

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Peter Bilger in der Beschwerdesache Miteigentümergemeinschaft K., GDA, S-Straße 35, St.Nr. xxx., mit den Miteigentümern ME1, ME2, ME3, ME4 und ME5, vertreten durch die Winkel Steiner Wirtschaftstreuhand Steuerbeatungsges.m.b.H., GDA, S-Straße 77, gegen den Bescheid des FA GD1 vom 5. Juni 2008 betreffend Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2007 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die im **Kalenderjahr 2007** erzielten Einkünfte werden gem. § 188 BAO vorläufig festgestellt (Beträge in Euro):

| Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung | -50.532,26 |
|--|------------|
| Name, Finanzamt, Steuernummer | Anteil |
| ME1, GD1, NR1 | -6.636,07 |
| ME2, GD2, NR2 | -10.617,72 |
| ME3, GD1, NR3 | -11.207,59 |
| ME4, GD1, NR4 | -10.027,84 |
| ME5, GD1, NR5 | -12.043,04 |

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

Hinweis:

Dieses Erkenntnis wirkt gegen alle, denen Einkünfte zugerechnet werden (§§ 191 Abs. 3 BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO

vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (in der Folge: Bf.), eine Miteigentümergemeinschaft (in weiterer Folge: MEG), erklärte in der Einkünfteerklärung für das Jahr 2007 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von -438.648,27 Euro. Dieser Verlust resultierte zum größten Teil aus einem als Werbungskosten geltend gemachten Rechts- und Beratungsaufwand in Höhe von 412.806 Euro im Zusammenhang mit der Entwicklung und Durchführung des Projektes „Miteigentümergemeinschaft K.“.

Laut im Akt befindlichen Rechnungen handelte es sich dabei um folgende Leistungen bzw. Aufwendungen (Bertäge in Euro):

| | |
|---|------------|
| Wirtschaftliche, rechtlich und steuerliche Konzeption | 173.100,00 |
| Wirtschaftliche und steuerliche Projektierung (Finanzierungsplan) | 96.100,00 |
| Treuhandtätigkeit, Überwachung der Zahlungsströme | 20.400,00 |
| Finanzierungsbeschaffung, - bearbeitung u -abwicklung | 55.400,00 |
| Werbung, Bearbeitungs- und Platzierungsgebühr | 42.000,00 |
| Hausverwaltung und Erstvermietung | 25.000,00 |
| Rechtsberatung | 806,00 |

Der Jahresverlust wurde auf die Miteigentümer entsprechend deren Anteile an der Liegenschaft K. 15 wie folgt verteilt:

| Miteigentümer | Steuernummer | Anteil | Einkünfte in Euro |
|---------------|--------------|--------|-------------------|
| ME1 | NR1 | 4,5% | -19.608,67 |
| ME2 | NR2 | 7,2% | -31.373,88 |
| ME3 | NR7 | 7,6% | -33.116,87 |
| ME4 | NR8 | 6,8% | -29.630,88 |
| ME5 | NR5 | 6,2% | -29.916,39 |

| | | | |
|-----|-----|-------|-------------|
| ME6 | NR6 | 8,8% | -38.345,84 |
| ME7 | NR3 | 58,9% | -256.655,73 |

Das Finanzamt stellte die Einkünfte für das Jahr 2007 mit Bescheid vom 5. Juni 2008 zunächst antragsgemäß, allerdings gemäß § 200 Abs. 1 BAO nur vorläufig, fest.

In der gegen diesen Bescheid am 23. Juni 2008 erhobenen **Berufung** wandte die steuerliche Vertretung der Bf. ein, der Bescheid sei rechtswidrig, weil eine Gesellschafterin der MEG eine GmbH sei und deren anteilige Mieteinkünfte gemäß § 7 Abs. 3 KStG als Einkünfte aus Gewerbebetrieb einzustufen seien. Da die übrigen Gesellschafter Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielten, lägen verschiedene Einkunftsarten vor, eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO sei aber nur bei Vorliegen einer identen Einkunftsart zulässig.

Im Rahmen des Berufungsverfahrens ersuchte das Finanzamt die berufungswerbende MEG eine Prognoserechnung über die zukünftigen Vermietungsergebnisse vorzulegen.

Die Steuervertrittung der MEG legte daraufhin eine Prognoserechnung vor, laut der nach 23 Jahren ab Beginn der Vermietung mit einem Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu rechnen ist. Dazu wurde eine Investitionsrechnung mit folgenden Eckdaten beigelegt (Beträge in Euro):

| | |
|--|----------------|
| Investitionskosten | 3.014.250,00 |
| Eigenmitteleinsatz | 608.700,00 |
| Agio | 45.220,00 |
| Werbungskosten 2002/2008 | ca. 622.900,00 |
| Einkommensteuervorteil | 311.450,00 |
| Eigenmitteleinsatz in der Investitionsphase nach Steuer | ca. 342.470,00 |
| Gesamtaufwand bis zur Entschuldung | 342.470,00 |
| Voraussichtliche Bruttoeinnahmen vor Steuer | 181.030,00 |
| Interner Zinsfuß vor Steuer (Progression 50%), bis Entschuldung | 8,68% |
| Interner Zinsfuß nach Steuer (Progression 50%), bis Entschuldung | 11,58% |
| Steuerlicher Gesamtgewinn erfolgt | nach 23 Jahren |

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 4. November 2009 gab das Finanzamt der Berufung betreffend die Unzulässigkeit einer einheitlichen Feststellung von Einkünften bei verschiedenen Einkunftsarten (die beteiligten H Bauges.m.b.H und die ME.7 erzielten als Kapitalgesellschaften Einkünfte aus Gewerbebetrieb) statt. Auch die Einkunftsquelleneigenschaft der beabsichtigten Vermietungstätigkeit erkannte es vorläufig

an. Die Höhe der für das Jahr 2007 geltend gemachten Verluste hingegen änderte es unter Berufung auf die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 19. Mai 2009, RV/0512-F/07 ab. In dieser Entscheidung habe der Unabhängige Finanzsenat in einem gleichgelagerten Fall zu den Rechts- und Beratungskosten ausgesprochen, diese seien nur insoweit sofort zur Gänze absetzbar, als sie Kosten für die Finanzierungsbeschaffung,-bearbeitung und -abwicklung, die Hausverwaltung und Erstvermietung sowie die laufende Steuerberatung beträfen. Kosten für die wirtschaftliche, rechtliche und steuerliche Konzeption, für die wirtschaftliche Projektierung sowie für die Werbung, Bearbeitung und Platzierung seien hingegen zu 90% zu aktivieren und zu 10% sofort absetzbar, Kosten für die Treuhandtätigkeit und die Überwachung des Zahlungsstromes seien zur Gänze zu aktivieren.

