



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Peter Steurer und die weiteren Mitglieder Mag. Peter Bilger, Bernd Feldkircher und Dr. Klaus Holbach über die Berufungen der Bw., vertreten durch die Winkel Steiner Wirtschaftstreuhand Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., 6845 Hohenems, Schweizerstraße 77, sowie Dr. Gerald Toifl, 1030 Wien, Am Heumarkt 7 und Gerhard Lacha, 1015 Wien, Castelligasse 15/4a vom 7. Mai 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch Mag. Joachim Loretz, vom 1. März 2007 bzw. 29. März 2007 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Feststellung der Einkünfte für die Jahre 1999 bis 2004 und Feststellung der Einkünfte für die Jahre 1999 bis 2005 nach der am 30. April 2009 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

1. Die Berufung betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens wird als verspätet zurückgewiesen.
2. Die Bescheide betreffend die Feststellung von Einkünften für die Jahre 1999 bis 2005 werden abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sind den am Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin erwarb mit Kaufvertrag vom 29. Oktober 1999 eine Liegenschaft in K., auf welcher sie ein Öko-Wohnhaus mit 8 Wohneinheiten zum Zwecke der Vermietung errichten ließ.

In der Einkünfteerklärung für das Jahr 1999 erklärte die Berufungswerberin einen Jahresverlust in Höhe von -119.628,50 (-1.646.124 S), der zum größten Teil aus dem als Werbungskosten geltend gemachten Rechts- und Beratungsaufwand (117.636 € bzw 1.618.700 S) resultierte.

Dabei handelt es sich um folgende Leistungen bzw. Aufwendungen:

Wirtschaftliche, rechtlich und steuerliche Konzeption	40.297 €
Wirtschaftliche und steuerliche Projektbetreuung (Finanzierungsplan)	28.786 €
Finanzierungsbeschaffung, -bearbeitung u -abwicklung	14.004 €
Werbung, Bearbeitungs- und Platzierungsgebühr	17.274 €
Hausverwaltung und Erstvermietung	11.519 €
Laufende Steuerberatung	5.756 €
Summe lt. GuV	117.636 €

Im Zuge einer Betriebsprüfung wurde strittig, ob diese Rechts- und Beratungskosten sofort als Werbungskosten absetzbar oder zu den Herstellungs- oder Anschaffungskosten zu aktivieren und verteilt auf die Nutzungsdauer des Gebäudes abzuschreiben waren. Nach Meinung der Betriebsprüfung war diese Frage nach der Bauherreneigenschaft der Berufungswerberin zu entscheiden. Je nachdem, ob die Berufungswerberin als Bauherrin des Gebäudes anzusehen war oder nicht, lägen Werbungskosten oder Herstellungs- bzw. Anschaffungskosten vor. Da die Rechts- und Beratungskosten nicht zu den Instandsetzungs- und Herstellungskosten im Sinne des § 28 Abs. 2 und 3 EStG 1988 zählten und die Bauherrenverordnung daher nicht zur Anwendung gelange, richte sich der Bauherrenbegriff nach den durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entwickelten allgemeinen Kriterien.

Nach diesen Kriterien sei Bauherr nur, wer auf die

- bauliche Gestaltung Einfluss nehmen könne,
- das Baurisiko zu tragen habe und
- das finanzielle Risiko tragen müsse.

Nach Meinung der Betriebsprüfung könne von einer möglichen Einflussnahme der Berufungswerberin auf die bauliche Gestaltung des zu errichtenden Gebäudes nicht gesprochen werden. Diese Möglichkeit hätten nur die Initiatoren des Projektes und die an diesem Projekt mitwirkenden Fachleute gehabt. Das vorgelegte Konzept sei dann auch von der konstituierenden Bauherrenversammlung angenommen worden. Auch eine Tragung des finanziellen Risikos durch die Miterrichter sei zu verneinen, weil das Risiko der Erhöhung der Baukosten vertraglich dem Generalunternehmer übertragen worden sei. Zudem liege bei einer Miteigentümerschaft wie der Berufungswerberin die Bauherreneigenschaft erst vor, wenn den Miterrichtern Miteigentum eingeräumt worden sei. Im vorliegenden Fall hätten die Interessenten die Liegenschaft erst mit Kaufvertrag am 29. Oktober 1999 erworben, die Eintragung ins Grundbuch sei erst am 25. Jänner 2000 erfolgt. Die Miteigentümerschaft habe daher vor diesem Zeitpunkt, zu dem das endgültige Projekt längst erstellt gewesen sei, nicht bestehen und die Miteigentümer daher auch nicht gemeinsam tätig werden können. Die Bauherreneigenschaft komme daher nur dem Initiator, nicht aber den übrigen Miteigentümern zu.

Aufgrund dieser Feststellungen nahm das Finanzamt mit Bescheiden vom 1. März 2007 die Verfahren betreffend Feststellung der Einkünfte für die Jahre 1999 und 2004 wieder auf und erließ gleichzeitig neue Feststellungsbescheide für die Jahre 1999 bis 2005, in denen die Rechts- und Beratungskosten nur anteilig beim Initiator, nicht aber bei den anderen Miteigentümern als Werbungskosten berücksichtigt wurden.

Am 7. Mai 2007 erhab die Berufungswerberin gegen diese Bescheide das Rechtsmittel der Berufung, worin sie die Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme der Einkünftfeststellungsverfahren in Zweifel zog und sich gegen die in den neuen Sachbescheiden ausgesprochene Verneinung der Bauherreneigenschaft durch das Finanzamt wandte.

