

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache
Bf gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 04. September 2012
(St.Nr. xx), betreffend Einkommensteuer 2011 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer ist unter anderem im Bereich der Vermietung und Verpachtung tätig.

Im Zusammenhang mit dem Objekt N (welches im Jahr 2008 verkauft wurde) wurden mit **Eingabe vom 10. Juli 2012** nachträgliche Betriebsausgaben aufgelistet.

Als nachträgliche Betriebskosten wurde eine Vergleichszahlung an die L in Höhe von 11.000 Euro angeführt.

In einem **E-Mail (22. Juli 2012)** an seinen steuerlichen Vertreter beschrieb der Beschwerdeführer den diesbezüglichen Sachverhalt wie folgt:

„Nachdem unser über 25 Jahre altes Heizsystem schon ziemlich veraltet war, erfuhr ich im Sommer 2003, dass ich bei der E einen Vertrag abschließen kann, bei dem eine neue Heizanlage installiert wird, die sich durch den niedrigeren Energieverbrauch selbst finanziert. Da dieses System - Energiesparen ohne Mehr-aufwand - meinen Intuitionen sehr entgegen kam, schloss ich am 1. Oktober 2003 einen Wärmeliefervertrag mit der E ab, der zu einer neuen, viel sparsameren Heizanlage führte und welche Investition sich durch die Einsparungen in 15 Jahren amortisieren sollte.“

Später übertrug ich die Hausverwaltung an die Firma Liin Linz, welche auch die Energieabrechnungen durchführte. Als ich dann die Verkaufsverhandlungen für das

Firmengebäude mit Herrn Le führte, hatte ich die Vereinbarung mit der E vergessen und band daher die Heizanlage nicht in den Verkauf mit ein.

Im April 2011 erhielt ich plötzlich eine Klage über 14.156,04 Euro von derGmbH. Erst auf Rückfragen erfuhr ich den Grund zu dieser Klage. Angeblich hätte man mir auch eine Mahnung geschickt, die ich aber wegen Ortsabwesenheit nicht erhalten habe.

Erst durch Beiziehung einer Rechtsanwaltskanzlei erreichte ich wenigstens eine geringfügige Reduktion des eingeklagten Betrages und das Nichtstattfinden der Gerichtsverhandlung.

Beilagen:

- Vertrag mit E
- Ortsabwesenheitserklärung
- Klage von GmbH
- Vergleich und Zahlung

Ich hoffe sie können damit das Finanzamt vom betrieblichen Zusammenhang überzeugen.“

< Wärmeliefervertrag vom 1. Oktober 2003 (auszugsweise):

„1. Gegenstand des Vertrages:

Die vom E sanierte Wärmeerzeugungsanlage, im Folgenden kurz WEA genannt, soll von E betrieben werden. Im Zuge dieses Betriebes wird Wärme für Raumheizung von E an den Kunden verkauft.

...
3.4. Sämtliche von E in der Heizzentrale errichteten Anlagen und Anlagenteile, bei denen nach Montage oder Einbau gesondertes Eigentum möglich ist, verbleiben während der gesamten Vertragsdauer im uneingeschränkten Eigentum der E.

...
7.1. Dieser Vertrag gilt vom Zeitpunkt der beiderseitigen Vertragsunterzeichnung an, gerechnet für die Dauer des Bestehens der Anlage, jedoch mindestens 15 Jahre.

7.2. Im Falle der Beendigung dieses Vertrages ist der Objektbetreiber verpflichtet, die WEA einschließlich sämtlicher Hilfsaggregate zum Zeitwert unter Zugrundelegung der durchschnittlichen Nutzungsdauer dieser Anlagen ... abzulösen.

...
8.2. Falls der Objekteigentümer Liegenschaften oder Liegenschaftsteile bzw. die damit verbundenen Gebäude, auf die sich dieses Übereinkommen bezieht, einzelnen oder mehreren Personen überträgt, ist der Objekteigentümer verpflichtet, sämtliche sich aus dem gegenständlichen Übereinkommen ergebenden Rechte und Pflichten an den oder die Erwerber zu überbinden.

