



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Rein, Rothwangl & Partner Wirtschaftstreuhand-GmbH, 8190 Birkfeld, Oberer Markt 1, vom 9. November 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Oststeiermark vom 4. November 2004 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2003 nach der am 16. Februar 2006 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Investitionszuwachsprämie betragen:

| | |
|---------------------------|-------------|
| Investitionszuwachs | 99.973,58 € |
| Investitionszuwachsprämie | 9.997,36 € |

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Abgabemehrbetrages ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) betreibt einen Gasthof.

In einer Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2003 machte er eine Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 in Höhe von 25.693,05 € geltend.

Das Finanzamt setzte die Investitionszuwachsprämie davon abweichend mit **Bescheid vom 4. November 2004** in Höhe von 10.661,66 € fest. Begründet wurde dies damit, dass der

Bw. bei seiner Prämienermittlung Anschaffungskosten für das Hallenbad in Höhe von 160.452,00 € berücksichtigt habe. Konkret handle es sich dabei um

- ein Modulschwimmbecken aus Edelstahl,
- diverse Beckenattraktionen (Gegenstrom-, Massagedüsen-, Boden-Geysir-Luftsprudelanlage),
- die Filtertechnik,
- das Ausgleichs- und Verweilbecken samt Verrohrung,
- die Mess-, Regel- und Dosierstation,
- die Beckenwasserheizung,
- den Schaltschrank und
- die Entfeuchtungs- bzw. Klimaanlage

Diese Aufwendungen seien jedoch als Gebäudebestandteile zu qualifizieren. Beim o.a. Schwimmbecken samt Zubehör und technischer Ausstattung handle es sich nämlich um ein Wirtschaftsgut, das mit dem Gebäude derart verbunden sei, dass es ohne Verletzung der Substanz nicht an einen anderen Ort versetzt werden könne. Die Investitionszuwachsprämie sei daher um 15.031,39 € zu kürzen.

In der **Berufung vom 9. November 2004** wandte sich der Bw. gegen die Aberkennung der Investitionszuwachsprämie für die o.a. (von ihm so bezeichnete) "Ausstattung des Hallenbades" mit Anschaffungskosten in Höhe von 160.452,00 €. Das für den Hotelbetrieb des Bw. bestimmte Modulschwimmbecken sei fertig angeliefert und nur mit Schrauben mit dem Gebäude verbunden worden. Die Frage, ob die Investitionen in das Hallenbad als selbständig zu bewertende Wirtschaftsgüter oder als Gebäudeteile anzusehen sind, sei nicht nach den sachenrechtlichen Bestimmungen des bürgerlichen Rechts, sondern nach der Verkehrsauffassung zu entscheiden. Um einer gesonderten Bewertung zugänglich zu sein, müsse ein Wirtschaftsgut daher eine gewisse Selbständigkeit besitzen. Laut VwGH 1.3.1983, 82/14/0156, sei bei der Beurteilung, ob einzelne Gegenstände als Teile eines Gebäudes den für Gebäude geltenden Vorschriften unterliegen oder wie bewegliche Wirtschaftsgüter zu behandeln sind, darauf abzustellen, ob die Gegenstände nach den Grundsätzen über die Bilanzierung selbständig bewertbare Wirtschaftsgüter darstellen oder nicht. Der Begriff des Wirtschaftsgutes sei im Einkommensteuergesetz nicht definiert. Nach der Rechtsprechung seien Wirtschaftsgüter alle im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbaren Güter jeder Art. Selbständige Bewertungsfähigkeit sei dann anzunehmen, wenn dafür im Rahmen des Gesamtaufpreises eines Unternehmens ein besonderes Entgelt angesetzt zu werden pflege. Wenn aber das Unternehmen des Bw. verkauft werden würde, würde selbstverständlich für die getätigten Investitionen ein besonderes Entgelt angesetzt werden. Laut Handbuch der Rechnungslegung von