Bereits am 19. April 2007 hatte der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis ZI. 2005/15/0071 über eine Beschwerde gegen eine Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 11. April 2005, RV/0223-F/03, die bisherige Verwaltungspraxis, die sofortige Absetzbarkeit von Aufwendungen von der Bauherreneigenschaft einer Miterrichtergemeinschaft abhängig zu machen, verworfen. Die Bauherreneigenschaft sei nur für die Frage von Bedeutung, ob es sich bei Aufwendungen um Anschaffungskosten (mangels Bauherreneigenschaft) oder um Herstellungskosten (bei Bauherreneigenschaft) handle. Gehörten diese Aufwendungen hingegen weder zu den Anschaffungskosten noch zu den Herstellungskosten, so führten sie (unter Beachtung von § 19 Abs. 3 EStG) zu sofort absetzbaren Werbungskosten. Dies gelte unabhängig davon, ob der Miteigentümergemeinschaft Bauherreneigenschaft zukomme oder

nicht. Wenn auch in der angefochtenen Entscheidung Sachverhaltsfeststellungen über den konkreten Inhalt der Leistungen, welche den im Beschwerdefall strittigen, als „Rechts- und Beratungsaufwand“ bezeichneten Aufwendungen zu Grunde liegen, nicht getroffen worden seien, so sei doch zu erkennen, dass zumindest zum Teil Aufwendungen betroffen seien, deren sofortige Absetzbarkeit nicht davon abhängig sei, ob der die Vermietung betreibenden Beschwerdeführerin Bauherreneigenschaft zukomme. So handle es sich etwa bei jenen Aufwendungen, die mit der Erstellung eines Planes und der Betreuung des Baues, der Kontrolle der Baurechnungen und der Überwachung ihrer Begleichung zusammenhingen, also mit jenen Leistungen, wie sie üblicherweise auch ein Architekt übernehme, um stets aktivierungspflichtige Aufwendungen. Die Beschaffung und Abwicklung der Finanzierung, die steuerliche Beratung in Bezug auf die Einkunftsquelle, das Akquirieren von Mietern und die Überwachung des Miteingangs sowie die Hausverwaltung würden hingegen stets zu sofort abzugsfähigen Aufwendungen führen. Im fortgesetzten Verfahren werde die Behörde zu überprüfen haben, ob die strittigen, zumeist pauschalen Beträge überhaupt die Gegenleistung für die angegebenen Leistungen (wie zB für die steuerliche Projektierung) darstellten oder ob es sich in Wirklichkeit um das Entgelt für andere Leistungen (wie etwa die Vermittlung des Grundstückes) handle. Für diese Feststellungen könnten etwa die für die einzelnen abgerechneten Leistungen tatsächlich angefallenen Kosten und die Höhe eines fremdüblichen Gewinnaufschlages taugliche Indizien sein.

Die Berufung wurde am 10. Dezember 2007 dem Unabhängigen Finanzsenat direkt zur Entscheidung vorgelegt. Aufgrund des vorgenannten Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes stellte der Unabhängige Finanzsenat im fortgesetzten Verfahren folgende Fragen an die Berufungswerberin:

1. Welche Leistungen liegen den geltend gemachten Aufwendungen zugrunde?
2. Welche Kosten sind damit verbunden?

Weiters forderte er die Berufungswerberin auf, allfällige entscheidungsrelevante Beweisunterlagen vorzulegen.

Zu diesen Fragen nahmen der Initiator und der steuerliche Vertreter der Miterrichtergemeinschaft Stellung.

Der Initiator beantwortete die Fragen wie folgt:

Zur ersten Frage sei zu sagen, dass die einzelnen Leistungen die in den Rechnungen angeführten Arbeiten umfassten. Zur Beschreibung des Begriffs „Konzeption“ lege er eine „Wortbedeutung“ sowie eine schematische beispielhafte Beschreibung der damit verbundenen Arbeiten vor. Zur Vermutung, bei den „strittigen, zumeist pauschalen Beträgen“ könnte es sich „in Wirklichkeit um das Entgelt für andere Leistungen, etwa das Entgelt für die Vermittlung

„eines Grundstückes“ handeln, sei anzumerken, dass die Rechnungen für die Liegenschaftsvermittlungen ja gestellt und bezahlt worden seien und es bei Zutreffen der Vermutung ja Geldflüsse von seiner Firma an den im obigen Beispiel angesprochenen Liegenschaftsmakler geben müsste. Dies wiederum wäre im Zuge der Betriebsprüfung sicher aufgefallen. Abgesehen davon sehe er keinen Grund, weshalb er mehr als die üblichen maximalen 3 % Vermittlungshonorar bezahlen sollte. Zur Frage 2 sei zu sagen, dass die Kosten pauschal verrechnet worden seien. Der Sinn der Pauschalierung bestehet darin, dass keine gesonderten Aufzeichnungen über Zeitaufwände geführt werden müssten. Auch die Kosten für die Beratung, die ihn überhaupt erst in die Lage versetzen, die Leistungen erbringen zu können, würden nicht direkt auf die einzelnen Miteigentümergemeinschaften aufgeteilt. Im Übrigen gehe er davon aus, dass jedes Honorar im Zusammenhang mit den Dienstleistungen für die Bauherrenmodelle fremdüblich sei und sich nicht von anderen Firmen ähnlicher Ausrichtung unterscheide. Diese Gewissheit erwachse ihm auch daraus, dass unter den 48 Bauherren in den von ihm betreuten Gesellschaften 3 Baumeister, 11 Geschäftsführer bzw. Handwerksmeister aus baunahen Branchen, 1 Immobilienmakler, 7 Unternehmer bzw. Selbständige aus baufreien Branchen, 1 Architekt, 2 Steuerberater, 7 Ärzte, selbständige Physiotherapeuten bzw. selbständige Zahntechniker, 2 Rechtsanwälte, 1 Bankdirektor, 1 Betriebsökonom und 1 Finanzvorstand seien. Von diesen könne man annehmen, dass sie unübliche Honorare erkennen und nicht widerspruchslös hinnehmen würden. Da Freiberufler und Unternehmer zur beliebtesten Klientel privater Anbieter auf dem Immobilien- und Finanzdienstleistungssektor sowie von Banken gehörten, könne davon ausgegangen werden, dass sie immer wieder mit einschlägigen Angeboten konfrontiert und im Stande seien, Vergleiche zu ziehen. Bisher seien aber noch keine Beanstandungen die Honorare betreffend an ihn herangetragen worden. Der Vollständigkeit halber verweise er darauf, dass die erhaltenen Honorare auch versteuert worden seien. Der Finanz erwachse kein Schaden, da den Werbungskosten steuerpflichtige Einkünfte gegenüber stünden.

