



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der LRG, vertreten durch Christian Diesenberger, Steuerberater, 4501 Neuhofen, Steyerstraße 27, gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 7. März 2005 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

I Sachverhalt:

Bei der berufungswerbenden Gesellschaft (in folgenden kurz: bw. Ges.) fand im Jahr 2005 eine abgabenbehördliche Nachschau gemäß § 144 BAO statt. In der darüber aufgenommenen Niederschrift vom 1.3.2005 wird - soweit für das gegenständliche Berufungsverfahren relevant – im Wesentlichen folgendes festgehalten:

Für folgende Wirtschaftsgüter könne keine Investitionszuwachsprämie geltend gemacht werden:

1. Rechnung der Firma AS vom 4.11.2002 3053,00 - Vollversion des A Softwarepaketes:

Anbindung der Schrankanlage	3.600,00
Client-Software	1.200,00
Summe	7.853,00

Diese Position sei im Anlageverzeichnis "Software-Kassenabrechnung" verbucht worden. Bei der Software handle es sich um unkörperliche Wirtschaftsgüter, und für die dürfe keine Investitionszuwachsprämie geltend gemacht werden. Dazu wird auf die **Randziffern 624 ff.** der Einkommensteuerrichtlinien (im Folgenden kurz: EStR) verwiesen. Dort werde ausgeführt, dass sowohl Individual – als auch Standardsoftware als unkörperliche Wirtschaftsgüter anzusehen seien.

2. Rechnung der Firma IMW vom 31.12.2002 über € 37.657,08 "Demontage alte Lüftung, Montage neue Anlage":

Nach der Rechtssprechung seien unter "Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art" nur solche Gegenstände zu verstehen, die typischerweise einem bestimmten Betrieb dienen würden und eigengesetzlichen Zwecken unterworfen seien. Bei Beheizungs- und Belüftungsanlagen würde es sich nicht um Einrichtungen handeln, durch die der spezifische Betriebszweck verwirklicht werde, sondern um Gebäudeausstattungen, wie sie vielfach auch in Geschäftsgebäuden und Bürogebäuden moderner Bauart anzutreffen seien. Derartige Einrichtungen stellten keine Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art dar (Hinweis auf VwGH vom 23.2.1984, 83/16/0051 sowie SWK 25/2003, "Abgrenzung Gebäude-Betriebsvorrichtung"). Die angeführte Lüftung stelle einen Gebäudebestandteil dar und daher sei hiefür eine Investitionszuwachsprämie ausgeschlossen. Der Einwand des steuerlichen Vertreters, dass die Lüftung großteils über Putz verlegt sei, sei in Anbetracht der soeben gemachten Ausführungen kein Entscheidungskriterium.

3. Rechnung der Firma W vom 23.12.2002 "Aufpreis Podeste" und Rechnung der Firma W vom 9.10.2002 "Podeste":

3.633,00	"Aufpreis Podeste"
19.600,00	"Podeste"

Bei Fußböden samt Belägen würde es sich um Bestandteile des Gebäudes handeln, für die keine Investitionszuwachsprämie geltend gemacht werden dürfe. Auf die Podeste sei ein ca. 2 cm starker Eichenparkett genagelt worden. Eine derartige Fußbodenkonstruktion stelle ebenfalls einen festverbundenen Gebäudebestandteil dar.

In weiterer Folge erließ das Finanzamt einen Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Festsetzung eines Differenzbetrages betreffend die Investitionszuwachsprämie (im Folgenden kurz: IZPr) für das Jahr 2002, in welchem entsprechend den Feststellungen der abgabenbehördlichen Nachschau ein Differenzbetrag von € 7.527,51 festgesetzt wurde.

Gegen diesen Bescheid erhab der steuerliche Vertreter Berufung und führte zu deren Begründung im Wesentlichen aus (Berufung vom 4.4. 2005):

Nach Abs. 8 des § 108e EStG würden prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter als ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens bestimmt. Unter anderem seien "Gebäude" nicht prämienbegünstigt. Den Ausführungen im Bericht über die abgabenbehördliche Nachschau sei folgendes entgegen zu halten:

1. Zu "A -Software": Bereits im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung sei eingewendet worden, dass hinsichtlich der Software eine Differenzierung danach vorzunehmen sei, ob lediglich eine Rechtseinräumung gegeben wäre oder ob die Software mittels einer CD übermittelt werde, bei der der Erbwerber auch eine entsprechende Nutzungs- und Kopierberechtigung besitze. In diesem Fall, die auch beim Ankauf der Standardsoftware gegeben sei, müsse diese Leistung als Lieferung beurteilt und den körperlichen Wirtschaftsgütern zugeordnet werden.

Auch die Finanzverwaltung teile diese Rechtsansicht offensichtlich, da nach den Umsatzsteuerrichtlinien ein solcher Vorgang als Lieferung qualifiziert werde (Hinweis auf Randziffer [kurz: Rz] 345 der USTR 2000 bzw. Rz 587). Da eine umsatzsteuerliche Lieferung nur dann vorliegen könne, wenn über einen körperlichen Gegenstand die Verfügungsmacht verschärft werde, müsse konsequenter Weise der Ankauf dieser Software auch als körperliches Wirtschaftsgut angesehen werden, für deren Anschaffungskosten somit eine Investitionszuwachsprämie zustehe.

