



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend Festsetzung der Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für die Jahre 2003 und 2004 entschieden:

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2003 wird als unbegründet abgewiesen. Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2004 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Investitionszuwachsprämien betragen:

Investitionszuwachs des Jahres 2003 (unverändert): 161.314,66 €;  
Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2003 (unverändert): 16.131,47 €;  
Investitionszuwachs des Jahres 2004: 1.021.049,88 €;  
Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2004: 102.104,99 €.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.), eine Kommanditgesellschaft, betreibt ein Hotel in X. Mit den Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften für 2003 und 2004 legte sie dem Finanzamt Verzeichnisse (Formulare E 208e) vor, in denen sie Investitionszuwachsprämien gemäß § 108e EStG 1988 in Höhe von 18.727,89 € (für 2003) und 154.313,19 € (für 2004) beantragte. Nach einer Außenprüfung setzte das Finanzamt mit Bescheiden vom 10. Februar 2006 die Investitionszuwachsprämien mit 16.131,47 € (für 2003) und 97.871,61 € (für 2004) fest. Begründend wurde auf den Prüfungsbericht verwiesen, in dem der Prüfer unter anderem folgende Investitionen als nicht prämienbegünstigt angesehen hatte (vgl. Tz 20 des

Prüfungsberichtes vom 30.1.2006 und Tz 11 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 11.1.2006):

**für 2003:**

Anlagen in Bau:

|                                   |                  |
|-----------------------------------|------------------|
| Entwurfsplanung (Wellnessbereich) | 7.762,50         |
| Einreichplanung                   | <u>15.000,00</u> |
| Summe 2003:                       | 22.762,50        |

**für 2004:**

Grundstückseinrichtungen auf eigenem Grund:

|  |          |
|--|----------|
| Verwaltungsstrafe in Zusammenhang mit der Errichtung eines Parkplatzes | 5.500,00 |
|--|----------|

Betriebsausstattung allgemein:

|                             |           |
|-----------------------------|-----------|
| Personen- und Lastenaufzüge | 56.803,60 |
|-----------------------------|-----------|

Betriebsausstattung Kinderkino - Disco:

|                                    |           |
|------------------------------------|-----------|
| Lüftungsanlage - Anteil Kinderkino | 17.037,00 |
|------------------------------------|-----------|

Betriebsausstattung Schwimmbad:

|  |            |
|--|------------|
| Schwimmbecken samt Montage und Änderungsarbeiten | 111.455,42 |
|--|------------|

|                                    |           |
|------------------------------------|-----------|
| Lüftungsanlage - Anteil Schwimmbad | 22.804,01 |
|------------------------------------|-----------|

|                               |          |
|-------------------------------|----------|
| Wellnessplanung (Restzahlung) | 7.767,20 |
|-------------------------------|----------|

|                                  |           |
|----------------------------------|-----------|
| Kunstfelsen für Schwimmbadgrotte | 16.985,00 |
|----------------------------------|-----------|

|   |           |
|---|-----------|
| Komplettverfliesung - Anteil Schwimmbad | 74.985,53 |
|---|-----------|

Betriebsausstattung Appartements und Zimmer:

|                         |           |
|-------------------------|-----------|
| Granitwaschtischplatten | 16.520,00 |
|-------------------------|-----------|

|                              |           |
|------------------------------|-----------|
| diverse Waschtische, Mischer | 25.813,82 |
|------------------------------|-----------|

Geräte für Fitnessraum:

|  |           |
|--|-----------|
| Lüftungsanlage - Anteil Fitnessraum, Beautyabteilung | 25.633,00 |
|--|-----------|

|                                  |                  |
|----------------------------------|------------------|
| Wangentreppe in Sonderausführung | <u>43.848,04</u> |
|----------------------------------|------------------|

|             |                   |
|-------------|-------------------|
| Summe 2004: | <u>425.152,62</u> |
|-------------|-------------------|

|             |            |
|-------------|------------|
| Gesamtsumme | 447.915,12 |
|-------------|------------|

Gegen die Kürzung der Investitionszuwachsprämie für 2003 und 2004 (durch Reduzierung der Bemessungsgrundlagen um die oben angeführten Positionen) richtet sich die Berufung.

