



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch WTH Ing. Ignaz Fuchs, Steuerberater, 4020 Linz, vom 8. Februar 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 26. Jänner 2005 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. betreibt ein Werbeunternehmen in Form einer GmbH.

Anlässlich einer Nachschau betreffend Investitionszuwachsprämie 2003 kam die Großbetriebsprüfung zu dem Ergebnis, dass – entgegen der Beilage/Körperschaftsteuer 2003 zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie gem. § 108e EStG der nummehrigen Bw. – eine von der Bw. in das von ihr gemietete Objekt eingebaute Klimaanlage kein prämienbegünstigtes Wirtschaftsgut darstelle, dass sie keine eigenständige sonstige Vorrichtung, sondern eine Gebäudeausstattung sei und Gebäude nicht zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern zählen.

Gegen den in der Folge ergangenen Bescheid wurde rechtzeitig Berufung eingebracht und im Wesentlichen ausgeführt, dass die Großbetriebsprüfung die Anschaffung und den Einbau von Klimaboxen in gemietete Räume einer Gebäudeanschaffung gleichstelle, obwohl Mieterinvestitionen, die über die bloße Erhaltung hinausgehen, Aufwendungen auf ein körperliches Wirtschaftsgut darstellen und nicht Aufwendungen auf das Mietrecht sind. Sie stellen weder ein Gebäude noch einen Gebäudeteil dar, sie verbleiben beim Mieter als eigenes

Wirtschaftsgut und gehen nicht in das Gebäude über. Erst bei Beendigung des Mietverhältnisses würden sie, da jederzeit leicht demontierbar und in anderen Räumen wieder verwendbar, auf den Mieter übergehen, falls sie nicht demontiert werden und erst dann dem Gebäude zuwachsen.

Unter Verweis auf Doralt, EStG, Kommentar, § 6 Tz 6 wird ausgeführt, dass bei Gebäudeeinbauten darauf abzustellen sei, ob das Wirtschaftsgut ohne Verletzung der Substanz vom Gebäude getrennt und an einen anderen Ort versetzt werden könne. – Die fraglichen Klimaboxen und die dazugehörigen, oberhalb der abgehängten Decke situierten Rohrleitungen könnten jederzeit ohne wesentliche Verletzung der Substanz abgebaut und an einem anderen Ort wieder in Betrieb gesetzt werden. Die Kosten von Lieferung, Montage, Inbetriebnahme, Außenmauerdurchbrüche, Bauschuttentsorgung, Installierungs- und Aufstellungskosten der Boxen seien nicht geeignet, eine Aussage zu treffen, ob ohne wesentliche Substanzverletzung ein Einbau der Klimaboxen an einem anderen Ort möglich wäre.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Aus dem Akteninhalt ist ersichtlich, dass die Bw. in die von ihr gemieteten Büroräume nachträglich eine Klimaanlage einbaute, die drei Stockwerke versorgt. Sie besteht aus einem Außengerät und vier Wandgeräten für das dritte Obergeschoss, einem Außengerät und acht Wandgeräten für das zweite Obergeschoss und drei Wandgeräten für das erste Obergeschoss, einem Außen- und einem Wandgerät für den EDV-Raum.

Die Kosten für Lieferung, Montage und Inbetriebnahme der Klimaanlage im dritten Obergeschoss betragen 1.680,00 € netto, im ersten und zweiten Obergeschoss 4.720,00 € netto; die Kosten für Außenmauerdurchbrüche in sämtlichen drei Geschossen, Durchbrüche der Innenwände der einzelnen Büroräume, Bauschuttentsorgung und Grobreinigung betragen 4.375,00 € netto. Die Kosten für die jeweiligen Geräte, Kondensatpumpe, Fernbedienungen, Kühlmaschinen-Kupferrohre betragen 43.530,00 € netto.

Bei Durchführung der Durchbrüche der Außenmauern und Innenwände, Bauschuttentsorgung und Grobreinigung nach Montage fielen 125 Arbeitsstunden an; extra vermerkt wurde, dass bei Verlegung der Kältemittelleitungen im zweiten Obergeschoss erschwerte Verhältnisse durch eine Zwischenholzdecke bestünden, wodurch von den gemessenen 9-10 cm Zwischenraum von der Alu-Streifendecke zur Rohdecke nur 4 cm verblieben. Zur Leitungsführung mussten Teile der Holzdecke herausgeschnitten werden, um auch die darauf montierte E-Installation zu umfahren. Dabei fielen 25 Stunden Arbeitszeit an.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 108e 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 (Abs. 2).

Prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter sind ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens. Nicht zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern zählen:

- Gebäude.
- Geringwertige Wirtschaftsgüter, die gem. § 13 abgesetzt werden.
- Personen und Kombinationskraftwagen, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80 % der gewerblichen Personenbeförderungen dienen.
- Wirtschaftsgüter, die nicht in einer inländischen Betriebsstätte verwendet werden, die der Erzielung von Einkünften iSd § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 dient. Dabei gelten Wirtschaftsgüter, die auf Grund einer entgeltlichen Überlassung überwiegend im Ausland eingesetzt werden, nicht als in einer inländischen Betriebsstätte verwendet (Abs. 2).

