



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Prodingler & Partner, Wirtschaftstreuhand GmbH, 5700 Zell am See, Auerspergstraße 8, vom 30. März 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See vom 16. März 2005 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für 2003 und 2004 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für 2003 und 2004 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Investitionszuwachsprämie 2003 und 2004 sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Bw. beantragte in den entsprechenden Beilagen zu den Körperschaftsteuererklärungen 2003 und 2004 die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie ua für Mieterinvestitionen, die im Zuge des Umbaus des Xs und des Ys getätigt wurden. Die Investitionszuwachsprämie für 2003 wurde zunächst antragsgemäß mit 15.234,20 € und für 2004 mit 6.531,07 € auf dem Abgabekonto der Bw. gutgeschrieben.

Im Rahmen einer Nachschau beurteilte das Finanzamt folgende Investitionen als nicht prämiengünstig:

<u>Umbau X</u>	€
Planung Umbau	6.050,44
Elektroinstallationen	2.605,33
Beleuchtung Geschäft	6.474,75
Fliesenlegerarbeiten	6.563,65
Eingangsbereich	5.903,25
Trockenbauarbeiten (Wände aufgestellt, abgehängte Decken)	8.158,33
Teppich verlegen	133,99
Lüftungsanlage (Reparatur/Sanierung)	6.521,42
Malerarbeiten	4.468,97
Wasserleitung	98,58

<u>Umbau Y</u>	
Beleuchtung	3.666,67
Trockenbauarbeiten (Wände aufgestellt, abgehängte Decken)	10.000,00
<u>Betriebs- und Geschäftsausstattung</u>	
Computerkassen gebraucht, Folgelizenz	1.437,00
Oberlichte Y	670,23

Dementsprechend wurde mit den Bescheiden vom 16. März 2005 die Investitionszuwachsprämie gem. § 108e EStG 1988 für das Jahr 2003 mit 11.504,73 € und für das Jahr 2004 mit 3.673,25 € festgesetzt. Von Gebäudeinvestitionen (Mieterinvestitionen) stehe die Investitionszuwachsprämie nicht zu.

Dagegen erhob die Bw. Berufung und brachte vor, dass Mieterinvestitionen ein selbständig zu bewertendes Wirtschaftsgut darstellen würden. Es sei somit nicht in Gebäudeteile und Nichtgebäudeteile bzw. in begünstigte und nicht begünstigte Investitionen zu differenzieren und ergebe sich hieraus keine Kürzung der beantragten Zuwachsprämie. Es werde daher der Antrag gestellt, die Investitionszuwachsprämie wie beantragt festzusetzen.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt aus, der Mieter sei wirtschaftlicher Eigentümer der Investitionen, weshalb diese als eigenes Wirtschaftsgut behandelt würden, auch wenn sie sonst unselbständiger Bestandteil der Bestandsache wären. Eine als selbständiges Wirtschaftsgut anzusehende Mieterinvestition könne auch ein Gebäude iSd § 108e EStG 1988 sein. Dieser Gebäudebegriff sei so auszulegen, dass Investitionen in Gebäude vom Anwendungsbereich der Investitionszuwachsprämie unabhängig davon ausgeschlossen seien, ob die Investitionen dem steuerlichen Wirtschaftsgut "Gebäude" zuzurechnen seien, oder aber beim Mieter als selbständiges steuerliches Wirtschaftsgut anzusehen seien. Die selbständig zu aktivierenden Herstellungskosten auf das gemietete Gebäude seien daher von der Anwendung der Investitionszuwachsprämie auszuschließen.

Die Bw. stellte daraufhin einen Vorlageantrag. Ergänzend wurde eingewendet, dass hinsichtlich des Gebäudebegriffes auf den Gesetzeszweck bzw. die Intention des Gesetzgebers abzustellen sei. Der Gesetzgeber habe bestimmte Investitionen fördern wollen und bestimmte Wirtschaftsgüter wie eben Gebäude – nicht aber das Wirtschaftsgut Mieterinvestition - von der Begünstigung ausgenommen. Bei Mieterinvestitionen sei es in der Regel so, dass der Mieter