Begründend wurde ausgeführt, die Wirtschaftsgüter, für welche die Investitionszuwachsprämie zu Unrecht versagt worden sei, ließen sich thematisch zu den Positionen Verwaltungsstrafe (5.500 €), Personen- und Lastenaufzüge (56.803,60 €), Wellness-, Fitness-, Kinobereich und Schwimmbadanlage (anteilige Planungskosten, anteilige Kosten der Lüftungsanlage, Schwimmbecken, Kunstfelsen, Verfliesung, Wangentreppe; zusammen 343.277,70 €) sowie Badezimmermöbel (Granitwaschtischplatten mit Waschbecken und Mischern, zusammen 42.333,82 €) zusammenfassen. Mit der Investitionszuwachsprämie habe der Gesetzgeber Investitionen „ankurbeln“ wollen, damit die Wirtschaft belebt werde. Dabei sollte die Anschaffung von Wirtschaftsgütern mit nicht zu langer Lebensdauer begünstigt werden. Gebäude sollten nicht gefördert werden, weil derart langfristige Investitionen keine nachhaltige Wirtschaftsbelebung erzeugten. Das Gesetz enthalte jedoch keinen Hinweis, ob Betriebsvorrichtungen, das seien Vorrichtungen überwiegend technischer Natur, die einen eigenen Nutzungszweck erfüllten, von der Begünstigung umfasst seien. Bei der Investitionsprämie seien seinerzeit Betriebsvorrichtungen im Sinne des Bewertungsgesetzes als begünstigungsfähig angesehen worden. Dies sei seitens des BMF ursprünglich auch zur

Investitionszuwachsprämie vertreten worden. Die spätere enge Auslegung gehe am Zweck der Vorschrift vorbei. Mittlerweile lägen auch bereits Entscheidungen des unabhängigen Finanzsenates vor, die sich überwiegend am einkommensteuerlichen Gebäudebegriff orientierten. Folge man den ursprünglichen Intentionen des Gesetzgebers, sei jedoch dem bewertungsrechtlichen Begriff der Vorzug zu geben. Die Verwaltungsstrafe vom 21. Jänner 2004 sei der Errichtung eines Parkplatzes zuzuordnen: Das Hotel befindet sich unmittelbar neben dem Almbach. Im Zuge behördlicher Überprüfungen sei der Vorwurf erhoben worden, dass Autoabstellplätze ungenügend gegen Hochwasser gesichert seien. Aus diesem Grund habe der Geschäftsführer der Bw. „eine Bauverhandlung abgeführt“, in deren Rahmen eine Verbesserung der Parkplätze bezüglich des Hochwasserschutzes genehmigt werden sollte. Auf Grund der „hochgebirgsähnlichen Situation“ in X sei das zeitliche Fenster für derartige Baumaßnahmen eng. Aus Angst, nicht rechtzeitig mit der Umsetzung der baulichen Maßnahmen fertig zu werden, sei mit den Baumaßnahmen begonnen worden, ohne die entsprechende Bewilligung abzuwarten. Der verfrühte Baubeginn sei schließlich mit einer Verwaltungsstrafe von 5.000 € zuzüglich 10 % Verfahrenskosten geahndet worden. Die Bestrafung möge rechtens sein, die Rechtsbrechung sei jedoch ausschließlich im betrieblichen Interesse (Schutz der Gäste) erfolgt. Aus Sicht des Hochwassersommers 2005 könne dazu nur berichtet werden, dass gerade die frühzeitig und ohne Genehmigung vorgenommenen Schutzbaumaßnahmen geholfen hätten, erhebliche Sachschäden, wenn nicht sogar Personenschäden abzuwenden. Die Investitionszuwachsprämie stehe zu, sei doch die Strafe eindeutig dem Parkplatzbau zuzuordnen. Die Judikatur über die Nichtabzugsfähigkeit von Strafen zur Anwendung zu bringen, wenn es „um den Schutz unserer Devisen bringenden Gäste“ gehe, wäre kontraproduktiv und unbillig. Die Personen- und Lastenaufzüge stellten Betriebsvorrichtungen dar. Daran ändere nichts, dass ein eingebauter Lift nach herrschender Meinung einen Gebäudebestandteil bilde. Für einen Hotelbetrieb einer entsprechenden Kategorie – wie hier ein führendes Kinderhotel – sei es unerlässlich, eine Wellnessanlage mit Beautyfarm, Hallenschwimmbad und sonstige Vorrichtungen (zB ein Kinderkino) zur Verfügung zu stellen. Derartige Vorhaben stellten „Investitionen eigener Art“ dar. Vom wirtschaftlichen Zweck her handle es sich nicht um Gebäudeinvestitionen, sondern um Investitionen in infrastrukturelle Betriebsvorrichtungen. Gerade solche Investitionen, mit denen die heimische Volkswirtschaft nachhaltig belebt werde, erfüllten den gesetzlich gewollten Förderungszweck, weshalb die Gewährung der Investitionszuwachsprämie beantragt werde. „Normale Waschtische“ mit Armaturen würden üblicherweise als Bestandteile der Sanitärinstallation betrachtet und deshalb zum Gebäude gerechnet. Früher habe der Preis eines Waschbeckens samt einfacher Armatur im Verhältnis zum Preis der gesamten Sanitärinstallation nur eine untergeordnete Rolle gespielt. Bei den Investitionen der

