



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., S, Adr, vertreten durch die Rubatscher Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mbH, 6020 Innsbruck, Anichstraße 24, vom 14. Dezember 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Landeck Reutte vom 16. Oktober 2007 betreffend Festsetzung der Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2003 entschieden:

Der Berufung wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung teilweise Folge gegeben.

Hinsichtlich der Höhe der Investitionszuwachsprämie wird auf die Berufungsvorentscheidung vom 15. Jänner 2008 verwiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber führte im Berufungsjahr als Einzelunternehmer einen Gastronomiebetrieb (Pub). In der Beilage zu seiner Einkommensteuererklärung für 2003 machte er eine Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 in Höhe von 41.484,00 € geltend.

Beim Berufungswerber wurde am 11. Oktober 2007 eine Nachschau betreffend die Investitionszuwachsprämie für 2003 durchgeführt. In der Niederschrift vom 11. Oktober 2007 über die Schlussbesprechung anlässlich der Nachschau wurde unter Verweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. September 2006, Zl. 2006/15/0156, zusammenfassend Folgendes ausgeführt:

Von Oktober 2002 bis zum Bau des Pubs im Jahre 2003 habe der Berufungswerber am selben

Standort eine Schirmbar betrieben. Baulich gesehen handle es sich bei dem Pub um ein Turmsalett mit ca. 90 Sitzplätzen, welches auf das ebenfalls im Jahre 2003 errichtete Kellergeschoß gesetzt worden sei. Im Kellergeschoß würden sich Lagerräumlichkeiten, Personalzimmer samt Küche, ein Heizraum sowie eine Waschküche befinden. Weiters seien hinter dem Turmsalett WC-Anlagen sowie ein Büro errichtet worden. Dieser Teil sei durch einen kurzen Gang mit dem Turmsalett verbunden. Die WC-Anlagen, das Büro sowie das Kellergeschoss seien in Massivbauweise errichtet worden. Bei dem Turmsalett handle es sich um eine Stahl- bzw. Glaskonstruktion, wobei die Stahldachträger mit Holz verkleidet seien. Der untere Teil des Daches bestehe aus Glaselementen. Der obere Teil des Daches bestehe aus Stahlblech. Falttür- bzw. Fensterelemente bildeten die Außenwände des Turmsaletts. Im Jahre 2007 sei das Turmsalett um ca. 60 Sitzplätze erweitert worden. An der Außenseite des Turmsaletts sei eine Holz-, Stahlkonstruktion errichtet worden. Die Außenwände dieses Zubaus bestünden aus Holzbalken. Auf Grund des Zubaus sei ca. 50% der aus Glaselementen bestehenden Außenwand des Altbestandes demontiert worden, wodurch der bestehende Teil zum erweiterten Teil nun komplett offen sei. Das Turmsalett sei als Gebäude zu werten. Die Entscheidung, ob ein Wirtschaftsgut als beweglich oder unbeweglich anzusehen sei, werde nicht nach bewertungsrechtlichen oder zivilrechtlichen Grundsätzen getroffen, sondern in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nach der Verkehrsauffassung, welche sich in der für das Steuerrecht geltenden typischen Betrachtungsweise manifestiere. Auch ein auf Punkt- bzw. Streifenfundamenten errichtetes Glashaus stelle keine bewegliche Sache, sondern ein Gebäude dar.

Die Kosten, welche im Zusammenhang mit der Errichtung des Turmsaletts stünden, führten folglich zu keiner Investitionszuwachsprämie. Betreffend die Stromanschlusskosten (TiwaG) sei zu vermerken, dass die Kosten des Anschlusses an öffentliche Versorgungssysteme, wie Gas, Wasser, Strom und Kanalisation, ebenfalls zu den Herstellungskosten des Gebäudes gehörten.

Das Finanzamt folgte der Ansicht des Prüfers, dass es sich bei dem Turmsalett um ein Gebäude handle, weshalb kein Anspruch auf eine Investitionszuwachsprämie bestehe, und setzte mit Bescheid vom 16. Oktober 2007 die Investitionszuwachsprämie für die übrigen prämiengünstigten Wirtschaftsgüter in Höhe von 17.984,30 € fest. In der Bescheidsbegründung wurde auf die obgenannte Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 11. Oktober 2007 verwiesen.

