

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Richter Dr. Michael Mandlmayr und die weiteren Senatsmitglieder Dr. Helmut Mittermayr, Dr. Ernst Grafenhofer und Leopold Pichlbauer in der Beschwerdesache Dr. B D u. Mitbes., Adr1, vertreten durch Dr. L & J OG, Adr2, St.Nr.: Zahl gegen den Bescheid des FA Grieskirchen Wels vom 16.10.2009, betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2006 in der Sitzung am 15.11.2016 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

Der Feststellungsbescheid 2006 erging am 22. Jänner 2008 erklärungsgemäß.

Im **Vorhalt vom 6. Mai 2009** ersuchte das Finanzamt eine Stellungnahme zu dem als Werbungskosten beantragten Absiedlungszuschuss von 70.000 € abzugeben und die entsprechenden Verträge vorzulegen.

In der **Vorhaltbeantwortung vom 10. Juni 2009** führte die Beschwerdeführerin (im Folgenden abgekürzt Bf) aus:

"Zu obiger Rechnung nehmen wir wie folgt Stellung: Um eine bessere Vermietbarkeit unserer Liegenschaften Adr4 , Adr3, zu erreichen, waren wir schon seit langem sehr an einer Veränderung auf der Nachbarliegenschaft der Firma Y VS GmbH interessiert. Wir hatten in Erfahrung gebracht, dass sich der Lebensmittel Diskonter A schon seit Jahren um den Erwerb der Liegenschaft der Y VS GmbH bemühte. Doch kam es nie zum Abschluss eines Kaufvertrages und zur Errichtung eines A Marktes, da A den Kaufpreisvorstellungen von Y nicht folgen konnte. Im Jahr 2004 unternahm A wieder einen Versuch die Y Liegenschaft zu erwerben. Doch der beabsichtigte Kauf durch A

drohte nun endgültig am Kaufpreis zu scheitern und so entschlossen wir uns, der Firma Y einen Absiedelungszuschuss zu bezahlen, um so den Kauf durch A doch noch zu ermöglichen. Dieser in zähen Verhandlungen ausgehandelte Absiedelungszuschuss an die Firma Y bewirkte letztendlich den Verkauf der Y Liegenschaft an A. Durch den mittlerweile errichteten A—Markt haben wir nun bessere Aussichten einen Mieter, der an der Kundenfrequenz des angrenzenden A-Marktes interessiert ist, zu finden. In der Anlage senden wir Ihnen in Kopie unsere Vereinbarung mit Y, gegenständliche Rechnung sowie die ersten zwei Seiten des Kaufvertrages Y/A, aus welchen die Kaufpreishöhe ersichtlich ist."

Im **Vorhalt vom 17. Juni 2009** ersuchte das Finanzamt um folgende Ergänzungen:

"In den Beilagen der Feststellungserklärung 2006 ist ersichtlich, dass ein Absiedlungszuschuss in Höhe von € 70.000,-- als sonstige Betriebsausgabe geltend gemacht wurde. Auf Grund der Aktenlage sieht es so aus, als ob diese Maßnahme für künftige Verwertungen der Liegenschaft getätigt wurde. Das Finanzamt beabsichtigt daher, diese Werbungskosten nicht anzuerkennen, da sie im Zusammenhang mit Grund und Boden stehen. Andernfalls ist nachzuweisen, inwieweit diese Abstandszahlung die bestehenden Vermietungen betreffen. Die Mieter ab 2006 bis laufend sind mit Namen und Adressen und Einnahmen aufzulisten. Um Bekanntgabe, ob der Wortlaut B F und Mitbes. nicht abzuändern wäre, wird gebeten. Um Vorlage der gültigen Mietverträge wird ersucht. Sollten Sie dem Ersuchen nicht bis 15.7.2009 nachkommen, können die Werbungskosten in Höhe von € 70.000,-- nicht anerkannt werden."

