



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW, Adresse, vertreten durch die Prodinger & Partner WTH GmbH, 5700 Zell am See, Auerspergstraße 8, vom 28. August 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See vertreten durch Mag. Bernhard Berauer vom 4. August 2009 betreffend Körperschaftsteuer 2007 entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben.

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die BW betreibt einen Einzelhandel mit Sportartikeln. Im Jahr 2009 fand bei ihr eine Betriebsprüfung über die Wirtschaftsjahre 2005 bis 2008 statt. Dabei wurde neben anderen Feststellungen die im gegenständlichen Verfahren nicht strittig sind, der außerplanmäßigen Abschreibung des Gebäudes „A“ zum Bilanzstichtag 31. August 2007 die Anerkennung versagt. Dieses Gebäude, das die BW am 31. Mai 2005 erworben hatte, befand sich auf dem Grundstück neben dem Betriebsgebäude der BW und wurde von den Vorbesitzern als Wohnhaus und Fremdenpension genutzt.

Zur Begründung führte der Betriebsprüfer im Bericht aus, dass diese Abschreibung eine Folge des im Wirtschaftsjahr 2007 erfolgten Abbruches des Gebäudes gewesen sei. Die Judikatur habe zwar im Geltungsbereich des EStG 1988 die Opfertheorie eingeschränkt, in dem sie im

Falle des Abbruches eines schon länger dem Betrieb dienenden Gebäudes den Restbuchwert und die Abbruchkosten nicht den Herstellungskosten des Neugebäudes zugeordnet habe. Im vorliegenden Fall aber habe das objektiv noch verwendbare Gebäude dem Unternehmen nur kurze Zeit gedient.

Aufgrund des zeitlichen Ablaufes zwischen der Anschaffung zum 31. Mai 2005 und den Abriss dieses Gebäudes im Oktober 2006 und der darauf folgenden Neuerrichtung des Betriebsgebäudes der BW (Sporthaus) zwischen März und Oktober 2008 sei von einem inneren Zusammenhang zwischen dem Erwerb und dem Abriss des Gebäudes einerseits und der Neuerrichtung des Sporthauses andererseits auszugehen. In diesem Fall zähle daher der Restbuchwert und die Abbruchkosten des Gebäudes der Frühstückspension zu den Herstellungskosten des Neugebäudes. Der Bilanzansatz der im Bau befindlichen Anlagen sei daher um diese Abschreibungen zu erhöhen.

Da sich das Gebäude zum Bilanzstichtag des Wirtschaftsjahres 2008 noch im Zustand der Bebauung befunden habe, könne der maßgebliche Teilwert, der bei Liegenschaften Gebäude sowie Grund und Boden aufgrund der einheitlichen Betrachtung umfasse, erst nach Vollendung durch ein entsprechendes Gutachten festgestellt werden und sei deswegen vorerst ungeprüft geblieben.

Das FA folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ nach Durchführung der Wiederaufnahme des Körperschaftssteuerverfahrens für das betreffende Wirtschaftsjahr einen neuen Körperschaftssteuerbescheid für das Jahr 2007, in dem die Steuerbemessungsgrundlage unter anderem um die außerplanmäßige Abschreibung des Gebäudes erhöht wurde.

Gegen diese Bescheide er hob die BW durch ihren ausgewiesenen Vertreter binnen offener Frist Berufung und führte dazu im Wesentlichen aus, dass die so genannte Opfertheorie eine allein für bebaute Liegenschaften entwickelte Sondertypenlehre sei. Eine ähnliche Aktivierung der geopferten, funktionsfähigen Wirtschaftsgüter gäbe es für andere, nicht minder werthaltige Wirtschaftsgüter nicht.

Insbesondere aufgrund des unternehmensrechtlichen Herstellungskostenbegriffes, der mangels steuerlicher Definition auch für das Ertragssteuerrecht maßgeblich sei, seien jedoch allfällige Abbruchkosten und Restbuchwerte nur dann zu aktivieren, wenn diese Aktivierung als Anschaffungsnebenkosten oder einzeln zurechenbare Inbetriebnahmekosten zulässig sei. (§203 Abs.2 u. Abs. 3 UGB) Von hervorragender Bedeutung im Zusammenhang mit der Definition des Anschaffungskostenbegriffes sei jedoch jene Einschränkung, dass nur jene Aufwendungen zu aktivieren seien, die Wert erhöhend in die Herstellungskosten eingingen. Alle jene Aufwendungen, die beim betroffenen Vermögensgegenstand keine Wertschöpfung

bzw. Werterhöhung bewirkten dürften vor allem aus Gläubigerschutzprinzipien nicht als Vermögen ausgewiesen werden. Dies komme auch im strikten Aktivierungsverbot von Lehrkosten und frustrierten Aufwendungen zum Ausdruck.

Vor dem Hintergrund der unternehmensrechtlichen Bestimmungen sei daher die in ständiger Rechtssprechung vertretene Aktivierung von Restbuchwerten und Abbruchkosten als problematisch anzusehen, da dieser Aktivierung zwingend eine Substanz- bzw. Werterhöhung gegenüber stehen müsse.

Im gegenständlichen Fall sei dem Erwerb der Liegenschaft mit der darauf befindlichen Frühstückspension „A“ im Jahr 2005 die Absicht zu Grunde gelegen, potentiellen anderen Käufern dieser Liegenschaft zuvor zu kommen und sich dergestalt die Möglichkeit der Erweiterung des Sporthauses unter Nutzung des Areals der Pension zu sichern (Kauf auf Vorrat). Der anschließende Abbruch dieses Gebäudes sei aber weder in Bezug auf die Neuerrichtung des Sporthauses noch in Bezug auf den Grund und Boden als Wert erhöhende Maßnahme anzusehen.

Dieser methodische Fehler komme auch bei Untersuchung des Teilwerts des Neugebäudes zum Ausdruck, da es nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens entspreche, dass der Teilwert eines Neugebäudes tatsächlich den Herstellkosten dieses Neugebäudes und den Abbruchkosten sowie dem Restbuchwert des abgebrochenen Altgebäudes entspreche.

