

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den SenatXYZ im Beisein der Schriftführerin XX in der Beschwerdesache der Bf., vertreten durch die Rattacher - Simma Steuerberatungs-GmbH, über die Beschwerde vom 16. März 2009 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt F vom 16. Februar 2009 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 in der Sitzung am 27. Februar 2018 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1 . Das Hotel „*Bezeichnung*“ in L wurde zunächst von AB, sodann (in der Zeit vom 1. November 2005 bis 30. November 2005) von seiner Tochter AC, jeweils in Form eines Einzelunternehmens, geführt. Anlässlich einer Außenprüfung der Abgabepflichtigen AC gemäß § 147 Abs. 1 BAO durch die Großbetriebsprüfung, umfassend die Jahre 2004 bis 2007, stellte die Prüferin fest, dass in den Wirtschaftsjahren 2002 und 2003 ein Zubau beim Personalhaus errichtet worden sei. Dem Anlagenverzeichnis zufolge seien die Errichtungskosten dieses Zubaus mit 8 % (Inventar-Nr. 270) bzw. 8,33 % (Inventar-Nr. 272) auf die Restnutzungsdauer des Gebäudes abgeschrieben worden. Es handle sich dabei jedoch um eine Zusatzinvestition, die den Charakter eines eigenständigen Gebäudeteils aufweise, weshalb die AfA-Sätze des § 8 Abs. 1 EStG 1988 (im konkreten

Fall: 2 %) anzuwenden seien. Die von der Abgabepflichtigen AC im Jahr 2005 für den Zubau Personalhaus abgesetzten AfA-Beträge seien daher um 18.489,76 € (Inventar-Nr. 270) und 276,97 € (Inventar-Nr. 272) zu vermindern (vgl. Tz. 1 des Bp-Berichtes vom 30. Jänner 2009, ABNr. abc, Stichwort „*Abschreibung Zubau Personalhaus*“).

2. Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Außenprüfung und erließ für AC am 16. Februar 2009 - nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 von Amts wegen - einen neuen Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005, mit dem die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit -95.510,97 € angesetzt wurden.

3. Gegen diesen Bescheid erhob die Abgabepflichtige AC am 16. März 2009 fristgerecht „*Berufung*“, mit der sie die Berücksichtigung einer zusätzlichen AfA von 18.766,73 € für den Zubau Personalhaus beantragte. Begründend führte sie aus, dass die Prüferin ihre Rechtsansicht im Rahmen der Außenprüfung auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 12.9.1989, 88/14/0162) gestützt habe, die sachverhältnismäßig den Zubau eines Supermarktes zu einem Warenhaus betreffe. Im gegenständlichen Fall sei jedoch ein Zubau zum bestehenden Hotelgebäude errichtet worden, in dem Personal untergebracht sei. Es liege kein eigenständiger Gebäudeteil vor, weil die gesamte Versorgung des Anbaus mit Wasser, Strom und Heizung durch das bestehende Hotelgebäude erfolge. Wenn man sich das bestehende Hotelgebäude wegdenke, verbleibe ein Anbau ohne vierte Außenwand, sodass von keinem eigenständigen Gebäude gesprochen werden könne. Aufgrund der gleichen wirtschaftlichen Nutzungsdauer für das Hotelgebäude und den Zubau sei dieser nachträgliche Herstellungsaufwand auf die bestehende buchmäßige Restnutzungsdauer zu verteilen (Hinweis auf VwGH 9.9.1955, 1619/53), was die angewendeten AfA-Sätze von 8 % und 8,33 % erkläre.

4. Mit Beschwerdeentscheidung vom 30. Oktober 2015 wurde die „*Berufung*“ vom 16. März 2009 vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen. Die Frage, ob ein einheitliches Gebäude oder mehrere Gebäude vorliegen, sei primär nach bautechnischen Kriterien zu prüfen. Dabei sei entscheidungsrelevant, ob Gebäude unmittelbar auf- bzw. aneinander grenzend angebaut bzw. ineinander integriert seien, oder ob sie mit entsprechendem räumlichen Abstand voneinander errichtet seien. Bei Zusatzinvestitionen, die den Charakter eines eigenständigen Gebäudeteils aufweisen würden (zB Aufstockung, An- und Zubauten), seien für die Ermittlung der Nutzungsdauer für die Zusatzinvestitionen die Sätze des § 8 Abs. 1 EStG 1988 anwendbar, bei anderen Zusatzinvestitionen (Badezimmereinbau, Einbau von Aufzugsanlagen, Einbau von Heizungsanlagen) sei die Nutzungsdauer nach allgemeinen Kriterien zu ermitteln. Weitere wesentliche Kriterien seien das Ineinandergreifen der einzelnen Räumlichkeiten und das Bestehen eigener Eingänge und Stiegenaufgänge (Hinweis auf Jakom/*Kanduth-Kristen*, EStG, 2015, § 8 Rz 11, und die dort zitierte Judikatur; EStR 2000 Rz 3164).

