



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Uniconsult Wirtschaftstreuhand Ges.mbh, 5020 Salzburg, Innsbrucker Bundesstr. 71, gegen den Bescheid des Finanzamtes S. betreffend Investitionszuwachsprämie für 2004 gemäß § 108e EStG 1988 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

An der Berufungswerberin (Bw.), einer GmbH, ist W.L. zu 75 % und C.L. zu 25 % beteiligt. Seit 1.1.2004 vermietet W.L. an die Bw. das in der St.S. gelegene Objekt G.Str., wobei der Mietvertrag auf unbestimmte Zeit abgeschlossen wurde und der Vermieter auf die Dauer von 10 Jahren auf die Kündigung verzichtete.

Im Jahre 2004 kam es zu umfangreichen Investitionen in das angemietete Gebäude, welche die Bw. unter dem Konto 7300 wie folgt darstellte:

Salden SAP	€ 9.722,34
N., Dachsanierung, Zimmermannsarbeiten	€ 62.780,49
Glas & Rahmen, Glaskuppelfenster	€ 9.114,65

In einer Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 2004 beantragte die Bw. eine Investitionszuwachsprämie in der Höhe von € 7.623,-, wobei sie den Zuwachs wie dargestellt berechnete:

Anschaffungs- oder Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter 2004	€ 96.939,-
Anschaffungs- oder Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter im Vergleichszeitraum	€ 20.713,-
Zuwachs	€ 76.226,-

In der Folge setzte das Finanzamt die Investitionszuwachsprämie mit € 0,00 fest und begründete dies wie folgt: „Gemäß den Einkommensteuerrichtlinien betreffend Investitionszuwachsprämie sind Investitionen in fremden Gebäuden nicht für die Ermittlung des Investitionszuwachses heranzuziehen. Die in der Beilage zur KöSt-Erklärung angeführten Anschaffungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter in Höhe von € 96.939,- sind um die Mieterinvestitionen laut Anlageverzeichnis in Höhe von € 81.617,48 zu kürzen. Dadurch verbleiben für die Berechnung des Zuwachses Investitionen in Höhe von € 15.321,52. Dieser Betrag liegt unter dem Durchschnitt des Vergleichszeitraumes und es war daher die Investitionszuwachsprämie in Höhe von € 0,00 festzusetzen.

Dagegen wurde Berufung erhoben. Der Begriff des Wirtschaftsgutes sei sehr weit gefasst. Investitionen eines Mieters seien selbständig zu bewertende körperliche Wirtschaftsgüter. Sinn und Zweck der Bestimmung des § 108 e EStG sei die befristete steuerliche Förderung von Investitionszuwächsen. Gesetzlich ausgenommen sei lediglich das Wirtschaftsgut „Gebäude“. Die Formulierung in den EStR 2000 (RZ 8220), dass der Begriff des Gebäudes auch Mieterinvestitionen verstehe, sei wohl als Versuch seitens der Finanzverwaltung zu sehen, dem Gesetz nachträglich einen Sinn zu unterstellen, den es offensichtlich nie hatte.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 108 e 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 abgesetzt werden.

(2) Prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter sind ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens. Nicht zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern zählen:

<ul style="list-style-type: none"> • Gebäude
<ul style="list-style-type: none"> • Geringwertige Wirtschaftsgüter, die gemäß § 13 abgesetzt werden
<ul style="list-style-type: none"> • Personen- und Kombinationskraftwagen, ausgenommen Fahrschulfahrzeuge sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80 % der gewerblichen Personenbeförderung dienen.
<ul style="list-style-type: none"> • 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 ausländischen Betriebsstätte verwendet.

