

TE Vwgh Erkenntnis 2009/3/4 2006/15/0203

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 04.03.2009

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §108e Abs2;

EStG 1988 §108e;

EStG 1988 §6;

EStG 1988 §7;

EStG 1988 §8;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des MG in L, vertreten durch Dr. Klaus Riedmüller, Rechtsanwalt in 6020 Innsbruck, Maximilianstraße 13, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Innsbruck, vom 5. April 2006, GZ. RV/0455-I/05, betreffend Investitionszuwachsprämie für 2004, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Mit dem im Instanzenzug ergangenen angefochtenen Bescheid wurde dem Beschwerdeführer für das Streitjahr an Stelle der von ihm geltend gemachten Investitionszuwachsprämie von EUR 25.043,57 eine solche von EUR 10.215,24 zuerkannt. Der ein Hotel betreibende Beschwerdeführer habe im Streitjahr in seinem Keller eine "Saunalandschaft" eingerichtet. Das Finanzamt habe nach Vornahme einer Nachschau für die Positionen Runddusche, Aromadampfbad, Solebad, Schwanenbad, Wärmebank mit Fußbecken, Technik Fußstrudelbecken, Kräuterpavillon, Kältegrotte, Erlebnisduschbereich, Eingangstüre, sechs Eingangstüren Massage, Solarium und Kaisersuite, drei WC-Türen, drei "Tapettüren", Verfließung Dampfbad und Verfließung Solebad, keine Investitionszuwachsprämie zuerkannt.

In der Berufung habe der Beschwerdeführer geltend gemacht, es seien einzelne Module angeliefert und im Keller des Hotels zusammengebaut worden. Das Solebad, das Aromadampfbad, das Schwanenbad und der Kräuterpavillon seien zuvor auf einer Messe als "Schaustücke" ausgestellt gewesen. Das beweise, dass die einzelnen Module grundsätzlich ein- und ausbaubar seien. Die Module könnten, auch wenn sie verspachtelt seien, bei entsprechender Vorsicht ohne

wesentliche Beschädigung ausgebaut werden. Die Verklebung der Module auf dem Betonboden könne ohne besonderen technischen Aufwand wieder gelöst werden. Auch wenn kleine Beschädigungen an den Modulen beim Entfernen zu verzeichnen wären, würde die Substanz des Kellers jedenfalls völlig unbeschädigt bleiben. Die Verfliesung des Kellerbodens gehe ohne Unterbrechung in die Innenverfliesung der Module über. Um die Module ausbauen zu können, müssten nach Schätzung des Beschwerdeführers "wesentlich weniger als 20 % der Fliesen" zerstört werden. Die Module seien daher nicht derartig mit dem Gebäude verbunden, dass sie als Teile des Gebäudes angesehen werden könnten. Sie seien wegen ihrer bloß geringen, jederzeit leicht aufhebbaren Verbindung mit dem Gebäude als selbständige, bewegliche Wirtschaftsgüter anzusehen.

Das Finanzamt habe in der abweisenden Berufungsvorentscheidung ausgeführt, die Module seien auf den Betonboden aufgeklebt und gleichzeitig mit dem Kellerboden verfliesen worden. Die Modulrückwände seien durch Einspachteln eines Netzes mit dem Gebäude fix verbunden worden. Es sei nicht möglich, die Wellnessanlage ohne erheblichen Kostenaufwand und ohne gröbere Verletzung der Substanz an einen anderen Ort zu verbringen.

Im Vorlageantrag habe der Beschwerdeführer vorgebracht, das Einspachteln des Netzes auf der Modulrückseite habe nur der Stabilität der einzelnen Module gedient. Eine Verbindung der Module mit dem Kellerrohbau sei dadurch nicht erfolgt.

Im Erwägungsteil führte die belangte Behörde nach Wiedergabe von Rechtssätzen aus der Judikatur und Hinweisen auf das Schrifttum aus, der Sauna- und Wellnessbereich nehme samt Ruheraum eine Fläche von 240 m² ein. Er befinde sich in einem eigens zu diesem Zweck errichteten Anbau an den Keller des Hotels. Boden, Außenwände und Decke des Anbaues seien aus Beton. Der Sauna- und Wellnessbereich sei in die "Kaiserpassage" und die davon abgetrennte und mit eigenem Eingang versehene "Kaisersuite" aufgeteilt. Die Kaiserpassage sei mit Solebad, Dampfbad, Finnischer Sauna, Duschtempel, Kältgrotte mit Runddusche, Kaltnebelndusche und Eisbrunnen, Infrarotkabine, Wärmebank und Fußsprudelbecken ausgestattet. In der Kaisersuite befänden sich zwei Wasserbecken, eine Finnische Sauna, Runddusche, Dampfbad, Whirlpool und WC.

