

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Richterin N.N. in der Beschwerdesache des Beschwerdeführers gegen den Bescheid des Finanzamtes X . betreffend Einkommensteuer 2004 zu Recht erkannt:

Die Berufung, nunmehr Beschwerde, wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die daraus resultierende Abgabe sind dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen, welches einen integrierenden Bestandteil dieses Erkenntnisspruches bildet.

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

Entscheidungsgründe

Im anhängigen Verfahren war die Berechtigung des Beschwerdeführers (Bf) zur Geltendmachung einer Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (im Folgenden kurz ao. AfA) im Rahmen seiner Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu klären.

Aufgrund der Feststellungen einer den Zeitraum 2003-2005 umfassenden Außenprüfung (AP) schied das Finanzamt X (FA) mit dem nunmehr angefochtenen Einkommensteuer- (ESt-) Bescheid für 2004 den vom Bf als Werbungskosten seiner Vermietungseinkünfte in Abzug gebrachten Restbuchwert eines abgetragenen Stallgebäudes aus. Der Bf hatte den Abzug mit der Notwendigkeit einer außergewöhnlichen Abschreibung begründet, jedoch im Zuge des AP-Verfahrens aus Sicht des FA keine Gründe für eine technische oder wirtschaftliche Abnutzung dargetan. Weder seien technische Mängel in der Bausubstanz oder ehebliche Beschädigungen durch äußere Ereignisse festgestellt worden, noch Gründe, welche nach der VwGH-Judikatur die Annahme einer wirtschaftlichen Abnutzung rechtfertigen könnten. Mangelnder Bedarf beim neuen Mieter des (zugehörigen) Wohngebäudes an der Anmietung des Stallgebäudes stelle jedenfalls keinen geeigneten Grund dar, zumal

das bestandfreie Grundstück anschließend nicht vermietet sondern – unbebaut – mittels Schenkung auf den Sohn des Bf übertragen worden sei. Da der Abbruch des Gebäudes somit weder im Zusammenhang mit der Sicherung oder Erhaltung der aktuellen Einnahmen, noch mit einer künftigen Einnahmenerzielung des Bf gestanden sei, fehle es schon an den Grundvoraussetzungen für einen Werbungskostenabzug. Der Restbuchwert des ausgeschiedenen Stallgebäudes sei vielmehr auf Grund und Boden zu aktivieren.

In der Berufung gegen diesen "AP-Bescheid" brachte der Bf zunächst vor, dass eine wirtschaftliche Abnutzung immer dann vorliege, wenn ein „*Gebäude nicht mehr wirtschaftlich vernünftig genutzt (vermietet) werden*“ könne, etwa weil der Eigentümer sich zum Abbruch entschließe, um das Grundstück in anderer Weise zu nutzen. Insofern könne eine wirtschaftliche Abnutzung auch ein neuwertiges Gebäude betreffen.

Nach der geänderten VwGH-Judikatur zur „Opfertheorie“ hänge die Behandlung der Abbruchkosten bzw. des Restbuchwerts eines Altgebäudes von der weiteren Grundstücksnutzung ab. Insoweit die Veräußerung eines unbebauten (privaten) Grundstücks der Einkommensteuer unterliege, sei ein AfA-Abzug anzuerkennen.

Das verfahrensgegenständliche Grundstück werde im Rahmen eines Bauträgerprojekts mit einem Einfamilienhaus bebaut und anschließend steuerpflichtig veräußert werden. Damit seien die nach der VwGH-Judikatur erforderlichen Voraussetzungen vollinhaltlich erfüllt. Die der (erneuten) Bebauung vorangehende Schenkung an den Sohn sei unbeachtlich, weil sowohl im betrieblichen Bereich als auch im Rahmen der außerbetrieblichen Einkünftezielung die Buchwertfortführung zum Tragen komme. Ebenso führe die anschließende Einlage in eine Bauträger-GmbH zu keiner Unterbrechung der Unternehmerkette.

In einer abweisenden Berufungsvorentscheidung (BVE) verwies das FA darauf, dass durch den schenkungsbedingten Abbruch des Stallgebäudes der Zusammenhang mit der Einkünftezielung des Bf verlorengegangen sei. Die „*ertragsteuerlichen Vorteile*“ der Bauträger GmbH aus der Veräußerung des (nun wieder bebauten) Grundstücks seien nicht dem Bf zuzurechnen. Da die Schenkung freiwillig erfolgt („*keine Unwägbarkeiten*“) und damit der Abbruch ausschließlich privat motiviert gewesen sei, komme eine ao. AfA mangels Deckung im Werbungskostenbegriff nicht in Betracht.

