

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Susanne Haim in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\* vertreten durch Stb., über die Beschwerde vom 24. September 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 23. August 2019 betreffend Feststellung der Einkünfte § 188 BAO 2016 und Umsatzsteuer 2016 Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\* zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Mit Bericht vom 19.8.2019 wurde die Betriebsprüfung bei der Bf. abgeschlossen. In TZ 3 finden sich folgende Ausführungen: „Tz. 3 Rechts- u. Beratungskosten: Angefallene Kosten iHv € 31.961,98 und 2.954,37 Umsatzsteuer im Zusammenhang mit einer Klage des VN2 NN (Kläger) gegen die Fa \*\*\*1\*\*\* (beklagte Partei) wurden als Werbungskosten bzw Vorsteuern bei der Ermittlung der EK aus V+V im Jahr 2016 geltend gemacht. Der Kläger leitet aus seinem Miteigentum an der EZ KG Ort bzw aus dem Punkt V. seines Kaufvertrages vom Dat4 das Recht ab, von der Beklagten die in Punkt VI. des Kaufvertrages vom Dat3 für den Fall der künftigen Baulandwidmung des südlich des damaligen Kaufobjektes gelegenen Grundstücks versprochene weitere Kaufpreiszahlung von ATS 1.980.000,00 zu fordern. Das Oberlandesgericht Linz führt in seiner Entscheidung vom Dat2 in dieser Rechtssache u.a. an: Bei Punkt VI. des Kaufvertrages vom Dat3 handelt es sich um ein der Verkäuferin "Fa2" eingeräumtes bloßes Forderungsrecht, also um einen bloß obligatorischen Anspruch und nicht um ein aus dem Eigentum mit der Restliegenschaft EZ KG Ort verbundenes dingliches Recht (§

307 ABGB; vgl Spielbühler in Rummel § 307 ABGB Rz 1). Der Veräußerer hat dieses obligatorische Recht - entgegen der Berufungsargumentation - dem Kläger nicht in Punkt V. des Kaufvertrages vom Dat4 abgetreten. Punkt V. des Kaufvertrages vom Dat4 bestimmt den Übergang des physischen Besitzes, der Nutzungen, Lasten und Gefahren des Kaufgegenstandes (vgl Aicher in Rummel § 1048 bis § 1051 Rz 9; Vorbem IV), nicht jedoch die Abtretung sonstiger Forderungsrechte des Veräußerers, die mit dem Kaufgegenstand nichts zu tun haben. Nach Ansicht der Betriebsprüfung stellen die vom Abgabepflichtigen im Zusammenhang mit der Klage gegen die Fa geltend gemachten Rechts- und Beratungskosten iHv € 31.961,98 und € 2.954,37 Vorsteuern keine Werbungskosten dar, da diese nicht mit dem vermieteten Grundvermögen des Abgabepflichtigen in unmittelbarer Verbindung stehen und nicht der Sicherung und Erhaltung der Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung dienen. Vom steuerlichen Vertreter wird eingewendet, dass die "Besserungsvereinbarung" (lt. Punkt VI. des Kaufvertrages vom Dat3), die bereits im Zeitpunkt des Kaufes bestanden hat, zu den Anschaffungskosten zählt, und eine Zahlung aufgrund dieser Verbesserungsvereinbarung eine Anschaffungskostenminderung wäre. Deren gerichtliche Geltendmachung liegt im Interesse des Betriebes und stellt somit Aufwand bzw Ausgaben dar. Weiters wird eingewendet, dass das Urteil des OLG aus rechtlichen Gründen von keinem dinglichen Recht ausgeht und aus der Sicht der wirtschaftlichen Betrachtungsweise sehr wohl die Verbesserungsvereinbarung dem Grundstück und somit auch dem Vermietungsobjekt zurechenbar ist. Das Obsiegen bei Gericht oder das negative Urteil ist eine Folge dieser Besserungsvereinbarung, die im betrieblichen Interesse gelegen ist. Aus diesem Grund seien die Ausgaben auch durch den Vermietungsgegenstand verursacht und diesem zurechenbar.

#### Steuerliche Auswirkungen

| Zeitraum                                          | 2016       |
|---------------------------------------------------|------------|
| Feststellungsverfahren                            |            |
| E6B, W, StNR1 NN VN1 [9530] übrige Werbungskosten | -15.980,99 |
| E6B, W, StNr2 NN VN2 [9460] Einnahmen             | 6.392,40   |
| E6B, W, StNr3 NN VN3 [9530] übrige Werbungskosten | -9.588,59  |
|                                                   |            |
| Umsatzsteuer U1 [060]                             |            |
| Vorsteuern (ohne EUSt)                            | -2.954,37  |

|  |  |
|--|--|
|  |  |
|--|--|

Mit 23.8.2019 ergingen ein Feststellungsbescheid 2016 und ein Umsatzsteuerbescheid 2016, die den Feststellungen der Betriebsprüfung folgten.

