

TE Vwgh Erkenntnis 2021/2/24 Ro 2019/15/0006

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 24.02.2021

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

EStG 1988 § 6 Z1

EStG 1988 § 6 Z2

EStG 1988 § 7a

1. EStG 1988 § 6 heute
2. EStG 1988 § 6 gültig ab 22.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
3. EStG 1988 § 6 gültig von 01.04.2023 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
4. EStG 1988 § 6 gültig von 01.03.2022 bis 31.03.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
5. EStG 1988 § 6 gültig von 08.01.2021 bis 28.02.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021
6. EStG 1988 § 6 gültig von 30.10.2019 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
7. EStG 1988 § 6 gültig von 01.01.2019 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
8. EStG 1988 § 6 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
9. EStG 1988 § 6 gültig von 01.01.2016 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
10. EStG 1988 § 6 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
11. EStG 1988 § 6 gültig von 15.08.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
12. EStG 1988 § 6 gültig von 14.01.2015 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2015
13. EStG 1988 § 6 gültig von 15.12.2012 bis 13.01.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
14. EStG 1988 § 6 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
15. EStG 1988 § 6 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
16. EStG 1988 § 6 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
17. EStG 1988 § 6 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
18. EStG 1988 § 6 gültig von 16.06.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
19. EStG 1988 § 6 gültig von 29.12.2007 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
20. EStG 1988 § 6 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
21. EStG 1988 § 6 gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
22. EStG 1988 § 6 gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
23. EStG 1988 § 6 gültig von 10.06.2005 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2005
24. EStG 1988 § 6 gültig von 31.12.2004 bis 09.06.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
25. EStG 1988 § 6 gültig von 05.10.2002 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2001
26. EStG 1988 § 6 gültig von 06.01.2001 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001

27. EStG 1988 § 6 gültig von 30.12.2000 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
28. EStG 1988 § 6 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. II Nr. 79/2000
29. EStG 1988 § 6 gültig von 31.12.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 797/1996
30. EStG 1988 § 6 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
31. EStG 1988 § 6 gültig von 01.01.1995 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
32. EStG 1988 § 6 gültig von 27.08.1994 bis 31.12.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 681/1994
33. EStG 1988 § 6 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
34. EStG 1988 § 6 gültig von 31.12.1991 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 699/1991
35. EStG 1988 § 6 gültig von 30.12.1989 bis 30.12.1991 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
36. EStG 1988 § 6 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. EStG 1988 § 6 heute
2. EStG 1988 § 6 gültig ab 22.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
3. EStG 1988 § 6 gültig von 01.04.2023 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
4. EStG 1988 § 6 gültig von 01.03.2022 bis 31.03.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
5. EStG 1988 § 6 gültig von 08.01.2021 bis 28.02.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021
6. EStG 1988 § 6 gültig von 30.10.2019 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
7. EStG 1988 § 6 gültig von 01.01.2019 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
8. EStG 1988 § 6 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
9. EStG 1988 § 6 gültig von 01.01.2016 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
10. EStG 1988 § 6 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
11. EStG 1988 § 6 gültig von 15.08.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
12. EStG 1988 § 6 gültig von 14.01.2015 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2015
13. EStG 1988 § 6 gültig von 15.12.2012 bis 13.01.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
14. EStG 1988 § 6 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
15. EStG 1988 § 6 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
16. EStG 1988 § 6 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
17. EStG 1988 § 6 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
18. EStG 1988 § 6 gültig von 16.06.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
19. EStG 1988 § 6 gültig von 29.12.2007 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
20. EStG 1988 § 6 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
21. EStG 1988 § 6 gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
22. EStG 1988 § 6 gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
23. EStG 1988 § 6 gültig von 10.06.2005 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2005
24. EStG 1988 § 6 gültig von 31.12.2004 bis 09.06.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
25. EStG 1988 § 6 gültig von 05.10.2002 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2001
26. EStG 1988 § 6 gültig von 06.01.2001 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001
27. EStG 1988 § 6 gültig von 30.12.2000 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
28. EStG 1988 § 6 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. II Nr. 79/2000
29. EStG 1988 § 6 gültig von 31.12.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 797/1996
30. EStG 1988 § 6 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
31. EStG 1988 § 6 gültig von 01.01.1995 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
32. EStG 1988 § 6 gültig von 27.08.1994 bis 31.12.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 681/1994
33. EStG 1988 § 6 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
34. EStG 1988 § 6 gültig von 31.12.1991 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 699/1991
35. EStG 1988 § 6 gültig von 30.12.1989 bis 30.12.1991 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
36. EStG 1988 § 6 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. EStG 1988 § 7a heute
2. EStG 1988 § 7a gültig ab 29.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 138/2022
3. EStG 1988 § 7a gültig von 01.04.2009 bis 28.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 27/2009

