

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Mag. R. *** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Winter Steuerberatung GmbH, Gewerbestraße 9, 4541 Adlwang, über die Beschwerde vom 17. August 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 13. Juli 2023 betreffend Einkommensteuer 2020 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
	Einkommen zu versteuerndes Einkommen	50.871,41 €	Einkommensteuer	14.647,99 €
			anrechenbare Lohnsteuer	- 9.551,08 €
			Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	0,09 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Nachforderung)				5.097,00 €

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (im Folgenden: Bf.) reichte am 9.3.2023 via Finanzonline seine Einkommensteuererklärung für 2020 beim Finanzamt Österreich (im Folgenden: Finanzamt) ein.

In dieser Einkommensteuererklärung wurden neben Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von € ***1***, Einkünften aus Gewerbebetrieb betreffend eine Tankstelle (€ ***2***) sowie betreffend Finanzdienstleistungen (€ ***3***) auch negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von - € 5.112,40 erklärt.

In den erklärten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung war auch das Objekt ***4*** in ***Stadt*** enthalten und wurden diesbezüglich unter der Kennziffer 9470 Zehntelabsetzungen § 28/2 Werbungskosten in Höhe von € 8.906,27 erklärt. Einnahmen wurden betreffend die ***4*** in ***Stadt*** für 2020 nicht erklärt.

Mit Vorhalt vom 11. Mai 2023 ersuchte das Finanzamt den Bf. betreffend die Einkommensteuererklärung für 2020 mit Fristsetzung bis 19. Juni 2023 hinsichtlich des Vermietungsobjektes ***4*** in ***Stadt*** eine Prognoserechnung vorzulegen, die den gesetzlichen Bestimmungen entspricht. Weiters wären die Rechnungen zu den erklärten Instandsetzungen vorzulegen. Zudem wäre eine ausführliche Sachverhaltsdarstellung zu diesem erstmalig erklärten Vermietungsobjekt nachzureichen.

Innerhalb der gesetzten Frist erfolgte durch den Bf. keine Beantwortung des Vorhaltes vom 11.5.2023.

Mit Bescheid vom 13. Juli 2023 veranlagte das Finanzamt den Bf. zur Einkommensteuer für das Jahr 2020, wobei betreffend das Objekt ***4*** in ***Stadt*** keine (negativen) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt wurden. Dieser Bescheid wurde wie folgt begründet:

„Aufgrund Nichtbeantwortung des Ergänzungsersuchens vom 11. Mai 2023 konnten die erklärten Aufwendungen in Zusammenhang zu Ihrer Vermietungstätigkeit in der ***4*** in ***Stadt*** nicht anerkannt werden.“

Dieser Bescheid wurde an den Bf. am 18.7.2023 versendet.

Am 17. August 2023 erhob der Bf. gegen den Einkommensteuerbescheid für 2020 vom 13.7.2020 Beschwerde, wobei dieser Beschwerde folgende Beilagen angeschlossen waren:

Wirtschaftlichkeitsberechnung steuerliche Totalgewinnberechnung der ***5*** (4 Seiten)
Rechnung Nr. ***6*** der ***8*** vom 10.12.2020

Eine Begründung enthielt diese Beschwerde nicht.

Mit Vorhalt vom 18. August 2023 wurde der Bf. betreffend die Beschwerde zur Einkommensteuer 2020 um folgende Ergänzungen bis 25.9.2023 ersucht:

Eine sogenannte kleine Vermietung, wie im gegenständlichen Fall (***4***, ***Stadt***) vorliegend, würde gemäß Liebhabereiverordnung eine Betätigung gem. § 1 Abs. 2 LVO darstellen. Das Nichtvorliegen einer Liebhabereibetätigung wäre daher anhand geeigneter Unterlagen gegenüber dem Finanzamt darzustellen. Geeignete Unterlage hierfür wäre etwa eine Prognoserechnung, die den gesetzlichen Bestimmungen einer solchen vollinhaltlich entspricht. Die Vorlage einer Wirtschaftlichkeitsrechnung einer Immobilienfirma an einen Erwerber einer Anlegerwohnung würde eine solche jedoch nicht darstellen und wäre nicht ausreichend bzw. geeignet, § 1 Abs. 2 LVO im gegenständlichen Beschwerdefall zu widerlegen. Der Bf. werde daher erneut aufgefordert, eine den gesetzlichen Bestimmungen entsprechende Prognoserechnung vorzulegen, wie dies bereits hinlänglich im Ergänzungsersuchen (E-Mail) vom 15. Februar 2022 an den steuerlichen Vertreter ausgeführt worden wäre, andernfalls die Beschwerde abgewiesen werden müsste. Laut Randziffer 6497 der Einkommensteuerrichtlinien wären die unter der Kennzahl 9470 geltend gemachten Aufwendungen auf 66,67 Jahre zu verteilen. Um Stellungnahme hierzu werde ersucht.

Die Frist für die Beantwortung dieses Vorhaltes wurde in der Folge bis 30.11.2023 verlängert.

Von der ***8*** wurde über Ersuchen des Bf. mit Mail vom 6. Oktober 2023 der Vorhalt des Finanzamtes vom 18.8.2023 wie folgt beantwortet:

Bei der Prognoserechnung (siehe Anlage) wäre die tatsächliche Miete herangezogen und diese mit 2% indexiert worden was angesichts der aktuellen Inflationsrate sehr vorsichtig wäre. Weiters wären die Parameter der Finanzierung eingearbeitet worden. Außerdem wären in der Prognoserechnung von den Netto-Mieten 8 % Reserve für sonstige Aufwendungen in Abzug gebracht worden.

Die Wohnung wäre bei ***8***, einem professionellen Vorsorgewohnungsanbieter gekauft worden, der seinen Klienten das Management der Vorsorgewohnung großteils abnehmen würde.

Rechnung über Beratungshonorar (siehe Anlage):

Mit dieser Rechnung würde Beratung allgemeiner Natur verrechnet werden.

Es würde dabei um Fragen wie:- welche Art des Investments passt zur individuellen Lebens- und Vermögenssituation (Immobilie, Immo-Fonds-Anteile, Aktien, Anleihen etc....)- Vor- und

Nachteile einer Vorsorgewohnung gegenüber einem anderen Investment- Entwicklung eines Negativszenarios anhand einer Musterwohnung für eine definitive Entscheidungsfindung.- Gegenüberstellung der Vor und Nachteile verschiedener Projekte – gehen.

Diese Position wäre nach Ansicht des Bf. sofort absetzbar und nicht zu aktivieren.

Diesem Mail war eine Prognoserechnung und eine Berechnung des Totalgewinnes angeschlossen, wobei sich aus letzterer ein Totalgewinn im 18. Jahr ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen ergibt.

Auch die dem Finanzamt bereits vorliegende Rechnung Nr. ***6*** der ***8*** vom 10.12.2020 war diesem Mail beigelegt.

Vom Finanzamt wurde sodann am 30.11.2023 vom Bf. eine weitere Prognoserechnung mit berichtigten Anschaffungskosten abverlangt.

Mit Mail vom 17. Jänner 2024 wurde durch die steuerliche Vertretung des Bf. eine Berechnung der Absetzung für Abnutzung der Vorsorgewohnung ***Stadt***, ***4***, Top ***10***, und eine weitere Prognoserechnung vorgelegt. In dieser Prognoserechnung ergibt sich ein Totalüberschuss im 20. Jahr nach dem erstmaligen Anfall von Aufwendungen.

Am 23. Jänner 2024 wurde der steuerlichen Vertretung des Bf. telefonisch mitgeteilt, dass die Prognoserechnung wegen des Ansatzes eines Grundanteiles von 30% zu berichtigen wäre und wurde dafür eine Frist bis 1.3.2024 gesetzt.

Mit am 24.1.2024 beim Finanzamt eingelangten Schreiben nahm der Bf. dazu wie folgt Stellung:

Zur Frage, ob die von der ***11*** und der ***12*** verrechneten Leistungen als Werbungskosten sofort abzugsfähig sind oder aber als Anschaffungsnebenkosten der Liegenschaft zu aktivieren und über die Nutzungsdauer verteilt abzuschreiben sind, werde wie folgt Stellung genommen:

1. Anschaffungskosten versus Werbungskosten

Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG 1988 wären Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Hinsichtlich des Zeitpunktes der steuerlichen Berücksichtigung wäre zu unterscheiden zwischen

- sofort abzugsfähigen Werbungskosten,
- verteilungspflichtigen Vorauszahlungen iS des § 19 Abs. 3 EStG 1988 und
- Werbungskosten, die als Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu aktivieren und nur im Wege der Absetzung für Abnutzung abzugsfähig sind.

Anschaffungskosten wären die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand (zB eine Liegenschaft) zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten würden auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten gehören.

Anschaffungskosten eines Vermögensgegenstandes (Wirtschaftsgutes) wären zu aktivieren und im Wege der Absetzung für Abnutzung über die Jahre der Nutzung zu verteilen. Nur Werbungskosten, die in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit der Anschaffung eines Vermögensgegenstandes (Wirtschaftsgutes) stehen, wären nach Maßgabe des Zahlungsabflusses sofort abzugsfähig.

