



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, F, vertreten durch R-GmbH, vom 1. Dezember 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 11. November 2004 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Investitionszuwachsprämie sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Inhaber eines Fremdenverkehrsunternehmens in X. In der Beilage zur Einkommensteuererklärung zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für 2002 wies der Bw. an Anschaffungs- und /oder Herstellungskosten prämiengünstigter Wirtschaftsgüter einen Betrag in Höhe von € 153.673,60 aus. Dem gegenüber standen durchschnittliche Anschaffungs- und /oder Herstellungskosten prämiengünstigter Wirtschaftsgüter des Referenzzeitraumes 1999 bis 2001 von € 26.193,67. Der sich daraus ergebende Investitionszuwachs belief sich demnach auf € 127.479,93.

Das Finanzamt veranlagte zunächst erklärungsgemäß.

Im Gefolge einer abgeführt abgabenbehördlichen Nachschau gemäß § 144 BAO schied der Prüfer – wie aus der bezughabenden im Folgenden auszugsweise zitierten Niederschrift vom 10. November 2004 hervorgeht – nachstehende unter der Konto Nr. 580 (Betriebsausstattung 2002) verbuchte Gegenstände aus der Bemessungsgrundlage für die Investitionszuwachsprämie 2002 aus:

Nr.	Betreff	in €	Anmerkung
185	Sauna lt Bp	8.492,00	Nov. 2001 angeschafft bzw. Gebäude
192	Internet, Kapsch	3.200,00	Software
196	PC für Zimmer	28.060,00	Elektroinstall. sind nicht selbständig bewertbare Gebäudeinvestitionen
197	Sauna	8.788,88	Gebäude (Anm.: gemeint sind Elektro- und Sanitärinstallationen im Zsh. mit dem Anschluss der Sauna)

Weiters kürzte der Prüfer die Investitionskosten für 2001 um € 1.162,76 (Kosten einer gebrauchten Tortenvitrine), was zu einer – im gegenständlichen Verfahren nicht bekämpften – Änderung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter des Referenzzeitraumes führte.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und setzte die Investitionszuwachsprämie für 2002 mit € 7.932,66 fest.

Mit Berufungseingabe vom 1. Dezember 2004 wandte der Bw. ein, bei den nachstehend ausgewiesenen Punkten handle es sich um Wirtschaftsgüter, welche jedenfalls als nicht zum Gebäude gehörig zu betrachten seien. Konkret seien dies folgende Positionen:

Pos 192	Software	3.200,00
Pos 196	ER 360 vom 20.12.2002: Patchverteiler Computerleitung Zimmer Computerleitung Schulung TV-Verkabelung SAT Verkabelung Computerraum Ausstattung	480,00 10.000,00 4.250,00 2.205,00 167,00 188,00
Pos 197	ER 57 vom 14.02.2002: H (Anm. Anschlussarbeiten der Sauna durch Elektriker) Hn+ (Anm.: Anschlussarbeiten der Sauna durch Installateur): Blechkanal Monteurstunden Sauna Kleinmaterial Fracht	2.736,00 759,44 1.937,25 825,32 141,71

Der Bw. ergänzte sein diesbezügliches Vorbringen wie folgt:

Bei der Position „192 – Software-Internet“ handle es sich um ein Programm, welches dazu diene, mittels herkömmlicher TV-Geräte und einer zusätzlichen Tastatur eine

Internetverbindung aufzubauen. Derartiges finde ausschließlich in der Hotelerie Anwendung.

Die nämliche Software sei ausschließlich in Verbindung mit der angeschafften Hardware verwendbar und würde sonach auf einem handelsüblichen PC gar nicht funktionieren. Damit sei aber auch offensichtlich, dass die Software ohne die zur Verfügung stehende Hardware wertlos sei.

Unter der Position „196 – PC (Internet) für Zimmer“ seien Hardwareteile für die unter Pos. 192 ausgewiesenen Internetzugangsmöglichkeiten zu verstehen. Die vom Betriebsprüfer ausgeschiedene Position „Elektroinstallationen“ betreffe im Wesentlichen die für den Internetbetrieb erforderlichen Glasfaserkabel. In diesem Zusammenhang werde auf das zum artverwandten Investitionsprämiengesetz ergangene verwaltungsgerichtliche Erkenntnis vom 23.4.1985, ZI 84/14/0188 hingewiesen, wonach „Elektrokabel, die außer Verputz geführt sind und jederzeit ohne Aufwand anders verlegt werden können, grundsätzlich bewegliche Wirtschaftsgüter und nicht Gebäudeteile sind“. Die im besagten Erkenntnis geforderte lose Verbindung zum Gebäude und damit unschädliche Entfernungsmöglichkeit sei durch das bloße Einfädeln der Leitungen in den Kabelschacht unzweifelhaft als erfüllt anzusehen. Die Tatsache, dass Kabelschächte nach heutigem Stand der Technik nicht mehr auf Putz, sondern in Fußböden, Decken und Wänden geführt werden, könne wohl nicht als Kriterium dafür dienen, Computerkabel den Gebäudebestandteilen zuzurechnen. Die mit der Einleitung des Internets in die Zimmer verbundenen Verkabelungsarbeiten seien daher nach Judikatur und Lehre eindeutig unter dem Begriff „bewegliches Wirtschaftsgut“ zu subsumieren.