Kütting/Weber liege ein selbständiger Vermögensgegenstand dann vor, wenn eine selbständige Verkehrsfähigkeit gegeben ist. Dies bedeute, dass dieser Vermögensgegenstand alleine veräußerbar sein müsse. Die Veräußerbarkeit der Investitionen in das Hallenbad könne jedoch nicht bestritten werden, da das Hallenbad mit dem Gebäude nur derart verbunden sei, dass es vom Gebäude ohne Verletzung der Gebäudesubstanz und ohne Zerstörung der Hallenbadinvestitionen getrennt werden könne. Sei ein Wirtschaftsgut daher mit einem Gebäude derart verbunden, dass es ohne Verletzung seiner Substanz nicht an einen anderen Ort versetzt werden könne, sei es als Teil des Gebäudes und als unbeweglich anzusehen. Sei eine Anlage nach ihrer Bauart wegen ihrer bloß geringen, jederzeit leicht aufhebbaren Verbindung mit dem Gebäude aber als selbständiges Wirtschaftsgut anzusehen, sei sie in der Regel als beweglich zu behandeln und damit nicht Teil des Gebäudes. Laut Einkommensteuerkommentar von Doralt seien Einbaumöbel, Wandvertäfelungen, Einbauküchen und oberhalb des Putzes verlegte Elektroinstallationen als selbständig bewertbare und daher bewegliche Wirtschaftsgüter anzusehen. Die genannten Wirtschaftsgüter könnten technisch vom Gebäude getrennt werden (VwGH 1.3.1983, 82/14/0156), würden somit nicht das steuerliche Schicksal des Gebäudes teilen und seien daher als selbständig bewertbare Gegenstände der Betriebs- und Geschäftsausstattung zu behandeln. Laut Auskunft des Lieferanten der berufungsgegenständlichen Investitionen seien Anlagen wie im vorliegenden Fall inklusive Becken und Zusatzausstattung nach erfolgtem Einbau bereits demontiert worden und könnten auch gebraucht erworben werden. Da die in das Hallenbad getätigten Investitionen technisch also vom Gebäude getrennt werden könnten, seien diese als Investition in bewegliche Wirtschaftsgüter anzusehen und daher in die Bemessungsgrundlage der Investitionszuwachsprämie einzubeziehen.

In dem vom Bw. vorgelegten **Schreiben vom 22. November 2004** bestätigte der Lieferant der berufungsgegenständlichen Wirtschaftsgüter, dass der Beckenkörper des Hallenbades (bestehend aus verschraubten Edelstahlpaneelen) demontiert werden könne. Es müsste bei der neuerlichen Montage nur die Verfugung mit Flüssigfolie erneuert werden.

In der (abweisenden) **Berufungsvorentscheidung vom 10. März 2005** wurde ausgeführt, der VwGH habe in zahlreichen Erkenntnissen (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 8 Tz. 8.2. und die dort zitierte Judikatur) dargelegt, dass ua. Gas- und Wasserleitungen, Elektroinstallationen, sanitäre Anlagen wie Klosettanlagen, Waschtische, Badewannen, Duschen, weiters Zentralheizungsanlagen und auch Aufzugsanlagen als Gebäudeteile und damit nicht als selbständig bewertbare und abschreibbare Wirtschaftsgüter anzusehen seien. Konsequenterweise müssten daher auch die berufungsgegenständlichen Aufwendungen für die Anschaffung eines gesamten Hallenbades samt Zubehör als Gebäudebestandteile angesehen werden. Die vorgelegte Bestätigung,

wonach der Beckenkörper, als Teil des gesamten Hallenbades, demontiert werden könne, könne im Lichte der o.a. VwGH-Judikatur zu keiner anderen Beurteilung führen.

