

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Mag. Eva Woracsek und die weiteren Mitglieder Mag. Andreas Stanek, Stefanie Toifl und Dr. Gerald Alfons im Beisein der Schriftführerin Edith Sajovic-Mantl über die Berufung der Bw., Transportgewerbe, OrtBw., vertreten durch Wth., gegen den Bescheid des Finanzamtes 666, vertreten durch AmtVertr., betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2004, nach der am 10. Mai 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) betreibt in W. ein Logistikzentrum. Der Unternehmensgegenstand der Bw. umfasst laut Gesellschaftsvertrag vom 13. Mai 2004 unter anderem den Betrieb einer Tankstelle, einer Waschanlage, Lager- und Transportlogistik sowie Umladen und Zurverfügungstellung von Abstellflächen.

Im Zuge einer Nachschau anlässlich der Eröffnung der betrieblichen Tätigkeit im Juli 2004 stellte das Finanzamt fest, dass Investitionskosten von € 1,1 Mio für die Errichtung einer Lagerhalle, einer Tankstelle sowie eines Bürotraktes eingeplant werden. Wahrscheinlicher Baubeginn sei der September 2004.

Am 17. Februar 2005 brachte die Bw. die *Beilage zur Körperschaftssteuererklärung für 2004 zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG* ein und

beantragte, die Investitionszuwachsprämie im Ausmaß von € 22.955,-- dem Abgabenkonto gutzuschreiben. Die Ermittlung der Investitionszuwachsprämie ergibt sich aus nachstehender Aufstellung der vorgenommenen Investitionen (der Beilage gemäß § 108e EStG angefügt):

Anlagen-Konto	Wirtschaftsgut	Anschaffungs-kosten	Nutzungs-dauer
401	LKW-/Bus-Waschanlage	35.000,00	15,00
401	Recyclinganlage 2001 für LKW-/Bus-Waschanlage	8.000,00	15,00
404	Tankautomat GT55, Zapfsäule Gilbraco	23.165,00	15,00
404	Mineral und Restölabscheider	10.300,00	15,00
404	Doppelwandiger Tank (50.000li) samt Ausrüstung	18.130,00	15,00
410	Kaeser Kompressor EPC 550 samt Zubehör	3.255,00	5,00
410	Hochdruckreiniger Kränzle samt Zubehör	5.045,00	5,00
600	10 Stk. Hallentore incl. Montage	36.669,40	0,00
600	Fenster und Eingangstüren	11.793,40	0,00
600	Beleuchtungskörper incl. Verteiler	12.549,78	0,00
600	Wärmepumpenanlage mit Zubehör	41.130,72	15,00
600	Parkplatzbeleuchtung	916,20	15,00
600	Glasfassade/Türen	23.590,20	0,00
	Bemessungsgrundlage Investitionszuwachsprämie	229.544,70	
	Investitionszuwachsprämie	22.955	

Mit Bescheid vom 23. Mai 2005 setzte das Finanzamt die Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2004 abweichend vom Antrag in Höhe vom € 10.883,13 fest. Dabei vertrat das Finanzamt die Ansicht, dass nachstehende Wirtschaftsgüter als Bestandteile des Gebäudes zu beurteilen und aus diesem Grund im Sinne des § 108e Abs. 2 EStG 1988 nicht prämienbegünstigt seien:

- 10 Stk. Hallentore incl. Montage, ohne Stemm-, Verputz-, und Verfugungsarbeiten sowie ohne Elektroinstallationen in Höhe von € 36.669,40, Rechnung vom 20.12.2004 (KöSt-Akt 2004, AS 16-18);
- div. Fenster und Tür in Höhe von € 11.793,40, Rechnung vom 21.12.2004 (KöSt-Akt 2004, AS 19);
- Hauptverteiler und Verteilerschrank, angeführt in der Rechnung vom 31.12.2004 mit € 7.530,-- (KöSt-Akt 2004, AS 20-22);
- Pumpenanlage bestehend aus 2 Heizungswärmepumpen und 1 Brauchwasserpumpe in Höhe von € 41.130,72, Rechnung vom 28.12.2004 (K-Akt 2004, AS 23);
- Glasfassade/Türen in Höhe von € 23.590,20, Rechnung vom 17.12.2004 (KöSt-Akt 2004, AS 24-25).

