



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch die GfB Treuhand Graz Steuerberatungsges.m.b.H., 8042 Graz, Petersbergenstraße 42, vom 10. Jänner 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 22. Dezember 2004 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2002 sowie Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2002 nach der am 5. April 2006 in 8010 Graz, Conrad von Hötendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2002 wird Folge gegeben. Der angefochtene Wiederaufnahmsbescheid wird ersatzlos aufgehoben.

Die Berufung betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2002 wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Sachbescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.), eine Gastwirtin, machte in einer Beilage zur Einkommensteuerklärung für 2002 vom 30. März 2004 eine Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2002 (IZP) in Höhe von 20.689,00 € geltend. Am 14. April 2004 wurde ihr die IZP in dieser Höhe auch gutgeschrieben.

Im angefochtenen Bescheid vom 22. Dezember 2004 führte das Finanzamt aus, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO auf Grund der Feststellungen der

Betriebsprüfung laut Bericht vom 20. Dezember 2004 erforderlich sei. Demnach seien die Ölbilder und (Buddha-)Statuen mit Anschaffungskosten in Höhe von 17.267,27 € aus dem Grund nicht prämiengünstig, weil sie nicht zum abnutzbaren Anlagevermögen zählen würden. Nicht begünstigt seien auch die nicht selbständig bewertbaren Gebäudeinvestitionen im Ausmaß von 54.656,23 €, wobei es sich diesbezüglich um Investitionen in einem fremden Gebäude (Mieterinvestitionen) handle. Die IZP werde daher in Höhe von 11.288,40 € festgesetzt. *[Anm.: Tatsächlich hat das Finanzamt Gebäudeinvestitionen (Mieterinvestitionen) in Höhe von insgesamt 70.686,23 € ausgeschieden].*

Dagegen richtet sich die Berufung vom 10. Jänner 2005: Was die Ölbilder und Statuen anlangt, so sei Voraussetzung für die Gewährung der IZP, dass die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8 EStG 1988) abgesetzt werden können. Der Gesetzgeber habe als Voraussetzung der IZP also die Absetzung für Abnutzung genannt, und zwar durch die Anführung der §§ 7 und 8 EStG 1988 nicht nur die planmäßige AfA, sondern auch die Sonderformen der Absetzung. Derartige Sonderformen der Absetzung für Abnutzung sehe § 8 EStG 1988 vor, insbesondere unter Abs. 4 die Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung. Der Hinweis auf § 8 EStG 1988 ziele somit auch darauf ab, dass Wirtschaftsgüter, welche einer möglichen Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung unterliegen, nicht von den Begünstigungen der Investitionszuwachsprämie ausgenommen sein sollten. Der Gesetzgeber habe mit seiner Wortwahl "Absetzung für Abnutzung (§§ 7 u. 8 EStG)" also nicht nur Wirtschaftsgüter mit "planmäßiger" Absetzung für Abnutzung begünstigen wollen, sondern eindeutig auch solche Wirtschaftsgüter, welche gemäß § 8 EStG 1988 den Sonderformen der Absetzung für Abnutzung unterliegen. Auch wenn die Ölbilder und Statuen laut Ansicht der Abgabenbehörde zu den nicht abnutzbaren Gütern des Anlagevermögens gehörten, so seien derartige Wirtschaftsgüter nach ständiger Rechtsprechung aber sehr wohl der Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung zugänglich und daher - entsprechend dem oben Gesagten - sehr wohl IZP-begünstigt. Was die Mieterinvestitionen betrifft, so habe der Gesetzgeber im § 108e EStG 1988 die prämiengünstigen Wirtschaftsgüter mit "ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens" definiert. Nicht prämiengünstig seien ua. Gebäude. Was aber Gebäude seien, werde in der Judikatur ausreichend und eindeutig definiert. Demnach gelte als Gebäude jedes Bauwerk, welches durch räumliche Umfriedung Schutz gegen äußere Einflüsse gewähre, den Eintritt von Menschen gestatte, mit dem Boden fest verbunden und von einiger Beständigkeit sei. Andere, technisch gesehen, unbewegliche Wirtschaftsgüter könnten nicht als Gebäude betrachtet werden. Einrichtung und Mietereinbauten würden zu diesen körperlichen Wirtschaftsgütern und nicht zum Gebäude

