



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, Adr.1, vom 18. August 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 18. Juli 2003 betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Hinweis

Entscheidungsgründe

Die im Streitzeitraum in der Rechtsform einer OHG betriebene Bw. hat mit Einbringungsvertrag vom 9. Dezember 2002 rückwirkend mit Ablauf des 30. Juni 2002 ihren gesamten Wirtschaftstreuhandbetrieb in die Bw. eingebracht. Da die OHG nunmehr seit 1. Juli 2002 nur noch Einkünfte aus der Vermietung der Liegenschaft Adr.1, erzielt, erfolgte dementsprechend die Umwandlung in eine OEG (Gesellschafter sind zu 4/5 bzw. 1/5 die Ehegatten Dr. XX. und xx.).

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung (BP) über die Jahre 1997 bis 1999 wurde folgende streitgegenständliche Feststellung getroffen:

Tz 21 Liegenschaft Adr.2

Mit Kaufvertrag vom 14. Oktober 1997 wurde vom Ehepaar Dr. XX. weiters eine Liegenschaft in Adr.2 um S 23.000.000,00 anteilig zu 4/5 (Dr. XX.) und 1/5 (xx.) wie folgend dargestellt erworben:

Gesamtfläche: 2.493 m²

davon Garten: 2.045 m²

davon Baufläche: 361 m²

davon Baufläche: 87 m²

Anschaffungskosten samt Nebenkosten:

Grund und Boden: 21.439.800,00

Gebäude: 3.285.200,00

Gesamt: 24.725.000,00

Die Liegenschaft sei ins Privatvermögen der Gesellschafter erworben worden und würde unmittelbar an das Grundstück des Privatwohnsitzes der Ehegatten Dr. XX. grenzen. Alle weiteren Schritte wie z.B. Vermessung wären jedoch im Auftrag der Bw. gesetzt worden.

Lt. Angaben des Gesellschafters Dr. XX. wären die Kanzleiräumlichkeiten in Adr.1 zu klein geworden, da die Anzahl der Mitarbeiter seit 1989 von 14 auf 35 im Jahr 1996 angestiegen wäre. Laut Auskunft des Baumeisters S. wäre das Gebäude sanierbar gewesen und sollten die Kosten für den Rohbau von ca. 3 bis 4 Mio. S eingespart werden.

Die Bw. legte den Sachverhalt wie folgt dar:

Mit Ende des Jahres 1997 hätte die Kanzlei einen wichtigen Klienten (10 % des OHG-Umsatzes) verloren und wäre nach dem Erwerb des Gebäudes eine genaue technisch-chemische Analyse der Bausubstanz durch ein Gutachten vom 15. Juni 1998 erfolgt, welches festgestellt hätte, dass eine vollwertige Sanierung nicht mehr möglich sei. Es wäre somit nur die Variante Abriss mit anschließendem Neubau in Betracht gekommen. Bei Abriss wären jedoch die bezahlten Kosten für den Altbaubestand verloren gegangen und zusätzlich Abbruchkosten entstanden und auch ein enorm langes Bauverfahren zu erwarten gewesen. Die Kanzlei hätte damit an diesem Objekt das Interesse verloren. Die Bw. hätte ursprünglich geplant an die Firmen JGmbH (41% fremde Gesellschafter) und Bw. (100% Dr. XX. und xx.) Kanzleiräumlichkeiten zu vermieten.

Von einer Neuerrichtung im Rahmen der OHG wäre somit aus folgenden Gründen Abstand genommen worden:

- Verlust eines wichtigen Klienten, Unsicherheit der Kanzleientwicklung

- die (fremden) involvierten Gesellschafter wären nicht bereit gewesen das mit einem Neubau verbundene Zeit- und Kostenrisiko zu tragen
- Anstieg der Kosten durch Neubau aufgrund des Gutachtens vom 15. Juni 1998

Lt. Stellungnahme des Gesellschafters Dr. XX. wäre daher eine Entnahme zum gemeinen Wert getätigt worden, da die Baulichkeit ohne Wert bzw. höchstens der Grundstückswert gewesen sei. Sowohl der Erwerb als auch die Teilwertabschreibung bzw. Entnahme unter dem Buchwert wäre im selben Gewinnermittlungszeitraum erfolgt. Der Grund und Boden wäre mit S 8.000,00 je m² inkl. Grunderwerbsteuer mit S 20.841.480,00 geschätzt worden, der Gebäudewert mit S 3.193.520,00 (inkl. Grunderwerbsteuer und Spesen).

In der Folge wäre versucht worden, neue Kanzleiräumlichkeiten (eventuell mit einem Partner der Bw.-Gruppe) zu mieten, bis dato jedoch nicht gelungen. Die Kanzleiräumlichkeiten würden sich nach wie vor in Adr.1 befinden.

Die BP legte folgende Rechtsgrundlagen dar:

"Als notwendiges Betriebsvermögen werden alle Wirtschaftsgüter angesehen, die ihrem Wesen nach dem Betrieb zu dienen bestimmt sind und tatsächlich betrieblich verwendet werden. Dabei sind die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Besonderheiten des Betriebes und des Berufszweiges des Abgabepflichtigen sowie die Verkehrsauffassung, nicht aber subjektive Motive, wie z.B. der Grund der Anschaffung, maßgebend.

