



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Geschäftsführer, xx, vertreten durch STB, vom 29. Dezember 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes B vom 21. Dezember 2006 betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Die Berufung wird abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Im Streitjahr erklärte Bw. (im Folgenden kurz: Bw.) laut Beilage zur Einkommensteuererklärung für 2005 neben Einkünften aus selbständiger Arbeit als Geschäftsführer auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (bezüglich Is in S laut Erklärung E1 für 2005).

Als Werbungskosten wurden u.a. "Abbruchkosten" in Höhe von € 4.821,66 begehrt.

Am 21.12.2006 erließ das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid für 2005, wobei es die erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung um die "Abbruchkosten" erhöhte und begründete:

*"bei Abbruch eines noch verwendbaren, aber sanierungsbedürftigen Gebäudes (Gebäude schon länger im Vermögen des Steuerpflichtigen) zur Herstellung eines unbebauten Grundstückes, sind die Abbruchkosten auf den Grund und Boden zu aktivieren. Der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten wurde daher um 4.821,66 € erhöht".*

In der am 29.12.2006 erhobenen Berufung führte der Bw. aus:

*"Wie aus dem Steuerbescheid ersichtlich, wurden die Abbruchkosten auf das Grundstück aktiviert. Ich bin jedoch der Meinung, dass, wenn ein Gebäude Mängel aufweist oder die Sanierung wirtschaftlich nicht vertretbar ist, es wirtschaftlich verbraucht ist, sodass eine AfA in Betracht kommt, und es sich um keinen Anwendungsfall der so genannten Opfertheorie handelt, siehe dazu Einkommensteuerrichtlinie idF. Einkommensteuer-Wartungserlass vom 02. Jänner 2006 Rz 6422. Weiters verweise ich auf das Oberlaa Skriptum 2006, Seite 25, Fall 5. In diesem Beispiel sind Abbruchkosten und Restwert des Gebäudes Werbungskosten, da es sich um Vermietung und Verpachtung wie bei meinem Klienten handelt."*

Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Im weiteren Verfahren, insbesondere dem durchgeführten Erörterungstermin wurde erhoben:

Die erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung resultieren aus

- a) der Vermietung und Verpachtung der Liegenschaft bg als Autoabstellfläche und
- b) der Vermietung von Tiefgarageplätzen in der ls.

Zwischen Finanzamt und steuerlichem Vertreter bestand Einigkeit, dass das streitgegenständliche Gebäude auf der Liegenschaft bg nicht abbruchreif war (siehe Seite 12, NS Erörterungstermin ).

Unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25.01.2008, 2003/14/0107, welchem zugrunde lag, dass ein noch verwendbares Gebäude im Zuge der Erweiterung und Modernisierung des Betriebes abgerissen und ein neues Gebäude errichtet wurde und vom Finanzamt in Anwendung der Opfertheorie Restbuchwert und Abbruchkosten auf die Herstellungskosten des neuen Gebäudes aktiviert wurden, wozu das Höchstgericht erkannte, dass es die Opfertheorie bei einem solchen Sachverhalt im Geltungsbereich des EStG 1988 nicht mehr aufrecht halte, vor allem deswegen, weil Altgebäude und Neubebäude nicht mehr als das nämliche Wirtschaftsgut anzusehen wären, sodass zu den Herstellungskosten des Neubebäudes daher weder der Restbuchwert noch die Abbruchkosten gehörten, weil diese zudem auch nicht den Wert des Neubebäudes erhöhten, führte der **Vertreter des Finanzamtes** ins Treffen, dass dieser Sachverhalt im streitgegenständlichen Fall nicht zutrefte, da dieses Erkenntnis den betrieblichen Bereich betreffe, während der streitgegenständliche Fall sich im außerbetrieblichen Bereich abspiele. Der Bw. habe das Gebäude abgerissen um ein unbebautes Grundstück zu erhalten und um dieses als unbebautes Grundstück vermieten zu können. Da die Einräumung des Baurechtes zwischen Vater und der KG des Sohnes erfolgt sei, sei zudem die Fremdüblichkeit der im

Baurechtsvertrag getroffenen Vereinbarungen, insbesondere des vereinbarten Baurechtszinseszinses zu prüfen.

