



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Anton Baldauf und die weiteren Mitglieder Mag. Ingrid Bergmann, Dr. Alfred Wurzer und Mag. Klaus Schönach über die Berufung des Bw., vertreten durch Berater, vom 4. August 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes XYZ, vertreten durch Finanzanwalt, vom 5. Juli 2004 betreffend Einkommensteuer 2002 und 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Bw. (Berufungswerber) betreibt ua. ein Hotel-Garni. Die Gewinnermittlung erfolgt gemäß § 4 Abs. 1 EStG.

Anlässlich einer die Veranlagungsjahre 2001 bis 2003 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung wurde ua. folgende Feststellung getroffen:

„Tz 16 Betriebs- und Geschäftsgebäude B: (2001: Anlage im Bau):

Im Herbst 2001 wurde auf der Grundparzelle 123 in der KGA mit dem Neubau des Hotels „B“ begonnen. Dieses Objekt wurde mit - Ausnahme von geringfügigen Finalarbeiten – auf die Wintersaison 2002/2003 fertig gestellt. Im Zusammenhang mit diesem Neubau wurden anl. der Betriebsprüfung folgende Feststellungen getroffen:

„Im Jahr 2001 wurde das Kellergeschoss (im Rohzustand) errichtet. Im Kellergeschoss befindet sich u.a. eine Tiefgarage. Eigenen Angaben zufolge, wurden Stellflächen in der Tiefgarage mit Beginn der Wintersaison 2001/2002 (mangels anderer geeigneter Parkflächen) als provisorische Parkplätze für das „C“ verwendet.

Tz 18 Bewertungsreserve Gebäude:

Von den Teilherstellungskosten 2002 und 2003 zum Hotelneubau „B“ (s.a. Tz 16) wurde die vorzeitige Abschreibung gem. § 10a Abs. 3 EStG (Konjunkturbedingte vorzeitige Abschreibung) geltend gemacht. Die vorzeitige Abschreibung wurde gegen eine unversteuerte Rücklage eingebucht.

Eine vorzeitige Abschreibung gem. § 10a EStG steht nur bei der Herstellung von Gebäuden des Anlagevermögens bei betrieblichen Einkünften zu. Voraussetzung ist ua. gemäß § 10a Abs. 3 Z. 2 EStG, dass mit der tatsächlichen Bauausführung nach dem 31.12.2001 begonnen wurde.

Wie bereits in Tz. 16 ausgeführt, erfolgte der Aushub für das Hotel „B“ im Jahr 2001. Weiters wurde das Kellergeschoss (im Rohzustand) im Herbst 2001 errichtet. Im Kellergeschoss befinden sich die Tiefgarage, 2 Lagerräume, der gesamte Wellnessbereich, Personalzimmer und „Technikräume“ (Heizraum etc.). Es handelt sich somit nicht um ein losgelöstes, unabhängiges Bauvorhaben, sondern um einen (wesentlichen) Bauabschnitt zum Neubau des Hotels 'B'.

§ 10a Abs. 3 EStG wurde durch das Konjunkturbelebungsgesetz 2002 (BGBl. I Nr. 68/2002) eingeführt. Vor diesem Hintergrund ist nach Ansicht des Finanzamtes die Ziffer 2 im Absatz 3 des § 10a EStG so zu interpretieren, dass der tatsächliche Baubeginn im Sinne von „erstem Spatenstich“ nach 31.12.2001 liegen muss.

Zur Auslegung der o.a. Gesetzesstelle liegt offenbar noch kein höchstgerichtliches Erkenntnis vor. Die Ansicht des Finanzamtes wird aber durch erlassmäßige Regelung bzw. durch die RZ. 3253 und 3254 der Einkommensteuerrichtlinien gestützt.

Nachdem der tatsächliche Baubeginn (Aushub, Kellergeschoss) zum Neubau des Hotel „B“ vor dem 31.12.2001 liegt, steht nach der dargelegten Rechtsansicht des Finanzamtes die vorzeitige Abschreibung gem. § 10a Abs. 3 EStG nicht zu.

Die Bilanzposition „Bewertungsreserve Gebäude“ war – wie unten dargestellt – erfolgswirksam aufzulösen.

