



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Gastwirt, geb. Datum, Adresse, vertreten durch Stb., vom 6. Oktober 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes ABC, vertreten durch A, vom 29. September 2005 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber hat im Berufszeitraum ein Gasthaus betrieben und machte in einer Beilage zur Einkommensteuererklärung 2003 eine Investitionszuwachsprämie in Höhe von € 10.463,00 geltend. Dieser Betrag wurde am Abgabekonto gebucht.

In der Folge fand im Jahr 2005 eine Betriebsprüfung statt. In der Niederschrift über die Schlußbesprechung vom 26. September 2005 finden sich hinsichtlich der Investitionszuwachsprämie unter TZ 3 im Wesentlichen folgende Ausführungen: Im Jahr 2003 sei eine IZP iHv € 10.463,-- geltend gemacht worden. Unter anderem seien eine Lüftungsanlage von der Firma H, in Höhe von € 29.221,53 und ein Kachelofen der Firma B, in Höhe von € 25.585,26 angeschafft worden. Nach § 108 e würden zu den nicht prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern unter anderem Gebäude zählen. Zur Abgrenzung zwischen Gebäude und beweglichem Anlagevermögen sei wesentlich die wirtschaftliche Zweckbestimmung bzw. die Verkehrsauffassung. Bei Wohn- und Geschäftsgebäuden würden

nach der Verkehrsauffassung die technischen Einrichtungen, wie Elektro- oder Sanitärinstallationen, Heizungs-, Klima-, oder Lüftungsanlagen zum Gebäude zählen, da sie keinen unmittelbaren Nutzungs- oder Funktionszusammenhang zum Betriebsprozess hätten. Daher sei für diese Einrichtungen die Geltendmachung einer IZP nicht zulässig. Insoweit sei daher die Prämie zu kürzen.

Mit Bescheid vom 29. September 2005 wurde die IZP vom Finanzamt ABC in der Folge mit € 4982,-- festgesetzt.

Gegen diesen Bescheid wurde fristgerecht mit Schreiben vom 6. Oktober 2005 Berufung erhoben und im Wesentlichen ausgeführt:

Das Prüfungsorgan habe die Lüftungsanlage und den Kachelofen insofern aus der Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Investitionszuwachsprämie ausgeschieden, weil es der Meinung gewesen sei, dass diese Teile des Gebäudes seien. Dies sei jedoch in beiden Fällen unrichtig. Im Zuge der Erneuerung des Gebäudes sei ein Kachelofen, bestehend neben einer allgemeinen festverankerten Heizung, im Gebäude angebracht worden.

Dieser Kachelofen solle die Gemütlichkeit in der Gaststube heben und damit die Kundenfrequenz erhöhen. Dieser Kachelofen sei jedoch völlig selbständig eingebaut und sei jederzeit durch einen Ofensetzer abtragbar und an einem anderen Ort aufstellbar. Dies sei bei einer schon bestehenden allgemeinen Heizung nicht möglich, weil diese fix im Gebäude verankert sei. Der Kachelofen sei aber in Folge seiner Abtragbarkeit ein spezielles bewegliches Heizungselement, welches jederzeit an einem anderen Ort wiederum aufgestellt werden könne. Deshalb sei dieser auch nicht als fixer Bestandteil des Gebäudes zu betrachten und mit einer konventionellen eingebauten Heizung steuerlich vergleichbar. Weiters sei im Zuge der Erneuerung der Gaststätte eine neue Lüftungsanlage eingebaut worden. Es habe bereits eine Lüftungsanlage bestanden, welche jedoch im Gebäude eingemauert gewesen sei. Dies sei aber bei der neuen Lüftungsanlage nicht der Fall. Der Bw. habe diese am Dachboden anbringen lassen. Sie sei mittels Schrauben am Dachboden verankert und könne mit Lösen dieser Schrauben jederzeit von dem vorgesehenen Standort an einen anderen Standort gebracht werden. Sie könne, wenn der Bw. dies wolle, jederzeit ohne Beschädigung des Mauerwerks abmontiert und verkauft werden. Sollte der Bw. einmal der Meinung sein, dass diese Entlüftung an einem anderen Ort besser platziert sei, könne sie jederzeit an einem anderen Ort angebracht werden. Aus diesem Grund könne man nicht zu dem Schluss kommen, wie es das Prüfungsorgan getan habe, dass es sich dabei um einen unbeweglichen Gegenstand, welcher fest mit dem Gebäude verbunden sei, handle. Es sei ein bewegliches Wirtschaftsgut. Weiters werde eine mündliche Verhandlung beantragt. Im Falle der Vorlage dieser Berufung an den UFS werde der Antrag gestellt der zuständige Referent möge sich im