Aus den im Internet (www) aufrufbaren Bildern des Hotels sei ersichtlich, dass der Zubau an Personalwohnungen sich nach außen hin jedenfalls vom übrigen Hotelbau als gesonderter Gebäudeteil abhebe, sodass ein unterschiedlicher Eindruck der äußeren

Gestaltung der Gebäude festgestellt werden könne (Hinweis auf VwGH 20.5.2010, 2008/15/0156). Im Übrigen werde der Zubau auch einer unterschiedlichen Verwendung zugeführt (einerseits Gastgewerbe- und Hotelbetrieb, andererseits Personalwohnungen; Hinweis auf UFS 6.8.2003, RV/0238-I/02). Es handle sich bei der getätigten Investition also zweifellos um einen Zubau und nicht um einen Einbau in das Gebäude, wie dies beispielsweise bei einer Aufzugsanlage der Fall wäre.

Das Vorbringen der Abgabepflichtigen, wonach die gesamte Versorgung des Anbaus mit Wasser, Strom und Heizung durch das bestehende Hotelgebäude erfolge, sei der Beurteilung des Zubaus als selbständiger Gebäudeteil nach Ansicht des Finanzamtes ebenso wenig abträglich (Hinweis auf VwGH 20.5.2010, 2008/15/0156), wie der Umstand, dass durch das Wegdenken des bereits bestehenden Hotelgebäudes ein Anbau ohne vierte Außenwand verbleibe. Sonst könnte nämlich auch eine Aufstockung auf ein bereits bestehendes Gebäude nicht als selbständiger Gebäudeteil angesehen werden.

Es werde gegenständlich zwar davon auszugehen sein, dass sich der Eingang zu den Personalwohnungen direkt angrenzend an ein Untergeschoss des Hotelgebäudes befinde. Dadurch verliere dieser Gebäudeteil aber nicht seine Selbständigkeit, da sich die Stiegenaufgänge wohl wiederum im Personaltrakt befänden. So bildeten der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 27.1.1994, 93/15/0161) zufolge auch ein Wohnhaus und ein Werkstättengebäude, die baulich unterschiedlich gestaltet seien, selbst dann nicht notwendigerweise eine bauliche Einheit, wenn sie aneinanderstoßen würden und das Wohngebäude nur durch einen im Werkstättengebäude liegenden Vorraum betreten werden könne.

Aus den dargelegten Gründen vertrete das Finanzamt die Auffassung, dass sich der in den Wirtschaftsjahren 2002 und 2003 errichtete Zubau an Personalwohnungen in bautechnischer Hinsicht tatsächlich vom übrigen Hotelgebäude abhebe.

5. Am 23. November 2015 stellte die Abgabepflichtige fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht. Sie ergänzte ihr bisheriges Vorbringen durch eine Beschreibung des gegenständlichen Bauvorhabens und legte die entsprechenden Einreichpläne dazu vor. Bereits vor diesem Bauvorhaben seien die Stockwerke UG 1 bis UG 3 vorhanden gewesen. UG 1 sei als Waschküche und Personalraum verwendet worden, UG 2 und UG 3 seien für Personalzimmer genutzt worden. Alle drei Stockwerke seien über einen eigenen Stiegenabgang erreichbar gewesen und seien dies nach wie vor. Mit dem gegenständlichen Bauvorhaben sei ein zusätzliches UG 4 neu ausgeführt worden. Durch das Vorrücken des UG 4 in Richtung Westen sei es auch möglich gewesen, das UG 3 flächenmäßig zu erweitern. Das UG 4 werde zur Gänze für Personalzimmer verwendet, das UG 4 sei über die Erweiterung des bestehenden Stiegenabganges erschlossen worden.

Im UG 3 seien die bisherigen Personalzimmer in Richtung Westen an die Außenkante verlegt worden, die frei werdende Gebäudefläche zwischen Treppenhaus und neuen Personalzimmern werde als Dekoraum, Waschraum und Abstellkammer genutzt.

Für das UG 4 bestehe die Zugangsmöglichkeit nur über das bereits existente UG 3. Es gebe keinen eigenen Eingang in das UG 4, es sei aber behördlicherseits eine Fluchttür vorgeschrieben worden, die allerdings direkt in Richtung Hang führe und daher für eine tägliche Nutzung weder geeignet, noch behördlich erlaubt sei. Auf der Hotelliegenschaft wäre ein gesonderter Zubau nicht möglich gewesen, da dieser die üblichen Abstände zum Nachbargrundstück erforderlich gemacht hätte. Es sei daher von Seiten der Baubehörde nur eine Erweiterung um Personalzimmer am bestehenden Gebäude genehmigt worden.

