

Urteil vom 28. Februar 2013, III R 35/12

Aufzugsanlage in einer Bäckerei

BFH III. Senat

InvZulG § 2 Abs 1 S 1, BewG § 68 Abs 2 S 1 Nr 2, BGB § 93, BGB § 94

vorgehend Thüringer Finanzgericht , 27. Juni 2011, Az: 4 K 609/10

Leitsätze

Der Aufzug in einer Bäckerei, dessen Hauptzweck darin besteht, die für die Herstellung der Backwaren benötigten Materialien zu den verschiedenen Produktionsebenen zu befördern, stellt eine Betriebsvorrichtung dar.

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) betreibt eine Bäckerei. Im Streitjahr 2008 ließ er in sein ausschließlich betrieblich genutztes Produktionsgebäude eine Aufzugsanlage einbauen. Diese ist allgemein zum Transport von bis zu 16 Personen und von Lasten bis zu einem Gewicht von 1 600 kg zugelassen. Mit dem Aufzug werden unter anderem Wagen mit großen gewerblichen Backblechen und sonstige Materialien (Backzutaten u.ä.) zwischen den Fertigungsetagen hin- und herbefördert. Der Aufzug wird von Personen zur Begleitung der Lasten und auch zur reinen Personenbeförderung genutzt. Die Baukosten betragen insgesamt 43.600 €. Für diese Investition beantragte der Kläger eine Investitionszulage, die ihm aber sowohl vom Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) als auch vom Finanzgericht (FG) verweigert wurde. Zur Begründung wurde angeführt, dass es sich bei der Aufzugsanlage um kein bewegliches Wirtschaftsgut, insbesondere keine Betriebsvorrichtung, sondern um einen Gebäudebestandteil handele. Eine Förderung nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) sei aber lediglich für bewegliche Wirtschaftsgüter vorgesehen.
- 2** Mit der Revision macht der Kläger geltend, dass das FG den Aufzug rechtsfehlerhaft nicht als Betriebsvorrichtung qualifiziert habe. Die Annahme einer Betriebsvorrichtung setze voraus, dass mit dem fraglichen Gegenstand das Gewerbe unmittelbar betrieben werde. Dass dies bei seinem Aufzug der Fall sei, habe das FG selbst ausdrücklich festgestellt. Das von ihm zusätzlich aufgestellte Kriterium der Personenbeförderung mit der damit verbundenen formellen Unterscheidung zwischen Personen- und Lastenaufzügen sei abzulehnen. Diese Unterscheidung sei durch die technische Entwicklung obsolet geworden, weil die Sicherheitsanforderungen für beide Aufzugstypen mittlerweile identisch seien. Wenn keine rechtssichere Unterscheidung zwischen Personen- und Lastenaufzügen möglich sei, könne es nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) nur noch auf die Zweckbestimmung im konkreten Betrieb ankommen. Aber auch im Übrigen sei das starre Festhalten an der Unterscheidung zwischen Lasten- und Personenaufzügen nicht sachgerecht. Auch ein Personenaufzug könne unmittelbar der Ausübung des Gewerbes dienen.
- 3** Der Kläger beantragt, das FA unter Aufhebung der Entscheidung der Vorinstanz zu verpflichten, den Bescheid über Investitionszulage vom 17. September 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8. Juni 2010 dahingehend zu ändern, dass die Investitionszulage für das Streitjahr 2008 in Höhe von 43.353 € festgesetzt wird.
- 4** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 5** Nach dem gleichlautenden Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder zur Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen vom 15. März 2006 --Abgrenzungserlass-- (BStBl I 2006, 314) seien Lastenaufzüge als Betriebsvorrichtungen und Personenaufzüge als Gebäudebestandteile anzusehen. Aufgrund der technischen Entwicklung gebe es in der Tat aber keine reinen Lastenaufzüge mehr. Die objektive Eignung zur Personenbeförderung sei das wesentliche Kriterium für die Abgrenzung. Im Streitfall sei der Aufzug zur

Personenbeförderung geeignet, er werde auch, unabhängig vom genauen Umfang der Verwendung, von Personen tatsächlich genutzt. Die Bäckerei des Klägers werde nicht mittels des Aufzugs betrieben, ein Aufzug sei kein Spezifikum einer Bäckerei. Er sei auch dann nicht nutzlos, wenn in dem Gebäude ein anderes Gewerbe betrieben würde. Er gehöre damit zum Gebäude und nicht zum Betrieb.

