



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat **hat** durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Christian Seywald, Bundesinnungsmeister Friedrich Nagl und Mag. Johannes Denk am 3. Dezember 2010 **über die Berufung** der Bw, bei Berufungserhebung vertreten durch Stb.ges1, nunmehr vertreten durch Stb.ges2, **vom** 27. Juni 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes X betreffend Festsetzung der Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2004 **entschieden:**

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und die Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2004 mit 43.186,46 € (das sind 10% des Investitionszuwachses iHv 431.864,57 €) festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die gegenständliche Berufung vom 27. Juni 2005 zunächst mit Berufungsentscheidung UFS 22.2.2006, RV/1431-W/05 entschieden.

Diese Berufungsentscheidung wurde vom Verwaltungsgerichtshof (VwGH 29.4.2010, 2006/15/0153) wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes hinsichtlich der Nichtberücksichtigung der Mieterinvestitionen bei der Festsetzung der Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2004 aufgehoben.

Die berufungswerbende Gesellschaft mit beschränkter Haftung (Berufungswerberin, Bw) wurde im Juni 2004 gegründet und im Juli 2004 in das Firmenbuch eingetragen; sie hat kein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr (vgl KSt-Akt, Dauerbelege Bl 48f).

Laut Punkt VII/5 eines Pachtvertrages vom Juli 2004 hatte die Bw als Bestandnehmerin der Bestandgeberin (Hauptmieterin) einen einmaligen und nicht rückzahlbaren Baukostenzuschuss iHv 25.000 € zzgl USt für die Adaptierungs- und Umbaumaßnahmen, insbesondere die Errichtung und Installation der Lüftungs- und Sprinkleranlage und Elektroinstallation sowie das Aufstellen der Gipskartonwände zu zahlen (vgl KSt-Akt, Dauerbelege Bl 14ff). Laut Punkt II/3 des Vertrages wurde einvernehmlich festgestellt, dass die Bestandgeberin das Bestandsobjekt vor Übergabe vollständig neu adaptiert habe, insbesondere Elektro-, Wasser- und Lüftungsinstallationen und die Aufstellung von Gipskartonwänden habe vornehmen lassen. Die Bestandgeberin verzichtete laut Punkt III des Vertrages auf die Dauer von fünf Jahren auf die Ausübung des Kündigungsrechtes und die Beendigung des Hauptmietverhältnisses wurde als auflösende Bedingung für das Bestandsverhältnis (mit der Bw) vereinbart; diesfalls stünden der Bw Schadenersatzansprüche nur zu, wenn die Bestandgeberin (Hauptmieterin) Verschulden am Eintritt der auflösenden Bedingung treffe.

Die Bw machte aufgrund eines Investitionszuwachses iHv 456.864,57 € (ggü 0 € für 2001 bis 2003) für das Jahr 2004 eine Investitionszuwachsprämie (IZP) gemäß § 108e EStG 1988 iHv 45.686,46 € geltend (KSt-Akt Bl 2f/2004).

Nach einer abgabenbehördlichen Überprüfung der IZP sei laut Niederschrift vom 20. April 2005 (KSt-Akt Dauerbelege Bl 1f) nach Ansicht des Finanzamtes der von der Bw mit 456.864,57 € bekanntgegebene Investitionszuwachs auf 417.707,61 € zu vermindern, weil folgende drei Positionen nicht prämienbegünstigt seien:

- 9.656,96 € Mieterinvestitionen Gebäude, weil Gebäude nicht zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern zählten;
- 4.500 € Ölbilder, weil diese nicht abnutzbar seien;
- 25.000 € Baukostenzuschuss, weil dieser einerseits kein körperliches Wirtschaftsgut sei und weil andererseits der Zuschuss für Adaptierungs- und Umbaumaßnahmen verwendet worden sei.

Dementsprechend setzte das Finanzamt mit dem angefochtenen Bescheid (KSt-Akt Bl 7/2004) die IZP für das Jahr 2004 mit 41.770,76 € fest (dh 10% von 417.707,61 €).

Mit Schreiben vom 21. Juni 2005 wurde die Verlängerung der Berufungsfrist bezüglich dieses Bescheides beantragt (KSt-Akt Bl 9/2004), was – wie bereits in der ha. Berufungsent-

scheidung vom 22. Februar 2006 dargestellt – gemäß § 245 Abs 3f BAO die Berufungsfrist zumindest bis zum 21. Juli 2005 verlängerte.

