



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Absenger - Dr. Rathauský Steuerberatungsgesellschaft mbH, 8160 Weiz, Gleisdorfer Straße 2, vom 5. April 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Oststeiermark vom 29. März 2005 betreffend Festsetzung der Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob für eine Be- und Entlüftungsanlage in einem Gasthaus (Herstellungskosten der Anlage: 31.840,00 €) eine Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 zusteht.

Im **Bescheid vom 29. März 2005** ging das Finanzamt davon aus, dass es sich bei dieser Anlage um einen nicht prämienbegünstigten Gebäudebestandteil handle.

Im Gegensatz dazu vertrat der Berufungswerber (Bw.) in der **Berufung vom 5. April 2005** die Auffassung, dass die berufungsgegenständliche Anlage kein Gebäudebestandteil, sondern ein selbständig bewertbares Wirtschaftsgut sei. Laut den EStR 2000 würden zB auch außerhalb des Verputzes verlegte Elektroinstallationen und Betriebsanlagen, welche mit einer im Gebäude ausgeübten Tätigkeit in Verbindung stehen, als selbständig bewertbare Investitionen anerkannt. Die berufungsgegenständliche Anlage bestehe aber aus über Putz verlegten Rohren und sei auch jederzeit ohne Verletzung ihrer Substanz an einen anderen Ort versetzbar. Außerdem handle es sich bei dieser Anlage auch um eine "Spezialmaschine", welche zur Führung eines rauchfreien Gastronomiebetriebes unbedingt notwendig sei.

In der (abweisenden) **Berufungsvorentscheidung vom 6. Mai 2005** führte das Finanzamt aus, dass die berufungsgegenständliche Be- und Entlüftungsanlage in ein neu errichtetes Gebäude eingebaut worden sei. Bei dieser Anlage handle es sich um ein über mehrere Räumlichkeiten sich erstreckendes, auf diese abgestimmtes, zusammenhängendes System, wobei die verzweigten Be- und Entlüftungskanäle in das Gebäude integriert bzw. unter Rigips- bzw. Holzdecken angebracht seien. Das dazugehörige Aggregat befände sich im Keller. Zur Beurteilung, ob ein mit einem Gebäude verbundenes Wirtschaftsgut selbständig bewertbar oder als unselbständiger Teil des Gebäudes anzusehen ist, sei auf die Judikatur abzustellen. VwGH und BFH hätten aber in zahlreichen Erkenntnissen dargelegt, dass ua. Gas- und Wasserleitungen, Elektroinstallationen, sanitäre Anlagen wie Klosettanlagen, Waschtische, Badewannen, Duschen, weiters Aufzugsanlagen, Zentralheizungsanlagen und auch Klimaanlage als Gebäudeteile und nicht als selbständig bewertbare und abschreibbare Wirtschaftsgüter anzusehen seien. Konsequenterweise müsse daher aber auch die berufungsgegenständliche Anlage als - nicht prämienbegünstigter - Gebäudebestandteil angesehen werden. Darüber hinaus könne aber im Ausbau einer die Betriebsräume klimatisierenden Be- und Entlüftungsanlage keine wirtschaftlich sinnvolle Maßnahme gesehen werden, sei doch eine derartige Anlage auf die speziellen Bedürfnisse und auch die Dimension dieser Räume abgestellt. Es könne auch nicht der Argumentation des Bw., hier handle es sich um eine Spezialmaschine, gefolgt werden. Dass Be- und Entlüftungsanlagen auch in Gaststätten eingebaut werden, mache diese nämlich noch lange nicht gaststättenspezifisch. Ob eine Verbesserung der Luftqualität durch Klimatisierung oder durch ausreichende natürliche Belüftung erreicht werde, liege in der Disposition des Betriebsinhabers. Im Übrigen sei ein rauchfreier Gastronomiebetrieb wohl nur durch ein allgemeines Rauchverbot erreichbar.