zählen. Der Gesetzgeber habe die nicht prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter taxativ aufgezählt und dabei durch die Bezeichnung "Gebäude" eindeutig zu erkennen gegeben, dass er lediglich die Errichtung von Gebäuden nicht für die Begünstigung der IZP heranziehen habe wollen. Die vom BMF nachfolgend erlassenen Richtlinien würden den Begriff "Gebäude" weitestgehend in den Hintergrund stellen und auf unbewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens abzielen. Diese irrije Auslegung des Wortes "Gebäude" laut Richtlinien sei aber rechtswidrig. Im vorliegenden Fall habe das Finanzamt die berufsgegenständlichen Investitionen (Beleuchtung, Be- und Entlüftung, Türen, Fensterbänke und Waschauminvestitionen), welche ausschließlich in einem gemieteten Geschäftshaus getätigt worden seien, als Aufwendungen für unbewegliche Wirtschaftsgüter und damit als "Gebäude" eingestuft. Dies möge zwar im Sinne der steuerlichen Vorschriften denkbar und möglich sein (und werde hier auch nicht weiter untersucht), jedoch verkenne das Finanzamt, dass die Begünstigung des § 108e EStG 1988 lediglich für "Gebäude" nicht zustünde. Investitionen in fremden Gebäuden wie im vorliegenden Fall seien jedoch Mieterinvestitionen und daher nicht dem Begriff "Gebäude" zuordenbar. Alleine die Beleuchtungsanlage, welche mehr als 11.000,00 € (ohne Leitungsinstallationen) gekostet habe, könne keinesfalls als "Gebäude" tituliert werden. Auch die Be- und Entlüftungsanlage (wenn auch unbeweglich im Sinne der steuerlichen Betrachtungsweise) sei ein eigenes unbewegliches Wirtschaftsgut, welches keinesfalls unter den Begriff "Gebäude" subsumiert werden könne. Sinn des § 108e EStG 1988 sei es, Investitionen zu begünstigen, wobei Gebäude ausdrücklich ausgenommen worden seien. Nicht ausgenommen worden seien hingegen unbewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, welche nicht Gebäudecharakter hätten. Das Finanzamt irre daher, wenn es die berufsgegenständlichen Mieterinvestitionen als unbewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens von den Begünstigungen der Investitionszuwachsprämie ausnehme.

In der Folge stellte die Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 1. März 2006 (ergänzt mit FAX vom 9. März 2006) hinsichtlich folgender Mieterinvestitionen außer Streit, dass es sich dabei um solche handle, die, wären die diesbezüglichen Investitionen vom Gebäudeeigentümer im eigenen Gebäude getätigt worden, nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung jedenfalls als typische Gebäudeteile anzusehen wären:

<b>Anlagegut</b>	<b>Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten (€)</b>
Be-und Entlüftungsanlage	37.464,00
Waschraum Damen, Platte, Unterkonstruktion, Spiegel, Waschtisch	1.552,00
Waschraum Herren w.o., aber nur ein Spiegel	1.349,00
7 Fensterbänke, Tischlerarbeiten	5.829,00

3 Türen inkl. Stock und Knöpfen	3.480,00
Schaltschrank inkl. Schaltplan	2.700,00

Folgende Mieterinvestitionen wären nach Auffassung der Bw. aber auch nicht im Falle der Investition durch den Gebäudeeigentümer als typische Gebäudeteile anzusehen:

<b>Anlagegut</b>	<b>Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten (€)</b>
Tischlerumbauarbeiten	1.134,00
Beleuchtungsanlage Restaurantumbau	7.073,55
Fertigdusche komplett	463,29
4 Wand-Tiefspül-WC	384,00
2 Urinalbecken	2.351,16
Speicherthermostat	117,30
Kleinmaterial für Sanitärgeräte und Montage	1.565,65
Kaltwasserleitungsänderung Küche	152,67
Beleuchtung	3.819,41
Folierung Eingangstüre	131,20
4 Türschließer	1.120,00

Dazu gab das Finanzamt keine Stellungnahme ab.