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn, die Senatspräsidentin Dr. Büsser, die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätin Dr.in Lachmayer als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhardt, über die Revision der E GmbH (vormals G GmbH) in G, vertreten durch die ARTG - Allgemeine Revisions- und Treuhandgesellschaft m.b.H., Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 8011 Graz, CITY TOWER Brückenkopfgasse 1/2.OG, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 30. Oktober 2018, Zl. RV/2100716/2015, betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2009 und 2010, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Die Revisionswerberin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von € 553,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1

Die revisionswerbende GmbH stellt als Gasnetzbetreiberin die Infrastruktur für die Gasversorgung bereit.

2

Im Zuge einer bei der Revisionswerberin im Jahr 2013 durchgeführten Außenprüfung stellte der Prüfer u.a. fest, dass die Revisionswerberin in den streitgegenständlichen Jahren 2009 und 2010 für die Errichtung einer Erdgashochdruckleitungsanlage (Projekt „Südschiene“) die vorzeitige AfA gemäß § 7a EStG 1988 geltend gemacht habe. Für dieses Projekt seien allerdings bis zum 1. Jänner 2009 bereits Aufwendungen von mehreren Millionen Euro aktiviert worden. Diese Aufwendungen seien auf interne und externe Planungsleistungen sowie den Ankauf von Wegerechten bzw. Entschädigungen an betroffene Anrainer entfallen. Da mit der Herstellung des Wirtschaftsgutes somit vor dem 1. Jänner 2009 begonnen worden sei, stehe die vorzeitige AfA gemäß § 7a Z 7 EStG 1988 nicht zu. Im Zuge einer bei der Revisionswerberin im Jahr 2013 durchgeführten Außenprüfung stellte der Prüfer u.a. fest, dass die Revisionswerberin in den streitgegenständlichen Jahren 2009 und 2010 für die Errichtung einer Erdgashochdruckleitungsanlage (Projekt „Südschiene“) die vorzeitige AfA gemäß Paragraph 7 a, EStG 1988 geltend gemacht habe. Für dieses Projekt seien allerdings bis zum 1. Jänner 2009 bereits Aufwendungen von mehreren Millionen Euro aktiviert worden. Diese Aufwendungen seien auf interne und externe Planungsleistungen sowie den Ankauf von Wegerechten bzw. Entschädigungen an betroffene Anrainer entfallen. Da mit der Herstellung des Wirtschaftsgutes somit vor dem 1. Jänner 2009 begonnen worden sei, stehe die vorzeitige AfA gemäß Paragraph 7 a, Ziffer 7, EStG 1988 nicht zu.

3

Die Revisionswerberin erhob Beschwerde gegen die dieser Rechtsansicht folgenden Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2009 und 2010. Begründend führte sie zu dem nunmehr allein strittigen Punkt aus, dass die Begriffe „Herstellung“ iSd § 7a EStG 1988 und „Herstellungskosten“ unterschiedliche zeitliche Inhalte hätten und daher die Frage des Zeitpunktes einer erforderlichen Aktivierung von Herstellungskosten für die Festlegung des Zeitpunktes des Herstellungsbeginns iSd § 7a EStG 1988 nicht relevant sei. Die Auslegung nach dem Bedeutungszusammenhang lasse unter Heranziehung anderer befristeter Investitionsbegünstigungen (Hinweis auf §§ 10a und 10c EStG 1988) und unter Heranziehung von Definitionen in verwandten Gesetzen (Hinweis auf die Definition der „Errichtung“ in § 28 Abs. 38 Z 1 UStG 1994) nur den Schluss zu, dass der Beginn der tatsächlichen Bauausführung als Beginn der Herstellung zu verstehen sei. Der Ausschluss langfristiger Projekte von der Investitionsbegünstigung würde zudem dem vom Gesetzgeber beabsichtigten Konjunkturbelebungseffekt entgegenwirken. Die Revisionswerberin erhob Beschwerde gegen die dieser Rechtsansicht folgenden Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2009 und 2010. Begründend führte sie zu dem nunmehr allein strittigen Punkt aus, dass die Begriffe „Herstellung“ iSd Paragraph 7 a, EStG 1988 und „Herstellungskosten“ unterschiedliche zeitliche Inhalte hätten und daher die Frage des Zeitpunktes einer erforderlichen Aktivierung von Herstellungskosten für die Festlegung des Zeitpunktes des Herstellungsbeginns iSd Paragraph 7 a, EStG 1988 nicht relevant sei. Die Auslegung nach dem Bedeutungszusammenhang lasse unter Heranziehung anderer befristeter Investitionsbegünstigungen (Hinweis auf Paragraphen 10 a, und 10c EStG 1988) und unter Heranziehung von Definitionen in verwandten Gesetzen (Hinweis auf die Definition der „Errichtung“ in Paragraph 28, Absatz 38, Ziffer eins, UStG 1994) nur den Schluss zu, dass der Beginn der tatsächlichen Bauausführung als Beginn der Herstellung zu verstehen sei. Der Ausschluss langfristiger Projekte von der Investitionsbegünstigung würde zudem dem vom Gesetzgeber beabsichtigten Konjunkturbelebungseffekt entgegenwirken.

