jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2005/4/27 2000/14/0110

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 27.04.2005

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §8;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde des J P in I, vertreten durch Dr. Hermann Holzmann, Rechtsanwalt in 6020 Innsbruck, Bürgerstraße 17, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat I) vom 26. April 2000, RV. 269/1-T 7/99, betreffend Einkommensteuer 1995, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts aufgehoben.

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

Begründung

In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 1995 wies der Beschwerdeführer unter anderem negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Ausmaß von rund S 300.000,-- aus. Darin waren unter anderem Werbungskosten in Höhe von rund S 565.000,-- betreffend eine Absetzung für außergewöhnliche technische Abnutzung (in der Folge AfaA) erfasst. Nach zunächst erklärungsgemäßer Veranlagung und anschließender Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 1995 gemäß § 299 Abs. 2 BAO erließ das Finanzamt einen Einkommensteuerbescheid, in welchem die geltend gemachte AfaA nicht mehr anerkannt wurde. Werde vom Eigentümer ein seit Jahren in seinem Eigentum stehendes Gebäude abgebrochen, um den Bau eines neuen und zweckmäßigeren Gebäudes zu ermöglichen, dann seien der Restbuchwert des bisherigen Gebäudes, die Freimachungskosten sowie die Abbruchkosten bei einem wirtschaftlich noch verwendbaren Gebäude zu den Herstellungskosten des neu errichteten Gebäudes zu aktivieren. Die Aktivierung zu den Herstellungskosten ergebe sich aus der sogenannten "Opfertheorie", die der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung vertrete. Für die steuerliche Beurteilung der Freimachungskosten, des Restbuchwertes des alten Gebäudes sowie der Abbruchkosten sei somit von Bedeutung, ob das Gebäude zum Zeitpunkt des Abbruches noch technisch bzw. wirtschaftlich verwendbar gewesen sei.

In einer dagegen erhobenen Berufung wurde vorgebracht, dass das 1974 errichtete "Jägerheim" aus zwei Wohnungen mit einer Fläche von jeweils ca. 40 m2 bestanden habe. Das Gebäude sei in einfacher Bauausführung errichtet worden

und habe sich zum Zeitpunkt des Erwerbes des zweiten Hälfteanteiles durch den Beschwerdeführer im Jahr 1986 in einem schlechten, aber doch brauchbaren Bauzustand befunden. Dementsprechend sei die Restnutzungsdauer im Jahr 1986 auch mit 15 Jahren "festgelegt, vom Finanzamt besichtigt, überprüft und akzeptiert" worden. Die Mängel seien laufend größer geworden, eine Vermietung an Feriengäste sei zuerst im Erdgeschoss nicht mehr möglich gewesen. Dieses habe nur noch als Personalzimmer an das Hotel V vermietet werden können. Im ersten Obergeschoss sei versucht worden, durch Instandhaltungen (neue Fliesen) die Räumlichkeiten weiterhin für die Vermietung an Feriengäste benutzbar zu machen. Nach kurzer Zeit seien die Fliesen infolge Feuchtigkeit und Schimmelpilz schwarz geworden. Der Wasserverlust der Heizungsanlage habe ein Ausmaß erreicht, dass einmal wöchentlich Wasser hätte nachgefüllt werden müssen. Durch diesen Wasserverlust dürfte auch der fortlaufende Einbruch des Estrichs ausgelöst worden sein. Es seien Versuche unternommen worden, diesen Estrich durch Einsetzung von Spanplatten zu sanieren und einen ebenen Fußboden zu erhalten. Der Wasserverlust sei immer höher geworden und in der Wintersaison 1994/95 hätte bereits jeden zweiten Tag Wasser in die Heizungsanlage nachgefüllt werden müssen. Die Zimmer seien öfters kalt gewesen und während der Verwendung der Dusche im Erdgeschoss sei im ersten Obergeschoss kein Warmwasser zur Verfügung gestanden und umgekehrt. Durch aufsteigende Feuchtigkeit (fehlende Fundamente) seien die Fensterstöcke derart angegriffen worden, dass sie unbedingt auszutauschen gewesen seien. Durch die immer umfangreicher werdenden Mängel hätten keine Stammgäste gewonnen werden können. Das Hotel V sei ebenfalls nicht mehr bereit gewesen, die Zimmer nach der Saison 1994/95 für das Personal anzumieten, da die Beschwerden und die Unzufriedenheit des Personals mit der Unterkunft immer mehr zugenommen hätten. Die Entwicklung der Mängel und Beschwerden sei derart dramatisch gewesen, dass nur noch eine Generalsanierung oder ein Abriss des Gebäudes mit anschließendem Neubau in Frage gekommen sei. Nachdem sich der Bauzustand in der Zwischenzeit derart verschlechtert habe, dass eine Sanierung (mit neuer Heizungsanlage und neuen Fenstern, umfangreichen Installationen, Trockenlegung der Mauern, Baumeisterarbeiten etc.) wirtschaftlich nicht mehr vertretbar gewesen sei, hätte das Gebäude abgebrochen werden müssen. Die Restnutzungsdauer seit 1986 habe somit nicht mehr 15 Jahre, sondern durch die rapide Zunahme der Mängel eben nur noch ca. 9 Jahre betragen.

