



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Cura Trhd. und RevisionsGmbH., gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13., 14. Bezirk und Purkersdorf betreffend Festsetzung der Investitionszuwachsprämie für 2003 nach durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Prämie sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## Entscheidungsgründe

Gegenstand des Unternehmens ist unter anderem die Planung, die Errichtung und der Betrieb von Großverpflegungsanlagen bzw. Restaurants aller Art (gegenständlich das CM bzw. das Lokal im KFJ).

### **Strittig ist die Höhe der anzuerkennenden Investitionszuwachsprämie (IZP) hinsichtlich des Objektes CM sowie des Objekts im KFJ.**

Die Bw. beantragte ursprünglich im Rahmen einer diesbezüglichen Beilage zur Körperschaftsteuererklärung für 2003 eine IZP in Höhe von € 26.281,00. Als Basis diente die Bemessungsgrundlage wie folgt: Anschaffungskosten der prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter des Kalenderjahres 2003 lt. Erklärungsbeilage abzüglich den Durchschnitt Vergleichszeitraum € 67.000,00, ergibt somit eine Basis in Höhe von € 262.811,00 lt. Erklärung.

Die **Betriebsprüfung (BP)** schied Gebäudeinvestitionen mit Bezug auf RZ 8220 ESt-Richtlinien 2000 aus der Bemessungsgrundlage für die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie aus, da es sich dabei um Investitionen in ein gemietetes Objekt handelt.

In der **Berufung** wurden sowohl diese von der BP ausgeschiedenen Investitionen als auch noch weitere bisher nicht geltend gemachte Investitionen in das gemietete Objekt als Bemessungsgrundlage für die Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie begehrt.

Im Beiblatt für den **Antrag des Finanzamtes auf Abweisung der Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz** im Zuge der Vorlage der Berufung wird ausgeführt:

Von der BP wurden Gebäudeinvestitionen mit Bezug auf RZ 8220 ESt-Richtlinien 2000 aus der Bemessungsgrundlage für die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie ausgeschieden, da es sich dabei um Investitionen in ein gemietetes Objekt handelt.

Die BP bestreitet nicht, dass es sich dabei um selbständig bewertbare Wirtschaftsgüter handelt. Diese werden jedoch explizit mit RZ 8220 ESt-Richtlinien zum Gebäudebegriff gezählt und sind somit nicht begünstigungsfähig.

Die nachträglich in der Berufung geltend gemachten Investitionen teilen das nichtbegünstigungsfähige Schicksal der bereits von der BP ausgeschiedenen Wirtschaftsgüter. **Aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung (BP) aus der Nachschau betr. Investitionszuwachsprämie 2003 wurde eine IZP von € 25.462,00 (von der Bemessungsgrundlage in Höhe von € 254.624,35) mit Bescheid gem. § 201 BAO über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie für den Zeitraum 2003**

**festgesetzt.**

Die BP begründete ihre diesbezüglichen Feststellungen folgendermaßen:

Gem. § 108e Abs. 1 EStG 1988 könne für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern eine IZP i.H.v. 10% geltend gemacht werden.

Die Selbstberechnung der Abgabe wurde von der BP wie folgt korrigiert:

Aus den Anschaffungskosten des Kalenderjahres (KJ) 2003 wurden die folgenden Wirtschaftsgüter ausgeschlossen, da diese zum Gebäude zählten und daher nicht prämienbegünstigt seien:

| <i>Lieferung bzw.<br/>Rg. vom:</i> | <i>WG:</i>                   | <i>Nettoanschaffungskosten</i> |                  |
|------------------------------------|------------------------------|--------------------------------|------------------|
| <i>15.12.2003</i>                  | <i>Lüftung</i>               | €                              | <i>55.885,62</i> |
| <i>31.03.2003</i>                  | <i>Monteurstunden</i>        | €                              | <i>869,40</i>    |
| <i>30.04.2003</i>                  | <i>Elektroinstallationen</i> | €                              | <i>9.368,85</i>  |
| <i>30.04.2003</i>                  | <i>Elektroinstallationen</i> | €                              | <i>4.747,48</i>  |
| <i>30.04.2003</i>                  | <i>Sanitäre Anlagen</i>      | €                              | <i>5.489,23</i>  |
| <i>Gesamt auszuscheiden</i>        |                              | €                              | <i>76.360,58</i> |

In die Anschaffungskosten des KJ 2003 wurden von der BP die folgenden aktivierten Wirtschaftsgüter für die IZP mit aufgenommen:

| <i>Lieferung bzw.<br/>Rg. vom:</i> | <i>WG:</i>                  | <i>Nettoanschaffungskosten</i> |                  |
|------------------------------------|-----------------------------|--------------------------------|------------------|
| <i>19.11.2003</i>                  | <i>Anrichtemöbel</i>        | €                              | <i>1.598,00</i>  |
| <i>19.11.2003</i>                  | <i>Kassamöbel</i>           | €                              | <i>2.180,00</i>  |
| <i>19.11.2003</i>                  | <i>Kassamöbel</i>           | €                              | <i>9.375,00</i>  |
| <i>30.03.2003</i>                  | <i>Einrichtungsgegenst.</i> | €                              | <i>26.499,05</i> |
| <i>30.03.2003</i>                  | <i>Backshop</i>             | €                              | <i>28.521,88</i> |
| <i>Gesamt miteinzubeziehen</i>     |                             | €                              | <i>68.173,93</i> |

**Die IZP 2003 lt. BP wurde folgendermaßen berechnet:**

|                                                        |                   |
|--------------------------------------------------------|-------------------|
| <i>AK prämienbeg. WG des KJ 2003 lt. Erkl.-Beilage</i> | <i>329.811,00</i> |
| <i>auszuscheiden lt. BP</i>                            | <i>-76.360,58</i> |
| <i>mit einzubeziehen lt. BP</i>                        | <i>+68.173,93</i> |

|                                         |                       |
|-----------------------------------------|-----------------------|
| <i>AK prämienbeg. WG lt. BP</i>         | <i>321.624,35</i>     |
| <i>abzügl. Durchschnitt VergleichZR</i> | <i>-67.000,00</i>     |
| <i>daraus result. Zuwachs</i>           | <i>254.624,35</i>     |
| <i>davon 10% IZP lt. BP</i>             | €<br><i>25.462,00</i> |

**Gegen diesen Bescheid erhob die Bw. Berufung und begründete sie wie folgt:**

Die Bw. beantragte die Neufestsetzung der Investitionszuwachsprämie auf Basis einer Bemessungsgrundlage von € 821.820,29 mit € 82.182,03.

Zur Begründung der Berufung führte die Bw. an, dass das Finanzamt die von ihr in die Ermittlung der Bemessungsgrundlage einbezogenen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten von Posten der Sachanlageposition "Investitionen in fremden Bauten" im Gesamtbetrag von € 76.360,58 ausgeschieden habe.

Diese Vorgangsweise sei damit begründet worden, dass *"die Wirtschaftsgüter zum Gebäude zählen und daher nicht prämienbegünstigt sind"*.

Demgegenüber vertrete die Bw. die Auffassung, dass es sich bei Mieterinvestitionen in fremden Gebäuden nicht um Wirtschaftsgüter handle, die von der Anwendung der befristeten Investitionszuwachsprämie gem. § 108e EStG ausgeschlossen seien.