Dagegen wurde im **Vorlageantrag vom 15. März 2005** vorgebracht, dass es sich im vorliegenden Fall um Ausstattungsgegenstände eines Hallenbades handle. Investitionen in die bauliche Ausstattung des Hallenbades seien in den berufungsgegenständlichen Beträgen nicht enthalten. Unter Bezugnahme auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung werde darauf hingewiesen, dass zum Unterschied von einer Zentralheizungsanlage die hier zu beurteilende Anlage nicht der allgemeinen Benützung des Gebäudes diene, sondern in einer besonderen Beziehung zu dem im Gebäude ausgeübten Gewerbebetrieb stehe. Darüber hinaus werde für die Benützung des Hallenbades von hausfremden Gästen ein eigenes Benützungsentgelt verrechnet. Die Frage, ob für eine Hallenbadausstattung eine Investitionszuwachsprämie zusteht, hänge mit der Frage der selbständigen Bewertbarkeit von Wirtschaftsgütern, die mit Gebäuden in fester Verbindung stehen, zusammen. Unter EStR 2000 RZ 3167 werde bestimmt, dass hier nicht nach den sachenrechtlichen Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes, sondern nach der Verkehrsauffassung zu entscheiden sei. Um einer gesonderten Bewertung zugänglich zu sein, müsse ein Wirtschaftsgut daher eine gewisse Selbständigkeit besitzen, die bei der Veräußerung besonders ins Gewicht falle, sodass dafür im Rahmen des Gesamtkaufpreises ein besonderes Entgelt angesetzt werden würde. Sei ein Wirtschaftsgut mit einem Gebäude derart verbunden, dass es ohne Verletzung seiner Substanz nicht an einen anderen Ort versetzt werden könne, sei es als Teil des Gebäudes und als unbeweglich anzusehen und teile damit das steuerliche Schicksal der Gesamtanlage. Sei eine Anlage nach ihrer Bauart nach der Verkehrsauffassung aber als selbständiges Wirtschaftsgut anzusehen, sei sie in der Regel als beweglich zu behandeln. Der VwGH bestimme in seinem Erkenntnis vom 1.3.1983, 82/14/0156, weiters, dass die Lösung der Frage, ob bewegliche oder unbewegliche Wirtschaftsgüter vorliegen, nach den Grundsätzen über die Bilanzierung selbständig bewertbarer Wirtschaftsgüter zu lösen seien. In der Berufung vom 9. November 2004 habe man darauf hingewiesen, dass laut Handbuch der Rechnungslegung von Kütting/Weber ein selbständiger Vermögensgegenstand dann vorliege, wenn eine selbständige Verkehrsfähigkeit gegeben sei, wenn dieser Vermögensgegenstand also alleine veräußerbar sei. Dadurch, dass die maschinellen Investitionen in das Hallenbad mit dem Gebäude aber so verbunden seien, dass es vom Gebäude ohne Verletzung der Gebäudesubstanz und ohne Zerstörung der maschinellen Anlagen und des Beckens getrennt werden könne (diesbezügliche Bestätigung des Lieferanten liege vor), sei die selbständige Veräußerbarkeit der Investitionen in das Hallenbad gegeben. Im VwGH-Erkenntnis vom 27.11.1973, 790/73 sei festgestellt worden, dass eine dem Betrieb einer Autospritzlackiererei dienende Trockenanlage ungeachtet des Umstandes, dass sie in das Betriebsgebäude

eingebaut wurde, keinen Teil des Gebäudes, sondern ein selbständig bewertungsfähiges Wirtschaftsgut darstelle, weil die Anlage bei Kaufverhandlungen gesondert abgegolten und nicht als bloß wertbildender Faktor beim Gebäude berücksichtigt werden würde. Die Investitionen in die maschinelle Ausstattung eines Hallenbades würden bei Kaufverhandlung aber ebenfalls gesondert abgegolten und nicht nur einen wertbildenden Faktor des Gebäudes darstellen. Der Grunderwerbsteuer unterlägen die Erwerbsvorgänge des § 1 GrEStG.

Unselbständige Bestandteile seien jene Sachen, die in einer solchen Verbindung mit der Hauptsache stehen, dass ihre Abtrennung nicht sinnvoll sei. Die Gegenleistung für unselbständige Bestandteile unterliege als Teil der Gegenleistung für das Gebäude der GrEStG. Eine mit dem Boden lose verbundene Badewanne sei demnach kein unselbständiger Bestandteil (VwGH 18.11.1956, 951/54, in: Arnold/Arnold, Kommentar zur Grunderwerbsteuer, § 2 Tz 38). Der für diese Badewanne bezahlte Kaufpreis unterliege nicht der Grunderwerbsteuer. Die mit dem Boden lose verbundene Badewanne sei daher nicht als Teil eines Gebäudes einzustufen. Wenn aber eine Badewanne nicht als Teil des Gebäudes eingestuft werde, könnten die berufsgegenständlichen Investitionen in die maschinelle Ausstattung des Hallenbades ebenfalls nicht als Teil des Gebäudes eingestuft werden.

Im **Vorlagebericht vom 24. April 2005** beharrte das Finanzamt auf seiner Auffassung, dass die Investitionen für den Einbau des Hallenbades samt Zubehör als Gebäudebestandteile anzusehen seien. Dies gelte auch für die maschinelle Anlage, die als wesentlicher Teil mit dem Hallenbad untrennbar in Zusammenhang stehe.

