

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RR

in der Beschwerdesache

BF, Adr1, vertreten durch STB, Adr2, über die Beschwerde vom 29.04.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA vom 07.04.2015, Steuernummer, betreffend **Körperschaftsteuer 2012**

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf:

1. Die beschwerdeführende GmbH (in der Folge kurz Bf), die ihren Gewinn jeweils für ein abweichendes Wirtschaftsjahr (Bilanzstichtag 29.02.) ermittelt, machte für das Wirtschaftsjahr 2011/2012 im Rahmen ihrer **Körperschaftsteuererklärung 2012** unter anderem Betriebsausgaben aus dem Titel des „Buchwertes abgegangener Anlagen“ in Höhe von 64.217,00 € sowie eine „Absetzung für Abnutzung von Anlagevermögen“ in Höhe von insgesamt 264.478,00 € geltend. Die aktivierten Eigenleistungen wurden mit 216.960,00 € angegeben.

2. a. In seinem **Antwortschreiben vom 26.11.2013** zu einem Ergänzungsersuchen des Finanzamtes erläuterte der steuerliche Vertreter der Bf den Posten „aktivierte Eigenleistungen“ betreffend den Einbau von sechs Wohnungen im ehemaligen

Firmengelände näher. Der „Abgang von Anlagevermögen“ stehe im Zusammenhang mit dem Einbau dieser Wohnungen. Die in den Jahren 1994 und 2002 in das Gebäude eingebauten Büros sowie der Ausstellungsraum seien durch den Einbau der Wohnungen nicht mehr vorhanden und daher aliquot ausgeschieden worden. Beigelegt war eine Aufstellung über den „Aufteilungsschlüssel Ausscheiden Bestand Büro und Ausstellungsraum aus 1994 und 2002“, aus der sich ein Erneuerungsbedarf der einzelnen „Gewerke“ durch den Einbau der Wohnungen in Höhe von 54,5% (gerundet 55%) ergab. Dieser aliquote Anteil am Buchwert des Anschaffungswertes der Büros und des Ausstellungsraumes zum 29.02.2012 in Höhe von 64.217,00 € wurde als "Abgang von Anlagevermögen" erfasst.

2.b. Mit Mail vom 08.01.2015 wurde ein Plan des 1. OG des ehemaligen Firmengebäudes, aus dem der Einbau der sechs Wohnungen hervorgeht, übermittelt. Darin wurden der Bestand, die abgebrochenen Wände sowie die neuen Wände markiert und die ehemaligen Büros, das Lager und der Ausstellungsraum ausgewiesen. Im Begleittext wurde darauf hingewiesen, dass die Räume komplett bis zum Rohbau abgebrochen worden seien, weswegen die aliquoten Anschaffungskosten ausgeschieden worden seien. Aus dem Plan ist ersichtlich, dass die Außenmauern größtenteils bestehen geblieben waren. Eingebaut wurde eine Fülle von neuen Wänden. Die alten Zwischenwände wurden abgerissen.

3. Im Körperschaftsteuerbescheid 2012 vom 07.04.2012 wurden vom Finanzamt sowohl der sich aus dem Abgang der Anlagen ergebende Betrag sowie ein Teil der AfA/Anlagevermögen nicht anerkannt. Begründet wurde dies im Wesentlichen folgendermaßen:

Die Sofortabschreibung des der Nutzung zur Vermietung und Verpachtung zu Wohnzwecken zugeführten Gebäudeteiles stelle eine Änderung der Wesensart des betroffenen Gebäudeteiles dar. Es liege Herstellungsaufwand vor, der auf die Restnutzungsdauer abzuschreiben sei. Es stünde eine AfA von 2% zu. Die Gebäudeteil-AfA sei aber erst nach erstmaliger Bereitstellung zur Vermietung und Verpachtung steuerlich absetzbar. Aufgrund dieses Umstandes könne für 2012 für diesen Gebäudeteil noch keine AfA als Betriebsausgabe anerkannt werden. Ebenso sei deswegen die AfA der aktivierten Eigenleistungen (54,5% von 216.960,00 zum AfA-Satz von 3%) abzuerkennen.

4. Dagegen erhob die Bf durch ihren steuerlichen Vertreter mit Schriftsatz vom 29.04.2015 **Beschwerde** und begründete diese im Wesentlichen, wie folgt:

1. Buchwertabgang durch Einbau von Wohnungen:

In den Wirtschaftsjahren 2011 und 2012 sei ein seit mehr als 50 Jahre zum Betriebsvermögen gehörendes Gebäude zu einem Wohngebäude mit sechs Wohnungen umgebaut worden. Bis zum Einbau der Wohnungen seien im Gebäude Büros und ein Ausstellungsraum untergebracht gewesen. Durch den Wohnungseinbau seien die in den Jahren 1994 und 2002 in dieses Gebäude eingebauten Büros sowie der Ausstellungsraum nicht mehr vorhanden. Vom gesamten Buchwert iHv 117.835,00 € sei der anteilige

Restbuchwert iHv 64.217,00 € daher im Wirtschaftsjahr 2012 als Sofortaufwand geltend gemacht worden.

Der Ansicht des Finanzamtes sei nicht zu folgen. Bei Wohnungseinbau handle es sich zwar um einen Herstellungsaufwand bei Änderung der Wesensart. In Analogie zur gegenwärtigen Rechtsprechung des VwGH zur „alten“ Opfertheorie sei der Restbuchwert des bisherigen Gebäudebestandteiles aber als Sofortaufwand zu berücksichtigen. Aufwendungen, die getätigt würden, um ein Wirtschaftsgut neuer Art hervorzubringen, würden Herstellungskosten darstellen. Werde ein Gebäude errichtet, würden die Aufwendungen, die getätigt würden, um durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Dienstleistungen das Gebäude zu schaffen, die Herstellungskosten bilden. Allerdings halte der VwGH in seiner Rechtsprechung zum EStG 1988 nicht mehr an der „alten“ Opfertheorie (Aktivierung Restbuchwert und Abbruchkosten auf Grund und Boden bzw. Neugebäude) fest. Demzufolge gehörten zu den Herstellungskosten eines Gebäudes weder Buchwert noch die Kosten der Beseitigung eines anderen Wirtschaftsgutes (Verweis auf Rz 2618 EStR).