Zur näheren Begründung führte die Bw. Folgendes aus:

Gem. § 108e Abs. 2 EStG zählten u.a. "Gebäude" zu den nicht prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern.

Da die Bw. weder im Bemessungsjahr 2003 noch früher ein Gebäude angeschafft oder errichtet habe – also kein solches ihr Eigen nenne – könne sie auch keine Anschaffungs- oder Herstellungskosten für dieses von der Investitionsbegünstigung ausgeschlossene Wirtschaftsgut aufgewendet haben.

Das Gebäude, in dem die Bw. Mandantin in ihrer Eigenschaft als Bestandnehmerin von Teilflächen sogenannte Mieterinvestitionen getätigt habe, befinde sich im Eigentum anderer Personen und könne daher nicht zugleich ein Wirtschaftsgut der Bw. sein.

Allein diese Betrachtungsweise schließe die Annahme aus, die Bw. könnte "Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung eines Gebäudes" getätigt haben.

In Ermangelung entsprechender Aufwendungen erscheine die auf die Zugehörigkeit zu einem Gebäude gestützte Eliminierung von Anschaffungskosten aus der Bemessungsgrundlage der Investitionszuwachsprämie als nicht begründet.

Da nach dem Vorgesagten die von der Bw. getätigten Mieterinvestitionen keine Anschaffungs- oder Herstellungskosten für ein als Gebäude anzusehendes Wirtschaftsgut seien und auch die Begründung, "die angeschafften Wirtschaftsgüter zählen zum Gebäude" – was in der Niederschrift zur Nachschau offenbar für ausreichend erachtet werde – nicht zutreffe, fehle dem angefochtenen Bescheid eine tragfähige Begründung.

Da die Bw. als bloße Bestandnehmerin von Teilflächen nicht über ein Wirtschaftsgut "Gebäude" verfüge, handelte es sich bei den von ihr getätigten Investitionen um die Anschaffung bzw. Herstellung eines anderen, nicht von der Prämienbegünstigung des § 108e EStG ausgeschlossenen Wirtschaftsguts.

Diese Beurteilung entspreche der ständigen Verwaltungsübung und Judikatur. So habe der VwGH in zahlreichen Erkenntnissen (z.B. 14.11.1960, 355/57 (allerdings führte die Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung aus, dass dieses Erkenntnis nicht so passend sei für den gegenständlichen Berufungsfall); VwGH 24.4.1996, 94/13/054) ausgeführt, dass

- *"Aufwendungen für Zubauten und Umbauten an gemieteten Liegenschaften, die in der Regel nicht zugunsten des Eigentümers, sondern zum eigenen geschäftlichen Vorteil des Unternehmers vorgenommen werden, als ein selbständig zu bewertendes Wirtschaftsgut anzusehen sind"* und dass
- *"die Frage, ob ein vom Unternehmer getragener Aufwand zur Herstellung oder Anschaffung eines in seinem (wirtschaftlichen) Eigentum stehenden und damit in der Bilanz zu aktivierenden Wirtschaftsguts nicht davon abhängt, ob dieses bür-*

*gerichtlich eine selbständige Sache oder ein selbständiger oder unselbständiger Bestandteil einer solchen ist".*

Die Aufwendungen wurden daher nicht auf ein in der Ausschlussliste stehendes Wirtschaftsgut "Gebäude", sondern für die Anschaffung bzw. Herstellung eines prämienbegünstigten anderen Wirtschaftsguts getätigt.

Die in RZ 8220 der EStR 2000 zum Ausdruck gebrachte Rechtsauffassung des BMF, wonach die Ausschlussliste des § 108e Abs. 2 EStG auch "Herstellungskosten auf ein gemietetes Gebäude (Mieterinvestitionen)" erfasse, finde im Gesetz keine Deckung, sondern stehe im krassen Widerspruch zur Verwaltungspraxis und Judikatur, wonach Mieterinvestitionen selbständige, arteigene Wirtschaftsgüter seien.

Weiters sei auf Grund der Verwaltungspraxis und Judikatur davon auszugehen, dass es sich bei Mieterinvestitionen nicht um Aufwendungen auf das Mietrecht, also auf ein immaterielles Wirtschaftsgut, sondern um gesonderte körperliche Wirtschaftsgüter handle, womit dem diesbezüglichen Erfordernis des § 108e Abs. 2 EStG, dass es sich bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern um ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens handeln müsse, entsprochen sei.

Die Bw. verwies beispielhaft auf das VwGH-Erkenntnis vom 4.2.1976, 1338/75, dem Hinweise auf zahlreiche weitere einschlägige VwGH-Entscheidungen zu entnehmen seien.

Auf den Umstand, dass nach der Judikatur des VwGH Mieterinvestitionen im Hinblick auf ihre in der Regel mehr oder weniger feste Verbindung mit dem Gebäude, in dem sie getätigt werden, zum unbeweglichen Vermögen zählen, komme es nach dem Wortlaut der Begünstigungsbestimmung des § 108e EStG – zum Unterschied von der seinerzeit anlässlich der Entwicklung dieser Judikatur, in der es um die Frage des höheren oder niedrigeren Satzes der damals möglichen vorzeitigen Abschreibung ging – nicht an.

Dieser Aspekt werde zwar in der Niederschrift zur Nachschau und im angefochtenen Bescheid nicht angesprochen, doch mache die Bw. ihn vorsorglich geltend, um einem diesbezüglichen Einwand gleich von vornherein entgegenzutreten.

Die maßgebliche Entscheidung sei nicht zwischen beweglichem oder unbeweglichem, sondern zwischen körperlichem oder unkörperlichem (immateriellem) Wirtschaftsgut

zu treffen, und sei vom VwGH bereits in ständiger Rechtsprechung zugunsten der Körperlichkeit von Mieterinvestitionen getroffen worden.

Wesentlich und allein entscheidend sei die durch die Rechtsprechung bestätigte Tatsache, dass Mieterinvestitionen im wirtschaftlichen Eigentum des Bestandnehmers stünden, und ein vom Wirtschaftsgut "Gebäude" des Liegenschaftseigentümers gesondertes Wirtschaftsgut darstellten.

Dies treffe hinsichtlich der von der Bw. im Jahr 2003 auf Grund des Pachtvertrags vom 15.7.2003 getätigten Mieterinvestitionen in dem von ihr renovierten Bestandobjekt "CM" zu, wo die Verpächter selbst nur Mieter der Beständräumlichkeiten seien.

Die Bw. habe im Zuge der Selbstbemessung der IZP 2003 von den im CM getätigten Mieterinvestitionen (insgesamt € 614.895,48) nur gewisse als beweglich zu betrachtende Wirtschaftsgüter als prämienbegünstigt behandelt. Hingegen habe sie die gesamten baulichen Adaptierungen wegen ihrer Unbeweglichkeit – auf die es jedoch nicht ankomme – irrtümlich außer Ansatz gelassen.

