jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2005/4/21 2001/15/0219

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 21.04.2005

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §10 Abs1;
EStG 1988 §10a idF 1993/818;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Twardosz, LL.M., über die Beschwerde des D, Rechtsanwalt in Z, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat VII) vom 2. Juli 2001, GZ. RV/797-17/09/98, betreffend Einkommensteuer 1993 und 1994, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 381,90 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer, ein Rechtsanwalt, war Eigentümer einer Liegenschaft in Z., auf welcher sich zwei Häuser im Altbestand befanden.

Die Gemeinde Z. als Baubehörde führte am 13. Juli 1992 eine Bauverhandlung ab, worüber sie eine Niederschrift aufnahm, der zu entnehmen ist, dass der Beschwerdeführer um baubehördliche Bewilligung für "Zu- und Umbauarbeiten bzw. die Errichtung eines Stadthauses und den teilweisen Abbruch des Altbestandes" auf dieser Liegenschaft angesucht hat. Im Zuge der Verhandlung ist festgestellt worden, dass gegenüber dem vorgelegten Projekt Änderungen erforderlich seien. So seien etwa die Wände und Decken des Dachausbaues in brandbeständiger Bauweise auszuführen.

Mit Bescheid vom 30. Juli 1992 bewilligte die Gemeinde Z. den teilweisen Abbruch des Hauses H-Straße 23-25, mit Bescheid vom 3. Dezember 1992 erteilte sie dem Beschwerdeführer die Baubewilligung.

Auf Ansuchen des Beschwerdeführers erteilte ihm die Gemeinde Z. mit Bescheid vom 30. Juli 1993 die Baubewilligung für eine Reihe von Abänderungen betreffend das Keller-, Erd-, Ober- und Dachgeschoss auf der Grundlage eines dem Ansuchen beigeschlossenen Auswechselungsplanes vom 24. Juli 1992.

Im Gefolge einer für die Jahre 1990 bis 1992 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung stellte der Prüfer in seinem Bericht (Tz 15) fest, dass der Beschwerdeführer das in Rede stehende Grundstück im Jahr 1991 erworben habe. Vom Kaufpreis sei der auf das Gebäude entfallende Anteil aktiviert worden und unter "Zugang Gebäude Altbestand 1991" mit rund 420.000 S aufgenommen worden. Für 1992 sei unter "Zugang Neubau laut Anlageverzeichnis" ein Betrag von rund 1,500.000 S zu aktivieren.

Mit seinen Einkommensteuererklärungen für 1993 und für 1994 machte der Beschwerdeführer einen Investitionsfreibetrag (IFB) geltend, welcher u.a. 30 % von näher angeführten Bemessungsgrundlagen erfasste.

Im Rahmen einer beim Beschwerdeführer durchgeführten, u.a. die Streitjahre 1993 und 1994 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung stellte der Prüfer in seinem Bericht (§ 151 Abs. 3 BAO) unter Tz 15 fest, für die Geltendmachung eines erhöhten IFB von 30 % bei Gebäuden sei Voraussetzung, dass mit der tatsächlichen Bauausführung nach dem 31. Jänner 1993 begonnen worden sei. Im Fall des Beschwerdeführers sei "der Spatenstich" bereits im Sommer 1992 ausgeführt worden, weshalb der "Antrag" auf den erhöhten IFB von 30 % "zu versagen" gewesen sei. Dementsprechend verminderte der Prüfer die Höhe des IFB für 1993 und für bis 31. März 1994 für im Zusammenhang mit dem Um- und Zubau angefallene Beträge auf 20 %, für danach angefallene Beträge auf 15 %.

Das Finanzamt setzte nach Wiederaufnahme der Verfahren mit Bescheiden vom 13. November 1997 die Einkommensteuer neu fest und folgte den Prüferfeststellungen.

