

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

04.02.1976

**Geschäftszahl**

1338/75

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Kadecka und die Hofräte Dr. Schima, Dr. Reichel, Dr. Seiler und Dr. Schubert als Richter, im Beisein des Schriftführers Finanzoberkommissär Dr. Tintera über die Beschwerde des MN in R, vertreten durch Dr. Hugo Häusle, Rechtsanwalt in Rankweil, Bahnhofstraße 6, gegen die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg, Berufungssenat vom 19. Juni 1975, Zl. 1340-2/1975, betreffend Umsatzsteuer 1973, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 720,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Der Beschwerdeführer, Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes vom 15. Juni 1972, BGBl. Nr. 223 (UStG 1972), errichtete in dem von ihm gemieteten Geschäftslokal eine neue Eingangstür und vergrößerte das Schaufenster. Die diesbezüglichen Kosten in der Höhe von S 50.571,20 abzüglich einer (25 prozentigen) Absetzung für Abnutzung aktivierte der Beschwerdeführer in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 1973. In seiner Umsatzsteuererklärung für dasselbe Jahr gab der Beschwerdeführer als Bemessungsgrundlage für die Besteuerung vom Selbstverbrauch gemäß § 29 UStG 1972 lediglich einen Betrag von S 45.067,-- ohne Einbeziehung der vorgenannten Investitionskosten an.

Mit Umsatzsteuerbescheid 1973 vom 11. April 1975 setzte das Finanzamt F. Umsatzsteuer in der Höhe von S 3.782,-- fest. Im Saldo war eine Steuer vom Selbstverbrauch in der Höhe von S 11.476,56 berücksichtigt, den das Finanzamt ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von S 95.638,-- (S 45.067,-- plus S 50.571,--) unter Anwendung eines Steuersatzes von 12 v.H. ermittelt hatte.

Gegen diesen Bescheid erhob der Beschwerdeführer fristgerecht Berufung. Er brachte im wesentlichen vor, gemäß § 29 Abs. 2 UStG 1972 seien ausschließlich körperliche und nach den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes 1967 aktivierungspflichtige Wirtschaftsgüter selbstverbrauchssteuerpflichtig.

Bestandverhältnisse im Sinne des § 1090 ABGB seien jedoch keine körperlichen Wirtschaftsgüter, sondern Rechte. Die Aufwendungen des Bestandnehmers auf das Bestandsobjekt stellten daher Aufwendungen auf das Mietrecht dar. Mangels Körperlichkeit der streitgegenständlichen Investitionen sei keine Selbstverbrauchssteuerpflicht gegeben.

Mit der nunmehr durch Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Berufungsentscheidung vom 19. Juni 1975 hat die Finanzlandesdirektion für Vorarlberg, Berufungssenat, die Berufung bezüglich Festsetzung der Umsatzsteuer vom Selbstverbrauch als unbegründet abgewiesen. Diese Rechtsmittelentscheidung hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz im wesentlichen wie folgt begründet. Nach Wiedergabe des § 29 Abs. 2 UStG 1972 hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz ausgeführt, es sei unbestritten, daß die Aufwendungen des Beschwerdeführers für Adaptierung des von ihm gemieteten Gebäudes nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1967 (jetzt EStG 1972) aktivierungspflichtig seien. Der Beschwerdeführer vertrete allerdings den Standpunkt, die streitgegenständlichen Investitionen stellten kein körperliches Wirtschaftsgut dar und bildeten einen Bestandteil des "immateriellen" Mietrechtes. Dem sei entgegenzuhalten, daß nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein nicht als Gebäude anzusehendes Wirtschaftsgut, das mit einem Gebäude derart verbunden sei, daß es ohne Verletzung der Substanz

nicht an einen anderen Ort versetzt werden könne, als Teil des Gebäudes gelte. Der Beschwerdeführer habe in dem von ihm gemieteten Gebäude eine neue Eingangstür einbauen lassen. Es unterläge keinem Zweifel, daß eine Eingangstür einen Bestandteil des Gebäudes bilde. Auch bedürfe es keiner Erörterung, daß ein Gebäude ein körperliches Wirtschaftsgut darstelle. Handle es sich bei dem ganzen Gebäude um ein körperliches Wirtschaftsgut, so auch bei einem Bestandteil des Gebäudes. Das Argument des Beschwerdeführers, das er gegen die Festsetzung der Selbstverbrauchssteuer vorgebracht habe, nämlich, daß es an der "Körperlichkeit" der Investition fehle, gehe somit ins Leere.

