

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***R*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch WRITZMANN & Partner GMBH, Wassergasse 22-26 Tür 1, 2500 Baden, über die Beschwerde vom 13. Februar 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 23. Jänner 2017 betreffend Einkommensteuer 2015 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem am Ende der Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Strittig ist im vorliegenden Fall die Frage, welche Aufwendungen als Kosten der Anschaffung bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Immobilienertragsteuer in Abzug gebracht werden können.

Dieser Frage ging folgendes Verwaltungsgeschehen voraus:

Die Beschwerdeführerin (Bf) erzielte Einkünfte aus selbständiger Arbeit und Verluste aus Vermietung und Verpachtung. Im Jahr 2015 veräußerte die Bf eine Liegenschaft. Die darauf entfallende Immobilienertragsteuer wurde als besondere Vorauszahlung an das Finanzamt gemeldet.

Die **Einkommensteuererklärung** für das Jahr 2015 wurde elektronisch eingereicht. In dieser Erklärung wurden keine Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken erklärt.

Über Vorhalt des Finanzamtes gab die Bf bekannt, dass die veräußerte Liegenschaft am 17.12.2014 erworben worden war. Es wurde die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Immobilienertragsteuer unter Gegenüberstellung der Anschaffungskosten und des Verkaufspreises dargelegt, die Kosten teilweise durch Belege nachgewiesen und die Kaufverträge für den An- und Verkauf vorgelegt.

Das Finanzamt erließ den **Bescheid** und korrigierte dabei die Anschaffungskosten dahingehend, dass zwei Aufwendungen nicht berücksichtigt wurden. Auf Grund dieser Korrektur wurde die Immobilienertragsteuer mit 20.646,86 Euro ermittelt und dem Bescheid zugrunde gelegt. In der Begründung führte das Finanzamt aus, dass nur solche Aufwendungen als Anschaffungskosten berücksichtigt werden könnten, die tatsächlich mit der Anschaffung in Zusammenhang stünden. Die mit der Veräußerung des Grundstückes in Zusammenhang stehenden Ausgaben seien nicht abzugsfähig.

Bezugnehmend auf die vorgebrachten Unterlagen könnten die Kosten für „Führung Erstgespräche mit der Wiener Förderstelle.....“ in Höhe von 3.600 Euro (Rechnung vom 22.9.2015 der ***2*** Beteiligungen Holding GmbH) sowie für „Standort und Marktanalyse, wirtschaftliche Erstkalkulation hinsichtlich der Verwertbarkeit, Evaluierung der Vermietbarkeit,“ Im Ausmaß von 31.800 Euro (Rechnung vom 17.12.2014 von ***1Makler***) nicht berücksichtigt werden, da diese nicht mit der Anschaffung der Liegenschaft, sondern mit der Verwertung bzw dem Verkauf der Liegenschaft in Zusammenhang stünden. Die Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen seien daher auf einen Betrag von 82.587,45 Euro korrigiert worden. Die bisher gemeldete besondere Vorauszahlung gelange zur Anrechnung. Auf Grund der Verluste aus Vermietung und Verpachtung werde der Bescheid vorläufig erlassen.

Gegen diesen Bescheid wurde Beschwerde erhoben. Die Bf habe ursprünglich bei der Anschaffung der Liegenschaft beabsichtigt, das Objekt durch entsprechende Herstellungsaktivitäten auszubauen und zu sanieren. Deswegen seien die vom Finanzamt herausgestrichenen Ausgaben als Teilherstellungsaufwendungen zu berücksichtigen. Die Standort- und Marktanalyse sei zur wirtschaftlichen Erstkalkulation notwendig gewesen, um die für die Herstellung absehbare Planung für das Objekt vornehmen zu können. Insoweit stellten sich diese Kosten als Herstellungsnebenkosten dar. Insbesondere da die Bf die Förderung nicht in Anspruch genommen habe, seien die von ihr aufgewendeten Aktivitäten nicht nur als Anschaffungs- und Anschaffungsnebenkosten, sondern als Teilherstellungskosten anzusehen angesichts der versuchten Vermietungsreifmachung der Liegenschaft. Gleiches gelte für die Erstgespräche der Wiener Förderstelle, denn es sei abgeklärt worden, ob eine Förderung beim Umbau des Objektes erzielbar sei. Dies seien eindeutig Teilherstellungskosten und als solche bei der Berechnung der Immobilienertragsteuer zu berücksichtigen.