Bw. handle es sich aber nicht einfach um Waschbecken mit Armatur, sondern um Badezimmermöbel von beträchtlichem Wert, der eine Aktivierung als eigene Wirtschaftsgüter rechtfertige. Ungeachtet des Umstandes, dass die Waschtische mit zwei Schrauben an der Wand befestigt und die Armaturen an den Wasserleitungen angeklemmt seien, könne nicht von Gebäudebestandteilen gesprochen werden. Eine solche historisch begründete Beurteilung stimme mit den Wertvorstellungen einer modernen Verkehrsauffassung nicht mehr überein.

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

§ 108e Abs. 1 und 2 EStG 1988 lauten:

- (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.*
  - *Geringwertige Wirtschaftsgüter, die gemäß § 13 abgesetzt werden.*
  - *Personen- und Kombinationskraftwagen, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% der gewerblichen Personenbeförderung dienen.*
  - *Wirtschaftsgüter, die nicht in einer inländischen Betriebsstätte verwendet werden, die der Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 dient. Dabei gelten Wirtschaftsgüter, die auf Grund einer entgeltlichen Überlassung überwiegend im Ausland eingesetzt werden, nicht als in einer inländischen Betriebsstätte verwendet.*

### **I) Verwaltungsstrafe:**

Mit Straferkenntnis der Bezirkshauptmannschaft vom 21. Jänner 2004 wurde über den Geschäftsführer der Bw. (als strafrechtlich Verantwortlichem) gemäß § 55 Abs. 1 lit. a der Tiroler Bauordnung wegen Errichtung eines Parkplatzes ohne baurechtliche Bewilligung eine Geldstrafe von 5.000 € nebst 500 € Verfahrenskostenbeitrag verhängt. In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt, der Geschäftsführer der Bw. habe am 19. August 2003 um die Errichtung eines Parkplatzes auf den (derzeitigen) Grundparzellen x/1, x/2 und x/3 angesucht. Eine Überprüfung habe ergeben, dass zumindest bis 9. Dezember 2003 keine Baubewilligung erteilt worden war. Im Zuge eines Lokalaugenscheines habe jedoch festgestellt werden müssen, dass der Parkplatz bereits vorhanden war und grundsätzlich zur Benützung geeignet wäre. In einer Stellungnahme habe der Geschäftsführer der Bw. zu seiner Rechtfertigung zwar angegeben, dass die betreffenden Grundparzellen schon seit einiger Zeit als Parkplatz benutzt würden. Auch habe er ins Treffen geführt, dass der Parkplatz auf Grund des Hochwasserschutzes angehoben werden musste und bereits im Juli 2003 eine wasser- und naturschutzrechtliche Einreichung bei der Bezirkshauptmannschaft erfolgt sei. Unabhängig

von den von der Wildbach- und Lawinenverbauung geforderten Auflagen bedürfe es zur Errichtung eines derartigen Parkplatzes zweifelsfrei einer baurechtlichen Bewilligung. Diese baurechtliche Bewilligung sei zum Zeitpunkt der Errichtung des Parkplatzes nicht vorgelegen.

