



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Karl Sala, 8042 Graz, Plüddemanngasse 104, vom 29. Jänner 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 8. Jänner 2003 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1998 bis Dezember 2000 sowie Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1998 bis 2001 im Beisein der Schriftführerin Dagmar Brus nach der am 20. Oktober 2005 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1998 – 2000 wird Folge gegeben.

Die Berufung gegen die Feststellungsbescheide für die Jahre 1998 – 2000 wird gemäß § 273 Abs.1 lit.a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Die Berufung gegen den Feststellungsbescheid für das Jahr 2001 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Feststellungsbescheid für das Jahr 2001 bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (Bw.), eine Liegenschaftsgemeinschaft, erzielte bis zum Jahr 1997 Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung eines Gebäudes. Dieses, zu diesem Zeitpunkt

noch verwendbare Gebäude, wurde in der Folge abgerissen und an seiner Stelle ein Parkplatz mit einer Schrankenanlage errichtet. Ab dem Streitjahr 1998 wurden Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung dieses Parkplatzes (Dauerparker, Kurzparker, Werbetafel) erzielt. Da die AfA -Basis bei den beiden Miteigentümern unterschiedlich ist (unentgeltlicher Erwerb), wurde die anteilige AfA individuell bei der Berechnung der einzelnen Anteile berücksichtigt. So beträgt der Restbuchwert im Jahr 1998 für einen Miteigentümer S 3,115.000,00, für den anderen S 429.000,00. Die Errichtungskosten für den Parkplatz wurden mit S 829.166,13 beziffert.

Die Berechnung der Anteile der bei den Miteigentümer erfolgte jeweils in einer Beilage. Dabei findet sich als Fußnote folgende Erklärung:

*"Zur unterschiedlichen Höhe der AfA für Restbuchwert des Gebäudes ist folgendes festzuhalten:*

*Nach der sog. "Opfertheorie" war der Restbuchwert des abgerissenen Gebäudes als Teil der Herstellungskosten des Parkplatzes zu aktivieren. Aus historischen Gründen war jedoch für ~ die beiden Miteigentümer eine unterschiedliche Abschreibungsbasis und daraus resultierend ein unterschiedlich hoher Restbuchwert des Gebäudes gegeben. Zur Vermeidung der Verschiebung allfälliger stiller Reserven wurde die AfA vom Restbuchwert des Gebäudes - wie bisher vom Gebäude selbst -den beiden Miteigentümern individuell zugerechnet, wobei in beiden Fällen dieselbe Nutzungsdauer zugrunde gelegt wurde.*

Nach ursprünglich erklärungsgemäßiger Veranlagung wurde in der Folge das Verfahren hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1998 -2000 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen. In den im wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen Feststellungsbescheiden und im Feststellungsbescheid für das Jahr 2001 wurde der Restbuchwert in Höhe von S 3,544.000,00 als Werbungskosten im Jahr des Abbruchs behandelt und in den einzelnen Streitjahren nicht zum Abzug zugelassen.

Die Bw. wandte sich gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 und in der Folge auch gegen die im wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen Bescheide, sowie gegen den Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 2001 mit dem Rechtsmittel der Berufung.

In ihrer Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens brachte sie vor, die Abgabenbehörde habe die Wiederaufnahme des Verfahrens damit begründet, dass neue Tatsachen hervorgekommen seien, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden wären, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Begründung der Wiederaufnahmebescheide lasse aber nicht erkennen, welche Tatsachen und/oder Beweismittel nun neu hervorgekommen seien. Die Bescheide seien also schon deshalb mangelhaft, als es ihnen an einer nachvollziehbaren und schlüssigen Begründung mangle. Die Anwendung der Opfertheorie stelle entgegen der Auffassung des Finanzamtes kein Novum dar, da zu den Erklärungen von Personengesellschaften 1998, 1999 und 2000, ebenso wie bei der Erklärung des Jahres 2001 stets eine Beilage angefügt gewesen wäre, aus welcher sich die gewählte Vorgangsweise, nämlich Anwendung der Opfertheorie (Einbeziehung des Restbuchwertes des Abbruchgebäudes in die Herstellungskosten des Parkplatzes und anschließende Abschreibung) für die Behörde zweifelsfrei erkennen habe lassen.