2. Rechnung der Firma Wa GmbH, Lüftungseinbau:

Im Zug der Neuerrichtung des Diskothekenbetriebes habe eine Lüftungsanlage errichtet werden müssen. Diese sei keinesfalls mit einer Lüftungsanlage eines Hotels oder Restaurantbetriebes vergleichbar. Die Anlage sei zur Gänze außer Verputz geführt worden und in der Weise konstruiert, dass sie jederzeit demontiert und in einer anderen Betriebsstätte wieder aufgebaut werden könne (Hinweis auf eine Bestätigung des installierenden Unternehmens). Auf Grund dieser Sonderbauweise und auf Grund der Tatsache, dass dieses Wirtschaftsgut speziell nur für derartige Diskothekenbetriebe verwendbar sei, sei dieses Wirtschaftsgut nicht dem "Gebäude" zu zurechnen, sondern als Betriebsvorrichtung zu werten.

Diese Rechtsauffassung entspreche auch der Rechtssprechung des VwGH, nach der die Qualifizierung nach der Verkehrsauffassung vorgenommen werden müsse. Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 23.4.1985, 84/14/0188, seien Elektrokabel, welche außer Verputz geführt würden und jederzeit ohne Aufwand wieder anders verlegt werden könnten, nicht als typische Gebäudebestandteile anzusehen. Ob ein bestimmter Teil einer Investition als Gebäude oder als selbstständiges Wirtschaftsgut einzustufen sei, sei auch nach der Art der Verbindung dieses Gegenstandes mit dem Gebäude zu beurteilen. Das Prüfungsorgan habe sich selbst im Zuge der Besichtigung davon überzeugen können, dass das Lüftungsaggregat,

welches aus Modulbauteilen bestehe, derart lose mit dem Gebäude verbunden sei, dass eine Verlegung an einen anderen Ort, jedenfalls ohne Verletzung der Substanz möglich sei. Auch die Lüftungskanäle seien derart lose, dass die Lüftungsanlage als Gesamtes als selbständige bewertbares Wirtschaftsgut angesehen werden müsse.

Besonders sei darauf zu verweisen, dass im Zuge einer eventuellen Veräußerung des Diskothekenbetriebes für diese Sonderanlage ein eigener Kaufpreis angesetzt werden würde, wodurch die selbständige Bewertbarkeit deutlich aufgezeigt werde. Die Lüftungsanlage erfülle im Rahmen des Diskothekenbetriebes eine eigenständige, hervorgehobene Sonderfunktion, ohne welcher der Diskothekenbetrieb nicht möglich sei und auch nicht bewilligt worden wäre. Bei der Lüftungsanlage stehe somit nicht die Gebäudenutzung im Vordergrund, sondern lediglich die betriebliche Tätigkeit weshalb diese als Betriebsvorrichtung qualifiziert werden müsse. Für diese Anlage sei daher eine IZPr zulässig.

3. Rechnung der Firma W "Podeste" (€ 19.600,00) und "Aufpreis Podeste" (€ 3.633,00):

Die Kosten für die Podeste in Höhe von insgesamt netto € 23.233,00 seien nicht als Bestandteil des Gebäudes anzusehen. Diese Podeste seien körperlich bewegliche Wirtschaftsgüter, weil sie mit dem Fußboden nur lose verbunden seien, sodass sie jederzeit und mit geringem Kostenaufwand – ohne Verletzung der Substanz und ohne Wertminderung – an einen anderen Ort wiederum aufgebaut werden könnten. Sie würden einen wesentlichen Teil der Barbereiche darstellen und seien notwendig gewesen, um die verschiedenen Baraufbauten in unterschiedlichen Höhen anfertigen zu können. Dadurch hätte der Einrichtung des Diskothekenbetriebes der notwendige dekorative Ausdruck verliehen und die Innenraumgestaltung wesentlich hervorgehoben werden können. Die Podeste seien mit Staffelhölzern vorgenommene Aufbauten auf dem bestehenden Fußboden, um die Einrichtung in Szene setzen zu können, der angrenzende notwendige Eichenfußboden sei aufgenagelt worden. Diese Aufbauten (Podeste) und die Barbereiche könnten ebenso wie der Fußboden jederzeit wiederum ohne Verletzung der Substanz abgebaut und verlegt werden. Dass dies tatsächlich möglich sei zeige die tägliche Lebenserfahrung, da oftmals ältere Fußböden oder auch Zwischendecken, die in dieser Art und Weise aufgebaut seien, (Staffel/Boden genagelt), in Neubauten wiederum Verwendung finden würden.

In diesem Zusammenhang habe die Rechtssprechung wiederholt ausgesprochen, dass bewegliche und unbewegliche Wirtschaftsgüter nach der Verkehrsauffassung von einander abzugrenzen seien (Hinweis auf VwGH vom 23.4.1985, 84/14/0188). Die Podeste (Baraufbauten) seien somit als selbständige Wirtschaftsgüter anzusehen und nicht dem Gebäude zu zuordnen, die hierfür beantragte IZPr bestehe daher zu Recht.