- 6 Die Beteiligten haben übereinstimmend auf eine mündliche Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

II.

- 7 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des FG-Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Aufzugsanlage stellt eine Betriebsvorrichtung dar.
- 8 1. Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 InvZulG 2007 sind begünstigte Investitionen --unter weiteren, hier nicht streitigen Voraussetzungen-- die Anschaffung und die Herstellung von neuen abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens. Der Begriff des beweglichen Wirtschaftsguts wird durch das InvZulG 2007 nicht definiert. Er bestimmt sich nach einkommensteuerlichen Grundsätzen. Das Einkommensteuergesetz grenzt bewegliche von den unbeweglichen Wirtschaftsgütern unter Rückgriff auf die Regelung des bürgerlichen Rechts in den §§ 93 f. des Bürgerlichen Gesetzbuchs über wesentliche Gebäudebestandteile einerseits und Scheinbestandteile andererseits in erster Linie anhand des Bewertungsrechts ab. Danach handelt es sich um (zulagenbegünstigte) bewegliche Wirtschaftsgüter, wenn zwar zivilrechtlich wesentliche Gebäudebestandteile vorliegen, diese aber als Betriebsvorrichtungen i.S. von § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 des Bewertungsgesetzes (BewG) zu beurteilen sind. Nach § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG kommen als Betriebsvorrichtungen Maschinen, Vorrichtungen und sonstige Gegenstände aller Art in Betracht, die zu einer Betriebsanlage gehören. Aus dem Erfordernis der Zugehörigkeit "zu einer Betriebsanlage" ergibt sich, dass der Begriff der Betriebsvorrichtung Gegenstände voraussetzt, durch die das Gewerbe unmittelbar betrieben wird. Zwischen der Betriebsvorrichtung und dem Betriebsablauf muss ein ähnlich enger Zusammenhang bestehen, wie er üblicherweise bei Maschinen gegeben ist. Dagegen reicht es nicht aus, wenn eine Anlage für einen Betrieb lediglich nützlich oder notwendig oder sogar gewerbepolizeilich vorgeschrieben ist. Entscheidend ist, ob die Gegenstände von ihrer Funktion her unmittelbar zur Ausübung des Gewerbes genutzt werden (Senatsurteile vom 6. August 1998 III R 28/97, BFHE 187, 124, BStBl II 2000, 144; vom 7. September 2000 III R 48/97, BFHE 194, 289, BStBl II 2001, 253; vom 9. August 2001 III R 43/98, BFHE 196, 429, BStBl II 2002, 100; vom 24. März 2006 III R 40/04, BFH/NV 2006, 2130).
- 9 a) Nach diesen Grundsätzen handelt es sich bei der streitbefangenen Aufzugsanlage um eine Betriebsvorrichtung. Gegenstand des Betriebs einer Bäckerei ist die Herstellung und der Verkauf von Backwaren. Es gehört daher zur gewerblichen Tätigkeit eines Bäckers, mittels Backzutaten Teige u.ä. zu produzieren, diese in Backöfen zu backen, die Backprodukte ggf. zu verpacken und sie schließlich in Verkaufsräume zu transportieren. Müssen Backzutaten, Zwischenprodukte (Teige u.ä.) oder Gerätschaften (Backbleche, rollbare Backblechständer u.ä.) zum Zwecke der Weiterverarbeitung der Vor- und Zwischenprodukte zu verschiedenen Stationen innerhalb einer Bäckerei verbracht werden, dann dienen die eingesetzten technischen Transporteinrichtungen unmittelbar der Fabrikation der Backwaren und damit der Ausübung des Gewerbes. Zwischen einem Förderband und einem Aufzug besteht insoweit kein Unterschied. Nach den nicht angegriffenen und damit bindenden tatrichterlichen Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO) werden mit dem Aufzug "die Wagen mit den riesigen gewerblichen Backblechen und Materialien ... zwischen den Fertigungsebenen hin- und herbefördert". Diese Feststellung trägt die vom FG gezogene Schlussfolgerung, dass der Aufzug unmittelbar dem Betriebsvorgang dient. Es handelt sich folglich um einen Lastenaufzug in einem ausschließlich gewerblich genutzten Fabrikationsgebäude. Derartige Aufzüge wurden von der Rechtsprechung (BFH-Urteile vom 5. März 1971 III R 90/69, BFHE 102, 107, BStBl II 1971, 455; vom 21. Oktober 1971 V R 53/71, BFHE 103, 291, BStBl II 1972, 79; vom 7. Oktober 1977 III R 48/76, BFHE 124, 77, BStBl II 1978, 186), der Verwaltung (Abgrenzungserlass, BStBl I 2006, 314, Rz 3.5; zuvor bereits in BStBl II 1967, 127) und in der Literatur (Nolde in Herrmann/Heuer/Raupach, § 7 EStG Rz 350 "Aufzüge"; Knobel in Viskorf/Glier/Knobel, BewG, § 68 Rz 31; Mannek in Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, § 68 BewG Rz 103; Halaczinsky in Rössler/Troll, BewG, § 68 Rz 118) einhellig als Betriebsvorrichtungen qualifiziert.
- 10 b) Dass der Aufzug auch zur Personenbeförderung genutzt werden kann und tatsächlich auch genutzt wird, steht seiner Qualifizierung als Betriebsvorrichtung nicht entgegen.

