

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Dr. Christine Smolle und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Anna Mechtler-Höger, Mag. Gertraud Lunzer und Mag. Franz Groß, in der Beschwerdesache A. GmbH, Adresse Wien gegen die Bescheide des Finanzamtes 2/20 vom 7. März 2006 und vom 9. März 2006, betreffend Festsetzung der Investitionszuwachsprämie gem. § 108e EStG 1988 für das Jahr 2004 und Körperschaftsteuer für das Jahr 2004 nach Durchführung der mündlichen Verhandlung am 14. Mai 2014 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Statt gegeben.

Der Bescheid betreffend Investitionszuwachsprämie gem. § 108e EStG 1988 für das Jahr 2004 wird abgeändert.

Die Investitionszuwachsprämie gem. § 108e EStG 1988 für das Jahr 2004 wird in Höhe von € 48.570,67 festgesetzt.

Der Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2004 wird abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Außenprüfung betreffend das Jahr 2004 kürzte der Prüfer die geltend gemachte Investitionszuwachsprämie (siehe Tz. 1 des Berichtes vom 7. März 2006) und die Absetzung für Abnutzung (siehe Tz. 2 des Berichtes vom 7. März 2006).

In der Beilage zu Tz. 1 führte der Prüfer aus, dass mit Wirkung vom 1. März 2004 die A. KG gemäß Art. 3 Umgründungssteuergesetz (UmGrStG) in die neu gegründete A. GmbH eingebracht worden sei. Hierbei habe es sich nach Meinung des Prüfers steuerrechtlich um den Fall einer Rechtsnachfolge gehandelt. Dies sei u.a. auch daran zu erkennen, dass im Falle einer solchen Einbringung die Verlustvorträge des eingebrachten Unternehmens vom übernehmenden Unternehmen geltend gemacht werden könnten. Von der BP seien daher die drei vorangegangenen Wirtschaftsjahre der A. KG in die Berechnung der Investitionszuwachsprämie der A. GmbH miteinbezogen worden.

In einem zweiten Antrag habe die A. GmbH eine Investitionszuwachsprämie (IZP) für bauliche Investitionen geltend gemacht. Diese Form der Investitionsbegünstigung sei nur für bewegliche, körperliche Wirtschaftsgüter zulässig, sodass diese Investitionen in Höhe von € 35.930,63 für die Berechnung der IZP nicht heranzuziehen seien (Beilage zu Tz. 1 des Berichtes vom 7. März 2006).

In der Beilage zu Tz. 2 stellte der Prüfer fest, dass die A. KG für den Zeitraum Jänner 2004 und Februar 2004 eine Halbjahres-AfA und die A. GmbH als Rechtsnachfolgerin (RNF) der KG eine Ganzjahres-AfA für den Zeitraum März 2004 bis Dezember 2004 geltend gemacht hätten. Da pro Kalenderjahr nur eine Ganzjahres-AfA in Summe abzugsfähig sei, habe die BP eine entsprechende Kürzung durchgeführt.

Das Finanzamt erließ den Feststellungen der Außenprüfung entsprechend einen Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2004 und setzte die neu berechnete Investitionszuwachsprämie laut Bericht vom 7. März 2006 mit Bescheid fest.

Innerhalb offener Frist erhob die A. GmbH **Berufung** (nunmehr: Beschwerde) sowohl gegen den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2004 als auch gegen den Bescheid über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2004 und führte begründend aus, dass die Rechtsmeinung der Betriebsprüfung, dargelegt in der Beilage zu Tz. 1 vollkommen unrichtig und aus dem Gesetz nicht ableitbar sei. Die A. GmbH (Beschwerdeführerin) sei eine neu gegründete Gesellschaft, in die unter Anwendung der Bestimmungen des UmGrStG die A. KG eingebracht worden sei. Wie aus dem Firmenbuch ersichtlich, sei die Berufungswerberin (nunmehr: Beschwerdeführerin) als ganz normale Gesellschaft gegründet worden und daher als neue Gesellschaft anzusehen.

Die Meinung der Betriebsprüfung, bestimmte Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens seien nicht der IZP zugänglich, treffe nicht zu, da es sich hierbei um Mieterinvestitionen gehandelt habe, die einen einzel bewertbaren Vermögensteil darstellen und daher nicht als unbewegliche Wirtschaftsgüter gelten würden. Der § 108e EStG 1988 spreche nur von Gebäuden und im gegenständlichen Fall seien die Investitionen zu den beweglichen Wirtschaftsgütern zählen.