Konsequenterweise werde daher ein fiktiver Unternehmenserwerber wohl kaum mehr für das neu errichtete Gebäude zahlen, nur weil dafür das alte Gebäude geopfert worden sei.

Auch mit der Klassifizierung der zu aktivierenden Restbuchwerte und Abbruchkosten als anschaffungsnahe Aufwendungen könne nicht im Sinn der Opfertheorie argumentiert werden, da mangels Wertschöpfung durch Abriss ein fiktiver Erwerber keinen höheren Preis für das später neu errichtete Sporthaus zahlen würde.

Im Sinne des Teilwertbegriffes könne daher der Abbruch des alten Gebäudes nicht der Herstellung des neuen Sporthauses zugerechnet werden. Das alte Gebäude habe für den Betrieb und daher für die beabsichtigte Neuerrichtung seinen Wert im Betrieb verloren.

Im berufungsgegenständlichen Fall habe die Pension durch die spätere Neuerrichtung des Sporthauses seine Funktion und seinen Nutzen für den Betrieb der BW verloren, weshalb durch den Abbruch eine Veränderung des Wirtschaftsgutes der Pension „A“ erfolgt sei.

Der Eingriff in die Substanz des Altgebäudes mittels Abbruch desselben ohne anschließender Wiederherstellung führe zudem von der BW beabsichtigten veränderten Nutzungspotentials dieser vormals bebauten Liegenschaft.

Die Kosten des Entfernens der ursprünglichen Funktion bzw. der ursprünglichen Nutzenkomponente der Pension sei nicht zu aktivieren, da bei gänzlicher Entfernung bzw. Ver-
nichtung der ursprünglichen Funktion ein aktivierungsfähiger neuer Teil fehle.

Auch wenn im Falle des Abbruchs der Pension „A“ eine Wiederherstellung stattfinden würde, seien die anfallenden Herstellungskosten nicht dem Restbuchwert vor Abbruch hinzu
zuschlagen, da in der Bilanz ein Nutzen bzw. eine Substanz ausgewiesen würden über die das
Wirtschaftsgut nicht verfüge.

Aus unternehmensrechtlicher Sicht, welche stark vom Gedanken des Gläubigerschutzes ge-
tragen sei, müsse sich jeder einzelne Abriss des Gebäudes in einer Absetzung für außerge-
wöhnliche Abnutzung in den Büchern niederschlagen.

Die der Opfertheorie zu Grunde liegende Typisierung der Betrachtungsweise sei auch vor dem
Hintergrund des unternehmensrechtlichen Gebotes der Einzelbewertung in Frage zu stellen,
wonach jeder Vermögensgegenstand für sich alleine zu bewerten sei.

Daher seien auch Grund und Gebäude insbesondere in Bezug auf eine allfällige notwendige
Teilwertabschreibung jeweils für sich alleine als selbstständige Wirtschaftsgüter anzusehen.

Der Grundsatz der Einzelbewertung sei auch dann einzuhalten, wenn ein neues Wirtschaftsgut
das alte Gut ersetze.

Im berufungsgegenständlichen Fall seien daher Altbau und Neubau als zwei verschiedene und
selbstständige Wirtschaftsgüter anzusehen.

Dabei erhöhe der Wert des alten, wirtschaftlichen verbrauchten Wirtschaftsgutes nicht den
Wert des neuen Wirtschaftsgutes, weshalb eine Übertragung von Restbuchwerten auf Ersatz-
investitionen auch gesetzlich nicht vorgesehen sei.

Diese Überlegung, die auch bei anderen werthaltigen Wirtschaftsgütern so gesehen werde,
stehe auch im Einklang mit den Denkgesetzen und Erfahrungen des täglichen Lebens und
spiegle sich auch in den Grundsätzen ordnungsgemäßer Bilanzierung wieder, da es sich
hierbei grundsätzlich um zwei völlig verschiedene Wirtschaftsgüter handle.

Nach Einholung einer Stellungnahme der Betriebsprüfung legte da FA die Berufung ohne
Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS zur Entscheidung vor.

In der am 13. August 2010 durchgeführten mündlichen Verhandlung legte der steuerliche
Vertreter zunächst einen ergänzenden Schriftsatz vor, in dem er Folgendes ausführte:

Im berufungsgegenständlichen Fall sei ein noch funktionsfähiges Gebäude aus betriebswirtschaftlichen Gründen abgerissen und anstelle des Altgebäudes auf dem frei gemachten Grundstück und statt des bisherigen Sporthauses ein einheitliches Gebäude mit Tiefgarage errichtet worden.

Festzuhalten sei, dass das Altgebäude (A) einerseits und das Neugebäude andererseits nicht als das nämliche Wirtschaftsgut angesehen werden könnten. Dies habe auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 25. Jänner 2006 Zl. 2003/13/0107 zu Recht erkannt, dass er jedenfalls bei der im Beschwerdefall zu beurteilenden Sachverhaltskonstellation im Hinblick darauf, dass das Altgebäude einerseits und das Neugebäude andererseits auch nicht als das nämliche Wirtschaftsgut angesehen werden könnten, er nicht an der Opfertheorie festhalte. Aus Sicht der BW gelte dies auch, wenn das Gebäude sich nicht schon längere Zeit im Eigentum befände.

In der Verhandlung führte der Vertreter der BW weiter aus, vor allem erscheine ihm der im Erkenntnis des VwGH vom 25.1.2006 Zl. 2003/13/0107 angeführte Passus wichtig, wonach zu den Herstellkosten eines Gebäudes weder der Buchwert noch die Kosten der Beseitigung eines anderen Wirtschaftsgutes gehören würden. (Beiser ÖStZ 2004/143, Seite 66) Der VwGH habe ausgeführt, dass in diesem Fall der Buchwert des Altgebäudes und die Abbruchkosten den Wert des Neugebäudes nicht erhöhten.