Der Steuervertreter der Berufungswerberin antwortete auf die Fragen des Unabhängigen Finanzsenates, lediglich Aufwendungen wie jene für die Baubetreuung und die Kontrolle der Baurechnungen oder die Kaufvertragskosten und die Treuhandkosten für die Kaufpreisabwicklung seien jedenfalls aktivierungspflichtig. Es sei ihm unverständlich, weshalb die Finanzverwaltung den Beschlüssen der MEG keine Bedeutung beigemessen habe. In den im Akt befindlichen Protokollen der MEG werde der Leistungsumfang, den die Professionisten zu erbringen hätten, beschrieben. Dass diese Leistungen pauschal verrechnet worden seien, sei in diesen Berufssparten üblich und daher marktkonform. Dem Begriff der Pauschalierung wohne inne, dass die einzelnen Teile der Leistungen eben nicht detailliert angegeben würden. Das Verteilungsverbot des § 19 Abs. 3 EStG 1988 sei selbstverständlich zu beachten. Da die

Abwicklung der Projekte ab der Auftragsvergabe in der Regel zwischen ein paar Monaten bis zu maximal zwei Jahren dauere, seien Leistungen der befassten Professionisten zur Gänze sofort absetzbar. Der im Vorhaltschreiben des Unabhängigen Finanzsenates vertretenen Auffassung, die pauschale und zusammenfassende Bezeichnung der Kosten lasse eine Beurteilung der sofortigen Absetzbarkeit dieser Kosten nicht zu, könne nicht gefolgt werden. Gerade beim Abschluss eines Steuerberatungsvertrages werde ja konkret erläutert, was zumindest die Miterrichtergemeinschaft darunter verstehe und auch der Unabhängige Finanzsenat werde geringe Probleme mit der Auslegung einer Steuerberatungstätigkeit haben.

Auch das Finanzamt wurde nach der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes zu einer Stellungnahme eingeladen, der es mit Schreiben vom 24. April 2008 nachgekommen ist. Darin führte es aus: Der berufungswerbenden MEG liege ein sog. „Immobilienbeteiligungsmodell“ zugrunde. Einige derartige Modelle, bei denen jeweils das Konzept L. umgesetzt worden sei, seien Gegenstand abgabenrechtlicher Außenprüfungen gewesen. Dabei sei zu erkennen gewesen, dass diesen Prüfungen immer dieselben faktischen und rechtlichen Gestaltungen zu Grunde gelegen seien. Insbesondere die Protokolle über die Konstituierung und Beschlussfassung der MEG wiesen immer dieselben Formulierungen und Vereinbarungen auf, lediglich in der Höhe der weiterverrechneten Aufwendungen wichen sie voneinander ab und ließen plakativ das von L. vorgezeichnete Gesamtkonzept eines Beteiligungskonzeptes erkennen. Es sei darauf hinzuweisen, dass seitens von Herrn L. auf seiner Homepage mit diesem Beteiligungsmodell geworben werde.

Zur Beurteilung der Kosten im Sinne des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes seien dem Finanzamt von Seiten der Berufungswerber keine Unterlagen vorgelegt oder Auskünfte erteilt worden. Das Finanzamt müsse sich daher auf die aktenkundigen, insbesondere im Zuge der Außenprüfungen gewonnenen und bekannt gewordenen Unterlagen beziehen.

Danach sei zu sagen:

Die genannten Aufwendungen seien im Gesamtkontext der Projektabwicklung zu sehen. Vom Initiator des Modells sei ein Gesamtkonzept entwickelt worden. Im Zuge der sogenannten "konstituierenden Bauherrenversammlung der „Miteigentümergemeinschaft Koblach Auhof“ am 14. Oktober 1999 sei ein Protokoll erstellt worden. Dem Punkt 3 dieses Protokolls zufolge seien von Herrn L. die Konzeption erstellt und im Detail erläutert und vom steuerlichen Vertreter der Berufungswerberin die steuerlichen Aspekte des Investitionsvorhabens erklärt worden. Am selben Tag sei in "einem Atemzug" eine konstituierende Bauherrenversammlung abgehalten worden, deren Inhalt insbesondere die Beschlussfassung über das Modell mit allen ihren komplexen und umfangreichen Auftragerteilungen für alle zur Verwirklichung

notwendigen Schritte gewesen sei. Gleichsam „nebenbei“ sei auch ein Miteigentümervertrag geschlossen worden.

