



---

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Frau GRA HWR vom 7.12.2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für 2002 vom 11.11.2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

#### **Ablauf des Verfahrens:**

Am 8.8.03 stellte die Berufungswerberin (Bw.), die ein Hotel betreibt, einen Antrag auf Investitionszuwachsprämie (IZP) für 2002. Hiebei gab die Bw. die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der aus ihrer Sicht prämiengünstigen Wirtschaftsgüter im Jahr 2002 mit 516.210 € an. Sie gab an, der Durchschnitt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten prämiengünstiger Wirtschaftsgüter der Jahre 1999-2001 habe 68.605 € betragen. Die Bw. schlüsselte die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Jahres 2002 wie folgt auf:

491.952,40 € entfielen auf die Errichtung eines Hallenbades auf dem Grundstück, wo sich ihr Hotel befindet. 24.257,39 € entfielen auf Betriebs- und Geschäftsausstattung.

In der Niederschrift vom 10.11.2004 hielt der Prüfer des Finanzamtes fest: Das Schwimmbad sei kein prämiengünstiges Wirtschaftsgut. Der Vertreter der Bw. bestritt dies.

Mit Bescheid vom 11.11.2004 wurde der Antrag der Bw. auf Investitionszuwachsprämie abgewiesen. Die Begründung dafür lautete: Was als Teil des Gebäudes anzusehen sei, ergebe sich nach einkommensteuerrechtlichen und nicht nach bewertungsrechtlichen Grundsätzen.

Da das Schwimmbad mit dem Gebäude derart verbunden sei, dass es ohne Verletzung seiner Substanz nicht an einen anderen Ort versetzt werden könne, sei es als Teil des Gebäudes anzusehen. Die Herstellungskosten der Schwimmhalle und die Herstellungskosten des Schwimmbades zählten daher zu den nicht prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern.

**In der Berufung vom 7.12.2004** brachte die Bw. durch ihre steuerliche Vertreterin vor: Die Bw. habe 2002 neben dem Hauptgebäude ihres Hotels ein Schwimmbad errichtet, welches mit einer Holz- Glaskonstruktion überbaut sei und über einen unterirdischen Zugang mit dem Hauptgebäude erreicht werden könne.

Die Herstellungskosten der dem Schwimm- und Badebetrieb dienenden Anlagen beliefen sich auf 491.952,40 €, die Herstellungskosten der Hallenkonstruktion auf 397.022,84 €. Beantragt werde die Prämie für die Anlagen des Schwimm- und Badebetriebes. Die Herstellungskosten für die Schwimmhalle seien auf Grund des Ausschlusses für Gebäude gem. § 108 e Abs 2 in den Prämienantrag nicht einbezogen worden.

Ein von der Bw. namentlich genannter Beamter des Bundesministeriums für Finanzen habe in einem Telefonat die Meinung vertreten, es komme auf die Unterscheidung zwischen Betriebsvorrichtung und Gebäude an (So auch BMF in SWK 2003, S 622 und Ecolex 2003, 947). In Anlehnung an Kotschnigg, ÖstZ 1990, 22 und BFH vom 16.10.1980, BStBl 1981 II, 228 sei bei einer Schwimmhalle die Halle selbst als Gebäude, die unmittelbar dem Schwimm- und Badebetrieb dienenden Anlagen als Betriebsvorrichtung anzusehen.

Ein Gebäude sei jedes Bauwerk, welches durch räumliche Umfriedung Schutz gegen äußere Einflüsse biete, den Eintritt von Menschen gestatte, mit dem Boden fest verbunden sei und von einiger Beständigkeit sei (VwGH 21.12.1956, 1391/54). Dieses Erkenntnis sei zu § 51 Abs 1 Bew.G ergangen. In das Grundvermögen seien nicht einzubeziehen die Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehörten (§ 51 BewG).

Der VwGH lehne eine überspitzte Auffassung zum Begriff der wirtschaftlichen Einheit ab (VwGH 1.3.1983, 82/14/0156). Man könne nicht alles, was in einer gewissen körperlichen Verbindung stehe und einem gemeinsamen Zweck diene, bereits als Sachgesamtheit ansehen. Die gegenständliche Frage sei nach der Verkehrsauffassung zu beurteilen (Ebenso Doralt, EstG, § 108 e RZ 8 und VwGH 27.11.1973, 790/73).

