

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Stb., gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 27. Februar 2013 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2011 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2011 wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) reichte am 17. Oktober 2012 die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2011 elektronisch beim Finanzamt ein und machte bei den Einkünften aus der Vermietung und Verpachtung der Liegenschaft X. in W. Werbungskosten in Höhe von 48.000 Euro geltend. Der Bf. teilte dem Finanzamt mit, dass er sich im Jahr 2011 entschlossen habe, diese Liegenschaft an die Y. Gemeinnützige Wohnungsbau-Gesellschaft m.b.H. (Y.) zu vermieten. Die Liegenschaft wäre jedoch zum Teil an die Z. . vermietet gewesen, welche dort eine Tankstelle betrieben habe. Es wäre daher erforderlich gewesen, dieser Gesellschaft die Anlagen abzukaufen, um die neue ertragreiche Vermietung an die Y. durchführen zu können. Die Anlagen seien laut Rechnung vom 31. Jänner 2011 zum Kaufpreis von 48.000 Euro netto zuzüglich 9.600 Euro Umsatzsteuer erworben worden.

Mit Bescheid vom 27. Februar 2013 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2011 in Höhe von 40.844 Euro fest ohne die geltend gemachten Werbungskosten in Höhe von 48.000 Euro zu berücksichtigen. Begründend führte das Finanzamt aus, dass die sich auf dem Grundstück befindliche Tankstelle mangels wirtschaftlicher Verwendung abgetragen worden sei. Die dafür aufgewendete Ablösezahlung habe netto 48.000 Euro betragen. Errichte der Eigentümer kein neues Gebäude, sondern vermiete

er nur den Grund und Boden, dann seien die mit dem Abbruch verbundenen Kosten zu den Anschaffungskosten des Grundstückes dazu zu aktivieren und würden keine Werbungskosten darstellen.

Mit Schreiben vom 27. März 2013 erhob der Bf. fristgerecht Berufung (Beschwerde) gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 vom 27. Februar 2013 und beantragte die Berücksichtigung der geltend gemachten Werbungskosten in Höhe von 48.000 Euro. Begründend führte der Bf. aus, dass Anschaffungskosten Aufwendungen seien, die geleistet würden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden könnten. Zu den Anschaffungskosten würden auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten gehören (§ 203 Abs. 2 UGB). Die Definition des § 203 Abs. 2 UGB solle klarstellen, dass die Anschaffung nicht schon mit dem Erwerb eines Gegenstandes, sondern erst dann beendet wäre, wenn der Gegenstand betriebsbereit sei und das dementsprechend zu den Anschaffungskosten auch die nachträglichen Anschaffungsnebenkosten gehören würden. Diese müssten aber in einem kausalen und zeitlichen Zusammenhang mit dem Erwerbsvorgang und der Betriebsbereitschaft stehen. Das Grundstück in der X. wäre vom Bf. im Jahr 1995 um ATS 6,000.000 (€ 436.037) erworben worden. Seit diesem Zeitpunkt sei das Grundstück 16 Jahre lang laufend vermietet worden, was bedeute, dass das Grundstück immer betriebsbereit und demnach die Anschaffung beendet gewesen wäre. Es entspreche nicht den gesetzlichen Bestimmungen, Aufwendungen, die der Steuerpflichtige zu einem betriebsbereiten Grundstück tätige, wieder den Anschaffungskosten zuzurechnen, vielmehr sei dabei von laufenden Aufwendungen auszugehen, welche steuerlich abzusetzen wären. Ergänzend sei noch anzumerken, dass von einer Aktivierungspflicht auch nur dann ausgegangen werden könnte, wenn die Aufwendungen nicht nur bloß in unbeachtlicher Höhe im Verhältnis zum Kaufpreis stünden. Nicht unbeachtlich seien Aufwendungen, die mehr als 20 % der Anschaffungskosten ausmachen würden. Im gegenständlichen Fall würden die im Jahr 2011 getätigten Aufwendungen lediglich rund 9 % der Anschaffungskosten betragen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 27. Juni 2013 wies das Finanzamt die Berufung vom 27. März 2013 als unbegründet ab und begründete dies wie folgt: *"Laut Bf. sind die Ablösekosten im Zusammenhang mit dem Abriss einer Tankstelle Werbungskosten und sofort absetzbar. Der Abriss erfolgte aufgrund einer zwischen dem Liegenschaftseigentümer und der Y. abgeschlossenen Übertragung des Baurechts zugunsten der Y., die an den Grundeigentümer ab Vertragsabschluss einen monatlichen Bauzins zu entrichten hat. Die Einräumung des Baurechtes ist als Vermietung und Verpachtung und den daraus resultierenden Einkünften zu qualifizieren. Im vorliegenden Fall ändert sich die Art der Bewirtschaftungsweise durch den Entschluss die Liegenschaft nicht als Tankstelle sondern ein Baurecht einzuräumen. Die Abbruchkosten stehen daher nicht mit den seinerzeitigen Einkünften sondern mit jenen in einem kausalen und zeitlichen Zusammenhang, die für das Baurecht entrichtet werden. Der gegenständliche Abbruch*

hat dazu gedient ein unbebautes Grundstück wieder herzustellen. Die Kosten entfallen auf den Grund und Boden."