...“

Mit **Einkommensteuerbescheid 2011** vom 4. September 2012 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2011 ohne oben angeführte Vergleichszahlung festgesetzt. Begründend wurde ausgeführt, dass es sich aufgrund der vorgelegten Unterlagen bei dem als nachträgliche Werbungskosten geltend gemachten Betrag von 11.000 Euro um eine

Ablösezahlung für die Wärmeerzeugungsanlage sowie Wärme-Abnahmeverpflichtungen für künftige Zeiträume handeln würde. Würden derartige Abfindungszahlungen im Zusammenhang mit dem Verkauf des Gebäudes stehen oder würden sie gezahlt um das Objekt zu eigenen Wohnzwecken zu nutzen, so seien sie nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abzugsfähig. Zudem würden derartige Aufwendungen nicht dem Werbungskostenbegriff (Ausgaben zur Sicherung und Erhaltung der Einnahmen) entsprechen, sondern ursächlich mit dem Verkauf im Zusammenhang stehen.

Die nachträglich geltend gemachten Kosten im Zusammenhang mit dem Objekt N seien daher nicht als Werbungskosten anzuerkennen gewesen.

Mit Eingabe vom 12. September 2012 wurde **Berufung** gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 eingereicht.

Begründend wurde ausgeführt, dass im Jahr 2003 im vermieteten Objekt die Zentralheizungsanlage von Öl auf Fernwärme umgestellt worden sei. Steuerlich würde gemäß EStR Rz 6469 ein Instandsetzungsaufwand vorliegen. Die Umstellungskosten seien allerdings nicht vom Beschwerdeführer bezahlt worden, sondern es sei mit E ein Wärmeliefervertrag mit 15-jähriger Laufzeit abgeschlossen worden. Dafür hätte die E die Kosten der Sanierung übernommen. Wirtschaftlich würde in diesem Fall ein Finanzierungsmodell für die Instandsetzungsaufwendungen vorliegen. Gemäß EStR Rz 6457 würden Instandsetzungsaufwendungen sofort abgesetzt werden können. Nach § 32 Z 2 dritter Teilstrich EStG 1988 würden zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 leg.cit. auch Einkünfte aus einem früheren Rechtsverhältnis im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 5-7 leg.cit gehören. Nach der Rechtsprechung des VwGH (VwGH 9.11.1994, 92/13/0280) würden im außerbetrieblichen Bereich nachträgliche - im Zeitpunkt der tatsächlichen Verausgabung im Rahmen der vormaligen Einkunftsart zu erfassende - Werbungskosten vorliegen, wenn sich die Aufwendungen noch auf die Tätigkeit bzw. das Rechtsverhältnis vor seiner Beendigung beziehen würden (UFS 24.7.2009, RV/3869-W/09).

Es würde sich daher wie nun dargestellt, nicht um nachträglich geltend gemachte Kosten, sondern vielmehr um ursächlich bereits zum Zeitpunkt der Vermietung im Jahr 2003 angefallene Instandsetzungen handeln, die sofort absetzbar seien.

Mit **Vorlagebericht vom 10. Oktober 2012** wurde gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt (gemäß § 323 Abs. 38 BAO nunmehr zuständig: Bundesfinanzgericht).

ENTSCHEIDUNG

A) Der Entscheidung wurde folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

Im Jahr 1996 erwarb der Beschwerdeführer die hier streitgegenständliche Liegenschaft N 16.

Seit August 1997 wurde diese Liegenschaft zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt.

Mit Kaufvertrag vom 2. April 2008 verkaufte der Beschwerdeführer diese Liegenschaft - ein Grundstück mit darauf errichtetem Betriebsgebäude - zu einem Kaufpreis von 1.150.000 Euro.

In seiner Einkommensteuererklärung betreffend das Jahr 2011 beantragte der Beschwerdeführer die Berücksichtigung von nachträglichen Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung betreffend die Liegenschaft N 16 in Höhe von 11.223,92 Euro.

Dabei handelt es sich im Wesentlichen um eine Zahlung an die Firma GmbH.

Der Beschwerdeführer hat im Jahr 2003 einen Wärmeliefervertrag mit der Firma E im Zusammenhang mit der Errichtung einer neuen Heizanlage abgeschlossen.

Gemäß Punkt 3.4 des Wärmeliefervertrages verbleiben sämtliche von der E errichteten Anlagen und Anlagenteile während der gesamten Vertragsdauer (mindestens 15 Jahre) im uneingeschränkten Eigentum der E.

