



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, B, vertreten durch Confida Wolfsberg, Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., 9400 Wolfsberg, Offnerplatzl 1, vom 12. Oktober 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg, dieses vertreten durch OR Mag. Richard Tscheru, vom 27. September 2005 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für 2004 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Investitionszuwachsprämie sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Inhaber eines Cafe-Bar-Betriebes in W. In der Beilage zur Einkommensteuererklärung zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie (§ 108e EStG 1988) für 2004 wies dieser an Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter einen Betrag in Höhe von € 193.668,27 aus. Dem gegenüber standen durchschnittliche Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter des Referenzzeitraumes 2003 in Höhe von € 695,00. Der aus dem Saldo dieser beiden Beträge sich ergebende Investitionszuwachs von € 192.973,27 wurde als Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der

Investitionszuwachsprämie (€ 19.297,33), welche vom Finanzamt zunächst ohne nähere Überprüfung anerkannt worden war, herangezogen.

Im Zuge einer gemäß § 144 BAO abgeführten abgabenbehördlichen Nachschau stellte der Prüfer fest, dass die in der Buchhaltung am Konto Nr. 025000 als "Mieterinvestitionen" ausgewiesenen Anschaffungen in Höhe von € 108.800,71 bei der Ausmittlung der IZP außer Ansatz zu bleiben hätten. Das Finanzamt folgte dieser Feststellung und erließ einen Bescheid, welcher die Investitionszuwachsprämie mit € 8.487,00 festsetzte.

In der dagegen eingebrachten Berufung führte die steuerliche Vertretung aus, dass die von der Abgabenbehörde vertretene Rechtsansicht, wonach Mieterinvestitionen eo ipso einer IZP nicht zugänglich wären, unzutreffend sei. Vielmehr seien sämtliche selbständige Wirtschaftsgüter mit Ausnahme von Gebäuden prämielfähig. Zwar finde sich unter dem Begriff "Wirtschaftsgut" in den einschlägigen Steuergesetzen keine entsprechende Legaldefinition, doch seien nach herrschender Ansicht darunter alle im wirtschaftlichen Verkehr bewertbaren Güter zu verstehen. Nach einkommensteuerlichen Gesichtspunkten würden "Mieterinvestitionen" ein selbständiges Wirtschaftsgut darstellen. Nach verwaltungsgerichtlicher Judikatur sei wirtschaftliches Eigentum an einzelnen Teilen des Gebäudes, und zwar unabhängig davon, ob es sich um selbständige Sachen im Sinne der zivilrechtlichen Vorschriften handle, möglich. Bei den vorliegenden Mieterinvestitionen handle es sich um ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens, die keinesfalls als Gebäude zu qualifizieren seien. Die in Rz 8220 EStR 2000 getroffene Festhaltung, wonach Mieterinvestitionen unter dem Gebäudebegriff subsumierbar wären, könne sonach nicht geteilt werden. Hierbei handle es sich offenkundig um den Versuch einer nachträglichen Uminterpretation des Gesetzestextes. Darüber hinaus würden die besagten Richtlinien keine normative Kraft entfalten.

Das Finanzamt legte die gegenständliche Berufung dem UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor. Im Zuge eines am 23. August 2006 abgeführten Ortsaugenscheines gemäß § 182 BAO wurden die in Streit stehenden Investitionen in Augenschein genommen sowie Lichtbilder hierüber angefertigt. Festgestellt werden konnte, dass vom Bw. nachstehende Adaptierungsmaßnahmen am bzw. im Gebäude vorgenommen wurden, deren Anerkennung durch die Abgabenbehörde erster Instanz gänzlich versagt blieb:

- 1) Verfliesen des Sanitärbereiches
- 2) Raumteilung durch Aufstellen von Rigipswänden
- 3) Neuinstallation von Fenster, Türen und Innenjalousien
- 4) Einbau einer Zu- und Abluftanlage sowie Lüftungsanlage