In der Folge übermittelt das Finanzamt dem unabhängigen Finanzsenat **eine mit 31.**

Oktober 2005 datierte und näher erläuterte Bilddokumentation (Fotos 1-20) der berufsgegenständlichen Wirtschaftsgüter. Das Schwimmbecken sei in Edelstahl ausgeführt und aus pvc-beschichteten Wandelementen zusammengesetzt. Der Beckenboden (Fotos 10-12) bestehe aus dem Bodenrahmen und einer 15 cm starken Betondecke, auf der eine abdichtende Auskleidung aufgebracht sei. Mit dem Bodenrahmen sei die Stützkonstruktion (Fotos 13-14) zusammen mit den Wandelementen so verschraubt, dass eine selbsttragende Konstruktion entstehe. Fugen und Nähte seien pvc-verschweißt. Unterhalb des Schwimmbeckens (Fotos 15-17) befänden sich ein Ausgleichsbecken und ein Verweilbecken, die ebenfalls aus Beton hergestellt seien. Diese beiden Becken seien für den Badebetrieb unabdingbar, weil mit dem einen der Wasserstand im Schwimmbecken reguliert und mit dem zweiten das verschmutzte, chlorhaltige Wasser vor der Ableitung in den Kanal gereinigt werde. Auf Grund der Tatsache, dass wesentliche Teile des Schwimmbades (Beckenboden, Ausgleichsbecken, Verweilbecken) aus Beton hergestellt seien, bestehe nach Auffassung des Finanzamtes eine derart feste Verbindung zum Gebäude, dass eine Trennung vom Gebäude ohne Verletzung der Substanz nicht möglich erscheine. Gleichzeitig mit dem Schwimmbad sei

ua. aber auch eine Dampfbadkabine (Herstellungskosten: 7.093,69) (Fotos 8-9) errichtet worden, für die bisher die Investitionszuwachsprämie gewährt worden sei. Vom Finanzamt werde nunmehr beantragt, dass auch diesbezüglich keine Investitionszuwachsprämie gewährt werde, weil es sich auch hiebei um einen Gebäudebestandteil handle.

Diese Fotodokumentation bzw. Stellungnahme des Finanzamtes wurde dem Bw. mit **Vorhalt vom 10. November 2005** zur Kenntnis gebracht.

In der **am 16. Februar 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung** führte der steuerliche Vertreter des Bw. ergänzend aus, dass das berufsgegenständliche Schwimmbecken eine Normgröße besitze. Im Zuge des Einbaus sei es in Einzelteilen eingebracht, zusammengeschraubt und verfugt worden. Anschließend sei dann die Beschichtung erfolgt. Im Falle einer Demontage müsste die Folie aufgeschnitten, müssten die Schrauben gelöst werden, und könnten die Einzelteile dann abtransportiert werden. Dass ein derartiger Abbau mit einem entsprechenden Aufwand verbunden wäre, werde nicht in Abrede gestellt. Der Lieferant des Schwimmbeckens habe dem steuerlichen Vertreter aber telefonisch erklärt, dass Schwimmbecken wie im vorliegenden Fall sehr wohl auch gebraucht verkauft werden. Offenbar bestehe also doch ein Markt dafür. Die Beckenkonstruktion sei auf einem spezifischen Betonsockel angeschraubt. Im Ort gäbe es kein zweites Hallenbad. Es komme daher vor, dass nicht nur Hotelgäste, sondern auch Außenstehende das Hallenbad des Bw. gegen Leistung eines Eintritts benützen. Über die Höhe der diesbezüglichen Erlöse könnten keine Angaben gemacht werden. Unbestritten sei jedoch, dass es sich im vorliegenden Fall nicht um ein öffentliches Schwimmbad und auch nicht um einen eigenen Badebetrieb des Bw. handle.

Der Vertreter des Finanzamtes erklärte dazu, ihm sei nicht geläufig, dass Schwimm- und Wellnesseinrichtungen wie im vorliegenden Fall, die mit großem Aufwand ausgebaut werden müssten, dann auch veräußert werden. Außerdem verwies er ua. auch auf das unter dem Schwimmbecken befindliche Ausgleichs- und Verweilbecken (jeweils aus Beton), welche für den Badebetrieb unabdingbar seien. Feststellungen dahingehend, dass beim Bw. auch Hausfremde baden, seien von Seiten des Finanzamtes nicht getroffen worden.

