



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., vom 25. August 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 31. Juli 2009 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Verwendete Abkürzungen:

B

B

Prof.O

Prof. O

K

K

L

L

P

P

PW

PW

PU

PU

R

R

S

S

a) Erklärung

Die Berufungswerberin (Bw.) betreibt in der Rechtsform einer GmbH einen Hotelbetrieb. In der Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 2003 vom 6. Oktober 2004 (AS 1) machte die Bw. eine Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 in Höhe von € 10.978,00 geltend:

Vergleichszeitraum	2000 €	2001 €	2002 €	Durchschnitt €
Anschaffungs/Herstellungskosten prämienbegünstiger Wirtschaftsgüter	152.350,00	81.817,00	114.163,00	116.110,00
Anschaffungs/Herstellungskosten prämienbegünstiger Wirtschaftsgüter 2003				225.887,00
				-116.110,00
				109.777,00
Prämie 10%				10.978,00

b) Bescheid

Im Zuge einer Nachschau stellte der Prüfer in der Niederschrift vom 6. Juli 2009 (Dauerbelege Seite 45ff) fest, dass die Investitionszuwachsprämie 2003 zu berichtigen sei. Es seien [teilweise] Mieterinvestitionen getätigt worden, die als bloße Erhaltungsaufwendungen (Reparaturen) anzusehen seien. Dafür stehe dem Mieter [Bw.] eine Investitionszuwachsprämie nicht zu.

Im Zuge der Nachschau teilte der steuerliche Vertreter dem Prüfer in einer E-Mail vom 2. März 2009 (AB Seite 27ff) mit, gemäß SWK 2004, S 877, würden Mieterinvestitionen in eine neue Heizungsanlage sowie neue Parkettböden und Fliesen und damit eigenständige Wirtschaftsgüter vorliegen, die im Eigentum des Mieters bleiben würden. Es handle sich zwar zugegebenermaßen um Einbauten in ein angemietetes Gebäude, aber einkommensteuerrechtlich würden die Wirtschaftsgüter doch eigenständig qualifiziert werden. Direkt sichtbar sei das "zB" in der Abschreibung. Diese Güter hätten eine eigenständige viel kürzere Nutzungsdauer als das Gebäude. Darüber hinaus gehe es im Fall um ein 5-Sterne-Hotel, welches laufend hohe Renovierungsaufwendungen habe, um den Standard zu halten. Die Nutzungsdauer sei deshalb für diese Wirtschaftsgüter nochmals kürzer als sonst üblich, da die Renovierung alle paar Jahre anfallen würde. Aus diesem Grund könne man die Ausgaben nicht den Gebäudeherstellungskosten zuordnen sondern seien eigenständig zu bewerten und müssten daher auch der Investitionszuwachsprämie zugänglich sein.

Anlässlich der Übersendung der Niederschrift mittels FAX am 6. Juli 2009 (AB Seite 36ff) wies der Prüfer darauf hin, dass Mieterinvestitionen getätigt worden seien, die als bloße Erhal-

tungsaufwendungen, das heiße Instandsetzungen, Instandhaltungen (Reparaturen), anzusehen seien und daher dem Mieter die Investitionszuwachsprämie nicht zustehe.

Weiters verwies der Prüfer auf eine Stellungnahme der Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Einkommen- und Körperschaftsteuer vom 8. Juni 2009 (AB Seite 42f), wonach Gebäude nicht zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern iSd § 108e EStG 1988 zählen würden. Mieterinvestitionen seien dann als Gebäude anzusehen, wenn sie für sich nach der Verkehrsauffassung als Gebäude einzustufen seien. Das könne insbesondere im Fall einer gänzlichen Aufstockung des Gebäudes durch den Mieter oder im Fall eines vom Mieter getätigten Zubaus zutreffen. Sonstige Investitionen und Adaptierungen des Mieters in gemieteten Räumlichkeiten würden, sofern es sich nicht um bloße Erhaltungsarbeiten handle, bei ihm zu einem bewertungsfähigen Wirtschaftsgut führen (unter Hinweis auf VwGH 25.10.2006, 2006/15/0152).