Das Finanzamt folge dieser rechtlichen Beurteilung des Unabhängigen Finanzsenates, was zu folgender Aufteilung der Rechts -und Beratungskosten in sofort abzugsfähige und zu aktivierende Kosten führe (Beträge in Euro):

| | | Betrag | sofort abzugsfähig | zu aktivieren |
|-----------|--|------------|-----------------------|------------------|
| RA Dr. X. | Treuhandtätigkeit, Überwachung der Zahlungsströme | 20.400,00 | 0,00 | 20.400,00 |
| Y. | Werbung, Bearbeitung- und Platzierung | 42.000,00 | 4.200,00 | 37.800,00 |
| Y. | Wirtschaftliche und steuerliche Projektierung | 96.100,00 | 9.610,00 | 86.490,00 |
| Z. | Wirtschaftliche, rechtlich und steuerliche Konzeption | 173.100,00 | 17.310,00 | 155.790,00 |
| | | 331.600,00 | 31.120,00 | 300.480,00 |

Diese Aufteilung ergebe einen von der Einkünfteerklärung abweichenden Werbungskostenüberschuss in Höhe von -135.268,27 Euro abzüglich -2.900 Euro an Sonderwerbungskosten (für den beteiligten ME5), insgesamt somit -138.168,27 Euro.

Aufgrund dieser Beurteilung des Rechts- und Beratungsaufwandes ermittelte das Finanzamt für die (natürlichen) Miteigentümer einen Verlust in Höhe von -46.591,65 Euro, der wie folgt aufgeteilt wurde (Beträge in Euro):

| | | |
|---|--------------|------------|
| Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung | Steuernummer | -46.591,65 |
| ME1 | NR1 | -6.087,07 |

| | | |
|-----|-----|------------|
| ME2 | NR2 | -9.739,32 |
| ME3 | NR7 | -10.280,39 |
| ME4 | NR8 | -9.198,24 |
| ME5 | NR5 | -11.286,63 |

Mit Schreiben vom 3. Dezember 2009 stellte die Bf. den **Antrag auf Vorlage der Berufung** zur Entscheidung durch den Unabhängigen Finanzsenat. Gegen die Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsverentscheidung wandte die Steuerververtretung der Bf. ein, die vom Finanzamt zitierte Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates sei für den Berufungsfall nicht einschlägig, weil es sich bei diesem Fall, im Gegensatz zum Beschwerdefall, um ein Neubauprojekt handle. Als gleichgelagerte Fälle kämen vielmehr die Sanierungsprojekte MEG H. sowie die BBG S. GD3 in Frage. In beiden Fällen sei das Finanzamt nach einer Betriebsprüfung zum Ergebnis gelangt, dass sämtliche der unter „Werbungskosten“ geltend gemachten Aufwendungen sofort abgezogen werden könnten. Es verwundere, wenn nunmehr ein Vergleich mit einem Neubauprojekt gezogen würde. Zudem sei vom Honorar für die Treuhandtätigkeit des Rechtsanwaltes Dr. X. lediglich ein Betrag von 8.200 Euro als Werbungskosten abgezogen worden, der Restbetrag von 12.200 Euro sei hingegen aktiviert worden. Im Übrigen habe das Finanzamt GD1 keine konkreten Feststellungen zu den einzelnen Werbungskostenkategorien getroffen und auch in keinem Ergänzungssuchen Fragen nach einer Detaillierung der mit den Rechts- und Beratungskosten verbundenen Leistungen gestellt.

Mit **Vorhalt** vom 7. Juni 2013 lud der Unabhängige Finanzsenat die Bf. ein, die im Vorlageantrag angesprochene „Detaillierung“ der in Rede stehenden Kosten bekanntzugeben. Dabei sei insbesondere anzugeben, welche konkreten Leistungen den verrechneten Kosten zugrunde gelegen und nach welchen Kriterien (Stundensatz, Prozentsatz, Pauschale) diese Leistungen verrechnet worden seien. Diese Angaben seien mit entsprechenden Unterlagen zu belegen. Ferner sei zu begründen, weshalb ein unter § 28 Abs. 3 EStG 1988 fallendes Projekt hinsichtlich der Frage, ob geltend gemachte Aufwendungen als sofort absetzbare Werbungskosten oder als Anschaffungs- oder Herstellungskosten einzustufen seien, anders zu behandeln sei als ein Neubauprojekt und bekanntzugeben, welche grundsätzlich andere steuerrechtliche Beurteilung in Bezug auf diese Kosten ihrer Ansicht nach Platz zu greifen habe. Schließlich wurde sie eingeladen, die behauptete ausschließliche Werbungskosteneigenschaft der in Rede stehenden Kosten zu begründen.

Mit **Schreiben** vom 1. Juli 2013 antwortete die steuerliche Vertretung der Bf. auf den Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates, sowohl beim Projekt MEG K. als auch beim Projekt MEG M. sei ein Teil des Gebäudes saniert und ein neuer Teil auf- bzw. zugebaut worden. Darin liege der wesentlichsste Unterschied zu den Projekten, die den

Entscheidungen des VwGH und des Unabhängigen Finanzsenates zugrunde gelegen seien.

