

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter XY in der Beschwerdesache der B GmbH & Co KG, Gde X, B-Straße xx, vertreten durch die F Steuerberater OG, Gd Y, H-Straße xx, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 1. März 2010 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 194/1961 idgF, für das Jahr 2007 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die im Kalenderjahr 2007 erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO festgestellt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	102.297,68 €
------------------------------	--------------

Davon entfallen auf:

1. G GmbH Gde B-Straße yy Ge xyz	Anteil Einkünfte	3.000,00 €
2. G S Gde S-Straße ss Ge yxz	Anteil Einkünfte	1.677,15 €
3. G L Gde B-Straße yy Ge zyx	Anteil Einkünfte	63.710,62 €
4. G M Gm A-Straße aa Ge yzx	Anteil Einkünfte	33.909,91 €

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

## Entscheidungsgründe

Die Berufungsführerin (ab 1.1.2014 Beschwerdeführerin; in der Folge kurz: Bf.) führte im Streitjahr im Rahmen einer Kommanditgesellschaft ein AH (AM- und MV samt Service; ABC-Vertragshändler). Sie erzielte aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus Gewerbebetrieb und ermittelte ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 5 EStG 1988.

Mit Kaufvertrag vom 5. September 2006 erwarb die Bf. die (an ihre Betriebsliegenschaft angrenzende) 1.315,00 m<sup>2</sup> große Liegenschaft in EZ xxx (Grundbuch xxyy X), Gst.Nr. dfg sowie Gst.Nr. ghj samt darauf befindlichem Wohnhaus (Einfamilienhaus) "jkl", um pauschal 294.000,00 €. Im Frühjahr 2007 wurde dieses Einfamilienhaus abgerissen (Abbruchkosten in Höhe von netto 13.283,42 € bei 16% Rabatt/Skonto; vgl. Schlussrechnung der Fa. LL BauGmbH vom 14. Mai 2007) und in der Folge von der Bf. auf dieser (neu erworbenen) Liegenschaft ein Gebrauchtwagenplatz (Neugestaltung und Erweiterung des bisherigen Gebrauchtwagenplatzes) samt Bürogebäude (Verkaufsraum) errichtet (vgl. dazu auch die Baueingabe der Bf. an die BH Z vom 3. November 2006 sowie den Baubewilligungsbescheid der BH Z vom 22. Jänner 2007).

Das Finanzamt Feldkirch nahm zunächst mit Bescheid vom 12. Jänner 2009 die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte der Bf. für das Jahr 2007 entsprechend der elektronisch eingereichten Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) 2007 vor [Berücksichtigung ua. von übrigen und/oder pauschalen Aufwendungen/Betriebsausgaben (Kennzahl 9230) in Höhe von 282.367,28 € bzw. von Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von insgesamt 100.032,10 €].

Im Rahmen einer in den Jahren 2009/2010 bei der Bf. durchgeführten Außenprüfung gemäß § 147 BAO betreffend ua. Umsatzsteuer und einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2005 bis 2007 stellte die Prüferin streitgegenständlich Folgendes fest (vgl. Beilage zum BP-Bericht):

### **""Tz 1 Liegenschafts Kauf 2006**

*Am 5. September 2006 wurde angrenzend an den Gebrauchtwagenplatz eine Liegenschaft (Grstk dfg) mit einem darauf befindlichen Einfamilienhaus (Grstk ghj) von den Erben des im März 2006 verstorbenen CR gekauft. Das Gebäude stand zwischen Kauf und Abbruch leer und wurde nicht betrieblich genutzt.*

*Am 3. November 2006 wurde bei der Gemeinde X ein Antrag auf Erweiterung des Gebrauchtwagenplatzes und der Errichtung eines Verkaufsraumes eingebracht. Dem Ansuchen wurde mit 22. Jänner 2007 stattgegeben mit der Bemerkung, dass das Einfamilienhaus im Zuge der Erweiterung abgebrochen wird.*

*Die Abbruchkosten des Einfamilienhauses sind mit 10% in den Herstellkosten des neu errichteten Gebäudes enthalten und mit 90% in den Herstellkosten des Gebrauchtwagenplatzes. Im Zuge des Erwerbs der Liegenschaft 2006 wurden 41%*

der Anschaffungskosten [hinzugefügt vom BFG: 127.299,16 € = 41% von 310.485,78 € (Kaufpreis iHv 294.000,00 € + 3,5% GreSt iHv 10.290,00 € + Eintragungsgebühr iHv 2.940,00 € + Vertragserrichtungskosten iHv 3.255,78 €)] auf dem Konto "Gebäude" erfasst [hinzugefügt vom BFG: somit verblieben 59% der Anschaffungskosten (183.186,62 €) auf Grund und Boden]. Der Restbuchwert des abgebrochenen Einfamilienhauses (hinzugefügt vom BFG: 124.753,16 €) wurde 2007 zur Gänze als Aufwand erfasst.