Die Ausführungen der Betriebsprüfung zur Beilage zu Tz. 2 seien nicht zutreffend, da in der zweiten Jahreshälfte 2004 die Beschwerdeführerin (Bf.) eine Anschaffung getätigt habe und daher eine entsprechende AfA-Quote abzugsfähig sei. Die von der

Betriebsprüfung vertretene Rechtsmeinung im Kalenderjahr sei nur eine Ganzjahres-AfA abzugsfähig, sei daher nicht richtig.

Mit **Berufungsvorentscheidung** (nunmehr: Beschwerdeentscheidung) wies die Amtspartei die Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2004 und gegen den Bescheid über die Festsetzung der IZP 2004 ab und führte begründend aus, dass lt. Gesellschaftsvertrag vom 25. November 2004 und lt. Einbringungsvertrag vom 25. November 2004 mit Wirkung vom 1. März 2004 die A. KG gemäß Art. 3 UmGrStG eingebracht worden sei. Hierbei habe es sich um eine Vermögensübertragung auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage gehandelt, die die übernehmende Körperschaft hinsichtlich des übernommenen Vermögens zur RNF des einbringenden Unternehmens mache. Ohne diese steuerliche Begünstigung durch das UmGrStG sei zum Zwecke einer solchen Vermögensübertragung zwingend eine Betriebsaufgabe des aufzugebenden Unternehmens notwendig. Diesfalls würde es sich bei einem im Zuge der Betriebsaufgabe durchgeführten Verkaufs bzw. Entnahme (mit anschließender Einlage) um einen Rechtsakt zwischen zwei verschiedenen Unternehmen handeln. Art. 3 UmGrStG diene jedoch dazu, diese Betriebsaufgabe steuerrechtlich zu vermeiden. Im vorliegenden Fall sei ersichtlich, dass betreffend das eingebrachte Unternehmen kein völliger Untergang erfolgt sei, sondern im übernehmenden Unternehmen weiter existiere, wodurch die Tatsache der Rechtsnachfolge schlüssig erkennbar sei.

Zum Vermögen der eingebrachten A. KG zähle natürlich auch deren Anlagevermögen. Da die Bf. hinsichtlich der A. KG deren RNF sei, sei zur Berechnung der IZP der Bf. auf die vorangegangenen Investitionen der Rechtsvorgängerin, der A. KG, zurückzugreifen.

Betreffend die baulichen Investitionen habe die Betriebsprüfung eine IZP verwehrt, da diese Wirtschaftsgüter nicht zu den prämiengünstigen Wirtschaftsgütern zählten. Einbauten in ein Gebäude, die mit diesem fest verbunden seien, würden ungeachtet ihrer sonstigen zivilrechtlichen Stellung zu Teilen des Gebäudes. Es sei daher auch völlig unbeachtlich, ob diese Investitionen durch einen Mieter in ein Mietobjekt erfolgen würden. Allein der Umstand, dass diese Einbauten (z.B. Fenster und Türen) zu einem Teil des Gebäudes werden, führe dazu, dass diese Investitionen gemäß § 108e EStG 1988 nicht begünstigt seien.

Für das Jahr 2004 sei nur eine Ganzjahres-AfA für die KG und die Bf. anerkannt worden. Die von der Bf. geltend gemachten AfA-Beträge seien daher um die in der KG geltend gemachten AfA-Beträge zu kürzen, da es sich um keinen Vermögensübergang zwischen zwei getrennt zu beurteilenden Unternehmen gehandelt habe, sondern um einen Fall der Rechtsnachfolge, der lediglich eine buchhalterische Trennung zwischen zwei verschiedenen Rechtsformen notwendig mache.

Im rechtzeitig eingebrachten **Vorlageantrag** wiederholte die Bf. ihr Vorbringen, dass sie eine „normal gegründete“ GesmbH sei, die Anlagegüter gekauft habe. Warum daher eine Anrechnung der Investitionen der KG notwendig sei, um die Bemessungsgrundlage

für die IZP zu errechnen, lasse sich aus dem Gesetzestext nicht ableiten und erscheine rechtswidrig.

Selbst wenn sich dies aus dem Gesetzestext ableiten ließe, stelle dies eine Verletzung der verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechte auf Unversehrtheit des Eigentums, sowie des Gleichheitsgebotes dar.

Die von der Bf. getätigten Investitionen seien keine Gebäudeinvestitionen, sondern Mieterinvestitionen, die eine andere rechtliche Beurteilung für die IZP erforderten.

Die Beschwerde wurde dem **unabhängigen Finanzsenat** (nunmehr: Bundesfinanzgericht) vorgelegt und mit **Vorhalt** vom 21. November 2013 die Bf. ersucht, die baulichen Investitionen näher zu erläutern, mittels Unterlagen (z.B. Rechnungen) nachzuweisen und eine Vereinbarung über die Nutzung des betrieblichen Bestandobjektes vorzulegen.