Es sei richtig, dass dieser zitierte Absatz sich auf ein länger im Betriebsvermögen gehaltenes Gebäude beziehe. Der VwGH habe sich bis dato noch nicht ausdrücklich zu Gebäuden die sich nur kurzfristig im Betriebsvermögen befunden haben, geäußert. Allerdings habe Zorn (RdW 2006) ausgeführt, dass es seiner Erkenntnis nach nicht ausgeschlossen sei, die Überlegungen dieses Erkenntnisses auch auf Gebäude zu übertragen, die in zeitlicher Nähe zur Anschaffung abgerissen werden würden.

Der Amtsbeauftragte führte ergänzend aus, dass dies im angesprochenen Artikel nur als eine Möglichkeit darstelle und er sich alternativ auch im Effekt die Beibehaltung der bisherigen Rechtsprechung, die in Übereinstimmung mit den BFH-Entscheidungen sei, vorstellen könne, was im Ergebnis auf eine Beibehaltung der Opfertheorie hinauslaufe.

Der Vertreter der BW führte dazu aus, dass der VwGH sich in verschiedenen Erkenntnissen dahingehend geäußert habe, ob im Rahmen des EStG 1988 die Opfertheorie überhaupt anzuwenden sei.

In der Verhandlung legte der Vertreter der Berufungswerberin zwei Ausdrücke von Plänen über die verfahrensgegenständliche Liegenschaft vor, aus denen einerseits der Altbestand sowie der ab 2007 errichtete Neubau des Sporthauses ersichtlich seien.

Unter Verweis auf die Ausführungen in der Berufung ergänzte der Vertreter der BW, dass der Geschäftsführer der BW versucht habe sich das Grundstück der Pension A bzw. diese Liegenschaft zu sichern. Der Gewerbebetrieb der Pension sei damals noch aufrecht gewesen. Der Geschäftsführer der BW habe vermeiden wollen, dass ein anderer Nachbar dieses Grundstück erwerbe und habe es sozusagen auf Vorrat gekauft. Die Investitionsentscheidung sei nach dem Wissenstand des steuerlichen Vertreters Anfang 2007 erfolgt.

Über Vorhalt durch die Vertreterin der GBP dass der Abbruch des Altgebäudes nach den vorliegenden Rechnungen der Fa. B ab November 2006 erfolgt sei und der Auftrag dazu laut Rechnung bereits am 28. September 2006 erteilt worden sei, konzidierte der Vertreter der BW dass dies dann wohl der Zeitpunkt für die Investitionsentscheidung gewesen sein werde. Mit dem Bau des neuen Geschäftsgebäudes sei Anfang 2008 begonnen worden, die Eröffnung des neuen Sporthauses sei im Oktober 2008 erfolgt. Bei diesem Neubau sei auch der Altbestand des Betriebsgebäudes weggerissen worden. Damals sei das gesamte Gebäude abgebrochen worden. Also auch die auf den Parzellen 1 bzw. 2 ausgewiesenen Teile des Sportgebäudes. Eine der Bedingungen für den Erwerb dieser Liegenschaft sei auch gewesen, dass der Veräußerer ein Wohnungsgebrauchsrecht ursprünglich bis 30. April 2006 bekommen habe. Es werde wohl vom Zeitablauf her so gewesen sein, dass nach Auslaufen dieses Wohnrechtes die Investitionsentscheidung gefallen sein werde. Es habe zwar eine Verlängerung dieses Wohnrechtes bis April 2007 gegeben; die dann nicht mehr ausgenutzt worden sei. Der genaue Zeitpunkt der Investitionsentscheidung könne jetzt verbindlich nicht beantwortet werden. Dazu müsse man allenfalls noch Finanzierungszusagen bzw.: Ausschreibungen einsehen. Diese würden binnen der nächsten zwei Wochen beigebracht.

Vom Referenten dazu befragt, warum dieser Kauf auf Vorrat erfolgt sei, sich ja eine allfällige Verbauung durch fremde Dritte, auch durch andere Varianten wie z.B. die Einräumung eines Vorkaufsrechtes vermeiden hätten lassen, führt der Vertreter der BW aus, dies habe sich aus den konkreten Umständen zur damaligen Zeit ergeben. Der Verkäufer habe offenbar ziemlich gepokert, was man auch am hohen Kaufpreis für diese Liegenschaft sehen könne. Er habe gegenüber dem Geschäftsführer der BW erklärt, dass er mehrere Interessenten an der Hand habe, die bereit seien, hohe Preise für den Betrieb zu bezahlen. Der Geschäftsführer der BW habe diese Aussagen nicht verifizieren können und habe sodann die Entscheidung getroffen, zur Sicherung der Liegenschaft diese zu erwerben.

Wesentlich im gegenständlichen Fall sei unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des VwGH, dass es sich nicht um das nämliche Wirtschaftsgut handle. Dies sei auch in der Berufungsergänzung nochmals dargestellt und ausgeführt worden.

Zum Zeitpunkt des Kaufes sei nicht festgestanden, wie die BW diese Liegenschaft verwenden werde. Wesentlicher Grund für den Erwerb sei gewesen zu vermeiden, dass ein anderer Nachbar in diese Liegenschaft einziehe und dieses Gebäude als Pension weiter betreibe. Dafür habe der Veräußerer einen Erwerber an der Hand gehabt. Es sei aber ein lebender Betrieb erworben worden. Dies ergebe sich auch aus dem Schätzgutachten des Ing. C.

Es sei richtig, dass der Veräußerer den Pensionsbetrieb selber noch weiter betrieben habe. Dies sei Bestandteil der Kaufvereinbarung vom Mai 2005 gewesen. Ob die BW die Pension selbst habe weiter betreiben wollen, sei beim Kauf kein Thema gewesen. Was man aber sicher sagen könne sei, dass die BW die Liegenschaft A in Einkünftezielungsabsicht erworben habe.

