



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch die GfB Treuhand AG Steuerberatungsgesellschaft Zweigniederlassung Graz, 8042 Graz, Petersbergenstraße 7, vom 19. April 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 17. März 2005 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2004 nach der am 5. April 2006 in 8010 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

In einer Beilage zur Einkommensteuerklärung machte die Berufungswerberin (Bw.), Ärztin für Allgemeinmedizin, eine Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2004 (IZP) in Höhe von 6.416,03 € geltend. In einem diesbezüglichen Verzeichnis wurden als prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter ua. angeführt:

Bezeichnung	Anschaffungs-/Herstellungskosten (€)
Abbrucharbeiten / Trockenbau	20.799,35
Verlegung / Belag	4.068,00
Malerarbeiten	2.202,53
Elektroinstallationen	2.351,87

Heizung / Lüftung / Sanitär	6.212,52
Planungsarbeiten	3.600,00
E-Installation	7.338,48
Summe	46.572,75

Im angefochtenen Bescheid vom 17. März 2005 setzte das Finanzamt die IZP in Höhe von 1.758,76 € fest. Begründet wurde dies damit, dass eine IZP nur in Bezug auf Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten prämiengünstiger Wirtschaftsgüter zustünde. Nicht zu den prämiengünstigen Wirtschaftsgütern würden ua. Gebäude zählen. In den von der Bw. zur Ermittlung des Investitionszuwachses berücksichtigten Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten seien auch solche im Gesamtausmaß von 46.752,75 € enthalten, welche aber tatsächlich das Gebäude bzw. Gebäudebestandteile betreffen würden. Der Investitionszuwachs sei daher richtigerweise um den o.a. Betrag zu kürzen.

Dagegen wurde in der Berufung vom 19. April 2005 im Wesentlichen vorgebracht, dass nach der Judikatur als Gebäude jedes Bauwerk gelte, welches durch räumliche Umfriedung Schutz gegen äußere Einflüsse gewähre, den Eintritt von Menschen gestatte, mit dem Boden fest verbunden und von einiger Beständigkeit sei. Andere, technisch gesehen, unbewegliche Wirtschaftsgüter könnten nicht als Gebäude betrachtet werden. Einrichtung und Mietereinbauten würden zu diesen körperlichen Wirtschaftsgütern und nicht zum Gebäude zählen. Aus dem Gesetzeswortlaut sei eindeutig zu erkennen, dass der Gesetzgeber lediglich die Errichtung von Gebäuden nicht für die Begünstigung der IZP heranziehen habe wollen. Die vom BMF nachfolgend erlassenen Richtlinien würden den Begriff "Gebäude" weitestgehend in den Hintergrund stellen und auf unbewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens abstellen. Diese irrige Auslegung des Wortes "Gebäude" laut Richtlinien sei aber rechtswidrig. Im vorliegenden Fall habe das Finanzamt die berufsgegenständlichen Investitionen, welche ausschließlich in gemieteten Räumlichkeiten getätigt worden seien, als unbewegliche Wirtschaftsgüter eingestuft. Investitionen in fremden Gebäuden seien aber Mieterinvestitionen und daher nicht dem Begriff "Gebäude" zuordenbar. Mieterinvestitionen/-einbauten seien selbständig bewertbare Wirtschaftsgüter und hätten keineswegs den Charakter eines Gebäudes. Aufwendungen des Mieters, die freiwillig ohne vertragliche Verpflichtung durchgeführt würden und kein Erhaltungsaufwand seien, würden als körperliche Wirtschaftsgüter gelten. Derartige Aufwendungen würden regelmäßig zum geschäftlichen Vorteil des Unternehmers (Mieters) getätigt und seien daher bei diesem ein selbständig zu bewertendes Wirtschaftsgut. Die berufsgegenständlichen Mieterinvestitionen im Gesamtausmaß von 46.752,75 € seien daher sehr wohl der IZP zugänglich.

In der (abweisenden) Berufungsvorentscheidung vom 29. April 2005 stützte sich das Finanzamt im Wesentlichen darauf, dass aus dem Gesetzeswortlaut und den EStR 2000 (Rz 8220) eindeutig hervorgehe, dass Gebäudeinvestitionen - egal ob im Eigentum oder gemietet - nicht prämienbegünstigt seien.

Dagegen wurde der Vorlageantrag vom 3. Juni 2005 eingebracht.

In einer Vorhaltsbeantwortung vom 1. März 2006 stellte die Bw. außer Streit, dass es sich bei den berufungsgegenständlichen Wirtschaftsgütern um solche handle, die, wären die diesbezüglichen Investitionen vom Gebäudeeigentümer im eigenen Gebäude getätigt worden, nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung jedenfalls als typische Gebäudeteile anzusehen wären.

