

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Kreil und die weiteren Mitglieder Mag. Christian Kaltenböck, Dipl.Ing. Klemens Weiß und Josef Pointinger über die Berufung der VH, vom 25. Jänner 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 15. Dezember 2004 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 2003 nach der am 19. Jänner 2006 in 4010 Linz, Zollamtstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in Folge kurz "Bw.") erzielt gewerbliche Einkünfte mit der Herausgabe, der Herstellung, dem Verlag und dem Vertrieb von Zeitungen, Zeitschriften und Büchern sowie audiovisuellen Bild- und Tonträgern.

Anlässlich einer im Oktober 2004 stattgefundenen Nachschau (gemäß § 144 BAO) stellte der Prüfer fest, dass für die Klimaanlage und Außenjalousien eine Investitionszuwachsprämie (in Folge kurz "IZP") nicht zusteht.

In der Niederschrift vom 10. Dezember 2004 über die Nachschau hielt der Prüfer dazu fest:

"Die Bw. hat im Jahr 2003 eine IZP von 15.619,37 € geltend gemacht, die im Wesentlichen auf den Einbau einer Klimaanlage und von Außenjalousien in ein gemietetes Gebäude zurückzuführen ist.

Die Klimaanlage im Wert von 129.257,23 € besteht aus in die Zwischendecken der Büroräume montierten Geräten, die mit einem auf dem Dach befindlichem Außengerät verbunden sind.

Laut Schreiben des steuerlichen Vertreters sind die Klimaanlage und die Außenjalousien (18.004,23 €) auf Grund einer jederzeit möglichen Demontage ohne Verletzung der Substanz von Gebäude und der betroffenen Wirtschaftsgüter selbständig bewertbar.

Die Klimaanlage der Bw. besteht aus 39 Innengeräten, die in 30 verschiedenen Büroräumen in drei verschiedenen Stockwerken fix an die Betondecke montiert und mit der Zwischendecke verblendet wurden. Jedes Innengerät benötigt eine Kühlmittelleitungsanbindung an eines der auf dem Dach fix montierten drei Außengeräte, eine Anbindung an das Stromnetz und eine Kondensatableitung mit Anschluss an ein Abflussrohr. Diese Leitungen wurden hauptsächlich in den Zwischendecken bzw. in schon bestehende Kabelschächte eingezogen. Der Gesamtaufwand betrug 129.257,24 €.

Bei den Außenjalousien handelt es sich um Außenraffstore Jalousien im Wert von 18.004,27 €. Darin sind auch Kosten für Fassadendurchbrüche in Höhe von 3.728,00 € enthalten.

Bei der Klimaanlage ist zwar die Demontage der Einzelgeräte kein Problem, jedoch sehr wohl die Demontage der Installationsleitungen und der Verbindungen vom jeweiligen Büro zum Dach. Vom Gesamtaufwand der Klimaanlage entfallen mit 50.913,30 € rd. 39% auf die Einbaukosten und das dazugehörige Kleinmaterial.

Ein nicht selbständig bewertbares Wirtschaftsgut liegt dann vor, wenn eine Gebäudeinvestition für einen bestimmten Betrieb eingerichtet und auf dessen Bedarf abgestimmt wurde und diese sich ohne empfindliche Werteinbußen und unnützen Kostenaufwand nicht wieder ausbauen und verändern lässt. Bei den Montagekosten im Ausmaß von rd. 32.000,00 € und Kleinmaterial von rd. 18.000,00 € ist in Relation zu den Gesamtkosten von 129.257,24 € jedenfalls von einer empfindlichen Werteinbuße beim Ausbau auszugehen.

Bei den Außenjalousien mit Anschaffungskosten von 18.004,27 € betragen die Kosten für Verkabelung 3.146,40 € und für die Fassadendurchbrüche 3.728,00 €. Von einer Demontage ohne Wertverlust kann nach Ansicht des Prüfers auch hier nicht gesprochen werden.

Bei der Veräußerung des gesamten Gebäudes würde weder für die Klimaanlage noch für die Außenjalousien ein gesonderter Kaufpreis angesetzt werden.

Der Gesamtzuwachs der Investitionen 2003 wurde mit 232.778,00 € ermittelt, der Durchschnitt der drei letzten Jahre mit 76.584,33 €. Die Bemessungsgrundlage für die 10%-ige IZP beträgt laut Erklärung 156.193,67 €, die Prämie 15.619,37 €. Die Verminderung der Bemessungsgrundlage um die Klimaanlage und die Außenjalousien um 147.261,51 € senkt die Basis der Prämie auf 8.932,16 €, die Prämie selbst auf 893,21 €."

Das Finanzamt erließ im wieder aufgenommenen Verfahren entsprechend der Feststellung der Nachschau am 15. Dezember 2004 einen geänderten Bescheid über die Festsetzung der IZP.

Gegen den im wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen Bescheid über die Festsetzung der IZP wurde am 27. Jänner 2005 eine Berufung eingebracht und wie folgt begründet:

"Die Berufung richtet sich gegen die Festsetzung der IZP 2003 in Höhe von 893,21 €. Es wird - gemäß ursprünglicher Erklärung - die Festsetzung der IZP 2003 in Höhe von 15.619,37 € beantragt.

Von der V&CoOHG wurde für 2003 eine IZP in Höhe von 15.619,37 € geltend gemacht. Die IZP wurde im Wesentlichen für die im angemieteten Gebäude nachträglich installierte Klimaanlage (Anschaffungskosten 129.257,23 €) und montierten Außenjalousien (Anschaffungskosten 8.004,27 €) beantragt. Im Rahmen einer steuerlichen Nachschau wurde von der Betriebsprüfung beanstandet, dass die Außenjalousien und die Klimaanlage ein Teil des Gebäudes seien und daher eine IZP für diese Investitionen nicht zustünde.

