



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Wirtschaftstreuhandgesellschaft, vom 14. März 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 18. Februar 2005 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für 2003 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Investitionszuwachsprämie 2003 sind dem als Beilage angeschlossenem Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsmittelbelehrung

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (= Bw.) machte für 2003 eine Investitionszuwachsprämie gemäß § 108 e EStG 1988 für 2003 in Höhe von 17.767,20 Euro geltend.

Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 18. Februar 2005 abweichend von der Erklärung die Investitionszuwachsprämie 2003 mit 12.282,45 Euro fest. Begründet wurde dies damit, dass Anschaffungskosten, soweit sie auf ein Gebäude entfallen, aus der Bemessungsgrundlage für Investitionszuwachsprämie auszuscheiden wären.

Davon betroffen waren Mieterinvestitionen in zwei angemieteten Geschäftslokalen in nachstehender Höhe:

TStr.	32.171,29 Euro
GStr.	22.676,22 Euro

Die Bw. brachte in der Folge Berufung ein und führte aus, dass die Wirtschaftsgüter, die den strittigen Anschaffungen zu Grunde liegen Mieterinvestitionen und als solche kein Gebäude seien. Wenn ein Mieter eines Geschäftslokals in den gemieteten Räumlichkeiten Adaptierungen vornimmt, die diesem bilanz- und ertragsteuerrechtlich zuzurechnen sind, liege diesbezüglich ein eigenes Wirtschaftsgut und kein Gebäude vor. Mieterinvestitionen seien selbständige Wirtschaftsgüter, welche losgelöst von der zivilrechtlichen Sache zu betrachten seien.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14. April 2005 wies das Finanzamt die Berufung ab.

Das Finanzamt führte darin aus, dass die gegenständlichen Mieterinvestitionen als nicht prämienbegünstigtes Gebäude einzustufen seien. Zur Untermauerung verwies das Finanzamt in der Berufung auf die für die Investitionszuwachsprämie maßgebliche Rz 8220 der Einkommensteuerrichtlinien welche wie folgt lautet:

„Zum Gebäudebegriff siehe Rz 3140. Der Ausschluss (Anm: gemeint der Prämienbegünstigung) erstreckt sich auch auf Herstellungsaufwendungen auf ein Gebäude, Superädifikate (Rz 3141) und selbständig zu aktivierende Herstellungskosten auf ein gemietetes Grundstück (Mieterinvestition).

Nach dem Gesetzestext in Verbindung mit den Einkommensteuerrichtlinien sei ersichtlich, dass Gebäudeinvestitionen, unabhängig, ob vom Eigentümer oder Mieter durchgeführt, nicht prämienbegünstigt seien.

In der Folge stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Die Bw. brachte darin vor, dass die vom Finanzamt vorgenommene Auslegung durch das Gesetz nicht gedeckt sei. Hätte der Gesetzgeber sämtliche Investitionen in unbewegliche Wirtschaftsgüter von der Investitionszuwachsprämie ausschließen wollen, dann hätte er dies im Gesetzestext klar zum Ausdruck gebracht. So wie dies auch für die früher geltenden Regelungen über die vorzeitige Abschreibung und das Investitionsprämiengesetz geschehen sei. Der Ausschluss für diese Investitionsbegünstigungen bezog sich auf „unbewegliche Wirtschaftsgüter“. Dem Gesetzgeber sei daher sehr wohl bewusst gewesen, dass der für die

Investitionszuwachsprämie normierte Ausschlussgrund für „Gebäude“ nicht jede bauliche Maßnahme umfasse.

Aufwendungen auf ein gemietetes Gebäude blieben bei einem Mieter als eigenes Wirtschaftsgut und würden steuerlich nicht Bestandteil des Gebäudes.

Mit Entscheidung vom 15. Dezember 2006, 2006/15/0152, hat der VwGH klargestellt, dass Mieterinvestitionen aus steuerlicher Sicht körperliche Wirtschaftsgüter darstellten und im Normalfall für sich nicht als Gebäude einzustufen seien.

Der unabhängiger Finanzsenat forderte das Finanzamt mit Vorhalt vom 25. Jänner 2007 auf, darzustellen, welche der strittigen Anschaffungen nunmehr nach diesem Erkenntnis als Mieterinvestitionen einzustufen seien und für welche nach wie die Prämienbegünstigung zu versagen sei.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 5. März 2007 übermittelte das Finanzamt die Mietverträge für die beiden Objekte und legte die Rechnungen über die strittigen Anschaffungen in Kopie bei.

Aus den vorgelegten Unterlagen und der Vorhaltsbeantwortung geht hervor, dass die strittigen Mieterinvestitionen sich auf zwei Mietobjekte beziehen, in denen die Bw. jeweils ein Kaffeehaus betreibt.