Im gegenständlichen Fall seien seit mehr als 50 Jahren im Betriebsvermögen vorhandene und grundsätzlich noch funktionsfähige wesentliche Gebäudeteile „geopfert“ worden, um den Einbau der Wohnungen zu ermöglichen. Nach der Rechtsprechung des VwGH seien beim Abbruch eines Gebäudes, das schon längere Zeit zum Betriebsvermögen gehöre und dem Betrieb gedient habe, die Abbruchkosten und der Restbuchwert als Sofortaufwand abzugsfähig (VwGH 25.01.2006, 2003/14/0107). Darüber hinaus könne das Altgebäude (Büros und Ausstellungsraum) gegenüber dem Neugebäude (ausschließlich Wohnungen) nicht als wirtschaftlich identisches Wirtschaftsgut angesehen werden, weshalb der Buchwertabgang des Altgebäudes kein Bestandteil der Herstellungskosten des Neugebäudes sei (so auch VwGH 27.11.2014, 2011/15/0088). Es werde daher um Berücksichtigung des Buchwertabganges im Zuge des Einbaus der Wohnungen als Sofortaufwand gebeten.

2. Inbetriebnahme der Wohnungen:

Die Baumaßnahmen hinsichtlich der eingebauten Wohnungen seien im Wirtschaftsjahr 2012 abgeschlossen und die Wohnungen ab 01.11.2011 und das Wirtschaftsgut somit in Betrieb genommen worden. Zum Nachweis würden ein Mietvertrag ab 01.11.2011 und eine Meldebestätigung des Mieters übermittelt.

5. In seinem **Schreiben vom 13.05.2015** erläuterte die steuerliche Vertreterin der Bf die Berechnung der AfA über Ersuchen des Finanzamtes folgendermaßen:

Das Betriebsgebäude sei mit 3% abgeschrieben worden. Im Wirtschaftsjahr 01.03.2011 bis 29.02.2012 sei eine Ganzjahresabschreibung geltend gemacht worden, da das Gebäude mehr als sechs Monate genutzt worden sei (Verweis auf Beilage).

Bei den **neu eingebauten Wohnungen** im Wirtschaftsjahr 01.03.2011 bis 29.02.2012 handle es sich um ein **neues – vom restlichen Gebäude unabhängiges –**

Wirtschaftsgut, welches ab Inbetriebnahme (somit ab dem 01.11.2011) abgeschrieben werden könne. Beim Einbau der Wohnungen seien die Eigenleistungen aktiviert worden. Diese Herstellungskosten seien mit 2% pro Jahr abgeschrieben worden. Da die

Wohnungen im Wirtschaftsjahr 2011/2012 weniger als sechs Monate in Betrieb gewesen waren, sei eine Halbjahresabschreibung geltend gemacht worden (wiederum Verweis auf Beilage).

6. Mit Beschwerdevereinsentscheidung vom 21.05.2015 wurde dem Beschwerdebegehren bezüglich des Punktes "Inbetriebnahme der Wohnungen bzw. AfA" stattgegeben. Hinsichtlich des Buchwertabganges wurde die Beschwerde abgewiesen. Begründend wurde darauf hingewiesen, *dass entgegen der Ansicht der Bf kein neu geschaffenes, vom restlichen Gebäude unabhängiges Wirtschaftsgut vorliege, sondern lediglich ein in der Hülle nach wie vor unverändertes Gebäude, das nach mehreren Umbaumaßnahmen nunmehr einem neuen Verwendungszweck, eben der Vermietung und Verpachtung, zugeführt worden sei. Da infolgedessen lediglich eine Änderung der Wesensart des Gebäudes vorliege, sei die geltend gemachte Sofortabschreibung der aliquoten Gebäude-AfA steuerlich nicht anzuerkennen.*

7. Mit Schriftsatz vom 02.06.2015 beehrte die Bf durch ihre steuerliche Vertretung die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht. Der **Vorlageantrag** richte sich gegen die Abweisung des Punktes 1 der Beschwerde (Buchwertabgang). Gleichzeitig wurde die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

8. Mit Vorlagebericht vom 15.09.2015 wurde die gegenständliche Beschwerde vom Finanzamt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Darin wies die belangte Behörde darauf hin, *dass der Einbau der Wohnungen Herstellungsaufwand darstelle (Änderung der Wesensart des Gebäudes). Wie aus dem vorgelegten Plan ersichtlich, seien vor allem die Zwischenwände versetzt worden, die tragenden Mauern des Hauses sowie die Fenster seien aber zum größten Teil unverändert geblieben. Der Hinweis der Bf auf die Opfertheorie könne im vorliegenden Fall mangels Gebäudeabbruchs nicht zum Tragen kommen.*

9. Mit Ergänzungsersuchen des Bundesfinanzgerichtes vom 15.01.2018 wurde die Bf unter Hinweis darauf, dass für die Beantwortung der Frage, ob ein Gebäude als einzelnes Wirtschaftsgut anzusehen sei, dessen äußere bzw. bauliche Gestaltung nach der Verkehrsauffassung maßgeblich sei, um Beantwortung folgender Fragen ersucht, die mit **Schriftsatz vom 31.01.2018** auftragsgemäß beantwortet wurden:

a) Zur Frage nach der Anzahl der Geschoße, deren Größe und Nutzung:

Das Gebäude sei teilunterkellert (cirka 80 m²) und verfüge über Erdgeschoß, (cirka 440 m²), 1. Obergeschoß (cirka 440 m²) und Dachgeschoß (cirka 115 m²).

Es sei bis Ende 2006 von der Bf genutzt worden. Der Betrieb sei Anfang 2007 komplett in die X-Straße übersiedelt worden. Die Räume seien dann leer gestanden und für Mieter adaptiert worden, zuerst das Erdgeschoß für eine Physiotherapie, eine Zahnärztin und einen Bioladen. Das 1. OG sei für Büros und einen Ausstellungsraum gerichtet worden, welche aber auch nach intensiver Suche nicht vermietet hätten werden können. Daher seien dort fünf Wohnungen und eine Wohnung im Dachgeschoß eingebaut worden.

b) Zur Frage, ob die Geschoße über einen einheitlichen Eingang und ein einheitliches Stiegenhaus zu erreichen seien:

Es gebe einen einheitlichen Eingang zu den Wohnungen im Ober- und Dachgeschoß. Das Stiegenhaus sei vollkommen neu errichtet und der Haupteingang in den Hof verlegt worden (ursprünglich über den Platz). Ein behinderungsgerechter Zugang (zum Aufzug) sei damit möglich. Einen weiteren Eingang gebe es direkt vom Platz in den Bioladen (Erdgeschoß).

