

GZ. RV/0577-I/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch die Steuerberatungsgesellschaft Wörgötter & Trixl, gegen den Bescheid des Finanzamtes Kitzbühel, vertreten durch ADir. Josef Schaffer, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1996 nach in Innsbruck durchgeföhrter Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. betrieb bis einschließlich April 1996 eine Dauervermietung. Anlässlich der Abgabe der ESt-Erklärung für 1996 machte die Bw. u.a. eine Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung (AfaA) in Höhe von S 986.987.- als Werbungskosten geltend.

Die Bw. begründete den Werbungskostenabzug wie folgt :

"Zu Beginn 1996. wurde für die Marktgemeinde M. ein Gefahrenzonenplan erstellt. Der Gefahrenzonenplan betraf und betrifft auch das Grundstück der Bw.. Durch behördlichen Eingriff ist nun das betroffene Grundstück in der roten und gelben Gefahrenzone.

Dadurch wird die wirtschaftliche Nutzbarkeit des Gebäudes infolge Änderung der Infrastruktur in der Umgebung stark verringert. Das Gebäude darf nicht mehr verändert werden, weder darf ein Anbau noch ein Zu-, Um- oder Aufbau vorgenommen werden. Diesem Umstand ist nach § 16 Abs. 8 iVm § 8 Abs. 4 EStG 1988 Rechnung zu tragen.

Wird die wirtschaftliche Nutzbarkeit eines Gebäudes infolge Änderung der Infrastruktur in der Umgebung („Lärmbelästigung durch Autobahnbaute oder höherem Straßenlärm, usw.) verringert, dann ist diesem Umstand durch eine Abschreibung Rechnung zu tragen. Bei einer gänzlichen Unvermietbarkeit des Gebäudes ist der gesamte Restwert als Werbungskosten abzusetzen, bei einer teilweisen Verminderung der wirtschaftlichen Nutzbarkeit nur der aliquote Teil ..

Die außergewöhnliche Absetzung für Abnutzung ist daher gerechtfertigt“

Das Finanzamt Kitzbühel erließ am 1.10.1998 einen ESt-Bescheid für das Jahr 1996, wobei entgegen dem Antrag der Bw. die AfaA nicht als Werbungskostenposition berücksichtigt wurde.

Dies wurde vom Finanzamt wie folgt begründet :

"a.) Ihr inzwischen verkauftes Grundstück in M. ist laut Auskunft der Gemeinde schon seit 1. 10. 1986 (d. h. schon vor Baubeginn des F.M.) im Gefahrenzonenplan und nicht erst seit 1996, wie dies von Ihnen im Schreiben vom 20. August angegeben wurde.

b.) Weiters können an dem Gebäude sehr wohl Baumaßnahmen gesetzt werden, d.h. Ihre Angaben, dass weder ein An- noch ein Zu-, Um- oder Aufbau vorgenommen werden darf, entsprechen laut Aussage der Gemeinde M. auf keinen Fall den Tatsachen. Auch die Käuferin hätte das Grundstück laut Aussage von Frau K. nicht erworben, wenn keine Baumaßnahmen möglich wären.

c.) Weiters haben Sie einen Verkaufserlös von S 7.300.000,- erzielt. Dieser Wert liegt weit über dem Buchwert zum 31. 12. 1996 von S 3.095.665,-.

Aus den oben angeführten Gründen kann eine Abschreibung für außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung nicht gewährt werden.“

Gegen den angeführten Bescheid erhob die Bw. form- und fristgerecht Berufung. In der Berufungsschrift vom 28.10.1998 und in der Berufungsergänzung vom 25.11.2001 wird vorgebracht :

"Zu Punkt a)

Es ist richtig, dass im Flächenwidmungsplan vom 1. 10. 1986 um den Burkbach eine rote und gelbe Zone eingezeichnet war. Die Eintragung einer "roten Zone" in den Flächenwidmungsplan der Marktgemeinde M. ist nur aufgrund einer gutachterlichen Empfehlung vorgenommen

worden und stellt keinen "Gefahrenzonenplan" dar. Die rote Fläche im Flächenwidmungsplan war weit kleiner, als die des späteren Gefahrenzonenplanes.