Zu den Positionen der Schlussrechnung, für die keine Investitionszuwachsprämie gewährt worden sei, sei in der Rechnung der mit der Planung und Errichtung der Wellnessanlage beauftragen

Firma folgende Beschreibung enthalten:

Kaisersuite:

Die Runddusche sei mit einer Kopfschubstangenbrause, sechs Seitenbrausen und einer Kaltnebelndüse ausgestattet. Im Duschdach befinde sich ein Spot und ein Ablufttellerventil. Die Dusche sei komplett vorgefertigt geliefert, montiert und gegen Feuchtigkeit isoliert worden. Die Verfliesung der Dusche habe bauseits zu erfolgen gehabt.

Die Wände und die Bänke des "Aromadampfbades" seien aus 8 cm dicken Lux-Elementpaneelen errichtet worden. Diese eigens für die Dampfbadproduktion entwickelten Platten seien beidseitig mit einer hochwertigen Mörtelbeschichtung versehen. In den Bänken seien die Warmwasserleitungen aus Aluverbundrohren eingelegt und für den bauseitigen Anschluss vorbereitet worden. Die im Werk vorbereiteten Elemente seien an Ort und Stelle eingebaut und anschließend mit einer hochwertigen Dampfsperre versehen und für die bauseitige Verfliesung gespachtelt worden. Das Dach habe eine spezial GFK-Sonderbeschichtung, damit es zu 100 % dampfdicht und duftmittelresistent sei. Das Dampfbad enthalte eine Duftstoffanlage mit Pumpe, ein Abluftventil, eine Reinigungsleuchte, eine Glasfaserbeleuchtung inklusive Farbwechsler und ca. 60 Lichtpunkte, ein Dampfaustrittselement, einen Dampfgenerator, eine Ganzglastüre mit Aluminiumtürstock, einen Notruftaster und die komplette Heiztechnik. Die benötigte Grundfläche für die achteckige Kabine sei mit 150 x 150 cm angegeben.

Kaiserpassage:

Hier seien das Solebad, Dampfbad, Sauna, Duschbereich und Infrarotkabine kreisförmig um den zentralen Vorraum angeordnet worden. Sole- und Dampfbad seien baugleich mit der Kabine in der Kaisersuite, allerdings mit größerer Grundfläche. Während sich die eine dieser Kabinen (Schwanenbad) lediglich durch die größere Grundfläche unterscheidet, enthalte die andere (Solebad) zusätzlich eine "Solestation mit Einimpfung in die Kabine mit Abruftaster von der Kabine aus".

Die Wärmesitzbank mit Fußbecken und integrierter Warmwasserheizung sei im Werk komplett fertig gebaut und isoliert worden. Die Bank sei 1,9 m breit. Davor befänden sich zwei Fußbecken mit Standardmatur zur Befüllung mit

Warm- oder Kaltwasser. Die Verfließung sei bauseitig erfolgt. Die Technik im Fußsprudelbecken ermögliche die automatische Befüllung und Entleerung über gesteuerte Magnetventile per Knopfdruck. Ein angeschlossener Luftkompressor sorge für die Luftblasenmassage an den Fußsohlen.

Der mit Wärmetherapieliegen ausgestattete Kräuterpavillon sei bauseitig mit hochwertigem Mosaik verfließt worden. In der Liege und in den Fußauflagen seien Heizschläuche für die bauseitige Warmwasserbeheizung installiert worden.

In der Kältegrotte seien ein Eisbrunnen, Kaltduschen und Tauchbecken untergebracht. Der Eisbrunnen produziere frisches "Crasheis", das in der Folge abschmelzen könne. Auch in diesem Bereich seien Vorrichtungen für automatisierte Programme eingebaut (Kübel Dusche mit automatischer Niveauregulierung, Kaltnebel mit Minzeduft per Knopfdruck abrufbar, Runddusche mit gesteuertem von unten nach oben ablaufendem Kaltwasserprogramm, Runddusche mit beduftetem und temperierten Gewitterregen inklusive Wolkenbruch). Die Verfließung der Duschen und der Eisgrotte sei bauseitig erfolgt.