Wege des Augenscheines selbst einen Eindruck vom geschilderten Sachverhalt und der rechtlichen Beurteilung machen.

Mit Schreiben vom 02.01.2006 wurde seitens der BP zur gegenständlichen Berufung wie folgt Stellung genommen: 1) Kachelofen: wie aus der Fotodokumentation ersichtlich sei, handle es sich um einen typischen Kachelofen, der gemauert, zum Teil weiß verputzt und zum Teil mit Kacheln verkleidet sei. Er sei mit dem Gebäude fest verbunden und befinde sich im Gastzimmer. Nach der Verkehrsauffassung sei eine Heizung, die noch dazu gemauert sei, eindeutig Teil des Gebäudes und keinesfalls beweglich. Die Behauptung, dass es möglich sei, den Ofen leicht abzutragen und woanders wieder zu errichten, sei als Unsinn zu bezeichnen, denn der Aufwand wäre so groß, dass eine derartige Vorgangsweise wirtschaftlich sinnlos wäre. Da sei es schon eher möglich, eine Zentralheizungsanlage woanders einzubauen, als diesen Kachelofen zu versetzen. Nach Ansicht der BP handle es sich daher um ein unbewegliches Wirtschaftsgut und die Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie sei nicht zulässig.

2) Abluftanlage: Wie aus der Fotodokumentation ersichtlich sei, befinde sich das Herzstück der Anlage am Dachboden, wobei diverse Stränge durch Schächte in die einzelnen Stockwerke geführt würden. Dort seien diese Stränge, ausgenommen im Küchenbereich, so in die Räumlichkeiten integriert, dass sie entweder als verputzte Mauer – bzw. Deckenvorsprünge erscheinen würden oder direkt in die Einrichtung (z.B.: holzverkleidete Deckenbalken) eingepasst seien. Von einer leichten Versetzbarkeit der Anlage könne daher überhaupt nicht gesprochen werden. Diese Anlage sei daher eher mit einer Zentralheizungsanlage vergleichbar, bei der sich der technische Teil nicht in einem Kellerraum, sonder im Dachboden befinde und von dort aus die einzelnen Räume erreiche. Nach der Verkehrsauffassung liege daher eindeutig ein Wirtschaftsgut vor, welches als Teil des Gebäudes zu betrachten, daher unbeweglich sei und die Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie sei deshalb ausgeschlossen.

Beigelegt war diesem Schreiben eine Fotodokumentation der gegenständlichen Abluftanlage und des Kachelofens.

Die Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat mit Vorlagebericht vom 04.01.2006 vorgelegt.

In der Folge wurde seitens der Referentin mit Schreiben vom 13.01.2009 dem Bw. die Fotodokumentation übermittelt und ausgeführt: "Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob der Kachelofen und die Lüftungsanlage prämiengünstige Wirtschaftsgüter darstellen. Im Zuge der Berufung wurde die Vornahme eines Augenscheins beantragt. Seitens der

Abgabenbehörde erster Instanz wurde eine Besichtigung der berufsgegenständlichen Anlagen durchgeführt und diesbezüglich eine Fotodokumentation und eine Stellungnahme zur Berufung erstellt. Ein neuerlicher Augenschein durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wird daher nicht durchgeführt, da eine unmittelbare Beweisaufnahme im Abgabenverfahren nicht erforderlich ist. (vgl. Ritz, Kommentar zur BAO, RZ 1 zu § 183) Die Referentin vermag auch nicht zu erkennen, inwieweit eine persönliche Besichtigung der gegenständlichen Anlagen für die Entscheidungsfindung von Bedeutung ist. Um allfällige Ergänzungen zu den vorliegenden Fotos bzw. um eine Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP wird ersucht. Es wird darauf hingewiesen, dass bereits mehrere Entscheidungen des UFS zur Abgrenzung von Gebäuden und Betriebsvorrichtungen ergangen sind (RV/0399-L/05, RV/0314-G/05 – Entlüftungsanlage in einer Pizzeria, RV/0314-G/05, RV/0550-L/05, RV/0577-L/05, RV/1107-W/05, RV/0278-W/06). Die beantragte mündliche Verhandlung ist am 2. März 2009 geplant und wird nach Vorhaltsbeantwortung ausgeschrieben."