4

Daraus ergäbe sich, dass der Herstellungsbeginn iSd § 7a Z 7 EStG 1988 mit dem Beginn der tatsächlichen Bauausführung gleichzusetzen sei. Jede Auslegung, welche bereits die Planungsphase als Beginn der Herstellung ansetze, widerspreche der Auslegung nach dem Wortsinn, dem Bedeutungszusammenhang und dem Willen des Gesetzgebers. Daraus ergäbe sich, dass der Herstellungsbeginn iSd Paragraph 7 a, Ziffer 7, EStG 1988 mit dem Beginn der tatsächlichen Bauausführung gleichzusetzen sei. Jede Auslegung, welche bereits die Planungsphase als Beginn der Herstellung ansetze, widerspreche der Auslegung nach dem Wortsinn, dem Bedeutungszusammenhang und dem Willen des Gesetzgebers.

5

Nachdem das Finanzamt die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung abgewiesen hatte, beantragte die Revisionswerberin deren Vorlage an das Bundesfinanzgericht (BFG).

6

Mit dem nunmehr angefochtenen Erkenntnis wies das BFG die Beschwerde ab. Begründend führte es aus, dass der Begriff des Herstellungsbeginns iSd § 7a Z 7 EStG 1988 durch Auslegung zu ermitteln und dabei insbesondere auf den Bedeutungszusammenhang abzustellen sei. Mit dem nunmehr angefochtenen Erkenntnis wies das BFG die Beschwerde ab. Begründend führte es aus, dass der Begriff des Herstellungsbeginns iSd Paragraph 7 a, Ziffer 7, EStG 1988 durch Auslegung zu ermitteln und dabei insbesondere auf den Bedeutungszusammenhang abzustellen sei.

7

Befristeten Sonderregelungen für Investitionsbegünstigungen sei gemein, dass in der Regel zwischen Gebäuden und übrigen abschreibbaren körperlichen Wirtschaftsgütern differenziert werde. Bei der Herstellung von Gebäuden werde seit jeher auf den Beginn der tatsächlichen Bauausführung abgestellt, während bei den übrigen Wirtschaftsgütern eine solche Anknüpfung fehle (Hinweis auf die befristeten Sonderregelungen §§ 10a idF BGBl. Nr. 253/1993 und idF BGBl. I Nr. 68/2002, 10c idF BGBl. I Nr. 155/2002 und idF BGBl. I Nr. 133/2003, 10c idF BGBl. I Nr. 112/2005). Folglich könne angenommen werden, dass sich der Gesetzgeber bei der Herstellung von Gebäuden nicht mit dem bloßen Beginn der Planung begnügen wolle, weil dies den in der Regel gegebenen Intentionen der Förderung der Baukonjunktur nicht unbedingt genüge und die bloße Planung noch keine Sachinvestitionen bewirke. Befristeten Sonderregelungen für Investitionsbegünstigungen sei gemein, dass in der Regel zwischen Gebäuden und übrigen abschreibbaren körperlichen Wirtschaftsgütern differenziert werde. Bei der Herstellung von Gebäuden werde seit jeher auf den Beginn der tatsächlichen Bauausführung abgestellt, während bei den übrigen Wirtschaftsgütern eine solche Anknüpfung fehle (Hinweis auf die befristeten Sonderregelungen Paragraphen 10 a, in der Fassung Bundesgesetzblatt Nr. 253 aus 1993, und in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 68 aus 2002,, 10c in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 155 aus 2002, und in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 133 aus 2003,, 10c in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 112 aus 2005,). Folglich könne angenommen werden, dass sich der Gesetzgeber bei der Herstellung von Gebäuden nicht mit dem bloßen Beginn der Planung begnügen wolle, weil dies den in der Regel gegebenen Intentionen der Förderung der Baukonjunktur nicht unbedingt genüge und die bloße Planung noch keine Sachinvestitionen bewirke.