Dass die Bf die gesetzten Herstellungsaktivitäten vorzeitig beendet und anschließend das Objekt veräußert habe, ändere nichts daran, dass die von ihr vorgenommenen Aktivitäten Herstellungsaufwendungen im Zusammenhang mit der Sanierung, Adaptierung und dem Umbau der Liegenschaft darstellten. Diese Kosten stünden nicht mit dem Verkauf der Liegenschaft in Zusammenhang, sondern ausschließlich mit der geplanten Herstellung und Umgestaltung der Liegenschaft. Die geplante Umgestaltung sei nicht zur Gänze fertiggestellt worden, sondern in der Projektphase abgebrochen worden. Es handle sich daher um Teilerstellungskosten gemäß der Nomenklatur des § 203 Abs 3 UGB. Dass der Umbau geplant gewesen sei, stehe außer Streit. Im Hinblick auf eine finale Betrachtung seien in die Herstellungskosten alle Aufwendungen einzurechnen, die für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes anfielen. Pläne, Konstruktionszeichnungen oder wie hier Standort- und Marktanalyse zur wirtschaftlichen Erstkalkulation würden überwiegend zu den aktivierungspflichtigen Fertigungseinzelkosten gerechnet. Gleiches gelte für die Führung der Erstgespräche mit der Wiener Förderstelle, da es dabei um die Abklärung von Fördermaßnahmen beim Umbau gehe. In Anbetracht der geplanten Maßnahmen stellten diese vorgenannten Kosten Teilerstellungskosten sowohl für den Begriff der Herstellungsaufwendungen als auch Instandsetzungsaufwendungen des § 30 Abs 3 EStG 1988 dar.

Es werde daher beantragt, diese Kosten zu berücksichtigen und die bereits bezahlte Immobilienertragsteuer in der Höhe von 11.796,86 Euro anzurechnen.

Das Finanzamt entschied über die Beschwerde mit abändernder **Beschwerdevorentscheidung**, welche ebenfalls vorläufig erging. In der Begründung der Entscheidung wurde ausgeführt, dass Kosten für die Entscheidungsfindung und Entscheidungsvorbereitung keine aktivierungspflichtigen Aufwendungen darstellten und daher nicht den Herstellungskosten zuzuordnen seien. Planungskosten zählten nicht zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten, wenn sie allgemeiner Natur seien und der Ermittlung von Beschaffungsalternativen dienten. Aufwendungen in der Entscheidungsphase, ob man dieses oder ein anderes Wirtschaftsgut erwerben möchte, seien vorgelagerte Aufwendungen und daher nicht den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zuzurechnen. In diesem Punkt sei die Beschwerde daher abzuweisen gewesen. Dem Antrag auf Anrechnung der besonderen Vorauszahlung sei entsprochen worden.

Die Bf brachte innerhalb offener Frist einen **Vorlageantrag** ein. In diesem wurde ausgeführt, dass die Bf beabsichtigt habe, das Objekt durch entsprechende Herstellungsaktivitäten auszubauen und zu sanieren, daher seien die herausgestrichenen Ausgaben als Teilerstellungsaufwendungen zu berücksichtigen. Die Standortanalyse sei für die wirtschaftliche Erstkalkulation notwendig gewesen, um die nötige Planung der Herstellung für das Objekt vornehmen zu können. Es seien daher Kosten der Auftragsvorbereitung. Dies seien Teilerstellungskosten für die versuchte Vermietungsreifmachung. Gleiches gelte für die

Erstgespräche mit der Wiener Förderstelle, ob eine Förderung beim Umbau des Objektes erzielbar sei.

Herstellungskosten lägen immer dann vor, wenn die Wesensart des Gebäudes verändert werde. Das EStG enthalte keine eigenständige Definition, es bestehe wohl eine Parallelität zwischen den Herstellungskosten im Sinne des EStG 1988 und jenen nach § 203 Abs 3 UGB. Aus dem Zusammenhang mit § 30 Abs 2 Z 2 und Abs 4, zweiter Satz EStG 1988 ergebe sich, dass Baumaßnahmen, die zu einer Änderung der Wesensart des Gebäudes führten, bei der Ermittlung der Höhe der ImmoESt zu berücksichtigen seien, im allgemeinen aber noch nicht zur Erfüllung des Tatbestandsmerkmals des selbst hergestellten Gebäudes ausreichten. Die wesentliche Verbesserung beziehe sich auf die Immobilie als Ganzes. Daher seien auch allfällige Herstellungsaufwendungen als adaptierte Anschaffungskosten vom Verkaufserlös abzuziehen. Dass die Bf das Vorhaben vorzeitig beendet und anschließend das Objekt veräußert habe, ändere nichts an den vorgenommenen Herstellungsaufwendungen. Laut dem Handbuch der Rechnungslegung, Kommentar zur Bilanzierung, 5. Auflage, Küting/Weber § 255 Rz 194ff, setzten sich die vorgelagerten Kosten aus den Kosten der Auftragserlangung und den Kosten der Auftragsvorbereitung zusammen. Während die Kosten der Auftragsvorbereitung wie Planungen, Entwürfe, Modelle, Kostenvoranschläge, Muster, Vorgutachten, Konstruktionszeichnungen weitgehend anerkannt wären, blieben die Kosten der Auftragserlangung wie für Acquisitionsbemühungen umstritten.