### **Rechtliche Würdigung:**

#### **Abbruchabsicht:**

Das Gebäude befand sich bis zum Abbruch nur wenige Monate im Betriebsvermögen. Es hat in dieser Zeit nicht dem Betrieb gedient und wurde auch anderweitig nicht genutzt. Es war zwar eine Vermietung angedacht, diese Verwertungsabsicht wurde aber schlussendlich nicht verwirklicht.

In Anbetracht der vorliegenden Umstände, insbesondere der zeitlichen Nähe zwischen Kauf und Abbruch, geht die Betriebsprüfung in freier Beweiswürdigung davon aus, dass das Gebäude bereits in Abbruchabsicht erworben worden ist.

#### **Restbuchwert Gebäude und Abbruchkosten**

Hergestellt wurden ein Gebrauchtwagenplatz (Platzbefestigung) und ein Bürogebäude (Verkaufsraum).

Auch beim Gebrauchtwagenplatz (Platzbefestigung) handelt es sich, wie beim Bürogebäude, um ein unbewegliches, abnutzbares Wirtschaftsgut.

Gerade deshalb sind die Abbruchkosten und der Restbuchwert des Gebäudes anteilig den Herstellkosten der neuen Wirtschaftsgüter zuzurechnen. ""

Die Prüferin stellte die dadurch bewirkten steuerlichen Auswirkungen wie folgt dar:

<b>Aufteilung HK Gebäude u. Gebrauchtwagenplatz</b>	<b>bisher</b>	<b>lt. BP</b>
Gesamtkosten 06 + 07 lt. Kto 06000 incl. Abbruchkosten	340.122,38 €	340.122,38 €
RBW des abgebrochenen EFH	- 76.761,57 €	124.753,16 €
davon direkt dem Gebäude zuordenbare Kosten	263.360,81 €	- 91.070,14 €
aufzuteilende nicht direkt zuordenbare Kosten	25.238,43 €	373.805,40 €
davon 10% auf Gebäude	238.122,38 €	37.380,54 €
davon 90% auf Gebrauchtwagenplatz	102.000,00 €	336.424,86 €
somit HK Gebäude gesamt		128.450,68 €
<b>Grundstücke lt. GB</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>
Grundstücke lt. GB 1.1.	232.897,03 €	416.083,65 €
Zugang Grstk GW-Platz	183.186,62 €	238.122,38 €
Zugang Gebrauchtwagenplatz	<b>416.083,65 €</b>	- 16.023,78 €
AfA Gebrauchtwagenplatz ND 15 J		62.700,00 €
Zugang Grstk S/H		<b>700.882,25 €</b>
<b>Grundstücke lt. GB 31.12.</b>		
<b>Grundstücke lt. BP</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>

Grundstücke lt. BP 1.1.	232.897,03 €	416.083,65 €
Zugang Grstk GW-Platz lt. BP	183.186,62 €	336.424,86 €
Zugang Gebrauchtwagenplatz lt. BP	<b>416.083,65 €</b>	- 22.428,32 €
AfA Gebrauchtwagenplatz ND 15 J lt. BP		62.700,00 €
Zugang Grstk S/H		269,40 €
Dr. Gb (bisher auf Kto 79000 bzw. 64020 erfasst)		1.334,47 €
Vermessungskosten Kk (bisher auf Kto 79000 erfasst)		<b>794.384,06 €</b>
<b>Grundstücke lt. BP 31.12.</b>		
Anmerkung: Vertragserrichtungskosten und Vermessungsabgaben zählen zu den aktivierungspflichtigen Anschaffungsnebenkosten.		
<b>Grundstücke</b>	<b>31.12.2006</b>	<b>31.12.2007</b>
lt. GB	416.083,65 €	700.882,25 €
lt. BP	416.083,65 €	794.384,06 €
<b>Kapitaländerung</b>	<b>0,00 €</b>	<b>93.501,81 €</b>
<b>Gewinnänderung</b>	<b>0,00 €</b>	<b>93.501,81 €</b>
<b>Gebäude lt. GB</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>
Gebäude lt. GB 1.1.	716.095,83 €	814.256,38 €
Zugang EFH P/M	127.299,16 €	- 2.545,99 €
AfA EFH 2%	- 1.273,00 €	- 123.480,17 €
ausbuchen RBW	- 27.865,61 €	102.000,00 €
Zugang Gebäude GW-Platz	<b>814.256,38 €</b>	- 3.060,32 €
AfA Gebäude GW-Platz		- 27.865,61 €
AfA Rest		<b>759.304,29 €</b>
<b>Gebäude lt. GB 31.12.</b>		
<b>Gebäude lt. BP</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>
Gebäude lt. BP 1.1.	716.095,83 €	814.256,38 €
Zugang EFH P/M	127.299,16 €	- 1.273,00 €
AfA EFH 2% (jeweils 1/2-Jahres-AfA)	- 1.273,00 €	- 124.753,16 €
UB RBW EFH auf Zugang Gebäude bzw. GW-Platz	- 27.865,61 €	128.450,68 €
Zugang Gebäude GW-Platz	<b>814.256,38 €</b>	- 3.853,52 €
AfA Gebäude GW-Platz		- 27.865,61 €
AfA Rest		<b>784.961,77 €</b>
<b>Gebäude lt. BP 31.12.</b>		
<b>Gebäude</b>	<b>31.12.2006</b>	<b>31.12.2007</b>
lt. GB	814.256,38 €	759.304,29 €
lt. BP	814.256,38 €	784.961,77 €
<b>Kapitaländerung</b>	<b>0,00 €</b>	<b>25.657,48 €</b>
<b>Gewinnänderung</b>	<b>0,00 €</b>	<b>25.657,48 €</b>