Berufungswesentlich zu klären ist nun die Frage, ob die Klimaanlage wie ein Gebäude iSd § 108e Abs. 2 leg.cit. zu qualifizieren ist (wie von der Abgabenbehörde erster Instanz) oder die Rechtsmeinung der Bw. zutrifft, wonach es sich im berufungsgegenständlichen Fall um eine Mieterinvestition handelt, die über die bloße Erhaltung hinausgehe, also eine Aufwendung auf ein Wirtschaftsgut darstelle.

Es ist dazu grundsätzlich auszuführen, dass primär zu klären ist, was unter dem Idiom "Gebäude" laut § 108e Abs. 2 erster Unterstrich leg.cit. zu verstehen ist. Es gibt dazu umfangreiche VwGH-Judikatur, die im Wesentlichen als Gebäude ein Bauwerk definiert, 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 es sich um ein Gebäude handelt oder nicht bzw. eine Investition ein Gebäude oder dessen Bestandteil betrifft, hat nach der Verkehrsanschauung zu erfolgen. Danach ist ein Wirtschaftsgut, das mit einem Gebäude derart verbunden ist, dass es ohne Verletzung seiner Substanz nicht an einen anderen Ort versetzt werden kann, grundsätzlich als unbeweglich und in der Folge als Gebäudeteil zu qualifizieren, wobei es in der Folge das steuerrechtliche Schicksal der Gesamtanlage teilt. Wenn eine Anlage jedoch auf Grund ihrer bloß geringen, jederzeit leicht aufhebbaren Verbindung mit dem Gebäude nach der Verkehrsauffassung als selbstständiges Wirtschaftsgut anzusehen ist, so ist sie in der Regel als bewegliches Wirtschaftsgut, d.h. nicht als Gebäude zu qualifizieren (u.a. VwGH 11.6.1965, 316/65). Bewegliche Wirtschaftsgüter im obigen Sinn sind daher keinesfalls Gebäude (VwGH 23.10.1990, 89/14/0118). – Ist jedoch ein

Wirtschaftsgut im oben angeführten Sinn als unbeweglich zu qualifizieren, so ist zu prüfen, ob auch ein Gebäudecharakter gegeben ist.

Es ist dabei in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nach der Verkehrsauffassung vorzugehen (u.a. VwGH 19.2.1974, 1717/73). Wesentlich ist daher zu behandeln, in welcher Verbindung zum Gebäude die Klimaanlage steht: Jedes Innengerät benötigt eine Kühlmittelanbindung, eine Anbindung an das E-Netz und eine Kondensatableitung. Die Leitungen wurden in Zwischendecken bzw. bestehende Schächte eingezogen. Durch diese Leitungsverlegung sowie den Einbau der Innen- und Außenboxen in die Zwischen- und Außenwände des Gebäudes (nach vorher erfolgten Durch- und Ausbrüchen der Wände) ist von einer fixen Verbindung der Klimaanlage mit dem Gebäude auszugehen. Es ist daher nicht glaubhaft, dass ein Abbau der Klimaanlage jederzeit erfolgen könnte: Es wird dazu auf die Arbeitsstunden bei Montage und die zusätzlichen Arbeitsstunden durch die erschwerten Verhältnisse auf Grund der gegebenen Raumverhältnisse hingewiesen. Zumal davon auszugehen ist, dass auch der Abbau eine ähnliche Zeitspanne erfordert, ist nach der Lebenserfahrung ein derartiger Abbau von langer Hand zu planen und entsprechend zu organisieren (Arbeitskräfte, Abstimmung der zeitlichen Möglichkeiten der Bw. mit den Montageunternehmen u.a.), weshalb ein jederzeitiger Abbau wie in der Berufung behauptet nicht glaubhaft ist. Ebenso ist nicht anzunehmen, dass ein derartiger Abbau ohne wesentliche Substanzverletzung der berufungsgegenständlichen Klimaanlage erfolgen kann, da allein die Leitungen (die ja auch als Klimaanlage zu qualifizieren sind, die ohne sie ja nicht ihre Funktion entfalten würde) bei ihrer Situierung und Verlegung eine derartige enge Verbindung zum Gebäude erfahren haben, dass nicht davon auszugehen ist, dass eine wesentliche Verletzung – zumindest dieser Substanzteile "Leitungen" – nicht stattfinden würde. Es wird darauf hingewiesen, dass lt. VwGH eine gesonderte Behandlung abmontierbarer Teile (wie hier z.B. der Innen- und Außengeräte) als bewegliche Wirtschaftsgüter nicht möglich ist (26.6.1968, 1330/66). Auch ist nach der Lebenserfahrung ein Aus- bzw. Umbau einer Klimaanlage wirtschaftlich unzweckmäßig, da gebrauchte Klimaanlagen in ihrer Gesamtheit keine Verkehrsfähigkeit haben, also auch diesbezüglich kein Indiz für ein selbstständig bewertbares Wirtschaftsgut "Klimaanlage" gegeben ist. Es wird weiters auf die Entscheidung des VwGH vom 23.2.1984, 83/16/0051 hingewiesen, wonach es sich bei Belüftungsanlagen um typische Gebäudeausstattungen handelt, die vielfach in Geschäftsgebäuden und Büroräumen moderner Bauart anzutreffen sind: Auch daraus ergibt sich eindeutig, dass Klimaanlagen nicht als selbstständige Wirtschaftsgüter sondern als unselbstständige Gebäudeteile zu qualifizieren sind, sie also nach Einbau nach der Verkehrsauffassung zum Gebäude gehören.