Mit Schriftsatz vom 14. Dezember 2007 erhob die steuerliche Vertretung des Berufungswerbbers gegen diesen Bescheid vom 16. Oktober 2007 Berufung und führte unter Verweis auf das Angebot der Firma Z GmbH & Co KG für die "Schirmbar", die Kostenaufstellung der Firma ZZ

GmbH (vormals Z GmbH & Co KG) und ein Anbot der Firma ZZ GmbH betreffend die Demontage der "Schirmbar" Folgendes aus:

Die Neuanschaffung einer Schirmbar (Turmsalett - Modell "D") in Höhe von gesamt 234.000,00 € sowie damit in Verbindung stehende Stromanschlussgebühren in Höhe von 997,00 € seien nicht als prämiengünstige Wirtschaftsgüter beurteilt worden. Somit habe sich die beantragte Investitionszulage 2003 von 41.484,00 € auf 17.984,30 € reduziert. Der Berufungswerber habe im Jahr 2003 der Firma Z GmbH & Co KG den Auftrag erteilt, auf einem bauseits vorbereiteten Unterbau eine Schirmbar zu errichten. Das Modell "D" zeichne sich durch ein modulares Baukastensystem aus. Dieses Baukastensystem ermögliche jederzeit einen leichten Auf-, Ab- und Umbau bzw. entsprechende Ergänzungen in Form von seitlichen konstruktionsgleichen Anbauten. Die Ausführung der Schirmbar enthalte bei den Seitenteilen zwei Stück Doppeltürelemente (diese dienten als Haupteingang), vier Stück zweiteilige Falttürelemente sowie auf der Rückseite umlaufend Fenster. Die Dachkonstruktion sei mobil. Dadurch sei es möglich, die vordere Dachhälfte (Elemente aus Verbund-sicherheitsisolierverglas) motorbetrieben auf kugellagerten Rollen in die hintere Dachhälfte zu verschieben. Somit könne die Schirmbar im vorderen Bereich auch nach oben hin gesamt geöffnet werden.

Seitens der Errichterfirma seien auch bewegliche Wirtschaftsgüter geliefert worden, welche im Gesamtbetrag von 234.000,00 € inkludiert gewesen seien und welche sehr wohl auch der Investitionszulage zugänglich seien; diese seien unter den Positionen 6 bis 9 bzw. 11, 12 und 15 des Angebotes ersichtlich. Dabei handle es sich um eine Sitzbank, vier Lümmeltischgestelle, neun Stehtischgestelle mit gesamt 33 Barhockern, eine Barkonstruktion in Modulbauweise, ein Tanzkorb, 27 Barhockergestelle, eine Außenbeleuchtung in Form von Tellerfackeln (elektrisch beleuchtbar), eine Innenbeleuchtung mittels Strahlern sowie um den erforderlichen Standardverteilerkasten für die Elektroinstallation. Laut der Kostenaufstellung vom 28. November 2007 seien diese Positionen mit 66.400,00 € zu bewerten.

Die gesamte, schonende Demontage der Schirmbar - damit sei ein problemloser Wiederaufbau gewährleistet - würde für die beschriebene Version laut der Errichterfirma Kosten in Höhe von lediglich 18.800,00 € verursachen.

Aufgrund der gegebenen Sachlage stehe die Investitionszulage zu.

Aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. Dezember 1956, Zl. 139/54, ergebe sich, dass nach der Verkehrsauffassung unter einem Gebäude jedes Bauwerk zu verstehen sei, welches durch räumliche Umfriedung Menschen und Sachen Schutz gegen äußere Einflüsse gewähre, den Eintritt von Menschen gestatte, mit dem Boden fest verbunden und von einiger Beständigkeit sei. Diese Eigenschaften seien kumulativ zu erfüllen. Der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 21. September 2006, Zl. 2006/15/0156, festgehal-

