



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der bw, vertreten durch vt, vom 11. Juli 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes fa vom 10. Juni 2005 betreffend Körperschaftsteuer 2003 und 2004 sowie Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides 2003 gemäß § 299 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid über die Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides 2003 gemäß § 299 BAO vom 10. Juni 2005 wurde der ursprüngliche Bescheid vom 23. März 2005 mit folgender Begründung aufgehoben:

„Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Da die inhaltliche Rechtswidrigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung hat, war die Aufhebung des im Spruch bezeichneten Bescheides von Amts wegen zu verfügen.

Die konjunkturbedingte vorzeitige Gebäudeabschreibung gem. § 10 a (3) EStG 1988 steht für die in den Jahren 2002 und 2003 getätigten Herstellungsaufwendungen für Betriebsgebäude, welche unmittelbar der Betriebsausübung von Gewerbetreibenden dienen, nur jeweils einmal,

für das betreffende Herstellungsjahr, zu. Eine weitere, wiederholte Geltendmachung der konjunkturbedingten vorzeitigen Gebäudeabschreibung für entsprechend begünstigte, auf das Jahr 2002 oder 2003 entfallende Herstellungs- bzw. Teilherstellungsaufwendungen in den Folgejahren (neben der normalen AfA gem. § 8 (1) EStG 1988), somit eine mehrmalige Geltendmachung für ein und dieselben Herstellungsaufwendungen, hingegen ist unzulässig. Da diese vorzeitige Abschreibung bereits im Vorjahr auf 2002 angefallene begünstigte Herstellungsaufwendungen iSd. o.a. Gesetzesstelle mit dem Betrage iHv. € 36.902,23 geltend gemacht wurde und 2003 eine nochmalige Geltendmachung auch für dieselben Aufwendungen erfolgte, erweist sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig."

Demzufolge erging mit selbigem Datum der nunmehr „neue“ Körperschaftsteuerbescheid 2003, wobei eine Kürzung des Abschreibungsbetrages um € 36.903,23 erfolgte (siehe Begründung wie im Aufhebungsbescheid ebenso ausgeführt). Die konjunkturbedingte vorzeitige Gebäudeabschreibung gem. § 10 a (3) EStG 1988 stehe nämlich für die in den Jahren 2002 und 2003 getätigten Herstellungsaufwendungen für Betriebsgebäude, welche unmittelbar der Betriebsausübung von Gewerbetreibenden dienen, nur jeweils einmal im betreffenden Herstellungsjahr zu.

Aus demselben Grund erfolgte im Körperschaftsteuerbescheid 2004 vom 10. Juni 2005 eine Kürzung der Abschreibungen um € 240.991,61.

Mit Schriftsatz vom 11. Juli 2005 wurde gegen den Bescheid über die Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides 2003 und die Körperschaftsteuerbescheide 2003 und 2004 berufen und hiezu ausgeführt:

„Gegen die Ausführung der Unzulässigkeit der mehrmaligen Geltendmachung der vorzeitigen Gebäudeabschreibung richtet sich aus folgenden Gründen meine Berufung:

Nach dem Wortlaut des § 10a Abs 3 EStG 1988 wird von einer "vorzeitigen" Abschreibung gesprochen, eine Ausführung der einmaligen Geltendmachung findet sich im Wortlaut nicht:

„Bei der Herstellung von Gebäuden des Anlagevermögens kann der Steuerpflichtige neben der Absetzung für Abnutzung gemäß § 8 Abs 1 gewinnmindernd eine vorzeitige Abschreibung von 7 % der Herstellungskosten geltend machen. (...)“

Der Begriff "vorzeitig" wird in der deutschen Sprache häufig verwendet. So wird zum Beispiel von „einer vorzeitigen Tilgung eines Kredit(teil)betrages gesprochen“, jener Teilbetrag, der nun

vorzeitig getilgt wird, kann nur dieses eine Mal in genau jenem Moment getilgt werden, es sind

jedoch jederzeit weitere (auch vorzeitige) Tilgungen des Restbetrages möglich. Daher ist in diesem Sinne auch bei der vorzeitigen Abschreibung davon auszugehen, dass zwar für den im

jeweiligen Jahr abgeschrieben Betrag diese vorzeitige Abschreibung nur einfach zusteht, eine mehrfache Abschreibungsmöglichkeit in weiteren Zeiträumen jedoch nicht eingeschränkt sein kann.