Mit Schreiben vom 16. September 2019 wurde fristgerecht Beschwerde erhoben und ausgeführt: „Gegen den Feststellungsbescheid der Einkünfte von Personengesellschaften 2016 sowie gegen den Umsatzsteuerbescheid 2016, ergangen am 23.8.2019, wird innerhalb offener Frist, das Rechtsmittel der Beschwerde eingelegt. Die Beschwerde richtet sich gegen die Nichtberücksichtigung der Rechts- und Beratungskosten sowie der damit verbundenen Vorsteuerbeträge. Meine Mandantschaft hat im Jahr 1995 die Liegenschaft aus einer Konkursmasse erworben. Im Kaufvertrag wurde vereinbart, dass alle Rechte und Pflichten der Liegenschaft auf die Käufer übergehen. Der Voreigentümer hat die Liegenschaft im Jahr 1978 erworben und in diesem Kaufvertrag war eine Besserungsvereinbarung vereinbart. Diese Besserungsvereinbarung stellte auf eine Bauplatzwidmung und einem Zukauf ab, sodass die Fa an meine Mandantschaft (vorher der Verkäufer) einen zusätzlichen Geldbetrag zuzahlen hätte. Aus dieser Vereinbarung ist mE explizit ersichtlich, dass diese Vereinbarung mit der Liegenschaft wirtschaftlich verbunden ist und dadurch die Klage und der Rechtsstreit betrieblich iS des Vermietungsobjekts bedingt sind. Aus diesem Grund zählt diese Besserungsvereinbarung, die bereits im Zeitpunkt des Kaufes bestanden hat, zu den Anschaffungskosten. In diesem Falle wäre bei Zahlung aufgrund der Besserungsvereinbarung eine Anschaffungskostenminderung eingetreten. Hätte meine Mandantschaft im Rechtsstreit obsiegt, wäre mE der Kaufpreis um den Geldbetrag zu reduzieren und sodann aufzuteilen. Im Jakom § 6 Rz 27 wird explizit darauf hingewiesen, dass Kaufpreisstreitigkeiten zu Anschaffungskostenminderungen führen können. In Rz 2191 EStR wird auch ausgeführt, dass Kaufpreisminderungen, welche durch Nachverhandlungen im Prozessweg oder aus ähnlichen Gründen durchgeführt werden, zu einer Minderung der Anschaffungskosten führen. Die Besserungsvereinbarung und der daraus folgende Rechtsstreit fallen unter diese Punkte. Die Besserungsvereinbarung stellt somit nE eindeutig einen Teil der Anschaffungskosten dar. Deren gerichtliche Geltendmachung liegt im Interesse des Einkunftsobjekts und stellt somit Aufwand bzw. Ausgaben dar. Das Obsiegen bei Gericht oder das negative Urteil ist eine Folge dieser Besserungsvereinbarung, die im betrieblichen Interesse gelegen ist. Aus diesem Grund sind die Ausgaben auch durch den Vermietungsgegenstand verursacht und somit diesem zurechenbar. Im Rahmen der Niederschrift wird aus der Entscheidung des OLG Linz zitiert und die rechtliche Klassifikation dieser Besserungsvereinbarung wiedergegeben. Dies ist Ausfluss aus der juristischen Subsumtion und der daraus resultierenden Rechtsfolge. Es wird jedoch in keiner Weise die wirtschaftliche Folge daraus abgeleitet. Aus diesem Grund verstoßen die Bescheide u.a. gegen das verfassungsrechtlich geschützte Recht auf Eigentum. Desweiteren richtet sich die Beschwerde gegen die nicht nachvollziehbare Bescheidsbegründung des Feststellungsbescheides, gegen die Nichtberücksichtigung von Werbungskosten, gegen die