c) Zur Frage, ob das Gebäude über ein gemeinsames Versorgungssystem für Kanal, Wasser, Strom, Telekommunikation verfüge:

Ja, die gesamte Haustechnik sei erneuert worden (für alle Geschoße).

d) Zur Frage, welche Änderungen am Gebäudebestand anlässlich des Einbaus der Wohnungen tatsächlich vorgenommen worden seien und in welcher Weise bzw. in welchem Umfang sich das äußere Erscheinungsbild des Gebäudes infolge des Wohnungseinbaus verändert habe:

Es seien alle Zwischenwände, der gesamte Fußboden und alle Heizkörper und der Großteil der Elektro- und EDV-Verkabelung abgebrochen worden. Neu errichtet worden seien ein Stiegenhaus, Fenster, zwei Balkone, alle Zwischenwände, Innentüren und Fußböden sowie die gesamte Haustechnik bestehend aus Heizung-, Sanitär- und Elektroinstallation.

Im Obergeschoß sei ein **zuvor als Kaltlager** genutzter Bereich, der lediglich mit einer **ungedämmten Holzkonstruktion** ausgeführt gewesen sei, durch **zusätzliches tragendes Mauerwerk** und eine **gedämmte Fassade** zu neuem **vollwertigen (Wohn-)Raum** ausgebaut worden (zur Veranschaulichung waren dem Schreiben Fotos beigelegt worden).

Das **äußere Erscheinungsbild** habe sich **grundlegend geändert**. Vor den Baumaßnahmen sei das Gebäude als **gewerblich genutztes Gebäude** (Büro und Lager im Erdgeschoß und Kaltlager im Obergeschoß) erkenntlich gewesen; **danach** als **Wohngebäude** mit mehreren Wohneinheiten (bzw. das EG für einen Einzelhandelsladen). Konkret seien folgende Baumaßnahmen getroffen worden:

An der Nordwest-Seite (Richtung Platz) sei das Dachgeschoß durch eine Gaube geöffnet worden. An der Südwest-Seite (Richtung Hof) sei die Ansicht durch zwei zugebaute Balkone und drei neue Fenster/Balkontüren verändert worden.

An der Südost-Seite (Richtung Kino) sei eine neue Giebelmauer gesetzt worden.

An der Nordost-Seite (Richtung Straße) seien Fenster versetzt und hinzugefügt worden.

Zusammenfassend wurde darauf hingewiesen, dass nach Ansicht der Bf nach der Verkehrsauffassung ein neues Wirtschaftsgut geschaffen worden und daher der Restbuchwert des alten Gebäudes als Sofortaufwand zu erfassen sei.

10.a. Mit Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 08.02.2018 wurden die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens der belangten Behörde zur Kenntnis- und Stellungnahme übermittelt.

Gleichzeitig wurde um Übermittlung des beim Finanzamt aufliegenden Bewertungsaktes betreffend das beschwerdegegenständliche Gebäude ersucht.

10.b. Der Bewertungsakt wurde auftragsgemäß übermittelt; eine Stellungnahme zu den übersandten Unterlagen wurde nicht abgegeben.

11.a. Mit **Schreiben vom 04.04.2018** ersuchte das Bundesfinanzgericht die belangte Behörde unter Darlegung seiner Rechtsansicht, dass dem Beschwerdebegehren im Hinblick auf die Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes zur Abkehr von der Opfertheorie näherzutreten sei, um Stellungnahme, ob Einwendungen gegen die Ermittlung des Betrages der Buchwerte durch die Bf mit 64.217,00 € bestünden und diese allenfalls zu begründen.

11.b. Mit **E-Mail vom 11.04.2018** teilte die Vertreterin der belangten Behörde mit, dass die rechtlichen Ausführungen des Bundesfinanzgerichtes zur Kenntnis genommen worden seien und keine Einwendungen gegen die Ermittlung der Höhe des Buchwertes der abgegangenen Anlagen mit 64.217,00 € bestünden.

12. Mit **Faxschreiben vom 26.04.2018** zog die Bf durch ihre steuerliche Vertretung ihren Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

I) Sachverhalt:

Das Bundesfinanzgericht stellte auf Basis des oben geschilderten Verfahrensablaufes und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Die Bf, eine im Baumeistergewerbe tätige GmbH, ermittelt ihren Gewinn jeweils für ein abweichendes Wirtschaftsjahr (Bilanzstichtag 29.02.). In ihrer Körperschaftsteuererklärung 2012 machte sie für das Wirtschaftsjahr 2011/2012 unter anderem Betriebsausgaben aus dem Titel des "Buchwertes abgegangener Anlagen" in Höhe von 64.217,00 € sowie eine "Absetzung für Abnutzung von Anlagevermögen" in Höhe von 264.478,00 € geltend.

1) Der "Buchwert abgegangener Anlagen" resultierte daraus, dass die Bf im Jahr 2011 das erste Obergeschoß des ehemals der Betriebsausübung dienenden Gebäudes umbaute, um Wohnungen für Zwecke der Vermietung zu errichten:

Das Gebäude in Ort, verfügt über ein Erdgeschoß, ein 1. Obergeschoß (jeweils 440 m²) sowie ein Dachgeschoß (115 m²). Es ist teilunterkellert (80 m²). Über Jahrzehnte wurde es bis Ende 2006 es für den Betrieb der Bf genutzt (Baumarkt und Lager im Erdgeschoß; Büros, Ausstellungsraum und Kaltlager im ersten Obergeschoß). Anfang 2007 wurde der Betrieb zur Gänze in ein anderes Objekt übersiedelt. Die leerstehenden Räume im ursprünglichen Betriebsgebäude wurden für Mieter adaptiert. Im Erdgeschoß wurden Praxisräume für eine Physiotherapie und eine Zahnärztin sowie (ab 2012) ein Bioladen eingerichtet. Die Büros und der Ausstellungsraum im 1. OG konnte auch nach intensiver Suche nicht vermietet werden, weshalb dort sechs Wohnungen sowie eine weitere im Dachgeschoß eingebaut wurden. In diesem Zusammenhang wurde das Stiegenhaus vollkommen neu errichtet und der Haupteingang (ursprünglich über