Im Erlebnisduschbereich seien mehrere "Schnecken- und Rundduschen mit verschiedenen gesteuerten Attraktionen" eingebaut worden. Die Duschen seien im vormontierten und isoliertem Zustand, allerdings ohne Verfließung geliefert worden.

Weiters seien sechs Eingangstüren, drei WC-Türen sowie drei "Tapettüren" als nicht prämiengünstige Wirtschaftsgüter behandelt worden.

Die streitgegenständlichen Module (Dampf- und Duschkabinen) seien in Teilen angeliefert, im Keller des Hotels zusammengebaut und anschließend mit dem Betonboden verklebt worden. Die Duschkabinen seien ohne Boden auf den Estrich gestellt worden. Anschließend sei der Einbau des aus zwei bis drei Schichten bestehenden Unterbaues erfolgt. Die Öffnungen zwischen den Modulen seien zugemauert worden. Von den Modulen sei daher nur mehr die Vorderseite mit der Eingangstüre sowie der Innenraum sichtbar. Dem Besucher biete sich ein geschlossener Bereich mit mehreren Saunen, Dampfkabinen, Duschgelegenheiten und anschließendem Ruheraum. Der Boden des gesamten Wellnessbereiches sei durchgehend gefliest worden. Die Verfließung reiche ohne Unterbrechung in die einzelnen Nasszellen hinein und sei teilweise an deren Innenseite hochgezogen worden. Abflussleitungen seien im Boden verlegt und mit Ausnahme der Abflussgully nicht mehr sichtbar.

Die für den Hotelgast nicht sichtbare Rückseite des Wellnessbereiches sei durch eigene Türen erreichbar. In diesem Bereich sei der Keller im Zustand eines Rohbaues. Hier seien die Verrohrung und die Leitungen für Wasser und Strom sowie die Steuerungstechnik an der Decke, den Außenwänden und am Boden befestigt und frei zugänglich.

Die belangte Behörde sei der Ansicht, dass eine Wellness- und Saunanlage dieser Art nach der Verkehrsanschauung als Teil des Gebäudes anzusehen sei. Das Hotel des Beschwerdeführers sei in die Drei-Sterne-Kategorie eingestuft. In dieser gehobenen Kategorie gehörten Sport- und Wellnesseinrichtungen zur zeitgemäßen Ausstattung eines Hotels. Mit seiner gediegenen Ausstattung und der räumlichen Großzügigkeit weise der Betrieb auch Merkmale auf, die nach der österreichischen Hotelklassifizierung für ein Fünf-Sterne-Hotel kennzeichnend seien. Zweifellos führe eine solche Anlage zur Erhöhung der Ausstattung und Konkurrenzfähigkeit eines Beherbergungsbetriebes. Dementsprechend sei die Anlage nicht in einer "jederzeit leicht lösbaren Weise" mit dem Gebäude verbunden. Die tatsächlich erfolgte Bauausführung lasse im Gegenteil die Absicht erkennen, die Anlage "für die gesamte Lebensdauer" dort zu belassen. Der dahingehenden Feststellung in der Berufungsvorentscheidung sei der Beschwerdeführer gar nicht entgegengetreten. In der Berufungsverhandlung habe der Beschwerdeführer diesen Zeitraum für den gewerblichen Bereich mit 10 bis 15 Jahren angegeben. Danach sei die Anlage wahrscheinlich veraltet und müsse ersetzt werden. Er sei davon ausgegangen, dass die Altanlage nicht mehr verwendbar sein werde.

Die bauliche Ausführung der Anlage und ihre Integration in den Hotelkomplex lasse nur eine Beurteilung als Gebäudebestandteil zu. Der Beschwerdeführer halte für entscheidend, dass die angeführten Wirtschaftsgüter "ohne wesentliche Verletzung des Betonbodens oder der Betonseitenwände entfernbar seien". Daraus ergebe sich aber nicht, dass die strittigen Teile der Anlage als selbständige bewegliche Wirtschaftsgüter beurteilt werden könnten. Für die Frage, ob die Wirtschaftsgüter als Teil des Gebäudes anzusehen seien, könne nicht deren Zustand vor Errichtung der Anlage ausschlaggebend sein. Entscheidend sei, ob sie nach erfolgtem Einbau und Fertigstellung der Anlage "ohne Verletzung ihrer Substanz" wieder an einen anderen Ort versetzt werden könnten. Dies sei im Hinblick auf die dargestellte Bauausführung und die fixe Verbindung mit dem Gebäude zu verneinen. In der Berufung habe der Beschwerdeführer eingeräumt, dass bei einem Ausbau der Module "weniger als 20 %" der Fliesen zerstört werden

müssten und Risse an der verfliesten Innenseite der Module entstehen würden.