Dem verwaltungsbehördlichen Strafverfahren vor der Bezirkshauptmannschaft war eine Aufsichtsbeschwerde vom 26. November 2003 vorangegangen, in der namens von „Betroffenen der Hochwasserkatastrophe vom 14. Juni 2003“ eine nicht bewilligte Bautätigkeit der Bw. im Gefahrenbereich des Almbaches angezeigt worden war. Über Aufforderung der Bezirkshauptmannschaft vom 15. Dezember 2003 hatte der Geschäftsführer der Bw. mit Schreiben vom 11. Jänner 2004 zum Vorwurf einer Verwaltungsübertretung nach § 55 Abs. 1 lit. a der Tiroler Bauordnung Stellung genommen und geltend gemacht, dass die Grundparzellen x/1, x/2 und x/3 von der Bw. bereits seit ca. zwölf Jahren als Parkflächen benutzt würden. Bei sämtlichen in der Zwischenzeit durchgeführten Bauverhandlungen seien die erforderlichen Parkplätze „stets auf diesen Parzellen eingezeichnet und nachgewiesen“ worden. Bereits im Juli 2003 sei bei der Bezirkshauptmannschaft ein „wasser- und naturschutzrechtliches Einreichoperat“ eines Ingenieurbüros vorhanden gewesen. Auf Grund des Hochwasserereignisses im Sommer 2003 habe die Wildbach- und Lawinenverbauung die bis dahin abgegebenen Stellungnahmen rückgängig gemacht und neue Auflagen („wie Gemeindebrückenerhöhung, Fußgängerbrückenerhöhung, Schaffung eines Gerinnes etc“) gefordert. Nach dem Hochwasserereignis habe die Bw. einen an Gästeautos entstandenen Schaden von ca. 15.000 € bezahlen müssen. Es sei daher sehr logisch gewesen, im Zuge eines Hotelzubaus die Parkplätze zu erhöhen. Die Baumaßnahme habe aus einer 115 cm hohen Granitsteinschichtung (laut Vorgaben der Wildbach- und Lawinenverbauung) mit Betonabschlusskranz bestanden. Es habe sonst keine einzige Alternative für die Schaffung von Parkplätzen gegeben.

Aus den Akten der Bezirkshauptmannschaft sowie des Gemeindeamtes X und den ergänzenden mündlichen Erläuterungen des steuerlichen Vertreters der Bw. (vom 3. Juli 2007) ergibt sich im Zusammenhang mit diesem Bauvorhaben folgender Ablauf:

Beim Hotel der Bw. gab es nur wenige Autoabstellplätze. Der im Flächenwidmungsplan der Gemeinde X als „Freiland“ ausgewiesene Bereich der Grundparzellen x/1, x/2 und x/3 (Schotterflächen) wurde deshalb zusätzlich als Parkfläche genutzt. Beim Hochwasser am 14. Juni 2003, als es durch den Bachaustritt bei der nördlich des Hotels gelegenen Gemeindebrücke zu Überflutungen kam, wurden auch einige Autos der Hotelgäste beschädigt. Am 19. August 2003 hat der Geschäftsführer der Bw. um die Bewilligung der Errichtung eines Parkplatzes auf den Grundparzellen x/1, x/2 und x/3 angesucht. Im Bauakt der Gemeinde X ist dieses Bauansuchen nicht mehr vorhanden; vermutlich wurde es zurückgestellt, nachdem es damals mangels Zustimmung der Wildbach- und Lawinenverbauung als nicht