Somit ergebe sich die Kürzung der Bemessungsgrundlage für die Zwecke der Investitionszuwachsprämie um € 120.713,72. Die unter diesen Gesichtspunkten ermittelte Investitionszuwachsprämie für 2004 – Bemessungsgrundlage somit € 108.831,28 – betrage daher € 10.883,13.

Mit Schriftsatz vom 24. Juni 2005 erhab die Bw. Berufung und führte begründend im Wesentlichen aus:

Bei den aus der Bemessungsgrundlage für Zwecke der Investitionszuwachsprämie ausgeschiedenen Wirtschaftsgütern handle es sich um selbstständig bewertbare, da sie aufgrund der Bauart und der tatsächlichen örtlichen Aufstellung ohne Verletzung der Substanz an einen anderen Ort versetzt werden können.

Hörmann Tore

"Diese speziellen für den gewerblichen Gebrauch bestimmten Tore, sind mittels Laufscheren angeschraubt und können daher jederzeit ohne dass das Gebäude selbst oder das betreffende Tor beschädigt würde an einen anderen Ort versetzt werden und dort in Gebrauch genommen werden. Es handelt sich hierbei daher um ein selbständiges Wirtschaftsgut und nicht um einen Gebäudebestandteil. Diese Verwendung kann auch von der Herstellerfirma bestätigt werden. Für die Versetzung der Tore an einen anderen Ort sind keine Stemm- oder sonstigen Mauerarbeiten erforderlich, es werden auch keine Teile des Tores durch etwaiges Zerschneiden beschädigt."

Verteiler und Verteilerschrank

Dieses Wirtschaftsgut sei nicht im Gebäude eingebaut und damit auch kein unselbstständiger Bestandteil des Gebäudes. Laut den EStR RZ 3171 seien nur eingebaute Elektroinstallationen nicht begünstigungsfähig. Als selbstständig bewertbares Wirtschaftsgut sei der Verteilerschrank daher gemäß § 108e EStG prämienbegünstigt.

Wärmepumpen

Ebenfalls unabhängig und vom Gebäude ohne erheblichen Aufwand an einen anderen Ort versetzbar und damit ein selbständiges Wirtschaftsgut stelle die Wärmepumpenanlage dar.
"... Sie ist im Kellerraum frei aufgestellt und kann jederzeit an einen anderen Ort versetzt werden. Es handelt sich nicht wie im Bescheid angeführt um eine gesamte Zentralheizungsanlage mit im Mauerwerk fest verankerten Bestandteilen. Die Wärmepumpenanlage sowie die Unterwasserpumpenanlage kann ohne Beschädigung, ohne Einsatz von Schneidbrennern versetzt werden. Zu dem kann eine Zentralheizung mit den verschiedensten Wärmeproduktionsanlagen, die austauschbar sind, betrieben werden."

Schließlich verweise die Bw. auf die RZ 8820 wonach für Zwecke der Investitionszuwachsprämie die Beurteilung, ob eine Investition ein Gebäude oder einen Bestandteil desselben betrifft oder aber ein nicht als Gebäude anzusehendes Wirtschaftsgut, ausschließlich nach den für das Einkommensteuerrecht maßgebenden Kriterien zu erfolgen habe.

Die Bw. beantrage der Berufung statzugeben und eine mündliche Verhandlung vor dem Berufungssenat anzuberaumen.

Auf telefonische Anregung des Referenten des Berufungssenates übermittelte die steuerliche Vertretung der Bw. am 24. Februar 2006 Photos (Bilder 1 – 9) zu den streitgegenständlichen Wirtschaftsgütern – 3 Bilder betreffend Tore, 5 Bilder betreffend Verteiler und Verteilerschrank und ein Bild die Wärmepumpenanlage darstellend – sowie eine Informationsbroschüre der Herstellerfirma der Hallentore.

In der am 10. Mai 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung brachten die Parteien ergänzend vor:

Ergänzend zu den bisherigen Photos legt der steuerliche Vertreter der Bw. weitere 9 Ablichtungen der gegenständlichen Wirtschaftsgüter vor (Blätter 11 – 13). Damit solle die Selbständigkeit dieser Wirtschaftsgüter nachgewiesen werden.

