



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes A vom 27. September 2012 betreffend Einkommensteuer 2009 und 2010 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (kurz: Bw.) hat ein Hotel betrieben, den Betrieb zum 31.10.2008 aufgegeben, dabei die Hauptwohnsitzbefreiung des [§ 24 Abs. 6 EStG 1988](#) in Anspruch genommen und die Liegenschaft ab dem 1.11.2008 verpachtet.

Im Ergebnis einer Außenprüfung der Jahre 2008 bis 2010 wurde – unter Tz. 1 des darüber erstatteten Berichts vom 25.9.2012 – die Feststellung getroffen, dass die für die Jahre 2009 und 2010 bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend gemachte Absetzung für Abnutzung um rund 3.370,00 € zu kürzen sei, weil der gemeine Wert des Gebäudes zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe um die im Zuge der Betriebsaufgabe nicht versteuerten stillen Reserven zu kürzen sei.

In der Berufung gegen die – auf der Grundlage dieser Rechtsansicht (nach Wiederaufnahme der Verfahren) – neu ausgefertigten Einkommensteuerbescheide der Jahre 2009 und 2010 wurde eingewendet, dass für die Ermittlung der Absetzung für Abnutzung (AfA) des Gebäudes

die Bestimmungen des [§ 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988](#) (näherhin deren lit. a) maßgeblich seien.

Hinsichtlich der zweiten Komponente der AfA-Berechnung, die die Nutzungsdauer bestimme, sehe § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG vor, dass 1,5% der Bemessungsgrundlage (lit. a bis lit. d) geltend gemacht werden könne. Dieser Bestimmung entsprechend sei die Berechnung der AfA mit 1,5% vorgenommen worden. Diese Vorgangsweise sei unstrittig, lasse aber erkennen, dass die Anwendung dieses AfA-Satzes auf den *Restbuchwert* des aus dem Betriebsvermögen ins Privatvermögen überführten Gebäudes nicht nur mit dem Wortlaut des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. a bis lit. e EStG 1988 unvereinbar sei, sondern auch den einschlägigen Intentionen des Gesetzgebers betreffend den AfA-Satz nicht entspreche.

Den gesetzlichen Regelungen hinsichtlich der AfA-Sätze bei Gebäuden ([§ 8 Abs. 1 EStG 1988](#) und § 16 Abs. 1 lit. e EStG 1988) liege die Einsicht zu Grunde, dass die Abschreibungsdauer jeweils maßgeblich mit der Art und der Intensität der Gebäudenutzung zusammenhänge, was auch den Erfahrungen des Wirtschaftslebens entspreche. Daher werde in typisierender Betrachtungsweise für intensiv genutzte Betriebsgebäude ein AfA-Satz bis zu 3% festgelegt, für weniger intensiv genutzte sehe das Gesetz Sätze von bis zu 2,5% bzw. 2% vor.

Offenkundig habe der Gesetzgeber bei der Regelung des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 im Wesentlichen nicht betrieblich genutzte, also vor allem Wohnzwecken dienende Gebäude im Auge gehabt, für die im Allgemeinen ein AfA-Satz von 1,5% als angemessen angesehen worden sei. Dabei seien gemäß [§ 7 Abs. 1 EStG 1988](#) die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die Nutzungsdauer der abzuschreibenden Wirtschaftsgüter abzusetzen, wobei sich die Nutzungsdauer nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung bemesse. Demzufolge sei der Gesetzgeber bei der Festlegung der angegebenen AfA-Sätze von folgenden Annahmen der jeweiligen Nutzungsdauer ausgegangen: AfA-Satz 3%: 33 1/3 Jahre, AfA-Satz 2,5%: 40 Jahre, AfA-Satz 2%: 50 Jahre, AfA-Satz 1,5%: 66 2/3 Jahre.

Demnach sei zB bei einem Gebäude, für das der gesetzliche AfA-Satz von 3% zur Anwendung gelange, nach 16,67 Jahren die halbe Gesamtnutzungsdauer abgelaufen. Dies treffe in etwa für den vorliegenden Fall zu: Wenn für ein solches Gebäude etwa auf Grund des Wegfalls der Voraussetzung für die Anwendung des AfA-Satzes von 3% der AfA-Satz von 1,5% zur Anwendung zu bringen sei, müsse die AfA genauso wie bisher von den ursprünglichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten berechnet werden, um zu dem sachlich und rechtlich gebotenen Ergebnis zu gelangen, dass das Gebäude nach insgesamt 50 Jahren (16,67 Jahre in der ersten Nutzungsperiode + 33,33 Jahre in der zweiten Nutzungsperiode) voll abgeschrieben sei. Dieses Ergebnis entspreche den vorzitierten gesetzlichen Regelungen sowie dem verfassungsrechtlichen Sachlichkeit- und Verhältnismäßigkeitsgebot ebenso wie den realen wirtschaftlichen Gegebenheiten, die dem EStG zufolge für die AfA-Berechnung maßgeblich