Mit **Vorhaltsbeantwortung** vom 9. Dezember 2013 legte die Bf. einen Mietvertrag vom 22. Dezember 2004 in Fotokopie und das Anlagenverzeichnis der Bf. jedoch für das Geschäftsjahr 2012 u.a. betreffend das Konto Maschinen vor. Zu den baulichen Investitionen in das Mietobjekt führte sie ergänzend aus, dass für die angeschaffte Hochleistungsschnellschneidemaschine sowohl entsprechende bauliche Adaptierungen als auch eine Verstärkung der Elektroanlage notwendig gewesen seien. Unterlagen bzw. Rechnungen über die baulichen Investitionen wurden nicht vorgelegt, sodass die Bf. neuerlich ersucht wurde, die baulichen Investitionen mit Rechnungen nachzuweisen.

Mit **Schriftsatz** vom 31. Jänner 2014 teilte die Bf. mit, dass sich die Rechnungen nicht mehr in ihrem Besitz befänden, da sie die Belege des streitgegenständlichen Jahres entsorgt habe.

Betreffend die Rechnung der R. GmbH vom 31. Dezember 2004 wurden zwei Zeugen (Zeuge A und C) namhaft gemacht, um zu beweisen, dass die in den Monaten November und Dezember 2004 durchgeführten Elektroinstallationsarbeiten notwendig gewesen seien, um das Leitungsnetz für die neue Maschine zu verstärken.

Zum Beweis dafür, dass die Arbeiten der Baufirma betreffend die Rechnungen vom 10. November 2004 (gemeint: 11. November 2004) und 30. Dezember 2004 (gemeint: 31. Dezember 2004) in Zusammenhang mit der Anschaffung der Spezialmaschine stünden, hat die Bf. die Zeugen (Zeuge B und C) namhaft gemacht, die bestätigen könnten, dass einerseits ein weiterer Teil des Werkstattbodens vollkommen erneuert worden sei, um genügend Tragfähigkeit für die neue Maschine zu garantieren und andererseits ein Teil der Mauern entfernt worden sei, um entsprechenden Platz für die Maschine sowie deren Einbringung in die Werkstätte zur Verfügung zu haben.

Die in den Vorjahren durchgeführten Fußbodenverstärkungen seien für andere Maschinen notwendig gewesen. Aus ökonomischen Gründen habe die Bf. nicht sofort den gesamten Fußboden der Werkstätte verstärken lassen, weil sie im Voraus nicht gewusst habe, welche anderen Maschinen noch benötigt würden. Bei einer gesamten und einmaligen

Verstärkung des Werkstättenfußbodens hätte überdies der laufende Betrieb nicht aufrechterhalten werden können.

Zusammenfassend hielt die Bf. fest, dass die von ihr getätigten Investitionen in unmittelbarem Zusammenhang mit der Anschaffung der Spezialmaschine stünden und Mieterinvestitionen seien, die einer Investitionszuwachsprämie zugänglich seien (siehe VwGH vom 18. April 2007, ZI. 2006/13/0191; 23. Mai 2007, ZI. 2006/13/0078; 25. Oktober 2006, ZI. 2006/15/0152).

Hilfsweise wurde beantragt, die Aufwendungen als sofort abzugsfähige Reparaturaufwendungen anzuerkennen und zwecks besserer Darstellung des Sachverhaltes einen Ortsaugenschein durchzuführen.

Mit **Mail** vom 6. Februar 2014 hat der von der Bf. namhaft gemachte **Zeuge A** betreffend die Rechnung der R. GmbH mitgeteilt, dass die in Rechnung gestellten Arbeiten der Inbetriebnahme der neuen Maschine gedient hätten; es sei eine Anpassung des elektrischen Umfeldes bzw. Leitungen durchgeführt worden. Die neue Maschine habe eine stärkere elektrische Versorgung und die Einbindung in die elektrischen Schutzmaßnahmen erfordert.

Betreffend die Rechnungen der M. KEG wurde der von der Bf. namhaft gemachte **Zeuge B einvernommen** (siehe Niederschrift vom 20. März 2014) und gab dieser an, dass er die Leistungen der betreffenden Rechnungen nicht genau zuordnen könne. Er habe verschiedene Arbeiten im Betrieb der Bf. beaufsichtigt, wie z.B. die Errichtung eines Fundamentes für eine Druckmaschine, die Entfernung des alten Holz- und Bretterbodens, der Niveaueausgleich des Bodens, die Einbringung und der Schutzanstrich eines neuen Betonbodens, den Abbruch einer Wand zum Hof, das Verbreitern der Mauerdurchgänge. Außerdem könne er nicht mit Sicherheit sagen, ob die diesbezüglichen Rechnungen alle Arbeiten abgedeckt hätten, die durch ihn im Betrieb der Bf. beaufsichtigt worden seien.

