



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Mag. Eva Woracsek und die weiteren Mitglieder Mag. Andreas Stanek, Stefanie Toifl und Dr. Gerald Alfons über die Berufung der Bw., Beruf-Bw., Adresse-Bw., vertreten durch WTH, gegen den Bescheid des Finanzamtes 666, betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2002, nach der am 10. Mai 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Vorweg wird festgehalten, dass sich die Zuständigkeit des gesamten Berufungssenates auf ein vom Referenten gemäß § 282 Abs. 1 Z 2 BAO gestelltes Verlangen gründet.

Die Berufungswerberin (Bw.) betreibt in W einen Schweinemast- und Schweinezuchtbetrieb in der Rechtsform einer im Firmenbuch eingetragenen Offenen Erwerbsgesellschaft. Die Eintragung der Firma erfolgte am 26. Februar 2002. Gesellschafter der OEG sind die Ehegatten BV und WV. Den Gewinn ermittelt die Bw. gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988.

Mit Vertrag vom 11. März 2002 mietete die Bw. für ihren Schweinezuchtbetrieb auf unbestimmte Dauer von BV eine 3.070 m² große Liegenschaft mit einem darauf befindlichen Gebäude (früherer Hühnerzuchtstall) an.

Unter Punkt III. Abs. 2 des Mietvertrages erteilte der Vermieter der Bw. zum einen die ausdrückliche Einwilligung, das vermietete Gebäude für ihren Betriebszweck zu adaptieren und umzubauen, zum anderen an einen bestehenden und nicht mitvermieteten Gebäudeteil einen Zubau von etwa 200 m² Grundfläche für ein Getreidelager und Heizhaus (Hackschnitzel

heizung) auf eigene Kosten zu errichten (als C bezeichneter Gebäudeteil, siehe Dauerbelege des Gewinnfeststellungsaktes, AS 22 – 25).

Am 17. Februar 2004 reichte die Bw. die Umsatzsteuererklärung 2002 sowie die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) 2002 beim Finanzamt ein und machte zugleich gemäß § 108e EStG (Formular E 108e) eine Investitionszuwachsprämie in Höhe von € 2.758,18 geltend, welche sich wie folgt ermittelt:

Tag der Anschaffung oder Herstellung	Bezeichnung des Wirtschaftsgutes, Name und Anschrift des Lieferanten	Anschaffungs- oder Herstellungskosten in €
15. März 2002	Hackgutheizanlage SL 110 T, ...	12.773,93
16. Dezember 2002	Heizkanone LEMA, ...	498,75
9. September 2002	Förderschnecke 6 m, ...	2.067,96
7. Oktober 2002	Handkreissäge, ...	154,17
29. März 2002	Stichsäge, Bohrmaschine, ...	361,67
23. Oktober 2002	Lüftungsanlage, ...	11.725,33
	Summe Bemessungsgrundlage	27.581,81
	Investitionszuwachsprämie	2.758,18

Die Anschaffungskosten der im Anlageverzeichnis angeführten Wirtschaftsgüter "Hackgutheizanlage SL 110 T" und "Lüftungsanlage" werden von der Bw. auf die Nutzungsdauer von 15 Jahren abgeschrieben.

Mit Bescheid vom 4. März 2004 setzte das Finanzamt die Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG für das Jahr 2002 abweichend vom Antrag der Bw. in Höhe von € 308,26 fest und ließ dabei die Anschaffungskosten der Hackgutheizung und Belüftungsanlage bei der Bemessungsgrundlage für die Investitionszuwachsprämie unberücksichtigt.

Begründend hielt das Finanzamt fest, dass es sich bei Beheizungs- und Belüftungsanlagen nicht um Einrichtungen handelt, denen die Aufgabe der Verwirklichung eines spezifischen Betriebszwecks zukommt, sondern um Gebäudeausstattungen. Derartige Einrichtungen stellen daher keine Maschinen und sonstige Einrichtungen dar.

Mit Schriftsatz vom 5. April 2004 erhob die Bw. Berufung und hielt begründend fest, dass im konkreten Fall die Hackgutheizanlage dem Betriebszweck der Wärmeerzeugung zur Optimierung des Produktionsprozesses diene. Die Beheizung diene unmittelbar dem Betriebszweck der Mastschweine- bzw. Ferkelproduktion, da sie ein für die Mastschweinehaltung optimales Raumklima erzeuge, welches für die jeweilige Aufzucht- bzw. Mastphase optimal und spezifisch angepasst sein müsse. In anderen Fällen werde dies insbesondere durch Heizkanonen, Heizstrahler und Heizleuchten erreicht.