Es sei zudem schon von Relevanz, wer die Wohnanlage errichte, der Bw. oder die KG des Sohnes. Durch den Abriss des Gebäudes habe sich sozusagen der Wert des Grundstückes erhöht. Denn die Abbruchkosten wären ansonsten vom Erwerber zu tragen gewesen und hätte dieser Umstand Auswirkungen auf den erzielbaren Kaufpreis entfaltet, welcher im Falle des Nichtabbruchs des Gebäudes entsprechend niedriger gewesen wäre.

Der Bw. habe eindeutig die Absicht dokumentiert, durch den Abbruch ein unbebautes Grundstück erhalten zu wollen um dieses dann eben als unbebautes Grundstück vermieten zu können. Durch den Abriss habe Grund und Boden eine Werterhöhung erfahren. Würde der Bw. nach Abbruch des Gebäudes selbst ein Gebäude errichten, würde der Abbruch nicht den Wert des neu errichteten Gebäudes erhöhen.

Selbst nach dem Bewertungsgesetz gebe es dieser Ansicht Rechnung tragend einen "Bebauungsabschlag" für bebaute Grundstücke. Solche Grundstücke würden dem zufolge niedriger bewertet als Bauland. Zudem sei durch den Abriss auch ein Wirtschaftsgut anderer Marktgängigkeit entstanden.

Der **steuerliche Vertreter** legte dar:

Hinsichtlich des Gebäudes auf der Liegenschaft bg habe es keinen Abbruchbescheid gegeben, dieses Gebäude sei zwar nicht abbruchreif jedoch sanierungsbedürftig gewesen, wobei der steuerliche Vertreter auf vorgelegte Fotos verwies, woraus sich ergäbe, dass eine Sanierung wirtschaftlich nicht mehr vertretbar gewesen wäre, es hätte sich kein "Schilling" als Investition gerechnet.

Des Weiteren wurde dargelegt, dass der Bw. nicht mehr interessiert gewesen sei, selbst zu investieren, sodass er dem Vorschlag des Sohnes, dass dessen KG auf diesem Grundstück eine Wohnanlage errichte, nachkam und der Sohn KG ein Baurecht einräumte. Die Lage des Grundstückes sei hierfür mitten in der Stadt sehr geeignet gewesen.

Es könne für die Berücksichtigung von Abbruchkosten nicht entscheidend sein, ob die Einkünfteerzielung im betrieblichen oder außerbetrieblichen Bereich erfolge.

Auch könne der Umstand, ob der Eigentümer nach Abbruch selbst ein neues Gebäude errichte oder hinsichtlich eines zu diesem Zweck geschaffenen, unbebauten Grundstückes ein Baurecht einräume, keinen Unterschied für die Berücksichtigung der Abbruchkosten als Werbungskosten machen. In beiden Fällen entstehe ein neues Wirtschaftsgut und sei es keinesfalls gerechtfertigt nur im Falle einer Baurechtseinräumung den sofortigen Abzug der Abbruchkosten als Werbungskosten zu versagen.

Der Bw. hätte nach erfolgtem Abbruch das unbebaute Grundstück zudem weiterhin als Autoabstellplatz vermieten können.

Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters sei ein marktüblicher Grundstückszins vereinbart worden.

Dem **Bewertungsakt** bezüglich der Liegenschaft bg ist zu entnehmen, dass der Bw. die Liegenschaften ez9 und ez12 (Parzellen 92 und 93), KG S, im Gesamtausmaß von 486 m<sup>2</sup> samt Gebäude im Jahr 1992 laut Kaufvertrag vom 05.06.1992 um einen Kaufpreis in Höhe von ATS 500.000,00 als Alleineigentümer erwarb.

