



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der F KEG, 1234 X, Straße, vertreten durch Stb., vom 10. November 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes ABC, vertreten durch HR, vom 13. Oktober 2005 betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO und Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2003 nach der am 12. November 2009 in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung hinsichtlich Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 2003 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Feststellung der erzielten Einkünfte gemäß § 188 BAO:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	8603,48 €
------------------------------	-----------

Die Anteile der Beteiligten sind der angeschlossenen Beilage zur Berufungsentscheidung zu entnehmen. Sie bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Berufungen hinsichtlich Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2003 und Umsatzsteuer 2003 werden abgewiesen.

## Entscheidungsgründe

Die berufungswerbende Personengesellschaft reichte am 28. April 2005 die Beilage E 108 e zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie gemäß § 108 e EStG am Finanzamt ABC, Standort X, ein. Es wurde eine IZP in Höhe von 2011,00 € geltend gemacht. Als Beilage wurde eine Detailaufgliederung Umbau (brutto) vorgelegt:

Fenster, A	9679,96
Installationen, Fa. W	9994,20
Baumaterial, Fa. Sch	1612,75
Installationsmaterial, Ö	2389,00
Dacharbeiten, Li	308,16
Kleinmaterial, Bau	155,16
	24136,23
netto	20.113,53

Mit gleicher Post wurden die Steuererklärungen und der Jahresabschluss für 2003 vorgelegt.

Im Jahresabschluss wurde eine Abschreibung in Höhe von 1095,68 € geltend gemacht, aus dem Anlagenverzeichnis ergibt sich, dass von den gesamten Umbaukosten iHv 20.113,53 € die Halbjahresafa iHv. 5 % geltend gemacht wurde. Es wurden die Vorsteuern für die gesamten Arbeiten geltend gemacht. Es erfolgten mit Bescheiden von 2. Mai 2005 (Umsatzsteuer) bzw. 4. Mai 2005 (Einkünftefeststellung) erklärungskonforme Veranlagungen.

In der Folge wurde eine Nachschau gemäß § 144 BAO durchgeführt. In der diesbezüglichen Niederschrift vom 8. September 2005 finden sich folgende Ausführungen: Bei sämtlichen Aufwendungen handle es sich um Gebäudeinvestitionen für die gemäß § 108e Abs. 2 EStG die geltend gemachte Investitionszuwachsprämie in Höhe von 2011,00 € nicht zustehe. Weiters sei festgestellt worden, dass Investitionen geltend gemacht worden seien, die entweder zur Gänze (Fa. A, Fenster und Türen) oder teilweise (alle übrigen Rechnungen) die private Wohnung der an der KEG beteiligten Personen betreffen. Da diese "übrigen Rechnungen" sowohl die Vinothek/Büro als auch die Wohnung betreffen würden, würden diese Kosten analog dem Mietvertrag zu 60 % betrieblich sowie 40 % privat der AfA-Berichtigung zugrunde gelegt.

Berichtigung AfA	€
------------------	---

Investitionen Mietobjekt bisher	20113,53
Abzgl. Fa. A, Fenster und Türen	-8064,14
Abzgl. 40 % der übrigen Rechnungen	-4819,76
AfA-Bemessungsgrundlage lt. Nachschau	7229,63
½ -AfA lt. Nachschau	361,49
½ AfA bisher	1005,68
Differenz	-644,19
Fa. W, Installationen	8328,50
Fa. Sch, Baumaterial	1343,96
Fa. Ö, Installationsmaterial	1990,84
Fa. Li, Dacharbeiten	256,80
Bau, Kleinmaterial	129,30
	12049,40
40 % Privat	4819,76
Einkünfte aus GW 2003 bisher	14827,43
Zzgl. Diff AfA	644,19
Einkünfte aus GW lt. Nachschau	15471,62

In der Folge setzte das Finanzamt ABC die Investitionszuwachsprämie 2003 mit Bescheid vom 11. Oktober 2005 mit 0 € fest.