Kommt bei einem Wirtschaftsgut neben der betrieblichen auch eine private Nutzung in Betracht, ist die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen an die tatsächliche betriebliche Nutzung geknüpft. Ein Wirtschaftsgut zählt nicht schon deshalb zum notwendigen BV, weil es nicht privat genutzt werde, sondern bedürfe vielmehr der tatsächlichen betrieblichen Verwendung als positive Voraussetzung für die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen. Eine bloße vorübergehende Nichtverwendung eines Wirtschaftsgutes vor Beginn der tatsächlichen betrieblichen Nutzung stehe der Beurteilung als notwendiges BV nicht entgegen. Von einer solchen vorübergehenden betrieblichen Nutzung könne jedoch nur dann die Rede sein, wenn der Abgabepflichtige ernsthaft darum bemüht sei, das aus betrieblichen Gründen augenblicklich nicht betrieblich verwendbare Wirtschaftsgut sobald als möglich der nach der Art des WiGu in Betracht kommenden betrieblichen Nutzung zuzuführen (VwGH 94/15/0173; VwGH 97/14/0162).

Eine Vorsorge „für eine erhoffte zukünftige weitere Expansion und die Einrichtung der eigenen Steuerberatungskanzlei“ kann nicht die Behandlung eines Wirtschaftsgutes als notwendiges Betriebsvermögen rechtfertigen (VwGH 93/13/0004).

Ein Gebäude eignet sich nicht nur zur betrieblichen Verwendung. Es kann auch als private Vermögensanlage dienen, die als solche im Fall einer Vermietung zu nichtbetrieblichen Einkünften führt. Darüber hinaus ist auch eine private Nutzung möglich. Bei einem im Bau befindlichen Gebäude stellt sich daher zunächst die Frage, ob dieses zum notwendigen BV gehören kann. Da sowohl eine betriebliche, eine außerbetriebliche als auch eine private Nutzung möglich ist, ist im Zweifel die Absicht des Abgabepflichtigen entscheidend. Mit der Aufnahme in die Bücher hat der Bf somit zunächst seinen Willen manifestiert, das Gebäude betrieblich zu nutzen (VwGH 87/14/0122).

Gewillkürtes Betriebsvermögen ist nur bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 88 zulässig. Daher ist im gegenständlichen Fall eine Aufnahme ins gewillkürte Betriebsvermögen steuerlich nicht möglich. Weiters wird darauf verwiesen, dass das Gebäude im Privatvermögen erworben wurde und nur bei tatsächlicher betrieblicher Nutzung durch die Steuerberatungskanzlei zum Betriebsvermögen geworden wäre.

Die Absicht, ein Wirtschaftsgut betrieblich zu nutzen, stellt einen inneren Vorgang (Willensentschluss) dar, der erst dann zu einer steuerlich erheblichen Tatsache wird, wenn er durch seine Manifestation in die Außenwelt tritt. Es genügt daher nicht, dass die Absicht besteht ein Wirtschaftsgut betrieblich zu nutzen. Vielmehr muss diese Absicht innerhalb eines angemessenen Zeitraumes zu einer tatsächlichen betrieblichen Nutzung eines Wirtschaftsgutes führen (VwGH 25.11.1997, 93/14/0159)."

Lt. Ansicht der BP wäre die Aufnahme des Gebäudes in das Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter auf Grund der in der Folge nicht betrieblichen Nutzung grundsätzlich nicht zulässig, da noch im selben Gewinnermittlungszeitraum die Absichtserklärung zur betrieblichen Nutzung aufgegeben worden wäre.

Die mit dem Erwerb geltend gemachten Aufwendungen im Jahre 1997/1998 (wie folgend dargestellt) wären daher nicht anerkannt worden:

Afa: 65.703,00

TW-Afa (RBW): 3.219.497,00

Vermessungskosten: 165.000,00

(exkl. Vorsteuer: 33.000,00)

Summe netto: 3.450.200,00

In der form- und fristgerechten Berufung wurde mit folgender Begründung eingewendet:

Die Berufung richtet sich gegen die Nichtanerkennung der Aufwendungen betreffend die Liegenschaft Adr.2, die für die Bw. im Anteilsverhältnis der Gesellschafter Dr. XX. und xx.

erworben worden wäre, und nach außen hin sichtbar und belegbar eine betriebliche Nutzung im betreffenden Gewinnermittlungszeitraum erfolgt wäre. Nach Ansicht der Bw. hätte sich diese sachlich im Betriebsvermögen befunden. Als maßgeblich wäre für die Beurteilung angesehen worden, dass das Gebäude im Privatvermögen erworben und erst bei tatsächlicher betrieblicher Nutzung durch die Kanzlei zum Betriebsvermögen geworden wäre. Lt. Ansicht der BP würde nicht die Absicht genügen, sondern müsste diese innerhalb angemessener Zeit zu einer tatsächlichen betrieblichen Nutzung führen. Auch wäre nicht die Verrechnung der Wertminderung der Höhe nach, sondern nur bezüglich des Betriebsausgabencharakters angezweifelt worden.

ad Anerkennung der Aufwendungen für die Liegenschaft Adr.2

Die Beurteilung des Sachverhaltes durch die BP wäre oberflächlich und einseitig erfolgt und würden daher die zur Verfügung gestellten Informationen nochmals zusammengefasst:

- Die Büroliegenschaft in Adr.1 sei im Jahre 1990 erworben worden, mit einem damaligen Stand von 14 Mitarbeitern. Im Juni 1997 hätte der Mitarbeiterstand mehr als das Doppelte gezählt. In der Zeit 1994 bis 1996 wären große Kunden wie A., B., C., Teile der D., E. gewonnen worden. Daher wäre die Errichtung eines repräsentativen Bürogebäudes beabsichtigt worden mit der Möglichkeit der zusätzlichen Vergrößerung. Durch die Liegenschaft Adr.2 mit 2.500 m² Grund wäre lt. Maklerfirma zusätzlich zum bereits bestehenden Gebäude ein weiteres Gebäude auf der unteren Grundstückshälfte Richtung Xstraße möglich gewesen.
- Die vorhandene Bausubstanz wäre lt. einem in der Vergangenheit tätig gewesenen Baumeister (S.) begutachtet und als für eine Renovierung brauchbar eingestuft worden. Auf dessen Empfehlung wären auch die Preisverhandlungen geführt worden, die vorhandene Substanz mit einem Rohbau von 3 bis 4 Mio. S und der Grund und der Boden nach Lage und Marktpreis mit einem Wert in der Größenordnung von rd. S 8.000,00 je m² bewertet worden. Das Objekt sollte nach einer Umbauphase von 12 bis 15 Monate bezogen werden.
- Vor diesem Hintergrund wäre die Liegenschaft im Oktober 1997 nach mehr als einjähriger Verhandlung mit den Verkäufern von Adr.2 und xx. zu 4/5 und 1/5 entsprechend deren Gesellschaftsanteilen erworben worden. Dieser Erwerb sollte beim absehbaren Eintritt mehrerer Gesellschafter das Halten der Liegenschaft im Sonderbetriebsvermögen sicherstellen, um die Einstiegsbedingungen (für jüngere Partner) günstiger zu gestalten bzw. die neuen Partner an der Immobilie zu beteiligen. Lediglich diese Immobilie wäre im Verhältnis zu 4/5 und 1/5 im Eigentum der Gesellschafter Adr.2 und xx. gestanden und aus betrieblicher Sicht somit relevant. Damit wäre eindeutig die Absicht des Erwerbes von

Sonderbetriebsvermögen belegt, dass nie ein Privaterwerb beabsichtigt gewesen wäre, sondern Flexibilität für eine (absehbare) Erweiterung des Gesellschafterkreises zu erhalten. Nach dem Ausscheiden von J wäre die Erweiterung des Gesellschafterkreises vor allem in Zusammenarbeit mit der JGmbH absehbar gewesen. Weiters wäre der IgmbH sowie der Verkäuferin die angestrebte Nutzung bekannt gewesen und hätte auch der Notar die Rechnungen an die Bw. vorgelegt. Der Kaufpreis wäre darüber hinaus aus der Liquidität der OHG bezahlt worden.

- Unmittelbar nach dem Kauf am 14. Oktober 1997 seien die Architekten DI. Sr. und DI K. beauftragt worden, die Vorbereitungen für den Umbau in ein Bürogebäude zu beginnen, wie die erste Teilrechnung für den Zeitraum November 1997 bis Jänner 1998 vom 2. Februar 1998 iHv S 165.000,00 zuzüglich USt zeigen würde. Diese notwendigen Vorarbeiten für die betriebliche Nutzung wäre nicht nur als innerer Vorgang zu werten. Dieses Team hätte auf der Liegenschaft gearbeitet und damit für die Kanzlei genutzt, somit wäre insoweit auch keine private Nutzung möglich gewesen. Private Interessen wären allenfalls gegeben gewesen, die Errichtung einer Wohnhausanlage am Nachbargrundstück zu verhindern. Somit würde es sich bei der Adresse Adr.2 nicht um ein privates Reservegrundstück handeln, sondern sei Ziel gewesen das zwischenzeitlich zu kleine Objekt Adr.1 möglichst bald gegen eine größere Büroimmobilie auszutauschen. Auch gegenüber dem Finanzamt wäre mit Schreiben vom 12. Jänner 1998 eine Mitteilung an die (Einheits-)Bewertungsstelle bezüglich laufender Vorarbeiten ergangen. Es hätte sich somit nicht nur um eine bloße Absicht ohne Manifestation gegenüber der Außenwelt gehandelt.

- In weiterer Folge hätte die Kanzlei zwei wesentliche Rückschläge Ende 1997 und Sommer 1998 erlitten. Der Auftrag M. samt Prüfung diverser Einzelgesellschaften wären nach deren Privatisierung verloren gegangen, ebenso der langjährige Kunde P. nach dem Verkauf an Ma.. Entsprechend wäre die Mitarbeiterzahl und auch der Büroraumbedarf gesunken.

- Gleichzeitig hätten die Architekten entgegen dem Baumeister S. die vorhandene Bausubstanz kritisch beurteilt und die Beauftragung an Spezialisten empfohlen, ob der Altbau sanierbar wäre. Die beauftragten Sachverständigen DI. PA. (beeideter Ingenieurkonsulent für Bauwesen) legten mit 15. Juni 1998 ein Gutachten, dass eine vollwertige Sanierung nicht mehr möglich sei. Ein Abriss hätte zusätzliche Abbruchkosten neben dem Verlust der bezahlten Kosten für den Altbaubestand ergeben, somit ein insgesamt geändertes und mit erhöhtem Zeitbedarf verbundenes Bauverfahren.

- Bei der Erstellung des Abschlusses 30. Juni 1998 im September 1998 wären diese Umstände zu berücksichtigen gewesen (Änderung der Wachstumsperspektive, Verteuerung der Kosten für den Altbau). Da es sich von Beginn an um ein Kanzleiprojekt gehandelt hätte, wäre die

Wertminderung in der Sphäre des Betriebsvermögens der OHG zu erfassen gewesen. Der Zeitabstand seit dem Kauf des Objektes hätte auf die Wertminderung im Juni 1998 keinen Einfluss gehabt.

- Diese Umstände hätten zur Einstellung der Vorarbeiten geführt und wäre bei sofortigem Verkauf nicht einmal die Realisierbarkeit des bezahlten Grundstückspreises als gesichert beurteilt worden, daher sei die Liegenschaft ins Privatvermögen übernommen worden.

Die betriebliche Veranlassung würde daher insgesamt außer Streit stehen, die Höhe der Wertminderung wäre auch vom Prüfer nicht in Zweifel gezogen worden und die Nichtanerkennung des Betriebsausgabencharakters daher rechtswidrig.

Unter Verweis auf die obigen Gründe wären daher die Wiederaufnahmebescheide betreffend das Feststellungsverfahren 1998 wegen Rechtswidrigkeit aufzuheben.

