

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** über die Beschwerde vom 08.03.2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 5. Februar 2021 betreffend Einkommensteuer 2017 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 06.02.2021 wurde eine Außenprüfung bei ***Bf1*** (Beschwerdeführer - BF) betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2014 bis 2018 abgeschlossen. In der Tz. 7 des BP-Berichtes wurde festgestellt, dass Abbruchkosten iHv € 129.614,21 im Zusammenhang mit dem Um- und Zubau des bestehenden Gebäudes „***H***“ zusammen mit den Baukosten zu aktivieren und auf die (neue) Restnutzungsdauer verteilt abzusetzen wären. Abbruchkosten würden nur in Ausnahmefällen zu sofort abzugsfähigen Werbungskosten führen, nämlich wenn es sich um den vollständigen Abbruch eines noch verwendbaren Gebäudes handeln würde und das neu errichtete Gebäude wiederum zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verwendet werden würde.

Mit Einkommensteuerbescheid 2017 vom 05.02.2021 erfolgte die Veranlagung unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung.

Mit Anbringen vom 08.03.2021 wurde eine Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 vom 05.02.2021 eingebracht. Darin wurde beantragt, dass die in der ursprünglichen Einkommensteuererklärung ausgewiesenen Abbruchkosten in Höhe von € 129.614,21 sofort als Werbungskosten angesetzt werden und darüber hinaus der Teil des Restbuchwertes des „***H***“, der vom Abbruch betroffen war, in Höhe von € 7.983,42 (80% des RBW am 01.01.2017) als Absetzung für außergewöhnliche technische und wirtschaftliche Abnutzung gem. § 8 Abs 4 berücksichtigt werde.

Mit Anbringen vom 15.03.2021 wurde eine gesonderte Begründung zur Beschwerde vom 08.03.2021 nachgereicht. Darin wurde im Wesentlichen angeführt, dass insgesamt eine einschneidende Änderung der Verkehrs- und Marktgängigkeit des Gebäudes eingetreten sei, sodass nicht mehr von einem identen bzw. nämlichen Wirtschaftsgut gesprochen werden könne. Damit wären alle essenziellen Voraussetzungen für die Nichtanwendung der Opfertheorie bzw. für die Sofortabschreibung von Abbruchkosten und Restbuchwert gegeben.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 18.08.2023 wurde die Beschwerde vom 08.03.2021 als unbegründet abgewiesen. In der gesonderten Bescheidebegründung vom 21.08.2023 wurde im Wesentlichen angeführt, dass die Abbruchkosten nicht isoliert betrachtet werden könnten und dass diese einen Teil der durchgeführten Baumaßnahmen darstellen würden, da diese naturgemäß eine teilweise Entfernung des Altbestandes voraussetzen würden, damit entsprechende Umbauten und Installationen vorgenommen werden können. Durch die Baumaßnahmen trete keine auf das Gesamtwirtschaftsgut Gebäude bezogene außerordentliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung ein. Die Beschwerde sei in beiden Beschwerdepunkten (Sofortabzug von Abrisskosten sowie außergewöhnliche Abschreibung) abzuweisen.

Mit Bescheid vom 21.09.2023 wurde dem Ansuchen vom 19.09.2023 auf Verlängerung der Rechtsmittelfrist zur Einbringung einer Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2017 (Beschwerdeverentscheidung) vom 18.08.2023 stattgegeben. Die Frist wurde antragsgemäß bis zum 02.10.2023 verlängert.

Mit Anbringen vom 27.09.2023 wurde beantragt die Beschwerde vom 08.03.2021 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen (Vorlageantrag).

Mit Anbringen vom 30.10.2023 wurde eine ergänzende Begründung zum Vorlageantrag vom 27.09.2023 eingebracht. Darin wurde ua angeführt, dass zwischen dem Finanzamt und der steuerlichen Vertretung Einvernehmen darüber herrsche, dass Abbruchkosten und ein Restbuchwert des Gebäudes dann Sofortaufwand darstellen, wenn nach den erfolgten Maßnahmen nicht mehr von einem nämlichen Wirtschaftsgut gesprochen werden könne.