Es sei somit den "konstituierenden Miteigentümern" bereits mit 14. Oktober 1999 ein komplexes, in seiner Grundkonzeption schon bestehendes, Vertragsgeflecht präsentiert worden, das diese nur in seiner Gesamtheit annehmen oder ablehnen konnten. Dies werde insbesondere auch aus den übrigen Punkten der genannten "Beschlussfassung" deutlich, wo auch mit Rechtsanwälten eine Treuhandvereinbarung (Punkt 3.2 und 3.5), mit dem Steuerberater ein Beratungsvertrag (Punkt 3.3 und 3.4), mit GL. eine Vereinbarung über die Hausverwaltung und Erstvermietung (Punkt 3.8) und mit Ing.D. ein Planungsauftrag (Punkt 3.9) sowie ein Vertrag über die Generalplanung, Ausführungsplanung und Baubetreuung abgeschlossen worden sei (Punkt 3.10). Schließlich sei er auch mit der Durchführung des Bauvorhabens als Generalunternehmer beauftragt worden (Punkt 3.12). Gleichzeitig sei auch das von L. vorgeschlagene Finanzierungskonzept angenommen worden. Nun sei bei der Beurteilung von abgabenrechtlichen Fragen der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgeblich (*Ritz*, BAO³, § 21, Tz 6). Im vorliegenden Fall müsse davon ausgegangen werden, dass mit der Einbindung der Interessenten in ein in seinen Grundzügen bereits fertiges Vertragskonzept sichergestellt werden sollte, dass nur Eigentum erwerben konnte, wer sich im Wesentlichen an das vorgegebene Baukonzept halten würde und somit auch das Konzept durch GL. und die von ihm bestimmten Unternehmen verwirklicht werden würde. Mit dieser Vorgangsweise sei sichergestellt worden, dass die von GL. in Aussicht genommene Abgeltung der Honorarvorstellungen für sein in all seiner Komplexität entwickeltes "Gesamtkonzept" eingetreten sei. Auf Seiten der Miteigentümer bzw. Erwerber der Grundstücksanteile sei somit gesamthaft, ohne dass im einzelnen auf die Frage einer Bauherreneigenschaft eingegangen werden müsse, ein Anschaffungsvorgang zu sehen, sodass zumindest die von GL. verrechneten, aber auf zahlreiche gesondert aufgelisteten "Vertragsinhalte" und Leistungsbeschreibungen aufgefächerten und mit dem Gesamtkonzept unmittelbar in Zusammenhang stehenden Honorare als Anschaffungs- und Anschaffungsnebenkosten zu beurteilen seien, sei doch erkennbar, dass die Erwerber ein Gesamtkonzept abgeltten wollten. Eine Aufsplitterung in gesondert zu beurteilende Einzelleistungen habe schon unter Beachtung des Grundsatzes der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu unterbleiben, weil die Erwerber nur ein Gesamtkonzept annehmen konnten. Die von GL. verrechneten Aufwendungen seien somit gesamthaft als Anschaffungskosten des Grundstückes zu aktivieren.

Inhalt der Vereinbarung die Hausverwaltung betreffend sei die Vorbereitung eines Wirtschaftsplanes und einer Hausordnung, Ermittlung der Betriebskostenvorschreibung, Mitwirkung beim Abschluss der Energielieferungsverträge, Vermittlung der Erstvermieter und

Durchführung der Gebührenanzeige von Mietverträgen gewesen, wobei die dafür geschuldete Vergütung für die Dauer der Investitionsphase gewährt worden sei. Unklar sei, welchen Zeitraum nun der Begriff "Dauer der Investitionsphase" umfasst habe. Es könne aber angenommen werden, dass damit die Fertigstellung und Abrechnung der geplanten Investitionen, also des Gebäudes, gemeint gewesen sei. Es dränge sich die Frage auf, ob wohl mit besagter Vergütung die umschriebenen Leistungsinhalte abgegolten werden sollten, sei es doch schwer nachvollziehbar, dass die Miteigentümer ernstlich bereit gewesen wären, ein Entgelt für Leistungen, für die während einer Bauphase in dieser Form keine Notwendigkeit bestanden habe, zu bezahlen, sei doch gleichzeitig für die laufende Hausverwaltung nach Abschluss der Investitionsphase (Inkasso von Mieten/ Umlagen/ Betriebskosten/ Rücklagen, Erstellung der Betriebskostenabrechnung, Erstellung des Wirtschaftsplans für das Folgejahr, Verwaltung und Veranlagung des Reparaturfonds/MEG-Abrechnung per Ende Kalenderjahr) dasselbe Unternehmen mit gesondert vereinbarten Vergütungsvereinbarungen betraut worden. Diesbezüglich sei wohl im Sinne des zitierten Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes der Schluss zu ziehen, dass diese Beträge in Wirklichkeit ein Entgelt für andere Leistungen (der VwGH spreche nur beispielhaft von einem Entgelt für die Vermittlung des Grundstückes) darstellten.

Was die Aufwendungen für die laufende Steuerberatung angehe, bestünden von Seiten des Finanzamtes keine Bedenken, diese als sofort abzugsfähige Werbungskosten iSd § 16 EStG 1988 zu beurteilen.

Mit Schreiben vom 11. Februar 2009 trug der Unabhängige Finanzsenat der Berufungswerberin erneut auf, anzugeben, welche Leistungen den geltend gemachten Aufwendungen zugrunde lägen, welche Kosten bzw Entgelte damit verbunden seien und allfällige entscheidungsrelevante Unterlagen vorzulegen.

Dieses Schreiben beantwortete die Steuervertrittung der Berufungswerberin zusammengefasst wie folgt:

Die Kosten für die wirtschaftliche, rechtliche und steuerliche Konzeption, welche GL. an die GesbR bzw. die MEG erbracht habe, gliederten sich im Wesentlichen in:

- 1) die Darstellung der wirtschaftlichen, rechtlichen und steuerlichen Rahmenbedingungen für die Interessenten am Bauherrenmodell:
 - a) auf weichen Grundlagen gründet sich das Konzept
 - b) welches ist der Planungshorizont

c) mit welchen Professionisten könnte zusammengearbeitet werden.

2) die Darstellung der Ausgangslage, der Ist-Situation und darauf aufbauend die Analyse:

a) Harmonisierung der Vorstellungen der verschiedenen interessierten

Unternehmerpersönlichkeiten

b) welche Rechtsformen sind möglich, welche gesetzlichen Vorschriften sind zu beachten

c) welche Erfahrungen gibt es bisher

d) welche Einflussfaktoren *von* Außen sind zu erwarten

3) die Darstellung *von* Zielvorstellungen:

a) was kann bis wann in welchem Ausmaß wie erreicht werden

b) welches sind die vordringlichsten Aufgaben

c) was kann der Realisierung entgegen stehen

4) die Darstellung von Strategien:

a) wie kann vom Ist- in den Soll-Zustand übergeführt werden

b) mit welcher "General-Idee" kann diese Überführung geschehen.

