



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, H , D 20, vertreten durch die Dr.K H , P, vom 20. Jänner 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 5. Dezember 2005 betreffend Investitionszuwachsprämie für 2004 entschieden:

Der Berufung wird 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

Die Berufungswerberin (Bw), eine mit Gesellschaftsvertrag vom 15. März 2004 gegründete OHG, betreibt in dem von ihr von der Stadtwerke H GmbH angemieteten Obergeschoß des Hallenbauwerkes in H , D 20, ein Tageswellnesscenter. Das Obergeschoß mit einer Nutzfläche von rd. 530 m² wurde von der Bw als leere Halle ohne Zwischenwände und Einbauten, aber versehen mit den notwendigen Versorgungsanschlüssen für Strom, Wasser, Heizung und Kanal in Bestand genommen. Sämtliche für den Betrieb des Wellnesscenter notwendigen Investitionen wurden von der Bw durchgeführt.

In einer Beilage (Formular E 108 e) zu der am 23. August 2005 eingereichten Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für 2004 machte die Bw von den insgesamt aktivierten Investitionen von 637.877,33 € für 561.399 € eine Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 in Höhe von 56.139,90 € geltend.

In einer vom Finanzamt in einer Nachschau nach § 144 BAO durchgeführten abgabenbehördlichen Überprüfung erkannte die Prüferin nachfolgende Investitionen als nicht prämienbegünstigt an, weil sie dem Gebäude zuzurechnen seien:

Elektroinstallationen	31.365,09 €
Fliesenlegearbeiten	35.539,67 €
Trockenbauarbeiten	39.716,46 €
Heizungs-, Sanitär- und Lüftungsinstallationen	94.058,52 €
Malerarbeiten	9.593,77 €
Parkettböden	8.354,68 €
Summe	218.628,19 €

In der im Anschluss an die Überprüfung verfassten Niederschrift vom 1. Dezember 2005 führte die Prüferin dazu im Wesentlichen aus, für das Vorliegen der Prämienbegünstigung komme es nicht darauf an, ob es sich bei den getätigten Investitionen um Betriebsvorrichtungen (dies sei ein Begriff des Bewertungsgesetzes) handle, sondern ob die genannten Investitionen Teil des Gebäudes im Sinne des EStG seien oder nicht. Ergänzend hierzu werde auf Rz 8220 der EStR verwiesen, wonach sich der Ausschluss von der Prämienbegünstigung ua auch auf selbständig zu aktivierende Investitionen auf ein gemietetes Gebäude erstrecke.

Die Prüferin ermittelte in dieser Niederschrift die Investitionszuwachsprämie wie folgt:

Investitionszuwachs lt. Erklärung	561.399,00 €
Kürzung lt. Bp	-218.628,19 €
Investitionszuwachs lt Bp	342.770,81 €
Investitionszuwachsprämie lt. Bp	34.277,08 €

Im Anschluss an die Nachschau setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 5. Dezember 2005 die Investitionszuwachsprämie (offensichtlich versehentlich) mit 21.862,82 € (anstatt mit 34.277,08 €) fest und verwies hinsichtlich der Begründung auf die Niederschrift über das Ergebnis der Prüfung der Investitionszuwachsprämie vom 1. Dezember 2005. Tatsächlich gutgeschrieben wurde der Bw auf ihrem Abgabekonto aber die von der Prüferin ermittelte Investitionszuwachsprämie von 34.277,08 €.

Mit Eingabe vom 20. Jänner 2006 erhob die Bw gegen den genannten Bescheid rechtzeitig Berufung und beantragte die Anerkennung der geltend gemachten

Investitionszuwachsprämie. In der Begründung führte sie im Wesentlichen aus, sie habe von der Stadtwerke H GmbH im ehemaligen D gebäude ca. 530 m² leere Hallenfläche für 15 Jahre gemietet. In diesem Gebäude habe sie ein Wellnesscenter mit entsprechenden Zwischenwänden eingerichtet. Sie bekomme nach Mietende hierfür keine Ablöse. Das Tageswellnesscenter umfasse 4 Privatsaunas (jeweils bestehend aus Dampfbad, Sauna, Duschtempel, Entspannungsliegen, Wasserliegen und Vitaminbar), Ruhe-, Massage-, Relax- und Ayurvedaräumen, sowie Blütenbad, Relaxpyramide, Teehaus und Vitalbar.

