jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2008/11/18 2008/15/0089

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 18.11.2008

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §22;
BAO §288 Abs1 litd;
BAO §93 Abs3 lita;
EStG 1988 §16 Abs1 Z8;
EStG 1988 §16 Abs1;
EStG 1988 §6;
VwGG §42 Abs2 Z3;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und den Senatspräsidenten Mag. Heinzl sowie die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn und Dr. Büsser als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des R V in U, vertreten durch Raits Ebner Rechtsanwälte GmbH in 5020 Salzburg, Ignaz-Rieder-Kai 11c, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 12. Mai 2005, Zl. RV/2051-L/02, betreffend Einkommensteuer 2001, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von 1.171,20 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer erklärte für das Jahr 2001 neben geringfügigen negativen Einkünften aus Gewerbebetrieb und positiven Einkünften aus selbständiger Arbeit als Gesellschaftergeschäftsführer der seinen Familiennamen tragenden V GmbH Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, nämlich einen Ausgabenüberschuss in Höhe von rund S 3,2 Mio., darin enthalten unter anderem einen "Buchwertabgang" in Höhe von rund S 4,5 Mio.

In einem Vorhalt fragte das Finanzamt unter anderem an, wie die Geltendmachung des Buchwertabganges begründet werde.

In Beantwortung dieser Frage führte der Beschwerdeführer aus, dass er mit Erteilung des Zuschlages eines näher genannten Bezirksgerichtes im Februar 1999 das Firmenareal A erworben habe. Dieser Zuschlag sei unter Zugrundelegung des Schätzungsgutachtens zum 1. September 1998 eines Sachverständigen erfolgt. Die auf dem Areal A vermieteten Gebäude hätten abgetragen werden müssen, um das Areal für eine andere betriebliche Nutzung durch die Mieterin bereitzustellen. Im gegebenen Zusammenhang legte der Beschwerdeführer den Beschluss des Bezirksgerichtes über die Zuschlagserteilung zum Meistbot von S 5,170.000,--an den Beschwerdeführer, ein Schätzungsgutachten über den Wert der ersteigerten Liegenschaften (Schätzwert S 10,322.780) sowie einen zwischen dem Beschwerdeführer und der seinen Familiennamen tragenden V GmbH, vertreten durch die ebenfalls den Familiennamen des Beschwerdeführers tragenden selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführerin abgeschlossenen Mietvertrag vor.

Dem Schätzungsgutachten ist unter anderem bezüglich der Gebäude (Wohn- und Bürogebäude erbaut 1984, Produktionshalle erbaut 1975, 1985/1986 und 1989, Lagerhalle erbaut 1975 und Magazin erbaut ebenfalls 1975) ein guter (Büro- und Wohngebäude, Wert rund S 6 Mio.), mittelmäßiger (Lagerhalle, Wert S 480.000,--) und mittelmäßig bis schlechter (Magazin, Wert S 520.000,--) Zustand zu entnehmen. Die Produktionshalle (Wert ca. S 2,1 Mio.) weise verschiedene Putzschäden an Mauerwerk und Hallenboden auf.

Im Mietvertrag wurde (ab Februar 1999) ein zu zahlender (wertgesicherter) Mietzins von S 30.000,-- zuzüglich S 6.000,-- Ust vereinbart.

Unter Punkt V. des Mietvertrages, "Rechte und Pflichten des Vermieters" nimmt der Vermieter "ausdrücklich zur Kenntnis", dass die Anmietung des Mietgegenstandes durch die Mieterin zum Zwecke der Betriebserweiterung ihres Speditions- und Transportbetriebes diene, insbesondere zur Errichtung eines Logistikzentrums. Zur Umsetzung dieses Zieles verpflichtet sich der Vermieter in Abstimmung mit der Mieterin, dieser die weitgehende Um- und Neugestaltung des Betriebsgeländes zu ermöglichen. Der Vermieter habe insbesondere der Mieterin den Abbruch und die Abtragung der Produktionshalle, der Lagerhalle sowie des Magazins ohne Anspruch auf Schadenersatz und Wiederherstellung dieser Gebäude und Gebäudeteile zu ermöglichen. Zur Erreichung der betrieblichen Zwecke habe der Vermieter die Mieterin gegenüber allen Behörden zu unterstützen, alle Abriss- und Bauansuchen und Ansuchen um gewerbliche Betriebsanlagengenehmigungen mitzufertigen.