Für eine Wiederholung der vorzeitigen Abschreibung spricht auch eine analoge Anwendung der

Regelung des § 8 Abs 1 EStG 1988:

"Von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Gebäude beträgt die Absetzung für Abnutzung 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 (z.B. 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."

Auch hier wird nicht dezidiert auf eine mehrfache Anwendbarkeit des Abschreibungsbetrages (von hier bis zu maximal 3%) gesprochen, diese von der Judikatur und Verwaltungspraxis unbestritten trotzdem gewährt.

Die EB zu §§ 8 Abs 1 und 124b Z 45 EStG 1988 führen aus:

"Die Verringerung des AfA-Satzes bei unmittelbar der Betriebsausübung dienenden Betriebsgebäuden von 4% auf 3% entspricht einer Verlängerung der steuerlich maßgebenden Nutzungsdauer von 25 Jahren auf 33 1/3 Jahre. Die übrigen AfA-Sätze sind von dieser Maßnahme nicht berührt.

Wie bisher handelt es sich auch beim neuen AfA-Satz um eine Art gesetzliche Vermutung der Gebäudenutzungsdauer. Diese kann bei entsprechendem Nachweis (Vorlage eines Gutachtens über eine kürzere Nutzungsdauer) widerlegt werden.

Die Verringerung des AfA-Satzes gilt im Übrigen nicht nur für neu angeschaffte oder hergestellte Gebäude, sondern auch für zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Regelung im Betrieb vorhandene Gebäude."

Hier wird mittels des steuerlichen Abschreibungssatzes automatisch auf die Nutzungsdauer

abgestellt.

Auf Grund der gleichen Ausdrucksweise beim § 10a Abs 3 EStG 1988 „(...) kann der Steuerpflichtige neben der Absetzung für Abnutzung gemäß § 8 Abs 1 gewinnmindernd eine vorzeitige Abschreibung von 7% der Herstellungskosten geltend machen.“ ist davon auszugehen, dass eine Beschleunigung der Abschreibung, für die begünstigten Wirtschaftsgüter, beabsichtigt ist.

Nachdem die schlechte Konjunktursituation in den Jahren 2002 und 2003 eine zusätzliche Ankurbelung der Wirtschaft nötig machte, wurde diese vorzeitige Abschreibung eingeführt. Diese Maßnahme kann auch nur so verstanden werden, als dass eine möglichst effiziente Wirkung der gesetzten Maßnahme gewünscht war. Der Gesetzgeber führt in seinen erläuternden Bemerkungen

zum § 10 a Abs 3 EStG 1988 im Jahr 2002 aus:

"Zur Ankurbelung der Bauwirtschaft soll für das Jahr 2002 für in diesem Jahr begonnene Bauvorhaben eine vorzeitige Abschreibung eingeführt werden."

Im Jahr 2003 ergänzt er (anlässlich der Verlängerung des Begünstigungszeitraumes auf die Baumaßnahmen, bei denen die tatsächliche Bauausführung vor dem 1. Jänner 2004 begonnen worden ist) "zur fortgesetzten Ankurbelung der Bauwirtschaft soll die im Rahmen des Konjunkturbelebungspaketes 2002 eingeführte und ursprünglich auf das Jahr 2002 befristete vorzeitige Abschreibung für Gebäudeherstellungen bis Ende 2003 verlängert werden."