Im Zuge des Verkaufes der Liegenschaft hat es der Beschwerdeführer verabsäumt, diesen Vertrag in den Verkauf mit einzubinden.

Da also die vereinbarte Laufzeit nicht erfüllt wurde, wurde nunmehr in einem Vergleichsangebot die Zahlung eines Betrages von 11.000 Euro vereinbart.

Der Beschwerdeführer sieht diese Zahlung nunmehr im Zusammenhang mit der ehemaligen Vermietung dieser Liegenschaft, da es sich eigentlich um ein Finanzierungsmodell für Instandsetzungsaufwendungen gehandelt hat. Gemäß EStR Rz 6457 würden Instandsetzungsaufwendungen sofort abgesetzt werden können. Da dies nicht geschehen ist, würden nach Ansicht des Beschwerdeführers also nachträgliche Werbungskosten im Zusammenhang mit Vermietung und Verpachtung vorliegen bzw. um Aufwendungen welche ursächlich bereits zum Zeitpunkt der Vermietung im Jahr 2003 angefallen seien.

Das Finanzamt erkennt hier allerdings keinen Zusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, sondern im Zusammenhang mit dem Verkauf der Liegenschaft.

B) Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 28 Abs. 1 EStG 1988 sind folgende Einkünfte, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 gehören, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

1. Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen.

...

Gemäß Abs. 2 leg.cit. sind Aufwendungen für

- nicht regelmäßig jährlich anfallende Instandsetzungsarbeiten,
- Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung und damit zusammenhängende Aufwendungen sowie

- außergewöhnliche Aufwendungen, die keine Instandhaltungs-, Instandsetzungs- oder Herstellungsaufwendungen sind,
über Antrag gleichmäßig auf zehn Jahre zu verteilen.

...
Instandsetzungsaufwendungen sind jene Aufwendungen, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören und allein oder zusammen mit Herstellungskosten den Nutzwert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern. Bei Übertragung des Gebäudes auf eine andere Person gilt Folgendes:

- Bei entgeltlicher Übertragung können ab dem der Übertragung folgenden Kalenderjahr restliche Zehntelbeträge nicht mehr abgezogen werden.
- Bei unentgeltlicher Übertragung können ab dem der Übertragung folgenden Kalenderjahr restliche Zehntelbeträge vom Rechtsnachfolger fortgesetzt werden.

Gemäß § 32 Z 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 auch Einkünfte aus

....

- einem früheren Rechtsverhältnis im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 5 bis 7.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Wie bereits oben dargestellt, wurde im Jahr 2008 ein Grundstück samt Betriebsgebäude verkauft.

Im Jahr 2003 wurde mittels Vertrag mit der Firma E die bestehende Heizungsanlage saniert – nach Ansicht des erkennenden Gerichts liegt hierin ein sogenannter Instandsetzungsaufwand im Sinne obiger gesetzlicher Bestimmungen vor.

Dieser Aufwand könnte grundsätzlich sofort als Aufwand bzw. auf Antrag gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt abgesetzt werden.

Der Beschwerdeführer hat aber für diese Investition ein Modell gewählt, in dem er sich zur Abnahme von Wärme für mindestens 15 Jahre verpflichtet hat – als Gegenleistung hat die Firma E die Heizanlage errichtet (diese Heizanlage verblieb während der gesamten Vertragsdauer im Eigentum der E – Wärmeliefervertrag Punkt 3.4.). An "Investitionskosten" sind also dem Beschwerdeführer die gemäß Wärmeliefervertrag vorgeschriebenen Kosten angefallen - diese wurden auch als Werbungskosten berücksichtigt.

Der Beschwerdeführer hat also keine eigene Investition vorgenommen, sondern mittels Wärmeliefervertrag die Finanzierung der Firma E überlassen.

Die Heizanlage verbleibt während der gesamten Vertragsdauer im uneingeschränkten Eigentum der E.

Er hat also weder die Anlage sofort selbst finanziert und als Werbungskosten geltend gemacht, noch hat er eine antragsmögliche Verteilung der Anschaffungskosten (Instandsetzungskosten) vorgenommen, sondern eine besondere Finanzierungsart gewählt - ein Wärmeliefervertrag.

