



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der J. KG, Adr., vertreten durch Mag. (FH) Markus Illmer, Wirtschaftstruehänder, 6500 Landeck, vom 10. Februar 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Landeck Reutte vom 10. Jänner 2005 betreffend Investitionszuwachsprämie 2003 gemäß § 108e EStG 1988 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2003 betragen:

Investitionszuwachs: 107.104,70 €

Investitionszuwachsprämie: 10.710,47 €

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.), eine Kommanditgesellschaft, betreibt ein Hotel in K.. Als Beilage zur Feststellungserklärung für 2003 legte sie dem Finanzamt das Verzeichnis E 108e vor, in dem sie eine Investitionszuwachsprämien in Höhe von 14.475,18 € beantragte. Nach einer Außenprüfung setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 10. Jänner 2005 die Investitionszuwachsprämien für 2003 mit 5.034,34 € fest. Begründend wurde auf die Niederschrift vom 23.12.2004 verwiesen, in welcher der Prüfer unter anderem folgende Investitionen als nicht prämienbegünstigt angesehen hatte:

Belüftung Wellnessbereich	16.364,23
---------------------------	-----------

Blütendampfbad	32.308,11
Fußsprudelbecken	5.942,81
Reinigungsdusche	4.065,97
Vital Runddusche	4.841,12
Whirlpoolwanne	12.375,79
Tiroler Stubensauna	18.510,37

Gegen die Kürzung der Investitionszuwachsprämie für 2003 richtet sich die Berufung.

Begründend wurde ausgeführt, dass man entgegen dem Finanzamt der Ansicht sei, dass es sich bei den getätigten Investitionen keineswegs um nicht begünstigte Gebäude(teile) handle.

Um einer gesonderten Bewertung zugänglich zu sein, müsse ein Wirtschaftsgut eine gewisse Selbständigkeit haben, die bei der Veräußerung besonders ins Gewicht falle, sodass dafür im Rahmen des Gesamtkaufpreises ein besonderes Entgelt angesetzt werden würde (VwGH 18.9.1964, 1226/63). Sei ein Wirtschaftsgut mit einem Gebäude derart verbunden, dass es ohne Verletzung seiner Substanz nicht an einen anderen Ort versetzt werden kann, sei es als Teil des Gebäudes und als unbeweglich anzusehen; damit teilt es steuerrechtlich das Schicksal der Gesamtanlage. Sei eine Anlage nach ihrer Bauart (wegen ihrer bloß geringen, jederzeit leicht aufhebbaren Verbindung mit dem Gebäude) nach der Verkehrsauffassung aber als selbständiges Wirtschaftsgut anzusehen, sei sie in der Regel als beweglich zu behandeln (VwGH 13.4.1962, 1639/60; VwGH 11.6.1965, 316/65), so z.B. Einbaumöbel, Holzdecken und Wandverkleidungen, die der Raumausstattung dienen (VwGH 1.3.1983, 82/14/156).

Die strittige Wellnessanlage sei modular aufgestellt worden und somit sei es in der Folge sehr einfach, Teile zu demontieren und an einem anderen Ort aufzustellen. Die „Verkehrsgängigkeit“ der einzelnen Teile sei somit durchaus gegeben. Es könne grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass es sich um bewegliche Anlagegüter handle und nicht, wie von der Behörde argumentiert, um eine einheitliche Gebäudeinvestition.

Auch Doralt erwähne zu § 4 in Tz 39 im Rahmen von Beispielen für selbständig bewertbare Wirtschaftsgüter Gebäudeteile aufgrund unterschiedlicher Bauweise (E 27.1.1994, 93/15/0161, 1994, 498 zu einer in Leichtbauweise errichteten Produktionshalle und einem in Massivbauweise errichteten Bürogebäude mit gemeinsamen Eingang). So seien bspw. Gebäude in Leichtbauweise für die Investitionszuwachsprämie zugelassen. Faktum sei, dass in gegenständlichem Wellnessbereich Anlagen in Leichtbauweise eingebaut wurden, die ohne

gravierende Verletzung der Substanz jederzeit demontiert und an einem anderen Platz wieder montiert werden können.