den Platz) in den Hof verlegt, wodurch ein behindertengerechter Zugang zum Aufzug geschaffen wurde. Ein zusätzlicher Eingang in den Bioladen befindet sich weiterhin am Platz. Außerdem wurde die Haustechnik bestehend aus Heizung,-, Sanitär- und Elektroinstallation für sämtliche Geschoße erneuert. Im 1. Obergeschoß wurden alle Zwischenwände, der gesamte Fußboden und alle Heizkörper und der Großteil der Elektro- und EDV-Verkabelung abgebrochen. Zwecks Erstellung der Wohnungen wurden eine Fülle von neuen Zwischenwänden eingezogen sowie Innentüren und Fußböden neu angebracht. Neben dem Stiegenhaus wurden im ersten Obergeschoß teilweise Fenster und zwei Balkone neu errichtet. Ein im Obergeschoß zuvor als Kaltlager genutzter Bereich, der lediglich mit einer ungedämmten Holzkonstruktion ausgeführt gewesen war, wurde durch zusätzliches tragendes Mauerwerk und eine gedämmte Fassade zu neuem vollwertigen (Wohn-)Raum ausgebaut. An der Nordwest-Seite wurde das Dachgeschoß durch eine Gaube geöffnet, an der Südwest-Seite die Ansicht durch zwei zugebaute Balkone und drei neue Fenster/Balkontüren verändert. An der Südost-Seite wurde eine neue Giebelmauer gesetzt, an der Nordost-Seite wurden Fenster versetzt und hinzugefügt. Tragendes Mauerwerk und Dachkonstruktion wurden ansonsten nicht verändert.

Die sich anlässlich des Einbaus der Wohnungen ergebenden Teile des Bestandes, die durch den Einbau der Büros und des Ausstellungsraumes in den Jahren 1994 und 2002 aktiviert worden und nun durch die Umbaumaßnahmen beseitigt worden waren, wurden mit 54,5% (gerundet 55%) ermittelt. Dieser aliquote Anteil am Buchwert des Herstellungswertes der Büros und des Ausstellungsraumes zum 29.02.2012 in Höhe von 64.217,00 € wurde als Abgang von Anlagevermögen erfasst.

Im angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid 2012 wurden diese Aufwendungen nicht als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben erfasst, sondern als nachträgliche aktivierungspflichtige Herstellungsaufwendungen, die den Restbuchwert des Gebäudes erhöhen und im Wege der AfA abzuschreiben wären, qualifiziert. Dagegen war Punkt 1 des Beschwerdebegehrens gerichtet.

2) Weiters wurde im angefochtenen Bescheid eine Absetzung für Abnutzung im Zusammenhang mit den neu errichteten Wohnungen nicht anerkannt, da eine mangelnden Bereitstellung zur Vermietung im Wirtschaftsjahr 2011/2012 unterstellt wurde. Tatsächlich erfolgte eine Wohnungsvermietung jedoch schon ab 01.11.2011. Diesem Beschwerdepunkt wurde daher vom Finanzamt bereits im Rahmen der Beschwerdeverentscheidung entsprochen.

Strittig war daher im gegenständlichen Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht letztlich noch die Frage, ob im Hinblick auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Abkehr von der "Opfertheorie" eine sofortige Abzugsfähigkeit des "Buchwertes abgegangener Anlagen" als Betriebsausgaben auch möglich ist, wenn - wie im gegenständlichen Fall - das Gebäude nicht gänzlich abgebrochen wurde (Punkt 1 des Beschwerdebegehrens).

II) Beweiswürdigung:

Der oben dargestellte Sachverhalt ergibt sich vor allem aus den vom Finanzamt auf elektronischem Wege übermittelten Aktenteilen.

Darunter befanden sich auch jene Schriftsätze der steuerlichen Vertretung der Bf, in denen die Umbaumaßnahmen und deren steuerliche Behandlung durch die Bf dargestellt wurden:

- **Schriftsatz vom 04.12.2013** über ein Ergänzungsersuchen im Veranlagungsverfahren, dem die Ermittlung des "Aufteilungsschlüssels Ausscheiden Bestand Büro und Ausstellungsraum aus 1994 und 2002" mit 55% beigelegt war. Darin wurde unter Zuordnung der einzelnen ehemals aktivierten und damit im Restbuchwert enthaltenen Posten wie Zimmermeister, Zwischenwände, Innenputz, Außenputz, Estrich, Fenster, Fliesen, Böden etc. ein prozentmäßiger Anteil, der durch den Erneuerungsbedarf wegen des Wohnungseinbaus bedingt war, glaubhaft ermittelt. Der so errechnete Gesamtprozentsatz (55%) wurde für die Berechnung des "Buchwertes abgegangener Anlagen" herangezogen.

Anmerkung:

Dass gegen die Ermittlung dieses Prozentsatz auch seitens des Finanzamtes keine Bedenken bestehen, wurde von der belangten Behörde über Nachfrage durch das Bundesfinanzgericht vom 04.04.2018 mit Mail vom 11.11.2018 bestätigt und steht die Höhe des daraus resultierenden aliquoten Betrages an abgegangenen Anlagen am Gesamtbuchwert der Anlagen mit 64.217,00 € somit außer Streit.

- **Mail vom 08.01.2015** der Bf an das Finanzamt, mit dem der Plan über den Umbau des ersten Obergeschoßes vorgelegt wurde, aus dem der ursprüngliche Bestand sowie abgebrochene und neu errichtete Wände ersichtlich sind.
- **Beschwerde vom 29.04.2015**, der vor allem die Beweismittel für die Inbetriebnahme der Wohnungen ab 01.11.2011 (Mietvertrag vom 01.09.2011 und Meldebestätigung) beigelegt waren.
- **Schriftsatz vom 13.05.2015** über Ergänzungsersuchen des Finanzamtes, mit dem die geltend gemachte AfA von den im Zusammenhang mit der Wohnungserrichtung aktivierten Eigenleistungen in Höhe von 216.960,00 € dargestellt wurde.

Aus der ebenfalls übermittelten **Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes vom 21.05.2015** ergab sich, dass dem Beschwerdepunkt 2) bezüglich der geltend gemachten (gewöhnlichen abnutzungsbedingten) AfA im Zusammenhang mit dem Einbau der Wohnungen stattgegeben worden war. Der in der Beschwerde beantragte AfA-Betrag von 3.547,30 € war gegenüber dem angefochtenen Bescheid gewinnmindernd berücksichtigt worden. Dieser Punkt war somit nicht mehr strittig.