Würden somit Mieterinvestitionen getätigt, die für sich betrachtet weder ein Gebäude darstellen noch als bloßer Erhaltungsaufwand (zur Definition Hinweis auf Rz 6450 ff EStR) anzusehen seien, stehe dem Mieter dafür bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des § 108e EStG 1988 die Investitionszuwachsprämie zu (unter Hinweis auf "RZ 8220 EStR in der ab 1.2.2007 geltenden Fassung iVm Rz 3140 EStR und die dort zitierte Judikatur").

Im Bescheid vom 31. Juli 2009 (AS 16) setzte das zuständige Finanzamt (FA) die Investitionszuwachsprämie 2003 mit Hinweis auf die oa. Niederschrift mit € 153,00 fest.

c) Berufung

Dagegen er hob die Bw. die Berufung vom 25. August 2009 (AS 18ff) und brachte vor, mit dem angefochtenen Bescheid sei im Jahr 2003 eine für die Investitionszuwachsprämie nicht begünstige Geschäftsaustattung in Höhe von € 108.246,99 ausgeschieden worden.

Nach Zitierung des Gesetzestextes von § 108e Abs. 1 und 2 EStG 1988 und Teilen des Erkenntnisses VwGH 25.10.2006, 2006/15/0152 führte die Bw. aus:

Die Bw. betreibe ein Hotel im Stadtzentrum. Das Objekt sei gemietet. Es seien im Jahr 2003 mehrere Zimmer generalsaniert worden. Die Investitionen hätten umfangreiche Instandsetzungen im Bereich Elektroinstallationen sowie Erneuerung der Zimmerausstattung, Sanierung der Wand- und Bodenflächen, Malerarbeiten sowie Verfliesungsarbeiten betroffen. Die gesamten Rechnungen seien der Berufung beigelegt. Der Investitionsumfang decke sich mit demjenigen, der dem zitierten VwGH-Erkenntnis zu Grunde gelegen sei.

Der VwGH bejahe demnach die Zulässigkeit der Investitionszuwachsprämie bei Mieterinvestitionen. Er ziehe eine Grenze hinsichtlich der Gebäudeeigenschaft dort, wo ausnahms-

weise die Mieterinvestition als Gebäude einzustufen sei. Dies sei im gegenständlichen Fall nicht gegeben, dieser Umstand sei deshalb auch nicht entscheidungsrelevant.

Die betreffenden Investitionen seien mit der Begründung von der Berechnung zur Investitionszuwachsprämie ausgeschieden worden, weil sie nach den EStR als Instandsetzungsaufwand und damit unter den Oberbegriff Erhaltungsaufwand laut Einkommensteuerrichtlinien fallen würden.

Ein ausdrückliches Ausschlusskriterium, wonach Investitionen in Mietobjekten, die nach den Einkommensteuerrichtlinien unter den Begriff Instandsetzung fallen würden, gebe es weder im Gesetz noch lasse sich das "aus Sätzen des VwGH ableiten".

Laut § 108e EStG bestehe kein Ausschluss für Mieterinvestitionen, die nicht als Gebäudeinvestitionen anzusehen seien. Nach den Ausführungen des VwGH entstehe bei Investitionen aus Mieterneinbauten ein eigenes Wirtschaftsgut, das der Investitionszuwachsprämie zugänglich sei.

Die Investitionszuwachsprämie sei deshalb auch für die Mieterinvestitionen zuzerkennen, welche nach den EStR als Instandsetzungsaufwendungen zu qualifizieren seien.

Mit FAX vom 8. Februar 2010 ersuchte der UFS um Übersendung noch fehlender Rechnungen, welche die Bw. Schreiben 23. Februar 2010 vorlegte.

Über die Berufung wurde erwogen:

In Richtlinien (Erlässen) geäußerten Rechtsansichten des BMF kommt keine rechtliche Verbindlichkeit zu.

Gemäß § 108e Abs. 1 EStG 1988 konnte für das berufungsgegenständliche Jahr 2003 für den (in Abs. 3 leg. cit. näher geregelten) Investitionszuwachs eine Prämie von 10% geltend gemacht werden.

Prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter waren gemäß § 108e Abs. 2 EStG 1988 ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens, ausgenommen Gebäude, geringwertige Wirtschaftsgüter gemäß § 13 EStG 1988 (Anschaffungs/Herstellungskosten bis € 400,00) sowie im Wesentlichen Personen und Kombinationskraftwagen.

Weitere Voraussetzung war gemäß § 108e Abs. 1 EStG 1988, dass die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung der prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8 EStG 1988) abgesetzt wurden.

Gemäß § 24 Abs. 6 KStG 1988 gilt ua. die Bestimmung des § 108e EStG 1988 sinngemäß für Körperschaften im Sinne des § 1 KStG 1988, soweit sie nicht von der Körperschaftsteuer befreit sind.

Im Erkenntnis 25.10.2006, 2006/15/0152 stellte der VwGH fest, 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. Soweit solche Maßnahmen nicht bloße Erhaltungsmaßnahmen sind, münden sie also in einem Wirtschaftsgut des Mieters. Dieses Wirtschaftsgut stellt ein körperliches Wirtschaftsgut dar, für das nach Maßgabe des § 108e EStG 1988 eine Investitionszuwachsprämie zustehen kann.

Das Hotelgebäude wird von der Bw. angemietet.

Im vorliegenden Fall handelt es sich laut den von der Bw. vorgelegten Rechnungen um folgende Ausgaben bzw. Arbeiten:

Rechnungsdatum	Unternehmer		€
24.03.2003	B	Verfliesungsarbeiten Zimmer 107 - Badezimmer	2.368,52
24.03.2003	B	Verfliesungsarbeiten Zimmer 108 - Badezimmer	2.378,25
24.03.2003	B	Lieferung Reservematerial Fliesen Zimmer 106, 107 und 108	104,68
24.03.2003	B	Verfliesungsarbeiten Zimmer 106 – Badezimmer, WC	3.996,48
30.05.2003	B	Verfliesungsarbeiten Zimmer 49 - Badezimmer	2.206,85
20.08.2003	B	Verfliesungsarbeiten Zimmer 50	2.164,67
20.08.2003	B	Verfliesungsarbeiten Zimmer 119 auf bestehende Bodenverfliesung	671,77
20.08.2003	B	Verfliesungsarbeiten Zimmer 120	1.917,55
22.08.2003	B	Verfliesungsarbeiten Zimmer 121 Wandflächen und auf bestehende Bodenverfliesung	2.677,75
22.08.2003	B	Verfliesungsarbeiten Zimmer 214 Wandflächen und auf bestehende Bodenverfliesung	1.811,23
29.08.2003	B	Verfliesungsarbeiten Zimmer 122 Einmauern der Badewanne	4.112,86
08.05.2003	Prof. O	gebrauchtes Klavier Yamaha	7.980,00
12.03.2003	K	Material Waschtisch, WC, Badezimmerarmaturen	1.394,69
21.03.2003	K	Material Badezimmerarmaturen	89,94
27.05.2003	K	Material Badezimmerarmaturen	2.839,26
15.07.2003	K	Material Badezimmerarmaturen	477,00
17.07.2003	K	Material Badezimmerarmaturen	1.437,00
29.07.2003	K	Material Badezimmerarmaturen	1.590,06
08.10.2003	K	Material Falttüren und Stange für Badewanne Mehrleistung Lüftung: Brandschutzkappen, -Brand- schutzisolierung, Brandschutz-Zwischendecken- anzeiger, Monteurstunden	1.038,72
20.01.2003	L		856,00
10.04.2003	P	Renovierung Massivparkett Eiche Zimmer 106, 107, 108	2.027,02
06.05.2003	P	Verlegung Massivparkett Fitnessraum	2.294,50
28.07.2003	P	Verlegung Massivparkett auf vorhandenem	8.612,20

