jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2022/2/3 Ra 2020/15/0118

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 03.02.2022

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

BAO §119 Abs1
EStG 1988 §4 Abs4
EStG 1988 §6
EStG 1988 §6 Z1
EStG 1988 §6 Z2 lita

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter und die Hofrätinnen Dr.in Lachmayer und Dr.in Wiesinger als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhart, über die Revision des Finanzamts Österreich, Dienststelle Braunau Ried Schärding, in 5280 Braunau am Inn, Stadtplatz 60, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 26. August 2020, Zl. RV/5101409/2019, betreffend Körperschaftsteuer 2017 (mitbeteiligte Partei: R Ges.m.b.H als Rechtsnachfolgerin der T GmbH in S, vertreten durch Mag. Petra Windhager, Rechtsanwältin in 4780 Schärding, Tummelplatzstraße 5), zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Begründung

1 Die mitbeteiligte GmbH errichtete - nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts (BFG) - eine Wohnanlage mit Eigentumswohnungen, welche im Jahr 2017 bis auf die beiden Wohnungen Top 1 und Top 6 (samt den zugehörigen Kfz-Abstellplätzen) auch verkauft werden konnten. Die Kaufverträge wurden zwischen dem 24. Februar 2017 und dem 21. August 2017 abgeschlossen. Da der beabsichtigte Verkauf der beiden Wohnungen Top 1 und Top 6 scheiterte, wurden sie am 25. August 2017 und 19. September 2017 vermietet. Die beiden nicht verkauften und in weiterer Folge vermieteten Wohnungen sowie die zugehörigen Kfz-Abstellplätze wurden von der mitbeteiligten GmbH ins Anlagevermögen aufgenommen. Ferner wurde eine Teilwertabschreibung in Höhe von rund 15 % vorgenommen.

2 Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung wurde die Zulässigkeit der vorgenommenen Teilwertabschreibung in der Höhe von ca. 42.000 € (für Boden und Gebäude) in Zweifel gezogen. Diese sei vor allem damit begründet worden, dass sich die Wohnungen aufgrund schlechten Lichteinfalls, Lärmbelästigung der Straße und des Rauchfangs des Nachbarn nicht verkaufen ließen. Nach Ansicht des Prüfers kämen für eine Teilwertabschreibung im gegebenen

Zusammenhang jedoch vor allem Umweltveränderungen wie Verkehrslärm, Verschlechterung der Verkehrsverhältnisse, behördliche Maßnahmen wie Umwidmungen oder Veränderungen des wirtschaftlichen Umfelds in Betracht. Seit der Fertigstellung des Gebäudes sei keiner der genannten Punkte eingetreten, weshalb die Teilwertabschreibung nicht rechtens sei. Es werde daher lediglich die lineare AfA in der Höhe von 1,5 % anerkannt.

3 Das Finanzamt folgte im Körperschaftsteuerbescheid 2017 der Ansicht des Prüfers und verweigerte der Teilwertabschreibung die Anerkennung, wogegen die Mitbeteiligte Beschwerde erhob. Darin machte sie geltend, die im Jahresabschluss ausgewiesene Teilwertabschreibung sei nur das Ergebnis einer abschließend, nach Veräußerung aller Wohnungen vorgenommenen Aufteilung der Anschaffungs- und Herstellkosten nach dem Verhältnis der tatsächlich erzielten - bzw. was die beiden übrigen Wohnungen betrifft angestrebten - Verkaufspreise der einzelnen Eigentumswohnungen. Dies gewährleiste eine Ausgewogenheit des Ziels jedes Unternehmers nach Gewinnerzielung, was letztlich der Kern der Bewertung nach Teilwerten sei.