Bei zwei Sanierungsprojekten (MEG H. 4, GD3 und BBG S., GD3) seien die erklärten Werbungskosten vom Finanzamt nicht beanstandet worden. Bei einem Projekt (BBG S. GD3) habe das Finanzamt in Anlehnung an die Einkommensteuerrichtlinien 2000 (EStR 2000), Rz 6499, entschieden, dass die gesamten Beratungsaufwendungen bis zu einer Grenze von 25% der Anschaffungs -oder Herstellungskosten sofort absetzbar seien. Es verwundere daher, wenn vergleichbare Projekte unterschiedlich beurteilt würden. Dies sei auch einer der Gründe gewesen, weshalb gegen die Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates mit Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof und in der Folge an den Verwaltungsgerichtshof vorgegangen worden sei. Durch eine Verkettung unglücklicher Umstände im Bereich der mit der Beschwerde betrauten Rechtsanwaltskanzlei sei es nicht zu einer VwGH-Beschwerde und daher nicht zur erwünschten Korrektur der Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates gekommen.

Da im Bereich der Finanzverwaltung die Einkommensteuerrichtlinien zur Anwendung gelangten, sei die Begrenzung der Beratungskosten mit 25% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten das einzige zu prüfende Kriterium und nicht der Detaillierungsgrad von Beratungsrechnungen oder die Frage, ob es Pauschalhonorare im Beratungsbereich geben dürfe oder nicht. Es liege in der Natur der Sache, dass pauschal vereinbarte Honorare nicht im Detail aufgegliedert würden, da in diesen Fällen keine detaillierten Aufzeichnungen und Aufschlüsselungen geführt würden. Nicht zu vergessen sei im Übrigen die Berücksichtigung der beschleunigten Abschreibung in Höhe eines Fünfzehntels der Herstellungskosten gemäß § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988.

Hinweis:

Mit 1. Jänner 2014 wurde gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Das Verfahren betreffende Anbringen wirken ab 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Im Beschwerdefall ist strittig, ob bzw. in welchem Ausmaß die unter „Rechts- und Beratungskosten“ genannten Aufwendungen zu aktivieren und auf die Nutzungsdauer des Gebäudes verteilt abzuschreiben oder zur Gänze sofort, d.h. im Jahr ihrer Verausgabung, als Werbungskosten absetzbar sind.

Für die Beurteilung dieser Frage geht das Bundesfinanzgericht von folgendem entscheidungsrelevanten **Sachverhalt** aus:

Die späteren Miteigentümer der MEG fanden aufgrund einer Bewerbung zusammen, mit der das geplante Projekt MEG K. von der Initiatorin, der Y., mit folgenden Vorteilen beworben wurde (vgl. Informationsblatt im Akt):

- *Sanierung und Erweiterung des Wohn- und Geschäftshauses*
- *Fertigstellung bis Ende 2008 geplant*
- *Nach den vorliegenden Konzeptkalkulationen errechnet sich eine sehr attraktive Eigenkapitalverzinsung*
- *Persönliche Grundbucheintragung*
- *Vorsteuerabzug*
- *Eigenmittelerfordernis für 62/1000 Anteil € 36.060 zuzüglich Agio*
- *Werbungskostenzuweisung voraussichtlich über 70% Eigenmittel*
- *Hoher Mietertrag und kontinuierliche Wertsteigerung*
- *Inflationsschutz durch Indexierung*
- *Keine administrative Belastung*
- *Der Eigenmitteleinsatz in der Investitionsphase minimiert sich durch den zu erwartenden Steuervorteil auf ca. 70% (P50%)*
- *Das Objekt finanziert sich auf Basis der aktuellen Fremdmittelzinsen weitgehend durch die monatlichen Mietereinnahmen sowie geringfügigen jährlichen Zuwendungen*

Auf der konstituierenden Bauherrenversammlung am 20. Juni 2007 beschlossen sie, die Liegenschaft mit dem darauf befindlichen Wohn- und Geschäftshaus in der K. 15, GD4, von der XI. zu erwerben und aufgrund bereits bestehender Pläne sowie einer Baubewilligung zu sanieren und in der Folge zu vermieten (siehe Punkt. 2.2. des *Protokolls der konstituierenden Bauherrenversammlung MEG K.*). Nach diesen Plänen sollte der Altbestand nach den Richtlinien über Wohnbauförderungsdarlehen saniert, der Dachboden ausgebaut und ein Neubau als Zubau errichtet werden. Die späteren Miteigentümer beschlossen geringfügige Planänderungen (barriererfreier und rollstuhlgerechter Zugang, Wohnungen im gehobenen Standard etc.) und beauftragten ihre Vertreterin, die Y., die Durchführung unter der Auflage eines Höchstpreises (1.593.400,00 Euro) an die HGmbH zu vergeben (vgl. Punkt. 3.1. des Protokolls). XI erläuterte den Beteiligten, dass neben dem Liegenschaftserwerb und dem Planungs- und Bauauftrag noch diverse Werbungskostenaufträge zu beschließen sein würden, deren finanzielle Auswirkungen sich bei ca. 14 % der voraussichtlichen Gesamtkosten beliefen (vgl. Punkt 3.3. *Protokolls der konstituierenden Bauherrenversammlung*).

Diese „Werbungskosten“ wurden laut einer als *Beschlussfassung der Miteigentümerschaft* bezeichneten Beilage zum Protokoll über die konstituierende Bauherrenversammlung wie folgt beschlossen:

1) **42.000,00 Euro** zuzüglich MWSt. für die Werbung, Beratung, Platzierung und Zusammenführung der Miteigentümergemeinschaft an die Y. (vgl. Punkt 3. der Beschlussfassung)

2) **173.000,00 Euro** zuzüglich MWSt. für die Durchführung des Investitionsvorhabens und Zugrundelegung der Konzeption der XY. Finanzdienstleistungen.

Wesentliche Vertragsinhalte:

- Recht zur Nutzung des Grundkonzeptes, eines Durchführungsplanes und der Wirtschaftlichkeitsberechnungen für das Investitionsvorhaben
- Beibringung einer Beurteilung der steuerlichen Konzeption durch einen befugten Steuerberater (vgl. Punkt 4.1. der Beschlussfassung)

3) **12.200,00 Euro** zuzüglich MWSt. für den Grundstückverkauf und Abschluss einer Treuhandvereinbarung an Rechtsanwalt Dr. G. X.