Die für diese Anlagen notwendigen Investitionen, insbesondere Elektroinstallationen, Fliesenlegearbeiten, zusätzliche Heizungs-, Sanitär- und Lüftungsinstallationen, Malerarbeiten und Parkett seien nach Ansicht der Betriebsprüfung nicht der Betriebsvorrichtung „Wellness“ mit den oben angeführten Anlagen zuzuordnen, sondern dem Gebäude.

Die Elektroinstallationen seien erforderlich gewesen, um die technischen Voraussetzungen für den Betrieb der Anlagen im Wellnesscenter zu schaffen. Sie stellten wegen ihres Zusammenhanges mit den Anlagen Nebenkosten zu diesen dar.

Die Fliesenlegearbeiten umfassten die keramischen Wandbelege für Duschen, Dampfbad, Pyramide sowie die keramischen Bodenbelege für Dusche, Dampfbad, Blütenbad, Sauna, Küche und den Barbereich.

Die Anlage „Privatsauna“ bestehe aus dem Teilbereich Dampfbad, Sauna, Duschtempel und dem Liegebereich und stelle eine Betriebsvorrichtung dar.

Das „Blütenbad“ stelle gleichfalls einen Teilbereich dar. Das Verkleiden des Blütenbades mit Fliesen seien Anschaffungskosten des Blütenbades. Die zugehörigen Bodenfliesen stünden in einem einheitlichen Funktions- und Nutzungszusammenhang mit der Betriebsvorrichtung „Blütenbad“ und seien dieser zuzurechnen.

Die „Vital-Bar“ stelle einen weiteren Teilbereich dar. Die zugehörigen Bodenfliesen stünden in besonderer Beziehung zu dem im Gebäude ausgeübten Gewerbebetrieb und dienten dem Betriebsvorgang „Privat-Sauna“ sowie „Relaxpyramide“.

Die zusätzlichen Heizungs-, Sanitär- und Lüftungsinstallationen dienten nicht der Benutzung des Gebäudes, sondern stünden in einer besonderen Beziehung zu dem im Gebäude ausgeübten Gewerbebetrieb und dienten dem Betriebsvorgang „Privat-Sauna“ sowie „Relaxpyramide“.

Die „Malerarbeiten“ stellten, soweit sie der Anlage „Privatsauna“, „Relaxpyramide“ und „Blütenbad“ dienen würden, ein spezielles technisches Erfordernis für den Betrieb dar, weil diese Räumlichkeiten eine erhöhte Luftfeuchtigkeit aufweisen und daher ein spezieller Anstrich erforderlich sei.

Parkettböden: Die verschiedenen Anlagen des Wellnesscenters müssten aus hygienischen Gründen speziellen Anforderungen gerecht werden. Soweit es sich um die Anlagen „Privatsauna“, „Massage“ und „Ayurveda“ handle, stehe der Boden in einem speziellen Funktions- und Nutzungszusammenhang mit dem im Gebäude ausgeübten Wellnesscenter und diene diesem Betriebsvorgang. Die baupolizeilichen Vorschriften der Behörden umfassten nicht nur die Sicherheits- sondern auch die hygienischen Vorschriften.

Trockenbau: Die Umschließungen der einzelnen Anlagen seien wegen der bedingten Luftfeuchtigkeit in Trockenbauweise errichtet worden. Die Umschließungen der Anlagen Privatsauna, Blütenbad und Relaxpyramide gehörten mit zu der wirtschaftlichen Einheit „Wellness“.

In rechtlicher Hinsicht führte die Bw aus, es gehe hier um den Begriff der „wirtschaftlichen Einheit“. Nach herrschender Lehre sei z.B. eine Sitz- oder Wohngarnitur eine wirtschaftliche Einheit. Nicht der einzelne Stuhl, Tisch oder Sofa sei die wirtschaftliche Einheit, sondern die Gesamtheit nach wirtschaftlicher Verkehrsauffassung. Beim Wellnesscenter könne der Erwerber nur die Gesamtheit (wirtschaftliche Einheit) erwerben. Nach Doralt/Ruppe (Bd. 1, 8. Aufl.) seien Wirtschaftsgüter alle im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbaren Güter jeder Art. Selbständige Bewertungsfähigkeit werde dann angenommen, wenn im Rahmen des Gesamtkaufpreises des Unternehmens ein besonderes Entgelt angesetzt zu werden pflege. Ähnlich habe auch der VwGH im Erkenntnis vom 27.11.1973, Zl. 0790/73, ausgesprochen, dass eine dem Betrieb einer Autospritzlackiererei dienende Trockenanlage ungeachtet des Umstandes, dass sie in das Betriebsgebäude eingebaut worden sei, keinen Teil des Gebäudes, sondern ein selbständig bewertungsfähiges Wirtschaftsgut darstelle, weil die Anlage bei Kaufverhandlungen gesondert abgegolten und nicht bloß als wertbildender Faktor des Gebäudes berücksichtigt würde. Also sei die Autospritzlackiererei in einem Gebäude ein selbständig bewertungsfähiges Wirtschaftsgut – also eine wirtschaftliche Einheit. Zu dieser wirtschaftlichen Einheit gehörten unter anderem auch die Boden- und Wandfliesen, Elektroinstallationen und Absaugvorrichtungen.