Laut Finanzamt seien die strittigen Aufwendungen der Entscheidungsphase vorgelagerte Aufwendungen. Gemäß Rz 195 des oben angeführten Kommentars müssen die Aufwendungen einen inneren wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Fertigungsprozess haben, eindeutig dem herzustellenden Gegenstand zurechenbar sein und die Werthaltigkeit der zu aktivierenden Kosten nachgewiesen und überprüfbar sein:

Der innere wirtschaftliche Zusammenhang der Marktanalyse und deren Kalkulation als auch der Erstgespräche mit der Förderstelle und der Wunsch, die Liegenschaft umzugestalten, dass Förderungen in Anspruch genommen werden können und eine bessere Vermietbarkeit erreichbar wird, sei eindeutig aus dem Sachverhalt nachgewiesen.

Die Kosten seien eindeutig dem herzustellenden Vermögensgegenstand zuzurechnen.

Die Kosten seien vor dem technischen Umbau (vorgelagerte Herstellungskosten) angefallen.

Die Werthaltigkeit der zu aktivierenden Kosten sei ebenfalls gegeben gewesen, da das Objekt ja durch die erfolgten Maßnahmen mit Gewinn veräußert werden konnte.

Daher lägen Sondereinzelkosten der Fertigung vor (siehe oben, Rz 193). Damit werde auch der Auffassung des Bundesfinanzhofes entsprochen, wonach auch jene Kosten zu den Kosten der Herstellung zählten, die zwangsläufig mit der Herstellung eines Wirtschaftsgutes anfielen.

Diese Vorbereitungskosten seien daher grundsätzlich zu aktivieren. Diesbezüglich werde auch auf die Berufungsausführungen verwiesen.

Es werde daher beantragt, die strittigen Aufwendungen zu berücksichtigen und als Abzugsposition im Rahmen der Bemessungsgrundlage zu erfassen.

Über Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes gab die Bf bekannt:

Zur Sachverhaltsannahme des Bundesfinanzgerichtes habe lediglich zur Rechnung von ***1Makler***, Immobilienmakler, vom 17.12.2014 eine wesentliche, den Sachverhalt erhellende und somit entscheidungsrelevante Rücksprache und Vorlage der beiliegenden Unterlage erzielt werden können. Gemäß der beiliegenden Mail vom 10.6.2022 habe der Makler bestätigt, dass bei der Ausgangsrechnung vom 17.12.2014 inhaltlich eine Maklerprovision des Submaklers ***1Makler*** vorliege und nicht wie in der Rechnung dargestellt, eine Standort- und Marktanalyse. Aufgrund dessen sei der Betrag von 31.800 Euro zu hundert Prozent eine Maklerprovision zur Anschaffung des Grundstückes und daher bei der ImmoEst zu berücksichtigen. Dies ergebe sich ebenso aus der Aufstellung der Bf, wobei die sechste Zeile Makler den Betrag von 40.000 Euro netto anführe. Dieser Betrag ergebe sich aus den 26.500 Euro ***1Makler***, der Rest 13.500 Euro Realis, jeweils netto insgesamt 40.000 Euro, brutto 48.000 Euro.

Unter Berücksichtigung der aktuellen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stimme die Bf mit der Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichtes überein.

Bezüglich Ermittlung der Bemessungsgrundlage werde die Berücksichtigung des Betrages von 31.800 Euro für die Vermittlung der Liegenschaft und Anschaffungskosten von insgesamt 631.939,23 Euro zu berücksichtigen beantragt. Aufgrund der beiliegenden Bestätigung von Herrn ***1Makler*** sei die Zuordnung der Aufwendungen vorgenommen worden und werde beantragt, diese entsprechend zu berücksichtigen.

Als Beilage zum Schreiben fand sich eine E-Mail von ***1Makler*** an ***2Makler***, mit der im Anhang eine Bestätigung von ***1Makler*** übermittelt wurde. Diese hatte nachstehenden Wortlaut:

*„Hiermit bestätige ich, ***1Makler***, wohnhaft in 1180 Wien, ***Adr***, dass es sich bei der Ausgangsrechnung von 17.12.2014 betreffend des Objektes ***1***, an Frau ***Bf1*** wirtschaftlich um eine Maklerprovision des Submaklers ***1Makler*** handelt.*

Das bedeutet, dass die Rechnungssumme von brutto € 31.800,-- zu 100% eine Maklerprovision darstellt.“

Diese Bestätigung war von ***1Makler*** mit Datum 10.6.2022 unterzeichnet.