Aufgrund der von der Bp. vorgenommenen unrichtigen Qualifizierung der Saunaanlage als Gebäudeteil seien die unter der Pos. Nr. 197 ausgewiesenen Anschlussarbeiten (Elektro- und Sanitäranschlüsse) ebenfalls als zum Gebäude gehörig betrachtet worden. Wie der VwGH allerdings in seinem obgenannten Erkenntnis dargelegt habe, liege ein selbständiges Wirtschaftsgut immer dann vor, wenn die Verbindung derart lose sei, dass sie jederzeit ohne erhebliche Kosten und ohne dessen Wertminderung aufgehoben werden könne. Die Sauna sei aus diesem Grunde und insbesondere in Ansehung des verwaltungsgerichtlichen Erkenntnisses vom 27.11.1973, ZI. 0790/73, als selbständiger beweglicher körperlicher Gegenstand anzusehen. In diesem Sinne sei auch die Sauna im Zuge einer ua. das Geschäftsjahr 2001 betreffenden Betriebsprüfung als selbständig bewertbares Wirtschaftsgut qualifiziert worden.

Mit Eingabe vom 28. Februar 2005 nahm der Bw. auf einen seitens der Amtspartei fermündlich ergangenen Vorhalt, wonach Teile der Anschaffungskosten bereits 2001 zu aktivieren gewesen wären, Stellung und führte darin aus, dass das Ende des Anschaffungszeitraumes, welcher letztlich die Aktivierung bestimme, sich nach den tatsächlichen betrieblichen Nutzungsmöglichkeiten richte. Erst wenn der erworbene

Gegenstand den Zustand erreiche, der seine bestimmungsgemäße Nutzung am geplanten Einsatzort ermögliche (sog. „objektive Betriebsbereitschaft“), könne dessen Aktivierung erfolgen. Die vom VwGH postulierte faktische Nutzungsmöglichkeit für 2001 habe weder in Bezug auf die Installationsarbeiten betreffend Computerverkablung, noch in Bezug auf die Sauna zum Bilanzstichtag bestanden. Beide Male sei die bis zum Bilanzstichtag erbrachte Leistung für ihn (Bw.) nicht nutzbar gewesen. Die Möglichkeit einer Nutzung habe erst im Jahre 2002 existiert. Eine Teilleistung rechtfertige aber eine Gewinnrealisierung nur dann, wenn es sich dabei um eine so genannte „abgrenzbare Teilleistung“ handle. Diese liege lediglich dann vor, wenn ein Zahlungsanspruch unabhängig von weiteren Teilleistungen bestehe (Doralt/Mayer, EStG, § 6 Rz 38ff). Handle es sich bei den erbrachten Leistungen um nicht gesondert abrechenbare Teilleistungen, dann ist die jeweilige Leistung insgesamt als nicht erfüllt zu betrachten (VwGH 93/14/0175).

Gleichzeit brachte der Bw. ein Schreiben der Fa. Elektro Ing. H vom 24.2.2005 zur Vorlage, woraus Nachstehendes hervorgeht:

„... über Ihre Anfrage bestätigen wir gerne, dass die fakturierten Computerleitungen sowie die TV Verkabelung teilweise in bestehende Leerverrohrungen und teilweise in gesonderten Kabelkanälen über Putz verlegt wurden.

Diese Leitungen können ohne Verletzung der Substanz sofort wieder abgebaut werden.“

Mit Berufungsvorentscheidung vom 5. Dezember 2005 gab das Finanzamt der Berufung teilweise Folge und anerkannte Aufwendungen betreffend Software (€ 3.200,00) als investitionszuwachsprämientauglich. Unberücksichtigt blieben indes die übrigen berufungsgegenständlichen Investitionen. Darüber hinaus wurden die beiden Positionen „185 Sauna“ (€ 8.492,00) und „197 Sauna“ (€ 8.788,88; *Anm.: gemeint sind Elektro- und Installationsarbeiten iZm. Saunaanschluß*) dem Grunde und der Höhe nach als prämientauglich anerkannt, jedoch dem Referenzjahr 2001 zugeordnet. Die vom Bw. geltend gemachten Anschaffungs-/Herstellungskosten für das Vergleichsjahr 2001 erhöhten sich somit von € 6.496,00 auf € 24.223,63.

In der Bescheidbegründung wurde dazu wörtlich ausgeführt:

„Ad Pos. 185 Sauna It. Bp

Ende des Jahres 2001 wurde die bestehende Sauna durch eine neue ersetzt. Die angefallenen Kosten wurden in der GuV-Rechnung des Jahres 2001 als Instandhaltungsaufwendungen behandelt. Dies wurde im Zuge einer für das Jahr 2001 durchgeführten Bp. korrigiert (siehe Tz. 24 des Bp-Berichtes vom 22.10.2003 – Sauna BW 31.12.2001 S 116.850,00 = € 8.492,00).

Ad Pos. 196 PC's für Zimmer

Diese Position betrifft eine Rechnung der Fa. Ing. H Elektro GmbH vom 20.12.2002 betreffend „Verlegen von Computerleitungen bzw. Schukodosen in den Pensionszimmern“.

Ad Pos. 197 Sauna

Diese Position setzt sich im Wesentlichen aus der Rechnung der Fa. Hn+ vom 28.2.2002 betreffend „Umbau Saunaanlage“ in Höhe von € 6.405,88 und einer Rechnung der Fa. Ing. Hn+ vom 14.3.2002 betreffend „Installationserneuerung der Sauna und Zentralabsaugung in der Zeit vom 26.11.-24.1.02“ in Höhe von € 2.280,00 zusammen.

In der Berufung wird beantragt die gesamte Softwareanschaffung in der Höhe von € 3.200,00 als begünstigungsfähig anzusehen. Weiters werden von der Pos. 196 nunmehr € 17.290,00 sowie von der Pos. 197 € 6.399,72 als begünstigungsfähige Anschaffungs-/Herstellungskosten iS des § 108e EStG 1988 beantragt.

Nachstehend wird über die einzelnen Berufungspunkte wie folgt entschieden:

1) Software -Internet

Dem Berufungsbegehren wird vollinhaltlich stattgegeben.