- 5) Anbringen einer Außenstiege
- 6) Aufbringen einer (Tritt-)Schalldämmung am Stiegenaufgang
- 7) Montage von Schneefänger Alu
- 8) Aufbringen von Außenputz
- 9) Elektroinstallationen
- 10) Aufbringen einer Dachverblechung (Seitenbleche)
- 11) Holzverbau, Anbringen von Handläufen
- 12) Diverse Gewerke (Stahlbetonsockel, Armierung, Torstahl, Baustahlgitter) sowie Regiearbeiten (Anfertigung Türe, inkl. Beschläge und Schloss etc.)

Über die Berufung wurde erwogen:

Die 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.

Im gegenständlichen Fall hatte der erkennende Senat zu beurteilen, ob die vom Bw. als Mieter getätigten Investitionen ("Mieterinvestitionen") 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 bezug habenden 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).

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.

Entgegen der Ansicht der belangten Behörde kann dem vorstehenden Interpretationsergebnis ein "Maßgeblichkeitsprinzip" schon deshalb nicht entgegen stehen, weil sich der Umfang des Betriebsvermögens ausschließlich nach Steuerrecht bestimmt (vgl etwa Zorn, in Bertl/Egger/Gassner/Lang/Nowotny, Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, Wien 2003, 186).

Die belangte Behörde hat sohin, indem sie von vornherein ausgeschlossen hat, dass Mieterinvestitionen dem Mieter zuzurechnende (körperliche) Wirtschaftsgüter sein können, und indem sie angenommen hat, dass Mieterinvestitionen stets Gebäude iSd § 108e Abs 2 EStG sind, sodass sie keinen Anspruch auf Investitionszuwachsprämie vermitteln, die Rechtslage verkannt."

Mit diesem Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof erstmals klar gestellt, dass im Rahmen der Beurteilung der Investitionszuwachsprämientauglichkeit von Mieterinvestitionen, diesen – per analogiam zu ihrer bilanzsteuerlichen Behandlung – Wirtschaftsgutcharakter beizulegen ist. Mieterinvestitionen sind somit – sofern diese nicht selbst als Gebäude anzusehen sind – grundsätzlich einer IZP 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- bzw. bilanzsteuerlicher Sicht als „Mieterinvestitionen“ zu erfassen sind. Streit besteht lediglich darüber, ob diese Investitionen aufgrund ihrer Art zudem unter dem Gebäudebegriff des § 108 e Abs. 2 EStG 1988 fallen und damit das (steuer)rechtliche Schicksal des Gebäudes teilen. 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 zu werten sind) nicht als „Gebäude“ im Sinne der genannten Bestimmung gelten. Dies trifft jedenfalls auch dann zu, wenn – wie im vorliegenden Fall – die Mieterinvestitionen nach sachenrechtlichen Kriterien als unselbständige und damit sonderrechtsunfähige Gebäude(bestand)teile zu qualifizieren sind. Der Terminus „Gebäude“ ist demnach eng zu interpretieren und umfasst sonach keine Wirtschaftsgüter, welche durch Be- und Verarbeitung zu (unselbständigen) Gebäudebestandteilen geworden sind.

Aufgrund der vorliegenden Sachlage im Zusammenhalt mit der (nunmehr ausjudizierten) Rechtslage errechnen sich Investitionszuwachs und die sich daraus ergebende Investitionszuwachsprämie wie folgt:

Anschaffungs- und Herstellungskosten prämiengünstiger Wirtschaftsgüter lt FA	€ 84.868,00
zuzügl Mieterinvestitionen lt UFS	€ 108.800,71
abzügl. durchschnittl Anschaffungs- und Herstellungskosten des KJ 2003 (Referenzzeitraum)	€ 695,00
Investitionszuwachs	€ 192.973,71
Investitionszuwachsprämie	€ 19.297,37

Klagenfurt, am 3. Jänner 2007