Was die Berufungsausführungen zu den Kosten der Lieferung, Montage, Durchbruch, Bauschuttentsorgung u.a., die nicht geeignet seien, eine Aussage zu treffen, ob ohne

wesentliche Substanzverletzung ein Einbau der Klimaboxen an einem anderen Ort möglich sei, betrifft, ist zum einen auf obige Ausführungen hinsichtlich Einheitlichkeit der Klimaanlage (Boxen, Rohrleitungen u.a.) und die dazu ergangene VwGH-Judikatur hinzuweisen, die nichts für das gegenständliche Berufungsbegehren bringen und zum anderen darauf hinzuweisen, dass die oben angeführten Kosten fast ein Viertel der Materialkosten ausmachen, d.h. auch dieser doch relativ hohe Betrag ein Indiz dafür ist, dass viel (Zeit- und Arbeits-)Aufwand investiert wurde, um die Klimaanlage am bestehenden Ort zu errichten, daraus also zu folgern ist, dass – wie oben angeführt – eine enge Verbindung zum Gebäude geschaffen wurde, weshalb die Klimaanlage nicht als selbstständiges Wirtschaftsgut zu qualifizieren ist.

Was nun die Berufungsausführungen zur Mieterinvestition betrifft ist auszuführen, dass der Verwaltungsgerichtshof Mieterinvestitionen zwar grundsätzlich als eigenständige Wirtschaftsgüter anerkennt (u.a. 24.6.1996, 94/13/0045), daraus aber nichts für die Meinung der Bw. spricht, da bei Auslegung des § 108e leg.cit. nicht allein nach bilanzsteuerlichen Kriterien vorzugehen ist, sondern bei teleologischer Interpretation davon auszugehen ist, dass der Gesetzgeber prämienbegünstigt nach § 108e leg.cit. ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens haben wollte, jedoch nicht Gebäude. Entscheidungswesentlich für die Subsumierung unter den Gebäudebegriff des § 108e leg.cit. ist also allein, ob die Mieterinvestition nach der Verkehrsauffassung als Gebäudebestandteil, dem keine eigenständige Bedeutung zukommt, anzusehen ist. Wesentlich ist, ob bei einer Veräußerung des Gebäudes samt den betreffenden Mieterinvestitionen diesen Investitionen eine besonders ins Gewicht fallende Selbstständigkeit zugebilligt wird oder nicht (VwGH 9.6.1986, 84/15/0122): Dass der berufungsgegenständlichen Klimaanlage bei einer hypothetischen Gebäudeveräußerung diese besonders ins Gewicht fallende Selbstständigkeit nicht zugebilligt werden kann ist auf Grund obiger Ausführungen offenkundig: Es braucht nur darauf verwiesen werden, dass der Verwaltungsgerichtshof im oben zitierten Erkenntnis ausführte, dass Belüftungsanlagen typische Gebäudeausstattungen sind, d.h. nach der Erfahrung des wirtschaftlichen Lebens zwar davon auszugehen ist, dass eine gute Ausstattung den Verkaufspreis des gesamten Gebäudes anhebt, jedoch für die Gebäudeausstattung "Klimaanlage" bei Verkauf kein vom Gebäude getrennter Preis angeführt wird.

Es ist auch darauf hinzuweisen, dass die Argumentation der Bw., wonach Mieterinvestitionen, die über die bloße Erhaltung hinausgehen, Aufwendungen auf ein körperliches Wirtschaftsgut darstellen und also ein prämienbegünstigtes Wirtschaftsgut darstellen würden, nicht dem gesetzgeberischen Willen entspricht, zumal so alle Investitionen des Mieters, die über die bloße Erhaltung hinausgehen, ohne Prüfung, ob sie zum Gebäudebestand wurden oder nicht, der Investitionszuwachsprämie zugänglich wären, während Investitionen des Eigentümers dieses Privileg – mangels möglicher Subsumtion unter den Begriff "Mieterinvestition" – nicht

hätten. Dass diese Unterscheidung (mit folgender Diskriminierung) nicht dem gesetzgeberischen Willen bei Abfassung des § 108e leg.cit. entspricht, ist offenkundig und kann sie in der Folge nicht für das Berufungsbegehren verwendet werden.

Es war aus den angeführten Gründen davon auszugehen, dass die Klimaanlage durch den Einbau zum Gebäudebestandteil wurde, weshalb sie als nicht prämienbegünstigt gem. § 108e Abs. 2, 1. Unterstrich leg.cit. zu qualifizieren ist und war in der Folge spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 12. April 2006