falsche rechtliche Beurteilung des Tatbestandes des Werbungskostencharakters. Damit einhergehend um den fehlenden Vorsteuerabzug. Gemäß ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss die Begründung eines Abgabenbescheides in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Falle der Anrufung eines Höchstgerichts für dieses nachvollziehbar ist. Die bescheiderlassende Behörde wurde im Rahmen der Abgabenprüfung tätig und verfasste einen Bericht über die Außenprüfung. In diesem stellte sie kurz fest, dass die Rechts- und Beratungskosten keine Werbungskosten darstellen, da diese nicht mit dem vermieteten Grundvermögen in unmittelbaren Zusammenhang stehen. Eine Begründung auf diese Feststellung fehlt. Eine Auseinandersetzung mit den Vorbringen des Steuerpflichtigen bzw. dessen steuerlichen Vertreters ist nicht erfolgt. Gemäß § 21 BAO soll die wirtschaftliche Betrachtungsweise den wahren wirtschaftlichen Gehalt eines Sachverhaltes zum Gegenstand der Subsumption machen. Aus dem Gesetzeswortlaut kann geschlossen werden, dass der Sachverhalt unter speziellen Gesichtspunkten zu betrachten ist. Dies ist in dem vorliegenden Fall insofern gegeben, dass aufgrund der Anschaffung der Gebrüder NN aus der ex ante Sicht des Gerichtsverfahrens für die Steuerpflichtigen eine Besserungsvereinbarung mit angeschafft worden ist, welche sodann Gegenstand eines gerichtlichen Verfahrens war. Im Rahmen einer typisierenden Betrachtungsweise des Sachverhaltes kann die Schlussfolgerung gezogen werden, dass diese Besserungsvereinbarung wirtschaftlich dem Grundstück anheftet und somit anschaffungskostenmindernd bei Eintritt der Vereinbarungsvoraussetzungen sein muss. Anderenfalls wäre lediglich denkbar, dass im gegensätzlichen Fall diese Besserungsvereinbarung ein eigenes Wirtschaftsgut sei. Im Sinne der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist es allgemein anerkannt, dass für die Zurechnung von Vermögensgegenständen aber auch von Aufwendungen und Erträgen, die wirtschaftliche und nicht die rechtliche Betrachtungsweise ausschlaggebend ist (vergleiche § 4 Rz 187 Jakom, mit weiteren Hinweisen Torggler in Gedenkschrift Gassner 76). Der Ausgang eines Gerichtsverfahrens, insbesondere die rechtliche Qualifikation eines Forderungsrechts, sei es ein obligatorischer Anspruch oder sei es ein dingliches Recht, ist Frage des Gerichts. Die Kosten für die Geltendmachung eines rechtlichen Anspruchs ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise sehr wohl dem Grundstück, welches Grundlage der rechtlichen Auseinandersetzung war, anhaftend. Der Versuch die Anschaffungskosten der Liegenschaft zu verringern, welche sodann aufgrund der reduzierten Abschreibung die Erhaltung der Einkunftsquelle dienen, ist Ausfluss des wirtschaftlichen Handels und unmittelbar den Einkünften zurechenbar. Eine Wertänderung der Einkunftsquelle und/oder der Einkunftserzielung eingesetzten Wirtschaftsgütern ist insofern als Ausgaben zu erfassen als diese gesetzlich vorgesehen sind. Dies ist z.B. bei der Abschreibung der Fall. Sind die Anschaffungskosten aufgrund der Besserungsvereinbarung zu kürzen, so beeinflusst das die Einkunftsquelle per se. Sollte das Gericht diesem Gedankengang nicht folgen, wäre mE in diesem Zusammenhang, die Frage zu stellen, was diese Besserungsvereinbarung anderenfalls darstelle. In diesem Zusammenhang ist auch die Frage durchaus berechtigt, wie die Einnahmen bei Obsiegen zu behandeln gewesen wären. Daraus

kann sodann abgeleitet werden, dass die in diesem Fall entstandenen Ausgaben Werbungskosten darstellen. Nichts anderes kann die Folge bei einem negativen Gerichtsurteil sein. Der Charakter als Werbungskosten kann sich nicht am Ausgang eines Gerichtsurteiles wandeln. ME kann es sich nicht um ein eigenes Wirtschaftsgut handeln. Diese Überlegung scheint die Grundlage der Niederschrift zu sein. Ob dies so ist, kann der Bescheidbegründung oder der Niederschrift nicht entnommen werden. Generell wird ein Wirtschaftsgut als alle im wirtschaftlichen Verkehr und nach der Verkehrsauffassung selbstständig bewertbaren Güter jeder Art definiert. Die selbstständige Bewertungsfähigkeit wird sodann angenommen, wenn für ein Wirtschaftsgut im Rahmen des Gesamtaufpreises des Unternehmens ein besonderes Entgelt angesetzt wird (vergleiche VwGH 21.10.99, 94/15/0088). Ein einheitliches Wirtschaftsgut liegt vor, wenn die Bestandteile in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen. Die Besserungsvereinbarung kann nur ein immaterielles Wirtschaftsgut sein. Die Voraussetzung für die Eigenschaft als immaterielles Wirtschaftsgut ist, dass es in irgendeiner Form eigenständig in Erscheinung tritt, also nach der Verkehrsauffassung ein selbstständig bewertbares Gut ist. Dies ist jedoch nicht der Fall. Die Besserungsvereinbarung war im Kaufvertrag des ursprünglichen Eigentümers enthalten und meine Mandantschaft haben im Rahmen des Gerichtsverfahrens den Standpunkt vertreten, dass diese Vereinbarung an sie weitergeleitet wurde und sodann die Zahlung verlangt. Dies wurde im Rahmen des Urteils versagt. Es muss jedoch dem wirtschaftlich Handelnden und dessen Einkunftsquelle möglich sein, jede wirtschaftlich vernünftige Gelegenheit nutzen zu können die Kosten zu senken. Die Kosten der Beratung stehen jedoch in unmittelbarem Zusammenhang mit der Anschaffung der Liegenschaft, die Grundlage der Vermietungstätigkeit ist. Aus diesem Grund sind sie auch den Einkünften zuzurechnen. Der vermeintliche Gedanke die Kosten stehen mit dem Wirtschaftsgut „Besserungsvereinbarung“ außerhalb der Vermietungseinkünfte in einem Zusammenhang sind nicht rationell nachvollziehbar. Die Besserungsvereinbarung ist ein Teil des Wirtschaftsgutes Liegenschaft. Es handelt sich mE um ein einheitliches Wirtschaftsgut, welches nicht getrennt werden kann. Die Zuordnung der Liegenschaft zur Einkunftserzielung steht mE außer Zweifel. Wird die Liegenschaft der Einkunftserzielung zugeordnet, stehen auch alle Ausgaben, die der Liegenschaft zuzurechnen sind, als Werbungskosten fest. Die Ausgaben für diese Besserungsvereinbarung sind somit Ausgaben, die in der Regel mit der Erzielung dieser außerbetrieblichen Einkünfte aufgewendet werden. Sie zielen zur Erwerbung, zur Sicherung und zur Erhaltung der künftigen zufließenden Einnahmen im Sinne einer Reduktion der Abschreibung im Sinne des Nettoprinzips ab. Es wird somit um Anerkennung der Beratungs- und Rechtskosten als Werbungskosten sowie der damit verbundenen Vorsteuern gebeten.“

