



GZ. RV/0030-K/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Kostenbauer GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 15. Mai 2003 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw., eine in der Rechtsform einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht geführte Personengemeinschaft, besteht aus den Gesellschaftern PJ, SJ und MSJ.

Unternehmensgegenstand ist die gewerbliche Vermietung von Ferienappartements in Ps.

In ihrer Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) für 2001 wies die Bw. bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb einen Gewinn von S 621.569,-- aus, welcher den Gesellschaftern wie folgt zugewiesen wurde: PJ S 305.784,--, SJ S 165.392,-- und MSJ S 150.392,--.

Dieser Gewinnermittlung lag ua. folgender Veräußerungsvorgang zugrunde: Mit dem zwischen PJ, SJ und MSJ als Verkäufer einerseits und Herrn Dr. KA als Käufer andererseits abgeschlossenen Vertrag vom 21. Dezember 2001 wurde der Verkauf einer Teilfläche der Liegenschaft EZ 1 GB 2 samt den darauf befindlichen Ferienappartements sowie eines Zubaues – dieser fungierte ua. als Einstellraum für zwei Boote – vereinbart. Wörtlich hielten die Vertragsparteien in der besagten Kaufvereinbarung Nachstehendes fest:

I.

Herr PJ ist grundbücherlicher Eigentümer eines Halfteanteiles, Frau MSJ und Herr SJ, sind grundbücherliche Eigentümer je eines Viertelanteiles der Liegenschaft EZ 1 GB 2, Villa C, mit den Grundstücken Nr. 3 Baufläche (begrünt), Nr. 4 Baufläche (Gebäude), H 5, Nr. 5 Baufläche (befestigt), H 6 und Nr. 6 Baufläche (Gebäude), H 2.

Im Lastenblatt dieser Liegenschaft sind einverleibt:

a) das Vorkaufsrecht für alle Verkaufsfälle gem Pkt XIV Teilungsvertrag 1977-03-11 für HR, und AP

b) die Dienstbarkeit Gehen über Grdst Nr. 3 gem Pkt XX Teilungsvertrag 1977-03-11 für Gst 8 EZ 2.,

[...]

II.

Herr PJ, Frau MSJ und Herr SJ, im Folgenden kurz Verkäufer genannt, verkaufen und übergeben nunmehr an Herrn Dr. KA, im Folgenden kurz Käufer genannt, und dieser kauft und übernimmt von den Erstgenannten aus dem Gutsbestand der EZ 1 GB 2 die in der Vermessungsurkunde des Ingenieurkonsulenten Dipl.Ing. Kr vom 28.8.2001, GZ XX,

a) als Teilstück 1 bezeichnete Teilfläche des Grundstücks Nr. 3 im Ausmaß von 55 m²

b) das als Teilstück bezeichnete Grundstück Nr. 6 Baufläche (Gebäude) im Ausmaß von 102 m²,

mit allem rechtlichen und tatsächlichen Zugehör, insbesondere auch das darauf befindliche Bauwerk und die zugehörigen Seeeinbauten sowie mit allen Rechten und Pflichten, so wie die Verkäufer diese bisher besessen und benützt haben beziehungsweise zu besitzen und zu benützen berechtigt waren, um den beiderseits vereinbarten Kaufpreis von S 6.000.000,-- , das sind € 436.037,--, wovon auf jeden der Verkäufer ein seinem Miteigentumsanteil

entsprechender Teilbetrag entfällt.
[...]

Aktenkundig ist ferner, dass die Nachbarn der Bw, HR und AP, aufgrund einer im Teilungsvertrag vom 11. März 1977 festgelegten Übereinkunft berechtigt waren, ein Boot in dem zur Veräußerung gelangten Bootshaus einzustellen. So wird in Pkt. XIV. dieses Kontraktes Folgendes festgehalten:

"Weiters sichert Frau IJ als Miteigentümerin der Bootshütte angebaut an Parzelle Nr. 31 den Familien R-P einen der zwei Abstellplätze für ein Boot (für beide Familien nur ein Boot) im Bootshaus zu. Die vereinbarte Wegbenützung hat schonend zu erfolgen und ist jeweils nur durch eine Person möglich. [...]"

Mit Vereinbarung vom 25. Oktober 2001, also unmittelbar vor dem Verkauf der obgenannten Teilflächen, wurde zwischen den berufungswerbenden Gesellschaftern und den beiden Einstellberechtigten Übereinstimmung darüber erzielt, dass letztere gegen Zahlung einer Ablösesumme von S 500.000,-- auf dieses Einstellrecht verzichten. In diesem Übereinkommen wurde wörtlich festgehalten:

"Gemäß Teilungsvertrag vom 11.3.1977, Pkt XIV., haben Frau HR und Frau AP gemeinsam das Recht, ein Boot im Bootshaus auf der Grundstücksnummer 6 EZ 1 der Katastralgemeinde GB 2 einzustellen."