Das Finanzamt Feldkirch schloss sich diesen Feststellungen der Betriebsprüfung an, nahm das Verfahren betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2007 wieder auf und erließ die mit 1. März 2010 datierte neue Sachentscheidung für dieses Jahr [Berücksichtigung ua. von übrigen und/oder pauschalen Aufwendungen/ Betriebsausgaben (Kennzahl 9230) in Höhe von (noch) 163.207,99 € bzw. von Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von insgesamt 219.191,39 €].

In der gegen diesen obgenannten Feststellungsbescheid erhobenen Berufung vom 5. April 2010 samt dem ergänzenden Schreiben vom 20. April 2010 wandte sich die Bf. dagegen, dass im Zuge der dem angefochtenen Bescheid vorangegangenen Betriebsprüfung Abbruchkosten und Restbuchwert eines Gebäudes den Herstellungskosten eines anderen Gebäude sowie den Herstellungskosten eines Gebrauchtwagenplatzes zugerechnet worden seien, und führte dazu im Wesentlichen Folgendes aus:

*""Es entspricht nicht den Tatsachen, dass eine anderweitige Nutzung bzw. Vermietung "nur angedacht" wurde. Bereits im Vorfeld des Erwerbes der Liegenschaft wurden Berechnungen angestellt, um zu prüfen, ob eine Finanzierung über Mieteinnahmen erfolgen könnte. Der Erwerb sollte allein deswegen erfolgen, um die Möglichkeit einer späteren Erweiterung des Betriebsareals offen zu halten.*

*Das betreffende Gebäude bestand aus zwei Wohneinheiten, welche beide eigenständig vermietbar waren. Der erzielbare Mietzins für die im Erdgeschoss gelegene Wohneinheit betrug ca. 650,00 €, jener für die im Obergeschoß gelegene Wohnung 350,00 €. Für beide Wohnungen fanden sich in unmittelbarer Folge zum Erwerb Interessenten und konnte für die Wohnung im Erdgeschoss ein Mietvertrag abgeschlossen werden (VG, Gde X, R-Straße yx). Die obere Wohnung blieb vorläufig nur deswegen leer, weil Frau GV Interesse bekundete, die zweite Wohneinheit ebenfalls zu mieten. Für die erste Wohnung bestand jedenfalls bereits ein Mietvertrag, hatte die Mieterin die Kautions überwiesen und hatte bereits mit dem Umzug begonnen.*

*Während dieser Zeit waren seitens der Firma G die Planungsarbeiten für die Umgestaltung des bestehenden Gebrauchtwagenplatzes im Gang. Der beauftragte Architekt brachte zu einem Besprechungstermin neben den Plänen auch ein Modell mit, welches das Wohngebäude mitbeinhaltete und vorsah, dieses mittels einer Böschung vom Gebrauchtwagenplatz zu trennen. Der Architekt erläuterte seine Planungen und im Zuge bzw. als Abschluss der Besprechung entfernte er zu Demonstrationszwecken das Wohngebäude, um der Geschäftsleitung darzulegen, dass somit ein weitaus besserer Gesamteindruck erzielbar wäre. Die Darstellung war absolut überzeugend und dennoch wurde die Entscheidung nicht spontan oder leichtfertig getroffen, denn immerhin bedeutete der Abbruch des Gebäudes einen jährlichen Einnahmenentgang von ca. 12.000,00 €, dem keine unmittelbaren zusätzlichen Einnahmen aus der alternativen Gestaltung des Gebrauchtwagenplatzes gegenüberstehen.*