Gegen diese Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg vom 19. Juni 1975 richtet sich die vorliegende wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes erhobene Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof erwogen hat:

Die Abgabenbehörden haben die Festsetzung der Umsatzsteuer vom Selbstverbrauch auf § 29 Abs. 1 und Abs. 2 UStG 1972 gestützt.

Gemäß § 29 Abs. 1 UStG 1972 unterliegt in der Zeit vom 1. Jänner 1973 bis zum 31. Dezember 1977 neben den in § 1 Abs. 1 Z. 1 bis 3 leg. cit. angeführten Umsätzen auch der Selbstverbrauch der Umsatzsteuer. Nach Abs. 2 des zitierten Paragraphen liegt Selbstverbrauch vor, wenn ein Unternehmer körperliche Wirtschaftsgüter, die der Abnutzung unterliegen und deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1967 im Kalenderjahr der Anschaffung oder Herstellung nicht in voller Höhe als Betriebsausgaben abgesetzt werden können; im Inland der Verwendung oder Nutzung als Anlagevermögen zuführt; das gilt auch für Aufwendungen, die im Zusammenhang mit körperlichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens getätigt werden und nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1967 aktivierungspflichtig sind.

Beziehen sich bundesgesetzliche Vorschriften auf Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes 1967, so treten an die Stelle dieser Bestimmungen die entsprechenden Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes vom 24. November 1972, BGBl. Nr. 440 (EStG 1972), nach Maßgabe der Anordnungen des § 109 leg. cit. Die Steuer beträgt für den Selbstverbrauch des Kalenderjahres 1973 12 v.H. der Bemessungsgrundlage (§ 29 Abs. 7 UStG 1972).

Gemäß § 7 Abs. 1 erster Satz EStG 1972 ist bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, jeweils für ein Jahr der Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzusetzen, der bei Verteilung dieser Kosten auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung auf ein Jahr entfällt (Absetzung für Abnutzung), wobei sich die Absetzung nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes bemißt.

Nun bestreitet auch der Beschwerdeführer nicht; durch Errichtung eines Geschäftsportales bzw. durch Erweiterung der Schaufenster abnutzbare Wirtschaftsgüter, deren Herstellungskosten im Jahre 1973 aktiviert wurden, im Inland der Verwendung als Anlagevermögen zugeführt zu haben. Nach der Bestimmung des § 29 Abs. 2 UStG 1972 seien aber, so führt der Beschwerdeführer aus, ausschließlich körperliche Wirtschaftsgüter selbstverbrauchssteuerpflichtig. Seien aber die Aufwendungen des beschwerdeführenden Bestandnehmers zufolge Ein- bzw. Ausbaues eines Schaufensters und eines Geschäftsportales Eigentum des Bestandgebers geworden und habe der Beschwerdeführer überdies auch nach Ablauf der Bestandszeit keinen Anspruch auf irgendwelche Vergütung, so stellten die von seiten des Beschwerdeführers getätigten Aufwendungen auf das Bestandsobjekt kein körperliches Wirtschaftsgut dar, sondern es handle sich um Aufwendungen auf ein Mietrecht. Bei immateriellen Wirtschaftsgütern gäbe es keinen Selbstverbrauch im Sinne des § 29 UStG 1972, weil die "Körperlichkeit" als Tatbestandsmerkmal fehle.

Die vorliegende Beschwerde ist nicht begründet.