In der am 5. April 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung antwortete der steuerliche Vertreter auf die Frage, ob die berufungsgegenständlichen Ölbilder und (Metall-)Statuen nach Ansicht der Bw. als abnutzbar anzusehen seien, lediglich, dass diese Gegenstände im Gastraum im Restaurantbereich hängen würden und dort einer erhöhten Immissionsbelastung durch Staub und Rauch ausgesetzt seien. Über weiteres Befragen, in welchem Zeitraum bei den berufungsgegenständlichen Ölbildern und Statuen nach Ansicht der Bw. eine festzustellende immissionsbedingte Abnutzung eintreten würde, gab der steuerliche Vertreter an, dass er dies nicht näher präzisieren könne. Dass es sich bei den berufungsgegenständlichen Ölbildern und Statuen um "Kunst" handle, werde nicht bestritten. Nach Ansicht der Bw. käme es aber sehr wohl darauf an, wo ein Kunstwerk aufbewahrt werde.

Die Vertreterin des Finanzamtes vertrat dagegen die Auffassung, dass es sich bei den berufungsgegenständlichen Ölbildern und Statuen um nicht abnutzbare Gegenstände handle. Diesbezüglich sei auch eine Absetzung für außergewöhnliche technische und wirtschaftliche Abnutzung in Zusammenhang mit den Immissionseinwirkungen im Gastraum nicht möglich.

Betreffend die berufungsgegenständlichen Mieterinvestitionen erklärte der steuerliche Vertreter, Sinn und Zweck der IZP sei es gewesen, die Wirtschaft anzukurbeln. Die IZP sei im Jahr 2002 eingeführt worden, aber erst rund ein Jahr später sei man in den EStR 2000 darauf gekommen, den Gebäudebegriff laut § 108e Abs. 2 EStG 1988 neu auszulegen, und zwar dahingehend, dass nunmehr auch Mieterinvestitionen darunter zu subsumieren wären. Damit stünden die EStR 2000 aber im Widerspruch zum Gesetz. Hätte der Gesetzgeber Mieterinvestitionen von den Begünstigungen der IZP ausschließen wollen, hätte er dies im Gesetz so verankert. Es werde nochmals auf den zeitlichen Ablauf verwiesen: Die IZP gäbe es seit dem Jahr 2002, die restriktiven Richtlinienregelungen aber erst seit dem Jahr 2003. Es ginge hier also auch um Fragen wie "Treu und Glauben". Es werde auch noch darauf hingewiesen, dass im vorliegenden Fall Hauseigentümer und Mieterin zueinander fremd seien, eine missbräuchliche Konstruktion also auszuschließen sei.

Schließlich erklärte der steuerliche Vertreter auch noch, dass von Seiten der Bw. nunmehr - abweichend von der Vorhaltbeantwortung vom 1. März 2006 bzw. vom FAX vom 9. März 2006 - hinsichtlich sämtlicher berufungsgegenständlicher Wirtschaftsgüter (Mieterinvestitionen) außer Streit gestellt werde, dass es sich dabei um solche handle, die, wären die diesbezüglichen Investitionen vom Gebäudeeigentümer im eigenen Gebäude getätigt worden, nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung jedenfalls als typische Gebäudeteile anzusehen wären (vgl. Niederschrift über die mündliche Berufungsverhandlung vom 5. April 2006).

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

#### 1. Wiederaufnahmsbescheid

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme *eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens* von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c 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.

Laut Mitteilung des Finanzamtes vom 25. Juli 2005 ist der angefochtene Wiederaufnahmsbescheid vom 22. Dezember 2004 bloß "versehentlich" ergangen. - Zum damaligen Zeitpunkt lag noch gar kein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren vor.

Die o.a. Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens sind im vorliegenden Fall also nicht erfüllt.