8

Lediglich § 122 Abs. 3 EStG 1972 habe zwischen unbeweglichen und sonstigen Wirtschaftsgütern unterschieden und bei ersteren ausdrücklich auf den Beginn der tatsächlichen Bauausführung abgestellt. Lediglich Paragraph 122, Absatz 3, EStG 1972 habe zwischen unbeweglichen und sonstigen Wirtschaftsgütern unterschieden und bei ersteren ausdrücklich auf den Beginn der tatsächlichen Bauausführung abgestellt.

9

Im Hinblick auf den allgemeinen Herstellungsbegriff, von dem der Gesetzgeber ausgegangen sein dürfte, sei eine Herstellung ein Vorgang, der nicht einen bestimmten Zeitpunkt betreffe, sondern einen bestimmten Zeitraum, der mit dem Setzen von Maßnahmen, die darauf gerichtet seien, ein Wirtschaftsgut neu zu schaffen oder die Wesensart eines bestehenden Wirtschaftsgutes zu verändern, beginne.

10

Der Herstellungszeitraum beginne bei Errichtung eines Gebäudes mit der konkreten Planung des Bauvorhabens und ende mit der Benützungsfähigkeit des Objektes. Am Ende des Herstellungsprozesses müsse ein aktivierungsfähiges Wirtschaftsgut vorliegen. Es sei allerdings denkbar, dass auf Grund von Vorbereitungs- und Planungskosten schon Herstellungskosten vor der Existenz eines fertiggestellten und bilanzierungsfähigen Wirtschaftsgutes anfielen, da auch

unfertige Erzeugnisse aktiviert werden dürften.

11

Daraus sei zu schließen, dass der Gesetzgeber von einem Herstellungsbeginn mit dem Zeitpunkt der Planung ausgehe und daher abweichende Regelungen - insbesondere für Gebäudeinvestitionen (Beginn der tatsächlichen Bauführung) - ausdrücklich vorgesehen habe, um Missbräuche und Manipulationen zu vermeiden.

12

Die von der Revisionswerberin angeführten Beispiele betreffend die Herstellung von Gebäuden seien mit der Herstellung der gegenständlichen Rohrleitungen, die nicht als Gebäude zu qualifizieren seien, nicht vergleichbar.

13

Die Absicht des Gesetzgebers, die Konjunktur möglichst rasch zu beleben, habe durch zusätzliche Anreize zu vermehrten, kurzfristigen Investitionen und weniger durch die Förderung von Investitionsvorhaben, die schon länger geplant gewesen seien, verwirklicht werden sollen. Dass das Hauptaugenmerk dieser Fördermaßnahme eher auf kurzfristig getätigte Investitionen gerichtet sei, zeige auch die ausdrückliche Ausnahme von Gebäudeinvestitionen vom Anwendungsbereich des § 7a EStG 1988. Die Absicht des Gesetzgebers, die Konjunktur möglichst rasch zu beleben, habe durch zusätzliche Anreize zu vermehrten, kurzfristigen Investitionen und weniger durch die Förderung von Investitionsvorhaben, die schon länger geplant gewesen seien, verwirklicht werden sollen. Dass das Hauptaugenmerk dieser Fördermaßnahme eher auf kurzfristig getätigte Investitionen gerichtet sei, zeige auch die ausdrückliche Ausnahme von Gebäudeinvestitionen vom Anwendungsbereich des Paragraph 7 a, EStG 1988.

14

Im gegenständlichen Fall sei der die Erdgashochdruckleitungsanlage betreffende Investitionsbeschluss am 12. Februar 2008 gefasst und am 26. Februar 2008 durch den Aufsichtsrat genehmigt worden. Weiters liege ein am 28. Februar 2008 von den Geschäftsführern der Revisionswerberin unterfertigter Netzbauvertrag mit einer umfangreichen zeitlichen Detailplanung vor, wobei unbestritten mit der tatsächlichen Bauausführung erst nach dem 1. Jänner 2009 begonnen worden sei.

15

Die von der Revisionswerberin vertretene Aufteilung des Herstellungsvorgangs in eine Planung, die als immaterielles Wirtschaftsgut bei tatsächlicher Realisierung in den Herstellungskosten Eingang fände, und in die eigentliche Bauausführung, teile das BFG nicht. Für die Zerlegung eines einheitlichen Herstellungsvorganges in die Herstellung eines immateriellen Wirtschaftsgutes und eines abnutzbaren körperlichen Wirtschaftsgutes finde sich kein rechtlicher Ansatz.