Gleichfalls diene die computergesteuerte Lüftungsanlage dem Produktionsprozess. Durch ständige Überwachung des Raumklimas werde dieses den Bedürfnissen der Tiere optimal angepasst.

Nach Ansicht der Bw. handle es sich bei der Hackgutheizanlage sowie der Lüftungsanlage um selbständige Bestandteile des Gebäudes. Eine Trennung vom Gebäude sei möglich und auch unter der Überlegung einer Umstellung bzw. Änderung in der landwirtschaftlichen Tierhaltung wirtschaftlich sinnvoll, da diesfalls die Hackgutheiz- und Lüftungsanlage ausgebaut und veräußert werden könnte. Das Gebäude bleibe weiterhin nutzbar.

Auch könne durch die verhältnismäßig einfache Demontage der Hackgutheiz- und Lüftungsanlage sowie die Verwendung dieser Vorrichtungen in anderen Gebäuden auf selbständige Vorrichtungen geschlossen werden. Überdies sei auf die wesentlich unterschiedliche Nutzungsdauer zwischen der Hackgutheiz- und Lüftungsanlage und dem Gebäude hinzuweisen. Dies spreche gleichfalls für die wirtschaftliche Selbständigkeit dieser Anlagen. Festzuhalten bleibe, dass die Lüftungsanlage samt zugehörigen Komponenten im weitgehend fertig gestellten Gebäude montiert wurde.

Zwar werte der Gesetzgeber "Zentralheizungen und Klimaanlage" in Gebäuden als Zubehör, welche durch entsprechende Zuschläge zum Durchschnittspreis des Gebäudes zu berücksichtigen sind, im gegenständlichen Fall jedoch liege nach der Verkehrsauffassung keine "Zentralheizung und Klimaanlage" vor. Nach Ansicht der Bw. sei ausschlaggebend, ob die Einrichtung unmittelbar dem Betrieb diene und nicht, ob die Einrichtung zum Gebäude zähle oder als Betriebsvorrichtung vom Gebäude getrennt zu behandeln sei.

Die Bw. beantrage der Berufung stattzugeben und die Investitionszuwachsprämie in ursprünglich beantragter Höhe festzusetzen.

Ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung legte die Amtspartei die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vor.

Mit Schreiben vom 15. April 2005 legte die Bw. photographische Abbildungen der Lüftungsanlage (Photos Nr. 1 – 5) sowie der Hackschnitzelheizung (Photos Nr. 6 – 10) vor. Angehängt wurde auch ein Prospekt der Heizanlage, aus dem die technischen Daten der Hackschnitzelheizung ersichtlich sind. Zugleich beantragte die Bw. die Kürzung der Anschaffungskosten für die Hackgutheizanlage in Höhe von € 2.950, -- infolge ausbezahlter Förderung.

Stellung nehmend führte die Amtspartei am 2. Mai 2005 aus, dass nach einkommensteuerrechtlichen Kriterien Heizungs- und Lüftungsanlagen grundsätzlich dem Gebäude zuzurechnen seien. Als Ausnahme für eine nicht dem Gebäude zuzuordnende Spezialheizungsanlage wären

z.B. eine Feuerungsanlage für den Betrieb einer Heizpresse bzw. eine eigene Heizungsanlage für eine Holztrocknungskammer anzuführen.

Nach Ansicht der Amtspartei liege im gegenständlichen Fall auch keine Betriebsvorrichtung vor, da *"an jede Beheizungs- und Belüftungsanlage, die zur Beheizung und Belüftung von Räumen dient, die Anforderung gestellt wird, optimales Raumklima für den jeweiligen Raumzweck herzustellen (sei es Geschäftslokal, Stall oder Büroraum). Die Nutzung des beheizten bzw. belüfteten Raumes kann nicht ausschlaggebend dafür sein, ob die Anlage Gebäudebestandteil oder Betriebsvorrichtung ist."*

Den Ausführungen des Bw., dass es sich bei den Anlagen um selbständige Gebäudebestandteile handle, welche demontiert und veräußert werden könnten ohne die weitere Nutzung des Gebäudes zu verhindern, sei zu entgegnen, dass die durch das Dach reichenden Lüftungsrohre bei ihrer Demontage sehr wohl die Gebäudesubstanz beeinträchtigen würden. Es sei fraglich, ob eine derartige Maßnahme wirtschaftlich sinnvoll sei.

