

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. A in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Liquidatorin, über die Beschwerde vom 06.06.2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes X (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 24.05.2017 betreffend Festsetzung einer Prämie für gastronomische Betriebe wegen Investitionsmaßnahmen zum Nichtraucherschutz für das Jahr 2015 (Steuernummer xx-xxx/xxxx) zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Mit Eingabe vom 25.03.2016 beantragte die Beschwerdeführerin (kurz: Bf), eine Ende des Jahres 2014 gegründete GmbH, mit dem Formular E108c eine Prämie für gastronomische Betriebe wegen Investitionsmaßnahmen zum Nichtraucherschutz in der Höhe von 33.526,58 EUR und legte eine Auflistung der durchgeführten anteiligen Investitionen von 111.755,26 EUR bei.

2. Nachdem am 11.04.2016 über das Vermögen der Bf das Konkursverfahren eröffnet worden ist, führte das Finanzamt bei der Bf eine Außenprüfung durch. In dem dazu erstellten Bericht vom 19.05.2016 hielt der Prüfer unter Tz 1 fest:

„Prämie Nichtraucherschutz:

Die beantragte Prämie im Betrag von € 33.526,58 wird nicht zu gewähren. Gemäß § 124b Z 268

EstG wird die Prämie nur für jene Aufwendungen gewährt, die im Sinne des § 13a Abs. 2 Tabakgesetz in der Fassung vor BGBl I Nr. 101/2015 vorgenommen wurden. Solche Kosten liegen nicht vor.“

3. Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ mit Ausfertigungsdatum vom 24.05.2017 einen Bescheid in dem sie die Prämie für gastronomische Betriebe wegen Investitionsmaßnahmen zum Nichtraucherschutz für das Jahr 2015 mit 0 Euro festsetzte. Als Begründung wurden die Ausführungen des Prüfers unter Tz 1 des Prüfungsberichtes vom 19.05.2016 übernommen.

4. In der gegen diesen Bescheid am 06.06.2017 eingebrachten Beschwerde wurde vom Masseverwalter der Bf im Wesentlichen vorgebracht, die Bf sei am **.12.2014 zum Betrieb der „X-Cafe-Bar“ gegründet und im April 2015 das Lokal in Betrieb genommen worden. Die Bar sei immer als Raucherlokal geführt worden. Bedingt durch die Änderungen des Tabakgesetzes habe ein Nichtraucherbereich eingerichtet werden müssen bzw. sei zum 01.07.2016 auf ein Nichtraucherlokal umgestellt worden. Dafür seien die Wände, Decken und Fenster bearbeitet worden, ebenso hätten Lüftungsgitter, Teile der Lüftungsanlage und elektronische Einrichtungen umgebaut bzw. neu verbaut werden müssen. Für diese baulichen Maßnahmen zum Nichtraucherschutz habe die Bf die Prämie von 33.526,58 EUR beantragt. Das Finanzamt habe sich im angefochtenen Bescheid mit den entscheidungswesentlichen Fragen, ob es sich um Investitionen zum Nichtraucherschutz handle, den räumlichen Gegebenheiten, ob und gegebenenfalls welche Umbau- und Umgestaltungsmaßnahmen erfolgt seien, nicht auseinandergesetzt. Ebenso wenig habe man sich mit den Ausnahmebestimmungen des Tabakgesetzes befasst. Es gebe sohin derzeit keinen rechtskräftig festgestellten Sachverhalt, auf den sich die Ausführungen des Finanzamtes beziehen könnten. Ohne sich mit den anlässlich der Antragstellung vorgelegten Unterlagen und Angaben auseinandergesetzt zu haben, habe das Finanzamt in einer antizipierten Beweiswürdigung unterstellt, dass keine prämierelevanten Investitionen getätigt worden seien. Dabei handle es sich um eine vorweggenommene Beweiswürdigung, sodass der angefochtene Bescheid mit Rechtswidrigkeit behaftet sei.