Im gegenständlichen Fall ist zu beurteilen, ob die vom Bw. als Mieter getätigten Investitionen ("Mieterinvestitionen") dem Eigentümer des Mietgegenstandes zuzurechnen sind oder zugunsten des Mieters vorgenommen wurden, und weiters, ob diese Investitionen unter dem Gebäudetatbestand zu subsumieren sind oder aber eigens zu bewertende Wirtschaftsgüter darstellen, die für sich betrachtet grundsätzlich einer Investitionszuwachsprämie zugänglich sind.

Der unabhängige Finanzsenat folgt bei der Beurteilung dieser Rechtsfrage den vom Verwaltungsgerichtshof jüngst in seinem Erkenntnis vom 25. Oktober 2006, Zl. 2006/15/0152, angestellten Erwägungen. Das Höchstgericht hatte in diesem Verfahren die Frage zu lösen, ob Mieterinvestitionen in das Gebäude (konkret: Böden, Elektroinstallationen, etc.) als eigene Wirtschaftsgüter in die Bemessungsgrundlage für die Ausmittlung der Investitionszuwachsprämie miteinzubeziehen seien oder aber als Teil des Gebäudes gelten. In der bezughabenden Sentenz führte der Gerichtshof zu dieser Thematik 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).

Anlässlich der von der Bw. als Mieterin durchgeführten Dachsanierung wurden vom Zimmereibetrieb T.N. u.a.nachstehende Leistungen erbracht: Vordachverbreiterung, Abtrag und Abtransport der alten Rhombusdeckung und Schalung (580 m²), rauhe Vollschalung (509 m²), diffusionsoffene Spezialpappe mit verklebten Stößen (545 m²), Konterlattung (545 m²), zweite rauhe Vollschalung (545 m²), 3 Pultdachgaupen, 3 Fensterbänke sowie Regiearbeiten wie Vordachuntersicht beim Haupthaus erneuern, Anschieblinge erneuern, Fluchtausgleich bei Sparren herstellen, Isolierungen einbringen bei Dachschrägen, Dachkonstruktion im Bereich der Glasgaupe entfernen, Rahmen für Glasgaupe herstellen, Leerverohrung für Strom, Innenanschlüsse bei Glasgaupe, Firstentlüftungs-Unterkonstruktion sowie Altholz bei Gaupe innen. In Zusammenhang mit obigen Leistungen legte die Fa. T.N. eine Rechnung in der Höhe von € 62.780,49 (netto).

Weiters liegen Kleinbetragsrechnungen die Dachsanierung betreffend in der Höhe von € 9.722,- (netto) und eine Rechnung über den Ankauf von Glaskuppelfenster in der Höhe von € 9.114,- (netto) vor.

In Ergänzung zum bisherigen Berufungsvorbringen teilte die Bw. mit, dass sich im Bereich der Glaskuppelfenster das Redaktionsbüro und im Bereich der Dachgaupen das Büro des W.L. sowie der Konferenzraum befinde.

Die für den vorliegenden Fall relevanten Teile des Mietvertrages, abgeschlossen am 1. 1. 2004, lauten:

I (Mietgegenstand)

Der Vermieter vermietet hiemit an die Mieterin und diese mietet von ersterem das auf obiger Liegenschaft befindliche befindliche Objekt Glockmühlstraße 4 samt Freiabstellplätzen.

Der Vermieter schuldet die Überlassung der Mietsache nur in dem der Mieterin bekannten Zustand.

II (Beginn und Dauer des Vertrages)

Das Mietverhältnis beginnt am 1. 1. 2004 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Es kann durch beide Vertragsteile unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist zum Ende eines jeden Monats schriftlich gekündigt werden. ... Der Vermieter verzichtet auf die Dauer von 10 Jahren auf die Kündigung.