In der **Vorhaltbeantwortung vom 8. Juli 2009** führte die Bf aus:

"In der Anlage übersenden wir Ihnen folgende Mietverträge: Die Mietverträge mit der Firma Z GmbH, Adr5. Der Mietzins beträgt derzeit monatlich € 7.154,72 inkl. 20% MwSt.

Die Mietverträge mit der Firma N W Ges.m.b.H (Antikmöbel), Adr6. Der derzeitige Jahresmietzins beträgt € 13.500,-- inkl. MwSt.

Den Bestandvertrag mit dem Verein WS, Adr7. Der monatliche Mietzins betrug bis einschl. Juli 2007 € 300,-- inkl. 10% MwSt., ab August 2007 € 100,-- inkl. 10% MwSt. Per 31.7.2008 wurde dieses Bestandsverhältnis vom Verein WS gekündigt.

Die Vereinbarung/Mietvertrag mit der Firma UNG GmbH, Adr8. Der derzeitige Jahresmietzins beträgt € 4.028,26 inkl. 20% MwSt.

Die gegenständlichen Kosten sind im Grunde genommen nichts anderes als Reklameausgaben so wie für Inserate, Werbeaufschriften, etc., welche doch auch steuerlich abzugsfähige Ausgaben des Vermieters sind. Die Auswirkung dieser Kosten dauert nur so lange, wie A diesen Standort auf dem Nachbargrundstück behält, oder bis es dort andere Veränderungen gibt.

Auf Ihre Anfrage, ob der Wortlaut B F und Mitbes. nicht abzuändern wäre, möchten wir Ihnen mitteilen, dass dieser durch Dr. B D und Mitbes. zu ersetzen wäre."

In einem weiteren **Vorhalt vom 15. Juli 2009** ersuchte das Finanzamt um weitere Ergänzungen:

"Um Bekanntgabe der Lageadressen der vermieteten Objekte wird gebeten. Sie haben bei der Veranlagung der Vermietungseinkünfte im Jahr 2006 die Umsatzsteuer netto bekannt gegeben und bei der Veranlagung 2007 brutto. Da bei dieser Gemeinschaft keine Umsatzsteuer abgeführt wurde, werden Sie ersucht, bekannt zu geben und nachzuweisen, inwieweit überhaupt Umsatzsteuer bei einem Finanzamt abgeführt wurde.

Auf den Vorhalt vom 17.6.2009 wird verwiesen. Eine Aufstellung der Mieter ab 2006 bis laufend wurde nicht vorgelegt, um die Einnahmen ab 2006 nachvollziehen zu können.

Gemäß § 16 des Einkommensteuergesetzes 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Da Sie keinen Nachweis des Zusammenhanges des Absiedlungszuschusses in Höhe von 70.000,-- mit Ihren Mieteinkünften (Mietverträge mit Möbel ZL bereits ab 1986, Firma W GmbH ab 2005?, Verein soziales Wohnen ab 1991) erbrachten, können diese Ausgaben steuerlich nicht anerkannt werden."

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 7. August 2009** wurde ausgeführt:

"Die Lageadresse des an die Firma Z GmbH vermieteten Objektes (Hallen, Freifläche) ist Adr9, die des an die Firma W GmbH vermieteten Objektes (Halle) Adr10 und die des an die Firma UNG GmbH vermieteten Objektes (Werbetafeln) Adr11. Wir haben in unserem letzten Schreiben vom 8.7.2009 alle Mieter samt Mietzinshöhe aufgeführt, welche ab 2006 noch auf unserer Liegenschaft eingemietet waren. Von diesen 4 Mietern hat der Verein WS (Lageadresse des aufgegebenen Mietobjektes: Adr12) per 31.7.2008 gekündigt. Derzeit sind somit nur mehr die verbleibenden 3 Mieter Z, W und UNG auf unserer Liegenschaft eingemietet. Zur Veranschaulichung übermitteln wir beiliegenden Plan. Aus diesem Plan geht hervor, dass ein etwa 15.000 qm großer Grundstücksteil unserer Liegenschaft direkt an A angrenzt und derzeit unvermietet ist. Ihr Interesse an einer Anmietung haben bereits die Firmen CK, SZ, ZP und GL bekundet, da sie einen Standort direkt neben dem A-Markt anstreben. Gerade diese und ähnliche Firmen mieten sich an einem Standort wie unserem erst dann ein, wenn als Voraussetzung ein Lebensmittel-, bzw. Lebensmittel-Diskont Markt wie A schon vertreten ist. Ohne diesen Frequenzbringer kommen sie nicht. Als ein Beispiel möchten wir unsere Liegenschaft in Adr13, anführen: Erst als die Firma FR KG ihren Lebensmittel-Diskont —Markt an der Adresse Adr14 realisierte, zeigte die Firma AP an unserer unmittelbaren Nachbarliegenschaft Interesse und konnte mit dieser ein Mietvertrag abgeschlossen werden. Unabdingbare Voraussetzung des Zustandekommens des Mietvertrages mit uns war die Anwesenheit der Firma FR KG.

Auch bekundete nach Errichtung des A-Marktes die Firma RS GmbH an diesem etwa 15.000 qm großen Grundstücksteil ihr starkes Interesse und bekam in weiterer Folge von uns ein Optionsrecht auf Abschluss eines Baurechtsvertrages eingeräumt. Dass es leider nicht zur Ausübung dieser Option gekommen ist, liegt zum Großteil daran,

dass die Firma RS GmbH neben zu A hin orientierten Geschäftsflächen auch Büro- und Wohnflächen schaffen wollte, für deren Verwertung aber Eigentum erforderlich ist und ein Verkauf des Grundstückes für uns nicht in Frage kam/kommt! Für uns ist es nur eine Frage der Zeit, bis dieser derzeit unvermietete Teil unserer Liegenschaft in Zusammenhang mit der Anwesenheit des benachbarten A-Marktes vermietet wird. Auch die Firma A ist daran sehr interessiert und hat schon eine Verbindungsstraße zwischen ihrem und unserem Grundstück vorgeschlagen. Die gegenständlichen Kosten wurden von uns ausschließlich zur Bewerbung dieses etwa 15.000 qm großen Grundstücksteiles aufgewendet. Wir sind deshalb der Ansicht, dass die gegenständlichen Kosten unter § 16 des Einkommensteuergesetzes 1988 insofern fallen, als es sich um eine Aufwendung/Ausgabe zur Erwerbung von Einnahmen handelt. Die Aufwendung/Ausgabe steht zeitlich vor der Erwerbung von Einnahmen. Die die Mieteinnahmen betreffende Umsatzsteuer wurde beim Finanzamt Salzburg-Stadt abgeführt. Diesbezüglich übermitteln wir die von unserem Steuerberater erstellten Unterlagen samt Umsatzsteuerbescheiden des Finanzamtes Salzburg-Stadt. Gerne sind wir bereit, Fragen, oder Unklarheiten in einem persönlichen Gespräch bei Ihnen zu besprechen."

Mit Bescheid vom 16. Oktober 2009 wurde das Feststellungsverfahren für 2006 wiederaufgenommen und im **neuen Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für 2006** (ebenfalls vom 16. Oktober 2009) wurde der Absiedlungszuschuss mit folgender Begründung nicht als Werbungskosten anerkannt:

"Gem. § 16 Abs. 1 sind Aufwendungen oder Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderung von Wirtschaftsgütern nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als diese ausdrücklich zugelassen sind.

Aufwendungen, die zu einer Werterhöhung eines Bestandsobjektes führen, können nur im Rahmen der AfA gem. § 16 Abs. 1 Z. 8 berücksichtigt werden.