In rechtlicher Hinsicht wurde im Wesentlichen eingewendet, das Finanzamt habe die Bestimmung in § 124b Z 268 EStG 1988 dahingehend unrichtig beurteilt, als es nur auf Investitionen zur räumlichen Trennung von Nichtraucher- und Raucherbereich abgestellt habe und nur Investitionen in diese räumliche Trennung als prämierelevant ansehe. Dabei werde jedoch verkannt, dass diese Investitionen in eine räumliche Trennung beispielhaft (wie sich aus der Wortbezeichnung „insbesondere“ klar ergebe) und nicht ausschließlich gemeint seien. In der Gesamtschau der gesetzlichen Bestimmungen zeige sich vielmehr, dass alle dem Nichtraucherschutz dienenden Investitionen und nicht nur die Kosten einer räumlichen Trennung, die nach Maßgabe der Vorverfassung des Tabakgesetzes erfolgt seien, prämierelevant seien.

5. Mit Beschwerdeverentscheidung vom 09.08.2017 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab und führte in der Begründung dazu aus, vor der Inbetriebnahme sei das Lokal im April 2015 umgebaut worden. Dieser Gastronomiebetrieb sei von der Bf von Beginn an als Nichtraucherlokal ausgestaltet und geführt worden.

Bemessungsgrundlage für die Prämie seien jene Aufwendungen, die für die Bewirkung des Nichtraucherschutzes in Räumen der Gastronomie im Sinne des § 13a Abs. 2 des Tabakgesetzes idF BGBl I 101/2015 vorgenommen worden seien. § 13a Abs. 2 Tabakgesetz erlaube die Ausnahme vom Rauchverbot. Voraussetzung für diese Ausnahme sei die Schaffung und Unterscheidung in Raucher- und Nichtraucherräumlichkeiten. Einen derartigen Aufwand für die Schaffung von Raucher- und Nichtraucherräumlichkeiten habe es nie gegeben, weil von der Bf von Anfang an ein Nichtraucherlokal betrieben worden sei.

6. Mit Eingabe vom 16.08.2017 beantragte der Masseverwalter der Bf die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen und verwies auf seine Ausführungen in der Beschwerde.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

II. Sachverhalt

7. Die Bf ist eine am xx.01.2015 unter der FN ***1*** ins Firmenbuch des Landesgerichtes Innsbruck eingetragene GmbH. Alleingesellschafterin und alleinvertretungsberechtigte Geschäftsführerin war Agnes B. Die Bf wurde zum Betrieb der „X-Cafe-Bar“ in Z-Stadt gegründet. Das Gastronomielokal hatte eine Nutzfläche von ca. 270 m² und einen Gastgarten von ca. 150 m² und wurde als Pachtbetrieb geführt.

8. Der Pachtvertrag (Mietvertrag) über dieses Gastronomielokal (in dem bereits vorher ein Gastronomiebetrieb geführt worden ist), ist am 22.01.2015 abgeschlossen worden, wobei sich der Verpächter darin verpflichtet hat (Pkt. 3.2. des Mietvertrages), vor Übergabe des Mietobjektes die Fußböden, Türen und die WC-Anlage zu erneuern, den Wand- und Deckenputz instand zu setzen, sowie die Elektro-, Wasser- und Sanitärinstallationen, die Heizung und Lüftungsanlage in technisch ordnungsgemäßen funktionstüchtigen Zustand zu setzen, sodass der Betrieb eines Gastronomielokals mit 80 Verpflegungsplätzen im Lokal und mit 80 Sitzplätzen im Gastgarten ermöglicht wird und die Auflagen betreffend die Fluchtwege, die Be- und Entlüftung des Lokals und der Küche, sowie die gewerberechtlichen und brandschutztechnischen Auflagen erfüllt sind.

9. Die Bf führte ihrerseits als Pächterin noch Investitionen von 216.382,54 EUR durch, wobei es sich dabei im Wesentlichen um Beleuchtungskörper, Prozessautomation für Elektrotechnik, akustische Ausstattung, Elektroarbeiten, den Einbau einer Theke, einer Schankanlage und um sonstige Betriebs- und Geschäftsausstattung handelte.

10. Im April 2015 wurde der Betrieb des Gastronomielokals „X-Cafe-Bar“ als Nichtraucherlokal aufgenommen und am 31.12.2015 nach mehreren Anzeigen wegen Lärmbelästigung eingestellt. Nach einem Schallschutzgutachten hat sich herausgestellt, dass eine Bar in den gemieteten Räumlichkeiten schalltechnisch nicht genehmigungsfähig ist.