Der Berufungsantrag umfasse daher nunmehr nicht nur die neuerliche Geltendmachung der von der Kürzung laut Nachschau betroffenen Wirtschaftsgüter, sondern auch die erstmalige Geltendmachung weiterer Anschaffungs- oder Herstellungskosten der unter der Position II. Z 1 des Anlagenspiegels bzw. der Bilanz ausgewiesenen Mieterinvestitionen. Eine Liste aller unter diese Position fallenden Anlagenzugänge 2003 wurde von der Bw. beigelegt.

## 1.2 Ermittlung des Investitionszuwachses (Betrag C)

|                                                                                                               |                 |                 |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|-----------------|
| <i>Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter des Kalenderjahres 2003</i> | <i>Betrag B</i> |                 |
|                                                                                                               |                 | 888.820,62      |
| <i>abzüglich Betrag A</i>                                                                                     |                 | -67.000,33      |
| <i>Daraus resultiert ein Zuwachs in Höhe von</i>                                                              |                 | <i>Betrag C</i> |
|                                                                                                               |                 | 821.820,29      |

## 1.3 Ermittlung eines allfälligen Kürzungsbetrages (Betrag D)

|                                                                                                                     |               |            |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|------------|
| <i>a) Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter des Jahres 2003 (Betrag B)</i> |               | 888.820,62 |
| <i>d) abzüglich Investitionszuwachs (Betrag C)</i>                                                                  |               | -          |
|                                                                                                                     | <i>Betrag</i> | 821.820,29 |

|                                                                                                               |   |      |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|------|
| Daraus resultiert ein Kürzungsbetrag, sofern der Saldo aus <b>Pkt. 1.3 a) bis d) negativ</b> ist, in Höhe von | D | 0,00 |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|------|

#### 1.4 Ermittlung der Bemessungsgrundlage (Betrag E)

|                                     |          |            |
|-------------------------------------|----------|------------|
| Investitionszuwachs (Betrag C)      |          | 821.820,29 |
| abzüglich Kürzungsbetrag (Betrag D) |          | 0,00       |
| Bemessungsgrundlage                 | Betrag E | 821.820,29 |

#### 2. Ermittlung der Investitionszuwachsprämie

##### 2.1 Für ein Regelwirtschaftsjahr (1.1. bis 31.12.2003)

|                                             |            |            |                   |          |           |
|---------------------------------------------|------------|------------|-------------------|----------|-----------|
| Bemessungsgrundlage des Kalenderjahres 2003 | (Betrag E) | 821.820,29 | x<br>10<br>%<br>= | Betrag F | 82.182,03 |
|---------------------------------------------|------------|------------|-------------------|----------|-----------|

**Im Zuge der Ermittlungen durch den UFS legte die Bw. folgendes Konzept (nötiges Investitionsvolumen rd. € 500.000,00) hinsichtlich der Grundüberlegungen – "CM" vor:**

- Klassisches Wiener Kaffeehaus (gehobenes Niveau) mit einem zeitgemäßen Kaffeehausangebot. Tiefes Kaffee/Tee-Sortiment, solides sonstiges Getränkeangebot (Mineral, Bier, frische Säfte, ...), typisches Speisenangebot eines Kaffeehauses verbunden mit Saison- bzw. Tagesgerichten
- Durch die Sanierungsmaßnahmen, Vertiefung des Angebots zum bisherigen Status und Erhöhung der Qualität (Produkt und Service), sollte der bisherige Gast besser angesprochen werden und neue Gäste, die auf Grund des Zustands des Lokals bzw. anderer Mängel das Lokal gemieden hätten, dazu gewonnen werden. Erhöhung der Frequenz und des Images durch Kleinveranstaltungen (z.B.: Ausstellungen, Lesungen)
- Die Investitionen sollten dazu verhelfen, dass alle Mängel beseitigt werden würden, Organisation und Abläufe zeitgemäß gestaltet werden würden und vor allem der historische Charakter des Betriebes erhalten bleibe.

#### Die BP gab folgende Stellungnahme zur Berufung ab:

Von der BP seien Gebäudeinvestitionen mit Bezug auf RZ 8220 ESt-Richtlinien 2000 aus der

Bemessungsgrundlage für die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie ausgeschieden worden, da es sich dabei um Investitionen in ein gemietetes Objekt handle. Die BP bestreite nicht, dass es sich dabei um selbständig bewertbare Wirtschaftsgüter handelte. Diese würden jedoch explizit mit RZ 8220 ESt-Richtlinien zum Gebäudebegriff gezählt und seien somit nicht begünstigungsfähig.

Die nachträglich in der Berufung geltend gemachten Investitionen teilten das nichtbegünstigungsfähige Schicksal der bereits von der BP ausgeschiedenen Wirtschaftsgüter.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Der UFS geht von folgendem Sachverhalt aus:

Die Bw. gibt an, dass im Frühjahr 2003 in das Objekt KFJ investiert wurde, danach in das CM. Es wurde im Jahr 2003 lt. Bw. ausschließlich in diese beiden Objekte investiert.

Die FA-Vertreter gaben an, dass sie das Prüfungsergebnis der BP nicht in Frage stellen. Sie seien – wie die Referentin des UFS – somit der Ansicht, dass im Zuge der mündlichen Verhandlung Hauptaugenmerk auf die von der Bw. beantragten baulichen Investitionen iHv. € 614.895,48 zu legen sei (Investitionen in fremde Betriebsgebäude).

#### ***Ad Anlagenverzeichnis wird Folgendes ausgeführt:***

Investitionsnummer (IN) 10: Betrifft das KFJ.

Im KFJ wurden in der Eingangshalle des Spitalsgeländes ein Backshop und eine Cafeteria von der Bw. eingerichtet. Die Firma R hat die gesamte Planung und Koordination dieser Einrichtungstätigkeit übernommen.

Die Räumlichkeiten im KFJ wurden lt. Bw. von W – der der Vertragspartner der Bw. im gegenständlichen Fall ist – gemietet.

Die Bw. gibt an, dass aus gegenständlichem Vertrag nicht hervorgeht, wer der Eigentümer der Räumlichkeiten ist. Zu den folgenden kursiv angeführten Investitionsnummern (IN) wurden im Zuge der Berufungsverhandlung Sachverhaltsfragen erörtert und sowohl der Bw. als auch der Amtspartei Gelegenheit gegeben, dazu Stellung zu nehmen bzw. Fragen zu stellen.

**Folgende Investitionen wurden auf dem Konto "Bauliche Investitionen in fremden Betriebsgeb." erfasst. Im Zuge des Berufungsverfahrens wurde bezüglich dieser**

**Investitionen von der Bw. der IZP hinsichtlich Investitionen in Höhe von € 546.721,55 (Basis für den IZP) zusätzlich zum bereits von der BP diesbezüglich anerkannten IZP geltend gemacht.** Angemerkt wird, dass nunmehr im Zuge des Berufungsverfahrens hinsichtlich des Kontos "Investitionen in fremde Betriebsgebäude" insgesamt € 614.895,48 (von der BP wurden davon € 68.173,93 anerkannt) als IZP-Basis begehrt werden.