Dazu führte der steuerliche Vertreter im Zuge des Erörterungstermin aus, dass der Bw. die Liegenschaft Berggasse die Liegenschaft Berggasse 11 zuerst für sein eigenes Unternehmen als Autoabstellplatz nutzte und anschließend der KG seines Sohnes zu dem selben Zweck zur Verfügung stellte und daraus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielte.

Laut Grundbuchsbeschluss vom 23.05.2006 erfolgten aufgrund diverser Vereinbarungen Zu- und Abschreibungen, insbesondere der dem Bw. alleingehörigen Liegenschaft ez9 die lastenfreie Abschreibung des Grundstückes 93 nach EZ 1232.

Die ez12, KG S hatte danach ein Ausmaß von 724 m<sup>2</sup>.

Nach einem dem Stadtamt der Stadtgemeinde S am 06.12.2005 angezeigten und durchgeführten Vorprüfungsverfahren bewilligte die Baubehörde das vom Bw. am 14.11.2005 eingebrachte Ansuchen auf Abbruch des bestehenden Gebäudes auf der Liegenschaft bg, Grundstücksnummer 93, mit Bescheid vom 02.02.2006.

Weiters wurde festgestellt, dass die Fa. XGmbH im Dezember 2005 Rechnung (RechnungsNr. 3321) über die im Dezember 2005 durchgeführten Abbrucharbeiten in Höhe von € 12.720,00 brutto legte. Die in Rechnung gestellten Abbruchkosten wurden laut Überweisungsbeleg am 18.01.2006 an die bauausführende Fa. XGmbH vom Bw. zur Anweisung gebracht. Ebenso brachte der Bw. im Februar 2006 die Gebühren im Ausmaß von € 141,63 für die Erteilung der Abbruchbewilligung zur Anweisung.

Die sohnkg stellte am 23.10.2006 das Ansuchen um Erteilung der baubehördlichen Bewilligung für die Errichtung einer Wohnhausanlage auf der Liegenschaft, bg. Diesem Ansuchen entsprach die Baubehörde mit Bescheid vom 21.12.2006 an die sohnkg.

Am **20.11.2007** schlossen der Bw. als grundbücherlicher Alleineigentümer der Liegenschaft ez12, KG S mit dem Grundstück 985/16 (Gebäude) – Baufläche (begrünt) bg im Katasterausmaß von 724 m<sup>2</sup> und die protokollierte Fa sohnkg einen **Baurechtsvertrag**. Entsprechend Punkt Zweitens dieses Vertrages räumte der im Vertragsabschlussjahr 2007 bereits 52 Jahre alte Bw. der sohnkg an der in seinem Eigentum stehenden Liegenschaft ez12,

KG S, mit dem Grundstück 985/16 Baufläche (Gebäude) – Baufläche (begrünt) bg im Ausmaß von 724 m<sup>2</sup> für die Zeit vom 01.01.2007 bis 31.12.2067 ein Baurecht ein (Anmerkung: im Jahre 2067 wäre der Bw. 112 Jahre alt).

Laut Punkt Viertens 3) ist für die Benützung des Baurechtsgrundes ein jährlicher Bauzins in der Höhe von € 2.200,00 zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer zu entrichten. Dieser Bauzins ist wertgesichert.

Dieser Bauzins war erstmalig am 15.01.2008 im Vorhinein für jedes Kalenderjahr zu entrichten. Für das Jahr 2007 war infolge Bautätigkeit kein Bauzins zu bezahlen.

Sämtliche öffentlichrechtlichen und privatrechtlichen Abgaben, Lasten und Pflichten, die den Grundstückseigentümer treffen, hat die Bauberechtigte während der vereinbarten 60-jährigen Dauer des Baurechtes zu tragen.

Laut Punkt Neuntens erfolgt die Übergabe des vertragsgegenständlichen Grundstückes am 01.01.2007.

