



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des R.V., vertreten durch Dr.R., gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 5. August 2002 betreffend Einkommensteuer 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Einkommensteuerbescheid angeführten Abgabe stellen sich folgendermaßen dar:

Bei einem Einkommen von 2.452.869,00 S beträgt die Einkommensteuer 1.112.950,00 S (= 80.881,23 €).

Entscheidungsgründe

Der Steuerpflichtige erzielt als Gesellschafter-Geschäftsführer Einkünfte aus selbstständiger Arbeit, als Beteiligter Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Der Steuerpflichtige erklärte im berufungsgegenständlichen Jahr 2001 Einkünfte aus der Vermietung der Liegenschaften in U1 und U.2. An Abschreibungen machte der Steuerpflichtige hinsichtlich dem Objekt U.1 einen Betrag in Höhe von 437.835,00 S sowie hinsichtlich dem Objekt U.2 einen Betrag in Höhe von 69.972,00 S geltend. Weiters beantragte der Steuerpflichtige hinsichtlich dem Objekt U.2 einen Buchwertabgang in Höhe von 4.454.455,00 S.

Das Finanzamt forderte den Steuerpflichtigen mit Vorhalt vom 21. Juni 2002 auf, u.a. darzulegen, weshalb als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ein Buchwertabgang für das Objekt U.2 in Höhe von 4.454.455,00 S geltend gemacht wurde, wobei eine Frist zur Beantwortung des Vorhaltes bis zum 22. Juli 2002 vorgemerkt wurde.

Der steuerliche Vertreter ersuchte mit Schreiben vom 18. Juli 2002 um eine Fristerstreckung bis 31. Juli 2002, da der Steuerpflichtige wegen beruflich bedingter Auslandsaufenthalte nicht erreichbar gewesen sei.

In Folge vorgelegt wurden ein Dokument über die Erteilung des Zuschlages hinsichtlich der Liegenschaft in U2, an den Steuerpflichtigen um das Meistbot von 5.170.000,00 S, unterzeichnet vom BG.M am 20. Mai 1999 (in Kopie) sowie das Schätzungsgutachten des Baumeisters O.A. vom 1. September 1998 über die Bewertung der Liegenschaft in U2 . Weiters vorgelegt wurde der Mietvertrag vom 10. Jänner 2000, abgeschlossen zwischen dem Steuerpflichtigen als Vermieter und der V-GmbH., Adr., als Mieterin mit dem Mietgegenstand GB.H mit Mietbeginn 25. Februar 1999 und einem Nettomietzins in Höhe von 30.000,00 S (in Kopie).

Am 1. August 2002 gab der Steuerpflichtige eine berichtigte Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 ab und beantragte die negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit - 2.978.544,00 S anzusetzen (statt - 3.193.591,00 S wie ursprünglich beantragt). Der geänderte Werbungskostenüberschuss habe sich in Folge einer einvernehmlichen Verringerung der Bankzinsen ergeben. Gleich seien jedoch die beantragten Abschreibungen hinsichtlich dem Objekt U.2 in Höhe von 69.972,00 S und in Höhe von 4.454.455,00 S (= Buchwertabgang) geblieben.

Der steuerliche Vertreter führte im Schreiben, datiert mit 30. Juli 2002, aus, dass hinsichtlich der Anfrage zum Buchwertabgang U.2 in Höhe von 4.454.455,00 S darauf hingewiesen werde, dass die auf diesem Areal befindlichen vermieteten Gebäude abgetragen werden mussten, um dieses für eine andere betriebliche Nutzung durch die Mieterin bereitzustellen. Vorgelegt wurde u.a. das Anlagenverzeichnis 1999 (in Kopie), aus dem hervorgeht, dass hinsichtlich dem Eigentum EZ.H1 sowie dem Baurecht EZ.H2 samt Zubehör der Zuschlag mit Anschaffungsdatum 25. Februar 1999 um das Meistbot von 5.170.000,00 S erteilt wurde sowie Grunderwerbsteuer in Höhe von 180.950,00 S, die Grundbuchseintragungsgebühr in Höhe von 51.700,00 S und die Grundteilungskosten in Höhe von 32.500,00 S bezahlt wurden. Weiters ist ersichtlich, dass im Jahr 1999 ein Buchwertabgang von 224.058,00 S sowie die 1,5%ige Abschreibung in Höhe von 73.378,00 S zu verzeichnen gewesen sind, sodass sich ein Buchwert zum 31.12.1999 in Höhe von 4.594.399,00 S ergeben hat.

