



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Luggauer Erwin und die weiteren Mitglieder Mag. Ingrid Freistück-Prodinger, Komm. Rat Max Stechauner und Horst Hoffmann über die Berufung der K-Hotel.GmbH, 9... F., St.U. 1, vertreten durch die SOT Süd-Ost Treuhand GmbH, 9020 Klagenfurt, Sterneckstraße 82, vom 7. April 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg vom 2. März 2005 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für 2004 nach der am 20. September 2005 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmannngasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die im November 2003 neu gegründete Bw. erwarb mit Kaufvertrag vom 19. Jänner 2004 das "Hotel St.U-hof" in St.U. und baute es zu einem Kinderhotel um.

Im Zusammenhang mit den getätigten Investitionen machte die Bw. im **Verzeichnis zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie (IZPr) gemäß § 108e EStG 1988 für 2004** eine IZPr iHv € 54.064,92 geltend, ua. auch für ein Hallenbad mit Anschaffungskosten iHv € 90.000,00, die sich aus folgenden Beträgen zusammensetzten:

Position B) "Haustechnik":

- 3. Schwimmbecken S 86.500,00
- 3.1. Schwimmbadtechnik, € 42.500,00
- 3.2. Becken 4m x 9m, € 27.000,00
- 3.3. Kinderbecken, € 17.000,00

Position C) "Einrichtung":

Schwimmbad mit Brücke, €3.500,00

Im Zuge einer Überprüfung sah das Finanzamt nur €3.500,00 als prämienbegünstigungsfähig an, die verbleibenden €86.500,00 seien nicht begünstigte Gebäudeinvestition. Bei der Lieferung eines Hallenschwimmbades samt Badewasseraufbereitungs- und Filteranlage sei eine Aufteilung der einzelnen Positionen in solche, die mit dem Gebäude fest verbunden seien (Becken, Rohre, usw.) und solche, die austauschbar seien (Filteranlage, Messgeräte, elektrische Einrichtungen), nicht zulässig. Die einzelnen Positionen seien nach der Verkehrsauffassung keine selbständigen Wirtschaftsgüter. Zum einen sei zwischen den einzelnen Teilen ein funktioneller und technischer Zusammenhang gegeben, zum anderen werde im Falle der Veräußerung des Gebäudes für die einzelnen Teile des Hallenbades wohl kein besonderes Entgelt angesetzt werden. Unter Berücksichtigung der übrigen Änderungen setzte das Finanzamt die IZPr im **Bescheid über die Festsetzung der IZPr 2004 iHv** €44.828,57 fest.

In der **Berufung** begehrte die Bw. für die Schwimmbadtechnik eine IZPr iHv €3.612,50 (€42.500,00 abzgl. 15% Förderung x 10%) und eine Gesamt-IZPr von €48.441,07. Die Schwimmbadtechnik sei eine maschinelle Anlage und als bewegliches, selbständig bewertbares Wirtschaftsgut einzustufen. Der in Rz. 3140 der EStR verwendete Gebäudebegriff – jedes Bauwerk, das durch räumliche Umfriedung Schutz gegen äußere Einflüsse gewähre, den Eintritt von Menschen gestatte, mit dem Boden fest verbunden und von einiger Beständigkeit sei – sei keinesfalls auf eine Schwimmbadtechnik anzuwenden. Bei dieser handle es sich nur um den maschinellen Teil, sämtliche Verrohrungen seien bereits abgezogen. Diese Anlage sei mit den fixverbauten Verrohrungen verbunden, sie könne jederzeit ohne Verletzung der Substanz vom Gebäude getrennt und an einen anderen Ort versetzt werden (vgl. Doralt, EStG, Kommentar, Tz 6 zu § 6 EStG).