Mit **Mail vom 27. März 2014** hat das Bundesfinanzgericht den damaligen Betriebsprüfer befragt, ob für dieselben Wirtschaftsgüter zuerst die A. KG eine Halbjahres-AfA und schließlich die Bf. eine Ganzjahres-AfA geltend gemacht habe.

Mit **Mail vom 30. März 2014** hat dies der Prüfer bejaht.

Mit **Schriftsatz vom 28. April 2014** beantragte die Bf. die Einvernahme des im Prüfungsverfahren beauftragten Prüfers als Zeuge.

In der am 14. Mai 2014 abgehaltenen **mündlichen Berufungsverhandlung** wurde der Prüfer als Zeuge einvernommen und seitens der Bf. ergänzend ausgeführt, dass die lange Dauer des Rechtsmittelverfahrens das verfassungsrechtlich gewährleistete Recht auf den gesetzlichen Richter verletze. Es entspreche nicht dem Rechtsstaatlichkeitsprinzip und stehe mit der MRK und dem Europarecht im Widerspruch.

Weiters wandte die Bf. Verjährung ein.

Betreffend die Höhe der AfA sei aus dem § 7 EStG 1988 nicht abzuleiten, dass auch eine 1 ½ fache Afa-Quote absetzbar sei. Im Übrigen sei keine ausreichende Spezifizierung

der Wirtschaftsgüter durchgeführt worden, sodass nicht nachvollziehbar sei, für welche Wirtschaftsgüter die AfA überhöht geltend gemacht worden sei. Aus diesem Grund liege ein unheilbarer Begründungsmangel vor.

Schließlich brachte die Bf. noch vor, dass die Berechnung der Investitionszuwachsprämie nicht nachvollziehbar sei. Auch dies stelle einen nicht heilbaren Mangel dar.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Im vorliegenden Beschwerdefall ist die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie dem Grunde und der Höhe nach, sowie die Höhe der geltend gemachten AfA strittig.

Der Senat nimmt folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

Die Gesellschafter der A. KG haben ihren Betrieb zur Gänze mit allen tatsächlichen und rechtlichen Bestandteilen sowie allen Aktiva und Passiva unter Fortführung der Buchwerte auf Grundlage der Einbringungsbilanz mit Stichtag 1. März 2004 in eine gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten gegründete Gesellschaft mit beschränkter Haftung (A. GmbH) eingebracht (siehe Einbringungs- und Gesellschaftsvertrag vom 25. November 2004).

Die Bf. (= A. GmbH) betrieb in einem bereits von der A. KG angemieteten Gebäudeteil eine Druckerei.

Laut Anlageverzeichnis der Bf. wurden u.a. folgende für das Verfahren relevante Aufwendungen im Wege der Absetzung für Abnutzung geltend gemacht:

Kaffeemaschine, Lieferant: Cosmos, Datum der Anschaffung und Inbetriebnahme: 21. Oktober 2004, Anschaffungswert: € 415,83, Nutzungsdauer: 5 Jahre;

Diverse Ausbesserungsarbeiten, Lieferant: K. KEG, Datum der Anschaffung und Inbetriebnahme: 11. November 2004, Anschaffungswert: € 18.376,65, Nutzungsdauer: 5 Jahre;

Diverse Abbrucharbeiten, Lieferant: K. KEG, Datum der Anschaffung und Inbetriebnahme: 30. Dezember 2004, Anschaffungswert: €12.680,00, Nutzungsdauer: 5 Jahre;

Hochleistungsschnellschneidemaschine, Lieferant: Raiffeisen Leasing, Datum der Anschaffung und Inbetriebnahme: 31. Dezember 2004, Anschaffungswert: € 586.020,00, Nutzungsdauer: 5 Jahre;

Elektroarbeiten, Lieferant: R. GesmbH, Datum der Anschaffung und Inbetriebnahme: 31. Dezember 2004, Anschaffungswert: € 4.873,98, Nutzungsdauer: 5 Jahre.

Folgende Bestimmungen gelangen im Wesentlichen zur Anwendung:

Gemäß § 108e Abs. 1 EStG 1988 kann für den Investitionszuwachs bei prämiengünstigen Wirtschaftsgütern 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.

