

# TE Vwgh Erkenntnis 1993/6/22 93/14/0002

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 22.06.1993

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

EStG 1972 §10 Abs2 Z1;

EStG 1972 §5 Abs1;

EStG 1972 §7;

EStG 1972 §8 Abs2 Z1;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Onder sowie die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Karger, Dr. Baumann und Mag. Heinzl als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Cerne, über die Beschwerde der R reg Genossenschaft mit beschränkter Haftung in I, vertreten durch Dr. G, Rechtsanwalt in I, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Tirol, Berufungssenat I, vom 20. November 1992, 30.804-3/92, betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1985, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen von 3.035 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Die Beschwerdeführerin, eine Bank, die ihren Gewinn gemäß § 5 EStG 1972 ermittelt, erwarb am 3. Jänner 1985 eine unmittelbar neben ihrem Sitz im Zentrum von Innsbruck gelegene bebaute Liegenschaft um 42 Mio S zuzüglich Nebenkosten. Von 63,03 % der Anschaffungskosten des Gebäudes nahm die Beschwerdeführerin einen Investitionsfreibetrag in Anspruch.

Anlässlich einer auch das Streitjahr umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung stellte der Prüfer unter anderem fest, der Investitionsfreibetrag sei auch für Gebäudeteile in Anspruch genommen worden, die nicht unmittelbar dem Betriebszweck dienten, wie vermietete Abstellplätze im ersten Untergeschoß, leerstehende Räume sowie Sporträume für die Belegschaft. Mangels genauer Unterlagen über die Nutzungsverhältnisse im Jahr 1985 könne das Ausmaß der nicht begünstigten Gebäudeteile nicht berechnet, sondern nur geschätzt werden. Der Prüfer schätzte die unmittelbar dem Betriebszweck dienenden Gebäudeteile mit 44,12 % und verringerte den Investitionsfreibetrag entsprechend.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers im gemäß § 150 BAO erstatteten Bericht und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren den Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1985.

In der Berufung gegen diesen Bescheid führte die Beschwerdeführerin aus, der Investitionsfreibetrag stehe ihr auch für die (noch) leerstehenden Räume zu. Der Begriff "unmittelbar dem Betriebszweck dienend" sei nach den Ausführungen im hg Erkenntnis vom 6. Mai 1980, 442/79, allein sachbezogen und nicht etwa zeitbezogen zu verstehen. Stehe fest, daß ein Gebäude nach seiner sachlichen Zweckbestimmung unmittelbar dem Betriebszweck diene, dann stehe der Investitionsfreibetrag auch zu, wenn das Gebäude nicht sofort diesem Zweck diene. Da die leerstehenden Räume unbestrittenermaßen der Eigennutzung der Beschwerdeführerin dienen sollten, könne die Inanspruchnahme des Investitionsfreibetrages nicht verweigert werden. Als eigengenutzte Flächen ergäben sich daher:

im dritten Obergeschoß 80 m<sup>2</sup>,

im zweiten Obergeschoß 520 m<sup>2</sup> (leerstehende Raumreserve und bestehende Eigennutzung),

im ersten Obergeschoß 520 m<sup>2</sup> (Küche und bankeigene Versicherung),

im Erdgeschoß 224 m<sup>2</sup> (bankeigene Versicherung) und

im ersten Untergeschoß 55 m<sup>2</sup> (Archiv).

Im ersten Untergeschoß, bei dem es sich im wesentlichen um die Garage handle, sei in Anlehnung an die allgemein üblichen Parifizierungsvorschriften nur ein Drittel der tatsächlichen Fläche von 165 m<sup>2</sup> angesetzt worden. Als unmittelbar durch sie betrieblich genutzte Fläche ergeben sich somit 62,09 % des Gebäudes. Gehe man von einer längerfristigen Nutzung des Gebäudes aus, so seien auch die bis Mitte des Jahres 1992 an die P GmbH vermieteten Flächen im Erdgeschoß sowie an die GT GmbH & Co KG vermieteten Flächen im dritten Obergeschoß den eigengenutzten Flächen zuzurechnen. Die Beschwerdeführerin beantragte daher die Zuerkennung eines Investitionsfreibetrages von 80 % der Anschaffungskosten des Gebäudes.

