



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:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die berufungswerbende Gesellschaft mit beschränkter Haftung (Berufungswerberin, Bw) wurde im August 2004 gegründet, im September 2004 in das Firmenbuch eingetragen; sie hat kein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr; ihr Firmenname wurde im Jänner 2005 geändert (vgl KSt-Akt, Dauerbelege).

Am 6. April 2005 machte die Bw aufgrund eines Investitionszuwachses iHv 81.883,62 € (ggü 0 € für 2001 bis 2003) für das Jahr 2004 eine Investitionszuwachsprämie (IZP) gemäß § 108e EStG 1988 iHv 8.188,36 € 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 9f/2004). Betreffend den Streitpunkt waren auf einem Auszug des Anlagekontos 210 ("Büro M-Straße") 6.653,80 € für Teppichboden und Fliesen ausgewiesen (KSt-Akt Bl 11/2004).

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

81.883,62 € bekanntgegebene Investitionszuwachs auf 75.229,82 € zu vermindern, weil die 6.653,80 € (als Mieterinvestitionen ins Gebäude) nicht prämienbegünstigt seien, weil Gebäude nicht zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern zählten.

Dementsprechend setzte das Finanzamt mit einem Bescheid (KSt-Akt Bl 14/2004), 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 7.522,98 € fest (dh 10% von 75.229,82 €).

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 16/2004; 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 Begehr nach Ermittlung der IZP unter Hinzurechnung der vom Finanzamt nicht anerkannten Mieterinvestitionen iHv 6.653,80 € zur Bemessungsgrundlage des § 108e EStG 1988 (KSt-Akt Bl 17ff/2004) 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 Investitionszuwachsen, 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.

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 Bescheid 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.

Mit zweitinstanzlichem Schreiben vom 18. Oktober 2005 wurde der Bw unverbindlich folgende Ansicht des Referenten zum Verfahrensstand vorgehalten (UFS-Akt BI 23ff):

Die berufungswerbende Gesellschaft mit beschränkter Haftung (Berufungswerberin, Bw) hat die Investitionszuwachsprämie (IZP) 2004 durch Einreichung des ausgefüllten Formulares E108e am 6. April 2005 geltend gemacht. Zu diesem Zeitpunkt und bis dato hat die Bw die Körperschaftsteuererklärung 2004 noch nicht eingereicht. Mit der Geltendmachung der IZP 2004 vor Einreichung der KSt-Erklärung 2004 hat die Bw eine Vorgangsweise gewählt, die insb seit der Ausgabe des Bundesgesetzesblattes 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 am Tag der elektronischen Übermittlung der Körperschaftsteuererklärung nunmehr jedenfalls von einer zeitlich ordnungsgemäßen Beantragung der IZP 2004 auszugehen ist; s unten.)

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 die IZP-Erklärung gemeinsam mit der Körperschaftsteuererklärung eingereicht werden.

In seiner Stellungnahme vom 5. Dezember 2005 (UFS-Akt BI 32ff) verwies das Finanzamt auf die gänzliche Umformulierung der einschlägigen Bestimmungen in der Regierungsvorlage zum AÄG 2005 gegenüber dem Begutachtungsentwurf.

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.

Die KSt-Erklärung 2004 der Bw wurde am 5. Dezember 2005 elektronisch eingebracht und mit Bescheid vom 7. Dezember 2005 veranlagt (vgl EDV-Abfrage, UFS-Akt BI 35). Die nochmals

- mit Eingangsstempel 5. Dezember 2005 – beim Finanzamt eingereichte "Beilage zur Einkommensteuer-/Körperschaftsteuer- oder Feststellungserklärung für 2004 zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e" wurde vom Finanzamt an die Berufungsbehörde übermittelt (Ablage am Ende des vorgelegten KSt-Aktes).

Über die Berufung wurde erwogen:

Zur Anwendbarkeit der gesetzlichen Regelungen betr 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 Schrottmeier 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:

Auf den Streitzeitraum 2004 ist § 108e Abs 4 EStG 1988 in folgender Fassung durch BGBl I 2004/57 anzuwenden: „(4) Die Prämie kann nur in einer Beilage zur Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungserklärung (§ 188 BAO) des betreffenden Jahres geltend gemacht werden. Sie kann überdies in einer bis zum Eintritt der Rechtskraft des Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides nachgereichten Beilage geltend gemacht werden....“

Die körperliche Beilage der IZP-Beilage zu der gemäß § 24 Abs 3 Z 1 KStG 1988 elektronisch übermittelten KSt-Erklärung für das Jahr 2004 ist nicht möglich gewesen. Es ist nicht davon auszugehen, dass der Gesetzgeber für diejenigen, die ihre KSt-Erklärung vorschriftsmäßig elektronisch einreichen, Schikanen für die Geltendmachung der IZP aufstellen wollte. Vielmehr ist davon auszugehen, dass die körperliche Einreichung der IZP-Beilage durch die Bw am 5. Dezember 2005, dem Tag der elektronischen Übermittlung der KSt-Erklärung, als Beilage zu werten ist (schließlich wird das körperliche Beilegen nicht ausdrücklich normiert). Überdies kann auch der zweite Satz von § 108e Abs 4 EStG 1988 als erfüllt angesehen werden, zumal die Rechtskraft des Körperschaftsteuerbescheides vom 7. Dezember 2005 frühestens am 7. Jänner 2006 eingetreten ist.

Da nunmehr die IZP für das Jahr 2004 jedenfalls zeitlich ordnungsgemäß beantragt worden ist, kann dahingestellt bleiben, ob auch die Beantragung am 6. April 2005 zeitlich ordnungsgemäß gewesen ist.

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 Mieterinvestitionen:

Die ggstdl Mieterinvestitionen (Teppichboden, Verfliesung) sind sachenrechtlich dem Eigentümer des von der Bw gemieteten Büros zugewachsen, weil sie nur durch eine

unwirtschaftliche Vorgangsweise (Entfernungsauflauf 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. *Koziol/Welser, Bürgerliches Recht*¹² 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.

Bezughabend 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 betrifft die Zurechnung von Wirtschaftsgütern (wirtschaftliches Eigentum) gilt bei Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG nur subsidiär (*Ritz, BAO*³, § 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) 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 (Teppichböden, Fliesen) 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.

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)

Dem Finanzamt ist daher jedenfalls zuzustimmen, dass der von der Bw mit 81.883,62 € bekanntgegebene Investitionszuwachs gemäß § 108e EStG 1988 nur 75.229,82 € beträgt.

Abschließende verfahrensrechtliche Überlegungen:

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 Abweichungen zwischen beantragter IZP (hier: 8.188,36 €) und rechtsrichtig zu gewährender IZP (hier: 7.522,98 €) 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 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 Prämienentlastung; vgl auch aaO § 201 Tz 30).

Die Auswirkung des angefochtenen Bescheides macht 665,38 € aus, denn er bewirkt die Verbuchung einer Prämie iHv von 7.522,98 € statt 8.188,36 €. Die Auswirkung des angefochtenen Bescheides 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 Prämienentlastung wird in Ausübung des Ermessens der Vorrang eingeräumt; daher wird der angefochtene Bescheid bestätigt und die gegen ihn gerichtete Berufung abgewiesen.

Ergeht auch an Finanzamt Waldviertel zu St.Nr. Y

Wien, am 21. Februar 2006