Mit Schreiben vom **15.05.2008** übermittelte der Bw. den am 20.11.2007 geschlossenen Baurechtsvertrag sowie Überschussermittlungen betreffend die Vermietung der Liegenschaft bg für die Jahre 2000-2005. Aus diesen ist ersichtlich, dass der Bw. für die Vermietung der genannten Liegenschaft Mieteinnahmen in Höhe von € 8.720,76 (2000 und 2001), € 8.790,57 (2002), € 9000,00 (2003 und 2004) sowie 10.692,00 (2005) erzielte. Auf der Überschussermittlung für das Jahr 2005 befindet sich der Vermerk "Vermietung beendet". Nach Abzug der Werbungskosten lukrierte der Bw. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Liegenschaft bg im Ausmaß von € 7.223,73 (2000), € 7.348,73 (2001), € 8.022,97 (2003), € 8.472,97 (2004) und € - 11.880,14 (2005).

Mit Bedenkenvorhalt vom 28.05.2008 ersuchte der Unabhängige Finanzsenat darzulegen, welche Gründe für den Abschluss des Baurechtsvertrages ausschlaggebend waren, auf welchen Grundlagen die Höhe des Baurechtszinses von € 2.200,00 ermittelt wurde sowie Bauansuchen und Bewilligungsbescheide vorzulegen. Die Übertragung des Tonbandprotokolles bezüglich des Erörterungstermines wurde zur Kenntnisnahme beigelegt.

In der **Äußerung des Bw. vom 05.06.2008** wurde ausgeführt,

- da das Bauwerk auf fremden Grund und Boden errichtet wurde, habe entweder ein Superädifikat- oder ein Baurechtsvertrag erstellt werden müssen. Da sich der Bw. für den Baurechtsvertrag entschieden habe und der Sohn des Bw. nichts dagegen gehabt habe, sei eben dieser abgeschlossen worden;

- wie im Tonbandprotokoll festgehalten, sei ein marktüblicher Preis für den Mietzins eines unbebauten Grundstückes festgelegt worden. das Grundstück habe 486 m<sup>2</sup>, somit ergebe sich eine monatliche Quadratmetermiete von € 0,38 (2.200,00 : 486 m<sup>2</sup>), Dies sei der für den Raum S durchaus gängige Quadratmeterpreis, welche auch eine Firma L für die Vermietungen an die Fa. St oder B-GesmbH erzielen könnte.

Weitere Unterlagen hinsichtlich der Ermittlung der Höhe des vereinbarten Baurechtszinses gebe es nicht. Laut mit übermittelten Unterlagen stellte die sohnkg am 23.10.2006 das Ansuchen um Erteilung der baubehördlichen Bewilligung für die Errichtung einer Wohnanlage auf der Liegenschaft bg , welche der KG mit Bescheid vom 21.12.2006 erteilt wurde. Die Fertigstellungsanzeige des Bw. vom 13.02.2006 hinsichtlich des Im Dezember 2005 beantragten Abbruches des Gebäudes wurde laut Schreiben der Gemeinde vom 16.03.2006 zur Kenntnis genommen.

Das Finanzamt wies in seinem **Schreiben vom 04.07.2008** darauf hin, dass durch die Zusammenlegung von Parzellen und Zukäufen die Liegenschaft EZ 1232, hinsichtlich welcher die Baurechteeinräumung erfolgte, eine Fläche von 724 m<sup>2</sup> aufweise, weshalb sich aufgrund des vereinbarten jährlichen Baurechtszinses im Ausmaß von € 2.200,00 tatsächlich ein Baurechtszins von € 0,25 je m<sup>2</sup> errechne. Bei einer angenommenen Jahresverzinsung in Höhe von 4,5% entspreche dies einem m<sup>2</sup> Preis von € 66,66. Das Grundstück sei im Jahr 1992 um € 74,77 pro m<sup>2</sup> laut Bewertungsakt gekauft worden. Da die Immobilienpreise Österreichweit seit 1992 wesentlich gestiegen seien, sei davon auszugehen, dass bei der Preisgestaltung des Baurechtszinses die familiäre Nahebeziehung (Vater – Sohn ) eine nicht unwesentliche Rolle gespielt habe.