Im Vorlageantrag verwies der Bf ergänzend darauf, dass in der Umwidmung des zuvor landwirtschaftlich genutzten Grundstücks in Bauland („*Änderung der Infrastruktur*“) und dem *allenfalls* fehlenden Bedarf des neuen Mieters wirtschaftliche Umstände eingetreten seien, welche einer fortgesetzten Nutzung des Stallgebäudes zur Vermietung entgegengestanden seien. Der Werbungskostenbegriff setzte nicht die Vermietung eines unbebauten Grundstücks voraus. Die Schenkung an den Sohn löse ertragsteuerlich – im Gegensatz zur Umsatzsteuer – „*keine Beendigung und keinen Neubeginn eines Betrachtungszeitraumes*“ aus und sei daher unbeachtlich.

Im Geltungsbereich des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG) und insbesondere mit dem VwGH-Erkenntnis vom 25. Jänner 2006, 2003/14/0107 sei die „Opfertheorie“

aufgehoben worden. Seither seien der Restbuchwert und die Abbruchkosten eines seit längerem im Eigentum gehaltenen, noch nutzbaren Gebäudes sofort abzuschreiben, zumal wenn, wie im vorliegenden Fall, die Veräußerung des (privaten) unbebauten Grundstücks der Ertragsbesteuerung unterliege. Der zuletzt genannte Umstand begründe auch den Zusammenhang mit der vom FA geforderten „*zukünftigen Einnahmenerzielung bzw. einer Sicherung und Erhaltung von Einnahmen*“. Aus welchen Motiven die Schenkung eines Vermögensstamms, aus dem ertragsteuerlich relevante Einnahmen erzielt werden, erfolgt, sei ertragsteuerlich – anders als bei der umsatzsteuerlichen Beurteilung – unerheblich.

Den Werbungskostencharakter einer im letzten Jahr vor der Übergabe eines Mietobjekts durchgeführten Reparatur zu negieren, nur weil der Übertragung eine (ertragsteuerlich unerhebliche) Schenkung zugrunde liegt, würde „*zu einem dem Gleichheitssatz und dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung widersprechenden Ergebnis führen.*“

Es wurde erwogen:

Nach dem Ergebnis des durchgeführten Ermittlungsverfahrens (vorgelegte, erstinstanzliche Verfahrensunterlagen, FA-Einheitswertakte, Datenbanken der Abgabenbehörde, des Grundbuchs, des Firmenbuchs, des Zentralmelderegisters (ZMR) und beim Geoinformationssystem (GIS) des Landes Steiermark) legt das BFG der rechtlichen Beurteilung im anhängigen Verfahren folgenden, als erwiesen erachteten Sachverhalt zugrunde:

Der Bf überließ seinem Sohn A ab „31.Nov.1991“ den bisherigen Familienwohnsitz samt „*Außenanlagen*“ (EZ 1234 und EZ 5678 , KG (Lageort)) auf Basis einer mündlichen Mietvereinbarung gegen einen monatlichen Nettomietzins von 6.300,- S zur unbefristeten Nutzung für Wohnzwecke (198 m² Nutzfläche) bzw. hinsichtlich eines 22 m² großen Raumes (= 11% der Nutzfläche) als ärztlichen Ordinationsraum.

Der behördliche Hauptwohnsitz des Sohnes hatte sich bereits seit dessen Geburt ohne Unterbrechung im nunmehrigen Mietobjekt befunden. Ab Juni 1992 waren dort zudem die vier Kinder des Sohnes, ab April 2001 auch dessen Gattin behördlich gemeldet. Lt. ZMR-Daten hatten der Bf und seine Gattin bis Februar 1994 (Umzug in das Nachbarhaus) ebenfalls im verfahrensgegenständlichen Mietobjekt gewohnt.

Das in einem im AP-Verfahren vorgelegten „*Protokoll über den Hauptmietvertrag*“ von den Vertragsparteien mit „*rd. 7.500 m²*“ beschriebene Mietobjekt (tatsächlich lt. Grundbuch 7.766 m²) umfasste neben dem Wohnhaus (220 m² Nutzfläche) einen großen Garten samt Swimmingpool.

Die vermietete „*Außenanlage*“ gehörte, abgesehen von einer 1.200 m² großen Teilfläche mit dem Einfamilienhaus und dem Swimmingpool, bewertungsrechtlich zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb des Bf in der nahe gelegenen KG (LW-Lageort) , mit dem sie gemeinsam bewirtschaftet wurde (Eingabe der steuerlichen Vertretung des Bf

vom 6.Mai 1997 an die Bewertungsstelle des Finanzamtes Y). Die landwirtschaftlichen Flächen waren zunächst, bis auf eine als Garage genutzte, offene Halle, unbebaut.