2. VwGH vom 19.4.2007 (2005/15/0071)

In seinem Erkenntnis vom 19.4.2007 (2005/15/0071) hätte sich der VwGH mit der Frage zu befassen gehabt, ob Werbungskosten auch dann sofort abzugsfähig sind, wenn der Abgabepflichtige nicht als „großer“ Bauherr im Sinne der Rz 6492 ff EStR 2000 anzusehen ist.

Die Finanzverwaltung hätte nämlich bisher die Rechtsansicht vertreten, dass in einem solchen Fall nicht von einem Herstellungs-, sondern von einem Anschaffungsvorgang auszugehen ist mit der Folge, dass die Aufwendungen, die mit der Übertragung des Grundstücks unmittelbar verbunden sind, grundsätzlich als Anschaffungskosten des Gebäudes zu werten sind.

Demnach würden sie das steuerrechtliche Schicksal der Liegenschaft teilen.

Davon betroffen wären Kosten für die Ausarbeitung der Grundkonzeption des Projektes, Steuerberatungs- und Treuhandkosten, Kosten für die Beratung über die Einkunftserzielung, Kosten für die Projektbetreuung, Vermittlungskosten oder Kosten für die Vermittlung der Finanzierung.

Im obigen Erkenntnis würde der VwGH die Rechtsansicht der Finanzverwaltung ablehnen und würde zum Schluss kommen, dass nicht die Bauherreneigenschaft, sondern ausschließlich der Umfang der steuerlichen Anschaffungskosten bzw. jene der steuerlichen Herstellungskosten zu prüfen sind: Wenn Bauherreneigenschaft vorliegt, hätte die Beschwerdeführerin eine Herstellung getätigt; anderenfalls eine Anschaffung. Solcherart würde es darauf ankommen, ob die in Rede stehenden Aufwendungen zu den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des Gebäudes stehen (Anmerkung: richtig wohl: gehören).

Gehören die Aufwendungen aber weder zu den (steuerlichen) Anschaffungskosten noch zu den (steuerlichen) Herstellungskosten, würden sie - unbeschadet der Verteilungsregel des § 19 Abs. 3 EStG 1988 - zu sofort absetzbaren Werbungskosten führen, und zwar unabhängig davon, ob dem Abgabepflichtigen Bauherreneigenschaft zukommt (Herstellungsvorgang) oder nicht (Anschaffungsvorgang).

Der VwGH würde weiter ausführen, dass die Beschaffung und Abwicklung der Finanzierung, die steuerliche Beratung in Bezug auf die Einkunftsquelle, das Akquirieren von Mietern und die Überwachung des Mieteingangs sowie die Hausverwaltung stets zu sofort abzugsfähigen Aufwendungen führen würden.

Hingegen wären Aufwendungen für die Baubetreuung, die Kontrolle der Baurechnungen, Kaufvertragskosten für die Kaufpreisabwicklung aktivierungspflichtig.

Selbstverständlich müssten die an den Erwerber der Liegenschaft verrechneten Beträge die Gegenleistung für die auf den Rechnungen angegebenen Leistungen darstellen, und es darf sich nicht um das Entgelt für andere Leistungen, etwa das Entgelt für die Vermittlung des Grundstückes oder überhaupt für die Übertragung des Grundstückes handeln (sog. versteckte Anschaffungskosten).

Nach Ansicht des VwGH könnten die für die einzelnen abgerechneten Leistungen tatsächlich angefallenen Kosten und die Höhe eines fremdüblichen Gewinnaufschlages taugliche Indizien dafür sein.

3. Die Prüfung der einzelnen Aufwendungen und Leistungen:

Wende man die vom VwGH in seinem Erkenntnis vom 19.4.2007 (2005/15/0071) aufgestellten Grundsätze auf die vorliegenden von der ***11*** und der ***12*** verrechneten Leistungen an, so würde man zum Ergebnis kommen, dass folgende Leistungen in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit der Anschaffung (Herstellung) der Liegenschaft stehen würden und daher nicht aktivierungspflichtig wären, sondern als Werbungskosten sofort steuerlich abgesetzt werden könnten:

- o Beratung und Vermittlung der Finanzierung inklusive Prüfung der Fremdwährung unter Abstellung und Abwägung der spezifischen Risiken der Fremdwährung bezogen auf die spezifischen Finanzierungssituation;
- o Erstellung der Wirtschaftlichkeitsstudie inklusive Erstellung der steuerlichen Prognoserechnung und der steuerlichen Totalgewinnberechnung;
- o Einholung und Prüfung der Angebote, die Beratung beim Abschluss aller für die Durchführung des Projektes notwendigen Versicherungen sowie die Beratung beim Abschluss von Dauerschuldverhältnissen, insbesondere Wartungsverträge (Lift, Garage etc.) und Versorgungsverträge über Elektrizität, Heizung, u.ä. und für die Beratung hinsichtlich öffentlich rechtlicher Dienstleistungen, wie Schornsteinreinigung, Müllabfuhr usw.;
- o Erstellung des Erstvermietungskonzeptes unter Berücksichtigung der Marktverhältnisse unter Einbeziehung von Marktanalysen;
- o Erstellung und Abschluss der notwendigen Mietverträge;

- o Erstellung der für die Mietergewinnung notwendigen Werbemittel und Unterlagen;
- o Mieterakquisition und Vermittlung der Mieter für die Erstvermietung;
- o Hausverwaltung, Führung, Lagerung und Übergabe der notwendigen Aufzeichnungen für das Projekt sowie Steuern, Versicherungen, Müllabfuhr, Schneeräumung, Kanal während der Investitionsphase bis zur Übergabe/Übernahme der Vorsorgewohnung;
- o Darstellung der Vor- und Nachteile unterschiedlicher Anlageklassen unter besonderer Berücksichtigung von Immobilieninvestments und im speziellen der Vorsorgewohnung sowie die Besprechung und Entwicklung der wirtschaftlichen Zusammenhänge unter Veränderung der maßgeblichen Parameter etc.,.

Zusammenfassend dürfe der Bf. festhalten, dass die oben beschriebenen Leistungen als Werbungskosten sofort abzugsfähig wären, da diese im Sinne des Erkenntnisses des VwGH vom 19.4.2007 (2005/15/0071) in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit der Anschaffung (Herstellung) der Liegenschaft stehen würden. Zu beachten wäre, dass der Leistungsinhalt nicht nur genau definiert, sondern auch der Finanzverwaltung gegenüber eindeutig nachgewiesen werden müsse und dass die Höhe des Entgeltes fremdüblich festgesetzt worden ist.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 31. Jänner 2024 wurde der Beschwerde vom 17.8.2023 teilweise stattgegeben und negative Einkünfte betreffend das Objekt ***4*** in ***Stadt*** von € 46,76 angesetzt. Diese Beschwerdeverentscheidung wurde wie folgt begründet:

Vermietungsobjekt ***4*** in ***Stadt***: Im vorgelegten Kaufvertrag der Fa. ***13***, ***14***, ***Stadt***, vom 23.9.2020 werde unter Punkt VI ein Kaufpreis für den Grundanteil in Höhe von Euro 57.692,52 ausgewiesen. Nachdem jedoch keine Erläuterung über die rechnerische Ermittlung hierzu vorgelegt werden konnte, wäre der Grundanteil mit 30% von den gesamten Anschaffungskosten auszuscheiden. Nachdem im gegenständlichen Vermietungsfall keine Bauherreneigenschaft durch den Abgabepflichtigen hinsichtlich seiner erstmals gegenüber dem Finanzamt erklärten Vermietungstätigkeit in ***Stadt*** vorliegen würde, wären die zur Rechnung vom 10. Dezember 2020 mit Sofortabzug erklärten Werbungskosten laut Randziffer 6497 der Einkommensteuerrichtlinien, an die das Finanzamt gebunden wäre, als Anschaffungskosten zu qualifizieren, die auf die Nutzungsdauer von 66,66 Jahren abzuschreiben wären, nachdem die ausgewiesene Leistung nicht explizit auf das betroffene Vermietungsobjekt zuzuordnen wäre (vgl. auch BFG-Erkenntnis RV/1100003/2010 vom 14.8.2014). Nachdem diese Aufwendungen erst in der 2. Jahreshälfte 2020 angefallen wären, stünde zudem nur die Halbjahres-AfA zu.

Der Betrag von € 46,76 errechnet sich wie folgt:
 € 8.906,27 (lt. Rechnung vom 10.12.2020)

minus 30% Grundanteil:

6.234,39

davon 1,5% AfA: 93,51

HalbjahresAfA: 46,76

Mit Schreiben vom 17.2.2024 wurde vom Bf. ein Vorlageantrag betreffend Beschwerde Einkommensteuer 2020 gestellt und wurde beantragt, die Bauherreneigenschaft zuzuerkennen sowie dem Grundanteil mit EUR 57.659,52 anzuerkennen und die Einkommensteuer mit EUR 13.122,87 festzusetzen. Dieses Begehren wurde wie folgt begründet:

Es würden im Bescheid 2020 aufgrund der fehlenden Bauherreneigenschaft die Werbungskosten in Höhe von € 8.906,27 für die Beratungsleistungen der Firma ****8**** nicht als sofortabzugsfähige Werbungskosten anerkannt werden. Weshalb die Bauherreneigenschaft konkret aberkannt worden wäre, könne den Ausführungen im Rahmen der Beschwerdevorentscheidungen jedoch nicht entnommen werden. Mit Blick auf den diesem Vorlageantrag beigelegten Generalunternehmervertrag werde deutlich, dass gegenständlich entgegen der Ansicht der Behörde sehr wohl von einer Bauherreneigenschaft auszugehen wäre und folglich die Werbungskosten sofort abgezogen werden könnten.