Dem ist entgegenzuhalten, dass die von der Bw. im gemieteten Gebäude installierten Wirtschaftsgüter, da es sich hierbei nicht um vertragliche Investitionsverpflichtungen handelt, sowohl zivilrechtlich als auch wirtschaftlich im Eigentum der Bw. verbleiben und nicht in das Gebäude des Vermieters übergehen. Auch die Vereinbarung zwischen der V&CoOHG und dem Vermieter spiegelt diesen rechtlichen Sachverhalt wider: Der Vermieter muss die Klimaanlage und die Außenjabusien entgeltlich erwerben, um daran Eigentum zu erlangen. Solange kein Verkauf an den Vermieter oder Dritte erfolgt, verbleiben sie beim Mieter als eigenes Wirtschaftsgut und gehen nicht in das fremde Gebäude über. Erst mit Beendigung des Mietverhältnisses gehen sie, soferne eine Ablösezahlung erfolgt, auf den Vermieter über und wachsen dem Gebäude zu. Bis dahin sind sie jedenfalls nicht unter den Begriff des "Gebäudes" subsumierbar und werden daher auch nicht vom Begriff des "Gebäudes" in § 108e EStG erfasst. Mieterinvestitionen stellen generell, selbst in den Fällen, in denen sie unbeweglich sind, gemäß VwGH eigene abnutzbare Wirtschaftsgüter des Mieters dar und können jedenfalls nicht als Gebäude klassifiziert werden. Die Klimaanlage und die Außenjalousien sind bei der Bw. als körperliche Wirtschaftsgüter zu qualifizieren. Sie sind ungebraucht und abnutzbar und daher der IZP zugänglich und nicht davon ausgeschlossen. Grundsätzlich sind daher die Klimaanlage und die Außenjalousien schon auf Grund dessen, dass es sich hierbei um vom Mieter getätigte Investitionen handelt, zu denen keine vertragliche Verpflichtung bestand, als selbständige, körperliche Wirtschaftsgüter zu qualifizieren, für die eine IZP zusteht. Darüber hinaus steht die IZP jedenfalls auf Grund des besonderen Sachverhalts und der Eigenschaften der Klimaanlage und der Außenjalousien im konkreten Fall zu.

Die Betriebsprüfung stützt ihre Aussage ua. auf EStR 2000, Rz 3171, wo zur Zentralheizung angeführt wird: "Ein nicht selbständig bewertbares Wirtschaftsgut liegt vor, wenn sie für einen bestimmten Betrieb eingerichtet und auf dessen Bedarf abgestimmt wurde, diese sich ohne

empfindliche Werteinbußen und unnützen Kostenaufwand nicht wieder ausbauen/verändern und veräußern lässt." Diese Aussage verkennt jedoch den gegenständlichen Sachverhalt vollkommen. Die Klimaanlage ist weder von der Funktionalität noch von der technischen Ausführung (insbesondere Montageart) mit einer Zentralheizung vergleichbar.

Als Gebäude im Sinn der EStR gilt "jedes Bauwerk, das durch räumliche Umfriedung Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt, den Eintritt von Menschen gestattet, mit dem Boden fest verbunden und von einiger Beständigkeit ist" (EStR 2000, Rz 3140). Damit ein Gebäude diese Funktionen erfüllen kann und für die Ermöglichung einer den gesundheitlichen Erfordernissen entsprechenden Nutzung des Gebäudes, sind gewisse Einrichtungen wie zB eine Beheizungs- oder Belüftungsanlage erforderlich, daher ist eine Heizungsanlage als Gebäudebestandteil zu sehen (vgl. VwGH 23.2.1984, 83/16/0051). Eine Klimaanlage und Außenjalousien stellen hingegen keine notwendigen Einrichtungen zur Ermöglichung der Nutzung eines Gebäudes dar. Das von der Bw. angemietete Gebäude verfügt über eine eigenständige Heizung und auch die Belüftung der Räume ist gesichert. Das Gebäude hat eine spezielle Außenkonstruktion, sodass gemäß der architektonischen Konstruktion weder Außenjalousien noch eine Klimaanlage für die Nutzung als Büro- und Betriebsräumlichkeiten erforderlich sind. Es wurde bereits seit 1999 genutzt und das ohne Klimaanlage und Außenjalousien. Die Klimaanlage wurde nun eingebaut, um einen zusätzlichen Komfort bzw. eine zusätzliche Annehmlichkeit zu schaffen. Entgegen einer Heizungs- oder Belüftungsanlage stellen weder eine Klimaanlage noch Außenjalousien eine selbstverständliche Ausstattung eines Gebäudes und auch nicht eines modernen Bürogebäudes dar, deshalb können weder die Klimaanlage noch die Außenjalousien als typische Gebäudebestandteile qualifiziert werden und sind daher nicht mit einer Zentralheizung vergleichbar (vgl. auch BFH unten). Im Gegenteil, die Klimaanlage sowie die Außenjalousien bieten einen zusätzlichen Nutzen. Die Außenjalousien ermöglichen beispielsweise für die Redaktion bessere Lichtverhältnisse bei der Bildauswahl, was für diese spezielle Tätigkeit einen wesentlichen Vorteil darstellt.

Ebenso urteilt der BFH im Urteil vom 16.6.1977 (III R 76/75) und im Urteil vom 28.11.1975 (III R 156/73) in gemietete Räume einer Rechtsanwalts- und Notariatspraxis bzw. eines Zahnarztes eingebaute Klimageräte als selbständige Wirtschaftsgüter. Im Fall der Rechtsanwalts- und Notariatspraxis bestand die Klimaanlage (ähnlich wie bei Bw.) aus zweiteiligen Geräten, von denen ein Teil innerhalb des Raumes auf einem Wandregal und das dazugehörige Aggregat auf dem darüberliegenden Flachdach mit Schrauben befestigt war. Die Geräte waren mit Leitungen und Röhren für Wasser- und Kühlflüssigkeit miteinander verbunden, die durch eine Öffnung im Mauerwerk geführt waren. Die einzelnen Teile der Klimageräte wurden vom BFH als Sacheinheit angesehen. Der BFH führt weiter aus: "Die Geräte sind nicht nach § 93 BGB wesentlicher Bestandteil des Gebäudes geworden, weil sie