Dagegen berief der Beschwerdeführer mit der Begründung, es habe sich bei der Herstellung des in Rede stehenden, für seine Kanzlei verwendeten Gebäudes nicht um einen vollständigen Neubau gehandelt, sondern "teilweise um einen Umbau mit entsprechender Adaptierung und in der Folge einer Erweiterung von Kanzlei/Dienstwohnung im 1. Stock und ausgebautem Dachgeschoss".

Weiters führte er aus:

"Aufgrund der während der Abbrucharbeiten - die unbestrittenermaßen bereits im Jahr 1992 begonnen und demgemäß in der (geprüften) Steuererklärung 1992 geltend gemacht wurden, wurde aufgrund der bautechnischen Feststellungen und weiter geführten Grund-, Fundamentierungs- und Rohbauarbeiten jeweils in dem Bereich des Umbaues der bestehenden Gebäuden aufgrund des Bescheides der Baubehörde I. Instanz vom 3.12.1992 geringfügig Abbruch- und Umbaumaßnahmen begonnen.

Die Bauarbeiten der tatsächlichen Herstellung, wie diesen aufgrund der gezahlten Rechnungen den Steuererklärungen zugrundegelegt wurden, gelangten erst aufgrund des Bescheides vom 30.6.1993, sohin lange nach dem 31.1.1993, zur Ausführung. Dies trifft insbesondere auf die Zubauarbeiten im Bereich des 1. Stockes und des Dachgeschoßausbaues zu.

Einen Spatenstich hat es überhaupt nicht gegeben, sondern war Beginn nicht mit Herstellungskosten, sondern Kosten des teilweisen Abbruches gleichzusetzen.

Es ist keineswegs von einem Herstellungsvorgang auszugehen und damit auf den Beginn der Bauausführung abzustellen, sondern steht für die nach dem 31.1.1993 ausgeführten Arbeiten aufgrund der Baubewilligung vom 30.6.1993 der erhöhte Investitionsfreibetrag von 30 % bis zum 1.4.1994 zu.

Der vorangegangene Beginn der 'Bauausführung' in Form der Abbrucharbeiten und Umbauarbeiten in demjenigen Bereich, in welchem ohnehin schon Gebäude vorhanden waren, schadet nach der Bestimmung des § 10a BGBl 1993/253 keineswegs, sodaß dies zu keinem Verlust des erhöhten Investitionsfreibetrages von 30 % für die Herstellungsarbeiten im Zeitraum der Sonderregelung (1.2.1993- 1.4.1994) des zitierten §10a EStG BGBl. 1993."

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 16. Juni 1998 wies das Finanzamt die Berufungen jeweils ab. Der Bescheid zur baubehördlichen Bewilligung sei von der Gemeinde bereits am 30. Juli 1992 ausgestellt worden. Der endgültige Bescheid sei am 3. Dezember 1992 gefolgt. Der Abänderungsbescheid vom 30. Juni 1993 entspreche im Wesentlichen dem Bescheid vom 3. Dezember 1992, sei auf Ansuchen des Bauherrn, des Beschwerdeführers, ausgestellt worden und habe folgende Änderungen betroffen:

"a) Kellergeschoss: Verbreiterung Installationskeller, Verkleinerung neuer Keller, kein Fenster.

b) Erdgeschoss: Vergrößerung Büroraum, statt Büro im Altbestand wird Warteraum gebaut.

c) Obergeschoss und Dachgeschoss: Größere Terrasse und mehr Fenster."

Offensichtlich sei ursprünglich "ein größerer Bestand am Altgebäude" geplant gewesen, habe sich aber mit fortschreitender Bauausführung als bautechnisch nicht durchführbar herausgestellt. Dies sei offenbar nach Abbruch eines Teiles des Altgebäudes und nach Baubeginn (Fundamente, Kellergeschoss zur Absicherung des Nachbarn) im Jahr 1992 ersichtlich geworden. Als Beweis für diese Bauentwicklung verweise das Finanzamt auf die Investitionen des Jahres 1992. Die "Vor-Betriebsprüfung" habe die "Anlagenzugänge Gebäude 1992" im Ausmaß von gesamt rund 1,500.000 S überprüft. In diesen Herstellungskosten seien neben den Abbruchkosten sowie diversen Zugängen auch Baumeisterarbeiten der Firma L. wie folgt enthalten:

"13.10.1992: Fa. L. Abbrucharbeiten netto 100.000,-- 20.11.1992: Fa. L. Neubau netto 200.000,--

16.12.1992: Fa. L. Sanierung etc. netto 450.000,-- 17.12.1992: Fa. L. Neubau/Umbau netto 450.000,--"

Die in dieser Höhe durchgeführten Baumeisterarbeiten würden sich eindeutig auf begonnene Neu- bzw. Umbautätigkeiten beziehen, was einem "Spatenstich" entspreche, welcher vor dem 31. Jänner 1993 vorgenommen worden sei.

Der Beschwerdeführer beantragte die Entscheidung über seine Berufungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Die Tatsachenfeststellungen würden - soweit diese getroffen worden seien - nicht bestritten. Rechtlich sei jedoch "davon auszugehen, dass es sich nicht um einen vollständigen Neubau handelt, sondern teilweise um einen Umbau mit entsprechender Adaptierung und in der Folge Erweiterung mit Neubau". Im Wesentlichen wiederholte der Beschwerdeführer sodann seine Berufungsausführungen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Der Beschwerdeführer habe im Zuge der Errichtung eines Büro- und Wohnhauses für seine Kanzlei in den Jahren 1992 bis 1994 auf zwei benachbarten Parzellen eines der vorhandenen Altgebäude ganz und das zweite zum Teil abgerissen. Der Keller und der größte Teil des Erdgeschosses dieses Hauses seien in die neue Bauführung integriert worden. Ober- und Dachgeschoss seien zur Gänze neu errichtet worden. Die bei der Veranlagung der Streitjahre 1993 und 1994 geltend gemachten Investitionsfreibeträge für Gebäudeherstellung seien im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung nicht mit dem erhöhten Betrag von 30 % anerkannt worden. Der Prüfer habe sich dabei auf eine Verhandlungsschrift vom 13. Juli 1992 über die Bauverhandlung, auf einen Bescheid vom 30. Juli 1992 über die baubehördliche Bewilligung zum teilweisen Abbruch des Altbestandes, eine Baubeschreibung der Baufirma L. vom 24. Juli 1992, einen Abänderungsbescheid vom 30. Juni 1993, aus dem sich Abweichungen zur Baubewilligung vom 3. Dezember 1992 ergeben hätten, sowie auf einen Einreichplan vom 16. Juli 1992 gestützt. Eine Gegenäußerung zum Vorhalt betreffend die Baumeisterarbeiten der von der Firma L. im Oktober, November und Dezember 1992 in Rechnung gestellten Beträge habe der Beschwerdeführer nicht erstattet. Dass schon 1992 mit Abbruch- und Umbaumaßnahmen im Bereich des Altgebäudes begonnen worden sei, sei unbestritten. Der Beschwerdeführer wolle diese Tätigkeiten getrennt von der Herstellung des "eigentlichen Neubaues" sehen, welche erst nach dem 30. Juni 1992 erfolgt sein solle. Der Umstand, dass von der Firma L. am 20. November 1992 und am 17. Dezember 1992 Rechnungen für Neubauarbeiten gelegt worden seien, spreche dafür, dass vor dem 31. Jänner 1993 nicht nur Abbruch- und Umbauarbeiten, sondern auch Maßnahmen im Bereich des Zubaues begonnen worden seien. Erfahrungsgemäß würden je nach Baufortschritt Zug um Zug Teilrechnungen gelegt werden. Eine Vorauszahlung für Neubautätigkeiten, die erst sieben Monate später ausgeführt würden, sei als wenig wahrscheinlich anzusehen. Der Beschwerdeführer habe keine plausiblen Gründe angeführt, warum die Bauarbeiten betreffend den Zubau erst nach dem Änderungsbescheid vom 30. Juni 1993 durchgeführt worden sein sollen. Daher nehme die belangte Behörde als erwiesen an, dass der Beginn der tatsächlichen Bauausführung schon vor dem 1. Februar 1993 gelegen gewesen sei.

Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung der vor ihm gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde mit Beschluss vom 26. November 2001, B 1189/01-3, abgelehnt, dazu u.a. darauf hingewiesen, dass es dem Gesetzgeber freistehe, zum Zwecke der (Bau)Konjunkturbelebung steuerliche Begünstigungen lediglich für Gebäudeherstellungen innerhalb eines bestimmten Zeitraumes vorzusehen, und die Beschwerde dem Verwaltungsgerichtshof gemäß Art. 144 Abs. 3 B-VG zur Entscheidung abgetreten.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 10 Abs. 1 EStG 1988 kann der Steuerpflichtige bei der Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren Anlagegütern einen Investitionsfreibetrag von höchstens 20 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd geltend machen.

Durch das Bundesgesetz BGBl. Nr. 253/1993 wurde ein § 10a in das EStG 1988 eingefügt, der eine Sonderregelung für die Jahre 1993 und 1994 traf:

"§ 10a. (1) Für ungebrauchte Wirtschaftsgüter erhöht sich der Investitionsfreibetrag von den nach dem 31. Jänner 1993 und vor dem 1. April 1994 anfallenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten von 20 % auf 30 %. Bei Gebäuden erhöht sich der Investitionsfreibetrag nur von den Herstellungskosten. Weiters ist bei Gebäuden Voraussetzung, dass mit der tatsächlichen Bauausführung nach dem 31. Jänner 1993 begonnen wurde."

Durch das Steuerreformgesetz 1993, BGBl. Nr. 818, wurde § 10a EStG 1988 insoweit geändert, als der Absatz 2 aufgehoben wurde und die bisherige Absatzbezeichnung 1 entfiel.

Im Beschwerdefall ist strittig, ob mit der tatsächlichen Bauausführung vor dem 31. Jänner 1993 begonnen wurde.

Im Beschwerdefall ist angesichts der einheitlichen Baubewilligung für den gesamten Um- und Zubau (unstrittig insgesamt Herstellungsaufwand), welche durch eine spätere Änderungsbewilligung nicht im Umfang erweitert, sondern lediglich in der Ausführung ergänzt wurde, zur Frage des Beginnes der Bauausführung auf die gesamte vom Beschwerdeführer veranlasste Bautätigkeit an diesem Gebäude, nicht auf die Arbeit an bestimmten Gebäudeteilen abzustellen.

Der Beschwerdeführer führt ins Treffen, dass diejenigen "Bau- und Herstellungsarbeiten", für die von ihm der Investitionsfreibetrag im Ausmaß von 30 % in Anspruch genommen worden sei, unbestritten im Zeitraum vom 1. Februar 1993 bis 31. März 1994 erfolgt seien. Weiters trägt der Beschwerdeführer vor:

"Abgeleitet aus anderen Rechnungen über Abbruch und Umbauarbeiten, welche dann unter dem Gesetzestext 'tatsächliche Bauausführung' subsummiert wurden, sind unzulässig. Es wurde in keiner Weise behauptet, dass eine Vorauszahlung für Neubautätigkeiten erfolgt ist, die Interpretation des 'Spatenstiches' ist vollkommen willkürlich, inhaltlich rechtswidrig und ergibt sich in keiner Weise aus dem Gesetzestext.

Würde man tatsächlich der Interpretation der Begründung im angefochtenen Bescheid folgen, wäre jede Tätigkeit von Baumaßnahmen, sei es Abbruch, Umbau oder Errichtung, so auszulegen, dass der erhöhte Investitionsfreibetrag von 30 % im Sinne der Sonderregelung für die Jahre 1993 bis 1995 nicht gerechtfertigt ist. Dass dem nicht so ist, hat das Bundesministerium im Erlaß vom 23. Dezember 1993 über die Anschaffung eines Rohbaues ausführlich dargelegt. Im vorliegenden Fall ist es gleich gelagert, weil Umbau und durch die Feststellungen beim Umbau und Abbruch über statische und bautechnische Erfordernisse nicht dazu führen können, dass diejenigen Herstellungskosten, welche in dem maßgeblichen Zeitraum angefallen sind und erbracht wurden, den 30 %igen Investitionsfreibetrag rechtfertigen."