Bezüglich der Bewertung des Grund- und Bodenanteils werde auf den Kaufvertrag vom 23.9.2020 verwiesen, aus dem auf der Seite 8 der Wert des Grundanteils hervorgehen würde.

Im Hinblick auf die Bauherreneigenschaft werde auf die eingebrachte Vorhaltsbeantwortung vom 23.11.2023 wo auch der Kaufvertrag beigelegt war verweisen.

Mit Vorlagebericht vom 12. April 2024 legte das Finanzamt die Beschwerde vom 17.8.2023 betreffend Einkommensteuer 2020 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und führte in der Stellungnahme zur Beschwerde wie folgt aus:

Unter Anschaffungs- oder Herstellungskosten würden im Bereich des Einkommensteuergesetzes allgemein die Kosten verstanden werden, die für den Erwerb eines Wirtschaftsgutes aufgewendet werden müssen. Die Begriffe „Anschaffungskosten“ und „Herstellungskosten“ wären im Einkommensteuergesetz nicht genau definiert. Das Steuerrecht würde sich bei der Bestimmung dieser Begriffe daher weitgehend an den handelsrechtlichen Definitionen orientieren: § 203 Abs. 2 UGB würde die Anschaffungskosten als „...Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die vorweggenommenen Anschaffungskosten, Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen sind abzusetzen“ definieren. Herstellungskosten hingegen wären gemäß § 203 Abs. 3 UGB „... die Aufwendungen, die für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über seinen

ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen ...“.

Die Begriffe „Anschaffungskosten“ und „Herstellungskosten“ wären im betrieblichen wie im außerbetrieblichen Bereich gleichbedeutend (vgl. Verwaltungsgerichtshof vom 23.11.1994, 91/13/0111). Als Werbungskosten würden Aufwendungen oder Ausgaben in Betracht kommen, die zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen dienen.

Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern wären nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im Gesetz zugelassen ist (§ 16 Abs. 1 EStG 1988). So würde § 16 Abs. 1 Z 8 (iVm §§ 7 und 8) 1988 EStG für nicht zu Betriebsvermögen gehörigen Gebäuden bestimmen, dass grundsätzlich die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugrunde zu legen (lit. a) und davon im Falle von Vermietung und Verpachtung ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% als Absetzung für Abnutzung abzuziehen sind (lit. e). Nach der Rechtsprechung des VwGH vom 19.4.07, 2005/15/0071, wäre die Bauherreneigenschaft lediglich für die Frage relevant, ob eine Herstellung (bei Vorliegen der Bauherreneigenschaft) oder eine Anschaffung (wenn kein Bauherr gegeben ist) vorliegt. Gehören Aufwendungen weder zu den Anschaffungskosten noch zu den Herstellungskosten, würden sie ungeachtet der Verteilungsregelung nach § 19 Abs. 3 EStG zu sofort absetzbaren Werbungskosten führen, unabhängig davon, ob Bauherreneigenschaft gegeben ist oder nicht (UFSL vom 9.10.2008, RV/0092-L/04).

Ob vom Bauträger angebotene Zusatzleistungen als Teile der Anschaffungskosten (zB Konzeption, Baubetreuung) zu aktivieren sind oder sofort abzugsfähige Werbungskosten (zB Hausverwaltung) darstellen, wäre stark sachverhaltsabhängig. Würde die Beratungsleistung speziell auf eine konkrete Vorsorgewohnung erfolgen, so wären die damit verbundenen Beratungskosten zu aktivieren und über die Nutzungsdauer der Wohnung abzuschreiben (vgl. UFSW vom 24.7.2012, RV/0187-W/09).

Strittige Zehntelabsetzungen gem. § 28 Abs. 2 EStG in Höhe von € 8.906,27 (Kosten für die Darstellung der Vor- und Nachteile unterschiedlicher Anlageklassen unter besonderer Berücksichtigung von Immobilieninvestments und im speziellen der Vorsorgewohnung, sowie die Besprechung und Entwicklung der wirtschaftlichen Zusammenhänge unter Veränderung der maßgeblichen Parameter inklusive Erarbeitung eines Negativszenarios im Zusammenhang mit der Vorsorgewohnung Top ***10***):

Laut Doralt, Kommentar zum EStG, 15. Lieferung, § 6 Tz 69, würden "Planungskosten" zu den Anschaffungskosten gehören, wenn sie nach der Entscheidung für eine bestimmte Sache anfallen, nicht jedoch, wenn sie nur allgemeiner Natur sind und der Ermittlung von Beschaffungsalternativen dienen. Aufwendungen in der Entscheidungsphase, dh. Aufwendungen, um zu entscheiden, ob man dieses oder ein anderes Wirtschaftsgut erwerben möchte, wären dem konkreten Anschaffungsvorgang vorgelagert und würden nicht dem Kriterium der Einzelzuordnung genügen (EStR 2000 Rz 2187).

Weiters würden zu den Anschaffungskosten grundsätzlich jene Kosten zählen, zu welchen Leistungen sich der Käufer im zeitlichen Umfeld des Kaufvertrages verpflichtet hat. Übernimmt der Käufer nicht nur die Verpflichtung zur Leistung des im Kaufvertrag ausgewiesenen Kaufpreises, sondern auch Kosten, die zu einer Forcierung des Objektes erforderlich sind, um aus dem Objekt Erträge zu erzielen, wären als Anschaffungskosten nicht lediglich der Kaufpreis laut Kaufvertrag, sondern auch weitere sonstige Kosten in die Bemessung miteinzubeziehen. Wenn nun Käufer in ein fertiges Vertragsgeflecht eingebunden werden, welches sicherstellt, dass nur solche Interessenten zugelassen werden, die sich an ein im wesentlichen vorgegebenes Konzept binden, müssten diese Kosten als Anschaffungskosten aktiviert werden. Somit wäre als aktivierungspflichtige Anschaffungskosten alles zu werten, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das Grundstück aufwenden muss, um es zu erhalten (vgl. § 203 Abs. 2 UGB).

Der Bf. hätte am 23.9.2020 den Kaufvertrag für die Wohnung Top ***10***, ***4***, ***Stadt*** unterzeichnet. In der zugrunde liegenden Rechnung der ***8*** vom 10.12.2020 werde angegeben, dass Inhalt der abgerechneten Leistung: die Darstellung der Vor- und Nachteile unterschiedlicher Anlageklassen unter besonderer Berücksichtigung von Immobilieninvestments und im speziellen der Vorsorgewohnung, sowie die Besprechung und Entwicklung der wirtschaftlichen Zusammenhänge unter Veränderung der maßgeblichen Parameter inklusive Erarbeitung eines Negativszenarios im Zusammenhang mit der Vorsorgewohnung Top ***10***, ***4***, ***Stadt***, wäre.

Da die Leistung laut Beschreibung in der Rechnung speziell auf den Gegenstand der beschwerdegegenständlichen Wohnung erfolgt wäre, wäre ein direkter Zusammenhang mit dieser Wohnung unzweifelhaft gegeben.

Da die Kosten für die Erstellung der Darstellung der Vor- und Nachteile unterschiedlicher Anlageklassen unter besonderer Berücksichtigung von Immobilieninvestments und im speziellen der Vorsorgewohnung, sowie die Besprechung und Entwicklung der wirtschaftlichen Zusammenhänge unter Veränderung der maßgeblichen Parameter inklusive Erarbeitung eines Negativszenarios im Zusammenhang mit der Vorsorgewohnung Top ***10***, nach der Entscheidungsfindung für den Kauf der Wohnung Top ***10***, ***4***, ***Stadt*** angefallen wären, wären diese Kosten als Anschaffungskosten zu aktivieren und auf die Nutzungsdauer der Wohnung verteilt abzuschreiben. Die Beratungskosten wären in ein fertiges Vertragsgeflecht eingebunden und es könne sich grundsätzlich kein Käufer diesen Kosten entziehen. Diese Kosten würden aktivierungspflichtige Anschaffungskosten darstellen, da dies Kosten wären, die der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das Grundstück aufwenden müsse, um es zu erhalten. Im vorliegenden Fall wären somit Kosten für die Darstellung der Vor- und Nachteile unterschiedlicher Anlageklassen unter besonderer Berücksichtigung von Immobilieninvestments und im speziellen der Vorsorgewohnung, sowie die Besprechung und Entwicklung der wirtschaftlichen Zusammenhänge unter Veränderung der maßgeblichen

Parameter inklusive Erarbeitung eines Negativszenarios im Zusammenhang mit der Vorsorgewohnung Top ***10*** in Höhe von € 8.906,27 zu aktivieren und auf die Nutzungsdauer des Gebäudes verteilt abzuschreiben.

Strittiger Anteil Grund und Boden:

Grundsätzlich würde die im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung genutzte Liegenschaft unter § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG fallen, der bei Ermittlung der AfA vorsehen würde, einen 40%igen Anteil für den nicht abnutzbaren Grund und Boden auszuscheiden, wenn nicht die tatsächlichen Verhältnisse offensichtlich erheblich davon abweichen.