Wohl ist es richtig, daß § 29 Abs. 2 UStG 1972 bei Definition des Selbstverbrauches auf körperliche Wirtschaftsgüter abstellt; der Auffassung des Beschwerdeführers, es handle sich bei der von ihm vorgenommenen Vergrößerung eines Schaufensters und der Ausgestaltung des Geschäftsportales deshalb nicht um körperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, weil er nicht Eigentümer, sondern Mieter des Geschäftslokales sei, vermag der Verwaltungsgerichtshof allerdings nicht zu folgen. Dies entspricht den zum Einkommensteuergesetz ergangenen Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes, die deshalb auch für die Auslegung des § 29 UStG 1972 herangezogen werden können, weil Absatz 2 dieses Paragraphen ausdrücklich auf die Bestimmungen des Einkommensteuerrechts verweist.

In seinem Erkenntnis vom 9. Juni 1961, Slg. Nr. 2458/F, hat der Verwaltungsgerichtshof den damaligen Standpunkt der Beschwerde verworfen, es handle sich bei derartigen Adaptierungen nur um ein Akzessorium des dem Beschwerdeführer eingeräumten Nutzungsrechtes und im Hinblick auf die Bestimmungen des § 298 ABGB um keine unbewegliche Sache. In seinem Erkenntnis vom 13. April 1962, Slg. Nr. 2627/F, sprach der Gerichtshof aus, es sei für die steuerrechtliche Beurteilung nicht entscheidend, ob auf unbewegliche Wirtschaftsgüter gemachte Bauaufwendungen von einem Mieter oder von einem Eigentümer des Gebäudes gemacht würden. Der steuerrechtliche Charakter der Investition werde ausschließlich durch objektive Merkmale bestimmt. Sei aber nach diesen die Investition als unbewegliches Wirtschaftsgut anzusehen, so vermöge auch die Tatsache, daß ein **Mieter** die betreffende Anschaffung vorgenommen habe, nichts daran zu ändern. Lediglich die

Höhe der gemäß § 7 EStG jährlich zulässigen gewöhnlichen Absetzung für Abnutzung könne hiedurch beeinflusst werden, weil hierfür die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer maßgebend sei, die bei Aufwendungen, die der Mieter auf die Bestandsache mache, unter Umständen durch die voraussichtliche Dauer des Bestandverhältnisses begrenzt sein könne.

Was nun die Ausgestaltung eines Geschäftsportales im besonderen anlangt, so stellen - wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem auch von der belangten Behörde in ihrer Gegenschrift angeführten Erkenntnis vom 3. Dezember 1969, Slg. Nr. 3988/F, dargelegt hat - ein vom Mieter in dem gemieteten Geschäftslokal errichtetes Geschäftsportal und eine Neon-Leuchtschrift, als Geschäftsschild angebracht, bewertungsfähige und daher aktivierungspflichtige Wirtschaftsgüter dar.

Der Pächter eines Betriebes oder der Mieter eines Gebäudes oder Gebäudeteiles können für von ihnen angeschaffte Wirtschaftsgüter die Absetzung für Abnutzung auch dann in Anspruch nehmen, wenn diese Wirtschaftsgüter auf Grund des Miet- oder Pachtvertrages oder kraft Gesetzes in das Eigentum des Verpächters oder Vermieters übergegangen sein sollten. Erst nach Beendigung des Mietverhältnisses steht dem Bestandgeber die Absetzung für Abnutzung zu, wenn die Wirtschaftsgüter in seine Verfügungsmacht übergegangen sind (vgl. hierzu Hofstätter-Reichel, Einkommensteuer, Band III, Kommentar, § 7 EStG 1972 Tz. 5) sowie das Erkenntnis des Gerichtshofes vom 20. März 1964, Slg. Nr. 3051/F).

