



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der K, x, vertreten durch Interrevision Wirtschaftsprüfungs- u. Steuerberatungs GesmbH, 1060 Wien, Gumpendorferstr. 65, vom 31. Mai 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 3. Mai 2005 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 aus 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Gegenstand der K (idF Bw.) ist u.a. die Ausübung des Ziviltechnikerberufes.

Im Zuge einer bei der K abgehaltenen Nachschau gemäß § 144 BAO betreffend die Investitionszuwachsprämie 2003 (idF IZP 2003) wurde festgestellt, dass in der Bemessungsgrundlage für die Berechnung der IZP 2003 neben prämienbegünstigten auch nicht prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter (z.B. Fassadengestaltung) enthalten seien. Die Bemessungsgrundlage verminderte sich infolgedessen von € 45.728,- (lt. vorgelegter Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 2003, Formular E 108e) auf € 27.069,- laut Darstellung des Prüfungsorganes.

Das Finanzamt Wien 1/23 erließ in der Folge einen Bescheid, mit dem die Investitionszuwachsprämie 2003 mit € 2.707,- (d.s. 10% der Bemessungsgrundlage lt. Bp.) festgesetzt wurde.

Mit Eingabe vom 31. Mai 2005 erhob die K form- und fristgerecht Berufung gegen obigen Bescheid. Die Investitionszuwachsprämie schließe Gebäude als prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter aus, nicht hingegen Wirtschaftsgüter wie Umzäunungen, Wege- und Platzbefestigungen und Fassadengestaltungen. Die vorliegenden Fassadengestaltungen hätten vorgenommen werden müssen, um den ordnungsgemäßen Betrieb durch die K zu gewährleisten. Die K sei nicht an der damit verbundenen Erhöhung des Gebäudewertes beteiligt. Nachdem die Investitionszuwachsprämie als befristete steuerliche Konjunkturbelebungsmaßnahme konzipiert sei müsse es sich bei den Investitionen des Mieters um solche handeln die durch die Steuersubvention gefördert werde. Es werde beantragt, die Investitionszuwachsprämie in der erklärten Höhe festzusetzen.

Das Finanzamt Wien 1/23 wies obige Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab. Prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter müssten nach der Verkehrsauffassung selbstständig bewertbare Güter darstellen. Für die Investitionszuwachsprämie sei nach den für das Einkommensteuerrecht geltenden Kriterien zu beurteilen, ob eine Investition ein Gebäude oder einen Bestandteil desselben betreffe oder ein nicht als Gebäude anzusehendes Wirtschaftsgut. Als Gebäude gelte nach dem Einkommensteuerrecht jedes Bauwerk, das durch räumliche Umfriedung Schutz gegen äußere Einflüsse gewähre, den Eintritt von Menschen gestatte, fest mit dem Boden verbunden und von einiger Beständigkeit sei. Eine Fassade sei daher dem Gebäude zuzurechnen.

Die K brachte mit Schreiben vom 4. August 2005 beim zuständigen Finanzamt einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ein.

Mit Vorhalt vom 5. Juli 2006 wurde die K aufgefordert, zu ihrer Investitionstätigkeit des Jahres 2002, die bislang bei der Berechnung der Höhe der IZP 2003 unberücksichtigt geblieben sei, Stellung zu nehmen sowie Investitionen aus 2003 näher zu erläutern. Eine entsprechende Stellungnahme unterblieb.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 108e Abs. 1 EStG 1988 kann für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern eine Investitionszuwachsprämie von 10% geltend gemacht werden. Voraussetzung dafür ist, dass die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8 EStG) abgesetzt werden.

Gemäß § 108e Abs. 2 EStG 1988 sind prämiengünstigte Wirtschaftsgüter ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens.

Zu den nicht prämiengünstigten Wirtschaftsgütern zählen ua. Gebäude.

§ 108e Abs. 3 EStG 1988 lautet (auszugsweise):

Der Investitionszuwachs bei prämiengünstigten Wirtschaftsgütern ist die Differenz zwischen deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Kalenderjahre 2002 und 2003 und dem Durchschnitt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Wirtschaftsgüter der letzten drei Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner 2002 bzw. dem 1. Jänner 2003 enden...