Aus volks- und betriebswirtschaftlicher Sicht ist erwiesen, dass solche wirtschaftsfördernde Maßnahmen umso besser greifen, je stärker sich der erzielbare Vorteil für die Unternehmen auswirkt. Bereits aus kurzfristiger Sicht ergibt sich ein größerer steuerlicher und somit in der Folge auch Zinsvorteil, wenn die vorzeitige Abschreibung mehrfach angesetzt werden kann. Über lange Frist wirkt diese Maßnahme noch zusätzlich positiv, da Unternehmen, die ihre Reinvestitionen auch an Hand einer regelmäßigen steuerlichen Abschreibung ausrichten, bereits nach ca. 10 Jahren die nächsten Investitionsschritte setzen werden und nicht erst nach ca. 31 Jahren wie dies bei nur einmaliger Gewährung vorliegen würde.

Auf Grund obiger Ausführungen stelle ich den begründeten Berufungsantrag, die Veranlagungen antragsgemäß durchzuführen und die konjunkturbedingte vorzeitige Gebäudeabschreibung gem § 10a Abs 3 EStG 1988 auch wiederholt zu berücksichtigen. Eine inhaltliche Rechtswidrigkeit, des Körperschaftsteuerbescheides 2003, die eine Aufhebung gem § 299 Abs 1 BAO rechtfertigen würde, liegt meines Erachtens nicht vor.

Für den Fall, dass die Abgabenbehörde II. Instanz über diese Berufung entscheidet, stelle ich den Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung und Vorladung zu derselben."

Mit Berufungsvorentscheidung vom 13. März 2006 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und hiezu ausgeführt:

„§ 10 a Abs 3 EStG 1988 idF BGBl I 2002/155 lautet:

"Bei der Herstellung von Gebäuden des Anlagevermögens kann der Abgabepflichtige 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 Teilsatz 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 Teilerstellungskosten geltend gemacht werden, die bis zum 31.Dezember 2003 anfallen. Die vorzeitige Abschreibung kann nur insoweit geltend gemacht werden, als die Herstellungskosten (Teilerstellungskosten) 3,8 Millionen Euro nicht übersteigen."

Nach dem Gesetzeswortlaut, der Steuersystematik und dem telos der Begünstigung kommt nur

jeweils eine einzige vorzeitige Abschreibung von 7% der Herstellungskosten bzw. Teilerstellungskosten in Betracht.

Zum einen spricht bereits die Überschrift des § 10a EStG idF BGBl I 2002/155 ("Befristete Sonderregelungen für Investitionsfreibetrag und eine vorzeitige Abschreibung") nur für die einmalige Gewährung der Investitionsbegünstigung im Jahr der Herstellung 2002 oder 2003 und gegen eine periodisch wiederkehrende Geltendmachung weiterer vorzeitiger Abschreibungen von jeweils 7% in den Folgejahren der Investition.

Zum zweiten ist im ersten Satz des Abs 3 leg cit nur von **einer** vorzeitigen Abschreibung von 7% die Rede.

Zum dritten war auch bei der Vorgängerregelung der vorzeitigen Abschreibung nur eine einmalige Maßnahme möglich.

Zum vierten hätte der Gesetzgeber - hätte er jährliche vorzeitige Abschreibungen für Investitionen in den Jahren 2003 und 2004 neben der normalen Abschreibung für Abnutzung gewollt - eben den AfA-Satz für Gebäudeherstellungen in diesen beiden Jahren erhöht.

Die Heranziehung der analogen Anwendung des § 8 Abs 1 EStG 1988 für eine Wiederholung der vorzeitigen Abschreibung ist verfehlt: Die Vorschrift ("Sonderformen der Absetzung für Abnutzung") ist im Zusammenhang mit der generellen Norm des § 7 EStG 1988 ("Abschreibung für Abnutzung") zu lesen, die den Begriff der "Absetzung für Abnutzung" definiert als gleichmäßige Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer, welche sich nach der Gesamtdauer der Verwendung

oder Nutzung bemisst. Hieraus ist eine periodische wiederkehrende AfA ausdrücklich postuliert!