Die Herstellungskosten für das Schwimmbad seien höher als die Herstellungskosten für die Überbauung. Es sei von einer sachlich nicht begründbaren Differenzierung auszugehen, wenn man die Kosten eines Freischwimmbades berücksichtige, die Tatsache einer Überbauung jedoch zu einem Ausschluss führe. Es wäre die Frage zu untersuchen, welche Art von Überdachung den Ausschluss begründen sollte (einfache Schiebelelemente) und welche nicht. Soweit das Vorbringen der Bw. in ihrer Berufung.

Am 3. 4. 2007 wurde durch den Referenten in Gegenwart des Vertreters der Bw., der Bw., des Vaters der Bw. und des Architekten, der die Bauleitung betreffend die Errichtung des Hallenbades innegehabt hatte, ein Ortsaugenschein auf dem Gelände des Hotels der Bw., wo sich das Hallenbad befindet, durchgeführt.

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

#### **1.) ergänzende Feststellungen:**

Die Bw. betreibt ein Hotel. Sie errichtete im Jahre 2002 ein Hallenbad auf dem Grundstück, auf dem sie das Hotel betreibt. Zwischen dem Hallenbad und dem Hotelgebäude liegt eine Wiese. Man kann das Hallenbad vom Hotelgebäude aus dadurch erreichen, indem man diese Wiese überquert. Zudem ist das Hallenbad unterirdisch durch einen Gang mit dem Hotelgebäude verbunden (Berufung vom 7.12.2004; Foto Nr. 2, das die Nordansicht des Hallenbades vom Hotelgebäude aus betrachtet, zeigt).

Der Durchschnitt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten prämiengünstiger Wirtschaftsgüter, mit dem die Bw. in den Jahren 1999-2001 belastet war, betrug 68.605 €. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Investitionen der Bw. im Jahre 2002 betrugen wie folgt: 491.952,40 € entfielen auf die Errichtung eines Hallenbades (=Schwimmbecken samt Schwimmbadtechnik = Anlagen, die dem Schwimm- und Badebetrieb dienen) auf dem Grundstück, wo sich ihr Hotel befindet. 24.257,39 € entfielen auf Betriebs- und Geschäftsausstattung (Aufstellung Investitionszuwachsprämie 2002 = Beilage zum Antrag der Bw. vom 5.8.2003 auf Gewährung einer Investitionszuwachsprämie für 2002).

Dazu kamen weitere Kosten von 397.022,84 € als reine Herstellungskosten der Konstruktion der Schwimmhalle (Berufung vom 7.12.2004).

Die Bw. hatte von Anfang an die Absicht, dieses Hallenbad den Gästen ihres Hotels zur Benützung zu überlassen. Dieses Hallenbad dient seit seiner Fertigstellung der Nutzung durch die Gäste des Hotels der Bw. (Niederschrift vom 3.4.2007, insbesondere S. 2).

Das Hallenbadgebäude (= Schwimmhalle) besteht aus zwei Geschoßen.

Das untere Geschoß ruht auf einem Betonfundament. Der Boden des unteren Geschoßes ist ca 20 m lang und ca 10 m breit. Die Außenmauern des Untergeschoßes bestehen im Süden aus Betonpfeilern und großflächigen verglasten Fenstern, im Norden aus einer durchgehenden, im Erdreich verborgenen Betonwand, im Westen und Osten je zur Hälfte aus Betonpfeilern mit verglasten Fenstern, zur Hälfte je aus einer durchgehenden Betonwand, die zum Großteil im Erdreich verborgen ist. Die Betonpfeiler ruhen auf dem Betonfundament ebenso wie die Betonwand im Norden (Aussagen des Herrn Architekten DI MGE vom 3.4.2007, insbesondere S. 4 und 5 der Niederschrift; Foto Nr. 1).

Im Untergeschoß befindet sich die Schwimmbadtechnik, dh insbesondere zwei mannshohe blaue Behälter, die der Wasseraufbereitung, dh der Reinigung des schmutzigen Wassers dienen und ein mannshoher oranger Kasten, der der Beheizung und Trocknung der Luft dient. Die Trocknung der Luft hat den Zweck, im Obergeschoß, wo sich das Schwimmbecken befindet, subtropische Temperaturen zu vermeiden. Im Raum für die Schwimmbadtechnik befindet sich ein Boiler für die Duschen. Duschen befinden sich sowohl im Freien als auch im Untergeschoß des Hallenbades. Das Wasser, das sich im Schwimmbecken befindet, wird mit Solarenergie beheizt (Aussagen des Architekten vom 3.4.2007, insbesondere S. 5, 6).