In der SWK 2003, Heft 25, S 622, werde unter „Klarstellung zur Investitionszuwachsprämie“ vom BMF ausgeführt, unter das Grundvermögen seien nicht Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehörten, einzubeziehen, auch wenn sie wesentliche Bestandteile seien. Nach der Rechtsprechung seien unter Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art nur solche Gegenstände zu verstehen, die typischerweise einem bestimmten Betrieb dienen würden und eigengesetzlichen Zwecken unterworfen seien.

Aus der bisherigen Rechtslage sei zu entnehmen, dass die von der Prüferin als nicht prämienbegünstigt anerkannten Arbeiten und Investitionen ein untrennbarer Teil des Ganzen (wirtschaftlichen Einheit Wellness) seien und daher ein nach der Verkehrsauffassung

selbständig bewertbares Wirtschaftsgut sei, für das im Rahmen des Gesamtkaufpreises ein besonderes Entgelt angesetzt werde. Zusammenfassend könne nur der Schluss gezogen werden, dass diese Investitionen ein notwendiger Bestandteil der wirtschaftlichen Einheit „Wellness“ seien, ohne die der Betrieb nicht funktions- und betriebsfähig sei. Sie gehörten daher zur Begünstigung gem. § 108e EStG. Die Betriebsprüfung argumentiere, dass diese Arbeiten und Investitionen nicht zum Wellnessbetrieb gehören würden, sondern als unbewegliches Wirtschaftsgut mit dem Gebäude verbunden seien. Da aber alle Teilbereiche unbeweglich seien, würden sämtliche Investitionen und Arbeiten demnach zum Gebäude gehören. Daraus erkläre sich aber auch der Widerspruch der Argumentation.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung unmittelbar der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 108e Abs. 1 und 2 EStG lautet:

(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.*

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob die von der Bw als Mieterin durchgeführten Investitionen dem nicht investitionsprämienbegünstigten Gebäude zuzurechnen sind oder aber eigens zu bewertende Wirtschaftsgüter darstellen, die einer Investitionszuwachsprämie zugänglich sind.

Der Verwaltungsgerichtshof hatte sich in dem erst jüngst ergangenen Erkenntnis vom 25. Oktober 2006, 2006/15/0152, ebenso wie im streitgegenständlichen Fall, mit der Frage zu befassen, ob Mieterinvestitionen in das Gebäude (konkret: Böden, Elektroinstallationen, etc.) als eigene Wirtschaftsgüter in die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der

Investitionszuwachsprämie miteinzubeziehen sind oder aber als Teil des Gebäudes iSd § 108e Abs. 2 erster Teilstrich EStG anzusehen sind, das keinen Anspruch auf Investitionszuwachsprämie vermittelt. Der Gerichtshof führt in dem hier wesentlichen Teil dazu wörtlich aus:

"Wie der Verwaltungsgerichtshof etwa im Erkenntnis vom 24. Februar 2004, 99/14/0250, zu Recht erkannt hat, stehen Mieterinvestitionen insbesondere dann im wirtschaftlichen Eigentum des Mieters, wenn er sie bis zum Ablauf der Mietzeit entfernen darf oder wenn er bei Beendigung des Mietverhältnisses Anspruch auf Entschädigung in Höhe des Restwertes der Einbauten hat. In diesem Sinne hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 19. März 2002, 99/14/0286, ausgesprochen, dass (freiwillige) Baumaßnahmen des Mieters in der gemieteten Liegenschaft, die vom Mieter nicht zugunsten des Eigentümers, sondern zum eigenen geschäftlichen Vorteil vorgenommen werden, einkommensteuerlich zu einem beim Mieter selbständig anzusetzenden Wirtschaftsgut führen (zur Mieterinvestition im Einheitswert des Betriebsvermögens siehe insbesondere auch das hg Erkenntnis vom 24. April 1996, 94/13/0054). Soweit solche Maßnahmen nicht bloße Erhaltungsmaßnahmen sind, münden sie also in einem Wirtschaftsgut des Mieters. Dieses Wirtschaftsgut stellt ein körperliches Wirtschaftsgut dar (vgl Hödl, Mieterinvestition: Gebäude oder doch nicht? SWK 2005, S 285; Doralt/Mayr, EStG⁶, § 6 Tz 121, mit Hinweis auf die hg Rechtsprechung).

Die Beurteilung, ob ein Gebäude iSd § 108e Abs 2 EStG vorliegt, erfolgt nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung (vgl Hofstätter/Reichel, § 108e EStG 1988, Seite 8). Aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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 (vgl das hg Erkenntnis vom 21. September 2006, 2006/15/0156).

Mieterinvestitionen als solche erfüllen idR die vorstehend genannten Voraussetzungen für ein Gebäude (räumliche Umfriedung etc) nicht. Sie sind daher im Normalfall nicht als Gebäude iSd § 108e Abs 2 EStG anzusehen und damit nicht von der Investitionsprämie ausgeschlossen (vgl Hofstätter/Reichel, § 108e EStG, Tz 4 Seite 9; Hödl, SWK 2005, S 285). Anderes gilt nur, wenn ausnahmsweise die Mieterinvestition für sich als Gebäude einzustufen ist (vgl auch Thunshirn/Untiedt, SWK 2004, S 69); solches kann insbesondere im Fall einer gänzlichen Aufstockung eines Gebäudes durch den Mieter oder im Falle eines vom Mieter getätigten Zubaus zutreffen“.

Mit diesem Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof erstmals klargestellt, dass Mieterinvestitionen – sofern diese nicht selbst als Gebäude anzusehen sind - nicht unter dem Gebäudebegriff im Sinne des § 108e Abs. 2 EStG zu subsumieren sind, sondern beim Mieter als selbständig bewertbare körperliche Wirtschaftsgüter anzusehen sind, die grundsätzlich nicht von der Investitionszuwachsprämie ausgeschlossen sind.

Das Finanzamt rechnete die Investitionen der Bw dem Gebäude der Vermieterin zu, ließ aber andererseits die Aktivierung dieser Investitionen als Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens in der Steuerbilanz der Bw unbeanstandet, was wiederum darauf hindeutet,

dass auch das Finanzamt die von der Bw im Mietobjekt durchgeführten Einbauten und Investitionen steuerrechtlich als selbständig anzusetzende Wirtschaftsgüter der Bw ansieht.

Der UFS sieht keine Veranlassung das wirtschaftliche Eigentum der Bw an den von ihr durchgeführten Investitionen in Frage zu stellen. Wie der Verwaltungsgerichtshof im oben angeführten Erkenntnis unter Verweis auf sein Erkenntnis vom 19.3.2002, 99/14/0286 ausgesprochen hat, führen zum eigenen geschäftlichen Vorteil freiwillig (ohne vertragliche Verpflichtung) durchgeführte Baumaßnahmen des Mieters, einkommensteuerrechtlich zu einem beim Mieter selbständig anzusetzenden Wirtschaftsgut. Dabei ist nicht von Bedeutung, ob es sich bei diesem Wirtschaftsgut bürgerlich-rechtlich um eine selbständige Sache – oder um einen selbständigen oder unselbständigen – Bestandteil eines solchen handelt (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Rz. 135 zu § 4 Abs. 1, unter Stichwort: Mietereinbauten; VwGH 19.3.2002, 99/14/0286).

Im gegenständlichen Fall ist wohl unzweifelhaft, dass die Bw, die in der angemieteten leeren Halle durchgeführten Investitionen im eigenen geschäftlichen Interesse vorgenommen hat, zumal durch diese Investitionen der Betrieb eines Wellnesscenters erst ermöglicht wurde. Der Umstand, dass die von der Bw vorgenommen Einbauten – wie von der Prüferin angenommen – Bestandteil des Gebäudes geworden sind und damit zivilrechtlich in das Eigentum der Vermieterin als Grundstückseigentümerin übergegangen sein mögen, schließt – wie oben ausgeführt - nicht aus, dass sie in steuerrechtlicher Hinsicht im wirtschaftlichen Eigentum der Bw stehen.