Nach Ansicht der Bw. sei die Wärmepumpenanlage vergleichbar mit der Ölabscheideanlage, für welche die Investitionszuwachsprämie durch das Finanzamt zuerkannt worden sei. Die Wärmepumpenanlage sei jederzeit leicht trennbar. Nach Schätzung des Unternehmens gehe der Hauptteil des aufbereiteten Warmwassers – nämlich rund 80 % – in die LKW-Waschanlage, der restliche Anteil in die Beheizung.

Gleichfalls leicht demontierbar seien die Lagerhallentore, welche in mit Schrauben befestigten Laufschienen bewegt werden. Bei den gegenständlichen Toren handle es sich um keine "Maßanfertigungen", weshalb diese auch in jedem anderen Gebäude verwendet werden könnten.

Auf den Photos sei ersichtlich, dass die Elektroverteilerschränke nicht in der Wand verbaut seien, sondern an der Wand stehen. Jederzeit könnten diese Elektroverteilerschränke von den Elektrokabeln getrennt und anderweitig verwendet werden. Die Leitungen seien größtenteils ober Putz und nur dort, wo sie die Mauern durchbrechen unter Putz verlegt. Auf den Vorhalt, dass ober Putz verlegte Elektrokabel in der Waschhalle gewerberechtlich nicht erlaubt seien, räumte der steuerliche Vertreter ein, dass dies zutreffe. Nach Ansicht der Bw. seien die Verteilerkästen und die dazugehörigen FI-Schalter unabhängig vom Elektrokabelsystem zu sehen.

Hinsichtlich der Hallentore verwies der Vertreter der Amtspartei auf die Ausführungen von Quantschnigg im Einkommensteuerhandbuch und die dort angeführte Judikatur. Demnach stellen Türen Bestandteile eines Gebäudes dar. Dies müsse daher auch für Hallentore gelten, auch wenn es sich um Standardtore handle.

Betreffend der Elektroverteilerschränke sei zu entgegnen, dass diese als wesentliche Bestandteile der Elektroinstalltion zu betrachten seien und somit als Gebäudebestandteil zu

beurteilen wären.

Gleichfalls Gebäudebestandteil sei die Wärmepumpe. Dies ergebe sich unter anderem auch aus einer Entscheidung des UFS Linz (RV/0419-L/05), mit der die Wärmepumpe einer Heizungs- und Warmwasseranlage als Gebäudebestandteil beurteilt worden sei.

Die Amtspartei beantragte daher, die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Abschließend legt der steuerliche Vertreter die Ablichtung eines Fachbeitrages des Bundesministeriums für Finanzen zur Investitionszuwachsprämie (BMF vom 8.10.2004, SWK 30/2004, Seite 877) bei, woraus hervorgehe, dass die Beurteilung, ob Gebäude (Bestandteile) im Sinne des § 108e EStG vorliegen würden oder nicht, nicht nach bewertungsrechtlichen (und damit auch nicht nach grunderwerbsteuerlichen), sondern nach einkommensteuerlichen Kriterien zu erfolgen habe, und beantragte, der Berufung stattzugeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Als ausschließlich strittig stellt sich im gegenständlichen Rechtsmittelverfahren die Frage dar, ob die von der Bw. angeschafften Hallentore, E-Verteilerschränke und die Wärmepumpenanlage als investitionszuwachsprämifähige Wirtschaftsgüter im Sinne des § 108e 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).

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 betrifft oder aber ein nicht als Gebäude anzusehendes Wirtschaftsgut, hat nach dem Maßstab der – aus der

wirtschaftlichen Betrachtungsweise resultierenden – Verkehrsauffassung zu erfolgen, wobei es auf die bewertungsrechtliche Sicht in diesem Zusammenhang nicht ankommt (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 Versetzbarekeit an einen anderen Ort nur eine untergeordnete Rolle, selbst wenn eine Verlegung ohne Wertminderung und ohne erhebliche Kosten möglich wäre. Ist ein Wirtschaftsgut nach der allgemeinen Verkehrsauffassung eher dem Typus "Gebäude" als dem Typus "Maschine" zuzuordnen, dies gilt auch dann, wenn es außerordentlich leicht aus der Verbindung mit dem Gebäude herausgelöst werden und an eine andere Stelle versetzt und wieder verwendet werden kann, so ist dieses als unbeweglich und nicht selbständig bewertbar anzusehen (Grabner, ÖStZ 1983, 143 ff).