Die Berufungswerberin zitiert die Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage nur unzureichend, einen Satz weiter unter wird nämlich ausgeführt: "Im Ergebnis kann sich die vorzeitige Abschreibung (Einzahl!!) höchstens auf 7% der (Teil-)Herstellungskosten in Höhe von 3,8 Mio Euro belaufen, die vorzeitige Abschreibung somit maximal 266.000 Euro betragen.

Die weiteren Berufungsausführungen, wonach Unternehmen, die ihre Reinvestitionen auch an Hand regelmäßiger steuerlicher Abschreibungen ausrichten, bereits nach ca. 10 Jahren die nächsten Investitionsschritte setzen würden und nicht erst nach ca. 31 Jahren wie dies bei nur einmaliger Gewährung vorliegen würden, kann sich wohl nicht auf die hier allein interessierenden Herstellung von Gebäuden beziehen. Kein Unternehmer wird es sich leisten können, alle 10 Jahre - auch bei entsprechenden Abschreibungsmöglichkeiten - die Betriebsgebäude neu zu errichten.

Die wiederholten vorzeitigen Abschreibungen waren daher nicht möglich, weshalb sich der Körperschaftsteuerbescheid 2003 als rechtswidrig erwies und daher im Sinne der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nach § 299 BAO aufzuheben war, und die wiederholten vorzeitigen Abschreibungen in Höhe von € 36.903,23 (2003) und € 240.991,61 (2004) zu eliminieren waren.

Es darf an dieser Stelle deponiert werden, dass es sich bei der von der Berufungswerberin vertretenen Ansicht nicht mehr um eine vertretbare Rechtsmeinung handelt, sondern um ein an

den Haaren herbeigezogenes Konstrukt zur Minimierung der Steuerlast."

Mit Schriftsatz vom 12. April 2006 stellte die steuerrechtliche Vertretung im Namen und im Auftrag der Bw den Antrag auf Vorlage der Berufung vom 11. Juli 2005 bei der Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte aus:

„Mein Berufungsbegehren, die Veranlagung entsprechend der ursprünglichen Abgabenerklärung antragsgemäß durchzuführen und die konjunkturbedingte vorzeitige Gebäudeabschreibung gem § 10a Abs 3 EStG 1988 im Jahr 2003 und 2004 für Herstellungen im Jahr 2002 bzw. 2002 und 2003 zu berücksichtigen, halte ich vollinhaltlich aufrecht. Ergänzend möchte ich bezüglich der Berufungsvorentscheidung vom 13. März 2006 auf folgende Punkte eingehen:

In der Berufungsvorentscheidung wird angeführt, dass "nach dem Gesetzeswortlaut, der Steuersystematik und dem telos der Begründung (...) nur jeweils eine vorzeitige Abschreibung von 7% der Herstellungskosten bzw Teilherstellungskosten in Betracht" kommt. Dem halte ich

entgegen, dass der Gesetzeswortlaut gerade nicht von einer Einmaligkeit spricht.

Weiters wurde argumentiert, die Überschrift "befristete Sonderregelung" widerspreche einer periodisch wiederkehrenden Geltendmachung. In diesem Zusammenhang steht die Befristung jedoch nur für die Anwendbarkeit auf die Herstellungen der Jahre 2002 oder 2003.

Die Aussage, dass "im ersten Satz des Abs 3 leg cit nur von einer vorzeitigen Abschreibung" die Rede sei, ist für mich nicht nachvollziehbar, da es sich bei der Formulierung des Gesetzes: "eine" vorzeitige Abschreibung meines Erachtens nur um einen unbestimmten Artikel handelt. Dass die Vorgängerregelung der vorzeitigen Abschreibung nur eine einmalige Maßnahme war, wurde während des Geltungszeitraumes nur nicht bestritten.

Ich will keine Mutmaßungen treffen, wie der Gesetzgeber Gesetze formulieren würde wenn er bestimmte Dinge ausdrücken wollte - wie dies in der Berufungsvorentscheidung erfolgt ist - für

mich ist jedoch aus der Formulierung des betroffenen Gesetzes eine wiederholte Geltendmachung der Abschreibung eindeutig ableitbar.