Der Berufung beigelegt war ein Schreiben der Firma Ing. Wa GmbH vom 18.3.2005 aus welchem Folgendes hervor geht:

Es werde bestätigt das die Klimaanlage im Objekt P, so geplant und ausgeführt worden sei, dass diese bei Nichterreichen des Geschäftsziels einfach demontiert und in einer anderen Halle wieder aufgebaut werden könne. Der Maschinensatz sei auf einem Formrohrrahmen in einer Länge und Breite aufgebaut, dass diese mit einem einfachen Hubwagen über dem im Gebäude eingebauten Personen- und Materiallift abtransportiert werden könne. Die Verflüssiger- und die Verdampfereinheiten bestünden jeweils aus einem Modulbauteil und könnten ebenfalls abtransportiert und andern Orts wieder aufgebaut werden. Die Rohrleitungen seien frei zugänglich verlegt.

Zur gegenständlichen Berufung nahm die Prüferin, die bei der bw..Ges. die abgabenbehördliche Nachschau durchgeführt hatte, am 4.5.2005 wie folgt Stellung:

Zu Punkt 1 (Software):

In den Einkommensteuerrichtlinien (EStR) werde bezüglich der unkörperlichen Wirtschaftsgüter in der Rz 8218 ausdrücklich auf die Rz 624 der Richtlinien verwiesen. Sowohl Individual- als auch Standardsoftware seien laut EStR als unkörperliche Wirtschaftsgüter anzusehen. Im gegenständlichen Fall sei Standardsoftware zur Lager- und Artikelverwaltung, für die Schankanlage und für die Eintrittsverwaltung angeschafft worden. Für die Inanspruchnahme der IZPr seien die Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes maßgeblich, jene des Umsatzsteuergesetzes könnten nicht herangezogen werden.

Zu Punkt 2 (Lüftungseinbau):

Hierzu werde auf die Begründung in der Niederschrift und auf die dort angeführten Artikel (VwGH vom 23.2.1984, 83/16/0051) hingewiesen.

Zu Punkt 3 und 4 der Niederschrift vom 1.3.2005 (Podeste):

Beim Betrag von € 19.600,00 würde es sich laut Rechnung um Podeste und Bodenbälege handeln (laut Berufungsschrift Eichenparkettboden). Nach der einschlägigen Literatur sei ein Fußboden als Gebäudebestandteil anzusehen, weshalb nach Ansicht der Prüferin auch die Podeste unter dem Fußboden Gebäudebestandteile darstellen würden.

Über Vorhalt der Abgabenbehörde 2. Instanz legte die bw.Ges. noch folgende Unterlagen vor:

1. Zum Berufungspunkt Lüftungsanlage:

Ein Leistungsverzeichnis zur Rechnung der Firma IMW vom 31.12.2002, in welchem auszugsweise (in der folgenden Tabelle sind nur die größeren Posten enthalten) unter anderem folgende Punkte angeführt sind:

Pos.	Benennung	Dim	gelief.	Me	Lohn	sonst.	EP	gesamt
.....

						..	.	
1.4	Lüftungskanal gerade	0,9 mm	120,44	m ²	13,80	17,53	31,33	3.773,39
1.5	Lüftungskanal gerade	1,1 mm	39,44	m ²	14,50	19,45	33,95	1.338,99
.....
1.7	Lüftungskanal Formstück	0,9 mm	50,16	m ²	13,80	24,59	38,39	1.925,64
1.8.	Lüftungskanal Formstück	1,1 mm	163,59	m ²	14,50	26,42	40,92	6.694,10
.....
1.11	Schalldämpfer 5 Kul.	1200/1600	2	Stk.	217,56	1.186,50	1.404,06	2.808,12
.....
1.13	Gitterkasten + Gitter beigestellt montiert		42	Stk.	35,60	0,00	35,60	1.495,20
.....
1.18	Rohr verz.	DN 315	45,4	lfm	14,50	7,65	22,15	1.005,61
1.19	Rohr verz.	DN 355	47,35	lfm	17,40	11,03	28,43	1.346,16
.....
1.23	Bogen verz.	DN 355	11	Stk.	21,10	22,05	43,15	474,65
1.24	Kanalstutzen verz.	DN 200	100	Stk.	13,10	2,03	15,13	1.513,00
.....
1.35	Sattel verz.	DN 355	16	Stk.	21,10	18,38	39,48	631,68
1.42	Flex. Schlauch	DN 200	95,6	Stk.	10,90	4,64	15,54	1.485,62
.....
2.1	Stahlkonstruktion Kühlgerät	Amro	1	Stk.	0,00	1.812,00	1.812,00	1.812,00

.....
3.1	Obermonteur		45,25	h	40,70	0,00	40,70	1.841,68
3.2	Helper		90,75	h	34,90	0,00	34,90	3.167,18
	Gesamt						€	37.657,08

Aus dieser Rechnung geht auch hervor, dass der Anteil für Löhne und Regien (Helper, Obermonteur) insgesamt € 19.814,24 und somit 52,6% des Gesamtberages von € 37.657,08 beträgt (Anteil für das Material daher € 17.842,84 bzw. 47,4%).