Wenn man die in der Beschwerde vorentscheidung zitierte Rechtsprechung heranziehe, so komme die Abgabepflichtige zum Ergebnis, dass ein einheitliches Gebäude vorliege:

a) der Zubau sei in das Altgebäude integriert, er grenze unmittelbar an dieses an und es bestehe kein räumlicher Abstand zum Altgebäude (Hinweis auf VwGH 20.5.2010, 2008/15/0156; VwGH 30.6.1994, 92/15/0213);

b) der Zubau im UG 3 und UG 4 sei genauso massiv ausgeführt worden wie das restliche Hotelgebäude (im Gegensatz zur zitierten VwGH-Entscheidung vom 27.1.1994, 93/15/0161, wonach ein Gebäude in Ziegelbauweise, die Produktionshalle demgegenüber in Leichtbauweise errichtet worden seien);

c) der Zubau des UG 4 und die Erweiterung des UG 3 seien mit dem bestehenden Hotelkomplex zusammengebaut worden und unmittelbar verbunden, die Zufuhr aller Leitungen (Heizung, Strom) sei aus dem bestehenden Hotel erfolgt und das UG 4 finde keine andere Verwendung (nämlich als Personalzimmer) als bisher bereits das UG 3 und UG 2 (Hinweis auf UFS 6.8.2003, RV/0238-I/02).

6. Mit Vorlagebericht vom 20. April 2016 wurde die gegenständliche „*Berufung*“ vom 16. März 2009, die nunmehr als Beschwerde im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen ist, vom Finanzamt zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vorgelegt.

II. Sachverhalt

1. AB war Alleininhaber des im Firmenbuch zu FN bcd protokollierten Einzelunternehmens „*Bezeichnung2*“ mit dem Sitz in L. Der Gewinn bzw. Verlust für diesen Gastgewerbebetrieb (Hotel „*Bezeichnung1*“) wurde gemäß § 5 EStG 1988 für ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr (1. November bis 31. Oktober) ermittelt.

Mit „*Übergabs- und Pflichtteilsverzichtsvertrag*“ vom 21. November 2005 übergab AB dieses Einzelunternehmen an seine Tochter AC, die den Gastgewerbebetrieb steuerlich zu Buchwerten fortführte. Er erklärte seine ausdrückliche Zustimmung zur Fortführung des Einzelunternehmens durch seine Tochter unter Beibehaltung des Firmenwortlautes „*Bezeichnung2*“. Als Übergabestichtag wurde der 31. Oktober 2005 vereinbart.

2. Mit Errichtungserklärung vom 23. Jänner 2006 wurde die „*X-GmbH*“ mit dem Sitz in L gegründet (Eintragung im Firmenbuch unter FN cde), sie ist im Geschäftszweig „*Gastronomie*“ tätig. Als Alleingesellschafterin ist AC (verh. AC-D) mit einer geleisteten Stammeinlage von 35.000,00 € an der Gesellschaft beteiligt. AC (verh. AC-D) ist auch

als Geschäftsführerin für die „X-GmbH“ selbständig vertretungsbefugt. Stichtag für den Jahresabschluss ist der 31. Oktober eines Jahres.

Mit Einbringungsvertrag vom 23. Jänner 2006 wurde der Betrieb des Einzelunternehmens „Bezeichnung2“ von der Alleininhaberin AC in die neu gegründete „X-GmbH“ eingebracht. Die Einbringung erfolgte steuerlich zu Buchwerten iSd § 16 Abs. 1 UmgrStG aufgrund der zum Einbringungsstichtag aufgestellten Einbringungsbilanz. Einbringungsstichtag war der 30. November 2005. Die Beschwerdeführerin (Bf.) AC hat somit das protokollierte Einzelunternehmen „Bezeichnung2“ lediglich in der Zeit vom 1. November 2005 bis 30. November 2005 geführt.

3. Das Hotelgebäude (Hotel „Bezeichnung1“) wurde im Laufe der Zeit mehrfach umgebaut bzw. erweitert (so etwa - dem Anlagenverzeichnis zufolge - in den Wirtschaftsjahren 1986, 1991 und 1998). Mit Eingabe vom 22. Juli 2002 suchte der damalige Eigentümer AB bei der Gemeinde Z um die Erteilung der baubehördlichen Bewilligung für einen Zubau beim Hotel „Bezeichnung1“ auf der Liegenschaft in EZ a KG Z mit der GSt-Nr. b an. An den bestehenden Hotelkomplex sollte in Richtung Westen von der Ebene des 2. Untergeschosses abwärts ein zweigeschossiger Zubau zur Einrichtung von 16 Personalzimmern und eines Personalraumes errichtet werden. Der umbaute Raum neu betrug 1.658,00 m³.

Mit Bescheid der Gemeinde Z vom 26. August 2002, Zl. 000, wurde die baubehördliche Bewilligung für das geplante Bauvorhaben erteilt.

