jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2003/9/18 2000/15/0005

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 18.09.2003

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §6;
VwRallg;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Zehetner als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Reinisch, über die Beschwerde der S GmbH in S, vertreten durch Dr. Friedrich Zaubzer, Rechtsanwalt in 5640 Bad Gastein, Straubingerplatz 5, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Salzburg (Berufungssenat II) vom 9. September 1999, Zl. RV-072.97/1-8/97, betreffend Körperschaftsteuer 1992 bis 1994 und Gewerbesteuer 1992 bis 1993, zu Recht erkannt:

Spruch

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

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.172,88 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende GmbH, die sich u.a. mit Mülltransport und Mülldeponierung befasst, beförderte Müll aus verschiedenen Gemeinden auf die Deponie H und deponierte ihn dort. Diese Deponie befindet sich auf Grundstücken, die im Eigentum der Martha K. standen. Die Befüllung dieser Deponie wurde etwa im Jahr 1983 abgeschlossen. Im Jahr 1987 wurde von der Wasserrechtsbehörde eine Sanierung dieser Deponie angeordnet. Durch die Art der Sanierung sollte zusätzlicher Deponieraum entstehen. Nachdem sich die Beschwerdeführerin mit dem Abfallwirtschaftsverband P und dem Öko-Fonds über die Kosten der Sanierung geeinigt hatte, erwarb sie von Martha K. die Grundstücke (in der Folge: Grundstück K.). Laut Kaufvertrag vom 9. September 1993 beträgt das Ausmaß der Grundstücke 37.279 m2, hievon wurde eine Fläche von 3.158 m2 um S 1.200,-- pro Quadratmeter und die Restfläche von 33.998 m2 mit S 450,-- pro Quadratmeter, sohin zu einem Gesamtkaufpreis von S 19,236.300,-- gekauft. Im Kaufvertrag (Punkt V.A) ist festgehalten, dass sich die Deponie H auf dem Kaufobjekt befindet und die Beschwerdeführerin sich verpflichtete, die Deponie (Altlast) zu sanieren und neuen Deponieraum zu schaffen. Hinsichtlich der Errichtung einer Hausmülldeponie befinde sich ob der EZ 5 des Grundbuches die Anmerkung der Errichtung einer Hausmülldeponie auf den den Gegenstand des Kaufvertrages bildenden Grundstücken, welche

Anmerkung auf das Kaufobjekt grundbücherlich mitzuübertragen sein werde. Im Übrigen werde hinsichtlich des Vertragszweckes auf die zwischen dem Abfallwirtschaftsverband P und der Beschwerdeführerin getroffenen Vereinbarung vom 13. Mai 1993 hingewiesen. Die Beschwerdeführerin als Käuferin - für sich und ihre Rechtsnachfolger - räumte der Verkäuferin (Punkt V. C) nach Abschluss der Sanierung der Altlast und der Verfüllung des neu geschaffenen Deponieraumes ein Vorkaufsrecht und ein Vorpachtrecht ein.

Mit weiterem Kaufvertrag erwarb die Beschwerdeführerin die an die Deponie H angrenzenden Grundstücke (in der Folge: Grundstück P.) im Ausmaß von 11.591 m2, zu einem Kaufpreis von S 370,-- pro Quadratmeter, mithin S 4,288.670,--.

Im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Buch- und Betriebsprüfung bei der Beschwerdeführerin vom 7. Februar 1997 finden sich diesbezüglich folgende Feststellungen:

"Tz. 18 Grundstück Altlast (K.)/ Wertberichtigung zu Grundvermögen.

Das im Wirtschaftsjahr 1991/92 (10.03.1992) von Frau Martha K. erworbene Grundstück im Ausmaß von insgesamt 37.279 m2, wurde bisher unter Zugrundelegung einer Nutzungsdauer von 10 bzw. ab 1992/93 von 12 Jahren abgeschrieben. Grund und Boden zählt grundsätzlich zum nichtabnutzbaren Anlagevermögen, sodass eine Absetzung für Abnutzung (AfA) gem. § 7 EStG 1988 nicht in Frage kommt.

Angesichts der Tatsache, dass das Grundstück als Mülldeponie dient bzw. eine zu sanierende Altlast darstellt, ist jedoch davon auszugehen, dass dieses Grundstück infolge seiner spezifischen Nutzung einer Entwertung unterliegt.