bewilligungsfähig eingestuft worden war (telefonische Auskunft des Gemeindeamtes X vom 15. Juni 2007). Noch im Laufe des Jahres 2003 hat die Bw. auf den genannten Grundparzellen einen befestigten Parkplatz errichtet. Mit Schreiben des Bürgermeisters der Gemeinde X vom 27. Juni 2003 war der Geschäftsführer der Bw. darauf hingewiesen worden, dass für den Parkplatz auf den Grundstücken Gp. x/1 und x/3 (gemeint: die damals vorhandene Schotterfläche - Auskunft des Gemeindeamtes X) keine Bewilligung vorliege und die derzeitige Nutzung nicht gestattet sei. Eine Nutzung bzw. Bewilligung als Parkplatz könne erst erfolgen, wenn die dafür erforderliche Widmung vorhanden sei; im Raumordnungskonzept der Gemeinde sei diese Fläche zwischenzeitlich berücksichtigt worden. Mit weiterem Schreiben vom 5. Dezember 2003 des Bürgermeisters der Gemeinde X wurde dem Geschäftsführer der Bw. nochmals mitgeteilt, dass „für die geplante Errichtung von Parkplätzen im Bereich der Grundstücke Gp. x/1 und x/3“ eine Bewilligung der Baubehörde erforderlich sei. Diese Bewilligung könne erst erteilt werden, wenn das geplante Projekt „von der Wildbach- und Lawinenverbauung positiv erledigt wurde“ und in weiterer Folge eine entsprechende Flächenwidmung vorliege. Der Geschäftsführer der Bw. möge zur Kenntnis nehmen, dass derzeit von der Baubehörde keine Bewilligung für die Errichtung der betreffenden Parkplätze erteilt werden könne und diese Grundflächen derzeit auch nicht als Parkplatz genutzt werden dürften.

Im Verfahren betreffend wasser- und naturschutzrechtliche Bewilligung hat der Forsttechnische Dienst für Wildbach- und Lawinenverbauung am 18. November 2003 zum Parkplatzprojekt der Bw. dahin Stellung genommen, dass aus Gründen des Hochwasserschutzes (näher bezeichnete) Änderungen und Adaptierungen notwendig seien. Bereits im Sommer sei dies mit dem Konsenswerber vor Ort besprochen und darauf hingewiesen worden, dass ein neues (geändertes) Projekt vorzulegen sei. Bei einem Lokalaugenschein am 18. November 2003 habe festgestellt werden müssen, dass die Steinmauer, die den Parkplatz nach Südwesten hin begrenzen solle, bereits errichtet worden sei, obwohl noch keine neue Planung vorgelegt worden sei. Die Bezirkshauptmannschaft werde deshalb „dringend ersucht, die durchgeföhrten Arbeiten wieder rückgängig machen zu lassen“. In seiner Stellungnahme vom 6. April 2004 hielt der Forsttechnische Dienst für Wildbach- und Lawinenverbauung „hinsichtlich des öffentlichen Interesses Hochwassersicherheit“ nochmals fest, dass sich das Projekt in der gelben und teilweise in der roten Gefahrenzone des Almbaches befindet. Zwecks Erreichung einer „vertretbaren Sicherheit“ für die abgestellten Fahrzeuge sei die Anhebung des gesamten Parkplatzes um mindestens einen Meter vorgeschrieben worden. Durch diese Anhebung sei es aber andererseits zu einer Einschränkung des Durchflussprofils für den Katastrophenfall gekommen; durch das gegenständliche Projekt werde ein Abfließen auf den Grundparzellen x

und x/3 verhindert bzw. stark eingeschränkt, sodass es zu stärkeren Beeinträchtigungen auf anderen Parzellen kommen müsse. Ursprünglich sei das vorliegende Projekt nicht als genehmigungsfähig angesehen worden. Inzwischen sei das Projekt abgeändert worden. Von der Gemeinde X sei mittlerweile in Übereinkunft mit dem Konsenswerber des gegenständlichen Projekts mit dem Bau einer Brücke mit vergrößertem Durchflussprofil begonnen worden. Zusammenfassend bestünden gegen das gegenständliche Projekt aus Sicht des Schutzes vor Naturgefahren keine prinzipiellen Bedenken. Die nun vorliegenden Unterlagen seien für die Durchführung einer Verhandlung ausreichend. Diese Verhandlung fand am 25. August 2004 statt. Mit Bescheid der Bezirkshauptmannschaft vom 28. Oktober 2004 wurde die wasser- und naturschutzrechtliche Bewilligung für das Parkplatzprojekt erteilt.