Weiters wird im Wesentlichen auf das Erkenntnis des BFG RV/5101576/2015 verwiesen, welches das gegenständliche Vorbringen stützen würde.

Mit Vorlagebericht vom 22.01.2024 wurde die Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vorgelegt. Darin wurde beantragt, die Beschwerde abzuweisen. Begründend wurde im Wesentlichen angeführt, dass sich aus der Rechtsprechung des VwGH ergäbe, dass das Tätigen von Herstellungsaufwendungen nicht ausreicht, um von einem „selbst hergestellten“ Gebäude und folglich von einem neuen Wirtschaftsgut auszugehen.

Mit Verfügung des GV-Ausschusses vom 26.08.2024 wurde die gegenständliche Beschwerdesache mit Stichtag 01.09.2024 der bisher zuständigen Gerichtsabteilung abgenommen und der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung zugeteilt.

Mit Anbringen vom 14.04.2026 wurde seitens des BF auf die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Mit Anbringen vom 29.04.2026 wurde seitens der belangten Behörde auf die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das „***H***“ in ***Adr***, wurde im Jahre 2017 generalsaniert und umgebaut (jetzt Haus „***H1***“). Das im Jahr 1984 gebaute Wohngebäude wurde bis einschließlich 2008 betrieblich zur gewerblichen Beherbergung verwendet. Nach der Betriebsaufgabe wurde das Objekt von 2009 bis 2017 zur Gänze für Personalunterkünfte vermietet. Außerdem war im Wohngebäude eine Privatwohnung vorhanden, welche von der Mutter und später von der Tante des BF bewohnt wurde. Die Anschaffungskosten des Gebäudes betragen € 11.340,07 (AfA € 170,10). Der BF erzielte diesbezüglich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Aus dem im Jahr 1984 errichteten klassischen Fremdenpension mit Frühstücks- und Aufenthaltsraum sowie Zimmern wurden im bestehenden „***H***“ drei voneinander abgetrennte Appartements der Luxusklasse geschaffen. Im Zuge dieses Um- und Zubaus wurden nahezu alle Zwischenwände abgerissen und an anderen Stellen neue errichtet, das alte Stiegenhaus sowie Estriche entfernt, das Dach im Giebelbereich um einen Meter angehoben und eine Dachgaube eingebaut, ein Aufzug angebaut, die alten Fenster und Türen herausgerissen, Sanitäreinrichtungen und Heizkörper inkl. Heizanlage erneuert. Teilweise wurden auch tragende Mauerteile im Bereich der abgerissenen Treppen und des neu

eingebauten Liftes erneuert. Weiters erhielt das Haus außen eine neue Wärmedämmung. Sämtliche Balkone wurden in zeitgemäßer Art erneuert, ebenso die Außenanlagen.

Dieser Umbau führte zu einer völlig anderen räumlichen Aufteilung im ganzen Haus und zur kompletten Erneuerung aller Elektro-, Sanitär- und Heizungsinstallationen hinsichtlich Standards, Funktionalität, Umfang und räumlicher Positionierung.

Das Gebäude war vor den Umbaumaßnahmen verwendbar und nicht abbruchreif.

Bei den umfangreichen Baumaßnahmen (Gesamtkosten von rund 1 Mio Euro) sind Abbruchkosten iHv € 129.614,21 angefallen.

Der sich anlässlich des Einbaus der Apartments ergebende Teil des Buchwertes des Gebäudes, der durch die Umbaumaßnahmen beseitigt worden war, wurde mit 80% ermittelt. Dieser aliquote Anteil am Restbuchwert des Gebäudes in Höhe von € 7.983,42 per 01.01.2017 wurde bisher nicht als Werbungskosten berücksichtigt.

Durch die umfangreichen Baumaßnahmen in Verbindung mit einer Nutzungs- und Funktionsänderung ist insgesamt eine Änderung der Verkehrs- bzw. Marktgängigkeit sowie der Wesensart des Gebäudes eingetreten.

