



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch WT.F., vom 9. November 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 29. Oktober 2004 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber erzielte im Jahr 2002 Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der Bewirtschaftung eines Gasthauses. In der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2002 machte er eine Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 iHv. 13.023,03 € geltend.

Im Rahmen einer Nachschau gemäß § 146 BAO stellte der Prüfer fest, dass bei Berechnung der Anschaffungskosten des Jahres 2002 neben anderen Wirtschaftsgütern auch eine Lüftungsanlage als prämienbegünstigtes Wirtschaftsgut angesehen worden sei. Da es sich bei der Lüftungsanlage, welche dem Gebäude zuzurechnen sei, um ein nicht begünstigtes Wirtschaftsgut handle, stehe eine Investitionszuwachsprämie insoweit nicht zu. Von der Bemessungsgrundlage iHv. 134.746,00 € sei daher der die Lüftungsanlage betreffende Betrag iHv. 14.593,18 abzuziehen.

Den Feststellungen der Betriebsprüfung folgend erließ das Finanzamt den Bescheid vom 29. Oktober 2004 über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2002 mit einer Investitionszuwachsprämie i.H.v. 11.563,72 €.

Dagegen er hob der Berufungsw erber mit Schreiben vom 8. November 2004 Berufung mit folgender Begründung:

Der Betrachtung der Betriebsprüfung, eine Lüftungsanlage sei ein Gebäudeteil, könne er sich nicht anschließen. Dazu verweise er auf die Judikatur des VwGH zum Thema Heizungsanlage. In dieser Rechtssprechung werde ausgeführt, dass die mit dem Gebäude fest verbundenen Teile der Heizungsanlage unbeweglich seien, während andere Teile als bewegliche Wirtschaftsgüter gelten. Anders als bei einer Heizungsanlage seien die Schächte einer Lüftung nicht eingemauert, sondern Maueröffnungen lediglich angepasst und ähnlich von Einbaumöbeln an den Wänden leicht demontierbar befestigt. Wärmetauscher und Kühlregister, die teuersten Komponenten einer Lüftungsanlage, hätten bei weitem nicht die Lebenserwartung eines Gebäudes, seien Standgeräte und mit den meist auch in Decken und Möbeln verbauten Lüftungsschächten verbunden. Lüftungsanlagen könnten unabhängig vom Gebäude verkauft werden und stellten deshalb ein eigenes Wirtschaftsgut dar.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. September 2004 wies das Finanzamt die Berufung mit folgender Begründung ab:

Gemäß Lehre und Rechtsprechung handle es sich bei Heizungsanlagen um Vorrichtungen, die mit dem Gebäude fest verbunden und somit als Bestandteil desselben anzusehen sind. Lüftungsanlagen basierten auf dem gleichen Prinzip. Eine – wie in der Berufung angeführt – allfällige leichtere Demontierbarkeit ändert nichts an der grundsätzlichen Einstufung dieses Wirtschaftsgutes als Gebäudebestandteil.

Mit Schreiben vom 24. Dezember 2004 stellte der Berufungsw erber den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde 2. Instanz mit folgender Begründung:

Seine Berufung ergänze er dahin, dass er auf die interessante Rechtssprechung zum Thema Heizungsanlage (was davon zu einem Gebäude gehört und was nicht) verwiesen habe, eine Lüftungsanlage selbst aber nicht mit einer solchen verglichen habe.

Eine Lüftungsanlage habe in ihrer Beziehung zu einem Gebäude eher den Stellenwert wie eine gastronomische Großküchenanlage mit Dunstabzug, oder der von ihm bereits zitierte Einbauschrank.

Seine Rechtsauffassung scheine man auch in der BRD allgemein zu teilen, weil Lüftungsanlagen gemäß den deutschen AfA-Tabellen als selbstständige Wirtschaftsgüter zu aktivieren seien und eine vom Gebäude unabhängige Nutzungsdauer von 10 Jahren hätten, wobei man auch unter diesem Gesichtspunkt den Einbaumöbeln sehr nahe käme.