Hiermit vereinbaren die beteiligten Parteien [...] dass im Falle des Verkaufes der ganzen oder eines Teiles der EZ 1 GB 2, das oben beschriebene Einstellrecht gegen die einmalige Bezahlung eines Betrages von ATS 500.000,-- für immer abgegolten und erloschen ist. Diese Ablösesumme ist in zwei Beträgen zu je ATS 250.000,-- nach erfolgter Einverleibung des neuen Eigentümers in das Grundbuch zur Bezahlung an Frau AP und Frau HR fällig."

In den Verwaltungsakten befindet sich ferner eine Ablichtung des von Baumeister Ing. Ka verfassten, mit 31. Juli 2001 datierten Schätzungsgutachtens, mit welchem der Verkehrswert der an Dr. KA veräußerten Fläche samt Bootshaus mit S 3.260.000,-- ermittelt wurde. Besagtes Bootshaus wurde gutachtlich wie folgt beschrieben:

"Das Teilstück 2 der Liegenschaft ist mit einem Gebäude, bestehend aus Erd- und Obergeschoss bebaut. Seeseitig ist ein Bootshaus mit Badestegen unmittelbar an das Gebäude angebaut. Das Gebäude wurde im Jahre 1976 generalsaniert und fortlaufend während der Benützung instand gesetzt." [...]

Der Gutachter führt in seiner Expertise ferner aus, dass das Gebäude aus vier Kleinappartements mit einer Wohnnutzfläche von 19,51 m² bis 46,85 m² bestehe, wobei je zwei im Erdgeschoss sowie im Obergeschoss situiert seien. Aus den Verwaltungsakten ist ferner zu ersehen, dass ein Teil des Bootshauses in den WS ragt und somit als Superädifikat auf fremden Grund und Boden steht.

Aktenkundig ist zudem eine Ablichtung der von Dipl. Ing. Kr erstellten Vermessungsurkunde, auf welche im Schätzungsgutachten des Ing. Ka Bezug genommen wird.

Das Finanzamt erließ zunächst einen erklärungskonformen Bescheid betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO.

Im Gefolge einer abgeführten abgabenbehördlichen Prüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO stellte der Prüfer ua in Tz 22 seines Prüfungsberichtes (Position: „Verbindlichkeit Bootshaus“) fest, dass die für den Verzicht auf das Einstellrecht eines Bootes als Aufwand verbuchte Ablösezahlung (S 500.000,--) nicht zur Gänze abzugsfähig sei, zumal dieser Freimachungsaufwand in unmittelbarem Zusammenhang mit dem erzielten Verkaufserlös dieser Liegenschaft stehe. Besagtes Recht, so der Prüfer, sei demnach untrennbar mit Grund und Boden sowie Gebäude dieser Liegenschaft verbunden. Sogar habe die Löschung dieses Rechtes zugunsten des Käufers in der Folge auch anteilig den Grundwert erhöht. Damit sei die in Streit stehende Ablösezahlung anteilig auf Grund und Boden sowie auf Gebäude aufzuteilen. Der Prüfer ermittelte den auf den Grundanteil entfallenden Teil des Veräußerungserlöses mit 81,90%. Im selben prozentuellen Ausmaß (ds S 409.500,--) blieb auch der Ablösezahlung die Anerkennung als Betriebsausgabe versagt.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Betriebsprüfers und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren einen entsprechenden Sachbescheid.

In der Berufungseingabe vom 5. Juni 2003 wandte der steuerliche Vertreter der Bw. ein, dass die geleistete Ablösezahlung buchhalterisch zunächst dem Buchwert des Bootshauses zugeschrieben worden sei. Erst im Zuge der erfolgten Veräußerung besagter Teilflächen samt Bootshaus an Dr. KA sei diese Ablöse zur Gänze über den Buchwertabgang als Betriebsausgabe ausgebucht worden. Der von der Betriebsprüfung ventilierten Rechtsansicht hinsichtlich Aufteilung der Ablösesumme auf Grund und Boden sowie auf Gebäude sei entgegenzuhalten, dass das nämliche Einstellrecht an einem Bootshaus begründet worden sei, welches auf fremden Grund und Boden stehe. Da kein zivilrechtliches, aber auch kein wirtschaftliches Eigentum an der Stellfläche der Boote bzw. am Grund bestehe, sei auch eine teilweise Zuordnung der Ablösezahlung zu Grund und Boden nicht möglich. Die angefallenen Aufwendungen seien als Freimachungskosten zu qualifizieren und seien somit jedenfalls dem Gebäudeteil (Bootshaus) zuzurechnen. Eine davon abweichende Zuordnung könnte lediglich ein anderes selbständig bewertbares Wirtschaftsgut betreffen. Auch in diesem Fall wäre eine Abzugsfähigkeit der Ablösezahlung gegeben, da eben nur für nackten Grund und Boden eine Ausnahme nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 bestehe.