bei Ende des Mietverhältnisses den ursprünglichen Zustand wieder herstellen müsse. Seine Mieterinvestition könne somit nie Bestandteil eines fremden Gebäudes werden. Auch würden Mieterinvestitionen mit der Vertragslaufzeit abgeschrieben. Wenn Einbaumöbel und auch Lüftungsanlagen schon keinen Gebäudebestandteil darstellten, wie solle dann eine Mieterinvestition, die wieder entfernt werden müsse, einen solchen darstellen. Weiters werde nach VwGH 13.04.1962, 1639/60 und 11.06.1965, 316/65 ein Wirtschaftsgut nur dann als Gebäudebestandteil gesehen, wenn dieses nicht ohne Schädigung der Substanz an einen anderen Ort versetzt werden könne. Gerade bei Mieterinvestitionen im Allgemeinen und bei den von der Bw. getätigten im Speziellen würde dies ja auch dem Mietvertrag widersprechen, da laut diesem der ursprüngliche Zustand wieder herzustellen sei. Quantschnigg/Schuch führten aus, dass Mieterinvestitionen ein eigenes Wirtschaftsgut darstellen würden, auch wenn sie sonst unselbständiger Bestandteil einer Bestandsache wären. Damit sei aber gemeint, dass sie immer ein eigenes Wirtschaftsgut seien, auch wenn sie Bestandteil einer Bestandsache seien. Ausdrücklich werde auch darauf verwiesen, dass in Hofstätter/Reichel davon ausgegangen werde, dass Mieterinvestitionen begünstigt seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 108e EStG Abs. 1 und 2 lauten:

(1) Für den Investitionszuwachs bei prämiengünstigen 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 kann.

(2) Prämiengünstige Wirtschaftsgüter sind ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens. Nicht zu den prämiengünstigen 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, ob die von der Bw. getätigten Mieterinvestitionen dem Gebäude zuzurechnen und damit nicht investitionsprämienbegünstigt sind.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 25. Oktober 2006, 2006/15/0152, festgestellt, dass Mieterinvestitionen, soweit sie nicht bloße Erhaltungsmaßnahmen sind, in einem Wirtschaftsgut des Mieters münden. Dieses Wirtschaftsgut stellt ein körperliches Wirtschaftsgut dar. Die Beurteilung, ob ein Gebäude iSd § 108e Abs. 2 EStG vorliegt, erfolgt nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung. Unter einem Gebäude ist jedes Bauwerk zu verstehen, 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. Mieterinvestitionen als solche erfüllen idR die Voraussetzungen für ein Gebäude (räumliche Umfriedung etc.) nicht und sind damit nicht von der Investitionszuwachsprämie ausgeschlossen. Anderes gilt nur, wenn ausnahmsweise die Mieterinvestition für sich als Gebäude einzustufen ist; solches kann insbesondere im Fall einer gänzlichen Aufstockung eines Gebäudes durch den Mieter oder im Falle eines vom Mieter getätigten Zubaus zutreffen.

Zunächst ist festzuhalten, dass die Bw. die Investitionszuwachsprämie auch für gebrauchte Computerkassen sowie Folgeizenzen (Bemessungsgrundlage 1.437,00 €) geltend gemacht hat. Nach § 108e Abs. 2 EStG 1988 sind lediglich ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens einer Investitionszuwachsprämie zugänglich. Da die gegenständlichen Investitionen diese Voraussetzungen nicht erfüllen, hat das Finanzamt diese Wirtschaftsgüter zu Recht als nicht prämiengünstig behandelt.

In den beim Umbau des Xs getätigten Mieterinvestitionen sind, wie im Rahmen der Nachschau vom Finanzamt festgestellt wurde, auch Aufwendungen für die Reparatur und Sanierung der Lüftungsanlage in Höhe von 6.521,42 € enthalten. Diese Aufwendungen sind als eine unabhängig vom Herstellungsaufwand notwendige Erhaltungsmaßnahme zu beurteilen und sind daher iSd oa Erkenntnisses ebenfalls nicht prämiengünstig.

Hingegen vermitteln die weiteren Mieterinvestitionen, da sie die genannten Voraussetzungen für ein Gebäude nicht erfüllen und damit nicht für sich Gebäudecharakter haben, einen Anspruch auf Investitionszuwachsprämie. Zu berücksichtigen ist allerdings, dass die Bw. zur Finanzierung der Neueinrichtung des Xs sowie den Ankauf einer EDV-Anlage eine Förderung von 4.505,00 € (Innovationsprogramm "Unternehmensdynamik") erhalten hat.

Die Anschaffungskosten der begünstigten Wirtschaftsgüter sind daher bei Berechnung der Bemessungsgrundlage anteilig zu kürzen.

Der Berufung war somit teilweise stattzugeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Salzburg, am 16. Jänner 2007