Die im obgenannten Erkenntnis vom 13. April 1962, Slg. Nr. 2627/F, entwickelten Grundsätze für die steuerrechtliche Beurteilung als unbewegliches bzw. als bewegliches Wirtschaftsgut haben auch Bedeutung dafür, ob ein **körperliches** Wirtschaftsgut geschaffen worden ist. Durch die Schaffung eines **unbeweglichen** Wirtschaftsgutes wird mangels anders lautender gesetzlicher Bestimmungen auch dessen Qualifikation als **körperliches** Wirtschaftsgut indiziert.

Der Verwaltungsgerichtshof hat bei Beurteilung der Frage, ob ertragsteuerlich ein Wirtschaftsgut als beweglich oder unbeweglich zu behandeln ist, dem Umstand keine entscheidende Bedeutung beigemessen, ob das betreffende Wirtschaftsgut als Betriebsvorrichtung im Sinne des § 51 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes vom 13. Juli 1955, BGBl. Nr. 148, zu qualifizieren ist. Allerdings vertreten Doralt-Hassler-Sauerland in ihrem Kommentar zum Umsatzsteuergesetz 1972 auf Seite 260 offenbar die Ansicht, die Investitionssteuer sei nur dann festzusetzen, wenn der Mieter eine Betriebsvorrichtung schaffe. Andernfalls läge bei derartigen Aufwendungen auf gemietete Räume ein Aufwand auf das Mietrecht vor. Hierbei beziehen sich die Verfasser auf die Urteile des deutschen Bundesfinanzhofes vom 17. Mai 1968, VI R 209/67, BStBl. 1968, Teil II, S. 581, und vom 21. Oktober 1971, VR 53/71, BStBl. 1972, Teil II, S. 79.

Indes kommt es nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes nicht auf die Qualifikation der Aufwendung als "Betriebsvorrichtung", sondern darauf an, ob der Herstellungsaufwand des Bestandnehmers auf das Bestandsobjekt ertragsteuerlich dem wirtschaftlichen Eigentümer, nämlich dem Bestandnehmer, zuzurechnen ist, mögen auch diese Investitionen als unselbständige Bestandteile in das Eigentum des Bestandgebers übergegangen sein (vgl. in diesem Zusammenhang auch Dorazil-Frühwald-Hock-Mayer-Paukowitsch, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz 1972, Band I, S. 258/1).

§ 29 UStG 1972 bietet für eine unterschiedliche Behandlung von Investitionen, je nachdem, ob sie vom Hauseigentümer oder vom Mieter gemacht werden, keinen Anhaltspunkt und es wäre auch eine derartige Unterscheidung nach dem Zweck der Selbstverbrauchumsatzsteuer (Investitionssteuer) nicht gerechtfertigt. Es ist weder im Verwaltungsverfahren noch im verwaltungsgerichtlichen Verfahren bestritten worden und unterliegt auch sonst keinem Zweifel, daß die vom Beschwerdeführer getätigten Aufwendungen, wären sie vom Hauseigentümer durchgeführt worden, für diesen einen aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand und nicht einen bloßen Erhaltungsaufwand darstellen würden. Bei derartigen Investitionen handelt es sich auf Grund des Vorgesagten um ein körperliches Wirtschaftsgut und nicht um eine Aufwendung auf das Mietrecht.

Die belangte Behörde hat demnach nicht geirrt, wenn sie die gegenständlichen Investitionen als **körperliche** abnutzbare aktivierungspflichtige Wirtschaftsgüter qualifiziert hat, welche dem Anlagevermögen zugeführt worden sind. Die strittige Vorschreibung der Umsatzsteuer vom Selbstverbrauch ist demnach zu Recht erfolgt und es war die vorliegende Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG 1965 als unbegründet abzuweisen.

Der Zuspruch von Aufwandsersatz an die belangte Behörde gründet sich auf § 48 Abs. 2 lit. a und b VwGG 1965 und auf Art. 1 B Z. 4 und 5 der Verordnung des Bundeskanzlers vom 15. Dezember 1974, BGBl. Nr. 4/1975.

Wien, am 4. Februar 1976