Die BP nahm zur Berufung wie folgt Stellung:

Liegenschaft Adr.2 / EckeS.

Die steuerliche Vertretung wendete in der Berufungsschrift (subjektive) Gründe ein, die zu dem Grundstückserwerb und zur Aufgabe der Absicht der betrieblichen Nutzung geführt hätten. Diese würden von der BP auch nicht bestritten. Ebenso würde deutlich dargelegt, warum von einer Sanierung des erworbenen Gebäudes für einen künftigen Kanzleisitz Abstand genommen worden wäre. Diesen Argumenten sei nichts entgegenzuhalten.

Die BP weise jedoch darauf hin, dass für die Aufnahme von Wirtschaftsgütern als notwendiges Sonderbetriebsvermögen Voraussetzung wäre, dass dieses auch tatsächlich betrieblich verwendet werde, womit die Ausführungen über die Motive keine ausschlaggebende Bedeutung hätten.

Ergänzend wären aus den vorliegenden Schriftstücken folgende - zum Teil widersprüchliche - Sachverhalte anzuführen:

Das Gutachten des Sachverständigen vom 15. Juni 1998 hätte belegt, welche Maßnahmen gesetzt werden müssen, damit eine erfolgreiche Instandsetzung des durchfeuchteten Mauerwerkes erfolgen könne. Der Tatsache, dass eine solche Sanierung teurer als ein Neubau sei bzw. eine längere Bauzeit mit sich bringen würde, trete die BP nicht entgegen. Bestritten würde weiters nicht, dass Aufwendungen „mit Blickrichtung auf eine kanzleimäßige Nutzung“ angefallen wären. Die Rechnung vom 2. Februar 1998 betreffend "Vermessung des Grundstückes, Durchführung der Bestandsaufnahme des vorhandenen Objektes, Durchführung von Erhebungen bei der Baubehörde etc. in Höhe von ATS 165.000,00" sei

jedoch kein Indiz für eine tatsächliche betriebliche Nutzung. Vermessungskosten und Bestandsaufnahme würden auch bei einem Erwerb im Privatvermögen anfallen. In der Berufungsschrift würde weiters ausgeführt, dass die Erwerber der Liegenschaft keinerlei privates Interesse an diesem Grundstück hätten, da sie bereits ein „schönes Wohnhaus mit Garten“ als Nachbargrundstück in der EckeS besitzen würden. Um die Motive für den Erwerb des Grundstückes Adr.2 zu erweitern, würde bemerkt, dass sich Hr. Dr. XX. bereits seit 1996 bemühte, dieses Grundstück zu erwerben. Ein weiterer Grund für dieses Engagement könne auch darin gelegen sein, dass man neben seinem als Privatwohnsitz dienendem Grundstück keinen fremden Liegenschaftseigentümer haben wollte. Dies würde in der Berufungsschrift auch bestätigt: „... als Interesse bestand, zu verhindern, dass am Nachbargrundstück zur Xstraße eine Wohnhausanlage errichtet“ würde.

Im Schreiben an die Bewertungsstelle vom 12. Jänner 1998 wäre darauf hingewiesen worden, dass noch zu klären sei, welche Teile der vorhandenen Bausubstanz nutzbar wären oder ob ein Totalabbruch in Betracht komme. Weiters würde lt. Bw. daraus hervorgehen, dass es Ziel sei, dieses Gebäude für die Kanzlei zu sanieren. Ein weiteres Schreiben an die Bewertungsstelle vom 11. Jänner 1999 würde in der Folge erwähnen, dass die Errichtung eines Einfamilienhauses geplant sei. „Dieses Einfamilienhaus wird als Hauptwohnsitz der beiden Mitbesitzer Dr. XX. und xx. dienen“. Im Schreiben vom 17. Februar 1999 an die Bewertungsstelle wäre weiters ausgeführt worden: „Es liegt ein ausführliches Gutachten (die Kopie des Deckblattes legen wir bei), des speziell in Trockenlegungsfragen allgemein anerkannten DI. PA. vor, der zu dem Ergebnis gelangt, dass die gesamte vorhandene Bausubstanz durch das von ihm vorgeschlagene Sanierungskonzept nutzbar und auf Neubaustandard sanierbar ist ... Nach Abschluss (Jahreswechsel 1999/2000) wird das Objekt von uns als Einfamilienhaus genutzt“. Diese Ausführungen würden im Widerspruch zu der „Unsanierbarkeit“ und des Abbruches als einzige Lösung stehen.

Nach Ansicht des Bw. seien die bezahlten Kosten für den Altbaubestand verloren, da aufgrund des Gutachtens eine „vollwertige Sanierung“ nicht mehr möglich wäre. Es wäre daher nur mehr die Variante Abriss mit anschließendem Neubau in Betracht gekommen. Beim Abriss wären die bezahlten Kosten für den Altbaubestand verloren gegangen, zusätzlich wären Abbruchkosten entstanden und ein geändertes, mit erhöhtem Zeitbedarf verbundenes Bauverfahren zu erwarten gewesen. Die Erwerber hätten sich daher - relativ schnell - dazu entschieden, auf dem gegenständlichen Grundstück ein Einfamilienhaus für den privaten Wohnsitz errichten zu lassen. Dies bestärke die Tatsache, dass - auch - private Überlegungen für den Ankauf mit eingeflossen wären und sei es nur zu verhindern, dass eine Wohnhausanlage auf dem Nachbargrundstück errichtet würde. Letztendlich wäre auch auf dieser Liegenschaft ein neues Einfamilienhaus zur privaten Nutzung errichtet worden.