*Es ist daher nochmals hervorzuheben, dass*

- 1) ein noch verwendbares Gebäude erworben wurde und dies*
- 2) NICHT in der Absicht geschehen ist, das Gebäude abzureißen.*

*Dies ist auch für die rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes von wesentlicher Bedeutung, da der Beurteilung seitens der Betriebsprüferin die sog. "Opfertheorie" zugrunde liegt, welche in unterschiedlichen Fallkonstellationen gerade in der jüngeren Lehre vielfach kritisiert wird, da sie zu Wertansätzen führt, welche den tatsächlichen Sachverhalten nicht entsprechen.*

*Hierzu ist vorweg anzumerken, dass die Opfertheorie vor allem auf die (zum Teil widersprüchliche) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zurückzuführen ist und lt. Schrifttum (Doralt, Kommentar zum EStG, Tz 86 zu § 6 EStG, noch deutlicher: Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 76 zu § 6 EStG) unter Hinweis auf das Erkenntnis 1754/63 vom 20. November 1964 auf andere Wirtschaftsgüter als Gebäude und Grund und Boden nicht anwendbar ist.*

*Damit scheint auch der Hinweis in der Beilage zum BP-Bericht entbehrlich, dass es sich beim Gebrauchtwagenplatz um ein unbewegliches, abnutzbares Wirtschaftsgut handelt, da eine Übertragung der Ergebnisse der "Opfertheorie" auf ein solches nicht in Frage kommt.*

*Was das unter anderem auch errichtete Gebäude betrifft, gilt Folgendes:*

*Der Verwaltungsgerichtshof ist im Erkenntnis vom 25. Jänner 2006, 2003/14/0107, von seiner früheren Rechtsprechung abgegangen und ist in dem Fall, der dem Erkenntnis zugrunde lag, zur Auffassung gelangt, dass Restbuchwert und Abbruchkosten nicht zu den Herstellungskosten gehören. Zwar geht aus dem Erkenntnis klar hervor, dass das Erkenntnis sich darauf bezieht, dass ein noch verwendbares Gebäude abgerissen wurde, welches sich schon längere Zeit im Betriebsvermögen des Beschwerdeführers befand und nicht, wie im gegenständlichen Fall, um ein verwendbares Gebäude, welches kurz vor dem Abriss erst erworben wurde. Dennoch lässt sich lt. Zorn (RdW 04/2006, Seite 241) das Erkenntnis durchaus "auch auf in zeitlicher Nähe zur Anschaffung abgerissene Gebäude" übertragen. Dies ist deswegen bemerkenswert, weil Zorn als Richter am genannten Erkenntnis mitgewirkt hat. Zorn leitet seine Beurteilung aus dem Umstand ab, dass - soweit eine Liegenschaft mit einem noch verwendbaren Gebäude veräußert/ erworben wird - stets ein Teil des Kaufpreises auf das (noch nutzbare) Gebäude entfällt. Ebenfalls auf den Preis beziehen sich Quantschnigg/Schuch (Tz 76 zu § 6 EStG, mit weiteren Verweisen), die zutreffend ausführen, dass ein Erwerber einer Liegenschaft wohl nicht deswegen mehr für das Gebäude zahlen wird, weil für den Neubau ein Altgebäude geopfert wurde. Es wird mit dem Abbruch des noch funktionsfähigen Wirtschaftsgutes zwar die Möglichkeit geschaffen, ein anderes Wirtschaftsgut herzustellen oder anzuschaffen, jedoch ergibt sich dessen Wert aus den ihm eigenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. dessen Nutzungsmöglichkeit im Unternehmen. "Auch bei einer Maschine käme wohl niemand auf die Idee, Restbuchwert und Entsorgungskosten der alten Maschine auf die neue zu aktivieren" (Mayr - zit. bei Beiser ÖStZ 04/2004 S 68). Beiser selbst kommt a.a.O. zum Schluss, dass die Opfertheorie auf jene Fälle zu beschränken ist, in denen ein Teil der Substanz in den Vorgang der Herstellung eingeht. Dem ist ebenso zuzustimmen, wie der Aktivierung der Abbruchkosten eines abbruchreifen Gebäudes auf Grund und Boden bei Erwerb, da in einem solchen Fall die Abbruchkosten*

