



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung BfADR, vertreten durch die erath & partner Wirtschaftstreuhand- & Steuerberatungs GmbH, 6870 Bezau, Bahnhof 740, vom 29. November 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 13. November 2007 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### **Hinweis**

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

### **Entscheidungsgründe**

Mit Kaufvertrag vom 30.7.1993 hat Herr BH die Liegenschaft A von seinem Bruder JH um 2.000.000,00 S gekauft. Die folgenden Vorgänge betreffen die Liegenschaft A.

Die Einkünfte aus der Vermietung des Lagers hat Herr BH in den Jahren 1993 und 1994 bei seinen gewerblichen Einkünften erklärt. Ab 1995 hat Herr BH die Erlöse aus der Lagervermietung als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt. Im Zeitraum 1997 bis 2000 hat Herr BH zusätzlich eine Wohnung zzgl. Abstellraum vermietet. Seit 1997 hat Herr

BH die Erlöse aus der Verpachtung des Lagers wieder bei den gewerblichen Einkünften erklärt.

Mit Tauschvertrag vom 28.2.1997 hat Herr BH eine unbebaute Teilfläche von 129 m<sup>2</sup> aus GST-NR Y erworben und der Liegenschaft A zugeschrieben. Als Gegenleistung hat Herr BH eine Teilfläche im Ausmaße von 19 m<sup>2</sup> aus der Liegenschaft A sowie einen Betrag in Höhe von 38.500,00 S an die Eigentümer der Liegenschaft GST-NR Y übertragen.

Im Jahr 2001 wurde festgestellt, dass das Objekt nicht mehr verwendbar ist und dass zu einer weiteren Vermietung eine Generalsanierung bzw. der Abbruch und die Neuerrichtung notwendig sind. In einem Schätzungsgutachten wurde der gemeine Wert mit 985.000,00 S ermittelt.

Mit Notariatsakt vom 22.2.2002 hat Frau AH den Hälfteanteil der HG an der berufsgegenständlichen Liegenschaft um 36.340,00 € erworben.

Mit Kaufvertrag vom 19.2.2003 erwarben Frau AH und Herr BH eine unbebaute Teilfläche von 111 m<sup>2</sup> aus GST-NR Z um den Kaufpreis von 6.660,00 €.

Mit Bescheid vom 23.9.2002 erfolgte die Baubewilligung.

Bei den Vorbereitungsarbeiten zum Umbau des Hauses wurde festgestellt, dass die Tragkonstruktion des Holzhauses sehr schlecht ist. In der Folge wurde der Antrag auf Erteilung einer Abbruchgenehmigung gestellt. Die Abbrucharbeiten erfolgten teilweise im Dezember 2002 und teilweise im Februar bzw. Dezember 2006.

Im Oktober 2003 und Februar 2004 hat der Berufungsführer neue Pläne eingereicht. Diese wurden nicht genehmigt. Der Bauwerber hat in der Folge auf die Baubewilligung vom 23.9.2002 zurückgegriffen. Mit Bescheid vom 19.4.2006 wurde der Neubau eines Wohn- und Geschäftshauses nachträglich bewilligt.

Seit Ende 2008 werden mehrere Wohnungen vermietet.

Im Feststellungsbescheid hinsichtlich Einkünfte für das Jahr 2006 vom 13. November 2007 wurde die außerplanmäßige Abschreibung in Höhe von 145.538,53 € nicht als Werbungskosten anerkannt, da seit dem Jahr 2001 keine Vermietungsabsicht ersichtlich sei.

In der Berufung vom 29. November 2007 brachte die Berufungsführerin im Wesentlichen vor:

*„Mit Abbruchbescheid vom 14.01.2003 hat die Gemeinde den Abbruch des gesamten Objektes Wohnhaus mit Stadel vorgeschrieben. Da jedoch nur der vermietete Teil des Objektes nicht mehr verwendbar war und die Planeingabe und Genehmigung mit Baubescheid vom 23.09.2002 nur für dieses Objekt erteilt wurde, hat Herr BH mit den Abbrucharbeiten vorerst abgewartet.“*

*Eine spätere Baugenehmigung für den Zubau ehemaliger Stadel, wäre somit fraglich gewesen. Um die Baubewilligung des neuen Mietobjektes jedoch nicht verfallen zulassen, hat Herr BH vorerst nur diesen Teil Wohnhaus abgebrochen und nach Einigung mit der Gemeinde über eine Neuplanung mit Baubescheid vom 19.04.2006 des gesamten Objektes erfolgte auch der Abbruch des zweiten Teiles.*

*Wie aus der Verkehrswertschätzung vom 21.11.2001 ersichtlich ist, wurde auch keine Ertragswertberechnung durchgeführt mit dem Hinweis, dass das Objekt im derzeitigen Zustand nicht mehr zu vermieten ist und deshalb kann auch nicht von der Absicht über die Aufgabe der Vermietung ausgegangen werden, weshalb diese außerplanmäßigen Abschreibungen Werbungskosten darstellen.*