Dagegen vertrat der Bw. im **Vorlageantrag vom 6. Juni 2005** weiterhin den Standpunkt, dass es sich bei der berufungsgegenständlichen Be- und Entlüftungsanlage sehr wohl um ein selbständig bewertbares Wirtschaftsgut handle. Die Anlage bestehe aus großteils über Putz verlegten Rohren, daher sei zumindest dieser Teil auch jederzeit ohne Verletzung der Substanz an einen anderen Ort versetzbar. Den kostenintensiven Hauptbestandteil der Entlüftungsanlage mache das Entlüftungsgebläse aus. Dabei handle es sich aber eindeutig um eine Maschine, welche jederzeit gegen eine andere (eventuell stärkere) ausgetauscht werden könne. Im Falle einer Betriebseinstellung könne diese Maschine ausgebaut und separat verkauft werden. Bei der berufungsgegenständlichen Anlage handle es sich um eine zur Führung eines rauchfreien Gastronomiebetriebes unbedingt notwendige Spezialmaschine. Ein Teil der Anlage entlüfte die Küche und sei direkt über den Kochstellen angebracht. Sie habe daher die selbe Funktion wie ein Dunstabzug, welcher ja jedenfalls auch ein prämienfähiges Wirtschaftsgut wäre. Es werde daher der Antrag gestellt, die

Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2004 unter Einbeziehung der berufsgegenständlichen Anlage festzusetzen.

In der Folge erstellte das Finanzamt eine - nicht datierte - nähere **Anlagenbeschreibung**. Demnach sei im Jahre 2004 ein großer Teil des alten Betriebsgebäudes abgerissen und durch einen neuen Zubau ersetzt worden (Fremdenzimmer, Saal, Küchenbereich). Im Rahmen dieser Neuerrichtung sei dann die berufsgegenständliche Anlage eingebaut worden, welche auch bis in den Gebäudealtbestand reiche. Der Aggregatsatz (Gebläse, Steuerungs- und Regeltechnik) sei im Keller in einem eigenen Raum aufgestellt (Fotos 1-2). Von dort würden die Lüftungsschächte ins Obergeschoß führen, um die einzelnen Räume zu speisen (Fotos 3-6). Blindschächte für eine Erweiterung der Anlage seien vorhanden (Foto 7). Die zugehörigen Wasser- und Elektroinstallationen befänden sich im gleichen Raum (Foto 8), der Sicherungskasten im Vorraum (Fotos 9-10). Die Lüftungsleitungen würden vom Keller teils verbaut, teils (noch) freiliegend (Fotos 11-13 Küche, Fotos 14-15 Büro) in die einzelnen Räume führen. Im Saal lägen die Leitungen unter einer abgehängten Decke (Kombination aus Holz und Rigips), wobei nur die rechteckigen Auslassgitter sichtbar seien (Foto 16). Das letzte Bild (Foto 17) zeige den über der Dachhaut liegenden Ansaug- und Auslasskomplex der gesamten Anlage, welcher - wie dort ersichtlich - fest mit dem Gebäude verbunden sei.

Im **Vorlagebericht vom 12.8.2005** wies das Finanzamt nochmals darauf hin, dass die gesamte berufsgegenständliche Anlage nicht leicht ohne Verletzung der Gebäudesubstanz vom Gebäude getrennt werden könne. Außerdem wurde nochmals festgehalten, dass in einem Ausbau dieser Anlage keine wirtschaftlich sinnvolle Maßnahme erblickt werden könne, hätten doch gebrauchte Be- und Entlüftungsanlagen, die speziell auf bestimmte Räumlichkeiten ausgelegt seien, keine Marktgängigkeit.