*im Normalfall zu einer Preisminderung führen und der Abbruch selbst tatsächlich für den Grund und Boden werterhöhend wirkt. In allen anderen Fällen - so auch in dem dieser Berufung zugrunde liegenden Fall - führt die Anwendung der Opfertheorie zu falschen, weil nicht die tatsächlichen Werte widerspiegelnden Ergebnissen, welche dann wieder über eine Teilwertabschreibung zu korrigieren wären. ""*

Nach Ergehen des abweisenden Bescheides über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO (Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO) für das Jahr 2007 vom 25. Mai 2010 [auf die zusätzliche Bescheidebegründung (Verf40) des Finanzamtes vom 18. Mai 2010 wird an dieser Stelle verwiesen] stellte die Bf. mit Schriftsatz vom 29. Juni 2010 einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, womit die Berufung wiederum als unerledigt galt. Im Vorlageantrag wurde von der steuerlichen Vertretung der Bf. noch ergänzend vorgebracht, dass vom Finanzamt - entgegen dem tatsächlichen Sachverhalt - davon ausgegangen werde, dass die in Diskussion stehende Liegenschaft samt darauf befindlichem Gebäude in der Absicht erworben worden sei, das Gebäude abzureißen. Dies sei eine schlichte Mutmaßung, die jeder Grundlage entbehre, worauf bereits mehrfach hingewiesen worden sei. Das Gebäude habe vermietet werden sollen, um mit der Miete den Kauf zu finanzieren. Ein Mietvertrag habe bereits bestanden und die Mieterin sei schon mit dem Umzug befasst gewesen, als die Entscheidung gefallen sei, das Gebäude abzureißen. Hinzu komme, dass in der Folge nicht (primär) ein Gebäude errichtet worden sei, sondern ein Gebrauchtwagenplatz mit einem Büro, welches die Ausmaße eines kleinen Bürocontainers aufweise.

Die im Spruch genannte Berufung wurde in der Folge der Abgabenbehörde zweiter Instanz (Unabhängiger Finanzsenat) zur Entscheidung vorgelegt.

Gemäß § 323 Abs. 38 der Bundesabgabenordnung (BAO) idF BGBl. I Nr. 70/2013 sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Mit Anbringen (E-Mail) vom 24. September 2014 zog die steuerliche Vertretung der Bf. ihren im obgenannten Berufungsschriftsatz (nunmehr Beschwerdeschriftsatz) gestellten Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Mit weiterem Anbringen (E-Mail) vom 4. November 2014 (samt Beilagen) brachte die steuerliche Vertretung der Bf. im Rahmen eines Ergänzungsersuchens, das gegenständliche Beschwerdebegehren auch zahlenmäßig entsprechend auszudrücken, noch vor, dass der ursprünglich gemäß den eingereichten Erklärungen ergangene Bescheid die Einkünfte (aus Gewerbebetrieb) mit 100.032,10 € ausweise. Diese erhöhten sich nach der BP um 119.159,29 € auf 219.191,39 €. Die Beschwerde richte sich gegen die Aktivierung des Restbuchwertes in Höhe von 124.753,16 €. Daraus habe sich die Erhöhung des Ergebnisses um diesen Betrag, vermindert um die daraus resultierende Abschreibung in Höhe von 7.859,45 €, d.h. eine Ergebnisänderung um 116.893,71 €,

ergeben. Um diesen Betrag seien die Einkünfte bei einer Stattgabe zu reduzieren. Bei einer solchen Änderung entfalle ein Teilbetrag von 111.049,02 € auf L G und jeweils ein Betrag von 2.922,35 € auf S und M G .

***Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerde erwogen:***

Das Bundesfinanzgericht geht im konkreten Fall von nachstehend dargestelltem **Sachverhalt** aus:

Die Bf. hat mit Kaufvertrag vom 5. September 2006 die (an ihre Betriebsliegenschaft angrenzende) 1.315,00 m<sup>2</sup> große Liegenschaft in EZ xxx (Grundbuch xxyy X ), Gst.Nr. dfg sowie Gst.Nr. ghj samt darauf befindlichem Wohnhaus (Einfamilienhaus) " jkl ", um pauschal 294.000,00 € erworben.

Die Anschaffungskosten für dieses bebaute Grundstück in Höhe von 310.485,78 € wurden von Seiten der Bf. unstrittig insofern aufgeteilt, als 59% dem Grund und Boden (183.186,62 €) und 41% dem (Alt-)Gebäude (127.299,16 €) zugeordnet wurden.