von einander getrennt werden können, ohne dass die Geräte oder das Gebäude zerstört oder in ihrem Wesen verändert würden. Die Geräte sind entgegen der Auffassung der Vorinstanz auch nicht zur Herstellung des Gebäudes eingefügt worden. "Zur Herstellung" des Gebäudes eingefügt bedeutet, dass durch den Gegenstand das zu dem wird, was es darstellen soll. Danach gehört zu den wesentlichen Bestandteilen im Sinne des § 94 Abs. 2 BGB nicht nur, was zur Herstellung eines jeden Gebäudes notwendig ist, sondern auch, was dem betreffenden Gebäude ein bestimmtes Gepräge, seine besondere Eigenart gibt. Nach diesen Grundsätzen beurteilt die Zivilrechtsprechung Zentralheizungen infolge der Entwicklung der heutigen Heiztechnik und wegen der Anforderung an neuzeitliche Wohnverhältnisse als wesentliche Grundstücksbestandteile nach § 94 Abs. 2 BGB. Für Klimageräte der hier vorliegenden Art gilt etwas Ähnliches nicht. Weder das Gebäude noch die Praxisräume der Kläger sind durch die Geräte zu dem geworden, was sie darstellen sollen. Das waren sie vielmehr vorher schon. Dass durch die Geräte eine bessere Nutzung in den Sommermonaten möglich ist, reicht allein nicht aus. Das FG scheint zu seiner Auffassung auch nur gekommen zu sein, weil die Kläger vorgetragen haben, bei heißem Wetter seien die beiden Räume ohne Klimageräte nicht nutzbar gewesen. Diese Ausführungen können jedoch nur so verstanden werden, dass die Klimageräte den Aufenthalt während der Sommermonate unter Berücksichtigung der besonderen Bedürfnisse der Kläger und der von ihnen zu erbringenden geistigen Tätigkeit angenehmer gestaltet haben. Den Darlegungen der Kläger kann aber nicht entnommen werden, dass eine Benutzung der Räume in der heißen Jahreszeit überhaupt nicht möglich gewesen sei. Für die übrige Zeit des Jahres würde eine solche Annahme ohnehin nicht zutreffen."

Im Fall des Zahnarztes (BFH, Urteil vom 28.11.1975 – III R 156/73) wurde das Klimagerät mit einem Holzrahmen in die Außenmauer eingefügt. Der BFH führt dazu aus: "Wirtschaftsgüter, die in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude stehen, werden oft auch wesentliche Bestandteile im Sinn des § 94 Abs. 2 BGB sein. Ein in der Wand oder in einem Fenster eingebautes einzelnes Klimagerät dient jedoch nicht bereits der Gebäudenutzung oder dem Gebäudezweck dadurch, dass es sich für den Aufenthalt der darin wohnenden oder arbeitenden Menschen nützlich erweist, sondern erst dann, wenn es für die Ausübung der Zahnarztpraxis in diesem Gebäude unentbehrlich ist. Es kann nicht mit einer zentralen Heizungsanlage verglichen werden, die in unseren Breiten für die Nutzung eines Gebäudes notwendig ist."

Auf Grund des zusätzlichen Komforts, den die Klimaanlage und die Außenjalousien bieten, würde im Rahmen eines Kaufes des Gebäudes samt Einrichtung für diese ein gesondertes Entgelt angesetzt werden müssen. Auch bei Lösung des Mietverhältnisses zwischen dem Vermieter und der V&CoOHG ist mit einem Verkauf der Klimaanlage und Außenjalousien an

den Vermieter zu rechnen. Die Voraussetzung der EStR 2000, Rz 3168, dass ein selbständiges Wirtschaftsgut eine gewisse Selbständigkeit besitzen muss, um einer besonderen Bewertung zugänglich zu sein, sodass im Rahmen des Gesamtkaufpreises ein besonderes Entgelt angesetzt werden würde, ist daher gegeben. Die Vereinbarung, dass der Vermieter die getätigten Investitionen bei Lösung des Mietvertrages entgeltlich erwerben müsste, spricht wiederum dafür, dass weder die Klimaanlage noch die Außenjalousien dem Gebäude des Vermieters zugewachsen sind.

Darüber hinaus nennen die EStR in Rz 3169 als Indiz für ein selbständiges Wirtschaftsgut: "Ist eine Anlage nach 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 zu behandeln." Dieses Indiz trifft im gegebenen Fall zu. Beim nachträglichen Einbau von Klimaanlage und Außenjalousien wurden die Verkabelungen überputz verlegt und in die Zwischendecke eingezogen. Auch die Verrohrungen wurden in die Zwischendecke eingezogen, sodass sie jederzeit, ohne Verletzung der Substanz wieder ausgebaut und anderwärts verwendet oder veräußert werden könnten. Bei den Einzelgeräten und dem Außengerät handelt es sich um Standardgeräte. Die Verbindung vom jeweiligen Einzelgerät zu den Kühlbehältern am Dach erfolgt über in den bestehenden Schächten eingezogene Rohre.

Die Klimaanlage kann im Bedarfsfall ohne größere Wertverluste ausgebaut und wieder verwendet oder veräußert werden. Sowohl die Rohre, als auch die Verkleidung und natürlich die Einzelgeräte und das Außengerät lassen sich ausbauen, ohne dass dadurch ihr Wert wesentlich verringert werden würde. Die Außenjalousien könnten ebenfalls jederzeit ohne Wertverlust demontiert und veräußert werden. Die Außenjalousien selbst können an anderen Gebäuden eingesetzt werden.

Der von der Betriebsprüfung ermittelte Wertverlust ist uE vollkommen unzutreffend, da betreffend Klimaanlage sowohl die Verrohrung als auch die Verkleidung keine Werteinbußen darstellen. Es handelt sich dabei um überputz verlegte Geräteteile, die abmontierbar und wieder verwendbar sind. Weiters sind richtiger Weise zur Beurteilung der wirtschaftlichen Sinnhaftigkeit eines Ausbaus und Neuinstallierung der "alten" Klimaanlage und Jalousien in bzw. an einem anderen Gebäude im Vergleich zur Installierung einer völlig neuen Anlage Planungs- und Montagekosten nicht in den Vergleich miteinzubeziehen, da diese Kosten sowohl bei einer Neuanschaffung, als auch bei der Mitnahme der Altanlage anfallen.

Obwohl eine Besichtigung der Klimaanlage und der Außenjalousien mehrmals angeboten wurde, ist seitens der Betriebsprüfung keine Besichtigung der Anlage erfolgt, wodurch sich uE auch die Betriebsprüfung von der Selbständigkeit der eingebauten Wirtschaftsgüter überzeugen hätte können.