Ein Gefahrenzonenplan wird vom Amt für Wildbach- und Lawinenverbauung aufgrund des Forstgesetzes und der VO des Bundesministers für Land- und Forstwirtschaft (BGBl 436/76) erstellt, sodann von der örtlichen Gemeinde kundgemacht und vom Bundesministerium für Land- und Forstwirtschaft genehmigt.

Daher ist es nicht richtig, dass seit 1. 10. 1986 ein Gefahrenzonenplan bestanden hat, wohl aber ist richtig, dass das besagte Gebäude errichtet werden durfte.

Zu Punkt b)

Gemäß der Salzburger Landesbauordnung besteht im roten Teil des Gefahrenzonenplanes generelles Bauverbot und im gelben Teil eingeschränktes Bauverbot.

Bei einer baulichen Veränderung an einem bestehenden Objekt darf eine Zustimmung nur erteilt werden, wenn die Gefährdung ausgeschaltet wird. Diese Auflagen bedingen erhebliche Mehraufwendungen, weil der Wildbach so eingefangen werden muß, dass nunmehr eine Gefährdung ausgeschlossen wird. Daher sind nur in der Theorie Baumaßnahmen möglich.

Frau K. hat Ihnen verschwiegen, dass sie den bereits ausverhandelten Kaufpreis mit dem Hinweis auf den inzwischen bekannt gewordenen Gefahrenzonenplan nicht unerheblich gedrückt hat (nahe 1 Million ATS).

Zu Punkt c)

Im erzielten Verkaufserlös ist nicht nur das Gebäude, sondern auch der Grund und Boden enthalten. Der Buchwert allein kann als Vergleich nicht herangezogen werden.

Kein Beamter, weder der Marktgemeinde noch der Wildbach- und Lawinenverbauung kann und wird das Risiko einer Gefährdung von Personen und Sachen und der daraus resultierenden Haftung auf sich nehmen. Durch das generelle Bauverbot in der roten Gefahrenzone hat sich die wirtschaftliche Nutzbarkeit des Gebäudes erheblich verringert. Diesem Umstand ist durch eine Abschreibung gemäß § 8 Abs. 4 iVm § 16 EStG 1988 Rechnung zu tragen."

Der Gesetzgeber hat ausdrücklich bestimmt, dass bei den Werbungskosten für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzungen Abschreibungen zulässig sind (§ 16 Abs. 1 Z 8 iVm § 8 Abs. 4 EStG 1988). Nach Lehre und Schrifttum sind darunter auch Fälle zu verstehen, die extern bedingt sind, wie etwa beim Bau einer Autobahn durch ein Erholungsgebiet. Für die Beherbergungsbetriebe als Anrainer bedeutet solch ein Umstand meist eine erhebliche Verringerung der Nutzbarkeit des Gebäudes (= wirtschaftliche Abnutzung), weil die Erholungssuchenden ausbleiben. Die Autobahn wiederum hat für die Allgemeinheit einen großen Nutzen. Um diese Schäden (= wirtschaftliche Abnutzung), zu mildern, die durch den Autobahnbau, also durch Verfügungen der öffentlichen Hand, entstanden sind, ist die Absetzung für technische oder wirtschaftliche Abnutzung gegeben. Der Abgabepflichtige hat durch die gesetzliche Regelung auch einen gesetzlichen Anspruch.

Wird vom Bundesministerium für Land- und Forstwirtschaft über ein Areal oder ein Grundstück die rote Zone verhängt, so entstehen dadurch erhebliche Wertminderungen, die eindeutig in den § 8 Abs. 4 EStG 1988 fallen.

Wie bereits ausgeführt, ist im Falle der roten Zone die wirtschaftliche Nutzung einer Liegenschaft dadurch eingeschränkt, dass der Besitzer oder Eigentümer nicht mehr Zuoder Aufbauten errichten kann und sohin keine Erweiterungsmöglichkeiten hat. Auch sind Umbauten sehr erschwert.