2) PC's für Zimmer

Aus der Rechnung der Fa. Ing. H, 1X, vom 20.12.2002 ist klar ersichtlich, dass Computerleitungen vom Patchverteiler in die Zimmer verlegt und Computersteckdosen installiert wurden. Dies erfolgte in bereits bestehende Leerverrohrungen in Boden, Wand und in einem am Dachboden vorhandenen Kabelkanal. Weiters wurden 162 m TV-Kabel in den oa. Verrohrungen in den Kabelkanälen verlegt. Lediglich ein Meter Kabelkanal wurde im Keller neu verlegt (siehe Sachverhaltsdarstellung der Fa. Ing. H. vom 4.4.2005, welche bereits in einer mündlichen Besprechung vorgehalten wurde und in Kopie beiliegt).

Diese Sachverhaltsdarstellung zeigt, dass die Computer- und Satinstallation in den Zimmern in Wand- und Bodenverrohrungen und am Dachboden und im Keller (1 Meter) in einem Kabelkanal verlegt wurden. Eine genaue Aufteilung der Herstellungskosten ist nicht möglich. Der weitaus überwiegende Teil betrifft jedoch die Installationen in den Fremdenzimmern. Eine Aufteilung der Computer- und Satinstallation in ein selbständige bewertbares Wirtschaftsgut (Kabelkanal) und in einem Gebäudeteil (Festverrohrung) ist nicht möglich und muss daher als einheitliches Wirtschaftsgut angesehen werden. Zumal diese Leitungen sowie die dazugehörigen Steckdosen auch nicht ohne erhebliche Kosten, ohne Verletzung der Substanz und ohne Wertminderung wieder entfernt werden können. Im Zuge einer mündlichen Befragung am 24.2.2005 gab Herr Ing. H gegenüber dem Nachschauorgan bekannt, dass die Datenleitungen bei einem Austausch zu 99% zerstört werden.

Im Berufungsverfahren wurde dem Finanzamt ein Schreiben vom 24.2.2005 der Fa. Ing. H. vorgelegt. In diesem führt die bauausführende Firma aus: „..diese Leitungen können ohne Verletzung der Substanz wieder abgebaut werden“.

Auf diesen Widerspruch wurden seitens des Finanzamtes im Schreiben vom 4.4.2005 hingewiesen und um Aufklärung ersucht. Am gleichen Tag erfolgte seitens der Fa. Ing. H eine Sachverhaltsdarstellung mit folgendem Inhalt:

„Zu meiner Erklärung, beim Austausch der Datenleitungen werden diese zerstört, muss gesagt werden, dass sie bei unsachgemäßer Demontage defekt werden können, aber nicht müssen!“

Um die oa. Widersprüche einer Klärung zuzuführen, hat das Finanzamt eine Anfrage an den Fachexperten Ing. N M, Prokurist der Fa. NN GmbH, gestellt. In dieser Anfragebeantwortung vom 30.11.2005 (sie liegt dieser BVE in Kopie bei) bestätigt Ing. M die Erstaussage des Herrn Ing. H, dass die Wiederverwendbarkeit von ausgezogenen Kabeln aus technischen und wirtschaftlichen Gründen nicht gegeben ist.

Diese Installationen werden vom Finanzamt als Gebäudeteil angesehen und stellen daher nicht begünstigungsfähige Investitionen iSd § 108e EStG 1988 dar. [...]

3) Sauna

Bereits oben wurde ausgeführt, dass Ende des Jahres 2001 die bestehende Sauna durch eine neue ersetzt wurde. Gleichzeitig wurde auch die Dusch-, WC- und Waschanlage erneuert (siehe Rechnung der Fa. Hn+ vom 28.2.2002).

Aus dieser Rechnung ist klar ersichtlich, dass lediglich die Duschtür am 29.01.2002 montiert wurde. Dafür wurden lt. Rechnung 2,5 Partiestunden aufgewendet. Alle anderen Arbeiten wurden bereits zwischen 21.11.2001 und 19.12.2001 durchgeführt.

Die Sauna wurde am 11.12.2001 angeschlossen, sodass eine objektive Betriebsbereitschaft und Nutzungsmöglichkeit zum 31.12.2001 gegeben war.

Dies kann auch aus der Rechnung und den dazugehörigen Arbeitsaufzeichnungen der Fa. H v. 14.03.2002 entnommen werden. Von den verrechneten 69 Monteurstunden für die Installationserneuerung der Sauna und Zentralabsaugung wurden 68,75 Stunden bis zum 19.12.2001 geleistet und lediglich eine Viertelstunde am 8.1.2002. Es ist jedoch nicht ersichtlich, ob diese Viertelstunde für Arbeiten an der Sauna bzw. an der Zentralabsaugung verwendet wurde.

Die beantragten Installationskosten (Netto € 2.280,- + € 3.663,72 = € 5.943,72) stellen somit keine Anschaffungs- und Herstellungskosten im prämienbegünstigten Kalenderjahr 2002 dar, sondern gehören dem Referenzzeitraum zugeordnet und erhöhen somit den Durchschnittswert der prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter der letzten drei Wirtschaftsjahre. [...]."