Die Amtspartei beantrage, die Berufung abzuweisen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Zuge von Umbaumaßnahmen – bauliche Adaptierung des ehemaligen Hühnerzuchtstalles für eine Mastschweinezucht, Einbau von getrennten Schweinezuchtboxen für die unterschiedlichen Zuchtstadien der Mastschweine – errichtete die Bw. in dem als Gebäudeteil C bezeichneten Zubau (Beilage zum Mietvertrag vom 11.3.2002, Dauerbeleg des Gewinnfeststellungsaktes, AS 22 – 25, siehe Bild 1a und 1) einen unter dem Bodenniveau liegenden Heizraum mit dahinter angrenzendem Hackschnitzeldepot. Die Heißwasserzu- und –ableitung zwischen dem Heizkessel und den verschiedenen Heizelementen in den Wänden der Schweinezuchtteilen verläuft unterirdisch zwischen dem Heizhaus und dem baulich getrennten Schweinestall (als Gebäudeteil B bezeichnet, o.a. Beilage zum Mietvertrag).

Zugleich mit den Umbauarbeiten des Stallgebäudes veranlasste die Bw. den Einbau einer computergesteuerten Be- und Entlüftungsanlage, welche die Luftzirkulation und das Raumklima in den einzelnen Schweinezuchtteilen regelt.

Als ausschließlich strittig stellt sich im gegenständlichen Rechtsmittelverfahren nunmehr die Frage dar, ob einerseits der von der Bw. angeschaffte Hackgutheizkessel, andererseits die eingebaute Be- und Entlüftungsanlage als investitionszuwachsprämienfähige 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. Vor-

aussetzung 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 prämiengünstige Wirtschaftsgüter ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens. Gebäude zählen gemäß Absatz 2 leg. zit. nicht zu den prämiengünstigen 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).

Für die Beurteilung, ob ein Gegenstand als beweglicher selbständiger Bestandteil oder als unselbständiger Gebäudebestandteil zu beurteilen ist, kommt es auf die Verkehrsauffassung an (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), wobei die bewertungsrechtliche Sicht in diesem Zusammenhang keine Rolle spielt.

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 Versetzbarkeit an einen anderen Ort nur eine untergeordnete Rolle. Selbst wenn eine Verlegung ohne Wertminderung und ohne erhebliche Kosten möglich wäre, ist daher z.B. eine eingebaute Etagenheizung nach der Verkehrsauffassung ein typischer Teil des Gebäudes und deshalb als unbeweglich und nicht selbständig bewertbar anzusehen (VwGH 11.6.1965, 316/65; Grabner, ÖStZ 1983, 143ff).

Der unabhängige Finanzsenat vertritt die Auffassung, dass die Beurteilung für Zwecke der Investitionszuwachsprämie, ob eine Investition ein Gebäude oder einen Bestandteil desselben oder aber ein nicht als Gebäude anzusehendes Wirtschaftsgut betrifft, 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 Saunanlagen* (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 berufungsgegenständlichen Wirtschaftsgüter als Teile des Gebäudes anzusehen sind, und zwar auf Grund folgender Überlegungen:

Im Rahmen eines Lokalaugenscheines am 16. November 2005 im Betrieb der Bw. hielt der Referent die streitgegenständlichen Wirtschaftsgüter photodokumentarisch fest (Bilder A – F **Heizungsanlage**, Bilder G – I **Be- und Entlüftungsanlage**):

Hackschnitzelheizkessel

Bild A und B:

Blick in das Heizhaus des im Mietvertrag als Zubau C bezeichneten Gebäudeteils. Direkt links neben der Einfahrt befindet sich der Eingang zu der nach unten, in den eigentlichen Heizraum, führende Treppe ("Stiegenhaus").

Im Vordergrund ist der betonierte Boden – mit zwei heraushebbaren (Beton-)Bodenplatten – ersichtlich. Durch diese im Boden befindliche Öffnung wurde der Hackgutheizkessel in den darunter liegenden Heizraum gehoben. In der Mitte des Bildes ist jene Kante ersichtlich, welche die Rückwand des Heizraumes und die räumliche Begrenzung des Heizraumes zum dahinter liegenden Hackschnitzelreservoir bildet.

Bild C:

Vom unteren Treppenabschnitt des "Stiegenhauses" gerichteter Blick auf die Verrohrung des Zu- und Ablaufes des Heizwasserkreislaufes, auf das in den Kamin führende Abluftrohr sowie die Frischwasserzufuhr.