Gegen die Feststellungsbescheide brachte die Bw. vor, dass sie formal rechtswidrig seien, da sie keine Begründung enthielten, weshalb von den eingereichten Erklärungen abgewichen worden sei. Aus dem von der Abgabenbehörde zitierten Erkenntnis vom 20.11.1964, 1754/63 könne nicht abgeleitet werden, dass die Opfertheorie den Ersatz eines Gebäudes durch ein anderes Gebäude im Sinne einer *conditio sine qua non* bedinge. Konkret führte der steuerliche Vertreter der Bw. dazu aus: "Aus Sicht des Zivilrechtes und vor allem auch des Liegenschaftsbewertungsrechtes setzt sich der Sachwert einer bebauten Liegenschaft aus Grundwert, Gebäudewert und dem Wert der Außenanlagen zusammen, wobei unter den Begriff der Außenanlagen Einfriedungen, Gartentore, Platzbefestigungen, Stützmauern, Schwimmbecken, Tennisplätze etc. fallen. Es kann daher im gegenständlichen Fall keinesfalls von einem unbebauten Grundstück die Rede sein. Dagegen spricht auch die Verkehrsauffassung."

Zur Begründung der Wiederaufnahme des Verfahrens führte das Finanzamt in der in der Folge ergangenen Berufungsvorentscheidung an, dass der Sachverhalt nicht vollständig bekannt gewesen sei. Aus der in der Berufung erwähnten Beilage sei weder die Gesamthöhe des Restbuchwertes, noch die Höhe der Abbruchkosten ersichtlich. Auch habe der Steuerpflichtige nicht mitgeteilt, ob das abgerissene Gebäude abbruchreif oder noch verwendbar gewesen sei.

Hinsichtlich der Berufung gegen die Feststellungsbescheide führte das Finanzamt aus, dass der von der Bw. errichtete Parkplatz zwar ein unbewegliches, fest mit Grund und Boden verbundenes Wirtschaftsgut, jedoch kein Gebäude im steuerlichen Sinn sei. Darunter verstehe man jedes Bauwerk, das durch räumliche Umfriedung Menschen und Sachen Schutz gegen äußere Einflüsse gewähre, den Eintritt von Menschen gestatte, mit dem Boden fest verbunden und von einiger Beständigkeit sei.

In ihrem dagegen gerichteten Antrag auf Vorlage ihrer Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz brachte der steuerliche Vertreter der Bw. nochmals vor, dass seiner Ansicht nach keine Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen seien, die die Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen würden.

Zur strittigen Frage der "Opfertheorie" verwies er auf seine Berufungsausführungen. Es sei unbestritten, dass kein Gebäude im Sinne der von der Behörde ins Treffen geführten Definition vorliege. Bestritten werde jedoch weiterhin, dass ein unbebautes Grundstück vorliege. Stelle auch der Parkplatz kein Gebäude dar, so handle es sich hierbei doch um eine Baulichkeit oder um eine bauliche Vorrichtung, jedenfalls aber um ein selbständig bewertbares unbewegliches Wirtschaftsgut, das mit dem Grund und Boden ebenso fest verbunden sei, wie dies für ein Gebäude zutrefte. Es sei somit sachlich nicht zu rechtfertigen, weshalb die Opfertheorie lediglich auf Gebäude und nicht auch auf andere Baulichkeiten anwendbar sein soll, wo doch der einzige Unterschied in der unterschiedlichen Nutzungsmöglichkeit und Zweckwidmung dieser Bauwerke zu sehen sei. Unter Bezugnahme auf das Erkenntnis vom 9. Juni 1980, 55,186/79 komme er zu der Auffassung, dass der VwGH Bauwerke offenbar generell gleich behandle wie Gebäude. Dies sei auch sachgerecht: Werde nämlich eine Hochofenanlage samt Schloten etc. abgerissen, um einer Neuanlage zu weichen, dann stelle dies genauso einen Anwendungsfall der Opfertheorie dar, wie Ersatzinvestitionen im Bereich von Gebäuden.

In der am 20. Oktober 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter der Bw. nochmals ausgeführt, dass seiner Ansicht nach die Opfertheorie zur Anwendung komme, sobald ein unbewegliches Wirtschaftsgut durch ein anderes unbewegliches Wirtschaftsgut ersetzt werde, egal ob es sich dabei um eine Baulichkeit, bauliche Vorrichtung oder Bausubstanz handle. Er bestreite, dass die Opfertheorie nur auf Gebäude im engeren Sinne anzuwenden sei. Gestützt werde diese Auffassung vom Erkenntnis des VwGH vom 9. Juni 1980, 55,186/79 in dem der VwGH nur von "Wirtschaftsgut" spreche. Der Begriff Gebäude komme lediglich als Klammerausdruck vor.