#### 2. Sachbescheid

## 2.1. Ölbilder und Statuen

Gemäß § 108e Abs. 1 EStG 1988 kann für den Investitionszuwachs bei prämierten Wirtschaftsgütern eine IZP 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.

Gemäß § 108e Abs. 2 EStG 1988 sind prämierte Wirtschaftsgüter ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens.

Festzuhalten ist also, dass nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut die IZP nur bei *abnutzbaren* Wirtschaftsgütern in Betracht kommt.

Zum Problembereich: Abnutzbarkeit von Wirtschaftsgütern - Absetzung für Abnutzung - Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung hat der VwGH im Erkenntnis VwGH 5.7.1994, 91/14/0110, klargestellt, dass der Abnutzung nur solche Wirtschaftsgüter unterliegen, deren Wert durch die Benutzung bzw. den Zeitablauf allmählich aufgezehrt wird, sei es, dass sie durch den Verbrauch in ihrer Substanz immer mehr vermindert und schließlich gänzlich aufgebraucht werden oder dass sie durch ihre Verwendung und Nutzung bzw. den Zeitablauf in ihrer Gebrauchsfähigkeit immer mehr herabgesetzt werden, bis sie schließlich die Fähigkeit, nutzbringend verwendet zu werden, in einem so hohen Maße eingebüßt haben, dass ihre weitere betriebliche Verwendung nicht mehr zweckmäßig erscheint. Es sind dies somit Wirtschaftsgüter, die durch die bestimmungsgemäße Benutzung technisch oder wirtschaftlich verschleiben oder durch Zeitablauf wertlos werden. Demnach stellen also zB Gemälde grundsätzlich keine abnutzbaren Gegenstände dar. Zwar unterliegen auch Gemälde einer technischen (physikalischen) Abnutzung, diese vollzieht sich jedoch bei sachgemäßer Behandlung des Bildes in so großen Zeiträumen und ist dementsprechend im jeweiligen Veranlagungszeitraum so geringfügig, dass sie steuerlich vernachlässigt werden kann. Erleiden sie durch unsachgemäße Behandlung oder Beschädigung eine Werteinbuße, so ist dieser allenfalls im Wege der Herabsetzung auf den niedrigeren Teilwert bzw. durch Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung Rechnung zu tragen. Ist aber ein Aufwand erforderlich, um das Gemälde in seiner Substanz zu erhalten, so ist dies im Wege der Anerkennung von Instandhaltungskosten steuerlich zu berücksichtigen. Ganz in diesem Sinne ist es auch allgemein herrschende Rechtsauffassung, dass Kunstwerke wie im vorliegenden Fall grundsätzlich keine abnutzbaren Gegenstände darstellen; dies gilt auch für Kunstwerke, die "Änderungen des Zeitgeschmackes unterliegen", für Werke der Gebrauchskunst und für Antiquitäten (Doralt, EStG<sup>6</sup>, § 7 Tz 65 Kunstwerke, mwN; Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 7 Tz 5; VwGH 22.2.2000, 99/14/0082).

In Bezug auf die berufungsgegenständlichen Ölbilder und (Bronze-)Statuen, welche unbestrittenermaßen Kunstwerke darstellen, hat nun aber die Bw. keinerlei besonderen Umstände aufgezeigt, die eine von den o.a. Grundsätzen abweichende Beurteilung nahe legen würden. Dass diese Kunstgegenstände im Restaurantbereich aufgehängt bzw. aufgestellt sind und dort "einer erhöhten Immissionsbelastung durch Staub und Rauch ausgesetzt" seien (vgl. Niederschrift über die mündliche Berufungsverhandlung vom 5. April 2006), macht sie im o.a. Sinne jedenfalls noch nicht abnutzbar, ist es doch keineswegs als unüblich anzusehen, dass Kunstgegenstände in öffentlich zugänglichen Räumen aufbewahrt werden, wo (auch) geraucht wird. Abgesehen davon hat die Bw. laut Aktenlage im verfahrensgegenständlichen Zeitraum in ihrem Lokal ohnedies auch eine neue "Be- und Entlüftungsanlage" (37.464,00 €) einbauen lassen, wodurch sich diese "Immissionsbelastung" umso mehr in Grenzen halten müsste. Im Übrigen ist die Bw. bis zuletzt nicht imstande gewesen, eine durch bestimmungsgemäße Benutzung oder Zeitablauf verursachte Abnutzung (Wertminderung) dieser Kunstgegenstände mittels nachvollziehbarer und konkreter Angaben glaubhaft zu machen bzw. zu präzisieren (vgl. Niederschrift über die mündliche Berufungsverhandlung vom 5. April 2006).