Der Restwert für die verbleibenden sechs Jahre sei somit als Abschreibung für außergewöhnliche technische und wirtschaftliche Abnutzung zu berücksichtigen. Der Argumentation des Finanzamtes im Rahmen der Bescheidaufhebung durch die Oberbehörde könne insoweit nicht gefolgt werden, dass seine Vermietung in der Saison 1994/95 die zwingende Schlussfolgerung zulasse, dass auch eine weitere sinnvolle Verwendung des Jägerheimes möglich gewesen sei. Auch der Umstand, dass dem Gebäude laut Gutachten von Baumeister Josef T noch ein gewisser Wert beigemessen werde, führe nicht zum Ergebnis, dass dieses Gebäude noch sinnvoll hätte genutzt werden können. Es habe sich bei diesem Gutachten um eine reine Substanzbewertung gehandelt. Diese Substanz hätte mit entsprechendem Sanierungsaufwand wieder nutzbar gemacht werden können. Wirtschaftlich sinnvoller sei jedoch der Abriss und Neubau gewesen, weshalb der Eigentümer diese Variante gewählt habe. Die Opfertheorie könne nicht derart überspitzt ausgelegt werden, dass jegliche Verwendbarkeit, unabhängig ob diese noch dem ursprünglichen Zweck (Ferienwohnung) entspreche oder wirtschaftlich sinnvoll sei, dazu führe, dass der Restbuchwert bei Abbruch eines solchen Gebäudes zu den Herstellungskosten des neuen Gebäudes zähle. Die Opfertheorie könne auch nicht uneingeschränkt angewandt werden, da dies zu überhöhten Herstellungskosten führen könne, die nicht mehr im Teilwert gedeckt seien.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung abgewiesen. Es werde nicht in Abrede gestellt, dass das Altgebäude auf Grund der vom Beschwerdeführer dargestellten Mängel zum Zeitpunkt des Abbruches im Sommer 1995 sanierungsbedürftig gewesen sei. Diese Sanierungsbedürftigkeit ergebe sich auch aus dem Gutachten des Architekten Dipl. Ing. L vom 4. Februar 1991. Nach Ansicht der belangten Behörde sei aber von entscheidender Bedeutung, dass die im Haus befindlichen Ferienwohnungen auch noch in der Wintersaison 1994/95 vermietet worden seien. Allein dieser Umstand zeige, dass das Altgebäude bis zu seinem Abbruch verwendbar gewesen und im Rahmen der Vermietungstätigkeit auch tatsächlich bis zuletzt verwendet worden sei. Dies spreche eindeutig für die "Opferung" noch funktionsfähiger Bausubstanz (vgl. insbesondere das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. April 1989, Zl. 89/14/0027). Damit sei die Aktivierung des Restbuchwertes des Altgebäudes zu den Herstellungskosten des neu errichteten Gebäudes auf der Grundlage der sogenannten "Opfertheorie" geboten. Die Verwendbarkeit des Altgebäudes zum Zeitpunkt seines Abbruches im Sommer 1995 ergebe sich auch aus dem Gutachten des Architekten Dipl. Ing. L vom 4. Februar 1991. Die vom Beschwerdeführer dargestellten Mängel seien

dem Architekten zum Zeitpunkt der Erstellung des Gutachtens bekannt und auch Grundlage seines Gutachtens gewesen. Dennoch sei eine Restnutzungsdauer von 15 Jahren ermittelt worden. Diese Restnutzungsdauer sei zum Zeitpunkt des Abbruches des Hauses im Sommer 1995 noch lange nicht vorbei gewesen.