Abs. 2 leg.cit. normiert, dass ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens prämiengünstige Wirtschaftsgüter sind. Nicht zu den

prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern zählen: Gebäude; geringwertige Wirtschaftsgüter, die gemäß § 13 abgesetzt werden; Personen- und Kombinationskraftwagen, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge sowie Krafffahrzeuge, die zu mindestens 80% der gewerblichen Personenbeförderung dienen; Wirtschaftsgüter, die nicht in einer inländischen Betriebsstätte verwendet werden, die der Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 dient. Dabei gelten Wirtschaftsgüter, die auf Grund einer entgeltlichen Überlassung überwiegend im Ausland eingesetzt werden, nicht als in einer inländischen Betriebsstätte verwendet.

Abs. 3 leg.cit. normiert: Der Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern ist die Differenz zwischen deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Kalenderjahre 2002, 2003 und 2004 und dem Durchschnitt der Anschaffungs- 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. Dabei gilt Folgendes:

1. 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.
2. Von der Summe aller Anschaffungs- oder Herstellungskosten der prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten jener Wirtschaftsgüter, für die die Begünstigung nach § 10c Abs. 2 oder § 108d Abs. 2 Z 2 geltend gemacht wurde, abzuziehen. Der Investitionszuwachs ist höchstens in Höhe der Differenz prämienbegünstigt.

Gemäß § 7 Abs. 1 EStG 1988 sind bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung.

Wird das Wirtschaftsgut im Wirtschaftsjahr mehr als sechs Monate genutzt, dann ist der gesamte auf ein Jahr entfallende Betrag abzusetzen, sonst die Hälfte dieses Betrages (§ 7 Abs. 2 EStG 1988).

Soweit die Bf. in der Beschwerde vorbringt, die Meinung des Betriebsprüfers, die Bf. sei die Rechtsnachfolgerin der A. KG, sei unrichtig, ist zu erwidern, dass laut VwGH-Erkenntnis vom 29. November 2001, Zl. 99/16/0139 die Einbringung einer Personengesellschaft in eine Körperschaft einen Einzelrechtsnachfolgetatbestand darstellt. Im vorliegenden Fall wurde gemäß § 12 Abs. 1 UmgrStG 1991 das Vermögen der A. KG zur Gänze unter Fortführung der Buchwerte auf Grundlage des Einbringungs- und Gesellschaftsvertrages vom 25. November 2004 gegen Gewährung

von Gesellschaftsrechten in die zu gründende Bf. eingebracht. Damit ist aber die Bf. die Rechtsnachfolgerin der A. KG. Wenn die Bf. weiters die Ansicht vertritt, diese Rechtsmeinung sei aus dem Gesetz nicht ableitbar, ist auf § 18 Abs. 1 zweiter Satz UmgrStG 1991 hinzuweisen, wonach die übernehmende Körperschaft im Rahmen einer Buchwerteinbringung für Zwecke der Gewinnermittlung so zu behandeln ist, als ob sie Gesamtrechtsnachfolger wäre. Diese Bestimmung sieht eine Gesamtrechtsnachfolge-Fiktion vor, die nur bei Buchwerteinbringungen gilt und auf den Bereich der steuerlichen Gewinnermittlung beschränkt ist (Hügel/Mühlehner/Hirschler, Umgründungssteuergesetz, § 18 UmgrStG, Rz. 9 ff.). Die übernehmende Gesellschaft (= Bf.) tritt damit im Hinblick auf die AfA-Methoden, die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen in die Rechtsposition des Einbringenden (der A. KG) ein. Insoweit trifft der Einwand der Bf., sie sei als ganz normale Gesellschaft gegründet worden und als neue Gesellschaft anzusehen, nicht zu.