Wesentliche Vertragsinhalte:

- Erstellung des Grundkaufvertrages
- Einholung der grundverkehrsbehördlichen Bewilligung
- Überwachung der Kaufabwicklung
- Weiterleitung des Kaufpreises an die Grundstücksverkäuferin
- Abgabe von Eintragungsanträgen und -bewilligungen jedweder Art im Grundbuch und aller sonstigen Erklärungen, welche die Eintragung und Löschung von Rechten im Grundbuch betreffen (Punkt 4.2. der Beschlussfassung)

4) **8.200,00 Euro** zuzüglich MWSt. für den Abschluss einer Treuhandvereinbarung an Rechtsanwalt Dr. G. X.

Wesentliche Vertragsinhalte:

- Überprüfung der Gesamtfinanzierungssituation, Feststellung des Liegenschaftserwerbes und des Abschlusses aller von der Gemeinschaft beschlossenen Verträge
- Prüfung der Rechnungen auf Übereinstimmung mit dem Investitionsplan und Mitfertigung diesbezüglicher Überweisungen, Mittelverwendungskontrolle (Punkt 3.3 der Beschlussfassung)

5) **12.200,00 Euro** zuzüglich MWSt. für den Abschluss eines Steuerberatungsvertrages an die Kanzlei Winkel Steiner Wirtschaftstreuhand Steuerberatungsges.m.b.H.

Wesentliche Vertragsinhalte:

- Vertretung der Miteigentümergemeinschaft während der Investitionsphase sowie im ersten vollen Kalenderjahr nach Fertigstellung des Projektes in allen Steuerangelegenheiten
- Erstellung der erforderlichen Erklärungen
- Prüfung der Steuerbescheide und des Abschlussberichtes
- Vertretung der Miteigentümergemeinschaft in Steuerangelegenheiten nach dem ersten vollen Kalenderjahr nach Fertigstellung des Projektes

- Erstellung der Steuererklärungen und Prüfung der Steuerbescheide (Punkte 3.4. und 3.5. der Beschlussfassung)

6) **55.400,00 Euro** zuzüglich MWSt. für den Abschluss einer Vereinbarung über die Finanzierungsbeschaffung, -bearbeitung und -abwicklung an die XY.

Finanzdienstleistungen

Wesentliche Vertragsinhalte:

- Vermittlung der Projektfinanzierung (Bauzwischenfinanzierung und langfristige Endfinanzierung) in Form von Bankdarlehen, auch in Fremdwährung, in Höhe von insgesamt 2.415.000,00 Euro
- Abklärung der Möglichkeiten und Kosten der Zinssicherung der Finanzierung (Punkt 3.7. der Beschlussfassung)

7) **30.000,00 Euro** zuzüglich MWSt. für den Abschluss einer Vereinbarung über Hausverwaltung und Erstvermietung an die DI

Wesentliche Vertragsinhalte:

- Vorbereitung eines Wirtschaftsplans und einer Hausordnung
- Ermittlung der Betriebskostenvorschreibung
- Mitwirkung beim Abschluss der erforderlichen Energielieferungsverträge
- Vermietung an Erstvermieter
- Durchführung der Gebührenanzeige von Mietverträgen (Punkt 3.8. der Beschlussfassung)

8) **96.100,00 Euro** zuzüglich MWSt. an die Y. für

- das Projektmanagement des von der Miteigentümergemeinschaft beschlossenen Investitionsvorhabens in deren Namen
- die Erstellung eines Zahlungsplanes (Mittelabflussplan), diesen anzupassen und seine Einhaltung zu überwachen
- den Abschluss einer Rohbau- bzw. Gebäudeversicherung (Punkt 4. der Beschlussfassung)

Von diesen beschlossenen Kosten wurden, unter teilweise anderslautender Leistungsbezeichnung (die Leistungen unter Punkt 2) wurden als „wirtschaftliche, rechtliche und steuerliche Konzeption“, die Kosten unter Punkt 3) und 4) als „Treuhandtätigkeit, Überwachung der Zahlungsströme“ bezeichnet) mit Rechnungen belegt und im Jahr 2007 als Werbungskosten geltend gemacht:

| Netto-Betrag in Euro | Leistung | Empfänger | Rechnung |
|-------------------------|---|-------------------------------|------------|
| 173.100,00 | Wirtschaftliche, rechtlich und steuerliche Konzeption | XY. Finanzdienstleistungen | 15-072/001 |

| | | | |
|-----------|---|----------------------------|-------------------|
| 96.100,00 | Wirtschaftliche und steuerliche Projektierung (Finanzierungsplan) | Y. | 15-072/0702 |
| 20.400,00 | Treuhandtätigkeit, Überwachung der Zahlungsströme | RA Dr. X. | 058/07; 059/08 |
| 55.400,00 | Finanzierungsbeschaffung, -bearbeitung und – abwicklung | XY. Finanzdienstleistungen | 15-072/001 |
| 42.000,00 | Werbung, Bearbeitung- und Platzierung | Y. | 15-072/0703 |
| 25.000,00 | Hausverwaltung und Erstvermietung | DI | 2007/2207 |

Zu diesen Kosten kamen weitere für Rechtsberatung in Höhe von 806,00 Euro an die Kanzlei B. hinzu.

Eine weitere Detaillierung der Kosten hinsichtlich der diesen zu Grunde liegenden Leistungen liegt nicht vor (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 1.07.2013).

Am 26. Juli 2007 erwarben die an der Bf. beteiligten Gesellschafter das Grundstück K. 15 um 552.000 Euro von der XY. Immobilienverwaltung und wurden diese entsprechend ihrer Anteile in das Grundbuch eingetragen, und zwar: ME6 88/1000 bzw. 8,8%, ME.4 68/1000 bzw. 6,8%, ME2 72/1000 bzw. 7,2%, ME3 76/1000 bzw. 7,6%, ME5 62/1000 bzw. 6,2% , ME.1 45/1000 bzw. 4,5% und die ME.7. 589/1000 bzw. 58,9 % (vgl. Grundbuchsauzug Bezirksgericht GD5 EZ Zahl).

Mit einem (nicht datierten) *Miteigentümergemeinschaftsvertrag* regelten die Miteigentümer die wechselseitigen Rechte und Pflichten aus der gemeinsamen Nutzung, Verwaltung und Instandhaltung ihrer Miteigentumsanteile bzw. der darauf zu errichtenden Gebäude und die Aufteilung der damit verbundenen Aufwendungen und Vorteile aller Art und verpflichteten sich, alles zu unternehmen, um die Gebäude Ertrag bringend zu vermieten (§ 1 des Vertrages).