Mit Schreiben vom 21. Dezember 2005 – diese an den UFS gerichtete Eingabe wird als Antrag auf Vorlage nach § 276 (2) BAO qualifiziert – begehrte der Bw. nunmehr in Erweiterung seines ursprünglichen Begehrens die Anerkennung folgender Aufwendungen für 2002:

Nr. 196 PC (Internet) für Zimmer	€ 28.060,00
Nr. 197 Sauna	€ 8.788,88

Als Begründung führte der Bw. im Wesentlichen dieselben Argumente ins Treffen, welche bereits im Berufungsschreiben vorgebracht wurden. Der Bw. wies ausdrücklich darauf hin, dass die PC-Verkabelungen zum Teil in bestehende Leerverrohrungen eingefädelt und nicht eingemauert oder verspachtelt worden seien. Darüber hinaus sei die besagte Verkabelung unabdingbarer Teil der Internet- bzw. SAT-Anlage, welche im Falle der Veräußerung des lebenden Betriebes bei Kaufverhandlungen gesondert abgegolten werden würde und nicht bloß als wertbildender Faktor beim Gebäude anzusehen sei. Nach einhelliger verwaltungsgerichtlicher Judikatur sei eine Investition, welche gesondert abzugelten sei, nicht als Gebäudeteil zu qualifizieren, sondern stelle diese vielmehr ein eigenes Wirtschaftsgut dar. Im Rahmen des lebenden Betriebes komme der Internetanlage, welche aus Tastaturen, Verkabelung und Server bestehe, jedenfalls ein Teilwert iSd § 12 BewG zu. In Bezug auf den Vorhalt, wonach ein Ausziehen der Kabel sowie deren Wiederverwendung aus technischer und wirtschaftlicher Sicht sich als nicht sinnvoll erweise, sei anzumerken, dass im Falle eines Technikwandels die Kabel jedenfalls ausgezogen werden müssten. Eine Schädigung der Gebäudesubstanz sei bei einem derartigen Vorgang nicht anzunehmen. Eine Schädigung der Kabel indes könne bei unsachgemäß Entfernung nicht ausgeschlossen werden; zwingend sei eine solche allerdings nicht. Der Einwand, dass das Ausziehen und die Neuverlegung unter

Umständen teurer wären, als eine Verlegung neuer Kabel, treffe zwar für ein Unternehmen, welches Telekabel und Internetdienste anbiete, zu. Für ein Beherbergungsunternehmen würden allerdings anderer Grundsätze gelten, zumal hier Normabweichungen eine untergeordnete Rolle spielten.

Was die Sauna anbelange, so sei deren Betriebsbereitschaft erst im Jahre 2002 gegeben gewesen, zumal die Firma Hn+ erst in diesem Jahre die notwendigen Abschlussarbeiten durchgeführt habe. Im Jahre 2002 sei auch die Abnahme der Anlage erfolgt. Fakt sei zudem, dass auch die Rechnung erst mit Datum 28. Februar 2002 ausgestellt worden sei. Dies sei ein schlüssiger Beweis dafür, dass die Sauna eben nicht betriebsbereit und damit auch nicht abnahmefähig gewesen sei. Zudem verhindere auch eine fehlende Duschtür den gewerblichen Saunabetrieb. Darüber hinaus seien die Abschlussarbeiten der Elektroinstallationen der Fa. H ebenso erst im Jänner bzw. Februar 2002 durchgeführt worden. Auch hinsichtlich der Elektroarbeiten wurde vom Lieferanten erst nach Übergabe der Sauna im Jahre 2002 Rechnung gelegt. Im Bescheid der BH YL vom 4. April 2002, Zi. 111, sei die Genehmigung zum Betrieb der Saunaanlage nur mit der Auflage der Anbringung einer entsprechenden Alarmvorrichtung gewährt worden. Erst nachdem diese Auflagen im Jahre 2002 erfüllt worden seien, sei der Zustand der Betriebsbereitschaft der Sauna auch aus gewerberechtlicher Sicht gegeben gewesen. Der VwGH releviere in stRspr den faktischen Eigentumsübergang. Von einem bereits im Jahre 2001 erfolgten Übergang des wirtschaftlichen oder des zivilrechtlichen Eigentums an der Sauna könne jedoch nicht gesprochen werden, da weder die körperliche Übergabe (mangels Abnahme) stattgefunden habe, noch eine Fakturierung der Leistung erfolgt sei.

Im Zuge des zweitinstanzlichen Verfahrens wurde der Bw. ua. um Vorlage des mit der Verwaltungsbehörde geführten Schriftverkehrs in Bezug auf die Bewilligung der Saunaanlage ersucht. Weiters wurde der Bw. aufgefordert, das Anbot jener Firma, welche die Lieferung, Montage und Inbetriebnahme der Saunaanlage vorgenommen hatte, die Auftragserteilung an diese sowie das bezughabende Abnahmeprotokoll (jeweils in Abl.) zur Einsichtnahme vorzulegen sowie bekannt zu geben, welche Abschussarbeiten im Zusammenhang mit der Sauna im Streitjahr 2002 konkret erbracht worden seien.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 8. September 2006 legte der Bw. ua. den Antrag sowie die am 4.4.2002 von der Bezirkshauptmannschaft Y ausgestellte gewerberechtliche Bewilligung für den Betrieb der geänderten Saunaanlage vor. Aus der Bescheidbegründung ist zu ersehen, dass die Behörde dem Antragsteller (Bw.) eine Reihe von Auflagen vorschrieben hatte, wie beispielsweise die Ausstattung der Anlage mit einem Alarmknopf.

Im angeführten Bewilligungsbescheid wird dazu ua. festgehalten:

“[.]

2. Dependance:

Die Dependance besteht aus einer Saunaanlage mit Seminarraum, Aufenthaltsraum, Lagerräume sowie Raum für Fitnessgeräte und Fremdenzimmer mit Sanitäreinrichtungen. Im Projekt befindet sich lediglich ein Plan der Anlage, wobei keinerlei Beschreibung bezüglich der Geräte (Sauna, Fitnessgeräte ...) vorliegt. Beim durchgeführten Augenschein wurde festgestellt: Die gesamte Saunaanlage entspricht nicht den hygienischen Vorschriften, sie ist veraltet und wäre rundum zu erneuern.[.]

In der Folge wurde seitens des Antragstellers im Bereich der Sauna/Solarium Sanierungsmaßnahmen durchgeführt und darüber hinaus die in der Dependance vorhandene Lüftungsanlage erneuert.

