

Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch WTH, vom 24. Mai 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 4. Mai 2005 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Kalenderjahr 2003 entschieden:

Der angefochtene Bescheid und die Berufungsvorentscheidung werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Der Berufungswerber betreibt ein Hotel und Restaurant. Gleichzeitig mit der Einreichung der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung zum 31.12.2003 brachte er eine Beilage zur Einkommensteuererklärung für 2003 zur Geltendmachung einer Investitionsprämie (im Folgenden: IZP) gemäß § 108e EStG 1988 ein (V-Akt, Bl. 31-32/2003). Darin ermittelte er einen Investitionszuwachs in Höhe von € 225.855, welcher gleichzeitig die Bemessungsgrundlage für die Prämie darstellte, und machte eine Investitionsprämie in Höhe von € 22.585,50 geltend.

Aufgrund des Nachschauauftrages vom 25.4.2005 führte die Abgabenbehörde erster Instanz eine Nachschau gem. § 144 BAO durch. In der Beilage zur Niederschrift hierüber vom 27.4.2005 (V-Akt, Bl. 6-8/2003/KM-Band) führte der Prüfer aus:

"Investitionszuwachsprämie 2003:

09.03.2003

Fa. xxxx

21.158,33 netto 20%

"Zu- und Abluft Restaurant mit Wärmerückgewinnung"
 "Verlegung Küchenabluft"

Steuerrecht RdW 9/2003, Artikel Nr. 462 – 464

Bei Beheizung und Belüftungsanlagen handelt es sich nicht um Einrichtungen, denen die Aufgabe der Verwirklichung des spezifischen Betriebszweckes eines Hotelbetriebes, bzw. Restaurantbetriebes zukommt, sondern um **Gebäudeausstattungen!**

Österr. Steuerzeitung, Nr.3 v. 01.02.1990

Be- und Entlüftungsanlagen, Klimaanlagen sind **Gebäudebestandteil**, wenn sie den Aufenthalt von Menschen in Gebäuden ermöglichen!

Storno IZP 2003

2.115,83

IZP – 2003 lt. Prüfung

20.469,67

IZP – 2003 erklärt

22.585,50

Differenz

2.115,83"

Das Finanzamt erließ daraufhin den Bescheid vom 4.5.2005 über die Festsetzung der Prämie für das Kalenderjahr 2003 (V-Akt, Bl. 33/2003) und setzte darin die Prämie mit dem Betrag von € 20.469,67 an. Zur Begründung verwies die Behörde auf die Niederschrift über die Nachschau vom 27.4.2005.

Der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers er hob mit Schriftsatz vom 24.5.2005 Berufung gegen diesen Bescheid (V-Akt, Bl. 35-36/2003) und brachte zur Begründung vor:

"Für die Abluftanlage mit Anschaffungskosten von € 21.158,33 wurde eine Investitionszuwachsprämie mit der Begründung verwährt, es handle sich dabei um eine Gebäudeinvestition. Dieser Ansicht kann aus folgender Argumentation nicht gefolgt werden:

1. Wesentliches Merkmal von Gebäudebestandteilen ist, dass sie die Benutzung des Gebäudes ermöglichen. Somit zählen Heizungsanlagen, unter Putz liegende Stromleitungen und Wasserleitungen zu den wesentlichen Bestandteilen eines Gebäudes. Ebenfalls dazu zählen Be- und Entlüftungsanlagen, die in ihrer Funktion die Räumlichkeiten mit „notwendiger“ Luft und/oder Wärme versorgen (zB in Vortragssäle oder abgeschlossenen Hotelzimmern). Wesentlich ist aber, dass diese Anlagen ständig in Betrieb sein müssen, um den Aufenthalt der Menschen in dem Gebäude erst zu ermöglichen. (vgl. Österr. Steuerzeitung, Nr. 3 vom 01.02.1990)