Durch die Leistung des Zuschusses in Höhe von € 70.000,-- ist eine derartige Werterhöhung eingetreten, die nach Ansicht des Finanzamtes jedoch Grund und Boden zuzurechnen ist, der nicht abschreibbar ist.

Ungeachtet dessen, bleibt dem Zuschuss auch dadurch der Abzug verwehrt, weil es sich um vorweggenommene Werbungskosten handelt. Für den Abzug von vorweggenommenen Werbungskosten ist Voraussetzung, dass künftige positive Einkünfte (auf Grund bindender Vereinbarungen) als klar erwiesen angesehen werden können. Es ist nicht ausreichend, dass verschiedene Firmen bereits Interesse an einer Anmietung bekundet haben. Die Werbungskosten wurden um € 70.000,-- (Absiedlungszuschuss) reduziert."

Mit **Schriftsatz vom 16. November 2009** erhob die Bf gegen den Sachbescheid (die Berufung gegen die Wiederaufnahme wurde nach Zurücknahme als gegenstandslos erklärt) mit nachstehender Begründung **Berufung (jetzt Beschwerde)** und beantragte die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat:

"Im Jahr 2006 wurde der Firma Y auf dem Nachbargrundstück des vermieteten Objektes ein "Absiedlungszuschuss" in Höhe von EUR 70.000,-- bezahlt. Damit war der Weg frei

für die inzwischen erfolgte Ansiedelung eines Lebensmittel-Diskonters. Damit resultiert eine wesentlich gesteigerte Kundenfrequenz wie auch eine wesentliche Verbesserung der Einkaufsmöglichkeiten in der Umgebung des vermieteten Objektes. Und dies dient der Erwerbung, Erhaltung und Sicherung der Mieteinnahmen. Gemäß § 16 EStG werden Werbungskosten als Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen definiert. Der Begriff der Werbungskosten ist bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung weit zu fassen und nähert sich bei dieser Einkunftsart dem Begriff der Betriebsausgaben (siehe zB Hofstätter/Reichel zu § 28). Zweifellos handelt es sich also bei dem "Absiedelungszuschuss" um Werbungskosten.

Die Finanzbehörde versucht nun trotzdem die Abzugsfähigkeit zu versagen. Dies mit 2 Argumenten:

- 1. Die Werbungskosten würden zu einer Werterhöhung des Vermietungsobjektes führen und diese Werterhöhung wäre dem Grund und Boden zuzurechnen.*
- 2. Es würde sich um "vorweggenommene" Werbungskosten handeln, und mangels "bindender" Vereinbarungen könnten künftige positive Einkünfte aus der Vermietung nicht als erwiesen angesehen werden. Es wäre nicht ausreichend, dass verschiedene Firmen bereits Interesse an einer Anmietung bekundet hätten.*

Diese Begründungen scheinen unklar.

Eine Argumentation wie in 1. wäre nur denkbar, wenn das Grundstück verkauft oder privat genutzt würde. Dies wiederum widerspricht eindeutig der Aktenlage. Es gab und gibt keinerlei Indizien für einen Verkauf oder eine private Nutzung. Und es wird auch in Zukunft nicht verkauft oder privat genutzt.

Bezüglich des 2. Arguments hat unseres Erachtens bei einer laufend erfolgten Vermietung keinesfalls der Steuerpflichtige laufend nachzuweisen, dass er auch in Zukunft weiter vermieten wird ("auf Grund bindender Vereinbarungen"). Anders jene Fälle, wo noch nie vermietet wurde und das zukünftige Vermietungsobjekt erst über Jahre errichtet wird, ohne dass Mieteinnahmen vorliegen.

Natürlich stehen Ihnen die Steuerpflichtigen für weitere Sachverhaltsermittlungen gerne zur Verfügung. Auch werden weitere Beweismittel nachgereicht. Bindende Verträge gibt es derzeit leider noch nicht."