In Folge der mit Eingabe vom 08.01.2002 vorgelegten Projektergänzungen wurde seitens des Amtssachverständigen für Sicherheitstechnik in der Stellungnahme vom 25.01.2002 bezüglich des Saunabereiches Nachstehendes ausgeführt:

Aufgrund der ergänzten Einreichunterlagen kann geschlossen werden, dass die Saunaanlage gemäß dem Stand der Technik (ÖNORM M6219-1) projektiert wurde. Es sind die grundlegenden räumlichen Mindestfordernisse berücksichtigt.[.]

Seitens der medizinischen Amtssachverständigen wurde bezüglich der Saunaanlage mit Stellungnahme vom 14.02.2002 die Vorschreibung weiterer Auflagenpunkte begehrte.[.]

Seitens des brandschutztechnischen Amtssachverständigen wurde eine gutachtliche Stellungnahme vom 11.01.2002 sowie ergänzend vom 25.03.2002 bei Einhaltung der im Spruch unter 44 – Punkt 50 enthaltenen Auflagen keine Einwände gegen die beantragte Erteilung der Betriebsanlagenänderungsgenehmigung erhoben.[.]

Zur Vorlage gebracht wurde weiters ein Schreiben der Fa. K Saunabau KG vom 1. September 2006, mit welchem bestätigt wurde, dass „die Sauna-Kabine jederzeit, ohne Schädigung beim Steuerpflichtigen demontiert und anderwärts wieder aufgebaut werden kann“.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bestimmung des § 108e EStG 1988 idF des BGBl. I 2002/155 ordnet an:

(1) Für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern kann 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:

(2) Prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter sind ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens. Nicht zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern zählen:

- Gebäude

[.]

Im gegenständlichen Fall hatte der erkennende Senat zu beurteilen, ob die vom Bw. angeschafften Wirtschaftsgüter als Gebäude(bestandteile) gelten oder aber eigens zu bewertende Wirtschaftsgüter darstellen.

Zur Beantwortung der Frage, ob eine Investition Gebäude, Teil eines Gebäudes oder selbständiges (selbständig bewertbares) Wirtschaftsgut darstellt, 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). Grundsätzlich 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 der Frage, ob ein Gebäude vorliegt, bzw. ob eine Investition ein Gebäude oder einen Gebäudebestandteil betrifft oder aber ein nicht als Gebäude anzusehendes Wirtschaftsgut, hat ausschließlich nach der **Verkehrsanschauung** zu erfolgen. Dabei haben bewertungsrechtliche Aspekte außer Betracht zu bleiben. 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 (unselbständiger) Teil des Gebäudes und damit als unbeweglich anzusehen. Dies hat zur Folge, dass dieses Wirtschaftsgut aus steuer- und zivilrechtlicher Sicht das Schicksal der Gesamtanlage teilt. Ist eine Anlage hingegen auf Grund ihrer Bauart – und zwar 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 zu behandeln (VwGH 13.4.1962, 1639/60; VwGH 11.6.1965, 316/65). Bewegliche mit dem Gebäude lose verbundene Wirtschaftsgüter sind nicht als Gebäude zu qualifizieren (VwGH 23.10.1990, 89/14/0118).

Bei typischen Gebäuden bzw. Gebäudeteilen spielt allerdings die rein technische "Beweglichkeit" und Versetzbartigkeit 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 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; UFS RV/0221-K/05),

- Rolltreppen (BFH BStBl II 1971, 455),
- Klimaanlagen (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 Türschlösser, Fußböden samt Belag, Verputz, Anstrich, Malerei, Straßenfassaden, Dachrinnen, Dachstühle (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 8 Tz 8.2, und die dort zitierte Judikatur), aber auch
- Weganlagen sowie Zaunanlagen (Doralt, EStG, § 6 Tz 8 "Gebäude und Gebäudeeinbauten", und die dort zitierte Judikatur)

zum Gebäude gehören.

Hingegen zählt die verwaltungsgerichtliche Judikatur ua.

- Einbaumöbel, Holzdecken und Wandverkleidungen, die der Raum einrichtung dienen (VwGH 1.3.1983, 82/14/0156);
- außerhalb des Verputzes verlegte Elektroinstallationen (VwGH 23.4.1985, 84/14/0188)
- eine in Leichtbauweise errichtete Halle, die mit einem aus massivem Material (Ziegel) gebauten und unterkellerten Wohn- und Bürogebäude verbunden ist (VwGH 27.1.1994, 93/15/0161)

zu den selbständig bewertbaren Gebäudeinvestitionen.

Zu den einzelnen berufungsverfangenen Investitionen:

1. Software (Pos. 172)

Die Anschaffung von Software für das Internet stellt eine investitionszuwachsprämientaugliche Anschaffung dar. Der UFS folgt diesbezüglich der Rechtsansicht des Bw.

Der Berufung ist daher in diesem Punkte vollinhaltlich Folge zu geben.

2. Pos. 197 - Sauna

Der Bw. vertritt im gegenständlichen Verfahren die Auffassung, die nämliche Sauna sei als selbständiges Wirtschaftsgut zu qualifizieren, welches mit dem Gebäude nur in loser Verbindung stehe. Diese Ansicht untermauerte der Bw. durch Vorlage einer diesbezüglichen Bestätigung der bauausführenden Firma K.

Die Amtspartei vertritt zunächst die Ansicht, dass eine Sauna einen Gebäudebestandteil darstelle. Das Finanzamt revidierte jedoch im Laufe des (erstinstanzlichen) Verfahrens diese Rechtsansicht.