Nachdem der Bf in den ersten Jahren nach Beginn des Mietverhältnisses insgesamt 472.000,- S (rd. 34.300,- €) in eine Erneuerung der Innenausstattung des vermieteten Wohnhauses investiert hatte (Dez. 1991 bis April 1992 Küche und weitere Einrichtung; 2003 Wintergarten im Obergeschoß), ließ er im Sommer 1996 um rd. 773.000,- S (56.200,- €) auf dem landwirtschaftlich bewerteten Teil der vermieteten „Außenanlage“ als Zubau zur bestehenden Garage ein neues Stallgebäude zur Schaf- und Pferdeunterbringung errichten.

In der Folge vereinbarte der Bf mit seinem Sohn A ab 30.Nov.1996 die Erweiterung des bisherigen Mietverhältnisses um das neu errichtete Stallgebäude. Entgegen dem Vorbringen des Bf im AP-Verfahren entfielen von der zugleich auf 7.340,- Schilling erhöhten Monatsmiete allerdings nicht 100,- Euro auf das Stallgebäude, sondern – bereinigt um die vereinbarte Indexanpassung – tatsächlich nur rd. 25,- Euro (341,- S). Inwiefern der Sohn das Stallgebäude nutzte, während die Bewirtschaftung der landwirtschaftlichen Flächen lt. der bereits erwähnten Eingabe an das Finanzamt Y gemeinsam mit dem landwirtschaftlichen Betrieb des Bf in der KG (LW-Lageort) erfolgte, ist in den vorgelegten Verfahrensunterlagen nicht dokumentiert.

Im Laufe des Prüfungszeitraumes wurde mit Vorbereitungen für die Realisierung des Bauprojekts „Wohnpark (Lageort)“ begonnen. In unmittelbarer Nähe zum Mietobjekt, teilweise unter Inanspruchnahme von an den Sohn vermieteten Liegenschaftsflächen, sollten zwanzig mit öffentlichen Wohnbaumitteln geförderte Wohneinheiten in verdichteter Niedrigenergiebauweise errichtet und anschließend verkauft werden.

Mit Schenkungsvertrag vom 19.Nov.2004 schenkte der Bf zunächst seinen beiden Söhnen A (90%) und B (10%) Teilflächen der an Ersteren vermieteten landwirtschaftlichen „Außenanlagen“ im Ausmaß von insgesamt 5.433 m², darunter auch den Grundstücksteil mit dem Garagen- und Stallgebäude auf dem GrSt xxx KG (Lageort) „so, wie dieses heute liegt und steht, mit allen Grenzen und Rechten, mit denen der Geschenkgeber dieses bisher besaß und benützte oder doch hiezu berechtigt gewesen wäre, ferner mit dem gesamten rechtlichen und natürlichen Zubehör, soweit dieses mit Grund und Boden fest verbunden ist.“ Die Übergabe und Übernahme der Geschenkobjekte in den faktischen Besitz der Geschenknehmer wurde mit der Vertragsunterfertigung am 19.Nov.2004 wirksam (Schenkungsvertrag vom 19.Nov.2004, Punkt „Zweitens“ und „Drittens“ bzw. Fertigungsklausel am Vertragsende).

In der Folge wurden die für das Bauprojekt vorgesehenen Flächen mit Einbringungsvertrag vom 13.Mai 2005 von der Dr. A und Mag. B (Familienname) GesbR als „Teilbetrieb Landwirtschaft und Grundstücksverwertung mit dem Standort in 9999 (Lageort) , XY-Straße 99“ unter Inanspruchnahme des Artikel III UmgrStG gegen eine Kapitalerhöhung von 1.000,- € in die (Wohnpark) Projektentwicklung GmbH (FN 9999999a ; Geschäftszweig: Projektentwicklung;

Bauträger und Baumeistergewerbe ab 9/2003 gelöscht) eingebracht, an der die beiden Söhne Beteiligungen von ebenfalls 90% bzw. 10% hielten. Diese Gesellschaft fungierte sodann bei der Umsetzung des Projekts „Wohnpark (Lageort)“ als Grundeigentümerin (nicht Bauträgergesellschaft).