Mit Schreiben vom 27. Juni 2005 (Eingangsdatum 30. Juni 2005, KSt-Akt Bl 10ff/2004) wurde somit rechtzeitig Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung der IZP 2004 erhoben mit dem Begehren nach Ermittlung der IZP unter Hinzurechnung der vom Finanzamt nicht anerkannten Positionen (Mieterinvestitionen, Ölbilder, Baukostenzuschuss) zur Bemessungsgrundlage des § 108e EStG 1988 mit folgender Begründung:

- Mieterinvestitionen seien ein beim Mieter selbständig zu bewertendes Wirtschaftsgut (VwGH 19.3.2002, 99/14/0286) und stellten kein "Gebäude" dar, das nach dem Wortlaut von § 108e Abs 2 Teilstrich 1 EStG 1988 nicht prämienbegünstigt wäre.
Auch seien die für Gebäude relevanten Abschreibungssätze des § 8 EStG 1988 nicht auf Mieterinvestitionen anzuwenden, sondern es sei auf die voraussichtliche Mietdauer abzustellen (VwGH 17.11.1992, 92/14/0141).
Sinn und Zweck des § 108e EStG 1988 sei die befristete steuerliche Förderung von Investitionszuwächsen, die der Ankurbelung der Wirtschaft in einer konjunkturell schwächeren Phase dienen solle.
Aus den erläuternden Bemerkungen zum Gesetzesentwurf sei kein vom Gesetzgeber gesetzter Hinweis ersichtlich, dass der Begriff "Gebäude" mehr umfassen solle, als er nach dem im Zeitpunkt der Erlassung der Norm herrschenden Sinn bedeutet habe.
Letzterer habe laut Literatur und Rechtsprechung Mieterinvestitionen nicht umfasst. Wenn der Gesetzgeber im "neuen" § 108e EStG denselben Begriff – nämlich "Gebäude" – wie im alten § 8 Abs 1 EStG verwende, ohne diesen zu definieren, so sei davon auszugehen, dass er diesem Begriff auch für die IZP denselben Inhalt habe geben wollen.
- Die berufsgegenständlichen Ölbilder bestünden aus zwei mal zehn Pressspanplatten à 2,5 x 1,4 m (Öl auf Holz), welche links und rechts von den Anlagen fix an der Wand montiert seien. Es handle sich dabei nicht um üblicherweise nicht abnutzbare Gemälde, sondern um einen Teil der gesamten Anlage. Die Ölbilder unterlägen daher sowohl einer beträchtlichen technischen – durch Rauch, Licht, Schall etc – als auch einer wirtschaftlichen Abnutzung, weil das vorwiegend jüngere Publikum die Ölbilder über einen Zeitraum von fünf bis acht Jahren hinaus kaum noch als modern oder zeitgemäß ansehen werde. Es könne daher mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit angenommen werden, dass die Ölbilder in regelmäßigen Abständen aus technischen und wirtschaftlichen Gründen gegen neue ausgetauscht und daher als abnutzbar angesehen werden müssten.
- Der Baukostenzuschuss sei unzweifelhaft ein zu aktivierendes Wirtschaftsgut des notwendigen Betriebsvermögens (mit Verweis auf Rz 486 der EStR). Da diesem

Baukostenzuschuss bestimmte bauliche Maßnahmen des Vermieters zugunsten des Mieters gegenüberstünden, sei dieses Wirtschaftsgut nicht anders zu behandeln wie eine Investition durch den Mieter selbst. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei ein Baukostenzuschuss daher als körperliches Wirtschaftsgut zu behandeln.

Wie bereits in der Berufungsentscheidung vom 22. Februar 2006 angeführt, haben laut Anlagenverzeichnis die Mieterinvestitionen (Konto 210: Mieteinbauten / innerhalb SACHANLAGEN / Position 'Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten, einschließlich der Bauten auf fremdem Grund') eine Abschreibungsdauer von zehn Jahren; die Ölbilder und der Baukostenzuschuss jeweils eine solche von acht Jahren (Konto 580: Betriebs- und Geschäftsausstattung). Weiters ist aus Kontoauszügen aus der Anlagebuchhaltung der Bw (UFS-Akt/Erstverfahren Bl 46ff) die Art der Investitionen, die das Anlagenkonto 210 (Mieteinbauten) ausmachen, erkennbar: Bodenbeläge, Lackierarbeiten, Fliesenverlegung (und Kleinmaterial/Staffeln/Verlegeplatten/Stapler)

Die steuerliche Vertretung der Bw teilte dem Referenten am 31. Oktober 2005 telefonisch mit, dass der Begutachtungsentwurf zum AbgÄG 2005 – sollte er Gesetz werden – ein weiteres Argument für die teleologische Reduktion sei.