Von Seiten der Bf. wurde glaubhaft dargelegt, dass der Kauf dieser Liegenschaft in der Absicht erfolgte, sich die Möglichkeit einer späteren Erweiterung des bisherigen Betriebsareals offen zu halten, der Abbruch des gegenständlichen (Alt-)Gebäudes zunächst (bei Erwerb) jedoch nicht beabsichtigt gewesen, sondern vielmehr die Vermietung der beiden Wohneinheiten ins Auge gefasst worden ist. Gegenständlich war damit davon auszugehen, dass im Zeitpunkt des Kaufes noch kein konkreter Plan zum Abriss vorgelegen ist, was nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes gerade durch den (unstrittig) bereits abgeschlossenen Mietvertrag mit Frau VG betreffend die Wohnung im Erdgeschoß des Altgebäudes (die Kautions wurde bereits überwiesen und die Mieterin hatte bereits mit dem Umzug begonnen) hinreichend nach außen dokumentiert wird (damit lag im Übrigen auch bereits eine einkommensteuerlich relevante Betätigung vor).

In diesem Zusammenhang wird darauf verwiesen, dass das Bundesfinanzgericht nach § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des (Abgaben-)Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen hat, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht, wobei es genügt, hiebei von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt.

Der Abbruch des gegenständlichen, (unstrittig) kurze Zeit zum Betriebsvermögen zählenden, sanierungsbedürftigen, jedoch unstrittig noch funktionsfähigen (brauchbaren/ nutzbaren) Altgebäudes erfolgte im Frühjahr 2007; in der Folge wurde auf dem erworbenen Grundstück ein Gebrauchtwagenplatz (Neugestaltung und Erweiterung des bisherigen Gebrauchtwagenplatzes) samt einem mit dem Boden fest verbundenen Büro (Verkaufsraum) errichtet. Der Gebrauchtwagenplatz samt Büro (Verkaufsraum) diene in der Folge dem Betrieb der Bf. und damit der Einkunftserzielung.



Im konkreten Fall war daher von einem ohne Abbruchabsicht erworbenen, noch funktionsfähigen (brauchbaren/nutzbaren), kurze Zeit zum Betriebsvermögen zählenden Gebäude, welches in zeitlicher Nähe zur Anschaffung abgerissen wurde, um einen von der Bf. betrieblich genutzten Gebrauchtwagenplatz samt Bürogebäude (Verkaufsraum) zu errichten, auszugehen.

Streit besteht im konkreten Fall allein darüber, ob der im Beschwerdejahr noch vorhandene Restbuchwert des abgebrochenen Altgebäudes (124.753,16 €), wie von der Abgabenbehörde vertreten wird, zu den Herstellungskosten des neu errichteten Gebäudes sowie des Gebrauchtwagenplatzes oder, wie von Seiten der Bf. vertreten wird, zum laufenden (sofort abzugsfähigen) Aufwand gehört (vgl. dazu auch das oben dargestellte Anbringen der steuerlichen Vertretung der Bf. vom 4. November 2014).

In **rechtlicher** Hinsicht ergibt sich daraus Folgendes:

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Betriebsausgaben liegen dann vor, wenn die Aufwendungen mit dem Betrieb in Zusammenhang stehen bzw. wenn sie im Interesse des Betriebes anfallen. Die betriebliche Veranlassung ist weit zu sehen; ein mittelbarer Zusammenhang mit dem Betrieb genügt (vgl. Doralt, EStG <sup>11</sup>, § 4 Tzen 228 ff).

Nach § 6 Z 1 EStG 1988 ist abnutzbares Anlagevermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzung für Abnutzung nach den §§ 7 und 8, anzusetzen. Gemäß § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 sind nicht abnutzbares Anlagevermögen und Umlaufvermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen.

Der Restbuchwert eines noch verwendbaren (funktionsfähigen, nicht abbruchreifen) Gebäudes ist unter Zugrundlegung der zu Vorgängergesetzen des EStG 1988 ergangenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes grundsätzlich zu aktivieren, und zwar - je nach Lage des Falles - auf die Herstellungskosten des neuen Gebäudes oder auf die Anschaffungskosten des Grund und Bodens (sog. Opfertheorie; vgl. Doralt/Mayr, EStG <sup>13</sup>, § 6 Tzen 86 ff; Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar, § 6 allgemein Tz 25; Wiesner/Grabner/Wanke [Hrsg], MSA EStG 11. EL § 6 [Anm 42]; VwGH 15.5.1968, 337/67; VwGH 9.6.1980, 55,186/79; VwGH 15.2.1994, 93/14/0175; VwGH 26.4.1998, 89/14/0027). Die Opfertheorie geht dabei von dem allgemeinen Grundsatz aus, dass zu den Anschaffungskosten- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes grundsätzlich alle Kosten gehören, welche zu seiner Anschaffung oder Herstellung notwendig sind (vgl. Weinzierl, FJ 1979, Seite 159). Dem liegt der Gedanke zugrunde, dass die Beseitigung einer an sich noch funktionsfähigen Bausubstanz (nur) erfolgt, um die Herstellung bzw. Funktionsänderung (Funktionserweiterung) eines Wirtschaftsgutes (Gebäudes) zu ermöglichen. 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 (ua. Buchwert) zählen (vgl. VwGH 9.6.1980, 55,186/79).