Selbst wenn man - dem Beschwerdeführer folgend - davon ausgehen wollte, dass Dipl. Ing. L bei der Ermittlung der Restnutzungsdauer auf das Jahr 1986 abgestellt habe, hätte für das Altgebäude zum Zeitpunkt seines Abbruches im Sommer 1995 noch immer eine Restnutzungsdauer von sechs Jahren bestanden, was eindeutig für eine weiterhin bestehende Verwendbarkeit des Hauses spreche. Vom Beschwerdeführer sei nie behauptet worden, dass eine Sanierung des Altgebäudes nicht mehr möglich und er deswegen gezwungen gewesen wäre, das Haus Jägerheim im Sommer 1995 abzureißen. Wie er stets betont habe, sei er auf Grund der vorhandenen Mängel lediglich vor die Wahl gestellt worden, eine Generalsanierung oder einen Abriss des Altgebäudes mit anschließendem Neubau durchzuführen. Er habe sich allein deswegen für den Abriss entschieden, weil eine Sanierung wirtschaftlich nicht mehr vertretbar gewesen sei. Der Beschwerdeführer habe damit selbst zu verstehen gegeben, dass das Altgebäude im Sommer 1995 auf Grund der bestehenden Mängel zwar sanierungsbedürftig, aber keinesfalls baufällig (abbruchreif) gewesen sei. Letzterenfalls wäre eine Generalsanierung nach Ansicht der belangten Behörde nicht mehr möglich gewesen. In einem schon abbruchreifen Gebäude hätten die Ferienwohnungen in der Wintersaison 1994/1995 nicht mehr vermietet werden können.

Auch die Sachverständigen seien in den vorgelegten Gutachten davon ausgegangen, dass das Altgebäude keineswegs baufällig (abbruchreif) gewesen sei, sondern durchaus einer Sanierung hätte unterzogen werden können. So habe etwa Baumeister Josef T, die grundsätzliche Sanierbarkeit des Hauses bestätigt. Auf Grund der anfallenden hohen Kosten sei eine Sanierung lediglich aus wirtschaftlichen Gründen nicht vertretbar. Zusätzlich seien die Räumlichkeiten auf Grund der Größe nicht vermietbar. Auf Grund der hohen Sanierungskosten sei ein Abbruch der Sanierung daher vorzuziehen. Auch der Architekt Dipl. Ing. L sei in seinem bereits erwähnten Gutachten vom 4. Februar 1991 von der grundsätzlichen Sanierbarkeit des Altgebäudes ausgegangen. Auf Grund der angeführten Mängel in der Raumeinteilung, Raumgröße und in der baulichen Ausführung erscheine jedoch eine Sanierung des Gebäudes nicht zielführend, da die Kosten hiefür höher liegen würden als bei einem entsprechenden Neubau.

Im Übrigen sei zumindest zu bezweifeln, ob der Abbruch des Altgebäudes mit anschließendem Neubau tatsächlich wirtschaftlich günstiger und somit sinnvoller gewesen sei. In diesem Zusammenhang werde auf die Kostenschätzung des Ing. R, Technisches Büro für Installationstechnik vom 12. Jänner 1995 verwiesen, der die bestehenden Baumängel am 9. Jänner 1995 einem Lokalaugenschein unterzogen und im Zuge dessen die Kosten einer durchaus möglichen und von ihm sogar ausdrücklich empfohlenen Generalsanierung der Heizungs- Sanitär- und Lüftungsanlage mit rund S 600.000,-- geschätzt habe. Der Neubau habe um diesen Preis jedenfalls nicht erstellt werden können (anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung seien Neubaukosten von insgesamt 8 Mio. Schilling beziffert worden). An Stelle des abgerissenen Objektes sei ein wesentlich größeres Gebäude errichtet worden, in dem drei geräumigere Appartements von je 70 bis 80 m2 der Vermietung zugänglich gemacht worden seien. Im Kellergeschoss sei zudem eine Tiefgarage für ca. 11 Autoabstellplätze errichtet worden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

Gemäß § 8 EStG 1988 sind Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung zulässig.

Im angefochtenen Bescheid vertritt die belangte Behörde in Anwendung der von der Rechtsprechung zu Vorgängergesetzen des EStG 1988 vertretenen sogenannten Opfertheorie die Ansicht, eine AfaA sei im Beschwerdefall deswegen nicht zulässig, weil das in Rede stehende Gebäude lediglich "sanierungsbedürftig, aber noch keinesfalls baufällig (abbruchreif)" gewesen sei. Die belangte Behörde merkt in diesem Zusammenhang an, dass im Fall der Baufälligkeit (Abbruchreife) "eine Generalsanierung nicht mehr möglich gewesen" wäre.

Zutreffend hat die belangte Behörde allerdings selbst darauf hingewiesen, dass der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 26. April 1989, 89/14/0027, zum Ausdruck gebracht hat, dass neben einer eine AfaA allenfalls rechtfertigenden technischen Abbruchreife auch eine wirtschaftliche Abbruchreife in Betracht kommt und eine solche Sonderabschreibung dann gerechtfertigt ist, wenn ein Gebäude "sei es technisch, sei es wirtschaftlich unbenützbar" geworden ist.