Der noch strittige Punkt im gegenständliche Beschwerdeverfahren bezüglich der Behandlung der beantragten sofortigen Berücksichtigung des "Buchwertes abgegangener Anlagen" ergibt sich aus dem **Vorlagebericht des Finanzamtes vom 15.09.2015**.

Eine gegenüber den bisherigen Darstellungen noch nähere Beschreibung des Gebäudes vor und nach Durchführung der Umbaumaßnahmen im Zusammenhang mit dem Einbau der Wohnungen und der Umbaumaßnahmen ist der **Beantwortung des Ergänzungsersuchens des Bundesfinanzgerichtes vom 31.01.2018** (samt beigelegten Fotos) zu entnehmen.

Die von der Bf übermittelten Unterlagen wurden dem Finanzamt im Wege des Parteiengenhörs übersandt und von diesem zur Kenntnis genommen. Vor allem wurden von der belangten Behörde in ihrer **E-Mail vom 11.04.2018** die Höhe des von der Bf ermittelten "Buchwertes abgegangener Anlagen" außer Streit gestellt.

Der Einbau der Wohnungen im Obergeschoß und einer Wohnung im Dachgeschoß sowie des Bioladens im Erdgeschoß (2012) ergibt sich auch aus dem vom Finanzamt über Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes übermittelten Einheitswertakt.

III) Rechtliche Beurteilung:

A) Rechtsgrundlagen:

§ 6 EStG 1988 (Bewertung) in der hier maßgeblichen Stelle lautet folgendermaßen:

"Für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens gilt Folgendes:

1. Abnutzbares Anlagevermögen ist mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzung für Abnutzung nach den §§ 7 und 8, anzusetzen. Bei Land- und Forstwirten und bei Gewerbetreibenden gilt der Firmenwert als abnutzbares Anlagevermögen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden. Teilwert ist der Betrag, den der Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, daß der Erwerber den Betrieb fortführt. Bei Wirtschaftsgütern, die bereits am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Anlagevermögen gehört haben, darf der Bilanzansatz, abgesehen von den Fällen der Z 13, nicht über den letzten Bilanzansatz hinausgehen.

....."

§ 7 Abs. 1 EStG 1988 lautet folgendermaßen:

"Bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung.

§ 8 Abs. 4 EStG 1988 lautet folgendermaßen:

"Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung sind zulässig."

B) Erwägungen:

Im gegenständlichen Verfahren war strittig, ob die von der Bf herangezogene Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Abkehr von der sog. „Opfertheorie“ anwendbar ist, obwohl das streitgegenständliche Gebäude nicht gänzlich abgebrochen und wieder neu aufgebaut wurde. Vielmehr wurden im Rahmen des Ausbaus des Ober- und Dachgeschoßes als Wohnungen gegenüber der bisher betrieblichen Nutzung des Obergeschoßes als Büros und Ausstellungsraum zwar umfangreiche Baumaßnahmen durchgeführt. Die Außenhülle (tragendes Mauerwerk) des Gebäudes wurde aber nur geringfügig verändert.

Als entscheidungswesentlich erachtete der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung zur Abkehr von der Opfertheorie, dass Altgebäude einerseits und Neubäude andererseits nicht als das **nämliche Wirtschaftsgut** angesehen werden können (VwGH 25.01.2006, 2003/14/0107; VwGH 27.11.2014, 2011/15/0088).

Für die Lösung des hier vorliegenden Streitpunktes war folglich zu klären, ob durch die vorgenommenen Umbaumaßnahmen ein neues Wirtschaftsgut, das mit dem ursprünglichen nicht mehr ident war, hergestellt worden ist.

Hierzu wurden folgende Erwägungen angestellt:

1. Herstellungskosten im Sinne des § 6 Z 1 EStG 1988 sind Aufwendungen, die getätigt werden, um ein Wirtschaftsgut neuer Art hervorzubringen. Die Aktivierung der Herstellungskosten hält den Herstellungsvorgang gewinnneutral. Wird ein Gebäude errichtet, bilden die Aufwendungen, die gemacht werden, um durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Dienstleistungen das Gebäude zu schaffen, die Herstellungskosten (VwGH 25.01.2006, 2003/14/0107; VwGH 27.11.2014, 2011/15/0088 mwN).

2. In Abkehr von der zu den Vorgängergesetzen des EStG 1988 bisher vertretenen „Opfertheorie“ kam der Verwaltungsgerichtshof in den zitierten Erkenntnissen VwGH 25.01.2006, 2003/14/0107, und VwGH 27.11.2014, 2011/15/0088, zum Ergebnis, dass Buchwert und Kosten der Beseitigung eines anderen Gebäudes, das schon länger vom Steuerpflichtigen genutzt wurde, nicht zu den Herstellungskosten eines Neubaus gehören. Als entscheidungswesentlich erachtete er in diesem Zusammenhang den Umstand, dass Altgebäude einerseits und Neubäude andererseits **nicht als das nämliche Wirtschaftsgut** angesehen werden können (siehe hierzu zB auch Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, 2017, § 8 Rz 14 mwN).

3. Dass die beschwerdegegenständlichen Baumaßnahmen Herstellungsaufwand darstellen, war im gesamten Verfahren unumstritten. In Streit stand nur, ob diese Herstellungsaufwendungen das Wirtschaftsgut so verändert haben, dass nach Durchführung der Baumaßnahmen nicht mehr von einem nämlichen bzw. identen Vermögensgegenstand im Sinne der oben zitierten Rechtsprechung gesprochen werden konnte.

4. Zur Lösung dieser Frage war die **Art des Herstellungsvorganges** genauer zu untersuchen:

4.1. "Herstellen" bedeutet das Hervorbringen eines bisher noch nicht existenten Wirtschaftsgutes. Wesentlich ist das Entstehen eines Gegenstandes anderer Verkehrsgängigkeit (als seine Bestandteile). Die Änderung der Verkehrsgängigkeit kann durch Be- oder Verarbeitung oder aber bloß durch Lagerung (zB Wein) herbeigeführt werden (*Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuerhandbuch, Wien 1993, § 6 Tz 68 mwN).

4.2. Da eine steuerrechtliche Definition des Begriffes Herstellungskosten fehlt, wird auf jene des § 203 Abs. 3 UGB zurückgegriffen. Für die Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG 1988 ist grundsätzlich der handelsrechtliche Begriff maßgeblich (*Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuerhandbuch, § 6 Tz 71 mwN). Eine Abweichung ergibt sich lediglich in der Abgrenzung zwischen Herstellungs- und Erhaltungsaufwand, da das EStG durch den Instandsetzungsaufwand eine eigenständige Abgrenzung festlegt (siehe auch *Mayr*, Herstellungsaufwand im Handels- und Steuerrecht, in ÖStZ 3/2003, 41).

