



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Mag. Christian Seywald, Friedrich Nagl und Mag. Johannes Denk am 8. Februar 2006 über die Berufung der Bw, vertreten durch Stb-Ges, vom 27. Juni 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel 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 62.523,76 € (das sind 10% des Investitionszuwachses iHv 625.237,63 €) festgesetzt.

Entscheidungsgründe

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

Am 6. April 2005 machte die Bw aufgrund eines Investitionszuwachses iHv 686.543,69 € (ggü 0 € für 2001 bis 2003) für das Jahr 2004 eine Investitionszuwachsprämie (IZP) gemäß § 108e EStG 1988 iHv 68.654,37 € geltend, indem sie ein entsprechend ausgefülltes Formular E108e (*"Beilage zur Einkommensteuer-/Körperschaftsteuer- oder Feststellungserklärung für 2004 zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e"*) einreichte (KSt-Akt Bl 3f/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 686.543,69 € bekanntgegebene Investitionszuwachs auf 620.257,63 € zu vermindern, weil folgende Positionen nicht prämienbegünstigt seien:

- 61.306,06 € für Mieterinvestitionen Gebäude, weil Gebäude nicht zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern zählten;
- 4.500 € + 480 € (zusammen 4.980 €) für Ölbilder, weil diese nicht abnutzbar seien.

Dementsprechend setzte das Finanzamt mit einem Bescheid (KSt-Akt Bl 9/2004), dessen aktenkundige Zweitschrift mit 2. Mai 2005 (Stempelabdruck) datiert ist und zu dem kein Zustellnachweis (Rückschein) aktenkundig ist, die IZP für das Jahr 2004 mit 62.025,76 € fest (dh 10% von 620.257,63 €).

Mit Schreiben vom 21. Juni 2005 wurde die Verlängerung der Berufungsfrist bezüglich dieses Bescheides *"... vom 25.05.2005 ... innerhalb offener Rechtsmittelfrist ... um 1 Monat ..."* beantragt (KSt-Akt Bl 11/2004; aktenkundig ist keine bescheidmäßige Verlängerung der Berufungsfrist, sondern folgende Vermerke des Finanzamtes vom 27. Juni 2005: *"rechtzeitig"* und (offenbar sogenannte stillschweigende) *"Stattg."*

Mit Schreiben vom 27. Juni 2005 wurde 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) zur Bemessungsgrundlage des § 108e EStG 1988 (KSt-Akt Bl 12ff/2004) mit folgender Begründung:

- Die Bw betreibe seit 2004 in H in einer angemieteten Liegenschaft eine Sportausübungsanlage samt Gastronomiebetrieb.
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 Teilstich 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 berufungsgegenständlichen Ölbilder bestünden aus 20 Pressspanplatten (Öl auf Holz), welche links und rechts von den Sportausübungsgeräten fix an der Wand montiert seien. Es handle sich dabei nicht um üblicherweise nicht abnutzbare Gemälde, sondern um einen Teil der gesamten Sportausübungsanlage. 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.

Anmerkung zu der unstrittigen, aber aus der Aktenlage nicht unmittelbar erkennbaren Rechtzeitigkeit der gegenständlichen, laut (Selbst-)Stempleraufdruck am 30. Juni 2005 eingebrachten Berufung vom 27. Juni 2005:

Die Zweitschrift des angefochtenen Bescheides zur Festsetzung der IZP 2004 ist mit 2. Mai 2005 datiert und ohne Zustellnachweis (Rückschein) zugestellt worden. Im Berufungsfrist-Verlängerungsantrag vom 21. Juni 2005 (=offenbar Postaufgabe, weil 'traditioneller' Eingangsstempel vom nächsten Tag) wird ein Bescheid vom 25. Mai 2005 zur Festsetzung der IZP 2004 angesprochen und die Verlängerung der Berufungsfrist "*innerhalb offener Rechtsmittelfrist*" um einen Monat beantragt. Inhaltlich ist die Identität von Bescheid und Bescheidzweitschrift unstrittig gegeben; entscheidend ist nur die Zustellung, sodass das auf dem Bescheid aufgestempelte Datum unerheblich ist.