Im Beschwerdefall kann dahingestellt bleiben, ob unter Berücksichtigung der vom Beschwerdeführer aufgezeigten Mängel - entgegen der Ansicht der belangten Behörde - nicht auch von einer technischen Abbruchreife ausgegangen

werden kann. Eine wirtschaftliche Abbruchreife bzw. wirtschaftliche Unbenutzbarkeit des Gebäudes hat der Beschwerdeführer mit seinem auf zahlreiche, nur aufwändig sanierbare Mängel gestützten Berufungsvorbringen jedenfalls behauptet.

In Verkennung der Rechtslage hat sich die belangte Behörde mit der Frage, ob im Beschwerdefall - wenn schon nicht von einer technischen, so doch - von einer wirtschaftlichen Abbruchreife auszugehen gewesen wäre, nicht auseinandergesetzt. Als von entscheidender Bedeutung erachtete die belangte Behörde den Umstand, dass das Gebäude bis zu seinem Abbruch verwendet wurde, sie räumt allerdings ein, dass im Sommer 1995 (lediglich) die Alternative einer Generalsanierung oder eines Abrisses bestand. Eine weitere Verwendbarkeit ohne grundlegende Sanierung zog auch die belangte Behörde vor dem Hintergrund des als erwiesen angenommenen Bauzustandes nicht in Betracht. War jedoch auf Grund der umfangreichen Mängel eine Sanierung wirtschaftlich nicht vertretbar, so hätte davon ausgegangen werden müssen, dass das Gebäude - ungeachtet einer nach einer früheren Schätzung noch bestehenden, offenen Restnutzungsdauer von sechs Jahren - in einer eine AfaA rechtfertigenden Weise wirtschaftlich völlig verbraucht war und insofern nicht lediglich deswegen abgebrochen wurde, um den Bau eines neueren, den modernen Anforderungen besser entsprechenden Gebäudes zu ermöglichen. Soweit sich die belangte Behörde auf das Gutachten des Baumeisters Josef T stützt, worin dieser "die grundsätzliche Sanierbarkeit des Hauses" bestätigt habe, ist darauf hinzuweisen, dass gerade in diesem Gutachten zum Ausdruck gebracht wird, dass eine Sanierung wegen der anfallenden hohen Kosten aus wirtschaftlichen Gründen nicht vertretbar sei. Auf Grund der hohen Sanierungskosten sei ein Abbruch der Sanierung vorzuziehen.

Die im angefochtenen Bescheid geäußerten Zweifel, ob der Abbruch des Altgebäudes mit anschließendem Neubau tatsächlich wirtschaftlich günstiger und damit sinnvoller gewesen sei als die Sanierung, weil in einer Kostenschätzung des Ing. R von einer "ausdrücklich empfohlenen Generalsanierung der Heizungs-, Sanitär- und Lüftungsanlagen" und dazu notwendiger Aufwendungen von rund S 600.000,-- die Rede sei, während der Neubau mit Kosten von rund S 8,000.000,-- beziffert worden sei, stützen den Standpunkt der belangten Behörde schon deshalb nicht, weil damit nicht berücksichtigt wird, dass einerseits der Neubau von seiner Nutzfläche mit dem ehemaligen Gebäude in keiner Weise vergleichbar war, und andererseits die angesprochenen Sanierungskosten lediglich die Heizungs-, Sanitär- und Lüftungsanlage umfassten, nicht aber die unbestritten völlig desolaten weiteren Gebäudeteile.

Schon in seinem Erkenntnis vom 9. Juni 1980, 186/79, hat der Verwaltungsgerichtshof betont, dass die Anwendung der "Opfertheorie" die Funktionsfähigkeit des ganz oder teilweise geopferten Wirtschaftsgutes voraussetzt. Da unter den gegebenen Umständen im Sommer 1995 von einer Funktionsfähigkeit des Gebäudes jedenfalls keine Rede sein und die Opfertheorie rechtens daher schon deshalb keine Anwendung finden konnte, kann im Beschwerdefall dahingestellt bleiben, ob dieser Theorie auch im Anwendungsbereich des EStG 1988 noch Bedeutung zukommt.

Der angefochtene Bescheid erweist sich aus den angeführten Gründen als inhaltlich rechtswidrig, weshalb er gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben war.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBl. II Nr. 333/2003. Das Mehrbegehren war abzuweisen, weil im pauschalierten Schriftsatzaufwand die Umsatzsteuer schon enthalten ist.

Wien, am 27. April 2005

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2005:2000140110.X00

Im RIS seit

22.07.2005

Zuletzt aktualisiert am

17.05.2013

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

© 2025 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at