5) Die Darstellung der möglichen Maßnahmen zur Verwirklichung des Ziels:

a) Beschreibung der Maßnahmen

b) Voraussetzungen für die einzelnen Maßnahmen

c) Mit wem und bis wann könnten die einzelnen Maßnahmen umgesetzt werden

d) Was dürfen die einzelnen Maßnahmen kosten

i) Machbarkeit

ii) Wirtschaftlichkeit

 iii) Finanzierbarkeit

iv) Risikoabwägung

Die Position "Konzept" diene als Entscheidungshilfe für einen eventuellen Liegenschaftserwerb und sei eindeutig den Beratungskosten zuzuordnen. Für das Werk, das einer langjährigen Erfahrung bei der Entwicklung und Visualisierung von Projektideen bedürfe, werde ein marktübliches bzw. am Markt durchsetzbares Entgelt in Rechnung gestellt. Wollte man dieses Entgelt in Bezug zu den Baukosten setzen, ergäbe sich ein Satz von 6 % bis etwa 13 % der Herstellungs- und/oder Instandsetzungskosten. Bei der willkürlich herangezogenen Bezugsgröße "Baukosten" zeige die Marktbeobachtung, dass Sätze bis zu 15,5 % in Rechnung gestellt würden. Eine Verteilung gem. § 19 Abs. 3 EStG sei hier nicht vorzunehmen, da es sich nicht um eine Vorauszahlung, sondern die Bezahlung des Werkes/Auftrages handle.

Bei der wirtschaftlichen und steuerlichen Projektierung liege im Regelfall ein gesonderter Auftrag vor, den die MEG mit der Firma L. Finanzdienstleistungen abgeschlossen habe. Hier werde die Ausführung der vom Auftraggeber gefassten Beschlüsse und die Abwicklung des von der MEG -bzw. GesbR - beschlossenen Investitionsvorhabens beauftragt. Die Leistungen würden meist innerhalb eines Jahres ab Auftragerteilung erbracht. Die hierfür vereinbarte Zahlung entspreche den Marktverhältnissen. Einige Beispiele der Praxis zeigten, dass die Ansätze offensichtlich marktgerecht seien, da sonst ja keine Einigung zwischen den Vertragsparteien über Leistung und Gegenleistung zustande käme. Neben der einwandfreien Qualifikation der Kosten als Werbungskosten sei eine Verteilung gem. § 19 Abs. 3 EStG nicht erforderlich, da die Leistungen nach Auftragerteilung und vor Ablauf des folgenden Jahres erbracht würden.

Die Kosten für die Treuhandtätigkeit und Überwachung der Zahlungsströme durch Rechtsanwälte seien klar den Werbungskosten zuzuordnen. Da es sich hier aber gerade um die Kontrolle der Einzahlung von Eigenmitteln auf die Konten der Gesellschaft (GesbR bzw. MEG) handle, sei ein Zusammenhang mit den Herstellungskosten nicht, ein Zusammenhang mit der Finanzierung (in diesem Fall Innenfinanzierung) des Projekts sehr wohl gegeben. Die Arbeiten seien innerhalb von wenigen Wochen zu erbringen, daher könne auch das Verteilungsgebot des § 19 Abs. 3 EStG hier keine Anwendung finden. In den zu beurteilenden Projekten sei ersichtlich, dass die Abwicklung des Kaufvertrages und der damit verbundenen Zahlungen nicht immer vom selben Rechtsanwalt, der die Einzahlung von Eigenkapital (Innenfinanzierung) etc. überwache und treuhändig verwalte, vorgenommen werde. In den Fällen, in denen das in Personalunion erfolge und auch keine weitere Trennung der Treuhandaktivitäten - Kaufvertragsabwicklung bzw. Eigenkapitalzahlungsströme o.ä. - vorgenommen worden sei, könne hilfsweise von einem Ansatz von 50% für die

Kaufpreisabwicklung und 50% für die übrigen Treuhandtätigkeiten (wie oben dargestellt) ausgegangen werden.

Die mit der Vermittlung der Projektfinanzierung, der Bauzwischenfinanzierung und der langfristigen Endfinanzierung - im Regelfall über Bankdarlehen - und die Mitwirkung bei der Finanzierungsabwicklung und -betreuung verrechneten Kosten könnten ex definitione nicht zu den Herstellungskosten gezählt werden. Diese Auffassung teile im übrigen auch der VwGH (RdW 2007/379, 366 f.). Werde § 19 Abs. 3 EStG nun konsequent weiter gedacht, dann seien Bearbeitungsgebühren u.ä. nicht vom Verteilungsgebot umfasst. Es sei hier zu bemerken, dass ca. drei Viertel der verrechneten Kosten für die Vermittlung und den Abschluss der Finanzierungsverträge - hierunter falle selbstredend auch die Entscheidung darüber, ob und in welchem Ausmaß Fremdwährungen, Tilgungsträger o.ä. eine Rolle spielen sollten - veranschlagt werde. Ca. ein Viertel der verrechneten Kosten könnten für die laufende Betreuung angesetzt werden. Wenn eine Zahlung für den letztgenannten Teil als Vorauszahlung für einen über das laufende und folgende Jahr hinausgehenden Zeitraum betrachtet werde, so sei eine Verteilung auf die Laufzeit der betreuten Darlehen erforderlich. § 19 Abs. 3 EStG sei also hier auf diesen Teil anzuwenden. Bei unterschiedlichen Laufzeiten der Fremdfinanzierung – und dieser Fall sei üblich und in den betroffenen Fällen regelmäßig gegeben - könne über eine Relation der verschiedenen Kredite und Laufzeiten eine Lösung gefunden werden.

Zur Beurteilung der Kosten für die „Werbung, Beratungs- und Platzierungsgebühr“ werde ein Kommentar von Gerhard Lacha, Lacha Finanzdienstleistungen, wiedergegeben:

"WERBUNG, BERATUNG, PLATZIERUNG und ZUSAMMENFÜHRUNG

Die Kostenposition "Werbung, Beratung, Platzierung und Zusammenführung der Miteigentümergemeinschaft" deckt unsere Kosten für die Umtriebe mit jedem einzelnen Gesellschafter im Zusammenhang mit der Gründung der GesbR, in der Folge MEG, ab und wurden zur Verdeutlichung für die einzelnen Gesellschafter so bezeichnet."

