



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 3

GZ. RV/0157-G/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der R, vertreten durch V, vom 10. Jänner 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt, vertreten durch Dr. Barbara Knauer, vom 19. Dezember 2000 betreffend Körperschaftsteuer 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw., eine in der Rechtsform einer Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft geführte Bank, erwarb im Jahr 1998 eine Liegenschaft mit einem darauf befindlichen Gebäude nach

Art eines Eigenheimes. Im Kaufvertrag räumte die Bw. der im Jahr 1918 geborenen Mutter des Verkäufers der Liegenschaft (idF. Wohnberechtigte) das "persönliche, lebenslange und unentgeltliche Wohnungsrecht im ganzen Haus" ein.

Strittig ist, ob der Bw. für die Anschaffung dieser Liegenschaft ein Investitionsfreibetrag zusteht.

Nach Durchführung einer abgabenbehördlichen Prüfung versagte das Finanzamt der Bw., nämlich mit Bescheid vom 19. Dezember 2000 betreffend Körperschaftssteuer für das Jahr 1998 ua. den Investitionsfreibetrag von 94.449 S (dies entspricht 6.863,87 EUR) für die Anschaffung des Gebäudes sowie die Anerkennung von Aussetzungszinsen als Betriebsausgabe. Zur Begründung führte das Finanzamt im Bericht über das Ergebnis der Buch- und Betriebsprüfung zum Investitionsfreibetrag aus, es sei auf Grund der unentgeltlichen Überlassung des Gebäudes an die Wohnberechtigte und des unbestimmten Ereignisses deren Ablebens die Voraussetzungen für eine Inanspruchnahme des Investitionsfreibetrages nicht gegeben. Im Speziellen sei der Tatbestand, der eine gewisse zeitliche Nähe für die Bestimmtheit der Verwendung des Objektes erfordere, nicht erfüllt.

Mit Schreiben vom 10. Jänner 2001 erhob die Bw. wegen der Nichtanerkennung der Aussetzungszinsen als Betriebsausgabe auch gegen diesen Bescheid Berufung. Mit ergänzendem Schreiben von 26. Jänner 2001 wendet sich die Bw. zusätzlich gegen die Versagung des Investitionsfreibetrages und bringt dazu im Wesentlichen vor, sie habe das Gebäude unter dem Aspekt, dass es in direkter Nachbarschaft zum Bankgebäude liege, erworben. Es sei beabsichtigt, das Gebäude nach Ableben der Wohnberechtigten, die sich im 83. Lebensjahr befinde, zu vermieten. Gemäß Erlass des BMF AÖF 75/1994, Punkt 2.2.1, stehe bei zur entgeltlichen Überlassung bestimmten Gebäuden ein Investitionsfreibetrag ua. dann zu, wenn der Unternehmensgegenstand die Verwaltung fremden Vermögens sei und die Vermietung daher der Sicherung dieses Vermögens diene (insbesondere Banken und Versicherungen).

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 18. März 2004 wiederholte das Finanzamt seine bereits im Prüfungsbericht geäußerte Rechtsansicht und führte ergänzend aus, man sei sich überdies erst im Rahmen der durch die Betriebsprüfung aufgeworfene Problematik im Klaren geworden, in welcher Form dieses Gebäude in Zukunft einmal genutzt werden solle. Im Speziellen sei der Tatbestand, der eine gewisse zeitliche Nähe für die Bestimmtheit der Verwendung des Objekts erfordere, nicht erfüllt. Hinsichtlich der Gründe für die Nichtanerkennung von Aussetzungszinsen als Betriebsausgabe werde auf die Begründung zur abweisenden Berufungsvorentscheidung für das Jahr 1995 verwiesen.