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 23. Dezember 2009** wurde die Berufung mit folgender Begründung abgewiesen:

"Gegenständlich stellt sich die Frage, ob die Zahlungen an den ehemaligen Eigentümer der Nachbarliegenschaft direkt mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung der eigenen Liegenschaft in Verbindung stehen oder ob sich dadurch der Wert der eigenen Liegenschaft erhöht.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als diese ausdrücklich zugelassen sind. Aufwendungen, die zu einer Werterhöhung eines Bestandsobjektes führen, können im Rahmen der AfA gem. § 16 Abs. 1 Z 8 berücksichtigt werden.

Im Vergleich dazu kann angeführt werden, dass Schadenersatzleistungen nicht der Einkommensteuer unterliegen, wenn diese für die Wertminderung eines Bestandobjektes unmittelbar geleistet wurden (VwGH 89/14/0107). Siehe dazu auch VwGH 2005/13/0152: „Bei den in Rede stehenden Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG 1972) stellen Wertänderungen der Einkunftsquelle, des vermieteten Objektes (Gebäude), keine Einnahmen oder Werbungskosten dar, sofern das Gesetz nicht ausdrücklich anderes bestimmt (wie etwa § 28 Abs. 2 EStG 1972)“.

Dementsprechend sind auch Ersatzleistungen für Substanzverluste nicht steuerbar (vgl. auch Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch, § 28 Tz 24, und Doralt, EStG⁹, § 28 Tz 11).“ Dementsprechend führen auch die gegenständlichen Zahlungen nicht sofort zu abzugsfähigen Ausgaben.

Die Gebäude auf der konkreten Liegenschaft sind derzeit nicht (mehr) vermietet und würden wahrscheinlich (noch nicht abgeklärt), wenn die von der Gemeinschaft beabsichtigte Nutzung kommen würde, abgerissen werden. Da nach bekannt gegebenem Sachverhalt eine künftige Nutzung in Form eines Baurechtsvertrages angedacht ist, ist zu überlegen, ob diese Zahlung auf Grund und Boden zu aktivieren ist. Auch dies führt zu einer Nichtabsetzbarkeit der geleisteten Zahlungen.

Ungeachtet dessen, dass im vorliegenden Fall unseres Erachtens Zahlungen iZm einer Wertänderung der Liegenschaft vorliegen, bliebe dem Absiedelungszuschuss auch aus folgenden Gründen der Abzug als (vorweggenommene) Werbungskosten versagt: Zutreffend ist, dass Aufwendungen auf zur Einkünfteerzielung bestimmte Objekte auch dann als Werbungskosten berücksichtigt werden können, wenn ihnen gerade (vorübergehend) keine Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung gegenüberstehen. Voraussetzung dafür ist aber, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Erzielung positiver Einkünfte (auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger, über reine Absichtserklärungen hinausgehender Umstände) als klar erwiesen angesehen werden kann (VwGH 2006/14/0034 vom 24.7.2007, VwGH 96/15/0231 vom 20.9.2001). Die bloße, nicht nach außen getretene Vermietungsabsicht reicht nicht (VwGH 99/13/0173 vom 4.6.2003, VwGH 98/13/0127 vom 30.4.2003).

Es reicht daher für den Werbungskostenabzug des „Absiedelungszuschusses“ für das Nachbargrundstück nicht aus, wenn dargelegt wird, dass verschiedene Firmen „bereits Interesse an einer Anmietung der eigenen Liegenschaft bekundet haben“ und somit in absehbarer Zeit auf der eigenen Liegenschaft eine Neuerrichtung erfolgen werde und daher höhere Mieteinnahmen wahrscheinlich sind.“

Mit Schriftsatz vom 25. Jänner 2010 beantragte die Bf die **Vorlage der Berufung** (jetzt Beschwerde) an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

Mit **Vorlagebericht vom 2. Februar 2010** wurde die Berufung vom Finanzamt dem damaligen Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Sachverhalt

Die Bf besitzt ein Grundstück in SW an der AS-Straße, das mehrere Grundstücke der EZ (Grundbuch SW) etc. umfasst.