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 prämiengünstigte Wirtschaftsgüter ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens.

Gemäß § 108e Abs. 2 EStG 1988 zählen nicht zu den prämiengünstigten Wirtschaftsgütern ua. Gebäude.

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).

Demnach gilt als Gebäude 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.

Bei typischen Gebäuden bzw. Gebäudeteilen spielt allerdings 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),

- Waschtische, Badewannen, Klosettanlagen (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG, § 8 Punkt 5, und die dort zitierte Judikatur),
- 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 II 1971, 455),
- Klimaanlage (BFH BStBl II 1971, 455; 1974, 132),
- Belüftungs- und Entlüftungsanlagen, die nur der Nutzung des Gebäudes (BFH BStBl II 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),
- Beleuchtungsanlagen, Fenster, Türen samt Türschnallen und Türschlössern, Fußböden samt Belag, Verputz, Anstrich, Malerei, Straßenfassaden, Dachrinnen, Dachstühle (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 8 Tz 8.2, und die dort zitierte Judikatur),
- Weganlagen sowie Zaunanlagen (Doralt, EStG⁹, § 6 Tz 8 "Gebäude und Gebäudeeinbauten", und die dort zitierte Judikatur), aber auch
- *Bäder, Duschen, Schwimmbecken und Saunanlagen* (BFH BStBl II 1974, 132),
- *Schwimmbecken in Hotelbetrieben* (BFH BStBl II 1992, 278; Kotschnigg, ÖStZ 1990, 22; Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, § 7 Anm. 350) und
- *die Schwimmbadtechnik eines Hallenbades* (UFS 11.10.2005, RV/0167-K/05)

zum Gebäude gehören.

Der unabhängige Finanzsenat ist unter Bedachtnahme auf die o.a. herrschende Rechtsauffassung zur Ansicht gelangt, dass auch die berufsgegenständlichen Wirtschaftsgüter - in der Berufung zusammenfassend als "Ausstattung des Hallenbades" bezeichnet - sowie das o.a. Dampfbad (in der Folge: verfahrensgegenständliche Wirtschaftsgüter) als typische Gebäudeteile und daher als nicht prämienbegünstigte

Wirtschaftsgüter im Sinne des § 108e EStG 1988 anzusehen sind, und zwar auf Grund folgender Überlegungen:

Zunächst einmal spricht schon die Verkehrsanschauung eindeutig für die Richtigkeit dieser Ansicht, werden doch derartige Wellnesseinrichtungen (vgl. Fotodokumentation) eindeutig als typische Gebäudeteile betrachtet.

Zu einem Gebäude werden nämlich sehr wohl auch solche Gebäudeteile und -einrichtungen gezählt, die dem Gebäude eben ein besonderes Gepräge geben oder deren Fehlen ein negatives Gepräge bewirkt (BFH BStBl II 1974, 132).

Der Sonderfall von - nicht unter den einkommensteuerlichen Gebäudebegriff fallenden - "Betriebsanlagen" liegt hier offenbar auch nicht vor, dienen doch die verfahrensgegenständlichen Wirtschaftsgüter jeweils als Ganzes gesehen (eine isolierte Betrachtung einzelner Anlagenteile ist hier nicht anzustellen), entgegen der vom Bw. geäußerten Auffassung, sehr wohl bloß der Nutzung des Gebäudes bzw. dazu, den Aufenthalt von Menschen im Gebäude angenehmer zu gestalten (BFH BStBl II 1974, 132, 135), - was aber etwa bei der im Vorlageantrag erwähnten "Trockenanlage" für eine "Autospritzlackiererei" offenbar nicht der Fall ist.

In einem Gasthof- bzw. Hotelbetrieb wie im vorliegenden Fall werden Gäste beherbergt und verköstigt. Dass aus Konkurrenzgründen den Gästen auch Wellnesseinrichtungen zur Verfügung gestellt werden und deren Vorhandensein die Anziehungskraft des Betriebes erhöhen kann, reicht für die Annahme, Wellnesseinrichtungen seien Betriebsanlagen im o.a. Sinne, nicht aus. Die moderne Entwicklung hat ja dazu geführt, dass Wohngebäude, Hotels usw. mit einer Vielzahl eingebauter Anlagen ausgestattet werden. So werden aber auch Wellnesseinrichtungen wie im vorliegenden Fall in Gebäuden verschiedenster Art eingebaut, um den Aufenthalt von Menschen dort angenehmer zu machen, und sind daher keineswegs etwa als "gasthofspezifisch" bzw. "hotelspezifisch" zu betrachten (BFH BStBl II 1992, 278).