Die Bauausführung und damit die Herstellungskosten sind im Beschwerdefall nicht nach einzelnen Geschossen, Räumlichkeiten oder nach dem Altbestand oder Neubestand zuzurechnenden Gebäudeteilen zu trennen. Als Beginn der tatsächlichen Bauausführung ist die erstmalige Durchführung von Arbeiten an der Baustelle anzusehen (vgl. auch

Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch2, Tz 7 zu § 122 EStG 1972).

Die Frage des Beginnes der tatsächlichen Bauausführung hinsichtlich der in Rede stehenden Bauarbeiten ist eine Tatsachenfrage, welche die belangte Behörde in freier Beweiswürdigung zu treffen hatte. Dabei obliegt dem Verwaltungsgerichtshof die Prüfung, ob die belangte Behörde gegen die Denkgesetze oder gegen das allgemeine menschliche Erfahrungsgut verstoßen hat oder ob die Feststellungen in einem mangelhaften Verfahren zustande gekommen sind (vgl. das hg. Erkenntnis vom 31. März 2004, 2003/13/0164).

Dieser Prüfung hält der angefochtene Bescheid stand. Im Beschwerdefall kann es dahingestellt bleiben, ob reine Abbrucharbeiten am Altbestand bereits zur tatsächlichen Bauausführung hinsichtlich der Bauarbeiten gehören oder ob sie ähnlich den Aufschließungsarbeiten (vgl. das hg. Erkenntnis vom 22. März 1995, 95/15/0033) noch nicht dazu zählen. Die belangte Behörde hat sich jedenfalls auf eine (nach der Abbruchbewilligung vom 30. Juli 1992 erteilte) die gesamten Bauarbeiten betreffende Baubewilligung vom 3. Dezember 1992 gestützt und ist von durch die Firma L. von Oktober bis Dezember unbestritten ausgestellten Rechnungen über bereits durchgeführte "Abbrucharbeiten, Neubau, Sanierung etc., Neubau/Umbau" ausgegangen, wovon die Rechnungen vom 20. November 1992 und vom

17. Dezember 1992 für "Neubauarbeiten" ausgestellt wurden. Weiters ist sie von einer Änderung der Baubewilligung durch Bescheid vom 30. Juni 1993 ausgegangen, welche die näher ausgeführten geringfügigen Änderungen, nicht jedoch eine Erweiterung der Baubewilligung dem Umfang nach enthält, die ein neues Wirtschaftsgut erkennen ließe. Der Verwaltungsgerichtshof kann nicht finden, dass die Annahme der belangten Behörde, der Beginn der tatsächlichen Bauausführung an den gesamten Bauarbeiten sei vor dem 31. Jänner 1993 gelegen, unschlüssig wäre.

Soweit der Beschwerdeführer der belangten Behörde in Ausführung der Verfahrensrüge vorwirft, sie habe Tatsachenfeststellungen unterlassen, "die den Gesetzestext 'tatsächliche Bauausführung' rechtfertigen", insbesondere welche Neubauarbeiten in den von der belangten Behörde herangezogenen Rechnungen enthalten seien, kann er nichts für sich gewinnen. Vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtslage und des Umstandes, dass die in Rede stehenden Bauarbeiten ein einheitliches Wirtschaftsgut "Gebäude" betrafen, kommt es nicht darauf an, welche einzelnen Neubauarbeiten zu einem bestimmten Zeitpunkt durchgeführt wurden, sondern dass insgesamt Bauarbeiten vor dem maßgeblichen Zeitpunkt (31. Jänner 1993) durchgeführt worden sind.

Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet und war gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 21. April 2005

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2005:2001150219.X00

Im RIS seit

08.06.2005

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at