Mit Einkommensteuerbescheid 2001 vom 5. August 2002 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer mit 1.130.450,00 S fest, wobei die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit 1.510.897,00 S angesetzt wurden. Begründend führte das Finanzamt aus, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Abbruchkosten gemeinsam mit dem Restbuchwert des Gebäudes zu aktivieren seien und zwar je nach Lage des Falles auf die Herstellungskosten des neuen Gebäudes oder auf die Anschaffungskosten des Grund und Bodens (Opfertheorie – siehe auch Doralt § 6 Tz. 86, E 20.11.64, 1754/63). Im gegenständlichen Fall könne die Untersuchung entfallen, ob ein bereits abbruchreifes Objekt oder ob ein an sich noch verwendbares Gebäude, in der Absicht es abzureißen erworben worden sei. In beiden Fällen wäre allein schon aus der wegen der kurzen zeitlichen Differenz zwischen Erwerbs- bzw. Abrisszeitpunkt eine Teilwertabschreibung nicht zulässig. Der erklärte Verlust aus der Vermietung sei daher um den geltend gemachten Buchwert in Höhe von 4.454.455,00 S und um die Halbjahres-Afa (Abbruch 1. Jahreshälfte) in Höhe von 34.986,00 S zu erhöhen, sodass sich ein Gesamtüberschuss von 1.510.897,00 S ergebe.

Mit Schreiben vom 28. August 2002 er hob der steuerliche Vertreter Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 und beantragte eine erklärungsgemäße Veranlagung. Der Bw. habe die Liegenschaft GB.H. um das Meistbot von 5.170.000,00 S erhalten. Diesem Rechtsvorgang sei ein Schätzungsgutachten des Baumeisters O.A. zugrunde gelegen (Wohn- und Bürogebäude 6.108.680,00 S, Produktionshalle 2.175.630,00 S, Lagerhalle 480.360,00 S, Magazin 524.510,00 S, Grundstück 1.033.600,00 S, Gesamtschätzwert der Liegenschaft 10.322.780,00 S). Die Fachautoren Dr. Quantschnigg, Mag. Schuch würden sich in ihrem Einkommensteuerhandbuch zum Einkommensteuergesetz 1988 kritisch zu der von der Abgabenbehörde zitierten Opfertheorie äußern (siehe dazu auch § 6 Tz. 76, S. 343, 344). Weiters werde auf die beiliegende Textstelle von Ellrott/Schmidt/Wendt zu § 255 Tz. 373 und Tz. 374 verwiesen. Auch die Fachautoren Dr. Gerhard Kohler und Dr. Marian Wakounig hätten im Steuerleitfaden zur Vermietung, 7. Auflage 2001, S. 232 unter A.8.8.2. festgehalten, dass bei Erwerb eines Abbruchobjektes auf den Grund und Boden nur der Wert aktiviert werden könne, der dem unbebauten Grund und Boden entspreche. Die Grundstücke GB.H. seien im gebrauchsfähigen Zustand erworben worden und auch im gebrauchsfähigen Zustand der Vermietung zugeführt worden. Der Abbruch der darauf befindlichen Gebäude sei von der Mieterin der Grundstücke und nicht vom Bw. durchgeführt worden. Universitätsassistent Mag. Gerd Konezny habe im Recht der Wirtschaft zu Art.Nr. 476 (RDW 8/2002) auf Seite 501 ausgeführt, dass die zeitliche Nähe und die Höhe der Aufwendungen für die Aktivierungspflicht und daher für die Abzugsfähigkeit von Instandhaltungsaufwendungen keine entscheidende Rolle spiele. Auch nach der Rechtsprechung des BFH seien daher die Aufwendung und damit die Frage der Aktivierungspflicht losgelöst von einem zeitlichen Anfall und

der Höhe der Aufwendungen zu sehen. Der abgesetzte Restbuchwert sei daher sehr wohl sofort abzuschreiben gewesen.

Der steuerliche Vertreter übermittelte mit Schreiben vom 27. März 2004 die Ausführungen des Herrn Univ. Prof. Dr. Reinhold Beiser in der Österreichischen Steuerzeitung vom 15. Februar 2004 Nr. 4 Art.Nr. 143.