Im Sinne von § 26 Abs 2 ZustellG ist – mangels Möglichkeit, einen anderen Zeitpunkt der Zustellung von Amts wegen festzustellen – dem Vorbringen der Bw zu folgen und von einer Antragstellung innerhalb der Berufungsfrist und somit von einer Zustellung auszugehen, die ein Ende der einmonatigen Berufungsfrist frühestens am 21. Juni 2005 bedeutete. Das Fristverlängerungsansuchen vom 21. Juni 2005, auf dem auch das Finanzamt die Rechtzeitigkeit vermerkte, hemmte (ohne bescheidmäßige Verlängerung der Berufungsfrist) gemäß § 245 Abs 3f BAO die Berufungsfrist zumindest bis zum 21. Juli 2005.

Die Berufungsschrift vom 27. Juni 2005 (mit Eingangsdatum 30. Juni 2005) wurde somit rechtzeitig eingebracht, wie auch das Finanzamt darauf vermerkte.

Die KSt-Erklärung 2004 der Bw wurde am 16. August 2005 elektronisch eingebracht; daraufhin wurde ein mit 17. August 2005 datierter KSt-Bescheid 2004 erlassen (vgl EDV-Abfrage, UFS-Akt Bl 18). Als Beilage wurde ein Konvolut, enthaltend Jahresabschluss samt Anhang, Anlagenverzeichnis, USt-Verprobung und Mehr-Weniger-Rechnung, körperlich eingereicht (laut Selbststempleraufdruck am 16. August 2005). Laut Anlagenverzeichnis haben 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 haben eine solche von acht Jahren (Konto 580: Betriebs- und Geschäftsausstattung).

Mit zweitinstanzlichem Schreiben vom 19. Oktober 2005 wurde die Bw gefragt, ob die strittigen Ölgemälde identisch mit dem Hintergrund (parallel zu den Sportausübungsgeräten) sei, den man auf einigen Fotos unter Internetadresse... erkennen könne. Weiters wurde der Bw unverbindlich folgende Ansicht des Referenten zum Verfahrensstand vorgehalten (UFS-Akt Bl 29ff):

Die berufungswerbende Gesellschaft mit beschränkter Haftung (Berufungswerberin, Bw) hat die Investitionszuwachsprämie (IZP) 2004 durch Einreichung des ausgefüllten Formulars E108e am 6. April 2005 geltend gemacht. Zu diesem Zeitpunkt hatte die Bw die Körperschaftsteuererklärung 2004 noch nicht eingereicht. Die KSt-Erklärung 2004 wurde am 16. August 2005 elektronisch eingereicht, und zwar laut Aktenlage ohne IZP-Beilage.

Mit der Geltendmachung der IZP 2004 vor Einreichung der KSt-Erklärung 2004 hat die Bw eine Vorgangsweise gewählt, die insb seit der Ausgabe des Bundesgesetzblattes BGBl I 2004/57 (Steuerreformgesetz 2005) vom 4. Juni 2004 in Widerspruch zum Gesetzeswortlaut steht (siehe unten), aber mit folgenden Worten auf dem Formular E108e, das aber keine Rechtsquelle darstellen dürfte, 'erlaubt' wird:

"Die Investitionszuwachsprämie für 2004 kann schon vor Abgabe der Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungserklärung für 2004 beantragt werden. Nach Eintritt der Rechtskraft des Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer oder Feststellungsbescheides 2004 ist die Geltendmachung ausgeschlossen."