**Mit Beschwerdeentscheidung vom 27. August 2020** wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und ausgeführt: „Hinsichtlich der Nichtanerkennung der geltend gemachten Rechts- und Beratungskosten iHv € 31.961,98 als Werbungskosten, sowie der damit in Zusammenhang stehenden Versagung des Vorsteuerabzugs iHv € 2.954,37 wird

grundsätzlich auf den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 19.08.2019 (Textziffer 3) verwiesen. Sachverhalt: Im Rahmen der Außenprüfung für das Jahr 2016 wurde festgestellt, dass VN1 NN und VN2 NN laut Kaufvertrag vom Dat4, je zur Hälfte, die Liegenschaft EZ, KG 1234 Ort, bestehend aus den Grundstücken Grundst. samt den darauf befindlichen Baulichkeiten erworben hatten. Verkäuferin der Liegenschaft war die Firma Fa2. Laut Punkt V. („Übergabe und Übernahme“) des Kaufvertrages vom Dat4 wurde vereinbart, dass alle Rechte und Pflichten iZm der Liegenschaft auf die Käufer übergehen. Laut Schenkungsvertrag vom 21.12.2015 übertrug VN2 NN in weiterer Folge seinen Hälfteanteil an der Liegenschaft EZ, KG 1234, bestehend aus den Grundstücken Nummern an seinen Sohn VN3 NN. Laut aktuellem Grundbuchsatzug (Stand 14.01.2020) sind VN1 NN und VN3 NN je zur Hälfte Eigentümer der Liegenschaft EZ, KG 1234 Ort, bestehend aus den Grundstücken Nummern. Eine Darstellung der Vermietungssituation 2016 durch Auflistung der verpachteten Gebäude und Grundstücksteile der Liegenschaft EZ, KG 1234 Ort unterbleibt, zumal das OLG Linz entschied, dass die Besserungsvereinbarung ein von der Liegenschaft losgelöstes Forderungsrecht darstellt, welches nicht infolge des Erwerbes der (Rest-)Liegenschaft auf die Erwerber VN2 und VN1 NN übergegangen ist. Auf Grund der durchgeführten Außenprüfung wurde dem FA FA bekannt, dass im Jahr 2016 im Zusammenhang mit Rechtsstreitigkeiten zwischen VN2 NN (Kläger) und der Fa \*\*\*1\*\*\* für Oberösterreich eingetragene Genossenschaft mbH (Beklagte) Rechts- und Beratungskosten iHv € 31.961,98 als Werbungskosten, sowie € 2.954,37 an damit in Zusammenhang stehenden Vorsteuerbeträgen geltend gemacht wurden. Laut den Feststellungen der Außenprüfung bzw. dem im Rahmen der Außenprüfung vorgelegten Urteil des Oberlandesgerichts Linz vom Dat2 (AZ) standen die Rechtsstreitigkeiten in Zusammenhang mit einem Liegenschaftsverkauf aus dem Jahr 1978. Laut Kaufvertrag vom Dat3 erwarb die Fa von der Fa2 aus deren Liegenschaft EZ, KG 1234 Ort die Grundstücke 1 und 2. Unter Punkt VI. des Kaufvertrages wurde Folgendes vereinbart (vgl. OLG Linz Dat2, AZ, S. 1 f): „Es besteht seitens der Marktgemeinde Ort die Absicht, das südlich des Kaufobjektes befindliche Grundstück in Bauland umzuwidmen. Für diesen Fall ist die Fa interessiert, dieses Grundstück oder zumindest Teile davon zu erwerben, sodass die Fa in die Lage versetzt wird, auf einem Streifen der kaufgegenständlichen Grundstücke und dem dazuzukaufenden Grund, neuerlich Wohnobjekte zu errichten. Sollte diese Bauplatzwidmung und der Zukauf möglich sein, so verpflichtet sich die Fa, an die Verkäuferin einen weiteren Kaufpreis von S 1.980.000,00 (Schilling eine Million neunhundertachtzigtausend) binnen Jahresfrist ab Baulandwidmung bzw. Möglichkeit des Kaufes an die Verkäuferin auszubezahlen. Dieser weitere Kaufpreis ist wertgesichert..." VN2 NN begehrte in weiterer Folge von der Fa € 187.677,40 und behauptete, dass ihm und seinem Bruder VN1 NN die Rechte aus der Besserungsvereinbarung (Punkt VI. des Kaufvertrages v. Dat3) wegen ihres Liegenschaftserwerbes zustünden und die Bedingungen der Besserungsvereinbarung eingetreten seien. Das OLG Linz gab der Berufung von VN2 NN gegen das Urteil des LG Linz vom Dat5 (AZ2) nicht Folge. Als Begründung wurde angeführt, dass es sich hinsichtlich der Besserungsvereinbarung um ein von der Liegenschaft EZ, KG 1234 Ort losgelöstes Forderungsrecht handelt. Des Weiteren hatte der Veräußerer (Fa2) das