Dazu fand sich noch eine tabellarische Aufstellung von Investitionskosten, in der Maklerkosten (Realis) in der Höhe von 40.000 Euro angeführt wurden. Ein Bezug zum Kauf der Liegenschaft fand sich in dieser tabellarischen Aufstellung nicht.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf tätigte unter anderem nachstehende Aufwendungen (sämtliche Beträge inkl USt):

1. Rechnung ***2*** Beteiligungen vom 22.9.2015, Position „Suche der Immobilie, Überprüfung der wirtschaftlichen Machbarkeit“- Leistungszeitraum November bis Dezember 2014, 6.000 Euro.
2. Rechnung ***2*** Beteiligungen vom 22.9.2015, Position „Wirtschaftliche und steuerliche Erstkalkulation vor dem Einkauf“- Leistungszeitraum November bis Dezember 2014, 5.400 Euro.
3. Rechnung ***2*** Beteiligungen vom 22.9.2015, Position „Auftragserteilung der Studien, Besprechungen mit den Architekten“- Leistungszeitraum November bis Dezember 2014, 4.800 Euro.
4. Rechnung ***2*** Beteiligungen vom 22.9.2015, Position „Führung der Erstgespräche mit der Wiener Förderungsstelle, ob das Projekt förderbar wäre“- Leistungszeitraum November 2014 bis März 2015, 3.600 Euro.
5. Rechnung ***1Makler*** Immobilienmakler vom 7.12.2014, „Standort- und Marktanalyse, wirtschaftliche Erstkalkulation hinsichtlich der Verwertbarkeit, Evaluierung der Vermietbarkeit, Beratung für die Förderung WWFF, im Leistungszeitraum November und Dezember 2014 für die Liegenschaft in 1010 Wien, ***1***, 31.800 Euro.
6. Atelier ***X***, Bebauungsstudie, 720 Euro, und Mag. ***Y***, Bebauungsstudie, 432 Euro.

Die Bf hat eine Liegenschaft mit einem Einfamilienhaus mit Grundstück mit der Adresse ***1*** mit Kaufvertrag vom 17.12.2014 erworben.

Als vorläufiger Gesamtkaufpreis wurden 450.000 Euro vereinbart.

Unmittelbar angrenzend zu dieser Liegenschaft befand sich ein Grundstück im Eigentum der Gemeinde Wien im Ausmaß von 95 qm.

Im Kaufvertrag mit den Verkäufern der Liegenschaft wurde vereinbart, dass im Falle eines den Betrag von 60.000 Euro übersteigenden Kaufpreises für die angrenzende Teilfläche der Gemeinde Wien der vereinbarte Kaufpreis von 450.000 um den den Betrag von 60.000 Euro übersteigenden Betrag reduziert werde.

Am 11.6.2015 wurde ein Nachtrag zum Kaufvertrag vom 17.12.2014 abgeschlossen, welcher den Kaufpreis einvernehmlich dahingehend neu regelte, dass eine endgültige Kaufpreisminderung in der Höhe von 11.800 Euro vereinbart wurde. Dadurch verringerte sich der Kaufpreis auf 438.200 Euro.

Die Bf erwarb in der Folge von der Gemeinde Wien diese Teilfläche aufgrund des Genehmigungsbeschlusses vom 14.9.2015 um 83.740,50 Euro.

Mit Vertrag vom 5.11.2015 veräußerte die Bf die erworbene Liegenschaft einschließlich der von der Gemeinde Wien erworbenen Teilfläche um 700.000 Euro.

Unter Berücksichtigung der obenstehenden Aufwendungen neben weiteren Aufwendungen, die unstrittig in unmittelbarem Zusammenhang mit der Anschaffung der Liegenschaft standen, errechnete die Bf Anschaffungskosten in der Höhe von 652.891,23 Euro für die veräußerte Liegenschaft und ermittelte die Bemessungsgrundlage für die ImmoEST mit 47.108,77 Euro.

2. Beweiswürdigung

Nach der Beantwortung des Vorhaltes des Bundesfinanzgerichtes durch die Bf steht nur mehr hinsichtlich des Betrages unter Punkt 5 des dargestellten Sachverhaltes in Streit, ob diese Aufwendungen Anschaffungsnebenkosten darstellen, die die Anschaffungskosten der Immobilie erhöhen und damit die Bemessungsgrundlage für die ImmoEST verringern.