Unter Punkt VI. "Rechte und Pflichten der Mieterin" habe die Mieterin den Mietgegenstand und alles mitgemietete Zubehör auf eigene Kosten Instandzuhalten, Fehlendes zu ersetzen. Die Mieterin verzichte ausdrücklich auf das Recht, Zinsminderung gegenüber dem Vermieter geltend zu machen. Demgegenüber stehe ihr das Recht zu, den Mietgegenstand unter Einhaltung aller öffentlich-rechtlicher Vorschriften ihren betrieblichen Zwecken gemäß zu nutzen, abzuändern und baulich umzugestalten. Soweit die Mieterin am Mietgegenstand festverbundene Gebäude errichte, gebe sie bereits jetzt die Erklärung ab, diese nicht auf Dauer am Grund und Boden belassen zu wollen und nehme zur Kenntnis, dass der Vermieter ungeachtet des Umstandes, dass für eine Aufkündigung die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sein müssten, keinesfalls länger als auf die Dauer von zehn Jahren auf Aufkündigung des Mietvertrages verzichte.

Unter Punkt VII. "Beendigung des Mietvertrages" vereinbarten die Vertragsparteien, dass bei Beendigung des Mietverhältnisses die Mieterin den Mietgegenstand vollständig von ihren Fahrnissen geräumt dem Vermieter zu übergeben habe. Über Verlangen des Vermieters habe die Mieterin sämtliche von ihr vorgenommenen baulichen Veränderungen rückgängig zu machen und alle von ihr errichteten Gebäude abzutragen und den Vorschriften gemäß das Abbruchmaterial vom Mietgegenstand zu verbringen. Ausgenommen davon sei der Rückbau der Gebäude gemäß Punkt V. des Vertrages. Soweit der Vermieter kein diesbezügliches Verlangen, welches fristgerecht vor Ablauf des aufgekündigten Mietverhältnisses zu stellen sei, an die Mieterin richte, gingen sämtliche Investitionen der Mieterin entschädigungslos ins Eigentum des Vermieters über.

Im Rahmen der Veranlagung des Beschwerdeführers zur Einkommensteuer 2001 brachte das Finanzamt an Stelle der erklärten negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von rund S 3,1 Mio., positive Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von rund S 1,5 Mio. zum Ansatz. Begründend wies das Finanzamt darauf hin, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Abbruchkosten gemeinsam mit dem Restbuchwert des Gebäudes grundsätzlich zu aktivieren seien und zwar - je nach Lage des Falles - auf die Herstellungskosten des neuen Gebäudes oder auf die Anschaffungskosten des Grund und Bodens "(Opfertheorie - siehe auch Doralt § 6 Tz 86,

E 20.11.64, 1754/63)". Im gegenständlichen Fall könne die Untersuchung entfallen, ob ein bereits abbruchreifes Gebäude oder ob ein an sich noch verwendbares Gebäude in der Absicht es abzureißen erworben worden sei. In beiden Fällen wäre allein schon aus der wegen der kurzen zeitlichen Differenz zwischen Erwerbs- und Abrisszeitpunkt eine Teilwertabschreibung nicht zulässig. Der erklärte Verlust aus der Vermietung sei daher um den geltend gemachten Buchwert (S 4,454.455,--) und um die Halbjahres-AfA "(Abbruch erste Jahreshälfte)" in Höhe von S 34.986,-- zu erhöhen gewesen, sodass sich ein Gesamtüberschuss von S 1,510.897,-- ergebe.