[...]

Die blau umrandeten Grundstücke bezeichnen die Fläche, die von der Fa. A gekauft wurden und für deren Erwerb der Absiedlungszuschuss von der Bf bezahlt wurde.

Mit Vereinbarung vom 20.12.2004 bzw. 21.12.2004 verpflichtete sich die Bf an die Y VS GmbH (damaliger Eigentümer der oben blau umrandeten Grundstücke) den Betrag von 70.000 € zu bezahlen, falls die Y- VS GmbH von diesem Standort absiedele und an diesem Standort ein Lebensmittelmarkt und/oder ein - derzeit nicht näher zu definierendes - Handelsgeschäft mit gegenüber dem jetzigen Status auf den Liegenschaften der Y VS GmbH höherer Kundefrequenz errichte und spätestens am 31.03.2007 eröffnet werde. Zu den detaillierten Bedingungen wird auf den Wortlaut der Vereinbarung verwiesen.

Durch die Ansiedlung des Diskonters A wurden die Bedingungen erfüllt und die Bf bezahlte den Betrag von 70.000 € an die Y VS GmbH.

Die rot umrandeten Grundstücke bezeichnen die Flächen der Bf, die an verschiedene Mieter vermietet sind.

Aus der Grafik ist zu ersehen, dass die Grundfläche von A nur zu einem geringen Teil an die Grundstücke der Bf grenzt.

Die einzelnen Teile der Fläche hat der Bf an mehrere Mieter vermietet:

1. Mit Mietvertrag vom 29. August 1986 wurden Teile der Liegenschaft EZ1, und der Liegenschaft EZ2 an die Fa. Möbel ZL GmbH vermietet.

2. Mit Mietvertrag vom 15. Juni 1988 (Beginn Mietverhältnis ab 1. April 1988) wurden weitere Teile der Liegenschaften EZ3 etc.) an die Fa. Möbel ZL GmbH vermietet.

3. Mit Mietvertrag vom 26. Juni 2007 wurde für die Dauer von 1. September 2007 bis 31. August 2009 die Halle an der Strasse (siehe Grafik) an die Fa. N W GmbH vermietet, welche bereits aufgrund vorheriger Mietverträge seit 31. Mai 2005 von dieser bis 31. August 2007 gemietet worden war.

4. Mit Mietvertrag vom 1. Juni 1991 wurden die Gebäude auf den Grundstücken EZ4 Gebäude an der Adr12 an den Verein "WS" vermietet. Der Mieter hat den Mietvertrag per 31. Juli 2007 gekündigt.

Diese Grundstücke bzw. Gebäude, die an diesen Verein vermietet waren, grenzen als einzige direkt an das Grundstück der Fa. A an, für deren Erwerb der Absiedlungszuschuss bezahlt wurde

5. Mit Vereinbarung vom 23. Juni 1988 wurde der Fa. UNG GmbH gestattet an der Außenfläche des ehemaligen BL-Werkes entlang der Strasse2 Werbeflächen aufzustellen oder anzubringen.

Die Mietverhältnisse mit den Firmen Möbel ZL GmbH, N W GmbH und UNG GmbH waren jedenfalls bis zum Jahr 2009 noch aufrecht.

Der Fa. RS GmbH wurde in der Folge eine Option auf Abschluss eines Baurechtsvertrages eingeräumt. Die Option wurde jedoch von der Fa. RS GmbH nicht ausgeübt.

Nach Angaben der Bf haben die Firmen CK, SZ, ZP und GL Interesse an der Anmietung bekundet. Zu konkreten Vertragsschlüssen ist es bis 2009 jedenfalls nicht gekommen.

Beweiswürdigung

Die oben festgestellten Mietverhältnisse ergeben sich aus den vorgelegten Mietverträgen und den ergänzenden Angaben der Bf.