	2002-12-31	2003-12-31
	€	€
<i>Hd.-Steuerbilanz</i>	<i>121.335,88</i>	<i>129.882,89</i>
<i>Prüferbilanz</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
<i>+/- Kapital:</i>	<i>121.335,88</i>	<i>129.882,89</i>
<i>+/- Gewinn:</i>	<i>121.335,88</i>	<i>8.547,01</i>

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ (für 2002 nach Wiederaufnahme des Verfahrens neue) Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 und 2003 (Ausfertigungsdatum 5. Juli 2004).

Gegen die genannten Bescheide wurde mit Eingabe vom 4. August 2004 fristgerecht Berufung erhoben. Begründend wurde ausgeführt, das Untergeschoss sei im Jahr 2001 als eigener Gebäudeteil errichtet, und die Tiefgarage genutzt worden. Die Möglichkeit der Vermietung einzelner Tiefgaragen-Abstellplätze unabhängig vom Betrieb Hotel Garni „B“ würde den eigenständigen Gebäudebegriff bestätigen. Zu den begünstigten Aufwendungen im Zusammenhang mit der vorzeitigen Abschreibung werde gemäß Rz 3264 EStR 2000 die Neuerrichtung von Gebäuden auf bereits bestehende Gebäude angeführt. Wesentlich für den

Begriff Herstellungsaufwand sei bei der Neuerrichtung auf ein bestehendes Gebäude die Änderung der Wesensart des Gebäudes. Auf das bestehende Gebäude Untergeschoß-Tiefgarage sei im Jahre 2002 und 2003 das Hotel „B“ errichtet worden.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 10. Februar 2006 wurde zusammengefasst Folgendes ausgeführt:

Mit Eingabe vom 4. November 1999 sei bei der Gemeinde A um die Erteilung der baubehördlichen Bewilligung zum Neubau einer Frühstückspension mit Tiefgarage und Privatwohnung auf Gp. 123 KG A angesucht worden. Diesem Anbringen sei mit Baubescheid vom 22. März 2000 Rechnung getragen worden.

Begünstigt seien Bauvorhaben nur, wenn der Baubeginn zwischen 1. Januar 2002 und 31. Dezember 2003 liege. Als „Baubeginn“ gelte der tatsächliche Baubeginn im Sinne von „erster Spatenstich“. Entscheidend sei auch die beabsichtigte Verwendung am Ende jenes Veranlagungszeitraumes, in dem das Gebäude zur Gänze oder teilweise hergestellt werde.

Die letztendliche Verwendung liege nicht in der Verwendung von Autoabstellplätzen, sondern hauptsächlich in der kurzfristigen Vermietung von Räumlichkeiten für Wohnzwecke. Da mit der Errichtung des Gebäudes bereits im Jahre 2001 begonnen worden sei, könne die vorzeitige Abschreibung nicht gewährt werden.

Festgehalten werde, dass durch die Vermietung der Abstellplätze kein eigenständiger Gebäudeteil entstehen könne. Die AfA untermauere nicht den eigenständigen Gebäudebegriff, sondern sei lediglich ein Beweis dafür, dass ein Teil des Gesamtgebäudes bereits in Nutzung gegangen sei.

Weiters würden in der Tiroler Bauordnung (TBO) die Begriffe Neu-, Zu- und Umbau von Gebäuden definiert. Jedes Bauvorhaben, egal ob Neu-, Zu- oder Umbau sei bewilligungspflichtig. Für jede Änderung nach § 20 TBO (z.B.: Neu, Zu- oder Umbau) müsse ein eigenes Ansuchen gestellt werden.

Im Streitfall liege aber nur eine Baubewilligung (Genehmigung zur Errichtung einer Frühstückspension samt Tiefgarage und Privatwohnung) vor. Demzufolge könne auch nicht von zwei getrennten Gebäuden gesprochen werden. Durch die Errichtung der Tiefgarage im Jahr 2001 sei einkommensteuerrechtlich ein Gebäudeteil errichtet worden, der kein eigenständiges Gebäude darstelle.