Mit Schreiben vom 9. Juli 2013 brachte der Bf. fristgerecht einen Vorlageantrag gemäß § 276 Abs. 2 BAO ein und wiederholte die Ausführungen in der Berufung vom 27. März 2013.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Der Bf. begehrt die Anerkennung einer Zahlung in Höhe von 48.000 Euro als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung der Liegenschaft X. (EZ 469, Katastralgemeinde S.) in W..

Entscheidungsrelevanten Sachverhalt:

Mit Kaufvertrag vom 12. Dezember 1995 erwarb der Bf. die Liegenschaft in der X. (EZ 469) in W.. Der Bf. vermietete Teile dieser Liegenschaft an die Z., an welcher er zu 25 % beteiligt ist und deren Geschäftsführer er bis zum Jahr 2000 war.

Mit Baurechtsvertrag vom 23. Juni 2010 bestellte der Bf. zugunsten der Y. ein Baurecht gemäß dem Baurechtsgesetz (Gesetz vom 26.4.1912, RGBI Nr. 86, in der Fassung BGBl. Nr. 258/1990) beginnend mit Vertragsunterfertigung für die Dauer bis zum 30. Juni 2080 (Baurechtseinlage EZ 3928). Punkt IV. und Punkt V. des Baurechtsvertrages enthalten folgende Regelungen:

„IV. Der Grundeigentümer haftet weder für eine bestimmte Beschaffenheit, einen bestimmten Zustand oder eine besondere Verwendbarkeit des gegenständlichen Grundstückes, wohl aber dafür, dass dieses – mit Ausnahme der im Gutsbestandsblatt eingetragenen öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen (Punkt I.) – frei ist von bürgerlichen und außerbürgerlichen Lasten, von Bestand- und Nutzungsrechten Dritter und frei von Beschränkungen durch Denkmal- oder Naturschutzrechten. Der Baurechtsgeber verpflichtet sich, gegenüber der Baurechtsnehmerin, die Mehrkosten, die bei Vorfinden von höherer Kontamination der Baurechtsgrundstücke als Baurestmasse laut Deponieverordnung anfallen, zu übernehmen. Es gilt als vereinbart, dass in einem solchen Fall die Baurechtsnehmerin im Auftrag und namens des Baurechtsgebers diese Arbeiten beauftragen und verrechnen kann. Zur Sicherstellung der Bezahlung solcher Kosten hat der Baurechtsgeber der Baurechtsnehmerin eine Bankgarantie für einen Betrag in Höhe von 50.000 Euro zur Verfügung zu stellen.

V. ...Der Baurechtsgeber hat die in seinem Eigentum stehenden Gegenstände in den gegenständlichen Gebäuden zu räumen und an sich zu nehmen. Der Baurechtsgeber ist jedoch nicht verpflichtet, die Gebäude zur Gänze zu räumen. Sämtliche Gegenstände, die zum Übergabezeitpunkt noch in den auf der Liegenschaft befindlichen Gebäuden vorhanden sind, gehen ersatzlos in das Eigentum der Y. über, die diese Gegenstände an sich nehmen oder auf ihre Kosten entsorgen kann.

Der Baurechtsgeber hat sämtliche Aufwendungen zum Betrieb (Tankstelle) bzw. zur Stilllegung insbesondere die behördlichen Auflagen zu übernehmen und die Baurechtsnehmerin diesbezüglich vollkommen schad- und klaglos zu halten.“

Ab 1. Juli 2010 leistete die Y. für die Bestellung des Baurechtes einen monatlich im Vorhinein zu entrichtenden Bauzins in Höhe von 2.400 Euro. Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 2011 machte der Bf. eine Ablösezahlung („Ablöse Tankstelle“) in Höhe von 48.000 Euro als Werbungskosten geltend, welche an die Z.. für die Aufgabe des Mietrechtes geleistet worden sei. Die Angemessenheit der Zahlung in Höhe von 48.000 Euro wurde vom Finanzamt nicht in Frage gestellt.