Die Verfahren zur Einkünftefeststellung und zur Umsatzsteuer wurden mit Bescheiden vom 13. Oktober 2005 wiederaufgenommen und wurden neue Bescheide erlassen.

Hinsichtlich Umsatzsteuer wurde im Bescheid begründend ausgeführt: Folgende Vorsteuern würden aufgrund der Privatnutzung nicht anerkannt: Fa. A, Fenster und Türen 1.612,83 €, übrige Rechnungen gesamt 963,96 €, in Summe 2576,79 €. Auf die Niederschrift vom 8. September 2005 werde verwiesen.

Gegen die Bescheide betreffend Festsetzung der IZP und betreffend Einkünftefeststellung und Umsatzsteuer 2003 wurde fristgerecht mit Schreiben vom 10. November 2005 Berufung erhoben und ausgeführt:

Die geänderte Gewinnverteilung werde dem Grunde und der Höhe nach angefochten. Die F KEG habe mit der Grundstücksgemeinschaft Kat für X und Umgebung-St Zeitung VerlagsGmbH einen Bestandvertrag abgeschlossen. Das monatliche Entgelt betrage netto 700,00 €. Für den Wohnungsteil (40 % der Fläche) sei eine Miete netto 280,00 € und für die Geschäftsfläche (60 %) eine Miete von 420,00 € vereinbart. Die Mietzahlung sei für einen bestimmten Zeitraum vertraglich in der Form geregelt, dass die Mieterin bestimmte Investitionen tätige. Diese Investition sei mit der Mietzahlung gegenverrechnet. Zu diesen Investitionen würden ua. der Austausch der Fenster, Durchführung von Installationsarbeiten und Instandhaltungsarbeiten gehören. Aus dieser vertraglichen Bestimmung ergebe sich, dass die getätigten Investitionen den vereinbarten Mietgeldern entsprechen. Hierbei sei es unbeachtlich wo sich diese Investitionen befinden. Die Investitionssumme sei im Verhältnis 40 % privat und 60 % betrieblich als Mietaufwand zu berücksichtigen und stelle daher zu 60 % Betriebsausgaben dar. Unrichtig sei, dass die Investitionen zur Gänze dem Privatbereich zugerechnet worden seien. Analog zu diesen Ausführungen sei auch die Bemessung der Umsatzsteuer unrichtig. Die beantragten Vorsteuerbeträge seien zu Unrecht zur Gänze dem Privatbereich zugerechnet worden.

Investitionszuwachsprämie: Mit Bescheid vom 11. Oktober 2005 sei die Investitionszuwachsprämie mit einer Nachzahlung in Höhe von 2.011,00 € festgesetzt worden. Diese Festsetzung sei zu Unrecht erfolgt. Obiger Bescheid beabsichtige, die bereits rechtskräftig veranlagte Investitionszuwachsprämie zu kürzen bzw. wieder rückgängig zu machen. Diese Rückgängigmachung könne nur durch eine Wiederaufnahme des Verfahrens geschehen. Weder in der Bescheidbegründung noch durch den Hinweis in der Bescheidbegründung auf die Niederschrift vom 8. September 2005 sei ein Wiederaufnahmegrund gegeben bzw. sei eine Wiederaufnahme nicht durchgeführt worden. Mit Einreichung der beantragten Prämie sei der Sachverhalt zur Gänze offen gelegt und eine Aufstellung über die Investitionen beigelegt worden. Die Prämie sei mit Bescheid vom 3. Mai 2005 veranlagt worden. Dieser Bescheid sei in Rechtskraft erwachsen. Aufgrund einer unklaren Rechtsauslegung bzw. durch eine Dienstanweisung vertrete nun die Behörde die Rechtsansicht, dass die beanspruchte Investitionszuwachsprämie nicht zustehe. Die Dienstanweisung rechtfertige keinen Wiederaufnahmegrund. Auch sonstige Wiederaufnahmegründe seien bisher weder vorgebracht bzw. auch in der Bescheidbegründung nicht dargelegt worden. Die bescheidmäßige Festsetzung zur Nachzahlung sei daher zu Unrecht erfolgt. Aufgrund der mangelnden bzw. unrichtigen