Unmittelbar über der Betondecke des Untergeschoßes befindet sich das rechteckige Schwimmbecken, das in die Decke des Untergeschoßes integriert ist. Das Schwimmbecken besteht ebenso aus Beton. In den Wänden des Schwimmbeckens und im Boden des Schwimmbeckens, dh in der Decke des Untergeschoßes, befinden sich die PVC- Rohrleitungen und Düsen der Schwimmbadtechnik. Diese Rohrleitungen und Düsen bilden mit dem Betonbecken eine Einheit. Die Umwälzpumpen pumpen das gesäuberte Wasser vom Technikraum im Untergeschoß über die Rohrleitungen in den Pool und das verschmutzte Wasser aus dem Pool zurück zu den Sandfiltern im Technikraum (Aussagen des Architekten vom 3.4.2007, insbesondere S. 3,6,7; Fotos Nr. 3, 7, 10 und 11).

Der teuerste Teil der Schwimmbadtechnik sind die Sandfilter für die Wasseraufbereitungsanlage, die in den beiden mannshohen blauen Behältern situiert sind, und die Luftbehandlungsanlage im orangen, mannshohen Kasten. Die Kosten dieser Anlagen betragen ca 220.000 €. Dieser Teil der Schwimmbadtechnik ist frei zugänglich. Die Kosten des Schwimmbeckens samt Verfliesung betragen ca 200.000 € (Angaben des Architekten und des steuerlichen Vertreters am 3.4.2007, insbesondere S. 7).

Das Obergeschoß, in dem sich das Schwimmbecken befindet, ist 20 m lang und 10 m breit. Dessen Wände und Dach sind eine Lärchenholz- und Glaskonstruktion. Das aus Beton gefertigte Schwimmbecken ist 15 m lang und 6,5 m breit, sowie an jeder Stelle 1,4 m tief. Das Schwimmbecken ohne Wasser hat ein Gewicht von 50 Tonnen. Das Becken besteht aus 30 cm starken Stahlbetonwänden. Das Gewicht der Dachkonstruktion beträgt ca 7 Tonnen. Das Dach ruht auf 4 Paaren von Holzpfeilern auf der nördlichen Längsseite des Schwimmbeckens, 4 Paaren von Holzpfeilern auf der südlichen Längsseite des Beckens und 4 Paaren von Querbalken, die ihrerseits von den Holzpfeilern getragen werden. Bei jedem dieser Paare von Pfeilern steht einer der Holzpfeiler senkrecht, der zweite Pfeiler ragt dazu im Winkel von ca 45 Grad in die Höhe und stützt ebenso wie der senkrechte Pfeiler ein Paar von Querbalken, das die Breite des Schwimmbeckens überspannt und auf der anderen Seite des Beckens wiederum von einem Paar Holzpfeilern getragen wird, die gleich angeordnet sind wie soeben beschrieben. Die Holzpfeiler sind auf metallenen, etwa 50 cm langen Säulenfüßen

verschraubt, die in den Betonboden des Obergeschoßes unbeweglich eingearbeitet sind. Die Holzpfeiler sind im Längsschnitt ca 2 m (lotrechter Pfeiler) und ca 3 m (dazu abgewinkelt stehender Pfeiler) lang. Sie sind im Querschnitt quadratisch und ca 15 cm lang. Jeder einzelne Querbalken ist im Längsschnitt etwa 7 m lang und im Querschnitt etwa 22 cm lang und etwa 8 cm breit (Niederschrift vom 3.4.2007, Angaben der Bw. und des Architekten, insbesondere S. 3 und 4, Fotos Nr. 6, 7, 10 und 11).

Die Seitenwände bestehen zum Teil aus Holz, zum Teil aus verglasten Fenstern und zum Teil aus Schiebetüren aus Glas, die mit einem Holzrahmen versehen sind (Niederschrift vom 3.4.2007, Angaben des Vaters der Bw. und des Architekten, insbesondere S. 2,4-5; Fotos Nr. 1,2, 4-11).

Das Schwimmbecken ist ohne Verletzung seiner Substanz nicht versetzbar. Dies ist nicht strittig (vgl. Begründung des bekämpften Bescheides vom 11. November 2004, insoweit unbestritten), ergibt sich aber auch aus der Tatsache, dass es eine Betonkonstruktion ist, die in den Betonboden des Obergeschoßes integriert ist und ca 50 Tonnen wiegt.