ten, dass nach der Verkehrsauffassung ein Glashaus ein unbewegliches Wirtschaftsgut darstelle und damit auch als Gebäude zu sehen sei. Das im zitierten Erkenntnis strittige Glashaus weise aber eine Nutzfläche von ca. 4.000 m² auf und sei schon auf Grund dessen ein nahezu unbewegliches Wirtschaftsgut. Mit dieser Größe seien auch entsprechend hohe De- bzw. Montagekosten in Relation zum Gesamtwert des Glashauses verbunden. Diese könnten unter Umständen sogar den Wert des Glashauses übersteigen und somit eine Mobilität weiters verhindern. Die berufungsgegenständliche Schirmbar habe einen Durchmesser von ca. 12 m und damit eine Grundfläche von lediglich rund 113 m². Somit sei - vergleichend mit dem Glashaus - eine Mobilität gegeben und die Demontagekosten würden, wie oben angeführt, lediglich rund 8% der Gesamtkosten betragen. Bei der Schirmbar handle es sich um ein bewegliches Wirtschaftsgut und nicht um ein Gebäude, welches mit dem Boden derart fest verbunden sei, sodass deren Mobilität ausgeschlossen werden könne. Der Berufungswerber habe sich gerade aufgrund der mobilen Bauart der Schirmbar und der Möglichkeit einer Investitionsförderung in Form der Investitionszuwachsprämie für diese Art der Schirmbar entschieden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15. Jänner 2008 gab das Finanzamt der Berufung insoweit teilweise statt als es die im Angebot der Errichterfirma des Turmsalettls unter den Positionen 6 bis 9 und 11 bis 12 ausgewiesenen Wirtschaftsgüter nicht als Gebäudebestandteile, sondern als selbständige Wirtschaftsgüter wertete, hierfür die Investitionszuwachsprämie zuerkannte und die Investitionszuwachsprämie mit 24.458,30 € [17.984,30 € laut angefochtenem Bescheid vom 16. Oktober 2007 plus 6.674,00 € für die unter den Positionen 6 bis 9 und 11 bis 12 des Angebots bzw. der Kostenaufstellung ausgewiesenen Wirtschaftsgüter; Bemessungsgrundlage: 64.740,00 € (66.400,00 € abzüglich Skonto)] festsetzte. Weiters führte es aus, dass es sich beim Turmsalett um ein Gebäude handle, für welches keine Investitionszuwachsprämie vorgesehen sei.

Mit Eingabe vom 15. Februar 2008 begehrte die steuerliche Vertretung des Berufungswerbers die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen.

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."*

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob das vom Berufungswerber im Streitjahr errichtete Turmsalettl ein Gebäude iSd § 108e Abs. 2 EStG 1988 darstellt.

Die Beurteilung, ob ein Gebäude vorliegt, erfolgt nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung (vgl. Hofstätter - Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 108e EStG 1988 Tz 4). Aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 15.6.1956, 345/56; VwGH 21.12.1956, 1391/54) ergibt sich, dass nach der Verkehrsauffassung unter einem Gebäude jedes Bauwerk zu verstehen ist, 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.

Im Angebot der Firma Z GmbH & Co KG vom 23. Dezember 2002 und der Kostenaufstellung der Firma ZZ GmbH (vormals Z GmbH & Co KG) vom 28. November 2007 wurde die Bauweise des Turmsalettles wie folgt beschrieben:

"Turmsalettl - Modell "D" Durchmesser 12 m

zz Turmsalettl ist das ideale Outdoorgastronomie-Objekt für eine Ganzjahresnutzung, also für Sommer- und auch Winterbetrieb.

Das Turmsalettl hat ein ausgeklügeltes, modules Baukastensystem, welches sich jederzeit auf-, ab- und umbauen sowie ergänzen lässt.

Pos. 1:

Stahlunterkonstruktion montiert auf Kellerdecke lt. statischen Erfordernissen, auf welcher das Salettl aufgebaut wird.

Nachträglicher Fußbodenaufbau und Estrichverlegung mit Bodenbelagsaufbau bauseits.

Pos. 2:

Komplettes Turmsalettl - laut Plan, Muster und Detail.

Statische Stahlkonstruktion mit konstruktiven Knotenverblechungen an den Außensäulen.

Mit 2 Stück Doppeltürelementen für Haupteingang und 4 Stück zweiteiligen Falttürelementen sowie auf der Rückseite umlaufende Fenster.

Bei den Tür- und Fensterelementen im Turmsalettl sind alle Verglasungen isoliert mit beidsei-

tigem Sicherheitsglas ausgeführt.

Salettl mit komplettem Innenausbau und eingearbeiteter Holzdecke laut Muster und Detail.

Pos. 3:

Zweiteilige Dachkonstruktion - mit Stahlträgern, laut statischem Erfordernis, wobei die vordere Dachhälfte motorbetrieben mit Zahnradantrieb und kugelgelagerten Rollen nach rückwärts unter die hintere Dachhälfte geschwenkt werden kann.

Ausführung der tragenden Stahlteile F30.

Dachkonstruktion mit kompletter Antriebstechnik und Elektronik.

Pos. 4:

Die Innenansicht des Daches in Holz antik gebeizt - Stahlträger ebenfalls in Holz verkleidet, auf alt gebeizt, aber dunkler abgesetzt.

Pos. 5:

Salettl mit isolierten Dachstuhlauftbauten und isolierverglastem Turmelement mit Wetterfahne. Dacheindeckung des Salettls sowie des Turmdaches in verzinktem, pulverbeschichtetem Stahlblech.