In Beantwortung dieses Schreibens wurde mit Schriftsatz vom 09.02.2009 ausgeführt:

1) Kachelofen: Es sei seitens der Behörde argumentiert worden, dass der Kachelofen mit dem Gebäude fix verbunden sei. Diese Argumentation könne sich nur auf die Annahme stützen, dass der Ofen ohne wesentliche Beeinträchtigung der Substanz nicht an einen anderen Ort versetzbar sei. Dem sei entgegen gehalten, dass es durchaus allgemein üblich sei, Kachelöfen abzubauen und an anderen Orten wieder aufzubauen. Dies insofern, als der überwiegende Wertanteil eines Kachelofens in der Regel (und auch im vorliegenden Fall) in den darin eingebauten Kacheln liege, die ohne Beschädigung jederzeit ausgebaut und wieder verwendet werden könnten. Eine Entsorgung der Kacheln wäre wirtschaftlich unvernünftig und würde im Falle des Abbaus des Ofens nicht in Betracht kommen. Folglich sei aus diesem Gesichtspunkt ein Kachelofen mit einer anderen fix eingebauten Heizung nicht vergleichbar. Der Ab- und Wiederaufbau von Kachelöfen sei generell verbreitet und werde von Ofensetzern in der Praxis aus den oben angeführten Gründen immer wieder durchgeführt.

2) Lüftungsanlage: Die von Ihnen in ihrem Schreiben vom 13.01.2009 zitierten UFS-Entscheidungen würden sich vorwiegend mit Lüftungsanlagen beschäftigen. Folgende Ergänzungen hinsichtlich bisher seitens der Behörde durchgeführten Sachverhaltsermittlungen seien nunmehr dargelegt: Die Lüftungsanlage sei im Zuge des Umbaus im Jahre 2003 errichtet worden. Dies insofern als, wie in Beilage 1 ersichtlich sei, die gewerbebehördliche Genehmigung nur erteilt worden sei, als die damals bestehende Lüftungsanlage durch eine leistungsstärkere Anlage ersetzt worden sei. Somit könne diese Anlage als betriebsspezifisch angesehen werden, da Notwendigkeit und Dimension einer derartigen Anlage einzig und alleine von der Eigenart der betrieblichen Abläufe und des Ausmaßes der betrieblichen

