

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

16.12.2009

Geschäftszahl

2007/15/0305

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt in 2620 Neunkirchen, Triester Straße 16, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 31. Oktober 2007, GZ. RV/2427-W/07, betreffend Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2004 (mitbeteiligte Partei: FP in B, vertreten durch LBG Wirtschaftstreuhand- und Beratungsgesellschaft mbH in 1030 Wien, Boerhaavegasse 6), zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben.

Begründung

Der Mitbeteiligte betreibt eine Schweinezucht und erzielt daraus Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. In der Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2004 beantragte er eine Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988, u.a. für die Hackschnitzelheizung für das Stallgebäude.

Im Zuge einer Nachschau gemäß § 144 BAO stellte der Prüfer fest, dass die Hackschnitzelheizung kein begünstigtes Wirtschaftsgut darstelle, weil sie unter dem Begriff Gebäude einzuordnen sei.

In der Berufung gegen den diesen Feststellungen folgenden Bescheid des Finanzamtes führte der Mitbeteiligte aus, die Hackschnitzelheizung sei als Spezialheizung in unmittelbarem Zusammenhang mit dem landwirtschaftlichen Betrieb zu sehen. Diese Heizung würde 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".

In der Berufungsverhandlung führte der Mitbeteiligte ergänzend aus, bei seinem Betrieb handle es sich um einen im Naturschutzgebiet befindlichen vollbiologischen Betrieb. Ohne die Spezialheizung gäbe es die Produktion von "Bioferkeln" nicht.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung des Mitbeteiligten insoweit Folge. Sie führte dazu aus, der Mitbeteiligte habe für Teile der Hackschnitzelheizung (Brenner und Förderschnecke) die Prämie beantragt. Mit der Hackschnitzelheizung werde einerseits durch erhitztes Wasser die Luft erwärmt. Diese Warmluft werde durch Rohre, welche an der Gebäudedecke befestigt seien, in den Stallbereich geführt und durch Ventilatoren im Raum verteilt. Andererseits werde dadurch eine Fußbodenheizung betrieben. Der Brenner (Heizkessel) stehe ohne feste Verbindung auf Grund seines Eigengewichtes auf dem Boden des Heizraumes. Eine Verbindung bestehe zu den Heizungsrohren und zum Kamin. Diese sei einfach lösbar. Die Förderschnecke sei mit vier Schrauben mit dem Boden des Heizraumes verbunden. Heizkessel- und Förderschnecke könnten innerhalb von fünf Minuten ausgebaut und entfernt werden.

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

In der rechtlichen Beurteilung führte die belangte Behörde aus, für die Beurteilung, ob ein Gegenstand als beweglicher selbständiger Bestandteil oder als unselbständiger Gebäudebestandteil zu beurteilen sei, komme es auf die Verkehrsauffassung an. Im Beschwerdefall habe der Mitbeteiligte für den Brenner und die Förderschnecke der Heizung eine Investitionszuwachsprämie beantragt. Die Verrohrung und die Heizgebläse seien nicht Gegenstand des Antrages gewesen. Die belangte Behörde vertrete die Ansicht, dass es sich beim

Brenner und der Förderschnecke um keine unselbständigen Bestandteile eines Gebäudes handle, sondern um als Betriebsvorrichtung anzusehende eigene Wirtschaftsgüter. Der Einbau der Hackschnitzelheizung sei unmittelbar durch den besonderen Betriebszweck veranlasst und es wäre der Einbau bei einer anderen Nutzung der Halle nicht erforderlich gewesen. Der Brenner und die Förderschnecke erfüllten die Voraussetzungen einer Betriebsvorrichtung. Diese Geräte dienten nach ihrer Funktion unmittelbar der Ausübung eines vollbiologischen Schweinezuchtbetriebes. Der Brenner und die Förderschnecke dienten nicht der Nutzung der Halle, sondern seien für die Aufzucht der "Bioferkel" unbedingt notwendig und damit als Betriebsvorrichtung anzusehen. Die belangte Behörde vertrete weiters die Auffassung, dass der Heizbrenner und die Förderschnecke nicht als unselbständiger Bestandteil eines einheitlichen Wirtschaftsgutes "Heizungsanlage" anzusehen seien, sondern dass nach der Verkehrsauffassung vielmehr jeweils selbständige Wirtschaftsgüter vorlägen. Die Verbindung zur Heizungsanlage und zum Boden sei beim Brenner und der Förderschnecke jeweils rasch und ohne Substanzeinbuße lösbar. Die Nutzungsdauer dieser Geräte entspreche 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. Dem Mitbeteiligten stehe daher für diese Betriebsvorrichtung die Investitionszuwachsprämie zu.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die gemäß § 292 BAO erhobene Beschwerde des Finanzamtes. Das Finanzamt macht zusammengefasst geltend, die Hackschnitzelheizung zähle als Gesamtheit zum Gebäude. Auch für einzelne Teile dieses einheitlichen Wirtschaftsgutes (Brenner, Förderschnecke) stehe daher keine Investitionszuwachsprämie zu.

Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde und Erstattung einer Gegenschrift durch den Mitbeteiligten über die Beschwerde erwogen.

Für den Investitionszuwachs bei prämiengünstigen Wirtschaftsgütern kann gemäß § 108e Abs. 1 EStG 1988 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. Prämiengünstige Wirtschaftsgüter sind ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens. Nicht zu den prämiengünstigen Wirtschaftsgütern zählen u.a. Gebäude (§ 108e Abs. 2 EStG 1988).

Während die belangte Behörde davon ausgeht, dass es sich bei den Teilen der Heizungsanlage um prämiengünstige Wirtschaftsgüter handelt, vertritt das beschwerdeführende Finanzamt die Auffassung, die Heizungsanlage bilde mit all ihren verschiedenen Teilen eine Einheit und sei nach der Verkehrsauffassung ein unselbständiger Bestandteil eines Gebäudes, weshalb keine Investitionszuwachsprämie zustehe.

Das Stallgebäude des Mitbeteiligten ist ein Gebäude in ertragsteuerlicher Sicht (vgl. zur Beurteilung, ob ein Gebäude im Sinn des § 108e Abs. 2 EStG 1988 vorliegt, die hg. Erkenntnisse vom 21. September 2006, 2006/15/0156, und vom 25. Oktober 2006, 2006/15/0152). Die Zweckbestimmung des Bauwerkes als Betriebsgebäude eines besonderen landwirtschaftlichen Betriebes ändert daran nichts (vgl. das hg. Erkenntnis vom 22. April 2009, 2007/15/0307).

Was Teil eines Wirtschaftsgutes oder eigenständiges Wirtschaftsgut - wofür es keine gesetzliche Definition gibt - ist, entscheidet sich nach der Verkehrsauffassung. Bei Gebäudeeinbauten gehören nach der Verkehrsauffassung typische Gebäudeteile auch bei nur loser Verbindung zum Gebäude (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar § 108e Tz 4, und § 7 Tz 5, Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 8 Tz 8.2f, und Doralt, EStG6, § 6 Tz 6). Nach dieser Literatur und der dort referierten hg. Rechtsprechung sind alle nach der Verkehrsauffassung typischen Gebäudeteile nicht selbständig bewertbar, auch wenn sie ohne Verletzung ihrer Substanz und mit geringen Kosten aus der Verbindung mit dem Gebäude gelöst werden können. Als typische Teile des Gebäudes und deshalb nicht zu selbständigen Wirtschaftsgütern zählen demnach z.B. Sanitär- sowie Heizungsanlagen. Entscheidend ist, ob das entsprechende Wirtschaftsgut dem Typus Gebäude zuzuordnen ist. Alle in ein Gebäude gemachten Investitionen, welche nach der Verkehrsauffassung als Teil des Hauses und nicht als selbständige Wirtschaftsgüter angesehen werden, teilen steuerrechtlich das Schicksal des Gebäudes, sofern nicht im Einzelfall nachgewiesen wird, dass die betreffende Anlage je nach ihrer Bauart, etwa wegen ihrer bloß geringen, jederzeit leicht aufhebbaren Verbindung mit dem Gebäude als selbständiges Wirtschaftsgut anzusehen ist (vgl. Hofstätter/Reichel, a.a.O.). Vor diesem rechtlichen Hintergrund wurden in der Judikatur in einem Hotelgebäude eingebaute Bäder, Schwimmbecken, Saunananlagen als Teil eines solchen Gebäudes angesehen (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 4. März 2009, 2006/15/0203).

Im Beschwerdefall steht die Hackschnitzelheizung als Spezialheizung im unmittelbaren Zusammenhang mit dem landwirtschaftlichen Betrieb des Mitbeteiligten und bewirkt eine Klimatisierung der Stallräumlichkeiten. Bei dieser Sachlage betrifft der Einbau der Heizungsanlage das Gebäude selbst und stellt keinen selbständigen Bestandteil dar. Ist aber die Heizungsanlage zum Gebäude zu rechnen, kommt es nicht darauf an, ob einzelne Teile dieser Heizungsanlage in nur loser Verbindung zum Gebäude stehen. Einer für ein bestimmtes Betriebsgebäude errichteten Heizungsanlage kann keine so weitgehende Selbständigkeit beigemessen werden, dass sie als ein Wirtschaftsgut angesehen werden könnte, das sich jederzeit ausbauen und ohne erhebliche Wertminderung in anderen Gebäuden verwenden lässt. Die Heizungsanlage stellt demnach einen Bestandteil des

Gebäudes dar und auf ihre steuerrechtliche Beurteilung finden jene Grundsätze Anwendung, die für Gebäude gelten (vgl. Hofstätter/Reichel, a.a.O. § 7, Tz. 5, S 6).

Wie sich aus dem Vorstehenden ergibt, ist der angefochtene Bescheid mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet, und war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben.

Wien, am 16. Dezember 2009