Bei der erstmaligen Darstellung der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die ImmoEST laut Erklärung vor Erlassung des Erstbescheides wurden unter den Anschaffungskosten und Anschaffungsnebenkosten unter anderem angeführt:

- *****Firma***** Vermittlung Ankauf 16.200 Euro. Der Leistungsgegenstand auf der Rechnung wurde klar als Honorar für die Vermittlung des Ankaufes dargestellt.
- Der in Streit stehende Betrag wurde als Standort- und Marktanalyse, wirtschaftliche Erstkalkulation dargestellt. Auf der Rechnung wurde als Leistungsgegenstand angeführt: *„Standort- und Marktanalyse, wirtschaftliche Erstkalkulation hinsichtlich der Verwertbarkeit, Evaluierung der Vermietbarkeit, Beratung für die Förderung WWFF, im Leistungszeitraum November und Dezember 2014 für die Liegenschaft in 1010 Wien,*

1“.

Dass diese Rechnung eine Vermittlungsleistung abgegolten hätte, geht aus dieser und der darin enthaltenen Beschreibung des Leistungsgegenstandes nicht hervor.

- Im Zuge der Begründung der Beschwerde und des Vorlageantrages wurde eingehend ausgeführt, dass die Aufwendungen für die Standort- und Marktanalyse Teilerstellungskosten darstellten und deswegen den Anschaffungsnebenkosten zuzurechnen seien.

Hier erhebt sich für das Gericht die Frage, warum die Darstellung der Leistung nicht von Anbeginn der jetzigen Darstellung in der Bestätigung der Vorhaltsbeantwortung entsprach? Woraus ergibt sich diese Unterschiedlichkeit, die miteinander unvereinbar ist? Warum wurde die Leistung nicht bereits in der Rechnung im Sinne der Bestätigung aus 2022 benannt? Warum hat die Bf noch in der Beschwerde und im Vorlageantrag mit der Leistung „Standort- und Marktanalyse“ argumentiert, wenn es sich nach der jüngsten Darstellung doch um eine Maklerprovision handelte, die zweifelsfrei abzugsfähig ist?

Nach der allgemeinen Lebenserfahrung geht man üblicherweise davon aus, dass als Kosten für eine Immobilie neben den Anschaffungskosten noch ca 10 Prozent des Kaufpreises anfallen, und zwar für Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühr Notarkosten und Maklerprovision, wobei die Maklerprovision dabei üblicherweise mit etwa 3 bis 5 Prozent des Kaufpreises beziffert wird. Bei 3 Prozent wären das im vorliegenden Fall rund 13.146 Euro. Dies entspricht auch dem Betrag von 13.500 Euro, der ursprünglich als Vermittlungsprovision bezeichnet wurde.

Würde man die in der Vorhaltsbeantwortung angeführten Angaben der Berechnung zugrunde legen, dann hätte die Bf bei einem Kaufpreis von rund 438.000 Euro eine Vermittlungsprovision von 40.000 Euro bezahlt, das wären 9,13 Prozent Vermittlungsprovision. Natürlich ist das Vermittlungshonorar frei vereinbar und es können auch höhere Prozentsätze vereinbart werden. Es stellt sich nur die Frage, warum die Bf so viel mehr für die Vermittlung zahlen sollte und wollte, als für die Vermittlung normalerweise üblich?

Diese Tatsache des hohen Prozentsatzes einerseits im Zusammenhang mit der ursprünglichen Darstellung des Leistungsgegenstandes in den im Akt aufliegenden Rechnungen und im Zusammenhang mit der ursprünglichen Darstellung der Anschaffungsnebenkosten andererseits sowie die Argumentationsführung betreffend die Teilerstellungskosten weckt begründete Zweifel an der Darstellung in der Vorhaltsbeantwortung und an der vorgelegten Bestätigung des Maklers, wonach es sich um eine reine Vermittlungsprovision handeln sollte.

Diese Zweifel an der Darstellung auf Grund deren Widersprüchlichkeit lassen sich nicht beiseitelegen. Warum sollte die Bf den schwierigen Weg der Argumentation mit Teilerstellungskosten wählen, wenn es sich doch um zweifelsfrei abzugsfähige Vermittlungsprovisionen handelte. Dies legt die Vermutung nahe, dass es sich eben um keine

Vermittlungsprovision handelte, sondern tatsächlich wie in den Rechnungen angeführt eine Standort- und Marktanalyse erstellt wurde.

Hinzu kommt, dass nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes den zeitnäheren Angaben grundsätzlich mehr Glauben geschenkt werden kann als späteren Aussagen, die im Rahmen des Verfahrens gemacht werden, in dem bereits die steuerlichen Auswirkungen der Angaben abgeschätzt werden können (vgl bspw VwGH 23.06.1994, 94/18/0269).