Die Herstellfirma habe dem Betriebsprüfer mitgeteilt, dass bei jenen Anlagen, die bauseits verfliest worden seien, ein Ausbau ohne größere Substanzverletzung nicht mehr möglich sei. Ein Ausbau würde neben der Trennung von Strom- und Wasserleitungen die Zerlegung in Einzelteile erfordern. Es müssten also die verfliesten und außenseitig verspachtelten, solcherart gegen Wasser und Dampf abgedichteten Kabinen wieder in einzelne Paneele zerschnitten werden. Dazu wäre auch die Entfernung der zwischen den Kabinen errichteten, vom Boden bis zur Decke reichenden Mauern erforderlich. Das derzeit vorhandene, auf die bestehende Anlage abgestimmte Leitungssystem für Strom, Abluft und Wasser wäre nutzlos. Unter diesen Umständen könne nicht mehr von einer bloß geringen, jederzeit leicht aufhebbaren Verbindung mit dem Gebäude - wie die Berufung meine - gesprochen werden. Die Behauptung im Vorlageantrag, die Trennung der Kabinen vom Gebäudeboden könne mit einem scharfen Messer erfolgen, könne die belangte Behörde nicht ernst nehmen. Das behauptete Auftreten von undichten Stellen bedeute nicht, dass bewegliche Wirtschaftsgüter vorliegen müssten. Derartige Schäden könnten in jedem Nassraum vorkommen. Die bei einem Ausbau der strittigen Anlagen, der Zerlegung in transportable Einzelteile und dem Zusammenbau an anderer Stelle zu einer wieder funktionsfähigen Anlage anfallenden Abbruch- und Aufbauarbeiten würden über ein bloßes Versetzen weit hinausgehen. Sollte dies tatsächlich geschehen, läge eine Neuerrichtung unter Verwendung von Teilen der alten Anlage vor. Ob der dafür notwendige Aufwand wirtschaftlich vertretbar wäre, könne dahingestellt bleiben. Der wiederholt eingewendete problemlose Auf- und Abbau bei der Messe sei nur deshalb möglich gewesen, weil die Teile für Ausstellungszwecke lediglich mit Schrauben oder Silikon zusammengeheftet worden seien.

Zusammenfassend komme die belangte Behörde zum Ergebnis, dass die verfahrensgegenständlichen Wirtschaftsgüter als Teil des Gebäudes zu beurteilen seien.

Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde über die Beschwerde erwogen:

Für den Investitionszuwachs bei prämiengünstigen Wirtschaftsgütern kann gemäß § 108e Abs. 1 EStG 1988 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. Prämiengünstige Wirtschaftsgüter sind ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens. Nicht zu den prämiengünstigen Wirtschaftsgütern zählen u.a. Gebäude (§ 108e Abs. 2 EStG 1988).

Während der Beschwerdeführer davon ausgeht, dass es sich bei der eingebauten Sauna- und Wellnessanlage um ein prämiengünstiges Wirtschaftsgut handelt, vertritt die belangte Behörde die Auffassung, die Anlage sei als Teil des Gebäudes anzusehen und zähle sohin gemäß § 108e Abs. 2 EStG 1988 nicht zu den prämiengünstigen Wirtschaftsgütern.

Fraglich ist also, inwieweit Wirtschaftsgüter, die mit einem Gebäude verbunden sind, selbständig bewertbar oder als unselbständiger Teil des Gebäudes anzusehen sind.

Was Teil eines Wirtschaftsgutes oder eigenständiges Wirtschaftsgut - wofür es keine gesetzliche Definition gibt - ist, entscheidet sich nach der Verkehrsauffassung. Bei Gebäudeeinbauten gehören nach der Verkehrsauffassung typische Gebäudeteile auch bei nur loser Verbindung zum Gebäude (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar § 108e Tz. 4, und § 7 Tz. 5, Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 8 Tz. 8.2 f, und Doralt, EStG6, § 6, Tz. 6). Nach dieser Literatur und der dort referierten hg. Rechtsprechung sind alle nach der Verkehrsauffassung typischen Gebäudeteile nicht selbständig bewertbar, auch wenn sie ohne Verletzung ihrer Substanz und mit geringen Kosten aus der Verbindung mit dem Gebäude gelöst werden können. Als typische Teile des Gebäudes und deshalb nicht zu selbständigen Wirtschaftsgütern zählen demnach z.B. Sanitär- sowie Heizungsanlagen. Entscheidend ist, ob das entsprechende Wirtschaftsgut dem Typus Gebäude zuzuordnen ist. Alle in ein Gebäude gemachten Investitionen, welche nach der Verkehrsauffassung als Teile des Hauses und nicht als selbständige Wirtschaftsgüter angesehen werden, teilen steuerrechtlich das Schicksal des Gebäudes, sofern nicht im Einzelfall nachgewiesen wird, dass die betreffende Anlage nach ihrer Bauart, etwa wegen ihrer bloß geringen, jederzeit leicht aufhebbaren Verbindung mit dem Gebäude als selbständiges Wirtschaftsgut anzusehen ist (vgl. Hofstätter/Reichel, aaO).