Mit Eingabe vom 20. Februar 2006 wurde fristgerecht die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Gemäß § 10a Abs. 3 EStG 1988 können Steuerpflichtige bei der Herstellung von Gebäuden des Anlagevermögens neben der Absetzung für Abnutzung gemäß § 8 Abs. 1 gewinnmindernd eine vorzeitige Abschreibung von 7% der Herstellungskosten geltend machen. Voraussetzung ist:

1. Die Absetzung für Abnutzung von den Herstellungskosten des Gebäudes beträgt bis zu 3% (§ 8 Abs. 1 erster Teilstrich zweiter Halbsatz).
2. Mit der tatsächlichen Bauausführung wird nach dem 31. Dezember 2001 und vor dem 1. Jänner 2004 begonnen.

Erstreckt sich die Herstellung des Gebäudes über einen Zeitraum, der nach dem 31. Dezember 2003 endet, kann die vorzeitige Abschreibung von jenen Teilherstellungskosten geltend gemacht werden, die bis zum 31. Dezember 2003 anfallen. Die vorzeitige Abschreibung kann nur insoweit geltend gemacht werden, als die Herstellungskosten (Teilherstellungskosten) 3,8 Millionen Euro nicht übersteigen.

- 2.) In zeitlicher Hinsicht bedient sich § 10a Abs. 3 der Terminologie, wie sie in § 10a Abs. 1 und 2 bereits hinsichtlich des Investitionsfreibetrages verwendet worden ist.

Als Beginn der tatsächlichen Bausausführung ist daher der „erste Spatenstich“ zu verstehen, also der Beginn der tatsächlichen handwerklichen Baumaßnahmen. Vorangegangene Planungsmaßnahmen sind unschädlich. Die vorzeitige Abschreibung nach § 10a Abs. 3 EStG hat zur Voraussetzung, dass diese tatsächliche Bauführung im Kalenderjahr 2002 oder im Folgejahr beginnt.

Begünstigt ist einerseits die Errichtung eines gesamten Gebäudes. Begünstigt ist aber, wie sich aus dem Wortlaut und dem Zweck der Vorschrift ergibt, auch die Setzung einzelner Herstellungsaufwendungen auf ein bestehendes Gebäude, wenn hinsichtlich dieser Baumaßnahme die Bauausführung im Jahr 2002 begonnen hat (vgl. Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer, EStG 1988, Kommentar, Anm. 8 zu § 10a EStG).

Ein Aufbau auf ein bestehendes Gebäude ist daher nur dann begünstigt, wenn die Herstellung des „bestehenden“ Gebäudes zum Zeitpunkt des Beginns des Aufbaus abgeschlossen war. Nur diese Auslegung lässt sich mit dem Zweck der Regelung in Einklang bringen, der in einer „Ankurbelung der Bauwirtschaft“ bestanden hat (EB RV 977 Blg NR XXI. GP des am 26.4.2002 kundgemachten Konjunkturbelebungsgesetzes).

- 3.) Aufgrund des Ermittlungsverfahrens steht folgender Sachverhalt als erwiesen fest:

Mit Eingabe vom 4. November 1999 hat D (Ehegattin des Bw.) um die Erteilung der baubehördlichen Bewilligung zum Neubau einer Frühstückspension mit Tiefgarage und Privatwohnung auf Gp 123 KG A ersucht. Die Gattin des Bw. ist grundbürgerliche Eigentümerin der Liegenschaft, auf der der Bw. das Hotel „B“ errichtet hat.

Mit Bescheid der Gemeinde A vom 22. März 2000 wurde die baubehördliche Bewilligung zum Neubau der Frühstückspension samt Tiefgarage nach Maßgabe der Planungsunterlagen und der Baubeschreibung erteilt.