Die Voraussetzungen für betriebsnotwendiges Sonderbetriebsvermögen wären im BP-Bericht ausführlich dargelegt worden. Nach Ansicht der BP hätte das in Frage stehende Grundstück nie Sonderbetriebsvermögen werden können, selbst wenn alle (subjektiven) Motive für den Erwerb und die Aufgabe der Absicht zur betrieblichen Nutzung ausführlich in der Berufungsschrift dargelegt worden wären. Daher könnten auch allenfalls damit im Zusammenhang stehende Verluste steuerlich nicht berücksichtigt werden.

In der Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP wurde wie folgt ergänzend ausgeführt:

ad Liegenschaft Adr.2

1. Der nach Kaufvertragsabschluss erteilte Auftrag an die Architekten könnte nicht als lapidar damit abgetan werden, dass dies kein Indiz für eine betriebliche Nutzung sei. Die diesbezügliche Rechnung wäre logische Konsequenz des betrieblich begründeten Auftrages.

2. Der Hinweis auf sich durch das private Nachbargrundstück ergebende private Interessen sei im Hinblick auf die Größenordnungen nicht entscheidungsrelevant. Das Nachbargrundstück Ecke S wäre etwas größer als 700 m², die Liegenschaft Adr.2 hätte rund 2.500 m² und auch dreimal soviel gekostet. Das Argument ein dreimal teures Nachbargrundstück zu kaufen, um sich eine ruhige Nachbarschaft zu sichern, hätte daher jedenfalls keine Entscheidungsrelevanz gehabt.

3. Die Bemühungen das Objekt zu kaufen, würden auf 1996 zurückgehen, den Zeitpunkt des Ablebens der Vorbesitzerin, die Raumprobleme in der Adr.1 wären seit der Betreuung der Großkunden 1994 bis 1996 akut geworden und vorhanden gewesen.

4. Betreffend die Schreiben an die Bewertungsstelle würde auf die Chronologie verwiesen:

"Kauf nach langen Vorgesprächen im Oktober 1997; sofortiges Einleiten der Umbauarbeiten und Bauverfahren; Beauftragung DI. PA. mit Erstellung Gutachten zur Sanierbarkeit (Gutachten datiert mit 7/1998); die Entscheidung Aufgabe des Umbaus für Kanzleizwecke erfolgte im Erstellungszeitraum für den Abschluss 30. Juni 1998 bis im Herbst 1998 (die Abwertung und Entnahme aus dem Betriebsvermögen erfolgte im Juni 1998)."

Es wäre daher die Entscheidung zu treffen gewesen, ob das Objekt verkauft werden solle oder nicht, da zum damaligen Zeitpunkt nicht einmal der reduzierte Wert realisierbar gewesen wäre bzw. hätte ein Zuwarten mangels vorhandener Heizung den Zustand verschlimmert. Daher wäre Ende 1998 entschieden worden die zwischenzeitig aus dem Betriebsvermögen entnommene Liegenschaft mit einem privat nicht benötigten Wohnhaus zu bebauen, wobei der Altbau ebenso zu entfernen war.

Ursprünglich wäre jedoch das Objekt für die Kanzlei erworben und seit dem Erwerb bis zum Verkauf 1998 nie privat genutzt worden. Der Bau eines privaten Wohnhauses wäre daher bei einem späteren Verkauf als Erfolg versprechendste Variante beurteilt worden.

5. Betreffend das Schreiben vom 17. Dezember 1999 an die Bewertungsstelle sei auszuführen: Die Einheitswertstelle hätte das Objekt als unbebaute Liegenschaft qualifiziert. Dies hätte jedoch nicht den Tatsachen entsprochen, da das alte Haus noch vorhanden und als sanierbar eingestuft worden wäre.

Bei der Frage Neubau oder Sanierung Altbau hätte man sich auf die Fachleute verlassen müssen, dass eine vollwertige Sanierung nicht erreichbar sei, wenn auch rein optisch durch eine Sanierung Neubaustandard erreichbar gewesen wäre. Die Aufwendungen hätten in Intervallen von 8 bis 10 Jahren neuerliche Instandsetzungsmaßnahmen erfordert und wären dies nicht vertretbar gewesen. Diese Angaben seien lt. Bw. somit nicht widersprüchlich.

In der am 7. Februar 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom Gesellschafter Dr. Walter Platzer ergänzend ausgeführt:

Betreffend die Liegenschaft Adr.2 wurde ergänzend vorgebracht, dass in diesem Zusammenhang zu klären sei, ab welchem Zeitpunkt ein Wirtschaftsgut zum Betriebsvermögen gehört. Sei für die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen der Zeitpunkt der ersten Inbetriebnahme ausschlaggebend oder sei ein Wirtschaftsgut bereits dann als zum Betriebsvermögen gehörend anzusehen, wenn vor der ersten Inbetriebnahme bereits betrieblich bedingte Handlungen durchgeführt werden. Diesbezüglich wurde vergleichsweise auf den Erwerb eines Kfz verwiesen, das vor der ersten Inbetriebnahme lackiert (bzw. mit der Firmenaufschrift versehen) wird. Es erhebe sich die Frage, ob eine betriebliche Nutzung erst in dem Zeitpunkt, in dem der erste Kilometer gefahren wird, vorliegt oder bereits im Zeitpunkt des Anfallens betrieblich bedingter Aufwendungen.

Weiters wurde nochmals darauf hingewiesen, dass die ggstl. Liegenschaft, anders als andere im Privatbesitz befindliche Immobilien der Ehegatten Dr. XX., entsprechend den Gesellschaftsanteilen erworben wurde.

Das Objekt sei deshalb nicht von der Bw. gekauft worden, weil der Erwerb durch die Bw. zu einem riesigen Eigenkapital geführt hätte und damit der Erwerbspreis für junge neu eintretende Gesellschafter zu hoch gewesen wäre.