Das Finanzamt legte die Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde 2. Instanz vor.

Mit Schreiben vom 24. Oktober 2005 wurden folgende ergänzende Fragen an den Bw. gerichtet:

"1. Wo stehen die für die Anlage notwendigen Lüfter (Maschinen) und Wärmetauscher (in gesonderten Räumlichkeiten)?

Geben Sie bitte auch Maße und Gewicht dieser Geräte bekannt.

Wurden diese Geräte mit einem Fundament fest verbunden, verschraubt etc.?

2. Wurden die Luftschächte durch Decken und Mauern geführt und sind daher Stemmarbeiten, Maurerarbeiten etc. notwendig gewesen?

3. Welche Planunterlagen sind über den Einbau/Umbau vorhanden? Gibt es über die Lüftungsanlage spezielle Planunterlagen?

4. Nach der Aktenlage hat im Jahr 2002 ein Gaststättenumbau stattgefunden.

Um Vorlage des Bauplans samt Niederschrift über die Bauverhandlung, Baugenehmigungsbescheid und Unterlagen über die Erteilung der gewerberechtlichen Genehmigung samt allfälliger Verhandlungsniederschriften wird ersucht.

5. Um Beschreibung des Ablaufes der Montage der Lüftungsanlage wird ersucht.

6. Anders als in dem vom VwGH mit Erkenntnis vom 27.11.1973, 790/73 entschiedenen Fall (Trockenanlage einer Autospritzlackiererei), dient die von Ihnen eingebaute Lüftungsanlage eindeutig der (besseren) Benutzung des Gebäudes (der Gasträumlichkeiten) und nicht einem selbsttätigen Betriebsvorgang. Nehmen Sie bitte dazu Stellung!"

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 9. November 2005 gab der steuerliche Vertreter des Bw. Folgendes bekannt:

"1. Die Aggregate befinden sich am Dachboden. Die Gerätschaft ist insgesamt 4 m lang, 1,3 m hoch, 0,7 m breit und etwa 350 kg schwer und steht, nicht mit dem Boden fest verbunden, auf Metallfüßen.

2. Natürlich waren derartige Arbeiten erforderlich. Die am Gebäude selbst vorgenommenen Arbeiten wurden diesem zugeschrieben, siehe die beiliegenden Konten 010 und 060 (Gebäude) und 035 (Geschäftsausstattung) andererseits.

3. bis 5. Die angeforderten Unterlagen und Angaben des liefernden Lüftungsunternehmers liegen bei.

6. Einer besseren Benutzung des Gebäudes dient eine Lüftungsanlage m.E. nicht, sie dienst, wie eine angemessene Bestuhlung primär dem Wohlbefinden der Gäste. Sie teilt auch in keiner Weise das Schicksal des Gebäudes, weder im Hinblick auf die Lebenserwartung, noch auf ihre Verwertbarkeit. Gerade die rasante technologische Entwicklung erfordert eine relative Mobilität der Aggregate einer Lüftungsanlage und es werden diese nach meiner Lebenserfahrung nahezu bereits mit derselben Frequenz getauscht als Großküchenanlagen oder vielleicht sogar schon Gastro-Kaffeemaschinen."

Beigefügt wurden Kontoauszüge aus der Buchhaltung zu den Konten "Betriebsgebäude, im Bau befindliche Gebäude und Geschäftsausstattung Gasthaus", je eine allgemeine Erläuterung sowie eine technische Beschreibung der Lüftungsanlage des Anlagenbauers, eine Kopie der Niederschrift über die gewerbebehördliche Verhandlung betreffend "Genehmigung einer Änderung der gastgewerblichen Betriebsanlage durch diverse Zu- und Umbauarbeiten und Einbau einer mechanischen Be- und Entlüftungsanlage" sowie eine Kopie des Einreichplanes.