In einer dagegen erhobenen Berufung führte der Beschwerdeführer im Wesentlichen aus, wie den vorgelegten Unterlagen zu entnehmen sei, seien ihm die Liegenschaften um die Hälfte des Schätzwertes, somit um S 5,170.000,--, zugeschlagen worden. Im Übrigen hätten sich "die Fachbuchautoren Dr. Quantschnigg, Mag. Schuch in ihrem Einkommensteuerhandbuch zum EStG 1998" kritisch zu der von der Abgabenbehörde zitierten Opfertheorie geäußert. Festzuhalten sei weiters, dass die vom Beschwerdeführer erworbenen Grundstücke in gebrauchsfähigem Zustand erworben und auch im gebrauchsfähigen Zustand der Vermietung zugeführt worden seien. Weiters sei darauf hingewiesen, dass der Abbruch der auf den Liegenschaften befindlichen Gebäude von der Mieterin der Grundstücke und nicht vom Beschwerdeführer durchgeführt worden sei. Die "Anschaffungsnähe" zwischen dem Zuschlag der Liegenschaft und dem Meistbot in Höhe von S 5,170.000,-- zu den in den Jahren 1999 und 2001 von der Mieterin durchgeführten Abbrüchen von Gebäuden löse nicht automatisch eine Aktivierungspflicht von Anschaffungskosten aus. Es dürfe hier auf die im Recht der Wirtschaft erschienene Textstelle zu Artikel Nr. 476 verwiesen werden (RdW 8/2002), wo ausgeführt werde, dass die zeitliche Nähe und die Höhe der Aufwendungen für die Aktivierungspflicht und daher für die Abzugsfähigkeit von Instandhaltungsaufwendungen keine entscheidende Rolle spiele. Auch nach der Rechtsprechung des BFH seien "daher die Anwendung und damit die Frage der Aktivierungspflicht losgelöst von dem zeitlichen Anfall und Höhe der Aufwendungen".

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung - abgesehen von der Anerkennung der bisher nicht anerkannten Afa (wegen des Abbruches der Gebäudeteile erst in der zweiten Jahreshälte des Jahres 2001) - abgewiesen. Die belangte Behörde führte im Wesentlichen aus, dass der Beschwerdeführer die betreffende Liegenschaft an die V GmbH vermietet habe, wobei der Beschwerdeführer nicht nur Vermieter, sondern gleichzeitig auch Gesellschaftergeschäftsführer der Mieterin sei. Strittig sei, ob bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung einer bestimmten Liegenschaft der Restbuchwert der im Jahr 2001 abgerissenen Gebäude in Höhe von S 4,454.455,-- sofort abzugsfähig sei (Ansicht des Beschwerdeführers) oder nicht (Ansicht des Finanzamtes).

Gemäß § 16 Abs. 1 zweiter Satz EStG 1988 seien Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb und Wertminderungen von Wirtschaftsgütern nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies ausdrücklich zugelassen sei. Aufwendungen für den Erwerb und Wertminderungen von Wirtschaftsgütern führten dann zu Werbungskosten, wenn es sich um ein Wirtschaftsgut handle, das der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung unterliege. Die Absetzung für Abnutzung einschließlich der Absetzung für außergewöhnliche Abnützung von Wirtschaftsgütern im Zusammenhang mit einer Einkünfteerzielung zähle nach § 16 Abs. 1 Z. 8 EStG 1988 generell zu den Werbungskosten. Abbruchkosten eines Gebäudes seien nach der "Opfertheorie" unter Zugrundelegung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gemeinsam mit dem Restbuchwert des Gebäudes grundsätzlich zu aktivieren, und zwar - je nach Lage des Falles - auf die Herstellungskosten des neuen Gebäudes oder auf die Anschaffungskosten des Grund und Bodens. Den Nachweis für die beantragte Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung der im Jahr 2001 abgerissenen Gebäude habe der Abgabepflichtige zu erbringen. Nicht einmal der Beschwerdeführer selbst habe behauptet, dass die im Jahr 2001 abgerissenen Gebäude technisch oder wirtschaftlich völlig abgenutzt gewesen seien. Die Altgebäude seien daher nicht wegen ihrer Baufälligkeit abgerissen worden. Vielmehr gehe aus dem vorgelegten Schätzungsgutachten doch ein entsprechender Wert der abgerissenen Gebäude hervor. Es handle sich daher um den Abbruch von noch verwertbaren und funktionsfähigen Altgebäuden. Somit sei der Schluss gerechtfertigt, dass der Beschwerdeführer die alte Bausubstanz geopfert habe, jedenfalls um Platz für einen Fuhrpark zu schaffen und um später im Jahr 2005 einen (zweckmäßigeren) Neubau zu errichten. Auf der Grundlage der sogenannten "Opfertheorie" sei damit keine Sofortabschreibung des Restbuchwertes möglich, sondern die Aktivierung des Restbuchwertes der Altgebäude auf den Wert des Grund und Bodens oder auf die Herstellungskosten eines neu errichteten Gebäudes geboten. Die Klärung, ob der Restbuchwert auf Grund und Boden oder auf ein neu zu errichtendes Gebäude zu aktivieren sei, sei "im berufungsgegenständlichen Jahr 2001 irrrelevant".