Das Bauvorhaben wurde 2009 fertiggestellt und dabei Kosten in Höhe von 269.109,96 Euro auf Grund und Boden sowie in Höhe von 2.025.044,82 Euro auf Gebäude aktiviert (vgl. AfA-Verzeichnis zur Jahresrechnung 2010). Das fertiggestellte Gebäude umfasst 16 Mieteinheiten, davon 2 Geschäftsräume (vgl. Schreiben der Steuerververtretung vom 19.09.2008, Vorlageantrag vom 03.12.2009).

Mit der Vermietungstätigkeit wurde im Jahr 2009 begonnen.

Rechtslage und rechtliche Würdigung

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 genau definiert. Das Steuerrecht orientiert sich bei der Bestimmung dieser Begriffe daher weitgehend an den handelsrechtlichen Definitionen: § 203 Abs. 2 UGB definiert 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 Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten.*“ Anschaffungspreisminderungen sind abzusetzen“. Herstellungskosten hingegen sind 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“ sind im betrieblichen wie im außerbetrieblichen Bereich gleichbedeutend (vgl. Verwaltungsgerichtshof vom 23.11.1994, 91/13/0111).

Werbungskosten sind demgegenüber jene Aufwendungen oder Ausgaben, die zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen dienen (§ 16 Abs. 1 EStG).

Die sofortige Absetzbarkeit von Aufwendungen, wie sie die Bf. geltend gemacht hat, richtete sich 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 beantwortet, 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 BGBI. 1990/312 und dem großen Bauherrenbegriff für alle anderen Aufwendungen sowie für den Bereich der Umsatzsteuer und der Grunderwerbsteuer (vgl. Doralt, EStG⁹, § 28 Tz 168, mit der kritischen Anmerkung, aus dem Einkommensteuergesetz ließen sich nicht zwei verschiedene Bauherrenbegriffe ableiten).

Mit oben zitiertem Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof dieser Praxis eine Absage erteilt. Die Bauherreneigenschaft sei lediglich für die Frage relevant, ob Herstellungs- oder Anschaffungskosten vorlägen: Komme dem Steuerpflichtigen Bauherreneigenschaft zu, lägen Herstellungskosten vor, komme ihm diese Eigenschaft aber nicht zu, lägen Anschaffungskosten vor. Gehörten Aufwendungen weder zu den (steuerlichen) Anschaffungskosten noch zu den (steuerlichen) Herstellungskosten, führten sie - unbeschadet der Verteilungsregel des § 19 Abs. 3 EStG - zu sofort absetzbaren Werbungskosten, und zwar unabhängig davon, ob der Miteigentümergemeinschaft Bauherreneigenschaft zukomme (Herstellungsvorgang) oder nicht (Anschaffungsvorgang).

Fielen Aufwendungen sowohl unter den Begriff der Anschaffungskosten als auch unter jenen der Herstellungskosten, sei eine sofortige Absetzung ausgeschlossen, und zwar ebenfalls unabhängig davon, ob dem Steuerpflichtigen Bauherreneigenschaft zukomme (Herstellungsvorgang) oder nicht (Anschaffungsvorgang).

Die Frage der sofortigen Absetzbarkeit oder Aktivierungspflicht von Rechts- und Beratungskosten hat der Unabhängige Finanzsenat bereits in einer Reihe von Entscheidungen in ähnlich gelagerten Fällen im Sinne dieses Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes entschieden (vgl. UFS 19.05.2009, RV/0512-F/07; UFS 26.05.2009, RV/0509-F/07; UFS 27.05.2007, RV/0515-F/07, RV/0265-F/07 und RV/0510-F/07; UFS 09.10.2008, RV/0092-L/04).

Das Bundesfinanzgericht sieht keine Veranlassung, von der Beurteilung der sog. Rechts- und Beratungskosten nach diesen Kriterien abzuweichen.

Daher gilt auch im Beschwerdefall: Sind diese Aufwendungen nach ihrer allgemeinen steuerrechtlichen Natur als Werbungskosten einzustufen, sind sie zur Gänze sofort absetzbar, unabhängig, ob die Bauherreneigenschaft bejaht wird oder nicht. Sind sie hingegen als aktivierungspflichtig einzustufen, können sie nur auf die Nutzungsdauer des Gebäudes bzw. der Gebäude verteilt abgesetzt werden, und dies ebenfalls unabhängig vom Vorliegen der Bauherreneigenschaft.

Die Beurteilung der strittigen Aufwendungen als aktivierungspflichtig oder zur Gänze sofort absetzbar nach den allgemeinen steuerrechtlichen Grundsätzen hat dabei unabhängig davon Platz zu greifen, ob diese Aufwendungen im Zusammenhang mit der (Neu)Errichtung eines Gebäudes oder der Sanierung eines bereits bestehenden Gebäudes anfallen. Die beschleunigte Abschreibung von Aufwendungen im Sinne des § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988, auf die die Steuerververtretung in der Berufung verweist, setzt voraus, dass Herstellungskosten vorliegen. Nur Aufwendungen, die ihrer allgemeinen Natur nach aktivierungspflichtig sind, können aber Herstellungskosten sein. Sind daher Aufwendungen als aktivierungspflichtig und sind diese in einem nächsten Schritt, weil den Herstellern nach den Kriterien der Bauherrenverordnung BGBl. 1990/312 die Bauherreneigenschaft zukommt, als Herstellungskosten einzustufen, so können sie zwar beschleunigt abgeschrieben werden, sie werden aber nicht zu zur Gänze sofort absetzbaren Werbungskosten, nur weil sie im Rahmen einer Gebäudesanierung anfallen.