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass die von der Bw. im gemieteten Gebäude getätigten Einbauten wie oben dargestellt schon auf Grund ihrer Eigenschaft als Mieterinvestitionen nicht unter den von der IZP ausgeschlossenen Begriff "Gebäude" im Sinn des § 108e EStG subsumiert werden können. Daher steht die IZP für diese Investitionen zu. Darüber hinaus ist festzuhalten, dass auch nach der Verkehrsauffassung sowohl die Klimaanlage als auch die Außenjalousien als eigenständige Wirtschaftsgüter zu qualifizieren sind. Sie stellen keine notwendige Einrichtung zur Ermöglichung der Nutzung des Gebäudes dar, weil das Gebäude über eine eigenständige Heizung verfügt und auch ohne Klimaanlage die Belüftung der Räume sichergestellt ist. Es handelt sich um keine typischen Gebäudebestandteile, da auch ein modernes Büro- und Betriebsgebäude nicht selbstverständlich über derartige Einrichtungen verfügt (vgl. dazu auch die zitierten BFH-Urteile). Sowohl die Klimaanlage, als auch die Außenjalousien sind eigenständig und selbstständig bewertbar. Sie können ohne erhebliche Werteinbußen ausgebaut und veräußert werden. Mit einem gesonderten Entgelt im Rahmen eines Gesamtverkaufspreises ist zu rechnen, da dadurch ein Zusatznutzen für die Gebäudenutzung geschaffen wurde, der im gegenständlichen Fall bei einer etwaigen Beendigung des Mietverhältnisses vom Vermieter abzugelten ist."

Der Prüfer führte in seiner Gegenäußerung zur Berufung am 13. April 2005 aus:

"Die Berufung richtet sich gegen die Festsetzung der IZP 2003 im Zuge einer steuerlichen Nachschau. Die Änderung der IZP erfolgte, weil eine Klimaanlage und Außenjalousien durch das Prüfungsorgan als Teil des Gebäudes angesehen wurden.

Die Berufung negiert diese Meinung einerseits, weil es sich bei den Einbauten um Mieterinvestitionen handelt, die erst mit Beendigung des Mietverhältnisses dem Gebäude zuwachsen und andererseits weil Klimaanlage und Außenjalousien als selbstständig bewertbar anzusehen sind.

Im mündlichen Mietvertrag vom 28. Juni 1999 wurde ein beidseitiger Kündigungsverzicht bis zum 30. Juni 2014 vereinbart. Bis zu diesem Zeitpunkt ist die Frage eines Ausbaues der Klimaanlage und der Außenjalousien und die damit in Zusammenhang stehende Frage einer Ablöse nicht relevant, weil diese Vereinbarungen gemäß § 7 Pkt. 5 und § 12 Pkt. 3 des Mietvertrages erst mit Beendigung Mietvertrages zu treffen sind.

Die Klimaanlage der Bw. besteht aus 39 Innengeräten, die in 30 verschiedenen Büroräumen in drei verschiedenen Stockwerken fix an die Betondecke montiert und mit der Zwischendecke verbunden wurden. Jedes Innengerät benötigt eine Kühlmittelleitungsanbindung (Durchmesser 60 mm) an eines der auf dem Dach fix montierten drei Außengeräte, eine Anbindung an das Stromnetz und eine Kondensatableitung (Durchmesser zw. 15 und 30 mm) mit Anschluss an ein Abflussrohr. Diese Leitungen wurden hauptsächlich in den

Zwischendecken bzw. in schon bestehende Kabelschächte eingezogen.

Die Länge dieser Leitungen ist auf die Abmessungen des Gebäudes abgestimmt.

Es sind dabei folgende Kosten entstanden:

39 Innengeräte à 1.456,00 €	56.784,00 €
3 Außengeräte à 7.242,09 €	21.726,27 €
Zwischensumme	78.510,27 €
Kälteverrohrung	10.420,46 €
Montage	19.626,00 €
Inbetriebnahme	1.235,00 €
Montagematerial	2.615,94 €
Kranarbeiten	120,00 €
Verkleidung	8.190,00 €
Fernbedienung	2.818,14 €
Abzweiger, Kältemittel, Zubehör	2.731,05 €
Pauschale Planung, Bauleitung	9.450,00 €
Zwischensumme	57.206,59 €

(Von den Kosten für Geräteverkleidungen von 8.190,00 €, für Montagematerial von 2.615,94 € und für den Kran von 120,00 € wurden auf Grund von Kostenüberschreitungen durch den Lieferanten nur die Beträge von 2.405,74 € für Geräteverkleidungen, 2.227,00 € für Montagematerial und 0,00 € für Krankosten in Rechnung gestellt.)

Bei den Außenjalousien handelt es sich um Super 80 Außenraffstore Jalousien im Wert von 18.004,27 €. Die darin enthaltenen Kosten für Fassadendurchbrüche wurden mit 3.728,00 € in Rechnung gestellt.

Nach Ansicht des Prüfers sind sowohl die Klimaanlage als auch die Außenjalousien als unbeweglich und als Gebäudebestandteil anzusehen. Ein nicht selbständig bewertbares Wirtschaftsgut liegt im Sinne des EStG dann vor, wenn eine Gebäudeinvestition für einen bestimmten Betrieb eingerichtet und auf dessen Bedarf abgestimmt wurde und diese sich ohne empfindliche Werteinbußen und unnützen Kostenaufwand nicht wieder ausbauen lässt. Zur Abgrenzung Gebäude – Betriebsvorrichtung siehe auch SWK 25/2003 (S 622), wonach

selbst bei Hotel- bzw. Restaurationsbetrieben Beheizungs- und Belüftungsanlagen keine Betriebsvorrichtungen sondern Gebäudebestandteile darstellen.

Weitere Erkenntnisse zur Gebäudezugehörigkeit von Klimaanlagen finden sich unter BFH 7.3.1974, VIII R 30/71 BStBl 1974 II, 455 und VwGH 19.10.1971, 2174/70.

Die Betriebsbesichtigung der Anlage wurde am 4. April 2005 nachgeholt.

Die Anordnung der Geräte ist im Plan (S 192 AB) gekennzeichnet, die Darstellung der Geräte und Jalousien wurde aus den Internetseiten der Verkäuferfirmen ausgedruckt. Nach einer Produktbeschreibung des Herstellers ist mit der Klimaanlage ein gleichzeitiges Heizen und Kühlen möglich."