Erst durch die nunmehrige Zahlung gelangte die Heizanlage in das Eigentum des Beschwerdeführers und konnte somit jedenfalls nur mehr dem Veräußerungsvorgang des Objektes zugerechnet werden.

Auch wenn Instandsetzungsaufwand angenommen werden würde, für welchen der Beschwerdeführer eine Verteilung vorgenommen hätte, so dürften gemäß Absatz 2 oben angeführter gesetzlicher Bestimmung bei entgeltlicher Übertragung allenfalls noch offene Zehntelbeträge **nicht** mehr abgezogen werden.

Schon gar nicht den gesetzlichen Bestimmungen zu entnehmen ist eine Variante, dass im Jahr der Anschaffung gar nicht getätigte bzw. angefallene (vorgeschriebene) Instandsetzungsaufwendungen nachgeholt werden dürfen. Jene Zahlungen welche die Vermietungstätigkeit betroffen haben, sind jährlich als Werbungskosten berücksichtigt worden (Kosten im Zusammenhang mit der Wärmelieferung).

Nach Ansicht des erkennenden Gerichtes steht die hier streitgegenständliche Zahlung aber nicht im Zusammenhang mit der ehemaligen Vermietung des Objektes, sondern eindeutig im Zusammenhang mit der Veräußerung des Objektes.

Allein durch die Veräußerung und Nichtüberbindung (Punkt 8.2 des Wärmeliefervertrages) des Übereinkommens an den Käufer kam es zu dieser Kostenvorschreibung.

Keinesfalls können hierin aber Aufwendungen oder Ausgaben im Zusammenhang mit dem Erwerb, der Sicherung oder Erhaltung von Einnahmen erkannt werden, da ab dem Zeitpunkt des Verkaufes keine Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung mehr zugeflossen sind; keinesfalls also auch nachträgliche Werbungskosten.

Diese wären allenfalls anzuerkennen, wenn nunmehr Kosten aus tatsächlichen Wärmelieferungen aus der Zeit der Vermietung und Verpachtung nachverrechnet worden wären.

Dies geht aber aus dem geschilderten Sachverhalt nicht hervor.

Auch die in der Berufung angeführten Judikate können der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen:

< VwGH 9.11.1994, 92/13/0280:

Richtig ist, dass hier angeführt wurde, dass Werbungskosten auch nach Beendigung des Zufließens von Einnahmen erwachsen können. Wenn sich nachträgliche Aufwendungen noch auf das Rechtsverhältnis vor seiner Beendigung beziehen, liegen nachträgliche Werbungskosten vor. Dies wurde von der damals belangten Behörde auch nicht in Abrede gestellt.

Die hier erwähnten Zahlungen sind allerdings ausschließlich im Zusammenhang mit der Veräußerung der Liegenschaft angefallen und nicht mit der Einkünftezielung aus Vermietung und Verpachtung.

Aus der Beurteilung dieses Falles kann der Beschwerdeführer für den streitgegenständlichen Fall nichts gewinnen.

< UFS 24.7.2009, RV/3869-W/09:

Auch hier kann für den Beschwerdeführer nichts gewonnen werden.

In dieser Entscheidung war klar und unmissverständlich eine Reparatur des Daches sachgegenständlich. Diese Kosten wären in der Zeit der Vermietungstätigkeit zu erfassen gewesen.

Gegenständliche wurde aber der Instandsetzungsaufwand durch die Firma E durchgeführt und mittels Wärmeliefervertrag "finanziert". Erst durch den Verkauf und der Nichtüberbindung der vertraglichen Verpflichtung an den Käufer wurde diese Zahlung "schlagend".

Anzumerken ist weiters, dass allfällige Bestimmungen in Richtlinien (z.B. Einkommensteuerrichtlinien) lediglich einen Auslegungsbehelf darstellen. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus den Richtlinien nicht abgeleitet werden.

C) Revision:

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Aufgrund der klaren gesetzlichen Regelung kann kein Revisionsgrund erkannt werden. Die Bestimmungen hinsichtlich Vermietung und Verpachtung würden keinen Abzug zulassen (offene Zehntel bei entgeltlicher Veräußerung bzw. kein Nachholen eines nicht entsandten Aufwandes).

Die Zahlung ist zweifelsfrei dem Veräußerungsvorgang im Jahr 2008 zuzurechnen.

Linz, am 20. August 2014