Hinsichtlich der Anerkennung der IZP für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens hat die Amtspartei die Meinung vertreten, dass diese Investitionsbegünstigung nur für bewegliche, körperliche Wirtschaftsgüter zulässig sei. Investitionen durch einen Mieter in ein Mietobjekt seien mit dem Gebäude fest verbunden (wie z.B. Gebäudeeinbauten) und würden zu einem Teil des Gebäudes werden, sodass sie von der IZP ausgeschlossen seien. In der Literatur wird hiezu abweichend zu den Einkommensteuerrichtlinien die Ansicht vertreten, dass Mietereinbauten im Normalfall IZP begünstigt sind, da sie nicht für sich Gebäudecharakter haben (Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, § 108e, Tz. 4). Auch der VwGH hat hiezu bereits eine ständige Judikatur entwickelt (vgl. etwa Erkenntnis vom 25. Oktober 2006, ZI. 2006/15/0152; vom 18. April 2007, ZI. 2006/13/0191; vom 23. Mai 2007, ZI. 2006/13/0078), wonach Mieterinvestitionen, die zum eigenen geschäftlichen Vorteil vorgenommen werden, einkommensteuerlich zu einem beim Mieter selbständig anzusetzenden Wirtschaftsgut führen. Soweit solche Maßnahmen nicht bloße Erhaltungsmaßnahmen sind, münden sie in einem Wirtschaftsgut des Mieters und sind von der Investitionsprämie nicht ausgeschlossen. In der Beschwerde wurde hiezu ausgeführt, dass die vom Betriebsprüfer ausgeschiedenen Wirtschaftsgüter Mieterinvestitionen und somit bewegliche Wirtschaftsgüter seien und in einer weiteren Eingabe (siehe Vorhaltsbeantwortung vom 9. Dezember 2013) wurde dargelegt, dass für die angeschaffte Hochleistungsschnellschneidemaschine sowohl bauliche Adaptierungen als auch die Verstärkung der Elektroanlage notwendig gewesen seien. Zur Feststellung des Leistungsumfanges bzw. der konkret ausgeführten Baumaßnahmen hat das Gericht um Vorlage der diesbezüglichen Rechnungen bzw. Unterlagen ersucht und teilte die Bf. in der Folge mit, dass die diesbezüglichen Belege (Rechnungen) entsorgt worden seien. Als Nachweis, dass die diesbezüglichen Arbeiten in Zusammenhang mit der Anschaffung der neuen Maschine stünden, hat die Bf. die Zeugen A, B und C namhaft gemacht. Die Zeugen A und B wurden auch einvernommen und gelangte der Senat zur Ansicht, dass die Aufwendungen (ausgenommen die Rechnung vom 11. November 2004 der K. KEG) IZP-fähig sind.

Während die Bf. sämtliche mit der Anschaffung der Hochleistungsschnellschneidemaschine zusammenhängende Aufwendungen als Mieterinvestition und damit ein bei ihr selbständig anzusetzendes Wirtschaftsgut ansieht, schließt sich das Gericht dieser Ansicht nicht an. Der VwGH hat nämlich seine Aussage, Mieterinvestitionen stellen körperliche Wirtschaftsgüter des Mieters dar, noch dahingehend präzisiert, dass solche Maßnahmen in einem Wirtschaftsgut des Mieters münden, soweit sie nicht bloße Erhaltungsmaßnahmen sind. Zu den Betriebsausgaben zählen auch die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens. Wird durch einen Aufwand ein Wirtschaftsgut geschaffen, liegt ein aktivierungspflichtiger Herstellungsaufwand vor. Herstellungsaufwand bei Gebäuden liegt vor, wenn durch bauliche Maßnahmen die Wesensart des Gebäudes verändert wird, wie z.B. ein Umbau größeren Ausmaßes oder eine Vergrößerung von Wohnungen. Im vorliegenden Fall wurden Änderungen von Raumgrößen und –zugängen (siehe Bescheid der MA 37 vom 9. November 2005) durchgeführt, die ihren Niederschlag in der Rechnung der K. KEG vom 30. Dezember 2004 in Höhe von € 12.680,00 gefunden haben. Dass diese Baumaßnahmen dem Herstellungsaufwand zuzuordnen sind, wird seitens des Senates nicht in Zweifel gezogen.

Vom Herstellungsaufwand muss jedoch der Erhaltungsaufwand für ein bereits vorhandenes Wirtschaftsgut unterschieden werden. Dieser Erhaltungsaufwand schafft kein neues Wirtschaftsgut, sondern sichert nur die Nutzung eines bereits vorhandenen Wirtschaftsgutes. Der Erhaltungsaufwand ist im Jahr seiner Entstehung als Betriebsausgabe absetzbar. Der Umstand, dass im Zuge einer Instandsetzung besseres Material oder eine modernere Ausführung gewählt wird (z.B. Ersatz eines unbrauchbar gewordenen Holzbodens durch einen Betonboden), nimmt den Aufwendungen noch nicht den Charakter eines Erhaltungsaufwandes (Hofstätter/Reichel, ESt-Kommentar, § 4 Abs. 4, Tz. 34). Der von der Bf. namhaft gemachte Zeuge B hat grundsätzlich die Durchführung der Arbeiten im Betrieb der Bf. bestätigt, sodass, obwohl die Bf. nur die Rechnung vom 31. Dezember 2004 vorgelegt hat, der Senat zur Ansicht gelangt, die Bf. hat diese Arbeiten auch durchführen lassen. Allerdings ist die Rechnung vom 11. November 2004 in Höhe von € 18.376,65 im Anlageverzeichnis mit „Ausbesserungs“ angegeben. Mangels Angaben über den konkreten Leistungsinhalt sind diese Aufwendungen als notwendige Ausbesserungen zu beurteilen und stellen Erhaltungsaufwendungen dar, die im Jahr der Entstehung sofort abziehbar sind. Von der Investitionsprämie sind diese Aufwendungen jedoch ausgeschlossen.