16

Auch näher dargestellte Lehre und Rechtsprechung würden den Beginn der Herstellung - soweit gesetzlich nicht anders definiert - bereits im Planungsstadium eines konkreten Wirtschaftsgutes annehmen. Somit beginne die Herstellung mit dem Anfall der Kosten für die Erstellung eines konkreten Wirtschaftsgutes. Auf die tatsächliche technische Bauausführung, auf die die Revisionswerberin Bezug nehme, komme es hingegen nicht an.

17

Zusammenfassend sei daher aufgrund der umfangreichen Planungen und der geleisteten Grundeigentümerentschädigungen der Beginn der Herstellung vor dem 1. Jänner 2009 gelegen.

18

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof erklärte das BFG für zulässig, weil Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur vorzeitigen Abschreibung iSd § 7a EStG 1988 fehle. Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof erklärte das BFG für zulässig, weil Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur vorzeitigen Abschreibung iSd Paragraph 7 a, EStG 1988 fehle.

19

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende Revision. Das BFG legte die Akten vor. Das Finanzamt erstattete eine Revisionsbeantwortung.

20

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

21

Strittig ist im Revisionsfall ausschließlich, ob mit der Errichtung einer Hochdruckgasleitung (Projekt „Südschiene“) bereits vor dem 1. Jänner 2009 begonnen wurde und die Anlage daher gemäß § 7a Z 7 EStG 1988 von der vorzeitigen

Absetzung für Abnutzung ausgenommen ist. Strittig ist im Revisionsfall ausschließlich, ob mit der Errichtung einer Hochdruckgasleitung (Projekt „Südschiene“) bereits vor dem 1. Jänner 2009 begonnen wurde und die Anlage daher gemäß Paragraph 7 a, Ziffer 7, EStG 1988 von der vorzeitigen Absetzung für Abnutzung ausgenommen ist.

22

§ 7a EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 27/2009 lautet: Paragraph 7 a, EStG 1988 in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 27 aus 2009, lautet:

Vorzeitige Absetzung für Abnutzung

§ 7a. Bei abnutzbaren, körperlichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, für die nach dem 31. Dezember 2008 und vor dem 1. Jänner 2011 Anschaffungs- oder Herstellungskosten anfallen, kann im Jahr der Anschaffung oder Herstellung eine vorzeitige Absetzung für Abnutzung von 30% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorgenommen werden. Erfolgt im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung auch die Inbetriebnahme des Wirtschaftsgutes, umfasst der Prozentsatz von 30% auch die nach § 7 zustehende Absetzung für Abnutzung. Die Abschreibung nach § 7 und die vorzeitige Absetzung für Abnutzung dürfen in Summe nicht die Anschaffungs- oder Herstellungskosten übersteigen. Von der vorzeitigen Absetzung für Abnutzung sind ausgenommen: Paragraph 7 a, Bei abnutzbaren, körperlichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, für die nach dem 31. Dezember 2008 und vor dem 1. Jänner 2011 Anschaffungs- oder Herstellungskosten anfallen, kann im Jahr der Anschaffung oder Herstellung eine vorzeitige Absetzung für Abnutzung von 30% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorgenommen werden. Erfolgt im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung auch die Inbetriebnahme des Wirtschaftsgutes, umfasst der Prozentsatz von 30% auch die nach Paragraph 7, zustehende Absetzung für Abnutzung. Die Abschreibung nach Paragraph 7 und die vorzeitige Absetzung für Abnutzung dürfen in Summe nicht die Anschaffungs- oder Herstellungskosten übersteigen. Von der vorzeitigen Absetzung für Abnutzung sind ausgenommen:

1.

Gebäude und Herstellungsaufwendungen eines Mieters oder sonstigen Nutzungsberechtigten auf ein Gebäude.

2.

Personen- und Kombinationskraftfahrzeuge, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% der gewerblichen Personenbeförderung dienen.

3.

Luftfahrzeuge.

4.

Geringwertige Wirtschaftsgüter, die gemäß § 13 abgesetzt werden. Geringwertige Wirtschaftsgüter, die gemäß Paragraph 13, abgesetzt werden.

5.

Gebrauchte Wirtschaftsgüter.

6.

Wirtschaftsgüter, die von einem Unternehmen erworben werden, das unter beherrschendem Einfluss des Steuerpflichtigen steht.

7.

Wirtschaftsgüter, mit deren Anschaffung oder Herstellung vor dem 1. Jänner 2009 begonnen worden ist.