Dieses Schreiben wurde dem Bw. mit **Vorhalteschreiben vom 21.07.2008** zur Abgabe einer eventuellen Gegenäußerung zu Kenntnis gebracht, die bisherigen Ermittlungsergebnisse hinsichtlich der Liegenschaft Berggasse 11 im Wesentlichen zusammengefasst und ersucht, die begehrten Abbruchkosten des Jahres 2005 belegmäßig nachzuweisen, den Zeitpunkt der Einstellung der Vermietung und Verpachtung als Autoabstellplätze bekannt zu geben und eine Prognoserechnung über die beabsichtigte Entwicklung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung hinsichtlich der Liegenschaft Berggasse 11 ab Einstellung der Vermietung als Autoabstellplätze zu übermitteln.

Im **Schreiben vom 02.09.2008** teilte der steuerliche Vertreter mit, dass noch für Jänner 2006 Miete gezahlt und die Vermietung als Autoabstellfläche erst im Jänner 2006 eingestellt worden sei, weshalb die Abbruchkosten der Vermietung als Autoabstellplatz zuzuordnen seien. Aus der Einräumung des Baurechtes aufgrund des vereinbarten Baurechtszinses von netto € 2.200,00 jährlich auf 60 Jahre (Mindestsumme: €132.000,00) ergäbe sich ein

Gesamtüberschuss, da hinsichtlich des Grundstückes keine AFA anfallt und sämtliche mit dem gegenständlichen Grundstück in Zusammenhang stehenden öffentlichen Abgaben bzw. sonstigen Aufwendungen von der Bauberechtigten zu tragen seien (Anmerkung: Abbruchkosten **2005** € 4.821,66 und **2006** € 10.600,00 plus Gebühren € 141,63). Zu den Ausführungen im Schreiben des Finanzamtes vom 04.07.2008 erfolgte keine Äußerung.

Diesem Schreiben waren die Belege hinsichtlich der im Jahr 2005 begehrten Abbruchkosten beigelegt. Diese resultieren im Ausmaß von € 600,00 aus der Bezahlung des im Akt einliegenden "Beweissicherungsgutachtens" Objekt S bg2 und Ansuchen für Abbruch S bg" vom 11.11.2005 und Kosten in Höhe von € 4.221,66 netto für "Gewerbemüllentsorgung" (Abbruchmaterial aufgrund der verrechneten Mengen) im Oktober 2005.

Über Ersuchen des Unabhängigen Finanzsenates erhob das Finanzamt weiters,

dass mit Mietvertrag vom 23.9.2003 (Mietverhältnis der zwischen L und der Fa. St )\_bezüglich des Objektes b eine Miete für befestigte Fläche in Höhe von 0,28/m<sup>2</sup> monatlich und eine Miete für unbefestigte Fläche 0,14/m<sup>2</sup> monatlich sowie

mit Mietvertrag vom 4.10.2004 zwischen L und der Fa. B-GesmbH bezüglich des Objektes c eine Miete von € 2.000 für Grund und Boden im Ausmaß von 4.738 m<sup>2</sup> (entspricht 0,42/m<sup>2</sup>) vereinbart wurde. Zu letzterem ergänzte der steuerliche Vertreter, dass dies aufgrund diverser Umstände ein sehr guter Preis sei, welcher nicht allgemein erzielbar wäre.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates sind für den Streitzeitraum geltende Gesetze bzw. Verordnungen zugrunde zu legen. Richtlinien oder sonstige Quellen, die weder als Gesetz noch als Verordnung rechtsgültig kundgemacht wurden, vermögen keine Bindungswirkung zu entfalten.

Dass das streitgegenständliche Gebäude auf der Liegenschaft bg nicht abbruchreif war, ist unstrittig. Ebenso ist unstrittig und wurde vom steuerlichen Vertreter des Bw. vorgebracht, dass der Bw. selbst keine weiteren Investitionen auf dieser Liegenschaft vornehmen wollte und aus diesem Grund die Entscheidung traf, das Gebäude abzureißen um das unbebaute Grundstück seinem Sohn bzw. dessen KG für den Bau einer Wohnanlage zur Verfügung zu stellen (vgl. Aussagen beim Erörterungstermin).