## **2.) rechtliche Beurteilung:**

Aus den Feststellungen über die Konstruktion der Schwimmhalle ergibt sich, dass die Schwimmhalle ein Bauwerk ist, das durch räumliche Umfriedung Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt, den Eintritt von Menschen gestattet, mit dem Boden fest verbunden ist und von einiger Beständigkeit ist. Die Schwimmhalle ist daher ein Gebäude (BFH 20.11.1980, BStBl II 1981, 201-202). Dies ist nicht strittig (Berufung vom 7.12.2004; Angaben des steuerlichen Vertreters der Bw. am 3.4.2007, S. 3 der Niederschrift).

Das in der Schwimmhalle befindliche Schwimmbecken samt Schwimmbadtechnik, das sind die Anlagen, die dem Schwimm- und Badebetrieb dienen, ist ein unselbstständiger Bestandteil der Schwimmhalle (vgl. BFH GrS vom 26.11.1973, BStBl II 1974, 132; vgl. BFH vom 26.11.1985, IX R 107/84, vgl. VwGH 24.6.1960, 2464/59, zitiert bei Grabner, ÖStZ 1983, 143, FN 10), da das in der Halle befindliche Becken nicht ohne Schädigung seiner Substanz versetzbar ist.

Die Schwimmbadtechnik teilt das rechtliche Schicksal des Schwimmbeckens: Sie dient insbesondere der Reinigung und Beheizung des Wassers im Becken, der Trocknung und Beheizung der Luft in der Schwimmhalle, der Beheizung des Wassers der Duschen, die von den Schwimmern benützt werden. Die Schwimmbadtechnik hat somit den Zweck, die Benützung des Schwimmbeckens in einer für die Gäste der Bw. angenehmen Weise zu ermöglichen. Die Schwimmbadtechnik steht somit in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Schwimmbecken. Es besteht somit ein einheitliches Wirtschaftsgut "Schwimmbad", bestehend aus dem überdachten Schwimmbad samt Schwimmbadtechnik.

Ob das Schwimmbad als "Betriebsvorrichtung" anzusehen ist, somit als Vorrichtung, die zu einer Betriebsanlage gehört (§ 51 Abs 1 BewG), ist für die Lösung der gegenständlichen einkommensteuerlichen Rechtsfrage nicht von Bedeutung (§ 1 Abs 2 BewG, Zorn in Hofstätter – Reichel, EStG Kommentar, § 108 e Anm. 4; VwGH vom 13.9.1978, 2520/77; VwGH 24.6.1960, 2464/59, zitiert bei Grabner, ÖstZ 1983, 143, FN 10; VwGH 19.2.1974, 1717/73).

Selbst bei Anwendung bewertungsrechtlicher Grundsätze käme man im vorliegenden Fall zu keiner anderen Beurteilung, da unmittelbar durch das Hallenbad das Hotelgewerbe der Bw. nicht betrieben wird. Das Hotelgewerbe der Bw. wird unmittelbar dadurch betrieben, dass Gäste beherbergt und verköstigt werden, jedoch nicht unmittelbar dadurch, dass den Gästen ein Hallenschwimmbad überlassen wird (insbesondere BFH 11.12.1991, BStBl II 1992, 278; vgl. auch BFH vom 5.3.1971, BStBl II 1971, 455; vgl. auch VwGH vom 15.6.1972, 1072/71; vgl. Kotschnigg, ÖstZ 1990, 22).

Da das Schwimmbad somit unselbstständiger Bestandteil der Schwimmhalle ist und die Schwimmhalle ein Gebäude ist, hat die Bw. in Bezug auf die Errichtung des Schwimmbades samt Schwimmbadtechnik (= Anlagen, die dem Schwimm- und Badebetrieb dienen) kein Recht auf eine Investitionszuwachsprämie (§ 108 e Abs 2 EStG 1988).

Die prämienbegünstigten Anschaffungs- und Herstellungsaufwendungen des Streitjahres betragen 24.257,39 €. Da die Anschaffungs- und Herstellungskosten der prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter in den Jahren 1999-2001 höher waren (68.605 €), hat die Bw. im Streitjahr 2002 keinen Anspruch auf Investitionszuwachsprämie.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 25. April 2007