Befragt dazu, dass der Wert laut Schätzgutachten für diese Liegenschaft mit einem Durchschnittswert von € 327.000,00 sich um nahezu € 100.000,00 vom tatsächlichen Kaufpreis von € 424.000,00 unterscheide und wie die Aufteilung zwischen Grund und Boden und Gebäude dann durchgeführt worden sei, führt der Vertreter der Berufungsverwerberin an, dies sei im Verhältnis der Teilwerte von Grund und Boden und Gebäude erfolgt. Vgl. VwGH vom 20.2.1998, ZI. 96/15/0086. Die genaue Aufteilung könne auf Grund der in der Kanzlei aufliegenden Unterlagen nachgereicht werden und werde mit den bereits am Beginn zugesagten Unterlagen binnen 14 Tagen dem UFS übermittelt werden.

Der über Antrag der BW einvernommene Sachverständige Ing. C führte zur Liegenschaftsbewertung aus,

Die Bewertung sei grundsätzlich sowohl im Ertragswert- und im Sachwertverfahren erfolgt. Im Sachwertverfahren sei es notwendig, den Bodenwert in Anlehnung an das Vergleichswertverfahren zu ermitteln.

Im Ertragswertverfahren seien die tatsächlichen Gegebenheiten berücksichtigt worden. Das bedeute, dass einerseits der Pensionsbetrieb bewertet worden sei und andererseits die als Wohnung genutzten Räume.

Befragt dazu, was dies im gegenständlichen Fall bedeute, bei dem der Wert laut Gutachten sich bei ca. € 360.000,00, der tatsächliche Kaufpreis aus diversen zuvor bereits erläuterten Gründen jedoch bei € 424.000,00 bewege, welche Aufteilung daraus für Wertanteile für Grund und Boden und Gebäude heranzuziehen seien, führt der Sachverständige aus, es sei dabei das Verhältnis der Sachwerte zwischen Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits heranzuziehen. Das bedeute, wenn z.B. ein Wertverhältnis von Grund und Boden zu Gebäude von 55 % zu 45 % vorliegt, das sich aus dem Sachwertverfahren ergeben hat, dann sind

diese Prozentsätze auch auf den tatsächlichen Kaufpreis anzuwenden. Dies ergebe sich aus der Judikatur des VwGH.

Befragt dazu durch die Vertreterin der GBP ob die Werte für die Vergleichspreise der Grundstücke aus den Jahren 2002 und 2003 gewesen seien, führt der Sachverständige an: Das ist richtig. Ich habe mir auch Werte in den Jahren 2004 und 2005 angesehen. Allerdings hat es sich dabei um Werte gehandelt, die nicht vergleichbar waren, es handelte sich damals um nicht vergleichbare Randflächen, das sind Flächen am Ortsrand von D, die mit € 197,00 im höchsten Fall festgestellt worden sind. Alle anderen seien noch geringer gewesen.

Nach Übermittlung des Protokolls über die mündliche Berufungsverhandlung und Ladung zur Fortsetzung der Berufungsverhandlung übermittelte die BW durch ihren steuerlichen Vertreter einen ergänzenden Schriftsatz, wonach nach Aussage des Geschäftsführers der BW die Investitionsentscheidung für die Errichtung eines neuen Sporthauses im Herbst 2006 erfolgt sei. Die Aufteilung des Kaufpreises für die Liegenschaft A auf Grund und Boden und Gebäude habe konkret nach den Sachwerten des Gutachtens im Verhältnis 55,7% zu 44,3% zu erfolgen.

Zur Anwendung der „Opfertheorie“ sei nochmals festzuhalten, dass es „nicht ausgeschlossen sei die zitierten Überlegungen des Erkenntnisses vom 25.1.2006 Zl. 2003/13/0107 auch auf in zeitlicher Nähe zur Anschaffung abgerissene Gebäude zu übertragen. Der VwGH habe auch keine Fakten genannt, wo die Grenze zwischen „in zeitlicher Nähe zur Anschaffung“ und „schon länger vom Unternehmer genutzte Gebäude“ zu ziehen wäre.

In der fortgesetzten mündlichen Verhandlung am 13. Oktober 2010 führte der Vertreter der BW aus, dass er das so sehe, dass im gegenständlichen Fall ein Altgebäude und auch das alte Sporthaus abgerissen worden seien und auf beiden Liegenschaften (auf der Fläche beider abgerissener Gebäude) ein neues Sporthaus errichtet worden sei. Dies entspreche auch dem Sachverhalt im VwGH-Urteil in dem der VwGH erstmals explizit von der Opfertheorie abgerückt sei. Dort habe es sich um ein Grundstück, auf dem Autohaus und Wohnungen die insgesamt geschleift worden seien gehandelt. Darauf sei ein neues Gebäude errichtet worden.

Zur geplanten Verwendung des Gebäudes „A“ führte der Vertreter der BW ergänzend aus, dass festzuhalten sei, dass bei dem Kauf der Liegenschaft keine Absicht bestanden habe, dieses Gebäude auch abzureißen. Damals seien mehrere Alternativen diskutiert worden, so z.B. auch die Möglichkeit im Gebäude „A“ den Schiverleih unterzubringen der im alten Sporthaus von der Unterbringung her problematisch gesehen worden sei. Weiters wäre es möglich gewesen, die oberen Räumlichkeiten als Büros, die ebenfalls in dieser Zeit knapp gewesen sind zu verwenden. Auch eine Verwendung der oberen Stockwerke als Apartments

wäre angedacht gewesen. Dies seien denkbare Alternativen gewesen, die mit der konkreten Entscheidung für den Abriss im Jahr 2006 nichts zu tun gehabt hätten.

Dass diese Alternativen ernsthaft in Erwägung gezogen worden seien, zeige sich auch daran, dass die BW bzw. der geschäftsführende Gesellschafter der BW als Privatperson in weiterer Folge das dem Sporthaus gegenüberliegende Gebäude „E“ erworben und genau diese Investitionen dort verwirklicht habe.