4.3. Was jedoch die grundsätzliche **Definition des Begriffes Herstellungskosten** anlangt, knüpft auch der Verwaltungsgerichtshof eindeutig an die Definition des **§ 203 Abs. 3 UGB** an, wenn er Folgendes ausführt:

„Herstellung liegt vor, wenn ein Wirtschaftsgut erstmals geschaffen wird. Herstellung liegt weiters auch vor, wenn durch auf Werterhöhung gerichtete Maßnahmen auf ein bestehendes Wirtschaftsgut dessen Wesensart verändert wird; das ist insbesondere gegeben, wenn die Maßnahme zur Erweiterung (zB Aufstockung eines Gebäudes) oder zur über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung führt. Solcherart besteht Parallelität zwischen den Herstellungskosten im Sinne des EStG und jenen nach § 203 Abs. 3 UGB.“ (VwGH 24.09.2007, 2006/15/0333)

Nach **§ 203 Abs. 3 UGB** sind Herstellungskosten die Aufwendungen, die für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen.

4.4. Darüber hinaus übernimmt der Verwaltungsgerichtshof in seiner Definition der Herstellungskosten auch jene des **deutschen § 255 Abs. 2 HGB**, wenn er in seiner Judikatur zur Abkehr von der Opfertheorie die Herstellungskosten als „Aufwendungen, die gemacht werden, um durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Dienstleistungen das Gebäude zu schaffen“, definiert (VwGH 27.11.2014, 2011/15/0088; VwGH 25.01.2006, 2003/14/0107).

Nach **§ 255 dHGB** sind Herstellungskosten Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen.

4.5. Aufgrund obiger Definitionen kommt man zum Ergebnis, dass Herstellung als Wertschöpfung grundsätzlich in **drei Formen** in Erscheinung treten kann:

- **Etwas Neues wird geschaffen:** Ein neuer (bisher nicht vorhandener) Vermögensgegenstand/ein neues Wirtschaftsgut entsteht. Ob neues oder altes Material verwendet wird und so aus Neuem Neues entsteht oder aus Altem Neues geschaffen wird, ist nicht entscheidend.
- **Vorhandenes wird erweitert:** Ein Nutzungspotenzial vorhandener Wirtschaftsgüter/Vermögensgegenstände wird quantitativ erhöht.
- **Vorhandenes wird wesentlich verbessert:** Ein Nutzungspotenzial vorhandener Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter wird qualitativ wesentlich erhöht.

(Beiser, Wirtschaftsgut und Nutzenpotenzial markieren die Grenzlinie zwischen Erhaltung und Herstellung, in ÖStZ 2009, 4).

4.6. Für die Beurteilung der Frage, welche Form im gegenständlichen Fall vorlag, bzw. ob durch die gegenständlichen Maßnahmen etwas Neues geschaffen oder das Nutzungspotenzial des bestehenden Wirtschaftsgutes quantitativ und qualitativ wesentlich erhöht wurde, ist entscheidend, ob durch den Herstellungsvorgang ein Vermögensgegenstand mit einer anderen, von der ursprünglichen abweichenden Verkehrsgängigkeit, dh anderen Gebrauchs- oder Verwendungsmöglichkeit, begründet wird. Dabei genügt bereits eine geringfügige Änderung der Verkehrsgängigkeit, um aus der ursprünglichen Anschaffung insgesamt eine Herstellung zu machen, bei der die gesamten Kosten (Aufwendungen) - also einschließlich der Anschaffungskosten - zu Herstellungskosten werden (*Fattinger/Patloch-Kofler* in *Bertl/Mandl*, Handbuch RLG²¹, § 203 Abs. 1-4 UGB Tz 54).

4.7. Zur Abgrenzung der dargestellten Formen von Herstellungsvorgängen kann im Hinblick auf den Gleichklang der grundsätzlichen Definition der Herstellungskosten in UGB und dHGB auf Literaturaussagen zum handelsrechtlichen Herstellungskostenbegriff und beziehend darauf auf Aussagen des deutschen Bundesfinanzhofes hierzu zurückgegriffen werden (siehe hierzu auch *Lang*, Herstellungsaufwand - Der Begriff im Unternehmens- und Steuerrecht in RdW 2/2010, 106).

4.8. In der Entscheidung **BFH 23.11.2004, IX R 59/03**, hielt der Gerichtshof unter Bezugnahme auf weitere Judikate und handelsrechtliche Literaturaussagen zusammenfassend folgende Unterschiede zwischen den Formen der Herstellung fest:

- **Herstellung eines (neuen) Wirtschaftsgutes** ist dann anzunehmen, wenn ein vorhandenes Wirtschaftsgut aufgrund von Baumaßnahmen in seiner Funktion bzw. seinem Wesen verändert wird (Funktions-/Wesensänderung - Verweis u.a. auf *Ellrott/Schmidt-Wendt* in Beck'scher Bilanzkommentar, § 255 HGB Rz 375 etc.). Ein solcher Fall der Wesensänderung ist bei einem vorhandenen Gebäude oder Gebäudeteil gegeben, wenn sich durch bauliche Maßnahmen dessen Funktion/Nutzung, dh die Zweckbestimmung ändert. Nicht erforderlich ist, dass sich durch den Umbau „die Nutzungsfunktion des ganzen Gebäudes verändert“; es genügt die Änderung der Nutzungsfunktion eines Gebäudeteiles. Entsprechend wurde auf BFH-Rechtsprechung verwiesen, wonach die Herstellung eines neuen Wirtschaftsgutes etwa anzunehmen

sei beim Umbau einer Apotheke in eine Wohnung (BFH 29.06.1965 VI 236/649), einer Mühle zu einem Wohnhaus (BFH 31.03.1992 IX R 175/87) etc. Auf die Maßgeblichkeit der Funktions-/Wesensänderung wies der BFH auch in weiterer Folge etwa in seinem Urteil BFH 05.03.2007, IX B 189/06 zu § 255 dHGB hin.