11. Die von der Bf vorgenommen (oben unter Rz 9 dargestellten) Investitionen von 216.382,54 EUR wiesen zum 31.12.2015 (nach Abzug der Jahres-AfA) einen Buchwert von 192.750,70 EUR auf. Davon zog sie in ihrem Antrag vom 25.03.2016 (anteilig) 111.755,26 EUR als Bemessungsgrundlage für die Prämie für Investitionsmaßnahmen zum Nichtraucherschutz heran.

12. Mit Beschluss vom 11.04.2016 wurde vom Landesgericht Innsbruck als Insolvenzgericht über das Vermögen der Bf das Konkursverfahren eröffnet und RA Dr. Rochus G zum Masseverwalter bestellt. Mit Beschluss vom 08.04.2020 wurde der Konkurs aufgehoben und die ehemalige Gesellschaftergeschäftsführerin Agnes B als Liquidatorin der Bf bestellt.

III. Beweiswürdigung

13. Der Einwand des Masseverwalters in der Beschwerde, wonach das gegenständliche Gastlokal ursprünglich als Raucherlokal geführt und zum 01.07.2016 auf ein Nichtraucherlokal umgestellt worden sei, hat sich als unrichtig erwiesen. Wie die Gesellschaftergeschäftsführerin Agnes B gegenüber dem Prüfer erklärt hat und auch in der Beschwerdeentscheidung darauf hingewiesen worden ist, ist das Lokal seit seiner Eröffnung im April 2015 als Nichtraucherlokal geführt worden. Zudem hat die Bf die Prämie wegen Investitionen zum Nichtraucherschutz bereits am 25.03.2016 unter Auflistung der im Jahr 2015 vor der Eröffnung im April 2015 durchgeführten Investition beim Finanzamt beantragt. Abgesehen davon ist der Betrieb des von der Bf geführten Gastronomielokals am 31.12.2015 eingestellt worden. Eine Umstellung von einem Raucher- auf ein Nichtraucherlokal zum 01.07.2016 ist daher ausgeschlossen.

14. Der übrige unstrittige Sachverhalt ergibt sich aus den Angaben der Bf, den Unterlagen des Prüfers, dem Verwaltungsakt des Finanzamtes und aus einer Abfrage im Firmenbuch.

IV) Rechtslage

15. Die maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen des § 124b Z 268 lit. a bis c EStG 1988 idF BGBl. I 101/2015 lauten wie folgt:

„268. Für einen Betrieb, in dem spätestens zum 1. Juli 2016 ein dem umfassenden Nichtraucherinnen- und Nichtraucherschutz gemäß § 12 Abs. 1 Z 4 und § 13 Abs. 2 des Tabakgesetzes, BGBl. Nr. 431/1995 in der Fassung BGBl. I Nr. 101/2015, entsprechendes Rauchverbot gewährleistet ist, kann nach Maßgabe folgender Bestimmungen eine Prämie in Höhe von 30% geltend gemacht werden:

- a) Bemessungsgrundlage für die Prämie sind jene Aufwendungen, die für die Bewirkung des Nichtraucherinnen- und Nichtraucherschutzes in Räumen der Gastronomie im Sinne des § 13a Abs. 2 des Tabakgesetzes, BGBl. Nr. 431/1995 in der Fassung vor dem BGBl. I Nr. 101/2015, vorgenommen und bis einschließlich des bei der Veranlagung 2015 zu erfassenden Wirtschaftsjahres steuerlich noch nicht berücksichtigt worden sind; dabei ist eine allfällige Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert, die in dem bei der Veranlagung 2015 zu erfassenden Wirtschaftsjahr vorgenommen wird, nicht zu berücksichtigen.*
- b) die Prämie stellt keine Betriebseinnahme dar; § 6 Z 10 und § 20 Abs. 2 sind auf sie nicht anwendbar.*
- c) Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage ist gesondert zu dokumentieren. Diese Dokumentation ist auf Verlangen der Abgabenbehörde vorzulegen.*