IV (Bauliche Veränderungen)

... Im Falle der Beendigung gegenständlichen Mietverhältnisses gehen diese baulichen Veränderungen nach Wahl des Vermieters entweder entschädigungslos in das Eigentum des Vermieters über oder ist das Mietobjekt auf Kosten der Mieterin in den vorhergehenden Zustand zurückzusetzen. Sollte das Mietverhältnis jedoch vor Vertragsablauf auf Grund von Gründen enden, welche nicht von der Mieterin zu vertreten sind, ist der Vermieter verpflichtet, der Mieterin die getätigten Investitionen in Höhe der dafür getragenen Aufwendungen abzüglich eines Abschlages von 10% pro vollem Mietjahr zu ersetzen. Festgehalten wird, dass der Wert der baulichen Veränderungen nicht auf die laufende Miete angerechnet wird.

V (Instandhaltung)

Die Mieterin erklärt, den Mietgegenstand in gutem Zustand übernommen zu haben ... Sind ernste Schäden des Hauses zu beheben, so hat die Mieterin dem Vermieter hievon ohne Verzug Anzeige zu machen, widrigenfalls sie für Folgeschäden, die mangels hinreichend rascher Schadensbehebung auftreten, schadenersatzpflichtig ist. Der Vermieter sichert zu, solche ernste Schäden des Hauses unverzüglich beheben zu lassen. ...

Dem vorliegenden Mietvertrag vom 1. 1. 2004 kann keine Vereinbarung entnommen werden, dass der Mieter wenige Monate nach Vertragsabschluss – die bezug habende Rechnung der bauausführenden Firma datiert vom 12. 10. 2004 – zu einem umfassenden Dachaustausch verpflichtet gewesen wäre. Die ordnungsgemäße Zurverfügungstellung eines Mietgegenstandes trifft grundsätzlich den Vermieter. Laut Punkt V des Mietvertrages sichert der Vermieter auch zu, ernste Schäden des Hauses unverzüglich beheben zu lassen. Davon abgesehen wurde der Mietgegenstand in gutem Zustand übernommen (Punkt V des Mietvertrages, erster Satz). Vor diesem Hintergrund ist es unverständlich, dass die Bw. die Kosten für den Dachaustausch in der Höhe von € 75.336,59 übernommen hat, ohne dass eine Reduktion der Mietzahlungen erfolgte. Eine Reduzierung der Mietzahlungen in Zusammenhang mit baulichen Änderungen ist vertraglich sogar ausdrücklich ausgeschlossen (Punkt IV des Mietvertrages, letzter Satz). Diese Vorgangsweise widerspricht offensichtlich dem

Fremdvergleich und kann ihre Erklärung nur im Nahverhältnis zwischen der Bw. und dem Vermieter W.L., welcher an der Bw. zu 75 % beteiligt ist, erblickt werden.

Das oben angesprochene Erkenntnis des VwGH äußert sich hinsichtlich des wirtschaftlichen Eigentums von Mieterinvestitionen dahingehend, dass dieses dem Mieter nur dann zusteht, 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.

Dazu ist festzuhalten, dass gegenständlich bei Vertragsbeendigung ein Rückbau des durchgeführten Dachaustausches technisch ausgeschlossen ist, würde dies doch die Zerstörung des Daches zur Folge haben. Davon abgesehen sieht Punkt IV des Mietvertrages ohnehin ein Wahlrecht des Vermieters dahingehend vor, bauliche Veränderungen entweder entschädigungslos zu übernehmen oder auf Kosten der Mieterin in den vorhergehenden Zustand zurückzusetzen. Lediglich für den Fall des Vorliegens von Gründen, welche von der Mieterin nicht zu vertreten sind, ist der Vermieter verpflichtet, die getätigten Investitionen abzugelten. Dies allerdings auch wieder nur für einen Zeitraum von 10 Jahren, da für jedes volle Mietjahr ein Abschlag von 10% der Investitionsaufwendungen vorzunehmen ist (Punkt IV des Mietvertrages). In den Fällen, in welchen die Mieterin die Gründe für die Beendigung des Mietvertrages treffen, sieht der in Rede stehende Mietvertrag überhaupt keine Abgeltung getätigter Investitionen vor. Im Gegensatz dazu geht Ross/Brachmann/Holzner bei Dachdeckungen der vorliegenden Art von einer durchschnittlichen Lebensdauer von 40 Jahren aus (siehe „Ermittlung des Bauwertes von Gebäuden und des Verkehrswertes von Grundstücken“, 26. Auflage, Seite 246 und 247). Nicht anders zu beurteilen ist auch der verbleibende Wert von Glaskuppeln. Von einer „Entschädigung in der Höhe des Restwertes“ – wie vom Höchstgericht gefordert – kann unter diesen Umständen nicht die Rede sein.