In der am 5. April 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde seitens des steuerlichen Vertreters der Bw. ergänzend vorgebracht, Sinn und Zweck der IZP sei es gewesen, die Wirtschaft anzukurbeln. Die IZP sei im Jahr 2002 eingeführt worden, aber erst rund ein Jahr später sei man in den EStR 2000 darauf gekommen, den Gebäudebegriff laut § 108e Abs. 2 EStG 1988 neu auszulegen, und zwar dahingehend, dass nunmehr auch Mieterinvestitionen darunter zu subsumieren wären. Damit stünden die EStR 2000 aber im Widerspruch zum Gesetz. Hätte der Gesetzgeber Mieterinvestitionen von den Begünstigungen der IZP ausschließen wollen, hätte er dies im Gesetz so verankert. Es werde nochmals auf den zeitlichen Ablauf verwiesen: Die IZP gäbe es seit dem Jahr 2002, die restriktiven Richtlinienregelungen aber erst seit dem Jahr 2003. Es ginge hier also auch um Fragen wie "Treu und Glauben". Schließlich werde auch noch darauf hingewiesen, dass im vorliegenden Fall Hauseigentümer und Mieterin zueinander fremd seien, eine missbräuchliche Konstruktion also auszuschließen sei.

Der Vertreter des Finanzamtes stellte anschließend nochmals fest, es sei hier unstrittig, dass es sich bei den berufungsgegenständlichen Wirtschaftsgütern um typische Gebäudeteile handle. Nach Auffassung des Finanzamtes umfasse der Gebäudebegriff laut § 108e Abs. 2 EStG 1988 aber unzweifelhaft auch Gebäudeinvestitionen, wobei es keine Rolle spiele, ob diese Investitionen vom Eigentümer oder Vermieter getätigt würden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 108e Abs. 1 EStG 1988 kann für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern 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.

Gemäß § 108e Abs. 2 EStG 1988 sind prämiengünstige Wirtschaftsgüter ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens.

Gemäß § 108e Abs. 2 EStG 1988 zählen nicht zu den prämiengünstigen Wirtschaftsgütern ua. Gebäude.

Zur Beantwortung der Frage, ob etwas Gebäude, Teil eines Gebäudes oder selbständiges (selbständig bewertbares) Wirtschaftsgut ist, hat die Rechtsprechung eine Reihe von Abgrenzungskriterien entwickelt (vgl. Zorn in: Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, EStG 1988, Kommentar, § 108e Tz 4, und die dort zitierte Judikatur und Literatur).

Demnach gilt als Gebäude ein Bauwerk, 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 (VwGH 21.12.1956, 1391/94). Die Beurteilung, ob ein Gebäude vorliegt bzw. ob eine Investition ein Gebäude oder einen Bestandteil desselben betrifft oder aber ein nicht als Gebäude anzusehendes Wirtschaftsgut, hat ausschließlich nach dem Maßstab der Verkehrsanschauung zu erfolgen, wobei es auf die bewertungsrechtliche Sicht in diesem Zusammenhang also nicht ankommt. Ist ein Wirtschaftsgut mit einem Gebäude derart verbunden, dass es nicht ohne Verletzung seiner Substanz an einen anderen Ort versetzt werden kann, ist es grundsätzlich 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 (VwGH 13.4.1962, 1639/60; VwGH 11.6.1965, 316/65). Bewegliche Wirtschaftsgüter im o.a. Sinne sind daher jedenfalls keine Gebäude (VwGH 23.10.1990, 89/14/0118). Bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern im o.a. Sinne ist weiter zu untersuchen, ob - nach der Verkehrsauffassung - Gebäudecharakter vorliegt.

Bei typischen Gebäuden bzw. Gebäudeteilen spielt allerdings die rein technische "Beweglichkeit" und Versetzbarkeit an einen anderen Ort nur eine untergeordnete Rolle. Selbst wenn eine Verlegung ohne Wertminderung und ohne erhebliche Kosten möglich wäre, ist daher zB eine eingebaute Etagenheizung nach der Verkehrsauffassung ein typischer Teil des Gebäudes und deshalb als unbeweglich und nicht selbständig bewertbar anzusehen (VwGH 11.6.1965, 316/65; Grabner, ÖStZ 1983, 143ff).

In diesem Sinne wurde weiters zB auch schon entschieden, dass

- sanitäre Anlagen (VwGH 26.5.1971, 1551/70),

- Waschtische, Badewannen, Klosettanlagen (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG, § 8 Punkt 5, und die dort zitierte Judikatur),
- 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),
- Rolltreppen (BFH BStBl II 1971, 455),
- Klimaanlage (BFH BStBl II 1971, 455; 1974, 132),
- Belüftungs- 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),
- Beleuchtungsanlagen, Fenster, Türen samt Türschnallen und Türschlössern, Fußböden samt Belag, Verputz, Anstrich, Malerei, Straßenfassaden, Dachrinnen, Dachstühle (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 8 Tz 8.2, und die dort zitierte Judikatur), aber auch
- Weganlagen sowie Zaunanlagen (Doralt, EStG9, § 6 Tz 8 "Gebäude und Gebäudeeinbauten", und die dort zitierte Judikatur)

zum Gebäude gehören.