In einer Stellungnahme zu diesen Ausführungen gab der Prüfer an, bei der Ermittlung der Höhe des Investitionsfreibetrages sei von den bis etwa Juli/August 1989 nahezu unveränderten Nutzungsverhältnissen des Jahres 1985 auszugehen. Der Berufung seien hingegen die Nutzungsverhältnisse ab Juli 1989 zugrunde gelegt worden. Im ersten Untergeschoß seien ungefähr 150 m<sup>2</sup> von der Beschwerdeführerin genutzt worden. Da die Baukosten einer Tiefgarage pro Kubikmeter etwa 50 % der Baukosten eines Obergeschoßes ausmachten, sei die zu berücksichtigende Fläche halbiert worden. Das zweite Obergeschoß sei bis etwa Mitte 1987 leergestanden und anschließend bis Juni 1989 zu ca einem Drittel an die RB GmbH vermietet worden. Seit Juli 1989 würden 130 m<sup>2</sup> von der bankeigenen Versicherung genutzt. Der Rest stehe leer.

Mit Schreiben vom 4. Juni 1992 brachte die belangte Behörde der Beschwerdeführerin die Stellungnahme des Prüfers zur Kenntnis und ersuchte sie, nachzuweisen, daß die nach der Anschaffung leerstehenden Räume bereits im Zeitpunkt der Anschaffung für begünstigte Zwecke gewidmet gewesen seien, zumal das Gebäude sowohl für begünstigte, als auch für nicht begünstigte Zwecke verwendet werde. Für eine allfällige spätere Widmung zu begünstigten Zwecken seien ebenfalls Nachweise zu erbringen.

In Beantwortung dieses Schreibens gab die Beschwerdeführerin bekannt, sie habe das Gebäude nicht errichtet, weshalb es ihr nicht möglich sei, Baupläne vorzulegen, aus denen die beabsichtigte Nutzung der Räume hervorgehe. Ihr Bestreben sei es gewesen, sich für ihre zukünftige Geschäftstätigkeit die erforderlichen Raumreserven zu verschaffen, was für eine Branche mit stark wachsendem Raumbedarf überlebensnotwendig sei. Zur Zeit (Juni 1992) diene das Gebäude fast ausschließlich dem eigenen Bankbetrieb, weshalb es keine leerstehenden Räume gebe. Abschließend beantragte die Beschwerdeführerin die Vornahme eines Augenscheines.

In der mündlichen Verhandlung gab die Beschwerdeführerin an, das Gebäude sei für ihre eigene Banktätigkeit angeschafft worden, wobei die verschiedenen Bereiche ihrer Tätigkeit zusammengefaßt hätten werden sollen. Im Jahr der Anschaffung habe jedoch nicht sofort die gesamte Banktätigkeit zentralisiert werden können. Die Umorganisation habe Zeit gebraucht. Die nicht genutzten Räume hätten dem Betrieb darüber hinaus als Kreditreserve im Sinn des Versicherungsschutzes gedient. Wenn auch grundsätzlich die Verhältnisse im Zeitpunkt der Anschaffung maßgebend seien, müßten dennoch auch Gebäudeteile begünstigt sein, die zwar nicht sofort, jedoch in einem absehbaren Zeitraum für eigene betriebliche Zwecke genutzt werden würden. Aber auch die Vermietung von Räumen an die ihr nahestehende RB GmbH und RI GmbH diene ihrem Betriebszweck, weil diese ihre Tätigkeit förderten. Nicht

begünstigt seien somit nur die an fremde Firmen vermieteten Gebäudeteile. Da ihr auch die GT GmbH & Co KG nahestehe, seien die nicht begünstigten Gebäudeteile unbedeutend. Die Beschwerdeführerin erläuterte abschließend die Nutzung des Gebäudes im Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung

(Oktober 1992). Da diese Nutzung nicht strittig war, verzichtete die Beschwerdeführerin auf die Vornahme eines Augenscheines.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung teilweise Folge. Das strittige Gebäude werde zum Teil zur Vermietung, zum Teil für den eigenen Betrieb, dabei wiederum teilweise unmittelbar, teilweise nur mittelbar dem Betriebszweck dienend, verwendet. Der Investitionsfreibetrag stehe nur für jene Gebäudeteile zu, die bereits im Zeitpunkt der Anschaffung des Gebäudes für die Verwendung zum unmittelbaren Betriebszweck gewidmet gewesen seien. Eine derartige Widmung könne nur für jene Gebäudeteile als erwiesen angesehen werden, die in absehbarer Zeit nach der Anschaffung des Gebäudes der begünstigten Verwendung zugeführt worden seien. Die Vermietung von Räumen diene nicht unmittelbar dem Betriebszweck im Sinn des § 10 Abs 2 Z 1 EStG 1972, auch wenn die Mieter (zum Teil) mit der Beschwerdeführerin in enger Geschäftsbeziehung stünden. § 10 Abs 3 EStG 1972 sehe eine Behaltefrist von fünf Jahren vor. Daraus sei ableitbar, daß der Gesetzgeber nicht auf eine erst Jahre nach der Anschaffung einsetzende betriebsunmittelbare Nutzung habe abstellen wollen. Für die im Jahr 1989 (noch) leerstehenden bzw vermieteten Räume stehe daher kein Investitionsfreibetrag zu. Für die Räume im ersten Untergeschoß werde die Hälfte der tatsächlich genutzten Fläche angesetzt. Gegen die diesbezüglichen Ausführungen des Prüfers seien keine Einwendungen erhoben worden. Die belangte Behörde sah demnach folgende Gebäudeteile als unmittelbar dem Betriebszweck dienend an:

im dritten Obergeschoß 125 m<sup>2</sup>,

im zweiten Obergeschoß 130 m<sup>3</sup>,

im ersten Obergeschoß 520 m<sup>2</sup>,

im Erdgeschoß 224 m<sup>2</sup> und

im ersten Untergeschoß 82 m<sup>2</sup>.

Der Investitionsfreibetrag stehe somit für 47,02 % der Anschaffungskosten des Gebäudes zu.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes erhobene Beschwerde.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und beantragt in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Die Beschwerdeführerin erstattete eine Replik zur Gegenschrift.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 10 Abs 2 Z 1 EStG 1972 in der im Streitjahr geltenden Fassung darf ein Investitionsfreibetrag für Gebäude und sonstige unbewegliche Wirtschaftsgüter, soweit sie zur entgeltlichen Überlassung an Dritte bestimmt sind, sowie für Gebäude, soweit sie nicht unmittelbar dem Betriebszweck dienen oder soweit sie nicht für Wohnzwecke betriebszugehöriger Arbeitnehmer bestimmt sind, nicht in Anspruch genommen werden; dies gilt nicht, wenn der ausschließliche Betriebsgegenstand die gewerbliche Vermietung von Wirtschaftsgütern ist.

Sind einzelne Teile eines Gebäudes zur entgeltlichen Überlassung an Dritte bestimmt, dann sind nur diese Teile von der Inanspruchnahme eines Investitionsfreibetrages ausgeschlossen (vgl das hg Erkenntnis vom 7. Dezember 1988, 88/13/0037).

Ob ein Gebäude unmittelbar dem Betriebszweck dient, ist nach seiner sachlichen Zweckbestimmung (von seiner Funktion her) zu beurteilen (vgl das eben erwähnte hg Erkenntnis vom 7. Dezember 1988). Nur wenn feststeht, daß ein Gebäude nach seiner sachlichen Zweckbestimmung unmittelbar dem Betriebszweck dienen soll, steht ein Investitionsfreibetrag auch dann zu, wenn das Gebäude nicht sofort den betrieblichen Zwecken dient (vgl das hg Erkenntnis vom 6. Mai 1980, 442/79, Slg Nr 5484/F).

Die Beschwerdeführerin hat das neben ihrem Sitz im Zentrum von Innsbruck gelegene Gebäude auf Grund einer unverhofft auftretenden Gelegenheit angeschafft, wodurch sich ihr Platzangebot kurzfristig so vermehrte, daß sie nicht alle Räume mit ihren Abteilungen belegen konnte (vgl die Ausführungen in der Beschwerde auf S 6). Es stand somit -

im Gegensatz zu dem zuletzt erwähnten hg Erkenntnis vom 6. Mai 1980 - nicht von vornherein fest, daß das Gebäude zu einem bestimmten Teil unmittelbar dem Betriebszweck der Beschwerdeführerin dienen sollte. Gerade in einem solchen Fall ist die Absicht, bestimmte Teile des Gebäudes unmittelbar für eigene betriebliche Zwecke verwenden zu wollen, entsprechend nachzuweisen, noch dazu, wo es sich bei dem in Rede stehenden Gebäude um ein solches handelt, das sowohl für unmittelbare betriebliche Zwecke der Beschwerdeführerin als auch für Zwecke der Vermietung geeignet ist. Dieser Nachweis wäre von der Beschwerdeführerin in erster Linie durch ein entsprechend zeitnahes und zielgerichtetes Handeln und nicht durch bloße Behauptungen zu erbringen gewesen (vgl. das hg Erkenntnis vom 3. Oktober 1990, 86/13/0188).

Wenn die belangte Behörde daher zum Ergebnis gelangt ist, hinsichtlich der leerstehenden bzw. vermieteten Räume im zweiten Obergeschoß habe die Beschwerdeführerin diesen Nachweis nur zum Teil erbracht, so kann ihr nicht entgegengetreten werden. Die Ausführungen der Beschwerdeführerin, der Prüfer habe in seiner Stellungnahme - im Gegensatz zur belangten Behörde - die leerstehenden Räume dem begünstigten Bereich zugerechnet, ist nicht zutreffend. Der Prüfer führte lediglich aus, selbst wenn man die leerstehenden Räume dem Bankbereich zuordne, betrage der begünstigte Anteil des Gebäudes nur 48,9 %.