Nach Ansicht der Vertreterin des Finanzamtes wären auch private Erwägungen für den Erwerb ausschlaggebend gewesen, worauf insbesondere die langen Kaufverhandlungen hindeuten würden. Die Absicht, das Grundstück betrieblich zu nutzen, sei jedenfalls aufgegeben worden,

und zwar bereits nach einem sehr kurzen Zeitraum. Die Teilwertabschreibung würde nicht betrieblich veranlasst sein.

Laut Einwendung von Dr. XX. könne eine betriebliche Nutzung nur durch den Auftrag zum Umbau der Liegenschaft in ein Bürogebäude eingeleitet werden und wäre dies unmittelbar nach dem Erwerb auch erfolgt. Dabei wurden nochmals detailliert jene Umstände, die letztlich dazu geführt haben, dass die Liegenschaft nunmehr privat genutzt wird, dargelegt (insbesondere der Verlust der zwei bedeutenden Kunden M. und P. sowie die Feststellungen im Gutachten DI. PA., dass eine Renovierung nicht möglich sei und daher nur ein Abriss des Altbestandes mit anschließendem Neubau in Frage gekommen wäre, was zu erheblichen Mehrkosten geführt hätte). Die Liegenschaft wäre auch erst im Jahre 2002 privat benutzbar geworden. Die Kanzlei sei in der Zwischenzeit in ein anderes Bürogebäude übersiedelt und der Betriebssitz in der Adr.1 aufgegeben worden.

Auf die Frage, warum in der Vollmacht betreffend Beauftragung der Architekten DI. Sr. und DI K. als Betreff „Villenbau“ angegeben wurde, wurde ausgeführt, dass es sich schließlich um eine Villa gehandelt hätte und auch das Objekt in der Adr.1 als Villa bezeichnet werde.

Der Entscheidungsprozess betreffend den Erwerb einer größeren Immobilie habe sich trotz akuter Platzprobleme in der Adr.1 deshalb so lange hingezogen, weil es sich im Hinblick darauf, dass die Gesellschaft von den Kunden nur kurzfristige Aufträge (in der Regel für 1 Jahr) erhalten würde, um eine sehr schwierige Entscheidung gehandelt habe. Zudem hätte es sich beim Projekt Adr.2 um eine Größenordnung von rund S 40 Mio (inkl. Umbau) gehandelt.

Auf den Einwand der Finanzamtsvertreterin, dass geeignete Büroräume auch angemietet hätten werden können, entgegnete Dr. XX. , dass im Hinblick auf die wechselnden Auftragsverhältnisse eine hohe Flexibilität erforderlich sei, welche bei einer eigenen Immobilie wesentlich größer sei als bei einer angemieteten mit einer vertraglichen Bindung in der Regel von mindestens 10 Jahren.

Über die Berufung wurde erwogen:

Ad Berufung gegen den Feststellungsbescheid 1998:

1. Aufwendungen betreffend Liegenschaft Adr.2

Nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ist zwischen notwendigem Betriebsvermögen und notwendigem Privatvermögen sowie gewillkürtem Betriebsvermögen zu unterscheiden. Als notwendiges Betriebsvermögen werden Wirtschaftsgüter angesehen, die ihrer Wesensart und Beschaffenheit nach dem Betrieb zu dienen bestimmt sind und

tatsächlich betrieblich verwendet werden. Eine bloß vorübergehende Nichtverwendung vor Beginn der tatsächlichen betrieblichen Nutzung steht der Beurteilung als notwendiges Betriebsvermögen nicht entgegen. Gewillkürtes Betriebsvermögen sind Wirtschaftsgüter, die ihrer Beschaffenheit nach denkbar sowohl als Privatvermögen oder Betriebsvermögen angesehen werden kann, darf jedoch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 88 nicht angesetzt werden. Nach außen hin tritt der Entschluss, ein Wirtschaftsgut in das Betriebsvermögen aufzunehmen, durch die Aufnahme in die Buchhaltung in Erscheinung. Das Sonderbetriebsvermögen ist in einer Sonderbilanz des Gesellschafters auszuweisen.

Grund und Boden des Anlagevermögens bleibt bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 leg.cit. insofern außer Ansatz, dass Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme als auch Teilwertminderungen steuerlich unberücksichtigt bleiben. Entfällt eine Teilwertabschreibung auf bewertungsfähige Wirtschaftsgüter auf bzw. über dem Grund und Boden, somit bebaute Grundstücke (Gebäude usw.), so ist der auf den nackten Grund und Boden entfallende Anteil zu schätzen und auszuscheiden (Quantschnigg-Schuch, aaO, Tz 16.7.1. zu § 4).

Zum Sonderbetriebsvermögen gehören Wirtschaftsgüter, die im (Mit)Eigentum eines oder mehrerer Mitunternehmer stehen und dazu bestimmt sind, dem Betrieb der Personengesellschaft zu dienen und diesem Betrieb auch tatsächlich entgeltlich, unentgeltlich oder auf gesellschaftsrechtlicher Basis dienen. Die Eigenschaft als Sonderbetriebsvermögen resultiert daraus, dass Wirtschaftsgüter, die der Gesellschaft dienen, bei den Gesellschaftern, denen letztlich der Gewinnanteil aus der Gesellschaft zuzurechnen ist, zu wirtschaftlichen Vorteilen führen. Sonderbetriebsvermögen sind z.B. Grund und Boden, Gebäude, maschinelle Anlagen, Rechte und dergleichen, die der Mitunternehmer seiner Gesellschaft entgeltlich oder unentgeltlich überlässt. Die Art der Verwendung bei der Gesellschaft ist für die Annahme von Sonderbetriebsvermögen grundsätzlich unmaßgeblich (Quantschnigg-Schuch, ESt-HB, Tz 37.1.zu § 23).