Bei der Bewertung eines Grundstückes, das in der roten Zone liegt, wird zur Pfandbestellung durch einen Gutachter pflichtgemäß ein erheblicher Abschlag gemacht. Die Belehnbarkeit und Sicherstellung einer Hypothek, die Pfandtauglichkeit eines Grundstückes, das in der roten Zone situiert ist, wird dadurch stark eingeschränkt. Einem bisher ausreichenden Pfand wird durch die Verschlechterung der Pfandsache ein schwerer Schaden zugefügt. Diese Einschränkung der wirtschaftlichen Nutzbarkeit wird durch eine Verfügung der öffentlichen Hand verursacht.

Alle diese Schäden fallen in die außergewöhnliche Abnutzung des § 16 Abs. 1 Z 8 iVm § 8 Abs. 4 EStG 1988. Weil bei den Werbungskosten geregelt, korrelieren sie nicht mit dem Teilwert, dessen Bestimmung hier nicht anzuwenden sind. Es ist nicht nur die Nutzungsdauer, sondern die Nutzung an sich eingeschränkt. (EStR, Abschn. 7, RZ 3199)".

Abschließend erklärte sich die Bw. damit einverstanden, dass "der Schaden mit S 700.000.- beziffert wird".

Das Finanzamt Kitzbühel erließ am 18. Juni 2002 eine abweisliche Berufungsentscheidung mit folgender Begründung :

"Das Gebäude wurde im Jahr 1987 errichtet und in der Folge für den Betrieb eines F.-Marktes verpachtet. Damals befand sich das Grundstück in der gelben Zone. Wäre damals schon rote Zone gewesen, hätte überhaupt nicht gebaut werden dürfen. Durch die Erstellung des Gefahrenzonenplanes im Jahr 1996 liegt das Gebäude teilweise in der gelben und in der roten Zone.

Lt. Kaufvertrag vom 22.7.1996 wurde das Grundstück an die Firma K.-GmbH um S 7,3 Mill verkauft. Das Gebäude wurde außen nicht verändert. Innen wurde allerdings umgebaut. Zur Zeit befinden sich im Gebäude ein Spenglereibetrieb, ein Computergeschäft und ein Modellbaugeschäft. In der Umgebung des Gebäudes wurden keine Veränderungen durchgeführt. Die Zufahrtswege und Parkplätze sind alle gleich geblieben. Der ans Grundstück angrenzende Bach wurde nicht verbaut.

Eine Absetzung für wirtschaftliche Abnutzung ist gerechtfertigt, wenn die wirtschaftliche Nutzbarkeit eines Wirtschaftsgutes durch außergewöhnliche Umstände wie z.B. Lärmbelästigungen durch Autobahnbauten oder höheren Straßenlärm vermindert wurde. Eine bloße Wertminderung, die auf die Nutzungsmöglichkeit des Wirtschaftsgutes ohne Einfluss ist, stellt keine außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung dar. Sie kann im Rahmen der betrieblichen Einkünfte eine Teilwertabschreibung rechtfertigen, aber keinesfalls eine außergewöhnliche Abnutzung bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

Voraussetzung für die Berücksichtigung einer Absetzung für wirtschaftliche Abnutzung ist also eine Verminderung der wirtschaftlichen Nutzbarkeit des Gebäudes. Vor und nach dem Verkauf wurde das Gebäude zur Unterbringung eines bzw. mehrerer Handelsbetriebe genutzt. Auf Grund dieser Tatsache kann eine Verminderung der wirtschaftlichen Nutzbarkeit nicht erkannt werden.

Dass durch die Eingliederung in die rote Zone kein Zubau errichtet werden darf, beeinträchtigt nicht die Nutzung des bestehenden Gebäudes. Die dadurch eingetretene Wertminderung des Grundstückes rechtfertigt jedoch keine außergewöhnliche Abschreibung."

Mit Schreiben vom 17. Juli 2002 beantragte die Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Im Schreiben vom 26. August 2002 brachte die Bw. ergänzend vor :

"Schon ca. 10 Jahre vor der Erstellung des Flächenwidmungsplanes haben die Eltern der Bw. das Grundstück erworben. Die Ausweisung einer "gelben Zone" im Flächenwidmungsplan durch die Marktgemeinde M. war damals ohne rechtliche Wirkung. Erst durch die Verfügung der "gelben und roten Zone" durch das Bundesministerium für Land- und Forstwirtschaft im Jahre 1996 entstanden die rechtlichen Wirkungen."