Der Bw. brachte in seiner **Stellungnahme vom 7. September 2005** schließlich noch ergänzend vor, aus den vom Finanzamt angefertigten Fotos sei zu erkennen, dass es sich bei der Entlüftungsanlage um eine Maschine handle, welche nicht als notwendiger Bestandteil eines normalen Hauses anzusehen sei. Ebenso sei auch aus der Anlagebeschreibung durch die gewählte Bezeichnung "Anlagesatz" zu entnehmen, dass es sich wohl um ein eigenes Anlagegut handeln müsse. Aus den Fotos 3-6 lasse sich erkennen, dass die Zuleitungen zu dieser Maschine über Putz verlegt seien und so ohne Schädigung der Bausubstanz des Gebäudes jederzeit wieder entfernt werden könnten. Aus den Fotos 11-13 sei ebenfalls eindeutig erkennbar, dass die nötigen Rohre über Putz verlegt seien. Der für das Funktionieren der Maschine wichtigste und wertmäßig teuerste Teil der Maschine sei daher als selbständiges Wirtschaftsgut und nicht als Gebäudebestandteil zu betrachten. Der Entlüftungsauslass sei lediglich auf das Dach aufgesetzt worden und könnte im Falle einer Einstellung des Gasthausbetriebes jederzeit abmontiert und separat verkauft werden. Auch hätte er bei einer anderweitigen Nutzung des Gebäudes keine besondere Funktion.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 108e Abs. 1 EStG 1988 kann für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern 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.

Gemäß § 108e Abs. 2 EStG 1988 sind prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens.

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

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, EStG 1988, § 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 (VwGH 21.12.1956, 1391/94). 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 auf die bewertungsrechtliche Sicht in diesem Zusammenhang also nicht ankommt. 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 bei typischen Gebäuden bzw. Gebäudeteilen 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 zB 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).

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 Selbständigkeit 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
- *Be- 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, EStG, § 7 Anm. 350),

zum Gebäude gehören.

Der unabhängige Finanzsenat ist unter Bedachtnahme auf die o.a. herrschende Rechtsauffassung zur Ansicht gelangt, dass auch die berufsgegenständliche Be- und Entlüftungsanlage als 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 Be- und Entlüftungsanlagen wie im vorliegenden Fall (siehe Fotos 1-17) eindeutig als typische Gebäudeteile betrachtet. Der Sonderfall einer - nicht unter den einkommensteuerlichen Gebäudebegriff fallenden - Betriebsanlage bzw. "Spezialmaschine" liegt hier ja offenbar nicht vor, dient doch die berufsgegenständliche Anlage als Ganzes gesehen (eine isolierte Betrachtung einzelner vom Bw. besonders hervorgehobener Anlagenteile ist hier nicht anzustellen) keineswegs unmittelbar dem im Gebäude ausgeübten Betriebszweck ("Gasthaus") - der Betrieb des Bw. wird nicht mittels der Be- und Entlüftungsanlage betrieben -, sondern bloß der Nutzung des Gebäudes bzw. dazu, den Aufenthalt von Menschen im Gebäude angenehmer zu gestalten (BFH BStBl 1974, 135). Außerdem werden Be- und Entlüftungsanlagen 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. Das Finanzamt ist somit völlig im Recht, wenn es derartige Anlagen als nicht "gaststättenspezifisch" beurteilt.

Für die Beurteilung der berufsgegenständlichen Anlage als Gebäudeteil spricht aber auch deren laut o.a. Anlagenbeschreibung tatsächlich offenbar sehr wohl sehr enge Verbindung mit

dem Gebäude (Integrierung der zT verbauten, zT (noch) freiliegenden Anlagenteile in das Gebäude; Verrohrungen durch das Mauerwerk; Lüftungsrohre zT unter der Decke; spezielle Anlagendimensionierung im Hinblick auf die konkret zu be- und entlüftenden Räumlichkeiten). Es widerspricht daher jeder Erfahrung anzunehmen, dass eine derartige Be- und Entlüftungsanlage als Ganzes gesehen (eine isolierte Betrachtung einzelner vom Bw. besonders hervorgehobener Anlagenteile ist auch in diesem Zusammenhang nicht anzustellen) ohne Verletzung der Substanz an einen anderen Ort gebracht werden könnte.