Als Gebäude ist jedes Bauwerk anzusehen, das durch räumliche Umfriedung Personen, Tieren oder Sachen Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt, den Zutritt von Menschen gestattet, mit dem Boden fest verbunden und von einiger Beständigkeit ist (VwGH vom 21. Dezember 1956, 1391/54).

Die Beurteilung, ob ein Gebäude vorliegt bzw. ob eine Investition ein Gebäude oder einen Bestandteil desselben betrifft oder aber ein nicht als Gebäude anzusehendes Wirtschaftsgut ist, hat ausschließlich nach dem Maßstab der Verkehrsanschauung zu erfolgen, wobei es auf die bewertungsrechtliche Sicht in diesem Zusammenhang nicht ankommt.

Diesbezüglich sei auf die von der Rechtsprechung hiezu ergangene umfangreichen Judikatur (vgl. Zorn in: Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 108e Tz 4, mit zahlreichen Hinweisen) verwiesen.

Generell gilt, dass falls ein Wirtschaftsgut mit einem Gebäude derart verbunden ist, dass es nicht ohne Verletzung seiner Substanz an einen anderen Ort versetzt werden kann, es grundsätzlich als Teil des Gebäudes und als unbeweglich anzusehen ist und damit steuerrechtlich das Schicksal der Gesamtanlage teilt. Ist eine Anlage auf Grund ihrer Bauart (wegen ihrer bloß geringen, jederzeit leicht aufhebbaren Verbindung mit dem Gebäude) nach der Verkehrsauffassung als selbständiges Wirtschaftsgut anzusehen, ist sie in der Regel als beweglich, somit nicht als Gebäude zu behandeln (vgl. VwGH 13.4.1962, 1639/60; VwGH 11.6.1965, 316/65). Bewegliche Wirtschaftsgüter im ob Sinne sind daher jedenfalls keine Gebäude (VwGH 23.10.1990, 89/14/0118).

Zu den hier in Frage stehenden "Mieterinvestitionen" ist anzuführen, dass dieser im Gesetz nicht verwendete Begriff kein taugliches Abgrenzungskriterium zum Begriff "Gebäude" sein kann.

Eine "Mieterinvestition" kann nach allgemeinem Sprachverständnis sowohl die Reparatur eines tropfenden Wasserhahns durch den Mieter als auch eine Aufstockung des Gebäudes durch diesen sein. Daraus ergibt sich, dass im Gegensatz zum Gebäudebegriff der Begriff Mieterinvestition nach der Verkehrsauffassung keinen klar umrissenen Begriffsinhalt aufweist. Investitionen in Gebäude sind generell vom Anwendungsbereich der IZP unabhängig davon

ausgeschlossen, ob die Investitionen dem steuerlichen Wirtschaftsgut "Gebäude" zuzurechnen sind, oder aber beim Mieter als selbständiges steuerliches Wirtschaftsgut anzusehen sind (vgl. hierzu auch Atzmüller, Mieterinvestition: Gebäude oder doch nicht? - Eine Replik, SWK 10/2005, S 357).

In seinem Erkenntnis vom 13.4.1962, 2207/60, ÖStZ 1962, 114 sprach der Gerichtshof aus, dass es für die steuerrechtliche Beurteilung nicht entscheidend sei, ob auf unbewegliche Wirtschaftsgüter gemachte Bauaufwendungen von einem Mieter oder einem Eigentümer des Gebäudes gemacht würden. Der steuerrechtliche Charakter der Investition werde ausschließlich durch objektive Merkmale bestimmt. Sei aber nach diesen die Investition als unbewegliches Wirtschaftsgut anzusehen, so vermöge auch die Tatsache, dass ein Mieter die betreffende Anschaffung vorgenommen habe, nichts daran zu ändern.

Für die nach der Verkehrsanschauung zu treffende Beurteilung, was Gebäude ist und welche allfälligen Investitionen, Adaptierungen etc. von diesem Begriff umfasst sind, müssen demnach ausschließlich objektive Kriterien herangezogen werden, während es nicht entscheidend sein kann, ob eine Investition durch den Eigentümer des Gebäudes oder den Mieter erfolgt.

Der Gesetzgeber hat Gebäudeinvestitionen aus dem Kreis förderungswürdiger Investitionen ausgeschlossen, was auch für Mietinvestitionen gelten muss. Denn es kann dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden, die gleiche Investition in das steuerliche Wirtschaftsgut "Gebäude" dann, wenn sie vom Gebäudeeigentümer geleistet wird, als nicht prämienbegünstigt behandeln zu wollen, in jenem Fall aber, in dem ein Mieter diese Investition tätigt, die Zuerkennung einer Investitionszuwachsprämie beabsichtigt zu haben.