Bild D und E:

Detailaufnahmen des Abluftrohres bzw. des Kamins sowie ein Ausschnitt der Verrohrung des Zu- und Ablaufes des Heizwasserkreislaufes – unterirdisch zum Schweinestall führend.

Bild F:

Detail des Zu- und Ablaufes des Heizwasserkreislaufes, welches als Wandheizsystem jeden einzelnen Schweinezuchtbereich (Abteilungen des Schweinezuchtstalles) beheizt.

Im Zuge einer telephonischen Anfrage des Referenten bei der Fa. AB gab die Sprecherin des Unternehmens nach Rücksprache mit dem Gebietsvertreter bekannt, dass das Heizwasserzu- und -ablaufsystem (Rohrsystem) bereits vom Installateur der Bw. eingerichtet war. Die Fa. AB lieferte, montierte und nahm die bestellte Hackgutheizanlage SL 110 T – bestehend aus Heizkessel 110 kW, Saugzugventilator, Brennerteil, Rückbrandklappe, automatische Zündung, Raumaustragung, Steuerungseinheit mit Lambda-Sonden-Regelung – lediglich in Betrieb (Rechnung vom 15. März 2002, F-Akt 2002, AS 31).

Für die Beurteilung des Hackschnitzelheizkessels als unbeweglichen und somit unselbstständigen Bestandteil des Stallgebäudes spricht einerseits die Verkehrsauffassung und andererseits die zu dieser Rechtsfrage ergangene ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Allgemein wird festgehalten, dass alle nach der Verkehrsauffassung

typischen Gebäudeteile nicht als selbständig bewertbar zu beurteilen 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 Substanzverlust 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 Teile als bewegliche Wirtschaftsgüter (z.B. Radiatoren, Heizkessel) nach Dafürhalten des unabhängigen Finanzsenates nicht möglich, da diese Einzelteile nur in einer Einheit als Heizungsanlage Wirkung entfalten. Selbst wenn eine Verlegung 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. Dass in einem Gebäude verschiedene Teile eine unterschiedliche Lebensdauer aufweisen, kann auch nicht darüber hinwegtäuschen, dass nach der Verkehrsauffassung ein Hackschnitzelheizkessel als wesentlicher Bestandteil der gesamten Heizungsanlage und damit als ein unselbständiger Teil des Gebäudes zu beurteilen ist.

Be- und Entlüftungsanlage

Bild G:

In den jeweiligen Schweinezuchtbereich ragender Luftabsaugstutzen der Belüftungsanlage (Unterdrucklüftung), welche oberhalb der Decke des Schweinestalles und unterhalb des Daches eingebaut ist.

Bild H:

Abbildung des aus Holz konstruierten und unter der (gesamten) Dachkonstruktion über den jeweiligen Schweinezuchtbereichen eingebauten Belüftungssystems (Abluftkanalsystem). Da das Belüftungssystem mit Ventilatoren betrieben wird, welche die Abluft durch dieses Abluftkanalsystem sodann über das Dach ableiten, herrscht in diesem Be- und Entlüftungssystem immer ein (geringer) Unterdruck.

Bild I:

Eines der fünf durch das Dach des Gebäudes führenden zentralen Absaugrohre (vgl. Photo der Bw. Nr. 1).

Aus den von der Bw. vorgelegten und vom Referenten des unabhängigen Finanzsenates angefertigten Bildern ergibt sich, dass die Be- und Entlüftungsanlage (Unterdrucklüftung) unterhalb des Dachstuhles (im Dachgebälk) auf den Decken der einzelnen Schweinezucht-abteile eingebaut ist. Diese aus Holz bestehende luftdicht abgeschlossene kastenähnliche Konstruktion (Abluftkanalsystem), welche sich über etwa zwei Drittel des Dachstuhles erstreckt, ist mit fünf – Ø ca. 80 cm – durch das Dach reichenden Kunststoffabluftrohren ausgestattet. Die Ab- bzw. Zuluft aus den jeweiligen Schweinezuchtboxen wird mittels durch die Decke reichenden Kunststoffrohren mit eingebauten Ventilatoren – Ø ca. 50 cm – in das Abluftkanalsystem geleitet, von wo aus die Abluft ins Freie durch das Dach abgeführt wird. Durch den zur Be- und Entlüftungsanlage gehörenden Steuerungscomputer ist das Raumklima für jede einzelne Schweinezuchtbox getrennt regulier- und steuerbar. Für das Funktionieren dieser Unterdrucklüftung ist es unbedingt notwendig, dass die Türen, Fenster und Güllekanäle der einzelnen Schweinezuchtboxen abgedichtet sein müssen. Die Materialkosten – ohne Montageaufwand – der Belüftungsanlage belaufen sich auf € 11.725, -- (netto).