Diese bisherige (durch die sog. Opfertheorie geprägte) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Thema *"Abbruch eines vermieteten bzw. betrieblich genutzten Gebäudes"* wurde ua. durch die höchstgerichtlichen Entscheidungen vom 7. Juni 2005, 2002/14/0011, bzw. vom 25. Jänner 2006, 2003/14/0107, eingeschränkt bzw. modifiziert (siehe auch VwGH 24.6.2010, 2008/15/0179); danach hat das Höchstgericht im Falle eines Abbruches eines vom Steuerpflichtigen **seit längerem in seinem Eigentum gehaltenen**, noch nutzbaren Gebäude, welches durch einen (der Einkunftserzielung dienenden) Neubau ersetzt wurde, ua. entschieden, dass der Restbuchwert des abgerissenen Gebäudes sofort abzuschreiben ist bzw. dass der Buchwert eines anderen Wirtschaftsgutes (des Altgebäudes) nicht zu den Herstellungskosten des neu errichteten Gebäudes gehört. Das Höchstgericht begründete dies im Wesentlichen damit, dass das alte und das neue Gebäude nicht dasselbe Wirtschaftsgut darstellen würden, sodass keine Erweiterung eines bestehenden Vermögensgegenstands/Wirtschaftsguts vorliegen könne. Weiters würde der Buchwert des Altgebäudes den Wert des Neugebäudes nicht erhöhen; das neue Gebäude sei nicht dadurch mehr wert, dass ein altes Gebäude abgerissen werden müsse, um Platz zu machen. Es liege keine Wertvermehrung des neuen Gebäudes im Abbruch eines anderen alten Gebäudes (vgl. dazu zB Hirschler, *Schlägt der Opfertheorie die letzte Stunde?*, SWK 2011, S 922; Doralt/Mayr, EStG<sup>13</sup>, § 6 Tz 89; Hofstätter/Reichel, a.a.O., § 4 Abs. 4 allgemein Tz 36, § 16 Abs. 1 Z 8 Tz 6 sowie § 6 allgemein Tz 25; Zorn, VwGH: Aufgabe der Opfertheorie, RdW 2006/240, 248).

Von dieser jüngeren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes noch nicht behandelt ist der Abbruch im Zusammenhang mit dem Erwerb eines Grundstückes mit einem noch nutzbaren Gebäude.

Im Hinblick auf die im konkreten Fall strittige Frage, ob der noch vorhandene Restbuchwert des abgebrochenen Altgebäudes zu den Herstellungskosten des neu errichteten Gebäudes bzw. des Gebrauchtwagenplatzes oder zum laufenden (sofort abzugsfähigen) Aufwand gehört, schließt sich das Bundesfinanzgericht - gerade unter Beachtung des Grundsatzes der Einzelbewertung (das alte und das neue Gebäude wie auch der Gebrauchtwagenplatz sind verschiedene, selbständige Wirtschaftsgüter; die Anschaffung des alten Gebäudes und die Herstellung/Errichtung des neuen Gebäudes bzw. Gebrauchtwagenplatzes sind getrennte Vorgänge), der Teilwertbetrachtung [ein Erwerber würde wohl nicht deshalb mehr für das Gebäude bzw. den Gebrauchtwagenplatz zahlen, weil dafür ein (noch werthaltiges) Altgebäude "geopfert" wurde; der Buchwert des Altgebäudes erhöht nicht den Wert des Neugebäudes bzw. des Gebrauchtwagenplatzes; es wäre damit sofort eine Teilwertabschreibung erforderlich] und des Umstandes, dass Herstellungskosten eine Substanz- und Werterhöhung gegenüberstehen sollte (der Wert des Neugebäudes bzw. des Gebrauchtwagenplatzes wird durch den Abgang des Altgebäudes mangels unmittelbarem funktionalem Zusammenhang nicht erhöht; fehlender Einzel- und Gemeinkostencharakter der in Streit stehenden Aufwendungen) - der Auffassung von Zorn, in: Hofstätter/Reichel, a.a.O., § 4 Abs. 4 allgemein Tz 36 bzw. § 6 allgemein Tz 25, an, wonach die oben dargelegten Überlegungen bzw.