Darstellung der maßgeblichen Rechtsgrundlagen:

Gemäß § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, gehören Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichen Vermögen und den Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

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 EStG 1988 zu qualifizieren (vgl. *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch EStG 1988, § 28, Tz. 6 und 7).

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

Das Vermögen im Rahmen der außerbetrieblichen Einkunftsarten gehört zum Privatvermögen. Die Veräußerung unterliegt (von Ausnahmen abgesehen) nicht der Einkommensteuer. Aufwendungen zum Erwerb und Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind deshalb steuerlich grundsätzlich unbeachtlich, außer das Gesetz bestimmt selbst Abweichendes. Daher unterscheidet das EStG 1988 im Bereich der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 zwischen den Anschaffungs- und Herstellungskosten, die für den Erwerb von Wirtschaftsgütern (der Einkunftsquelle) aufgewendet werden müssen (diese sind nur im Wege der Abschreibung absetzbar) und den Aufwendungen, die zur Erzielung der Einnahmen dienen und im Jahr der Verausgabung Werbungskosten bilden. Dies bedeutet, dass Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Vermögensstamm dann abzugsfähig sind, wenn sie mit den Einnahmen in Zusammenhang stehen.

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, § 6 Tz. 69). Der Begriff der

Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist im betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich gleich (vgl. VwGH 23.11.1994, 91/13/0111).

Aus dem Werbungskostenbegriff ergibt sich, dass es entscheidend auf den Veranlassungszusammenhang von Aufwendungen und Ausgaben ankommt. Werden beispielsweise Aufwendungen getätigt, um ein (allenfalls neu bebautes) Grundstück in weiterer Folge privat zu nutzen, liegt ein Zusammenhang mit einer zukünftigen 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. Werden jedoch Aufwendungen getätigt, um das unbebaute/bebaute Grundstück zu veräußern, sind die Aufwendungen diesem Vorgang zuzuordnen und nur insoweit steuerlich beachtlich, als die Veräußerung der Einkommensteuer unterliegt (vgl. VwGH 7.6.2005, 2002/14/0011).

Rechtliche Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes:

Der Bf. verpflichtete sich im Baurechtsvertrag vom 23. Juni 2010 zu gewährleisten, dass die verfahrensgegenständliche Liegenschaft frei von Bestand- und Nutzungsrechten Dritter ist. Die Zahlung des Bf. an die Z.. unter dem Titel „Ablöse Tankstelle“ (Rechnung vom 31. Jänner 2011) ermöglichte es dem Bf., dieser vertraglichen Verpflichtung zu entsprechen. Damit war die Freistellung der Liegenschaft von einer schuldrechtlichen Verpflichtung gegeben.

Die im Zusammenhang mit einer Ablösung eines Nutzungsrechtes geleisteten Zahlungen führen in der Regel zweifellos zu einer Vergrößerung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht des Liegenschaftseigentümers und damit zu einer Werterhöhung der Liegenschaft. Derartige Ablösezahlungen sind grundsätzlich als zusätzliche Anschaffungskosten anzusehen und finden steuerlich daher nur im Wege der Abschreibung Berücksichtigung.

Im gegenständlichen Fall liegen diese Voraussetzungen aber nicht vor, da die Einräumung des Baurechtes bereits mit Baurechtsvertrag vom 23. Juni 2010 erfolgte und durch die Ablösezahlung am 31. Jänner 2011 eine Werterhöhung durch eine Vergrößerung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht des Bf. als Liegenschaftseigentümer nicht mehr gegeben war. Die gegenständliche Ablösezahlung hat lediglich dazu gedient, dem Bf. die Erfüllung seiner vertraglichen Verpflichtungen zu ermöglichen. Die Einräumung des Baurechtes erfolgte aber unstrittig zur Erzielung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung. Es trifft zwar zu, dass der Bf. die Bewirtschaftung der Liegenschaft geändert hat. Die aus dem Baurecht fließenden Einnahmen in Form des Bauzinses sind jedoch ebenso den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zuzuordnen, wie die Überlassung eines Grundstückes im Rahmen eines Bestandverhältnisses. Da somit im vorliegenden Fall weiterhin Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt werden, können die Kosten für die Freimachung von Bestand- und Nutzungsrechten Dritter, entgegen der Ansicht des Finanzamtes, nicht der „Wiederherstellung eines unbebauten Grundstückes“ zugerechnet werden.

Zusammenfassend ergibt sich nach der dargestellten Rechtslage die Abzugsfähigkeit der vom Bf. geleisteten Freimachungskosten in Höhe von 48.000 Euro als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Der Beschwerde war daher, wie aus dem Spruch ersichtlich, stattzugeben.

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Wien, am 16. Oktober 2014