*IN 11: Betrifft ebenfalls KFJ. Dasselbe wie oben zu IN 10 ist dazu auszuführen.*

*IN 12: Verkleidung Vitrine: Betrifft KFJ.*

*IN 13: Einrichtung Backshop: Betrifft KFJ.*

*Ad Backshop:*

Auf Frage der FA-Vertreter gibt die Bw. an, dass es sich um einen klassischen Backshop der Sorte Bäckerei M oder Z handle. Weiters gibt sie an, dass darüber hinaus eine klassische Trafik und eine Cafeteria geführt werden.

Im Backshop wird vor Ort frisches Gebäck (Plundergebäck etc.) gebacken.

Es handle sich um Maßmöbel, die mit Standardmodellen kombiniert werden.

Die Möbel werden vom Tischler auf das konkrete Projekt zugeschnitten aufgebaut.

Auf die Frage der FA-Vertreter, ob Ofen etc. auch an einem anderen Ort verwendet werden können, entgegnet die Bw., dass es keinen Markt für derartige Gegenstände (Kaffeemaschine, Ofen etc.) gibt. Es sei schwierig, ein ähnliches Lokal gleicher Größe zu finden.

Es sei nicht die Absicht der Bw., diese Gegenstände zu veräußern.

Der stl. Vertreter der Bw. betonte, dass seiner Ansicht nach der entscheidende Punkt sei, dass die Gegenstände (Ofen, Kaffeemaschine) **demontierbar** und **transferierbar** seien.

Für die Amtspartei ist ausschlaggebend, dass die Elektroinstallationen, sanitären Anlagen, Belüftungsanlagen etc. mit dem Gebäude **fix verbunden** seien. Sie betonen, dass ihrer Ansicht nach diese Investitionen nicht ohne Verletzung der Substanz abgebaut werden könnten.

**Diese Investitionen könnten nicht an einen anderen Ort ohne Verletzung der Substanz gebracht werden.**

Die FA-Vertreter betonten, dass die genannten Investitionen nur beispielhaft seien und dass sie diese Ansicht **für diverse bauliche Investitionen in fremde Betriebsgebäude** teilen würden.

Die Amtspartei wies auf die Einkommensteuerrichtlinien Rz 8220 hin.

*IN 14: Malerarbeiten: Betrifft KFJ.*

*IN 15: Elektroinstallationen: Betrifft KFJ.*

*IN 16: ist nicht strittig; bewegliche Möbel (Tischlerarbeiten) betreffend KFJ "Backshop".*

*IN 17: Bauleitung: Von R wurde in mehreren Teilrechnungen fakturiert, siehe IN 10.*

*IN 18: Elektroinstallation: Betrifft KFJ.*

*IN 19: Wasserleitung: Betrifft KFJ.*

*IN 20: Beleuchtung: Betrifft CM.*

*IN 21: Beleuchtung: Betrifft CM.*

*IN 22: Tischlerarbeiten; davon sind nicht strittig, da von der BP bereits anerkannt: € 1.598,00 hinsichtlich Anrichtemöbel; € 2.180,00 sowie € 9.375,00 betreffend Kassamöbel;*

*betrifft CM, Verkleidung, Wandverkleidung, Raumteiler, die Seitenverkleidung (Wandverkleidung), Buffetgestaltung, Tortenvitrine; d.h., die gestaltenden Elemente aus Holz.*

*IN 23: Elektroinstallation: Betrifft CM.*

*IN 24: Steinmetzarbeiten: Betrifft CM, Steinplatten im Außenbereich. Lt. Bw. wurden die Fenster erneuert, in diesem Zusammenhang wurden Ausbesserungen und Anpassungen der Fassade mit Steinplatten getätigt.*

*IN 25: Bauleitung CM: Die Bw. gibt an, dass diese Bauleitung das komplette Projekt CM betreffe.*

*IN 26: Planung: Die Fa. L führte die Planung für den gesamten Lüftungsbereich durch.*

*IN 27: Beratung: Der Architekt Mü ist Spezialist für die Zeit "Loos" und wurde zusätzlich zu R beauftragt. R konnte diesen Bereich der Beratung nicht abdecken.*

*IN 28: Beratung: Diese Beratung betrifft die Feststellung der Farben im Lokal. Die Fa. S hat Farbanstriche bis ins 19. Jahrhundert zurück eruiert, um festzustellen, was die Originalfarben gewesen sind.*

*IN 29: Kaminbefund: Betrifft CM, für die Betriebsanlage nötige Befunde.*

*IN 30: Befund: Die Fa. K beschäftigt sich mit Metallrestaurierung. Die Bw. gibt an, dass es sich um den Bereich der Lampen und Deckenschienen (= Bänder in Messing zur optischen Gestaltung) handelt.*

*IN 31: Fenster: Betrifft die Fenster im Außenbereich des CM: Die Fa. K hat alle Fenster im Außenbereich geliefert.*

*IN 32: Trockenausbau: Betrifft CM; Innengestaltung: Es geht um Trennwände im Bereich der Sanitäranlagen und auch betreffend die Küche und die Lagerräumlichkeiten.*

*IN 33: Fliesenleger: Betrifft CM, Fliesenlegerarbeiten in den Bereichen Sanitär und Küche.*

*IN 34: Statik: Schn hat für die Bw. eine statische Berechnung durchgeführt. Der Grund dafür war, dass zwei Räume miteinander verbunden wurden, weshalb eine tragende Mauer durchbrochen werden musste.*

*IN 36: Ausstattung: Betreffend CM. Die beauftragte Fa. hat alle Installateurarbeiten durchgeführt in den Bereichen Gas, Wasser- und Abwasser.*

*IN 37: Bauleistung Y: Alle Baumeisterarbeiten in dem Lokal CM (alle Maurerarbeiten) wurden von der Fa. Y ausgeführt.*

*IN 38: Malerarbeiten: Betrifft CM. Jegliche Räumlichkeiten im hinteren Bereich und im Gastbereich wurden von dieser Firma ausgemalt.*

*IN 39: Parkettarbeiten: Betrifft CM. Verlegung eines Parkettbodens im Gastbereich.* Auf Frage der FA-Vertreter im Zuge der mündlichen Verhandlung, ob es sich um einen echten Parkettboden oder um einen Klebeparkett handle, gab die Bw. an, es sei ein klassischer Parkettboden, der auf dem ursprünglichen Steinboden verlegt wurde.

*IN 40: Die Fa. D hat die Be- und Entlüftung im CM ausgeführt. Die Bw. gibt an, dass die Firma die bestehende Be- und Entlüftungsanlage ausgebaut hat.* Das Be- und Entlüftungssystem sei ein umfangreiches System aus Rohren. Es wird auf der einen Seite Frischluft vorgewärmt eingeblasen, und mit einem anderen Rohrsystem die Luft aus dem Lokal entfernt. Über einen Wärmetauscher wird der verbrauchten Luft die Wärme entzogen, und diese Wärme der Frischluft wieder zugeführt; zusätzliches Erwärmen erfolgt durch die Heizungsanlage. Die Rohre sind im ganzen Lokal verteilt. Die Bw. gab an, dass die dazugehörigen Geräte (Wärmetauscher, Lüftungsgeräte, sowie die für die Be- und Entlüftung notwendige Anlage) das Kostspielige seien.

Die Rohre für die Be- und Entlüftung sind teilweise offen, teilweise in Mauerdurchbrüchen verlegt. Die offen verlegten Rohre sind nicht sichtbar für den Gast. Es gibt eine Position Trockenbauarbeiten (es wurde hinter abgehängten Decken verlegt).