Soweit die Bf. die Anerkennung der Aufwendungen für Elektroarbeiten als Mieterinvestition und damit die Begünstigung der Investitionszuwachsprämie begehrt, hat der Senat ebenfalls keine Bedenken, diese Aufwendungen als selbständig bewertungsfähiges Wirtschaftsgut anzusehen. Der Leistungsumfang (siehe das Mail vom 6. Februar 2014 des Zeugen A) bestand nämlich darin, dass Arbeiten sowohl zur Inbetriebnahme der neu angeschafften Maschine (Hochleistungsschnellschneidemaschine), als auch die Anpassung des elektrischen Umfeldes notwendig waren. Die neue

Maschine erforderte eine stärkere elektrische Versorgung und die Einbindung der elektrischen Schutzmaßnahmen für diese Maschine. Diese Arbeiten wurden ohne Zweifel zum geschäftlichen Vorteil der Bf. vorgenommen und stellen nicht bloße Erhaltungsmaßnahmen der Bf. dar. Sie münden daher in ein körperliches Wirtschaftsgut und sind prämienbegünstigt.

Für folgende Wirtschaftsgüter steht demnach eine Investitionszuwachsprämie zu:

Rechnung vom 21. Oktober 2004, Kaffeemaschine, € 415,83;

Rechnung vom 30. Dezember 2004, div. Abbrucharbeiten, € 12.680,00;

Rechnung vom 31. Dezember 2004, Elektroarbeiten, € 4.873,98;

Rechnung vom 31. Dezember 2004, Hochleistungsschnellschneidemaschine inklusive Leasingzinsen, € 629.171,50.

Der Gesamtbetrag der IZP begünstigten Anschaffungen beträgt somit € 647.141,31.

Wenn die Bf. zur Ermittlung des Investitionszuwachses vermeint, die Bf. sei eine neu gegründete Gesellschaft und die Einbeziehung der drei vorangegangenen Wirtschaftsjahre (WJ) der A. KG in die Berechnung der Prämie der Bf. sei unzutreffend, ist entgegenzuhalten, dass Zweck der Prämie ist, den Zuwachs an betrieblichen Investitionen (über den Schnitt der letzten Jahre hinaus) zu fördern (Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer, Kommentar, § 108e EStG 1988, Tz. 3). Daher ist – wie oben bereits festgestellt - bei einer Betriebsübertragung im Vergleichszeitraum auf die Verhältnisse der Rechtsvorgängerin abzustellen. Für die Berechnung des Investitionszuwachses der Bf. ist somit auf die im Vergleichszeitraum angefallenen Anschaffungs- und Herstellungskosten der Rechtsvorgängerin (A. KG) abzustellen.

Der Beweisantrag der Bf., für eine bessere Darstellung des Sachverhaltes sei ein Ortsaugenschein durchzuführen, wird abgewiesen, da der Senat keine Zweifel am vorliegenden Sachverhalt hegt.

Soweit die Bf. in der mündlichen Verhandlung zur Berechnung der Investitionszuwachsprämie vorbringt, sie sei nicht nachvollziehbar und stelle daher einen nicht heilbaren Mangel des Bescheides dar, ist zu erwidern, dass in der Beilage zu Tz 1 des Berichtes vom 7. März 2006 die Berechnung der Investitionszuwachsprämie klar und deutlich dargestellt ist. Es wurden die Investitionen der Bf. und die der Rechtsvorgängerin herangezogen und der Durchschnitt der letzten drei Wirtschaftsjahre errechnet. Ein diesbezüglicher Begründungsmangel ist nicht zu erkennen. Im Übrigen sind etwaige Begründungsmängel im Abgabungsverfahren grundsätzlich im Rechtsmittelverfahren sanierbar.

Ermittlung des Investitionszuwachses und der Investitionsprämie

Investitionen 2004 lt. Erkenntnis	WJ 2002 lt. BP-Bericht	WJ 2003 lt. BP- Bericht	WJ 1-2/2004	Durchschnitt der letzten drei WJ	Zugang	IZP 10 %
---	---------------------------	-------------------------------	----------------	--	--------	----------

647.141,31	1.915,00	482.388,73	0,00	161.434,58	485.706,73	48.570,67
------------	----------	------------	------	------------	------------	-----------