Sachverhaltsdarstellung und der unrichtigen rechtlichen Beurteilung werde der Antrag gestellt den Bescheid über die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO sowie den Umsatzsteuerbescheid aufzuheben. Den Bescheid über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie aufzuheben. Eine mündliche Verhandlung vor dem Berufungssenat durchzuführen.

In der Folge wurden durch das Finanzamt ABC mit Bescheiden vom 11. Jänner 2006 die Berufungen hinsichtlich Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde in der gesonderten Bescheidbegründung ausgeführt:

Die Berufung richte sich gegen den Umsatzsteuerbescheid 2003, die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 2003 sowie die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2003 mit 0,00 €. Als Begründung werde ausgeführt, dass die F KEG als Mieterin in einem Mietvertrag mit der Grundstücksgemeinschaft Kat für X und Umgebung – St Zeitung VerlagsgesmbH als Vermieterin abgeschlossen habe. Als monatliches Entgelt sei ein Betrag in Höhe von netto 700,00 € vereinbart worden, wobei netto 280,00 € auf den Wohnungsanteil und 420,00 € auf die Geschäftsfläche entfallen würden. Im Punkt 4 des Mietvertrages sei vereinbart worden, dass der Mieter sich verpflichte, Investitionen vorzunehmen. Je nach Höhe der Investitionssumme erfolge eine Aussetzung der Mietenzahlungen (maximal 3 Jahre). Aus dieser Vertragsgestaltung ergebe sich nach Meinung der Berufungswerberin die Schlussfolgerung, dass dadurch, dass die Investitionen mit der Miete gegenverrechnet werden es unbeachtlich sei, wo sich diese befinden. Es sei unrichtig, die Investitionen zur Gänze dem Privatbereich zuzuordnen. Die anteilige Vorsteuer stehe zu und für die Gebäudeinvestitionen sei eine Investitionszuwachsprämie zu gewähren. Bei der am 12. August 2005 durchgeführten Nachschau sei folgender Sachverhalt festgestellt worden: Sämtliche Fenster und Balkontüren der Fa. A seien in dem als Wohnung bezeichneten Gebäudeteil eingebaut worden. Die Kosten für den Austausch von Fenstern und Türen in der privat genutzten Wohnung würden zu 100 % Kosten der Lebensführung darstellen, die gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähig seien. Sie könnten schon rein begrifflich keine Betriebsausgaben darstellen. Die restlichen Aufwendungen seien als gemischt zu bezeichnen und im Verhältnis 60 zu 40 aufzuteilen. Die Bestimmung des Mietvertrages hinsichtlich dieser Investition könne nicht dazu führen, dass definitiv privat veranlasste Ausgaben zum Teil (hier 60 %) als Betriebsausgaben abgesetzt werden können. Diese Vertragsgestaltung sei in dem Bereich des § 22 BAO (Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten) einzuordnen. Unter Missbrauch sei eine rechtliche Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen sei und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung finde. Vorsteuerbeträge, die auf den Privatbereich entfallen würden, könnten ebenfalls nicht abgezogen werden.

