statische Verbindung zwischen der Güllegrube und dem darübergerbauten Stallgebäude besteht, ist nach Ansicht des entscheidenden Senates dennoch nach der Verkehrsauffassung davon ausgehen, dass die Güllegrube bzw die Güllekanäle eine Einheit mit dem Stallgebäude bilden und somit als Teile des Gebäudes anzusehen sind. Ebenso wie andere Ein- und Zubauten sind Güllegrube und Güllekanäle dem Stallgebäude zuzurechnen.

Das von der steuerlichen Vertretung der Bw herangezogene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 8.9.1983, ZI 83/15/0086,0087, in welchem der Verwaltungsgerichtshof eine Kläranlage einer Gemeinde als eine Betriebsvorrichtung im Sinne des § 2 Abs. 1 Z 1 GrEStG

angesehen hat, ist nach Ansicht des Senates auf den gegenständlichen Fall insofern nicht anwendbar, als es sich beim Güllekanal nicht um eine Anlage handelt, die gegenüber dem Grundstück einen bestimmten selbständigen Wirtschaftszweck erfüllt.

Für die Ansicht, dass es sich bei den Güllekanälen bzw bei der Güllegrube um einen Teil des Gebäudes handelt, spricht auch die Tatsache, dass bei der Bauverhandlung Kanäle und Grube mit den Gebäuden mitverhandelt worden sind und keine separate Baubewilligung dafür vorliegt. Zudem existiert auch kein Bescheid seitens der BH A. für eine Betriebsvorrichtung "Güllegrube mit Kanälen".

Es war daher aus oa Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Ergeht auch an Finanzamt

Wien, am 31. Oktober 2007