Tatsächlich handle es sich also um Beratungsaufwand, der unabhängig von der tatsächlichen Bauausführung anfalle und verrechnet werde. Der Ansatz von 3% für diese Art von Leistungen entspreche den am Markt tatsächlich erzielten Beträgen. Eine Zuordnung zu den Werbungskosten sei daher klar gegeben. Eine Verteilung gem. § 19 Abs. 3 EStG komme nicht zum Tragen, da diese Arbeiten innerhalb eines Zeitraumes von maximal zwei Jahren erbracht und regelmäßig nach dem Erbringen der Leistung abgegolten würden.

Die Hausverwaltung könne in den Fällen der Neuerrichtung eines Gebäudes nur eine künftige Arbeit betreffen. Ebenso verhalte es sich mit der Erstvermietung. Gehe man nun von einer

Errichtungszeit von weniger als zwei Jahren aus, so werde bereits vor Fertigstellung eine Aktivität in Richtung Vermietung erfolgen müssen, um ehestmöglich das Erzielen von Mieterträgen zu ermöglichen. Unter Ansatz dieser Prämisse sei auch eine Verteilung gem. § 19 Abs. 3 EStG nicht erforderlich bzw. möglich. Die Kosten für die Hausverwaltung bzw. Erstvermietung könnten aber schon begrifflich nie zu den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zählen. Diese Ansicht teile auch der VwGH im mehrfach genannten Erkenntnis. Die Umschreibung der Tätigkeit eines Haus- bzw. Immobilienverwalters werde unter Bezugnahme auf die Erfahrungen des täglichen Lebens und die Annahme, dass nicht nur der UFS sondern bereits das Finanzamt dieser Erfahrungswerte kundig gewesen sei, verzichtet.

Die laufende Steuerberatung während der Investitionsphase werde ebenso wie die laufende Steuerberatung nach Fertigstellung jeweils gesondert beauftragt. Die Leistungen der Steuerberater beträfen die Beratung hinsichtlich der Qualifikation der Einkünfte, die Meldungen gegenüber der Finanzverwaltung, generell die steuerliche Vertretung der Auftraggeber in dieser Angelegenheit, das Erstellen der Steuererklärungen und die Betreuung bei der ersten Betriebsprüfung.

Zum ersten Auftrag:

Die Leistungen würden für den Investitionszeitraum kalkuliert und angeboten. Ca. ein Viertel der verrechneten Honorare werde für die Erstellung der Jahresabschlüsse und die Prüfung der Steuerbescheide veranschlagt. Eine Entsprechung finde sich auch im zweiten Auftrag, der in Abhängigkeit von der Höhe der Nettomieten mit einem Prozentsatz die Honorarhöhe für jährlich zu leistende Arbeiten regle. Hinsichtlich der Anwendbarkeit des § 19 Abs. 3 EStG werde in weiterer Folge noch gesondert Stellung genommen. Der Rest des Honorars - nämlich drei Viertel des bezahlten Betrages - sei für die klassische Steuerberatungsarbeit im Zusammenhang mit der GesbR und in der Folge der MEG sowie die Betreuung während einer ersten Betriebsprüfung kalkuliert. Diese Kosten - also die Kosten des ersten Auftrages – seien klar den Werbungskosten zuzurechnen.

Zur Anwendbarkeit des § 19 Abs. 3 EStG:

In den meisten Fällen einer Errichtung oder Sanierung eines Gebäudes sei mit einer Bauzeit von unter zwei Jahren zu rechnen. Daher sei eine Verteilung gem. § 19 Abs. 3 EStG auch nicht zwingend erforderlich. Unter Annahme eines Zeitraumes von 12 - 20 Monaten von Konstituierung bis Fertigstellung eines Gebäudes bedeute das, dass gemäß dem Auftrag für drei Jahre – Investitionsphase bis Fertigstellung und das darauffolgende erste volle Kalenderjahr - Abschlüsse zu erstellen seien. D.h. zumindest für den Teil des Honorars, der

auf die Erstellung von Jahresabschlüssen und die Prüfung der Steuerbescheide entfalle, könne § 19 Abs. 3 EStG eine Rolle spielen. Das Problem liege darin, dass nicht von vornherein davon ausgegangen werden könne, dass die Bauzeit über einem Jahr liege. Die Verteilungspflicht gem. § 19 Abs. 3 EStG sei daher nicht von vornherein klar erkennbar. Dennoch sei im einen oder anderen Projekt de facto – auch wegen Bauverzögerungen durch unterschiedlichste Umstände damit zu rechnen, dass nicht nur das laufende und folgende Jahr als Zeitraum für vorausbezahlte Leistungen zu betrachten sei. Die Verteilung eines Viertels des Honorars für den ersten Auftrag könne somit im einen oder anderen Falle zur Anwendung kommen. Hierbei seien allerdings auch die Ausführungen zu Beginn der Erläuterung der einzelnen Kostenpositionen zu beachten, dass Unwägbarkeiten, die zu Verzögerungen führten, als "höhere Gewalt" zu betrachten seien und daher nicht ex post zu einer Verteilungspflicht führen könnten.

Die laufende Steuerberatung nach Fertigstellung werde für einen Zeitraum von fünf Jahren angeboten und sei in der Folge auch so beauftragt worden. Prozentsätze und absolute Beträge entsprächen einer gewissen Rabattierung für eine fortlaufende und über zwei Jahre hinausgehende Betreuung. Die Verrechnung erfolge nach Leistungserbringung - im Regelfall jährlich - und es handle sich somit nicht um Vorauszahlungen. Grundsätzlich sei aber entsprechend den Marktkonditionen eine Einigung der Vertragspartner erforderlich und sei hier gefunden worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens

Gegen Bescheide, die Abgabenbehörden in erster Instanz erlassen, sind Berufungen zulässig, soweit in Abgabenvorschriften nichts anderes bestimmt ist (§ 243 BAO).