- 11** aa) Entgegen der Auffassung des FG und des FA scheidet die "objektive Eignung des Aufzugs zur Personenbeförderung" als Kriterium für die Abgrenzung zwischen Gebäudebestandteil und Betriebsvorrichtung von vornherein deswegen aus, weil hiermit von den tatsächlichen Verhältnissen des Einzelfalles abstrahiert wird. Ob eine Vorrichtung im Rahmen der allgemeinen Nutzung des Grundstücks oder Gebäudes erforderlich ist oder ob sie unmittelbar dem Betrieb des Unternehmens dient, kann nur anhand der Verhältnisse des konkret betriebenen Gewerbes beurteilt werden. So können dieselben baulichen Einrichtungen bei dem einen Unternehmen Betriebsvorrichtungen sein, bei einem anderen aber nicht (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 28. Oktober 1999 III R 55/97, BFHE 190, 539, BStBl II 2000, 150, zu einer Alarmanlage in einer Spielhalle einerseits und einer Bank andererseits).
- 12** Auch in der höchstrichterlichen Rechtsprechung zur Einordnung von Aufzugsanlagen als Betriebsvorrichtung war nicht die objektive Eignung zur Personenbeförderung rechtlich maßgeblich, sondern die genaue Bestimmung des Inhalts der vom Steuerpflichtigen konkret ausgeübten gewerblichen Tätigkeit (instruktiv BFH-Urteile in BFHE 102, 107, BStBl II 1971, 455; vom 7. Oktober 1983 III R 123/81, juris, jeweils zum Wesen der gewerblichen Tätigkeit eines Warenhausbetreibers, die im Kern darin besteht, Waren --per Lastenaufzug, nicht aber die potentielle Kundschaft per Personenaufzug-- zum Ort des Feilbietens und des Verkaufs der Waren zu verbringen). Personenaufzüge sind nur deshalb in der Regel keine Betriebsvorrichtungen, weil die Beförderung von Personen (Arbeitnehmer, Kunden und Besucher des Steuerpflichtigen sowie sonstige Dritte) keine unmittelbare und besondere Beziehung zum ausgeübten Gewerbe aufweist.
- 13** Aus alledem folgt, dass die abstrakte Unterscheidung zwischen Personen- und Lastenaufzug für die Abgrenzung nicht maßgeblich ist.
- 14** bb) Soweit Personen im Aufzug zum Zwecke der Waren- und Lastenbegleitung fahren, dient dies unmittelbar dem Betriebsablauf. An der Charakterisierung des Beförderungsmittels als typischer Lastenaufzug eines Fabrikationsgebäudes ändert sich durch diese Nutzungsform nichts.
- 15** cc) Auch die im Streitfall vom FG festgestellte Nutzung des Aufzugs zum Zwecke der reinen Personenbeförderung schließt die zulagenrechtliche Einordnung der Anlage als Betriebsvorrichtung nicht aus. Denn hierfür genügt es, dass die Anlage dem Betrieb des Gewerbes als Hauptzweck dient; die als Betriebsvorrichtung zu qualifizierende Anlage muss dem Gewerbebetrieb nicht ausschließlich dienen (BFH-Urteile vom 30. April 1976 III R 132/74, BFHE 119, 97, BStBl II 1976, 527; in BFHE 196, 429, BStBl II 2002, 100; BFH-Beschlüsse vom 5. Dezember 1996 III B 26/94, BFH/NV 1997, 518; vom 8. November 1999 III B 53/99, BFH/NV 2000, 485).