Nach der Verkehrsauffassung könne es sich wohl nur um ein selbständig bewertbares Wirtschaftsgut handeln, da diese Filter- und Pumpanlage dem Betrieb eines Hallenbades unterstützend dienlich sei, jedoch bei Fehlen die Benützung eines Hallenbades nicht ausschließe. Der Vergleich mit der Zentralheizungsanlagen und dgl. sei nicht zulässig, da sämtliche Bestandteile einer Zentralheizungsanlage Komplementärgüter seien. Es sei weder ein Heizkörper ohne den dazugehörigen Heizkessel, noch ein Heizkessel ohne die dazugehörigen Heizkörper dem nach der allgemeinen Verkehrsauffassung bestimmten Betrieb dienlich. Ein Schwimmbad hingegen könne auch ohne Filter- und Pumpanlagen betrieben werden, indem man Salze bzw. ehemalige Zusätze händisch hinzu gebe bzw. das Wasser auslaufen lasse und das Becken wieder neu befülle.

Ein funktioneller und technischer Zusammenhang der Pump- und Filteranlage mit dem Hallenbad sei natürlich in der hier gewählten Betriebsart gegeben, jedoch seien diese Pumpen und Filter so konzipiert, dass diese maschinellen Anlagen in Abhängigkeit von der zu

reinigenden Wasseroberfläche bzw. der Umwälzleistung pro Stunde für jegliche andere Schwimm- und Hallenbäder einsetzbar seien. Jedenfalls sei die Pump- und Filteranlage getrennt verwertbar, weil getrennt veräußerbar und auch wo anders einsetzbar. Diese Technik sei hinsichtlich des Hygienezustandes sowie des Chlorgehaltes für das vorliegende Kinderhotel eine Sonderausstattung. Kinderhotels würden in Smiley-Kategorien eingestuft. Für ein kindergerechtes Hallenbad samt den dazugehörigen Hygienevorschriften laut ÖNORM 62616 (Bäderhygieneverordnung) sei diese Sonderausstattung zur Erlangung einer gewissen Anzahl an Smileys notwendig. Ein derartiger Vergleich mit gewöhnlichen Hotels sei so wohl nur eingeschränkt möglich.

Ob im Falle einer Veräußerung des Gebäudes für den maschinellen Teil des Hallenbades ein gesondertes Entgelt angesetzt würde, werde von der subjektiven Nutzung des potentiellen Erwerbers abhängen. Eine Verwertung des Hotels in anderer Form als Kinderhotel werde wohl einen anderen Betrieb des Hallenbades nach sich ziehen, so dass die derzeitige Schwimmbadtechnik verzichtbar sei.

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 20. Juli 2005** führte die Bw. zur Bitte, die einzelnen Teilpositionen der Schwimmbadtechnik bekannt zu geben, aus, dass sie hiebei die Kostenschätzung vom 19. September 2003 zu Grunde gelegt habe, in der unter Pkt. B) Haustechnik, unter 3.1. die Schwimmbadtechnik mit € 42.500,00 ausgewiesen sei. Zum Ersuchen, einen "Lageplan" vorzulegen, aus dem die Positionen der einzelnen verarbeiteten, den Gesamtbetrag von € 42.500,00 bildenden Teile, zu ersehen seien, teilte die Bw. mit, dass sich die Technik im Raum unterhalb des Beckens befindet und ohne Probleme zugänglich sei. Sämtliche Verrohrungen seien laut Kostenabrechnung unter "Schwimmbad mit Brücke", im Speziellen unter Pkt. 3.6., Schlosserarbeiten und Leichtmetall, iHv € 13.205,00 bereits berücksichtigt und - weil mit dem Gebäude fest verbunden - nicht in der Position Schwimmbadtechnik enthalten.