Gemäß der zu dieser Bestimmung ergangenen Grundanteilsverordnung wären bei der streitgegenständlichen Liegenschaft abweichend von der gesetzlichen Bestimmung 30 % der Anschaffungskosten auszuscheiden, denn die Voraussetzungen des § 2 Abs. 2 TS 2 der Grundanteilsverordnung würden unzweifelhaft vorliegen (Gemeinde über 100.000 Einwohner, Baulandpreis mindestens 400 €/m², mehr als zehn Wohneinheiten).

Gemäß § 3 Abs. 1 Grundanteilsverordnung wäre der auszuscheidende Anteil des Grund und Bodens nicht nach § 2 pauschal zu ermitteln, wenn er nachgewiesen wird. Der Nachweis könne beispielsweise durch ein Gutachten eines Sachverständigen erbracht werden. Ein vorgelegtes Gutachten würde der freien Beweiswürdigung der Behörde unterliegen.

Wie bereits ausgeführt worden wäre, wäre dieser Nachweis nicht gelungen, da lediglich auf den Kaufvertrag verwiesen werde.

Amtswegig wäre der Pauschbetrag nur dann nicht heranzuziehen, wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich davon abweichen. Erheblich wäre eine Abweichung um zumindest 50% (vgl § 3 Abs. 2 GrundanteilV).

Gegenüber dem pauschal ermittelten Wert von 30 % stellen rund 22 % nur ein Abweichen um ca. 1/3 dar, was nicht erheblich wäre. Auch, wenn die begehrten rund 22 % der Abgabenbehörde plausibel im Sinne eines denkmöglichen Wertes erscheinen (Gebäude mit rund 160 Wohnungen), würde diese bloße Möglichkeit nicht genügen.

Dass der Wert richtig wäre, müsse eben nachgewiesen werden.

Das Finanzamt Österreich, Dienststelle ***15***, beantragte die Abänderung des angefochtenen Bescheides im Sinne der Beschwerdeentscheidung.

Mit Beschluss vom 17. April 2024 wurde der Bf. um Mitteilung gebeten welche konkreten Leistungen die ***8*** an den Bf. im Jahr 2020 (Rechnung vom 10.12.2020 Nr. ***6***) im Zusammenhang mit dem Investment in die Vorsorgewohnung Top ***10*** in ***Stadt***, ***4***, erbracht wurden. Es sind alle diesbezüglichen Schriftstücke, die dem Bf. von der

8 im Zeitraum 1.1. bis 31.12.2020 hinsichtlich dieses Investments übergeben wurden, in Kopie vorzulegen. Auch ist bekanntzugeben an wie vielen Tagen im Jahr 2020 es Beratungsgespräche bezüglich dieses Investments bzw. anderer Investments mit der ***8*** gegeben hat. Diesbezügliche Terminvereinbarungen wie zB E-Mails wären auch vorzulegen. Die Frist für diese Mitteilung bzw. die vorzulegenden Unterlagen wurde mit vier Wochen ab Zustellung dieses Beschlusses gesetzt.

Weiters wurde in diesem Beschluss für beide Parteien des Beschwerdeverfahren eine Frist von vier Wochen für eine Äußerung zur in Aussicht genommenen Schätzung der Höhe des sofort als Werbungskosten absetzbaren Teils des Entgeltes laut Rechnung der ***8*** vom 10.12.2020 gesetzt.

Dieser Beschluss wurde wie folgt begründet:

Bis dato liegt dem Bundesfinanzgericht neben der Rechnung der ***8*** vom 10.12.2020 Nr. ***6*** nur die mit der Beschwerde vorgelegte Berechnung über das wirtschaftliche Ergebnis der Top ***10*** in der ***4*** in ***Stadt*** für den Zeitraum 2020 bis 2049 (1 Seite) sowie eine steuerliche Totalgewinnberechnung für die ersten 30 Jahre „ab Eintritt“ samt Erläuterung vor.

Wie von der steuerlichen Vertretung des Bf. in der Vorhaltsbeantwortung vom 24.1.2024 ausgeführt, ist bei in Rechnungen gestellten Beratungsleistungen einer Immobilie deren Vermietung geplant ist, zu prüfen, ob die dem Erwerber in Rechnung gestellten Leistungen zur Gänze Gegenleistung für die darin angeführten Leistungen sind oder ob nicht zum Teil Anschaffungskosten vorliegen. Taugliche Indizien für die Beurteilung, ob das in Rechnung gestellte Entgelt ausschließlich auf die in der Rechnung angeführten Leistungen entfällt, sind die für die Leistungen tatsächlich angefallenen Kosten samt fremdüblichen Gewinnaufschlag.

Festzuhalten ist, dass bei Nichtvorlage weiterer Unterlagen, eine Schätzung des Anteils der in Rechnung gestellten Kosten, die sofort als Werbungskosten abgesetzt werden können und jenes Anteils, der als Anschaffungskosten zu aktivieren ist (aufgeteilt auf Grund und Boden und Wohnung), gemäß § 184 BAO erfolgen muss und aufgrund der derzeitigen Aktenlage eine Schätzung im Ausmaß von 50% zu 50% in Aussicht genommen wird.

Am 30. April 2024 gab das Finanzamt zum Beschluss vom 17.4.2024 folgende Stellungnahme ab:

Für die Abgabenbehörde wäre eine Schätzung des Anteils der in Rechnung gestellten Kosten der ***16***, die sofort als Werbungskosten abgesetzt werden können und jenes Anteils, der als Anschaffungskosten zu aktivieren ist, im Ausmaß von 50% zu 50% nicht nachvollziehbar.

Die Leistungsbeschreibung (Darstellung der Vor- und Nachteile unterschiedlicher Anlageklassen unter besonderer Berücksichtigung von Immobilieninvestments und im

speziellen der Vorsorgewohnung sowie der Besprechung und Entwicklung der wirtschaftlichen Zusammenhänge unter Veränderung der maßgeblichen Parameter inklusive Erarbeitung eines Negativszenarios) würde jenen Kosten der Entscheidung (des BFG) vom 4.8.2014, RV/1100003/2010 für wirtschaftliche, rechtliche/steuerliche Konzeption und wirtschaftliche und steuerliche Projektierung gleichen.

In dieser Entscheidung wären die Kosten (aufgrund der pauschalen Bezeichnung) wie folgt beurteilt worden:

Kosten	sofort absetzbare Werbungskosten	aktivierungspflichtige Kosten
Wirtschaftliche, rechtliche u. steuerliche Konzeption	10%	90%
Wirtschaftliche und steuerliche Projektierung	10%	90%
Treuhandtätigkeit, Überwachung der Zahlungsströme	0%	100%
Finanzierungsbeschaffung, -bearbeitung und -abwicklung	100%	0%
Werbung, Bearbeitungs- und Platzierungsgebühr	10%	90%
Hausverwaltung und Erstvermietung	100%	0%
Laufende Steuerberatung	100%	0%

Die Kosten wären im Erkenntnis des BFG vom 4.8.2014, RV/1100003/2010 im Schätzungswege in sofort abzugsfähige Werbungskosten einerseits und zu aktivierende Anschaffungs- und Herstellungskosten andererseits aufgeteilt worden. Die Kosten für
 > wirtschaftliche, rechtliche/steuerliche Konzeption und
 > wirtschaftliche und steuerliche Projektierung
 wären dabei folgendermaßen aufgeteilt worden: 10% der Kosten wären als sofort abzugsfähige Kosten gewährt und 90% der Kosten wären über die Nutzungsdauer der Wohnung aktiviert worden. Die Leistungsabrechnung der ***16*** für die Darstellung der Vor- und Nachteile unterschiedlicher Anlegeklassen unter besonderer Berücksichtigung von Immobilieninvestments und im speziellen der Vorsorgewohnung sowie der Besprechung und Entwicklung der wirtschaftlichen Zusammenhänge unter Veränderung der maßgeblichen Parameter inklusive Erarbeitung eines Negativszenarios im Zusammenhang mit der Vorsorgewohnung Top ***10*** in ***17***, ***18***, würden nach Ansicht der Abgabenbehörde Kosten für wirtschaftliche, rechtliche/steuerliche Konzeption und wirtschaftliche und steuerliche Projektierung darstellen und wären somit bei Nichtvorlage geeigneter Unterlagen im Schätzungswege als 10% sofortabzugsfähige Werbungskosten zu 90% aktivierungspflichtige Kosten aufzuteilen.

Mit am 23. Mai 2024 beim Bundesfinanzgericht eingelangtem Sachreiben gab der Bf. zum Beschluss vom 17.4.2024 folgende Stellungnahme ab:

Im Beschluss werde um Mitteilung gebeten, welche konkreten Leistungen die ***8*** an den Bf. im Jahr 2020 im Zusammenhang mit dem Investment in die Vorsorgewohnung Top ***10*** in ***Stadt***, ***4*** erbracht wurden. Die diesbezüglichen Schriftstücke wären vorzulegen.

Es hätte im Jahr 2020 zwischen dem Bf. und Herrn ***19*** von der ***8*** neben mehreren telefonischen Besprechungen, vier persönliche Besprechungstermine bei denen die Themen betreffend dem Investment der

Vorsorgewohnung abgehandelt worden wären, gegeben

1. Termin am 13.1.2020
2. Termin am 21.5.2020
3. Termin am 4.8.2020
4. Termin am 23.9.2020

Die Besprechungsnotizen wären persönlich vom Bf. mitgeführt worden und würden dem Schreiben beiliegen. Ebenfalls als Beilage angefügt wären die Dokumente zu den Besprechungsterminen die seitens der Firma ***8*** vorgelegt und ausführlich mit dem Bf. abgehandelt worden wären.