In Entsprechung des oben Gesagten kann als Nutznießer der vorgenommenen Dachsanierung zuzüglich des Einbaues von Glaskuppeln sowie einer Vordachverbreiterung (im Bereich des Dachbalkons!) nur der Vermieter und Eigentümer des Objektes G.Str., W.L., angesehen werden und nicht die Bw. als Mieterin, welche die konkreten Kosten ohne rechtliche Verpflichtung übernommen hat und weitestgehend auch auf deren Abgeltung bei Vertragsauflösung – wie oben dargestellt – verzichtet hat. Da somit die vorliegende Dachsanierung zugunsten des Eigentümers des Objektes G.Str. vorgenommen wurde und nicht zum geschäftlichen Vorteil der Bw., können diese Investitionen auch nicht der Mieterin zugerechnet werden.

Weiters ist zu beachten, dass nach dem eingangs zitierten Erkenntnis des VwGH bloße Erhaltungsmaßnahmen begünstigungsschädlich sind, zumal sie nicht in einem eigenständigen Wirtschaftsgut münden. Instandhaltungsaufwand und Instandsetzungsaufwand bilden beide

den Erhaltungsaufwand. Instandsetzungsaufwendungen sind dabei solche Aufwendungen, die zugleich eine Sanierung des Gebäudes bewirken. Nach der Verwaltungspraxis zählen zum Instandsetzungsaufwand auch der Austausch von Dach und Dachstuhl. (Doralt, Kommentar zum Einkommensteuer-Gesetz, 3. Auflage, § 28 Tz 104, 116, 127). Auf den vorliegenden Berufungsfall bezogen würde dies bedeuten, dass die in Rede stehende Dachsanierung zu keinem eigenständigen Wirtschaftsgut führt und somit auch aus diesem Grunde einer Investitionszuwachsprämie nicht zugänglich wäre.

Aber selbst wenn man die Fremdüblichkeit der eingeschlagenen Vorgangsweise bejahte und gegenständlich von einem eigenständigen Wirtschaftsgut „Sanierung Dach“ ausginge, wäre für das Berufungsbegehren nichts gewonnen. Das vorliegende Dach ist als stark geneigtes Satteldach zu beurteilen und weist einen ausgebauten Dachraum auf.

Der Gebäudebegriff des § 108 e Abs. 2 EStG bestimmt sich nach der Verkehrsauffassung. Als Gebäude gilt danach jedes Bauwerk, das

- durch räumliche Umfriedung Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt,
- den Eintritt von Menschen gestattet (auch wenn es zur dauerhaften Wohnnutzung nicht geeignet oder bestimmt ist),
- mit dem Boden fest verbunden und
- von einiger Beständigkeit ist.

Diese Voraussetzungen sind im konkreten Fall nach hierortiger Ansicht weitestgehend gegeben, stellt doch das in Streit stehende stark geneigte Satteldach zumindest auf den beiden Längsseiten eine räumliche Umfriedung des Dachraumes dar. Zumindest kann auch im Hinblick auf die Höhe der getätigten Investitionen nicht behauptet werden, dass lediglich in einem Gebäude etwas „getan“ worden wäre wie z.B. Verfliesen, Mauer versetzen oder Einbau von Elektroinstallationen.

In Entsprechung des oben Gesagten war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, am 11. Oktober 2007