4. Im Hotelgebäude (Hotel „Bezeichnung1“) waren vor dem geplanten Bauvorhaben bereits drei Untergeschosse (UG 1 bis UG 3) vorhanden. UG 1 wurde als Waschküche und Personalraum verwendet. UG 2 und UG 3 wurden als Personalzimmer genutzt, wobei alle drei Stockwerke vom Erdgeschoss über einen eigenen Stiegenabgang erreichbar waren. Der gegenständliche Zubau „Personalzimmer“ wurde in den Wirtschaftsjahren 2002 und 2003 ausgeführt. Mit diesem Bauvorhaben wurde ein 4. Untergeschoss (UG 4) neu errichtet. Durch das Vorrücken des UG 4 in Richtung Westen war es möglich, das bestehende UG 3 flächenmäßig durch einen Anbau zu erweitern.

Die Fundamente des gegenständlichen zweigeschossigen Zubaus wurden in Stahlbeton ausgeführt. Auch die Kellerwände, Außenwände, Geschossdecken und Trennwände zwischen den Wohnungen wurden in Stahlbeton errichtet. Die Versorgung des Zubaus mit Wasser und Strom erfolgt über das bestehende Hotelgebäude. Auch die Beheizung der neu errichteten Räumlichkeiten erfolgt über den Bestand (die Heizungsanlage sowie die Rauch- und Abgasfänge befinden sich im bestehenden Hotelgebäude). Die beiden Zubaugeschosse wurden in den Überwachungsumfang der im bestehenden Hotelbetrieb vorhandenen automatischen Brandmeldeanlage miteinbezogen.

Die Erschließung des zweigeschossigen Zubaus erfolgte über das bestehende, brandschutztechnisch abgeschlossene Stiegenhaus des Bestandsbaus. Eine einläufige Stiege im Zubau verbindet das UG 3 weiterführend mit dem UG 4, für das UG 4 besteht somit eine Zugangsmöglichkeit nur über das darüber liegende UG 3. Eigene Eingänge

(Zugänge von außen) bestehen weder im UG 3 noch im UG 4, behördlicherseits wurde lediglich eine Fluchttür vorgeschrieben, die direkt in Richtung Hang führt.

Im UG 4 wurden acht Zimmer eingerichtet, die zur Gänze als Personalzimmer verwendet werden. Im UG 3 wurden die bisherigen Personalzimmer in Richtung Westen an die Außenkante verlegt, wobei durch den Zubau für das Personal ebenfalls acht Zimmer geschaffen werden konnten. Die frei gewordene Gebäudefläche im UG 3 zwischen dem Stiegenhaus und den neuen Personalzimmern wurde in der Folge als Abstellräume, Deko- und Waschraum genutzt.

5. Der vorstehende Sachverhalt ergibt sich aus dem gesamten Akteninhalt, insbesondere aus dem vom Bundesfinanzgericht eingeholten Bauakt der Gemeinde Z zu Zl. 000, den darin enthaltenen Planunterlagen, diversen Fotos und dem Vorbringen der Parteien anlässlich der mündlichen Verhandlung.

Streit besteht nun darüber, ob es sich bei dem in den Wirtschaftsjahren 2002 und 2003 erfolgten Zubau „*Personalzimmer*“ um ein - losgelöst vom Altbestand - eigenständiges, selbständig bewertbares Wirtschaftsgut „*Gebäude*“ handelt mit der Konsequenz, dass für die Ermittlung der Nutzungsdauer für diese Zusatzinvestitionen die AfA-Sätze des § 8 Abs. 1 EStG 1988 (von demnach 2 %) anzuwenden sind (Ansicht des Finanzamtes), oder ob das gesamte Gebäude (Zubau und Altbestand) ein einheitliches Wirtschaftsgut darstellt mit der Konsequenz, dass die Errichtungskosten des Zubaus auf die Restnutzungsdauer des Gebäudes abgeschrieben werden können (AfA-Sätze von demnach 8 % bzw. 8,33 %; Ansicht der Bf.).

III. Rechtslage

Bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gemäß § 7 Abs. 1 EStG 1988 gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung. Wird das Wirtschaftsgut im Wirtschaftsjahr mehr als sechs Monate genutzt, dann ist gemäß § 7 Abs. 2 EStG 1988 der gesamte auf ein Jahr entfallende Betrag abzusetzen, sonst die Hälfte dieses Betrages.

Von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Gebäude beträgt die Absetzung für Abnutzung gemäß § 8 Abs. 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung BGBl. I Nr. 142/2000 ohne Nachweis der Nutzungsdauer

- bis zu 3 %, soweit diese unmittelbar der Betriebsausübung eines Land- und Forstwirtes oder Gewerbetreibenden dienen und bis zu 2,5 % oder 2 %, soweit diese den in der Folge genannten Zwecken dienen; dient ein Gebäude zu mindestens 80 % unmittelbar der Betriebsausübung, dann beträgt die Absetzung für Abnutzung für das ganze Gebäude bis zu 3 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten

- bis zu 2,5 %, soweit diese unmittelbar dem Betrieb des Bank- und Versicherungswesens sowie unmittelbar dem Betrieb ähnlicher Dienstleistungen (zB der Kreditvermittlung) dienen; dient ein solches Gebäude zu mindestens 80 % dem Kundenverkehr, dann beträgt die Absetzung für Abnutzung für das ganze Gebäude bis zu 3 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten
- bis zu 2 %, soweit diese anderen betrieblichen Zwecken dienen.