- **Erweiterung eines vorhandenen Wirtschaftsgutes** liegt vor, wenn nach Fertigstellung etwas Neues geschaffen wurde, also – gemessen an ihrer Funktion – bisher nicht vorhandene Bestandteile in das Gebäude eingefügt werden, deren Einbau neben der Substanzvermehrung eine Erweiterung der Nutzungsmöglichkeit des Gebäudes zur Folge haben.
- Die **wesentliche Verbesserung eines vorhandenen Wirtschaftsgutes** ist immer dann gegeben, wenn der Gebrauchswert (das Nutzungspotential) des Gebäudes durch die Baumaßnahmen in bestimmter Weise gehoben wird.

Aus den soeben beschriebenen Fallgruppen der Herstellung ergibt sich Folgendes: Für die Wesensänderung des Gebäudes in den beiden letzten Fällen genügt es, dass das **vorhandene** Wirtschaftsgut erweitert oder in bestimmter Weise verbessert wird. Die Herstellung ergibt sich aus der Erweiterung bzw. wesentlichen Verbesserung des vorhandenen Nutzungspotentials. Im ersten Fall dagegen wird eine Wesensänderung des Gebäudes dergestalt herbeigeführt, dass aufgrund der geänderten Zweckbestimmung des Gebäudes (Änderung der Nutzung) ein **neues** Wirtschaftsgut entsteht.

4.9. Dass die Funktionsänderung eines Wirtschaftsgutes bzw. dessen Zweckbestimmung für die Beantwortung der Frage, ob Umbaumaßnahmen die Entstehung eines neuen Wirtschaftsgutes bewirken, maßgeblich ist, hat auch der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis **VwGH 16.12.2009, 2009/15/0079**, zum Ausdruck gebracht, wenn er darauf hinwies, dass durch die entscheidende Änderung der Verkehrsgängigkeit von einem neuen Wirtschaftsgut (hier Umbau einer Maschine) auszugehen sei. Weiters hat er im Umbau eines Gebäudes, das bislang Wohnzwecken gedient hatte, in ein nunmehr ausschließlich betrieblichen Zwecken dienendes Gebäude die Schaffung eines Wirtschaftsgutes (Gebäudes) anderer Marktgängigkeit ersehen (VwGH 23.09.1997, 93/14/0095).

Aufwendungen zur Nutzungs- oder Funktionsänderung eines Gebäudes stellen eine Änderung der Wesensart dar. Auch der Verwaltungsgerichtshof knüpft an den bisherigen Zweck bzw. die bisherige Gestalt des Gebäudes an (siehe zB VwGH 10.06.1987, 86/13/0167). Eine Änderung der Wesensart verlangt nicht, dass das Gebäude in seiner Gesamtheit eine andere Funktion erhält; vielmehr genügt es, dass Teile anders genutzt werden können, die von nicht ganz untergeordneter Bedeutung sind (*Mayr*, Herstellungsaufwand im Handels- und Steuerrecht, in ÖStZ 3/2003, 41)

5. Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeuten obige Ausführungen Folgendes:

Im vorliegenden Fall wurde das streitgegenständliche Gebäude, das zuvor von der Bf selbst für ihren Betrieb genutzt wurde, insgesamt einer geänderten Nutzung in Form der Vermietung zugeführt.

Die Räumlichkeiten des Erdgeschoßes wurden nach Betriebsübersiedlung für Zwecke einer Physiotherapie und einer Zahnärztin sowie später für einen Bioladen umgewidmet. Für eine (bessere) Vermietbarkeit des Obergeschoßes im Wege der Wohnungsvermietung wurden die hier gegenständlichen erheblichen Umbaumaßnahmen getätigt. Im Zuge dieser Maßnahmen wurde ein wesentlicher Gebäudeteil (Obergeschoß) völlig umgestaltet, um nunmehr anstatt der bisherigen Nutzung als Büros und Ausstellungsraum für die Vermietung von Wohnungen genutzt werden können. Gleichzeitig kam es zu einem Ausbau des Dachgeschoßes durch den Einbau einer zusätzlichen Wohnung.

Damit wurde aber nicht lediglich vorhandenes Nutzungspotential erweitert oder verbessert. Es steht vielmehr fest, dass, wenn durch diese Umbaumaßnahmen das tragende Mauerwerk des Gebäudes auch nur geringfügig geändert wurde, das Gebäude nach Verlegung der betrieblichen Tätigkeit in ein anderes Objekt in seiner Gesamtkonzeption einer völligen Funktionsänderung zugeführt wurde. Das vormals in typischer Weise für den Betrieb im Rahmen des Baumeistergewerbes genutzte Gebäude (Baumarkt, Büros, Lager und Ausstellungsraum) wurde letztlich in ein Gebäude umgestaltet, das nunmehr nach der Verkehrsauffassung insgesamt ein typisches Mietshaus in der Stadtmitte darstellt, in dem Räumlichkeiten zur gewerblichen Nutzung als auch zur Nutzung als Wohnungen angeboten werden. **Damit ist aber insgesamt eine einschneidende Änderung der Verkehrs- bzw. Marktgängigkeit des Gebäudes eingetreten, sodass nicht mehr von einem identen bzw. nämlichen Wirtschaftsgut gesprochen werden kann.**

Die Baumaßnahmen, die im Übrigen, wenn sie auch die tragenden Gebäudeteile nicht unmittelbar betroffen haben, so aber doch, wie von der Bf in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 31.01.2018 beschrieben, das äußere Erscheinungsbild des Gebäudes wesentlich verändert haben (siehe Erneuerung des Stiegenhauses, Verlegung des Einganges, Gestaltung durch Gaupen und Balkone etc.), waren somit als Herstellungsaufwendungen zu qualifizieren, die im Zuge der Umwandlung des ursprünglichen Gebäudes in ein Wirtschaftsgut anderer Markt- bzw. Verkehrsgängigkeit (völlige Funktions- und Wesensänderung) angefallen sind. Bei einer Änderung der Verkehrsgängigkeit bzw. der Wesensart des Wirtschaftsgutes sieht aber auch der Verwaltungsgerichtshof die Herstellung eines neuen Wirtschaftsgutes gegeben (VwGH 16.12.2009, 2009/15/0079). Herstellung eines (neuen) Wirtschaftsguts ist auch dann anzunehmen, wenn ein vorhandenes Wirtschaftsgut aufgrund von Baumaßnahmen in Funktion bzw. Wesen verändert wird, zB wenn sich seine Zweckbestimmung ändert (*Renner* in ÖStZ 5/2008, 96 unter Verweis auf BFH 23.11.2004, IX R 59/03, und BFH 25.09.2007, IX R 28/07).