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

#### **ad Wiederaufnahme:**

*Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht*

*worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.*

In der Begründung der Berufungsvorentscheidung hat die Abgabenbehörde erster Instanz ausgeführt, dass die Höhe der Abbruchkosten und die Gesamthöhe des Restbuchwertes nicht bekannt gewesen seien. Dabei ist den Ausführungen des steuerlichen Vertreters zuzustimmen, dass aus den Beilagen die gewählte Vorgangsweise, nämlich die Anwendung der Opfertheorie (Einbeziehung des Restbuchwertes des Abbruchgebäudes in die Herstellungskosten des Parkplatzes und anschließende Abschreibung) für die Behörde zweifelsfrei erkennbar war. Entgegen der Auffassung des Finanzamtes ergeben sich diese Werte aus der Aktenlage. Als weiteren Grund führt das Finanzamt an, dass es nicht ersichtlich gewesen sei ob das abgerissene Gebäude abbruchreif oder noch verwendbar gewesen sei. Dazu ist jedoch zu bemerken, dass sowohl die Bw. als auch die Abgabenbehörde erster Instanz nie von einer Abbruchreife ausgegangen sind und sich dies auch aus dem Vorhalteverfahren das Jahr 1995 betreffend ergibt. Daraus folgt jedoch, dass der Abgabenbehörde der Sachverhalt zur Gänze bekannt war und nicht vom Hervorkommen neuer Tatsachen gesprochen werden kann.

Gemäß § 307 Abs. 3 BAG tritt durch die Aufhebung der die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheide das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Mit der Aufhebung der Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Feststellung von Einkünften für die Jahre 1998 - 2000 durch diese Berufungsentscheidung sind demnach die für diese Jahre ergangenen Einkommensteuerbescheide gemäß § 307 Abs. 1 BAO automatisch aus dem Rechtsbestand ausgeschieden.

Die Berufung gegen die Feststellungsbescheide für die Jahre 1998 -2000 war daher als unzulässig geworden gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO zurückzuweisen.

#### **ad Opfertheorie:**

Auszugehen ist im gegenständliche Fall von der Tatsache, dass ein Gebäude mit einem Restbuchwert von S 3,544.000,00 geopfert wurde, um einen Parkplatz mit Anschaffungskosten von S 829.166,13 zu errichten. Unbestritten ist, dass es sich gegenständlichenfalls um ein noch verwendbares Gebäude gehandelt hat.

Abbruchkosten für Gebäude können je nach Sachlage zu den Herstellungskosten eines neu errichteten Gebäudes, zu den Anschaffungskosten des Grund und Bodens oder zum laufenden Aufwand gehören. In gleicher Weise wird man hinsichtlich eines vorhandenen Restbuchwertes

des abgerissenen Gebäudes vorzugehen haben (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz 25, § 6 EStG allgemein).

Die Abbruchkosten eines (nicht abbruchreifen) Gebäudes sind nach der Opfertheorie unter Zugrundlegung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes grundsätzlich gemeinsam mit dem Restbuchwert des Gebäudes zu aktivieren, und zwar – je nach Lage des Falles - auf die Herstellungskosten des neuen Gebäudes oder auf die Anschaffungskosten des Grund und Bodens (vgl. Doralt, EStG<sup>6</sup>, § 6, Tz 86 ff., VwGH 9.6.1980, 55, 186/79, VwGH 26.4.1998, 89/14/0027, VwGH 15.2.1994, 93/14/0175).

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.

Die Opfertheorie geht dabei von dem allgemeinen Grundsatz aus, dass zu den Anschaffungskosten- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes grundsätzlich alle Kosten gehören, die zu seiner Anschaffung oder Herstellung notwendig sind (Weinzierl, Finanz Journal 1979, Seite 159). Zu den Anschaffungskosten eines Grundstückes bzw. zu den Herstellungskosten eines neuen Gebäudes sollen daher nicht nur die Kosten im engeren Sinn, sondern auch die mit der Beseitigung des bisherigen Wirtschaftsgutes verbundenen Aufwendungen (Buchwert zuzüglich Beseitigungskosten) zählen (vgl. VwGH 9.6.1980, 55, 186/79).