Forderungsrecht dem Kläger (VN2 NN) nicht in Punkt V. des Kaufvertrages vom Dat4 abgetreten. Auf Grund der Feststellungen der Außenprüfung (Bericht vom 19.08.2019, Tz. 3) wurde der Abzug der Rechts- und Beratungskosten als Werbungskosten, sowie der damit in Zusammenhang stehenden Vorsteuerbeträge versagt. Als Begründung wurde angeführt, dass die Rechts- und Beratungskosten nicht mit dem vermieteten Grundvermögen des Abgabepflichtigen in unmittelbarer Verbindung stehen und nicht der Sicherung und Erhaltung der Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung dienen. Rechtliche Würdigung: Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 in der im Prüfungszeitraum 2016 gültigen Fassung (BGBl I 2015/118) sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten liegen vor, wenn ein Veranlassungszusammenhang der Aufwendungen mit einer außerbetrieblichen Einkunftsquelle vorliegt. Bei der Veranlassung kommt es auf den wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und der zu Einkünften führenden Tätigkeit an, wobei ein rein abstrakter Kausalzusammenhang nicht ausreicht. Das die Aufwendungen auslösende Element muss der Einkunftsquelle zuordenbar sein (vgl. Zorn/Stanek in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Kommentar zum EStG (20. Lfg 2018), 2. Teil - Sachliche Steuerpflicht, 4. Abschnitt - Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten, § 16 Werbungskosten, Allgemeines, Tz 1). Nach den Einkommensteuerrichtlinien sind Werbungskosten Wertabflüsse von Geld oder geldwerten Gütern, die durch eine Tätigkeit veranlasst sind, welche auf die Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte ausgerichtet ist. Diese Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben objektiv im Zusammenhang mit einer außerbetrieblichen Tätigkeit stehen und subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und nicht unter ein Abzugsverbot des § 20 EStG fallen (vgl. EStR 2000 idF vom 14.05.2019, Rz 4030). Im vorliegenden Fall resultieren die strittigen Werbungskosten aus Rechtsstreitigkeiten zwischen VN2 NN (ehemaliger Hälfteigentümer der Liegenschaft EZ, KG 1234, siehe Kaufvertrag vom Dat4 bzw. Schenkungsvertrag vom 21.12.2015) und der Fa im Zusammenhang mit einer Besserungsvereinbarung, welche die Fa infolge eines Grundstückserwerbes im Jahr 1978 mit der Verkäuferin Fa2 abgeschlossen hatte. Die Besserungsvereinbarung betrifft die Grundstücksnummern 1 und 2, welche bis zur Veräußerung im Jahr 1978 Teil der Liegenschaft EZ, KG 1234 waren. VN1 NN und VN2 NN erwarben die (Rest-)Liegenschaft EZ, KG 1234 im Jahr 1995 von der Fa2. Die Grundstücke mit den Nummer 1 und 2 - welche Gegenstand der zwischen der Fa und der Fa2 abgeschlossenen Besserungsvereinbarung waren - befanden sich nie im Eigentum von VN1 NN und VN2 NN, und wurden von diesen somit auch nicht zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt bzw. bestand auch nie die Absicht Einkünfte aus Vermietung und Verpachtungen iZm diesen Grundstücken zu erzielen. Des Weiteren wurde vom OLG Linz bestätigt, dass die Besserungsvereinbarung ein von der Liegenschaft losgelöstes Forderungsrecht darstellt, welches somit nicht infolge des Erwerbes der (Rest-)Liegenschaft auf die Erwerber VN2 NN und VN1 NN übergegangen ist. Ein Veranlassungszusammenhang der getätigten Aufwendungen (Rechts- und Beratungskosten) mit den Einkünften aus Vermietung

und Verpachtung ist somit nicht erkennbar. Die Rechts- und Beratungskosten iHv € 31.961,98 sind somit nicht als Werbungskosten abzugsfähig. In weiterer Folge sind gemäß § 12 UStG auch die damit in Zusammenhang stehenden Umsatzsteuerbeträge iHv € 2.954,37 nicht als Vorsteuern abzugsfähig.“

Im rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag vom 21. Oktober 2020 wird ausgeführt: „Mit Beschwerde vorentscheidung vom 27. August 2020, zugestellt ohne Begründung am 10.9.2020, wurde die Beschwerde vom 23.08.2019 gegen die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für 2016 als unbegründet abgewiesen. Da die Begründung der Beschwerde vorentscheidung am 2.10.2020 zugestellt wurde, wird nunmehr innerhalb offener Frist gern. § 264 BAO die Vorlage an das Bundesfinanzgericht beantragt. Betreffend die Beschwerdegründe wird auf die Ausführung in der Beschwerde verwiesen. Zusätzlich wird noch zur rechtlichen Würdigung der Behörde wie folgt argumentiert. Die Behörde unterlässt es abermals auf die Beschwerdeargumentation einzugehen und argumentiert ganz allgemein über den Veranlassungszusammenhang von Werbungskosten und setzt sich mit dem wirtschaftlichen Zusammenhang der Ausgaben zur Einkunftsquelle nicht explizit auseinander. Die Besserungsvereinbarung betrifft zivilrechtlich nicht die Grundstücke der Gebrüder NN, jedoch sehr wohl wirtschaftlich im Sinne einer möglichen Reduktion der Anschaffungskosten. Dadurch ist der Konnex zur Einkunftsquelle vorhanden.