(Die weiteren Ausführungen im Vorhalt zu der nach dem Gesetzeswortlaut 'zu frühen' Geltendmachung und einer allfälligen teleologischen Reduktion des durch BGBl I 2004/57 hinsichtlich einer 'Verfrühung' verschärften Gesetzeswortlautes gegenüber § 108e Abs 4 EStG 1988 idF BGBl I 2002/155 sind nicht mehr von Belang, da durch die nochmalige Geltendmachung der Prämie innerhalb einer gemäß §§ 308ff BAO restituierten Frist nunmehr jedenfalls von einer zeitlich ordnungsgemäßen Beantragung der IZP 2004 auszugehen ist; s unten.) Weiters wurde vorgehalten:

Beim angefochtenen Bescheid handelt es sich – entsprechend § 108e Abs 5 EStG 1988 – um die Festsetzung einer selbst zu berechnenden Abgabe gemäß § 201 BAO; denn die IZP stellt eine Abgabe, wenn auch mit negativem Vorzeichen dar. Dies zeigt auch im Ergebnis die Verbuchung auf dem Steuerkonto: am 27. April 2005 – offenbar mit falschem Vorzeichen – mit +62.025,76 € und am 2. Mai 2005 – offenbar zur Korrektur – mit -124.051,52 €, sodass per Saldo -62.025,76 € verbucht worden sind, was der mit dem angefochtenen Bescheid festgesetzten Gutschrift von 62.025,76 € entspricht. Die Voraussetzung des § 201 Abs 2 Z 1 BAO idF BGBl I 2002/97 (AbgRmRefG), dass die Festsetzung innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages (im ggstdl Fall am 6. April 2005) von Amts wegen erfolgen kann, ist zwar erfüllt, jedoch handelt es sich infolge der Formulierung "kann" um eine Ermessensentscheidung. Hierzu wurden im bisherigen Verfahren keine Aussagen getätigt. Da die Neufassung des § 201 BAO durch das AbgRmRefG der Harmonisierung der Rechtswirkungen von Selbstberechnungen und Veranlagungsbescheiden diene, wird die Ermessensübung – wenn die Voraussetzungen von § 201 Abs 1f BAO erfüllt sind –, ob die Festsetzung mit einem anderen als dem an IZP von der Bw geltend gemachten Betrag erfolgen soll oder nicht, sich wohl an der Ermessensübung bei vergleichbaren Maßnahmen zu Veranlagungsbescheiden, dh Aufhebung gemäß § 299 Abs 1 BAO und amtswegige Verfahrenswiederaufnahme, orientieren: primär Berücksichtigung der Rechtsrichtigkeit und des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (=Gleichmäßigkeit der IZP-Gewährung); keine Bescheiderlassung bei Geringfügigkeit (vgl auch Ritz, BAO-Handbuch, 113ff).

Wenn die Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe (hier: IZP) gemäß § 201 BAO strittig ist und sich im Rechtsmittelverfahren die Richtigkeit der Selbstberechnung (IZP-Antrag) ergäbe, so wäre mit der Berufsentscheidung nicht unbedingt der angefochtene Festsetzungsbescheid (laut Berufsbegehren) auf die beantragte Gutschriftshöhe zu erhöhen; vielmehr erschiene diesfalls die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Festsetzungsbescheides im Ergebnis als gleichwertig bzw formal als eher dem Wortlaut von § 108e Abs 5 Satz 1 EStG 1988 iVm § 201 Abs 1 BAO entsprechend.

Dieser Vorhalt wurde auch dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht.

Die steuerliche Vertretung der Bw teilte dem Referenten am 31. Oktober 2005 telefonisch mit, dass der Begutachtungsentwurf zum AÄG 2005 – sollte er Gesetz werden – ein weiteres Argument für die teleologische Reduktion sei. Zur Vorsicht werde ein Wiedereinsetzungsantrag eingereicht werden. Die Antwort auf die Frage hinsichtlich Ölbilder lautete: ja.

In seiner Stellungnahme vom 5. Dezember 2005 (UFS-Akt BI 40ff) verwies das Finanzamt auf die gänzliche Umformulierung der einschlägigen Bestimmungen in der Regierungsvorlage zum AÄG 2005 gegenüber dem Begutachtungsentwurf.

Beim Finanzamt sei ein Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand eingebracht worden; diesem sei mit Bescheid vom 10. November 2005 stattgegeben worden.