Der erkennende Senat vermag dem Vorbringen des Bw. zu folgen, zumal auch durch die übermittelten digitalisierten Lichtbilder unzweifelhaft der selbständige Charakter des Saunablocks dokumentiert wird und eine feste Verbindung zum Gebäude hin nicht erkennbar ist. Im Übrigen hat – wie aus der Beilage zur Schlussbesprechung vom 22.9.2003 hervorgeht – die Amtspartei selbst im Zuge einer abgabenbehördlichen die Zeiträume 1999 bis 2001 betreffenden Außenprüfung den im Jahre 2001 erfolgten Saunaumbau aktiviert und dabei eine zehnjährige Nutzungsdauer unterstellt. Demnach kommt der Sauna grundsätzlich der Charakter eines investitionszuwachsprämifähigen Wirtschaftsgutes zu.

Dass die Saunaanlage seitens der Fa. K in der 48. Kalenderwoche des Jahres 2001 ausgeliefert und montiert wurde, steht außer Streit. Ebenso unstrittig ist nunmehr, dass die damit zusammenhängenden (Teil-)Anschaffungskosten (€ 8.492,00) dem Referenzjahr 2001 zuzuordnen sind. Der angefochtene Bescheid wird daher von Amts wegen in diesem Punkte abgeändert.

Zu prüfen ist nunmehr, ob die für die Herstellung der Betriebsbereitschaft erforderlichen, nunmehr strittigen Anschlussarbeiten (Elektro- und Sanitärinstallationen) im Jahre 2001 oder im Jahre 2002 dergestalt fortgeschritten waren, dass von einer Betriebsbereitschaft der Sauna im Rahmen ihrer vorgesehenen gewerblichen Nutzung gesprochen werden kann.

Grundsätzlich wird festgehalten, dass es sich beim Terminus „Anschaffung“ um einen steuereigenen Wirtschaftsbegriff (VwGH 8.10.1985, 85/14/0091) handelt. Anschaffung setzt voraus, dass das Wirtschaftsgut in den Betrieb aufgenommen wird, auch wenn es auf die Inbetriebnahme nicht ankommt. Von einer Aufnahme in den Betrieb kann aber erst die Rede sein, wenn der Betrieb über jenes Anlagegut verfügt, auf dessen „Anschaffung“ – dem **Betriebszweck** entsprechend – es ankam (VwGH 26.5.1970, 874/69). Es entscheidet die betriebliche Nutzungsmöglichkeit, und zwar die **tatsächliche** und nicht nur die rechtliche Verfügungsmöglichkeit über das Wirtschaftsgut (VwGH 12.6.1991, 90/13/0028). Für die Beurteilung der Frage, wann ein Auftrag (im Wesentlichen) erfüllt und die Leistung durch den Vertragspartner abgenommen worden ist, kommt es nicht auf eine bestimmte Relation der Preisansätze für die ausstehende Leistung zum Gesamtauftragsvolumen an. Für die Unwesentlichkeit kann daher nur die zu vernachlässigende Bedeutung im Gesamtgefüge des Geschäftes und die zu vernachlässigende Höhe des Betrages, der auf die ausstehende Leistung entfällt, von Bedeutung sein (VwGH 15.2.1994, 93/14/0175).

Wie bereits oben ausgeführt wurde, wurden die Saunateile sowie der dazugehörige Ofen von der beauftragten Fa. K im Zeitraum 2001 (November) geliefert. Der Anschluss der Anlage wurde durch die Firmen Hn+ (Sanitärinstallationen) und Ing. H (Elektroinstallationen) vorgenommen. Im Arbeitsbogen der Bp. liegt die Rechung der Fa. Hn+ vom 28.2.2002 über die Zeiträume 21.11.2001 bis 29.01.2002 ein, aus welcher ua. hervorgeht, dass sämtliche sanitärtechnischen Arbeiten mit Ausnahme der Montage einer Duschtür sowie Silikonierarbeiten – diese Arbeiten wurden am 29.1.2002 ausgeführt – im Jahre 2001 vorgenommen wurden.

Von den insgesamt durch die Fa. Hn+ erbrachten Leistungen von 55 Arbeitsstunden entfielen 2,5 Arbeitsstunden auf Arbeiten im Zusammenhang mit dem Anbringen der Duschtür sowie Silikonierarbeiten im Sanitärbereich. Es entspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass zu einer Saunaanlage auch eine funktionsfähige Dusche gehört, zumal ein Saunagang in der Regel mit einer Körperdusche begonnen und beendet wird. Dieses Hygienegebot gilt – wie im vorliegenden Fall – bei einer gewerblichen Verwendung der Saunaanlage umso mehr, zumal im Rahmen dieser Verwendung auch auf sanitätsrechtliche Bestimmungen bzw. Aspekte Bedacht zu nehmen ist. Fest steht, dass die Benützung der Sauna zum Stichtag 31.12.2001 angesichts des fehlenden Duschteiles sowie der fehlenden Silikonierung im Naßbereich jedenfalls nicht auf sachgerechte Art und Weise möglich war. Darüber hinaus kann die zum besagten Stichtag ausständige Leistung im Lichte des Gesamtwerkes (sanitärtechnische Inbetriebnahme der Sauna) wohl kaum als unwesentlich bezeichnet werden.

Der erkennende Senat betrachtet aus diesem Grunde die Fertigstellung und damit Betriebsbereitschaft der Sauna unter sanitärtechnischen Aspekten erst mit Datum 29.01.2002 als gegeben.

Dem Berufungsbegehren wird daher in diesem Punkte Folge gegeben und werden die hierfür anerlaufenen Kosten von € 3.663,72 (netto) in die Ausmittlung der Bemessungsgrundlage für die Investitionszuwachsprämie 2002 einbezogen.