Die Technik sei keine Sonderanfertigung. Laut Auskunft der Firma T., die die Schwimmbadtechnik installiert habe, sei eine Schwimmbadtechnik ihrer Beschaffenheit nach der zu behandelnden Wasseroberfläche bzw. Umwälzleistung pro Stunde zu klassifizieren. Die Reinigung eines Schwimmbeckens bzw. die Umwälzung des darin befindlichen Wassers müsse nicht von einer einzelnen Filter- bzw. Pumpanlage – wie sie im gegenständlichen Fall vorliege –, sondern könne auch mittels einer Parallelschaltung von Pump- und Filteranlagen durchgeführt werden. Andernfalls müssten bei nur geringfügigen Erweiterungen des Schwimmbereiches immer neue und größere Pump- und Filteranlagen angeschafft werden. Mittels der oben erwähnten Parallelschaltung könne die alte Schwimmbadtechnik weiter verwendet und eine kleine neue dazu geschaltet werden.

Hinsichtlich des Nachweises, dass die Technik entnehmbar und in einem anderen Hallenbad verwendbar sei, sei anzumerken, dass diese Arbeit maximal 15 Mann-Tage in Anspruch

nehmen würde. Die Kosten würden maximal € 5.000,00 betragen und gegenüber den € 42.500,00 einen untergeordneten Wert darstellen. Den Hauptbestandteil beim Abbau beansprucht die Entfernung des Sandes aus dem Filterkessel und beim Aufbau an einem anderen Ort die dementsprechende Wiederbefüllung, Arbeiten, die sonst zu den laufenden Wartungstätigkeiten zählen würden. Was alles abgebaut werden müsste, um die Technik entnehmen zu können, legte die Bw. nicht dar.

Über Vorhalt, dass für ein Funktionieren der Technik ein (richtig dimensioniertes) Becken, usw., notwendig wäre, weil die Technik für sich ohne Becken, usw., ihre Funktion nicht erfüllen könne und ohne die "Basis" wertlos wäre, führte die Bw. aus, dass es für ein sinnvolles Nutzen der Anlage eines entsprechenden Schwimmbeckens samt Wasser bedürfe, wobei auf die Möglichkeit der Hinzuschaltung anderer Teile/Module hingewiesen werde.

Zur Bitte, nachzuweisen, dass im Falle der Veräußerung die Schwimmbadtechnik separat abgegolten würde und nicht nur wertbildender Faktor beim Gebäude wäre, merkte die Bw. hinsichtlich des wertbildenden Faktors an, dass im Fall einer Veräußerung des Gebäudes – und nicht im Fall der Veräußerung des Betriebes – das Gebäude zu jeglichen gewerblichen, wie auch privaten Zwecken weiter genutzt werden könnte und somit für diese Technik ein getrennter Wert angesetzt werden würde. Dies deshalb, weil ein Schwimmbad und insbesondere die dazugehörige Technik nicht zur gewöhnlichen Ausstattung eines Gebäudes gehören.

In der am **20. September 2005** abgehaltenen **mündlichen Berufungsverhandlung** verneinten die steuerlichen Vertreter Dr. Schmidl und Mag. Maier den funktionellen und technischen Zusammenhang; die Technik sei getrennt be- und verarbeitbar und werde separat angeboten. Es handle sich um eine Maximalauslegung, dh. die Technik könne jederzeit für ein kleiner dimensioniertes Schwimmbecken verwendet werden. Sie bestehe aus der Messregel- und Dosieranlage, dem Filter sowie Pumpen und Zusatzgeräten. Ein Schwimmbecken könne mit unterschiedlichen Techniken betrieben werden, so zB auch nur mit Salz anstelle von Chlor. Würde Salz verwendet, wäre die Technik eine andere. Bei der gegenständlichen Technik handle es sich um eine werterhöhende Sonderausstattung für ein Kinderhotel, der Chlorgehalt müsse 24 Stunden am Tag durchgehend gleich gehalten werden, damit die Eltern mit ihren Kindern jederzeit schwimmen gehen könnten. Gefragt nach dem Unterschied der "Sonderausstattung" zu einer "normalen" Technik gaben die steuerlichen Vertreter an, dass bei der "normalen" Technik die Toleranz und Bandbreite der diversen Messwerte eine größere sein werde. Entgegen der Ansicht des Finanzamtes gäbe es sehr wohl einen "Markt für gebrauchte Technik", wenn zB eine Salzanlage auf Chlor umgestellt werde.