In seiner Stellungnahme vom 5. Dezember 2005 (UFS-Akt/Erstverfahren Bl 39ff) verwies das Finanzamt auf die gänzliche Umformulierung der einschlägigen Bestimmungen in der Regierungsvorlage zum AbgÄG 2005 gegenüber dem Begutachtungsentwurf.

Mit Schreiben vom 2. Juni 2010 hielt der Referent im UFS der Bw vor (UFS-Akt/nunmehriges Verfahren, Bl 13):

„Die oben angeführte Berufung der [Bw] vom 27. Juni 2005 ist infolge der Aufhebung der ha. Berufungsentscheidung vom 22. Februar 2006 durch das VwGH-Erkenntnis vom 29. April 2010 wiederum unerledigt, und es ist über diese Berufung nochmals zu entscheiden. Im Berufungsverfahren gibt es drei Streitpunkte, die das Finanzamt bei der Erstellung des angefochtenen Bescheides nicht in den prämienbegünstigten Investitionszuwachs einbezog:

- Ölgemälde um 4.500 €: in der Berufungsentscheidung (BE) vom 22.2.2006 anerkannt und in den Investitionszuwachs einbezogen;*
- Mieterinvestitionen um 9.656,96 €: in der BE vom 22.2.2006 nicht anerkannt;*
- Baukostenzuschuss an Vermieter/Verpächter iHv 25.000 €: in der BE vom 22.2.2006 nicht anerkannt.*

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 29.4.2010 die BE vom 22.2.2006 wegen der Nichtberücksichtigung der Mieterinvestitionen für den Anspruch auf Investitions-

zuwachsprämie aufgehoben. Die Nichtberücksichtigung des Baukostenzuschusses hat der VwGH jedoch bestätigt.

Somit ist meiner Ansicht nach für die neuerliche Entscheidung über die Berufung vom 27. Juni 2005 der prämienebegünstigte Investitionszuwachs des Jahres 2004 wie folgt zu ermitteln:

mit dem angefochtenen Bescheid vom Finanzamt anerkannt	417.707,61 €
Ölgemälde im Sinne der BE vom 22.2.2006 anzuerkennen	4.500,00 €
Mieterinvestitionen im Sinne des VwGH anzuerkennen	9.656,96 €
<u>nunmehr anzuerkennender Investitions-Zuwachs 2004</u>	<u>431.864,57 €</u>
<u>davon 10% Investitionszuwachsprämie für 2004</u>	<u>43.186,46 €</u>

Ob der angefochtene Bescheid zur Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2004 gemäß § 201 Abs 2 Z 1 BAO überhaupt zu erlassen ist, stellt eine Ermessensentscheidung dar. In der BE vom 22.2.2006 wurde dies insb deshalb bejaht, weil die Folge des angefochtenen Bescheides in der Fassung der BE vom 22.2.2006 nicht als geringfügig angesehen wurde: Damit war eine Investitionszuwachsprämie (IZP) für 2004 iHv 42.220,76 € statt der beantragten 45.686,46 € auf dem Steuerkonto zu verbuchen, was eine Auswirkung von 3.465,70 € bedeutete.

Aus der Neuberechnung der IZP 2004 iSd VwGH ergibt sich diesbezüglich folgende Änderung:

beantragter Betrag	45.686,46 €
abzüglich iSd VwGH anzuerkennende IZP	-43.186,46 €
<u>Auswirkung der Bescheiderlassung</u>	<u>2.500,00 €</u>

Bei der nochmaligen Entscheidung über die Berufung vom 27. Juni 2005 wird nach meiner Ansicht daher in die Ermessensübung einzufließen haben, ob 2.500 € als geringfügige Auswirkung anzusehen sind."