Auf die im Hotel xx installierte Anlage treffen diese Merkmale nicht zu, da die Anlage nur zur Reinigung der Luft von Rauch eingeschaltet wird. Sie steht hier vielmehr in Beziehung mit der im Gebäude ausgeübten Tätigkeit, die eine Einstufung als selbständig bewertbares Wirtschaftsgut nach sich zieht (Doralt Kommentar EStG, § 6 Tz 9; VwGH 790/73 v. 27.11.1973). Entsteht durch den Gastbetrieb keine Rauchentwicklung (zB beim Frühstück oder bei wenig Rauchern), wird die

Abluftanlage auch nicht eingeschaltet. Ein Aufenthalt für Menschen ist aber dennoch möglich. Dies war auch in der heurigen Wintersaison des öfteren der Fall.

2. *Zudem ist die Anlage mit dem Gebäude auch nicht in der Weise verbunden, dass sie nur unter Zerstörung der Substanz entfernt werden kann. Es handelt sich lediglich um eine lose Verrohrung unter dem „beweglichen“ Holzgetäfel. Der Lüfter und Wärmetauscher sind an der Außenseite des Gebäudes angebracht und können jederzeit leicht entfernt und veräußert werden (EStR 3171).*
3. *Auch eine Dunstabzugshaube in einer Küche wird als maschinelle Einrichtung angesehen und erfüllt die gleichen Aufgaben, wie eine Abluftanlage im Restaurantbereich.*
4. *Das Argument, der Wärmetauscher der Anlage beinhaltet eine Heizungsfunktion ist dahingehend nicht richtig, da man mit einem Wärmetauscher zwar einen Teil der abgesaugten Wärme aus heizökonomischen Gründen wieder zurückführen kann, aber niemals mehr Wärme produzieren kann, als abgesaugt wurde. Die Heizungsfunktion wird nach wie vor durch eine gesonderte Heizungsanlage mit Hilfe von Radiatoren erfüllt.“*

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15.7.2005 (V-Akt, Bl. 37-38/2003) wies die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung als unbegründet ab. Nach allgemeinen Ausführungen zur Abgrenzung zwischen Gebäude und Betriebsvorrichtungen kam es zu dem Schluss, dass Be- und Entlüftungsanlagen primär der Gebäudenutzung dienten, die den Aufenthalt von Menschen in den belüfteten Räumen ermöglichen oder zumindest angenehmer gestalten sollten. Nach Ansicht des Finanzamtes handle es sich bei der gegenständlichen Abluftanlage daher um einen Teil des Gebäudes und stehe somit die IZP nicht zu.

Im Vorlageantrag vom 29.7.2005 (V-Akt, Bl. 39-40/2003) ergänzte der steuerliche Vertreter seine Berufungsausführungen dahingehend, dass in der Berufungsbegründung (arg. "oder zumindest angenehmer gestalten sollen") der Gebäudebegriff zu weit gefasst zu sein scheint, da auch die Einrichtung, wie Vorhänge, Kästen, Stühle, etc. den Aufenthalt angenehmer gestalten. Es werde daher eine Einschränkung auf jene Gegenstände als notwendig erachtet, welche unmittelbar mit der Benutzbarkeit des Gebäudes im Zusammenhang stehen und für den Aufenthalt des Menschen unbedingt notwendig seien. Letztens sei bereits vor Jahren eine solche Rauchabzugsanlage im Anlageverzeichnis unter "Maschinen" mit einer Nutzungsdauer von 10 Jahren ausgewiesen und bei der Veranlagung, hinsichtlich einer dementsprechend niedrigeren AfA, nicht beanstandet worden.

Mit Bericht vom 17.8.2005 legte die Abgabenbehörde das Rechtsmittel der Abgabenbehörde zweiter Instanz ohne weitere Ermittlungen zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 108 e Abs. 2 EStG 1988 zählen u.a. **Gebäude** nicht zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern.