Die Technik befindet sich im Raum unter den Becken, der Höhenunterschied müsse gering gehalten werden, um die Pump- und Saugleistung für das zu reinigende Wasser möglichst

optimal zu halten. Im Technikraum seien verschiedene Geräte hingestellt, verschraubt, usw., weiters würden die diversen Mittel gelagert.

Über die Berufung wurde erwogen:

Für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern kann gemäß **§ 108e Abs. 1 EStG 1988** eine IZPr 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.

Prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter sind gemäß **§ 108e Abs. 2 EStG 1988** ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens. Nicht zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern zählen:

- Gebäude. ...

Teile eines **einheitlichen Wirtschaftsgutes** sind nicht getrennt zu bewerten; ob **ein aus mehreren unselbständigen Teilen bestehendes einheitliches (selbständiges) Wirtschaftsgut** oder **mehrere selbständige Wirtschaftsgüter** vorliegen, richtet sich nach der Judikatur des VwGH nach der Verkehrsauffassung. Wesentlich ist eine „gewisse“, bei der Veräußerung besonders ins Gewicht fallende Selbständigkeit des Wirtschaftsgutes, so dass im Rahmen des Gesamtkaufpreises dafür ein besonderes Entgelt angesetzt zu werden pflegt. Bei **Gebäudeeinbauten** ist darauf abzustellen, ob das Wirtschaftsgut ohne Verletzung der Substanz vom Gebäude getrennt und an einen anderen Ort versetzt werden kann. Ein einheitliches Wirtschaftsgut ist ein Gebäude und Gebäudeeinbauten (siehe auch Grabner, ÖStZ 1983, 145ff; kritisch Frint, ÖStZ 1972, 2), wie zB eine Zentralheizung, sanitäre Anlagen, ein Aufzug, Elektroinstallationen. **Selbständig bewertbar** sind zB Betriebsanlagen, die in Beziehung mit der im Gebäude ausgeübten Tätigkeit stehen, oder eine an einen Dritten überlassene Wärmepumpe, auch wenn sie an eine Zentralheizung angeschlossen wird.

Ein **wirtschaftlicher und funktioneller (technischer) Zusammenhang** zwischen Wirtschaftsgütern bzw. Teilen von solchen spricht nach der Verkehrsauffassung bisweilen für ein einheitliches Wirtschaftsgut; dies ist aber nicht immer der Fall; ausschlaggebend ist im Zweifel, ob dem einzelnen Teil bei einer allfälligen Veräußerung eine besonders ins Gewicht fallende Selbständigkeit zugebilligt würde (vgl. Doralt, EStG, Kommentar, Band I, Tz. 6 ff. zu § 6 EStG 1988, und die dort zitierte Judikatur).

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die Schwimmbadtechnik mit Anschaffungskosten von € 42.500,00 Bestandteil des Gebäudes oder aber ein selbständig bewertbares, bewegliches Wirtschaftsgut darstellt, für das die IZPr zu gewähren ist.

Außer Streit steht, dass die Schwimmbecken des Hallenbades unselbständige Bestandteile des Gebäudes sind. Die Schwimmbadtechnik ist maximal dimensioniert auf die Becken und

die zu reinigende Wasseroberfläche abgestimmt, dh. sie wäre für jedes kleiner dimensionierte Schwimmbad zu verwenden.

Die Bw. stellte entgegen ihren Ausführungen in der Berufung den funktionellen Zusammenhang in der mündlichen Berufungsverhandlung in Abrede. Sie hat aber in der Vorhaltsbeantwortung vom 20. Juli 2005 dennoch zugestanden, dass die Becken und das Wasser unabdingbare Voraussetzung für ein Funktionieren der Technik sind. Wenn die Bw. meint, der Technik würde der funktionelle Zusammenhang wegen der "Sonderausstattung für Kinderhotels" genommen, so kann dem nach Ansicht des Senates nicht gefolgt werden, ist doch – wie die Bw. darlegte – der Unterschied gegenüber einer "normalen", vom System her gleich funktionierenden Technik lediglich in der Genauigkeit bzw. größeren Bandbreite der Messwerte gelegen.