Mit Schreiben vom 10. August 2010 (UFS-Akt/nunmehrigen Verfahren Bl 18) wurde seitens der Bw dahingehend Stellung genommen, dass ihr bisher eine IZP für 2004 iHv 42.220,76 € gutgeschrieben worden sei. Aufgrund des VwGH-Erkenntnisses seien unzweifelhaft auch die Mieterinvestitionen anzuerkennen, womit eine zusätzliche IZP von 965,70 € anzuerkennen sei. Dieser Betrag sei nicht geringfügig und daher auf jeden Fall dem Abgabekonto der Bw gutzuschreiben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zur Neugründung der Bw im Streitjahr wurde bereits in der Berufungsentscheidung UFS 22.2.2006, RV/1431-W/05 erwogen:

§ 108e Abs 3 Satz 1 EStG 1988 idF BGBl I 2003/133 normiert: "Der Investitionszuwachs bei prämienebegünstigten Wirtschaftsgütern ist die Differenz zwischen deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Kalenderjahre 2002, 2003 und 2004 und dem Durchschnitt der An-

schaffungs- oder Herstellungskosten dieser Wirtschaftsgüter der letzten drei Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner 2002 bzw. dem 1. Jänner 2003 bzw. dem 1. Jänner 2004 enden."

Für den ggstdl Fall bedeutet dies, dass dem Streitjahr 2004 der Durchschnitt der drei vor dem 1. Jänner 2004 endenden Wirtschaftsjahre gegenüberzustellen ist. Letztere existieren nicht, weil die Bw vor dem 1. Jänner 2004 nicht existiert hat, sodass theoretisch zwei Varianten als Folge denkbar sind: erstens die völlige Unanwendbarkeit der Investitionszuwachsprämie oder zweitens die Annahme einer Investitionshöhe von Null in den Vorjahren.

Unstrittig ist zwischen den beiden Streitparteien, dass im Fall der Bw die zweite Variante anzuwenden ist. Dies entspricht auch der Rsp des UFS vom 25.10.2004, RV/1050-W/03 (beschrieben etwa von *Schrottmeyer* in UFS-aktuell, 2005, 20ff), die von den Kommentaren zum EStG 1988 gestützt wurde (*Doralt*, § 108e Tz 2; *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, § 108e Tz 3; siehe auch *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, MSA EStG 10. EL § 108e Anm 13).

Nach der ersten Berufungsentscheidung im vorliegenden Fall hat sich erwiesen, dass dies auch der Rsp des Verwaltungsgerichtshofes entspricht (vgl VwGH 19.12.2006, 2006/15/0275; 30.9.2009, 2004/13/0168). Diese Rsp liegt implizit auch dem gegenständlichen aufhebenden Erkenntnis VwGH 29.4.2010, 2006/15/0153 zugrunde.

Zur Frage der zeitlich ordnungsgemäßen Beantragung der IZP ist auf die Berufungsentscheidung UFS 22.2.2006, RV/1431-W/05 zu verweisen; die Bejahung dieser Frage blieb vom Verwaltungsgerichtshof unbeanstandet und liegt damit implizit dem ggstdl Erkenntnis VwGH 29.4.2010, 2006/15/0153 zugrunde.

§ 63 Abs 1 VwGG normiert: *„Wenn der Verwaltungsgerichtshof einer Beschwerde gemäß Art. 131 B-VG stattgegeben hat, sind die Verwaltungsbehörden verpflichtet, in dem betreffenden Fall mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen."*

Diese Bindung besteht nicht nur an den Spruch, sondern auch an die tragenden Rechtsansichten der Begründung (*Zorn*, Rechtswirkungen des verwaltungsgerichtlichen Erkenntnisses im fortgesetzten Verfahren, 265, in *Holoubek/Lang*, Das verwaltungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, 253ff). Die Bindung besteht an die die Entscheidung tragenden Gründe, und dabei auch an Fragen, zu denen sich der VwGH zumindest implizit geäußert hat (aaO, 266).

Es besteht weder ein inhaltlicher Anlass, zu den Themen Neugründung im Streitjahr und zeitlich ordnungsgemäße Beantragung der IZP von der Berufungsentscheidung vom

22. Februar 2006 abzuweichen, noch erschiene dies im Sinne der o.a. Interpretation des § 63 Abs 1 VwGG möglich.

Zu den Ölgemälden (nicht Thema des VwGH-Verfahrens und auch keine implizite Grundlage des Erkenntnisses VwGH 29.4.2010, 2006/15/0153) ist die Begründung der Berufungsentscheidung UFS 22.2.2006, RV/1431-W/05 zu wiederholen:

Bezug habend wird in § 108e Abs 1 EStG 1988 idF BGBl I 2002/155 normiert:

"(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."