Das Finanzamt habe jedoch Bedenken, ob in einem vor dem VwGH fortgesetzten Verfahren formalrechtliche Mängel auftreten könnten, wenn die Berufungsentscheidung zu einem Bescheid ergehe, der auf einem unzulässigen Antrag beruhe.

Dem Schreiben des Finanzamtes lagen u.a. in Ablichtung bei:

- Kontoauszüge aus der Anlagebuchhaltung der Bw (UFS-Akt BI 47ff), woraus die Art der Investitionen, die das Anlagenkonto 210 (Mietebauten) ausmachen, erkennbar wird: Malerarbeiten, Fassadenfarbe, Teppichboden (11.845 €), Beschriftung, Elektroinstallation (38.670 €).
- Bescheid (UFS-Akt BI 51) über die Bewilligung der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO hinsichtlich der Frist gemäß § 108e Abs 4 EStG 1988 idF BGBl I 2004/57 zur Nachreichung der Beilage zur Geltendmachung der IZP für das Kalenderjahr 2004 samt folgendem Ausspruch: *Aufgrund der bewilligten Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO gilt die dem Antrag beigefügte Beilage zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie gem. § 108e EStG für das Kalenderjahr 2004 als fristgerecht eingereicht.*

Über die Berufung wurde erwogen:

Zur Anwendbarkeit der gesetzlichen Regelungen zur IZP auf Kapitalgesellschaften:

Auf die Bw als Kapitalgesellschaft ist zunächst das KStG 1988 anzuwenden, wogegen die befristete Investitionszuwachsprämie im EStG 1988 geregelt wird. Die Geltung der befristeten Investitionszuwachsprämie auch für Kapitalgesellschaften wird durch § 24 Abs 6 KStG 1988 folgendermaßen normiert: *"Die Bestimmungen der §§ 108c, 108d, 108e sowie 108f EStG 1988 gelten sinngemäß für Körperschaften im Sinne des § 1, soweit sie nicht von der Körperschaftsteuer befreit sind."*

Eine Körperschaftsteuerbefreiung der Bw ist nicht ersichtlich.

Der Verweis durch § 24 Abs 6 KStG 1988 idF BGBl I 2002/155 ist kein statischer, sondern ein dynamischer, wie aus § 25 KStG 1988 hervorgeht: *"Soweit in diesem Bundesgesetz auf*

andere Bundesgesetze verwiesen wird, sind diese in ihrer jeweils geltenden Fassung anzuwenden."

Somit gelten auch die Novellierungen des § 108e EStG 1988 für die Bw, insb die Ausdehnung der IZP auf das Jahr 2004 durch BGBl I 2003/133 (WaStoG 2003).

Zur Neugründung der Bw im Streitjahr:

§ 108e Abs 3 Satz 1 EStG 1988 idF BGBl I 2003/133 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."*

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, GZ. 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*, EStG 1988⁵ § 108e Anm 13).

Zur zeitlich ordnungsgemäßen Beantragung der IZP:

Mit dem Bescheid des Finanzamtes vom 10. November 2005 zur Bewilligung der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gilt die mit dem betreffenden Antrag vom 2. November 2005 samt Beilage nochmals beantragte IZP für das Jahr 2004 als innerhalb der zur Nachreichung vorgesehenen Frist gemäß § 108e Abs 4 Satz 2 EStG 1998 idF BGBl I 2004/57 (Rechtskraft des Körperschaftsteuerbescheides 2004) eingebracht. (Zur Wiedereinsetzung in den vorigen Stand bezüglich IZP vgl auch UFS 3.10.2005, RV/0143-F/04 und RV/0179-F/05; die dort gemäß § 310 Abs 3 Satz 1 BAO eingetretene Rechtsfolge des Außerkrafttretens des die IZP abweisenden Bescheides kann auf den Fall der Bw nicht übertragen werden, weil der von der Bw angefochtene Bescheid nicht zwischen Rechtskraft des Körperschaftsteuerbescheides 2004 vom 17. August 2005 und Bewilligung der Wiedereinsetzung vom 10. November 2005 erlassen worden ist; nur die innerhalb dieses Zeitraumes erlassenen Bescheide zur IZP 2004 wären iSv *Ritz*, BAO³, § 310 Tz 2 ex lege außer Kraft getreten.)