Aus der zu der Frage der Opfertheorie ergangenen zahlreichen Judikatur und Literatur ist jedoch eindeutig ersichtlich, dass es sich bei dem Neubau, zu dessen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der Restbuchwert der geopferten Bausubstanz aktiviert wird, nur um ein Gebäude im steuerlichen Sinn handeln kann (ua. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 6, Tz 76; Beiser, ÖStZ 2004/143, Doralt, EStG<sup>6</sup>, Tz 86 ff., § 6).

Die Bw. zitiert zur Begründung ihrer Auffassung, dass die Opfertheorie auch auf andere Bauwerke anzuwenden sei, wiederholt das Erkenntnis vom 9. 6.1980, in welchem der VwGH den Begriff "Gebäude" als Klammerausdruck verwendet. Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates lässt sich daraus jedoch nicht ableiten, dass die Opfertheorie auf alle unbeweglichen Wirtschaftsgüter, die einer Absetzung für Abnutzung unterliegen, anzuwenden ist. Ein Blick in die in diesem Erkenntnis zitierten historischen Erkenntnisse zeigt, dass kein Spielraum für eine derartig extensive Interpretation ist. So spricht der VwGH im Erkenntnis vom 15. 5. 1968, 337/67 dezidiert von der Errichtung eines Neubaus. Aber auch im Erkenntnis vom 17. 9.1965, 2106/64 heißt es ausdrücklich: "Im Falle eines Neubaus bei gleichzeitiger Niederreißung des alten Gebäudes" (auch VwGH 3. 3. 1967, 942/66, und

21. 5. 1965, 240/65). Das vom steuerlichen Vertreter der Bw. angeführte Beispiel vom Abriss einer Hochofenanlage mit Schloten steht mit dieser Rechtsprechung auch nicht im Widerspruch. Hat die Bw. jedoch auf ihrem Grundstück einen eingefassten Parkplatz mit Schrankenanlage errichtet, so ist das nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates im Hinblick auch auf diese zitierten Erkenntnisse, die die historische Grundlage dieser "Opfertheorie bilden, kein Anwendungsfall für diese. Vielmehr ist das Erkenntnis vom 21. Mai 1965, 240/65 aussagekräftig. Hier tätigt der VwGH zwar die grundsätzliche Aussage: *"Zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes gehören grundsätzlich alle Kosten, die zur Anschaffung bzw. Herstellung des betreffenden Wirtschaftsgutes nötig sind. Darunter fallen aber im vorliegenden Fall nicht nur die Kosten für den Neubau im engeren Sinn, sondern auch der Wert des alten Gebäudes und dessen Abbruchkosten."* Für den Fall, dass sich die Planung als Fehlspekulation erweise, schränkt der VwGH diesen Grundsatz jedoch ein: *"Eine Ausnahme von diesem Grundsatz wäre nur dann gerechtfertigt, wenn nach Fertigstellung des Neubaus der Teilwert desselben niedriger wäre als die gesamten Anschaffungskosten"*. Gerade zu diesem absurden Ergebnis würde man aber kommen, wenn man im vorliegenden Fall die Opfertheorie zur Anwendung brächte.

Wird ein Grundstück nach Abriss des Altgebäudes nicht mehr bebaut, sondern findet es als Zufahrt, Lagerplatz, Abstellplatz oder Parkplatz Verwendung, kann auch nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates bei den dabei entstandenen Kosten nicht von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Neubaus im oben genannten Sinn gesprochen werden. Da nach der Intention der Bw. nicht von der Herstellung eines Ersatzgebäudes ausgegangen werden kann, behandelte das Finanzamt den Restbuchwert zu Recht nicht als Herstellungskosten des Parkplatzes.

Ob die Abbruchkosten und der Restbuchwert eine Werterhöhung ("Der Besitzer eines noch wertvollen Gebäudes wird dieses nicht abbauen, wenn ihm der Grund und Boden allein, nach Abtragung des Gebäudes, nicht ebensoviel wert ist wie der Grund und Boden mit dem unmodernen oder sonst unzweckmäßigen oder auf Dauer nicht ausreichend rentablen Gebäude" Weinzierl, aaO) für Grund und Boden darstellen oder im Hinblick auf das Erkenntnis vom 7. 6. 2005, 2002/14/0011 und die darin betonte Bedeutung des Veranlassungszusammenhanges Werbungskosten darstellen, mag im Streitjahr 2001 dahingestellt bleiben.

Bei der vorliegenden Sach- und Rechtslage war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 27. März 2008