Nach dem oben angeführten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 25. 10 2006, 2006/15/0152) ist wirtschaftliches Eigentum des Mieters an Mieterinvestitionen insbesondere dann anzunehmen, wenn der Mieter die Investitionen bis zum Ablauf der Mietzeit entfernen darf oder wenn er bei Beendigung des Mietverhältnisses Anspruch auf Entschädigung in Höhe des Restwertes der Einbauten hat.

Nach Pkt. II des Mietvertrages kann die Mieterin Materialien und Einbauten, die im Zuge der Bau- und Ausstattungsmaßnahmen mit dem Bauwerk in feste Verbindung gebracht werden wieder entfernen, soweit dies ohne Beschädigung des Bauwerkes möglich ist. Das wirtschaftliche Eigentum der Bw an den Einbauten ist daher auch aus dieser Sicht gegeben.

Ein Anspruch auf Entschädigung in Höhe des Restwerts der Einbauten ist im Mietvertrag zwar ausdrücklich ausgeschlossen, allein dieser Umstand vermag aber nach Ansicht des UFS im streitgegenständlichen Fall das wirtschaftliche Eigentum der Bw an den Einbauten nicht in Frage zu stellen. Zum einem ist in dem auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Mietvertrag über das angemietete Obergeschoß eine unkündbare Grundmietzeit von 15 Jahren vereinbart, sodass eine Ablöse frühestens nach diesem Zeitraum möglich ist. Dabei kann davon

ausgegangen werden, dass nach einem Zeitraum von mindestens 15 Jahren die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der gegenständlichen Wirtschaftsgüter weitgehend abgelaufen ist, sodass bei einer Auflösung des Mietverhältnisses einem möglichen Restwert der Einbauten für die Frage der Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums keine entscheidungswesentliche Bedeutung beigemessen werden kann. Zum anderem hat der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen, dass bei Investitionen des Mieters auf die Bestandsache, wirtschaftliches Eigentum des Mieters selbst dann vorliegt, wenn der Mieter nach Beendigung des Mietverhältnisses keinen Anspruch auf Ersatz seiner Investitionen hat (vgl. VwGH 19.3.2002, 99/14/0286; 24.04.1996, 94/13/0054 und die dort angeführte Vorjudikatur).

Auch sind die von der Bw in der angemieteten Halle vorgenommen Investitionen nicht für sich als Gebäude einzustufen, wie es im Fall einer gänzlichen Aufstockung eines Gebäudes durch den Mieter oder im Falle eines vom Mieter getätigten Zubaus zutreffen würde. Im streitgegenständlichen Fall ist zwar auf die bestehende Halle das von der Bw angemietete Obergeschoß neu aufgebaut worden, diese Aufstockung ist aber von der Vermieterin und nicht von der Bw vorgenommen und finanziert worden, sodass diesbezüglich keine Mieterinvestition vorliegt.

Nach Ansicht des UFS sind daher die strittigen Investitionen der Bw als selbständig zu bewertende körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens anzusehen, die der Investitionszuwachsprämie zugänglich sind. Da die Tatbestandsvoraussetzungen des § 108e EStG somit erfüllt sind, erübrigt es sich auf die vom steuerlichen Vertreter der Bw in der Berufung vertretene Auffassung näher einzugehen, wonach die Investitionen der Bw nicht als unselbständige Bestandteile dem Gebäude, sondern unter den Begriff „Wellness“ oder „Wellnesscenter“ einer selbständig zu bewertende Betriebsanlage (Betriebsvorrichtung) zuzurechnen seien.

Der Investitionszuwachs und die sich daraus ergebende Investitionszuwachsprämie errechnet sich (wie von der Bw bereits in der Beilage zur Feststellungserklärung 2004 angeführt) wie folgt:

Anschaffungs- und Herstellungskosten prämiengünstiger Wirtschaftsgüter lt. Erklärung	561.399,00 €
abzüglich durchschnittliche Anschaffungs- und Herstellungskosten der Jahre 2001 bis 2003	0,00 €
Investitionszuwachs lt. BE	561.399,00 €
Investitionszuwachsprämie lt. BE	56.139,90 €

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 15. März 2007