D. h. jetzt befindet sich der Schiverleih in diesem Gebäude, das im Eigentum des Gesellschafter-Geschäftsführers steht. Die Auslagerung des Schiverleihs aus dem neu errichteten Sportgebäude habe sich deswegen als notwendig erwiesen weil dies vom Geschäftsablauf her ein Störfaktor gewesen ist, der auf diese Art und Weise beseitigt werden sollte.

Weiters befänden sich dort Apartments, die nach dem Wissenstand des Vertreters der BW parifiziert seien und im Eigentum verschiedener Personen stünden.

Über Nachfrage durch den Vertreter der GBP, gab der Vertreter der Berufungswerberin an, dass es richtig sei, dass der Schiverleih zunächst im alten Gebäude ein Störfaktor gewesen ist. Eine Einbindung in das neue Gebäude habe sich dann aber auch als nicht zweckmäßig erwiesen.

Nochmals wies der Vertreter der BW darauf hin, dass der Kauf im Jahr 2005 lediglich auf Vorrat erfolgt sei. Alle weiteren Entscheidungen, was mit diesem Gebäude geschehen sollte seien erst 2006 gefallen. Das Gebäude sei somit jedenfalls nicht in Abrissabsicht gekauft worden und es sei jedenfalls geplant gewesen in irgendeiner Form Einkünfte mit diesem funktionsfähigen Gebäude zu erzielen.

Im gegenständlichen Fall sei lediglich die Frage zu klären, ob die Opfertheorie auf den verfahrensgegenständlichen Sachverhalt anwendbar sei oder nicht. Es sei ein werthaltiges Gebäude abgerissen worden. Diese Werthaltigkeit ergebe sich aus dem Gutachten des Ing. C. Für die Frage einer außerplanmäßigen Abschreibung bzw. einer Teilwertabschreibung bestehe im gegenständlichen Fall kein Raum.

Abschließend beantragte der Vertreter des Finanzamtes die Abweisung der Berufung.

Der Vertreter der Berufungswerberin beantragte die Stattgabe der Berufung.

Mit ergänzendem Schriftsatz vom 22. Dezember 2010 führte die BW durch ihren steuerlichen Vertreter noch ergänzend aus, dass nach Sicht von Renner das EStG keinen Begriff der Anschaffungs- oder Herstellkosten kenne und deshalb auch steuerlich die Bestimmungen des UGB zur Anwendung kämen. Herstellungen zielten in ihrem Wesenskern auf eine Erweiterung

oder eine Verbesserung des Nutzungspotentials ab. Der Abriss eines bestehenden Gebäudes diene der Herstellung des ursprünglich unbebauten Zustandes des Grundes. Die Beseitigung des Gebäudes schaffe kein zusätzliches Nutzungspotential, das über den ursprünglichen unbebauten Zustand hinausgehe. Mit dem Abriss sei das Nutzungspotential des alten Gebäudes erschöpft, die Kosten aus dem Abbruch seien eine aus der Nutzung des Altgebäudes resultierende Altlast und könnten keine Kosten für die künftige Nutzung darstellen. Nach dem erfolgten Abriss sei auf dem unbebauten Grund kein Wirtschaftsgut bzw. Vermögensgegenstand vorhanden, der in betriebsbereiten Zustand versetzt werden könne.

Die Herstellung des neuen Gebäudes beginne mit dessen Errichtung. Letztlich sei eine Aktivierung der Abrisskosten als Herstellkosten für das neue Gebäude nach § 203 UGB und § 6 EStG nicht zulässig.

Der UFS hat dazu erwogen:

Der UFS nimmt den nachfolgend dargestellten Sachverhalt als erwiesen an und legt ihn seiner Beurteilung zu Grunde. Dieser Sachverhalt ergibt sich im Wesentlichen aus den Veranlagungsakten des FA, den Akten der Betriebsprüfung sowie aus dem Vorbringen der Parteien des Verfahrens zum Sachverhalt. Abweichungen davon sind im Folgenden im Einzelnen ausgeführt.

Die BW erwarb am 31. Mai 2005 die bebaute Liegenschaft „A“, die an jene Liegenschaft angrenzt, auf der sich ihr damaliges Betriebsgebäude (Sporthaus) befand um einen Gesamtkaufpreis von € 424.000,00. Dies geschah in der Absicht eine Erweiterung des Sporthauses unter Nutzung des Areals dieser Liegenschaft durchführen zu können. Die BW wollte damit vermeiden, dass andere potentielle Käufer die Fremdenpension weiter betreiben würden und somit seine Expansionspläne verhindern würden. Andere Möglichkeiten die Liegenschaft für zukünftige Erweiterungen des Sporthauses zu sichern z.B. die Einräumung eines Vorkaufsrechtes bestanden nicht, da der Eigentümer der Liegenschaft soweit für den BW erkennbar weitere Interessenten für dieses Objekt an der Hand hatte, die den Pensionsbetrieb fortführen wollten. (Ausführungen des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung vom 12. August 2010) Der Abriss der Fremdenpension zur Erweiterung des Sporthauses war dabei ab dem Zeitpunkt des Kaufes geplant, wenn auch ein konkreter Bauplan zur Erweiterung des Sporthauses zum Zeitpunkt des Kaufes noch nicht vorlag.

Dies ergibt sich für den UFS aus dem ursprünglichen Vorbringen der BW in der Berufung, in der die BW ausdrücklich von der Erweiterung des Sporthauses unter Nutzung des Areals der Pension A sprach. Diese Aussage erscheint auch logisch, wenn man die genaue Lage der

Fremdenpension auf dem Grundstück und zum alten Betriebsgebäude der BW betrachtet. Die Pension lag am Rand der erworbenen Liegenschaft in unmittelbarer Nähe zum alten Sporthaus der BW und nahm fast die gesamte Breite dieses Grundstückes ein. Jegliche Form der „Erweiterung“ des alten Sporthauses „unter Nutzung des Areals“, selbst ein Anbau an das alte Sporthaus, hätte notwendig den Abriss dieses Gebäudes bedingt.