In der Rsp des UFS (UFS 4.12.2003, RV/0171-F/02, besprochen von Kopf in SWK 3/2004 S 063) wird zwar an der hM zur grundsätzlichen Nichtabnutzbarkeit von Kunstwerken angeknüpft, jedoch die Abnutzbarkeit einer witterungsausgesetzten Lichtskulptur bejaht.

Dementsprechend sind auch die ggstdl Ölgemälde als abnutzbar anzusehen: Es handelt sich um großflächige Dekorationen, die dem Licht und insb dem erfahrungsgemäß unvermeidlichen Zigarettenqualm der Besucher ausgesetzt sind.

Zusätzlich zur ersten Entscheidung vom Februar 2006 ist hier zu ergänzen: Maßgebend ist hinsichtlich des Zigarettenqualmes seine erfahrungsgemäße Unvermeidbarkeit aus der zeitlichen Perspektive der Anschaffung: 2004 entsprach es der allgemeinen Erfahrung, dass in derartigen Lokalen der Zigarettenqualm unvermeidbar ist. Nicht vorhersehbar war hingegen die ab Mitte 2010 eintretende, deutliche Reduzierung des Zigarettenkonsumes in derartigen Lokalen. (Im Übrigen kam den gegenständlichen Ölgemälden diese Entlastung in den ersten Jahren ihrer Nutzungsdauer nicht zugute; und die Rauchbelastung ist nicht der einzige Grund für ihre Abnutzbarkeit.)

Die gegenständlichen Ölgemälde können nicht mit herkömmlichen Ölgemälden iSv musealer Kunst verglichen werden. Bei Letztgenannten kann bei entsprechendem Restaurierungsaufwand eine praktisch unbeschränkte Nutzungsdauer vorausgesetzt werden. Eine aufwendige Restaurierung in der Zukunft kann bei den ggstdl großflächigen Dekorationen zwar nicht ausgeschlossen werden – schließlich ist eine enorme zukünftige Preissteigerung bei Kunstwerken nicht auszuschließen – erscheint jedoch nicht als wahrscheinlich. Im Abgabenverfahrensrecht hat idR das 'Wahrscheinlichere' Vorrang vor dem 'Weniger wahrscheinlichen' (vgl Ritz, BAO³, § 167 Tz 8).

Die streitgegenständlichen Ölgemälde stellen daher abnutzbare Wirtschaftsgüter dar; diesbezüglich steht die IZP zu.

Zu den Mieterinvestitionen (oder Pächterinvestitionen; für die Streitfrage ist es einerlei, ob Bestandverträge in Einkaufszentren als Pachtverträge oder Mietverträge einzustufen sind):

Es besteht Bindung an folgende Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im aufhebenden Erkenntnis VwGH 29.4.2010, 2006/15/0153: *„Der Beschwerdefall gleicht - soweit er die Mieterinvestitionen betrifft - hinsichtlich des rechtserheblichen Sachverhaltes und der zu beantwortenden Rechtsfrage jenem, den der Gerichtshof mit seinem Erkenntnis vom 25. Oktober 2006, 2006/15/0152, entschieden hat. Mit dem angeführten Erkenntnis, auf dessen Gründe gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG verwiesen wird, hat der Verwaltungsgerichtshof 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 regelmäßig zu einem beim Mieter selbständig anzusetzenden Wirtschaftsgut führen und damit als eigene körperliche Wirtschaftsgüter anzusehen sind. Anderes gilt nach dem angeführten Erkenntnis nur, wenn ausnahmsweise die Mieterinvestition für sich als Gebäude einzustufen ist (Zubau, Aufstockung), wofür aber weder der angefochtene Bescheid noch die vorgelegten Verwaltungsakten Anhaltspunkte bieten. Die belangte Behörde hat somit, indem sie von vornherein ausgeschlossen hat, dass die hier u.a. strittigen Mieterinvestitionen einen Anspruch auf Investitionszuwachsprämie vermitteln könnten, die Rechtslage verkannt.“*

Die sachenrechtlichen Überlegungen und daraus über die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz gezogenen Schlüsse in der Berufungsentscheidung vom 22. Februar 2006, wonach die Mieterinvestitionen nicht als körperliche Wirtschaftsgüter zu qualifizieren seien, hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis VwGH 25.10.2006, 2006/15/0152 verworfen und dort zu Mieterinvestitionen ausgeführt: *„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)."