Der Einwand der Bw., das Erkenntnis des VwGH vom 20. 10. 1971, 970/71, in dem er eine Zentralheizungsanlage nicht als selbständiges Wirtschaftsgut, sondern als unselbständigen Gebäudebestandteil qualifizierte, würde nicht zutreffen, weil es sich bei der Zentralheizungsanlage um Komplementärgüter handeln würde, im gegenständlichen Fall aber die Becken auch ohne die dazugehörige Technik betrieben werden könnten, so mag ein Betrieb des Schwimmbades ohne jegliche Technik zwar technisch möglich sein, doch übersieht die Bw., dass ein solches Schwimmbad ohne Technik nach der heutigen Verkehrsauffassung wohl nicht mehr den aktuellen Anforderungen entsprechen wird. Gerade der wiederholte Hinweis auf die "besondere Technik" für das Kinderhotel – jeden Tag und jede Stunde muss der gleiche Chlorgehalt gewährleistet sein - wird man zweifellos davon ausgehen können, dass die Bw. die Bewilligung für das Kinderhotel bzw. das Hallenbad ohne jegliche Technik nicht bekommen hätte. Nach Ansicht des Senates ist der funktionelle Zusammenhang zwischen der Technik und den Becken unzweifelhaft zu bejahen. Es benötigt nicht nur die Technik für ihre Funktion die Becken und das Wasser, sondern auch die Inbetriebnahme der Becken einer entsprechenden Technik.

Den funktionellen Zusammenhang zwischen Mauerschacht und Aufzugsanlage bejahte der VwGH bereits im Erkenntnis vom 20. 5. 1970, 248/69, beide zusammen würden erst die "Aufzugsanlage" bilden und erst diese sei geeignet, die an sie gestellten Anforderungen zu erfüllen. Bezogen auf den gegenständlichen Fall konnte auch erst die Technik zusammen mit den Becken den Betrieb eines voll funktionsfähigen "Hallenbades" gewährleisten.

In technischer Hinsicht ist bei Gebäudeeinbauten zu prüfen, ob das Wirtschaftsgut ohne Verletzung der Substanz vom Gebäude getrennt und an einen anderen Ort versetzt werden kann. Im Erkenntnis betreffend die Zentralheizungsanlage war die Frage entscheidungswesentlich, ob eine Abtrennung vom Gebäude "wirtschaftlich tunlich oder untunlich" ist. Als Information über die "Lage" der Technik legte die Bw. weder eine Detailaufstellung über die im Betrag von € 42.500,00 enthaltenen "Einzelteile", noch einen

"Lageplan" vor, sondern beschränkte sich auf den Verweis auf die Kostenaufstellung bzw. die Aussage, dass sich die Technik im Raum unter dem Becken befindet. Selbst wenn man den nicht durch Unterlagen dokumentierten Angaben der Bw. folgt, dass für die Entfernung der Schwimmbadtechnik 15-Mann-Tage und Kosten von € 5.000,00 anfallen würden, so ist – wenn auch ein Ausbau theoretisch möglich – ein solcher nach Ansicht des Senates nicht als "tunlich" anzusehen. Denn es würden nicht nur Kosten für den Ausbau der Technik anfallen, sondern es wären auch die ursprünglichen Kosten des Einbaus völlig verloren. Mögen die Bw. die Kosten für die Verrohrungen bereits ausgeschieden haben, so ist durch die nur sehr allgemein gehaltenen Angaben der Bw. nicht nachgewiesen, dass sich die Technik von den Verrohrungen überhaupt problemlos trennen ließe. Wenn die Technik im Raum unter den Becken liegen soll, dann spricht dies vielmehr für eine entsprechend "massive" Verbindung und gegen eine Möglichkeit der Entfernung ohne Verletzung der Substanz. Es ist auch keineswegs erwiesen, dass sich die Technik ausbauen und umgehend (und unverändert) in einer anderen Anlage einbauen ließe. Selbst wenn es möglich wäre, könnte man unter Berücksichtigung der Ausführungen im Erkenntnis des VwGH vom 30. 11. 1993, 89/14/0184, betreffend die Liftstützen für eine Sechs-Kabinen-Seilbahn auch die Ansicht vertreten, dass es sich nicht um ein Transferieren einer und derselben Technik handelt, sondern ein neues Wirtschaftsgut unter Verwendung der Bauteile eines alten, untergegangenen Wirtschaftsgutes geschaffen würde.