*Bei dem von Frau AH erworbenen Hälfteanteil der Liegenschaft handelte es sich um die Werkstatt und Abstellplatz der ehemaligen HG. Dieser Teil wurde mit der zweiten Abbruchtätigkeit vorgenommen und steht derzeit in Errichtung. Der Restbuchwert dieses Teiles wird somit bei den Anschaffungskosten des neuen Gebäudes mit aktiviert.*

*Diesbezüglich muss eine Korrektur der außerplanmäßigen Abschreibung von € 145.538,53 auf € 116.287,82 vorgenommen werden."*

Die Berufung wurde vom Finanzamt Bregenz mittels Berufungsvorentscheidung vom 13. Dezember 2007 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

*„Die streitgegenständliche Liegenschaft wurde 1993 erworben. Laut Aktenlage wurde der als "Werkstatt/Lager" bezeichnete, ca. 50%ige Anteil, zumindest ab 1995 an die Fa. GmbH & CoKG vermietet. Daraus wurden Mieterlöse für 1993 - 1995 in Höhe von ATS 150.000, 1996 in Höhe von ATS 162.500 und 1997 in Höhe von ATS 121.300 unter der Steuernummer [...] (BH) erklärt. Mieterlöse für den "Wohnteil" der Liegenschaft scheinen erstmals 1997 auf. Diese "versiegen" allerdings wieder im Laufe des Jahres 2000. Ab 2001 gibt es keinerlei Mieteinnahmen mehr aus der Vermietung der streitgegenständlichen Liegenschaft. Für diese Vermietung liegt also ein abgeschlossener Beobachtungszeitraum vor, in welchem kein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt worden ist. Die Vermietung des "Wohnteiles" der Liegenschaft stellt daher nach ho. Ansicht keine Einkunftsquelle dar. Mit der Beendigung des Mietverhältnisses im Jahre 2000 ist dieser Teil der Liegenschaft der Privatsphäre zuzurechnen.*

*Laut einem Aktenvermerk auf den Beilagen wurde in der Folge, beginnend 1997, für das "Werkstatt/Lager" keine Miete mehr in Rechnung gestellt, weil dieses Lager der KG als Sonderbetriebsvermögen zuzurechnen sei. Ab 1998 scheinen daher in den Erklärungen, nach ho. Kenntnisstand, keine diesbezüglichen Mieterträge mehr auf. Ein nachvollziehbarer Ansatz und eine verhältnismäßige Aufteilung der Buchwerte bzw. AfA, der Kursverluste oder Zinsen ist aus den vorliegenden Erklärungen nicht nachvollziehbar, was ja auch durch die Beilagen zur Steuererklärung der GesbR unter "Punkt 1)" erhärtet wird.*

*Mit Kaufvertrag vom 22.2.2002 erwarb Frau AH von ihrem Ehegatten einen ideellen Anteil von 50% an der Liegenschaft. Im Vertrag wird klargestellt, dass es sich bei dieser Eigentumsübertragung um den der HG außerbücherlich zuzurechnenden Teil, oben als "Werkstatt/Lager" bezeichnet, handeln soll. Unter "Zweitens" wird die HG sogar als Verkäuferin bezeichnet. Als Kaufpreis werden Euro 36.340 vereinbart. Die Verkäuferin verpflichtet sich unter "Viertens", alle Pfandrechte, ausgenommen jenes zugunsten der Bausparkasse Wüstenrot, bis spätestens 2 Jahre ab Unterfertigung löschen zu lassen.*

*Auch dieser Vertrag hat in der Bilanz der HG keinen Niederschlag gefunden. Eine bilanzmäßige Erfassung des Sonderbetriebsvermögens "Werkstatt/Lager" gibt es nach ho. Kenntnis nicht.*

*Vielmehr hat Herr BH bis zum Jahre 2005 die AfA-Bemessungsgrundlagen in seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung weitergeführt.*

*Die 1993 erworbene Liegenschaft wurde also, zumindest wird teilweise das so dargestellt, ab 1997 einem Sonderbetriebsvermögen zugeordnet. Dieses "Sonderbetriebsvermögen" wurde 2002 an die Gattin verkauft, ohne dass dies in den Bilanzen einen entsprechenden Niederschlag gefunden hätte. Bezüglich dieses halben Anteiles existiert seit der Zurechnung zum Sonderbetriebsvermögen keine Einkunftsquelle aus Vermietung und Verpachtung. Das dem Sonderbetriebsvermögen zuzurechnende Objekt scheidet spätestens - wenn die Nutzung nicht schon zeitgleich mit dem Wohnteil schon im Jahre 2000 eingestellt worden ist - durch den Verkauf im Jahre 2002 aus der betrieblichen Sphäre aus. Die im Vertrag aufscheinende Nutzungsregelung wird durch den Abbruch der bestehenden Gebäude hinfällig. Nachdem bei der Gattin seit dem Kauf des Hälfteanteiles keine diesbezüglichen Mieteinnahmen aufscheinen, kann auch davon ausgegangen werden, dass die Liegenschaft nicht mehr betrieblich genutzt worden ist.*