Laut der allgemeinen Erläuterung des Lüftungsanlagenbauers wurde "im Zuge des Gaststabenumbaus im Gasthof des Bw. eine neue Lüftungsanlage mit Wärmerückgewinnung

eingebaut. Die Geräte sind am Dachboden aufgestellt. Die Durchbrüche durch zwei Geschoßdecken, die Elektroverdrahtung und der Anschluss an die Zentralheizung wurde bauseits beigestellt."

Weiters gab der Lüftungsbauer folgende technische Daten bekannt:

Zu- und Abluftmenge: Je 4.000,00 m³ pro Stunde

Ausführung:

Die Geräte sind im Dachgeschoß aufgestellt.

Das Lokal wird durch eine mechanische Gleichdruckanlage zwangsbe- und entlüftet. Zu- und Abluft werden in eigenen Kanälen aus verzinktem Stahlblech geführt. Die Lüftungsanlage ist für 57 Personen ausgelegt.

Berechnungsgrundlage: 57 Personen je 70 cm³ pro Stunde.

Im Bereich der Geschoßdecke sind Brandschutzklappen eingebaut. Ein Umluftbetrieb ist nicht vorgesehen. Sowohl Zuluft als auch Abluft werden je durch ein eigenes Radialgebläse befördert.

Die Außenluft wird oberhalb des Gebäudes angesaugt. Die Fortluft wird über Dach ausgeblasen. Die Luft wird durch mengenverstellbare Gitter geführt. In der Zuluft ist ein Warmwasserheizregister. Die Regelung erfolgt über die Zulufttemperatur. Zum Schallschutz sind Kulissenschalldämpfer eingebaut.

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. Nicht zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern zählen ua. Gebäude.

Als Gebäude gilt 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, erfolgt nach dem Maßstab der Verkehrsanschauung, 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 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 selbstständiges 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 (vgl. Zorn in: Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer (EStG 1988) - Kommentar, § 108e Tz 4, und die dort zitierte Judikatur und Literatur).

Allerdings spielt nach herrschender Rechtsauffassung bei typischen Gebäuden bzw. Gebäudeteilen die rein technische "Beweglichkeit" und Versetzbarekeit an einen anderen Ort nur eine untergeordnete Rolle. Selbst wenn eine Verlegung ohne Wertminderung und ohne erhebliche Kosten möglich wäre, ist daher zB eine eingebaute Etagenheizung, bei der die Rohre freiliegen und nur die Mauern durchbrochen wurden, nach der Verkehrsauffassung ein typischer Teil des Gebäudes und deshalb als unbeweglich und nicht selbstständig bewertbar anzusehen (VwGH 11.6.1965, 316/65; Grabner, ÖStZ 1983, 143 und 146).

In diesem Sinne wurde weiters zB bereits entschieden, dass sanitäre Anlagen (VwGH 26.5.1971, 1551/70), eingebaute Elektroinstallationen sowie Gas- und Wasserzuleitungen (VwGH 13.4.1962, 1639/60), Zentralheizungen (Etagenheizungen), da sie in der Regel keine gewisse, bei der Veräußerung besonders ins Gewicht fallende Selbstständigkeit besitzen (VwGH 7.7.1971, 1553/70), Aufzugsanlagen (VwGH 20.5.1970, 248/69), Rolltreppen (BFH BStBl 1971, 455), Klimaanlagen (BFH BStBl 1971, 455; 1974, 132), aber auch **Belüftungs- und Entlüftungsanlagen**, sowie Klimaanlagen, welche nur der Nutzung des Gebäudes (BFH BStBl 1974, 135) bzw. dazu dienen, den Aufenthalt von Menschen in Gebäuden angenehmer zu gestalten (Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zum EStG und KStG, § 7, Anm. 350), zum Gebäude gehören.

Nach der Verkehrsanschauung gelten beispielsweise sanitäre Anlagen, eingebaute Heizungen und Elektroinstallationen als Teil des Gebäudes (vgl. VwGH vom 11.6.1965, 316/65).

