

Verwaltungsgerichtshof

Zl. 82/14/0156

I M N A M E N D E R R E P U B L I K !

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Karlik, Dr. Simon, Dr. Schubert und Dr. Pokorny als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Sperlich, über die Beschwerde der Firma P OHG in M, vertreten durch Dr. Walter Hofbauer, Rechtsanwalt in Innsbruck, Maria-Theresien-Straße 57/1, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol, Berufungssenat, vom 16. April 1982, Zl. 20.776-3/81, betreffend Feststellung von Einkünften für 1976 bis 1979 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 4.500,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e :

Die beschwerdeführende OHG betreibt in M zwei Hotelunternehmen, für die der Gewinn für ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr ermittelt wird (jeweils vom 1. Dezember eines Kalenderjahres bis zum 30. November des darauffolgenden Kalenderjahres). Bei einer Betriebsprüfung stellte der Prüfer fest, daß die Beschwerdeführerin verschiedene Anschaffungen (Zimmerdecken und Wandvertäfelungen) zum 31. Oktober 1976 auf dem Konto „Einrichtungen“ ausgewiesen und von den Kosten dieser Anschaffungen vorzeitige Abschreibungen und gewöhnliche Absetzung für Abnutzung (AfA) auf der Grundlage einer voraussichtlichen Nutzungsdauer von zehn Jahren vorgenommen hatte. Von dem gesamten Betrag nahm der Prüfer bis auf einen Teilbetrag von S 146.886,-- an, es handle sich um Gebäudeteile. Dementsprechend ließ er die Vornahme einer

vorzeitigen Abschreibung nicht zu und berechnete die AfA abweichend von der Beschwerdeführerin.

Gegen die auf Grund der Betriebsprüfung in wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Streitjahre erhob die Beschwerdeführerin Berufung. Sie brachte darin im wesentlichen vor, die Holzdecken und Wandvertäfelungen hätten nur Einrichtungscharakter, es komme ihnen keine bautechnische Funktion zu, sie dienten bloß der Wohnlichmachung der gastgewerblichen Räume. Die besondere Bewertbarkeit dieser Wirtschaftsgüter sei gegeben, da ihr „Wert als Einzelheit von Bedeutung und bei einer Veräußerung zweifellos greifbar wäre“. Auch die Aufhebung der Verbindung mit den Gebäuden sei ohne erhebliche Werteinbuße technisch jederzeit möglich, da es sich „um in Einzelteile zerlegbare Gesamtheiten handelt, die über eine Befestigung an Lattenrosten als Unterkonstruktion mit dem Gebäude verbunden sind“.

In einer Stellungnahme zur Berufung führte das Prüfungsorgan aus, bei den Zimmerdecken (Anschaffungskosten S 718.981,--) handle es sich „um eine typische Oberflächengestaltung der Decke, die dem Raum angepaßt“ sei; sie müsse als Teil des Gebäudes beurteilt werden.

Nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung, in der die Stellungnahme des Prüfers der Beschwerdeführerin zur Kenntnis gebracht worden war, beantragte die Beschwerdeführerin die Entscheidung durch die belangte Behörde und legte ihr ein Gutachten einer mit Wirtschafts- und Fremdenverkehrsplanung und Architektur befaßten Privatfirma vor. Darin ist bestätigt, daß die gegenständlichen Tischlerarbeiten nur raumgestalterische, nicht jedoch baotragende Funktion hätten; sie dienten der Wohnlichmachung der Gasträume im Sinne einer zusätzlichen Einrichtung. Sämtliche Decken und Wandvertäfelungen könnten wegen ihrer Befestigung an Lattenrosten mittels einfacher Verbindung jederzeit ohne größeren technischen Aufwand demontiert und somit aus der Verbindung mit dem Gebäude gelöst werden. Die verwendeten Tafeln

und Karniesen wiesen Normmaße auf und seien daher jederzeit auch in anderer Form wieder verwendbar.