IV. Erwägungen

1. Die Beurteilung, ob ein Gebäude vorliegt, erfolgt nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung. Aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergibt sich, dass nach der Verkehrsauffassung unter einem Gebäude jedes Bauwerk zu verstehen ist, 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 (vgl. zB das zu § 108e Abs. 2 EStG 1988 ergangene Erkenntnis vom 28.11.2013, 2009/13/0164, mwN).

Bei Gebäuden stellt jede bautechnische Einheit ein einzelnes Wirtschaftsgut „Gebäude“ dar (vgl. VwGH 20.5.2010, 2008/15/0156, mwN). Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Frage, ob nach einer Bauführung ein einheitliches Gebäude oder mehrere Gebäude vorhanden sind, an Hand bautechnischer Kriterien zu lösen. Maßgeblich ist, ob die Gebäude unmittelbar aneinander grenzend angebaut bzw. ineinander integriert bzw. aufeinander errichtet sind, oder mit entsprechendem räumlichen Abstand voneinander (vgl. VwGH 19.2.1991, 91/14/0031; VwGH 27.1.1994, 93/15/0161; VwGH 20.5.2010, 2008/15/0156, mwN; VwGH 10.2.2016, 2013/15/0181).

Als weitere wesentliche Kriterien wurden in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes insbesondere folgende genannt: Die Errichtung der Bauwerke auf verschiedenen Grundstücken mit identen oder verschiedenen Eigentümern, das Ineinandergreifen der einzelnen Räumlichkeiten sowie das Bestehen eigener Eingänge und Stiegenaufgänge (vgl. VwGH 27.1.1994, 93/15/0161; VwGH 30.6.1994, 92/15/0213; VwGH 20.5.2010, 2008/15/0156; VwGH 10.2.2016, 2013/15/0181), wobei der Verwaltungsgerichtshof schon in seinem Erkenntnis vom 27.1.1967, 1568/65, VwSlg 3561 F/1967, ausgesprochen hat, dass ein Wohngebäude und ein Werkstattegebäude, die baulich unterschiedlich gestaltet sind, selbst dann nicht notwendigerweise eine bauliche Einheit bilden, wenn sie aneinander stoßen und das Wohngebäude nur durch einen im Werkstattegebäude liegenden Vorraum betreten werden kann. Es kommt somit auch dem unterschiedlichen Eindruck der äußeren Gestaltung der Gebäude, der „*baulichen Gestaltung nach der Verkehrsauffassung*“ große Bedeutung zu (vgl. nochmals VwGH 20.5.2010, 2008/15/0156, mwN).

2. Für das Bundesfinanzgericht ist entscheidend, dass der in den Wirtschaftsjahren 2002 und 2003 erfolgte Zubau „*Personalzimmer*“, der von der Ebene des 2. Untergeschosses abwärts einen zweigeschossigen Zubau vorsah, bautechnisch in Richtung Westen unmittelbar an das bestehende Untergeschoss (UG 3) des Altgebäudes

angebaut wurde. Bei dem gegenständlichen Bauvorhaben handelte es sich um eine betriebswirtschaftlich notwendige Ergänzung zu den bereits vor dem Zubau bestehenden, in den Untergeschossen des Altgebäudes befindlichen Personalzimmern.

Der Anbau erfolgte dergestalt, dass die im Bereich des UG 3 bestehende Außenwand als solche belassen wurde und keine Ergänzung (Verstärkung) durch eine zusätzliche Mauer im Zubau erfuhr. Zu Recht wurde von der Bf. diesbezüglich eingewendet, dass bei einem Wegdenken des bestehenden Hotelgebäudes ein Anbau ohne vierte Außenwand verbliebe, weshalb von keinem eigenständigen Gebäude gesprochen werden könne. Sowohl der Zubau als auch die bestehenden Untergeschosse des Altgebäudes wurden zudem in der gleichen Art und Weise (Stahlbeton) errichtet.

Es ist somit auch festzuhalten, dass der Zubau „*Personalzimmer*“ nicht mit einem entsprechenden räumlichen Abstand zum bestehenden Altgebäude errichtet wurde. Wie die Bf. diesbezüglich zum Ausdruck brachte, wäre auf der Hotelliegenschaft ein gesondertes Bauwerk gar nicht möglich gewesen, da bei einem solchen die üblichen Abstände zum Nachbargrundstück gar nicht hätten eingehalten werden können. Es sei daher seitens der Baubehörde nur eine Erweiterung am bestehenden Gebäude genehmigt worden. Nicht unwesentlich erscheint in diesem Zusammenhang auch die Tatsache, dass der Altbestand und der Zubau auf demselben Grundstück (Liegenschaft in EZ a KG Z mit der GSt-Nr. b) errichtet wurden, das sich - im maßgeblichen Zeitpunkt - im Alleineigentum des Bauwerbers AB befand.