Mit Beschluss des Gemeinderates der Gemeinde X vom 4. August 2004 war die Umwidmung der im Flächenwidmungsplan als „Freiland“ ausgewiesenen Grundparzellen x/1 (Teilfläche), x/2 (neu) und x/3 (Teilfläche) in „Sonderfläche Parkplatz“ beschlossen worden. Dieser Beschluss wurde am 1. Oktober 2004 vom Amt der Tiroler Landesregierung aufsichtsbehördlich genehmigt. Am 27. Jänner 2005 wurde bei der Gemeinde X (neuerlich) ein Bauansuchen betreffend Errichtung eines Parkplatzes für das Hotel der Bw. (auf den mittlerweile umgewidmeten Flächen) eingereicht. Dazu gab der Forsttechnische Dienst für Wildbach- und Lawinenverbauung am 28. Februar 2005 eine Stellungnahme ab, in deren „Befund“ zu lesen ist, der betreffende Parkplatz bestehe zum Großteil bereits und sei unter Einbindung der gefertigten Dienststelle „wasserrechtlich und naturschutzrechtlich verhandelt“ worden. Das dem Bescheid vom 28. Oktober 2004 zu Grunde liegende Projekt sei vom Projektanten des Bauwerbers mit der gefertigten Gebietsbauleitung bis zur Verhandlungsreife koordiniert und es seien alle Aspekte im Hinblick auf Sicherheit vor Naturgefahren berücksichtigt worden. Gegen die Erteilung der Baubewilligung bestünden keine Bedenken, „wenn die Fertigstellung des Parkplatzes wie im Wasserrechtsbescheid vorgesehen“ verlaufe. Nach der Bauverhandlung am 31. März 2005 wurde dem Pkw-Parkplatz mit Bescheid der Gemeinde X vom 20. Mai 2005 schließlich die baubehördliche Bewilligung erteilt.

Nach Ansicht der Bw. sei die Verwaltungsstrafe Teil der Herstellungskosten des Parkplatzes und gehe somit in die Bemessungsgrundlage für die Investitionszuwachsprämie ein. Hingegen vertritt das Finanzamt die Auffassung, dass von Strafen keine Investitionszuwachsprämie anerkannt werden könne, da sie keine ungebrauchten körperlichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens darstellten und (bis auf wenige Ausnahmen) ertragsteuerlich nicht abzugfähig seien (siehe die Stellungnahme des Prüfers zur Berufung).

Geldstrafen, die dem Betriebsinhaber vorgescriben wurden, sind grundsätzlich Kosten der privaten Lebensführung. Sie stellen nur ausnahmsweise „Betriebsvorfälle“ dar, wenn ein so enger Zusammenhang der strafbaren Handlung mit der Betriebssphäre besteht, dass die

daraus entspringenden Kosten und Strafen als durch den Betrieb veranlasst angesehen werden müssen (siehe zB Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz 21 zu § 4 Abs. 4 allgemein; Tz 36 zu § 4 Abs. 4 allgemein, Stichwort „Geldstrafen“; Tz 5 zu § 20, Stichwort „Strafen und Wertersätze“). Im Falle eines Baumeisters, der noch vor Erteilung der Baubewilligung zu bauen begann, weil er nach dem Ergebnis der bereits durchgeföhrten Bauverhandlung mit der baldigen Baubewilligung rechnen konnte und sein Auftrag terminisiert war, hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 11. Mai 1962, Zl. 1316/60, eine Geldstrafe als Betriebsausgabe anerkannt. Bei der Abgrenzung der Betriebssphäre vom Bereich der privaten Lebensführung ist, wenn es um Geldstrafen geht, die durch eigenes Verschulden des Betriebsinhabers ausgelöst worden sind, jedoch ein strenger Maßstab anzulegen. In der Regel verbietet es der Strafzweck, den Pönalcharakter der Strafe im Wege einer steuerlichen Entlastung - sei es auch nur im Wege der AfA - zumindest teilweise unwirksam zu machen (siehe zB VwGH 25.4.2001, 99/13/0221). Erst recht nicht wird sich der Förderzweck der Investitionszuwachsprämie auf Verwaltungsstrafen im Zusammenhang mit betrieblichen Investitionen erstrecken.