In ihrer Stellungnahme zur Äußerung des Prüfers führte die Bw. am 10. Mai 2005 aus:

"Um Wiederholungen zu vermeiden, verweisen wir vollumfänglich auf unsere Berufung vom 25. Jänner 2005. Darüber hinaus möchten wir zu den Ausführungen der Stellungnahme des Prüfers folgende Punkte anmerken:

Die Verweise auf bestimmte Punkte des Mietvertrages können nicht nachvollzogen werden. Wenn das Finanzamt die Kostenaufstellung betreffend Klimageräte in Geräte einerseits sowie Montage, Planung und Kleinmaterial andererseits unterteilt, dann möge bitte folgende Richtigstellung beachtet werden:

39 Innengeräte à 1.456,00 €	56.784,00 €
3 Außengeräte à 7.242,09 €	21.726,27 €
Kälteverrohrung (Kupferrohre wieder verwendbar)	10.420,46 €
Zwischensumme	88.930,73 €
Montage	19.626,00 €
Inbetriebnahme	1.235,00 €
Montagematerial	2.227,00 €
Kranarbeiten	0,00 €
Verkleidung	2.405,74 €
Fernbedienung	2.818,14 €
Abzweiger Kältemittel, Zubehör	2.731,05 €
Pauschalhonorar Planung, Bauleitung	9.450,00 €

Zwischensumme	40.492,93 €
---------------	-------------

Der Verweis auf die in der Stellungnahme genannten Literaturstellen und Erkenntnisse ist uE nicht zutreffend, weil der dort zugrunde liegende Sachverhalt völlig anders gelagert ist. In unserem Fall handelt es sich nicht um eine Beheizungs- oder Belüftungsanlage, die für die Benutzung des Gebäudes notwendig ist (wie etwa im zitierten BFH-Urteil, in dem der BFH als entscheidungsrelevant für seine Beurteilung der Belüftungsanlage als Gebäudebestandteil ausführt, dass diese für die Benutzung des Gebäudes notwendig sei, da das Fehlen der Fenster in den Außenmauern die ausreichende Durchlüftung der Räume ohne Klimaanlage erschwere, wenn nicht gar unmöglich mache), sondern es liegt ein voll funktionsfähiges, beheiztes und belüftetes, bereits Jahre benutztes Gebäude vor, das der Mieter mit selbständigen Zusatzvorrichtungen (zusätzliche Klimageräte) ausgestattet hat. Wir verweisen daher nochmals auf die bereits in unserer Berufung angeführten einschlägigen Urteile des BFH (BFH, Urteil vom 16.6.1977 – III R 76/75 und BFH, Urteil vom 28.11.1975 – III R 156/73), in denen dieser in dem vorliegenden Sachverhalt vergleichbaren Fällen Klimageräte als selbständige Wirtschaftsgüter beurteilt hat.

Abschließend halten wir nochmals fest, dass die von der Bw. im gemieteten Gebäude getätigten Einbauten, wie in unserer Berufung vom 25. Jänner 2005 dargestellt, schon auf Grund ihrer Eigenschaft als Mieterinvestitionen nicht unter den von der IZP ausgeschlossenen Begriff "Gebäude" im Sinn des § 108e EStG subsumiert werden können und daher die IZP für diese Investitionen zusteht. Darüber hinaus ist festzustellen, dass auch nach der Verkehrsauffassung (wie die einschlägigen höchstgerichtlichen Erkenntnisse und Literaturstellen bestätigen) sowohl die Klimageräte als auch die Außenjalousien als eigenständige Wirtschaftsgüter zu qualifizieren sind."

Die Berufung wurde am 24. Mai 2005 der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

In der am 19. Jänner 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung legte die steuerliche Vertretung zwei Schriftsätze vor, in denen die Lieferanten bestätigten, dass die wesentlichen Teile von Klimaanlage und Außenjalousien bei einem Ab-, Um- und Neueinbau funktionsfähig bleiben würden und Beschädigungen an der Substanz des Gebäudes ausgeschlossen werden könnten.

Nach Ansicht der steuerlichen Vertreterin würde dadurch die Selbstständigkeit dieser Wirtschaftsgüter belegt werden. Zudem lägen keine gebäudenotwendigen Bestandteile vor. Der Amtsvertreter führte dazu aus, dass nach einer Demontage jedenfalls optische Mängel übrig bleiben würden und eine solche Maßnahme auch wirtschaftlich unvernünftig sei. Weiters sei die Auffassung des Lieferanten, dass bei einem Ausbau der Zeitwert der Investitionen

erhalten bleibe, höchst zweifelhaft.

In einem weiteren vorgelegten Schriftsatz wurde behauptet, dass die spezifische Tätigkeit des Unternehmens (Buchdesign, Layoutierung) einen nachträglichen Einbau notwendig gemacht hat.

Weiters führte die steuerliche Vertretung an, dass das Gebäude auch vor den getätigten Investitionen nutzbar war. Die Klimaanlage sei auch schon von der Montage her nicht mit einer Heizungsanlage vergleichbar, die nach der Judikatur als unselbstständiges Wirtschaftsgut angesehen werde.

Zur einer die IZP abweisenden Entscheidung des UFS Innsbruck ergänzte die steuerliche Vertretung, dass die do. Verbuchung einen Hinweis auf eine Gebäudenähe ergeben habe. Die berufungsgegenständliche Klimaanlage und die Außenjalousien seien immer als Betriebs- und Geschäftsausstattung behandelt worden.

Nach Ansicht des Amtsvertreters sei es völlig unmaßgeblich auf welchem Konto Investitionen gebucht werden.

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

Gemäß § 108e Abs. 1 EStG 1988 kann für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern eine IZP von 10% geltend gemacht werden. Voraussetzung ist, dass die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8 EStG) abgesetzt werden.

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

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

Zur Beantwortung der Frage, ob etwas Gebäude, Teil eines Gebäudes oder ein 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 ist, hat ausschließlich nach dem Maßstab der Verkehrsanschauung zu erfolgen, wobei es auf die bewertungsrechtliche Sicht in diesem Zusammenhang 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 (vgl. VwGH 13.4.1962, 1639/60; VwGH 11.6.1965, 316/65).

Bewegliche Wirtschaftsgüter im oa Sinne sind daher jedenfalls keine Gebäude (VwGH 23.10.1990, 89/14/0118). Bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern im oa Sinne ist weiter zu untersuchen, ob - nach der Verkehrsauffassung – ein Gebäudecharakter vorliegt.