Und so, wie der VwGH im Erkenntnis VwGH 5.7.1994, 91/14/0110, eine Berechtigung der Beschwerdeführerin zur vorzeitigen Abschreibung gemäß § 8 Abs. 1 EStG 1972 (welche ebenfalls nur bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern in Betracht kam) betreffend ein Gemälde verneint und dabei zum Ausdruck gebracht hat, dass die bloße Möglichkeit, dass dieses Bild eventuell irgend wann einmal durch unsachgemäße Behandlung oder Beschädigung eine Werteinbuße erleidet, welcher dann allenfalls durch Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung Rechnung zu tragen wäre, dieses nicht zu einem abnutzbaren Wirtschaftsgut macht, so macht nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates auch im vorliegenden Fall die bloße Möglichkeit, dass die berufungsgegenständlichen Ölbilder und Statuen eventuell irgend wann einmal durch unsachgemäße Behandlung oder Beschädigung eine Werteinbuße erleiden, welcher allenfalls durch Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung Rechnung zu tragen wäre, diese nicht zu abnutzbaren Wirtschaftsgütern iSd § 108e Abs. 2 EStG 1988.

Der von der Bw. relevierte Hinweis im § 108e Abs. 1 EStG auf § 7 und § 8 EStG 1988 ist lediglich darauf zurückzuführen, dass die Absetzung für Abnutzung im EStG 1988 auf zwei Paragraphen (§ 7 und § 8 EStG 1988) aufgeteilt ist, womit aber nur der frei gewordene § 8, der im EStG 1972 die vorzeitige Abschreibung enthalten hat, aufgefüllt werden sollte, um die Paragraphenreihenfolge im Gesetz beizubehalten (Doralt, EStG<sup>6</sup>, § 7 Tz 8).

Entscheidungswesentlich ist jedoch nach dem oben Gesagten, dass es sich bei den berufungsgegenständlichen Ölbildern und Statuen laut Aktenlage nicht um Gegenstände des abnutzbaren Anlagevermögens handelt, weshalb diesbezüglich auch keine IZP zusteht.

## 2.2. Mieterinvestitionen

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.

Gemäß § 108e Abs. 2 EStG 1988 sind prämiengünstige Wirtschaftsgüter ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens.

Gemäß § 108e Abs. 2 EStG 1988 zählen nicht zu den prämiengünstigen Wirtschaftsgütern ua. Gebäude.

Zur Beantwortung der Frage, ob etwas Gebäude, Teil eines Gebäudes oder selbständiges (selbständig bewertbares) Wirtschaftsgut ist, hat die Rechtsprechung eine Reihe von Abgrenzungskriterien entwickelt (vgl. Zorn in: Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, EStG 1988, Kommentar, § 108e Tz 4, und die dort zitierte Judikatur und Literatur).