Als Bauträgerin zur Errichtung der neuen Wohnobjekte trat zunächst ein Fremdunternehmen auf, das allerdings noch in der Frühphase der Projektrealisierung durch die (Wohnpark) Projektentwicklung GmbH & Co XY-Straße KG (FN 999999b ; Kommanditist Mag. B (Familienname) ; Gesellschaftszweig: Vermögensverwaltung) ersetzt wurde. Diese Gesellschaft ist seit Februar 2015 infolge Vermögensübernahme nach § 142 UGB durch die (Wohnpark) Projektentwicklung GmbH (FN 9999999a) aufgelöst und beendet. Die im Rahmen des Projekts „Wohnpark (Lageort)“ errichteten Wohneinheiten wurden mittlerweile samt zugehöriger Grundstückflächen großteils (an Endverbraucher, grunderwerbsteuerpflichtig) veräußert.

In Bezug auf das verfahrensgegenständliche Stallgebäude ersuchte am 25. April 2005 eine Z.-Straße (Familienname) KEG (FN 999999c) bei der Baubehörde um Erteilung einer Abbruchbewilligung für das „*bestehende Nebengebäude (offene Halle sowie Stall mit Nebenräumen)*“.

Mit Bescheid vom 7. Juni 2005 erging unter diversen Auflagen ein antragsgemäßer Bewilligungsbescheid der Baubehörde. Unter anderem wurde darin verfügt, dass die Arbeiten von einem befugten Unternehmen „*in einem Zug zu beginnen und fertigzustellen*“ und die Belege über eine ordnungsgemäße Entsorgung der Baubehörde vorzulegen seien.

Im AP-Verfahren legte der Bf eine mit 31. Dez. 2004 datierte Rechnungsdurchschrift an die Z.-Straße (Familienname) KEG über 2.000,- € + 20% USt betreffend „*Stall und Wirtschaftsgebäude zum Selbtabtragen*“ vor. „*Der Standort einschließlich Garage wird von der Käuferin von allen nicht verwertbaren Baustoffen und sonstigen Fahrnissen geräumt zurückgelassen. Sie sorgt für die Begrünung der entsprechenden Bauflächen*“.

Unterlagen über den erfolgten Abbruch enthalten die vorgelegten Verfahrensunterlagen nicht, doch ist den GIS-Daten des Landes Steiermark zu ersehen, dass im Zeitraum 2003 – 2007 tatsächlich neben dem 1996 errichteten Stallgebäude auch der Altbestand (Garagenobjekt) entfernt wurde und das Grundstück inzwischen mit einem neu errichteten Wohnhaus bebaut ist.

Aufgrund der oa. Beschreibung des eingebrachten Vermögens im Einbringungsvertrag vom 13. Mai 2005 und des dargestellten Akteninhalts der Baubehörde geht das BFG davon aus, dass der Abbruch der beiden Wirtschaftsgebäude auf dem GrSt xxx der KG (Lageort) nicht vor Juni 2005 erfolgt ist.

Die am 2. April 2004 errichtete Z.-Straße (Familienname) KEG (mit dem verfahrensgegenständlichen Mieter Dr. A (Familienname) als Gründungskomplementär, dem dessen Sohn C ab September 2004 folgte, bzw. dessen Gattin D als Kommanditistin mit einer Hafteinlage von 200,- €) betreibt am Standort Z-Straße einen

land- und forstwirtschaftlichen Betrieb (nicht ident mit der Landwirtschaft des Bf in der KG (LW-Lageort)). Die Gesellschaft wird für Umsatzsteuer- und Gewinnfeststellungszwecke nicht veranlagt.

An der Adresse Z-Straße befindet sich lt. ZMR-Daten seit Ende Juni bzw. Sept. 2004 der Familienwohnsitz des Dr. A (Familienname) samt Gattin und der vier Kinder. Auch der Bf hat hier seit Dez.2008 einen meldebehördlichen Nebenwohnsitz.

Der nach der Schenkung vom 19.Nov.2004 im Eigentum des Bf verbliebene Teil des Grundstücks xxx KG (Lageort) mit dem Einfamilienhaus wurde ab Mitte September 2005 neu vermietet. Im Vergleich zum Sohn des Bf wurde mit dem nachfolgenden Fremdmietner – trotz wesentlich geringerer Gartenfläche (1.100,- m² lt. schriftlichem Mietvertrag vom 18.August 2005), fehlendem Stallgebäude, voller Kostentragungsverpflichtung nicht nur für die Betriebskosten sondern auch für sämtlichen künftigen Wartungs- Instandsetzungs- und Erneuerungsbedarf am Mietobjekt und dreijähriger Befristung des Mietverhältnisses - ein deutlich höherer, monatlicher Hauptmietzins vereinbart (1.050,- €/14.448,- S incl. USt).