Der unabhängige Finanzsenat ist unter Bedachtnahme auf die herrschende Rechtsauffassung zur Ansicht gelangt, dass auch die berufungsgegenständliche Klimaanlage und die Außenjalousien als Teile des Gebäudes und daher als nicht prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter im Sinne des § 108e EStG anzusehen sind, und zwar auf Grund folgender Überlegungen:

a) zur Klimaanlage:

Die Klimaanlage der Bw. besteht aus 39 Innengeräten, die in 30 verschiedenen Büroräumen, die sich in drei verschiedenen Stockwerken befinden, fix in die Betondecke montiert und mit der Zwischendecke verblendet wurden. Die Innenteile der Klimaanlage wurden sohin in die Zwischendecke eingebaut. Zwischen den Innengeräten und den Außengeräten wurde eine Kältemittelleitung mit einem Durchmesser von 60 mm mit Isolierung verlegt und zwar innerhalb der Zwischendecke. Des Weiteren wurde eine Kondensatableitung mit einem Durchmesser von 30 mm oder ¾ Zoll von den Innengeräten verlegt.

Für die Klimaanlage und Außenjalousien wurde betreffend Planung, Bauleitung und Rechnungskontrolle durch die R. GmbH ein Betrag von netto 10.500,00 € in Rechnung gestellt. Von der Bw. wurde auf Grund eines gewährten Nachlasses schließlich ein Betrag von 11.340,00 € brutto bezahlt. An Montagekosten fiel ein Betrag von 19.626,00 € an (vgl. auch zu den nachfolgenden Positionen die Schlussrechnung der W. GmbH vom 30. April 2003). Die Kosten des Zubehörs für die Klimaanlage (UM-Abzweiger sowie Abzweiger inklusive Kältemittelleitung) beliefen sich auf 2.731,05 €. Für die Inbetriebnahme erwuchsen Kosten von 1.235,00 €. Ein Betrag von 2.818,14 € entfiel auf Fernbedienungen. Darüber hinaus war für die Montage der gegenständlichen Klimaanlage der Einbau von Installationen wie zB Kabel, Polokalrohren, Gewindestangen, Polokalbögen, Polokalabzweiger, Polokalmuffen, Rohrschellen, CU-Muffen, CU-Bögen, Gummipuffer, Waschbetonplatten und eines Siphonabzweigers notwendig. Dieses Installationsmaterial wurde vom Lieferanten zwar nicht

gesondert in Rechnung gestellt (vgl. die Aufstellung in der bereits zitierten Schlussrechnung), doch sind diese vorgenommenen Installationen bei der Beurteilung, ob eine Demontage der Klimaanlage wirtschaftlich ist oder nicht, sehr wohl zu berücksichtigen. Da auch die Demontage dieser Teile mit Kosten verbunden ist und die vorgenommenen umfangreichen Installationen nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates eindeutig dafür sprechen, dass die Klimaanlage nicht lediglich "vorläufig" montiert, sondern fix in das Gebäude integriert wurde, ist diese eindeutig als Gebäudebestandteil anzusehen.

In der Berufung wird die Auffassung vertreten, dass die Klimaanlage keine "notwendige Einrichtung" zur Ermöglichung der Nutzung eines Gebäudes darstellen würde.

Dem österreichischen Steuerrecht ist eine Differenzierung von Gebäudebestandteilen als selbständige oder unselbständige danach, ob sie für die Herstellung bzw. Nutzung des Gebäudes "notwendig" sind, fremd.

Vielmehr kommt es für die Beurteilung, ob ein Gegenstand als beweglicher selbständiger Bestandteil oder als unselbständiger Gebäudebestandteil zu beurteilen ist, auf die Verkehrsauffassung an (vgl. zB VwGH 19.2.1974, 1717/73; VwGH 23.4.1969, 0007/68, sowie Grabner, Die Abgrenzung von beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern des § 8 EStG 1972 in der Rechtsprechung des VwGH, ÖStZ 1983, 143 [145 ff unter Punkt 5]). Dabei ist ausschließlich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nach der Verkehrsauffassung vorzugehen. Bedeutsam ist daher in welcher Verbindung mit dem Gebäude die Klimaanlage steht. Die Innengeräte sind in das Gebäude fix auf die Betondecken montiert und mit den abgehängten Zwischendecken verblendet. Jedes Innengerät benötigt eine Kühlmittelanbindung an eines der auf dem Dach fix montierten drei Außengeräte, eine Anbindung an das Stromnetz und eine Kondensatableitung mit Anschluss an ein Abflussrohr. Diese Leitungen wurden hauptsächlich in den Zwischendecken bzw. in schon bestehende Kabelschächte eingezogen. Die Klimaanlage ist auf Grund der fixen Verbindung mit dem Gebäude daher als deren unselbständiger Bestandteil anzusehen. Das Vorbringen in der Berufung, die Klimaanlage könne im Bedarfsfall ohne größere Wertverluste ausgebaut und wieder verwendet bzw. veräußert werden, entspricht nicht den Tatsachen wie im Rahmen der Nachschau aufgezeigt wurde, weil eine feste Integrierung in das Gebäude durch die Verlegung der Leitungen in den Zwischendecken erfolgt ist und ein Abbau und Einbau in einem anderen Gebäude wegen der damit verbundenen Kosten unwirtschaftlich ist. Die Annahme, dass eine derartige Klimaanlage ohne erhebliche Werteinbuße an einen anderen Ort gebracht werden könnte, widerspricht jeder wirtschaftlichen Erfahrung. Abgesehen davon, spielt bei typischen Gebäudeteilen, wie im vorliegenden Fall, die Frage der rein technischen "Beweglichkeit" und Versetzbarekeit an einem anderen Ort eine untergeordnete Rolle.

---

Überdies erscheint nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates infolge der fehlenden Marktgängigkeit von gebrauchten Klimaanlagen ein Ausbau bzw. eine Versetzung wirtschaftlich gesehen vollkommen unzweckmäßig. Die fehlende Verkehrsfähigkeit der gesamten Anlage spricht ebenfalls gegen das Vorliegen eines selbständig bewertbaren Wirtschaftsgutes.

Ebenso ist eine gesonderte Behandlung abmontierbarer Komponenten (bspw. einzelne Außen- oder Innengeräte) als bewegliche Wirtschaftsgüter nicht möglich (vgl. VwGH 26.6.1968, 1330/66).