16. § 13a des Bundesgesetz über das Herstellen und das Inverkehrbringen von Tabakerzeugnissen sowie die Werbung für Tabakerzeugnisse und den Nichtraucherschutz (Tabakgesetz) in der Fassung vor dem BGBl. I Nr. 101/2015 (BGBl. I Nr. 120/2008) lautete wie folgt:

"Nichtraucherschutz in Räumen der Gastronomie

§ 13a. (1) Unbeschadet arbeitsrechtlicher Bestimmungen und der §§ 12 und 13 gilt Rauchverbot in den der Verabreichung von Speisen oder Getränken an Gäste dienenden Räumen

- 1. der Betriebe des Gastgewerbes gemäß § 111 Abs. 1 Z 2 der Gewerbeordnung 1994 (GewO), BGBl. Nr. 194/1994, in der geltenden Fassung,*
- 2. der Betriebe des Gastgewerbes mit einer Berechtigung zur Beherbergung von Gästen gemäß § 111 Abs. 1 Z 1 oder Abs. 2 Z 2 oder 4 der GewO,*
- 3. der Betriebe gemäß § 2 Abs. 9 oder § 111 Abs. 2 Z 3 oder 5 der GewO.*

(2) Als Ausnahme vom Verbot des Abs. 1 können in Betrieben, die über mehr als eine für die Verabreichung von Speisen oder Getränken an Gäste geeignete Räumlichkeit verfügen, Räume bezeichnet werden, in denen das Rauchen gestattet ist, wenn gewährleistet ist, dass der

Tabakrauch nicht in die mit Rauchverbot belegten Räumlichkeiten dringt und das Rauchverbot dadurch nicht umgangen wird. Es muss jedoch der für die Verabreichung von Speisen oder Getränken vorgesehene Hauptraum vom Rauchverbot umfasst sein, und es darf nicht mehr als die Hälfte der für die Verabreichung von Speisen oder Getränken vorgesehenen Verabreichungsplätze in Räumen gelegen sein, in denen das Rauchen gestattet wird.

(3) Das Rauchverbot gemäß Abs. 1 gilt ferner nicht, wenn nur ein für die Verabreichung von Speisen oder Getränken an Gäste geeigneter Raum zur Verfügung steht, und

- 1. der Raum eine Grundfläche von weniger als 50m² aufweist, oder,*
- 2. sofern der Raum eine Grundfläche zwischen 50m² und 80m² aufweist, die für eine Teilung des Raumes zur Schaffung eines gesonderten Raumes für den im Abs. 2 genannten Zweck erforderlichen baulichen Maßnahmen aufgrund einer rechtskräftigen Entscheidung der nach den bau-, feuer- oder denkmalschutzrechtlichen Vorschriften zuständigen Behörde nicht zulässig sind.*

V. Erwägungen

17. Mit § 13a Abs. 1 Tabakgesetz idF BGBl. I 120/2008) wurde erstmals mit 1. Juli 2010 ein Rauchverbot in Gastronomiebetrieben eingeführt. Es gab aber die oben unter Abs. 2 und 3 angeführten Ausnahmen. Verfügte ein Gastronomiebetrieb über mehrere Räumlichkeiten, so musste nach § 13a Abs. 2 leg.cit der Hauptraum, in welchem Speisen und Getränke serviert wurden „rauchfrei“ sein. In den Nebenräumen konnte weiterhin geraucht werden. Die Ausnahmebestimmung in 13a Abs. 2 Tabakgesetz war Auslöser für zahlreiche Umbauten in der Gastronomie um den Rauchern das Rauchen in gastronomischen Betrieben weiterhin zu ermöglichen. Viele Gastronomen mit Lokalen größer als 80 m² haben sich dazu entschlossen, ihre Betriebe umzubauen und eine räumliche Trennung in einen Raucher- und Nichtraucherbereich zu schaffen. Für die Umsetzung der baulichen Maßnahmen wurden zum Teil nicht unerhebliche Investitionen getätigt. Die Investitionen wurden – entsprechend der Nutzungsdauer der Investitionen – über mehrere Jahre abgeschrieben.