In der Folge wurde mit Schreiben vom 16. Februar 2006 ein Vorlageantrag eingebracht und wurde auf die Ausführungen in der Berufung vom 10. November 2005 verwiesen. Die Mietfreistellung für den betrieblichen und privaten Teil sei mit der Auflage erfolgt, Investitionen in einer bestimmten Höhe zu tätigen. Der Vermieter bzw. Liegenschaftseigentümer habe mit dieser Regelung erreichen wollen, dass die notwendigen Investitionen nicht vorfinanziert werden müssen. De facto hätte ich die Miete für den gesamten Bereich beim Vermieter einzahlen müssen und dieser hätte dann die Investitionen durchgeführt. Die Behörde verkenne den Sachverhalt denn die beauftragten Investitionen seien anstelle der Mieteinnahmen geleistet worden. Dies unabhängig davon wo sich die Investitionen im Gebäude befinden würden. Durch die getätigten Investitionen sei der Verkehrswert der gesamten Liegenschaft gestiegen. Zwecks Darstellung der Parteieninteressen werde die Einvernahme des Zeugen Mag. Thomas Z, Steuerberater-Wirtschaftstreuhand, beantragt.

In der Folge führte die Referentin eine schriftliche Zeugenbefragung von Mag. Z durch und stellte folgende Fragen: "Laut Angaben der Bw. finden sich im Mietvertrag Bestimmungen, wonach seitens der Bw. Investitionen getätigt werden sollen und die Mietzahlungen im Gegenzug ausgesetzt werden. Ist das Richtig? Welche Regelungen wurden konkret getroffen? (Diese Frage ist nur von Bedeutung, wenn der Mietvertrag nicht vorgelegt werden kann) 4) Gibt es Verrechnungsbelege dazu? Falls ja, wird um Vorlage ersucht. 5) Ist der Mietvertrag derzeit noch aufrecht? 6) Bitte legen Sie dar, inwieweit der Kath. Pressverein Interesse an dieser Vertragsgestaltung hatte? Seitens der Bw. wurden Sie als Zeuge zur Darlegung der Parteieninteressen namhaft gemacht. Bitte legen Sie diese dar, soweit Ihnen bekannt. 7) Ist der KP vorsteuerabzugsberechtigt?"

In Beantwortung dieses Schreibens wurden am 17.8.2009 der Mietvertrag und eine Kostenaufstellung der F KEG vorgelegt sowie ausgeführt: Die Steuernummer des Vermieters Grundstücksgemeinschaft Kat für X und Umgebung-St Zeitung VerlagsgmbH., Bahnhofstr. 11, 1234 X lautet: 4567.

Die Räume, die an die F KEG vermietet wurden waren vorher ein Schuhlager und dadurch sehr schwer zu vermieten, daher wurde der Aussetzung der Mietzahlungen zugestimmt. Der Mietvertrag wurde mit 30.11.2009 gekündigt."

In der Folge wurde ein Vorhalt an die Bw. abgefertigt und ausgeführt: "1) In der Beilage wird die beantragte Zeugenaussage mit den übermittelten Beilagen zur Wahrung des Parteiengehörs übermittelt, ebenso ein Aktenvermerk.

2) Übt die F KEG noch eine Tätigkeit aus? Ist beabsichtigt, diese aufzulösen? (Lt. den vorliegenden Unterlagen sind die Gesellschafter der F KEG mittlerweile geschieden)

3) Nach den übermittelten Unterlagen steht nach Ansicht der Referentin derzeit folgender Sachverhalt fest:

Die F KEG war ab 1.1.2004 bis 30.11.2009 Mieterin der im 2. OG gelegenen Räume des Hauses Straße /Str.. 4 EZ 12 KG X im Ausmaß von 320 m<sup>2</sup>. Die Räume wurden zu 40 % privat und zu 60 % betrieblich genutzt. Im Dezember 2003 wurden Investitionen in das Mietobjekt getätigt: Im Wohnbereich wurden die Fenster und Balkontüren erneuert (Fa. A, Rg vom 27.11.2003, € 8064,14), es wurde eine Gastherme und Heizkörper eingebaut (gesamte Wohnung, dh sowohl betrieblich als auch privat, Re Fa. W vom 20.12.2003; € 8328,50). Die übrigen Rechnungen betreffen Installationsmaterial und Dämmmaterial und ähnliches und betreffen ebenfalls den gesamten betrieblichen und privaten Bereich. (Fa Sch, € 1343,96; Fa. Ö € 1990,84; Fa Li € 256,80; Bau € 129,30)