2. Beweiswürdigung

Der beschwerdegegenständliche Sachverhalt ergibt sich aus den Akten des Verwaltungsverfahrens und den Vorbringen der Parteien.

Im Rahmen des umfassenden Zu- und Umbaus wurde das Gebäude durch tiefgreifende bauliche Eingriffe in seiner Funktion und Struktur vollständig neu konfiguriert. Die Maßnahme umfasste den Abbruch nahezu aller nicht tragenden Zwischenwände sowie die teilweise Erneuerung tragender Bauteile im Bereich des Treppenhauses und des neu errichteten Aufzugsschachtes. Durch die Anhebung des Dachstuhls und den Einbau einer Dachgaube wurde zusätzliches Raumvolumen geschaffen. Die technische Infrastruktur wurde durch den vollständigen Austausch der Fenster, Türen, Sanitäreinrichtungen, Elektroanlagen sowie der gesamten Heizanlage inklusive Verrohrung auf einen aktuellen Stand gebracht. Energetische Verbesserungen durch eine neue Wärmedämmung sowie die Neugestaltung der Balkone und Außenanlagen vervollständigten den Umbau.

Durch den Umbau der ehemaligen Frühstückspension und Personalunterkunft in drei Luxusappartements vollzieht sich eine grundlegende Änderung der Marktgängigkeit, da sich sowohl die Zielgruppe als auch die Nutzungsart verändern. Während die ursprüngliche Nutzung auf eine funktionale Beherbergung im Niedrigpreissegment ausgelegt war, zielt das neue

Konzept auf ein Premiumsegment mit deutlich höherer Wertschöpfung ab. Dadurch liegt eine nachhaltige qualitative und wirtschaftliche Aufwertung des Gebäudes vor, die dessen Marktposition, Verwertbarkeit und Nutzungsmöglichkeiten wesentlich verändert.

Die ursprüngliche Nutzung als Fremdenpension und in weiterer Folge für Personalunterkünfte wurde damit zugunsten von drei abgetrennten Wohneinheiten im gehobenen Segment aufgegeben. Damit ist, wie die Betriebsprüfung im BP-Bericht Tz. 7 selbst ausführt, eine grundlegende Änderung der funktionalen Ausrichtung sowie der Markt- und Verkehrsgängigkeit des Objektes eingetreten.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Gem. § 16 Abs 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist...

8. Absetzungen für Abnutzungen und für Substanzverringerungen (§§ 7 und 8). Gehört ein abnutzbares Wirtschaftsgut (insbesondere Gebäude) nicht zu einem Betriebsvermögen, gilt für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung Folgendes:

a) Grundsätzlich sind die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu Grunde zu legen. Bei der Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind § 6 Z 11 und 12 zu berücksichtigen. § 13 ist anzuwenden.

b) Wird ein Wirtschaftsgut unentgeltlich erworben, ist die Absetzung für Abnutzung des Rechtsvorgängers fortzusetzen.

c) Wird ein zum 31. März 2012 nicht steuerverfängenes Grundstück im Sinne des § 30 Abs. 1 erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet, sind der Bemessung der Absetzung für Abnutzung die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung zu Grunde zu legen.

d) Bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, können ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage (lit. a bis c) als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden. Ohne Nachweis eines anderen Aufteilungsverhältnisses sind von den Anschaffungskosten eines bebauten Grundstückes 40% als Anteil des Grund und Bodens auszuscheiden. Dies gilt nicht, wenn die tatsächlichen

Verhältnisse offenkundig erheblich davon abweichen. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, anhand geeigneter Kriterien (z. B. Lage, Bebauung) abweichende Aufteilungsverhältnisse von Grund und Boden und Gebäude im Verordnungswege festzulegen.

Eine Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (AfaA) gem. § 8 Abs 4 EStG 1988 kommt im Rahmen der VuV-Einkünfte in Betracht (vgl. VwGH 26.7.06, 2006/14/0024 mwN).