Demnach gilt als Gebäude ein Bauwerk, 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 (VwGH 21.12.1956, 1391/94). Die Beurteilung, ob ein Gebäude vorliegt bzw. ob eine Investition ein Gebäude oder einen Bestandteil desselben betrifft oder aber ein nicht als Gebäude anzusehendes Wirtschaftsgut, hat ausschließlich nach dem Maßstab der Verkehrsanschauung zu erfolgen, wobei es auf die bewertungsrechtliche Sicht in diesem Zusammenhang also nicht ankommt. Ist ein Wirtschaftsgut mit einem Gebäude derart verbunden, dass es nicht ohne Verletzung seiner Substanz an einen anderen Ort versetzt werden kann, ist es grundsätzlich als Teil des Gebäudes und als unbeweglich anzusehen; damit teilt es steuerrechtlich das Schicksal der Gesamtanlage. Ist eine Anlage auf Grund ihrer Bauart (wegen ihrer bloß geringen, jederzeit leicht aufhebbaren Verbindung mit dem Gebäude) nach der Verkehrsauffassung als selbständiges Wirtschaftsgut anzusehen, ist sie in der Regel als beweglich, somit nicht als Gebäude zu behandeln (VwGH 13.4.1962, 1639/60; VwGH 11.6.1965, 316/65). Bewegliche Wirtschaftsgüter im o.a. Sinne sind daher jedenfalls keine Gebäude (VwGH 23.10.1990, 89/14/0118). Bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern im o.a. Sinne ist weiter zu untersuchen, ob - nach der Verkehrsauffassung - Gebäudecharakter vorliegt.



Bei typischen Gebäuden bzw. Gebäudeteilen spielt allerdings die rein technische "Beweglichkeit" und Versetzbarkeit an einen anderen Ort nur eine untergeordnete Rolle. Selbst wenn eine Verlegung ohne Wertminderung und ohne erhebliche Kosten möglich wäre, ist daher zB eine eingebaute Etagenheizung nach der Verkehrsauffassung ein typischer Teil des Gebäudes und deshalb als unbeweglich und nicht selbständig bewertbar anzusehen (VwGH 11.6.1965, 316/65; Grabner, ÖStZ 1983, 143ff).

In diesem Sinne wurde weiters zB auch schon entschieden, dass

- sanitäre Anlagen (VwGH 26.5.1971, 1551/70),
- Waschtische, Badewannen, Klosettanlagen (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG, § 8 Punkt 5, und die dort zitierte Judikatur),
- eingebaute Elektroinstallationen sowie Gas- und Wasserzuleitungen (VwGH 13.4.1962, 1639/60),
- Zentralheizungen (Etagenheizungen), da sie in der Regel keine gewisse, bei der Veräußerung besonders ins Gewicht fallende Selbständigkeit besitzen (VwGH 7.7.1971, 1553/70),
- Aufzugsanlagen (VwGH 20.5.1970, 248/69),
- Rolltreppen (BFH BStBl II 1971, 455),
- Klimaanlage (BFH BStBl II 1971, 455; 1974, 132),
- Belüftungs- und Entlüftungsanlagen, die nur der Nutzung des Gebäudes (BFH BStBl II 1974, 135) bzw. dazu dienen, den Aufenthalt von Menschen in Gebäuden angenehmer zu gestalten (Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zum EStG und KStG, § 7 Anm. 350),
- Beleuchtungsanlagen, Fenster, Türen samt Türschnallen und Türschlössern, Fußböden samt Belag, Verputz, Anstrich, Malerei, Straßenfassaden, Dachrinnen, Dachstühle (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 8 Tz 8.2, und die dort zitierte Judikatur), aber auch
- Weganlagen sowie Zaunanlagen (Doralt, EStG9, § 6 Tz 8 "Gebäude und Gebäudeeinbauten", und die dort zitierte Judikatur)

zum Gebäude gehören.

Der unabhängige Finanzsenat ist unter Bedachtnahme auf die o.a. herrschende Rechtsauffassung zur Ansicht gelangt, dass es sich demnach also auch bei den

berufungsgegenständlichen Investitionen (siehe oben) um nach der Verkehrsanschauung offenbar typische Gebäudeteile handelt und diese daher als nicht prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter im Sinne des § 108e EStG 1988 anzusehen sind.

In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass nunmehr ja auch von Seiten der Bw. unbestritten ist, dass die berufsgegenständlichen Wirtschaftsgüter im Sinne der o.a. Kriterien als typische Gebäudeteile anzusehen sind (vgl. Niederschrift über die mündliche Berufungsverhandlung vom 5. April 2006); nur vertritt die Bw. eben auch die Auffassung, dass ein Gebäudecharakter der berufsgegenständlichen Investitionen im vorliegenden Fall deswegen nicht gegeben ist, weil diese nicht vom Gebäudeeigentümer im eigenen sondern von der Mieterin im gemieteten Gebäude getätigt worden sind ("Mieterinvestitionen").