Aus welchem Grund der Sohn des Bf die (volle) Miete für das zu beurteilende Mietobjekt am XY-Straße 99 noch bis inklusive September 2005 bezahlt hat (seit 11/2003 mtl. 1.000,- € Hauptmiete incl. USt), ist den AP-Unterlagen nicht zu entnehmen. Es erscheint umso weniger nachvollziehbar, weil der Großteil der zunächst vermieteten „Außenanlage“ ab Nov. 2004 nicht mehr dem Bf sondern zu 90% dem Mieter gehörte und zudem im Mietvertrag mit dem Nachfolgemietner ausdrücklich darauf verwiesen wird, dass „*das Mietobjekt mehrere Monate unbenutzt war.*“

Allerdings wurden die aus dem verfahrensgegenständlichen Mietverhältnis erzielten Mieteinnahmen des Bf im AP-Verfahren überprüft und deren erklärungsgemäße Besteuerung (wie insgesamt die fremdübliche Gestaltung des verfahrensgegenständlichen Mietverhältnisses) auch im erstinstanzlichen Rechtmittelverfahren nicht in Frage gestellt. Das BFG sieht unter diesen Umständen keine Veranlassung, seine Überprüfung über den zur Klärung vorgelegten Fragen- bzw. Sachkomplex hinaus auszudehnen.

Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder für Wertminderungen von Wirtschaftsgütern, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören, sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als § 16 EStG dies ausdrücklich normiert. Dazu gehören gemäß § 16 Abs. 1 Z. 8 EStG Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung (§§ 7 und 8 EStG), wobei § 8 Abs. 4 EStG Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung explizit für zulässig erklärt.

Außergewöhnlich ist eine Abnutzung, wenn die bisherige Nutzung eines Wirtschaftsgutes aufgrund äußerer, nicht dem Einfluss des Eigentümers unterliegender Umstände sprunghaft verkürzt wurde. Wird ein Wirtschaftsgut vom Verfügungsberechtigten dagegen bewusst einer anderen Nutzung zugeführt, kann ein daraus resultierender rascherer Wertverzehr eine Anpassung der NormalAfA für die Zukunft rechtfertigen, nicht aber eine

Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung. Auch im Fall der bewussten Erneuerung eines Anlagegutes vor Ablauf der voraussichtlichen Nutzungsdauer liegen die Voraussetzungen für eine Maßnahme nach § 8 Abs.4 EStG nicht vor. Der Nachweis jener außergewöhnlichen Umstände, welche eine ao.AfA erforderlich machen, obliegt dem Abgabepflichtigen, der sich darauf beruft. Die ao.AfA ist in jenem Wirtschaftsjahr vorzunehmen, in dem die Gründe für die Wertminderung eingetreten sind (vgl. VwGH 31.3.2011, 2008/15/0150; 28.10.2004, 2004/15/0133; 18.12.1990, 89/14/0091 und JAKOM EStG Kommentar⁷, § 8 Rz 58 mit weiteren Judikatur-/Literaturverweisen).

Der Bf hat in der verfahrensgegenständlichen Berufung zutreffend auf eine Abkehr des VwGH von der zur Abschreibung von Gebäudeabbruchkosten im Bereich der Vorgänger gesetze zum EStG 1988 judizierten „Opfertheorie“ verwiesen. Ebenso zutreffend hat er ausgeführt, dass es nach der geänderten VwGH-Rechtsprechung entscheidend auf die weitere Grundstücksnutzung ankommt und darauf, ob diese – etwa im Fall einer Veräußerung – der Einkommensbesteuerung unterliegt. Allerdings ist dem Bf insofern nicht zuzustimmen, als er der unentgeltlichen Übertragung eines (außerbetrieblich genutzten) Gebäudes auf einen Rechtsnachfolger (= neues Besteuerungssubjekt) die ertragsteuerliche Relevanz abspricht.

Der VwGH hat die Abkehr von der „Opfertheorie“ im Zusammenhang mit den Abbruchkosten eines noch nutzbaren, bisher der Erzielung außerbetrieblicher Vermietungseinkünfte dienenden Gebäudes in seinem jüngsten Erkenntnis vom 28.5.2015, 2012/15/0104 wie folgt formuliert:

„Aus dem Werbungskostenbegriff ergibt sich, dass es entscheidend auf den Veranlassungszusammenhang von Aufwendungen oder Ausgaben ankommt. Werden Aufwendungen (für den Abriss eines abbruchreifen Gebäudes) beispielsweise getätigt, um das (allenfalls neu bebaute) Grundstück sodann privat zu nutzen, liegt ein Zusammenhang mit einer künftigen Einnahmenerzielung von vornherein nicht vor und verbietet sich ein Abzug als Werbungskosten schon im Grunde der Bestimmungen der §§ 16 Abs. 1 und 20 Abs. 1 EStG 1988. Wird ein abbruchreifes Gebäude hingegen abgerissen, um das unbebaute Grundstück zu veräußern, sind die Aufwendungen diesem Vorgang zuzuordnen und nur insoweit steuerlich beachtlich, als die Veräußerung (des privaten Wirtschaftsgutes) der Einkommensteuer unterliegt (Hinweis Kohler/Nidetzky, Steuerhandbuch zur Vermietung und Verpachtung, III. G. 6.; Kohler, Steuerleitfaden zur Vermietung, Tz. 8.8.; sowie Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 6 EStG 1988 allgemein, Tz. 25).“

(...)

Soweit der Beschwerdeführer die Liegenschaft allerdings in der Folge nicht zur Erzielung von Einkünften verwendet, sondern seinem Sohn unentgeltlich übertragen hat, besteht ein derartiger Zusammenhang mit zukünftigen Einkünften nicht. Hinsichtlich jener Anschaffungskosten des Altgebäudes, welche auf den unentgeltlich übertragenen

Liegenschaftsanteil entfallen, verbietet sich nach dem Gesagten ein Abzug als Werbungskosten.“

Insbesondere der zuletzt zitierte Absatz aus dem VwGH-Erkenntnis vom 28.5.2015, 2012/15/0104 dokumentiert die Maßgeblichkeit einer unentgeltlichen Übertragung (Schenkung) des (außerbetrieblichen) Mietobjekts für die ertragsteuerliche Behandlung der Abbruchkosten beim bisherigen Vermieter.

Damit ist das Schicksal des anhängigen Rechtsmittels bereits entschieden.

Steht aufgrund des im Verfahren festgestellten Sachverhalts doch fest, dass der Bf u.a. den Grundstücksteil mit dem strittigen Stallgebäude am 19.Nov.2004 im Schenkungsweg auf zwei seiner Söhne übertragen hat. Da das Stallgebäude in diesem Schenkungsvertrag nicht explizit ausgenommen wurde, war es als rechtliches Grundstückszubehör auf die Söhne mitübertragen worden. Damit endete zugleich die Vermietungstätigkeit des Bf hinsichtlich der übertragenen „Außenanlage“ einschließlich des darauf befindlichen Gebäudebestandes.

Die Verfahrensparteien gehen übereinstimmend davon aus, dass die vermietete Liegenschaft ertragsteuerlich dem außerbetrieblichen Bereich des Bf zugeordnet war. Die daraus vom Bf seit Jahren erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden hinsichtlich der Einkunftsart im Gefolge der durchgeführten AP nicht korrigiert. Im Rechtsmittel bezieht sich der Bf auf die Veräußerung eines privaten Grundstücks. Auch dagegen tritt das FA nicht auf.

Das BFG geht daher davon aus, dass die ertragsteuerliche Zuordnung der vermieteten „Außenanlage“ zum außerbetrieblichen Bereich des Bf im zu beurteilenden Jahr 2004 aus dem Verfahrenszeitraum zeitlich vorgelagerten Vorgängen resultiert, die zu einer Abweichung von der bewertungsrechtlichen Zuordnung geführt haben. Dass die betreffenden Grundstücke nach der Schenkung im Nov. 2004 allenfalls zu einem landwirtschaftlichen Teilbetrieb der Söhne gehörten, steht der Beurteilung als außerbetriebliches Vermögen beim Bf vor der Schenkung nicht entgegen.

Gegenstand des angefochtenen Bescheides ist die Einkommensbesteuerung des Bf im Jahr 2004. Nach der in diesem Jahr geltenden Rechtslage unterlag die Übertragung von außerbetrieblichen Liegenschaften nicht der Einkommensbesteuerung. Damit liegt eben jene Sachlage vor, die der Aussage des VwGH in dem zuletzt zitierten Absatz des Erkenntnisses vom 28.5.2015, 2012/15/0104 zugrunde lag und zu welcher der Gerichtshof die Nichtabzugsfähigkeit der Abbruchkosten mangels Werbungskostencharakters eindeutig feststellte.

Das BFG schließt sich dieser Beurteilung des VwGH im Erkenntnis vom 28.5.2015, 2012/15/0104 vollinhaltlich an und sieht keine Veranlassung, davon im laufenden Verfahren abzuweichen.