Eine Anschaffung oder Herstellung im Sonderbetriebsvermögen liegt vor, wenn das Wirtschaftsgut bereits im Zuge dieser Vorgänge der Gesellschaft zur Verfügung gestellt wird, andernfalls ist eine Einlage anzunehmen. Dies ist für die Inanspruchnahme von Investitionsbegünstigungen wie auch Übertragung stiller Reserven von Bedeutung. Werden Wirtschaftsgüter aus einem eigenständigen Betrieb eines Gesellschafters z.B. nur kurzfristig in der Personengesellschaft genutzt und anschließend wieder dem eigenständigen Betrieb zugeführt, liegt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine Einlage ins Sonderbetriebsvermögen vor. Gleichwohl sind jedoch alle mit dem Grundstück zusammenhängenden laufenden Einnahmen und Ausgaben (inkl. Afa) in der betrieblichen

Sphäre der Gesellschaft zu erfassen (Quantschnigg-Schuch, aaO., Tz 37.4 zu § 23; VwGH 27.4.77, 936/76). Für die Zurechnung zum Sonderbetriebsvermögen muss das Wirtschaftsgut der Gesellschaft somit auf Dauer zur Verfügung gestellt sein, vorübergehend der Gesellschaft überlassene Wirtschaftsgüter gehören nicht zum Sonderbetriebsvermögen (Doralt, ESt-Komm., Std. 2006, Tz 253 zu § 23).

Ein von einem Steuerberater angeschafftes Gebäude, das für die erklärte Absicht, darin künftige Personalwohnungen und Büroräume unterzubringen, wegen seines schlechten Bauzustandes ungeeignet ist, gehört nicht zum notwendigem Betriebsvermögen, weil es nicht objektiv geeignet ist, dem behaupteten Zweck zu dienen (VwGH 19.11.1979, 1378, 1431/78).

Strittig ist im vorliegenden Fall die Nichtanerkennung der Aufwendungen, Absetzung für Abnutzung und Teilwertabschreibung für die Liegenschaft Adr.2 im Wirtschaftsjahr 1997/1998. Nach Ansicht der BP ist die Aufnahme des Gebäudes in das Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter wegen der nicht erfolgten betrieblichen Nutzung nicht zulässig, weil noch im selben Gewinnermittlungszeitraum die Absichtserklärung zur betrieblichen Nutzung aufgegeben worden sei. Lt. Ansicht der Bw. hätte das Gebäude auf Grund der Erweiterung des Klientenstocks als auch des Mitarbeiterstandes für Kanzleizwecke bzw. zur weiteren Vermietung verwendet werden sollen und hätte erst ein Gutachten vom 15. Juni 1998 den tatsächlich schlechten bzw. nicht sanierbaren Zustand des Gebäudes gezeigt.

Dazu ist festzustellen, dass eine Liegenschaft bzw. ein Gebäude grundsätzlich nicht nur zur betrieblichen Verwendung geeignet ist. Die streitgegenständliche Liegenschaft inkl. Gebäude auf dem Nebengrundstück des Privatwohnhauses der beiden Gesellschafter der Bw. kann auch als private Vermögensanlage dienen. Bei einem nicht benutzbaren Gebäude wie im vorliegenden Fall stellt sich zudem die Frage, ob dieses zum notwendigen (Sonder)Betriebsvermögen gehört. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gehören diese bei nur vorübergehender Nutzung durch die Gesellschaft nicht zum Sonderbetriebsvermögen (VwGH 27.4.1977, 936/76), bzw. ist in Bezug auf notwendiges Sonderbetriebsvermögen im Zweifel die Absicht des Betriebsinhabers entscheidend (VwGH 11.10.1957, ZI 1176/54). Wird das Grundstück nicht betrieblich verwendet, könnte nur gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters vorliegen (VwGH 21.12.1993, 89/14/0186). Gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen stößt jedoch nach herrschender Lehre ebenso insoweit auch auf Bedenken, als es dem Betrieb der Gesellschaft nicht dient (Doralt/Ruppe, I. Aufl., Tz 542).

Laut Kaufvertrag vom 14.10.1997 wurde die gg. Liegenschaft von Dr. XX. zu 4/5 und von xx. zu 1/5 „als Gesellschafter der Dr. J: und Dr. XX. OHG erworben“. Es handelt sich somit um ein Wirtschaftsgut, das zivilrechtlich im Privatvermögen der Gesellschafter erworben wurde.

Erst die weiteren Schritte bezüglich Vermessung der Liegenschaft mit 2. Februar 1998 und die dadurch entstandenen Aufwendungen im Frühjahr des Jahres 1998 wurden von der Bw. übernommen und im Rahmen der Gewinnermittlung der Bw. geltend gemacht, weiters hat die Bw. in der Folge ein Gutachten vom 15. Juni 1998 erstellen lassen und eine Abwertung bzw. Teilabschreibung des Gebäudes vorgenommen.

Dass die Liegenschaft von den Gesellschaftern Dr. XX. und xx. - im Gegensatz zu anderen im Privatbesitz befindlichen Immobilien der Ehegatten - entsprechend deren Gesellschaftsanteilen erworben wurde und dass im Falle des Erwerbes der Liegenschaft durch die Bw. das Eigenkapital enorm gestiegen und der Erwerbspreis für neu eintretende Gesellschafter zu hoch gewesen wäre, spricht nach Ansicht des Berufungssenates nicht zwingend für einen beabsichtigten Erwerb als Sonderbetriebsvermögen.