In der ebenfalls vorgelegten "Beschreibung der Lüftungsanlage" vom 10.8.2002 wird unter anderem folgendes ausgeführt:

"...die Außenluft wird gefiltert, im Winterbetrieb mit einer Kreuzstromwärmerückgewinnung und einem PWW-Heizregister vorgewärmt, im Sommerbetrieb mit einem Direktverdampfer gekühlt und in die jeweiligen Bereiche über ein Kanalsystem aus verzinktem Stahlblech und Deckenluftauslässen bzw. im Tanzlokal über Weitwurfdüsen eingeblasen.

Die Abluft wird aus dem Lokal und dem Foyer mittels Abluftgitter abgesaugt, über die Wärmerückgewinnung geführt und mit einem Deflektor über Dach des angrenzenden Hauses ausgeblasen. Das Abluftkanalsystem wird ebenfalls aus verzinktem Stahlblech hergestellt. In Bereichen, wo die Luftleitungen Decken und Brandschutzmauern durchstoßen, sind Brandschutzklappen L90 nach Ö-Norm M 7625 vorgesehen.

Für die Kühlung der Zuluft ist eine Kälteanlage vorgesehen, welche die Zuluft mit einem direkt Verdampferregister im Lüftungsgerät auf ca. 16 °C Einblasttemperatur herunter kühlt....

Steuerung/Temperaturregelung:

Die Zu- und Abluftventilatoren der Hauptanlage sind zweistufig regelbar. Als Temperaturregelung ist eine Ablufttemperaturregelung mit Zulufttemperatur- Minimalbegrenzung vorgesehen. Ein elektronischer Regler wirkt im Heizbetrieb auf die Bypass-Klappe der WRG und in Sequenz auf ein Mischventil. Im Kühlbetrieb erfolgt die Leistungsregelung der Kältemaschine dreistufig mittels Zylinderabschaltung durch Magnetventil.

Lüftungsgerätanlage Tanzlokal:

Fabrikat: Weger Österreich, Type: Diver 1812

Ausführung als Kastengerät aus isoliertem, doppelwandigem Gehäuse mit nachfolgenden Einbauten:

elastische Verbindungsstutzen, Außenluftklappe motorbetätigt, Taschenfilter EU7,

rekuperative Kreuzstrom- Wärmerückgewinnung, Direktverdampfer, PWW-Heizregister, Ventilator: beiderseitig saugender Radialvent. über Keilriemen durch Normmotor getrieben

Abluft:: Taschenfilter EU4

Ventilator: beidseitig saugender Radialvent. über Keilriemen durch Normmotor betrieben.

Rekuperative Kreuzstrom - Wärmerückgewinnung, Fortluftklappe motorbetätigt, elastische Verbindungsstutzen."

Des Weiteren besteht die Anlage nach dieser Beschreibung noch aus folgenden Teilen:

Schalldämpfer und Kältemaschine.

Auf die Frage der Abgabenbehörde zweiter Instanz, ob eine Verbindung der Lüftungsanlage mit der Heizungsanlage (Wärmerückgewinnung) bestehe antwortete der steuerliche Vertreter wie folgt: nach Mitteilung seitens des ausführenden Unternehmens bestehe eine Verbindung mit der Heizanlage insofern, als die Wärme über die Lüftungskanäle auch zugeführt werde.

Die Anlage selbst wird in der Vorhaltsbeantwortung von 10.3.2006 wie folgt beschrieben: Die Anlage bestehe aus einem Kühlaggregat, Kondensator, Verdampfer, Lüftungsgeräte und Lüftungskanäle, wobei die Geräte am Boden stehen und die Lüftungsgeräte und Kanäle von der Decke abgehängt seien. Die Kanäle sind verzinkt ausgeführt. Seitens der liefernden Firma seien die vorhandenen Geräte verwendet und mit den neuen Lüftungskanälen wieder zu einer neuen Lüftungsanlage umgebaut worden.

Die Frage, ob im Zuge der Installation der Anlage Schächte/Leitungen und dergleichen durch Decken oder Mauern geführt worden wären und ob somit Stemm- und Maurerarbeiten angefallen seien wurde wie folgt beantwortet:

Das Objekt sei in Leichtbauweise (Sandwichpaneele) errichtet und der Innenausbau sei durch Rigipswände erfolgt. Es sind daher keine wesentlichen Stein- und Maurerarbeiten angefallen. Die notwendigen Elektroinstallationsarbeiten seien, da eine Trennung schwierig gewesen wäre, zur Gänze den Baulichkeiten zugeordnet worden.

2) Zum Berufungspunkt "Podeste" wurde in der Vorhaltsbeantwortung vom 10.3.2006

folgendes bekannt gegeben:

Nach Mitteilung des Geschäftsführers seien die Podeste frei stehend und nicht verschraubt.

Die Podeste selbst seien dann mit einem Bretterboden (Nut- und Federprinzip) versehen, wobei auch dieser Bretterboden nur mit Nagelstiften befestigt sei. Dieser Boden könne somit jederzeit leicht und ohne Beschädigung entfernt werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Investitionszuwachsprämie für Software:

Strittig ist, ob der Ankauf von Software prämienbegünstigt im Sinne des § 108e EStG 1988 ist.