3. Der gegenständliche Zubau wurde im Bereich des 3. Untergeschosses sogar in den Altbestand integriert (mit diesem verbunden). So erfolgt der Zugang zum Zubau (im UG 3 und sodann weiterführend in das UG 4) ausschließlich über das bereits bestehende Stiegenhaus des Altgebäudes. Es gibt keine getrennten Stiegenaufgänge für den Altbestand einerseits und den Zubau andererseits. Die Untergeschosse sind auch nicht über eine Personenaufzugsanlage miteinander verbunden, da eine solche - entgegen der ursprünglichen Einreichplanung - letztlich nicht verwirklicht wurde.

Wie anlässlich der mündlichen Verhandlung abgeklärt werden konnte, verfügen das UG 3 und UG 4 auch über keine eigenen Eingänge (Zugänge von außen). Seitens der Baubehörde wurde lediglich (im UG 3) eine Fluchttür vorgeschrieben, die allerdings direkt in den angrenzenden Hang führt und von außen nicht geöffnet werden kann. Dem Personal ist es daher auch nicht möglich, über diese Tür in den Personaltrakt zu gelangen. Diese Fluchttür ist für eine tägliche Nutzung weder geeignet, noch fehlt dazu eine behördliche Erlaubnis.

In einer schriftlichen Stellungnahme führte die Großbetriebsprüfung am 15. Jänner 2018 aus, dass sich aus neu angefertigten Fotos zweifelsfrei ergebe, dass das Personal über einen eigenen Eingang zum Personalhaus verfüge. Sie bezog sich damit offensichtlich auf einen im Außenbereich befindlichen Stiegenabgang mit Eingang zum Untergeschoss. Anlässlich der mündlichen Verhandlung konnte diesbezüglich abgeklärt werden, dass dieser Eingang mit dem streitgegenständlichen Zubau „*Personalzimmer*“ im UG 3 und

UG 4 in keinem Zusammenhang steht. Zum einen wurde dieser Eingang erst nachträglich im Jahr 2007 im Zuge eines neuerlichen Umbaus (Aufbau auf das bestehende UG 3) errichtet, zum anderen führt er über den besagten Stiegenabgang direkt in das neu errichtete, ausschließlich Gästen zur Verfügung stehende Appartement im 1. Untergeschoss und steht demnach dem Personal nicht zur Verfügung; das UG 3 und UG 4 verfügen nach wie vor über keine eigenen Eingänge (Zugänge von außen). Ergänzend wird festgehalten, dass der Zugang des Personals zum Gebäude über einen eigenen nordwestseitig im Erdgeschoss gelegenen Eingangsbereich erfolgt, der über das bestehende Stiegenhaus des Altgebäudes zum Personaltrakt führt.

4. Für den Standpunkt der Bf., wonach im Zubau „*Personalzimmer*“ kein eigenständiges Gebäude zu erblicken ist, spricht auch, dass die gesamte Versorgung des Anbaus mit Wasser, Strom und Heizung durch das bestehende Hotelgebäude erfolgt. Dazu gab das Finanzamt mit Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20.5.2010, 2008/15/0156, zu bedenken, dass dieser Umstand der Beurteilung des Zubaus als selbständiger Gebäudeteil nicht abträglich sei.

In dem diesem Erkenntnis zugrunde liegendenungsverfahren wurde eine unterschiedliche bautechnische Gestaltung und auch ein unterschiedlicher Eindruck der äußeren Gestaltung zweier getrennter Gebäude (ein als Einfamilienhaus mit Obergeschoss errichtetes Wohnhaus einerseits, eine als Bungalow errichtete Ordination andererseits) festgestellt. Die beiden Gebäude waren nicht mit den Mauern aneinander gebaut, sondern mit einem - wenngleich geringen - räumlichen Abstand voneinander errichtet worden, und hatten jeweils einen eigenen Eingang. „*Bei dieser Sachlage*“ - so der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 20.5.2010, 2008/15/0156 - wurden das Wohnhaus und die Ordination zu Recht als eigenständige Gebäude angesehen, weshalb dem einheitlichen Versorgungssystem für beide Gebäude „*zutreffend kein solches Gewicht beigemessen*“ wurde, wie die Beschwerde vermeinte.

Im vorliegenden Streitfall stellt das einheitliche Versorgungssystem bezüglich Wasser, Strom und Heizung für das gesamte Gebäude (Zubau und Altbestand) jedenfalls ein nicht unwesentliches bautechnisches Kriterium dar, welches das Vorliegen eines einheitlichen Wirtschaftsgutes indiziert und im Rahmen der Beweiswürdigung insgesamt zu berücksichtigen ist.