Der unabhängige Finanzsenat vertritt die Auffassung, dass die Beurteilung für Zwecke der Investitionszuwachsprämie, ob eine Investition ein Gebäude oder einen Bestandteil desselben betrifft oder aber ein nicht als Gebäude anzusehendes Wirtschaftsgut vorliegt, 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, UFS 19.10.2005, RV/0399-L/05),
- 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 (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),
- Weganlagen sowie Zaunanlagen (Doralt, EStG⁹, § 6 Tz 8 "Gebäude und Gebäudeeinbauten", und die dort zitierte Judikatur), aber auch
- Bäder, Duschen, Schwimmbecken und Saunaanlagen (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),

zum Gebäude gehören.

Unter Bedachtnahme auf den dargestellten Sachverhalt, die getroffenen Feststellungen sowie unter Berücksichtigung der herrschenden Rechtsauffassung kommt der unabhängige Finanzsenat zur Ansicht, dass die Hallentore, die Pumpenanlage und die Elektro-Verteilerschränke als Teile des Gebäudes anzusehen sind, und zwar auf Grund folgender Überlegungen:

Hallentore

Die Bw. bestellte für ihr Logistikzentrum Sectionaltore der Type SPU 40 (doppelwandige Stahltore mit höchster Wärmedämmung, Prospektbeschreibung des Herstellers) bei der Fa. Hörmann GesmbH (Rechnung vom 20.12.2004, KöSt-Akt 2004, AS 16-19) samt Zubehör (Antrieb), Montage, ohne Verputz-, Stemm- und Verfugungsarbeiten sowie ohne E-Installationen um € 36.669,40. Auf den übermittelten Photos (Bilder 1, 2, 3) ist ersichtlich, dass diese Tore an der Innenseite des Gebäudes in vertikal montierten Führungsschienen befestigt sind. An der Innenseite neben diesen Führungsschienen befinden sich die aus dem Betonboden ragenden und sodann ober Putz verlaufenden Elektroinstallationen samt den dazugehörigen Toröffnungsmechanismen. Die montierten Sectionaltore sind mit versperrbaren Türen ausgestattet, damit nicht immer das gesamte Tor geöffnet werden muss, will man das Logistikzentrum betreten.

Betrachtet man nunmehr die gegenständlichen Hallentore im Lichte obiger Ausführungen, so sind diese Wirtschaftsgüter nach Ansicht des Berufungssenates und nach der allgemeinen

Verkehrsauffassung typischerweise mit dem Begriff des "Gebäudes" wesentlich enger verbunden als mit dem Begriff der "Maschine". Tore bzw. Türen stellen – unabhängig ob es sich um Maßanfertigungen handelt oder Standardtore handelt – nach der allgemeinen Verkehrsauffassung unselbständige Bestandteile eines Gebäudes dar. Dem äußeren Erscheinungsbild und dem Wesen eines Gebäudes ist nach der Verkehrsauffassung die Zugehörigkeit von Toren oder Türen immanent. An dieser Beurteilung vermag allenfalls auch die leichte Demontierbarkeit der Hallentore nichts zu ändern.

E-Verteilerschränke

Die von der Bw. zur besseren Anschaulichkeit gemachten Photos (Bilder 4, 5, 6, 7, 8) bilden 2 weiße Verteilerschränke ab, und zwar einen ein- und einen zweiflügeligen. Neben beiden Verteilerschränken verlaufen die in die Verteilerschränke führenden Elektrokabel in aus Kunststoff vorgefertigten und an der Wandoberfläche befestigten rechteckigen Kabelschächten bzw. Kabelrinnen. In beiden Verteilerschränken sind die jeweiligen Sicherungen für die Stromkreise und die Stromzähler montiert. Ein Einbau der Verteilerschränke in den Wänden wurde nicht vorgenommen, sondern stehen diese (frei zugänglich) an der Wand. Laut Rechnung vom 31.12.2004 (KöSt-Akt, AS 20) beliefen sich die Kosten für den Hauptverteiler und Verteilerschrank auf € 7.530,--.