Auch der Umstand, dass das Hallenbad laut Bw. gelegentlich auch von hausfremden Gästen, dh. Gästen, die nicht auch Hotelgäste sind, gegen gesondertes Benützungsentgelt benützt wird, macht dieses noch nicht zur Betriebsanlage bzw. -vorrichtung. Im Übrigen wird im vorliegenden Fall auch gar kein neben den Gasthof- bzw. Hotelbetrieb des Bw. tretender selbständiger Gewerbebetrieb "Hallenschwimmbad" bzw. "Wellnessbereich" unterhalten (vgl. Niederschrift über die mündliche Berufungsverhandlung vom 16. Februar 2006; BFH BStBl II 1992, 278) .

Die im Vorlageantrag angestellten grunderwerbsteuerlichen Überlegungen des Bw. (Badewanne/Gebäude) können hier, wo es ja, wie oben bereits erwähnt, um die rein

einkommensteuerliche Sicht der Dinge - Maßstab der Verkehrsanschauung - geht, außer Betracht bleiben.

Für die Beurteilung der verfahrensgegenständlichen Wirtschaftsgüter als Gebäudeteile spricht aber auch deren tatsächlich offenbar sehr wohl sehr enge Verbindung mit dem Gebäude (Integrierung der zT verbauten, zT freiliegenden Anlagenteile in das Gebäude; spezielle Anlagendimensionierung im Hinblick auf die konkreten Räumlichkeiten; wesentliche Teile des Schwimmbades (Beckensockel, Ausgleichs-, Verweilbecken) aus Beton; aufwändige Befestigungen, Verschraubungen, Verschweißungen, Verfugungen, Beschichtungen; Verrohrungen durch das Mauerwerk; innenliegende Verkabelungen). Daher widerspricht es nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates - entgegen dem anders lautenden Vorbringen des Bw. - auch jeder Erfahrung anzunehmen, dass die verfahrensgegenständlichen Wirtschaftsgüter jeweils als Ganzes gesehen (eine isolierte Betrachtung einzelner Teile dieser Wirtschaftsgüter ist auch in diesem Zusammenhang nicht anzustellen) ohne Verletzung der Substanz an einen anderen Ort gebracht werden könnten (vgl. Niederschrift über die mündliche Berufungsverhandlung vom 16. Februar 2006).

Sollte allerdings bezüglich der verfahrensgegenständlichen Wirtschaftsgüter ein Ab-, Aus- und an einem anderen Ort ein Wiedereinbau erfolgen, so könnte eine solche aufwändige Maßnahme nach Lage der Dinge (Integrierung der zT verbauten, zT freiliegenden Anlagenteile in das Gebäude; spezielle Anlagendimensionierung im Hinblick auf die konkreten Räumlichkeiten; wesentliche Teile des Schwimmbades (Beckensockel, Ausgleichs-, Verweilbecken) aus Beton; aufwändige Befestigungen, Verschraubungen, Verschweißungen, Verfugungen, Beschichtungen; Verrohrungen durch das Mauerwerk; innenliegende Verkabelungen) aber nicht mehr als bloße Verlegung, sondern wohl nur als Neuerrichtung unter Verwendung von Teilen der alten Anlagen verstanden werden (VwGH 20.5.1970, 248/69).

Abgesehen davon wäre aber selbst im hypothetischen Fall der bloß geringen, jederzeit leicht aufhebbaren Verbindung der verfahrensgegenständlichen Wirtschaftsgüter mit dem Gebäude der Berufung noch kein Erfolg beschieden, denn bei typischen Gebäudeteilen wie im vorliegenden Fall spielt - wie bereits erwähnt - die Frage der rein technischen "Beweglichkeit" und Versetzbarkeit 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 tatsächlich und unbestrittenermaßen sehr engen und aufwändigen Verbindung der verfahrensgegenständlichen Wirtschaftsgüter mit dem Gebäude und zur speziellen Anlagendimensionierung Gesagten - auch jeder wirtschaftlichen Erfahrung anzunehmen, dass diese ohne erhebliche Werteinbuße an einen anderen Ort

gebracht werden könnten. Nicht unerwähnt bleiben soll in diesem Zusammenhang auch die dem Bw. vorgehaltene offenbare wirtschaftliche Sinnlosigkeit derart aufwändiger Ausbau- bzw. Versetzungsmaßnahmen, welcher der Bw. mit der bloßen Behauptung eines "Marktes" für "derartige gebrauchte Schwimmbecken" (Niederschrift über die mündliche Berufungsverhandlung vom 16. Februar 2006) nicht überzeugend entgegengetreten ist.