Nach herrschender Lehre (Zorn in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III, Tz. 4 zu § 108e) hat die Beurteilung, ob ein Gebäude vorliegt, nach dem Maßstab der Verkehrsanschauung zu erfolgen. Dabei ist zufolge der Bestimmung des § 1 BewG der zweite Teil des BewG und damit insbesondere dessen § 51 Abs. 1 BewG, wonach Betriebsvorrichtungen nicht zum Grundvermögen gehören, nicht anwendbar (SWK 2004, S 877). Die von der Abgabenbehörde erster Instanz herangezogenen, auf § 51 BewG fußenden Literaturstellen vermögen demnach nicht zur Lösung der hier anstehenden Rechtsfrage beizutragen.

Wesentlich ist vielmehr, ob ein Wirtschaftsgut mit einem Gebäude derart verbunden ist, dass es nicht ohne Verletzung der Substanz an einen anderen Ort versetzt werden kann. Diesfalls ist es als Teil des Gebäudes und damit als unbeweglich anzusehen; damit teilt es steuerrechtlich das Schicksal der Gesamtanlage. Bewegliche Wirtschaftsgüter sind im Sinne der VwGH- Judikatur jedenfalls keine Gebäude (VwGH 23.10.1990, 89/14/0118), bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern ist weiter zu untersuchen, ob nach der Verkehrsauffassung Gebäudecharakter vorliegt (siehe dazu Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III, § 108 e , aaO). Ist demnach eine Anlage aufgrund ihrer Bauart (wegen ihrer bloß geringen, jederzeit leicht aufhebbaren Verbindung mit dem Gebäude) nach der Verkehrsauffassung als selbständiges Wirtschaftsgut anzusehen, ist sie idR als beweglich, somit nicht als Gebäude zu behandeln (VwGH 13.4.1962, 1639/60; VwGH 11.6.1965, 316/65). Ebenfalls als selbständige bewegliche Wirtschaftsgüter zu behandeln sind solche Wirtschaftsgüter, die wie Einbaumöbel, Decken und Wandverkleidungen aus Holz in Hotelräumen. Sie können in wirtschaftlicher Betrachtungsweise und nach der Verkehrsauffassung dementsprechend technisch vom Gebäude (der Gebäudesubstanz) getrennt werden und dienen auch einem besonderen Zweck, nämlich der Wohnlichmachung der Räume (VwGH 1.3.1983, 82/14/0156).

Um die vorhin umrissene Rechtsfrage klären zu könne, ist die Kenntnis der genauen Beschaffenheit der streitgegenständlichen Abluftanlage erforderlich. In den dem UFS vorgelegten Akten (V-Akt, Bp-Arbeitsbogen) sind zum Sachverhalt lediglich eine Auflistung der prämienvermittelnden Wirtschaftsgüter (Bl. 29 des Arbeitsbogens), in welcher zu Position 61 des Kontos 400 Maschinen auch eine "Abluftanlage Restaurant – xxxx " aufgenommen ist, sowie folgender Vermerk des Prüfers (Bl. 17 des Arbeitsbogens) enthalten:

"09.03.2003

Fa. xxxx

21.158,33 netto 20%

"Zu- und Abluft Restaurant mit Wärmerückgewinnung"

"Verlegung Küchenabluft"

Betriebsbesichtigung am 27.4.2005:

Die oben angeführte Zu- und Abluftanlage wurde in dem neu errichteten Speisesaal (Restaurant) – vorher – Wintergarten) neu installiert!

Sämtliche Lüftungsrohre sind unter den Holzdecken, bzw. Deckenverkleidungen unsichtbar eingebaut!

Die Lüftungsventilatoren, bzw. das Wärmerückgewinnungsaggregat ist außerhalb des Gebäudes (bergseits) installiert!"