Die Rohre an den Wänden sind wie folgt verlegt: Es gibt Durchbrüche vom Keller in das Lokal. Dipl.Ing. L ist Spezialist für Lüftungsanlagen. Die Bw. gibt an, das zu lösende Problem sei bei derartigen Anlagen, dass keine Zugluft entstehe.

Die Rohre führen lt. Bw. von Raum zu Raum, wobei das ganze System wieder im Keller zusammenführt.

Auf Frage der Referentin, ob das Belüftungssystem maßgeschneidert für CM konzipiert sei, führte die Bw. aus, dass Standardgeräte nach den Empfehlungen des Planers in das System eingebaut worden seien. Diese Standardgeräte seien auf verschiedene Leistungen ausgerichtet.

Die Lüftungsschlitze sind verkleidet, sodass sie nicht als solche erkennbar sind.

Die Bw. gab auf die diesbezügliche Frage der Referentin des UFS an, dass der Einbau der Geräte schätzungsweise € 6.000,00 bis € 7.000,00 kosten würde.

Die Referentin führte aus, dass die Aufwendungen für die Gesamtmontage der Anlage gemeint seien. Es seien auch Kosten der gesamten Verrohrung, der Verkleidung, des Ausmalens etc. bei den Gesamtkosten der Be- und Entlüftungsanlage zu berücksichtigen. Die Kosten der Verrohrung seien lt. Bw. in den Baumeisterarbeiten (teilweise) enthalten.

Im konkreten Fall habe es teilweise schon ein Rohrsystem gegeben.

Daher beliefen sich die Kosten für Baumeisterarbeiten auf etwa € 3.000,00 (im Zusammenhang mit der Belüftungsanlage). Malerarbeiten seien sowieso angefallen.

Im gegenständlichen Fall sei lt. Bw. das Rohrsystem bereits vorhanden gewesen, weshalb die diesbezüglichen Baumeisterkosten lediglich € 3.000,00 betragen hätten.

Die Bw. pflichtete bei, dass wohl üblicherweise anteilmäßig an den Gesamtkosten einer Be- und Entlüftungsanlage sehr hohe Installations- bzw. Montagekosten anfallen würden.

Diesbezüglich betrifft IN 10 die Baustellenkoordination (KFJ) der Firma R. (Nur der Vollständigkeit halber wird angemerkt, dass die IN 35 in der Liste herausfehlt).

Die Bw. gab wiederholend zur Berufung an, dass es sich bei den baulichen Investitionen in fremde Betriebsgebäude um Wirtschaftsgüter für sich handle. Es sei kein bewegliches Wirtschaftsgut, aber ein Körperliches.

Auf Frage der Referentin, wie hoch die Installationskosten bei derartigen Belüftungsanlagen normalerweise, wenn das Rohrsystem noch nicht vorhanden sei, seien, stimmte die Bw. zu, dass bei derartigen Belüftungsanlagen (Be- und Entlüftungsanlage) in Altbauten sehr hohe Montage- und Installationskosten anfielen. Die Referentin führte aus, dass wahrscheinlich weit mehr als die Hälfte der Gesamtkosten der Anlage auf diese genannten Kosten entfielen, worauf die Bw. antwortete, dass es bei Altbauten möglich sei, dass sehr hohe Installations- und Montagekosten anfallen.

Mag. Kr. und Wa. gaben an, dass sie hinsichtlich der Punkte (die bereits im Zuge der BP anhängig waren) bei ihrer diesbezüglichen abweisenden Meinung bleiben würden.

Auch nach den im Zuge der mündlichen Verhandlung durchgeführten Erörterung des Berufungsfalles blieben die FA-Vertreter bei ihrer Ansicht, dass die Berufung hinsichtl. des im Zuge des Berufungsverfahrens erweiterten Berufungsbegehrens abzuweisen wäre.

Die FA-Vertreter würden die Einrichtung Backshop als IZP-begünstigungsfähig einstufen, da die Geräte der Gesamteinrichtung Backshop ohne Verletzung der Substanz entfernt werden könnten und darüberhinaus der Backautomat "Klein Z" bzw. "Klein M" darstelle.

IN 39: Die FA-Vertreter würden weiters den Parkettboden (lt. Rechnung; Boden inkl. Verlegearbeiten lt. Bw.) als IZP-fähig anerkennen (€ 19.281,82).

Der steuerliche Vertreter der Bw. fragte nach dem Motiv der FA-Vertreter für die abweisende Haltung betreffend IZP-fähiger Investitionen:

Mag. Kr. gab dazu an, dass sich der Gebäudebegriff gewandelt habe, zumal sogar Einbauküchen nunmehr zu Bauleistungen zählten.

Im Schlusswort führte der steuerliche Vertreter der Bw. aus, dass er sich auf die Ausführungen im Zuge des Berufungsverfahrens beziehe. Es gehe lediglich um die Frage, ob es sich um körperliche oder nichtkörperliche Wirtschaftsgüter handle, und nicht um die Frage, ob die Investitionen bewegliche oder unbewegliche Wirtschaftsgüter darstellten. Er verwies nochmals auf die im Zuge der mündlichen Verhandlung vorgelegten o.a. (bereits in der Berufung genannten) Erkenntnisse. Die Bw. führte aus, dass ein Erkenntnis zum einkommensteuerrechtlichen Begriff der Körperlichkeit von Wirtschaftsgütern und das zweite Erkenntnis zum Bewertungsgesetz ergangen seien. Beide Erkenntnisse seien übereinstimmend zu dem Ergebnis gekommen, dass es sich bei Mieterinvestitionen um selbständig zu bewertende Wirtschaftsgüter handle.

**Der UFS führt dazu aus:**

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 (§ 108e Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl. I 2002/155).

Der Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern ist die Differenz zwischen deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Kalenderjahre 2002 und 2003 und dem Durchschnitt der Anschaffungs- und Herstellungskosten dieser Wirtschaftsgüter der letzten drei Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner 2002 bzw. dem 1. Jänner 2003 enden (§ 108e Abs. 2 EStG 1988 idF BGBl. I 2002/155).

Erstreckt sich die Anschaffung oder Herstellung prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter auf mehrere Jahre, sind in die Ermittlung des durchschnittlichen Investitionszuwachses die jeweils zu aktivierenden Teilbeträge der Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit einzubeziehen. Ändern sich nachträglich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, ist die Investitionszuwachsprämie im Jahr der Änderung entsprechend anzupassen (§ 108e Abs. 3 Z 1 EStG

1988 idF BGBl. I 2002/155).

Im Gegensatz zu einem Herstellungsvorgang, der sich notwendigerweise über einen Zeitraum erstreckt, stellt die Anschaffung eines Wirtschaftsgutes einen zeitpunktbezogenen Vorgang dar.