Im Rahmen der durchgeführten ergänzenden Erhebung wurde festgestellt, dass die gegenständliche Be- und Entlüftungsanlage an die bauseits bereitgestellte Zentralheizung angeschlossen wurde. Auch aus der technischen Beschreibung des Lüftungsanlagenbauers, insbesondere aus der Aussage "in der Zuluft ist ein Warmasserheizregister", ist eindeutig erkennbar, dass ein Zusammenwirken der Zentralheizungs- und der Be- und Entlüftungsanlage gegeben ist. Die bauseits bereits vorhandene Zentralheizungsanlage und

die neu errichtete Be- und Entlüftungsanlage sind somit funktionell und wohl auch nach der Verkehrsanschauung als Einheit und somit als typische Gebäudeteile anzusehen.

Der Sonderfall einer - nicht unter den einkommensteuerlichen Gebäudebegriff fallenden - "Betriebsanlage" liegt offenbar nicht vor, da die Zentralheizung sowie die neu errichtete Be- und Entlüftungsanlage als Ganzes zu sehen ist. Eine isolierte Betrachtung einzelner Anlagenteile wie zB Wärmetauscher und Kühlregister (Aggregate einer Lüftungsanlage) ist nicht zulässig, da eine einheitliche Anlage hergestellt wurde, welche Durchbrüche durch zwei Geschoßdecken samt Einzug eigener Kanäle aus verzinktem Stahlblech erforderlich machte und von ihrer Funktion her nicht einem betriebsspezifischem Zweck, sondern nur der (besseren) Nutzung des Gebäudes, insbesondere der Gasträumlichkeiten, dient (vgl. auch VwGH vom 30.3.1977, 650/76).

Belüftungs-, Entlüftungs- und Klimaanlagen in Gebäuden aller Art werden eingebaut, um den Aufenthalt von Menschen dort angenehmer bzw. überhaupt erst möglich zu machen. Sie ersetzen letztlich lediglich eine natürliche Belüftung der Räumlichkeiten, sind also keineswegs "gaststättenspezifisch".

Für die Beurteilung der berufungsgegenständlichen Anlage als Gebäudeteil spricht aber auch, dass lt. der o.a. technischen Beschreibung eine sehr enge Verbindung mit dem Gebäude besteht (Durchbrüche durch zwei Geschoßdecken, um dort eigene Kanäle aus verzinktem Stahlblech für die Zu- und Ablauf verlaufen zu lassen, spezielle Anlagendimensionierung im Hinblick auf die konkret zu be- und entlüftenden Räumlichkeiten und Auslegung der Kapazität für 57 Personen, sowie Anbindung der Anlage an das Stromnetz des Hauses).

Daher widerspräche es auch jeder Erfahrung, anzunehmen, dass sinnvoller Weise eine derartige Anlage als Ganzes gesehen ohne Verletzung der Substanz demontiert und an einen anderen Ort gebracht werden könnte. Sämtliche Rohrleitungen wurden den speziellen räumlichen Gegebenheiten angpasst und wären daher im Falle einer Demontage mit Sichererheit weitgehendst nicht mehr verwendbar, verbeult oder sonst wie beschädigt.

Auch im Hinblick auf die spezielle Anlagendimensionierung (unter Berücksichtigung der konkret zu be- und entlüftenden Räumlichkeiten) wäre im Fall der Demontage und Verbringung an einen anderen Ort nicht mehr von bloßer Verlegung der bisher bestehenden, sondern von der Errichtung einer neuen Anlage unter Verwendung von Teilen der alten Anlage auszugehen (VwGH 20.5.1970, 248/69).