Laut Baubescheid vom 22. März 2000 sind für die zu erwartenden Kraftfahrzeuge der ständigen Benutzer und Besucher der Anlage gemäß der geltenden Stellplatzverordnung der Gemeinde A auf eigenem Grund mindestens 25 Abstellmöglichkeiten für Kraftfahrzeuge zu schaffen. In der Baubeschreibung vom 29. Oktober 1999 wird unter der Rubrik Art und Verwendungszweck der geplanten baulichen Anlage: „Neubau Frühstückspension mit Sauna, Tiefgarage und Privatwohnung“ angegeben. Die allgemeine Baubeschreibung sieht 2 Untergeschosse vor, in denen sich neben der Tiefgarage auch ein Lager, eine Waschküche, ein Heizraum, ein Schi-Schuhraum, eine Sauna etc. befinden. Weiters gehören zum Gebäude das Erdgeschoss (Garage, Büro, Halle, Stube, Rezeption etc.), 3 Obergeschosse (Zimmer) und das Dachgeschoss (Privatwohnung). Laut Baubeschreibung verfügt das Gebäude über 2 Stellplätze für Kraftfahrzeuge für die Bewohner in der Garage und über 24 Stellplätze für Besucher (Gäste, Lieferanten) in der Tiefgarage.

Im Schreiben vom 15. November 1999 der Tiroler Landesstelle für Brandverhütung wird das Bauvorhaben wie folgt umschrieben:

„Mit Schreiben vom 5.11.1999 wurden Einreichunterlagen des Herrn E vom 29.10.1999 übermittelt, die den Neubau einer Frühstückspension bestehend aus zwei Untergeschossen, dem Erdgeschoss, drei Obergeschossen und einem ausgebauten Dachgeschoss vorsehen. Im 1. und 2. Untergeschoss sollen Tiefgaragen errichtet werden, die durch Auf- bzw. Abfahrtsrampen miteinander verbunden sind, und eine Gesamtfläche von rund 668 m² aufweisen. Weiters soll im 2. Untergeschoss ein Lagerraum, im 1. Untergeschoss der Heiz- und Lüftungsraum sowie die Waschküche und diverse Nebenräume eingebaut werden.“

Der Baubeginn für das oben beschriebene Bauvorhaben war der 10. September 2001.

Im Jahr 2001 waren folgende Gebäudeteile errichtet: Keller/Garage/Sauna und Heizraum.

Laut Vorhaltsbeantwortung vom 9. Juli 2007 sollen sich diese Gebäudeteile im Jahr 2001 im Rohbauzustand befunden haben. Die Garage mit den Abstellplätzen soll sich hingegen in einem bereits fertig errichteten Zustand befunden haben. Dieses Vorbringen wird dann insoweit berichtigt als ausgeführt wird, dass das Parksystem der Firma G (auf der Grundfläche von etwas mehr als einem Stellplatz können bis zwei Fahrzeuge übereinander geparkt werden) in der Wintersaison 2001/2002 noch nicht installiert war, und die Vertiefungen für

das Parksystem auf den Trägern und Holzpfetten abgedeckt worden seien. In der Wintersaison 2001/2002 seien 12 Stellplätze für das „C“ verwendet worden. Beim letztgenannten Gebäude handelt es sich um eine Frühstückspension samt einem Cafe, die ebenfalls vom Bw. in A betrieben werden. In der Vorhaltsbeantwortung vom 9. Juli 2007 wird der bauliche Zustand dieser Stellplätze als „eine rohe Betondecke“ beschrieben.

Das Hotel Garni B wurde sodann auf die Wintersaison 2002/2003 fertig gestellt. Hierbei handelt es sich um ein 4 Sterne Hotel Garni in unmittelbarer Nähe der H im Zentrum von A. Das Hotel verfügt über 23 Zimmer und 23 Stellplätze in der Tiefgarage. Die Rezeption und die Zimmer sind bequem mit einem Aufzug von der Tiefgarage unmittelbar erreichbar (vgl. Homepage des Bw.).

4.) Aufgrund des festgestellten Sachverhaltes steht im Streitfall fest, dass ein Gebäude, nämlich eine Frühstückspension mit Tiefgarage errichtet worden ist.

Der Baubeginn des Hotel Garni „B“ ist am 10. September 2001 erfolgt. Im Herbst 2001 wurde lediglich ein Teil des Gebäudes fertig gestellt. Dass das Bauvorhaben aufgrund des Wintereinbruches in einem der höchstgelegenen Wintersportorte Tirols im Jahr 2001 nicht vollendet werden konnte, liegt auf der Hand. Dieser Umstand führt jedoch nicht dazu, dass im Jahr 2001 – wie der Bw. vermeint – eine Tiefgarage errichtet wurde. Im Jahr 2001 wurde lediglich ein Bauabschnitt des Hotels „B“ ausgeführt. Bei Fortsetzung des Bauvorhabens wurde nicht ein Hotel auf einem bestehenden Gebäude (Tiefgarage) errichtet. Es wurden lediglich die von Baubeginn an geplanten weiteren Geschosse des Hotels „B“ fertig gestellt.