Neben dem eintürigen Verteilerschrank ist links unterhalb des Erste Hilfe Kästchens ein Elektroschalter zu sehen. Offensichtlich ist der zu diesem Schalter führende Stromkreis unter Putz verlegt worden. Gleichfalls unter Putz – aus dem Betonboden der Halle ragend – werden die Elektrokabel für die Elektromotoren der Hallentore geführt. Dies ergibt sich aus einer Detailaufnahme (Bild 2) der Innenseite der Hallentore und auch aus der Aussage des steuerlichen Vertreters der Bw., wonach in einer Waschhalle ober Putz verlegte Elektrokabel gewerberechtlich untersagt sind.

In einem zu § 8 Abs. 2 Z 1 EStG 1972 iVm § 4 Z 1 IPrG ergangenen Erkenntnis vom 23. April 1985, 84/14/0188, sprach der Verwaltungsgerichtshof (wiederholt) aus, dass "... bewegliche und unbewegliche Wirtschaftsgüter nicht nach Zivilrecht oder Bewertungsrecht, sondern ausschließlich nach der Verkehrsauffassung voneinander abzugrenzen sind (19.2.1974, 1717/73; 13.9.1978, 2520/77; 26.5.1981, 14/3642/80 ua; 15.2.1983, 82/14/0067). Nach der Verkehrsauffassung sind nur Gebäude als unbewegliche, Elektrokabel aber grundsätzlich als bewegliche Wirtschaftsgüter anzusehen (VwGH 26.5.1981, 14/3642/80 ua). Kabel sind jedoch dann nicht mehr als bewegliches Wirtschaftsgut zu beurteilen, wenn sie als Teil des Gebäudes zu gelten haben. Was Teil des Gebäudes ist, kann daher nur wie dieses und nicht als selbständiges Wirtschaftsgut behandelt werden. ... Kabel, die außer Verputz geführt sind und jederzeit ohne Aufwand anders verlegt werden können, sind auch

nach der Verkehrsauffassung keinesfalls ein typischer Gebäudeteil. Da es sich somit um ein bewegliches Wirtschaftsgut handelt ... "

Der Berufungssenat sieht keine Veranlassung von diesem Begriffsverständnis der beweglichen bzw. unbeweglichen Wirtschaftsgüter und somit in weitere Konsequenz des Gebäudebegriffes im Zusammenhang mit einer Elektroinstallationen abzuweichen.

Der Argumentation des steuerlichen Vertreters des Bw., wonach die Elektro-Verteilerkästen unabhängig vom Elektrokabelsystem zu betrachten und überall verwendbar sind, vermag nicht zu überzeugen und eine Beurteilung als selbständiges Wirtschaftsgut nicht zu begründen. Gerade die Größe der Elektroverteilerkästen und die Anzahl der durch Sicherungen darin geschützten Stromkreise machen sie zum (wesentlichen) Bestandteil der gesamten, auf den Betrieb der Bw. dimensionierten und zugeschnittenen Elektroanlage. Nach der Verkehrsauffassung und nach Ansicht des Berufungssenates stellen – eingebaute oder nicht eingebaute – Elektroverteilerkästen wesentliche Bestandteile einer Elektroinstallation dar, zumal Elektroinstallationen ohne Verteilerkästen – samt den darin befindlichen Sicherungen und Stromzähler – keineswegs den Sicherheitsvorschriften und technischen Anforderungen der heutigen Zeit entsprechen.

Da die einzelnen Bestandteile der sowohl ober als auch unter Putz verlegten Elektroinstallation die rechtliche Beurteilung der Gesamtinstallation teilen, sind die Elektro-Verteilerkästen als nicht bewegliche Wirtschaftsgüter und somit als Gebäudebestandteil zu beurteilen. Die Gebäudeeigenschaft und die Sachgesamtheit der Elektroinstallation mit den Verteilerkästen ergibt sich auch daraus, dass für den Fall der anderweitigen Verwendung der Elektroverteilerkästen andere Verteilerschränke für die weitere Nutzung der Elektroanlage des Gebäudes angeschafft werden müssten.