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates kann dieser von der Bw. aufgezeigte Umstand ("Mieterinvestitionen") an der o.a. Beurteilung jedoch nichts ändern:

Wie bereits erwähnt, handelt es sich bei den hier in Rede stehenden Wirtschaftsgütern zweifellos um nach der Verkehrsanschauung typische Gebäudeteile. Ist aber die Inanspruchnahme einer IZP ausgeschlossen, wenn diese Investitionen durch den Gebäudeeigentümer (Vermieter) erfolgen, dann kann nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates auch nichts anderes gelten, wenn die selben Investitionen vom Mieter getätigt werden, handelt es sich doch auch dann um Investitionen in ein Gebäude. Auch dass im Falle der Kostentragung betreffend eine Investition in ein angemietetes Gebäude durch den Mieter steuerlich ein selbständiges Wirtschaftsgut geschaffen wird ("Mieterinvestition"), kann daran nichts ändern, weil der Gesetzgeber offenbar Anschaffungs- und Herstellungskosten für ein Gebäude nicht der Begünstigung durch eine IZP zugänglich machen wollte.

Aber auch eine Wortinterpretation des Begriffes "Gebäude" in § 108e EStG führt zum Ergebnis, dass der im Gesetz nicht verwendete Begriff "Mieterinvestition" kein taugliches Abgrenzungskriterium zum Begriff "Gebäude" sein kann. Eine "Mieterinvestition" kann nach allgemeinem Sprachverständnis nämlich beispielsweise die Reparatur einer defekten Steckdose durch den Mieter ebenso sein wie etwa auch eine Aufstockung des Gebäudes durch den Mieter. Daraus ergibt sich aber, dass der Begriff der "Mieterinvestition" im Gegensatz zum Gebäudebegriff nach der Verkehrsauffassung gar keinen klar umrissenen Begriffsinhalt aufweist.

Außerdem wäre eine Gesetzesauslegung dahingehend, dass der Anspruch auf die IZP für ein und dieselbe Investition auf ein Gebäude davon abhängig wäre, ob die Investition vom Eigentümer oder vom Mieter des Gebäudes vorgenommen wird, auch mit dem Sachlichkeitsgebot nicht vereinbar (vgl. Atzmüller, SWK 2005, S 357; Quantschnigg,

ÖStZ 2003, 239; in diesem Sinne auch: UFS 19.9.2005, RV/0358-I/05, UFS 2005, 405; UFS 9.12.2005, RV/0364-I/05; UFS 25.1.2006, RV/0399-L/05; UFS 20.2.2006, RV/0288-G/05).

Zum Hinweis des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 5. April 2006 auf "Treu und Glauben" wird schließlich noch bemerkt, dass nicht einmal die Bw. behauptet, in den - für den unabhängigen Finanzsenat übrigens nicht verbindlichen - EStR 2000 seien jemals Mieterinvestitionen ausdrücklich als IZP-begünstigte Wirtschaftsgüter genannt worden. Der Vollständigkeit halber wird in diesem Zusammenhang aber auch noch darauf hingewiesen, dass der VwGH unter dem Gesichtspunkt von "Treu und Glauben" grundsätzlich kein Vertrauen in die Richtigkeit von Erlässen des BMF schützt, sondern nur von Auskünften im Einzelfall durch die für die Abgabenangelegenheit zuständige Abgabenbehörde (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 114 Tz 10f). Eine Auskunft durch das zuständige Finanzamt, wonach die berufungsgegenständlichen Wirtschaftsgüter iSd § 108e EStG 1988 begünstigt wären, ist im vorliegenden Fall laut Aktenlage aber nie erfolgt.

Die berufungsgegenständlichen Wirtschaftsgüter teilen daher als typische Gebäudeteile im Sinne des § 108e Abs. 2 EStG 1988 steuerrechtlich das Schicksal des Gebäudes (VwGH 11.6.1965, 316/65).

Somit war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 10. April 2006