Die Lage der vermieteten Grundstücke zueinander ist aus dem obigen Plan ersichtlich.

Zum Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat:

Gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 BAO obliegt die Entscheidung u.a. dem Senat, wenn dies in der Beschwerde oder im Vorlageantrag beantragt wird.

Gemäß § 274 Abs. 1 BAO hat u.a. dann über die Beschwerde eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es in der Beschwerde oder im Vorlageantrag beantragt wird.

Die durch einen Steuerberater vertretene Bf hat sowohl in der Berufungsschrift (jetzt als Beschwerde zu werten) als auch im Vorlageantrag ausdrücklich (in Fettschrift) **nur die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt**. Die Durchführung einer mündlichen Verhandlung hätte eines weiteren konkreten Antrages durch die Bf bedurft.

Die Entscheidung erfolgte daher durch den Senat, jedoch ohne Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Rechtslage

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im Folgenden ausdrücklich zugelassen ist.

Aufwendungen, die zu einer Werterhöhung eines Bestandesobjektes führen, können im Rahmen der AfA gem. § 16 Abs. 8 Z 8 EStG 1988 berücksichtigt werden.

Erwägungen

Im gegenständlichen Fall stellt sich die Frage, ob die Zahlung an den ehemaligen Eigentümer der Nachbarliegenschaft direkt mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung der eigenen Liegenschaft in Verbindung stehen oder ob sich dadurch der Wert der eigenen Liegenschaft erhöht.

Strittig ist ausschließlich, ob hinsichtlich der Einkünfte des Bf aus Vermietung und Verpachtung steuerlich anzuerkennende - allenfalls vorweggenommene - Werbungskosten (so wie diese vom Finanzamt vorerst im berichtigten Bescheid vom 8. Oktober 2008 antragsgemäß berücksichtigt wurden) für das Jahr 2006 vorliegen oder nicht.

1. Die Mietverträge mit den Firmen W GmbH, Möbel ZL GmbH, UNG GmbH und Verein "WS" bestanden bereits lange vor der Zahlung des Absiedlungszuschusses im Jahr 2006. Ein Zusammenhang zwischen diesen Mieteinnahmen und der Zahlung des Absiedlungszuschusses erscheint daher nicht gegeben, insbesondere weil die gemieteten Grundstücke nicht an das von der Fa. A genutzte Grundstück grenzen bzw. der Nutzung der Gebäude durch den Verein "WS" durch die Ansiedlung der Fa. A auf dem Nachbargrundstück kein erkennbarer Vorteil zuteil wird.

Aufwendungen oder Ausgaben stellen dann Werbungskosten dar, wenn ein ausreichend bestimmter wirtschaftlicher Zusammenhang mit der bisher betriebenen Einkünfteerzielung bzw. Einkunftsart gegeben ist. Dies ist im gegenständlichen Fall nicht gegeben.

Daher kann der Absiedlungszuschuss nicht als Aufwendung zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung dieser Mieteinnahmen gewertet werden.

2. Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Dieser Werbungskostenbegriff ist bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach Schrifttum und Rechtsprechung weit zu fassen (siehe zB VwGH 20.09.2001, 96/15/0231); er nähert sich bei dieser Einkunftsart dem Begriff der Betriebsausgaben. Dementsprechend können Aufwendungen auf zur Einkünfteerzielung bestimmte Objekte auch dann als Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn ihnen gerade (vorübergehend) keine Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung gegenüberstehen.

Abzugsfähige Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung sind jedoch nicht anzunehmen, wenn Objekte überhaupt nicht als Einkunftsquelle anzusehen sind. Derartige Aufwendungen sind steuerlich unbeachtliche Kosten einer Vermögensanlage, nicht jedoch Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen.