*Der "Wohnteil" der Liegenschaft wurde gemäß den Steuererklärungen von BH von 1997 bis ca. Mitte des Jahres 2000 zur Vermietung genutzt. Der Berufungswerber hat in keiner Weise dargetan, welche Maßnahmen er zur Erhaltung der Mieteinnahmen bzw. zur Weiterführung der Vermietung gesetzt hat. Es geht auch aus der Aktenlage nicht hervor, weshalb der Wohnteil erst 1997 vermietet wird. Aus der Tatsache, dass von 2000 bis heute keinerlei Maßnahmen zur Weiterführung der Einkunftsquelle gesetzt worden sind, ist der Schluss zulässig, dass die Vermietung des Objektes bereits 2000 aufgegeben worden ist.*

*Der vom Berufungswerber betitelte "Abbruchbescheid" vom 9.1.2003 ist lediglich eine schriftliche Mitteilung durch BH an die Gemeinde L, dass sich bei den Vorbereitungen zum Umbau ergeben habe, dass die Tragkonstruktion des Holzhauses sehr schlecht sei und deshalb eine Abbruchgenehmigung beantragt werde. Der Antrag auf Sanierung und teilweise Erneuerung des Gebäudes ist am 12.7.2002 gestellt worden. Es geht auch nicht aus der Aktenlage hervor, weshalb die Berufungswerber erst am 16.3.2006 ein Ansuchen um Bewilligung eines Neubaus gestellt haben.*

*Im Bereich der Einkunftsquelle "Vermietung und Verpachtung" führen Wertminderungen oder der Verlust von Wirtschaftsgütern, ausgenommen im Wege der AfA, nicht zu Werbungskosten (s.a. EStRL RZ 6418). Nachdem der betrieblich genutzte Teil der Liegenschaft im Jahre 2002 an die Gattin verkauft worden ist, ist ab diesem Zeitpunkt, wohl auch im Hinblick auf die im Akt dargelegte Absicht zur Errichtung eines Mehrfamilienwohnhauses, die gesamte Liegenschaft der Einkunftsquelle "Vermietung und Verpachtung" zuzuordnen. Wie schon oben dargelegt, kann ein Verlust am Vermögensstamm in diesem Bereich nicht zu Werbungskosten führen, weil ja auch eine Veräußerung lediglich im Bereich eines "Spekulationstatbestandes" steuerlich zu erfassen wäre, und in diesem Bereich ein negatives Ergebnis nur mit anderen positiven Spekulationseinkünften verrechenbar wäre. Die außerplanmäßige Abschreibung aufgrund des Abbruchs des Altbestandes in Höhe von € 145.583,53 kann daher steuerlich keine Wirkung entfalten."*

Im Vorlageantrag vom 14. Jänner 2010 brachte die Berufungsführerin im Wesentlichen vor:

*„Das Objekt [...] in L, bestehend aus einem Wohnteil und einem Lager, wurde mit Kaufvertrag vom 30.07.1993 von Herrn BH erworben. Die Einkünfte aus der Vermietung des Lagers wurden 1993 bis 1994 irrtümlich bei seinen gewerblichen Einkünften erklärt. Ab 1995 wurde dann die Lagervermietung bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung laut Beilage erklärt. Hinzu kam ab 1997 die Vermietung einer Wohnung zzgl. Abstellraum.*

*Von der Betriebsprüfung über die Jahre 1992 bis 1994 in 1997 bei der HG wurde der von der HG genutzte Betriebsteil als Sonderbetriebsvermögen festgestellt. In der Folge wurde das Ergebnis aus den Mieteinnahmen des Lagers bei den gewerblichen Einkünften des*

*Mitunternehmers erklärt und die Einkünfte aus der Vermietung der Wohnung bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erklärt.*

*Mit Notariatsakt vom 22.02.2002 hat Frau AH den, in wirtschaftlicher Hinsicht der HG (Sonderbetriebsvermögen) zuzurechnenden Hälfteanteil erworben. Der Verkaufserlös wurde bei der HG unter sonstige Erlöse 0 % erfasst und wurde somit - entgegen der Auffassung in der Berufungsvorentscheidung - in die Bücher aufgenommen.*