			Fliesenboden im Naturverband	
25.04.2003	PW		Renovierung Möbel Zimmer 106, 107, 108	8.323,00
05.09.2003	PW		Renovierung Möbel	1.480,00
02.10.2003	PW		Renovierung Möbel	3.030,00
29.08.2003	PU		Parkettbodensanierung Zimmer 119 bis 122	1.447,70
09.10.2003	PU		Teppichboden entfernen und Fertigparkett verlegen	2.598,43
12.05.2003	R		Aufbringen rutschfester Badewannenoberfläche, Reparatur von Emailschäden, Erneuerung Silikon	
			Zimmer 106 und 108	1.149,00
19.08.2003	R		Aufbringen rutschfester Badewannenoberfläche Zimmer 119, 120 und 49	789,00
19.11.2003	R		Erneuern Silikonfugen, Aufbringen rutschfester Oberfläche, Schleifen von Schlagstellen am Boden	
			Beauty Farm Zimmer 53, 123, 212 und 223	900,00
31.03.2003	S		Installateur Renovierung Zimmer 108 Heizung	2.024,30
31.03.2003	S		Installateur Renovierung Zimmer 106 Heizung	2.092,30
31.03.2003	S		Installateur Renovierung Zimmer 107 Heizung	2.024,30
06.06.2003	S		Komplettierarbeiten in Zimmer 49, Dichtheit und Funktion geprüft	1.022,24
16.06.2003	S		Zimmer 49 Wasser- und Heizungsrohre freistemmen, demontieren, neu verlegen	1.544,88
23.06.2003	S		Top 50 Heizungsanlage entleeren, demontieren, neu komplimentieren	1.688,16
22.07.2003	S		Zimmer 214 Wasser- und Abflussleitungen Dusche hergestellt, Funktion und Dichtheit geprüft	1.136,46
24.07.2003	S		Material Kleinraumwanne und Wannenfüße	513,59
07.08.2003	S		Material Armaturen, Waschtische, Badewanne und Tiefspülklosette	5.629,53
13.08.2003	S		Material Badezimmerarmaturen	3.259,95
08.09.2003	S		Zimmer 122 WC, Badewanne und Waschtisch demontieren, alte Kalt-Warmwasser- und Heizungsleitungen freigestemmt, neu verlegt	2.075,93
08.09.2003	S		Demontage und Neuverlegung Sanitär- und Heizungsanlage, WC	1.603,05
08.09.2003	S		Komplimentierarbeiten Zimmer 214, 120, Demontage und Neuverlegung Kalt- und Warmwasseranlage, WC, Material	8.868,18
				108.247,00

Beim Klavier handelt es sich laut Rechnung vom 8. Mai 2003 um ein gebrauchtes Wirtschaftsgut, für das gemäß § 108e Abs. 2 erster Satz EStG 1988 eine Investitionszuwachsprämie nicht zusteht.

Die restlichen oa. Arbeiten stellen Erhaltungsmaßnahmen dar und führen zu keinem selbstständig anzusetzenden Wirtschaftsgut bzw. sind Aufwendungen in ein Gebäude.

Laut Rechnungen handelt es sich um die Renovierung vorhandener Möbel, die Renovierung vorhandener Wasser- und Heizungsinstallationen, Bäder und WC's durch Installateure und Fliesenleger, Reparatur von Emailschäden, Sanierung von bestehenden Parkett- und Teppichböden (Firma PU), Renovierung bestehender Massivparkettböden bzw Verlegung über bestehende Fliesenböden (Firma P).

Aus den Rechnungen der Firma S, Installationen, vom 31. März 2003 betreffend Renovierung der Zimmer 106 bis 108, ist nicht ersichtlich, dass diese Zimmer zuvor über keine Heizungsanlage verfügt hätten. Es ist nicht davon auszugehen, dass die Zimmer 106 bis 108 vor der Renovierung über keine Heizungsanlage verfügt hätten. Bei der Bw. handelt es sich um ein 5-Sterne-Hotel ("Grandhotel"). Es handelt sich somit nicht um die erstmalige Errichtung einer Heizungsanlage sondern die Renovierung einer bestehenden Heizungsanlage. Dies kommt auch aus den oa. Rechnungen betreffend die anderen Zimmer zum Ausdruck.