Bei den von Seiten der Bp. nicht anerkannten Investitionen handelt es sich soweit ersichtlich um solche, die im wesentlichen aus den Bereichen Elektroinstallationsarbeiten bzw.

Fassadengestaltung herrühren. Im Lichte der angeführten Judikatur ist unzweifelhaft davon auszugehen, dass derartige Investitionen dem Gebäude zuzurechnen sind. Die von der K ins Treffen geführte Tatsache, dass der durch die Mieterinvestition resultierende Wertzuwachs nicht auf sie entfallen kann, nicht als Abgrenzungskriterium herangezogen werden, weil die Investitionsprämie bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen unabhängig davon zusteht, wer die Wertsteigerung aus dem Wirtschaftsgut lukriert. Würde man den Ausführungen der K folgen, würde die IZP je nachdem zustehen, ob dem Investierenden der Wertzuwachs zugutekäme oder nicht. Derartiges kann dem Gesetz nicht entnommen werden und würde in Hinblick auf das Ziel, der Förderung der Investitionstätigkeit zu einer unsachlichen Differenzierung führen.

Ein solches Ergebnis würde nämlich nicht nur dem verfassungsrechtlich gewährleisteten Sachlichkeitsgebot zuwiderlaufen sondern auch im Gegensatz zu jenen förderungspolitischen Zielsetzungen stehen, die mit der in Rede stehenden Prämienregelung verbunden sind.

Die Investitionsprämie ist eine steuerliche Prämienförderung für die Mehrung von Investitionen im Verhältnis zur "Vergangenheit" (= die drei vorangegangenen Wirtschaftsjahre). Ziel dieser Förderung ist es, aus konjunkturellen Gründen in den Jahren 2002 und 2003 die Investitionstätigkeit der österreichischen Wirtschaft anzukurbeln (vgl. Quantschnigg, Die Investitionszuwachsprämie - Ein Zuwachs im Steuerwesen?, ÖStZ 2003/239).

Die Berufung war insoweit abzuweisen.

Gemäß § 108e Abs. 4 EStG 1988 errechnet sich der Investitionszuwachs des Jahres 2003 aus einem Vergleich des durchschnittlichen Investitionsvolumens der Wirtschaftsjahre 2000 bis 2002 und den Investitionen des Jahres 2003.

Neben den von der Betriebsprüfung aufgegriffenen, der Investitionszuwachsprämie aus den oben dargestellten Gründen nicht zugänglichen Investitionen des Jahres 2003 wurde eine Berechnung des Investitionszuwachses im Vergleich zu den Vorjahreszeiträumen unterlassen. Im Wirtschaftsjahr 2002 wurden Investitionen i.H.v. € 42.991,- getätigt, die bei Berechnung der Höhe der Investitionszuwachsprämie 2003 zu Unrecht unberücksichtigt blieben. Die in diesem Zusammenhang an die K gerichteten Fragen im Vorhalt des UFS vom 5.7.2006 blieben unbeantwortet.

Die Besteuerungsgrundlage der Investitionszuwachsprämie 2003 errechnet sich wie folgt:

	€	
prämienbegünstigte Investitionen 2003 lt. Bw.	45.728,00	
davon Mieterinvestitionen in Gebäude	-18.659,03	
prämienbegünstigte Investitionen 2003 lt. Bp.	<u>27.068,97</u>	
prämienbegünstigte Investitionen aus Vorjahren	Jahr	€
	2000	0,00
	2001	0,00
	2002	<u>42.991,00</u>
	Summe	<u>42.991,00</u>
	Durchschnitt	14.330,33
prämienbegünstigte Investitionen 2003 lt. Bp.		27.068,97

Investitionen aus Vorjahren (Durchschnitt)	<u>-14.330,33</u>
Investitionszuwachs 2003 lt. UFS	<u>12.738,64</u>

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Investitionszuwachsprämie 2003 beträgt:

	€
Bemessungsgrundlage Investitionszuwachsprämie 2003	<u>12.738,64</u>
Investitionszuwachsprämie 2003 (gerundet)	<u>1.274,-</u>

Wien, am 10. August 2006