Aus den erläuternden Bemerkungen ist auch bei weiterer Betrachtung nichts anderes herauslesbar, als dass pro Jahr und Gebäude die (Teil-) Herstellungskosten 3,8 Millionen Euro nicht übersteigen dürfen und somit pro Jahr und Gebäude maximal 266.000 Euro angesetzt werden können.

Bezüglich der, in der Berufungsvorentscheidung kritisierten, Reinvestitionsprämisse darf ich anmerken, dass diese volks- und betriebswirtschaftlich sehr wohl auch auf die in diesem Zusammenhang betroffenen Gebäudeinvestitionen begründet ist und nur die vom Gesetzgeber

gewünschte positive Investitionsförderungswirkung unterstreichen sollte.

Der Anmerkung, "dass es sich bei der von der Berufungswerberin vertretenen Ansicht nicht mehr um eine vertretbare Rechtsmeinung handelt, sondern um ein an den Haaren herbeigezogenes Konstrukt zur Minimierung der Steuerlast" darf ich entgegnen, dass ich im Vorfeld der Berufung die Steuerrechtsexperten Prof. Dr. X und Prof. Dr. Y kontaktiert habe und mir beide bestätigt haben, dass die von mir vertretene Rechtsansicht aus dem Wortlaut des Gesetzes durchaus so ableitbar ist."

Mit Schriftsatz vom 21. Oktober 2011 wurde von der steuerrechtlichen Vertretung der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Berufungsfall ist strittig, ob eine weitere, wiederholte Geltendmachung der konjunkturbedingten vorzeitigen Gebäudeabschreibung für entsprechend begünstigte auf die Jahre 2002 oder 2003 entfallende Herstellungs- bzw. Teilherstellungsaufwendungen in den

Folgejahren (hier 2003 und 2004) neben der normalen AfA gem. § 8 Abs. 1 EStG 1988 – somit eine mehrmalige Geltendmachung für ein und dieselben Herstellungsaufwendungen – zulässig ist.

10 a Abs. 3 EStG 1988 besagt, dass der Steuerpflichtige bei der Herstellung von Gebäuden des Anlagevermögens neben der AfA gemäß § 8 Abs. 1 eine vorzeitige AfA von 7 % der Herstellungskosten gewinnmindernd geltend machen kann. Voraussetzung ist:

1. Die AfA von den Herstellungskosten des Gebäudes beträgt bis zu 3 % (§ 8 Abs. 1 erster Teilstich 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 vA von jenen Teilerstellungskosten geltend gemacht werden, die bis zum 31. Dezember 2003 anfallen. Die vA kann nur insoweit geltend gemacht werden, als die Herstellungskosten (Teilerstellungskosten) 3,8 Millionen Euro nicht übersteigen.

In den EB zur Regierungsvorlage (977 BlgNR XXI. GP) wird dazu ua. Folgendes festgehalten.

Zur Ankurbelung der Bauwirtschaft soll für das Jahr 2002 für in diesem Jahr begonnene Bauvorhaben eine vA eingeführt werden. Diese wird mit 7 % der auf das Kalenderjahr 2002 entfallenden Herstellungskosten (Teilerstellungskosten), maximal aber von 3,8 Mio. Euro (gebäude- bzw. gebäudeteilbezogene Grenze) bemessen. Die Kostenabgrenzung kann dabei vom Kontenstand der „in Bau befindlichen Anlagen“ abgeleitet werden. Im Ergebnis kann sich die vA höchstens auf 7 % der (Teil-)Herstellungskosten in Höhe von 3,8 Mio. Euro belaufen, die vA somit maximal 266 000 Euro betragen.