Tätigkeit abhängen würden. Darüber hinaus sei unter anderem auch dadurch klar ersichtlich, dass im Fall eines Verkaufs des Unternehmens für die Entlüftungsanlage sehr wohl ein eigenes Entgelt angesetzt werden würde, nachdem ein Mangel hinsichtlich der Erfüllung gewerbebehördlicher Vorschriften naturgemäß den Kaufpreis beeinflussen würde (vgl. dazu auch Rz. 3169 ESt-Richtlinien 2000) hinsichtlich der Versetzbarkeit der Anlage werde auf die Beilage 2 verwiesen, die Fotos zeige, auf denen die Stellen ersichtlich seien, an denen das Lüftungsgerät, das den überwiegenden Wertanteil der Investition darstelle, befestigt sei. Es sei klar zu erkennen, dass das Gerät am Boden mit Schrauben montiert sei und jederzeit ohne nennenswerten Aufwand und ohne Substanzbeschädigung entfernbar sei. Die Fotos, die seitens des Finanzamtes angefertigt worden seien würden diese Stellen nicht zeigen und seien damit angemerkt, dass aus Sicht des Bw. die Sachverhaltsermittlung diesbezüglich mangelhaft zu bezeichnen sei. Darüber hinaus sei ergänzt, dass nicht nur das Lüftungsgerät im Dachboden des Hauses, sondern auch sämtliche Leitungen nicht im Mauerwerk fix eingebaut seien sondern nur außerhalb des Verputzes mit Schrauben montiert seien (siehe Fotos). Diesbezüglich sei auch in Analogie auf die Aussagen der Rz. 3170 ESt-Richtlinien 2000 (bzgl. Elektroinstallationen) verwiesen. Wie aus den ihnen bereits vorliegenden Fotos erkennbar sei, seien sämtliche Leitungen mit Gipskartonplatten verkleidet und nicht eingemauert. Hinsichtlich der Beurteilung der Beweglichkeit von Wandverkleidungen sei auf Ansicht des VwGH verweisen (in Analogie zur Holzverkleidungen vgl. VwGH 01.03.83, 82/14/0156) Darüber hinaus sei erwähnt, dass die Kosten für Leitungen und Verkleidungen im Vergleich zu den Kosten des Lüftungsgeräts als untergeordnet angesehen werden können. Zusammenfassend sei angemerkt, dass in den Schreiben vom 13.01.2009 zitierten UFS Entscheidungen Argumente hinsichtlich der Gebäudezugehörigkeit von Lüftungsanlagen zu erkennen seien, jedoch im vorliegenden Fall die Beweglichkeit der Anlage und somit die Einordnung als selbständiges und von Gebäude als getrennt anzusehendes Wirtschaftsgut aus den oben angeführten Gesichtspunkten gegeben sei. Nach dem in den ESt-Richtlinien 2000 keine Aussage zur Lüftungsanlagen explizit enthalten sei, sei diesbezüglich nach Verkehrsauffassung und im Sinne der Aussagen der Rz. 3166 folgende ESt- Richtlinien 2000 zu prüfen.

Beigelegt war diesen Schreiben eine Niederschrift der Bezirkshauptmannschaft M, betreffend Lokalaugenschein um Erteilung der gewerbebehördlichen Genehmigung für die Adaptierung der Gasträume und für den Einbau einer neuen Lüftungsanlage. Als zweites Schreiben liegt ein weiteres Schreiben der Bezirkshauptmannschaft M betreffend Ergänzung des Befundes vor. Weiters wurden 6 Fotos vorgelegt.

Dieses Schreiben des Bw. wurde der Amtspartei mit Schreiben vom 09.02.2009 zur Wahrung des Parteiengehörs übermittelt. Ebenfalls mit Schreiben vom 09.02.2009 erfolgte die Ladung zur mündlichen Verhandlung am 02.03.2009.

Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde mit Schreiben vom 16. Februar 2009 zurückgenommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Augenschein

Im Zuge der Berufung wurde die Durchführung eines Augenscheins beantragt. Seitens der Abgabenbehörde erster Instanz wurde eine Besichtigung der berufungsgegenständlichen Anlagen durchgeführt und diesbezüglich eine Fotodokumentation erstellt. Im Zuge der Vorhaltsbeantwortung wurden weitere Fotos der berufungsgegenständlichen Abluftanlage vorgelegt.

Ein neuerlicher Augenschein durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde daher nicht durchgeführt, da eine unmittelbare Beweisaufnahme im Abgabenverfahren nicht erforderlich ist. (vgl. Ritz, Kommentar zur BAO, RZ 1 zu § 183)

Die Referentin vermag auch nicht zu erkennen, inwieweit eine persönliche Besichtigung der gegenständlichen Anlagen für die Entscheidungsfindung von Bedeutung gewesen wäre, insbesondere da hinsichtlich der Ausgestaltung der Anlagen ohnehin die Angaben des Berufungswerbers der Entscheidung zugrunde gelegt wurden.

Insoweit kann nach Ansicht der Referentin entgegen dem Vorbringen im Schriftsatz vom 9. Februar 2009 auch die Sachverhaltsermittlung nicht als mangelhaft betrachtet werden weil der Berufungsentscheidung neben den von der Finanzverwaltung vorgelegten Fotos auch die vom Bw. erstellten berücksichtigt und gewürdigt wurden.

2) Investitionszuwachsprämie

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.