Dazu kommt auch noch, dass die o.a. Rechtsprechung, wonach zB Gas- und Wasserleitungen, Elektroinstallationen, sanitäre Anlagen wie Klosettanlagen, Waschtische, Badewannen, Duschen, weiters Aufzugsanlagen, Zentralheizungsanlagen und Etagenheizungen, Belüftungs-, Entlüftungs- und Klimaanlage, Beleuchtungsanlagen, Fenster, Türen samt Türschnallen und Türschlössern, Fußböden samt Belag, Verputz, Anstrich, Malerei, Straßenfassaden, Dachrinnen, Dachstühle, Weganlagen und Zaunanlagen, Schwimmbecken in Hotelbetrieben und die dazugehörige Schwimmbadtechnik als Gebäudeteile anzusehen sind, die Richtigkeit der Ansicht des unabhängigen Finanzsenates bestätigt. Es wäre auch überhaupt nicht einzusehen, wieso an die verfahrensgegenständlichen Wirtschaftsgüter einkommensteuerlich andere Maßstäbe angelegt werden sollten. Aber auch ein Größenschluss legt die Richtigkeit der hier vertretenen Ansicht nahe: Wenn nach der o.a. herrschenden Rechtsauffassung schon eine Badewanne oder eine Dusche zum Gebäude zählen, dann muss dies wohl umso mehr auch für ein Hallenbad und eine Dampfbadkabine wie im vorliegenden Fall gelten.

Was den in der Berufung über ein VwGH-Zitat gezogenen Vergleich mit Einbaumöbeln, Decken und Wandverkleidungen anlangt, so ist dieser aus dem Grund nicht zielführend, weil es sich bei diesen Wirtschaftsgütern - im Gegensatz zu den verfahrensgegenständlichen - ja um Gegenstände der Raumeinrichtung handelt (VwGH 1.3.1983, 82/14/0156).

Auch der dort weiters angeführte Vergleich mit "oberhalb des Putzes verlegte Elektroinstallationen" erscheint mangels Vergleichbarkeit mit den hier strittigen Wirtschaftsgütern nicht zielführend.

Dass die verfahrensgegenständlichen Investitionen den Wert des Betriebes des Bw. gehoben haben, soll hier gar nicht bestritten werden. Allerdings kann der vom Bw. weiters relevierten Frage, ob für die verfahrensgegenständlichen Wirtschaftsgüter im Rahmen eines Kaufpreises ein *besonderes* Entgelt anzusetzen wäre, auf Grund der o.a. eindeutigen Ergebnisse keine Relevanz mehr beigemessen werden. Nach den wirtschaftlichen Erfahrungen unter Berücksichtigung der o.a. Überlegungen hinsichtlich Nutzungszusammenhang und Betriebsanlagenproblematik würden diese Wirtschaftsgüter im Fall einer Veräußerung des Gebäudes aber lediglich einen höheren Gesamtkaufpreis für das Gebäude ergeben, nicht jedoch die Ansetzung eines besonderen Entgeltes hierfür.

Somit teilen die verfahrensgegenständlichen Wirtschaftsgüter als typische Gebäudeteile im Sinne des § 108e Abs. 2 EStG 1988 steuerrechtlich das Schicksal des Gebäudes (VwGH 11.6.1965, 316/65).

Die Berechnung der Investitionszuwachsprämie laut Berufungsentscheidung stellt sich wie folgt dar:

| | |
|--|--------------|
| Prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter bisher | 126.129,06 € |
| - Dampfbad | -7.093,69 € |
| Prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter laut Berufungsentscheidung | 119.035,37 € |
| - Anteilige Förderung | -7.560,50 € |
| - Durchschnitt im Vergleichszeitraum | -11.501,40 € |
| Bemessungsgrundlage | 99.973,58 € |
| Investitionszuwachsprämie (10%) | 9.997,36 € |

Somit war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 20. Februar 2006