Es handelt sich dabei um die "Vollversion des AKS Softwarepaketes" (3.053,00 €), "Anbindung an die Schankanlage" (3.600,00 €) und um "Clientsoftware" (1.200,00 €) laut Rechnung der Fa. A Softwareentwicklung vom 4.11.2002.

Nach der Stellungnahme des Nachschauorganes zur Berufung vom 4.05.2005 handelte es sich dabei um Standardsoftware zur Lager- und Artikelverwaltung, für die Schankanlage und für die Eintrittsverwaltung.

Voraussetzung für die Prämienbegünstigung ist gem. § 108e Abs. 2 EStG unter anderem, dass es sich dabei um ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens handelt.

Strittig ist nun im gegenständlichen Verfahren, ob die angeschaffte Software ein körperliches oder ein unkörperliches Wirtschaftsgut darstellt.

Körperliche Wirtschaftsgüter sind der Gegensatz zu den unkörperlichen Wirtschaftsgütern im Sinne des § 4 Abs. 1 EStG. Zu den unkörperlichen Wirtschaftsgütern gehören die Finanzanlagen und die so genannten immateriellen Wirtschaftsgüter. Nach der Ansicht von Zorn (in Hofstätter/Reichel, § 108e, Tz 4 sowie § 4 Abs. 1, Tz 146ff. unter Hinweis auf VwGH 25.6.1998, 96/15/0251) und des BFH (BStBl 1987 II 728) zählen EDV-Programme unabhängig davon, ob es sich im Individual oder Standardprogramme handelt, zu den unkörperlichen Wirtschaftsgütern. Auch Quantschnigg (in Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 4, Tz 14.2.2) vertritt unter Hinweis auf das angeführte BFH-Judikat und auf die Verwaltungspraxis die Auffassung, dass sowohl Standard- als auch Individualsoftware unkörperliche Wirtschaftsgüter darstellen. Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich dieser Auffassung an, weil der Schwerpunkt des wirtschaftlichen Wertes von EDV-Programmen, die für bestimmte betriebliche Zwecke (hier: Lager- und Artikelverwaltung, Schankanlage- und Eintrittsverwaltung) veräußert und entsprechend den konkreten Bedürfnissen des Kunden angepasst werden, sicherlich im immateriellen (geistigen) Wert der Programmes liegt.

Auch der Hinweis in der Berufung auf die Aussagen in den UStR können der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen, weil für die eine Investitionsbegünstigung darstellende Regelung des § 108e EStG allein die ertragsteuerliche Beurteilung maßgeblich sein kann, wie sie sich aus den zitierten Literaturstellen ergibt, und nicht die umsatzsteuerliche Sichtweise.

Der Berufung war daher in diesem Punkt ein Erfolg zu versagen.

2) Investitionszuwachsprämie für Lüftungsumbau.

Strittig ist die Frage, ob die im Jahr 2002 angefallenen Kosten iHv 37.657,08 € für die Demontage einer bestehenden und die Errichtung einer neuen Be- und Entlüftungsanlage (unter teilweiser Verwendung der vorhandenen Geräte) in einer Discothek begünstigungsfähig im Sinne des § 108 EStG sind oder nicht. Es handelte sich dabei im Wesentlichen um Arbeitskosten für die Demontage der alten Lüftungsanlage und für die Umbau dieser Anlage sowie um die Kosten für die Lüftungsleitungen (Lüftungskanäle - und Rohre, Bögen, Schläuche

Gitterkästen u. dgl.), da nach der vorgelegten Aufgliederung der Rechnung der ausführenden Firma keine Kosten für die eigentlichen Lüftungsgeräte enthalten sind weil die vorhandenen Geräte verwendet wurden (sh. auch die Vorhaltsbeantwortung vom 10.03.2006, P 1.c). Konkret geht es um die Frage, ob diese Aufwendungen zum Entstehen eines gesonderten, vom Gebäude getrennt zu bewertenden körperlichen Wirtschaftsgutes geführt haben, oder ob die Be- und Entlüftungsanlage Gebäudebestandteil ist und somit gem. § 108e Abs. 2 EStG nicht zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern zählt.

Die bw. Ges. vertritt dazu die Auffassung, dass diese Anlage ein selbständige bewertbares Wirtschaftsgut darstelle, welches auf Grund der speziellen Bauweise (Modulbauweise, Leitungen zur Gänze außer Verputz, nur lose Verbindung mit dem Gebäude, keine wesentlichen Stein- und Maurerarbeiten bei der Errichtung) ohne Substanzverletzung jederzeit leicht demontierbar und wieder aufbaubar sei.

Darüber hinaus komme nach Ansicht der bw. Ges. der Lüftungsanlage wegen ihrer ausschließlichen Verwendbarkeit nur für den Discothekenbetrieb eine eigenständige, hervorgehobene Funktion zu weshalb sie nicht dem Gebäude zuzurechnen sei.

Zudem würde im Falle einer Veräußerung des Gebäudes für diese Sonderanlage ein eigener Kaufpreis angesetzt, was die selbständige Bewertbarkeit ebenfalls indiziere.

Zur Beantwortung der Frage, ob etwas Gebäude, Teil eines Gebäudes oder selbständiges (selbständige 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).