Unterer Dachteil im vorderen Salettlbereich mit Verbundsicherheits-Isolierglas verglast.

Pos. 6:

Durchlaufende, erhöhte Sitzbank. Ausführung in Holz, in der hinteren Salettlhälfte - mit 4 Lümmeltischgestellen im vorderen Salettlbereich.

Eventuelle Polsterung der Sitzbank bauseits.

6 Stehtischgestelle mit gesamt 33 Barhockern, Barhockerteller und Tischplatten aus Holz gebürstet - laut Muster.

Unterkonstruktion der Tische, Bänke und Hocker aus Stahl, feuerverzinkt und fertig lackiert - laut Muster und Detail.

Pos. 7:

Barkonstruktion - bestehend aus Profilstahlrahmen in Modulbauweise mit aufgearbeiteter Barfront und Fußstange.

Barfront laut Muster, aus Holzfüllungselementen - inkl. Nirostastreifen und dazugehöriger Farbtechnik sowie aufgearbeitete Nirosocket, geschm. Konsolen und gebürsteten Nirosta-Fußstangen.

Barkonstruktion von uns wie beschrieben komplett geliefert - laut Plan und Detail.

Barkonstruktion gerichtet für bauseitige Barausstattung, Lümmelbord und Arbeitsfläche der Bar inkl. Bar Technik sowie Küchenausstattung - laut Angebot Fa. GRUBER, mit welcher wir in der Causa Turmsalettl zusammenarbeiten.

Pos. 8:

Auf Mittelsäule aufgebauter, erhöhter Tanzkorb, auch als DJ-Pult nutzbar - über Stahlleiter erreichbar.

Pos. 9:

27 Stück Barhockergestelle für Bar - laut Muster und Detail, mit Fußstangen in geschm. Ausführung mit aufgesetzten, gebürsteten Holzsitzplatten.

Eisenteile feuerverzinkt, fertig lackiert.

Pos. 10:

Beleuchtung des Salettls außen - mit großen Tellerfackeln an den Knotenstützen.

Elektrisch beleuchtet.

Pos. 11:

Innenbeleuchtung mittels Strahlern, eingebaut in Blechkegelleuchten am unteren Dachlauf

kranz - damit wird die Deckenuntersicht blendfrei streifbeleuchtet, an den Ecksäulen 12 Stück aufgearbeitete Wandfackelleuchten - laut Muster.

Pos. 12:

Geländer im Bereich der Treppenöffnung sowie für die Kellerstiege - laut Muster und Detail, feuerverzinkt und lackiert.

Pos. 13:

Für Lieferantenabgang ab 100 cm Mauerhöhe - komplette Stahl/Glasüberdachung mit sperrbarer Türe.

Pos. 14:

Salettl komplett farblich bearbeitet - laut Muster und Detail (jegliche Farbwünsche können berücksichtigt werden).

Pos. 15:

Salettl mit E-Installation - bestehend aus Standardverteilerkasten für Salettlgrundausrüstung zum Bareinbau mit Schaltpult.

Salettl von uns verkabelt und installiert.

Elektroarbeiten durch konzessionierte Firma vorgenommen.

Elektroinstallationen für Bar, Keller, Notausgangsbeleuchtung, Dachrinnenheizung und sonstiges sowie elektrischer Anschluss vor Ort bauseits durch den Hauselektriker. Hierzu muss im Keller erforderlicher Verteilerkasten vorgesehen werden.

Pos. 16:

Beheizung und Be- und Entlüftung des Salettls bauseits - zB mittels Heizanlage, Zuluftgerät für gewärmte Zuluft, Abluftrohrflöten und zusätzlicher Bodenheizung im gesamten Fußbodenbereich.

Estrichaufbau und Bodenbelagaufbau bauseits.

"SONDERPREIS" für Werbewirksamkeit an gutem Standort 240.000,00 € zuzüglich 20% MWSt.

Innenausstattung: Pos. 6 bis 9, Pos. 11 bis 12 laut unserer Aufstellung 66.400,00 € zuzüglich 20% MWSt."

Dass das Turmsalettl durch räumliche Umfriedung Menschen und Sachen Schutz gegen äussere Einflüsse gewährt und den Eintritt von Menschen gestattet, ist schon auf Grund seiner Nutzung unzweifelhaft. Die Tatsache, dass ein Teil des Daches des Turmsalettls motorbetrieben in den hinteren Teil des Daches versenkt werden kann, ändert an dieser Beurteilung nichts.