Hinsichtlich der Belüftung des Wellnessbereiches wird argumentiert, dass Betriebsanlagen, die mit einer im Gebäude ausgeübten Tätigkeit in Beziehung stehen (VwGH 27.11.1973, 790/73) als selbstständig bewertbare Investitionen gelten würden. So diene die Belüftung vor allem dazu, den Sauna- und Dampfbadbereich von der heißen Luft bzw. vom Dampf zu säubern. Zu einem Großteil bestehe die Belüftungsanlage aus einer technischen Anlage, nämlich dem Lüftungsmotor. Die Anlage könne ohne erheblichen Aufwand demontiert werden. Be- und Entlüftungs-, Klimaanlagen seien als beweglich zu bewerten, wenn sie unmittelbar und ausschließlich der Ausübung des Gewerbes dienten (z.B. in Chemiefaser- und Tabakfabriken, Möbellagern oder Räumen mit klimaempfindlichen Geräten: BFH 17. 5. 1968, VI R 205/67, BStBI 196811, 567; 20. 3. 1975, IV R 16/72, BStBI 1975 11, 689).

Das Fußsprudelbecken, die Reinigungsduschen und die Whirlpoolwanne samt den Zu- und Abflüssen bzw. Geräten zur Warmwasserbereitung seien auch in Hotels selbstständig bewertbare Investitionen (Betriebsvorrichtung), wenn sie Heilzwecken (zB in Kranken- und Kurhäusern) oder einer sonstigen gewerblichen Betätigung (z.B. in Badeanstalten) dienen (FG Düsseldorf 21. 9. 1972, FR 1972, 289; vgl auch Abgrenzungs-RL Abschn 15 Abs 4).

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28.10.2005 wurde die Berufung mit der Begründung abgewiesen, dass die fraglichen Wirtschaftsgüter mit dem Gebäude derart verbunden seien, dass sie ohne Verletzung ihrer Substanz nicht an einen anderen Ort versetzt werden könnten. Somit seien sie als Teil des Gebäudes anzusehen. Die eingebaute Belüftungsanlage werde als einheitliches Wirtschaftsgut betrachtet, da die einzelnen Bestandteile rein technisch aufeinander abgestimmt seien und so jedem einzelnen Gegenstand alleine keine Nutzbarkeit zukomme und somit in seiner Gesamtheit unbeweglich sei. Die Verlegung der gesamten Anlage, bestehend insbesondere aus dem Lüftungsmotor und den Verrohrungen gestalte sich ohne größeren Kostenaufwand nahezu unmöglich. Auch sei eine Entfernung ohne Verletzung der Substanz nicht möglich.

Die gesamte Wellnessanlage sei in das Gebäude eingebaut und dazu bestimmt, die gesamte Lebensdauer an diesem Ort zu bleiben. Die Module seien am Betonboden verklebt und gleichzeitig mit dem Kellerboden verfliest worden. Es sei nicht möglich, die einzelnen Teile der Wellnessanlage ohne erheblichen Kostenaufwand und nicht ohne gröbere Verletzung der Substanz an einen anderen Ort zu verbringen. Es möge zutreffen, dass die ursprünglichen Grundmodule sehr einfach aufzustellen und zu entfernen seien. Beim Einbau der Module würden die Rückwände durch Einspachteln eines Netzes mit dem Gebäude fix verbunden. Wie aus den Bildern ersichtlich, seien das Blütendampfbad, das Fußsprudelbecken, die

Reinigungsdusche, die Runddusche und die Whirlpoolwanne erst bauseits verfließt und damit endgültig mit dem Gebäude untrennbar verbunden worden. Ohne Zerstörung der Substanz sei eine Entfernung daher nur schwer möglich.