Aus diesem Grunde kann auch der Erlassmeinung in den Einkommensteuerrichtlinien 2000, Rz. 6499, wonach dann, wenn der Steuerpflichtige nach den vom Verwaltungsgerichtshof entwickelten Kriterien für die Bauherreneigenschaft als Bauherr anzusehen sei und somit ein Herstellungsvorgang vorliege, Aufwendungen, die mit der Übertragung des Grundstückes unmittelbar verbunden seien (das sind Kosten, wie sie in der Rz. 6497 angeführt werden: Ausarbeitung der Grundkonzeption des Projektes, Steuerberatungs- und Treuhandtätigkeit der Treuhänders, Beratung über Einkünftezielung, Überwachung des Zahlungsstromes...), insoweit grundsätzlich Werbungskosten seien, als kein verdeckter Herstellungsvorgang vorliege (was

anzunehmen sei, wenn diese Aufwendungen 25% der sonstigen Aufwendungen für Grund und Boden, Gebäude und Sanierungskosten überstiegen), nicht gefolgt werden. Denn damit würde die Werbungskosteneigenschaft von Nebenkosten wieder vom Vorliegen der Bauherreneigenschaft abhängig gemacht und die jüngere diesbezügliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ignoriert werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in der vorzitierten Entscheidung festgestellt, die belangte Behörde habe es zwar unterlassen, konkrete Feststellungen über die geltend gemachten Aufwendungen zu machen und sich mit dem rechtlichen Charakter der einzelnen Leistungen auseinanderzusetzen, weil sie die Absetzbarkeit der in Rede stehenden Kosten von der Bauherreneigenschaft der Beschwerdeführerin abhängig gemacht habe. Dennoch sei aber erkennbar, dass einzelne Kosten (Aufwendungen im Zusammenhang mit der Erstellung eines Planes und der Betreuung des Baues, der Kontrolle der Baurechnungen und der Überwachung ihrer Begleichung) in jedem Fall zu aktivieren und andere Kosten (Aufwendungen für die Beschaffung und Abwicklung der Finanzierung, die steuerliche Beratung, das Akquirieren von Mietern und die Überwachung des Miteingangs) in jedem Fall sofort abzugsfähig seien. Daraus kann aber nur der Schluss gezogen werden, dass in Folge dieses Erkenntnisses Leistungen soweit als möglich zu differenzieren und die entsprechenden Kosten je gesondert zu beurteilen sind. Weiters ist daraus zu folgern, dass Kosten, die mit Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung des Grundstücks und der Sanierung und Erweiterung des Gebäudes, also mit der Einkunftsquelle, zusammenhängen, aktivierungspflichtig, Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Vermietungstätigkeit stehen, hingegen Werbungskosten sind.

Um diese Frage zu beurteilen, müssten die pauschal bezeichneten und abgerechneten Leistungen (wirtschaftliche, rechtliche und steuerliche Konzeption; wirtschaftliche und steuerliche Projektierung; Treuhandtätigkeit, Überwachung der Zahlungsströme; Finanzierungsbeschaffung, -bearbeitung und -abwicklung; Werbung, Bearbeitung und Platzierung; Hausverwaltung und Erstvermietung; laufende Steuerberatung) soweit als möglich in die diesen zugrunde liegenden Einzelleistungen zerlegt und gesondert danach beurteilt werden, ob sie mit der Anschaffung bzw. Herstellung der Einkunftsquelle zusammenhängen oder ob sie in Zusammenhang mit der Vermietungstätigkeit stehen.

Das Bundesfinanzgericht hat mit Vorhalt vom 7. Juni 2013 die Bf. eingeladen, eine, im Übrigen von ihr selbst verlangte, Detailierung der z. T. nur allgemein bezeichneten Leistungen vorzulegen. Dieser Einladung ist die Bf. mit der Begründung nicht nachgekommen, aufgrund der Pauschalvereinbarungen seien keine detaillierten Aufzeichnungen und Aufschlüsselungen geführt worden.

Da die Bf. eine „detaillierte“ Auflistung der mit den Rechts- und Beratungskosten in Zusammenhang stehenden Leistungen nicht vorlegen konnte, muss die Beurteilung der Rechts- und Beratungskosten als Werbungskosten oder als aktivierungspflichtige Kosten aufgrund der pauschalen Bezeichnungen der einzelnen Leistungen in der *Beschlussfassung der Miteigentümerschaft* und den Rechnungen erfolgen.

Diese Leistungsbeschreibungen gleichen jenen der den Entscheidungen vom 19. Mai 2009, RV/0512-F/07, vom 26. Mai 2009, RV/0509-F/07 und vom 27. Mai 2007, RV/0515-F/07, RV/0265-F/07 und RV/0510-F/07 zugrunde liegenden Fällen. In diesen Entscheidungen wurden die Rechts- und Beratungskosten wie folgt beurteilt:

| 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 Aufteilung der Kosten für die *wirtschaftliche, rechtliche u. steuerliche Konzeption*, wirtschaftliche und steuerliche Projektierung sowie *Werbung, Bearbeitungs- und Platzierungsgebühr* beruhte auf einer Schätzung.

Das Bundesfinanzgericht folgt für die Beurteilung der in Rede stehenden Aufwendungen diesen Entscheidungen, da die Leistungsbeschreibungen in der *Beschlussfassung der Miteigentümerschaft* und den Rechnungen jenen gleichen, die den obzitierten UFS-Entscheidungen zugrunde lagen. Ferner, weil das beschwerdegegenständliche Projekt Teil eines Bauherrenmodell es ist, das vom Initiator XI unter Beteiligung bestimmter Professionisten entwickelt und bereits in mehrere Bauprojekte umgesetzt durchgeführt wurde. Es ist daher der Schluss erlaubt, dass sich die regelmäßig nach Pauschalsätzen (im Beschwerdefall nach einem Prozentsatz in Höhe von 14% der Investitionssumme) verrechneten „Rechts- und Beratungskosten“ im Wesentlichen auf dieselben Leistungen beziehen. Schließlich auch deshalb, weil der Bf. gegen die Anwendung des in den obzitierten UFS-Entscheidungen herangezogenen Aufteilungsschlüssels in der Berufungsvorentscheidung keine substantiierten Einwändungen erhoben hat. Der steuerlichen Vertretung der Bf. war schließlich die Begründung, die der Unabhängige Finanzsenat in den angeführten Entscheidungen für die Aufteilung der in Rede stehenden Kosten in aktivierungspflichtige und sofort abzugsfähige Kosten vorgebracht hat, bekannt. Die steuerliche Vertretung wendet sich im Vorlageantrag lediglich gegen die vom Finanzamt angenommene Vergleichbarkeit des Beschwerdefalles mit den zitierten

Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates, weil es sich im Beschwerdefall, im Gegensatz zu den in den zitierten UFS-Fällen, um eine unter § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 zu subsumierende Vermietung handle. Mit diesem Einwand lässt sich für die Beschwerde aber nichts gewinnen. Dass Aufwendungen wie die im Beschwerdefall strittigen hinsichtlich der Frage ihrer sofortigen Absetzbarkeit oder Aktivierungspflicht auch dann nach den allgemeinen steuerrechtlichen Grundsätzen im Sinne des VwGH-Erkenntnisses vom 19. April 2007, 2005/15/0071, zu beurteilen sind, wenn eine Gebäudesanierung im Sinne des § 28 Abs. 3 EStG 1988 vorliegt, wurde bereits weiter oben ausgeführt. Auch der Umstand, dass das Finanzamt in zwei Fällen die „Rechts- und Beratungskosten“ zur Gänze als Werbungskosten anerkannt hat, bedeutet nicht, dass auch im Beschwerdefall diese Kosten als Werbungskosten anerkannt werden müssen, besteht doch keinerlei Bindung auch der Behörde erster Instanz an eine von ihr in anderen Fällen vorgenommene unrichtige Vorgangsweise. Im Übrigen wird mit diesem Einwand auch nicht aufgezeigt, dass die Leistungen, die mit den in Rede stehenden Aufwendungen in Zusammenhang stehen, anders geartet und anders zu beurteilen wären als in den zitierten UFS-Entscheidungen.

Auch die Vorhaltsbeantwortung vom 1. Juli 2013 zieht nicht die Beurteilung der einzelnen Aufwendungen als sofort zur Gänze absetzbar oder aktivierungspflichtig nach den allgemeinen steuerrechtlichen Grundsätzen, sondern die unterschiedliche Behandlung von Bauherrenprojekten durch das Finanzamt in Kritik.

Umstände, die das Bundesfinanzgericht zu einer von den zitierten Entscheidungen abweichenden Aufteilung der in Rede stehenden Kosten in aktivierungspflichtige und sofort absetzbare führen müssten, sind nicht erkennbar.

Die in Rede stehenden Aufwendungen sind daher wie folgt zu beurteilen:

Die Aufwendungen für die „*wirtschaftliche, rechtliche und steuerliche Konzeption*“ in Höhe von 173.100,00 Euro sind zu 90 % bzw. mit 155.790,00 Euro zu aktivieren und zu 10% bzw. mit 17.310,00 Euro sofort absetzbare Werbungskosten. Auch im Beschwerdefall war davon auszugehen, dass die mit diesen Aufwendungen in Zusammenhang stehenden Leistungen - das Recht zur Nutzung des Grundkonzeptes, eines Durchführungsplanes und der Wirtschaftlichkeitsberechnungen für das Investitionsvorhaben sowie die Beibringung einer Beurteilung der steuerlichen Konzeption durch einen befugten Steuerberater – sich zum weitaus größten Teil auf den Erwerb des Grundstücks und die Sanierung des Altgebäudes und Errichtung des Neubaus bezogen. Die Miteigentümer haben sich für ein Projekt entschieden, das im Wesentlichen bereits geplant war. Der entscheidende Teil dieses Projektes besteht aber zweifelsohne im Erwerb des Grundstückes und der Errichtung bzw. Sanierung der Gebäude, somit in der Schaffung der Einkunftsquelle selbst. Insoweit sich die in Rede stehenden Leistungen auch auf die Einkünftezielung bezogen haben, sind sie als sofort abzugsfähige Werbungskosten zu werten. Als solche Leistungen kommen lediglich die Wirtschaftlichkeitsrechnung und die steuerliche Konzeption in Frage. Diese Leistungen sind aber, soweit dies den Akten zu entnehmen ist, nur von untergeordneter Bedeutung. Als steuerliche Konzeption ist lediglich die in

allen von XI initiierten modellen wiederkehrende Darstellung der Vorsteuerberechtigung sowie die Einkommensteuerrückvergütung bei entsprechender Steuerleistung in der höchsten Progressionsstufe, als Wirtschaftlichkeitssrechnung eine Tabelle über Eckdaten mit geschätzten voraussichtlichen Bruttoeinnahmen vor Steuer nach Entschuldung zu erkennen.

Auch die Kosten für „wirtschaftliche und steuerliche Projektierung (Finanzierungsplan)“ in Höhe vom 96.100,00 Euro sind zu 90 % bzw. mit 86.490,00 Euro zu aktivieren und zu 10% bzw. mit 9.610,00 Euro als Werbungskosten sofort absetzbar. Die dafür erbrachten Leistungen – Projektmanagement des von den Miteigentümern beschlossenen Investitionsvorhabens in deren Namen, Erstellung eines Zahlungsplanes, diesen anzupassen und seine Einhaltung zu überwachen sowie eine Roh- und Gebäudeversicherung abzuschließen – betreffen ebenso wie die Kosten für die Konzeption des Projektes v.a. den Erwerb des Grundstückes und die Errichtung und Sanierung der Gebäude und hängen nur in untergeordnetem Ausmaß mit der Vermietungstätigkeit zusammen.

In diesem Verhältnis sind auch die Kosten für die „*Werbung und Zusammenführung der Miteigentümergemeinschaft*“ in Höhe von 42.000,00 Euro aufzuteilen. Die dafür erbrachte Leistung - die Werbung und Zusammenführung der Miteigentümer - war Voraussetzung dafür, dass das Investitionsprojekt, und das heißt im Beschwerdefall in erster Linie der Erwerb des Grundstückes und die Sanierung und Errichtung von Gebäuden und erst in weiterer Folge die Vermietung dieser Gebäude, überhaupt zustande kam. Die Kosten sind daher wie die Kosten zuvor zu 90 % bzw. mit 37.800,00 Euro zu aktivieren und zu 10 % bzw. mit 4.200,00 Euro sofort absetzbar.