Es werde um Berücksichtigung der vorgelegten Unterlagen zur positiven Beurteilung der Absetzbarkeit der Kosten der Firma ***8*** als sofort abzugsfähige Werbungskosten gebeten.

Diesem Schreiben war einseitige Darstellung des Bf. betreffend die Gespräche mit ***19*** am 13.1.2020, 21.5.2020, 4.8.2020 und 23.9.2020 angeschlossen. Auch waren dem Schreiben die laut Bf. bei diesen Besprechungen ihm übergebenen Unterlagen beigelegt.

Mit Beschluss vom 28.5.2024 wurden dem Finanzamt das am 23.5.2024 eingelangte Schreiben des Bf. samt die diesem Schreiben angeschlossenen Unterlagen zur Kenntnis gebracht und eine Frist von vier Wochen für eine Äußerung gesetzt.

Am 5.6.2024 nahm das Finanzamt zu den vom Bf. dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Unterlagen Stellung wie folgt:

Die vorgelegten Besprechungsnotizen und die dazu übergebenen Unterlagen hätten zu keiner Änderung der Beurteilung geführt, wären diese Unterlagen bereits im Beschwerdeverfahren vorgebracht worden.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde wäre es unzutreffend, dass es sich bei den in Rechnung gestellten Beratungsgebühren in Höhe von € 8.277,56 lediglich um allgemeine Beratungsleistungen gehandelt hat. Der zugrunde liegenden Rechnung der ***16*** vom 10.12.2020 wäre folgendes zu entnehmen:

"Für die Darstellung der Vor- und Nachteile unterschiedlicher Anlageklassen unter besonderer Berücksichtigung von Immobilieninvestments und im speziellen der Vorsorgewohnung sowie Besprechung und Entwicklung der wirtschaftlichen Zusammenhänge unter Veränderung der maßgeblichen Parameter inklusive Erarbeitung eines Negativszenarios im Zusammenhang mit der Vorsorgewohnung Top ***10*** in ***Stadt***, ***4***, stellen wir Ihnen vereinbarungsgemäß ein Beratungs- und Bearbeitungshonorar [€ 8.906,27] in Rechnung.

Da die Leistung nach der Beschreibung in der Rechnung speziell auf den Gegenstand der beschwerdegegenständlichen Wohnung erfolgt wäre, wäre ein direkter Zusammenhang mit dieser Wohnung unzweifelhaft gegeben. Daher wären die der Wohnung betreffenden Beratungskosten zu aktivieren und auf die Nutzungsdauer der Wohnung verteilt abzuschreiben (UFS Wien 24.7.2012, RV/0187-W/09). Bei der UFS Entscheidung vom 24.7.2012, RV/0187-W/09 würde es sich um einen identen Rechnungsinhalt bezüglich der Beratungs- und Bearbeitungsgebühr handeln.

Mit Beschluss vom 7. Juni 2024 wurde dem Bf. die beiden Stellungnahmen des Finanzamtes vom 30.4.2024 und 5.6.2024 zur Kenntnis gebracht und für eine Äußerung zu diesen Stellungnahmen eine Frist von drei Wochen gesetzt.

Ferner wurde der Bf. um Bekanntgabe ersucht wie lange (circa Angaben in Stunden bzw. besser auf halbe Stunden genau) die Besprechungen am 13.1.2020, 21.5.2020, 4.8.2020 und 23.9.2020 gedauert haben und wann die Wohnung ***4*** Top ***10*** fertiggestellt bzw. an den Bf. übergeben wurde. Für die Bekanntgabe dieser angeführten Umstände wurde eine Frist von drei Wochen gesetzt.

Mit Mail vom 21. Juni 2024 übermittelte der Bf. folgende Stellungnahme, die sodann vom Bf. auch per Post an das Bundesfinanzgericht abgesendet wurde und am 1. Juli 2024 beim Bundesfinanzgericht eingelangt ist:

Ad Stellungnahmen des Finanzamtes:

Entgegen den Ausführungen des Finanzamtes (im Schätzungswege die sofort abzugsfähigen Werbungskosten festzusetzen) würden die Beratungsleistungen und die Besprechungen bezüglich des Kaufes der Wohnung ***4*** Top ***10*** überwiegend die allgemeine Beratung betreffen. Dem beiliegenden Protokoll wären die Beratungsleistungen betreffend den Kauf einer Immobilie und die Gegenüberstellung der verschiedenen Anlageninstrumente zu entnehmen. Lediglich ein geringer Teil würde die wohnungsspezifische Beratungsleistung betreffen.

Der Nachweis über die Dauer der Stunden wäre ebenfalls dem beiliegenden Protokoll zu entnehmen. Die Wohnung ***4*** Top ***10*** wäre am 26.7.2021 laut beiliegendem Übergabeprotokoll an den Bf. übergeben worden.

Im Hinblick auf die der in der Begründung erfolgten Behauptung das für 2020 und 2021 keine Absetzung für Abnutzung für die angeschaffte Eigentumswohnung zustehen würde, wäre festzuhalten, dass bei den eingereichten Steuererklärungen, weder 2020 noch 2021, je eine Abschreibung für Abnutzung bei der Eigentumswohnung angesetzt worden wäre.

Es werde um Berücksichtigung der vorgelegten Unterlagen zur positiven Beurteilung der Absetzbarkeit der Kosten der Firma ***8*** als sofort abzugsfähige Werbungskosten gebeten.

Diesem Schreiben waren ein dreiseitiges Übergabeprotokoll betreffend die Wohnungseigentumseinheit Top ***10*** und des Einlagerungsraumes Nr. ***10*** ***57*** – ***4***, ***Stadt***, vom 26.7.2021 sowie eine Stellungnahme zu den Inhalten der Besprechungen am 13.1.2020, 21.5.2020, 4.8.2020 und 23.9.2020 angeschlossen.

Die Stellungnahme des Bf. vom 21.6.2024 samt Beilagen wurden an das Finanzamt Österreich mit Beschluss vom 28. Juni 2024 zur Kenntnis und Äußerung innerhalb von zwei Wochen übermittelt. Innerhalb der gesetzten Frist ist keine Äußerung durch das Finanzamt Österreich erfolgt.

Ebenfalls mit diesem Beschluss sowie einem separat an den Bf. ergangenen Beschluss ebenfalls vom 28.6.2024 wurde den Parteien bekanntgegeben, dass aufgrund der dem Bundesfinanzgericht nunmehr vorliegenden Unterlagen das Bundesfinanzgericht eine **Schätzung** des im Jahr 2020 sofort als Werbungskosten absetzbaren Anteiles der Leistungen laut Rechnung Nr. ***6*** vom 10.12.2020 der ***8*** in Höhe von netto € 8.906,27 wie folgt vorzunehmen beabsichtigt:

Datum der Besprechungen	13.1.2020	21.5.2020	4.8.2020	23.9.2020	
Dauer in Stunden	4	3	4,5	3,5	15
in %	26,67%	20%	30%	23,33%	100%
sofort absetzbar	80%	90%	50%	20%	
ergibt	21,33%	18%	15%	4,67%	59%
betraglich					€ 5.254,70

Die Höhe der beabsichtigten Schätzung wurde wie folgt begründet:

Betreffend die bei den Besprechungen ausgeschiedenen Anteile ist folgendes auszuführen:

Besprechung am 13.1.2020: 20% der Kosten werden im Schätzungsweg auf andere Anlageformen, die nicht als Werbungskosten (Beratungskosten) bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung angesetzt werden können, ausgeschieden.

Besprechung am 21.5.2020: Da nur mehr eine Beratung – neben der Vermietung – betreffend die Veranlagung in Immobilienaktien vorgenommen wurde, wird der auszuscheidende Anteil mit 10% angesetzt.

Besprechung am 4.8.2020: Die Besprechung der Muster des Kauf- und des Generalunternehmervertrages stellt auf die Wohnung und den Grund und Boden zu aktivierende Aufwendungen dar, wobei der Anteil mit 50% angesetzt wird.

Besprechung am 23.9.2020: Das Schwergewicht dieser Besprechung lag aufgrund der vom Bf. vorgelegten Unterlagen beim Abschluss und der Besprechung des Kauf- und des Generalunternehmervertrages, die zu aktivierungspflichtigen Aufwendungen führen, weswegen der restliche sofort absetzbare Anteil mit 20% angesetzt wurde.

Beiden Parteien wurde eine Frist für eine Äußerung zu dieser beabsichtigten Schätzung von zwei Wochen ab Zustellung dieses Beschlusses gesetzt. Innerhalb der gesetzten Frist haben beide Parteien keine Äußerung zur beabsichtigten Schätzung erstattet.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Kaufvertrag vom ***29*** 2015 hat die ***20***, die zu FN ***21*** im Firmenbuch erfasst ist, die Liegenschaft EZ ***22*** Katastralgemeinde ***23***, Bezirksgericht ***24***, bestehend aus dem Grundstück Nr. ***25*** im Ausmaß von ***26*** m² mit der Liegenschaftsadresse ***4*** von der ***27*** um € ***28*** erworben. Als Verrechnungsstichtag wurde der Ablauf des ***30***2016 bestimmt.