Das Gericht schenkt daher der Darstellung in der Vorhaltsbeantwortung keinen Glauben und geht davon aus, dass es sich bei der im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vorgelegten Bestätigung des Maklers um eine Gefälligkeitsbestätigung handelt. Es legt der Entscheidung daher den Leistungsgegenstand, wie er in der Rechnung vom 17.12.2014 angeführt wurde, zugrunde.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Private Grundstücksveräußerungen sind Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Der Begriff des Grundstückes umfasst Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (§ 30 Abs 1 EStG 1988).

Als Einkünfte ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen. Die Anschaffungskosten sind um Herstellungsaufwendungen und Instandsetzungsaufwendungen zu erhöhen, soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren. Die Anschaffungskosten sind um Absetzungen für Abnutzungen, soweit diese bei der Ermittlung von Einkünften abgezogen worden sind, sowie um die in § 28 Abs 6 EStG 1988 genannten steuerfreien Beträge zu vermindern. Müssen Grundstücksteile im Zuge einer Änderung der Widmung auf Grund gesetzlicher Vorgaben an die Gemeinde übertragen werden, sind die Anschaffungskosten der verbleibenden Grundstücksteile um die Anschaffungskosten der übertragenen Grundstücksteile zu erhöhen (§ 30 Abs 3 EStG 1988).

Zur Ermittlung der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen sind vom Veräußerungserlös zunächst die tatsächlichen Anschaffungskosten des Grundstückes in Abzug zu bringen. Der Begriff Anschaffungskosten wird nach den Bestimmungen des § 6 EStG 1988 ermittelt.

Zu den Anschaffungskosten gehören daher alle Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes, also neben dem tatsächlichen Kaufpreis auch die Nebenkosten, die mit der Anschaffung in einem unmittelbaren zeitlichen und kausalen Zusammenhang stehen.

Für die Zuordnung zu den Anschaffungskosten hat der Zweck der Aufwendungen entscheidende Bedeutung, ein bloßer kausaler oder zeitlicher Zusammenhang mit der Anschaffung reicht als solcher nicht aus.

Zu den Anschaffungskosten gehören bspw **Vermittlungshonorare, Vertragserrichtungskosten, Gerichtsgebühren, Grunderwerbsteuer, anschaffungsnahe Erhaltungsaufwendungen, Schätzungskosten, Beratungskosten.**

Nachträgliche 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 kausalem oder zeitlichem Zusammenhang stehen, zählen ebenfalls zu den Anschaffungskosten.

Vorweggenommene Anschaffungskosten, das sind Aufwendungen, die dem Anschaffungsvorgang zeitlich vorausgehen, mit diesem aber in einem unmittelbaren sachlichen Zusammenhang stehen und **nach dem Erwerbsentschluss** anfallen, wie bspw Kosten der Besichtigung eines Wirtschaftsgutes oder Beratungskosten, gehören auch zu den Anschaffungskosten.

Verallgemeinert zählen damit nur jene Kosten zu den Anschaffungskosten, die nach dem Entschluss zum Erwerb des konkreten Wirtschaftsgutes anfallen.

Aufwendungen in der Entscheidungsphase, dh Aufwendungen um zu entscheiden, ob man dieses oder ein anderes Wirtschaftsgut erwerben möchte, sind dem konkreten Anschaffungsvorgang vorgelagert und genügen nicht dem Kriterium der Einzelzuordnung.

Nicht zu den Anschaffungskosten zählen Kosten, die dem konkreten Anschaffungsvorgang nicht zuordenbar sind. **Planungskosten** zählen bspw nicht zu den Anschaffungskosten, wenn sie allgemeiner Natur sind und der Ermittlung von Beschaffungsalternativen dienen. Dagegen sind sie dem konkreten Anschaffungsvorgang zuzuordnen, wenn sie **nach der Entscheidung** für eine bestimmte Beschaffungsalternative anfallen.

Gutachtenskosten zählen dann zu den Anschaffungskosten, wenn sie **nach einer grundsätzlich gefassten Erwerbsentscheidung** anfallen und die Erstellung des Gutachtens nicht lediglich eine Maßnahme zur Vorbereitung einer noch unbestimmten, erst später zu treffenden Erwerbsentscheidung darstellt. Die grundsätzliche Entschlussfassung ist dabei aus der konkreten Handlung zu schließen. So spricht zum Beispiel die Erteilung eines Gutachtensauftrages für die grundsätzliche Entschlussfassung, wohingegen eine Marktstudie einer grundsätzlichen Entschlussfassung vorgelagert sein wird (Doralt/Kirchmayr/Zorn, Einkommensteuer, § 6, Tz 69).