5. Der in den Wirtschaftsjahren 2002/03 erfolgte Zubau erlangt auch im Hinblick auf seine Baumasse von 1.658 m³ (im Verhältnis zu der bis dahin bestehenden Baumasse des Altgebäudes von 13.546,31 m³) kein eigenständiges Gewicht.

Der Zubau „*Personalzimmer*“ fügt sich nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes auch architektonisch harmonisch in den Altbestand ein, sodass diesbezüglich nicht der Eindruck eines eigenständigen Wirtschaftsgutes „*Gebäude*“ erweckt wird. So wird insbesondere auf die Fassadengestaltung des Zubaus verwiesen (vgl. die anlässlich der mündlichen Verhandlung eingesehenen Fotos), die im Verhältnis zu den bereits

bestehenden (zurückversetzten) Untergeschossen (UG 1 und UG 2) keine gravierenden Abweichungen aufweist.

Das gegenständliche Betriebsgebäude kann somit auch aufgrund der Fassadengestaltung, der Unterbringung von Personalzimmern sowohl im Altbau als auch im Zubau und der inneren Verbindung von Altbau und Zubau nur eine aus Alt- und Zubau bestehende Einheit bilden.

6. Vor diesem Hintergrund lässt sich für das Finanzamt auch durch den Verweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.1.1967, 1568/65, VwSlg 3561 F/1967, nichts gewinnen. Bei dem diesem Erkenntnis zugrunde liegenden Beschwerdefall hatte der Verwaltungsgerichtshof die bauliche Gestaltung von zwei Objekten zu beurteilen. Dabei handelte es sich einerseits um ein ganz überwiegend Wohnzwecken dienendes Haus, andererseits um ein betrieblichen Zwecken dienendes Werkstättengebäude, wobei sich die beiden Gebäude infolge ihrer unterschiedlichen baulichen Gestaltung nach der Verkehrsauffassung nicht als eine bauliche Einheit präsentierten. Der Umstand allein, dass das Wohnhaus keinen separaten Eingang hatte und nur unter Benützung des im Werkstättengebäude gelegenen Vorraumes betreten werden konnte, reichte nach Meinung des Verwaltungsgerichtshofes nicht aus, dem Wohnhaus den Charakter eines selbständigen Gebäudes (Anm.: und damit eines Eigenheimes im Sinne der Bestimmungen des § 10 Abs. 1 Z 3b EStG 1953) zu nehmen.

In diesem Sinne ist auch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.1.1994, 93/15/0161, zu verstehen, auf das sich das Finanzamt in seiner Argumentation ebenfalls stützte. Bei dem diesem Erkenntnis zugrunde liegenden Beschwerdefall hatte der Verwaltungsgerichtshof ein als Ziegelbau (Massivbauweise) errichtetes Bürogebäude einerseits und eine in Leichtbauweise errichtete Produktionshalle andererseits zu beurteilen. Der Beschwerdeführer hatte dabei im Hinblick auf das Vorliegen eines einheitlichen Wirtschaftsgutes nur zwei Aspekte vorgebracht, und zwar die unmittelbare Verbindung und den gemeinsamen Eingang. Selbst wenn man diese beiden Umstände (so der Verwaltungsgerichtshof in seinen Entscheidungsgründen mit Hinweis auf das Erkenntnis VwSlg 3561 F/1967) in die Betrachtung einbezieht, so ergibt sich aber allein daraus noch kein solches Gewicht, dass damit die unstrittig bestehende unterschiedliche bautechnische Gestaltung und der unterschiedliche Eindruck der äußeren Gestaltung der Gebäude wettgemacht werden könnten.

Bezogen auf den vorliegenden Streitfall ist festzuhalten, dass das Bundesfinanzgericht gerade nicht zwei Gebäude (Wohngebäude einerseits und Werkstättengebäude andererseits; Bürogebäude einerseits und Produktionshalle andererseits), die baulich nach der Verkehrsauffassung unterschiedlich gestaltet sind, zu beurteilen hat. Die *„bauliche Gestaltung nach der Verkehrsauffassung“*, der der Verwaltungsgerichtshof große Bedeutung beimisst (vgl. nochmals VwGH 20.5.2010, 2008/15/0156), vermittelt keineswegs den Eindruck, dass es sich beim Zubau *„Personalzimmer“* und dem bestehenden Altgebäude um zwei eigenständige Gebäude handelt, zumal der (in den Untergeschossen) bereits bestehende Personaltrakt lediglich um den Zubau

„Personalzimmer“ nach Westen hin erweitert wurde. Der Zubau „Personalzimmer“ wurde demnach der gleichen Verwendung (nämlich als Personalzimmer) zugeführt wie der bereits bestehende - ebenfalls in Massivbauweise ausgeführte - Personaltrakt im UG 2 und UG 3.