Unter Anschaffung wird die Zuführung eines Wirtschaftsgutes in das Betriebsvermögen verstanden. Diese manifestiert sich in der Erlangung der betrieblichen Nutzungsmöglichkeit im Sinn der faktischen Verfügungsmöglichkeit über das Wirtschaftsgut. Anschaffungszeitpunkt ist der Zeitpunkt in dem das wirtschaftliche Eigentum erworben wird (vgl. Doralt, EStG<sup>4</sup> § 6 Tz 68 mwA). Gemäß § 108e Abs. 3 Z 1 EStG 1988 sind, wenn sich die Anschaffung oder Herstellung prämiengünstiger Wirtschaftsgüter auf mehrere Jahre erstreckt, in die Ermittlung des durchschnittlichen Investitionszuwachses die jeweils zu aktivierenden Teilbeträge der Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit einzubeziehen.

Der Vollständigkeit halber wird ausgeführt, dass die Einkommensteuerrichtlinien (EStR) 2000 unter dem Begriff „Gebäude“ in § 108e Abs. 2 EStG 1988 auch als selbstständige Wirtschaftsgüter anzusehende Mieterinvestitionen subsumieren.

Die Bw. vertritt die Auffassung, dass es sich bei Mieterinvestitionen in fremden Gebäuden nicht um Wirtschaftsgüter handelt, die von der Anwendung der befristeten Investitionszuwachsprämie gem. § 108e EStG ausgeschlossen sind.

**Den Ausführungen der Bw. wird zusätzlich zu dem bereits oben Ausgeführten  
weitere Folgendes entgegengehalten:**

*Sprachbegrifflich sind „Gebäude“ und „Mieterinvestition“ kein Gegensatzpaar:* Unzweifelhaft sind Gebäude und Mieterinvestitionen jeweils selbstständige Wirtschaftsgüter im einkommensteuerlichen Sinn. **Das schließt aber nicht aus, Mieterinvestitionen für Zwecke der Investitionszuwachsprämie unter den Begriff „Gebäude“ i. S. d. § 108e Abs. 2 EStG 1988 zu subsumieren.** Der Begriff „Mieterinvestition“ findet sich im EStG überhaupt nicht, der Begriff „Gebäude“ schon (z. B. §§ 4 Abs. 7, 8, 28), ohne dass der Gesetzgeber eine Legaldefinition dieses Begriffs vorgenommen hätte. Dem Begriff ist daher der nach allgemeinem Sprachgebrauch damit verbundene Inhalt beizulegen. Vor diesem Hintergrund **ist der Begriff „Mieterinvestition“ kein tauglicher Gegenbegriff zum Gesetzesbegriff „Gebäude“.** Mieterinvestition kann nach allgemeinem Sprachgebrauch die Reparatur eines tropfenden Wasserhahns durch den Mieter ebenso sein, wie die Aufstockung des Gebäudes durch denselben. **Während die Verkehrsauffassung mit dem Begriff „Gebäude“ einen klar umrissenen Inhalt verbindet, trifft das für den Begriff**

**„Mieterinvestition“ nicht zu.** Da dem Gesetzgeber mit dem Begriff „Gebäude“ ein durch die Verkehrsauffassung abgegrenzter Inhalt zur Verfügung steht, **spricht eine Wortinterpretation viel eher dafür, die für die Investitionszuwachsprämie maßgebende Frage, ob eine Gebäudeinvestition vorliegt, an diesem von der Verkehrsauffassung geprägten Begriffsbild zu orientieren, als an einem Begriff, wie eben „Mieterinvestition“, auf den das nicht zutrifft.** Schon eine Wortinterpretation führt laut Ansicht des UFS keineswegs zum zwingenden Ergebnis, dass eine als selbstständiges Wirtschaftsgut anzusehende Mieterinvestitionen nicht auch ein „Gebäude“ i. S. d. § 108e EStG sein kann.

### ***Teleologische Argumente***

Noch schwerer wiegen aber die teleologischen Einwände: Die Investitionszuwachsprämie ist als befristete steuerliche Konjunkturbelebungsmaßnahme konzipiert. Zur Stimulierung der Investitionstätigkeit sollen Unternehmer, die sich in ihrer Investitionstätigkeit „besonders anstrengen“, durch eine Steuersubvention gefördert werden. Der Gesetzgeber umschreibt den Kreis förderungswürdiger Investitionen und schließt Gebäudeinvestitionen aus. Dies gilt auch für Mieterinvestitionen. Denn kann man dem Gesetzgeber berechtigterweise zusinnen, den Unternehmer, der in das steuerliche Wirtschaftsgut „Gebäude“ investiert hat, mit seiner Investitionstätigkeit von der Prämie ausgeschlossen zu haben, hingegen denjenigen Unternehmer, der dieselbe (Gebäude)Investition als Mieter mit der steuerlichen Konsequenz durchgeführt hat, dass diese Investition bei ihm als selbstständiges Wirtschaftsgut „Mieterinvestition“ zu qualifizieren ist, nicht? Ein derartiges Ergebnis würde nicht nur offenkundig dem **verfassungsrechtlichen Sachlichkeitsgebot** zuwiderlaufen, sondern entbehrte auch jeder **förderungspolitischen Logik. Eine teleologische und verfassungskonforme Interpretation gebietet daher, den Gebäudebegriff in § 108e Abs. 2 EStG 1988 so auszulegen, dass Investitionen in Gebäude vom Anwendungsbereich der Investitionszuwachsprämie unabhängig davon ausgeschlossen sind, ob die Investitionen dem steuerlichen Wirtschaftsgut „Gebäude“ zuzurechnen sind, oder aber beim Mieter als selbstständiges steuerliches Wirtschaftsgut anzusehen sind.**

### **3. Zusammenfassung**

§ 108e Abs. 2 EStG 1988 schließt „Gebäude“ als prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter aus. Was ein „Gebäude“ ist, **bestimmt sich mangels Legaldefinition im EStG (1988) nach dem allgemeinen Sprachgebrauch.** Danach ist ein Gebäude jedes Bauwerk, das durch räumliche Umfriedung Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt, den Eintritt von Menschen gestattet, mit dem Boden fest verbunden und von einiger Beständigkeit ist. **Für Zwecke der**

**Investitionszuwachsprämie ist auf dieses Begriffsverständnis abzustellen. Unerheblich ist, ob die Gebäudeinvestition dem Wirtschaftsgut „Gebäude“ zuzurechnen oder aber als selbstständiges Wirtschaftsgut anzusehen ist. Für Mieterinvestitionen steht daher ebenso wenig eine Investitionszuwachsprämie zu wie für Investitionen des Eigentümers in das Gebäude.**

Aus genannten Gründen kann auch aus dem Vorbringen in der Berufung, dass der Verpächter nicht Eigentümer des Objektes CM sei (und der Verpächter des Objekts "KFJ" ebenfalls nicht dessen Eigentümer sei, wie in der mündlichen Berufungsverhandlung erörtert wurde), nichts gewonnen werden.

Es würde zu nicht den Denkgesetzen sowie nicht dem Erfahrungsgut entsprechenden und nicht gesetzeskonformen Ergebnissen führen, würde hinsichtlich des **Ausschlussgrundes** hinsichtlich IZP **"Gebäude"** danach differenziert werden, ob der Verpächter Eigentümer des Objektes ist oder dieses wiederum von einem Dritten (gegenständlich offenbar von dem Eigentümer bzw. den Eigentümern) gemietet bzw. **gepachtet hat**.