*Beweis: Notariatsakt vom 22.02.2002 und Konto 4860 vom 28.02.2002*

*Im Jahr 2001 wurde festgestellt, dass das Objekt nicht mehr verwendbar war und daher zu einer weiteren Vermietung eine Generalsanierung oder Abbruch und Neuerrichtung notwendig war. Dies wurde auch in einem Gutachten durch die S GmbH festgestellt. Es erfolgte dann die Planung für die Sanierung und teilweise Erneuerung des Gebäudes. Mit Eingabe vom 12.07.2002 wurde der Umbau bei der Gemeinde L beantragt. Mit Bescheid vom 23.09.2002 erfolgte die Baubewilligung.*

*Beweis: Seite 6 und Seite 14 des Gutachtens und Baubewilligung vom 23.09.2002.*

*Bei den Vorbereitungen zum Umbau des Wohnhauses 2002 wurde festgestellt, dass die Tragkonstruktion des Holzhauses sehr schlecht war. Mit 09.01.2003 wurde daraufhin an die Gemeinde L der. Antrag auf eine Abbruchgenehmigung gestellt.*

*Beweis: Antrag auf Abbruchgenehmigung vom 09.01.03*

*Mit Bescheid vom 14.01.03 der Gemeinde L wurde der Abbruch des Gebäudes genehmigt. Die Abbrucharbeiten erfolgten zum Teil im Dezember 2002 und zum Teil im Februar bzw. Dezember 2006.*

*Beweis: Abbruchbescheid vom 14.01.03*

*In der Folge hat der Bauwerber im Oktober 2003 und Februar 2004 neue Planunterlagen eingereicht. Da diese Bauverhandlung sich über einen längeren Zeitraum erstreckte und schließlich nicht genehmigt wurde, griff der Bauwerber auf die Baubewilligung vom 23.09.2002 zurück. Mit Eingabe vom 16.03.2006 wurde der Neubau eines Wohn und Geschäftshauses, [...] in L beantragt und mit Bescheid vom 19.04.2006 bewilligt.*

*Beweis: Korrespondenz BH Bregenz - Gemeindeamt L vom 12.04.2006 und Baubescheid vom 19.04.2006*

*Somit wurden die Bauarbeiten erst im Winter 2005/2006 fortgeführt und dauern noch an. Mit einer Fertigstellung des Neubaus ist voraussichtlich Ende 2008 bzw. Anfang 2009 zu rechnen. Es werden 8 Wohnungen vermietet, die Einnahmen werden monatlich ca. 3.700,00 € betragen.*

*Laut ständiger Rechtsprechung können Werbungskosten gemäß § 16 EStG steuerliche Berücksichtigung finden, wenn die ernsthafte Absicht zur Einnahmenerzielung auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände, als klar erwiesen angesehen werden können. Dies gilt auch, wenn Objekte nach einer Vermietung (vorübergehend) leer stehen. Die Tatfrage, ob der auf die Vermietung gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung getreten ist, hat die Abgabenbehörde der Beweiswürdigung zu unterziehen.*

*Konkret muss laut VwGH 2004/13/0096 vom 19.09.2007 eine ernsthafte Vermietungsabsicht auch während einer mehrjährigen aufwendigen Sanierungsphase nicht schon zum Ausdruck gebracht werden. Die vom VwGH geforderten Vereinbarungen, aus denen eine Vermietungsabsicht eines Objektes hervorgehen, können bei einem erst zu sanierenden Objekt bzw. Neuerrichtung im Allgemeinen erst nach der erfolgten Sanierung oder zumindest kurz vorher in sinnvoller Weise abgeschlossen werden. Es genügt dabei, dass die*

*Vermietungsabsicht nach außen zum Ausdruck kommt und erfordert nicht unbedingt die "Bekanntgabe" gegenüber der Abgabenbehörde.*

*Lediglich aus dem Umstand, dass ab 2001 keine Mieteinnahmen aus der streitgegenständlichen Liegenschaft erklärt wurden, rechnet die Berufungsvorentscheidung die Liegenschaft der Privatsphäre zu. Die aufgrund unserer eingebrachten Berufung und den beigefügten Unterlagen dargestellte Vermietungsabsicht wurde nicht weiter geprüft. Die nach außen hin erkennbaren Umstände, aus denen die Vermietungsabsicht eindeutig hervorgeht, wurden während des Berufungsverfahrens unsererseits wiederholt dargelegt und mit Beilagen versehen; diese wurden in der Berufungsvorentscheidung jedoch nicht gewürdigt.*

*Weshalb die dargelegte Vermietungsabsicht verneint wird, wurde in der Berufungsvorentscheidung ebenso nicht schlüssig dargelegt.*