Mit dem nun angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung keine Folge. Sie gelangte insofern zu einer Verböserung, als sie auch den oben erwähnten Betrag von S 146.886,-- als unbeweglichen Teil des Gebäudes behandelte. Der angefochtene Bescheid ist nach Wiedergabe der in Betracht kommenden gesetzlichen Vorschriften im wesentlichen wie folgt begründet:

Die Beschwerdeführerin halte die in das Hotelgebäude eingebauten Holzdecken, Fensterscheinungen, Rundbogenstöcke und Wandvertäfelung, die mit Lattenrosten mit dem Gebäude fest verbunden seien, in wirtschaftlicher Betrachtung als selbständige und bewegliche Wirtschaftsgüter. Um jedoch gesondert bewertet werden zu können, bedürfe ein Gegenstand einer gewissen Selbständigkeit, die bei einer Veräußerung besonders ins Gewicht fallen müßte, so daß für sie im Rahmen des Gesamtkaufpreises ein besonderes Entgelt angesetzt würde. Tatsächlich würde die gegenständliche Ausstattung im Fall einer Veräußerung des Gebäudes wohl im Gesamtkaufpreis ihren Niederschlag finden, „keineswegs aber würde diesbezüglich üblicherweise ein besonderes Entgelt angesetzt werden“. Aus der Möglichkeit, im Falle des Verkaufes einen höheren Preis für das Gebäude zu erzielen, könne nicht auf die selbständige Bewertbarkeit der werterhöhenden Investitionen geschlossen werden. Die Frage der technischen Trennbarkeit sei nicht entscheidend, wenn die Trennung mit einer nicht unwesentlichen Wertminderung verbunden wäre. Es sei für die belangte Behörde nicht zweifelhaft, daß die gegenständlichen Investitionen wegen ihrer den gegebenen räumlichen Verhältnissen genau angepaßten Verlegung nur mit Wertverlust entfernt und in einem anderen Gebäude angebracht werden könnten. Diesfalls wären auch die nicht unerheblichen ursprünglichen Montagekosten verloren. Die Holzteile erfüllten „zweifellos“ auch bautechnische Funktionen durch Erhöhung des Wärme- und Schallschutzes. Auch die deutsche Literatur gehe bei Einbauten davon aus, ob sie der Funktion des Gebäudes schlechthin oder speziell dem Betriebszweck dienten. Einbauten, die unmittelbar

besonderen Zwecken dienen und in diesem Sinn in einem von der eigentlichen Gebäudenutzung verschiedenen Funktionszusammenhang stehen (z. B. Ladeneinbauten, die unabhängig vom Gebäude Verkehrszwecken dienen), könnten demnach als selbständige Wirtschaftsgüter beurteilt werden, während Heizungs-, Fahrstuhl- und Lüftungsanlagen, desgleichen auch leicht zu entfernende Trennwände, Saunaanlagen (die ebenfalls neben der Heizquelle im wesentlichen aus Vertäfelungen, Lattenrosten u. ä. bestehen), als der Gebäudenutzung dienliche Gebäudeteile keiner gesonderten Abschreibung fähig seien. Auch aus dieser Sicht könne keine Rede davon sein, daß den gegenständlichen Holzdecken, Scheinungen, Bögen und Vertäfelungen eine von der Gebäudenutzung losgelöste Funktion zukomme. Diese Investitionen würden das Schicksal des Gebäudes teilen, weshalb eine Anerkennung einer vorzeitigen Abschreibung bzw. des für bewegliche Wirtschaftsgüter zutreffenden AfA-Satzes nicht erfolgen könne. Dies treffe nicht nur hinsichtlich der Investitionen in Höhe von S 918.981,-- zu, die schon das Finanzamt als unbewegliche Wirtschaftsgüter qualifiziert habe, sondern auch hinsichtlich jener in Höhe von S 146.886,--, zumal die gesamten Holzkonstruktionen eine Einheit darstellten und daher, was ihr Wesen anlange, auch in bezug auf ihre Nutzung einheitlich zu beurteilen gewesen seien.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof erwogen hat:

Gesetzliche Grundlage für die Entscheidung des Beschwerdefalles sind § 6 Z. 1 EStG 1972, insofern zu beurteilen ist, ob die streitgegenständlichen Einbauten selbständig bewertbare Wirtschaftsgüter darstellen oder nicht - ihr Charakter als der beweglicher Wirtschaftsgüter wird von der belangten Behörde für den Fall ihrer selbständigen Bewertbarkeit nicht in Abrede gestellt -, damit zusammenhängend § 7 Abs. 1 leg. cit. und, was die Frage der vorzeitigen Abschreibung im besonderen angeht, § 8 Abs. 2 und 3 EStG 1972 in der für 1976 geltenden Fassung der Einkommensteuergesetznovelle 1974, BGBl.Nr. 469. Danach waren die Anschaffungs- oder Herstellungskosten beweglicher Wirtschaftsgüter mit 50 v. H.