Der unabhängige Finanzsenat ist unter Bedachtnahme auf die o.a. herrschende Rechtsauffassung zur Ansicht gelangt, dass es sich demnach also auch bei den berufungsgegenständlichen Wirtschaftsgütern (siehe oben) um nach der Verkehrsanschauung offenbar typische Gebäudeteile handelt und diese daher als nicht prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter im Sinne des § 108e EStG 1988 anzusehen sind.

In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass ja auch von Seiten der Bw. unbestritten ist, dass die berufungsgegenständlichen Wirtschaftsgüter im Sinne der o.a. Kriterien als typische Gebäudeteile anzusehen sind (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 1. März 2006); nur vertritt die Bw. eben offenbar auch die Auffassung, dass ein Gebäudecharakter der berufungsgegenständlichen Investitionen im vorliegenden Fall deswegen nicht gegeben ist,

weil diese nicht vom Gebäudeeigentümer im eigenen sondern von der Mieterin im gemieteten Gebäude getätigt worden sind ("Mieterinvestitionen").

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates kann dieser von der Bw. aufgezeigte Umstand ("Mieterinvestitionen") an der o.a. Beurteilung jedoch nichts ändern:

Wie bereits erwähnt, handelt es sich bei den hier in Rede stehenden Wirtschaftsgütern zweifellos um nach der Verkehrsanschauung typische Gebäudeteile. Ist aber die Inanspruchnahme einer IZP ausgeschlossen, wenn diese Investitionen durch den Gebäudeeigentümer (Vermieter) erfolgen, dann kann nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates auch nichts anderes gelten, wenn die selben Investitionen vom Mieter getätigt werden, handelt es sich doch auch dann um Investitionen in ein Gebäude. Auch dass im Falle der Kostentragung betreffend eine Investition in ein angemietetes Gebäude durch den Mieter steuerlich ein selbständiges Wirtschaftsgut geschaffen wird ("Mieterinvestition"), kann daran nichts ändern, weil der Gesetzgeber offenbar Anschaffungs- und Herstellungskosten für ein Gebäude nicht der Begünstigung durch eine IZP zugänglich machen wollte.

Aber auch eine Wortinterpretation des Begriffes "Gebäude" in § 108e EStG führt zum Ergebnis, dass der im Gesetz nicht verwendete Begriff "Mieterinvestition" kein taugliches Abgrenzungskriterium zum Begriff "Gebäude" sein kann. Eine "Mieterinvestition" kann nach allgemeinem Sprachverständnis nämlich beispielsweise die Reparatur einer defekten Steckdose durch den Mieter ebenso sein wie etwa auch eine Aufstockung des Gebäudes durch den Mieter. Daraus ergibt sich aber, dass der Begriff der "Mieterinvestition" im Gegensatz zum Gebäudebegriff nach der Verkehrsauffassung gar keinen klar umrissenen Begriffsinhalt aufweist.

Außerdem wäre eine Gesetzesauslegung dahingehend, dass der Anspruch auf die IZP für ein und dieselbe Investition auf ein Gebäude davon abhängig wäre, ob die Investition vom Eigentümer oder vom Mieter des Gebäudes vorgenommen wird, auch mit dem Sachlichkeitsgebot nicht vereinbar (vgl. Atzmüller, SWK 2005, S 357; Quantschnigg, ÖStZ 2003, 239; in diesem Sinne auch: UFS 19.9.2005, RV/0358-I/05, UFS 2005, 405; UFS 9.12.2005, RV/0364-I/05; UFS 25.1.2006, RV/0399-L/05; UFS 20.2.2006, RV/0288-G/05).

Zum Hinweis des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 5. April 2006 auf "Treu und Glauben" wird schließlich noch bemerkt, dass nicht einmal die Bw. behauptet, in den - für den unabhängigen Finanzsenat übrigens nicht verbindlichen - EStR 2000 seien jemals Mieterinvestitionen ausdrücklich als IZP-begünstigte Wirtschaftsgüter genannt worden. Abgesehen davon erscheint auch nicht nachvollziehbar, wie die Bw. im Jahr 2004 (= verfahrensgegenständlicher Zeitraum) durch die von ihr sog. "restriktiven Richtlinienregelungen" des Jahres 2003 in ihrem Vertrauen enttäuscht hätte werden können.

Der Vollständigkeit halber wird in diesem Zusammenhang aber auch noch darauf hingewiesen, dass der VwGH unter dem Gesichtspunkt von "Treu und Glauben" grundsätzlich kein Vertrauen in die Richtigkeit von Erlässen des BMF schützt, sondern nur von Auskünften im Einzelfall durch die für die Abgabenangelegenheit zuständige Abgabenbehörde (Ritz, BAO³, § 114 Tz 10f). Eine Auskunft durch das zuständige Finanzamt, wonach die berufungsgegenständlichen Wirtschaftsgüter iSd § 108e EStG 1988 begünstigt wären, ist im vorliegenden Fall laut Aktenlage aber nie erfolgt.

Die berufungsgegenständlichen Wirtschaftsgüter teilen daher als typische Gebäudeteile im Sinne des § 108e Abs. 2 EStG 1988 steuerrechtlich das Schicksal des Gebäudes (VwGH 11.6.1965, 316/65).

Somit war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 10. April 2006