Inwieweit die Geltendmachung der IZP am 6. April 2005 zu einem zulässigen Zeitpunkt und wirksam erfolgt ist, kann somit dahingestellt bleiben.

Zu den Überlegungen des Finanzamtes hinsichtlich Erlassung einer Berufungsentscheidung zu einem Bescheid, der zu einem unzulässigen Antrag ergangen ist:

Die 'Sache' des angefochtenen Bescheides ist die Festsetzung der IZP für das Jahr 2004, wie dies von § 108e Abs 5 Satz 1 EStG 1988 iVm § 201 BAO vorgesehen ist. Die 'Sache' des Bescheides ist daher nicht durch den Abspruch über einen einzelnen Antrag, sondern durch Abgabenart (Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988) und den Zeitraum – das Jahr 2004 – bestimmt. Im Rahmen dieser Sache kann die Berufungsbehörde gemäß § 289 Abs 2 BAO den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abändern. Daher können auch allfällige Veränderungen des Anspruches an IZP – etwa durch erstmals wirksame Geltendmachung im Falle der Verfrühung der ersten Geltendmachung –, die zwischen Erlassung des angefochtenen Bescheides und Ergehen der Berufungsentscheidung eintreten, in der Berufungsentscheidung berücksichtigt werden.

Zu den Ölgemälden:

Bezugshabend 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 (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. Sie können auch 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:

Die ggstdl Mieterinvestitionen (Teppichboden, Farbe, Elektroinstallation) sind sachenrechtlich dem Eigentümer der von der Bw gemieteten Räumlichkeiten zugewachsen, weil sie nur durch eine unwirtschaftliche Vorgangsweise (Entfernungsaufwand und geringer Wert des Entfernten) wieder von der Liegenschaft abgesondert werden können. Sie sind somit unselbständige Bestandteile des Gebäudes und damit des Grundstückes geworden. (Vgl *Kozio/Welser*, Bürgerliches Recht¹² I 221f).

Nach dem bürgerlichen Recht hat die Bw an den Mieterinvestitionen daher kein Eigentum, sondern ein Nutzungsrecht, dessen Dauer von der zukünftigen Dauer des Mietvertrages abhängen wird.

Bezug habend wird in § 108e Abs 1 und 2 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.

(2) Prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter sind ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens. Nicht zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern zählen:

– Gebäude.

– ..."

Prämienbegünstigt sind nur körperliche Wirtschaftsgüter. Zunächst ist daher die Einstufung der Mieterinvestitionen als körperliche Wirtschaftsgüter zu untersuchen; nur wenn diese Einstufung hinsichtlich beider Kriterien (körperlich, Wirtschaftsgut) zu bejahen wäre, wäre der Gebäude-Ausschluss von der Prämienbegünstigung überhaupt von Interesse.

Weiters ist auf die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz einzugehen:

Da der Ansatz und die Bewertung einer Position von der Einstufung abhängen kann und sich die Maßgeblichkeit auf das Ansatzrecht und das Bewertungsrecht des HGB bezieht (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG, § 5 Anm 9), ist davon auszugehen, dass auch bei der Einstufung als immateriell (handelsrechtlicher Begriff) bzw unkörperlich (steuerrechtlicher Begriff) die Maßgeblichkeit gilt (vgl *Schiffers in Korn*, § 5 dEStG Rz 79). § 24 BAO betr die Zurechnung von Wirtschaftsgütern (wirtschaftliches Eigentum) gilt bei Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG nur subsidär (*Ritz*, BAO³, § 24 Tz 5).

Zivilrechtlich stehen die Mieterinvestitionen nicht im Eigentum der Bw, sodass ihr materieller Gehalt keinen Vermögensgegenstand der Bw darstellt und nicht als materieller Vermögensgegenstand unter Sachanlagen des Gliederungsschemas für Kapitalgesellschaften gemäß § 224 Abs 2 A/II HGB in die Handelsbilanz der Bw aufzunehmen ist.