Weiters ist festzuhalten, dass es sich nach der Verkehrsauflassung bei einer Klimaanlage in einem modernen Bürogebäude um einen typischen Gebäudebestandteil handelt, der ein konstantes Raumklima gewährleistet. In diesem Fall liegt nach der Rechtsprechung und Lehre jedenfalls ein unselbständiger Gebäudebestandteil vor auch wenn die Verbindung mit dem Gebäude nur lose ist - dies ist aber im gegenständlichen Fall ohnedies nicht gegeben - (vgl. VwGH 13.4.1962, 1639/60; VwGH 18.8.1964, 1226/63; VwGH 23.4.1985, 84/14/0188). Der VwGH hat bereits im Jahr 1984 erkannt, dass es sich bei Belüftungsanlagen um typische Gebäudeausstattungen handelt, die vielfach in Geschäftsgebäuden und Büroräumen moderner Bauart anzutreffen sind (VwGH 23.2.1984, 83/16/0051).

Es widerspricht zudem den Erfahrungen des täglichen Lebens, wenn die Bw. vermeint, dass es nicht selbstverständlich ist, dass moderne Bürogebäude klimatisiert sind. Vielmehr kann wohl davon ausgegangen werden, dass bei neu errichteten Bürogebäuden eine Klimatisierung bereits zum gängigen Standard gehört.

Im Lichte der voran stehenden Ausführungen besteht für den unabhängigen Finanzsenat keine Veranlassung die berufungsgegenständliche Klimaanlage einkommensteuerlich anders zu beurteilen als eine (typische) Zentralheizungs- oder Etagenheizungsanlage (vgl. VwGH 7.7.1971, 1553/70). Der unabhängige Finanzsenat vermag in der oben beschriebenen Montage keine großen Unterschiede zu der Montage einer Heizungsanlage in einem Bürogebäude erblicken. Von der Funktion her ist mit der hier strittigen Anlage nach der Produktbeschreibung ein gleichzeitiges Heizen und Kühlen möglich. Klimageräte sind energiesparende Heizgeräte nicht nur für die Übergangszeit und Kühlgeräte für den Sommer in einer Funktion.

Die von der Bw. zitierten alten BFH-Erkenntnisse können nicht zur Stützung ihres Rechtsstandpunktes herangezogen werden. Die deutsche Rechtslage ist in diesem Punkt mit der österreichischen Rechtslage nicht vergleichbar. Die österreichische Lehre und Rechtsprechung stellt für die Beurteilung ob eine Investition als Teil eines Gebäudes oder als eigenständiges Wirtschaftsgut gilt, nicht darauf ab, wie das Zivilrecht diese Investition

sachenrechtlich qualifiziert. Außerdem sind die bewertungsrechtlichen Vorschriften für die Frage des ertragsteuerlichen Wirtschaftsgutbegriffes ohne Belang (vgl. VwGH 15.2.1983, 82/14/0067). Daher ist es auch nicht entscheidungswesentlich, ob eine Investition eine Betriebsvorrichtung im bewertungsrechtlichen Sinn darstellt oder nicht. Der BFH hat aber in den in der Berufung angeführten Entscheidungen für die Abgrenzung zwischen einem beweglichen Wirtschaftsgut und einem Gebäude – entgegen der österreichischen Lehre und Rechtsprechung – die Vorschriften des bürgerlichen Rechts sowie die Grundsätze des Bewertungsrecht als maßgeblich erachtet.

Abgesehen davon, liegt für den unabhängigen Finanzsenat kein vergleichbarer Sachverhalt vor. Im BFH-Urteil betreffend einen Zahnarzt wurde lediglich ein Klimagerät in eine durchbrochene Mauer eingeschoben. Im Urteil betreffend eine Rechtsanwalts- u. Notariatspraxis handelte es sich um zwei Klimageräte die mit einem Aggregat auf dem darüberliegenden Flachdach verbunden waren. Während in den BFH Urteilen von Klimageräten gesprochen wurde, ist bei der Bw. zu beurteilen, ob eine (komplexe) Klimaanlage als Gebäudebestandteil zu qualifizieren ist. Überdies vertritt auch die deutsche Lehre und Rechtsprechung die Auffassung, dass für Zwecke der AfA Klimaanlagen als Gebäudebestandteil anzusehen sind, wenn sie dazu dienen, den Aufenthalt von Menschen in Räumen angenehmer zu gestalten (vgl. Nolde in Hermann/Heuer/Raupach, dEStG und dKStG, Anm. 350 zu § 7 unter dem Stichwort "Belüftungsanlagen, Entlüftungsanlagen, Klimaanlagen", mwN). Genau ein solcher Fall ist hier gegeben und dies wird auch von der Bw. eingestanden (vgl. S 3 Mitte der Berufung: "Die Klimaanlage wurde eingebaut, um einen zusätzlichen Komfort bzw. eine zusätzliche Annehmlichkeit zu schaffen.").

Betreffend den Einwand in der Berufung, es liege im gegenständlichen Fall eine "Mieterinvestition" vor, die "gemäß VwGH" ein abnutzbares Wirtschaftsgut sei, weswegen sie einer Investitionsbegünstigung zugänglich seien, ist auszuführen, dass vom VwGH grundsätzlich Mieterinvestitionen als eigenständige Wirtschaftsgüter anerkannt werden (vgl. zB VwGH 24.6.1996, 94/13/0045). Aber auch daraus kann für den Standpunkt der Bw. nichts gewonnen werden, weil der in § 108e Abs. 2 EStG verwendete Begriff "Gebäude" nicht alleine nach bilanzsteuerlichen Kriterien auszulegen ist, sondern eine teleologische Auslegung ergibt, dass unter den Begriff "Gebäude" alle Investitionen fallen, die nach der Verkehrsauffassung als ein Gebäudebestandteil anzusehen sind, weil ihnen keine eigenständige Bedeutung zukommt. Entscheidend ist daher alleine, ob bei einer Veräußerung des Gebäudes samt den in Rede stehenden Investitionen diesen eine besonders ins Gewicht fallende Selbständigkeit zugebilligt wird oder nicht (vgl. VwGH 9.6.1986, 84/15/0122). Der Gesetzgeber wollte nämlich nur bestimmte Arten von Investitionen fördern. Daraus folgt, dass Investitionen, die nach der

Verkehrsauffassung zu einem Gebäude gehören, unabhängig davon, wer (Eigentümer, Mieter oder sonstiger Nutzungsberechtigter) die Investitionen tätigt, nicht begünstigt sein sollen.