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob die im Zuge der Gasthauserneuerung eingebaute Abluftanlage und der eingebaute Kachelofen selbständig bewertbare Wirtschaftsgüter oder Teile des Gebäudes darstellen.

Zur Beantwortung der Frage, ob etwas Gebäude, Teil eines Gebäudes oder selbständiges (selbständig bewertbares) Wirtschaftsgut ist, hat die Rechtsprechung eine Reihe von Abgrenzungskriterien entwickelt (vgl. Zorn in: Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer (EStG 1988) - Kommentar, § 108e Tz 4, und die dort zitierte Judikatur und Literatur).

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 nach herrschender Rechtsauffassung 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

Belüftungs- 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/Raupach, Kommentar zum EStG und KStG, § 7 Anm. 350),

zum Gebäude gehören.

Hingewiesen wird darauf, dass die Ausführungen der Einkommensteuerrichtlinien für den UFS nicht verbindlich sind und daher eine Prüfung nach den dortigen Kriterien unterblieb. Die Entscheidung wird einzig nach der Verkehrsauffassung getroffen, wobei der VwGH die im Steuerrecht geltende typische Betrachtungsweise heranzieht.

Zu den in diesem Berufungsverfahren strittigen Anlagen wird demgemäß ausgeführt:

a) Kachelofen

Zur Ausgestaltung des Kachelofens wird das unwidersprochen gebliebene Vorbringen der Betriebsprüfung zugrundegelegt. Demzufolge ist der Kachelofen gemauert, zum Teil weiß verputzt und zum Teil mit Kacheln verkleidet. Er ist durch die Vermauerung mit dem Gebäude fix verbunden. Dass nach den Ausführungen der überwiegende Wertanteil des Ofens in den Kacheln liegt wird nicht bestritten.

Die Referentin ist unter Bedachtnahme auf die o.a. herrschende Rechtsauffassung zur Ansicht gelangt, dass der berufsgegenständliche Kachelofen als typischer Teil des Gebäudes und daher als nicht prämiengünstiges Wirtschaftsgut im Sinne des § 108e EStG 1988 anzusehen ist, und zwar auf Grund folgender Überlegungen:

Für die Beurteilung des gegenständlichen Kachelofens als unbeweglichen und somit unselbständigen Bestandteil des Gebäudes sprechen einerseits die Verkehrsauffassung und andererseits die zu dieser Rechtsfrage ergangene ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach Heizungsbestandteile als dem Gebäude zugehörig zu beurteilen sind. Allgemein wird festgehalten, dass alle nach der Verkehrsauffassung typischen Gebäudeteile nicht als selbständig bewertbar zu qualifizieren sind, auch wenn sie ohne

Verletzung der Substanz und mit geringen Kosten aus der Verbindung mit dem Gebäude gelöst werden können.

Bereits mit Erkenntnis vom 23.4.1969, 1226/63, sprach der Gerichtshof aus, dass (unter anderem) eingebaute Heizungen steuerrechtlich das Schicksal des Gebäudes teilen. Auch eine Etagenheizung, bei der die Rohre freiliegen und nur die Mauern durchbrochen wurden, ist, obwohl eine Versetzung an einen anderen Ort und eine dortige Wiederverwendung ohne Substanzverlust möglich ist, ein unselbständiger Teil des Gebäudes und somit unbeweglich (VwGH 20.5.1970, 248/69).

Dem Argument der möglichen Versetzung des Kachelofens durch einen Ofensetzer bzw. Abbau und Wiederverwendung der Kacheln kann daher kein Erfolg beschieden sein. Trotzdem wird dazu kurz ausgeführt: Es widerspricht jeder wirtschaftlichen Erfahrung anzunehmen, dass ein derartiger Kachelofen als Ganzes gesehen (eine isolierte Betrachtung einzelner Anlagenteile ist in diesem Zusammenhang nicht anzustellen; siehe dazu VwGH vom 26.06.1968, 1330/66) ohne Verletzung der Substanz und mit wirtschaftlich vertretbaren Kosten an einen anderen Ort gebracht werden könnte. Zum einen wurde der Kachelofen an die konkrete Umgebung im Gasthaus angepasst und eingebaut. Zum anderen würde durch einen Abbau und Wiederverwendung der Kacheln das Risiko einer Beschädigung durch den Aus- und Wiedereinbau bestehen und vermutlich auch ein anderes, neues Wirtschaftsgut entstehen, dass mit dem berufsgegenständlichen Kachelofen nicht mehr ident ist (Neuerrichtung unter Verwendung von Teilen der alten Anlagen – VwGH 20.5.1970, 248/69). Dem Argument, dass ein Ab- und Wiederaufbau von Kachelöfen generell verbreitet sei, konnte aus diesen Überlegungen heraus kein Erfolg beschieden sein.