Für Wirtschaftsgüter, deren Anschaffung oder Herstellung sich über mehr als ein Wirtschaftsjahr erstreckt, ist die vorzeitige Absetzung für Abnutzung von den auf die einzelnen Jahre entfallenden Teilbeträgen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorzunehmen. Wurde für ein Wirtschaftsgut die vorzeitige Absetzung für Abnutzung in Anspruch genommen, ist die Übertragung stiller Reserven gemäß § 12 von diesem Wirtschaftsgut auf ein neu angeschafftes oder hergestelltes Wirtschaftsgut insoweit ausgeschlossen. Steuerpflichtige, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 ermitteln, müssen die vorzeitige Absetzung für Abnutzung im Verzeichnis gemäß § 7 Abs. 3 ausweisen.“ Für Wirtschaftsgüter, deren Anschaffung oder Herstellung sich über mehr als ein Wirtschaftsjahr erstreckt, ist die vorzeitige Absetzung für Abnutzung von den auf die einzelnen Jahre entfallenden Teilbeträgen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorzunehmen. Wurde für ein Wirtschaftsgut die vorzeitige Absetzung für Abnutzung in Anspruch genommen, ist die Übertragung stiller Reserven gemäß Paragraph 12, von diesem Wirtschaftsgut auf ein neu angeschafftes oder hergestelltes Wirtschaftsgut insoweit ausgeschlossen. Steuerpflichtige, die ihren Gewinn gemäß Paragraph 4, Absatz 3, ermitteln, müssen die vorzeitige Absetzung für Abnutzung im Verzeichnis gemäß Paragraph 7, Absatz 3, ausweisen.“

23

Nach den Erläuterungen soll die Maßnahme entsprechend ihrer Zielsetzung der Konjunkturförderung erst für Anschaffungen und Herstellungen, die nach dem 31. Dezember 2008 begonnen werden, gelten. Dadurch sollen reine Mitnahmeeffekte vermieden werden (vgl. ErIRV 91 BlgNR 24. GP 3). Nach den Erläuterungen soll die Maßnahme entsprechend ihrer Zielsetzung der Konjunkturförderung erst für Anschaffungen und Herstellungen, die nach dem 31. Dezember 2008 begonnen werden, gelten. Dadurch sollen reine Mitnahmeeffekte vermieden werden vergleiche , ErIRV 91 BlgNR 24. Gesetzgebungsperiode 3,).

24

Herstellen bedeutet das Hervorbringen bzw. das Hervorbringen-Lassen eines bisher noch nicht existenten Wirtschaftsgutes. Die Herstellung ist ein Vorgang, der nicht in einem Zeitpunkt vor sich geht, sondern in einem bestimmten Zeitraum. Dieser beginnt mit dem Setzen von Maßnahmen, die darauf gerichtet sind, ein Wirtschaftsgut neu zu schaffen oder die Wesensart eines bestehenden Wirtschaftsgutes zu verändern (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 6 Tz 69). Herstellungskosten sind Aufwendungen, die getätigt werden, um ein Wirtschaftsgut neuer Art hervorzubringen; die Aktivierung der Herstellungskosten hält den Herstellungsvorgang gewinnneutral (vgl. etwa VwGH 27.11.2014, 2011/15/0088). Herstellen bedeutet das Hervorbringen bzw. das Hervorbringen-Lassen eines bisher noch nicht existenten Wirtschaftsgutes. Die Herstellung ist ein Vorgang, der nicht in einem Zeitpunkt vor sich geht, sondern in einem bestimmten Zeitraum. Dieser beginnt mit dem Setzen von Maßnahmen, die darauf gerichtet sind, ein Wirtschaftsgut neu zu schaffen oder die Wesensart eines bestehenden Wirtschaftsgutes zu verändern vergleiche , Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Paragraph 6, Tz 69). Herstellungskosten sind Aufwendungen, die getätigt werden, um ein Wirtschaftsgut neuer Art hervorzubringen; die Aktivierung der Herstellungskosten hält den Herstellungsvorgang gewinnneutral vergleiche , etwa VwGH 27.11.2014, 2011/15/0088).

25

Die Revisionswerberin bringt vor, dass der Beginn der Herstellung frühestens im Zeitpunkt der endgültigen Beschlussfassung bei Vorliegen aller für die Verwirklichung erforderlichen Voraussetzungen und Bewilligungen liegen könne, was gegenständlich nicht vor dem Jahr 2009 der Fall gewesen sei.

26

Dieser Ansicht kann schon deshalb nicht gefolgt werden, weil das Abstellen auf das Vorliegen aller Bewilligungen zu dem evident absurden Ergebnis führen würde, dass im Falle einer konsenslosen Errichtung selbst eine bereits fertiggestellte Anlage als Wirtschaftsgut anzusehen wäre, mit dessen Herstellung noch gar nicht begonnen wurde.