Der Einbau neuer Badewannen, Waschtische oder WC's nach Entfernen der alten Anlagen im Zuge der Renovierung ist als Aufwand in ein Gebäude zu beurteilen, da diese Sanitäreinrichtungen nach der Verkehrsauffassung fest mit dem Gebäude verbunden und daher Teil des Gebäudes sind. Für Gebäude steht eine Investitionszuwachsprämie nicht zu. Das Aufbringen eines rutschfesten Belages auf eine erneuerte Badewanne ist damit ebenfalls als Gebäudeinvestition zu beurteilen.

Die nach der Renovierung angebrachten Fliesen sind auf Grund ihrer festen Verbindung mit dem Gebäude nach der Verkehrsauffassung als Teil des Gebäudes anzusehen. Dafür steht ebenfalls keine Investitionszuwachsprämie zu.

Die Aufwendungen laut Rechnung der Firma L, Luft- und Klimatechnischer Anlagenbau, vom 20. Jänner 2003 betreffen "Mehrleistungen" zur Lüftung am 8. und 10. Jänner 2003 mit dem Materialverbrauch 2 Brandschutzklappen, 0,5 Brandschutzisolierung, 8 Brandschutz-Zwischendeckenanzeiger und insgesamt 12 Monteurstunden für zwei Tage. Diese Arbeiten in eine bestehende Lüftungsanlage führen nicht zu einem neu angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgut iSd § 108e EStG 1988.

Betreffend Rechnung der Firma P vom 6. Mai 2003 über die Verlegung von Massivparkett im Fitnessraum ist auszuführen: Für den Fall, dass es sich um einen bestehenden Fitnessraum handelt, ist davon auszugehen, dass dieser bereits über einen Bodenbelag verfügte, der im Zuge der Renovierung durch Massivparkett ersetzt oder überdeckt wurde. Diesfalls handelt es sich ebenfalls um eine Aufwendung in ein bereits bestehendes Wirtschaftsgut und nicht um die Anschaffung oder Herstellung eines neuen Wirtschaftsgutes. Für den Fall, dass der Fitnessraum erstmals hergestellt wurde, liegt gemäß VwGH 4.3.2009, 2006/15/0203, nach der Verkehrsauffassung ein Teil eines Gebäudes vor, wofür gemäß § 108e Abs. 2 erster Fall EStG 1988 eine Investitionszuwachsprämie ebenfalls nicht gebührt.

In der Berufung selbst wird von der Generalsanierung einzelner Hotelzimmer mit Instandsetzungen im Bereich Elektroinstallationen sowie Sanierung der Wand- und Bodenflächen gesprochen.

Dafür steht keine Investitionszuwachsprämie zu, da es sich um Aufwendungen in bestehende und nicht um die Schaffung neuer Wirtschaftsgüter handelt. Für Gebäude bzw. Gebäudeteile steht überdies eine Investitionszuwachsprämie nicht zu.

Für die Beurteilung der Rechtsfrage, ob für die berufungsgegenständlichen Arbeiten eine Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 gebührt, ist es unerheblich, ob die Bw. anlässlich der Körperschaftsteuerveranlagung für das Jahr 2003, für die ein erklärungsgemäß ergangener rechtskräftiger Bescheid vom 28. Oktober 2004 vorliegt, die Arbeiten aktivierte und in das Anlagevermögen als Betriebs- und Geschäftsausstattung aufnahm. Eine Bindungswirkung des Körperschaftsteuerbescheides für den Bescheid betreffend Investitionszuwachsprämie besteht nicht. Ob es sich im vorliegenden Fall tatsächlich um prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter handelt, ist daher unabhängig davon zu beurteilen, ob die Bw. die Aufwendungen bei der Körperschaftsteuer aktiviert hat.

	2003			
	€			
prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter laut Bw.		225.887,00		
nicht begünstigt		-108.247,00		
prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter laut UFS		117.640,00		
 Vergleichszeitraum	2000	2001	2002	Durchschnitt
	€	€	€	€
Anschaffungs/Herstellungskosten				
prämienbegünstiger Wirtschaftsgüter	152.350,00	81.817,00	114.163,00	116.110,00
Anschaffungs/Herstellungskosten prämienbegünstiger Wirtschaftsgüter 2003				117.640,00
				-116.110,00
				1.530,00
Prämie 10%				153,00

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 1. März 2010