Dazu kommt, dass die anlässlich der Bevollmächtigung der Architekten DI. Sr. und DI K. durch die Ehegatten im Zusammenhang mit dem geplanten Umbau des Gebäudes im Betreff gewählte Bezeichnung „Villenbau“ (siehe Vollmachtserteilung vom 3.11.1997) nach der allgemeinen Lebenserfahrung nicht unbedingt auf eine geplante betriebliche Nutzung (als Bürogebäude) hindeutet, sondern eher auf eine private Nutzung (zu Wohnzwecken) schließen lässt.

Auch der Umstand, dass trotz der seit 1994/1995 gegebenen massiven bzw. „akuten“ Platzprobleme der Kanzlei (siehe Ausführungen in der Berufung und in der Berufungserhandlung) die sehr lange währende Verhandlungen hinsichtlich des Objektes in der Adr.2 in Kauf genommen wurden, ist für den Berufungssenat trotz der in der Berufsungsverhandlung näher dargelegten schwierigen (betriebswirtschaftlichen) Entscheidungsfindung nur sehr schwer nachvollziehbar. Die Tatsache, dass die Kaufverhandlungen länger als ein Jahr gedauert haben (obwohl die Kanzlei zu diesem Zeitpunkt bereits seit längerem „aus allen Nähten platzte“) lässt auch ein privates Interesse an der gg. Liegenschaft vermuten.

Aber selbst wenn man davon ausgeht, dass die in Rede stehende Liegenschaft ausschließlich in der Absicht, diese betrieblich zu nutzen, erworben wurde, so hat dennoch eine tatsächliche betriebliche Nutzung nicht stattgefunden.

Tatsache ist vielmehr, dass die Liegenschaft nie dem Betrieb der Bw. gedient hat.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes rechtfertigt zudem ein "Vorsorgekauf" einer Liegenschaft für eine erhoffte zukünftige weitere Expansion und die Einrichtung der eigenen Steuerberatungskanzlei nicht die Behandlung eines Wirtschaftsgutes als notwendiges Betriebsvermögen. Die bloß eventuelle Absicht die Liegenschaft für eine

zukünftige Tätigkeit der Bw. zu nutzen, macht diese nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes noch nicht zum (notwendigen) Betriebsvermögen.

Dem Vorbringen, es habe die Absicht bestanden, die Liegenschaft als Bürogebäude zu verwenden, diese Absicht sei jedoch aus den näher dargelegten Gründen niemals verwirklicht worden, wird entgegengehalten, dass bloß innere, nicht in der Außenwelt zum Ausdruck kommende Überlegungen für die Zuordnung zum Betriebsvermögen nicht maßgeblich sind.

Die Absicht, ein Wirtschaftsgut betrieblich zu nutzen, stellt einen inneren Vorgang (Willensentschluss) dar, der erst dann zu einer steuerlich erheblichen Tatsache wird, wenn er durch seine Manifestation in die Außenwelt tritt. Es genügt daher nicht, dass die Absicht besteht, ein Wirtschaftsgut betrieblich zu nutzen (vgl. das Erkenntnis vom 21. Juni 1994, 93/14/0217). Vielmehr muss diese Absicht innerhalb eines angemessenen Zeitraumes zu einer tatsächlich betrieblichen Nutzung eines Wirtschaftsgutes führen. Der (mündlich erteilte) Auftrag, eine Planung für den Umbau in ein Bürogebäude vorzunehmen, ist ebenso nicht maßgeblich für die Zuordnung zum Betriebsvermögen, weil letztlich ein solcher Umbau niemals zustande gekommen ist.

Wie die BP zutreffend ausgeführt hat, ist der Umstand, dass Aufwendungen für die Vermessung und die Durchführung einer Bestandsaufnahme des vorhandenen Objektes sowie für die Durchführung von Erhebungen bei der Baubehörde angefallen sind, noch kein Indiz für eine tatsächliche betriebliche Nutzung. Denn diese Aufwendungen fallen auch bei einem Erwerb im Privatvermögen an.

Nach Ansicht des Berufungssenates liegt somit im gegenständlichen Berufungsfall kein notwendiges Sonderbetriebsvermögen vor, weil die ursprüngliche Absicht, die Liegenschaft als Bürogebäude zu nutzen, nicht verwirklicht wurde.

Auch wenn die Absicht, das Grundstück betrieblich zu nutzen, tatsächlich bestanden haben mag, so hätte doch diese Absicht innerhalb eines angemessenen Zeitraumes zu einer tatsächlichen betrieblichen Nutzung des Wirtschaftsgutes führen müssen. Eine solche zeitnahe tatsächliche betriebliche Verwendung hat es im vorliegenden Fall jedoch nicht gegeben. Daran vermögen die im Vorfeld durchgeführten Vermessungsarbeiten bzw. die Bestandserhebung und baubehördlichen Erhebungen ebenso wenig etwas zu ändern wie die dargelegten Gründe, die letztlich dazu geführt haben, dass das Objekt nunmehr zu privaten (Wohn)zwecken verwendet wird.

Im Erkenntnis 19.11.1979, ZI 1378, 1431/78 hat der VwGH ausgesprochen, dass ein angeschafftes Gebäude, das für die erklärte Absicht darin Büroräume unterzubringen, wegen

seines schlechten Bauzustandes ungeeignet ist, nicht zum notwendigen Betriebsvermögen gehört, weil es objektiv nicht geeignet ist, dem behaupteten Zweck zu dienen.

Im vorliegenden Fall war nach dem Gutachten des Sachverständigen DI X. ein Umbau in ein Bürogebäude wegen der schlechten Bausubstanz nicht möglich und wurde letztlich der geplante Kanzleibau nicht verwirklicht. Die Bw. hat die Absicht, die Liegenschaft betrieblich zu nutzen, nicht verwirklicht. Die bloß eventuelle Absicht, die Liegenschaft für eine zukünftige Tätigkeit der Bw. zu nutzen, macht diese noch nicht zum (notwendigen) Sonderbetriebsvermögen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 11. Mai 2012