27

Nach Ansicht der Revisionswerberin gebe es vor dem Beginn der tatsächlichen Bauausführung lediglich das immaterielle Wirtschaftsgut „Planung“. Erfolge sodann die technische Herstellung durch Bauausführung, gehe dieses immaterielle Wirtschaftsgut in die Herstellungskosten des körperlichen Wirtschaftsguts „Erdgashochdruckleitung“ ein. Die bloße Planung alleine bewirke noch keine Sachinvestition. Ein körperliches Wirtschaftsgut „Planung“ liege bis zum Beginn der körperlichen Herstellung nicht vor. Die Planungskosten gingen nur final in die Herstellungskosten des körperlichen Wirtschaftsgutes ein.

28

Diesen Ausführungen ist zunächst zu entgegnen, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Planungskosten als Teil der Herstellungskosten des fertiggestellten Wirtschaftsguts zu aktivieren sind (vgl. VwGH 19.4.2007, 2005/15/0071; sowie 25.2.2003, 99/14/0316). Selbst vergebliche Planungskosten zählen zu den Herstellungskosten des schlussendlich auf demselben Grundstück errichteten Gebäudes, wenn davon auszugehen ist, dass die ursprüngliche Planung der - wenn auch wesentlich - geänderten Bauausführung in baurechtlicher, statistischer und architektonischer Hinsicht gedient hat (vgl. Mayr in Doralt et al, EStG13, § 6 Tz 112). Dieser einheitliche Herstellungszeitraum, der mit der konkreten Planung des Bauvorhabens beginnt, kann - entgegen der Ansicht der Revisionswerberin - nicht in eine (bloß ein immaterielles Wirtschaftsgut hervorbringende) vorgelagerte Planungsphase und eine daran anknüpfende faktische Ausführungsphase unterteilt werden. Diesen Ausführungen ist zunächst zu entgegnen, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Planungskosten als Teil der Herstellungskosten des fertiggestellten Wirtschaftsguts zu aktivieren sind vergleiche , VwGH 19.4.2007, 2005/15/0071; sowie 25.2.2003, 99/14/0316). Selbst vergebliche Planungskosten zählen zu den Herstellungskosten des schlussendlich auf demselben Grundstück errichteten Gebäudes, wenn davon auszugehen ist, dass die ursprüngliche Planung der

- wenn auch wesentlich - geänderten Bauausführung in baurechtlicher, statistischer und architektonischer Hinsicht gedient hat vergleiche , Mayr in Doralt et al, EStG13, Paragraph 6, Tz 112). Dieser einheitliche Herstellungszeitraum, der mit der konkreten Planung des Bauvorhabens beginnt, kann - entgegen der Ansicht der Revisionswerberin - nicht in eine (bloß ein immaterielles Wirtschaftsgut hervorbringende) vorgelagerte Planungsphase und eine daran anknüpfende faktische Ausführungsphase unterteilt werden.

29

Aber auch unter Berücksichtigung des in den Gesetzesmaterialien zum Ausdruck gebrachten gesetzgeberischen Willens der Konjunkturförderung ergibt sich nicht, dass - abweichend von der bilanziellen Behandlung von Aufwendungen - als Beginn der Herstellung iSd § 7a EStG 1988 ein erst nach der Planungsphase gelegener Zeitpunkt anzunehmen wäre. Vielmehr ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber, hätte er auf die „tatsächliche Bauausführung“ abstellen wollen, dies - wie im Falle früherer Investitionsbegünstigungen (vgl. die schon oben angeführten §§10 a und 10 c EStG 1988) - im Gesetz auch zum Ausdruck gebracht hätte. Aber auch unter Berücksichtigung des in den Gesetzesmaterialien zum Ausdruck gebrachten gesetzgeberischen Willens der Konjunkturförderung ergibt sich nicht, dass - abweichend von der bilanziellen Behandlung von Aufwendungen - als Beginn der Herstellung iSd Paragraph 7 a, EStG 1988 ein erst nach der Planungsphase gelegener Zeitpunkt anzunehmen wäre. Vielmehr ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber, hätte er auf die „tatsächliche Bauausführung“ abstellen wollen, dies - wie im Falle früherer Investitionsbegünstigungen vergleiche , die schon oben angeführten §§10 a und 10 c EStG 1988) - im Gesetz auch zum Ausdruck gebracht hätte.