Dabei ist es durchaus glaubwürdig, dass im Zeitpunkt des Kaufes noch kein konkreter Plan vorgelegen ist, wie die Erweiterung des Sporthauses auf dem erworbenen Grundstück erfolgen soll. Dies ergibt sich jedoch nach Sicht des UFS daraus, dass der Verkäufer offenbar auf einen Verkauf drängte und somit den Zeitpunkt des Erwerbes durch die BW „vorgab“.

Die BW hat in der fortgesetzten mündlichen Verhandlung am 13. Oktober 2010 durch ihren ausgewiesenen Vertreter ihre Argumentation dahingehend modifiziert, dass zwar geplant gewesen sei, die Liegenschaft für betriebliche Zwecke zu nutzen, es aber beim Kauf nicht festgestanden sei, wie dies geschehen solle und z.B. Überlegungen angestellt worden seien einzelne Betriebsbereiche (Büros bzw. Schiverleih) in das Gebäude A zu verlagern ohne das Gebäude abzureißen, die bestehende Fremdenpension sohin in den Betrieb „einzubeziehen“.

Betrachtet man die Pension A auf Grund der in den Akten erliegenden Fotos und der Beschreibung im Gutachten, so scheint dieses Gebäude bereits vom Aufbau und der Raumeinteilung her selbst mit umfangreichen Adaptierungsarbeiten nicht als Betriebsgebäude (Sporthaus) für die BW geeignet zu sein. Der UFS kann daher dieser Argumentation der BW schon grundsätzlich nicht folgen.

Eine Nutzung des bestehenden Gebäudes A für den Schiverleih und allenfalls für Büros scheint dagegen – allerdings nur nach Durchführung umfangreicher Adaptierungsarbeiten - denkbar. Trotzdem kann der UFS auch diesen Ausführungen des Vertreters der BW nicht folgen. Hätte die BW tatsächlich nur geplant Raumreserven für einzelne Abteilungen des Betriebes zu erwerben, wäre ein derart hoher Preis für die Liegenschaft aus Sicht des UFS wohl nicht gezahlt worden.

Der Preis, den die BW für diese Liegenschaft bezahlte, lag ca. 20% über den von der BW in Auftrag gegebenen Schätzgutachten für diese Liegenschaft. Als weitere geldwerte Vorteile wurden dem bisherigen Betreiber der Pension noch Nutzungsrechte für den Zeitraum bis April 2006 eingeräumt. Somit konnte der Verkäufer in diesem Zeitraum die Fremdenpension noch betreiben. Weiters wurde ihm noch ein Wohnrecht bis zum 30. April 2006 eingeräumt, dass mit Vereinbarung vom gleichen Tag bis April 2007 verlängert wurde.

Diese Verlängerung des Wohnrechtes wurde jedoch nicht mehr (vollständig) in Anspruch genommen. Jedenfalls aber verzichtete die BW zusätzlich zum hohen Kaufpreis auf Ein-

nahmen aus dieser neu erworbenen Liegenschaft in den Wirtschaftsjahren 2005 bis 2007 während Kosten dafür sehr wohl anfielen.

Folgte man der modifizierten Darstellung der BW, wären zu diesem hohen Kaufpreis und dem Verzicht auf Einnahmen noch notwendige Kosten für die Adaptierung eines Teiles der Räume einer in seiner Grundsubstanz mehr als fünfzig Jahre alten Fremdenpension als Büros für Mitarbeiter gekommen. (Baujahr 1950 mit An- und Aufbauten 1964 und 1979) Auch diese Darstellung der BW hat daher eine höchst geringe Wahrscheinlichkeit für sich.

Noch weitaus höhere Kosten für Adaptierungsarbeiten hätte die vom Vertreter der BW angeführte Auslagerung des Schiverleihs in das bereits teuer erworbene Objekt bedingt. Der Schiverleih muss sich wohl wegen allfälliger Einstellarbeiten an den verliehenen Ausrüstungsgegenständen notwendigerweise bzw. sinnvollerweise in der Nähe der Schiwerkstätte befinden oder mit dieser kombiniert werden. Für die Genehmigung einer solchen Werkstätte bedarf es aber – wie sich aus der vorliegenden Verhandlungsschrift des Landes Salzburg betreffend die gewerberechtliche Genehmigung für den Abriss und den Neubau des Sporthauses sowie die baurechtliche Bewilligung des o.a. Vorhabens ergibt – einer aufwendigen Lüftungs- und Absaugeeinrichtung. Diese Investitionen hätten bei nur eingeschränkter Funktionalität hohe Kosten nach sich gezogen und wären somit kaum wirtschaftlich gewesen.

Zudem ergibt sich aus dieser Verhandlungsschrift des Landes Salzburg anlässlich der Neuerichtung des Sporthauses im Jahr 2008, dass das alte Sporthaus zwar (oberirdisch) abgerissen wurde, die im Untergeschoß des alten Sporthauses befindlichen Abteilungen (Schiwerkstätte bzw. Schiverleih) an ihrem bisherigen Platz verblieben sind (Akten der Betriebsprüfung AS 406 ff, insbes. AS 417) Ein derartiger „Störfaktor“ wie dies der Vertreter der BW in der mündlichen Verhandlung vom 16. Oktober 2010 anführte kann der Schiverleih im Jahr 2008 wohl nicht gewesen sein, wenn er im Zuge eines kompletten Neubaus an seinem alten Platz verblieben ist.

Dies ergibt sich umso mehr, als der UFS nicht erkennen kann, dass dieser Schiverleih zumindest bis ins Jahr 2008 – wie der Vertreter der BW ausführte – „ein Störfaktor“ im Betrieb der BW gewesen sei. Betrachtet man die in den Akten der Betriebsprüfung erliegenden Eigendarstellungen des Unternehmens (AB Blatt 46 ff) so war der Schiverleih bzw. „Dienstleistungen rund um Schi und Snowboards“, wozu wohl auch die Schiwerkstätte gehört, „mit 32 % Anteil am Umsatz“ nicht nur ein wichtiges, sondern auch ein „wachsendes Geschäftsfeld“.