Feststellungen des Höchstgerichtes (VwGH 25.1.2006, 2003/14/0107) ua. mit dem Ergebnis einer sofortigen Abschreibung des Restbuchwertes auch **auf in zeitlicher Nähe zur Anschaffung abgerissene** (noch nutzbare) **Gebäude** anzuwenden seien; dies im Übrigen *unabhängig* davon, ob das Altgebäude in Abbruchabsicht erworben oder der Entschluss zum Abbruch erst später gefasst wurde (vgl. auch UFS 5.11.2013, RV/0977-G/09, ua.; sowie die kritischen Aussagen zur Opfertheorie in Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 6 Tz 76; Doralt/Mayr, EStG<sup>13</sup>, § 6 Tz 92; Beiser, Opfertheorie trotz Gebäudeabbruch, ÖStZ 2004/143, S. 66; Beiser, Aktivierungspflicht bei Anschaffung und Abriss eines Gebäudes?, ÖStZ 2010/1014, S. 507; Hirschler, Schlägt der Opfertheorie die letzte Stunde?, SWK 2011, S 922; siehe dazu auch Jakom/Laudacher EStG, 2014, § 6 Rz 29).

Wenngleich die Beschwerde damit angesichts des oben festgestellten Sachverhaltes zu Gunsten der Bf. entschieden ist, wäre auch insofern keine andere Beurteilung vorzunehmen, wenn darauf abgestellt würde, ob beim Kaufabschluss die Absicht zum Abriss des noch funktionsfähigen Gebäudes bestanden habe [vgl. dazu die Ausführungen von Zorn, in: Hofstätter/Reichel, a.a.O., § 4 Abs. 4 allgemein Tz 36 bzw. § 6 allgemein Tz 25 jeweils letzter Absatz, sowie in: VwGH: Aufgabe der Opfertheorie, RdW 2006/240, 248, dem diese Differenzierung aus folgenden Überlegungen nicht sachgerecht erscheint: *"Im Vergleich zu demjenigen, der mit unklaren Vorstellungen bzw. ohne näheren Plan ein bebautes Grundstück erwirbt (und sich später zum Abbruch durchringt), würden jenem Käufer, der schon mit festen Vorhabensplan den Kauf abschließt, gravierende steuerliche Nachteile zuteil: Er dürfte den Kaufpreisteil, welchen der Verkäufer für das voll funktionstüchtige Gebäude veranschlagt, steuerlich endgültig nicht absetzen (wenn er nicht gerade § 5-Ermittler ist, bei dem auch die Anschaffungskosten für Grund und Boden steuerlich relevant sind)";* siehe dazu auch die entsprechenden Überlegungen des Unabhängigen Finanzsenates in: UFS 5.11.2013, RV/0977-G/09], zumal im konkreten Fall - wie oben festgestellt - von einem *ohne Abbruchabsicht* erworbenen, noch verwendbaren Gebäude auszugehen war und damit die fehlende Abbruchabsicht ohnehin auch nicht jenen direkten sachlichen Zusammenhang zwischen dem Erwerb und dem Abbruch samt Neuerrichtung begründete, der - wie verschiedentlich vertreten wird - notwendig gewesen wäre, um die in Rede stehenden Aufwendungen als Herstellungskosten des Neugebäudes bzw. des Gebrauchtwagenplatzes zu qualifizieren; die Herstellung des Neugebäudes bzw. des Gebrauchtwagenplatzes sowie der Abbruch des Altgebäudes würden mangels finaler Verknüpfung keinen einheitlichen Vorgang darstellen und wäre daher auch aus diesen Überlegungen der Restbuchwertabgang als (sofort abzugsfähiger) Aufwand zu behandeln (vgl. dazu Bertl/Hirschler, Abbruch eines zum Betriebsvermögen zählenden Gebäudes, RWZ 2005/69, bzw. Neues zum Ende der Opfertheorie, RWZ 2006/51; Fraberger/Hirschler, Die "Opfertheorie" im Lichte der handelsrechtlichen Bilanzierung, RWZ 1996, 135).

Dem Beschwerdebegehren (sofortige Aufwandswirksamkeit des Restbuchwertes) war damit Folge zu geben.

**Zulässigkeit der Revision:**

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag eine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die Revision ist zulässig, weil das Finanzgericht im konkreten Fall von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (sog. Opfertheorie) abweicht und dieser Fall (Abschreibung des Restbuchwertes eines in zeitlicher Nähe zur Anschaffung abgerissenen, noch verwendbaren Gebäudes) von der jüngeren höchstgerichtlichen Rechtsprechung noch nicht behandelt worden ist.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 6. November 2014