*Aus dem ausgeführten Sachverhalt und den beigefügten Beweisen über den Lauf des Planungs- und Genehmigungsverfahrens geht eindeutig hervor, dass seit 2001 durchgehend bis heute, zahlreiche Maßnahmen zur Weiterführung der Einkunftsquelle gesetzt worden sind und der Schluss, dass die Vermietung des Objektes bereits 2000 aufgegeben worden ist, jeglicher Grundlage entbehrt. Bei dem Projekt handelt es sich weder um privat genutzte Wohnungen noch hat seit 2001 jemals die Vermietungsabsicht gefehlt. Vielmehr ist das gesamte Objekt von Beginn an zur Erzielung von Einkünften bestimmt gewesen. Die lange Leerstellung des Objektes bzw. die fehlenden Mieteinnahmen seit 2001 resultieren ausschließlich aus dem oben dargestellten, langwierigen Bewilligungsverfahren mit zahlreichen Einreichungen und der anschließenden Bauphase."*

Mit Telefax vom 20. Mai 2010 übermittelte der UFS der steuerlichen Vertreterin der Berufungsführerin folgenden Vorhalt:

*„Sie werden ersucht binnen vier Wochen nach Erhalt dieses Schreibens dem UFS folgende Unterlagen vorzulegen:*

*den Kaufvertrag hinsichtlich der berufsgegenständlichen Liegenschaft aus dem Jahr 1993  
sämtliche dieses Objekt betreffenden Mietverträge seit 1993  
die (das) Schätzgutachten betreffend diese Liegenschaft."*

Die steuerliche Vertreterin hat am 17.6.2010 die angeforderten Unterlagen übermittelt:

Mit Telefax vom 16. September 2010 hat der UFS der steuerlichen Vertreterin der Berufungsführer folgenden Vorhalt übermittelt:

*„Ich beabsichtige folgenden Sachverhalt festzustellen:*

*„Mit Kaufvertrag vom 30.7.1993 hat Herr BH die Liegenschaft A von seinem Bruder JH um 2.000.000,00 S gekauft.*

*Die Einkünfte aus der Vermietung des Lagers hat Herr BH in den Jahren 1993 und 1994 bei seinen gewerblichen Einkünften erklärt. Ab 1995 hat Herr BH Die Erlöse aus der Lagervermietung als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt. Im Zeitraum 1997 bis 2000 hat Herr BH zusätzlich eine Wohnung zzgl. Abstellraum vermietet. Seit 1997 hat Herr BH die Erlöse aus der Verpachtung des Lagers wieder bei den gewerblichen Einkünften erklärt.*

*Im Jahr 2001 wurde festgestellt, dass das Objekt nicht mehr verwendbar ist und dass zu einer weiteren Vermietung eine Generalsanierung bzw. der Abbruch und die Neuerrichtung*

notwendig sind. In einem Schätzungsgutachten wurde der gemeine Wert mit 985.000,00 S ermittelt.

Mit Notariatsakt vom 22.2.2002 hat Frau AH den Hälfteanteil der HG an der berufsgegenständlichen Liegenschaft um 36.340,00 € erworben.

Mit Bescheid vom 23.9.2002 erfolgte die Baubewilligung.

Bei den Vorbereitungsarbeiten zum Umbau des Hauses wurde festgestellt, dass die Tragkonstruktion des Holzhauses sehr schlecht ist. In der Folge wurde der Antrag auf Erteilung einer Abbruchgenehmigung gestellt. Die Abbrucharbeiten erfolgten teilweise im Dezember 2002 und teilweise im Februar bzw. Dezember 2006.

Im Oktober 2003 und Februar 2004 hat der Berufungsführer neue Pläne eingereicht. Diese wurden nicht genehmigt. Der Bauwerber hat in der Folge auf die Baubewilligung vom 23.9.2002 zurückgegriffen. Mit Bescheid vom 19.4.2006 wurde der Neubau eines Wohn- und Geschäftshauses nachträglich bewilligt.

Seit Ende 2008 werden mehrere Wohnungen vermietet."

Der gegenständliche Fall wird von mir vorläufig rechtlich folgendermaßen beurteilt:

Gemäß § 8 Abs 4 EStG sind Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung zulässig (idF AfA genannt). Die AfA kommt bei allen Einkunftsarten zur Anwendung (Doralt, EStG § 8 Tz 55).

Die Nachholung der AfA ist nicht zulässig; die AfA kann nur in dem Jahr geltend gemacht werden, in dem die Gründe für die AfA eingetreten sind bzw. hätten auffallen müssen (Doralt, EStG § 8 Tz 64).

Die AfA hätte nach Ansicht des UFS bereits im Jahr 2000 geltend gemacht werden müssen und kann daher im Jahr 2006 nicht mehr berücksichtigt werden.

Falls die AfA dennoch im Jahr 2006 geltend gemacht werden könnte, ist für den UFS die Höhe der AfA aus folgenden Gründen nicht nachvollziehbar.

Die Anschaffungskosten für die gegenständliche Liegenschaft (Grundstück und Gebäude) haben im Jahr 1993 2,0 Mio ATS betragen.