Ausgehend von einem geschätzten Wert von ATS 25,00/m2 für landwirtschaftlich genutzte Grundstücke wurde ein fixer Grundwert in der Höhe von ATS 931.975,00 ermittelt. Der übersteigende Betrag unterliegt nach Ansicht der Bp. einer Entwertung und stellt sohin die Berechnungsbasis für eine entsprechende Wertberichtigung dar. Dieser Betrag ist auf den Zeitraum der voraussichtlichen Nutzung des Grundstückes als Mülldeponie (1991/92 bis 2007/08, also 16 Jahre) gleichmäßig zu verteilen und im Wege einer Wertberichtigung zu Grundvermögen in Ansatz zu bringen. (Es folgt eine Kontodarstellung).

Tz. 19 Grund Deponie und Altlast (P.)

Dieses im Jahre 1991/92 zum Preis von ATS 4,296.870,00 angeschaffte Grundstück wird - im Gegensatz zu dem in der vorstehenden Tz. beschriebenen - weder als Mülldeponie genutzt noch handelt es sich dabei um eine Altlast. Die Nutzung des Grundstückes beschränkte sich bislang darauf, dass im Zuge der Sanierung der Altlast (Grundstück K.) immer wieder Müll zwischengelagert und sortiert wurde (Manipulationsfläche), was aber keine nachhaltige Kontaminierung des Bodens nach sich zog und daher auch keine Wertberichtigung rechtfertigt. Aus diesem Grund ist eine Absetzung für Abnutzung nicht möglich.

Tz. 20 Investitionsfreibeträge 1992 bis 1994

Die Inanspruchnahme eines Investitionsfreibetrages für die beiden vorstehenden Grundstücke ist gem.§ 10 EStG 1988 nicht möglich und wurde daher im Zuge der Bp. wieder rückgängig gemacht. Die Auflösungsbeträge ergeben sich aus den jeweils beanspruchten Investitionsfreibeträgen lt. Anlagenverzeichnis (es handelt sich dabei um die Sachkonto-Nummern 102 und 202).

(Es folgt eine Kontodarstellung)."

Das Finanzamt schloss sich den Feststellungen der Betriebsprüfung an und erließ nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO entsprechende Sachbescheide.

Die Beschwerdeführerin erhob Berufung. Darin führte sie aus, es gehe in erster Linie um die Versagung des Investitionsfreibetrages für die Anschaffung des Deponierechtes. Die bestandene Mülldeponie (Grundstück K.) sei von den Besitzern für Müllablagerungen vermietet gewesen. Als die Befüllung erreicht gewesen sei, sei diese Mülldeponie in der bestehenden Form geschlossen worden.

Es sei zu einer Einigung zwischen der Beschwerdeführerin, dem Abfallwirtschaftsverband P. und dem Öko-Fonds über die Kosten der Altlastsanierung gekommen. Die Beschwerdeführerin habe sich auf die Vereinbarung eingelassen, weil durch diese Altlastsanierung zusätzlicher beträchtlicher Deponieraum habe geschaffen werden können. Durch die Gestaltung des Kaufvertrages werde eine Nutzung des Grundstückes durch die Beschwerdeführerin zu anderen als Deponiezwecken ausgeschlossen. Unter dieser Voraussetzung sei vom Erwerb eines Deponierechtes zu sprechen, das

der Abnutzung unterliege.

Das Grundstück P. sei in einer Zwangslage bezüglich der Altlastsanierung zu weit überhöhten Preisen angeschafft worden. Dieses Grundstück werde immer wieder als Manipulationsfläche verwendet. Es könne als selbständiges Grundstück im Gesamtbereich der Mülldeponie als Grund und Boden nicht betrachtet und bewertet werden, sondern eben nur als Teil der gesamten Mülldeponie-Anlage. Es sei daher auch dieser Grund bis auf einen Anerkennungs-Restbuchwert abzuschreiben.

Für die Altlast (Grundstück K.) sei ein Anerkennungs-Restbuchwert von S 25,-- per m2 angesetzt worden. Ein positiver Restbuchwert könne für dieses Grundstück aber nicht angesetzt werden, weil voraussichtlich ein solcher nicht erzielbar sein werde.

Nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung stellte die Beschwerdeführerin den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz. Darin wurde u. a. zum Restwert des Grundstückes K. ausgeführt, dass infolge der notwendigen Sickerwassereindämmung die Deponie an der Oberfläche mit einer Folie abgedeckt werden müsse, sodass irgendeine Verwendungsmöglichkeit nach Beendigung der Befüllung eher in Frage gestellt sei. Zum Grundstück P. wird ausgeführt, dieses bilde mit dem Grundstück K. eine wirtschaftliche Einheit. Es werde für Vorlagerungen, Umlagerungen, Zwischenlagerungen benötigt.

Mit dem nunmehr vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung teilweise Folge. In der Begründung wurde nach Darstellung des Verwaltungsgeschehens im Erwägungsteil ausgeführt, die belangte Behörde schließe sich der Auffassung des Finanzamtes an, dass im gegenständlichen Fall hinsichtlich des Grundstückes K. nicht die Anschaffung eines Deponierechtes, sondern ein Grundstückserwerb vorliege. Vom Erwerb eines Deponierechtes könne nur dann gesprochen werden, wenn der Erwerb des Grundstückes wirtschaftlich mit einem Pachtverhältnis vergleichbar sei. Dies treffe dann zu, wenn eine zwingende Rückgabe des Grundstücks zu einem im Voraus vereinbarten symbolischen Preis vorgesehen sei. Im vorliegenden Fall sei keine derartige Vereinbarung getroffen worden. Wenn die Beschwerdeführerin lt. Kaufvertrag die Verpflichtung zur Sanierung der Altlast übernommen habe, so ändere dies nichts daran, dass eindeutig ein Grundstückskauf gegeben sei. Eine Verpflichtung zur zwingenden Rückgabe zu einem im Voraus vereinbarten symbolischen Preis liege ebenfalls nicht vor. Die Verkäuferin habe lediglich ein Vorkaufsrecht erhalten.

Es sei daher festzuhalten, dass der gegenständliche Kaufvertrag einen Grundstückserwerb darstelle. Hiebei handle es sich nicht um ein abnutzbares Wirtschaftsgut, die Geltendmachung eines Investitionsfreibetrages sei daher nicht zulässig.

Die Beschwerdeführerin wende sich gegen den Ansatz eines Restbuchwertes des Grundstückes K. mit der Behauptung, ein positiver Restbuchwert könne nicht angesetzt werden, weil voraussichtlich ein solcher nicht erzielbar sein werde. Diesem Begehren könne die belangte Behörde nicht folgen. Es widerspreche allen Erfahrungen in Bezug auf andere sanierte Deponieflächen, dass die befüllte Mülldeponie nach erfolgter Sanierung überhaupt nicht mehr genutzt werden könnte. Eine beschränkte Nutzung des Grundstückes nach erfolgter Altlastsanierung und entsprechender Absicherung für landwirtschaftliche Zwecke, z.B. Weidezwecke, sei durchaus denkbar. Darüber hinaus habe sich die Verkäuferin des Grundstückes nach Abschluss der Sanierung und Befüllung das Vorkaufsrecht gesichert. Aus diesen Gründen erscheine der Ansatz eines positiven fixen Grundwertes durchaus gerechtfertigt. Durch die voraussichtlich beschränkte Nutzbarkeit des Grundstückes erscheine allerdings der geschätzte Quadratmeterpreis von S 25,-- als etwas zu hoch gegriffen. Insofern sei der Berufung teilweise stattzugeben und der Quadratmeterpreis mit einem geschätzten Wert von S 10,-- festzusetzen. Der geschätzte fixe Grundwert betrage demnach S 372.790,--.

Hinsichtlich der begehrten Abschreibung des Grundstückes P. schließe sich die belangte Behörde der Rechtsansicht des Finanzamtes an. Die Tatsache, dass von den Verkäufern die - von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführte - Zwangslage bezüglich der Altlastsanierung zur Erzielung eines weit überhöhten Preises benützt worden sei, könne nicht dazu führen, dass Grund und Boden abnutzbar und abschreibbar werde. Da das Grundstück als reine Manipulationsfläche benützt werde, wobei es zu keiner nachhaltigen Kontaminierung des Bodens komme, könne auch nicht von einer Entwertung, wie sie beispielsweise beim Grundstück K. berücksichtigt worden sei, gesprochen werden. Der Auffassung der Beschwerdeführerin, dass dieses Grundstück nur als Teil der Mülldeponie zu betrachten sei, könne sich die belangte Behörde nicht anschließen. Der Berufung könne daher in diesem Punkte nicht stattgegeben werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Beschwerdeführerin wendet sich sowohl gegen die Versagung des Investitionsfreibetrages für die Anschaffung der Grundstücke K. und P., als auch der Absetzung für Abnutzung beim Grundstück P, und der Festsetzung des Restbuchwertes des Grundstückes K. Sie hält den im Verwaltungsverfahren eingenommenen Standpunkt aufrecht, dass es sich bei dem Kaufvertrag um die Anschaffung eines Deponierechtes gehandelt habe, das Grundstück P. rechtlich das Schicksal des Grundstückes K. teile und der Restwert des Grundstückes K auf Grund der Unverwertbarkeit einen "Minuswert" darstelle.