Die Kosten für die „*Treuhandtätigkeit und die Überwachung der Zahlungsströme*“ in Höhe von 20.400,00 Euro sind zur Gänze zu aktivieren, da sich die damit verbundenen Leistungen laut Rechnung (Erstellung des Grundkaufvertrages, Einholung der grundverkehrsbehördlichen Bewilligung, Überwachung der Kaufabwicklung, Weiterleitung des Kaufpreises an die Verkäuferin, Abgabe von Eintragungsanträgen und –bewilligungen jedweder Art im Grundbuch, Überprüfung der Gesamtfinanzierungssituation, Prüfung der Rechnungen auf Übereinstimmung mit dem Investitionsplan und Mitfertigung diesbezüglicher Überweisungen) zur Gänze auf den Erwerb Einkunftsquelle beziehen (vgl. auch VwGH 19.04.2007, 2005/15/0071).

Die Kosten für die „*Finanzierungsbeschaffung*“ in Höhe von 55.400 Euro, für die „*Hausverwaltung*“ und „*Erstvermietung*“ in Höhe von 42.000,00 Euro sowie für die Rechtsberatung in Höhe von 806,00 Euro stehen ausschließlich mit der Vermietungstätigkeit in Zusammenhang und sind als sofort abzugsfähige Werbungskosten anzuerkennen (vgl. VwGH 19.04.2007, 2005/15/0071).

Die vom Finanzamt vorgenommene Aufteilung der in Rede stehenden Aufwendungen in sofort absetzbare Werbungskosten und zu aktivierende Anschaffungskosten ist daher zu Recht erfolgt.

Die aktivierungspflichtigen (Neben)Kosten sind entsprechend der Kaufpreisaufteilung in der Jahresrechnung 2007 zu 45,51% (136.748,45 Euro) zum Grundstück und zu 54,49% (163.731,56 Euro) zum Gebäude zu aktivieren. Für die auf das Gebäude zu aktvierenden Kosten kann, soweit es sich bei diesen um Herstellungsaufwand im Sinne des § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 handelt, ab Vermietung der Gebäude die begünstigte 1/15-Abschreibung in Anspruch genommen werden. Da im Streitjahr 2007 mit dem Bauprojekt erst begonnen und noch keine Vermietung vorgenommen wurde, kann eine Entscheidung über diese Frage in dieser Entscheidung unterbleiben.

Durch diese Beurteilung der Rechts- und Beratungskosten ist auch der Werbungskostenüberschuss des Jahres 2007 entsprechend abzuändern.

Dabei ist dem im Vorlageantrag erhobenen Einwand, vom Honorar des Rechtsanwaltes Dr. X. in Höhe von 20.400,00 Euro seien bereits 12.400,00 Euro aktiviert worden, stattzugeben, da die Steuervertretung der Bf. nachweisen konnte, dass dieser Betrag in den aktvierten Nebenkosten des Kaufpreises enthalten ist. Dadurch erhöht sich der Werbungskostenüberschuss des Jahres 2007 gegenüber der Festsetzung in der Berufungsvorentscheidung von -135.268,27 Euro auf -147.468,27 Euro.

Dieser Verlust ist auf die einzelnen Miteigentümer gemäß ihren Anteilen wie folgt zu verteilen:

| Miteigentümer | Anteil | Einkünfte in Euro |
|------------------|--------|-------------------|
| ME1 | 4,5% | -6.636,07 |
| H Bauges.m.b.H . | 8,8% | -12.977,20 |
| ME.7 | 58,9% | -86.858,81 |
| ME2 | 7,2% | -10.617,72 |
| ME3 | 7,6% | -11.207,59 |
| ME4 | 6,8% | -10.027,84 |
| ME5 | 6,2% | -9.143,04 |

Die Feststellung von Einkünften setzt nach hA voraus, dasss die Beteiligten dieselbe Einkunftsart erzielen (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 188 Rz 5). Da Vermietungseinkünfte bei Kapitalgesellschaften als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gelten, sind die anteiligen Einkünfte der beteiligten natürlichen Personen und jene der beteiligten Kapitalgesellschaften getrennt festzustellen.

Für die an der MEG beteiligten natürlichen Personen sind daher Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung festzustellen und zu verteilen (Beträge in Euro):

| | | |
|--|--|------------|
| Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung | | -50.532,26 |
|--|--|------------|

| | | |
|--|-----|------------|
| ME1 | NR1 | -6.636,07 |
| ME2 | NR2 | -10.617,72 |
| ME3 | NR7 | -11.207,59 |
| ME4 | NR8 | -10.027,84 |
| ME5 (Anteil plus Sonderwerbungskosten 2900 €) | NR5 | -12.043,04 |

Zur Frage der Einkunftsquelleneigenschaft der Vermietungstätigkeit der Bf. ist zu sagen, dass es im Beschwerdefall nicht von Bedeutung ist, ob die Vermietungstätigkeit als kleine oder als große Vermietung beurteilt wird, weil bei einer Gebäudevermietung die Einkunftsquelleneigenschaft in jedem Fall anhand einer Prognoserechnung über einen Zeitraum von ca. 20 Jahren nachzuweisen ist.

Da im Beschwerdefall ungewiss ist, ob der Gesamtgewinn laut Prognoserechnung eingehalten werden kann und von einer Einkunftsquelle auszugehen ist, waren die Einkünfte gemäß § 200 Abs. 1 BAO lediglich vorläufig festzustellen.

Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts 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 uneinheitlich beantwortet wird.

Die in beschwerdegegenständlichem Erkenntnis vorgenommene Beurteilung der Rechts- und Beratungskosten als zur Gänze sofort absetzbare Werbungskosten oder als aktivierungspflichtige Kosten beruht auf dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. April 2007, 2005/15/0071. Diese Rechtsfrage ist daher höchstgerichtlich geklärt. Die in der Beschwerdeentscheidung vorgenommene Aufteilung der Kosten für „wirtschaftliche, rechtliche und steuerliche Konzeption“, „wirtschaftliche und steuerliche Projektierung“ sowie „Werbung, Bearbeitungs- und Platzierungsgebühr“ in Werbungskosten und aktivierungspflichtige Kosten beruht auf einer Schätzung und liegt diesbezüglich keine Rechtsfrage vor. Eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.