Mit Schreiben vom 22. April 2004 stellte die Bw einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und bringt – ausdrücklich nur mehr die Zuerkennung des Investitionsfreibetrag begehrend – ergänzend vor, der "wirkliche

Sachverhalt" stelle sich so dar, dass einerseits keine Miete bezahlt werde, andererseits aber der Kaufpreis auf Grund des Wohnrechts niedriger festgesetzt und 50% des Kaufpreises gestundet worden sei. Der gestundete Betrag sei erst im Zeitpunkt der geräumten Übergabe an den Verkäufer zu bezahlen. Der Schätzwert der Liegenschaft sei bei weitem höher als der Kaufpreis gelegen gewesen. Dies deshalb, weil die Bw. als Käuferin das Wohnungsrecht habe gewähren müssen. Der nicht vereinnahmte Mieterlös spiegele sich also in einem niedrigeren Kaufpreis sowie in der Stundung von 50% des Kaufpreises wieder.

Betriebswirtschaftlich könne man also nicht von einer unentgeltlichen Überlassung sprechen. Insbesondere sei aber darauf hinzuweisen, dass nach Auskunft des Geschäftsleiters P die Absicht bestehe, das Gebäude nach Übergabe als Dienstwohnung zu nutzen und somit wieder entgeltlich zu überlassen.

Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat im Juni 2004 zur Entscheidung vor.

Am 17. Juni 2004 führte der unabhängigen Finanzsenat in Anwesenheit von H (für den Vertreter der Bw.) und P, einen Augenschein durch. In der hierüber aufgenommenen Niederschrift gibt P an, dass das Gebäude als Dienstwohnung für fallweise Benutzung zu einem sehr günstigen Preis angeschafft worden sei. Er habe eine einfache Fahrtstrecke von 40 km zu bewältigen. H ergänzte dazu, dass auch eine Nutzung als Back Office für die Buchhaltung der Bw. im Raum stehe. Das Gebäude solle an Herrn P vermietet werden. Ob das Gebäude anderweitig Verwendung finde, wisse man nicht. Die Ankaufsentscheidung sei von der Geschäftsleitung der Bw., deren Mitglied P sei, getroffen worden. In welcher Höhe der Mietzins betragsmäßig angesetzt werde, könne – so P – er nicht sagen. Der Mietzins orientiere sich am Sachbezugswert. Es handle sich für ihn um eine einkommensteuerliche Frage. H ergänzte, dass die Sachbezugswerte für die Lohnsteuer angesetzt würden, wobei dies für die Bw. ertragswirksam sei. P bezahle keinen Mietzins.

Im Zuge einer Einvernahme als Zeugin gab die Prüferin am 22. Juni 2004 niederschriftlich an, dass der strittige Investitionsfreibetrag bei der Prüfung erstmals im Beisein des P im Geschäftsführerbüro zur Sprache gekommen sei, während man vom Fenster aus auf das Objekt geblickt habe. Das sei etwa Ende 1999/Anfang 2000 gewesen. P habe angegeben, dass der Hauptgrund für die Anschaffung die räumliche Nähe zur Bank gewesen sei. Darüber befragt, welche Nutzung von P damals geplant gewesen sei, gab die Zeugin an, dass man eventuell einen Parkplatz machen wolle oder dass man ein Lager machen möchte. Über Vermietung habe P nichts erwähnt. Ihr Eindruck sei gewesen, dass die Bw. nicht gewusst habe, was man mit dem Objekt konkret machen werde. Es habe auch nichts Schriftliches existiert. Erstmals sei Vermietungsabsicht behauptet worden, als Herr H befasst gewesen sei. Ab diesem Zeitpunkt sei nur mehr Vermietungsabsicht behauptet worden. Ihrer Ansicht nach

habe sich die Bw. damals keine konkreten Gedanken über die Nutzung gemacht, weil die Wohnberechtigte noch gelebt habe.