Der Sonderfall einer - nicht unter den einkommensteuerlichen Gebäudebegriff fallenden - "Betriebsanlage" liegt im Berufungsfall nicht vor, dient doch der gegenständliche Kachelofen bloß der Nutzung des Gebäudes bzw. dazu, den Aufenthalt von Menschen im Gebäude angenehmer zu gestalten (BFH BStBl 1974, 135). Durch eine Beheizung wird in der kalten Jahreszeit ein angenehmer Aufenthalt von Menschen im Gebäude nach den üblichen Standards überhaupt erst ermöglicht. Dies ist keineswegs spezifisch für ein Gasthaus und kann daher eine Betriebsvorrichtung nicht vorliegen.

So wurde durch den UFS auch entschieden, dass eine Solaranlage, die der Beheizung des Gebäudes dient, Teil des Gebäudes und damit nicht prämienbegünstigt ist. (UFS vom 9.11.2006, RV/0390-G/05) Ebenso wurde die Investitionszuwachsprämie für die Gasttherme einer Heizungsanlage versagt /UFS vom 12.4.2006, RV/0278-W/06)

In Übereinstimmung mit diesen Entscheidungen und den obigen Ausführungen kann auch der berufungsgegenständliche Kachelofen nur als Gebäudebestandteil betrachtet werden. Der Berufung war daher in diesem Punkt der Erfolg zu versagen.

b) Lüftungsanlage

Nach den unwidersprochen gebliebenen Ausführungen des Bw. wurde die Lüftungsanlage am Dachboden angebracht. Sie ist mit Schrauben am Dachboden verankert. Das am Dachboden befindliche Gerät stellt den überwiegenden Wertanteil der Investition dar. Die Leitungen sind außerhalb des Verputzes mit Schrauben montiert. Die Leitungen wurden mit Gipskartonplatten verkleidet und nicht eingemauert. Aus der Fotodokumentation und den Ausführungen der BP ergibt sich, dass die Leitungsstränge zum Teil in Holzverkleidete Deckenbalken eingepasst sind und so in die Räumlichkeiten (ausgenommen im Küchenbereich) integriert wurden, dass sie als verputzte Mauervorsprünge erscheinen. Im ersten Stock ist laut Bild 5 ein Schacht mit einer eingebauten Holzbank verkleidet.

Die Referentin ist unter Bedachtnahme auf die o.a. herrschende Rechtsauffassung zur Ansicht gelangt, dass auch die berufungsgegenständliche Belüftungsanlage als typischer Teil des Gebäudes und daher als nicht prämiengünstiges 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 Belüftungs-, Entlüftungs- und Klimaanlage eindeutig als typische Gebäudeteile betrachtet.

Der Sonderfall einer - nicht unter den einkommensteuerlichen Gebäudebegriff fallenden - "Betriebsanlage" liegt hier aus folgenden Gründen nicht vor:

Die berufungsgegenständliche Anlage als Ganzes gesehen (eine isolierte Betrachtung einzelner Anlagenteile ist hier nicht anzustellen) dient nämlich der besseren Nutzung des Gebäudes bzw. dazu, den Aufenthalt von Menschen im Gebäude angenehmer zu gestalten (BFH BStBl 1974, 135). Außerdem werden 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, sind also - entgegen der Meinung des Bw. - keineswegs betriebsspezifisch. Allerdings ist die Dimensionierung der Anlage auf Grund des Betriebsgegenstandes (Betrieb eines Gasthauses) entsprechend größer, was aber an der grundsätzlichen Funktion nichts zu ändern vermag und diese Anlage nicht zu einer typischen Betriebsanlage machen kann, weil durch sie der konkrete Betrieb nicht unmittelbar ausgeübt wird, sondern sie nur mittelbar der Betriebsausübung dient. Demgemäß vermag auch das Argument, dass gewerbebehördliche

Vorschriften zur Installation der Anlage geführt haben, an der Beurteilung der gegenständlichen Anlage nichts zu ändern.