Gemäß § 28 Abs. 1 Z 1 zählen zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes über Grundstücke unterliegen.

Sowohl bebaute als auch unbebaute Grundstücke können Gegenstand von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sein. Als grundstücksgleiches Recht ist unter anderem das

Baurecht anzusehen. Das Einräumen eines Baurechtes durch den Grundstückseigentümer ist als Vermietung und Verpachtung im Sinne des § 28 Abs. 1 Z 1 zu qualifizieren (vgl. Quantschnigg /Schuch, Einkommensteuer-Handbuch EStG 1988, Tz 6 und 7 zu § 28).

Der Bw. erzielte mit der Vermietung der Liegenschaft als **Autoabstellplatz** (laut Aktenlage zumindest seit 1998, vgl. Einkommensteuererklärung für 1998) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Anm.: und nicht mehr aus der Vermietung des Gebäudes). Auch mit der Einräumung eines Baurechtes werden grundsätzlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt.

Bei einem sofortigen Abzug der Abbruchkosten als Werbungskosten ergibt sich für das Streitjahr 2005 sowie das nachfolgende Jahr 2006 hinsichtlich der Vermietung der Liegenschaft bg ein Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen (2005: - 11.880,14, 2006: - 9.850,63). In diesem Fall würde sich unter Berücksichtigung des vereinbarten jährlichen Baurechtszinses in Höhe von € 2.200,00 laut Baurechtsvertrag beginnend ab dem Jahr 2006 bereits ab dem 12. Jahr (2017) ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten errechnen. Werden die Abbruchkosten auf Grund und Boden aktiviert, ergibt sich ein Einnahmenüberschuss bereits wesentlich früher. Unter Bedachtnahme darauf ist die eine Vermietung und Verpachtung darstellende Einräumung des Baurechtes grundsätzlich als Einkunftsquelle zu qualifizieren.

Bezüglich der Prüfung, ob die im Zusammenhang mit der Einräumung des Baurechtes getroffenen Vereinbarungen, insbesondere der vereinbarte Baurechtszins in Höhe von € 2.200,00 jährlich im Sinne der Angehörigenrechtsprechung auch unter fremden Personen derart getroffen worden wären und somit als fremdüblich zu qualifizieren sind, ist auszuführen:

Verträge zwischen nahen Angehörigen finden unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit für den Bereich des Abgabenrechts grundsätzlich nur Anerkennung,

- wenn sie nach außen ausreichend in Erscheinung treten,
- einen eindeutigen und klaren Inhalt haben und
- auch unter Fremden so abgeschlossen worden wären.

Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen Fremden und Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten. Die Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen gelten auch für Verträge mit Gesellschaften, an denen ein Vertragspartner oder seine Angehörigen in einer Weise als Gesellschafter beteiligt sind, dass mangels eines Interessengegensatzes die Annahme nahe



liegt, für eine nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung bestehe in Wahrheit eine im Gesellschaftsverhältnis wurzelnde Veranlassung (vgl. aus der ständigen Rechtsprechung etwa die hg. Erkenntnisse vom 25. November 1997, 96/14/0024, vom 4. Juni 2003, 97/13/0208, vom 18. September 2003, 99/15/0096, und vom 24. September 2003, 97/13/0232, mit jeweils weiteren Nachweisen).

Sowohl die Vorgangsweise bis zum Zeitpunkt des Abschlusses des Baurechtsvertrages als auch einige Bestimmungen können nur damit erklärt werden, dass der Abschluss zwischen Vater und der KG seines Sohnes zustande kam. Denn zwischen fremden Personen wäre ohne Zweifel zuerst der Abschluss des Baurechtsvertrages erfolgt. Erst danach wären die mit dem geplanten Objekt zusammenhängenden Tätigkeiten wie Abbruch durch den Bw., Erstellung der Baupläne und die Einreichung um die baubehördliche Bewilligung durch die KG des Sohnes erfolgt und wäre vor allem mit dem Bau der Wohnanlage durch die KG erst nach Abschluss des Baurechtsvertrages begonnen worden. Ebenso ist die eingeräumte Dauer von 60 Jahren nur im vorliegenden Naheverhältnis erklärbar.