*Der Vollständigkeit halber wird angemerkt, dass Rz. 8220 EStR 2000 kein Versuch ist, dem Gesetz einen vom Gesetzgeber nicht intendierten Sinn zu unterlegen, sondern das Ergebnis einer zutreffenden Gesetzesauslegung (vgl: Atzmüller, Mieterinvestition: Gebäude oder doch nicht? – Eine Replik, SWK 2005, S 357; darin zitiert Rz. 3140 EStR 2000: Gebäude ist jedes Bauwerk, das durch räumliche Umfriedung Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt, den Eintritt von Menschen gestattet, mit dem Boden fest verbunden und von einiger Beständigkeit ist; Vgl. Quantschnigg, ÖStZ 2003/239).*

Zum Gebäude gehörten (vgl. Hofstätter-Reichel, Einkommensteuergesetz-Kommentar, 32.

Lieferung, § 108e EStG 1988 Tz 1 ff.) beispielsweise

*sanitäre Anlagen* (VwGH 26.5.1971, 1551/70)

eingebaute *Elektroinstallationen* sowie *Gas- und Wasserzuleitungen* (VwGH 13.4.1062, 1639/60)

*Zentralheizungen* (Etagenheizungen), da sie in der Regel keine gewisse, bei der Veräußerung besonders ins Gewicht fallende Selbständigkeit besitzen (VwGH 7.7.1971, 1553/70)

*Aufzugsanlagen* (VwGH 20.5.1970, 248/69)

Aufwendungen für den Anschluss an die öffentliche Versorgungsbetriebe und für die Straßenkanalisation (VwGH 12.2.1965, 1279/64);

als Gebäude gilt wohl auch ein Glashaus, wenn dessen Aufstellung nicht ohne entsprechendes Fundament möglich ist (VwGH 5.10.1962, 0589/62)

**Darüber hinaus fallen Mietereinbauten jedenfalls unter den Ausschlussgrund "Gebäude" hinsichtlich IZP, wenn sie auf Grund einer vertraglichen Verpflichtung erfolgen. In diesem Fall sind sie sofort dem Vermieter zuzurechnen und wachsen dem Gebäude zu** (Doralt, EStG-Kommentar I, § 6 Rz. 121; VwGH 24.4.1996, 94/13/0054).

**Hinsichtlich des Objektes CM hat sich die Bw. *vertraglich* zu folgenden Mieterinvestitionen *verpflichtet*** (laut § 10 Pachtvertrag hinsichtlich CM):

#### Investitionen – Einzelbereiche

- Außenbereich:

Erneuerung aller Fenster (Verbundglas)  
 Erneuerung Schriftzug  
 Sanierung Außenputz (ev. Anstrich)  
 Neugestaltung Außenbeleuchtung  
 Neugestaltung Gastgarten inkl. Austausch Markise  
 Neugestaltung des Eingangsbereiches (Austausch)

Gastbereich:

Erneuerung/Austausch der Bestuhlung, Tische, Dekoration (Beibehaltung des Stils)  
 Erneuerung WC-Anlagen  
 Neugestaltung der Beleuchtung (Decke, Wand) in Abstimmung mit Einrichtungsstil  
 Erneuerung des Anstrichs  
 Schaffung eines Bereiches für Schauvitрины (Torten,...) Kassa und eventuell für Kaffeemaschine vom Ausgang Küche Richtung Eingang zur Verbesserung der Präsentation und der Arbeitsabläufe

Küche, Nebenräume:

Adaptierung und technische Modernisierung des Küchenbereiches (Hygiene, Qualität)  
 Sanierung der Kellerräume, Sozialräume und der restlichen Nebenräume

Infrastruktur:

Sanierung des Lüftungssystems  
 Sanierung Heizungsanlage (Radiatoren,...)  
 Anschaffung eines neuer Abrechnungssystems (Verbund – Kassen, Kaffeemaschine, Schankanlage)

Es wird darüber hinaus auf das oben im Sachverhalt angeführte **Konzept über die Grundüberlegungen hinsichtlich des Objektes CM** hingewiesen.

Daraus folgt wie bereits o.a., **dass grundsätzlich diese *angeführten vertraglich vereinbarten* Mieterinvestitionen sofort dem Gebäude zuwachsen**. Der Vollständigkeit halber wird angemerkt, dass nicht ausschlaggebend ist, ob das Objekt von der Bw. direkt vom Eigentümer bzw. von den Eigentümern gepachtet ist, oder ob ein Dritter zwischengeschaltet ist. Daher ändert dies auch im Falle des Pachtens von einem Dritten (was die Bw. in gegenständlichem Fall anführt) nichts daran, dass die Mieterinvestitionen sofort dem Gebäude zuwachsen.

Nicht ausschlaggebend für die Entscheidung ist, wie bereits o. a., ob der Verpächter der Eigentümer des Objektes ist, oder dieses selbst von dritter Seite gepachtet hat. Eine derartige Differenzierung würde wie bereits angeführt zu nicht gesetzeskonformen Ergebnissen führen, die dem eigentlichen Sinn der diesbezüglichen Gesetzesbestimmungen nicht entsprechen bzw. diesem sogar zuwiderlaufen würden.

Daher ändert dies auch im Falle des Pachtens von einem Dritten (was die Bw. im gegenständlichen Fall anführt) **nichts** daran, dass die Mieterinvestitionen sofort dem/n Gebäude/n zuwachsen.

Gebäude sind sowohl fest mit dem Boden verbundene als auch massiv errichtete Bauwerke auf fremdem Grund, solche auf Baurechtsgrund und auf grundstücksgleichen Rechten. Der Begriff ist ein steuerlicher. Die Qualifikation erfolgt gemäß dem BewG und subsidiär nach dem GrEStG. Als Gebäude gilt jedes Bauwerk, das durch räumliche Umfriedung Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt, den Eintritt von Menschen gestattet, mit dem Boden fest verbunden und von einiger Beständigkeit ist. Hierbei ist die allgemeine Verkehrsauffassung zu beachten. Nicht als Gebäude gelten offene Hallen, Silos, Jahrmarktbuden, unter- und oberirdische Tanks sowie Glashäuser (ohne Fundament). **Zum Gebäude zählen auch seine unselbständigen Bestandteile. Erfolgen Investitionen des Mieters aufgrund vertraglicher Verpflichtungen, sind sie sofort dem Vermieter zuzurechnen** und wachsen dem Gebäude zu. Sie sind daher nur begünstigt, wenn sie nicht Gebäudecharakter haben.

Die Abgrenzung zwischen Mieterinvestitionen mit Gebäudecharakter und anderen Mieterinvestitionen ist im Einzelfall zu treffen.

Bei einer langfristigen Herstellung sind jene Teilherstellungskosten prämienbegünstigt, die in das betreffende Kalenderjahr (2002, 2003 oder 2004) fallen.

Die Bw. beantragte in der Berufung zusätzlich € 546.721,55 sowie € 20.474,96 (diese € 20.474,96 wurden von der BP ausgeschieden; dieser Betrag setzt sich wie folgt zusammen: € 869,40 Monteurstunden, € 9.368,85 sowie € 4.747,48 Elektroinstallationen, € 5.489,23 Sanitäre Anlagen) als IZP-begünstigungsfähig bzw. als IZP-Basis.