Im Berufungsfall ist es zwar einsichtig, dass die Bw. den Hotelgästen Parkplätze in unmittelbarer Nähe des Hotelbetriebes anbieten wollte; es mag auch durchaus zutreffen, dass - wie der steuerliche Vertreter der Bw. vorbrachte - die Baubehörde die Nutzung der als „Freiland“ gewidmeten (Schotter-)Flächen für Parkzwecke lange Zeit stillschweigend geduldet hatte. Mit dem Hochwasserereignis vom 14. Juni 2003 hatte sich die Situation aber offensichtlich geändert (siehe die oben erwähnten Schreiben der Gemeinde X vom 27. Juni und vom 5. Dezember 2003). Danach hätte die Bw. diese teilweise in der gelben und teilweise in der roten Gefahrenzone gelegenen Grundparzellen überhaupt nicht mehr als Parkflächen nutzen dürfen. Ohne Zustimmung des Forsttechnischen Dienstes für Wildbach- und Lawinenverbauung konnte dem im August 2003 eingebrachten Bauansuchen der Bw. nicht entsprochen werden bzw. war auch eine Umwidmung in eine „Sonderfläche Parkplatz“ nicht möglich. Solange bezüglich der Hochwassersicherheit (der im potentiellen Überflutungsbereich des Almbaches gelegenen Grundstücke) Bedenken bestanden, handelte es sich bei der fehlenden Baubewilligung - anders als im Beschwerdefall zu VwGH-Zl. 1316/60 - nicht etwa nur um eine „Formalität“. Wenn der Geschäftsführer der Bw. dennoch auf eine Nutzung als Parkflächen nicht verzichten wollte und deshalb - ohne Baubewilligung - zum Schutz der Autos der Hotelgäste einen befestigten Parkplatz errichtete, kann darin nicht bloß die Verletzung einer Ordnungsvorschrift - mit geringem Grad des Verschuldens – gesehen werden. Damit ist aber hinsichtlich der dabei in Kauf genommenen Verwaltungsstrafe der betriebliche Zusammenhang durch das unerlaubte Verhalten durchbrochen.

Für die – demnach nicht der betrieblichen Sphäre der Bw. zurechenbare – Verwaltungsstrafe stand in weiterer Folge auch eine Investitionszuwachsprämie nicht zu.

## **II) Personen- und Lastenaufzüge, Investitionen im Wellness-, Fitness-, Kinobereich und Schwimmbadanlage:**

Liftanlage, Hallenschwimmbad, Wellness- und Fitnessbereich sowie Kinderkino stellen nach Ansicht der Bw. Betriebsvorrichtungen des Hotels dar, die als solche nicht zum Gebäude zählen. Die Bw. habe (demnach prämienbegünstigte) Investitionen „in die Technik“ von (nicht prämienbegünstigten) Gebäudeinvestitionen wie folgt abgegrenzt:

Bei den nachträglich eingebauten Personen- und Lastenliften sei die Investitionszuwachsprämie nur für die Aufzüge als solche (samt TÜV-Abnahme) beantragt worden; die Aufwendungen für die Liftschächte seien dem Gebäude zugeordnet worden. Das Hallenschwimmbecken (samt Kunstfelsen) sowie die aus einzelnen Modulen zusammengesetzte Schwimmbadtechnik (wie Filteranlagen, Lüftung) seien als Betriebsvorrichtung behandelt worden; die Verfliesung sei nur im Bereich des Hallenschwimmbads der Betriebsvorrichtung zugeordnet worden. Die Kosten einer maßgefertigten Wangentreppe seien ebenfalls der Betriebsvorrichtung Schwimmbad- bzw. Wellnessbereich zugeordnet worden. Die Kosten für die Lüftungsanlage seien nur insoweit als prämienbegünstigt behandelt worden, als sie auf Schwimmbad-, Wellness-, Fitness- und Kinobereich entfielen; die auf Hotelhalle und Lokalerweiterung entfallenden Kosten der Lüftungsanlage seien dem Gebäude zugeordnet worden. Die Planungskosten seien jeweils anteilig dem begünstigten bzw. dem nicht begünstigten Bereich zugeordnet worden (Auskünfte des steuerlichen Vertreters vom 3. Juli 2007).