Wie die belangte Behörde ausgeführt hat, spricht vor allem eine in absehbarer Zeit nach der Anschaffung erfolgte Zuführung des Gebäudes zum unmittelbaren Betriebszweck für eine entsprechende Widmung bereits im Zeitpunkt der Anschaffung. Dementsprechend hat die belangte Behörde auch die Räume im Erdgeschoß und im ersten Obergeschoß, die bis spätestens 1989 dem Betriebszweck der Beschwerdeführerin zugeführt wurden, als begünstigungsfähig im Sinn des § 10 Abs 2 Z 1 EStG 1972 angesehen. Hinsichtlich der im Jahr 1990 und danach noch immer leerstehenden bzw. vermieteten Räume kann wohl nicht mehr von einem zeitnahen und zielgerichteten Handeln der Beschwerdeführerin im Sinn des zuletzt erwähnten

hg Erkenntnisses vom 3. Oktober 1990 gesprochen werden.

Mit der Einbeziehung aller bis einschließlich 1989 dem unmittelbaren Betriebszweck zugeführten Gebäudeteile ist auch dem Einwand der Beschwerdeführerin, die organisatorische und strukturelle Umstellung ihres Betriebes habe sich über mehrere Jahre hingezogen, weshalb nicht alle Räume sofort ihrer ursprünglichen Zweckwidmung entsprechend genutzt hätten werden können, ausreichend Rechnung getragen worden.

Der in der Replik vertretenen Ansicht, die Absicht der Beschwerdeführerin sei durch die Behandlung des Gebäudes in der Bilanz hinreichend nachgewiesen, kann sich der Verwaltungsgerichtshof nicht anschließen, weil die Aufnahme eines Wirtschaftsgutes in die Bilanz nicht zu dem zwingenden Schluß führt, dieses diene bei Gewerbetreibenden, die ihren Gewinn nach § 5 EStG 1972 ermitteln, unmittelbar betrieblichen Zwecken.

Dem Hinweis der Beschwerdeführerin auf das hg Erkenntnis vom 6. Mai 1980, 442/79, wonach auch die Vermietung oder Verpachtung eines Gebäudes über die Erzielung von Miet- oder Pachteinnahmen hinaus den Hauptzweck eines Betriebes fördern könne, weshalb das vermietete oder verpachtete Gebäude unmittelbar dem Betriebszweck diene, ist entgegenzuhalten, daß dieses Erkenntnis die Rechtslage vor dem Jahr 1978 betrifft (vgl. in diesem Sinn Hofstätter-Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer, Tz 3 zu § 10 EStG 1988). Da nach der im Beschwerdefall anzuwendenden Rechtslage die Inanspruchnahme eines Investitionsfreibetrages für zur entgeltlichen Überlassung an Dritte bestimmte Wirtschaftsgüter in der Regel ausgeschlossen ist, sind die Ausführungen der Beschwerdeführerin hinsichtlich der Tätigkeiten ihrer Mieter und der dadurch bedingten Förderung ihres Betriebszweckes nicht relevant.

Bei der Ermittlung des Gesamtausmaßes des unmittelbar dem Betriebszweck dienenden Gebäudeteiles hat die belangte Behörde für die im ersten Untergeschoß gelegenen Räume die Hälfte der tatsächlich genutzten Fläche angesetzt, weil diese Räume wegen ihrer billigeren Ausführung nur in etwa die Hälfte der darüberliegenden Räume kosteten. Die Beschwerdeführerin meint im Gegensatz zu ihren Ausführungen in der Berufung, die Kosten seien noch niedriger, weshalb nur ein Drittel der Fläche anzusetzen sei. Durch den Ansatz eines höheren Wertes kann die Beschwerdeführerin in ihren Rechten nicht verletzt sein, weil damit auch die Gewährung eines höheren Investitionsfreibetrages verbunden ist. Die Beschwerdeführerin beantragt nämlich einen rechnerischen Ansatz von 55 m<sup>2</sup>, während die belangte Behörde einen solchen von 82 m<sup>2</sup> als den tatsächlichen Verhältnissen angemessen erblickt hat.

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

Die Entscheidung über den Aufwendersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl Nr 104/1991.

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1993:1993140002.X00

**Im RIS seit**

20.11.2000

**Zuletzt aktualisiert am**

19.01.2011

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

© 2024 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)