Sollte allerdings bezüglich der berufungsgegenständlichen Anlage ein Aus- und an einem anderen Ort ein Wiedereinbau erfolgen, so könnte eine solche Maßnahme nach der Lage der Dinge (Integrierung der zT verbauten, zT (noch) freiliegenden Anlagenteile in das Gebäude; Verrohrungen durch das Mauerwerk; Lüftungsrohre zT unter der Decke; 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).

Im Übrigen wäre aber selbst im hypothetischen Fall der bloß geringen, jederzeit leicht aufhebbaren Verbindung der berufungsgegenständlichen Anlage mit dem Gebäude der Berufung noch kein Erfolg beschieden, denn bei typischen Gebäudeteilen wie im vorliegenden Fall spielt die Frage der rein technischen "Beweglichkeit" und Versetzbarkeit an einen anderen Ort ohnedies nur eine untergeordnete Rolle (nochmals: VwGH 11.6.1965, 316/65; Grabner, ÖStZ 1983, 143ff).

Weiters widerspricht es - nach dem oben zur tatsächlichen Verbindung der Anlage mit dem Gebäude und zur speziellen Dimensionierung der Anlage im Hinblick auf die konkret zu be- und entlüftenden Räumlichkeiten Gesagten - auch jeder wirtschaftlichen Erfahrung anzunehmen, dass eine derartige Be- und Entlüftungsanlage ohne erhebliche Werteinbuße an einen anderen Ort gebracht werden könnte. Nicht unerwähnt bleiben soll in diesem Zusammenhang außerdem die vom Finanzamt mehrfach aufgezeigte - seitens des Bw. unwidersprochen gebliebene - offenbare wirtschaftliche Sinnlosigkeit derartiger Ausbau- bzw. Versetzungsmaßnahmen infolge fehlender Marktgängigkeit gebrauchter Be- und Entlüftungsanlagen wie im vorliegenden Fall.

Dazu kommt auch noch, dass die o.a. Rechtsprechung, wonach ja zB auch Gas- und Wasserleitungen, Elektroinstallationen, sanitäre Anlagen wie Klosettanlagen, Waschtische, Badewannen, Duschen, weiters Aufzugsanlagen, aber auch Zentralheizungsanlagen und Etagenheizungen, *Klima-, Be- und Entlüftungsanlagen* als Gebäudeteile anzusehen sind, die Richtigkeit der Ansicht des unabhängigen Finanzsenates bestätigt. Es wäre auch überhaupt nicht einzusehen, wieso die berufungsgegenständliche Be- und Entlüftungsanlage

einkommensteuerlich anders beurteilt werden sollte als zB eine (typische) Zentralheizungs- oder Etagenheizungsanlage.

Zum "Dunstabzugsvergleich" des Bw. wird noch bemerkt, dass es im vorliegenden Fall eben nicht um einen einzelnen "Dunstabzug", sondern um die Be- und Entlüftungsanlage eines Gasthauses im Ganzen geht. Dass der diesbezügliche Vergleich nicht zielführend ist, ergibt sich auch aus der Überlegung, dass zB der bloße Umstand, dass Räume auch mit einzelnen Heizstrahlern beheizt werden könnten, nicht den Schluss rechtfertigt, dass nach der Verkehrsauffassung nun auch Zentralheizungs- oder Etagenheizungsanlagen nicht mehr als Gebäudeteile anzusehen seien.

Richtig zu stellen ist schließlich auch noch, dass das Finanzamt in seiner o.a. Anlagenbeschreibung nicht - wie der Bw. in seiner Stellungnahme vom 7. September 2004 behauptet - die Bezeichnung: "Anlagesatz" sondern "Aggregatsatz" gewählt hat. Abgesehen davon sind die vom Bw. aus diesem seinem Irrtum gezogenen Schlüsse für den unabhängigen Finanzsenat nicht nachvollziehbar.

Somit teilt die berufsgegenständlich Be- und Entlüftungsanlage als Gebäudeteil steuerrechtlich das Schicksal des Gebäudes (VwGH 11.6.1965, 316/65).

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 19. Oktober 2005