Aber auch eine Wortinterpretation des Begriffes "Gebäude" in § 108e EStG führt dazu, dass der im Gesetz nicht verwendete Begriff "Mieterinvestition" kein taugliches

Abgrenzungskriterium zum Begriff "Gebäude" sein kann. Eine "Mieterinvestition" kann nach allgemeinem Sprachverständnis sowohl die Reparatur einer defekten Steckdose durch den Mieter als auch eine Aufstockung des Gebäudes durch diesen sein. Daraus ergibt sich, dass im Gegensatz zum Gebäudebegriff der Begriff Mieterinvestition nach der Verkehrsauffassung keinen klar umrissenen Begriffsinhalt aufweist.

Für den unabhängigen Finanzsenat sind generell Investitionen in Gebäude vom Anwendungsbereich der IZP unabhängig davon ausgeschlossen, ob die Investitionen dem steuerlichen Wirtschaftsgut "Gebäude" zuzurechnen sind, oder aber beim Mieter als selbständiges steuerliches Wirtschaftsgut anzusehen sind (vgl. hierzu auch Atzmüller, Mieterinvestition: Gebäude oder doch nicht? – Eine Replik, SWK 10/2005, S 357).

Auch die in der Berufung vertretene Ansicht, eine Selbständigkeit der Klimaanlage würde sich daraus ergeben, dass der Vermieter (=Gebäudeeigentümer) nach Beendigung des Bestandverhältnisses eine Ablöse für die Investitionen zu zahlen habe, ist unzutreffend, weil sich diese Zahlungsverpflichtung aus dem Bestandvertrag selbst ergibt, der vor der Tätigung der Investitionen abgeschlossen wurde. Eine eigenständige Bedeutung der Investitionen kann vielmehr nur dann zum Ausdruck kommen, wenn ein fremder Dritter, also nicht der Gebäudeeigentümer und Vermieter, beim Erwerb des Gebäudes ein gesondertes Entgelt für die Investitionen ansetzen würde. Überdies ist festzuhalten, dass im mündlichen Bestandvertrag vom 28. Juni 1999, in dem ein beidseitiger Kündigungsverzicht bis 30. Juni 2014 vereinbart wurde, eine Verpflichtung zur Wiederherstellung des bei Mietbeginn bestehenden Zustandes ohne Kostenersatz vorgesehen ist (vgl. § 7 Z 5 des Mietvertrages).

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates würde ein Dritter bei einem Erwerb eines Gebäudes mit Klimaanlage wohl möglicherweise einen höheren Gesamtkaufpreis aufbringen müssen, jedoch ohne dass die Klimaanlage als selbständiges, vom Gebäude gesondert zu bewertendes Wirtschaftsgut behandelt werden würde.

In Übereinstimmung mit dem Amtsvertreter hält der unabhängige Finanzsenat fest, dass die Art der Verbuchung (Aktivierung als Gebäudeteil oder Behandlung als Betriebs- und Geschäftsausstattung) für die Inanspruchnahme einer IZP völlig unmaßgeblich ist.

b) zu den Außenjalousien:

Hierbei handelt es sich um Super 80 Außenraffstore-Jalousien. Der Antrieb erfolgt jeweils mittels Elektromotor. An Kosten fielen für Verkabelung und Material ein Betrag von 3.985,77 €

sowie für notwendige Fassadendurchbrüche ein Betrag von 3.728,00 € an. Die Kosten der Jalousien selbst betragen 10.290,50 €. Diese Jalousien sind mit der Fassade des Gebäudes durch eine Ober- und Unterschiene verbunden. Zusätzlich wurden Elektromotoren eingebaut. Bei der Oberschiene handelt es sich um ein U-profiliertes, sendzimierverzinktes Stahlblech. Der Induktionsmotor wird mit 220V/50 Hz für Einphasenwechselstrom betrieben und weist einen eingebauten Thermoschutzschalter auf. Diese wurden in die Oberschienen eingebaut. Auf Grund der fixen Verbindung der Jalousien mit dem Mauerwerk sowie der mit einer Demontage verbundenen Kosten, die eine Demontage unwirtschaftlich machen, sind diese Jalousien nach der maßgeblichen Verkehrsanschauung als unbewegliche Gebäudebestandteile anzusehen.

Dem Einwand in der Berufung, dass die Außenjalousien für die Redaktion bessere Lichtverhältnisse bei der Bilderauswahl ermöglichen, ist entgegen zu halten, dass es sich dabei um keine Investition handelt, die ganz bzw. weitaus überwiegend der unmittelbaren Ausübung des Gewerbes der Bw. dient. Bei einem außenliegenden Sonnenschutz handelt es sich nach den Erfahrungen im täglichen Leben um eine typische Gebäudeausstattung, die vielfach in Geschäftsgebäuden und Büroräumen moderner Bauart anzutreffen sind. Nach der Produktbeschreibung bieten die Raffstore-Außenjalousien in Wohn-, Bürogebäuden und gewerblich genutzten Gebäuden einen optimalen Schutz gegen Sonnenwärme und unangenehme Lichtstrahlen.

Im Übrigen gelten die unter Punkt a (zur Klimaanlage) gemachten Ausführungen sinngemäß. Abschließend ist festzuhalten, dass auch nach der deutschen Rechtsprechung Rollläden bei nachträglichem Einbau als Herstellungskosten des Gebäudes angesehen werden (vgl. BFH 1.2.1983, VIII R 103/82; BFH 29.8.1989, IX 176/84, BStBl II 1990, S 430).

Die in der mündlichen Verhandlung vorgetragene Behauptung, dass die spezifische Tätigkeit des Unternehmens (Buchdesign, Layoutierung) den nachträglichen Einbau notwendig gemacht habe, wurde nicht näher konkretisiert und birgt Widersprüche in sich. Sowohl in der Berufungsschrift als auch in der Verhandlung wurde ausgeführt, dass das Gebäude auch ohne diese Investitionen nutzbar gewesen sei. Sie stellen daher keine "notwendigen Einrichtungen" für die Ausübung der gewerblichen Tätigkeit dar.

Zusammenfassend gelangt daher der Senat zum Ergebnis, dass die Klimaanlage und die Außenjalousien als Gebäudebestandteile steuerrechtlich das Schicksal des Gebäudes teilen (vgl. nochmals VwGH 11.6.1965, 316/65).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.