Der in den Wirtschaftsjahren 2002/03 errichtete Zubau „Personalzimmer“ erlangt - unter Bedachtnahme auf die Verkehrsauffassung - auch deshalb kein eigenständiges Gewicht, wenn man berücksichtigt, dass damit Wohnräume (insgesamt 16 Zimmer für das Personal) geschaffen wurden, die einem Gebäude eingegliedert sind, das auch sonst Personen als Unterkunft (Gästebeherbergung) dient (vgl. VwGH 18.1.1983, 82/14/0100, 0103, 0104; VwGH 19.9.1989, 88/14/0172). Auch darin unterscheidet sich der vorliegende Streitfall wesentlich von den den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.1.1967, 1568/65, VwSlg 3561 F/1967, und vom 27.1.1994, 93/15/0161, zugrunde liegenden Sachverhalten.

7. Dem anlässlich der Außenprüfung von der Prüferin ins Treffen geführten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 12.9.1989, 88/14/0162) lag ein als Supermarkt ausgestalteter Zubau zu einem bestehenden Altbau (Warenhaus) zugrunde. Die Frage, ob dieser unbestrittenermaßen in Massivbauweise errichtete Zubau als selbständiger Gebäudeteil angesehen werden könne, stellte sich dabei nicht. Strittig war vielmehr die Nutzungsdauer für diesen selbständig bewertbaren Zubau und damit die Frage, ob der Ansatz einer gegenüber der technischen Nutzungsdauer des Gebäudes kürzeren wirtschaftlichen Nutzungsdauer gerechtfertigt wäre.

8. Im Vorlageantrag vom 23. November 2015 regte die Bf. die Besichtigung des gegenständlichen Hotelgebäudes vor der endgültigen Entscheidungsfindung an. Gemäß § 182 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde (wie auch das Bundesfinanzgericht; vgl. Ritz, BAO⁶, § 182 Tz 5a) zur Aufklärung der Sache auch einen Augenschein, nötigenfalls mit Zuziehung von Sachverständigen, vornehmen.

Die Vornahme eines Augenscheins erschien dem Bundesfinanzgericht im vorliegenden Beschwerdefall entbehrlich, weil bereits aus den vorhandenen Unterlagen eine Entscheidung im Sinne des vorliegenden Erkenntnisses getroffen werden konnte. Es ist nicht ersichtlich, inwieweit das Bundesfinanzgericht im Rahmen eines Augenscheins einen von dem klaren Bild, das sich bereits aufgrund der Fotos und Baupläne ergeben hat, abweichenden Eindruck hätte gewinnen können (vgl. VwGH 10.2.2016, 2013/15/0181).

9. Der Beschwerde ist somit Folge zu geben. Der Zubau „Personalzimmer“ stellt mit dem Altbestand ein einheitliches Wirtschaftsgut dar mit der Konsequenz, dass die Errichtungskosten des Zubaus auf die Restnutzungsdauer des Gebäudes abgeschrieben werden können. Der AfA-Satz beträgt demnach 8 % (Inventar-Nr. 270) bzw. 8,33 % (Inventar-Nr. 272).

Für den Zubau sind im Wirtschaftsjahr 2002 Errichtungskosten von 616.325,08 € (Inventar-Nr. 270), im Wirtschaftsjahr 2003 solche von 8.746,27 € (Inventar-Nr. 272) angefallen. Die von der Bf. im Streitjahr 2005 geltend gemachten Beträge an Halbjahres-

AfA von 24.653,00 € (Inventar-Nr. 270) und 364,43 € (Inventar-Nr. 272) stehen - wie von ihr beantragt - zu. Die im Zuge der Außenprüfung vorgenommene Verlustminderung von 18.766,73 € (vgl. Tz. 1 des Bp-Berichtes vom 30. Jänner 2009, ABNr. abc, Stichwort „*Abschreibung Zubau Personalhaus*“) ist rückgängig zu machen. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind - der Bf. folgend - mit -114.277,70 € (statt -95.510,97 € lt. angefochtenem Bescheid) zu erfassen.

Die Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2005 ist dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen, das insoweit einen Bestandteil dieses Erkenntnisses bildet.

V. Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Bei der Frage, ob nach einer Bauführung ein einheitliches Gebäude oder mehrere Gebäude vorhanden sind, konnte sich das Bundesfinanzgericht auf die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stützen. Bei der Feststellung, dass der in den Wirtschaftsjahren 2002/03 erfolgte Zubau „*Personalzimmer*“ mit dem Altbestand ein einheitliches Wirtschaftsgut darstellt, handelt es sich nicht um eine Rechtsfrage, sondern um eine Tatfrage, die in freier Beweiswürdigung an Hand der vom Verwaltungsgerichtshof aufgestellten Kriterien zu beantworten ist. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Innsbruck, am 5. März 2018