Die Absetzung für Abnutzung kann immer nur einen Wert erfassen und nicht den Umfang der Nutzungsmöglichkeit. Die Wertminderung ist die Basis für die Absetzung. Der Anschaffungswert kann durch die Nutzung degressiv abnehmen oder progressiv, oder auch linear. Aus Vereinfachungsgründen gilt heute die lineare AfA. Der Wert eines Wirtschaftsgutes kann aber auch durch außergewöhnliche Umstände sich vermindern.

Die Absetzung für Abnutzung bei der Einkunftsart "Vermietung und Verpachtung" regeln die 16, 7 und 8 EStG 1988.

-§ 16 Abs 1 Z 8 regelt die Absetzung für Abnutzung und für Substanzverringerung (§§ 7 und 8). Gehört ein Gebäude oder ein sonstiges Wirtschaftsgut nicht zu einem Betriebsvermögen.....

-§ 7 Abs 1 regelt die Absetzung für Abnutzung genauer: betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer....

-§ 8 Abs 4 regelt Sonderformen der Absetzung für Abnutzung: Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Absetzung sind zulässig.

Es gibt also auch bei den Werbungskosten die Möglichkeit der Quasi – Teilwertabschreibung!!,. Eine Wertminderung kann durch außergewöhnliche Umstände entstehen. Meistens entstehen die Wertminderungen durch Verfügungen der "öffentlichen Hand", durch Standortbeeinflussungen: Bau einer Autobahn, Zulassung eines Schotterwerkes etc. Aber auch durch Klimaveränderungen und Waldsterben vermehrtes Auftreten von Lawinen und Hochwasser nötigt die Behörden zur Verfügung von "gelben und roten Zonen" mit seinen Konsequenzen.

Um diese Schäden abzufedern, wurde im Gesetz auch bei den Werbungskosten eine Quasi-Teilwertabschreibung normiert.

Das Finanzamt ist auf mein bisheriges Vorbringen, dass das Baurecht in der roten Zone eingeschränkt ist, dass der Wert für die Sicherstellung von Kredit und Darlehen herabgesetzt wird, dass höhere Versicherungszahlungen notwendig werden und dass unter Umständen Schadenersatzzahlungen folgen können, nicht Stellung genommen. Es hat nur behauptet, an der Nutzung habe sich nichts geändert. Auch auf die Literaturangaben ist es nicht eingegangen.

Laut Auskünfte von Immobilien- und Banksachverständigen sinkt der Verkehrswert einer Liegenschaft in der gelben Zone bis zu 50% und in der roten Zone bis zu 80 %. Dies ist darauf zurückzuführen, dass das Baurecht in der Roten Zone eingeschränkt ist, dass der Wert für die Sicherstellung von Kredit und Darlehen herabgesetzt wird, dass höhere Versicherungszahlungen notwendig werden und dass neben eigenen Schäden noch unter Umständen Schadenersatzzahlungen folgen können. Die Nutzungsmöglichkeiten der Liegenschaft sind daher spürbar eingeschränkt und der Verkehrswert erheblich gesunken.

Die Finanzbehörde kann nicht behaupten, dass das keine Schäden sind. Das Finanzamt hat die Höhe der beantragten Schadensabsetzung auch nicht beanstandet.“

In der am 27. Juni 2003 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt: Der Vertreter der Bw. wiederholte im Wesentlichen das bisherige schriftliche Vorbringen. Er hob hervor, dass seiner Meinung nach bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung eine außergewöhnliche Absetzung auch vom Grund und Boden zulässig sei. Eine solche Absetzung sei u.a. statthaft, wenn bei einer Liegenschaft durch Aufnahme in den Gefahrenzonenplan die Kreditmöglichkeiten oder Gebäudeerweiterungsmöglichkeiten eingeschränkt bzw. die Versicherungsbedingungen (insbes. Prämienhöhe) verschlechtert werden. Die vom Finanzamt Kitzbühel vertretene Auffassung, dass eine derartige Abschreibung nur zulässig sei, wenn die Nutzbarkeit des Wirtschaftsgutes eingeschränkt wird, sei durch das Gesetz (§ 8 Abs. 4 EStG 1988) nicht gedeckt.