Daraufhin beantragte die Bw. die Vorlage ihrer Berufung an den unabhängigen Finanzsenat. Die ursprünglich gestellten Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurden mit Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 5.11.2009 zurückgezogen.

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.

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).

Allerdings spielt nach herrschender Rechtsauffassung bei typischen Gebäuden bzw. Gebäudeteilen die rein technische "Beweglichkeit" und Versetzbarekeit an einen anderen Ort nur eine untergeordnete Rolle. Selbst wenn eine Verlegung ohne Wertminderung und ohne erhebliche Kosten möglich wäre, ist daher z.B. eine Etagenheizung nach der Verkehrsauffassung ein typischer Teil des Gebäudes und deshalb als unbeweglich und nicht selbstständig bewertbar anzusehen (VwGH 11.6.1965, 316/65; Grabner, ÖStZ 1983, 143 ff). Als Teile des Gebäudes wurden z.B. beurteilt:

Sanitäre Anlagen (VwGH 26.5.1971, 1551/70)

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)

Be- 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).

Mit der Frage, ob und inwieweit ein Wellnessbereich als Bestandteil des Gebäudes anzusehen ist, war jüngst der Verwaltungsgerichtshof befasst (vgl. abweisendes VwGH-Erkenntnis vom 4.3.2009, 2006/15/0203). Aufgrund eines ähnlich gelagerten Sachverhaltes wurde das streitgegenständliche Verfahren zunächst ausgesetzt. Im fortgesetzten Verfahren beantragte die Bw. einen Lokalaugenschein. Dieser wurde am 5.9.2009 durch die Referentin durchgeführt, wobei folgende Feststellungen getroffen wurden:

Der Wellnessbereich befindet sich im 4. Stock (Dachgeschoss) des Hotels. Es handelt sich hierbei um einen durch mehrere Nischen und abgetrennte Räume (Kabinen) gegliederten Raum, der aus folgenden Bereichen besteht:

Blütendampfbad

Hier handelt es sich um einen mit Gipskartonplatten, welche bauseitig außen verputzt wurden, abgetrennten und über eine Glastür zugänglichen achteckigen kleinen Raum. Der Boden wurde so wie der gesamte Wellnessraum bauseitig einheitlich verfliesst. Die „Einrichtung“ dieses Raumes besteht aus sieben dampfresistenten Platten, die optisch wie verflieste Wände aussehen. Diese wurden mit Silikon zusammengesetzt und mit Silikon mit dem Boden verbunden. Das Dach bildet eine Art Kunststoffbaldachin, der die Elemente zusätzlich

zusammenhält und ebenfalls wasserresistent ist. Entlang der Wände verläuft eine Sitzbank, die ebenfalls aus fertigen Elementen besteht, die optisch verfliesen wirken. Diese sind ebenfalls mit Silikon verbunden und zu den Wandplatten sowie zum Boden hin abgedichtet.

Fußsprudelbecken

Es handelt sich hierbei um zwei fixfertige Elemente (ovales Becken und Wasserzulaufürmchen in Fliesenoptik), die an eine bauseitig hergestellte mit Holz verkleidete Sitzbank (welche zum Gebäude aktiviert wurde), unter welcher sich Zu- und Abfluss befinden, angedockt sowie auf dem verfliesen Boden aufgesetzt und mit Silikon verfügt wurden.

Reinigungsdusche, Vital Runddusche

Hier handelt es sich um fertig gelieferte runde Elemente, in denen die Armaturen vorinstalliert waren. Über eine abnehmbare Deckenplatte sind diese Duschen mit der der Hausinstallation verbunden. Die Duschen wurden gemeinsam mit einem kleinen Zugang, in welchem die Möglichkeit zum Aufhängen von Badetüchern und Bademänteln besteht, bauseitig einheitlich verfliesen.

Whirlpoolwanne

Diese bildet gemeinsam mit einer bauseitig errichteten und verfliesen Dusche eine weitere Einheit in einer Ecke des Wellnessbereiches. Die Wanne ist über ein zweistufiges Podest erreichbar und ist von Mauern umgeben, die wie das Podest bauseitig verfliesen wurden.