Mit Kaufvertrag vom ***31***2016 hat die ***32*** die Liegenschaft EZ ***22*** Katastralgemeinde ***23***, Bezirksgericht ***24*** an die ***13***, die zu ***33*** im Firmenbuch erfasst ist, um € ***34*** weiterveräußert, wobei ein Teilbetrag von € ***35*** durch private Schuldübernahme der Verbindlichkeit der Verkäuferin gegenüber der ***36*** beglichen wurde.

In der Generalversammlung vom ***37***2017 wurde die Auflösung der ***32*** beschlossen und kam es in der Folge zur Liquidation dieser Gesellschaft, die nach erfolgter Liquidation am ***38***2018 im Firmenbuch gelöscht wurde.

Gesellschafter der ***13*** sind seit ***55*** 2014 mit 90% die ***39*** (FN ***40***) und mit ***53*** die ***41*** (FN ***42***) .

Seit November 2011 sind an der ***39*** zu je 50% die ***41*** und die ***43*** (FN ***44***) beteiligt. An der ***43*** sind zu je ***22***% ***45*** und ***46***, die auch deren Geschäftsführer sind, sowie zu ***47***% die ***48*** beteiligt.

An der ***41*** sind seit Anfang ***50*** ***45*** mit 5%, ***46*** mit 44% und die ***48*** (FN ***49***) mit 51% beteiligt. Gesellschafter der ***48*** sind seit deren Gründung im Jahr ***51*** ***46*** und ***45*** mit je 50%.

Die ***48*** ist zu 70% an der ***8***. (FN ***52***) beteiligt. Weitere Gesellschafter der ***8***. sind ***45*** (***53***), ***19*** (***53***) und ***46*** (***53***). Alleinvertretungsbefugte Geschäftsführer dieser Gesellschaft sind seit deren Gründung Ende ***54*** ***45*** und ***19***.

Auf dem Grundstück EZ ***22*** Katastralgemeinde ***23*** wurde ab ***55*** 2019 ein Hochhaus mit ***56*** Stockwerken errichtet, das die Bezeichnung „***57***“ erhalten hat. Die Fertigstellung ist im ***58*** 2021 erfolgt (vgl. die Ausführungen der ***59*** unter https://***60***). Bauausführende Gesellschaft war die Firma ***61***.

Ende 2019 bzw. Anfang 2020 hat der Bf. ***19*** von der ***8***. wegen eines Investments kontaktiert, weil er dafür über genügend liquide Mittel verfügt hat.

Es wurde daraufhin mit dem Bf. ein Besprechungstermin am 13. Jänner 2020 vereinbart. Bei dieser Besprechung, die circa 4 Stunden gedauert hat, wurde zunächst die individuelle Lebens- und Vermögenssituation des Bf. analysiert. In der Folge wurden mit dem Bf. Vor- und Nachteile verschiedener Anlageklassen wie insbesondere die Unterschiede zwischen einer Investition in Sach- oder Geldwerte besprochen. Auch über alternative Immobilieninvestmentfonds wurde gesprochen. Die Spanne ist vom einem Immobilien Direktinvestment über Immobilienfonds (offene und geschlossene), Immobilienaktien (dh. Aktien von Unternehmen, deren Gegenstand Immobilien betrifft), Immobilien-Zertifikaten bis zu Immobiliengenussscheinen gegangen. Demgegenüber wurden die Vor- und Nachteile bzw. von wirtschaftlichen Zusammenhängen von Immobilieninvestments und im Speziellen einer Vorsorgewohnung gegenübergestellt bzw. besprochen.

Im Anschluss wurde dem Bf. das Projekt „***62***“ in ***Stadt***, ***4***, vorgestellt. Es wurde die Mikro- und Makrolage, Entwicklungsmöglichkeiten dieses Gebietes durch den neuen U-Bahn-Anschluss und die verkehrsinfrastrukturelle Lage erörtert.

Weiters wurde mit dem Bf. die Projektdokumentation des „***63***“ inklusive Ausstattung und 12 Apartments (eine pro Typ) inklusive Kosten und Ertragsberechnung besprochen.

Zusätzlich wurden von ***19*** die größeren Eigentumswohnungen im 15. und 16. Stock dem Bf. dargestellt.

Zu diesem Zeitpunkt hatte sich der Bf. noch nicht entschieden welche Art von Investition im Zusammenhang mit Immobilien durch ihn erfolgen wird.

Sodann kam es am 21. Mai 2020 zu einer weiteren Besprechung beim Bf. mit ***19*** von der ***8***, die circa 3 Stunden gedauert hat. Vor diesem Gespräch hatte der Bf. betreffend das von ihm geplante Investment sein Interesse in Richtung der Anschaffung und Vermietung einer Vorsorgewohnung sowie der Anschaffung von Immobilienakten konkretisiert.

Es wurde bei dieser Besprechung die Vorsorgewohnung einer Immobilienaktie gegenübergestellt und von ***19*** die Gründe für die Anschaffung und Vermietung einer Vorsorgewohnung dargestellt.

Gegenstand der Besprechung am 21.5.2020 waren die Vorsorgewohnungen im „***57***“ mit der Außenfläche Richtung ***64***. Diesbezüglich wurden erste Berechnungen mit den verschiedenen Wohnungstypen Richtung ***64*** durchgeführt. Bei den Berechnungen wurden auch unterschiedliche Miethöhen berücksichtigt, dh. es wurden mehrere Varianten berechnet, um zu zeigen wie sich eine Veränderung der Miete auf die Rendite, die Wirtschaftlichkeit und die Höhe der Zuzahlung bei Kreditfinanzierung auswirkt. Auch wurden Negativszenarios in allgemeiner Form, dh. nicht auf eine konkrete Wohnung bezogen, sowie die Höhe eines optimalen Eigenmitteleinsatzes in allgemeiner Form besprochen. Weitere Themen waren die bestehenden Möglichkeiten einer Absicherung des Investments (Krankheit, Unfall, Ableben) sowie auch eine Risikostreuung.

Zu diesem Zeitpunkt hatte sich der Bf. noch nicht entschieden welche Art von Investition im Zusammenhang mit Immobilien durch ihn erfolgen wird, sondern stand entweder die Anschaffung und Vermietung einer Vorsorgewohnung oder die Anschaffung von Immobilienaktien im Raum.

Bei einer weiteren Besprechung am 4.8.2020, die diesmal in den Räumlichkeiten der ***8*** stattgefunden hat, wurde vom Bf. entschieden die Alternative Immobilienaktie nicht weiter zu verfolgen, sondern dass die geplante Investition in eine Vorsorgewohnung erfolgen wird. Auch hat der Bf. bei dieser Besprechung die Entscheidung getroffen, dass es sich um eine Vorsorgewohnung im „***57***“ handeln soll. Daher wurde am 4.8.2020 eine Vorortbesichtigung des „***63***“ durchgeführt, der sich zu diesem Zeitpunkt im Stadium der Errichtung befunden hat.

Im Anschluss daran wurde der Entwurf des Kaufvertrages und des Generalunternehmervertrages besprochen. Der Bf. hat sich bei dieser Besprechung insbesondere für die Wohnung Top ***10*** interessiert, die zwei Zimmer aufweisen und

Richtung ***64*** situiert sein soll. Für diese Wohnungen wurden von ***19*** mehrere Berechnungen bezüglich des wirtschaftlichen Ergebnisses aus der Vermietung für die Jahre ab 2020 bis 2049 durchgeführt, wobei insbesondere eine unterschiedliche Höhe der aufzunehmenden Fremdmittel berücksichtigt wurde.

Am 23.9.2020 fand eine weitere Besprechung des Bf. mit ***19*** in den Räumlichkeiten der ***8***. statt. Vorher hatte der Bf. ***19*** bereits telefonisch mitgeteilt, dass er die Wohnung Top ***10*** erwerben möchte. Es wurde bei dieser Besprechung die Höhe der Fremdmittelaufnahme mit € 329.747,57 und die Höhe der Miete mit € 726,85 festgelegt. Weitere Varianten betreffend die Höhe der Fremdmittel sowie der Miethöhe wurden nicht mehr berechnet bzw. besprochen. Auch wurden der Generalunternehmervertrag mit der ***65*** (FN ***66***) und der Kaufvertrag mit der ***13*** vom Bf. abgeschlossen.

Auch hat der Bf. eine Auftragsbestätigung unterfertigt, in der er die ***68***, die ***8***. und die ***69*** mit folgenden Leistungen beauftragt:

- 1 Vermittlung Hypothekendarlehen inkl. Prüfung von Fremdwährungsdarlehen und endfälligen Finanzierungsvarianten: € ***70*** netto
- 2 Erstellen einer Wirtschaftlichkeitsstudie € ***71*** netto
- 3 Überprüfung und Abschluss aller notwendigen Versicherungen, Dauerschuldschuldverhältnissen (zB Hausverwaltung) € ***72***
- 4 Führen der gesetzlichen Aufzeichnungspflichten inkl. Hausverwaltungsagenden € ***73*** netto
- 5 Erstellen des Erstvermietungskonzeptes € ***74*** netto
- 6 Erstellen der für die Mietergewinnung erforderlichen Maßnahmen € ***75*** netto
- 7 Durchführung der Mieterakquisition und Vermittlung des Mieters für die Erstvermietung € ***76*** netto
- 8 Erstellen und Abschluss der Mietverträge € ***72*** netto

Bis Ende des Jahres 2020 hat sich der „***57***“, in der sich die vom Bf. mit Kaufvertrag vom 23.9.2020 erworbene Eigentumswohnung ***4***, ***77***, befindet, im Stadium der Errichtung befunden.