Der Vertreter des Finanzamtes verwies auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung vom 19. Juni 2002 und beantragte die Abweisung der Berufung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Grund und Boden

Hinsichtlich des Grund und Bodens ist festzuhalten, dass Grund und Boden ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut darstellt. Auf nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter ist die Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung (AfaA) jedoch nicht anwendbar (VwGH 20.7.1999, 99/13/0089).

Gebäude

Die Aufnahme in den Gefahrenzonenplan (gelbe bzw. rote Zone) stellt einen behördlichen Eingriff dar, der eine wirtschaftliche Abnutzung bedingt (Doralt, EStG, Kommentar, RZ 65 zu § 8 EStG 1988).

Die AfaA kommt auch für den außerbetrieblichen Bereich in Betracht. Sie darf jedoch nicht dazu führen, dass Wertveränderungen, die der privaten Sphäre zuzurechnen sind, im Wege der AfaA steuerwirksam werden. Eine AfaA ist danach im außerbetrieblichen Bereich (z.B. Vermietung und Verpachtung) jedenfalls insoweit zulässig, als sie die laufende Absetzung für Abnutzung (AfA) ersetzt (z.B. Zerstörung eines abnutzbaren Wirtschaftsgutes durch Brand).

Dagegen ist sie nicht zulässig, wenn die Gründe der AfaA in Umständen liegen, die den steuerlich unbeachtlichen Vermögensstamm betreffen. Ansonsten könnte ein Wertverlust, der

im Fall der Veräußerung steuerlich unbeachtlich bleibt, im Wege der AfaA geltend gemacht werden. Ist etwa der Wert eines Gebäudes deshalb gefallen, weil die Rentabilität gesunken ist, dann betrifft dieser Wertverlust die im außerbetrieblichen Bereich (insbes. bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung) steuerlich unbeachtliche Vermögensphäre. Im außerbetrieblichen Bereich ist demnach regelmäßig eine außerordentliche technische Abnutzung zulässig, nicht dagegen eine außerordentliche wirtschaftliche Abnutzung (Doralt, EStG, Kommentar, RZ 55 zu § 8 EStG 1988).

Der Wertverlust einer Liegenschaft infolge Aufnahme in den Gefahrenzonenplan ist nach Auffassung der Berufungsbehörde mit dem Fall einer Rentabilitätsverminderung eines Wirtschaftsgutes vergleichbar.

Gegen die Berücksichtigung des durch die Gefahrenzoneneinstufung eingetretenen Wertverlustes spricht im berufungsgegenständlichen Fall weiters das bereits von der Vorinstanz zutreffend ins Treffen geführte Argument, dass die Nutzbarkeit des Wirtschaftsgutes als Vermietungsobjekt durch den behördlichen Eingriff nicht beeinträchtigt wurde (VwGH 15.3.57, 630/56).

Weiters spricht der zeitliche Ablauf des gegenständlichen Falles gegen die Berücksichtigung des eingetretenen Wertverlustes als AfaA, da die Vermietung der Liegenschaft mit Ablauf des **April** 1996 aufgegeben wurde (Eingabe der Bw. vom 27.11.1996 an das FA Kitzbühel , Bl. 2 d. A.), die Liegenschaft in der Folge an die X GmbH veräußert wurde (Kaufvertrag v. **22.7.1996** lt. Grundbuchsauszug v. 26.6.2003) und die Aufnahme in den Gefahrenzonenplan erst deutlich später, nämlich mit Erlass des BM für Land- und Forstwirtschaft vom **30.12.1996** erfolgte (Bl. 21 d. A.).

Da die Berufung somit eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht aufzuzeigen vermochte, mußte ihr ein Erfolg versagt bleiben.

Innsbruck, 4. Juli 2003