Aus genannten Gründen wird die Berufung hinsichtlich der berufungsgegenständlichen **Investitionen (ausgenommen der u.a. Investitionen hinsichtlich Parkettboden sowie Lüftung)** abgewiesen. Zusammenfassend wird dies damit begründet, dass diese Investitionen, die nicht als IZP-begünstigungsfähig anzuerkennen sind, Wirtschaftsgüter sind, die mit einem *Gebäude (dh mit den Gebäuden, in dem das CM bzw. das Lokal "KFJ" untergebracht sind)* *derart verbunden sind*, dass sie **nicht ohne Verletzung ihrer Substanz an einen anderen Ort versetzt werden können**; somit sind diese Investitionen **als Teil des Gebäudes und als unbeweglich anzusehen**, weshalb sie steuerrechtlich das Schicksal der Gesamtanlage bzw. des Gesamtgebäudes teilen. Auf die o.a. ausführliche Begründung diesbezüglich wird nochmals hingewiesen.

Aus diesem Grund ist der unabhängige Finanzsenat (UFS) zu der Ansicht gelangt, dass lediglich für zwei (Lüftung, Parkettboden) der im Zuge der Berufung geltend gemachten Mieterinvestitionen die IZP zu gewähren ist:

Hinsichtlich **Parkettboden sowie Lüftung** (Finanzbuchhaltungskonto 270) wird der Berufung **stattgegeben**. Angemerkt wird, dass von den Finanzamtvertretern hinsichtlich Backshop (letzterer wurde bereits von der BP als IZP-fähig anerkannt) und Parkettboden ausgeführt wurde, dass sie allenfalls diese Punkte anerkennen würden. Dies begründeten sie damit, dass auf Grund ihrer Bauart bzw. Konstruktion in berufungsgegenständlichem Fall (wegen ihrer bloß geringen, jederzeit leicht aufhebbaren Verbindung mit dem Gebäude) bei diesen Investitionen nach der Verkehrsauffassung *selbständige Wirtschaftsgüter vorlägen*. *Diese Wirtschaftsgüter seien als beweglich*, somit nicht als Gebäude zu behandeln (VwGH 13.4.1962, 1639/60; VwGH 11.6.1965, 316/65).

**Spezielle betriebliche Lüftungsanlagen, die ohne besondere Schwierigkeiten demontiert und an einen anderen Ort verlegt werden können, sind ebenfalls keine Gebäudeteile. Das gilt auch für Spezialheizungen und Kühlzellen (Hofstätter-Reichel, Einkommensteuer-Kommentar, Bd. III, 32. Lieferung, § 108e EStG 1988,**

**Tz 4, Seite 9).**

Angemerkt wird, dass diesbezügliche in den Baumeisterarbeiten enthaltene Aufwendungen und Malerarbeiten (die Malerarbeiten seien laut Bw. sowieso angefallen), nicht anzuerkennen sind. Diese Investitionen sind jedenfalls unter den Gebäudebegriff zu subsumieren und sind daher keinesfalls IZP-begünstigungsfähig. Angemerkt wird, dass die Bw. im Zuge der mündlichen Verhandlung angab, dass hinsichtlich der Lüftungsanlage bereits vorher vorhandene Installationen verwendet wurden, weshalb in gegenständlichem Fall die Kosten für die Standardmodellteile bzw. Standardgeräte den Hauptanteil bzw. Großteil der Kosten hinsichtlich Lüftungsanlage ausmachten.

Die beweglichen Standardmodellteile der (Be)Lüftungsanlage (laut Bw. das Kostspielige an dieser Anlage) in berufsgegenständlichem Einzelfall sind als IZP-begünstigungsfähig anzuerkennen, da diese Teile ohne Verletzung ihrer Substanz an einen anderen Ort versetzt werden und allenfalls dort wieder verwendet werden könnten.

Dies wird damit begründet, dass diese mit der Installation zusammenhängenden Arbeiten (wie bereits oben angeführt: Baumeisterarbeiten und Malerarbeiten) jedenfalls zum **nicht** IZP-begünstigungsfähigen "Gebäude" zu zählen bzw. zu subsumieren sind. Darüber hinaus wird angemerkt, dass sich die Bw. vertraglich verpflichtet hat, im CM das Lüftungssystem zu sanieren, weshalb diese Arbeiten dem Gebäude zuwachsen.

Darüber hinaus hat die Bw. angegeben, dass auch sie selbst die bereits bei Pachtbeginn vorhandenen Rohrsysteme und Installationen für den Einbau der Standardmodellteile der Lüftungsanlage verwendet hat, weshalb die diesbezüglichen Kosten der Lüftungsanlage nicht so hoch (wie allenfalls in anderen Fällen) waren, und die Standardmodellteile das Kostspielige in gegenständlichem Berufungsfall gewesen sind.

Hinsichtlich Lüftungsanlagen sind lediglich die beweglichen Standardmodellteile, die laut Bw. verwendet wurden, anzuerkennen. Angemerkt wird, dass diese Standardmodellteile ohne besondere Schwierigkeiten demontiert und an einen anderen Ort verlegt werden können.

Daher sind **ausschließlich** diese beweglichen Teile (obwohl auch diesbezüglich von der Bw. eine vertragliche Verpflichtung zur Sanierung bestand) als nicht dem Gebäude zugehörig als IZP-fähig anzuerkennen.

Hinsichtlich Parkettboden (diesbezüglich in Übereinstimmung mit den Finanzamtvertretern) und Lüftungsanlage ist der UFS zu der Ansicht gelangt, dass bei beiden Investitionen in gegenständlichem (Einzel)Fall Wirtschaftsgüter vorliegen, die mit einem *Gebäude* **nicht** *derart*

*verbunden*, dass sie nicht ohne Verletzung ihrer Substanz an einen anderen Ort versetzt werden könnten.

Die spezielle Lüftungsanlage (lt. Bw. wurden Standardmodellteile eingebaut) sowie der Parkettboden sind im gegenständlich zu beurteilenden Einzelfall nicht als Teil des Gebäudes anzusehen, weshalb der Berufung diesbezüglich stattgegeben wird.

Hinsichtlich der **übrigen berufungsgegenständlichen Investitionen (als Basis für die IZP)** des Finanzbuchhaltungskontos "Baul. Inv. in fremd. Betriebsgeb." sowie der von der BP ausgeschiedenen oben (bereits im Sachverhalt) angeführten Monteurstunden, Elektroinstallationen (2 Positionen) und Sanitäre Anlagen wird wie bereits ausführlich begründet (diese Mieterinvestitionen fallen unter den Ausschlussgrund "Gebäude" und sind daher **nicht** IZP-begünstigungsfähige Investitionen, wie oben detailliert dargestellt) die Berufung als unbegründet **abgewiesen**.

**Zusammenfassend wird angemerkt, dass § 108e EStG 1988 keinen Anhaltspunkt für eine unterschiedliche Behandlung von Investitionen, und auch für eine unterschiedliche Beurteilung von Investitionen, die den Ausschlussgrund "Gebäude" hinsichtlich der IZP-Begünstigungsfähigkeit betreffen, je nachdem, ob sie vom Gebäudeeigentümer oder vom Mieter gemacht werden, bietet.**

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, 20. April 2006