Der Verfassungsgerichtshof hat im Zusammenhang mit Spekulationseinkünften bereits festgehalten, dass das strenge Zufluss-Abfluss-Prinzip für die steuerliche Erfassung von damaligen Spekulationsgeschäften nur eingeschränkt zur Anwendung kommen könne. Dies gilt auch, wenn es in Besteuerungsperioden nach der Realisierung des Veräußerungsgewinnes im Zusammenhang mit diesem Geschäft zu Werbungskosten oder Erlösminderungen kommt. Die durch die Veräußerung von Wirtschaftsgütern erworbene Leistungsfähigkeit kann nur anhand einer Totalbetrachtung ermittelt werden, bei der auch solche - mit dem Veräußerungsvorgang in Zusammenhang stehenden – Werbungskosten und Erlösminderungen Berücksichtigung finden, die in den Veranlagungszeiträumen nach der Veräußerung abfließen.

Die Besserungsvereinbarung hätte zum Ziel, die Anschaffungskosten der Erwerbsquelle zu reduzieren. Dies stellt eindeutig eine Minderung der Anschaffungskosten dar, welche nicht im Zeitpunkt der Anschaffung, sondern in einer späteren Periode zustehen könnte. Die vom Gerichtshof geforderte Totalbetrachtung ist auch in diesem Zusammenhang evident und muss sowohl für positive als auch negative Ergebnisse gelten. Die mögliche Realisierung der Minderung beeinflusst die Einkunftsquelle durch die verringerte Abschreibung, welche jedoch im Zusammenhang mit den Einkünften steht. Dieser Konnex zwischen der Möglichkeit der Ergebnissteigerung der Einkunftsquelle und den dafür aufgewendeten Rechtsanwaltskosten sind somit Ausgaben der Einkunftsquelle, die im Bereich der Vermietungstätigkeit zum Abzug zugelassen werden sollten. Dieser wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist der zivilrechtlichen

Sichtweise dem Vorzug zu geben. Es wird somit um Anerkennung der Beratungs- und Rechtskosten als Werbungskosten sowie der damit verbundenen Vorsteuern gebeten.“

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht am 10.12.2020 vorgelegt.

Mit 21. Juni 2023 wurden sie der Gerichtsabteilung 6010 neu zugeteilt.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

VN1 NN und VN2 NN haben laut Kaufvertrag vom Dat4, je zur Hälfte, die Liegenschaft EZ, KG 1234 Ort, bestehend aus den Grundstücken Grundst. samt den darauf befindlichen Baulichkeiten erworben hatten. Verkäuferin der Liegenschaft war die Firma Fa2. Laut Punkt V. („Übergabe und Übernahme“) des Kaufvertrages vom Dat4 wurde vereinbart, dass alle Rechte und Pflichten iZm der Liegenschaft auf die Käufer übergehen.

Laut Schenkungsvertrag vom 21.12.2015 übertrug VN2 NN in weiterer Folge seinen Hälfteanteil an der Liegenschaft EZ, KG 1234, bestehend aus den Grundstücken Nummern an seinen Sohn VN3 NN.

Laut aktuellem Grundbuchsatzug (Stand 14.01.2020) sind VN1 NN und VN3 NN je zur Hälfte Eigentümer der Liegenschaft EZ, KG 1234 Ort, bestehend aus den Grundstücken Nummern.

Das OLG Linz entschied mit Erkenntnis vom Dat2, dass die Besserungsvereinbarung ein von der Liegenschaft losgelöstes Forderungsrecht darstellt, welches nicht infolge des Erwerbes der (Rest-)Liegenschaft auf die Erwerber VN2 und VN1 NN übergegangen ist.

Im Jahr 2016 fielen im Zusammenhang mit dieser Rechtsstreitigkeit zwischen VN2 NN (Kläger) und der Fa \*\*\*1\*\*\* für Oberösterreich eingetragene Genossenschaft mbH (Beklagte) Rechts- und Beratungskosten iHv € 31.961,98 als Werbungskosten, sowie € 2.954,37 an damit in Zusammenhang stehenden Vorsteuerbeträgen an.