Die vA steht nur bei Herstellung von Gebäuden zu, bei denen eine Abschreibung für Abnutzung von bis zu 3 % geltend gemacht werden kann. Es sind dies Gebäude, die unmittelbar der Betriebsausübung eines Land- und Forstwirtes oder Gewerbetreibenden dienen (§ 8 Abs. 1 erster Teilstich EStG 1988). Trifft eine der „80%-Regeln“ im Sinne des § 8 Abs. 1 erster oder zweiter Teilstich zu, kann von den gesamten Herstellungskosten (innerhalb der 3,8 Mio-Euro-Grenze) eine vA vorgenommen werden. Steht nur für einen Teil der Herstellungskosten eine Abschreibung für Abnutzung von bis zu 3 % zu, für den anderen Teil hingegen ein Satz von 2 % oder 2,5 %, kann nur für die dem Satz von 3 % unterliegenden Teil der Herstellungskosten eine vA gebildet werden. Die 3,8 Mio. Euro-Grenze bezieht sich in diesem Fall auf die dem Satz von 3 % unterliegenden Teil der Herstellungskosten. Wird das

Bauvorhaben vor dem 1. Jänner 2003 beendet, kann die vA von den gesamten im Zusammenhang anfallenden Herstellungskosten gebildet werden, höchstens aber von 3,8 Mio. Euro. Wird das Bauvorhaben hingegen erst später (im Jahr 2003 oder einem folgenden Jahr) fertiggestellt, kann die vA nur von den im Jahr 2002 anfallenden Teilherstellungskosten geltend gemacht werden. In diesem Fall bezieht sich die 3,8 Mio. Euro-Grenze auf diese Teilherstellungskosten.

In den EB zur weiteren Regierungsvorlage (1277 BlgNR XXI. GP) wird dazu ua. noch Folgendes festgehalten:

Zur fortgesetzten Ankurbelung der Bauwirtschaft soll die im Rahmen des Konjunkturbelebungspaketes 2002 eingeführte und ursprünglich auf das Jahr 2002 befristete vA für Gebäudeherstellungen bis Ende 2003 verlängert werden (...)

Der gesetzgeberische Wille lässt hierbei klar erkennen, dass die Gebäudeneuerrichtung sowie der Zu-, An- und Aufbau auf bestehende Gebäude begünstigt werden sollte. Die Förderung soll offenbar wortwörtlich der Bauwirtschaft zu Gute kommen.

Die für die vA gesetzlich vorgesehene Betragsbeschränkung ist wohl so zu verstehen, dass die vA nur von Herstellungskosten bis zu 3,8 Mio. Euro angewandt werden kann (die vA beträgt daher maximal 266.000,00 Euro), wobei die Betragsbeschränkung gebäudebezogen zu rechnen ist bzw. – wenn die vA nur für einen Teil des Gebäudes zusteht – pro Gebäudeteil. Wird demnach auf ein fertiges Gebäude eine Herstellungsmaßnahme gesetzt, findet die Betragsgrenze auf diese Herstellungsmaßnahme Anwendung. Wird in den Jahren 2002 und 2003 die vA von den Teilherstellungskosten geltend gemacht, ist auch dies nur bis zu Teilherstellungskosten von 3,8 Mio. Euro pro Objekt möglich. Würde ein Steuerpflichtige mehrere Gebäude herstellen, kann er die Betragsgrenze mehrfach ausnutzen (gebäudebezogen) (vgl. Hofstätter/Reichel (Zorn), Die Einkommensteuer – Kommentar, § 10a Tz 9).

Die steuerrechtliche Vertretung wendet nun ein, dass im Wortlaut des § 10 a Abs. 3 EStG 1988 zwar von einer „vorzeitigen“ Abschreibung gesprochen werde, sich eine Ausführung der einmaligen Geltendmachung jedoch nicht im Wortlaut findet. Der Begriff „vorzeitig“ werde in der deutschen Sprache häufig verwendet. So werde zum Beispiel von „einer vorzeitigen Tilgung eines Kredit(teil)betrages gesprochen“, jener Teilbetrag, der nun vorzeitig getilgt wird, könne nur dieses eine Mal in genau jenem Moment getilgt werden, es seien jedoch jederzeit weitere (auch vorzeitige) Tilgungen des Restbetrages möglich. Daher sei in diesem Sinne auch bei der vorzeitigen Abschreibung davon auszugehen, dass zwar für den im jeweiligen Jahr abgeschrieben Betrag diese vorzeitige Abschreibung nur einfach zusteht, eine mehrfache

Abschreibungsmöglichkeit in weiteren Zeiträumen jedoch nicht eingeschränkt sein könne. Für eine Wiederholung der vorzeitigen Abschreibung spreche auch eine analoge Anwendung der Regelung des § 8 Abs. 1 EStG 1988.