Werbungskosten können unter Umständen bereits steuerlich berücksichtigt werden, bevor noch Einnahmen aus Vermietung erzielt werden. Für diese Berücksichtigung reichen allerdings weder bloße Absichtserklärungen über eine künftige Vermietung aus, noch der Umstand, dass bloß die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung besteht. Voraussetzung einer Berücksichtigung von Werbungskosten vor der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Erzielung positiver Einkünfte (auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände) als klar erwiesen angesehen werden kann (siehe zB VwGH 19.9.2007, 2004/13/0096; 28.5.2008, 2008/15/0013). Der auf Vermietung von Objekten gerichtete Entschluss muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten (vgl. VwGH 21.10.1993, 92/15/0060, mwA). Dabei genügt es jedoch nicht, dass die Vermietung als eine von mehreren Verwertungsmöglichkeiten bloß

ins Auge gefasst und bloß sondiert wird, ob sich ein bestimmtes Objekt günstiger durch Verkauf oder Vermietung verwerten lässt.

Werbungskosten können sohin dann steuerlich geltend gemacht werden, wenn das Vorhaben der Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte tatsächlich beabsichtigt ist und mit ziemlicher Sicherheit feststeht (VwGH 31.1.2001, 99/13/0249; Jakom/Laudacher, EStG-Kommentar, Wien 2010, Rz 126 zu § 2).

Die Tatfrage, ob der auf die Vermietung gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung getreten ist, hat die Behörde in freier Beweiswürdigung mit der Wahl jener Möglichkeiten zu beantworten, die den höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit für sich hat.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinen o.a. Erkenntnissen festgestellt, dass Werbungskosten unter Umständen bereits steuerliche Berücksichtigung finden könnten, bevor noch der Steuerpflichtige aus einer Vermietung Einnahmen im einkommensteuerlichen Sinn erzielt. Für diese Berücksichtigung reichten allerdings weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige Vermietung aus, noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften aus Einnahmen aus Vermietung ins Auge gefasst habe. Voraussetzung einer Berücksichtigung von Werbungskosten vor der Erzielung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung sei, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmeerzielung auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger, über die Absichtserklärung hinaus gehender Umstände als klar erwiesen angesehen werden könne. Der auf die Vermietung des Objektes gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen müsse klar nach außen hin in Erscheinung treten.

Im vorliegenden Fall wird von der Bf angeführt, dass die Firmen CK, SZ, ZP und GL Interesse an der Anmietung bekundet hätten. Zu konkreten Vertragsschlüssen ist es bis 2009 jedenfalls nicht gekommen.

Bei dieser Sachlage kann dieses Vorbringen nur als bloße Absichtserklärung der Bf über eine künftige Vermietung angesehen werden.

Dies reicht jedoch nach der oben dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht aus, um den Absiedlungszuschuss als vorweggenommene Werbungskosten anerkennen zu können.

Weiters wird von der Bf vorgebracht, dass der Fa. RS GmbH eine Option auf Abschluss eines Baurechtsvertrages eingeräumt worden sei. Die Option wurde jedoch von der Fa. RS GmbH nicht ausgeübt, weil diese Firma in Hinblick auf die beabsichtigte Nutzung nur Eigentum an den Grundstücken erlangen wollte.

Dazu ist zu sagen, dass auch diesbezüglich keine bindenden Vereinbarungen zur Erzielung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung vorliegen und auch bei Einräumung eines Baurechtes der Absiedlungszuschuss daher als nachträgliche Herstellungskosten zu den ursprünglichen Anschaffungskosten auf Grund und Boden

zu aktivieren wären (vgl. UFS 30.10.2008, RV/0054-K/07) und somit auch nicht zu abzugsfähigen Werbungskosten führen könnte.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Wesentlich ist im vorliegenden Fall die Tatfrage, ob der auf die Vermietung gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung getreten ist, welche im Rahmen der Beweiswürdigung zu lösen war.

Die Lösung einer Rechtsfrage, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird, lag dem gegenständlichen Fall demnach nicht zu Grunde.

Linz, am 16. November 2016