18. Im Jahr 2015 wurde mit der Änderung des Tabakgesetzes idF BGBl. I 101/2015 ein uneingeschränktes Rauchverbot in Gastronomie- und Beherbergungsbetrieben eingeführt. Aus Gründen des Vertrauensschutzes trat das uneingeschränkte Rauchverbot in der Gastronomie erst mit 1. Mai 2018 in Kraft, um dadurch den betroffenen Gastronomiebetrieben einen längere Umstellungszeitraum mit entsprechendem Planungshorizont zu ermöglichen (vgl. Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Entwurf eines Gesetzes BGBl. I 101/2015, ErlRV 672, GP XXV).

19. Das generelle Rauchverbot führte nämlich dazu, dass die aufgrund des ab dem Jahr 2010 wirksamen partiellen Rauchverbotes durchgeführten baulichen Investitionen und Maßnahmen

einer räumlichen Trennung in einen Raucher- und Nichtraucherbereich nach wenigen Jahren ihre Funktion verloren haben, da nunmehr auch in den Nebenräumen nicht mehr geraucht werden durfte und zum Teil wieder Rückbauten vorgenommen werden mussten.

20. Durch die hier strittige Prämie, sollten Betriebe, die Maßnahmen zur Umsetzung des Nichtraucherschutzes in der Vorfassung des Tabakgesetzes vorgenommen haben, einen Anreiz erhalten, ihren Betrieb bis zum 1. Juli 2016 auf die neue Rechtslage umzustellen, indem ihnen ein Teil der verlorenen Investitionen durch eine Prämie vergütet wurde.

21. Als Basis für die Prämie sind nach der oben zitierten Bestimmung in § 124b Z 268 lit. a EStG 1988 ausdrücklich nur jene Aufwendungen angeführt, die für die Bewirkung des Nichtraucherschutzes im Sinne des § 13a Abs. 2 des Tabakgesetzes, BGBl. Nr. 431/1995 in der Fassung vor dem BGBl. I Nr. 101/2015, vorgenommen worden sind.

22. §13a der Vorfassung des Tabakgesetzes betraf – wie oben dargestellt - aber ausschließlich die räumliche Trennung von Raucher- und Nichtraucherbereichen innerhalb eines Gastronomiebetriebes.

23. Die Basis für die Prämie bildet nach der oben zitierten Bestimmung in § 124b Z 268 lit. a ESt 1988 somit der Restbuchwert von jenen Investitionen, die in den vergangenen Jahren für bauliche Maßnahmen und sonstige Aufwendungen zur Trennung der Räumlichkeiten in einen Raucher- und Nichtraucherbereich vorgenommen worden sind.

24. Solche Investitionen und Aufwendungen sind von der Bf nicht durchgeführt worden, zumal das von ihr im April 2015 eröffnete Lokal entsprechend den neuen gesetzlichen Bestimmungen im Tabakgesetz unstrittig von Beginn an als Nichtraucherlokal geführt worden ist.

25. Abgesehen davon handelt es sich bei den von ihr vorgenommenen Investitionen nicht um spezielle Maßnahmen, die den Nichtraucherschutz gedient haben, sondern um allgemeine Aufwendungen, um das Gastlokal in einen betriebsbereiten Zustand zu bringen (vgl. oben unter Rz 9, zB. Prozessautomation für Elektrotechnik, akustische Ausstattung, Elektroarbeiten, Einbau einer Theke und einer Schankanlage).

26. Da es sich bei den von der Bf als Bemessungsgrundlage für die Prämie herangezogenen Aufwendungen nicht um den Restbuchwert von Investitionen handelt, die in den vergangenen Jahren nach § 13a Abs.2 Tabakgesetz in der Fassung vor dem BGBl. I Nr. 101/2015 für eine Trennung der Räumlichkeiten in einen Raucher- und Nichtraucherbereich vorgenommen worden sind, hat das Finanzamt, mangels Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen, der Bf zu Recht die streitgegenständliche Prämie verwehrt.

VI. Zulässigkeit einer Revision

27. Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

28. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war hier nicht zu lösen. Die Rechtsfolge konnte zweifelsfrei aus den gesetzlichen Grundlagen abgeleitet werden. Zudem kommt der Entscheidung keine über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung zu. Für die Zulässigkeit der ordentlichen Revision besteht daher kein Anlass.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 30. August 2021