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 21. September 2006, 2006/15/0156, bestätigte, ist die aus § 51 BewG abgeleitete Unterscheidung zwischen Gebäude und „Betriebsvorrichtungen“ für den Bereich der Investitionszuwachsprämie nicht von Bedeutung. Aus § 1 Abs. 2 BewG ergibt sich nämlich, dass die Bestimmungen des zweiten Teiles des BewG für die Investitionszuwachsprämie nicht anwendbar sind (so auch Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz 4 zu § 108e).

Ob (nicht prämienbegünstigte) Gebäudeinvestitionen vorliegen, ist nach den Begriffsbestimmungen des Einkommensteuerrechtes zu beurteilen. Maßgeblich ist danach die Verkehrsauffassung. Ist ein Wirtschaftsgut mit einem Gebäude derart verbunden, dass es nicht ohne Verletzung seiner Substanz an einen anderen Ort versetzt werden kann, ist es 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 (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz 4 zu § 108e).

Die Bw. bestreitet nicht, dass die angeführten Investitionen nach Maßgabe der einkommensteuerlichen Begriffsbestimmungen zum Gebäude zählen. So lässt sich nach der Verkehrsauffassung eine Liftanlage nicht in (bewegliche) Kabinen und gebäudezugehörige Investitionen in die Liftschächte spalten, sondern stellt insgesamt einen Bestandteil des Gebäudes dar. Ebenso ist eine Lüftungsanlage (bestehend aus Zu- und Abluftgeräten, Schalldämpfern, Schaltteilen, Blechkanälen, Gitterteilen, etc) einheitlich als Teil des Gebäudes zu beurteilen und nicht bereichsbezogen in eigenständige Wirtschaftsgüter und Gebäudebestandteile teilbar. Ein Hallenschwimmbecken mit angrenzender Verfliesung samt (wenngleich in Modultechnik zusammengesetzter) Schwimmbadtechnik wird - ebenso wie die erforderliche Verrohrung - mit dem Einbau Bestandteil des Gebäudes. Treppen jeglicher Bauweise sind nach der Verkehrsauffassung typische Gebäudebestandteile. Auch eine optisch ansprechende, maßgefertigte Holzwendeltreppe kann daher nicht als ein selbständiges Wirtschaftsgut angesehen werden.

Bei all diesen Investitionen (samt den dazugehörigen Planungskosten) ist demnach die Zuerkennung einer Investitionszuwachsprämie nach § 108e Abs. 2 erster Teilstrich EStG 1988 ausgeschlossen. Für eine Betrachtungsweise, wie sie die Bw. angewendet wissen will, lässt das Gesetz keinen Raum.

### **III) Waschtische:**

Die Bw. hat 28 Gästebäder mit neuen Waschtischen (mit jeweils zwei in die Granitwaschtischplatte eingelassenen Waschbecken samt Armaturen) ausgestattet. Wie ihr steuerlicher Vertreter am 3. Juli 2007 erläuterte, wurden die Waschtische auf (mit der Wand verschraubten) Unterkonstruktionen lediglich aufgesetzt und mit Silikon abgedichtet. Für die Unterkonstruktionen sei keine Investitionszuwachsprämie beantragt worden. Bei den hochwertigen Granitwaschtischen selbst (samt Waschbecken und Armaturen) hande es sich nach dem äußeren Erscheinungsbild um Badezimmermöbel. Dieses Vorbringen wurde durch Fotos dokumentiert. Danach ist der Bw. - nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung - in diesem Punkt zu folgen: Optisch stellen sich die Waschtische als Teil einer modernen Badezimmereinrichtung dar. Sie sind daher ungeachtet des funktionellen Zusammenhangs mit der Sanitärinstallation nicht mehr wie diese als Gebäudebestandteil anzusehen, sondern - vergleichbar mit sonstigen Einbaumöbeln, die der Raum einrichtung dienen (VwGH 1.3.1983, 82/14/0156) - als selbständige Wirtschaftsgüter zu behandeln.

Die Bemessungsgrundlage für die Investitionszuwachsprämie 2004 (laut Prüfungsbericht: 978.716,06 €) erhöht sich somit um 42.333,82 € auf 1.021.049,88 €, die Investitionszuwachsprämie 2004 beträgt 102.104,99 €.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 8. Oktober 2007

Ergeht auch an: Finanzamt als Amtspartei