Als Gebäude gilt demnach 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.

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 ausschließlich nach dem Maßstab der Verkehrsanschauung zu erfolgen, wobei es nach der Rechtsprechung des VwGH weder auf die zivilrechtliche, noch auf die bewertungsrechtliche Sicht in diesem Zusammenhang ankommt (siehe Grabner in ÖStZ 1983, S. 143ff. und die dort zitierte VwGH-Judikatur sowie Quatschnigg in Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 8, Tz 8). 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 - Gebäudecharakter vorliegt.

Allerdings spielt nach herrschender Rechtsauffassung bei typischen Gebäuden bzw. Gebäudeteilen 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 daher zB eine eingebaute Etagenheizung nach der Verkehrsauffassung ein typischer Teil des Gebäudes und deshalb als unbeweglich und nicht selbstständig bewertbar anzusehen (VwGH 11.6.1965, 316/65; Grabner, a.a.O.).

In diesem Sinne wurde weiters zB auch schon entschieden, dass sanitäre Anlagen (VwGH 26.5.1971, 1551/70), 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 Selbstständigkeit besitzen (VwGH 7.7.1971, 1553/70), Aufzugsanlagen (VwGH 20.5.1970, 248/69), Rolltreppen (BFH BStBl 1971, 455), *Klimaanlagen* (BFH BStBl 1971, 455; 1974, 132), aber auch *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), zum Gebäude gehören.

Der Unabhängige Finanzsenat ist unter Bedachtnahme auf die o.a. herrschende Rechtsauffassung zur Ansicht gelangt, dass auch die berufungsgegenständliche Belüftungs-, Entlüftungs- und Klimaanlage als typischer Teil des Gebäudes und daher als nicht prämienbegünstigtes Wirtschaftsgut im Sinne des § 108e EStG 1988 anzusehen ist, und zwar auf Grund folgender Überlegungen:

Zunächst einmal spricht schon die Verkehrsanschauung eindeutig für die Richtigkeit dieser Ansicht. Nach der Verkehrsanschauung werden nämlich Belüftungs-, Entlüftungs- und Klimaanlagen (wie sie im Berufungsfall vorliegt) eindeutig als typische Gebäudeteile betrachtet. Der Sonderfall einer - nicht unter den einkommensteuerlichen Gebäudebegriff fallenden - "Betriebsanlage" liegt hier aus folgenden Gründen nicht vor:

Die berufungsgegenständliche Anlage als Ganzes gesehen (eine isolierte Betrachtung einzelner Anlagenteile ist hier nicht anzustellen) dient nämlich der besseren Nutzung des Gebäudes bzw. dazu, den Aufenthalt von Menschen im Gebäude angenehmer zu gestalten (BFH BStBl 1974, 135). Außerdem werden Belüftungs-, Entlüftungs- und Klimaanlagen in

Gebäuden aller Art eingebaut, um den Aufenthalt von Menschen dort angenehmer bzw. überhaupt erst möglich zu machen. Sie ersetzen letztlich lediglich eine natürliche Belüftung der Räumlichkeiten, sind also - entgegen der Meinung der Bw. - keineswegs betriebs-spezifisch. Allerdings ist die Dimensionierung der Anlage auf Grund des Betriebsgegenstandes (Betrieb einer Discothek) entsprechend größer, was aber an der grundsätzlichen Funktion nichts zu ändern vermag und diese Anlage nicht zu einer typischen Betriebsanlage machen kann, weil durch sie der konkrete Betrieb nicht unmittelbar ausgeübt wird, sondern sie nur mittelbar der Betriebsausübung dient.

Die seitens der Bw. in diesem Zusammenhang angestellten bewertungsrechtlichen Überlegungen spielen hier - wie oben bereits erwähnt - keine Rolle, weil die Beurteilung ausschließlich nach der Verkehrsanschauung unter Beachtung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise vorzunehmen ist.

Obwohl nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung und der Literatur – wie oben aufgezeigt – bei einem typischen Gebäudebestandteile, als welcher die strittige Lüftungsanlage zu werten ist, die Frage der rein technischen "Beweglichkeit" und Versetzbartigkeit an einen anderen Ort nur eine untergeordnete Rolle spielt (nochmals: VwGH 11.6.1965, 316/65; Grabner, a.a.O.), wird im Folgenden auch auf das diesbezügliche Berufungsargument höher eingegangen:

Für die Beurteilung der berufungsgegenständlichen Anlage als Gebäudeteil spricht nach Ansicht der Berufungsbehörde auch deren, laut der vorgelegten Anlagenbeschreibung, tatsächlich offenbar sehr wohl bestehende enge Verbindung mit dem Gebäude (Durchführung von Lüftungsleitungen durch Mauern und Decken, Verrohrungen unter der abgehängten Decke, spezielle Anlagendimensionierung im Hinblick auf die konkret zu be- und entlüftenden Räumlichkeiten). Die der geltend gemachten IZPr zu Grunde liegenden Kosten betreffen fast ausschließlich Leitungsmaterial (Kanäle, Rohre u. dgl.) und die damit verbundene Arbeitskosten, wobei die Arbeitkosten allein rund 52,6% der Materialkosten ausmachen (die eigentlichen Lüftungsgeräte wurden von der bereits vorhandenen alten Anlage verwendet und in die neue Anlage eingebaut). Es widerspricht jeder wirtschaftlichen Erfahrung anzunehmen, dass eine derartige Anlage als Ganzes gesehen (eine isolierte Betrachtung einzelner Anlagenteile ist in diesem Zusammenhang, wie bereits oben erwähnt, nicht anzustellen) ohne Verletzung der Substanz und mit wirtschaftlich vertretbaren Kosten an einen anderen Ort gebracht werden könnte. Dies gilt insbesondere für das Leitungssystem, dessen Kosten ja im Berufungsfall allein strittig sind. Gegen eine gesonderte, vom Gebäude getrennte Bewertbarkeit der strittigen Anlage als eigenständiges Wirtschaftsgut spricht auch der notorische Umstand dass es keinen Markt für gebrauchte Lüftungsanlagen gibt. Zwar mögen einzelne Teile der Anlage abmontierbar und wieder verwendbar sein, die Anlage als Ganzes ist hingegen auf Grund ihrer speziellen, dem konkreten Gebäude und dem konkreten

Betriebszweck angepassten Dimensionierung und wegen der mit einer Entfernung verbundenen zumindest teilweisen Beschädigungen (vor allem des Leitungssystems) sowie der mit einer Demontage und einer neuerlichen Montage verbundenen Kosten nicht mehr in wirtschaftlich sinnvoller Weise wieder verwendbar.

Zudem spricht auch das aus der vorgelegten Rechnungsaufgliederung hervorgehende Verhältnis von Material zu Arbeitskosten (17.842,84 € Material- und 19.814,24 € Arbeitskosten von insgesamt 37.657,08 €) eindeutig gegen die wirtschaftliche Sinnhaftigkeit einer Demontage des Leitungssystems und dessen neuerlicher Montage an einem anderen Ort, Sollte allerdings bezüglich der berufungsgegenständlichen Anlage ein Aus- und an einem anderen Ort ein Wiedereinbau erfolgen, so könnte eine solche Maßnahme nach Lage der Dinge (Integrierung der Anlagenteile in das Gebäude; Verrohrungen durch das Mauerwerk; spezielle Anlagendimensionierung im Hinblick auf die konkret zu be- und entlüftenden Räumlichkeiten) aber nicht mehr als bloße Verlegung der bisher bestehenden, sondern nur als Errichtung einer neuen Anlage unter Verwendung von Teilen der alten Anlage verstanden werden (VwGH 20.5.1970, 248/69).

Die angeführte Rechtsprechung, wonach zB auch Gas- und Wasserleitungen, Elektroinstallationen, sanitäre Anlagen wie Klosettanlagen, Waschtische, Badewannen, Duschen, weiters Aufzugsanlagen, aber auch Zentralheizungsanlagen und Etagenheizungen, *Belüftungs-, Entlüftungs- und Klimaanlagen* als Gebäudeteile anzusehen sind, bestätigt die Richtigkeit der Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates. Es wäre auch überhaupt nicht einzusehen, wieso die berufungsgegenständliche Anlage einkommensteuerlich anders beurteilt werden sollte als zB eine (typische) Zentralheizungs- oder Etagenheizungsanlage. Insbesondere ist in diesem Zusammenhang auf das Erkenntnis des VwGH vom 20.10.1971, 970/71 zu verweisen, in welchem der Gerichtshof ausgesprochen hat, dass auch eine Etagenheizung, bei der die Rohre frei liegen und nur die Mauern durchbrochen wurden (eine Argumentation, die die bw. Ges. auch im vorliegenden Berufungsfall vorgebracht hat) einen unselbständigen Teil des Gebäudes bildet, obwohl eine Versetzung an einen anderen Ort und eine dortige Wiederverwendung möglich wäre. Dies deshalb, weil die Möglichkeit, Teile der Anlage auszubauen und anderweitig zu verwenden deswegen belanglos sei, weil nach der im Ertragssteuerrecht maßgeblichen wirtschaftlichen Betrachtungsweise ein Ausbau auf Grund der Anpassung des Leitungssystems und der Dimensionierung der Anlage an die konkret gegebenen räumlichen Verhältnisse mit einer wesentlichen Wertminderung verbunden wäre. Dazu komme dass die mit dem seinerzeitigen Einbau und einem allfälligen Ausbau verbundenen Kosten auch bei einer Möglichkeit der Wiederverwendung verloren wären. Nach Ansicht der Berufungsbehörde treffen diese Überlegungen des Gerichtshofes vollinhaltlich auch auf die strittige Lüftungsanlage zu, weshalb auch eine Lüftungsanlage nach der Verkehrsanschauung und somit

ertragsteuerlich als Teil des Gebäudes und nicht als eigenständiges Wirtschaftsgut angesehen werden muss.