Herstellungsaufwand iS des § 28 Abs 3 EStG 1988 liegt - abgrenzend zum Erhaltungsaufwand - vor, wenn das WG eine Änderung der Wesensart erfährt (zB Aufstockung des Gebäudes, Umbau oder Zusammenlegung von Räumen, Einbau von Zwischenwänden oder eines Badezimmers). Im EStG wird der Begriff des Herstellungsaufwands nicht definiert, hat aber durch die Rspr seine Ausgestaltung erfahren, die im betriebl und außerbetriebl Bereich gleichgelagert ist (vgl. Jakom/Ehgartner EStG, 2026, § 28 Rz 119).

Wird das Gebäude nicht zur Gänze abgetragen, sondern werden Teile für das neue Gebäude weiterverwendet, so ist der Buchwert der weiterverwendeten Teile den (Neu)Herstellungskosten zuzuschlagen (vgl. Ehrke-Rabel/Hirschler/Petritz/Sutter, Einkommensteuer Kommentar, § 16 Abs 1 Z 8 EStG (Sutter/Pfalz), Rz 41).

Aufwendungen zur Nutzungs- oder Funktionsänderung eines Gebäudes stellen eine Änderung der Wesensart dar (vgl. VwGH 10.06.1987, 86/13/0167).

Die Herstellung eines (neuen) Wirtschaftsgutes ist, neben der Schaffung eines bisher noch nicht vorhandenen Wirtschaftsguts, auch dann anzunehmen, wenn ein vorhandenes Wirtschaftsgut aufgrund von Baumaßnahmen in seiner Funktion bzw. seinem Wesen verändert wird. Ein solcher Fall der Wesensänderung ist bei einem vorhandenen Gebäude oder Gebäudeteil gegeben, wenn sich durch bauliche Maßnahmen dessen Funktion/Nutzung, d.h. die Zweckbestimmung ändert. Nicht erforderlich ist, dass sich durch den Umbau "die Nutzungsfunktion des ganzen Gebäudes verändert"; es genügt die Änderung der Nutzungsfunktion eines Gebäudeteils (vgl. BFH IX R 59/03 vom 23.11.2004).

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in seinem Erkenntnis vom 16.12.2009, 2009/15/0079 die Rechtsansicht, dass tiefgreifende technische Modifikationen die steuerliche Bewertung eines Wirtschaftsguts verändern können. Das Höchstgericht stellte klar, dass eine maßgebliche Änderung der Funktions- und Zweckbestimmung – wie im konkreten Fall der weitreichende Umbau einer jahrzehntealten Pappenproduktionsmaschine – zu einer völlig neuen „Verkehrsgängigkeit“ am Markt führt. Da das umgebaute Objekt in seiner Gesamtheit ein zuvor nicht existentes Profil hinsichtlich Leistungsfähigkeit und Lebensdauer aufweist, verliert es seine Eigenschaft als bloß reparierte Altware. Rechtlich entsteht dadurch ein neues und ungebrauchtes Wirtschaftsgut.

Weiters hat er im umfangreichen Umbau eines Gebäudes, das bislang Wohnzwecken gedient hatte, in ein nunmehr ausschließlich betriebliches Zwecken dienendes Gebäude, die Schaffung eines Wirtschaftsgutes (Gebäudes) anderer Marktgängigkeit ersehen (vgl. VwGH 23.09.1997, 93/14/0095).

Die gegenständlichen Baumaßnahmen, welche auch tragende Gebäudeteile betrafen, die das Erscheinungsbild des Gebäudes wesentlich verändert haben, wurden als Herstellungsaufwendungen qualifiziert, die im Zuge der Umwandlung des ursprünglichen Gebäudes in ein Wirtschaftsgut anderer Markt- bzw Verkehrsgängigkeit (Funktions- und Wesensänderung) angefallen sind.