Was die feste Verbindung des Salettls mit dem Boden anlangt, so ist auf die Position 1 des Angebotes der Firma Z GmbH & Co KG vom 23. Dezember 2002 und der Kostenaufstellung der Firma ZZ GmbH vom 28. November 2007 zu verweisen, wonach das Salettl auf einer Stahlunterkonstruktion auf der Kellerdecke aufgebaut worden ist. Betrachtet man die Konstruktion des Salettls, nämlich den Unterbau in Form eines Kellers samt Kellerdecke, den darauf gefertigten Bodenaufbau mit den erforderlichen Installationen, die darauf montierte statische Stahlkonstruktion, sowie die Anschlüsse für Wasser, Kanal und Strom, so ist jedenfalls davon auszugehen, dass eine Verankerung mit dem Grund und Boden besteht.

Der Umstand, dass das Turmsalettl im Baukastensystem erbaut worden ist, ändert nichts daran, dass von der Beständigkeit des Turmsalettls auszugehen ist. Auf Grund des Umstandes, dass das Turmsalettl jederzeit auf-, ab- oder umgebaut werden kann, kann nicht gesagt werden, dass es nicht von Beständigkeit wäre. Aufgrund der Bauweise bzw. der Ausführung des Salettls (alle Verglasungen bestehen aus isoliertem Sicherheitsglas, die Dacheindeckung des Salettls sowie des Turmdaches besteht aus verzinktem Stahlblech, die Dachkonstruktion besteht aus Stahlträgern, die Stahlträger innen sind mit Holz verkleidet, das Salettl hat innen eine Holzdecke), der Verbindung mit den übrigen in Massivbauweise errichteten Gebäudeteilen, nämlich den WC-Anlagen, dem Büro (die WC-Anlagen und das Büro sind durch einen kurzen Gang mit dem Turmsalettl verbunden) und dem Kellergeschoß, wo sich Lagerräumlichkeiten, Personalzimmer samt Küche, ein Heizraum sowie eine Waschküche befinden (vgl. die diesbezüglichen - vom Berufungswerber nicht bestrittenen - Feststellungen des Prüfers in der Niederschrift vom 11. Oktober 2007 über die Schlussbesprechung anlässlich der Nachschau), und der aufwändig gestalteten Einrichtung (so.) kann seine Beständigkeit nicht bezweifelt werden. Es ist davon auszugehen, dass die Bauweise bzw. die Ausführung dem letzten Stand der Technik entspricht und beim Bau den Erfordernissen der Statik Rechnung getragen wurde.

Im Übrigen kommt es nicht nur auf die technische Unbeweglichkeit des Bauwerkes an, sondern ganz entscheidend auch auf das Vorliegen der *typischen Gebäudeform*. Betrachtet man die (drei) Fotos des Turmsalettls des Berufungswerbers auf der Homepage der Errichterfirma (vgl. <http://www.x.at/start.html>; M, X), dann bestehen keine Zweifel, dass es sich bei dem strittigen Turmsalettl typisch um ein Gebäude handelt (vgl. VwGH 5.10.1962, 580/62; VwGH 21.9.2006, 2006/15/0156; siehe auch UFS 23.2.2006, RV/0186-L/04; UFS 25.09.2006, RV/0627-G/05).

Zusammenfassend ist festzustellen, dass das vom Berufungswerber im Streitjahr errichtete Turmsalettl ein Gebäude iSd § 108e Abs. 2 EStG 1988 darstellt und folglich dafür keine Investitionszuwachsprämie zusteht.

Hinsichtlich der Stromanschlussgebühren in Höhe von 997,00 € teilt der Unabhängige Finanzverwaltung die Meinung des Finanzamtes, dass die Anschlusskosten zu den Herstellungskosten des Gebäudes gehören und folglich dafür ebenfalls keine Investitionszuwachsprämie zusteht (vgl. VwGH 12.2.1965, 1279/64; siehe auch zB UFS 24.9.2005, RV/0042-F/04).

Der Vorgehensweise des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung vom 15. Jänner 2008, nämlich der Berücksichtigung einer Investitionszuwachsprämie in Höhe von "nur" 24.458,30 € [17.984,30 € laut angefochtenem Bescheid vom 16. Oktober 2007 plus 6.674,00 € für die

unter den Positionen 6 bis 9 und 11 bis 12 des Angebots ausgewiesenen Wirtschaftsgüter;
Bemessungsgrundlage: 64.740,00 € (66.400,00 € abzüglich Skonto)], war daher zuzustimmen
und war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 19. Februar 2010