vorzeitig abschreibbar (zuzüglich der 25-prozentigen Sonderabschreibung nach § 122 Abs. 1 EStG 1972 ebenfalls in der Fassung BGBl.Nr. 469/1974), während den Anschaffungs- oder Herstellungskosten unbeweglicher Wirtschaftsgüter - von für den Beschwerdefall nicht bedeutsamen Ausnahmen abgesehen - eine vorzeitige Abschreibung nicht zugute kam.

Ob ein Wirtschaftsgut im Sinne der Vorschriften über die vorzeitige Abschreibung ein bewegliches oder ein unbewegliches ist, dazu hat der Verwaltungsgerichtshof wiederholt und grundsätzlich ausgesprochen, daß es für die Lösung dieser Frage nicht auf die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über die Abgrenzung beweglicher und unbeweglicher Sachen ankommt und auch nicht darauf, wie im Einzelfall nach dem Bewertungsgesetz vorzugehen ist (Gebäudeteil oder selbständig zu bewertende Betriebsvorrichtung oder -anlage); vgl. dazu Hofstätter-Reichel zu § 8, S. 13 (Lfg. Jänner 1982) und die dort zitierte Judikatur.

Was im besonderen die Verbindung von Anlagen verschiedener Art mit Gebäuden - anlässlich der Neuerrichtung des Gebäudes oder des späteren Einbaues in schon bestehende Gebäude - anlangt, so liegt eine umfangreiche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor. Der Gerichtshof hat Elektroinstallationen und Gas- und Wasserzuleitungen (z. B. Erkenntnis vom 26. Mai 1981, Zlen. 14/3642/80, 14/3888/80) und sanitäre Anlagen (Waschtische, Badewannen, Klosettanlagen), ja auch Beleuchtungsanlagen und Türbeschläge als Teil des Gebäudes und nicht selbständige Wirtschaftsgüter qualifiziert (Erkenntnis vom 18. September 1964, Zl. 1226/63, Slg. Nr. 3129/F); ebenso Zentralheizungsanlagen in Hotelgebäuden (Erkenntnis vom 26. Juni 1968, Zl. 1330/66, Slg.Nr. 3766/F). Zu den Zentralheizungsanlagen ist auch das Erkenntnis vom 3. November 1967, Zl. 931/67, ergangen, dem zu entnehmen ist, daß ungeachtet der Möglichkeit, größere Teile der Radiatoren ohne besonderen Aufwand zu demontieren und anderwärts zu verwenden, Unbeweglichkeit auch hinsichtlich der Radiatoren anzunehmen ist, weil die Anlage als einheitliches Wirtschaftsgut auch steuerlich einheitlich zu behandeln ist. Andererseits ist der Gerichtshof einer überspitzten Auffassung im Erkenntnis vom