Was die vom Elektriker (Fa. Ing. H) geleisteten Installationsarbeiten im Zusammenhang mit der Sauna und Zentralabsaugungsanlage anbelangt, so lassen die aktenkundigen Aufzeichnungen der Fa. H erkennen, dass von den insgesamt 69 erbrachten Monteurstunden 68,75 im Veranlagungszeitraum 2001 (uz. konkret am 26.11., 22.11., 30.11., 6.12., 7.12., 18.12. und 19.12.) geleistet und lediglich 0,25 Arbeitsstunden am 8.1.2002 erbracht wurden. Aus den Verwaltungsakten lässt sich nicht entnehmen, ob in dieser Viertelstunde Arbeiten an der Saunaanlage oder aber an der Zentralabsaugung verrichtet wurden. Der Bw. bzw. dessen steuerlicher Vertreter führte in der Vorhaltsbeantwortung vom 8. September 2006 aus, dass im Jahre 2002 erst „die notwendigen Anschlussarbeiten getätigten, sowie die in der

Betriebsanlagengenehmigung geforderten Nottasten installiert“ worden seien. Ein Nachweis darüber, dass am 8.1.2002 der Anschluss der Sauna tatsächlich vorgenommen worden sei, erfolgte indes nicht. Aus der zur Vorlage gebrachten Rechnung der Fa. Ing. H vom 31.5.2002 ist lediglich zu entnehmen, dass mit Datum 23. und 31.5.2002 eine „Blitzschutzüberprüfung bzw. ein FI-Schalteraustausch infolge gefordertem E-Attest für die Pension erbracht wurden.“

Die Amtspartei führt in ihrer Argumentation aus, dass die im Jahre 2002 geleisteten Arbeiten in der zeitlichen Dimension von 0,25 Stunden (Wert: € 7,00) im Rahmen des Gesamtauftrages unwesentlich wären.

Nach einhelliger verwaltungsgerichtlicher Judikatur kann – wie bereits oben ausgeführt – eine Leistung nur dann als unwesentlich qualifiziert werden, wenn dieser eine zu vernachlässigende Bedeutung im Gesamtgefüge des Geschäfts zukommt und gleichzeitig die Höhe des Betrages, der auf die ausstehende Leistung entfällt, zu vernachlässigen ist (VwGH 15.2.1995, 93/14/0175). Genau diese Merkmale sind im gegenständlichen Fall vorliegend. Sollten am 8.1.2002 tatsächlich Anschlussarbeiten durchgeführt worden sein, so dauerten diese maximal 15 Minuten an. Der Anschluss der Sauna an das Stromnetz wird vom erkennenden Senat eindeutig als unwesentliche Maßnahme zur Herstellung der vollständigen Einsatzbereitschaft gewertet, zumal ein solcher im Allgemeinen innerhalb kurzer Zeit unschwer nachgeholt werden kann. Aus der in den Verwaltungsakten einliegenden Rechnung vom 14.3.2002 lässt sich erkennen, dass sich die im Jahre 2001 erbrachten Elektrikerleistungen auf 67,75 Stunden beliefen, was rd. 99,70% der Gesamtleistung entspricht.

Erhärtung findet obige Ansicht, wonach die Elektrikerarbeiten im Zusammenhang mit dem Saunaanschluss im Wesentlichen bereits 2001 abgeschlossen gewesen waren, auch in dem zur Vorlage gebrachten Attest der Fa. H vom 13.12.2001 betreffend die sach- und fachgerechte Durchführung von Elektroarbeiten an der Saunaanlage.

Darin wird festgehalten:

„Die ausführende Firma bestätigt mit diesem Attest, dass die Elektroinstallationen den OVE- Vorschriften, den SNT-Vorschriften und den Sondervorschriften des örtlichen EVU (TAEV) entsprechend errichtet wurden.

Als Schutzmaßnahme dient die Fehlerstrom-Schutzschaltung mit einem maximalen Auslöse-Fehlerstrom von 0,1 Ampere.

Steckdosenstromkreise bis 32 Ampere sind mit einem Zusatzschutz mit Auslöse-Fehlerstrom 0,03 Ampere versehen.

Die Sondervorschriften für Feucht- und Naßräume sind eingehalten.

Das Gebäude verfügt über eine Blitzschutzanlage (eigenes Blitzschutz-Attest).

Die Starkstromanlage wurde besichtigt, erprobt und hinsichtlich der Schutzmaßnahmen meßtechnisch überprüft(lt. ÖVE-EN 1, Teil 1/89 Anhang A1 bis A3).

Der Erd-Übergangswiderstand für den Schutzleiter wurde meßtechnisch überprüft.

Dieser beträgt 3 Ohm, gemessen am Instrument Fabr. ABB Type M 5010.“

Wie bereits ausgeführt, erachtet der erkennende Senat die im Jänner 2002 erbrachte Elektrikerleistung (0,25 Stunden) in Ansehung ihrer zeitlichen und monetären Dimension als unwesentlich. Somit gelten die von der Fa. H in der Faktura vom 14.3.2002 ausgewiesenen Leistungen als im Veranlagungszeitraum 2001 erbracht und sind diese auch in dieser Periode bilanzsteuerlich zu erfassen. Dass im Jahre 2002 nach Ergehen des Betriebsanlagengenehmigungsbescheides aufgrund der darin erteilten Auflagen noch weitere Elektrikerarbeiten notwendig gewesen waren, erweist sich insofern als unschädlich, als dass den im gegenständlichen Verfahren strittigen, am 14.3.2002 fakturierten Leistungen im Hinblick auf die Herstellung der Betriebsbereitschaft der Saunaanlage der Charakter einer (echten) abgrenzbaren Teilleistung beizulegen ist. Offensichtlich ist nämlich, dass der Zahlungsanspruch der Fa. H für die strittigen Arbeiten unabhängig von der Erbringung weiterer Teil- (Leistungen) bestanden hat.

Damit bleibt der für die „Elektroanschlussarbeiten“ geleistete Betrag von € 2.280,- bei der Ermittlung der Jahresinvestitionen für 2002 außer Ansatz, wiewohl dieser allerdings das Investitionsvolumen des Referenzzeitaumes erhöht.