Mit Rechnung Nr. ***6*** vom 10.12.2020 hat die ***8*** dem Bf. einen Betrag von € 8.906,27 netto für den Leistungszeitraum 1.1.2020 bis 31.12.2020 in Rechnung gestellt und die verrechneten Leistungen wie folgt umschrieben:

Beratung- und Bearbeitungshonorar für die Darstellung der Vor- und Nachteile unterschiedlicher Anlagelassen unter besonderer Berücksichtigung von Immobilieninvestments und im speziellen der Vorsorgewohnung sowie Besprechung und Entwicklung der wirtschaftlichen Zusammenhänge unter Veränderung der maßgeblichen

Parameter inklusive Erarbeitung eines Negativszenarios im Zusammenhang mit der Vorsorgewohnung Top ***10*** in ***Stadt***, ***4***

Die Zahlung des in Rechnung gestellten Betrages von € 8.906,27 netto ist durch den Bf. im Jahr 2020 erfolgt.

Die Übergabe der Wohnung Top ***10***, ***4***, ***Stadt***, an den Bf. ist am 26.7.2021 erfolgt.

Für das Jahr 2020 liegt hinsichtlich der Wohnung Top ***10***, ***4***, ***Stadt***, eine Einkunftsquelle vor.

Diese Wohnung wurde vom Bf. ab dem Jahr 2022 vermietet.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen betreffend den Erwerb der Liegenschaft EZ ***22*** Katastralgemeinde ***23***, Bezirksgericht ***24***, durch die ***20***, im Jahr 2015 ergeben sich aus dem vom Finanzamt mit Vorlagebericht vom 12.4.2024 vorgelegten Kaufvertrag (Beilage 9) sowie aus dem Firmenbuch.

Die Feststellung betreffend die Weiterveräußerung dieser Liegenschaft an die ***13*** im Jahr 2016 ergeben sich aus dem vom Finanzamt mit Vorlagebericht vom 12.4.2024 vorgelegten Kaufvertrag (Beilage 10) sowie aus dem Firmenbuch.

Die in den Feststellungen dargestellten Beteiligungsverhältnisse von Gesellschaften, die mit der ***13*** bzw. der ***8*** im Zusammenhang stehen, ergeben sich aus dem Firmenbuch und sind in den Feststellungen die entsprechenden Firmenbuchnummern angeführt.

Dass bauausführende Gesellschaft des „***63***“ die Firma ***61*** ist, ergibt sich ebenfalls aus der mit Vorlagebericht vom 12.4.2024 vorgelegten Unterlage (Beilage 13 und 14, wobei diese Beilagen ident sind). Der Zeitpunkt der Fertigstellung dieses Hochhauses ergibt sich aus der in den Feststellungen angeführten Internetabfrage und ist zwischen den Parteien des Beschwerdeverfahrens auch nicht strittig.

Der Inhalt der am 13.1.2020, 21.5.2020, 4.8.2020 und 23.9.2020 zwischen dem Bf. und ***19*** von der ***8*** stattgefundenen Besprechungen ergibt sich aus der Darstellung des Bf., die am 23.5.2024 beim Bundesfinanzgericht eingelangt ist, und der vom Finanzamt auch in der Stellungnahme vom 5.6.2024 nicht entgegengetreten wurde.

Der Zeitpunkt der Übergabe der Wohnung Top ***10*** in der ***4*** durch den Bf. ergibt sich aus dem mit Schreiben vom 21.6.2024 vorgelegten Übergabeprotokoll vom 26.7.2021.

Dass für das Jahr 2020 hinsichtlich der Wohnung ***77***, ***4***, ***Stadt***, eine Einkunftsquelle vorliegt, ergibt sich aus der mit Mail vom 17.1.2024 durch die steuerliche Vertretung vorgelegte Prognoserechnung, die plausibel und nachvollziehbar einen Gesamtüberschuss im 20. Jahr nach dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen bzw. im 17. Jahr nach dem erstmaligen Erzielen von Einnahmen ausweist. Die Plausibilität ergibt sich insbesondere aus folgenden Umständen:

Es wurde ein Leerstellungsrisiko bzw. Mietausfallsrisiko in Höhe von 3% des Jahresrohertrages berücksichtigt.

Auch künftige Instandhaltungskosten wurden angesetzt, wobei ein Betrag von € 7,50 pro m² Nutzfläche (die Wohnfläche beträgt € 49,95 m²) bei einem Neubau durchaus als ausreichend angesehen werden kann.

Die Kosten der Fremdfinanzierung wurden auch angesetzt, wobei von einer planmäßigen Tilgung ausgegangen wurde.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

Eingangs ist festzuhalten, dass auch Vorsorgewohnungen unter die Regelung des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO fallen (vgl. Fuchs/Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²², Tz 527/1 zu § 2 LVO). Da sich aufgrund der vom Bf. vorgelegten Prognoserechnung ein Einnahmenüberschuss ab dem 20. Jahr des erstmaligen Anfallens von Aufwendungen – das ist das Jahr 2020 – bzw. ab dem 18. Jahr ab Beginn der entgeltlichen Überlassung ergibt, ist wegen der Erwartbarkeit eines Gesamtüberschusses innerhalb des absehbaren Zeitraumes gemäß § 2 Abs. 4 3. Satz LVO von einer Einkunftsquelle auszugehen.

Unter Anschaffungs- oder Herstellungskosten werden im Bereich des Einkommensteuergesetzes allgemein die Kosten verstanden, die für den Erwerb eines Wirtschaftsgutes aufgewendet werden müssen.

Die Begriffe „Anschaffungskosten“ und „Herstellungskosten“ sind im Einkommensteuergesetz nicht ausdrücklich definiert.

Der steuerrechtliche und der unternehmensrechtliche Anschaffungskostenbegriff entsprechen einander bzw. besteht weitgehende Übereinstimmung (VwGH 23.2.2017, Ro 2016/15/0006). Gemäß § 203 Abs. 2 UGB sind Anschaffungskosten die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen sind abzusetzen.

Herstellungsaufwand liegt dann vor, wenn durch den Aufwand ein Wirtschaftsgut neu entsteht oder die Wesensart eines bestehenden Wirtschaftsgutes geändert wird (vgl. zB VwGH 24.2.2021, Ro 2019/15/0006).

Die Begriffe „Anschaffungskosten“ und „Herstellungskosten“ sind im betrieblichen wie im außerbetrieblichen Bereich gleichbedeutend (vgl. VwGH 23.11.1994, 91/13/0111).

Werbungskosten sind jene Aufwendungen oder Ausgaben, die zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen dienen (§ 16 Abs. 1 EStG 1988). Sind Aufwendungen auf ein Mietobjekt als Herstellungs- oder Anschaffungsvorgang zu qualifizieren, können diese – soweit sie auf das Gebäude und nicht auf den Grund und Boden entfallen – nur im Wege der Absetzung für Abnutzung gem. § 16 Abs. 1 Z 8 lit. a EStG 1988 abgesetzt werden.

Die sofortige Absetzbarkeit von Aufwendungen, wie sie der Bf. geltend gemacht hat, richtete sich nach der Verwaltungspraxis bis zum Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. April 2007, 2005/15/0071, danach, ob es sich bei diesen Aufwendungen um Herstellungskosten handelte oder nicht. Dieser Frage wiederum wurde danach beurteilt, ob die an einem Bauprojekt Beteiligten als Bauherren einzustufen waren oder nicht. Dabei wurde zwischen zwei Bauherrenbegriffen unterschieden: Dem kleinen Bauherrenbegriff für Aufwendungen gemäß § 28 Abs. 2 und 3 EStG 1988 gemäß der Bauherrenverordnung BGBl. 1990/312 und dem großen Bauherrenbegriff für alle anderen Aufwendungen sowie für den Bereich der Umsatzsteuer und der Grunderwerbsteuer (vgl. Bodis/Hammerl/Weigand in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²³, § 28 Tz 168, die ausführen, dass sich aus dem EStG nicht zwei verschiedene Bauherrenbegriffe ableiten lassen würden).

Mit dem Erkenntnis VwGH 19.4.2007, 2005/15/0071, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass die Bauherreneigenschaft nur für die Frage relevant ist, ob Herstellungs- oder Anschaffungskosten vorlägen: Wenn Bauherreneigenschaft vorliegt, hat der Abgabepflichtige eine Herstellung getätigt. Andernfalls liegt eine Anschaffung vor. Solcherart kommt es nicht darauf an, ob Herstellungsaufwendungen vorliegen oder nicht, sondern ob es sich bei den in Rede stehenden Aufwendungen um Anschaffungs- bzw. Herstellungsaufwendungen des Gebäudes handelt oder nicht. Fallen die strittigen Aufwendungen sowohl unter den Begriff der Anschaffungskosten als auch unter jenen der Herstellungskosten ist eine sofortige Absetzbarkeit als Werbungskosten ausgeschlossen und zwar unabhängig davon, ob dem Steuerpflichtigen Bauherreneigenschaft zukommt (Herstellungsvorgang) oder nicht (Anschaffungsvorgang).