seien. Im Beispielsfall würde aber eine vom Entnahmewert (= Buchwert im Entnahmepunkt) ausgehende AfA-Bemessung bei Anwendung des AfA-Satzes von 1,5% dazu führen, dass sich für dieses Gebäude eine Gesamtabschreibungsdauer von mehr als 83 Jahren (16,67 + 66,67 Jahre) ergeben würde, was angesichts der Regelung des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG „indiskutabel lang“ wäre. Und dies, obwohl das Gebäude durch 16,67 Jahre hindurch intensiver Nutzung und damit einem erhöhten Verschleiß (= verkürzte Abschreibungsdauer) unterlegen sei.

Damit dürfe aber „wohl ausreichend klargestellt“ sein, dass die vom Steuerpflichtigen durchgeführte Berechnung der AfA ab dem Entnahmepunkt unter Anwendung eines AfA-Satzes von 1,5% der ursprünglichen (tatsächlichen) Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten sachlich geboten sei und dem Gesetz entspreche.

Der im Schreiben des Fachbereichs Einkommen- und Körperschaftsteuer vom 30.8.2012 gegen die begehrte AfA-Berechnung erhobene Einwand, es käme zu einer Doppelabschreibung, könne wohl nur auf einem Missverständnis beruhen, da ja in der zweiten Nutzungsperiode (Zeit der Vermietung und Verpachtung) lediglich der Restbuchwert aus der ersten Nutzungsperiode (Zeit der betrieblichen Nutzung) zur Abschreibung gelange und damit in Summe nicht mehr als die tatsächlichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten im Wege der AfA steuerliche Abzugsposten bilden könnten.

Die Berufung wurde der Abgabenbehörde zweiter Instanz unmittelbar zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Im vorliegenden Fall haben die seinerzeitigen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten unbestritten rund 489.000 € betragen, die gemäß [§ 24 Abs. 6 EStG 1988](#) nicht versteuerten stillen Reserven 351.312 € und der Buchwert zum Aufgabepunkt 253.834 €. Während das Finanzamt die Ansicht vertritt, dass die Absetzung für Abnutzung der Berufungsjahre mit 1,5% des Betrags von 253.834 € anzusetzen ist, ist der Bw. der Meinung, dass die AfA von den seinerzeitigen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu bemessen wäre.

2. Werden die einzelnen dem Betrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter im Rahmen der Aufgabe des Betriebes veräußert, so sind die Veräußerungserlöse anzusetzen; werden die Wirtschaftsgüter nicht veräußert, so ist der gemeine Wert im Zeitpunkt ihrer Überführung ins Privatvermögen anzusetzen ([§ 24 Abs. 3 EStG 1988](#)).

Wird der Betrieb aufgegeben und werden aus diesem Anlass Gebäudeteile (Gebäude) ins Privatvermögen übernommen, so unterbleibt nach [§ 24 Abs. 6 EStG 1988](#) (unter Voraussetzungen) eine Erfassung der darauf entfallenden stillen Reserven. Wird das Gebäude (der Gebäudeteil) nach Betriebsaufgabe durch den Steuerpflichtigen oder einen unentgeltlichen Rechtsnachfolger zur Erzielung von Einkünften verwendet, ist sein steuerlicher Wertansatz um die unversteuerten stillen Reserven zu kürzen.

3. Wird ein Gebäude, das aus einem Betriebsvermögen ausgeschieden ist, sofort (oder zu einem späteren Zeitpunkt) zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verwendet, so ist für die AfA-Bemessung anstelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Entnahmewert (Teilwert) oder der Aufgabewert (gemeine Wert) zugrunde zu legen (*Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 28 Tz. 41.5*). Wird ein Gebäude zunächst betrieblich genutzt, später entnommen und dann vermietet, ist der Entnahmewert (Teilwert) als neue Bemessungsgrundlage anzusehen (*Doralt, EStG, § 16 Tz. 157*). Entsprechendes gilt im Fall der Betriebsaufgabe. Der gemeine Wert tritt *an die Stelle* der in [§ 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988](#) genannten Ansätze. Für ein solches Verständnis spricht auch der vorzitierte Satz des [§ 24 Abs. 6 EStG 1988](#), wonach der „steuerliche Wertansatz“ um die – in diesem enthaltenen – (unversteuerten) *stillen Reserven* zu kürzen ist.

4. Unbestritten ist, dass das Gebäude *unmittelbar* nach der Betriebsaufgabe zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verwendet wurde. Damit ist (auf der Grundlage des [§ 24 Abs. 6 EStG 1988](#)) aber von einem gemeinen Wert des Gebäudes in Höhe von 253.834 € auszugehen. Dieser Wertansatz bildet die *Basis* für die Absetzung für Abnutzung (*Büsser in Hofstätter/Reichel, § 24 EStG 1988, Tz. 32.3.2*, die allerdings davon ausgeht, dass der gemeine Wert iSd [§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988](#) heranzuziehen sei).