Mit Schreiben vom 5. Juli 2004 bringt die Bw. nach Vorhalt der Niederschrift vom 22. Juni 2004 vor, dass beim Kauf der Liegenschaft die betriebliche Nutzung des Gebäudes außer Zweifel gestanden sei. Dies sei auch gegenüber der Prüferin festgehalten worden. Die Prüferin halte in ihrer Zeugeneinvernahme auch fest, dass P von der betrieblichen Nutzung als Lager gesprochen habe. Die tatsächliche Nutzung, ob als Archiv, als Dienstwohnung, zu Vermietungszwecken oder zur Unterbringung der Buchhaltung werde sich nach Ableben der Wohnberechtigten ergeben. Alle angesprochenen Nutzungen berechtigten dazu, den Investitionsfreibetrag zu beanspruchen. P habe die Prüferin auch darauf hingewiesen, dass allein auf Grund der räumlichen Nähe der Kauf der Liegenschaft eine betriebliche Notwendigkeit gewesen sei, weil sich dadurch verschiedene betriebliche Nutzungsmöglichkeiten ergäben. Die Erfahrung der letzten Jahrzehnte habe gezeigt, dass Geldinstitute immer wieder ihr Raumangebot erweitern müssten. Keinesfalls habe sie die Liegenschaft erworben, um sie wieder zu veräußern. Wenn die Prüferin meine, dass die Absicht gegeben sei, aus der Liegenschaft Parkplätze zu machen, so liege ein Mißverständnis vor. P erinnere sich wohl von der Möglichkeit gesprochen zu haben, dass Mitarbeiter der Bw. auf der Liegenschaft eventuell ihr Auto abstellen könnten. Bei der Liegenschaft handle es sich um zwei Grundstücke im Gesamtausmaß von 416 m², das eine mit einer Baufläche von 208 m², das andere mit einer Baufläche (begrünt) von ebenfalls 208 m². In dem genannten Gespräch habe P zum Ausdruck gebracht, dass auf dem unbebauten Grundstück eventuell auch Abstellplätze errichtet werden könnten. Der Investitionsfreibetrag sei jedoch vom Gebäudewert betreffend das bebaute Grundstück beantragt worden.

Dieses Schreiben der Bw. wurde dem Finanzamt am 7. Juli 2004 zur Kenntnisnahme zugeleitet.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 10 EStG lautet:

(1) Bei der Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren Anlagegütern kann der Steuerpflichtige einen Investitionsfreibetrag von höchstens 20% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd geltend machen. Der Investitionsfreibetrag beträgt von den nach dem 31. März 1994 anfallenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten höchstens 15%, von den nach dem 30. April 1995 anfallenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten höchstens 9%. Die Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8) wird dadurch nicht berührt. Bilanzierende Steuerpflichtige müssen die Investitionsfreibeträge eines jeden Wirtschaftsjahres in einer Summe gesondert bezeichnet ausweisen. Mit Ablauf des vierten auf das Jahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres sind die Investitionsfreibeträge auf Kapitalkonto oder auf eine als versteuert geltende Rücklage steuerfrei zu übertragen.

(3) Für Gebäude darf der Investitionsfreibetrag nur insoweit geltend gemacht werden, als sie unmittelbar dem Betriebszweck dienen oder für Wohnzwecke betriebszugehöriger

Arbeitnehmer bestimmt sind. Für Gebäude, die zur entgeltlichen Überlassung an Dritte (ausgenommen betriebszugehörige Arbeitnehmer) bestimmt sind, steht für vor dem 1. Februar 1993 anfallende Anschaffungs- oder Herstellungskosten ein Investitionsfreibetrag nur zu, wenn der ausschließliche Betriebsgegenstand die gewerbliche Vermietung von Wirtschaftsgütern ist.

(7) Der Investitionsfreibetrag kann nur im Jahr der Anschaffung oder Herstellung geltend gemacht werden. Erstreckt sich die Anschaffung oder Herstellung von Anlagegütern über einen Bilanzstichtag hinaus, so kann der Investitionsfreibetrag bereits von den in der jeweiligen Bilanz zu aktivierenden Teilbeträgen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die auf das einzelne Jahr entfallen, geltend gemacht werden. Ändern sich nachträglich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, dann ist der Investitionsfreibetrag im Jahr der Änderung entsprechend anzupassen (zu erhöhen oder zu vermindern).