4 Mit dem angefochtenen Erkenntnis, in dem eine Revision für nicht zulässig erklärt worden ist, gab das BFG der Beschwerde Folge und änderte die Körperschaftsteuerfestsetzung entsprechend ab. Begründend führte es aus, die steuerliche Vertreterin der Mitbeteiligten habe zutreffend darauf hingewiesen, dass die beiden Wohnungen Top 1 und Top 6 nach Norden ausgerichtet seien und daher einen schlechteren Lichteinfall hätten. Dies treffe im ersten und zweiten Obergeschoss tatsächlich zu. Dazu komme, dass offenkundig gerade wegen dieser Ausrichtung nach Norden ursprünglich dort die Errichtung von Abstellräumen und des Stiegenhauses geplant gewesen sei. Erfahrungsgemäß würden diese Räumlichkeiten grundsätzlich dort angesiedelt, wo der schlechtere Lichteinfall gegeben, die höhere Lärmbelästigung zu erwarten oder die Aussicht schlechter sei und aus diesen Gründen eine geringere Wohnqualität vorliege. Es stehe ferner fest, dass sich am unmittelbar angrenzenden Nachbargebäude ein Schornstein befinde. Die von diesem Schornstein ausgehenden Emissionen träfen die Wohnungen Top 1 und Top 6 insofern wesentlich stärker als die Wohnungen Top 5 und Top 11, als die Fenster der Wohnküche und des Schlafraumes von Top 1 und Top 6 in direkter Blickrichtung zum Schornstein (und Dach des Nachbargebäudes) ausgerichtet seien. Auch der Einwand der höheren Lärmbelästigung treffe jedenfalls im Verhältnis zu den Wohnungen Top 3 bis 5 sowie den darüber liegenden Wohnungen 8 bis 11 und 13 bis 15 zu. Es sei damit das Vorbringen der Mitbeteiligten glaubwürdig, dass gerade diese Umstände potenzielle Kaufinteressenten von einem Erwerb der Wohnungen Top 1 und 6 abgehalten hätten. Damit stehe ausreichend fest, dass diese beiden Wohnungen tatsächlich schwerer verkäuflich seien und bisher auch nicht hätten verkauft werden können. Dazu komme der zutreffende Einwand der steuerlichen Vertreterin, dass das Parifizierungsgutachten auf diese Umstände nicht Bedacht genommen habe. Die Entwertung der beiden Wohnungen sei nicht nur offenkundig und erheblich, sondern auch dauernd, weil keine objektiven Anhaltspunkte ersichtlich seien, dass sich an den wertmindernden Umständen in absehbarer Zukunft etwas ändern würde. Die Mitbeteiligte habe daher einen geringeren Teilwert der beiden Wohnungen ausreichend glaubhaft gemacht, wobei die angenommene Wertminderung von rund 15% angemessen und sachgerecht sei.

5 Eine von der Mitbeteiligten ins Treffen geführte alternative Aufteilung der Anschaffungs- und Herstellkosten nach Verkehrswerten stelle dagegen keine geeignete Bewertungsgrundlage dar. Eine solche Aufteilung würde die tatsächlich getätigten Aufwendungen, die für die Wohnungen angefallen seien, ignorieren. Zu Recht habe das Finanzamt darauf hingewiesen, dass Verkehrswerte von Faktoren (wie Ausblick, Nachbarschaft, Infrastruktur) beeinflusst würden, die auf die anteiligen Anschaffungs- und Herstellungskosten keine Auswirkungen hätten.

6 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende Amtsrevision, zu deren Zulässigkeit das Finanzamt ausführt, das BFG sei von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs abgewichen, wonach eine Teilwertabschreibung nur dann zu berücksichtigen sei, wenn wesentliche vom Steuerpflichtigen darzulegende Umstände eingetreten seien, die eine solche rechtfertigten, oder sich die Anschaffung als eine Fehlinvestition entpuppt habe (Hinweis auf VwGH 26.7.2006, 2006/14/0016; VwGH 10.9.1998, 93/15/0051; VwGH 29.4.1992, 90/13/0292). In der Rechtsprechung werde dazu auch ausgeführt, je kürzer der Zeitraum zwischen Anschaffungs- bzw. Herstellungszeitpunkt und Bilanzstichtag sei, umso höher seien die Anforderungen an den zu erbringenden Nachweis, um die Vermutung der Übereinstimmung von Teilwert und Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten beseitigen zu können. Bei Würdigung des entscheidungsrelevanten Sachverhalts müsse, wenn keine Fehlinvestition vorliege, davon ausgegangen werden, dass der Teilwert den Herstellungskosten entspreche. Eine Fehlinvestition liege nur dann vor, wenn nach der Anschaffung oder Herstellung Umstände objektiver Natur hervorkämen. Die Behauptung,

dass Interessenten aufgrund der seitens der mitbeteiligten Partei ins Treffen geführten wertmindernden Ursachen die Wohnungen nicht gekauft hätten, seien lediglich subjektive Gründe, wie auch das Argument, die Wohnungen wären unverkäuflich gewesen.