Verworfen hat der VwGH somit auch die hilfsweise Begründung in der Berufungsentscheidung UFS 22.2.2006, RV/1431-W/05, wonach selbst bei Ansehung der gegenständlichen Mieterinvestitionen als körperliche Wirtschaftsgüter in wirtschaftlicher Betrachtungsweise für die Bw nichts zu gewinnen wäre, weil diesfalls die Mieterinvestitionen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Gebäude iSd § 108e Abs 2 EStG anzusehen wären.

Der VwGH hat ferner ausdrücklich verworfen, dass "[d]ie belangte Behörde [...], [...] von vornherein ausgeschlossen hat, dass die hier u.a. strittigen Mieterinvestitionen einen Anspruch auf Investitionszuwachsprämie vermitteln könnten...."

Dies bedeutet im Ergebnis, dass diesbezüglich von der Verwaltungsbehörde noch folgende Sachverhaltsfeststellungen zu treffen sind, die zwar nach der Aktenlage naheliegen, aber in der Erstentscheidung UFS 22.2.2006, RV/1431-W/05, nicht ausdrücklich vorgenommen worden sind:

- Die Bw hat die gegenständlichen Mieterinvestitionen – Bodenbeläge, Lackierarbeiten, Fliesenverlegung (und Kleinmaterial/Staffeln/Verlegeplatten/Stapler) – zur Adaptierung ihrer Betriebsräumlichkeiten und somit zu ihrem eigenen geschäftlichen Vorteil vorgenommen. Dies wird daraus geschlossen, dass ihre betriebliche Veranlassung unstrittig ist und nichts darauf hindeutet, dass sie zugunsten den Vermieters vorgenommen worden wären.
- Die gegenständlichen Mieterinvestitionen – Bodenbeläge, Lackierarbeiten, Fliesenverlegung (und Kleinmaterial/Staffeln/Verlegeplatten/Stapler) – stellen weder eine Gebäudeaufstockung noch einen Zubau dar.

Damit ist die vom aufhebenden Erkenntnis VwGH 29.4.2010, 2006/15/0153 vorgegebene rechtliche Würdigung hinsichtlich des wirtschaftlichen Eigentumes der Bw an ihren Mieterinvestitionen und der mangelnden Gebäudeeigenschaft der Mieterinvestitionen anwendbar, und die IZP ist hinsichtlich der Mieterinvestitionen anzuerkennen.

Zum Baukostenzuschuss:

Weiters führte der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis VwGH 29.4.2010, 2006/15/0153 aus: *„Soweit die Beschwerdeführerin - in Anlehnung an ihr Vorbringen im Verwaltungsverfahren - vermeint, dass dem Baukostenzuschuss bestimmte Maßnahmen des Vermieters zu Gunsten des Mieters gegenüberstehen, weshalb dieses "Wirtschaftsgut" nicht anders zu behandeln sei als eine Investition durch den Mieter selbst, ist sie hingegen nicht im Recht. Wie der Verwaltungsgerichtshof etwa im bereits angeführten Erkenntnis vom 25. Oktober 2006 ausgesprochen 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. Demgegenüber stellt der hier in Rede stehende Baukostenzuschuss einen Beitrag des Mieters an den Baukosten des Vermieters dar, der dem Mieter kein wirtschaftliches Eigentum an den (mit-)finanzierten Einbauten vermittelt. Der Baukostenzuschuss ist daher - auch in wirtschaftlicher Betrachtung - nicht mit Mieterinvestitionen vergleichbar, weshalb die von der Beschwerdeführerin diesbezüglich vertretene gegenteilige Auffassung keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen vermag.*

Der angefochtene Bescheid erweist sich somit nur in Bezug auf die Mieterinvestitionen als mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes belastet und war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.“

Nach den schon zuvor zitierten VwGH-Erkenntnissen ist das wirtschaftliche Eigentum entscheidend für die Berücksichtigung bei der IZP.

Die zuletzt erfolgte Zitierung aus dem aufhebenden Erkenntnis VwGH 29.4.2010, 2006/15/0153 stellt die Begründung dafür dar, dass die Bw an den mit dem Baukostenzuschuss (mit)finanzierten Einbauten des Vermieters kein wirtschaftliches Eigentum erworben hat.