30

Dass - wie die Revisionswerberin argumentiert - die wesentlichen konjunkturellen Wirkungen (erst) mit der Aufnahme der Herstellung als solcher, nicht jedoch mit einzelnen Vorbereitungsmaßnahmen (wie dem Planungsbeginn) verbunden seien, spricht nicht für die von der Revisionswerberin vertretene Ansicht. Sieht § 7a EStG 1988 doch vor, dass bei Wirtschaftsgütern, deren Herstellung sich über mehr als ein Wirtschaftsjahr erstreckt, die vorzeitige Absetzung für Abnutzung von den auf die einzelnen Jahre entfallenden Teilbeträgen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorzunehmen ist, sodass jedenfalls ein Anreiz besteht, innerhalb des Begünstigungszeitraums von der „Planungsphase“ in die „konjunkturstärkende Umsetzungsphase“ zu treten. Dass - wie die Revisionswerberin argumentiert - die wesentlichen konjunkturellen Wirkungen (erst) mit der Aufnahme der Herstellung als solcher, nicht jedoch mit einzelnen Vorbereitungsmaßnahmen (wie dem Planungsbeginn) verbunden seien, spricht nicht für die von der Revisionswerberin vertretene Ansicht. Sieht Paragraph 7 a, EStG 1988 doch vor, dass bei Wirtschaftsgütern, deren Herstellung sich über mehr als ein Wirtschaftsjahr erstreckt, die vorzeitige Absetzung für Abnutzung von den auf die einzelnen Jahre entfallenden Teilbeträgen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorzunehmen ist, sodass jedenfalls ein Anreiz besteht, innerhalb des Begünstigungszeitraums von der „Planungsphase“ in die „konjunkturstärkende Umsetzungsphase“ zu treten.

31

Soweit die Revisionswerberin für den Fall, dass schon die ersten Herstellungsaufwendungen der Herstellung zugeordnet werden, die Verschiebung von Herstellungsvorgängen besorgt, die schon seit Längerem geplant seien, auf Zeiträume nach Überwindung der Krise (auf Jahre nach dem Begünstigungszeitraum), was nicht im Sinne des Gesetzgebers sein könne, ist die Sinnhaftigkeit einer derartigen unternehmerischen Entscheidung nicht zu erkennen. Die Erwägung, dass zum 1. Jänner 2009 bereits im konkreten Planungsstadium befindliche Projekte deswegen für mehrere Jahre unterbrochen werden könnten, weil eine Steuerbegünstigung nicht gewährt wird, welche auch nach Ablauf des Begünstigungszeitraums jedenfalls nicht gewährt würde, entbehrt der Plausibilität.

32

Erfordert die Herstellung eines Wirtschaftsgutes einen entsprechenden Planungs- und Vorbereitungsaufwand, zählt auch dieser zum Herstellungsprozess, sofern ein konkreter Zusammenhang mit den eigentlich ausführenden Arbeiten gegeben ist.

33

Die Frage, ob die geschilderten Voraussetzungen vorliegen, ist eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage, die der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle nur insoweit unterliegt, als das Ausreichen der Sachverhaltsermittlungen und die Übereinstimmung der behördlichen Überlegungen zur Beweiswürdigung mit den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut zu prüfen ist (vgl. VwGH 29.6.2016, 2013/15/0205, mit weiteren Nachweisen). Die Frage, ob die geschilderten Voraussetzungen vorliegen, ist eine auf der Ebene der

Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage, die der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle nur insoweit unterliegt, als das Ausreichen der Sachverhaltsermittlungen und die Übereinstimmung der behördlichen Überlegungen zur Beweiswürdigung mit den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut zu prüfen ist vergleiche , VwGH 29.6.2016, 2013/15/0205, mit weiteren Nachweisen).

34

In diesem Zusammenhang rügt die Revisionswerberin, das Finanzamt und das BFG seien aktenwidrig davon ausgegangen, dass vor dem 1. Jänner 2009 bereits Entschädigungen an Anrainer geleistet worden seien. Ein relevanter Verfahrensmangel wird mit diesem Vorbringen (das vom Finanzamt in der Revisionsbeantwortung als unberechtigt bezeichnet wird) nicht aufgezeigt. Selbst für den Fall, dass vor dem 1. Jänner 2009 noch keine Entschädigungen geleistet worden sein sollten, käme diesem Umstand - solange das Vorliegen von internen und externen Planungsleistungen außer Streit steht - für die revisionsgegenständliche Frage des Herstellungsbeginns nach dem oben Gesagten keine Relevanz zu.

35

Aus den dargelegten Gründen konnte die Revision keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Erkenntnisses aufzeigen. Sie war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. Aus den dargelegten Gründen konnte die Revision keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Erkenntnisses aufzeigen. Sie war daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG als unbegründet abzuweisen.

36

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014. Die Kostenentscheidung stützt sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

Wien, am 24. Februar 2021

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2021:RO2019150006.J00

Im RIS seit

27.04.2021

Zuletzt aktualisiert am

27.04.2021

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at