- 16** Bei der Bestimmung des Zwecks einer Aufzugsanlage ist eine rein quantitative Betrachtungsweise, die lediglich danach fragt, ob in einer bestimmten Periode die Einrichtung tatsächlich öfter zur Personen- als zur Lastenbeförderung verwendet wurde, nicht angezeigt (a.A. wohl Halaczinsky in Rössler/ Troll, a.a.O., § 68 Rz 119; a.A. auch Mannek in Gürsching/ Stenger, a.a.O., § 68 BewG Rz 104, wonach gemischt genutzte Aufzüge grundsätzlich zum Grundvermögen rechnen). Neben den damit einhergehenden Praktikabilitätsproblemen werden wesentliche Sachgesichtspunkte, wie z.B. Traglast, Bauart, Ausstattung und Kabinengröße des Aufzugs, von vornherein ausgeblendet.
- 17** Dies vorausgeschickt ist im Streitfall festzustellen, dass der Aufzug schon nach seiner Größe und Traglast erkennbar auf die speziellen betrieblichen Bedürfnisse des Klägers ausgerichtet ist und auch eigens dafür eingebaut wurde. Da nennenswerter Publikumsverkehr in einem reinen Fabrikationsgebäude ebenfalls nicht abzuwickeln ist, muss aus alledem geschlossen werden, dass der Hauptzweck des Aufzugs in der unmittelbaren Förderung der betrieblichen Abläufe besteht und nicht darin, der Belegschaft das Treppensteigen zu ersparen. Für eine qualitativ und quantitativ deutlich überwiegende Nutzung des Fahrstuhls als Personenbeförderungsmittel, die den betrieblichen Einsatz als bloßen Nebenzweck erscheinen lassen könnte, gibt der vom FG festgestellte Sachverhalt jedenfalls nichts her.
- 18** 2. Die Sache ist nicht spruchreif. Ob die weiteren gesetzlichen Voraussetzungen für die Gewährung einer Investitionszulage dem Grunde und der Höhe nach vorliegen, hat das FG --von seinem Standpunkt aus folgerichtig-- nicht geprüft und dementsprechend keine tatsächlichen Feststellungen getroffen. Offen ist insbesondere, ob die Kosten zum Teil auf Arbeiten am Aufzugsschacht entfallen. Ein im Gebäude selbst befindlicher Aufzugsschacht hat in der Regel konstruktive Funktionen (Aufnahme des Gewichts angrenzender Geschossdecken u.ä.) und ist dann Teil des Gebäudes (Halaczinsky in Rössler/Troll, a.a.O., § 68 Rz 118, m.w.N.; Mannek in Gürsching/Stenger, a.a.O., § 68 BewG Rz 105). Das BFH-Urteil in BFHE 124, 77, BStBl II 1978, 186 steht dem nicht entgegen, weil die Entscheidung einen Fahrstuhlschacht betraf, der eigens zur Aufnahme des Aufzugs an ein bestehendes Betriebsgebäude angebaut worden war.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de