Die in diesem Punkt strittigen 25.000 € stellen daher keine Anschaffungs- oder Herstellungskosten für ein Wirtschaftsgut der Bw dar und sind nicht gemäß § 108e Abs 3 EStG 1988 in den Investitionszuwachs einzubeziehen.

Zu den Berechnungen ist auf den zitierten ha. Vorhalt vom 2. Juni 2010 zu verweisen: Die Investitionszuwachsprämie für 2004 beträgt 43.186,46 € aufgrund eines Investitionszuwachses von 431.864,57 €.

Zur Ermessensübung:

Gemäß § 108e Abs 5 EStG 1988 ist die sich aus dem Verzeichnis ergebende IZP *"auf dem Abgabenkonto gutzuschreiben, es sei denn, es ist ein Bescheid gemäß § 201 BAO zu erlassen.... Auf die Gutschrift sind jene Bestimmungen der Bundesabgabenordnung anzuwenden, die für wiederkehrend zu erhebende, selbst zu berechnende Abgaben gelten...."*

Damit wird für den Fall einer Abweichung zwischen beantragter IZP (hier: 45.686,46 €) und rechtsrichtig zu gewährender IZP (hier: 43.186,46 €) das Verfahren gemäß § 201 BAO anwendbar gemacht. Da der angefochtene, von Amts wegen erlassene Bescheid innerhalb eines Jahres ab 6. April 2005 (IZP-Geltendmachung) zugestellt worden ist, liegt ein Anwendungsfall des § 201 Abs 2 Z 1 BAO (idF AbgRmRefG und diesbezüglich gleichlautend idF AbgÄG 2005, BGBl I 2005/161) vor; dort wird normiert: *"Die Festsetzung kann erfolgen, 1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages"*

Wegen der Formulierung *"kann"* liegt (lag) die Entscheidung im Ermessen, ob der angefochtene Bescheid zu erlassen war bzw seine Erlassung im Berufungsverfahren zu bestätigen ist oder ob der angefochtene Bescheid nicht zu erlassen war bzw im Berufungsverfahren aufzuheben ist. Das Ermessen ist gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu üben, wobei sich die Ermessensübung vor allem am Zweck der Norm zu orientieren hat und die Geringfügigkeit der Auswirkungen iSd Gebote der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung gegen die Bescheiderlassung spricht (vgl *Ritz*, BAO³, § 20 Tz 8f). Zweck des § 201 BAO ist – wie bei den aaO zitierten §§ 293, 293b, 299 und 303 BAO – die Durchsetzung der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung, hier: Gleichmäßigkeit der Prämiengewährung; vgl auch aaO § 201 Tz 30).

Die Auswirkung des angefochtenen Bescheides in seiner durch die teilweise Stattgabe abgeänderten Fassung macht 2.500,00 € aus, denn er bewirkt die Verbuchung einer Prämie

iHv von 43.186,46 € statt 45.686,46 € (im Falle der ersatzlosen Aufhebung des angefochtenen Bescheides mit der Konsequenz der Verbuchung des ursprünglich beantragten Betrages). Die Auswirkung der Bescheiderlassung ist nicht als geringfügig anzusehen.

Die Durchbrechung der Rechtskraft eines vorherigen Bescheides liegt bei der (erstmaligen) Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe (IZP) nicht vor und kann nicht als Unbilligkeit ins Gewicht fallen. Die enttäuschte Hoffnung, den beantragten Betrag zu bekommen, stellt keine große Unbilligkeit dar.

Damit wird im Ergebnis auch dem Wunsch seitens der Bw entsprochen, dass ihr statt 42.220,76 € laut Berufungsentscheidung vom 22. Februar 2006 nunmehr um 965,70 € mehr, nämlich 43.186,46 € gutzuschreiben sind.

Der rechtsrichtigen Prämienengewährung wird in Ausübung des Ermessens der Vorrang eingeräumt; daher wird die Erlassung des angefochtenen Bescheides bestätigt. Durch die Abänderung des angefochtenen Bescheides, indem in zwei der Streitpunkte dem Berufungsbegehren gefolgt wird, wird der Berufung teilweise stattgegeben.

Ergeht auch an Finanzamt X zu St.Nr. Y

Wien, am 7. Dezember 2010