Daraus allein ist aber der Sachverhalt schon im Kern nicht erschließbar. Weder können aus dem Vermerk und der Auflistung das technische System, die Dimensionierung sowie Umfang und Art der baulichen Einbindung der Anlage abgeleitet werden, noch ist Klarheit darüber zu gewinnen, worin die "Verlegung Küchenabluft" besteht oder wie diese ausgeführt ist, zumal sich unter den Investitionen des Jahres 2003 außer der strittigen Anlage noch eine "Küchenabluftshaube – Wandmodell" (Vermerk des Prüfers, S. 17 des Arbeitsbogens) findet. Auch zu der Wärmerückgewinnungsfunktion und deren wirtschaftlichen Zusammenhang in Bezug auf die Beheizung der Räumlichkeiten sind keinerlei Fakten aus der Aktenlage zu entnehmen. Die Abgabenbehörde erster Instanz ist in der Berufungsvorentscheidung auf die Argumente des Berufungswerbers betreffend die bauliche Ein- bzw. Anbindung der Anlage an das Gebäude und die nicht an die Stelle einer Heizung tretende Wärmerückgewinnung nicht eingegangen. Weitere, bis dahin nicht dokumentierte Sachverhaltselemente können somit auch daraus nicht ersehen werden und die Vorhaltefunktion einer Berufungsvorentscheidung konnte nicht zum Tragen kommen.

Zusammenfassend ergibt sich sohin, dass der für die Beurteilung der Streitsache maßgebliche Sachverhalt nicht vollständig vorliegt, sondern wesentliche Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen wurden. Um die Entscheidungsreife herbeizuführen ist es erforderlich, zur Frage der genauen Beschaffenheit der strittigen Anlage entsprechende Beweise aufzunehmen, wobei das Parteiengehör zu wahren ist (z.B. durch Anfertigung von Fotos, Einholung von technischen Beschreibungen, Prospekten, Niederschrift über die Durchführung eines Lokalaugenscheines, Einholung der Kopien von Angeboten, Rechnungen, Installationsplänen und behördlichen Auflagen und Genehmigungen).

Die Aufgabe, die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind (§ 115 Abs. 1 BAO), kommt in erster Linie der Abgabenbehörde erster Instanz zu. Zum einen hat diese eine Berufung erst "nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen" der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen (§ 276 Abs. 6 erster Satz BAO), zum anderen geht der Gesetzgeber in der

Bestimmung des § 279 Abs. 2 BAO erkennbar davon aus, dass eine Beweisaufnahme vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz nur mehr darin bestehen soll, "notwendige Ergänzungen" des (bisherigen) Ermittlungsverfahrens vorzunehmen.

Im Hinblick auf den Umfang der vorzunehmenden Verfahrensergänzungen war der Aufhebung der Vorrang vor der Fortsetzung der zweitinstanzlichen Ermittlungen zu geben. Die Berufungsbehörde sieht sich deshalb dazu veranlasst, den angefochtenen Bescheid und die Berufungsvorentscheidung gemäß § 289 Abs. 1 BAO aufzuheben und die Rechtssache zur ergänzenden Sachverhaltsermittlung und neuerlichen Entscheidung an die Vorinstanz zurückzuverweisen. Für die Ausübung des Ermessens in Richtung Bescheidaufhebung sprechen darüber hinaus auch die Gründe der Verfahrensökonomie (Wahrung des Parteiengehörs im Rahmen des fortgesetzten Verfahrens) und der Erhaltung des vollen Instanzenzuges für den Berufungswerber.

Im Vorlageantrag vom 29.7.2005 wurden die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gemäß § 282 Abs. 1 BAO und auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung gemäß § 284 Abs. 1 BAO gestellt. Der erstgenannte Antrag wurde mit Schreiben vom 7.11.2005 zurückgenommen. Von der Abhaltung der beantragten mündlichen Verhandlung wurde gemäß § 284 Abs. 3 BAO iVm. § 284 Abs. 5 BAO abgesehen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 7. November 2005