Am 1. April 2005 sprach die Gattin des Bw. Frau V. persönlich vor und ergänzte, dass die Liegenschaft in U2 , im Jahr 1999 gekauft worden sei. Im Jahr 1999 seien kleinere Bauten abgetragen worden. Im November 2001 seien die restlichen Gebäude abgetragen worden. Die Gebäude seien wegen ihres Umrisses nicht zu verwenden gewesen. Die freigewordene Fläche habe dann als Parkplatz für den Fuhrpark gedient. Derzeit werde statt der abgerissenen Gebäude im Zuge der Modernisierung ein neues Lager mit Büroräumlichkeiten errichtet. Die Halle solle 5.500 m² betragen und 6 Entlade- und Beladerampen besitzen. Neben der Fuhrtätigkeit solle die Lagertätigkeit mehr in den Vordergrund rücken. Der Erwerb der Liegenschaft U.2 sei wichtig gewesen aufgrund der Lage gegenüber dem Betrieb auf dem Grundstück U.1 . Ursprünglich sollte die Liegenschaft U.2 der Bw. in seiner Funktion als Geschäftsführer der V.-GmbH ersteigern. Durch einen Irrtum bei der Ersteigerung habe er die Liegenschaft als Privatperson erstanden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. vermietet seit 1999 die Liegenschaft in 5261 Uttendorf, Gewerbestraße 15 , an die V-GmbH. , wobei der Bw. nicht nur Vermieter, sondern gleichzeitig auch Gesellschafter-Geschäftsführer der Mieterin, also der V-GmbH., ist.

Strittig ist nun, ob bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (betreffend die Liegenschaft in U2) der Restbuchwert der im Jahr 2001 abgerissenen Gebäude iHv. 4.454.455,00 S sofort abzugsfähig ist (Ansicht des Bw.) oder nicht (Ansicht des Finanzamtes).

§ 16 Abs.1 1. Satz EStG 1988 normiert, dass Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen darstellen.

Gem. § 16 Abs.1 zweiter Satz leg.cit. sind Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb und Wertminderungen von Wirtschaftsgütern nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies ausdrücklich zugelassen ist.

Aufwendungen für den Erwerb und Wertminderungen von Wirtschaftsgütern führen dann zu Werbungskosten, wenn es sich um ein Wirtschaftsgut handelt, das der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung unterliegt. Die Absetzung für Abnutzung einschließlich der Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung von Wirtschaftsgütern in Zusammenhang mit

einer Einkünftezielung zählt nach § 16 Abs.1 Z.8 EStG 1988 generell zu den Werbungskosten (Doralt, Einkommensteuergesetz – Kommentar, Band I, 4. Auflage, Rz.29 zu § 16).

Abbruchkosten eines Gebäudes sind nach der "Opfertheorie" unter Zugrundelegung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gemeinsam mit dem Restbuchwert des Gebäudes grundsätzlich zu aktivieren, und zwar – je nach Lage des Falles – auf die Herstellungskosten des neuen Gebäudes oder auf die Anschaffungskosten des Grund und Bodens (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz – Kommentar, Band I, 4. Auflage, Rz. 86 zu § 6; Erkenntnisse vom 13.11.1964, Zl. 1071/63; vom 15.5.1968, Zl. 337/67; vom 9.6.1980, Zlen. 55, 186/79, vom 26.4.1989, 89/14/0027; vom 15.2.1994, 93/14/0175).

Die Opfertheorie geht von dem allgemeinen Grundsatz aus, dass zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes (z.B.: Grund und Boden, neues Gebäude) alle Kosten gehören, die zu seiner Anschaffung oder Herstellung notwendig waren. Zu den Anschaffungskosten eines Grundstückes bzw. zu den Herstellungskosten eines neuen Gebäudes sollen daher nicht nur die Kosten im engeren Sinn, sondern auch die mit der Beseitigung des bisherigen Wirtschaftsgutes verbundenen Aufwendungen (Buchwert zuzüglich Beseitigungskosten) zählen (vgl. VwGH vom 9.6.1980, 55, 186/79).

Den Nachweis für die beantragte Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung der im Jahr 2001 abgerissenen Gebäude iHv. 4.454.455,00 S hat der Abgabepflichtige zu erbringen (vgl. VwGH v. 26.4.1989, Zl. 89/14/0027).

Nicht einmal der Bw. selbst hat behauptet, dass die im Jahr 2001 abgerissenen Gebäude technisch oder wirtschaftlich völlig abgenutzt gewesen sind. Die Altgebäude wurden daher nicht wegen Baufälligkeit abgerissen. Vielmehr geht aus dem Schätzungsgutachten von O.A. doch ein entsprechender Wert der abgerissenen Gebäude hervor. Es handelt sich um den Abbruch von noch verwendbaren und funktionsfähigen Altgebäuden.