Vor diesem rechtlichen Hintergrund zeigt die Beschwerde keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf.

Die belangte Behörde geht davon aus, dass die eingebaute Wellness- und Saunaanlage nach der Verkehrsanschauung Teil des Gebäudes ist. Dieser wesentliche Begründungsteil des angefochtenen Bescheides wird in der Beschwerde nicht konkret bekämpft. Der Verwaltungsgerichtshof teilt die Auffassung der belangten Behörde, dass die eingebaute Wellness- und Saunaanlage nach der Verkehrsauffassung als Teil des Hotelgebäudes anzusehen ist. In solche Betriebe eingebaute Bäder, Schwimmbecken und Saunaanlagen sind als Teil eines solchen Gebäudes anzusehen (vgl. zu einer ähnlichen Rechtslage das Urteil des BFH in BStBl II 1974, 132). Die hier in Rede stehende Investition betrifft sohin das Gebäude selbst (vgl. zur Beurteilung, ob ein Gebäude im Sinne des § 108e Abs. 2 EStG 1988 vorliegt, die hg. Erkenntnisse vom 21. September 2006, 2006/15/0156, und vom 25. Oktober 2006, 2006/15/0152) und nicht einen selbständigen Bestandteil desselben.

Die Beschwerde vertritt die Auffassung, die eingebaute Anlage sei wegen der leicht aufhebbaren Verbindung mit dem Gebäude und des Umstandes, dass die Trennung vom Gebäude ohne Beschädigung der Anlage und des Gebäudes erfolgen könne, als selbständiges Wirtschaftsgut anzusehen.

Die belangte Behörde ist auf Grund der Bauweise der Anlage von einer "fixen Verbindung" mit dem Gebäude ausgegangen. Die Kabinen seien teilweise mit dem Boden verklebt worden, teilweise ohne Boden auf den Estrich (des Gebäudes) aufgestellt und der mehrschichtige Unterbau sei angefertigt worden. Die Öffnungen zwischen den Modulen seien zugemauert worden. Nicht nur der Boden des Gebäudes sei verfliesen worden, sondern es reiche diese Verfliesung nahtlos in die Kabinen hinein und sei teilweise an deren Innenseite hochgezogen worden. Das Leitungssystem für Strom, Abluft und Wasser sei auf diese Anlage hin abgestimmt worden. Ein Ausbau der verfliesen Module ohne gröbere Substanzverletzungen sei nicht möglich.

Von dieser Bauausführung geht auch die Beschwerde aus. Dass hierbei von einer geringen, jederzeit leicht aufhebbaren Verbindung der Anlage mit dem Gebäude zu sprechen sei, hat die belangte Behörde zutreffend verneint. Die Feststellung, dass der Ausbau nicht ohne gröbere Substanzverletzungen der Anlage erfolgen kann, konnte die belangte Behörde auf Grund von Erhebungen beim Herstellerunternehmen treffen. Bedenken dagegen bestehen auf Grund der beschriebenen Bauweise nicht. Die Ausführungen des Beschwerdeführers im Verwaltungsverfahren, beim "Ausbau entstünden Risse an der verfliesen Innenseite der Module" und "weniger als 20% der Fliesen würden zerstört werden", stellen eine nicht nachvollziehbare Art der Trennung der Anlage vom Gebäude und eine Verniedlichung der Folgen einer Trennung der Anlage dar. Die belangte Behörde ist somit zutreffend davon ausgegangen, dass die Anlage das steuerrechtliche Schicksal des Gebäudes teilt.

Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet und war gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008.

Wien, am 4. März 2009

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2009:2006150203.X00

Im RIS seit

08.04.2009

Zuletzt aktualisiert am

21.05.2013

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2024 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at