Nach dem vorliegenden Mietvertrag beträgt der monatliche Mietzins ab € 700,-- netto. Im Mietvertrag verpflichtete sich der Mieter Investitionen im Bestandsobjekt vorzunehmen. Je nach Höhe der Investitionen wurde eine Aussetzung der Mietzahlungen für max. 3 Jahre vereinbart. Um Stellungnahme zu diesem Sachverhalt bzw. um Ergänzungen wird ersucht. Wann genau begann das Mietverhältnis? Betrifft der in der Einnahmen- Ausgaben- Rechnung geltend gemachte Mietaufwand in Höhe von € 1528,-- ebenfalls diese Räumlichkeiten?

4) Strittig ist im gegenständlichen Fall,

a) ob die für diese Investitionen eine Investitionszuwachsprämie zusteht,

b) ob die Afa von diesen Investitionen zur Gänze (Halbjahresafa von € 20.113,53 lt. Anlagenverzeichnis) oder anteilig geltend gemacht werden kann,

und c) ob Vorsteuern aus diesen Investitionen geltend gemacht werden können.

5) In Ihrem Vorlageantrag wurde eine Entscheidung des gesamten Berufungssenates sowie eine mündliche Verhandlung vor dem Berufungssenat beantragt. Bitte geben Sie bekannt, ob diese Anträge aufrechterhalten werden."

In Beantwortung dieses Schreibens wurde seitens der Bw. ausgeführt: Es werde der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat zurückgenommen, der Antrag auf mündliche Verhandlung werde aufrechterhalten. Die Fragen würden wie folgt beantwortet: Die F KEG übe ihre Tätigkeit nach wie vor aus, allerdings werde der Standort mit Ablauf des Mietvertrages vom Straße wegverlegt. Das Mietverhältnis habe mit 1.10.2003 begonnen. Der

Mietnachlass sei bis zum 31.12.2006 in Anspruch genommen worden. In dieser Zeit sei nur der vereinbarte Betriebskostenanteil sowohl für den betrieblich genutzten Anteil wie auch den Privatanteil an den Vermieter bezahlt worden. Der in der E-A-Rechnung ausgewiesene Mietbetrag von € 1528,-- betreffe nicht das gegenständliche Mietobjekt.

Am 29. September 2009 wurden die Ermittlungsergebnisse der Amtspartei übermittelt und um Stellungnahme ersucht. Mit Schreiben vom 22. Oktober 2008 wurde seitens der Behörde im Wesentlichen wie folgt Stellung genommen: Nicht jede Investition des Mieters wie eine der IZP zugängliche Mieterinvestition. Es könne sich auch um bloße Erhaltungsaufwendungen handeln, die kein aktivierungsfähiges Wirtschaftsgut entstehen lassen würden.

In der am 12. November 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde festgestellt, dass der Sachverhalt unstrittig sei und wurde die rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes erörtert.

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

Nach den durchgeführten Ermittlungen steht folgender unstrittiger Sachverhalt fest:

Die F KEG war ab 1. Oktober 2003 (bis 30. November 2009) Mieterin der im 2. OG gelegenen Räume des Hauses Straße /Str.. 4 EZ 12 KG X im Ausmaß von 320 m<sup>2</sup>.

Die Räume wurden zu 40 % privat und zu 60 % betrieblich genutzt.