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

Wie der Verwaltungsgerichtshof in zahlreichen Erkenntnissen ausgesprochen hat, muss die Begründung eines Bescheides erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die belangte Behörde zur Einsicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt, und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet. Zentrales Begründungselement eines Bescheides ist dabei die zusammenhängende Sachverhaltsdarstellung, worunter nicht etwa die Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens einschließlich des Vorbringens des Abgabepflichtigen oder der Bekundungen von Prüfungsorganen, sondern die Anführung jenes Sachverhaltes gemeint ist, den die belangte Behörde als Ergebnis ihrer Überlegungen zur Beweiswürdigung als erwiesen annimmt (vgl. insbesondere das hg. Erkenntnis vom 28. Mai 1997, 94/13/0200, und in jüngerer Zeit etwa das hg. Erkenntnis vom 27. Februar 2008, 2005/13/0050).

Diesen Anforderungen genügt der angefochtene Bescheid nicht. Die belangte Behörde weist zunächst sachverhaltsbezogen darauf hin, dass der Beschwerdeführer die in Rede stehende Liegenschaft an die V GmbH vermietet habe, wobei dieser nicht nur Vermieter, sondern gleichzeitig auch Gesellschafter-Geschäftsführer der Mieterin sei. Eine Auseinandersetzung mit der Frage, ob es dem Fremdvergleich entspricht, dass bei der gegebenen Mietzinshöhe dem Mieter freigestellt wird, Gebäude im Wert von ca. 5 Mio. S entschädigungslos abzutragen, ist dem angefochtenen Bescheid nicht zu entnehmen. Ohne diese Feststellungen kann nicht abschließend beurteilt werden, ob vor dem Hintergrund der Ausführungen des hg. Erkenntnisses vom 25. Jänner 2006, 2003/14/0107, die Grundsätze der sogenannten Opfertheorie noch Anwendung finden könnten.

Soweit sich der angefochtene Bescheid erkennbar auch darauf stützt, dass zum Umstand, dass "die Altgebäude innerhalb eines Zeitraumes von drei Jahren abgerissen" worden seien, die Ehefrau des Beschwerdeführers ausgeführt habe, dass die Gebäude aufgrund ihres Umrisses nicht für die betriebliche Nutzung durch die V GmbH geeignet gewesen, es "daher von Beginn weg geplant" gewesen sei, die Altgebäude abzureißen, rügt die Beschwerde zutreffend eine insofern erfolgte Verletzung des Parteiengehörs, als dem Beschwerdeführer keine Gelegenheit gegeben worden war, hiezu Stellung zu nehmen. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass vom Beschwerdeführer (rund zwei Jahre davor) in einem Schreiben mitgeteilt worden war, dass die vermieteten Gebäude abgetragen hätten werden müssen, um das Areal "für eine andere betriebliche Nutzung durch die Mieterin" bereitzustellen. Um eine die Ausführungen der Ehefrau des Beschwerdeführers - wie der angefochtene Bescheid meint - bestätigende Angabe, kann es sich dabei schon vom Zeitablauf her nicht handeln.

Der angefochtene Bescheid war somit gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung.

Wien, am 18. November 2008

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2008:2008150089.X00

Im RIS seit

11.02.2009

Zuletzt aktualisiert am

19.08.2009

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at