Die vergeblichen Planungskosten sind bei Fehlen eines Herstellungsvorganges keine Herstellungskosten. Sie fallen damit nicht unter die gemäß § 30 Abs 3 EStG 1988 bei Ermittlung

der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen die Anschaffungskosten des Grundstückes erhöhenden Herstellungsaufwendungen (vgl. VwGH 22.12.2021, Ro 2021/13/0005).

Für den vorliegenden Fall bedeutet das:

- Rechnung ***2*** Beteiligungen vom 22.9.2015, Position „Suche der Immobilie, Überprüfung der wirtschaftlichen Machbarkeit“- Leistungszeitraum November bis Dezember 2014:

Bei dem Leistungsgegenstand ergibt sich bereits aus dem Wortlaut „Suche der Immobilie, dass es sich noch nicht um diese konkrete Immobilie handeln kann, da sie ansonsten nicht gesucht werden müsste. Es handelt sich um eine allgemeine Suche nach einer Immobilie, die zweifelsfrei vor dem Kaufentschluss für die konkrete Immobilie durchgeführt wird. In diesem Sinne sind diese Aufwendungen nicht den Anschaffungskosten unmittelbar und konkret zuordenbar. Sie erhöhen damit nicht die Anschaffungskosten. Diese Aufwendungen können daher bei der Ermittlung der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen nicht in Abzug gebracht werden.

- Rechnung ***2*** Beteiligungen vom 22.9.2015, Position „Wirtschaftliche und steuerliche Erstkalkulation **vor** dem Einkauf“- Leistungszeitraum November bis Dezember 2014:

Bei dem angeführten Leistungsgegenstand ergibt sich bereits aus dem Wortlaut, dass diese Leistung vor dem Erwerbsentschluss beauftragt wurde, um zu einem Erwerbsentschluss zu kommen. Dies findet auch in dem angegebenen Leistungszeitraum seine Bestätigung, der mit November bis Dezember 2014 jenen Zeitraum benennt, der vor dem Kaufabschluss am 17.12.2014 liegt. In diesem Sinne sind diese Aufwendungen nicht den Anschaffungskosten unmittelbar und konkret zuordenbar. Sie erhöhen damit nicht die Anschaffungskosten. Diese Aufwendungen können daher bei der Ermittlung der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen nicht in Abzug gebracht werden.

- Rechnung ***2*** Beteiligungen vom 22.9.2015, Position „Auftragserteilung der Studien, Besprechungen mit den Architekten“- Leistungszeitraum November bis Dezember 2014:

Auch diese Position ist als Entscheidungsgrundlage für oder gegen den Erwerb der Immobilie zu verstehen, was durch den Leistungszeitraum bestätigt wird, der einen Zeitraum bis zum Kaufentschluss beschreibt. Auch diese Aufwendungen wurden daher vor dem Kaufentschluss zur Herbeiführung eines solchen getätigt und sind dem konkreten Erwerb der Immobilie nicht unmittelbar zuordenbar. Sie erhöhen damit nicht die Anschaffungskosten. Diese

Aufwendungen können daher bei der Ermittlung der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen nicht in Abzug gebracht werden.

- Rechnung ***2*** Beteiligungen vom 22.9.2015, Position „Führung der Erstgespräche mit der Wiener Förderungsstelle, ob das Projekt förderbar wäre“- Leistungszeitraum November 2014 bis März 2015:

Ob das Projekt förderbar wäre oder nicht, bildet eine wesentliche Entscheidungsgrundlage für den Kauf eines Objektes. Diese Informationen werden üblicherweise vor dem Kaufentschluss eingeholt. Dass der Leistungszeitraum über den Kaufentschluss hinausreicht, ist vermutlich daran gelegen, dass Verhandlungen mit Behörden üblicherweise einen längeren Zeitraum in Anspruch nehmen. Trotz dieses Leistungszeitraumes wurden diese Aufwendungen vor dem Kaufentschluss verursacht und sind dem Erwerb der konkreten Immobilie nicht unmittelbar zuordenbar. Sie erhöhen damit nicht die Anschaffungskosten. Diese Aufwendungen können daher bei der Ermittlung der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen nicht in Abzug gebracht werden.

- Rechnung ***1Makler*** Immobilienmakler vom 7.12.2014, „Standort- und Marktanalyse, wirtschaftliche Erstkalkulation hinsichtlich der Verwertbarkeit, Evaluierung der Vermietbarkeit, Beratung für die Förderung WWFF, im Leistungszeitraum November und Dezember 2014 für die Liegenschaft in 1010 Wien, ***1***:

Hier handelt es sich nach der Bezeichnung des Leistungsgegenstandes um eine Standort- und Marktanalyse, die der Entschlussfassung typischerweise vorgelagert ist. Warum das Gericht davon ausgeht, dass diese Leistung erbracht und entlohnt wurde, kann der Beweiswürdigung weiter oben entnommen werden.