Damit stellen aufgrund der Maßgeblichkeit für die Steuerbilanz die Mieterinvestitionen keine körperlichen Wirtschaftsgüter dar.

Die Aufnahme irgendeines Postens hinsichtlich der Mieterinvestitionen auf der Aktivseite der Handelsbilanz der Bw ist damit aber nicht unbedingt als unrichtig zu betrachten, jedoch würden sämtliche Varianten wiederum nicht im Vorliegen eines körperlichen Wirtschaftsgutes resultieren, sodass hier eine endgültige Klärung unterbleiben kann:

- Im Sinne von FG Köln, 7.9.2005, 13 K 6449/03, EFG 2005, S 1918ff, Entscheidung 1059, könnte eine Forderung an den Vermieter (für einen allfälligen Ersatzanspruch) in die Bilanz einzustellen sein.

Eine Forderung kann aber keinesfalls zum IZP-Anspruch führen; sie ist kein körperliches Wirtschaftsgut des abnutzbaren Anlagevermögens.

- Auch ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten wäre kein körperliches Wirtschaftsgut des abnutzbaren Anlagevermögens.
- Die Mieterinvestitionen könnten Aufwendungen für das Ingangsetzen des Betriebes darstellen, wobei zutreffendenfalls der Ansatz eines Aktivpostens gemäß § 198 Abs 3 HGB zulässig wäre.

Laut *Geist* in *Jabornegg*, HGB, § 198 Rz 16 ist der Aktivposten iSd § 198 Abs 3 kein Vermögensgegenstand (unstrittig), sondern eine sog Bilanzierungshilfe. Steuerlich werde der handelsrechtliche Ansatz anerkannt (aA *Zorn*, s unten).

Auch das steuerrechtliche Verbot des Ansatzes eines Aktivpostens für ein unkörperliches Wirtschaftsgut, das nicht entgeltlich erworben worden ist, gemäß § 4 Abs 1 (vorletzter Satz) EStG 1988 spräche iSv *Quantschnigg/Schuch*, EStHB, § 5 Tz 60ff und *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG, § 5 Anm 9ff nicht dagegen, dass ein Aktivposten iSd § 198 Abs 3 HGB in die Steuerbilanz zu übernehmen wäre, denn ein solcher Aktivposten ist kein Wirtschaftsgut, sondern eine Bilanzierungshilfe, deren Ansatz in der Handelsbilanz für die Steuerbilanz maßgeblich ist (teilw aA *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, § 4 Abs 1 EStG 1988 Tz 159f: Aktivierungsverbot in Steuerbilanz)

Jedenfalls könnte aber auch mit einem Aktivposten gemäß § 198 Abs 3 HGB kein körperliches Wirtschaftsgut des abnutzbaren Anlagevermögens vorliegen.

- Die Einstellung des Nutzungsrechtes an den Mieterinvestitionen als immateriellen Vermögensgegenstand (unkörperliches Wirtschaftsgut) in die Bilanz würde das Erfordernis des körperlichen Wirtschaftsgutes für den IZP-Anspruch nicht erfüllen, und würde wohl schon am Aktivierungsverbot für nicht entgeltlich erworbene immaterielle (unkörperliche) Vermögensgegenstände (Wirtschaftsgüter) gemäß § 197 Abs 2 HGB

(§ 4 Abs 1 EStG 1988) scheitern:

Die entgeltliche Anschaffung von körperlichen Sachen (Bodenbelag, Farbe, Elektromaterial etc) und deren Verbindung mit dem Gebäude bewirkt – bezogen auf ein Nutzungsrecht an den Investitionen – keine Anschaffung, sondern eine Herstellung des Nutzungsrechtes (*Nowotny/M.Tichy in Straube, HGB², § 197 Rz 16*: Es muss ein Anschaffungsvorgang zum Zugang des Immaterialgutes führen; nicht aber einzelne Teilleistungen, die Dritte im Rahmen des Herstellungsvorganges gegen Entgelt erbringen).