Somit ist der Schluss gerechtfertigt, dass der Bw. die alte Bausubstanz geopfert hat, jedenfalls um Platz für einen Fuhrpark zu schaffen und um später im Jahr 2005 einen (zweckmäßigeren) Neubau zu errichten. Auf der Grundlage der sogenannten "Opfertheorie" ist damit keine Sofortabschreibung des Restbuchwertes iHv. 4.454.455,00 S möglich, sondern die Aktivierung des Restbuchwertes der Altgebäude auf den Wert des Grund und Bodens oder auf die Herstellungskosten eines neu errichteten Gebäudes geboten. Die Klärung, ob der Restbuchwert auf Grund und Boden oder auf ein neu zu errichtendes Gebäude zu aktivieren ist, ist im berufungsgegenständlichen Jahr 2001 irrelevant.

Zu den diversen vom steuerlichen Vertreter angeführten Lehrmeinungen wird angemerkt, dass die "Opfertheorie" in der Lehre umstritten ist, es wird z. B. kritisiert, dass der Abbruch

des Altgebäudes weder in Bezug auf das Neugebäude noch in Bezug auf Grund und Boden eine Werterhöhung darstellt, der Verwaltungsgerichtshof hat die "Opfertheorie" jedoch immer wieder bestätigt (vgl. die oben angeführten VwGH-Erkenntnisse).

Im konkreten Berufungsfall kann davon ausgegangen werden, dass die Liegenschaft in U2, die wohl in der Absicht erstanden wurde, die darauf befindlichen Gebäude abzureißen, für den Bw. und die V.-GmbH doch einen sehr hohen Wert hat, da das neu erworbene Grundstück sich gegenüber dem bereits dem Betrieb dienenden Grundstück in U1 , befindet und der Betrieb der V.-GmbH ausgedehnt werden sollte.

Der deutsche Bundesfinanzhof judiziert, dass, wenn ein funktionsfähiges Gebäude in Abbruchabsicht erworben wird, der Restbuchwert auf das neue Gebäude als Herstellungskosten zu übertragen ist. Bei einem Abbruch innerhalb von drei Jahren ab Erwerb wird eine Abbruchabsicht bereits im Zeitpunkt des Gebäudeerwerbs widerlegbar vermutet (Artikel in der ÖStZ vom 15. Februar 2004/Nr.4/Art.-Nr.143, "Opfertheorie trotz Gebäudeabbruch?", S.67 unter Verweis auf BFH 12.6.1978, GrS 1/77, BStBL 1978 II 620; BFH 15.10.1996, IX R 2/93, BStBL 1997 II 325).

In der gegenständlichen Berufungssache wurden die Altgebäude innerhalb eines Zeitraumes von drei Jahren abgerissen, wobei die Ehegattin des Bw. dazu ausgeführt hat, dass die Gebäude aufgrund ihres Umrisses nicht für die betriebliche Nutzung durch die V.-GmbH geeignet gewesen sind. Es war daher von Beginn weg geplant, die Altgebäude abzureißen. Die Liegenschaft erstehen sollte eigentlich der Bw. in seiner Eigenschaft als Gesellschafter-Geschäftsführer der V.-GmbH . Durch einen Irrtum erstand jedoch der Bw. als Privatperson die Liegenschaft. Die Liegenschaft wurde daher ersteigert, um sie einer Nutzung durch die Voggenberger GmbH zuzuführen und um die Altgebäude in Folge abreißen zu lassen.

Auch der steuerliche Vertreter hat im Schreiben vom 30. Juli 2002 bestätigend ausgeführt, dass die auf diesem Areal befindlichen Gebäude abgerissen werden mussten, um dieses für eine andere betriebliche Nutzung durch die Mieterin bereitzustellen.

Nach der deutschen Rechtslage, die in dem obigen vom steuerlichen Vertreter vorgelegten Artikel dargestellt wurde, müsste der Restbuchwert der Altgebäude ebenfalls je nach Sachlage auf Grund und Boden oder auf die Herstellungskosten des neuen Gebäudes aktiviert werden.

Entgegen dem Erstbescheid vom 5. August 2002 wurden die restlichen auf der Liegenschaft in 5261 Uttendorf, Gewerbestraße 15 , befindlichen Gebäude (Bürogebäude, Halle) lt. Rechnung vom 14.11.2001 in der 2. Jahreshälfte 2001 abgerissen und war daher die AfA erkärungsgemäß mit 69.972,-- S zu berücksichtigen. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung verringern sich somit von 1.510.897,00 S auf 1.475.911,00 S, wodurch sich ein neuer Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von 2.452.869,00 S ergibt.

Aus den oben dargestellten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 2 Berechnungsblätter

Linz, am 12. Mai 2005