Die Berufungsfrist beträgt einen Monat (§ 245 Abs. 1 erster Satz BAO).

Die Berufungsfrist kann aus berücksichtigungswürdigen Gründen, erforderlichenfalls auch wiederholt, verlängert werden. Durch den Antrag auf Fristverlängerung wird der Lauf der Berufungsfrist gehemmt (§ 245 Abs. 3 BAO).

Mit Bescheiden vom 1. März 2007 nahm das Finanzamt Feldkirch die Verfahren betreffend die Feststellung von Einkünften für die Jahre 1999 bis 2004 wieder auf und erließ gleichzeitig abgeänderte Feststellungsbescheide für die Jahre 1999 bis 2005.

Am 7. Mai 2007 er hob die Berufungswerberin Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens 1999 bis 2004 gemäß § 303 Abs. 4 BAO sowie Feststellung von Einkünften 1999 bis 2005 gem. § 188 BAO.

Zuvor hatte die steuerlich vertretene Berufungswerberin mit Schreiben vom 3. April 2007 einen Antrag auf *Verlängerung der Rechtsmittelfrist für die Jahre 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005 (jeweils einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung)* gestellt.

Diesem Antrag gab das Finanzamt formlos statt.

Der Antrag auf Fristverlängerung hat sich somit nur auf die Verfahren betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO bezogen und nicht auf die Verfahren betreffend die Wiederaufnahme. Auch aus dem weiteren Inhalt des Fristverlängerungsschreibens ergibt sich kein Hinweis darauf, dass von der Fristerstreckung auch die Wiederaufnahmeverfahren umfasst sein sollten.

Damit steht aber fest, dass die Frist für die Erhebung einer Berufung gegen die Wiederaufnahmbescheide vom 1. März 2008 nicht gehemmt und am 7. Mai 2007 bereits abgelaufen war.

Nicht fristgerecht eingebrauchte Berufungen sind aber gemäß § 273 Abs. 1 lit. b BAO zurückzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

2. Feststellung der Einkünfte 1999 bis 2005

Im Berufungsfall ist strittig, ob die unter „Rechts- und Beratungskosten“ genannten Aufwendungen zu aktivieren und auf die Nutzungsdauer des Gebäudes verteilt abzuschreiben oder sofort als Werbungskosten abzusetzen waren. Diese Frage ist nach dem oben zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes unabhängig von der Frage der Bauherreneigenschaft danach zu beurteilen, ob es sich bei diesen Kosten nach den allgemeinen steuerlichen Vorschriften um (sofort absetzbare) Werbungskosten oder um (aktivierungspflichtige) Herstellungs- bzw. Anschaffungsaufwendungen handelt. Zu prüfen ist also, ob die in Rede stehenden „Nebenkosten“ entweder zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zählen und daher zu aktivieren sind oder ob sie als Werbungskosten im Jahr der Verausgabung, allenfalls unter Berücksichtigung der Verteilungsregelung des § 19 Abs. 3 EStG 1988, sofort abzusetzen sind.

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 HGB (nunmehr 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 Bauherreneigenschaft ist nach dem erwähnten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes für die Frage relevant, ob Herstellungskosten- oder Anschaffungskosten vorliegen: Kommt der Miteigentümergemeinschaft Bauherreneigenschaft zu, liegen Herstellungskosten vor, kommt

ihr diese Eigenschaft aber nicht zu, liegen Anschaffungskosten vor.

Die Bildung der Miteigentümergegemeinschaft wie auch die Abwicklung des in Rede stehenden Bauprojektes gleichen jener des der Entscheidung RV/0223-F/03 vom 11. April 2005 zugrunde liegenden Falls. In dieser Entscheidung hat der Unabhängige Finanzsenat die Bauherreneigenschaft der Miterrichtergemeinschaft verneint (zur Begründung siehe die Entscheidung RV/0223-F/03 vom 11. April 2005 unter <https://findok.bmf.gv.at>).

Der Unabhängige Finanzsenat sieht keine Veranlassung, von seiner Beurteilung dieser Frage abzugehen, zumal sich der Verwaltungsgerichtshof zur Frage der Bauherreneigenschaft im zitierten Erkenntnis nicht geäußert hat.

Da die Bauherreneigenschaft der berufungswerbenden Miteigentümergegemeinschaft zu verneinen ist, ist zu prüfen, ob die in Rede stehenden „Rechts- und Beratungskosten“ als Anschaffungskosten zu aktivieren oder als Werbungskosten sofort absetzbar sind.

Um diese Frage zu beurteilen, müssen 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 bewertet werden. Die vom rechtlichen Vertreter der Berufungswerberin während der Berufungsverhandlung geäußerte Meinung, die in Rede stehenden Leistungen seien ihrer allgemeinen Natur nach als Werbungskosten einzustufen und ihr sofortige Abzugsfähigkeit nur aufgrund der Verwaltungspraxis vom Vorliegen der Bauherreneigenschaft abhängig gewesen, teilt der Unabhängige Finanzsenat nicht. Hätte der Verwaltungsgerichtshof die Auffassung vertreten, die strittigen Aufwendungen seien in jedem Falle sofort absetzbare Werbungskosten, so ist davon auszugehen, dass er dies im zitierten Erkenntnis entsprechend zum Ausdruck gebracht hätte. Der Verwaltungsgerichtshof hat in dieser Entscheidung aber vielmehr ausdrücklich festgestellt, die belangte Behörde habe es 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 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 (für die Beschaffung und Abwicklung der Finanzierung, für die steuerliche Beratung, das Akquirieren von Mietern und die Überwachung des Mieteingangs) 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 Gebäudes, also mit der Einkunftsquelle, zusammenhängen, Anschaffungskosten sind, Kosten im Zusammenhang mit der Vermietungstätigkeit der Berufungswerberin hingegen Werbungskosten.