Der Baurechtsvertrag trat nach außen in Erscheinung (u.a. Bekanntgabe an das Finanzamt). Ebenso weist dieser einen klaren eindeutigen Inhalt auf.

Hinsichtlich der Höhe des vereinbarten Baurechtszinses wurde seitens des Finanzamtes erhoben, dass in S bezüglich anderer Grundstücke Bauzinse in ähnlicher Höhe vereinbart wurden. Im Hinblick darauf wird die o.a. unübliche Vorgangsweise in der zeitlichen Abwicklung als nicht derartig ins Gewicht fallend betrachtet, den Baurechtsvertrag im Sinne der Angehörigenrechtsprechung nicht anzuerkennen.

Zu entscheiden bleibt demnach, ob die hier strittigen im Jahr 2005 vom Bw. bezahlten Abbruchkosten in Höhe von € 4.821,66 im Jahr 2005 abzugsfähige Werbungskosten darstellen bzw. - wie vom Finanzamt vorgenommen - auf Grund und Boden zu aktivieren sind.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach dem zweiten Satz des § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben für den Erwerb von Wirtschaftsgütern nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies "im folgenden ausdrücklich zugelassen ist".

Im Bereich der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z. 4 bis 7 unterscheidet das EStG 1988 zwischen den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die für den Erwerb von Wirtschaftsgütern (der Einkunftsquelle) aufgewendet werden müssen.

Entsprechend § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 gilt für die Bewertung einzelner Wirtschaftsgüter, dass nicht abnutzbares Anlagevermögen und Umlaufvermögen mit den Anschaffungskosten oder Herstellungskosten anzusetzen sind.

Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten, die anfallen, nachdem das Wirtschaftsgut in die wirtschaftliche Verfügungsgewalt des Erwerbers gelangt ist und ebenfalls mit dem Erwerbsvorgang oder der Herstellung der Betriebsbereitschaft in einem kausalen oder zeitlichen Zusammenhang stehen (vgl. Doralt, Einkommensteuer<sup>6</sup>, Tz. 69 zu § 6, mit weiteren Nachweisen). Der Begriff der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist im betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich gleich (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. November 1994, 91/13/0111).

Bezogen auf den gegenständlichen Fall zählen grundsätzlich alle Ausgaben oder Aufwendungen zu entweder sofort abzugsfähigen Werbungskosten oder zu (nachträglichen) Anschaffungskosten, die durch die Vermietungstätigkeiten bzw. die Herstellung der beabsichtigten Betriebsbereitschaft veranlasst sind.

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 (vgl. zum Ganzen auch Kohler/Nidetzky, Steuerhandbuch zur Vermietung und Verpachtung, III. G. 6.; Kohler, Steuerleitfaden zur Vermietung, Tz. 8.8.; sowie Hofstätter/Reichel, a.a.O., § 6 EStG 1988 allgemein, Tz. 25).

Wird beispielsweise ein Gebäude nicht mehr vermietet bzw. die Vermietungsabsicht aufgegeben, dann sind ab diesem Zeitpunkt die Ausgaben oder Aufwendungen nicht mehr als Werbungskosten abzugsfähig. Dasselbe muss für die Vermietung einer Liegenschaft gelten.