Obwohl nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung und der Literatur - wie oben aufgezeigt - bei einem typischen Gebäudebestandteile, als welcher die strittige Lüftungsanlage zu werten ist, die Frage der rein technischen "Beweglichkeit" und Verletzbarkeit an einen anderen Ort nur eine untergeordnete Rolle spielt (nochmals: VwGH 11.6.1965, 316/65; Graener, a.a.O.), wird im Folgenden auch auf das diesbezügliche Berufungsargument näher eingegangen:

Nach der Erfahrung des täglichen Lebens muss davon ausgegangen werden, dass für den Aufbau der Anlage erhebliche Arbeitszeiten und Kosten anfallen. Es ist darüber hinaus bei einer derartigen Anlage notwendig, für die diversen Zu- und Ableitungen Mauer- und Deckendurchbrüche vorzunehmen.

Auch ist nicht glaubhaft, dass ein Abbau der Be- und Entlüftungsanlage jederzeit ohne größeren Aufwand erfolgen könnte: es muss davon ausgegangen werden, dass der Abbau infolge der Anpassung der Anlage an die konkreten Raumverhältnisse einen nicht unwesentlichen Planungs- und Durchführungsaufwand und damit erhebliche Kosten verursacht. Ebenso ist nicht glaubhaft, dass insbesondere das Leitungssystem ohne Substanzverletzung jederzeit leicht abgebaut werden kann, weil dieses infolge der engen Verbindung mit dem Gebäude (Durchführung durch Mauern und Decken, Anpassung an die konkreten örtlichen Verhältnisse) nicht ohne einen wesentlichen Aufwand an Arbeit und Kosten und auch nicht ohne Beschädigungen entfernt werden kann.

Für die Beurteilung der berufsgegenständlichen Anlage als Gebäudeteil spricht somit nach Ansicht der Berufungsbehörde deren nach der Lebenserfahrung notwendige enge Verbindung mit dem Gebäude (Durchführung von Lüftungsleitungen durch Mauern und Decken, spezielle Anlagendimensionierung im Hinblick auf die konkret zu entlüftenden Räumlichkeiten, Integration der Schächte in die Möblierung).

Es widerspricht jeder wirtschaftlichen Erfahrung anzunehmen, dass eine derartige Anlage als Ganzes gesehen (eine isolierte Betrachtung einzelner Anlagenteile ist in diesem Zusammenhang nicht anzustellen; siehe dazu VwGH vom 26.06.1968, 1330/66) ohne Verletzung der Substanz und mit wirtschaftlich vertretbaren Kosten an einen anderen Ort gebracht werden könnte. Dies gilt insbesondere für das Leitungssystem. Dass das Steuerungselement leicht abgebaut werden könnte, da es nur am Dachboden verschraubt ist, vermag an dieser Beurteilung nichts zu ändern. Ebenso wenig der Umstand, dass dieses Element den höchsten Wertanteil der Gesamtanlage hat.

Gegen eine gesonderte, vom Gebäude getrennte Bewertbarkeit der strittigen Anlage als eigenständiges Wirtschaftsgut spricht auch der Umstand dass es keinen Markt für gebrauchte Lüftungsanlagen gibt. Zwar mögen einzelne Teile der Anlage abmontierbar und wieder verwendbar sein, die Anlage als Ganzes ist hingegen auf Grund ihrer speziellen, dem konkreten Gebäude und dem konkreten Betriebszweck angepassten Dimensionierung (auch vom Berufungswerber im Schriftsatz vom 9. Februar 2009 so ausgeführt) und wegen der mit einer Entfernung verbundenen, zumindest teilweisen Beschädigungen (vor allem des Leitungssystems) sowie der mit einer Demontage und einer neuerlichen Montage verbundenen Kosten nicht mehr in wirtschaftlich sinnvoller Weise wieder verwendbar.