Die ggstdl Mieterinvestitionen stellen keine materiellen Vermögensgegenstände und damit keine körperlichen Wirtschaftsgüter dar. Dieses Ergebnis dürfte im Gegensatz zur hM stehen, denn in der österreichischen Literatur wird offenbar idR unausgesprochen vorausgesetzt, dass Mieter- und Pächterinvestitionen aus der Sicht des Mieters bzw Pächters körperliche Wirtschaftsgüter darstellten, welche im wirtschaftlichen Eigentum des Mieters (Pächters) stünden. Ausdrücklich äußert sich nur *Hödl* in SWK 7/2005 (S 285): *"Die Aufwendungen des Mieters, die freiwillig ohne vertragliche Verpflichtung durchgeführt werden und kein Erhaltungsaufwand sind, gelten als Wirtschaftsgüter. Er ist wirtschaftlicher Eigentümer und bleibt dies bis zur Beendigung des Mietverhältnisses. Die Aufwendungen des Mieters gelten als körperliche Wirtschaftsgüter."*

Die hier vertretene, abweichende Meinung kann mit der Kritik von *Schiffers in Korn, § 5 dEStG Rz 541* und *Tiedchen in Herrmann/Heuer/Raupach, § 5 dEStG, Anm 313* an der deutschen hM und Rsp, die der österreichischen hM ähnelt, zusätzlich untermauert werden.

Nach der hier vertretenen Rechtsauslegung steht die IZP für die Mieterinvestitionen nicht zu, weil es sich dabei um keine körperlichen Wirtschaftsgüter der Bw handelt.

Es zeigt sich aber, dass auch unter Zugrundelegung der hM zur Eigenschaft von Mieterinvestitionen als körperliche Wirtschaftsgüter (des Mieters) das Ergebnis für die Bw – keine IZP für Mieterinvestitionen – dasselbe wäre:

Wenn in (extensiver) wirtschaftlicher Betrachtungsweise (und handelsrechtlich nach der Verkehrsauffassung) die Mieterinvestitionen als körperliche Wirtschaftsgüter (materielle Vermögensgegenstände) angesehen würden, dann wären aber ebenso in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Mieterinvestitionen als Gebäude iSd § 108e Abs 2 EStG 1988 anzusehen und die IZP stünde ebenfalls nicht zu. Dieses Ergebnis entspricht auch der bisherigen Rsp des UFS (19.9.2005, RV/0358-I/05, besprochen in UFS aktuell, 11-12/2005, 405).

Zur Berechnung und abschließenden verfahrensrechtlichen Überlegungen:

Gegenüber dem angefochtenen Bescheid sind die vom Finanzamt aus dem begünstigten Investitionszuwachs ausgeschiedenen Anschaffungskosten der streitgegenständlichen

Ölgemälde iHv 4.980 € zusätzlich von den vom Finanzamt anerkannten 620.257,63 € als Investitionszuwachs anzuerkennen, sodass die Bemessungsgrundlage der IZP für das Streitjahr 625.237,63 € ausmacht und die IZP 10% davon, das sind 62.523,76 €.

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: 68.654,37 €) und rechtsrichtig zu gewährender IZP (hier: 62.523,76 €) 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 AÄG2005, 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 6.130,61 € aus, denn er bewirkt die Verbuchung einer Prämie iHv von 62.523,76 € statt 68.654,37 €. 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.

Der rechtsrichtigen Prämiengewährung wird in Ausübung des Ermessens der Vorrang eingeräumt; daher wird die Erlassung des angefochtenen Bescheides bestätigt. Durch die

Abänderung des angefochtenen Bescheides, indem in einem der Streitpunkte dem Berufungsbegehren gefolgt wird, wird der Berufung teilweise stattgegeben.

Ergeht auch an Finanzamt Waldviertel zu St.Nr. Y

Wien, am 22. Februar 2006