Vor dem Hintergrund des festgestellten Sachverhalts kommt es weder auf die Zuordnung zu einem Betriebsvermögen oder zu einem außerbetrieblichen Vermögen

der Rechtsnachfolger, noch auf die Besteuerung bei den Rechtsnachfolgern des Bf an. Da eine allfällige Buchwertfortführung bei dessen Rechtsnachfolgern infolge der unentgeltlichen Übertragung außerbetrieblichen Vermögens am Abzugsverbot für die strittigen Abbruchkosten beim Bf nichts ändert, kann es dahingestellt bleiben, ob bei den Söhnen des Bf die Bestimmungen des § 6 Z 9 EStG (Teilbetriebseigenschaft? betriebliche Veranlassung der Schenkung?) oder des § 16 Abs.1 Z 8 lit. b EStG (fortgesetzte außerbetriebliche Vermietung?) zur Anwendung zu kommen hatten und ob die Grundstücke von den Söhnen in weiterer Folge tatsächlich in eine "Bauträger-GmbH" eingebracht wurden.

Ebenso hat eine - allenfalls für die umsatzsteuerliche Beurteilung relevante - nicht unterbrochene Unternehmerkette keinen Einfluss auf die ertragsteuerliche Behandlung im anhängigen Verfahren.

Schließlich stellt sich auch die Frage eines einheitlichen, die Rechtsnachfolger des Bf mitumfassenden „*Betrachtungszeitraumes*“ nicht, zumal eine Klärung der Einkunftsquelleneigenschaft im Sinne der Liebhabereikriterien nicht Gegenstand des an das BFG herangetragenen Rechtsmittelverfahrens ist. Aus welchen sonstigen Überlegungen auf einen einheitlichen „*Betrachtungszeitraum*“ abzustellen wäre, hat der Bf im Verfahren nicht dargetan und ist auf Basis der zu beurteilenden Sach- und Rechtslage auch für das BFG nicht einsichtig. Dem anzuwendenden EStG ist eine gemeinsame Besteuerung des Bf und seiner Söhne bzw. auch sonstiger Rechtsnachfolger fremd; umgründungssteuerliche Überlegungen kommen im außerbetrieblichen Bereich nicht zum Tragen.

Vor diesem Hintergrund sei lediglich der Vollständigkeit halber darauf verwiesen, dass Abbruchkosten für das Stallgebäude erst im Jahr 2005 entstanden sind und daraus resultierende Werbungskosten daher die Vermietungseinkünfte des Bf im Jahr 2004 in Hinblick auf § 19 Abs. 2 EStG nicht vermindern konnten.

Folgt man der im AP-Verfahren vorgelegten Rechnung des Bf vom 31.Dez.2004 (und lässt die davor erfolgte Schenkung an die Söhne unberücksichtigt), hätte der Bf im Verfahrensjahr 2004 das Stallgebäude allerdings nicht abreißen lassen, sondern an die Z.-Straße (Familienname) KEG veräußert.

Da die Veräußerung des Mietobjekts (Vermögensstamm) im außerbetrieblichen Bereich nach der im Verfahrenszeitraum geltenden Rechtlage nicht der Ertragsbesteuerung unterlag, hatte sich - auch ohne vorangegangene Schenkung an die Söhne - einerseits der Erlös aus dem Verkauf des Stallgebäudes an die Z.-Straße (Familienname) KEG und anderseits die veräußerungsbedingte Ausbuchung des Restbuchwerts bei der Ermittlung der Vermietungseinkünfte des Bf für 2004 nicht auszuwirken (§ 20 Abs. 2 EStG).

Der Umstand der Veräußerung des Stallgebäudes vor dem Abbruch unterscheidet den zu beurteilenden Sachverhalt im Übrigen entscheidend von jenem, welcher der Argumentation des Bf hinsichtlich des Werbungskostencharakters von *Reparaturen* am Mietobjekt im Jahr vor der Veräußerung zugrunde liegt.

Reparaturen dienen der Erhaltung der Einkunftsquelle. Ihr Werbungskostencharakter ergibt sich aus der Erwartung einer fortgesetzten (steuerpflichtigen) Einkünfteerzielung (§ 16 Abs. 1 EStG). Werden Reparaturen nachweislich zum Zweck der besseren Veräußerbarkeit des Mietobjekts durchgeführt, fehlt ihnen – nach der Rechtslage des Verfahrenszeitraums - der Werbungskostencharakter, mit den Folgen der Nichtabzugsfähigkeit im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Da der Hinweis des Bf auf eine Missachtung des Gleichheitssatzes bzw. des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung somit infolge ungleicher Sachlage ins Leere geht, erübrigte sich insofern eine weitere Auseinandersetzung mit dem Rechtsmittelvorbringen.