Im Dezember 2003 wurden Investitionen in das Mietobjekt getätigt: Im Wohnbereich wurden die Fenster und Balkontüren erneuert (Fa. A, Rg. vom 27. November 2003, 8.064,14 €), es wurde eine Gastherme und Heizkörper eingebaut (gesamte Wohnung, dh sowohl betrieblich als auch privat, Re Fa. W vom 20. Dezember 2003; 8.328,50 €). Die übrigen Rechnungen betreffen Installationsmaterial und Dämmmaterial und ähnliches und betreffen ebenfalls den gesamten betrieblichen und privaten Bereich. (Fa. Sch, 1.343,96 €; Fa. Ö 1.990,84 €; Fa. Li 256,80 €; Bau 129,30 €).

Nach dem vorliegenden Mietvertrag beträgt der monatliche Mietzins ab 700,00 € netto. Im Mietvertrag verpflichtete sich der Mieter Investitionen im Bestandsobjekt vorzunehmen. Je nach Höhe der Investitionen wurde eine Aussetzung der Mietzahlungen für maximal 3 Jahre vereinbart. Konkret wurde der Mietnachlass bis 31. Dezember 2006 in Anspruch genommen.

1) Investitionszuwachsprämie für 2003



a) Zulässigkeit des Bescheides vom 11.10.2005

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

Die Investitionszuwachsprämie kann nur in einem Verzeichnis geltend gemacht werden. Das Verzeichnis ist der Steuerklärung des betreffenden Jahres anzuschließen. Die im Verzeichnis ausgewiesene Prämie wird dem Abgabenkonto des Steuerpflichtigen gutgeschrieben.

Gelangt das Finanzamt zur Auffassung, dass der Inhalt des Verzeichnisses unrichtig ist, hat es einen Bescheid gemäß § 201 BAO zu erlassen. Damit setzt es die Prämie in der von ihm als richtig angesehenen Höhe fest. Wenn die Abgabenbehörde von vornherein ihre Bedenken gegen die Zuerkennung der Prämie zum Anlass nimmt, einen Bescheid nach § 201 BAO zu erlassen, so hindert dies eine Gutschrift der Prämie. Ein Bescheid nach § 201 BAO kann auch nachträglich erlassen werden (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, zu Tz 8 zu § 108e EStG 1988 und die dort zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des § 303 Abs. 1 lit. a und c BAO und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Der Zweck der Wiederaufnahme liegt darin, ein durch Bescheid formell abgeschlossenes Verfahren, dem Mängel im Tatsachenbereich anhaften, aus der Welt zu schaffen, die Rechtskraft zu beseitigen, es wieder zu eröffnen und erneut in Gang zu setzen (vgl. zB VwGH 20.6.1990, 90/16/0003). Gegenstand des wieder aufzunehmenden Verfahrens ist ein eine Verwaltungsangelegenheit abschließender Bescheid, gegen den ein Rechtsmittel nicht oder nicht mehr zulässig ist. Behördliche Erledigungen, die nicht als Bescheid anzusehen sind, sind somit auch nicht einer Wiederaufnahme des Verfahrens zugänglich (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, Seite 2916).

Gegenständlich wurde die Investitionszuwachsprämie antragsgemäß auf dem Abgabenkonto gutgeschrieben. Wie aus den Akten ersichtlich ist, hat das Finanzamt keinen Bescheid (im Sinne des § 201 BAO) betreffend die Investitionszuwachsprämie erlassen.

Ein Bescheid ist ein individueller, hoheitlicher, im Außenverhältnis ergehender, normativer (rechtsgestaltender oder rechtsfeststellender) Verwaltungsakt (vgl. W/Mayer,

Verwaltungsverfahren<sup>8</sup>, Tz 379; VwGH 15.9.1995, 92/17/0247; VwGH 11.12.2000, 2000/17/0237). Ein Bescheid ist eine der Rechtskraft fähige, förmliche, hoheitliche Willensäußerung einer Behörde für den Einzelfall (vgl. VwGH 24.5.1991, 91/16/0014). Einer Finanzamtserledigung, die in einer Buchung auf dem Abgabenkonto besteht, kommt aber keine Bescheidqualität zu. In der Verbuchung der Investitionszuwachsprämie auf dem Abgabenkonto der Berufungswerberin ist kein normativer, rechtsfeststellender Abspruch zu erblicken.