Beziehen sich nachträgliche Aufwendungen noch auf das Rechtsverhältnis vor seiner Beendigung, liegen nachträgliche Werbungskosten vor. Aufwendungen oder Ausgaben stellen dann nachträgliche Werbungskosten dar, wenn ein ausreichend bestimmter wirtschaftlicher Zusammenhang mit der bisher betriebenen Einkünfteerzielung bzw. Einkunftsart (hier: Vermietung des Gebäudes "KFJ-Straße 28") gegeben ist. Ein solcher wirtschaftlich geprägter Einkunftsarten- bzw. Veranlassungszusammenhang ist vorhanden, wenn sich dieser anhand objektiver, d.h. äußerlich erkennbarer Umstände feststellen lässt.

Im vorliegenden Fall ändert sich die Art der Bewirtschaftungsweise durch den Entschluss die Liegenschaft nicht mehr als Autoabstellplatz zu vermieten sondern ein Baurecht einzuräumen.

Es können die geltend gemachten Abbruchkosten des (noch verwendbaren Gebäudes) nicht als solche beurteilt werden, die mit den Mieteinnahmen aus der Vermietung als Autoabstellplatz in Zusammenhang stehen, denn es wurde dargetan, dass weder ein Abbruchbescheid vorlag, noch das Gebäude abbruchreif war, noch Handlungsbedarf im Hinblick auf die Weitervermietung als Autoabstellplatz bestand (Aussage beim Erörterungstermin: vielleicht hätte die Gemeinde in 6-7 Jahren einen Abbruchbescheid erlassen, der Bw. wollte mit dem Gebäude selber nichts mehr machen).

Vielmehr wurde im Zuge des Erörterungstermines dargelegt, dass es die Entscheidung des Bw. war, der KG seines Sohnes die Möglichkeit zu eröffnen eine Wohnanlage zu errichten, weil er selbst keine weiteren Tätigkeiten bzw. Investitionen mehr vornehmen wollte. Damit ist objektiv nachvollziehbar zum Ausdruck gebracht, dass der Grund für den Abriss des Gebäudes allein darin lag die Vermietung als Autoabstellplatz einzustellen um der KG des Sohnes die Möglichkeit zu eröffnen eine Wohnanlage zu errichten (vgl. auch die am 15.05.2008 übermittelte Überschussrechnung für 2005 bezüglich bg, in welcher "*Vermietung beendet*" kundgetan wird). Unter dem Blickwinkel der derartig dargelegten und objektiv zum Ausdruck gebrachten Absicht der Schaffung eines unbebauten Grundstückes zur Errichtung einer Wohnanlage sind die begehrten Abbruchkosten nicht als nachträgliche Werbungskosten aus der Vermietung als Autoabstellplatz zu qualifizieren, sondern eindeutig den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung aus der Einräumung des Baurechtes zuzuordnen.

Im Hinblick auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. April 1967, 923/66, in welchem dieser die Ansicht vertrat, dass Aufwendungen für den Abbruch eines baufälligen Gebäudes der Herstellung eines unbebauten Grundstückes dienen und daher als nachträgliche Herstellungskosten zu den ursprünglichen Anschaffungskosten, soweit sie auf Grund und Boden entfielen, anzusehen sind (es handle es um die "Umwandlung bebauter Grundstücke in unbebaute") und den durch den vom Bw. selbst zum Ausdruck gebrachten Zusammenhang mit der Baurechtseinräumung kann der Ansicht des Finanzamtes gefolgt werden die strittigen Abbruchkosten auf Grund und Boden zu aktivieren. Im vorliegenden Streitfall hat der gegenständliche Abbruch unstrittig dazu gedient "ein unbebautes Grundstück herzustellen" um ein Baurecht einzuräumen und aus dieser Baurechtseinräumung Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung zu lukrieren (was tatsächlich nach Fertigstellung der Wohnanlage erfolgte). Der Abruch des Gebäudes stand somit sowohl in einem kausalen als auch zeitlichen Zusammenhang zur Herstellung eines unbebauten Grundstückes und der anschließend begonnenen Errichtung der Wohnanlage.

Ob die Abbruchkosten eine Werterhöhung für Grund und Boden darstellen mag daher dahingestellt bleiben.

Aus den dargelegten Gründen war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

---

Klagenfurt, am 30. Oktober 2008