Wärmepumpenanlage

Das von der Bw. übermittelte Photo (Bild 9) bildet das als "Wärmepumpenanlage" bezeichnete Wirtschaftsgut ab, welches auf einem verfliesten Sockel vor einer Betonwand steht. Die beiden auf dem Bild erkennbaren Metallkästen (Schutzverkleidung der Pumpen; etwa 1,5 m hoch und ca. 50 cm breit und tief) flankieren einen in der Mitte stehenden etwa halb so großen weiteren Metallkasten. Alle drei Kästen tragen in der rechten oberen Ecke die Bezeichnung "climatherm". Hinter der Wärmepumpe ist die aufwändige Verrohrung der Heizungsanlage mit drei Manometern zur Druckkontrolle ersichtlich (Druckrohrleitung); an der Isolierung der Rohre ist unter anderem die Warmwasserzuführung und -abführung erkennbar, 6 isolierte Wasserrohre führen auf der rechten Bildseite vertikal in die Höhe.

Laut Rechnung vom 28.12.2004 (KöSt-Akt 2004, AS 23) umfasst die Wärmepumpenanlage in ihrer Endzusammenstellung eine Wärmepumpenanlage (2 Heizungswärmepumpen,

1 Brauchwasserpumpe, samt Zubehör um € 33.847,--) und eine Unterwasserpumpenanlage (2 Unterwasserpumpen samt Zubehör um € 7.283,72), zusammen € 41.130,72.

Für die Beurteilung der gegenständlichen Wärmepumpenanlage als unbeweglichen und somit unselbständigen Bestandteil des Gebäudes spricht einerseits die Verkehrsauffassung und andererseits die zu dieser Rechtsfrage ergangene ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach Heizungsbestandteile als dem Gebäude zugehörig zu beurteilen sind. Allgemein wird festgehalten, dass alle nach der Verkehrsauffassung typischen Gebäudeteile nicht als selbständig bewertbar zu qualifizieren 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 Substanzerlust 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 dazugehöriger Teile als bewegliche Wirtschaftsgüter (z.B. Radiatoren, Heizkessel, Pumpenanlagen) nach Dafürhalten des unabhängigen Finanzsenates nicht möglich, da diese Einzelteile nur in einer Einheit als Heizungsanlage ihre Wirkung entfalten. Selbst wenn eine Demontage einzelner Bestandteile 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.

Die Richtigkeit dieser Auffassung lässt sich auch aus der Berufung ableiten, wonach Zentralheizungen mit den verschiedensten Wärmeproduktionsanlagen, welche austauschbar sind, betrieben werden können. Damit aber gesteht die Bw. zu, dass die Wärmepumpenanlage eine Einheit mit dem Rest der Wärmeproduktionsanlage bildet und somit zum Bestandteil der Heizungssystems (Zentralheizung) des Gebäudes wurde.

Dass in einem Gebäude verschiedene Teile eine unterschiedliche Lebensdauer aufweisen, kann auch nicht darüber hinwegtäuschen, dass nach der Verkehrsauffassung eine Pumpenanlage, welche das erhitzte Wasser durch das Rohr- und Leitungssystem der Heizungsanlage befördert, als Bestandteil der Heizungsanlage und somit als ein unselbständiger Teil des Gebäudes zu qualifizieren ist.

Letztendlich bleibt darauf zu hinweisen, dass jede Zentralheizung – unabhängig von deren Dimension – einer Pumpe bedarf, welche das Warmwasser durch das Rohrsystem befördert. Diese in der Heizung integrierten Pumpen erfüllen technisch gesehen keine andere Funktion als die gegenständliche Wärmepumpenanlage. Die im Heizungssystem integrierte Pumpenanlage stellt somit einen Bestandteil des Gebäudes dar. An dieser Beurteilung vermag auch der Umstand, dass ein Teil der Warmwasseraufbereitung für die LKW-Waschanlage erfolgt, nichts zu ändern.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 19. Mai 2006