Da die Wiederaufnahme des Verfahrens - wie oben dargelegt - ein durch Bescheid formell abgeschlossenes Verfahren erfordert, im konkreten Fall aber keine bescheidmäßige Festsetzung der Investitionszuwachsprämie vor dem Betriebsprüfungsverfahren erfolgt war, ist das Finanzamt mit einem Bescheid im Sinne des § 201 BAO korrekt vorgegangen. Eine Wiederaufnahme des Verfahrens war nicht notwendig.

#### b) Mieterinvestitionen

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 25. Oktober 2006, 2006/15/0152, festgestellt, dass Mieterinvestitionen, soweit sie nicht bloße Erhaltungsmaßnahmen sind, in einem Wirtschaftsgut des Mieters münden. Dieses Wirtschaftsgut stellt ein körperliches Wirtschaftsgut dar. Die Beurteilung, ob ein Gebäude iSd § 108e Abs. 2 EStG vorliegt, erfolgt nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung. Unter einem Gebäude ist jedes Bauwerk zu verstehen, 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. Mieterinvestitionen als solche erfüllen idR die Voraussetzungen für ein Gebäude (räumliche Umfriedung etc.) nicht und sind damit **nicht** von der Investitionszuwachsprämie ausgeschlossen. Anderes gilt nur, wenn ausnahmsweise die Mieterinvestition für sich als Gebäude einzustufen ist; solches kann insbesondere im Fall einer gänzlichen Aufstockung eines Gebäudes durch den Mieter oder im Falle eines vom Mieter getätigten Zubaus zutreffen. Im gegenständlichen Fall geht aber die Begründung des Finanzamtes, wonach eine Gebäudeinvestition vorliegt ins Leere. Ebenso die Ausführungen des Finanzamtes in der BVE, wonach die Vertragsgestaltung unter § 22 BAO (Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten) falle. Dafür kann die Referentin keine Indizien finden.

Es ist im gegenständlichen Fall davon auszugehen, dass die Investitionen Erhaltungsaufwand darstellen und kein aktivierungsfähiges Wirtschaftsgut entstehen lassen. Es steht demnach keine Investitionszuwachsprämie zu.

#### 2) Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2003

Da im gegenständlichen Fall Erhaltungsaufwand vorliegt, ist dieser im Jahr 2003 nicht zu aktivieren, sondern sofort zur Gänze abzugsfähig, insoweit er auf den betrieblichen Anteil entfällt. Diesbezüglich geht die Referentin von der Berechnung der BP auf Seite 2 der Niederschrift über die Nachschau vom 8.9.2005 aus und erachtet den Betrag von € 7.229,63 als sofort abzugsfähig. Die geltend gemachte Halbjahresafa ist hingegen wiederum zuzurechnen, sodass sich folgende Berechnung der Einkünfte für 2003 ergibt:

	2003
Gewinn lt. Jahresabschluss	€ 14.827,43
+ Rückgängigmachung Afa	€ 1005,68
- Erhaltungsaufwand	€ 7229,63
Gewinn lt. BE	€ 8.603,48

### 3) Umsatzsteuer 2003

Durch die Beurteilung der gegenständlichen Aufwendungen als Erhaltungsaufwand ergeben sich beim Umsatzsteuerbescheid 2003 keine Änderungen. Die Vorsteuerkürzungen für die auf die privaten Gebäudeteile entfallenden Investitionen erfolgten zu Recht.

### 4) Gewinnaufteilung/Berechnung

	Gesamt	F Christian	F Michaela
Vorweggewinn	7.938,63	7.938,63	
zu vert. Gew.	664,85	332,43	332,42
Ergebnis lt. EA	8.603,48	8.271,06	332,42

Beilage: Aufteilung der Einkünfte für 2003

Linz, am 17. November 2009