Die beiden Mietobjekte wurden für den Betrieb der Kaffeehäusern gänzlich umgebaut, da diese zuvor anderen Zwecken dienten.

Das Objekt GStr. wurde durch Zusammenlegung eines ehemaligen Handelsbetriebes und einer Wohnung völlig neu gestaltet und zu einem Kaffeehaus umgebaut.

Das Objekt TStr. wurde durch Zusammenlegung zweier ehemaliger Geschäftslokale xy völlig neu gestaltet und umgebaut.

Die vorliegenden Rechnungen beziehen sich **nicht auf Zubauten oder Aufstockungen**.

Zwei der vorgelegten Rechnungen über insgesamt 3.466,00 Euro betreffen aber reine Erhaltungsmaßnahmen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die für die Beurteilung maßgebliche Bestimmung des § 108e EStG 1988 idF des BGBl. I 2002/155 ordnet an:

(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 die von der Bw. als Mieterin getätigten Investitionen ("Mieterinvestitionen") dem Gebäude zuzurechnen und damit nicht prämienbegünstigt sind.

Zu dieser Frage hat der VwGH im Erkenntnis vom 25. Oktober 2006, Zl. 2006/15/0152, judiziert, dass Mieterinvestitionen, soweit diese nicht bloße Erhaltungsmaßnahmen sind, in einem Wirtschaftsgut des Mieters münden. Das Höchstgericht hatte in diesem Verfahren die Frage zu lösen, ob Mieterinvestitionen in das Gebäude (konkret: Böden, Elektroinstallationen, etc.) prämienfähig sind. Der Gerichtshof verwies in seiner Entscheidung ua. auf das Erkenntnis vom 19.3.2002, 99/14/0286, wonach (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 Erkenntnis vom 24. April 1996, 94/13/0054). Derartige Maßnahmen (sofern sie nicht bloße Erhaltungsmaßnahmen sind) stellen 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 Erkenntnis des VwGH vom 21. 09. 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 klar gestellt, dass im Rahmen der Beurteilung der Investitionszuwachsprämientauglichkeit von Mieterinvestitionen, diesen in Anlehnung an die bilanzsteuerrechtliche Behandlung Wirtschaftsgutcharakter beizumessen ist. Mieterinvestitionen sind somit - sofern diese nicht selbst als Gebäude anzusehen sind - grundsätzlich einer Investitionszuwachsprämie zugänglich. Unter dem Gebäudetatbestand des § 108e Abs. 2 EStG 1988 lassen sich Mieterinvestitionen demnach nur dann subsumieren, wenn diese die gänzliche Aufstockung eines (in Bestand genommenen) Gebäudes oder einen getätigten Zubau betreffen. Um einer Mieterinvestition Gebäudecharakter beimessen zu können, muss aber jedenfalls ein Bauwerk geschaffen werden, das durch räumliche Umfriedung Menschen und Sachen Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt, den Eintritt von Menschen gestattet, mit dem Boden fest verbunden und zudem von einiger Beständigkeit ist. Bei den im vorliegenden Fall getätigten Investitionen handelt es sich unstrittig um solche, die aus einkommen- und bilanzsteuerrechtlicher Sicht als "Mieterinvestitionen" zu erfassen sind. Streit besteht lediglich darüber, ob diese Investitionen aufgrund ihrer Art zudem unter den Gebäudebegriff des § 108 e Abs. 2 EStG 1988 fallen und damit das (steuer)rechtliche Schicksal des Gebäudes teilen.

Offensichtlich hat die Bw. als Mieterin zum Zwecke des Betriebes zweier Kaffeehäuser die Investitionen im eigenen Interesse getätigt. Die Bw. hat auch ein Weitergaberecht der Mietobjekte bzw. das Recht auf Unternehmensveräußerung oder –verpachtung. Danach stehen diese Investitionen im wirtschaftlichen Eigentum der Bw. und sind selbständige körperliche Wirtschaftsgüter in der Sphäre der Bw.

Angesichts der nunmehr vorliegenden höchstgerichtlichen Rechtsprechung ist aber klargelegt, dass die vom Bestandnehmer getragenen Investitionen in das Gebäude (sofern sie nicht als Zubau oder Aufstockung des bestehenden Gebäudes oder reine Erhaltungsmaßnahmen zu werten sind) nicht als "Gebäude" im Sinne der genannten Bestimmung gelten. Danach waren lediglich die Erhaltungsaufwendungen in Höhe von 3.466,00 Euro aus der Bemessungsgrundlage für die Investitionszuwachsprämie auszuscheiden. Die übrigen

strittigen Mieterinvestitionen stellen weder Zubauten noch Aufstockungen dar und sind bei der Bw. als körperliches Wirtschaftsgut Mieterinvestition anzusetzen. Infolgedessen sind sie auch prämienfähig.

Der Berufung war daher spruchgemäß teilweise stattzugeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 22. März 2007