Sie werden daher ersucht darzutun, wie die Bemessungsgrundlage für die AfA ermittelt wurde.

Sie werden eingeladen binnen vier Wochen nach Erhalt dieses Schreibens hiezu Stellung zu nehmen."

In der Vorhaltsbeantwortung vom 16. Oktober teilte die steuerliche Vertreterin der Berufungsführerin mit:

„1. Berechnung der AfA - siehe Anlagenverzeichnis unseres Berufskollegen

	Datum	Anschaffungs-kosten	AfA 1993-2003	Stand 1.1.2006	Zugang		AfA 2006	aAfA	Stand 31.1.2006
Wohnhaus/Stadel	1993	144.456,81	27.085,56	117.371,25	0,00	1/2	1.083,43	116.287,82	0,00
Werkstatt	1993	36.336,42	5.813,13	29.523,29	0,00	1/1	545,05	0,00	28.978,24
Anlagen in Bau	2006	95.684,55			95.684,55		0,00	0,00	95.684,55

		276.477,78	33.896,69	146.894,54	95.684,55		1.628,48	116.287,82	124.662,79
--	--	------------	-----------	------------	-----------	--	----------	------------	------------

## 2. Nachholverbot der AfA

*Wir können Ihren Ausführungen nur zum Teil zustimmen.*

*Wie Sie richtig ausführen ist eine Nachholung der AfA nicht zulässig (Doralt EStG 8 Tz 64). Somit wäre die AfA der Jahre 2002 - 2005 ( $4 \times 1.628,48 = 6.513,92$ ) verloren.*

*Wie Sie aber auch richtig ausführen ist gemäß § 8 Abs 4 EStG eine Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung zulässig (siehe Doralt EStG § 8 Tz 55). Siehe auch das Erkenntnis des VwGH 27.04.2005; 2000/14/0110.*

*Analog der Opfertheorie ist aus unserer Sicht die außerplanmäßige Abschreibung im Jahr des endgültigen Abbruchs bzw. des Neubaues geltend zu machen. Somit ist dies das Jahr 2006, da hier der endgültige Abbruch und in weiterer Folge der Neubau durchgeführt wurde.*

*Somit ist im vorliegenden Fall die außerplanmäßige AfA maximal um die Abschreibung der Jahre 2002 bis 2005 zu kürzen."*

Mit Telefax vom 3. November 2010 übermittelte der UFS der Berufungsführerin folgenden Vorhalt:

*„Sehr geehrte Damen und Herren!*

*Mit Kaufvertrag vom 30.7.1993 hat Herr BH die Liegenschaft X 11 von seinem Bruder JH um 2.000.000,00 S gekauft.*

*Auf Grund der Betriebsprüfung wurde von dieser Liegenschaft 50% dem Betriebsvermögen der H Bau GmbH & Co KG zugerechnet. Sowohl der Gebäudewert als auch der Grundwert des Hälfteanteils der H GmbH & Co KG wurden jeweils mit 500.000,00 S bewertet.*

*Der UFS geht daher davon aus, dass die von Herrn BH ab dem Jahr 1997 vermietete Wohnung ebenfalls mit einem Grundanteil und einem Gebäudeanteil von jeweils 500.000,00 S zu bewerten ist, da für die AfA-Bemessungsgrundlage gemäß § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG die ungekürzten Anschaffungs- und Herstellungskosten maßgebend sind. Nach Ansicht des UFS beträgt die AfA-Bemessungsgrundlage für die von Herrn BH vermietete Wohnung daher lediglich 500.000,00 S.*

*Aus dem Schätzgutachten der S GmbH geht hervor, dass sich der „Gebäudewert“ lediglich aus den bezahlten Anschlusskosten und der Möglichkeit an der Grundgrenze Süd zu bauen ergebe. Dies sind aber Werte, die nicht dem Gebäude sondern dem nackten Grund und Boden zuzurechnen sind. Die von Frau KH aufgewendeten Anschaffungskosten sind daher zur Gänze dem Grund und Boden zuzurechnen, sodass für Frau KH keine AfA-Bemessungsgrundlage verbleibt. Zudem hätte die H Bau GmbH & Co KG eine Teilwertabschreibung durchführen müssen. Durch den Verkauf unter dem Buchwert ist dies aber de facto ohnehin geschehen.*

*Sie werden ersucht hiezu binnen vier Wochen nach Erhalt dieses Schreibens Stellung zu nehmen.*

*Weiters werden Sie ersucht binnen vier Wochen nach Erhalt dieses Schreibens bekanntzugeben, welche Teile des Gebäudes in welchem Jahr abgebrochen wurden, den Anteil dieser Gebäudeteile an der AfA-Bemessungsgrundlage, sowie die darauf entfallenden Abbruchkosten (nach Gebäudeteilen und Jahren getrennt)."*

In der Vorhaltsbeantwortung vom 2. Dezember 2010 brachte die Berufungsführerin im Wesentlichen vor:



*„Das Gebäude wurde am 30.07.1993 von Herrn JH um Euro 145.345,66 (ATS 2 Mio) gekauft.*

*Zum damaligen Zeitpunkt war die Werkstatt betriebsbereit und es war auch ein Mieter mit einem neuen Mietvertrag mit einer Dauer von weiteren 5 Jahren vorhanden. Dieser ist leider 6 Monate nach dem Kauf verstorben.*

*Bis zu diesem Zeitpunkt wurde die Wohnung nicht vermietet, da der Werkstattpächter hier Nachteile aus eventuellen Einsprüchen bzgl. Lärmbelästigung fürchtete. Als dieser verstorben war und ein Betriebsnachfolger nicht gefunden werden konnte wurde die Wohnung einige Jahre vermietet. Somit kann nicht von einem Gebäudewert von NULL ausgegangen werden.*

*Wenn die BP im Jahre 1993 zum Schluss gekommen ist, den Wert des Gebäudes in 50:50 Grund und Boden sowie Gebäude aufzuteilen, so kann nicht wenige Jahre danach der 50 % Gebäudeanteil nochmals dem Grund und Boden zugeordnet werden. Somit vertreten wir weiterhin den Standpunkt, dass die 50 % dem Gebäude zuzurechnen sind. Weiters wird festgehalten, dass das Gutachten von Herrn S aus dem Jahre 2001 stammt und somit doch einige Jahre nach der Feststellung der BP erstellt wurde. Zu diesem Zeitpunkt war kein Pächter mehr vorhanden, sodass bereits aus diesem Sachverhalt ein geringerer Teil dem Gebäude zugerechnet wird, da für eine neuerliche Verpachtung aufgrund gewerberechtlicher Sachverhalte meist enorme Investitionen getätigt werden müssen. Maßgebend für die Ermittlung der Anschaffungskosten und in weiterer Folge die Berechnung der Anlagenabschreibung ist der Zeitpunkt des Erwerbes.*

*Zu den Abbruchterminen hat uns Herr H folgende Stellungnahme übermittelt:*

*Der 1. Teil Wohnhaus Inneneinrichtung wurde im 11-12/02 ausgehöhlt. Dabei wurde festgestellt, dass die tragenden Teile in schlechtem Zustand sind und alle ausgetauscht werden müssen. Daher wurde für diesen Teil ein Abbruchbescheid beantragt (9.1.2003).*

*Am 14.1.2003 wurde der Abbruch vom Wohnhaus bewilligt und im Frühjahr 2003 abgebrochen. Die Werkstatt wurde nicht abgebrochen, da für diesen Teil noch keine Planung vorhanden war.*

*Baugenehmigung 2. Teil Wohnhaus am 19.4.2006, Abbruch der Werkstatt 2006 im Herbst.*

*Im Jahr 2003 wurde nicht gebaut, da aufgrund des Abbruchbescheides eine Neuplanung mit rechteckigem Grundriss eingereicht wurde. (Wunsch der Gemeinde dass ein anderer Baukörper entsteht). Da mit einer Änderung des Baukörpers die Bauabstände nicht mehr vorhanden waren und keine Abstandsnachsichten erreicht wurden, wurde dieser Plan zurückgezogen (2004).*

*Im Jahr 2005 wurde die Werkstatt in einen neuen Plan mit einbezogen und eingereicht. Baubewilligung am 16.3.2006 erhalten. Danach wurde auch die Werkstatt abgebrochen.*

*Da auf dem Baugelände zu wenige Parkplatzfläche vorhanden waren, wurde eine Tiefgarage eingeplant."*

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

Die in der älteren Judikatur zu Vorgängergesetzen des EStG 1988 vertretene "Opfertheorie" hat im Wesentlichen zum Inhalt: Wird ein schon länger vom Steuerpflichtigen verwendetes, noch nutzbares Gebäude abgetragen, um an dessen Stelle ein neues Gebäude zu errichten, so sind der Restbuchwert des alten Gebäudes und die Abbruchkosten den Herstellungskosten des neuen Gebäudes zuzuschlagen. Diese "Opfertheorie" hat der Verwaltungsgerichtshof im

Erkenntnis vom 25. Jänner 2006, 2003/14/0107, für die Sachverhaltskonstellation von schon länger vom Steuerpflichtigen genutzter Gebäude für das EStG 1988 nicht aufrecht erhalten: Weder der Restbuchwert noch die Abbruchkosten gehören zu den Herstellungskosten, sondern sind sofort abziehbar; sie erhöhen auch nicht den Wert des Neubäudes (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 16 Abs. 1 Z. 8, Tz. 6, Seite 8).

Gemäß § 8 Abs 4 EStG sind Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung zulässig (idF AfaA genannt). Die AfaA kommt bei allen Einkunftsarten zur Anwendung (Doralt, EStG § 8 Tz 55).