Laut Urteil des Oberlandesgerichts Linz vom Dat2 (AZ) standen die Rechtsstreitigkeiten in Zusammenhang mit einem Liegenschaftsverkauf aus dem Jahr 1978. Laut Kaufvertrag vom Dat3 erwarb die Fa von der Fa2 aus deren Liegenschaft EZ, KG 1234 Ort die Grundstücke 1 und 2. Unter Punkt VI. des Kaufvertrages wurde Folgendes vereinbart (vgl. OLG Linz Dat2, AZ, S. 1 f): „Es besteht seitens der Marktgemeinde Ort die Absicht, das südlich des Kaufobjektes befindliche Grundstück in Bauland umzuwidmen. Für diesen Fall ist die Fa interessiert, dieses

Grundstück oder zumindest Teile davon zu erwerben, sodass die Fa in die Lage versetzt wird, auf einem Streifen der kaufgegenständlichen Grundstücke und dem dazuzukaufenden Grund, neuerlich Wohnobjekte zu errichten. Sollte diese Bauplatzwidmung und der Zukauf möglich sein, so verpflichtet sich die Fa, an die Verkäuferin einen weiteren Kaufpreis von S 1,980.000,00 (Schilling eine Million neunhundertachtzigtausend) binnen Jahresfrist ab Baulandwidmung bzw. Möglichkeit des Kaufes an die Verkäuferin auszubezahlen. Dieser weitere Kaufpreis ist wertgesichert..."

VN2 NN begehrte in weiterer Folge von der Fa € 187.677,40 und behauptete, dass ihm und seinem Bruder VN1 NN die Rechte aus der Besserungsvereinbarung (Punkt VI. des Kaufvertrages v. Dat3) wegen ihres Liegenschaftserwerbes zustünden und die Bedingungen der Besserungsvereinbarung eingetreten seien.

Das OLG Linz gab der Berufung von VN2 NN gegen das Urteil des LG Linz vom Dat5 (AZ2) nicht Folge. Als Begründung wurde angeführt, dass es sich hinsichtlich der Besserungsvereinbarung um ein von der Liegenschaft EZ, KG 1234 Ort losgelöstes Forderungsrecht handelt. Des Weiteren hatte der Veräußerer (Fa2) das Forderungsrecht dem Kläger (VN2 NN) nicht in Punkt V. des Kaufvertrages vom Dat4 abgetreten.

## **2. Beweiswürdigung**

Der festgestellte Sachverhalt ist unstrittig.

Streitpunkt des gegenständlichen Verfahrens ist, dass seitens der Abgabenbehörde der Abzug der Rechts- und Beratungskosten als Werbungskosten, sowie der damit in Zusammenhang stehenden Vorsteuerbeträge versagt wurden.

## **3. Rechtliche Beurteilung**

### **3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)**

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

Zu den Werbungskosten bei Vermietung und Verpachtung zählen alle Aufwendungen, die durch die Vermietungstätigkeit veranlasst sind (Doralt, EStG9, § 28 Tz 87). Das Vermögen im Rahmen der außerbetrieblichen Einkunftsarten (wozu auch die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zählen) gehört zum Privatvermögen; die Veräußerung unterliegt - von Ausnahmen abgesehen - nicht der Einkommensteuer (Doralt, EStG9, § 28 Tz 87).

Eine Änderung der Rechtslage hat sich insoweit ergeben, als ab 1.4.2012 im Bereich der Immobilienbesteuerung nach der Regelung der §§ 30 ff idF seit dem 1. StabG 2012 Grundstücke ausnahmslos steuerhängig sind.

Weiter nicht im Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung abziehbar sind Aufwendungen im Zusammenhang mit der Erhaltung oder Verteidigung des Eigentums am Grundstück (Prozesskosten im Eigentumsstreit; Prozesskosten wegen Wertminderung des Grundstücks; VwGH 07.07.2011, 2008/15/0142, 0143); diese Aufwendungen sind jedoch im Rahmen der Besteuerung privater Grundstücksgeschäfte nach § 30 relevant, allerdings aufgrund des § 30 Abs. 3 sowie § 20 Abs. 2 nur bei Wahl der Option zur Regelbesteuerung nach § 30a Abs. 2 und wenn die nicht die Pauschbesteuerung des § 30 Abs. 4 zur Anwendung kommt (vgl. Zorn/Stanek in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG20, § 16 Tz 34).

Werbungskosten müssen durch die Einnahmenerzielung veranlasst sein. Daher wird in den außerbetrieblichen Einkunftsarten der Vermögensstamm grundsätzlich nicht erfasst. So sind beispielsweise Versicherungsleistungen, die für die Minderung der Vermögenssubstanz geleistet werden, im außerbetrieblichen Bereich nicht steuerbar.

Dementsprechend sind Aufwendungen für den Vermögensstamm nicht als Werbungskosten abzugsfähig (§ 20 Abs. 2 EStG 1988).

Unter diese Aufwendungen fallen

- Die Anschaffungs- und Herstellungskosten auf den Vermögensstamm,
- der Verlust oder die Wertminderung des Vermögensstammes und
- die Kosten im Zusammenhang mit der Verteidigung oder der Erhaltung des Eigentums am Vermögensstamm.

Aufwendungen oder Ausgaben für den Erwerb oder die Wertminderung von Wirtschaftsgütern im außerbetrieblichen Bereich sind nur insoweit abzugsfähig, als dies ausdrücklich vorgesehen ist. Dies ist beispielsweise bei der Afa der Fall. Werbungskosten liegen damit dann vor, wenn die Aufwendungen vordergründig mit der Nutzung und nicht mit dem Vermögensstamm selbst im Zusammenhang stehen.