Im vorliegenden Fall wurde das bestehende Gebäude insgesamt einer geänderten Form der Nutzung zugeführt. Durch die umfangreiche Umwandlung in drei exklusive Luxusapartements erfuhr die Immobilie eine funktionale Neuausrichtung, sodass das Gebäude in seiner bisherigen Gestalt und zu seinem bisherigen Zweck nicht erhalten blieb.

Damit ist aber insgesamt eine einschneidende Änderung der Verkehrs- bzw. Marktgängigkeit des Gebäudes eingetreten, sodass das Altgebäude einerseits und das Neugebäude andererseits nicht als identes bzw. nämliches Wirtschaftsgut angesehen werden können. Durch die eingetretene Änderung der Verkehrsgängigkeit (Wesensart) des Gebäudes ist nunmehr von einem neuen und daher ungebrauchten Wirtschaftsgut zu sprechen (vgl. VwGH 16. 12. 2009, 2009/15/0079).

Durch den Abriss sowie Vernichtung der gegenständlichen Gebäudeteile wurde deren Nutzung beendet und der Wert vernichtet. Sie erhöhen damit nicht den Wert des Neugebäudes. Ein Eingang der diesbezüglichen Aufwendungen in die Herstellungskosten des neu entstandenen Wirtschaftsguts ist somit ebenso wenig möglich wie beim Gesamtabriss eines Altgebäudes.

Die Abrisskosten sowie Buchwerte dieser entsorgten bzw. abgerissenen Gebäudebestandteile sind nicht mehr dem Herstellungsvorgang des neuen Gebäudes zuzurechnen, weil nicht mehr das nämliche Wirtschaftsgut vorliegt (vgl. VwGH 25. 1. 2006, 2003/14/0107; 27. 11. 2014, 2011/15/0088). Der Buchwert der weiterverwendeten Teile ist den (Neu)Herstellungskosten zuzuschlagen.

Der Entschluss des BF, bestimmte Gebäudeteile zu vernichten, bringt den endgültigen und bewussten Verzehr von deren restlichem wirtschaftlichen Wert zum Ausdruck.

Außerordentliche wirtschaftliche Abnutzung bedeutet, dass Teile eines Wirtschaftsgutes im Interesse des Gesamtbetriebes der Erstellung eines neuen Wirtschaftsgutes weichen müssen, welches nach Auffassung des Steuerpflichtigen dem Betrieb besser dient. Bei Umbauten mit Teilabriss sind daher Restbuchwerte nicht wieder verwertbarer Gebäudeteile über eine außergewöhnliche Absetzung zu erfassen (Beiser in ÖStZ 4/2004, 66).

Laut BP-Bericht wurden die Anschaffungskosten des Gebäudes mit € 11.340,07 (AfA € 170,10) ermittelt. Der BF hat gemäß den übermittelten Unterlagen den Restbuchwert der geopferteten Gebäudeteile mit insgesamt € 7.983,42 (80% des Restbuchwertes vom 01.01.2017) berechnet. Die Höhe des Restbuchwertes wurde seitens des Finanzamtes nicht bestritten und es bestehen auch seitens des Bundesfinanzgerichtes keine Zweifel an der Ermittlung dieser Werte durch den BF.

Die Abbruchkosten und der Abgang des Restbuchwertes des (Alt-)Gebäudes führen zu sofort abzugsfähigen Werbungskosten bzw. zu sofort abzugsfähigen Werbungskosten aus dem Titel der AfA gemäß § 8 Abs 4 EStG 1988.

Zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Jahres 2017 sind die zugerechneten Abbruchkosten iHV € 129.614,21 sowie der Restbuchwert iHV € 7.983,42 vom ermittelten Ergebnis lt. BP abzuziehen. Die verrechnete AfA hinsichtlich der Abbruchkosten iHV € 972,10 sowie der Anschaffungskosten des Gebäudes bzw. Restbuchwertes iHV € 136,08 sind dem Ergebnis zuzurechnen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Eine Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes zur Nämlichkeit des Wirtschaftsgutes bei einem Teilabriss des Altgebäudes liegt nicht vor. Die Revision ist daher zuzulassen.

Linz, am 21. Mai 2026