Die Nachholung der AfaA ist nicht zulässig; die AfaA kann nur in dem Jahr geltend gemacht werden, in dem die Gründe für die AfaA – nämlich die außergewöhnliche Abnutzung – eingetreten sind bzw hätten auffallen müssen (Doralt, EStG § 8 Tz 64).

Hinsichtlich des von Frau AH erworbenen Hälfteanteils wird Folgendes festgestellt:

Laut dem Sachverständigengutachten vom 21.11.2001 wurde der Grundstückswert des berufsgegenständlichen Grundstückes folgendermaßen ermittelt:

*„Fläche alt aus Plan, 675 m<sup>2</sup>. Der neue Stand war 785 m<sup>2</sup> und ist laut Angabe nicht zu bewerten, da der Zukauf privat erfolgte.*

*Wert des Grundes*

<i>675 m<sup>2</sup> à 1.000,00 S</i>	<i>810.000,00 S</i>
<i>- Bebauungsabschlag: (Abbruchkosten)</i>	<i>-350.000,00 S</i>
<i>Grundwert</i>	<i>460.000,00 S</i>

Da aber im zum Zeitpunkt des Erwerbes des Hälfteanteils durch Frau AH die Grundstücksfläche der Liegenschaft A 785 m<sup>2</sup> betragen hat, beträgt der Grundwert der gesamten Liegenschaft abzüglich der Abbruchkosten 592.000,00 S.

Der Sachwert des Gebäudes wurde im Gutachten mit 525.000,00 S bewertet. Dazu wurde im Gutachten ausgeführt:

*„Der Wert des Hauses ergibt sich aus den bezahlten Anschlusskosten und der Möglichkeit an der Grundgrenze Süd zu bauen.“*

Der Gesamtwert der Liegenschaft hat 1.117.000,00 S betragen und ist zur Gänze auf den nackten Grund und Boden entfallen, da die bezahlten Anschlusskosten und die Möglichkeit an der Grundgrenze Süd zu bauen, dem Grund und Boden zuzurechnen sind.

Das Gebäude hatte daher Ende des Jahres 2001 einen Verkehrswert von 0,00 S. Sowohl die HG als auch Herr BH wären daher verpflichtet gewesen, im Jahr 2001 eine AfaA des Gebäudes

auf 0,00 S durchzuführen. Auf Grund des Nachholverbotes ist die Geltendmachung der AfaA im Jahr 2006 unzulässig.

Selbst wenn die AfaA nicht im Jahr 2001 hätte geltend gemacht werden können, wäre eine auf das „Wohnhaus/Stadel“ entfallende AfaA im Jahr 2006 nicht geltend zu machen, da das „Wohnhaus/Stadel“ bereits im Jahr 2003 abgebrochen wurde und daher spätestens im Jahr 2003 die AfaA geltend gemacht hätte werden müssen.

Die im Jahr 2003 angefallenen Abbruchkosten können daher ebenfalls nicht im Jahr 2006, sondern lediglich im Jahr 2003 berücksichtigt werden.

Zudem konnte trotz Vorhalts nicht aufgeklärt werden, wie die Berufungsführerin die AfaA-Bemessungsgrundlage ermittelt hat. Mit Kaufvertrag vom 30.7.1993 hat Herr BH die Liegenschaft A von seinem Bruder JH um 2.000.000,00 S gekauft. Auf Grund der Betriebsprüfung wurde von dieser Liegenschaft 50% dem Betriebsvermögen der HG zugerechnet. Sowohl der Gebäudewert als auch der Grundwert des Hälfteanteils der HG wurden jeweils mit 500.000,00 S bewertet. Der UFS geht daher davon aus, dass die von Herrn BH ab dem Jahr 1997 vermietete Wohnung ebenfalls mit einem Grundanteil und einem Gebäudeanteil von jeweils 500.000,00 S zu bewerten ist, da für die Afa-Bemessungsgrundlage gemäß § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG die ungekürzten Anschaffungs- und Herstellungskosten maßgebend sind. Nach Ansicht des UFS beträgt die Afa-Bemessungsgrundlage für die von Herrn BH vermietete Wohnung daher lediglich 500.000,00 S. Von dieser sind für die Ermittlung der Afa-Bemessungsgrundlage die angefallenen Jahresabschreibungen zu subtrahieren. Selbst wenn eine AfaA für das Wohnhaus/Stadel im Jahr 2006 zulässig wäre, wäre sie mit 500.000,00 S abzüglich bereits angefallener Afa beschränkt.

Frau AH hat den Hälfteanteil daran um 36.340,00 € erworben. Diese sind zur Gänze auf den Wert des nackten Grund und Bodens entfallen. Für den Ansatz einer AfaA bleibt daher kein Raum.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 22. Februar 2011