Mit Ergänzungsschreiben vom 16. Dezember 2003 wies die Bw. abermals darauf hin, dass eine Zuteilung des Ablösepreises auf Grund und Boden in Ansehung des Umstandes, dass es

sich um fremden Grund handle, jedenfalls ausgeschlossen sei. Gleichzeitig wurden vier verwaltungsgerichtliche Erkenntnisse übermittelt, welche allesamt die steuerliche Behandlung von Freimachungskosten eines Mietobjektes beinhalten. Der Verwaltungsgerichtshof gelangte in diesen Erkenntnissen zur Ansicht, dass Kosten der Freimachung eines Mietobjektes zu einer Werterhöhung des Gebäudes führen würden und daher dem Gebäudewert zuzurechnen seien.

Das Finanzamt legte die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Mit Vorhalt vom 8. März 2004 wurde die Bw. ua. aufgefordert, den Realteilungsvertrag vom 11. März 1977 sowie jene Vereinbarung, welche das Rechtsverhältnis zwischen der Bw. und dem Seeieigentümer (LK) hinsichtlich des in den WS ragenden Gebäudeteiles dokumentiert, der Berufungsbehörde zur Einsichtnahme vorzulegen.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 15. März 2004 wurde ua ein von HR und AP verfasstes an PJ gerichtetes Schreiben (datiert mit 8. Oktober 2001) zur Vorlage gebracht, woraus zu ersehen ist, dass die beiden Einstellberechtigten nur dann bereit seien auf ihr verbüchertes Vorkaufsrecht zu verzichten, wenn ein präsumtiver Erwerber der Liegenschaft das bestehende Servitutsrecht (Einstellrecht) anerkenne.

Die Ergebnisse des ergänzenden berufsbehördlichen Ermittlungsverfahrens wurden der Amtspartei zur Kenntnis gebracht.

Im Zuge des Berufungsverfahrens erfolgte eine Begehung der Örtlichkeit und wurde mit den Parteien ein Erörterungstermin gemäß § 279 Abs. 3 BAO abgeführt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Außer Streit steht, dass die an die beiden Bootseinstellberechtigten AP und HR gezahlte Ablösesumme (S 500.000,-) aufgewendet wurde, um die Liegenschaft frei von Rechten Dritter zu einem besseren Kaufpreis an Dr. KA zu veräußern.

Strittig ist indes, ob diese Kosten der Freimachung zur Gänze oder aber nur in jenem prozentuellen Ausmaß, das auf den steuerpflichtigen Teil des Veräußerungserlös (somit auf Gebäude) entfällt, abzugsfähig sind.

Die Bw. führte ins Treffen, die Problematik des gegenständlichen Falles sei vergleichbar mit jener betreffend die steuerliche Behandlung von Freimachungskosten für ein Mietobjekt. Gemäß einhelliger verwaltungsgerichtlicher Judikatur würden Aufwendungen der genannten Art ausschließlich den Gebäudewert erhöhen und seien diese daher zu aktivieren und im Wege der AfA abzusetzen.

Richtig ist, dass der Verwaltungsgerichtshof in einer Reihe von Erkenntnissen ausgeführt hat, dass ein Hauseigentümer, der seinen Mieter dazu veranlasst, gegen Zahlung einer Entschädigung auf das Mietrecht zu verzichten, kein "Mietrecht" erwirbt, sondern vielmehr die Freiheit seines Eigentums von einer schuldrechtlichen Bindung. Die in diesem Zusammenhang aufgewendeten Kosten sind daher nicht für den Erwerb eines Nutzungsrechtes, sondern für die mit einer Werterhöhung verbundene Vergrößerung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht des Liegenschaftseigentümers über das eigene Haus erwachsen. Ablösezahlungen der genannten Art sind als zusätzliche Anschaffungskosten anzusehen und finden steuerlich nur im Wege der AfA Berücksichtigung. Unabdingbare Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit von Freimachungskosten ist allerdings, dass das **freigemachte Bestandsobjekt wiederum vermietet wird** (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 16 Tz 31 und § 28 Tz 98). Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 9.6.1982, Zl. 81/13/0123, betont, erweist sich die Einordnung der Absetzung für Abnutzung und für Substanzverringerung als Werbungskosten nur dann als zulässig, wenn die entsprechenden Anschaffungs- und Herstellungskosten der Einnahmenerzielung dienen. **Dienen hingegen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten lediglich dazu, den Wert des Vermögens zu erhöhen oder stehen solche mit einem nicht steuerbaren bzw. steuerfreien Veräußerungsvorgang im Zusammenhang, so kommt eine Abzugsfähigkeit nicht in Betracht (VwGH 16.12.1998, 93/13/0289).**