Für die Beurteilung der berufungsgegenständlichen Be- und Entlüftungsanlage als Gebäudeteil spricht die beschriebene und offensichtliche sehr enge Verbindung mit Gebäude. Nach Ansicht des Berufungssenates sprechen die vorgenommenen umfangreichen Installation dafür, dass diese Be- und Entlüftungsanlage nicht lediglich "vorläufig" montiert, sondern im Rahmen der baulichen Adaptierungen des ehemaligen Zuchthühnerstallgebäudes zum Mastschweinestall fix integriert wurde.

Der Einwand in der Berufung, die Be- und Entlüftungsanlage könne im Bedarfsfall unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten vom Gebäude herausgelöst und veräußert werden, vermag nicht zu überzeugen. Gerade die feste Integration der Be- und Entlüftungsanlage in das Gebäude spricht gegen einen dabei entstehenden geringen Aufwand.

Der unter dem Dach des Gebäudes auch mit dem Dachgebälk verbaute Raum lässt offensichtlich eine einfache Demontage der Be- und Entlüftungsanlage nicht zu. Die Annahme, dass die gesamte auf dem Unterdrucklüftungssystem basierende Be- und Entlüftungsanlage ohne erhebliche Werteinbuße und Beeinträchtigung der eigenen Substanz an einen anderen Ort verbracht werden könnte, widerspricht nach Dafürhalten des Berufungssenates der täglichen Lebenserfahrung, zumal es offensichtlich ist, dass das unter dem Dachstuhl aus Holz eingebaute Abluftkanalsystem nicht ohne erheblichen Aufwand aus dem Dachstuhl "herausgeschält" werden könnte. Das unter dem Dach des Gebäudes im Dachgebälk eingebaute luftdicht abgeschlossene Abluftkanalsystem wurde auf die räumlichen Gegebenheiten dieses Gebäudes und die Anordnung der einzelnen Schweinezuchtboxen angepasst. Die gegenständliche Be- und Entlüftungsanlage ist demnach nicht ohne Verletzung ihrer Substanz an einen anderen Ort versetzbar.

Gleichfalls ist davon auszugehen, dass durch die Demontage die Substanz des Gebäudes beeinträchtigt wird, hat doch der Einbau der Be- und Entlüftungsanlage die Substanz des Gebäudes zweifelsfrei beeinflusst, müssten jedenfalls in weiterer Folge nach einem Ausbau zumindest die im Dach und in der Decke entstandenen Löcher beseitigt werden.

Sollte allerdings ein Aus- und an einem anderen Ort ein Wiedereinbau der gegenständlichen Be- und Entlüftungsanlage erfolgen, so ist eine solche Maßnahme nach Lage der Dinge – bauliche Integration der Be- und Entlüftungsanlage in das Gebäude, spezielle Anlagen-dimensionierung und -konzeption auf die vorhandene Architektur des Gebäudes – nicht mehr als bloße Verlegung der bisher bestehenden Anlage, sondern als Errichtung einer neuen unter Verwendung von Teilen der alten Anlage zu verstehen (VwGH 20.5.1970, 248/69).

Darüber hinaus ist festzuhalten, dass nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates eine adäquate Be- und Entlüftungsanlage in einem Schweinezuchtstall den modernen Anforderungen an die Nutztierhaltung entspricht und es sich (auch) daher um einen typischen Gebäudebestandteil handelt. Von einer speziellen betrieblichen Lüftungsanlage war im gegenständlichen Fall nicht auszugehen.

Abschließend bleibt zu entgegnen, dass die in der Berufung vertretene Auffassung, wonach die Be- und Entlüftungsanlage bzw. die Hackschnitzelheizung eine notwendige Einrichtung – Betriebseinrichtung – zum Zwecke der Mastschweinezucht darstellen, der Berufung nicht zum Erfolg zu verhelfen vermag, da dem § 108e EStG eine Differenzierung von Gebäudebestandteilen als selbständig oder unselbständig, danach ob sie für die Nutzung des Gebäudes notwendig sind, fremd ist. Wie oben bereits erwähnt, richtet sich diese Beurteilung nach der Verkehrsauffassung. Wirtschaftsgüter die in einem einheitlichen Zusammenhang mit dem Gebäude stehen, sind als dem Gebäude zugehörig zu betrachten.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 5 Blätter, Photos A – I

Wien, am 12. Mai 2006