Darüber hinaus spielt bei typischen Gebäudeteilen (wie im vorliegenden Fall einer mit der bauseits vorhandenen Zentralheizungsanlage verbundenen Be- und Entlüftungsanlage, welche durch die technische Verbindung und den funktionellen Zusammenhang eine Einheit bilden)

die Frage der rein technischen "Beweglichkeit" und Versetzbartigkeit an einen anderen Ort 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 mit der Heizungsanlage verbundene Be- und Entlüftungsanlage ohne erhebliche Werteinbuße an einen anderen Ort gebracht werden könnte. Nicht unerwähnt bleiben soll in diesem Zusammenhang auch die offensichtliche wirtschaftliche Sinnlosigkeit derartiger Ausbau- bzw. Versetzungsmaßnahmen infolge fehlender entsprechender Marktgängigkeit gebrauchter Be- und Entlüftungsanlagen bzw. einzelner Komponenten (zB. Aggregate) davon.

In diesem Zusammenhang sollte auch nicht übersehen werden, dass die gegenständliche Anlage nicht nur für einen vorübergehenden Zweck installiert wurde, sondern auf Dauer nutzbar sein soll.

Dass einzelne Teile eines Hauses eine unterschiedliche Lebensdauer aufweisen, hat nicht zur Folge, dass einzelne Hausteile als gesondert bewertbare Wirtschaftsgüter zu behandeln sind (Vgl. VwGH vom 18.9.1964, 1226/63). Damit geht auch der - ohne Bezugnahme auf die konkreten Umstände des Berufungsfalles erfolgte - Hinweis des Bw. auf die "deutschen AfA-Tabellen" ins Leere.

Dazu kommt, dass die o.a. Rechtsprechung, wonach zB auch Gas- und Wasserleitungen, Elektroinstallationen, sanitäre Anlagen wie Klosettanlagen, Waschtische, Badewannen, Duschen, weiters Aufzugsanlagen, aber auch Zentralheizungsanlagen und Etagenheizungen, Belüftungs-, Entlüftungs- und Klimaanlagen als Gebäudeteile anzusehen sind, die Richtigkeit der Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates bestätigt.

Es wäre auch nicht logisch begründbar, warum die berufungsgegenständliche Be- und Entlüftungsanlage einkommensteuerlich anders beurteilt werden sollte als zB eine (typische) Zentralheizungs- oder Etagenheizungsanlage.

Dem vom Bw. angestellten Vergleich mit Einbaumöbeln bzw. mit einer gastronomischen Großküchenanlage mit Dunstabzug bzw. mit Gasto-Kaffeemaschinen ist entgegen zu halten, dass es sich einerseits bei Einbaumöbel - im Gegensatz zur berufungsgegenständlichen Be- und Entlüftungsanlage - ja um Gegenstände der Raumseinrichtung handelt (VwGH 1.3.1983, 82/14/0156) und andererseits eine gastronomische Großküchenanlage mit Dunstabzug bzw. eine Gasto-Kaffeemaschine unmittelbar dem im Gebäude ausgeübten Betriebszweck dient. (vgl. BFH BStBl 1974, 135)

Der Betrieb des Bw. wird nämlich nicht mittels der berufungsgegenständlichen Belüftungs-, Entlüftungsanlage betrieben, sondern dadurch, dass Speisen und Getränke angeboten, zubereitet und den Gästen serviert werden.

Ein weiterer Grund, die Be- und Entlüftungsanlage dem Gebäude zuzuordnen, liegt darin, dass – entgegen der Ansicht des Bw. – hierfür im Rahmen eines Kaufpreises kein besonderes Entgelt anzusetzen wäre. Nach den wirtschaftlichen Erfahrungen würde im Fall einer Veräußerung des Gebäudes diese (neue) Anlage zwar einen höheren Gesamtkaufpreis für das Gebäude begründen, nicht jedoch den Ansatz eines besonderen Entgeltes hierfür.

Somit teilt die berufungsgegenständliche Anlage als Gebäudeteil steuerrechtlich das Schicksal des Gebäudes (VwGH 11.6.1965, 316/65).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 30. Dezember 2005