In diesem Sinne führen auch *Atzmüller/Krafft/Wanke* (in *Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, 12. GL § 24 Anm 191*) aus, dass die Nutzung des Gebäudes bzw. Gebäudeteiles zur Einkunftszielung für die Steuerbefreiung der stillen Reserve (nach der ab 2005 geltenden Rechtslage) nicht mehr schädlich sei bzw. keinen Nachversteuerungstatbestand mehr darstelle. Ausschlaggebend für die Änderung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 sei gewesen, dass es nicht sinnvoll erschienen sei, Räumlichkeiten aus steuerlichen Gründen ungenutzt zu lassen. Eine (betriebliche oder außerbetriebliche) Verwendung des Gebäudes nach Betriebsaufgabe solle daher nicht mehr schädlich sein, sondern allein die Veräußerung (durch den Steuerpflichtigen oder seinen unentgeltlichen Rechtsnachfolger) innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren nach Betriebsaufgabe. Da die unversteuerte stille Reserve aber nicht die Grundlage für eine AfA sein solle, sei die *Abschreibungsbasis* um die unversteuerten stillen Reserven zu kürzen (Anm. 193).

Gleicher Ansicht ist zB *Tissot* (in SWK 2005, 069). Ab dem In-Kraft-Treten der geänderten Bestimmung sei eine Verwendung des Gebäudes zur Erzielung von betrieblichen und außerbetrieblichen Einkünften nicht mehr begünstigungsschädlich. Dessen ungeachtet sei jedoch die *Abschreibungsbasis* um die nicht besteuerten stillen Reserven zu kürzen. Durch die verpflichtende Kürzung der AfA-Bemessungsgrundlage werde verhindert, dass unversteuerte stillen Reserven beim gleichen Steuerpflichtigen durch eine erhöhte Abschreibung steuermindernd geltend gemacht werden können.

5. Für den Standpunkt des Bw. (Maßgeblichkeit der historischen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten) spricht auch nicht, dass nur eine Nutzungsdauer von insgesamt *50 Jahren* zu einem „sachlich gebotenen“ Ergebnis führen würde, stand es ihm doch frei, eine von der gesetzlichen Vermutung ([§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988](#)) ggf. abweichende (und den tatsächlichen Verhältnissen Rechnung tragende) Nutzungsdauer des Gebäudes unter Beweis zu stellen. Damit sind aber auch die von ihm geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken ausgeräumt.

6. Dass das strittige Gebäude zum Zeitpunkt der Überführung in das Privatvermögen – im Unterschied zu dem in den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage des Abgabenänderungsgesetzes 2004 zur Änderung des § 24 Abs. 6 EStG dargestellten Beispiel – *nicht voll abgeschrieben* war, ändert an dieser Beurteilung nichts. Eine Voraussetzung des Inhalts, dass der steuerliche Wertansatz nur dann „um die unversteuerten stillen Reserven zu kürzen“ wäre, wenn das Gebäude voll abgeschrieben ist, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. Zwischen dem Beispiel der Erläuternden Bemerkungen (mit einem angeblichen Buchwert von 0 €) und jenem der Rz 5717a EStR 2000 (Buchwert: 20.000 €) ist auch unter Bedachtnahme auf den Zweck des Gesetzes kein Unterschied zu machen: im einen wie im andern Fall ist vom gemeinen Wert im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe (120.000 €) auszugehen. Dieser Wert ist um den Wert der unversteuerten stillen Reserven (100.000 €) zu kürzen (vgl. auch *Herzog*, Handbuch Einkommensteuer, Wien 2012, 426 und 628 mit weiterem Beispiel).

Bemessungsgrundlage der Absetzung für Abnutzung ist daher, solange es zu keiner Versteuerung der stillen Reserven gekommen ist, der gemeine Wert des Gebäudes abzüglich der unversteuerten stillen Reserven, die unabhängig davon vorliegen können, in welcher Höhe der Buchwert anzusetzen ist. Gerade das Beispiel der EStR 2000 „unterstellt“ also nicht, dass das Gebäude voll abgeschrieben war und deshalb „eine Bemessungsgrundlage neu auf Basis des gemeinen Wertes für die Ermittlung der AfA im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ermittelt werden muss“ (Stellungnahme im Zuge der Außenprüfung). Es erschien auch gleichheitsrechtlich bedenklich, die AfA-Bemessungsgrundlage vom Umstand

der *vollständigen* Abschreibung des Wirtschaftsguts (im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe) und nicht vom Vorliegen von (unversteuerten) stillen Reserven abhängig zu machen.

7. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 18. März 2013