Weiters muss man sich vor Augen halten, dass durch einen Ausbau der Technik die Schwimmbecken im Wert gewaltig sinken würden bzw. die bloßen Becken mit der "alten", manuellen Methode des händischen Salz-Zufügens (quasi) wertlos wären. Die Anschaffungskosten der beiden Becken haben zusammen € 44.000,00 betragen, für die Einrichtung sind € 3.500,00 und für Verrohrungen € 13.205,00, zusammen somit € 60.705,00 angefallen, die zweifellos mit dem Ausbau der Technik einen "dramatischen" Wertverlust erfahren würden.

Was die Frage des separaten Kaufpreises für die Technik im Falle einer Veräußerung des Gebäudes bzw. Betriebes anlangt, so sind die Bw. jeglichen Nachweis schuldig geblieben, dass es den Gepflogenheiten entspräche, bei der Veräußerung für die Technik einen separaten Kaufpreis anzusetzen. In ihrem Vorbringen, dies tun zu wollen, weil Schwimmbad und Schwimmbadtechnik nicht zur gewöhnlichen Ausstattung eines Gebäudes gehören würden, ist noch kein Nachweis für die selbständige Bewertbarkeit der Technik als erbracht anzusehen, spricht die Bw. doch selbst von Schwimmbad und (!) Technik, sie sieht also selbst eine Einheit von beiden. Daran vermag auch die nicht belegte Behauptung der Bw. nichts zu ändern, dass es einen "Markt für gebrauchte Schwimmbadtechnik" geben würde.

Dem Begehr der Bw., die Technik als "maschinelle Anlage" als selbständig bewertbares Wirtschaftsgut zu behandeln, kann nicht gefolgt werden. Wenn nach Ansicht des VwGH im

Erkenntnis vom 13. 9. 1978, 2520/77, die an sich bewegliche Kegelbahn deswegen nicht zum unbeweglichem Wirtschaftsgut wurde, weil sie vor Inbetriebnahme mit einem verhältnismäßig bedeutenden Aufwand erst mit dem Erdreich oder den Gebäudefundamenten verbunden werden musste, so trifft dies auf den vorliegenden Sachverhalt nicht zu, da für den Senat in der Technik nicht eine bewegliche, selbständige funktionsfähige "Maschine" zu erblicken ist, bei der es nur zur "Verbindung mit dem Erdreich" kam.

Der Umstand, dass der funktionelle Zusammenhang zwischen Schwimmbadtechnik und den Becken jedenfalls gegeben ist und auch nicht von Ansatz eines separaten Kaufpreises im Falle der Veräußerung auszugehen war, ließ den Senat zur Ansicht kommen, dass die Schwimmbadtechnik kein selbständig bewertbares Wirtschaftsgut, sondern ein unselbständiger Bestandteil des Gebäudes ist, für den eine IZPr nicht zusteht.

Der Berufung konnte daher kein Erfolg beschieden sein, weshalb sie als unbegründet abzuweisen war.

Klagenfurt, am 11. Oktober 2005