Stubensauna

Hier handelt es sich ebenfalls um einen rechteckig bauseitig errichteten Raum, der außen verputzt und durch eine Glastüre zugänglich ist. Die „Einrichtung“ des Raumes besteht aus einer teilweise verschraubten, teilweise genagelten Holzvertäfelung, Holzbänken sowie einem auf dem vorverfliesen Boden lose stehenden Saunaofen aus Eisen, der bereits einmal zu Reparaturzwecken entfernt werden musste.

Be- und Entlüftung

In einem an den Wellnessraum angrenzenden Dachbodenraum (mit Dachschräge) befindet sich die Be- und Entlüftungsanlage des Wellnessbereiches. Diese ist unabhängig von der Hotelentlüftungsanlage und besteht aus drei großen Klötzen (Technik für Luftaustausch, Entfeuchtung etc.) sowie der Verrohrung bzw. den Entlüftungsschächten. Diese sind auf die verwinkelten baulichen Gegebenheiten abgestimmt und der Entlüftungsschacht mündet in einen vom Wellnessbereich aus zugänglichen kleinen Balkon

Festzuhalten ist, dass für die Planung sowie die Baudurchführung des Wellnessbereiches (Errichtung der abgetrennten Räume für Sauna und Blütendampfbad, Errichtung des Podestes für die Whirlpoolbadewanne, gesamte Installation und Verfliesung etc.) keine Investitions-

zuwachsprämie geltend gemacht wurde, der Wellnessbereich selbst somit unstrittig als Teil des Gebäudes angesehen wird. Lediglich für die oben angeführten und vom Bw. als selbständig bewertbare Wirtschaftsgüter angesehenen Investitionen wurde die Investitionsprämie beantragt.

Dem Finanzamt wurde mit Schreiben des UFS vom 23.9.2009 das Ergebnis dieses Lokalaugescheines zur Kenntnis gebracht und insbesondere auf die bei der Besichtigung getroffenen Feststellungen hingewiesen, die mit dem in der BVE festgehaltenen Sachverhalt zum Teil nicht übereinstimmten. So erfolgte die Verfliesung des Fußsprudelbeckens sowie des Blütendampfbades nicht bauseitig gemeinsam mit der Bodenverfliesung. Vielmehr wurden hier fix und fertig vorgefertigte Module in Fliesenoptik von der Fa. Th. geliefert und auf den vorverfliesten Boden aufgestellt. Es wurden somit diese Teile weder durch ein „Hinaufziehen“ der Verfliesung fix mit dem Boden verbunden, noch erfolgte ein rückseitiges Verspachteln oder Verputzen dieser Teile.

In der schriftlichen Stellungnahme des Finanzamtes vom 23.10.2009 wird auf diese Widersprüche bzw. auf den abweichenden Sachverhalt überhaupt nicht eingegangen, vielmehr wird im wesentlichen die rechtliche Würdigung laut BVE wiederholt und durch die vom Sachverhalt her völlig anders gelagerten VwGH-Entscheidungen 2006/15/0156 und 2006/15/0152 zu untermauern versucht. Auch darauf, dass es sich bei den geltend gemachten Investitionen der Stubensauna um Einrichtungsgegenstände bzw. um leicht zu entfernende Wandvertäfelungen handle, die in einem anderen Fall vom Finanzamt als selbständige bewegliche Wirtschaftsgüter angesehen wurden, ging das Finanzamt nicht ein.