Aus der Möglichkeit der Vermietung einzelner „Abstellplätze“ kann nach Meinung des Senates keinesfalls auf einen eigenständigen Gebäudebegriff geschlossen werden. Ausschlaggebend ist im Streitfall, dass nach dem Bauansuchen, dem Baubescheid und der feuerpolizeilichen Beschreibung ein Gebäude mit mehreren Geschossen geplant war und planmäßig errichtet worden ist.

Der unabhängige Finanzsenat schließt sich somit in allen Punkten der Argumentation des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung vom 10. Februar 2006 an. Festzuhalten ist in diesem Zusammenhang, dass der Bw. der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 10. Februar 2006 – der Vorhaltswirkung zukommt – nichts Stichhäftiges entgegengesetzt hat.

5.) Insoweit in der Vorhaltsbeantwortung vom 9. Juli 2007 begründungslos auf einen Polierplan des Kellergeschosses bzw. auf einen Erläuterungsbericht „Änderung des Baubebauungsplanes“ hingewiesen wird, ist zu bemerken, dass beide Dokumente den Rechtsstandpunkt des Bw. nicht zu stützen vermögen. Der Erläuterungsbericht vom 20. Juni 2002 zur Änderung des Bebauungsplanes betrifft die maximale Gebäudehöhe. Im Polierplan

des Kellergeschosses sind neben den Autoabstellplätzen auch die (weiteren) Flächen des Hotels „B“ wie Waschküche, Heizraum, Lager, Saunabereich etc. enthalten. Aus den vorgelegten Dokumenten kann keineswegs abgeleitet werden, dass im Jahr 2001 eine Tiefgarage errichtet worden ist.

6.) In der mündlichen Verhandlung vom 13. September 2006 hat der steuerliche Vertreter zu Untermauerung seines Rechtsstandpunktes auf nachstehende Kommentarameinung von Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg zur Geltendmachung einer vorzeitigen AfA im Geltungsbereich des EStG 1972 (§122 Tz 5) verwiesen:

„Herstellungsaufwand liegt demgegenüber vor bei Zu-, Auf-, An- oder Umbaumaßnahmen oder bei Fertigstellung eines in noch nicht fertiggestelltem Zustand erworbenen unbeweglichen Wirtschaftsgutes“.

Dass der Bw. ein im Bau befindliches Objekt erworben hat, wurde vom steuerlichen Vertreter nicht einmal behauptet. Im Streitfall liegen aber auch – wie bereits ausgeführt - keine Zu-, Auf-, An- oder Umbaumaßnahmen vor.

Die Beurteilung, ob ein Gebäude vorliegt, erfolgt zudem nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung (vgl Hofstätter/Reichel, § 108e EStG 1988, Seite 8). Aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. zuletzt VwGH vom 21.9.2006, 2006/15/0156) 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.

Nach der Verkehrsauffassung ist im Streitfall zweifelsfrei ein Gebäude, nämlich ein Hotel Garni mit Tiefgarage errichtet worden.

Abschließend sei erwähnt, dass Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg die Ansicht vertreten, dass als Beginn der tatsächlichen Bausausführung die erstmalige Durchführung von Arbeiten an der Baustelle anzusehen sei (vgl. Anm. 7 zu § 122, Einkommensteuer-Handbuch). Das vom steuerlichen Vertreter im Ergebnis gewünschte Abstellen auf begünstigungsfähige Bauabschnitte einer Gebäudeerrichtung findet auch in diesem Kommentar keine Deckung.

Nachdem mit der tatsächlichen Bauausführung des Hotels „B“ unbestritten im Jahr 2001 (10. September 2001) begonnen wurde, konnte die beantragte vorzeitige AfA nicht gewährt werden.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Innsbruck, am 24. September 2007