7 Im angefochtenen Erkenntnis sei dem BFG ein entscheidungserheblicher Begründungsmangel unterlaufen. Das BFG habe zwar ausgeführt, dass von einer Wertminderung dann auszugehen sei, wenn der Teilwert unter dem Buchwert bzw. den sogenannten fortgeschriebenen Anschaffungskosten liege, treffe aber zur Höhe des Teilwertes keine Feststellungen. Die Vornahme einer Teilwertabschreibung setze aber voraus, dass ein Teilwert gegeben sei, der niedriger als die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sei (§ 6 Z 1 EStG 1988). Indem das BFG in seinem Erkenntnis keine diesbezügliche Feststellung treffe, sondern bloß einen Marktanpassungsabschlag auf Basis der Nutzwerte der gegenständlichen Wohnung vornehme, mangle es dem Erkenntnis an einer nachvollziehbaren Ermittlung und Feststellung eines unter den anteiligen Anschaffungs- und Herstellungskosten der Wohnungen liegenden Teilwertes. Aus der Begründung des BFG sei nicht erkennbar, dass es sich bei seiner Beweiswürdigung mit der Frage auseinandergesetzt habe, ob der Teilwert tatsächlich unter die Herstellungskosten abgesunken sei bzw. welche Voraussetzungen bei einer Teilwertabschreibung vorliegen müssten. Dagegen sehe das BFG bereits in der Nichtberücksichtigung der seitens der mitbeteiligten Partei vorgebrachten Wertbeeinträchtigungen im Nutzwertgutachten einen Grund, der für eine Teilwertabschreibung spreche. Dieser Schluss sei nicht nachvollziehbar. Das Erkenntnis lasse daher einen nachvollziehbaren Gedankenprozess vermissen, warum der Teilwert der beiden Eigentumswohnungen unter die Anschaffungs- und Herstellungskosten abgesunken sei. Hätte das BFG diesen Aspekt näher untersucht, hätte es zu einem abweichenden Ergebnis gelangen können.

8 Die mitbeteiligte Partei hat - nach Einleitung des Vorverfahrens - eine Revisionsbeantwortung erstattet. Darin hat sie vorgebracht, aufgrund des von den Terrassen der beiden Wohnungen einsehbaren Schornsteins des Nachbargebäudes und der gegenüber den anderen Wohnungen erhöhten Lärmbelastung auf der Straßenseite dieser Häuserfront sei die Planung in Hinblick auf die Wohnungen Top 1 und Top 6 als Fehlplanung bzw. als Fehlinvestition zu werten. Dieser Umstand sei erst nach Planung und Fertigstellung der Wohnungen zum Vorschein gekommen bzw. hätten die gescheiterten Verkaufsversuche erst gezeigt, dass diese Umstände zu einer deutlich schlechteren Verwertungsmöglichkeit führten.

9 In verfahrensrechtlicher Hinsicht sei darauf hinzuweisen, dass es sich bei dem von der Judikatur entwickelten Rechtssatz, wonach sich der Teilwert jedes Wirtschaftsgutes grundsätzlich mit den Anschaffungskosten bzw. Herstellungskosten decke, nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs bloß um eine Vermutung handle. Um eine Vermutung zu entkräften, sei es ausreichend, die Umstände für die Teilwertabschreibung glaubhaft zu machen. Eine darüber hinaus gehende Beweispflicht wäre eine Überspannung der mitbeteiligten Partei.

10 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

11 Die Revision ist zulässig und auch begründet.

12 Der Teilwert ist nach § 6 Z 1 EStG 1988 der Betrag, den der Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt. Beim Teilwert im Sinne des § 6 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988 handelt es sich um einen objektiven Wert, bei dem subjektive Umstände unmaßgeblich sind. Persönliche Verhältnisse sind bei Ermittlung eines Teilwertes nicht zu berücksichtigen (VwGH 5.7.2004, 2000/14/0174).

13 Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert grundsätzlich nur dann anzuerkennen, wenn der Steuerpflichtige das Absinken des Teilwertes darlegen kann. Wer eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert durchführen will, hat die Entwertung des Wirtschaftsgutes nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen; der Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung muss sich auch auf die Umstände beziehen, auf Grund derer (auch unter Berücksichtigung des Grundsatzes der subjektiven Richtigkeit der Bilanz) gerade in einem bestimmten Wirtschaftsjahr die Voraussetzungen der Teilwertabschreibung gegeben seien und somit in jenem bestimmten Wirtschaftsjahr Betriebsausgaben zu berücksichtigen seien (vgl. VwGH 20.12.2016, Ra 2014/15/0035, mwN).