Ausgehend von dem im Verfahren vor dem unabhängigen Finanzsenat festgestellten Sachverhalt wird folgende rechtliche Würdigung getroffen:

1. Hinsichtlich des Fußsprudelbeckens und des Blütendampfbades ist eine fixe Verbindung mit dem Gebäude aufgrund der vor Ort getroffenen Feststellungen jedenfalls zu verneinen. Hier handelt es sich – wohl auch nach der Verkehrsauffassung – nicht um Gebäudebestandteile, sondern vielmehr um Einrichtungsgegenstände, die sich jederzeit ohne Zerstörung oder gröbere Substanzverletzung entfernen lassen. Die erfolgte Ausführung mit vorgefertigten Modulen sollte ja gerade die Möglichkeit schaffen, diese jederzeit ohne großen Aufwand und Eingriffe in die Bausubstanz zu entfernen, was aufgrund der intensiven (Ab) Nutzung allenfalls notwendig ist.

2. Die unter dem Titel Stubensauna geltend gemachten Investitionen, bestehend aus Wand- und Deckenvertäfelung aus Holz, Holzbänken sowie dem frei stehenden Saunaofen sind ebenfalls nach der Verkehrsauffassung als selbständig bewertbare Einrichtungsgegenstände

und nicht als Teil des Gebäudes anzusehen (vgl. VwGH vom 1.3.1983, 82/14/165). Diese sind jedenfalls ohne Zerstörung und ohne Verletzung der Substanz entfernbare.

3. Anders verhält es sich bei der Whirlpoolwanne, der Reinigungs dusche sowie der Vital Runddusche. Beim Betreten des Wellnessbereiches werden diese jeweils eine große Nische der Wellnesslandschaft einnehmenden Bereiche nicht als bewegliche Einrichtung sondern als Teil des Gebäudes wahrgenommen. Nicht zuletzt aufgrund der baulichen Maßnahmen iVm der optischen Gestaltung sind diese Teile auch nicht ohne massive Verletzung der Substanz entfernbare. So wurden sowohl Whirlpool als auch Duschen zur Gänze in die bauseitige Verfliesung miteinbezogen und zusätzlich eigens auf sie abgestimmte bauliche Maßnahmen wie Stufen, Podeste, Ummauerungen, Installationen der Wasserzu- und -abläufe etc. getroffen. Ein Entfernen dieser Anlagen hätte deren Zerstörung zur Folge bzw. käme dies einem Abriss des gesamten Wellnessbereiches gleich.

Hier handelt es sich um typische Sanitäranlagen und keineswegs – wie von der Bw. ausgeführt – um Betriebsanlagen. Sanitäranlagen sind typische nicht selbständig bewertbare Teile des Gebäudes (vgl. VwGH 4.3.2009, 2006/15/0203).

4. Ebenso ist die Lüftungsanlage als Teil des Gebäudes zu beurteilen. Für eine Trennung – wie vom Steuerberater angedacht – in eigenständige Wirtschaftsgüter (leicht entfernbare Technik in Form von drei Motorklötzten) und Gebäudebestandteile (die auf die baulichen Gegebenheiten abgestimmte Leitungen) bleibt kein Raum, zumal die gesamte Lüftungsanlage (Technik und Leitungen) aufeinander abgestimmt ist, und gemeinsam der Be- und Entlüftung des Wellnessbereiches dient. Laut den oben angeführten Beispielen aus Judikatur und Verwaltungspraxis, was nach der Verkehrsauffassung ein typischer Teil des Gebäudes und deshalb als unbeweglich und nicht selbständig bewertbar anzusehen ist, zählen somit auch Lüftungsanlagen zu den nicht prämienbegünstigten Gebäudeinvestitionen.

Zusammenfassend ergeben sich daher durch die Berufungsentscheidung folgende Änderungen (in €):

Investitionen laut Erklärung	180.216,09
Belüftung	-16.364,23
Reinigungs dusche	-4.065,97
Vital Runddusche	-4.841,12
Whirlpoolwanne	-12.375,79

Prämienbegünstigte Investitionen	142.568,98
abzüglich durchschnittliche Anschaffungskosten der letzten drei Jahre	-35.464,28
Investitionszuwachs	107.104,70
10 % Investitionszuwachsprämie	10.710,47

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 24. November 2009