Ausgehend von den oben eingehend erläuterten eindeutigen Ergebnissen, kann schließlich auch der von der bw. Ges. aufgeworfenen Frage, ob für eine derartige Belüftungs-, und Entlüftungsanlage im Rahmen eines Kaufpreises ein besonderes Entgelt anzusetzen wäre, keine Relevanz mehr beigemessen werden. Überdies wäre, selbst wenn man dieser Frage Bedeutung beimessen würde, nach den wirtschaftlichen Erfahrungen im Fall einer Veräußerung des Gebäudes auf Grund des Vorhandenseins dieser Anlage – abhängig davon, wie der Erwerber das Gebäude zu verwenden beabsichtigt – allenfalls ein höherer Gesamtkaufpreis für das Gebäude erzielbar; ein besonderes Entgeltes im Rahmen des Gesamtkaufpreises würde für diese Anlage jedoch nicht angesetzt.

Die strittige Be- und Entlüftungsanlage ist somit als Bestandteil des Gebäudes zu qualifizieren und teilt daher das steuerrechtliche Schicksal des Gebäudes.

Der Berufung war daher auch in diesem Punkt ein Erfolg zu versagen.

3) Investitionszuwachsprämie für Podeste und Bodenbeläge:

Strittig ist, ob die Kosten für Podeste und für den auf diesen angebrachten Bodenbelag iHv insgesamt 23.233,00 € prämienbegünstigt im Sinne des § 108e EStG sind.

Bei den so genannten Podesten handelt es sich um Aufbauten aus Staffelhölzern auf dem bestehenden Fußboden. Auf diese Konstruktion wurde ein Eichenparkettboden (Nut- und Federprinzip) genagelt. Nach den Angaben in der Berufung dienen diese Podeste als Unterkonstruktion für die darauf errichteten Barauffbauten um die "Einrichtung in Szene zu setzen".

Für die Lösung dieser Frage ist ausschlaggebend, ob diese Podeste bzw. der darauf befindliche Bodenbelag Bestandteil des Gebäudes ist (Standpunkt des Finanzamtes) oder ein eigenständig bewertbares bewegliches Wirtschaftsgut darstellt (Standpunkt der bw. Ges.). Auch hier kommt es maßgeblich darauf an, ob die strittigen Einbauten nach der Verkehrsanschauung Bestandteil des Gebäudes sind oder von diesem getrennt bewertbare Wirtschaftsgüter. Hinsichtlich der zu dieser Frage ergangenen Rechtsprechung und veröffentlichten Literatur darf auf die oben unter Punkt 2. gemachten grundsätzlichen Ausführungen hingewiesen werden.

Nach der Rechtsprechung und nach der steuerlichen Literatur ist der Bodenbelag – und damit auch der darunter befindliche Unterbau – bloßer Bestandteil des Gebäudes und ertragsteuerlich daher nicht von diesem getrennt bewert- und beurteilbar (siehe Quantschnigg/-Schuch, a.a.O., § 8, Tz 8.2; ebenso Grabner, a.a.O., S. 146 und das von beiden zitierte Erkenntnis des VwGH vom 13.09.1963, 435/63).

Auch wenn der Fußboden, wie im vorliegenden Fall, eine besondere Unterkonstruktion (hier als Basis für die darauf errichteten Baraubaute) aufweist, vermag dies nach Ansicht der Berufungsbehörde nichts an dieser Betrachtungsweise zu ändern, weist doch auch hier der Bodenbelag und dessen Unterbau einen eindeutigen und einheitlichen Funktions- und Nutzungszusammenhang mit dem Gebäude auf (siehe Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur [deutschen] Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, § 6, Anm. 654).

Es ist überdies entgegen der Ansicht der bw. Ges. keineswegs ohne wesentliche Kosten und ohne Verletzung der Substanz und somit wirtschaftlich sinnvoll möglich, diesen Boden samt Unterkonstruktion zu entfernen und anderswo wieder zu verwenden. Es widerspricht nämlich jeder wirtschaftlichen Erfahrung, dass ein vorhandener genagelter Parkettboden ohne wesentliche Beschädigungen (und damit ohne Substanzverletzung) entfernt werden kann. Auch trifft in diesem Berufungspunkt die bereits oben im Punkt 2. angestellte Überlegung zu, dass bei einem Abbau und dem neuerlichen Aufbau die mit dem seinerzeitigen Einbau und einem Neuaufbau verbundenen Kosten auch bei einer Möglichkeit der Wiederverwendung verloren wären.

Darüber hinaus liegt es nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates auf der Hand, dass diese Wirtschaftsgüter keinerlei Marktähnlichkeit aufweisen: es gibt keinen Markt für gebrauchte Fußböden und Fußbodenunterkonstruktionen. Es mag zutreffen, dass einzelne Teile der Podeste und des Bodenbelages nach einem Abbau wieder verwendet werden können, die Podeste und der Belag als Ganzes sind es aus den angeführten Gründen jedenfalls nicht.

Da – wie auch schon unter Punkt 2. ausgeführt – eine getrennte Bewertung einzelner Teile eines Wirtschaftsgutes nicht möglich ist, können die strittigen Podeste samt Bodenbelag einkommensteuerlich auch nicht als eigenständige, vom Gebäude getrennte Wirtschaftsgüter behandelt werden.

Die Berufung war aus diesen Gründen auch in diesem Punkt abzuweisen, der Berufung war somit insgesamt ein Erfolg zu versagen.

Linz, am 10. April 2006