Zu prüfen ist also im konkreten Fall, ob die Prozesskosten das Vermögensojekt oder die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreffen.

Bei Prozesskosten und Vermittlungsprovisionen muss unterschieden werden, ob sie das Vermögensojekt (Eigentumsverhältnis, Verkauf) oder dessen Vermietung und Verpachtung betreffen. Die Kosten eines Rechtsstreites über die Eigentumsverhältnisse oder eine Verkaufsprovision stellen keine Werbungskosten dar. Hingegen sind Aufwendungen für einen Prozess, der das Bestehen oder die Modalitäten des Bestandverhältnisses betrifft, ebenso

Werbungskosten wie zB die Inkassospesen für ausständige Mieten (vgl. Büsser in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, 68. Lfg Dezember 2019).

Die Prozesskosten betreffen nach Ansicht der RichterIn die vermietete Liegenschaft und damit das Vermögenobjekt bzw. den Vermögensstamm. Die getätigten Aufwendungen entsprechen nach Ansicht der RichterIn den genannten Kosten eines Rechtsstreites über Eigentumsverhältnisse. Die Aufwendungen stehen im Zusammenhang mit der Anschaffung des Vermögensstammes.

Wenn die Bf. in der Beschwerde vom 16. September 2019 vorbringt, dass die Besserungsvereinbarung mit der Liegenschaft wirtschaftlich verbunden ist, teilt sie offenbar diese Einschätzung. Nicht richtig ist jedoch, dass bei einer Liegenschaft, die der Einkunftserzielung dient, alle Ausgaben, die der Liegenschaft zuzurechnen sind, Werbungskosten darstellen.

Nicht bestritten wird seitens der RichterIn auch der Hinweis, dass Kaufpreisstreitigkeiten zu Anschaffungskostenminderungen führen können, wie ebenfalls in der Beschwerde ausgeführt. Die Afa stellt aber wie oben ausgeführt eine Ausnahme vom Grundsatz dar, dass die Aufwendungen das vermietete Objekt betreffen müssen. Dies trifft auf die geltend gemachten Kosten eben nicht zu. Ebenso wenig ist eine Minderung der Anschaffungskosten eingetreten. Die Anschaffungskosten von Grund und Boden haben bei den Vermietungseinkünften auch keine Auswirkungen auf die Höhe der Einkünfte.

Richtig ist, dass der Ausgang eines Gerichtsurteils nichts am Charakter der Aufwendungen ändert. Im Falle des Obsiegens der Bf. im gegenständlichen Verfahren hätten sich die Anschaffungskosten reduziert, der Geldbetrag wäre jedoch nicht als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung steuerpflichtig gewesen. Auch daraus ist nach Ansicht der RichterIn ersichtlich, dass nicht die Vermietungseinkünfte als solche Gegenstand des Verfahrens waren, sondern der Vermögensstamm. Auch der VwGH führt aus, dass Prozesskosten im Eigentumsstreit bzw. Prozesskosten für Wertminderungen von Grundstücken im Rahmen der Vermietung und Verpachtung nicht als Werbungskosten abgesetzt werden können (VwGH 07.07.2011, 2008/15/0142).

Denkt man sich die Besserungsvereinbarung und den Rechtsstreit weg, würden die Vermietungseinkünfte unverändert zufließen.

Auch dies ist ein Indiz für den mangelnden Zusammenhang mit den Einkünften.

Hingewiesen wird auch darauf, dass nicht die Besserungsvereinbarung Gegenstand des Verfahrens darstellt, sondern die damit im Zusammenhang stehenden Beratungs- und Prozesskosten. Ob die Besserungsvereinbarung ein eigenes Wirtschaftsgut darstellt oder Teil des Wirtschaftsgutes Liegenschaft ist, ist ohne Bedeutung für dieses Verfahren, wurde aber

vom OLG Linz dahingehend geklärt, dass es sich um ein von der Liegenschaft losgelöstes Forderungsrecht handelt.

Die in der Beschwerde geäußerten Bedenken bezüglich der Verletzung des Grundrechts auf Eigentum durch die verfahrensgegenständlichen Bescheide werden nicht geteilt, zumal sie auch nicht näher geschildert wurden.

Soweit im Bereich der außerbetrieblichen Einkunftsarten der Vermögensstamm des zur Einkünfteerzielung genutzten Vermögens nicht erfasst wird, sind Aufwendungen zum Erwerb und Wertminderungen von Wirtschaftsgütern grundsätzlich unbeachtlich (VwGH 27.02.1985, 84/13/0188). Darunter fallen nach Ansicht der Richterin auch die im gegenständlichen Fall geltend gemachten Aufwendungen.

Für die Richterin ist kein Zusammenhang mit der Erzielung von Vermietungseinkünften erkennbar. Die geltend gemachten Aufwendungen stehen im Zusammenhang mit der Liegenschaft und damit mit dem Vermögensstamm.

Die Beschwerde war abzuweisen.

### **3.2. Zu Spruchpunkt II. (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. Eine solche Rechtsfrage liegt nicht vor.

Linz, am 14. September 2023