14 Bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gilt nach der Rechtsprechung die Vermutung, dass der Teilwert nicht unter den Anschaffungskosten liegt, weil von einem Unternehmer angenommen werden kann, dass er - Fehlmaßnahmen ausgenommen - grundsätzlich nicht mehr für ein Wirtschaftsgut aufwendet, als dieses für seinen

Betrieb tatsächlich wert ist. Die Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert ist deshalb grundsätzlich nur dann anzuerkennen, wenn der Steuerpflichtige dartun kann, dass und in welcher Höhe zwischen Anschaffungszeitpunkt und Bilanzstichtag wesentliche Umstände eingetreten sind, welche die Annahme rechtfertigen, dass am Bilanzstichtag die Wiederbeschaffungskosten in nicht unerheblichem Umfang unter den ursprünglichen Anschaffungskosten liegen oder dass sich die Anschaffung als Fehlmaßnahme erwiesen hat (VwGH 17.4.2008, 2005/15/0073). Dies gilt entsprechend auch für Herstellungskosten.

15 Im Revisionsfall geht es um die Zulässigkeit einer Teilwertabschreibung hinsichtlich zweier neu errichteter Eigentumswohnungen (samt den zugehörigen Kfz-Abstellplätzen). Die Teilwertabschreibung ist bereits im Jahr der Fertigstellung der Wohnungen bzw. der Wohnanlage geltend gemacht worden.

16 Die Vornahme einer Teilwertabschreibung setzt nach den zitierten Bestimmungen voraus, dass ein Teilwert vorliegt, der niedriger als die Anschaffungs- und Herstellungskosten ist. Es reicht für eine Teilwertabschreibung daher - wie das revisionswerbende Finanzamt zutreffend aufzeigt - nicht aus, wenn das BFG in seiner Begründung ausschließlich auf die Glaubhaftmachung eines relativ niedrigeren Wertes der beiden Eigentumswohnungen gegenüber anderen Wohnungen desselben Wohnungseigentumshauses eingegangen ist. Die Überlegungen, ob die beiden gegenständlichen Wohnungen schwerer verkäuflich seien oder es bei deren Verkauf zu einem Marktanpassungsabschlag kommen müsse, sind für die Rechtfertigung einer Teilwertabschreibung unerheblich.

17 Für eine Teilwertabschreibung ist es in einem ersten Schritt erforderlich, die Anschaffungs- und Herstellkosten der beiden Eigentumswohnungen zu bestimmen. In einem zweiten Schritt wäre der Teilwert der Wohnungen zu ermitteln und dem Buchwert gegenüber zu stellen. Dies alles hat das BFG, das eine Teilwertabschreibung anerkannt hat, im angefochtenen Erkenntnis unterlassen.

18 Eine Aufteilung der gesamten Anschaffungs- und Herstellkosten des gesamten Wohnungseigentumsprojektes auf die einzelnen Wohnungen nach dem Verhältnis ihrer erzielten oder erzielbaren Verkaufspreise entspricht dabei - wie das BFG im angefochtenen Erkenntnis insofern selbst zutreffend ausgeführt hat - nicht dem Gesetz. Entscheidend ist vielmehr, welche Anschaffungs- und Herstellungsaufwendungen in Bezug auf die beiden in Rede stehenden Wohnungen getätigt worden sind.

19 Im Übrigen kann die in der Revisionsbeantwortung (nicht näher substantiierte) Behauptung, dass eine Fehlinvestition vorliege, weil an Stelle eines ursprünglich geplanten Stiegenhauses an der betreffenden Hausseite doch Wohnungen gebaut worden seien, auf der Grundlage der vorliegenden Sachverhaltsfeststellungen nicht nachvollzogen werden. Eine Fehlinvestition liegt nämlich nicht bereits dann vor, wenn sich im Verkauf für einzelne Eigentumswohnungen eine geringere Gewinnmarge als für andere Wohnungen realisieren lässt. Darüber hinaus ist das BFG auch auf die (frühe) Aufgabe der Verkaufsbemühungen seitens der mitbeteiligten Partei und die (rasche) Vermietung der Wohnungen und die daraus resultierenden Ertragschancen im Hinblick auf einen für die Wohnungen anzusetzenden Teilwert nicht näher eingegangen.

20 Das angefochtene Erkenntnis erweist sich sohin angesichts der beschriebenen Feststellungsmängel als mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet, weshalb es gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG aufzuheben war.

Wien, am 3. Februar 2022

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2022:RA2020150118.L00

Im RIS seit

11.03.2022

Zuletzt aktualisiert am

22.03.2022

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

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