Entscheidend für die Inanspruchnahme des Investitionsfreibetrages ist im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes im Zeitpunkt seiner Anschaffung bzw. seiner Herstellung. ... Im Hinblick auf den Charakter der Einkommensteuer als Abschnittssteuer ist eine Bedachtnahme auf erst nach der jeweiligen Steuerperiode verwirklichte Sachverhalte grundsätzlich ausgeschlossen (vgl.

VwGH 26. November 1997, 95/13/0081). Zu welchem Zweck ein Gebäude bestimmt war, ist eine Sachfrage, welche die Behörde auf Grund der freien Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO) zu beantworten hat (in diesem Sinn: VwGH 31. März 2004, 2003/13/0164).

Im Berufungsfall vertritt der Senat in freier Beweiswürdigung die Ansicht, dass die Bw. das Gebäude bloß auf Grund einer günstigen Gelegenheit erworben hat, ohne jedoch im Zeitpunkt seiner Anschaffung *konkret* zu wissen, zu welchem Zweck dieses überhaupt bestimmt ist. Dieser Umstand war – wie die Prüferin als Zeugin ausgesagt hat – erstmals im Prüfungsverfahren zu erkennen, als die Frage der beabsichtigten Nutzung des Gebäudes zur Sprache kam. Während P im Zuge dieser Besprechung noch wenig konkret von einer möglichen Nutzung als Parkplatz oder als Lager gesprochen hat, wurde im Zuge der Berufung vorgebracht, das Gebäude vermieten zu wollen. Im Vorlageantrag brachte die Bw. wiederum vor, das Gebäude "als Dienstwohnung zu nutzen und somit wieder entgeltlich zu überlassen." Im Zuge des Augenscheins brachte sie vor, das Gebäude P als Dienstwohnung (unentgeltlich aber lohnversteuert) zur Verfügung stellen zu wollen. Allenfalls könne auch ein Back Office eingerichtet werden.

Der Senat sieht es daher in freier Würdigung unter Zugrundelegung der Äußerungen und Aussagen der beteiligten Personen als erwiesen an, dass zum Zeitpunkt der Anschaffung durch die Bw. keine konkrete Zweckbestimmung für das Gebäude vorgelegen hat. Es kann dem Gesetzgeber aber nicht unterstellt werden, eine Investitionsbegünstigung für die Anschaffung eines Gebäudes gewähren zu wollen, welches allein auf Grund einer günstigen Gelegenheit erworben wurde und im Zeitpunkt der Anschaffung überhaupt keine *konkrete* Zweckbestimmung hatte (zumal auch noch mit einem Wohnrecht belastet, auf Grund dessen damit zu rechnen ist, dass über dieses mehrjährig nicht verfügt werden kann). Damit erfüllt die

Bw. nicht jene Voraussetzungen, an die der Gesetzgeber an die steuerliche Begünstigung "Investitionsfreibetrag" knüpft.

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage reicht es für die Gewährung eines Investitionsfreibetrages daher auch nicht aus, einige Jahre nach der Anschaffung bloß verschiedenartige IFB-günstige Nutzungsmöglichkeiten für die Zukunft zu erwägen und jede IFB-schädliche Nutzung (zB. Weiterveräußerung; siehe Seite 2 der Stellungnahme vom 5. Juli 2004) von vornherein auszuschließen.

Was die Anerkennung der Aussetzungszinsen als Betriebsausgabe betrifft, so ist der Bw. – für die dies inzwischen unstrittig ist - im Hinblick auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. Dezember 2003, 2000/15/0083, auch diesbezüglich kein Erfolg beschieden.

Die Berufung war daher insgesamt als unbegründet abzuweisen.

Graz, am 30. Juli 2004