Dem ist entgegenzuhalten, dass es sich bei der hier in Streit stehenden Regelung um eine befristete Sonderregelung zur Ankurbelung der Bauwirtschaft – vorerst für das Jahr 2002 eingeführt – gehandelt hat und in den EB zur Regierungsvorlage (977 BlgNR XXI, GP) eindeutig und klar ausgeführt wird, dass es sich bei der hier in Rede stehenden vorzeitigen Abschreibung in obigem Sinne um einen Prozentsatz (7 %) handelt, welcher von den **auf das jeweilige Kalenderjahr entfallenden Herstellungskosten** zu bemessen ist. Aus dieser Formulierung geht nach Ansicht der Referentin des Unabhängigen Finanzsenates klar und deutlich hervor, dass es sich um eine vorzeitige Abschreibung handelt, welche die im jeweiligen Kalenderjahr entfallenden Herstellungskosten begünstigen soll (dies gebäude- bzw. gebäudeteilbezogen) und diese Abschreibung nicht im Folgejahr weitergetragen werden kann, indem derselbe Betrag, welcher das Vorjahr betraf, weiter fort- bzw. abgeschrieben wird.

Hiebei kann auch der Vergleich mit § 8 Abs. 1 EStG 1988, welcher sogenannte Sonderformen der Absetzung für Abnutzung betrifft, und die von der steuerrechtlichen Vertretung hiezu dargestellten Ausführungen der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen. Ganz im Gegenteil wird laut in der Berufungsschrift zitierten EB zu §§ 8 Abs. 1 und 124 b Z. 45 EStG 1988 nämlich dezidiert ausgeführt, dass die Verringerung des AfA-Satzes bei unmittelbar der Betriebsausübung dienenden Gebäuden von 4 auf 3 % einer Verlängerung der steuerlich maßgebenden Nutzungsdauer von 25 auf 33 1/3 Jahre entspreche und übrige AfA-Sätze hievon nicht berührt seien (siehe Seite 3 der Berufungsschrift vom 11. Juli 2005).

Wie bereits vom Finanzamt in seinen Entscheidungen ausformuliert und begründend ergänzt teilt auch die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Rechtsansicht des Finanzamtes, indem sie die weitere wiederholte Geltendmachung der konjunkturbedingten vorzeitigen Gebäudeabschreibung für entsprechend begünstigte auf das Jahr 2002 oder 2003 entfallende Herstellungs- bzw. Teilerstellungsaufwendungen in den Folgejahren (neben der normalen AfA gem. § 8 (1) EStG 1988) – somit eine mehrmalige Geltendmachung für ein und dieselben Herstellungsaufwendungen – als nicht zulässig ersieht. Auf die diesbezüglichen Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes darf somit verwiesen werden.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz teilt jedoch die abschließende Bemerkung des Finanzamtes in seiner Berufungsvorentscheidung auf Seite 3, es handle sich um ein an den Haaren herbeigezogenes Konstrukt zur Minimierung der Steuerlast, nicht.

Den Ausführungen der steuerrechtlichen Vertretung ist insoweit zuzustimmen, wenn sie vermeint, aus volks- und betriebswirtschaftlicher Sicht sei erwiesen, dass entsprechende wirtschaftsfördernde Maßnahmen umso besser greifen, je stärker sich der erzielbare Vorteil für die Unternehmen auswirkt.

Die vom Finanzamt in seinen Entscheidungen dargestellte Rechtsansicht ist demnach also nicht zu beanstanden und kann auch von der Abgabenbehörde zweiter Instanz durchaus vertreten werden.

Es war wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Feldkirch, am 7. November 2011