3. PC (Internet) für Gästezimmer

Das im Vorlageantrag ausgewiesene erweiterte Berufungsbegehren auf Anerkennung von Aufwendungen betreffend Computerleitungen bzw. Schukodosen in den Pensionszimmern in Gesamthöhe von € 28.060,- setzt sich aus folgenden Teilpositionen zusammen, welche allesamt in der von der Fa. Ing. H ausgestellten Faktura vom 20.12.2002 ausgewiesen werden:

1. Verlegen von 19 Vierfachsteckdosen
2. Liefern und Montage eines Patchverteilers (Schrank in dem die Leitungen geklemmt sind)
3. Verlegen von sep. verlegten Computerleistungen vom Patchverteiler in die Zimmer
4. Auslässe
5. Verlegen und Montage eines Schukoauslasses für Minibar, Montage eines Schukoauslasses für Spiegel (Fön), Verlegen eines Wandlichtauslasses Schreibtisches incl. Schalter, Verlegen von zwei Wandauslässen sep. geschaltet bei den Betten, Montage von 4 bauseits gelieferten Beleuchtungskörper
6. Verlegen von sep. verlegten Computerleitungen vom Patchverteiler in die Zimmer incl. RJ45-Dose
7. Auslässe
8. Verlegen von 19 Fönauslässen
9. Koka Sat 2200 (das ist eine TV-Verkabelung im Boden und in der Wand, welche in bestehende Schläuche verlegt wurde)
10. diverses Material Computerraum (Wannenleuchte, Brüstungskanal, etc.)

11. diverses Material Schuko, Bad, Dachboden (Hohlwanddosen, Serienschalter, Wechselschalter) incl. Regiearbeiten (Leitungen zusammenschließen infolge Türabbruch)
12. Regiearbeiten im Zshg. mit TV-Verkabelung, Schuko und Lampen etc.

All die genannten Investitionen lassen erkennen, dass diese bereits im **Lichte der Verkehrsanschauung** als zum Gebäude gehörig zu betrachten sind. Der erkennende Senat hält es für gegeben, dass ein potentieller Erwerber des Gebäudes weder für die EDV-Leitungen noch für Steckdosen, Verteilerdosen, diverse Auslässe, etc. ein gesondertes Entgelt in Ansatz bringen würde. Ein Demontage der nämlichen Investitionen, insbesondere auch ein Ausziehen der Kabelstränge aus den Verrohrungen und deren Wiederverwertung wäre – sofern technisch überhaupt ohne Schädigung der Kabel möglich – bereits aus wirtschaftlicher Sicht nicht sinnvoll. So lässt sich bereits anhand der bezughabenden Rechnung in eindeutiger Weise ersehen, dass die darin ausgewiesenen Materialkosten im Verhältnis zu den Kosten für Montageleistungen (Regiearbeiten) eine (krass) untergeordnete Bedeutung haben, überschreiten diese nicht einmal ein Fünftel der in diesem Zusammenhang anerlaufenen Gesamtkosten (Kosten für Material: € 1.606,40, Kosten für (Regie)Arbeit € 6.984,00). Darüber hinaus würde ein Extrahieren von unter Putz verlegten PC-Kabeln aus bestehenden Verrohrungen (etwa im Zuge eines Wohnungswechsels) jedweder Lebenserfahrung widersprechen.

Die Grundsätze des vom Bw. ins Treffen geführten verwaltungsgerichtlichen Erkenntnisses vom 23.4.1985, 84/14/0188, wonach über Putz verlegte Kabel, welche Stromverteilerstelle und Maschine direkt verbinden und nicht wie bei einer Steckdose ein Umstecken erlauben, keinesfalls als typischer Gebäudeteil zu qualifizieren seien, lassen sich nach Ansicht des UFS nicht auf den hier zu beurteilenden Sachverhalt übertragen bzw. anwenden. Zum einen sind die verfahrensgegenständlichen Kabel großteils in unter Putz verlegten Leerverrohrungen eingezogen, zum anderen ist – entgegen dem im Erkenntnis Zl.84/14/0188 ausgewiesenen Sachverhalt – ein Extrahieren der Kabel aus den bestehenden Verrohrungen mit anschließender sachgerechter Wiederverwertung – wie bereits ausgeführt – bereits aus wirtschaftlicher Sicht wohl kaum sinnvoll. Ob nunmehr aus technischer Sicht eine Extraktion ohne Verletzung der Kabel überhaupt möglich ist, kann dahingestellt bleiben, erweist sich diese von den Verfahrensparteien relevierte Frage für die rechtliche Beurteilung des gegenständlichen Falles als nicht wesentlich.

Die Berufung war somit in diesem Punkte als unbegründet abzuweisen.

Aufgrund dieser Berufungsentscheidung errechnen sich der Investitionszuwachs für das Streitjahr und die sich daraus ergebende Investitionszuwachsprämie wie folgt (Beträge in €) :

Anschaffungs- und Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter lt FA	105.132,72
zuzügl. Software	3.200,00
zuzügl. Sanitärarbeiten iZm Sauna	3.663,72
Anschaffungs- und Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter lt UFS	111.996,44
abzügl. Durchschnitt an AK/HK prämienbeg. WG des Referenzzeitraumes 1999 bis 2001 lt. FA	29.545,66
Investitionszuwachs	82.450,78
Investitionszuwachsprämie	8.245,08

Der Durchschnitt an AK/HK prämienbeg. WG des Referenzzeitraumes 1999 bis 2001 errechnet sich wie folgt:

	1999	2000	2001
Investitionen lt angef Bescheid	52.759,00	19.326,00	5.333,24
Sauna Pos. 185			8.938,75
Sauna Pos. 197 (Elektroarbeiten)			2.280,00
	52.759,00	19.326,00	16.551,99
	Durchschnitt: 29.545,66		

Klagenfurt, am 18. Jänner 2007