Gehörten Aufwendungen weder zu den (steuerlichen) Anschaffungskosten noch zu den (steuerlichen) Herstellungskosten, führen sie - unbeschadet der Verteilungsregel des § 19 Abs. 3 EStG 1988 - zu sofort absetzbaren Werbungskosten, und zwar unabhängig davon, ob dem Bf. Bauherreneigenschaft zukommt (Herstellungsvorgang) oder nicht (Anschaffungsvorgang).

Aus diesem Grund ist die vom Bf. im Vorlageantrag begehrte Zuerkennung der Bauherreneigenschaft für die Beurteilung der in Rede stehenden Aufwendungen als sofort abziehbare Werbungskosten bzw. auf das Gebäude sowie den Grund und Boden zu aktivierende Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, die die ***8*** dem Bf. mit Rechnung Nr. ***6*** vom 10.12.2020 dem Bf. in Rechnung gestellt hat, von keiner rechtlichen Relevanz, weswegen diese Frage auch nicht zu beurteilen ist.

Wie sich aus dem angeführten Erkenntnis des VwGH vom 19.4.2007 ergibt, ist jede an den Bf. von der ***8*** erbrachte Leistungen darauf hin zu untersuchen, ob diese mit der Anschaffung bzw. Herstellung der Wohnung ***77*** in der ***4*** zusammenhängen und daher aktivierungspflichtig sind oder um sofort absetzbare Werbungskosten im Zusammenhang mit der Vermietung und Verpachtung dieser Wohnung, wobei dies im gegenständlichen Fall im Wege einer Schätzung gem. § 184 BAO erfolgt. Die beabsichtigte Schätzung wurde beiden Parteien bekanntgegeben und wurden gegen diese Schätzung von beiden Parteien innerhalb der für eine Stellungnahme gesetzten Frist keine Einwendungen erhoben.

Dabei kann auch die vom Finanzamt offenbar in der Stellungnahme vom 5.6.2024 vertretene Rechtsansicht nicht geteilt werden, dass deswegen, weil in der Rechnung Nr. ***6*** von Beratungs- und Bearbeitungsleistungen im Zusammenhang mit der Vorsorgewohnung ***77*** in ***Stadt***, ***4***, die Rede ist, die abgerechneten Kosten jedenfalls zu aktivieren und auf die Nutzungsdauer der Wohnung verteilt abzuschreiben wären.

Vielmehr kommt es auf die tatsächlich an den Bf. von der ***8*** im Jahr 2020 erbrachten Leistungen an und geht der Inhalt dieser Leistungen aus dem festgestellten Sachverhalt hervor.

Aus diesem festgestellten Sachverhalt ergibt sich, dass in den Besprechungen vom 13.1.2020 und 21.5.2020 noch gar nicht festgestanden ist, ob der Bf. in eine Vorsorgewohnung investieren wird bzw. in welche konkrete Wohnung.

Daher stellen die Kosten für die Besprechungen am 13.1.2020 und 21.5.2020 keine auf die Wohnung ***77*** in der ***4*** zu aktivierenden Aufwendungen dar. Allerdings ist zu berücksichtigen, dass im Rahmen der Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung nicht alle Kosten einer Beratung angesetzt werden können, sondern nur Kosten die eine geplante Vermietung und Verpachtung betreffen. Im Schätzungsweg (§ 184 BAO) wird davon ausgegangen, dass 20% der auf die Besprechung vom 13.1.2020 entfallenden Leistungen und 10% der auf die Besprechung vom 21.5.2020 entfallenden Leistungen auf Beratungen im Zusammenhang mit anderen Anlageformen (offene und geschlossene Immobilieninvestmentfonds, Immobilienaktien (dh. Aktien von Unternehmen, deren Gegenstand Immobilien betrifft), Immobilien-Zertifikaten, Immobiliengenussscheinen) entfallen sind, wobei die Verringerung der Anteils bei der Besprechung am 21.5.2020 gegenüber jener am 13.1.2020 darauf zurückzuführen ist, dass am 21.5.2020 neben dem

Investment in eine Vorsorgewohnung nur mehr jene in Immobilienaktien im Raum gestanden ist. Der relativ geringe Prozentsatz ist darauf zurückzuführen, dass dem Bf. bei diesen Besprechungen nur Unterlagen betreffend den „***57***“ bzw. Wohnungen in diesem Gebäude (am 13.1.2020 betreffend 11 Wohnungen und am 21.5.2020 betreffend vier Wohnungen, wobei aber mehrere Szenarien – unterschiedliche Mietenhöhen – dargestellt wurden) aber keine Unterlagen betreffend andere Investments vorgelegt wurden.

Betreffend die Leistungen am 4.8.2020 wird davon ausgegangen, dass auf die Besprechung der Finanzierungskosten sowie die Wirtschaftlichkeitsdarstellung der Vermietung (Darstellung des wirtschaftlichen Ergebnisses und des steuerlichen Totalgewinnes), die sofort absetzbare Werbungskosten darstellen, 50% der Zeit aufgewendet wurde und die restlichen Leistungen aktivierungspflichtig sind, zumal ja das Muster des abzuschließenden Kaufvertrages (Umfang 13 Seiten) und jenes des Generalunternehmervertrages (11 Seiten) und Kosten im Zusammenhang mit dem Erwerb der angeschafften Wohnung als Nebenkosten aktivierungspflichtig sind (vgl. zB Mayr/Fritz-Schmied in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁴, Tz 69 zu § 6 unter dem Stichwort Anschaffungsnebenkosten sowie UFSW vom 24.7.2012, RV/0187-W/09).

Bezüglich der Besprechung am 23.9.2020 wird davon ausgegangen, dass der Großteil der Zeit auf die Erläuterung und Fertigung des Kaufvertrages und des Generalunternehmervertrages samt Beilagen entfallen ist und nur 20% der Zeit auf die Besprechung der Finanzierungskosten sowie die Wirtschaftlichkeitsdarstellung der Vermietung der ***77*** entfallen (Darstellung des wirtschaftlichen Ergebnisses und des steuerlichen Totalgewinnes) zumal nur mehr eine Variante berechnet wurde (Nettomiete von € 11,90/m² und Fremdmiteileinsatz in Höhe von € 329.747,59).

Der Betrag von € 8.906,27 laut Rechnung der ***8*** vom 10.12.2020 ist nach Dafürhalten des Bundesfinanzgerichts im Verhältnis der Dauer der Besprechungen vom 13.1.2020, 21.5.2020, 4.8.2020 und 23.9.2020 zur Gesamtdauer dieser Besprechungen aufzuteilen. Die im am 23.5.2024 eingelangten Schreiben erwähnten telefonischen Besprechungen hinsichtlich deren Inhalte keine weiteren Ausführungen erfolgt sind und auch keine Unterlagen vorgelegt wurde, haben nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts lediglich der Vorbereitung der angeführten Besprechungen gedient, weswegen diese Telefonate entsprechend dem Verhältnis der stattgefundenen Besprechungen aufzuteilen wären und daher sich am Verhältnis insgesamt nichts ändert.

Aufgrund dieser Ausführungen ergibt sich folgendes Ausmaß der Beratungsaufwendungen, die sofort als Werbungskosten abzusetzen sind:

Datum	13.1.2020	21.5.2020	4.8.2020	23.9.2020	
-------	-----------	-----------	----------	-----------	--

Dauer in Stunden	4	3	4,5	3,5	15
in %	26,67%	20%	30%	23,33%	100%
sofort absetzbar	80%	90%	50%	20%	
ergibt	21,33%	18%	15%	4,67%	59%
betraglich					€ 5.254,70

Betreffend den restlichen Betrag aus der Rechnung Nr. ***6*** vom 10.12.2020 ist festzuhalten, dass dieser im Jahr 2020 nicht im Wege der Absetzung für Abnutzung – soweit er auf die Wohnung und nicht auf den ebenfalls vom Bf. erworbenen Grundanteil entfällt bzw. nicht jenen Anteil der Besprechungen am 13.1.2020 und 21.5.2020, der gar nicht mit der Vermietung und Verpachtung zusammenhängt und daher zu keinen Werbungskosten führt - geltend gemacht werden kann, weil das Hochhaus „***57***“, in dem sich die Wohnung des Bf. befindet, im Jahr 2020 noch nicht fertiggestellt war. Als Nebenkosten der Anschaffung bzw. Herstellung beginnt die Absetzung für Abnutzung bei Gebäuden aber erst mit der Fertigstellung (vgl. zB VwGH 25.2.2009, 2006/13/0170).

Es war daher der Beschwerde teilweise stattzugeben.

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.

Die im gegenständlichem Erkenntnis vorgenommene Beurteilung der Rechts- und Beratungskosten laut Rechnung vom 10.12.2020 als zur Gänze sofort absetzbare Werbungskosten oder als aktivierungspflichtige Kosten beruht auf dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. April 2007, 2005/15/0071. Die in der Beschwerdeentscheidung vorgenommene Aufteilung der Kosten laut Rechnung vom 10.12.2020 in Werbungskosten und aktivierungspflichtige Kosten beruht auf einer Schätzung und liegt diesbezüglich keine Rechtsfrage vor.

Linz, am 24. Juli 2024