Betreffend die geltend gemachten AfA-Beträge (siehe Tz. 2 und Beilage zu Tz. 2 des Berichtes) brachte die Bf. in der Beschwerde vor, dass die Rechtsmeinung der Betriebsprüfung, im Kalenderjahr sei nur eine Ganzjahres-AfA abzugsfähig, nicht richtig sei. Hiezu ist zu bemerken, dass sich die AfA-Beträge nach der Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes pro Wirtschaftsjahr richten. Die BP hat festgestellt, dass die A. KG für den Zeitraum Jänner 2004 und Februar 2004 eine Halbjahres-AfA und die Bf. für den Zeitraum März 2004 bis Dezember 2004 eine Ganzjahres-AfA geltend gemacht hat. Mit Mail vom 30. März 2014 hat die Betriebsprüfung noch klärend ausgeführt, dass im streitgegenständlichen Jahr für dieselben Wirtschaftsgüter die A. KG und die Bf. AfA geltend gemacht haben. Dass die Bf. im Hinblick auf die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen in die Rechtsposition der A. KG eintritt, hat der Senat bereits erläutert. Der meinung der Bf., aus dem Gesetz sei nicht ableitbar, dass auch eine 1 1/2 fache AfA-Quote absetzbar sei, schließt sich der Senat nicht an, da das Gesetz eine gleichmäßige Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer fordert. Demnach sind die von der Bf. geltend gemachten AfA-Beträge um die in der A. KG geltend gemachten AfA-Beträge zu Recht zu kürzen.

Wenn die Bf. in der mündlichen Verhandlung ausführt, eine Spezifizierung der Wirtschaftsgüter sei nicht nachvollziehbar und dies stelle auch einen unheilbaren Bescheidmangel dar, vertritt der Senat die Ansicht, dass auf Grund der Bezeichnung der Wirtschaftsgüter mit Positionsnummern (wie im vorgelegten Anlageverzeichnis der Bf.) eine Bestimmtheit der Wirtschaftsgüter gegeben ist. Da nachvollziehbar ist, um welche Wirtschaftsgüter es sich gehandelt hat, geht der Einwand des unheilbaren Bescheidmangels ins Leere. Auch die Ermittlung der AfA-Kürzung ist für den Senat klar ersichtlich und nachvollziehbar (siehe Tz 2 des Berichtes vom 7. März 2006). Mit dem Verweis auf den diesbezüglichen Bericht in den beiden angefochtenen Bescheiden liegen keine Bescheidmängel vor.

Schließlich bringt die Bf. in der mündlichen Verhandlung noch vor, dass Verjährung eingetreten sei, dass auf Grund der langen Dauer des Rechtsmittelverfahrens das verfassungsgesetzlich gewährleistetete Recht auf den gesetzlichen Richter verletzt worden sei, und dass das Verfahren mit der MRK und dem Europarecht im Widerspruch stehe. Zum Einwand der Bf., die Abgabefestsetzung sei bereits verjährt, ist lediglich auf die Bestimmung des § 209a BAO zu verweisen, wonach eine Abgabefestsetzung, die in einer Beschwerdeentscheidung oder in einem Erkenntnis zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegensteht. Hinsichtlich der Verletzung des verfassungsgesetzlich gewährleisteteten Rechts auf den gesetzlichen Richter wegen überlanger Verfahrensdauer, wonach jedermann Anspruch darauf hat, dass „seine Sache ... innerhalb einer angemessenen Frist gehört wird ...“, ist auf die herrschende Auffassung des VfGH und VwGH hinzuweisen. Demzufolge gehören Abgabenangelegenheiten nicht zu den „civil

rights“ iSd Art. 6 Abs. 1 MRK (VwGH vom 24. Oktober 2001, ZI. 2001/17/0138; vom 18. Jänner 1996, ZI. 93/15/0154). Von eine Verletzung des verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechts auf den gesetzlichen Richter ist daher nicht die Rede.

Die Revision wird nicht zugelassen, da sich die Lösung der auftretenden Rechtsfragen unmittelbar aus den einschlägigen Gesetzesbestimmungen ergibt und deren Anwendung und Auslegung unstrittig sind.

Hinsichtlich der Nichtanerkennung der Aufwendungen in Höhe von € 18.376,65 betreffend die Rechnung vom 11. November 2004 als IZP-fähige Mieterinvestition sind die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Bf. um € 918,84 zu erhöhen, die von der Bf. beantragten Aufwendungen als sofort abzugsfähige Reparaturausgaben und die Aufwandskürzung lt. BP zu berücksichtigen.

Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Euro

Einkünfte lt. Beschwerdeführerin:	201.711,11
Afa betreffend die Rechnung v.11.11.2004	918,84
Instandhaltungsarbeiten	-18.376,65
Aufwandskürzung lt. BP Tz. 2	50.072,02
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Erkenntnis	234.325,32

Klarstellend ergeht der Hinweis, dass die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen gem. § 323 Abs. 38 BAO idgF vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 3. Juni 2014

Die Vorsitzende

Dr. Smolle