Dieser Betrachtungsmaßstab gilt grundsätzlich für Werbungskosten gleichermaßen wie für Betriebsausgaben. Eine diametrale steuerliche Behandlung der genannten Abzugsposten wäre unsachlich und würde darüber hinaus keine gesetzliche Deckung finden. Werden demnach Betriebsausgaben, wie im gegenständlichen Fall Kosten einer Freimachung, ausschließlich im Hinblick auf eine beabsichtigte bessere Veräußerung des Gebäudes getätigt, so ist – in Ansehung des Umstandes, dass die besagte Liegenschaft in einem Rechtsvorgang, somit uno actu, veräußert wurde – deren Abzugsfähigkeit nur in jenem Verhältnis gegeben, welches dem steuerpflichtigen Teil des Veräußerungsgewinnes entspricht. In diesem Zusammenhang ist es auch einerlei, ob der mit dem Einstellrecht behaftete Teil des Bootshauses als Seeeinbau auf fremden Grund und Boden (im vorliegenden Fall nämlich am Grundstück Nr. 7, WS) oder aber auf Eigengrund steht, zumal der Veranlassungs- bzw. Kausalzusammenhang zwischen der Freimachung und der Höhe des Veräußerungserlöses unzweifelhaft gegeben ist. Faktum ist, dass ohne die erfolgte Lastenfreistellung nicht jener Gesamtkaufpreis zu erzielen gewesen wäre, der letztendlich vom Käufer Dr. KA gezahlt wurde. Dass die Freimachung ausschließlich der besseren Veräußerung der gesamten Liegenschaft diene, ist einerseits aus der zeitlichen

Nähe zwischen dem Übereinkommen über die Ablöse eines Einstellrechtes vom 25. Oktober 2001 und dem Abschluss des Kaufvertrages vom 21. Dezember 2001 zu ersehen, andererseits geht dies auch aus der sprachlichen Textierung der Ablösevereinbarung (arg.: „.. dass im Falle des Verkaufes der ganzen oder eines Teiles ..“) in eindeutiger Weise hervor.

Da eine Aussage darüber, in welcher Höhe durch die vorgenommene Freimachung ein Mehrerlös lukriert werden konnte bzw. wie sich dieser Mehrerlös auf Grund und Boden bzw. auf Gebäude verteilt, nicht gemacht werden kann, erweist sich die von der Amtspartei zur Anwendung gebrachte – sich auf das Gutachten des Ing. Ka stützende – Aufteilung anhand der Verkehrswerte als sachgerecht und nachvollziehbar.

Gegen den in Ansatz gebrachten Aufteilungsschlüssel - 81,90 % des ermittelten Verkehrswertes der Liegenschaft wurde Grund und Boden zugeordnet, wogegen 18,10% auf den Gebäudeteil entfiel - wurden keine Einwendungen erhoben. Gründe, welche eine Unschlüssigkeit bzw. sachliche Unrichtigkeit dieses Aufteilungsschlüssels indizieren würden, wurden weder vorgebracht, noch sind solche erkennbar.

Der in eventu ins Treffen geführte Einwand, die Zuordnung der Freimachungskosten könnte auch ein anderes selbständig bewertungsfähiges Wirtschaftsgut betreffen, kann nicht geteilt werden, zumal ein derartiges Wirtschaftsgut nicht erkennbar ist.

In Anbetracht der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung im Zusammenhalt mit den soeben angeführten Überlegungen vermag der Unabhängige Finanzsenat in der vom Finanzamt gewählten Vorgangsweise, die begehrten Freimachungskosten lediglich aliquot im obgenannten Verhältnis zum Abzug zuzulassen, keine Rechtswidrigkeit erblicken.

Der Senat folgt somit bei seiner Entscheidung dem Antrag der Amtspartei. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, 22. Juli 2004