Sollte allerdings bezüglich der berufungsgegenständlichen Anlage ein Aus- und an einem anderen Ort ein Wiedereinbau erfolgen, so könnte eine solche Maßnahme nach Lage der Dinge (Integrierung der Anlagenteile in das Gebäude; spezielle Anlagendimensionierung im Hinblick auf die konkret zu 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).

Die angeführte Rechtsprechung, wonach z.B. auch Gas- und Wasserleitungen, Elektroinstallationen, sanitäre Anlagen wie Klosettanlagen, Waschtische, Badewannen, Duschen, weiters Aufzugsanlagen, aber auch Zentralheizungsanlagen und Etagenheizungen, Belüftungs-, Entlüftungs- und Klimaanlage als Gebäudeteile anzusehen sind, bestätigt die Richtigkeit der Ansicht der Referentin. Es wäre auch überhaupt nicht einzusehen, wieso die berufungsgegenständliche Anlage einkommensteuerlich anders beurteilt werden sollte als z.B. eine (typische) Zentralheizungs- oder Etagenheizungsanlage. Insbesondere ist in diesem Zusammenhang auf das Erkenntnis des VwGH vom 20.10.1971, 970/71 zu verweisen, in welchem der Gerichtshof ausgesprochen hat, dass auch eine Etagenheizung, bei der die Rohre frei liegen und nur die Mauern durchbrochen wurden einen unselbständigen Teil des Gebäudes bildet, obwohl eine Versetzung an einen anderen Ort und eine dortige Wiederverwendung möglich wäre. Dies deshalb, weil die Möglichkeit, Teile der Anlage auszubauen und anderweitig zu verwenden deswegen belanglos sei, weil nach der im Ertragssteuerrecht maßgeblichen wirtschaftlichen Betrachtungsweise ein Ausbau auf Grund der Anpassung des Leitungssystems und der Dimensionierung der Anlage an die konkret gegebenen räumlichen Verhältnisse mit einer wesentlichen Wertminderung verbunden wäre. Dazu komme dass die mit dem seinerzeitigen Einbau und einem allfälligen Ausbau verbundenen Kosten auch bei einer Möglichkeit der Wiederverwendung verloren wären. Nach Ansicht der Berufungsbehörde treffen diese Überlegungen des Gerichtshofes vollinhaltlich auch auf die strittige Lüftungsanlage zu, weshalb auch eine Lüftungsanlage nach der

Verkehrsanschauung und somit ertragsteuerlich als Teil des Gebäudes und nicht als eigenständiges Wirtschaftsgut angesehen werden muss.

Ausgehend von den oben eingehend erläuterten eindeutigen Ergebnissen, kann schließlich auch der vom Bw. aufgeworfenen Frage, ob für eine derartige Entlüftungsanlage im Rahmen eines Kaufpreises ein besonderes Entgelt anzusetzen wäre, keine Relevanz mehr beigemessen werden. Überdies wäre, selbst wenn man dieser Frage Bedeutung beimessen würde, nach den wirtschaftlichen Erfahrungen im Fall einer Veräußerung des Gebäudes auf Grund des Vorhandenseins dieser Anlage - abhängig davon, wie der Erwerber das Gebäude zu verwenden beabsichtigt - allenfalls ein höherer Gesamtkaufpreis für das Gebäude erzielbar; ein besonderes Entgeltes im Rahmen des Gesamtkaufpreises würde für diese Anlage jedoch nicht angesetzt. Was den Vergleich der Bw. mit Wandverkleidungen anlangt, so ist dieser aus dem Grund nicht zielführend, weil es sich bei diesen Wirtschaftsgütern - im Gegensatz zur berufungsgegenständlichen Entlüftungsanlage - ja um Gegenstände der Raumeinrichtung handelt (VwGH 1.3.1983, 82/14/0156).

Die Entlüftungsanlage ist somit als Bestandteil des Gebäudes zu qualifizieren und teilt daher das steuerrechtliche Schicksal des Gebäudes.

Der Berufung war daher auch in diesem Punkt ein Erfolg zu versagen.

Linz, am 26. Februar 2009