Welche Gründe auch immer in weiterer Folge zur Auslagerung des Schiverleihs in ein gegenüberliegendes Gebäude führten, einen „Störfaktor“ kann der UFS in diesen beiden Geschäfts-

bereichen nicht erblicken. Gegen eine derartige Einschätzung durch die BW selbst spricht auch, dass die BW bei einer Investitionssumme von rd. € 3,6 Mio für das neue Sporthaus (bis zum 31. August 2008) wohl auch eine Verlegung des Schiverleihs hätte durchführen können ohne das Investitionsbudget über Gebühr zu belasten. Dies umso mehr, wenn man bedenkt, dass ohnedies für die Abteilungen im Untergeschoß ebenfalls Investitionen (Absauganlagen wegen der Schiwerkstatt) vorzusehen waren. Aus der oben angeführten Eigendarstellung der BW ergibt sich vielmehr die Vermutung, dass nicht nur die Umsätze sondern auch der Platzbedarf für diese Bereiche in den Folgejahren weiter gewachsen sind.

Somit kann der UFS nicht erkennen, dass beim Erwerb der Liegenschaft A die Verwendung des alten Pensionsgebäudes in irgendeiner Form im Betrieb der BW geplant gewesen wäre. Es wurde auch de facto nie für den Betrieb der BW verwendet, obwohl es wirtschaftlich noch funktionsfähig gewesen wäre.

Unterlagen dazu, zu welchem Zeitpunkt Überlegungen der BW zum Neubau manifest geworden sind, hat die BW, trotz Zusage nicht vorgelegt. Dennoch sieht für den UFS aufgrund des oben Gesagten der Abriss des Gebäudes als die von Anfang an die geplante (und wohl auch die wirtschaftlichste) Variante. Dabei mag es aufgrund der Vorgangsweise des Verkäufers durchaus so gewesen sein, dass zum Zeitpunkt des Kaufes noch kein konkreter Bauplan für die Erweiterung des Sporthauses vorgelegen ist.

Einen „Kauf auf Vorrat“ ohne konkrete Überlegungen der betrieblichen Nutzung wie dieser nun am Ende im Rechtsmittelverfahren behauptet wurde, kann der UFS nicht sehen.

Vielmehr geht der UFS davon aus, dass zwar der Verkäufer durch seine Verkaufsabsicht den Zeitpunkt des Erwerbes bestimmt hat, der Zweck der Anschaffung der Liegenschaft aber nach Sicht des UFS von Beginn an die Erweiterung bzw. eine Neuerrichtung des Sporthauses an der bisherigen Lageadresse war. Diese wurde dann ab dem Jahr 2006 in die Tat umgesetzt. Die Absicht des Abrisses der Fremdenpension bestand aber bereits beim Kauf der Liegenschaft. Sie benötigte jedoch eine gewisse Vorlaufzeit in der Planung, die eine umfassende Neugestaltung des Sporthauses wohl haben muss und die im Jahr 2006 konkretisiert wurde.

In rechtlicher Hinsicht ist aus Sicht des UFS zum gegenständlichen Sachverhalt folgendes auszuführen:

Gem. § 203 Abs. 1 HGB in der im Jahr 2007 geltenden Fassung sind Gegenstände des Anlagevermögens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermindert um die Abschreibungen gem. § 204 anzusetzen.

Gem. § 203 Abs. 3 HGB sind Herstellkosten die Aufwendungen die für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehe. Bei der Berechnung der Herstellkosten dürfen auch angemessene Teile der Materialgemeinkosten und Fertigungsgemeinkosten eingerichtet werden. Sind die Gemeinkosten durch offbare Unterbeschäftigung überhöht, so dürfen nur die einer durchschnittlichen Beschäftigung entsprechenden Teile dieser Kosten eingerichtet werden. Dabei sind auch Nebenkosten der Herstellung zu aktivieren.

Zu den Nebenkosten der Herstellung zählen alle diejenigen Kosten, die Aufwendungen darstellen und bis zur Betriebsbereitschaft des Wirtschaftsgutes anfallen. (VwGH vom 19. April 2006, Zl. [2001/13/0294](#))

Betriebsbereit ist ein Gegenstand dann, wenn er entsprechend seinen betrieblichen Zweckbestimmungen nutzungs- und einsatzfähig ist. (Gasser/Lahodny-Karner/Urtz in Straube Kommentar zum HGB § 203 Rz 13)

Aufgrund des oben dargestellten Sachverhaltes hat der UFS keine Bedenken, die im gegenständlichen Verfahren in Frage stehenden Kosten des funktionsfähigen Altgebäudes und des Abrisses dieses Gebäudes in einem ersten Schritt als derartige Nebenkosten anzusehen, da – wie oben dargestellt – ein direkter Zusammenhang zwischen den Anschaffung der Fremdenpension und deren Abriss und der Neuerrichtung des Betriebsgebäudes besteht. Das Ziel mit diesem Gebäudeabbruch ein unbebautes Grundstück zu schaffen, kann der UFS bei der verfahrensgegenständlichen Ausgangslage nicht sehen.

Für Unternehmungen die gemäß § 5 EStG ihren Gewinn durch uneingeschränkten Betriebsvermögensvergleich ermitteln, gelten die handelsrechtlichen Vorschriften über die Feststellung der Herstellkosten auch für Zwecke der Gewinnermittlung im Steuerrecht, da das Steuerrecht keine eigenständigen Herstellkostenbegriffe definiert. (Renner ÖStZ 2010 mwN)

Betrachtet man den gegenständlichen, oben dargestellten Sachverhalt so geht der UFS wie oben dargestellt davon aus, dass die Liegenschaft auf der sich die Pension „A“ befand, deswegen erworben wurde um ein Betriebsgebäude der BW erweitern bzw. neu errichten zu können. Der im berufungsgegenständlichen Fall zwischen Kauf und Abriss verstrichene Zeitraum spricht nach Sicht des UFS nicht gegen diesen Veranlassungszusammenhang, da der Kaufzeitpunkt fremdbestimmt war und Planungsleistungen für ein Gebäude, wie dies die BW errichtet hat ebenso wie Finanzierungsüberlegungen notwendigerweise eine Zeit dauern können.