Der Bf ist daher zuzugestehen, dass die Opferung jener Gebäudebestandteile, die durch den Umbau des Obergeschoßes in Wohnungen (anstatt der bisherigen Büros, des Ausstellungsraumes und des Kaltlagers) überflüssig geworden und entsorgt worden sind, im Lichte jener Aussagen zu betrachten ist, die der Verwaltungsgerichtshof im Zusammenhang mit der Abkehr von der Opfertheorie getätigt hat.

Das bedeutet, dass die ausgeschiedenen Buchwerte dieser entsorgten bzw. abgerissenen Gebäudebestandteile nicht mehr dem Herstellungsvorgang des in seiner Funktion neuen Gebäudes zugerechnet werden können, weil nicht mehr das nämliche Wirtschaftsgut vorlag (VwGH 25.01.2006, 2003/14/0107, und VwGH 27.11.2014, 2011/15/0088) . Durch die Vernichtung dieser Gebäude(bestand)teile wurde deren Nutzung beendet und deren Wert vernichtet. Ein Eingang in die Herstellungskosten des neu entstandenen Wirtschaftsgutes ist somit ebenso wenig möglich wie beim Gesamtabriss eines Altgebäudes.

6. Zur Abzugsfähigkeit als außergewöhnliche Absetzung für Abnutzung:

Der Entschluss des Steuerpflichtigen, Gebäudeteile zu vernichten, bringt in der Regel die Tatsache deren wirtschaftlichen Verbrauchs zum Ausdruck. Außerordentliche wirtschaftliche Abnutzung bedeutet hier, dass Teile eines Wirtschaftsgutes im Interesse des Gesamtbetriebes der Erstellung eines neuen Wirtschaftsgutes weichen müssen, das nach Auffassung des Steuerpflichtigen dem Betrieb besser dient (in diesem Sinne auch BFH 12.06.1978, GrS 1/77, BStBl 1978 620 unter Hinweis auf BFH 28.03.1973, I R 115/71). Bei Umbauten mit Teilabriss sind daher Restbuchwerte nicht wieder verwertbarer Gebäudeteile über eine außergewöhnliche AfA zu erfassen (*Beiser* in ÖStZ 4/2004, 66). Der mit der Änderung des Wirtschaftsgutes verbundene Eingriff in die Substanz durch Nichtwiederherstellung der alten Funktion berechtigt als außerordentliches Ereignis zur Vornahme einer außergewöhnlichen Absetzung für Abnutzung (*Beiser* in ÖStZ 2004, 66/Zitat *Kögl*, Die Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und nachträglichem Herstellungsaufwand [Dissertationsschrift Innsbruck 1986, 123f]).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bis zum EStG 1988 hing im Falle des Abbruches eines Gebäudes oder Gebäudeteiles die Zulässigkeit einer Absetzung von den Gründen ab, die den Steuerpflichtigen zum Abbruch veranlasst hatten. Hatte er einen Teil des alten Gebäudes (das alte Gebäude) nur geopfert, um eine wirtschaftlich noch verwertbare Anlage durch eine zweckmäßigere zu ersetzen, dann war keine Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung zulässig. Restbuchwert und Abbruchkosten gehörten in diesem Fall zu den Herstellungskosten des Neubaus. Im Hinblick darauf, dass Altgebäude einerseits und Neugebäude andererseits nicht als das nämliche Wirtschaftsgut angesehen werden können, hielt der VwGH für den Geltungsbereich des EStG 1988 beim Abbruch eines Gebäudes an dieser Opfertheorie nicht mehr fest (siehe *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, Einkommensteuer-Kommentar, § 8 Anm. 7 unter Verweise auf die zit. Jud.).

Daraus ist in notwendiger Konsequenz abzuleiten, dass Abbruchkosten und Restbuchwert der geopfertten Anlagen in derartigen Fällen nunmehr im Rahmen der Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung als Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind (in diesem Sinne auch *Stobbe/Rade* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, dEStG, § 6 Anm 256, unter Bezugnahme auf § 7 Abs. 1 Satz 5 dEStG, wo - ebenso, wie in § 8 Abs. 4 öEStG 1988 - festgelegt ist, „dass Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung zulässig sind“).

7. Die Bf hat laut den vom Finanzamt dem Bundesfinanzgericht übermittelten Unterlagen die Restbuchwerte der geopfertten Anlagen mit insgesamt 64.217,00 € berechnet.

Die Ermittlung der Höhe dieser Buchwerte stand, wie von der belangten Behörde in Reaktion auf ein diesbezügliches Aufforderungsschreiben, allfällige Einwendungen bekanntzugeben, bestätigt wurde, außer Streit und bestanden auch seitens des Bundesfinanzgerichtes keine Zweifel an der Ermittlung dieser Werte durch die Bf.

8. Dieser Betrag war daher im Rahmen der Ermittlung des Gewinnes der Bf für das beschwerdegegenständliche Jahr 2012 (Wirtschaftsjahr 2011/2012) als Betriebsausgaben aus dem Titel der Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung gemäß § 8 Abs. 4 EStG 1988 zu berücksichtigen.

9. Die **Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2012 laut Erkenntnis** wurden folgendermaßen ermittelt:

Einkünfte laut angefochtenem Bescheid	238.228,86 €
Abzüglich zusätzliche AfA laut Beschwerdeentscheidung (Beschwerdepunkt 2)	-3.547,30 €
Abzüglich aAfA laut Erkenntnis (Beschwerdepunkt 1)	-64.217,00 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	170.464,56 €

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

IV) Zur Zulässigkeit der 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 (**Art. 133 Abs. 4 B-VG**).

Dass im vorliegenden Beschwerdefall die Nämlichkeit des Wirtschaftsgutes vor und nach den Umbaumaßnahmen nicht mehr gegeben war, wurde im gegenständlichen Erkenntnis aus einer Zusammenschau der Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes in ähnlichen Fällen, der Judikatur des deutschen Bundesfinanzhofes und einschlägiger Literaturstellen abgeleitet. Eine Aussage des Verwaltungsgerichtshofes zur Nämlichkeit des Wirtschaftsgutes zu einem gleichgelagerten Sachverhalt, in dem das Altgebäude nicht zur Gänze abgerissen wurde, im Kontext mit der "Opfertheorie" liegt noch nicht vor und fehlt es somit noch an einer eindeutigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu dieser Rechtsfrage. Die Revision war daher zuzulassen.

Linz, am 27. April 2018