Gemäß § 10 Abs. 1 EStG 1988 (in der für die Streitjahre geltenden Fassung) kann der Steuerpflichtige bei der Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren Anlagegütern einen Investitionsfreibetrag von höchstens 20 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd geltend machen. Die Absetzung für die Abnutzung (§§ 7 und 8) wird dadurch nicht berührt.

Nach § 7 Abs. 1 leg. cit. sind bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung.

Wirtschaftsgüter können neben körperlichen Gütern auch unkörperliche Güter sein. Dazu zählen nicht nur Rechte und rechtliche Umstände (Zustände), sondern auch tatsächliche Umstände (Zustände). Voraussetzung für die Wirtschaftsguteigenschaft ist allerdings auch bei unkörperlichen Gütern stets, dass sie in irgendeiner Form eigenständig in Erscheinung treten. Es muss sich um nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbare Güter handeln und nicht bloß um den Ausfluss eines (anderen) Wirtschaftsgutes (vgl. das hg. Erkenntnis vom 21. Jänner 1986, 98/14/0129, VwSlg. Nr. 6069/F).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 18. Februar 1999, 97/15/0015, ausgesprochen, dass dann, wenn ein Grundeigentümer mit dem Grundstück verbundene Rechte, z. B. verwaltungsrechtliche Bewilligung zur Nutzung als Mülldeponie, veräußert, insoweit eine gesonderte (unkörperliche) Wirtschaftsguteigenschaft nicht ausgeschlossen sei.

Die belangte Behörde schloss sich der Rechtsansicht des Finanzamtes an, wonach nicht die Anschaffung eines Deponierechtes, sondern ein Grundstückserwerb vorliege. Hiebei ging sie lediglich von den Feststellungen des Prüfers aus. Diese lassen aber eine abschließende Beurteilung der im angefochtenen Bescheid erörterten Fragen, ob vom Erwerb eines bloßen Grundstückes oder eines Grundstückes samt Deponierechtes auszugehen ist, nicht zu. Feststellungen dazu hätte die belangte Behörde vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtslage (vgl. nochmals das hg. Erkenntnis vom 18. Februar 1999, 97/15/0015) sowie des Vorbringens in der Berufung und des Akteninhaltes treffen müssen. Nach dem im Akt erliegenden Kaufvertrag des Grundstückes K. erwarb die Beschwerdeführerin dieses Grundstück zur Sanierung der Hausmülldeponie (Altlast) und zur Schaffung neuen Deponieraumes. Die Errichtung einer Hausmülldeponie auf diesem Grundstück war im Grundbuch angemerkt. Die belangte Behörde hätte daher zu klären gehabt, ob eine verwaltungsbehördliche Bewilligung zur Nutzung des Grundstückes als Mülldeponie der Beschwerdeführerin als Betreiberin der Deponie (vor dem Erwerb des Grundstückes oder danach) erteilt wurde, oder ob eine solche Berechtigung dem grundbücherlichen Voreigentümer bereits eingeräumt worden war, dies zu einer entsprechenden Anmerkung im Grundbuch geführt hatte und die Beschwerdeführerin als Rechtsnachfolgerin in solche Rechte eingetreten ist und dafür ein Entgelt (im Rahmen des strittigen Gesamtkaufpreises) geleistet wurde. Da die belangte Behörde zu diesem entscheidungswesentlichen Fragenkomplex keinerlei Feststellungen traf, belastete sie ihren Bescheid mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften.

Der Bescheid war daher schon deswegen gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 lit. b und c VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 18. September 2003

Schlagworte

Definition von Begriffen mit allgemeiner Bedeutung VwRallg7 Wirtschaftsgut

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2003:2000150005.X00

Im RIS seit

28.10.2003

Zuletzt aktualisiert am

16.05.2013

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at