Der BW ist darin zuzustimmen, dass bei dieser Ausgangssituation „keine Nämlichkeit des Wirtschaftsgutes“ vorliegt. Aufgrund des direkten sachlichen Zusammenhangs zwischen

Anschaffung, Abriss und Neuerrichtung kann der UFS aber im gegenständlichen Fall kein Argument sehen, dass das Vorbringen der BW stützt, da die Aufwendungen direkt mit der Herstellung im Zusammenhang stehen. Herstellvorgänge bedingen zwangsläufig, dass einzelne Gegenstände in einem neu hergestellten Gegenstand aufgehen.

Auch den von der BW angesprochenen „wirtschaftlichen Verbrauch“ des Pensionsgebäudes kann der UFS bei der gegenständlichen Ausgangslage nicht erkennen. Das gegenständliche Gebäude hat niemals (eigen)betrieblichen Zwecken gedient. Damit wurde das Altgebäude mit dem Abriss im Jahr 2006 nicht wirtschaftlich verbraucht, es wurde ja nur angeschafft, um die Erweiterung des Sporthauses durchführen zu können, weswegen auch aus diesem Argument im gegenständlichen Fall nichts für die außerplanmäßige Abschreibung der Anschaffungskosten des Gebäudes gewonnen werden kann.

Der Gebäudewert und die Abrisskosten stellen sohin zunächst Aufwendungen dar, die die BW tätigt um dieses neue Gebäude errichten zu können sind somit in einem ersten Schritt grundsätzlich den Herstellkosten des neuen Gebäudes zuzurechnen, da das erworbene Gebäude als Fremdenpension angeschafft wurde, um das Sporthaus erweitern zu können, noch funktionsfähig war und das Altgebäude keine betriebliche Verwendung hatte.

Hinsichtlich der Bewertung des neu errichteten Gebäudes ist aber sowohl dem FA als auch der BW darin zuzustimmen, dass nach der im ersten Schritt erfolgten Aktivierung der im Verfahren strittigen Kosten in einem zweiten Schritt zu überprüfen sein wird, ob diese Herstellkosten für dieses Gebäude (inklusive der Abbruchkosten sowie des Restbuchwertes des Altgebäudes der Pension „A“) noch im Teilwert des Wirtschaftsgutes Deckung finden. (Vergleiche dazu Fraberger „Gilt die Opfertheorie im EStG 1988 noch?“ GeS 2005, Seite 442 ff)

Ob bzw. in welchem Umfang dies der Fall ist, lässt sich entgegen der Ansicht des BW im Wirtschaftsjahr 2007 und somit vor Fertigstellung des neuen Betriebsgebäudes noch nicht feststellen.

Zunächst hat die BW nach der Aktenlage **ein** neues Betriebsgebäude sowohl auf der im Altbestand befindlichen Betriebsliegenschaft als auch auf der neu erworbenen Liegenschaft errichtet. Damit ist für die Wertermittlung eine neue, größer Bewertungseinheit (Grund und Boden und Gebäude) in Zukunft der Betrachtung zu unterziehen. (VwGH vom 18. 12. 2001, Zl. [98/15/0019](#))

Dabei ist weiters entgegen der Ansicht der BW nicht der Wert des neu errichteten Gebäudes für sich zu betrachten, sondern nach der Rechtsprechung des VwGH (VwGH vom 22. 11. 2002, Zl. 88/14/0088, 18. 12. 2001, Zl. 98/15/0019) bzw. die Literatur davon auszugehen,

dass das bebaute Grundstück mit dem Sportgebäude darauf bewertungsrechtlich als einheitliches Wirtschaftsgut zu behandeln ist.

Dies bedeutet im Wesentlichen, dass der Wert des Wirtschaftsgutes im Abschlussstichtag (steuerlich der Teilwert dieses Wirtschaftsgutes) inklusive Grund und Boden zu bewerten ist. Allfällige Minderungen des Teilwertes des Gebäudes sind mit stillen Reserven des Grundstückes gegenzuverrechnen.

Diese Betrachtung kann jedoch, wie bereits das FA zutreffend ausführt, noch nicht im Zeitraum der Herstellung dieses Wirtschaftsgutes getroffen werden. Erst nach Fertigstellung dieses Gebäudes ist das neu erstandene Wirtschaftsgut einer entsprechenden Bewertung zu unterziehen.

Diese Überlegungen ergeben sich nach Sicht des UFS bereits aus den unternehmensrechtlichen Bestimmungen zu den Herstellungsnebenkosten, eines Rückgriffes auf eine „Sondertypenlehre“ wie der Opfertheorie bedarf es daher im gegenständlichen Fall nicht.

Damit war das FA im Recht darin, dass es eine Teilwertabschreibung zum 31. August 2007 nicht zugelassen hat und die Frage der Bewertung des Wirtschaftsgutes in das Wirtschaftsjahr 2008, 2009 und somit auf den Zeitpunkt der Fertigstellung des Wirtschaftsgutes verwiesen hat.

Was die Höhe der vom FA wieder stornierten außerplanmäßigen Abschreibung durch die BW betrifft, so ist allerdings festzuhalten, dass der UFS bei Berücksichtigung der Wertverhältnisse nach dem Sachwertverfahren zu einer anderen Aufteilung von Grund und Boden und Gebäude kommt. Hinsichtlich der im Rechtsmittelverfahren auch von der BW als richtig bezeichneten Höhe darf auf die Ausführungen im Verfahrensgang verwiesen werden. Diese Änderung, verbunden mit einer ½ Jahres AfA im Wirtschaftsjahr 2007 führt aber nun zu einer geänderten AfA Basis und damit zu einem geänderten AfA Betrag, der vom FA im Erstverfahren nicht berücksichtigt wurde.

Der Berufung war daher teilweise stattzugeben.

Salzburg, am 18. März 2011