20. November 1964, Zl. 1671/63, Slg. Nr. 3181/F, entgegengetreten und hat die Rechtsansicht vertreten, daß Beleuchtungskörpern (Leuchten und Neonröhren) die selbständige Bewertbarkeit (allenfalls ihre Behandlung als Bagatellgüter) nicht deswegen aberkannt werden darf, weil die gesamte Beleuchtungsanlage (Stromnetz und Beleuchtungskörper) als wirtschaftliche Einheit anzusehen wäre. Der Gedanke der Sachgesamtheit geht nicht so weit - so führte der Verwaltungsgerichtshof in jenem Erkenntnis aus -, „alles, was in einer gewissen körperlichen Verbindung steht und einem gemeinsamen wirtschaftlichen Zweck dient, bereits als Sachgesamtheit ansehen zu wollen, obschon es sich um mehrere selbständige Wirtschaftsgüter und keineswegs um Teile eines einzigen Wirtschaftsgutes handelt“. Diesen Ausführungen des Gerichtshofes kommt auch für den Beschwerdefall besonderes Gewicht zu, denn eine Auslegung, deren Ergebnis die Einbeziehung möglichst vieler Wirtschaftsgüter in den Kreis der zum Gebäude gehörenden, mangels Selbständigkeit nicht gesondert ausweis- und bewertbarer Wirtschaftsgüter wäre, würde Ergebnissen entsprechen, zu denen man gelangt, wenn man an die Lösung des Problems nach bürgerlich-rechtlichen Grundsätzen geht. Jegliches Zugehör und alle unselbständigen Bestandteile würden auch im Bereich des § 8 EStG, welcher Art immer sie sind und welche wirtschaftliche Funktion immer ihnen zukommt, zu unbeweglichen Wirtschaftsgütern werden, und es würden über den Begriff der Gesamtsache (Hotelbetrieb im Sinne des § 302 ABGB) Wirtschaftsgüter, an deren selbständigen bilanziellen Behandlung kein Zweifel besteht (z. B. Bilder, Möbel, Wandteppiche), mit dem Gebäude, in dem sie verwendet werden, zu einem Wirtschaftsgut verschmelzen. Gerade weil das nicht im Sinne der abgabenrechtlichen Regelung liegt, hat aber die hg. Rechtsprechung für die hier zu entscheidende Frage die zivilrechtliche Rechtslage als nicht ausschlaggebend angesehen.

In dem so durch die Rechtsprechung vorgezeichneten Rahmen und unter Bedachtnahme auf die in zahlreichen Erkenntnissen hervorgehobene Relevanz der Verkehrsauffassung ist auch der anhängige Rechtsstreit zu entscheiden. Dabei ist unter Verkehrsauffassung die Auffassung einer Mehrheit urteilsfähiger (vernünftig

denkender) persönlich unbeteiligter und verständiger Menschen zu verstehen (siehe das hg. Erkenntnis vom 5. Februar 1970, Zl. 1174/68).

Als Vergleichspunkt kann von den in moderneren Betrieben des Beherbergungsgewerbes überwiegend verwendeten Einbaumöbeln ausgegangen werden, wobei es keine Rolle spielt, ob sie in den für die Unterkunft der Gäste bestimmten Zimmern oder in den übrigen Räumen des Gebäudes aufgestellt werden. Ihre an die Raumgröße und -gestaltung angepaßte und mit dem Innenmauerwerk im Regelfall durch Verschraubung und Verwendung von Blenden hergestellte Verbindung ist - im Gegensatz etwa zu einer Fahrstuhlanlage oder einer Zentralheizungsanlage - keine so innige, daß sie den Einbaumöbeln den Charakter als Möbel nehmen würde (mit anderen Worten: ein eingebauter Schrank oder ein eingebautes Bett bleiben nach der Verkehrsauffassung Schrank und Bett und sind kein Gebäudeteil). Bestehen somit keine Bedenken, Einbaumöbel in ihrer üblichen Erscheinungsform als selbständig bewertbare und abschreibbare und daher im Sinne der Vorschriften über die vorzeitige Abschreibung bewegliche Wirtschaftsgüter anzusehen, so gilt gleiches für Holzdecken und Wandvertäfelungen, die ebenso der Raumeinrichtung dienen, wie z. B. über und um Theken angebrachte, dem Raum eine bestimmte (z. B. rustikale) Note verleihende Holzmontagen (Zierbalken, Weinpressen, Teile alter Weinpressen, Teile von Pferdewagen und Pferdegeschirr usw.).

Der Gerichtshof gelangt daher zu dem Ergebnis, daß die belangte Behörde den Sachverhalt rechtlich unrichtig gewürdigt hat. Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 lit. a VwGG 1965 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Für das fortzusetzende Berufungsverfahren wird darauf verwiesen, daß bei den auch in der Beschwerde erwähnten „Rundbogenstöcken“ eine andere Beurteilung gerechtfertigt sein könnte, wenn es sich dabei um in Trennwände eingebaute Türstöcke zur Raumteilung handelt; das würde auch gelten, wenn die

Türstöcke in nachträglich eingebaute, aus Holz bestehende Zwischenwände eingezogen wären.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG 1965 in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 221/1981.

W i e n , am 1. März 1983