Eine Standort- und Marktanalyse dient als Entscheidungsgrundlage unter mehreren Beschaffungsalternativen. Auch der Leistungszeitraum laut Rechnung bezieht sich auf die Zeit vor dem Kauf der Immobilie. Diese Aufwendungen sind dem konkreten Erwerb der Immobilie damit nicht unmittelbar zuordenbar. Sie erhöhen nicht die Anschaffungskosten. Diese Aufwendungen können daher bei der Ermittlung der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen nicht in Abzug gebracht werden.

- Atelier ***X*** Bebauungsstudie und Mag. ***Y***, Bebauungsstudie:

Beiden Aufwendungen ist gemeinsam, dass die Rechnungen aus der Zeit vor dem Kaufvertragsabschluss stammen und als Leistungszeitraum November und Dezember 2014 nennen. Diese beiden Studien wurden erstellt, um der Bf zu einer Erwerbsentscheidung für oder gegen die gegenständliche Immobilie zu verhelfen. Diese Aufwendungen sind dem konkreten Erwerb der Immobilie nicht unmittelbar zuordenbar. Sie erhöhen damit nicht die

Anschaffungskosten. Diese Aufwendungen können daher bei der Ermittlung der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen nicht in Abzug gebracht werden.

Zu den Ausführungen betreffend Herstellungskosten/Teilerstellungskosten:

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sind Planungskosten ein Teil der Herstellungskosten eines fertiggestellten Wirtschaftsgutes. Selbst vergebliche Planungskosten zählen zu den Herstellungskosten, wenn davon auszugehen ist, dass die ursprüngliche Planung der späteren Bauausführung in baurechtlicher, statischer und architektonischer Hinsicht gedient hat. Unterbleibt hingegen die Errichtung oder Herstellung des zunächst geplanten Objektes gänzlich, sind die somit vergeblichen Planungskosten mangels eines Herstellungsvorganges keine Herstellungskosten (vgl. VwGH 22.12.2021, Ro 2021/13/0005). Sie fallen damit nicht unter die die Anschaffungskosten erhöhenden Herstellungsaufwendungen.

Aus diesem Grunde sind die Ausführungen der Bf zu den Herstellungskosten nicht zielführend, weil keine Herstellung erfolgte, wie die Bf selbst ausführte. Nach den Ausführungen ist die geplante Umgestaltung bereits in der Projektphase abgebrochen worden. Eine werterhöhende Verbesserung der Liegenschaft in Form von Herstellungskosten hat nicht stattgefunden. Es erübrigt sich daher ein weiteres Eingehen auf die Ausführungen in der Beschwerde und im Vorlageantrag betreffend Herstellungskosten.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes sind die Anschaffungskosten der veräußerten Liegenschaft daher wie folgt zu ermitteln:

Anschaffungskosten für Immo ESt lt Erkl	652.891,23
Abzüglich Immobiliensuche	-6.000,00
Abzüglich Erstkalkulation	-5.400,00
Abzüglich Auftragserteilung Studien	-4.800,00
Abzüglich Erstgespräche Wr Förderstelle	-3.600,00
Abzüglich Standort und Marktanalyse	-31.800,00
Abzüglich Bebauungsstudie ***X***	-720,00
Abzüglich Bebauungsstudie ***Y***	-432,00
Anschaffungskosten laut BFG	600.139,23

Daraus ergibt sich eine Bemessungsgrundlage für die ImmoESt von 99.860,77 Euro.

Hinsichtlich Vorläufigkeit des Bescheides ist für das Gericht eine Beseitigung der Ungewissheit aus dem Akteninhalt nicht erkennbar. Die Vorläufigkeit des Bescheides wird daher beibehalten, diesbezüglich ergibt sich keine Änderung.

Beilage: 1 Berechnungsblatt Einkommensteuer 2015

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Im gegenständlichen Beschwerdefall war vor allem der Sachverhalt festzustellen, um die geltend gemachten Aufwendungen zuzuordnen. Die Lösung der Rechtsfragen ergab sich sodann aus dem Wortlaut des Gesetzes bzw der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Ermittlung von Anschaffungsnebenkosten (vgl VwGH 22.12.2021, Ro 2021/13/0005). Die Beweiswürdigung folgte hinsichtlich der Glaubwürdigkeit von Aussagen ebenfalls der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 23.06.1994, 94/18/0269).

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung lag somit nicht vor. Aus diesem Grunde wurde die Revision nicht zugelassen.

Wien, am 6. Juli 2022