Schließlich musste dem Begehr des Bf auch wegen Fehlens der Grundvoraussetzungen für die Anwendung des § 8 Abs. 4 EStG der Erfolg versagt bleiben. Tatsächlich wurden vom Bf im Verfahren keine Umstände dargetan, welche im Zusammenhang mit dem Abbruch des Stallgebäudes eine Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung rechtfertigen könnten.

Hinweise auf technische Mängel des erst 1996 errichteten Stallgebäudes traten im Verfahren nicht zutage. Selbst der Bf bezieht sich in der Berufung auf die *wirtschaftliche* Abnutzung eines *neuwertigen* Gebäudes. Den von ihm dazu vorgebrachten Umständen mangelt es allerdings einerseits an den Merkmalen einer wirtschaftlichen Abnutzung im Sinne der zuvor dargestellten Judikatur/Literatur zu § 8 Abs.4 EStG, anderseits beschränkte sich der Bf im Verfahren auf bloße Behauptungen allgemeiner Art und Vermutungen, mit denen er seiner Nachweisverpflichtung nicht gerecht wurde (Entfall einer wirtschaftlich (vernünftigen) Vermietbarkeit des Stallgebäudes bzw. „*allenfalls*“ fehlender Bedarf des Folgemieters).

Weder hat der Bf belegt, dass er die Vermietung des Stallgebäudes nach Beendigung des Mietverhältnisses mit dem Sohn (allgemein oder dem konkreten Nachmieter) tatsächlich angeboten hatte, noch ist davon auszugehen, dass ein an der fortgesetzten Vermietung ernsthaft interessierter Eigentümer das Stallgebäude abreißen würde, wenn/weil der erste Folgemieter (mit dreijährig befristetem Mietvertrag) keinen Bedarf daran hat.

Eine vom Bf als Grundeigentümer betriebene Umwidmung der verfahrensgegenständlichen Grundstücksflächen in Bauland wäre zweifellos Ausdruck seiner bewussten Entscheidung für eine künftig geänderte Nutzung der Liegenschaft, die nicht auf einer dem Einfluss des Eigentümer(s) entzogenen „Änderung der Infrastruktur“ beruht und daher eine Maßnahme nach § 8 Abs. 4 EStG nicht zu tragen vermag.

Im Übrigen ist nicht nachvollziehbar, weshalb die Schenkung der verfahrensgegenständlichen Liegenschaftsteile an die Söhne - selbst in Verbindung mit dem (fremdüblichen?) Verkauf des Stallgebäudes um 2.000,- € für den Bf wirtschaftlich "vernünftiger" gewesen sein sollte, als die fortgesetzte Vermietung, an der den Bf auch eine allenfalls ohne sein Zutun oder gegen seinen Willen erfolgte Umwidmung der betreffenden Grundfläche in Bauland nicht gehindert hätte.

Somit ist auch das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Abschreibung nach § 8 Abs. 4 EStG im Verfahrenszeitraum nicht erwiesen.

Im Ergebnis war dem Rechtsmittelbegehren des Bf aus jedem der angeführten Gründe der Erfolg zu versagen.

Eine Notwendigkeit zur Änderung der Besteuerungsgrundlagen des angefochtenen Bescheides ergab sich aus der Tatsache, dass dem Bf ab 19.Nov.2004 keine Einkünfte aus der Vermietung der an die Söhne verschenkten Grundstücksflächen mehr zuzurechnen sind . Um dem Teilabgang der vermieteten "Außenanlage" samt Stallgebäude Rechnung zu tragen, wurden die zu versteuernden Mieteinnahmen um 675,- € vermindert (50% der von Sohn bezahlten Nettomonatsmiete für 1,5 Monate). Ein (indexbereinigter) Vergleich der mit dem Sohn des Bf im Nov 1996 und dem Nachfolgemieter im August 2005 vereinbarten Miethöhen (unter Berücksichtigung der Miete für das Stallgebäude) lässt für die Annahme, dass der Bf durch diese Einnahmenkürzung in seinen Rechten verletzt werden könnte, keinen Raum.

Die vom Bf aus dem Verkauf des Stallgebäudes erklärten Einnahmen wurden bereits im Zuge der AP ausgeschieden (Tz 5 des AP-Berichts vom 29.Nov.2007). Insofern bedurfte es keiner Korrektur der Besteuerungsgrundlagen des angefochtenen Bescheides.

Zur Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a VwGG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts 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.

Im vorliegenden Rechtsmittelverfahren wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, auf welche die angeführten Voraussetzungen zutreffen. Verfahrensentscheidend waren neben Sachverhaltsfragen die zitierte höchstgerichtliche Judikatur, der das BFG uneingeschränkt gefolgt ist.

Graz, am 28. August 2015