In diesem Sinne waren die strittigen Aufwendungen wie folgt zu beurteilen:

1. Wirtschaftliche, rechtliche und steuerliche Konzeption

Zunächst ist festzuhalten, dass die Vertreter der Berufungswerberin während der mündlichen Berufungsverhandlung ausgeführt haben, dass die Bezeichnungen der in Rede stehenden Rechts- und Beratungskosten und somit auch die Bezeichnung „wirtschaftliche, rechtliche und steuerliche Konzeption“ den Einkommensteuerrichtlinien entnommen wurden, um die Projekte entsprechend diesen Bestimmungen die Bauherreneigenschaft betreffend steueroptimal durchzuführen. Alleine aus der Bezeichnung kann daher kein verlässlicher Rückschluss auf die tatsächlich erbrachten bzw. abgerechneten Leistungen gezogen werden.

Die in Rede stehenden Kosten wurden in einer Beilage zur konstituierenden Sitzung der Miteigentümergemeinschaft näher präzisiert. Danach ist unter der Bezeichnung „wirtschaftliche, rechtliche und steuerliche Konzeption“ die Durchführung des Investitionsvorhabens unter Zugrundelegung des Konzepts der Agentur Lacha zu verstehen. Als wesentliche Vertragsinhalte sind genannt:

- das Recht zur Nutzung des Grundkonzepts, des Durchführungsplanes und der Wirtschaftlichkeitsberechnungen für das Investitionsvorhaben und
- die Beibringung einer Beurteilung der steuerlichen Konzeption durch einen befugten Steuerberater.

GL. hat während der mündlichen Verhandlung mit eigenen Worten beschrieben, welche Leistungen im Rahmen dieses Konzepts von ihm erbracht wurden. Danach sucht er zuerst nach einem bebaubaren Grundstück oder nimmt ein Angebot oder einen Vorschlag für einen Grundstückskauf oder ein Bauprojekt von Außen auf, überlegt, meist nach Rücksprache mit der zuständigen Gemeindeverwaltung, welches Projekt auf diesem (bebauten oder unbebauten) Grundstück verwirklicht werden kann, berechnet die höchstmögliche Baunutzzahl sowie die nach der Erfahrung zu erwartenden Baukosten und Mieteinahmen. Dann holt er bereits die übrigen Professionisten wie das Bauunternehmen, den Rechtsanwalt, Steuerberater und Hausverwalter ins Projekt und erstellt einen ersten Projektplan, der den Interessenten dann unterbreitet wird. Die Leistungen der übrigen Professionisten werden

separat verrechnet und betreffen nicht die hier zu beurteilenden Kosten, die GL. in Rechnung gestellt hat. .

Der den Interessenten später unterbreitete und zum Akt liegende Projektplan sieht die Errichtung einer Wohnanlage als Vorsorge-Immobilie für Anleger vor. Er bietet eine grobe Beschreibung des Bauprojektes („*Wohnanlage Auhof, großzügige, in moderner Vorarlberger Holzbauarchitektur errichtete Anlage mit 8 Wohneinheiten sowie Carports mit Schopfanbau*“) sowie der Vorteile einer Investition („*Ökowohnhaus in ruhiger Lage im Grünen, Renditeprognose 9,5 % nach Steuer, persönliche Grundbucheintragung, Umsatzsteuerersparnis, begünstigte Abschreibung, Inflationsschutz durch Indexierung, hoher Mietertrag und kontinuierliche Wertsteigerung durch Lageperspektive, Eigenmitteleinsatz minimiert sich durch Steuervorteil auf ca. die Hälfte*“), einen Investitionsplan und eine Wirtschaftlichkeitsrechnung.

Das Honorar für diese Konzeptionsleistungen (40.297 €) wurde nach Aussage von GL. aufgrund von Erfahrungen und nicht nach einem festen Stundensatz oder Prozentsatz berechnet.

Nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates beziehen sich diese Leistungen zum größten Teil auf den Erwerb des Grundstücks und die Errichtung des Gebäudes. Zum Zeitpunkt der Erstellung des Plans war das Projekt bereits soweit geplant, dass es für Mitinteressenten eine Entscheidung, in dieses Projekt zu investieren oder nicht, erlaubt hat. Im Unterschied zu sonstigen, üblichen Investitionsplänen war der Projektleiter und -initiator GL. nicht einfach an der Findung und Berechnung einer möglichen Investition, sondern der Erstellung des Projektes selbst, in das investiert werden sollte, maßgeblich beteiligt. Für die Entwicklung dieses Projektes, d.h. die Errichtung eines Gebäudes, wurde in erster Linie das Honorar verrechnet. Dementsprechend kann auch die Meinung der steuerlichen Vertretung der Berufungswerberin im Schreiben vom 26. März 2009, wonach das "Konzept" als Entscheidungshilfe für einen eventuellen Liegenschaftserwerb diene und den Beratungskosten zuzuordnen sei (weshalb die zugehörigen Kosten als Werbungskosten absetzbar seien), nicht geteilt werden. Es ist für den Unabhängigen Finanzsenat nicht nachvollziehbar, dass für eine bloße Beratungsleistung 40.297 € verrechnet und gezahlt werden, zumal sich unter den Mitterrichtern, wie während der mündlichen Verhandlung von Seiten der Vertreter der Berufungswerberin immer wieder betont, Personen aus dem persönlichen Umfeld des Initiators GL. und bei einigen Projekten neben GL. auch die weitere Professionisten befinden. Nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates ist in diesem Honorar vielmehr eine Gegenleistung für die Vorplanung des jeweiligen Projektes durch GL. und die damit zusammenhängenden Leistungen zu sehen. Dementsprechend nennt auch das Protokoll über

die konstituierende Sitzung der MEG *das Recht zur Nutzung des Grundkonzepts und des Durchführungsplanes* als wesentlichen Leistungsinhalt und nicht eine bloße Beratungsleistung. Derartige Aufwendungen teilen aber das Schicksal der Anschaffungskosten des Grundstückes und Gebäudes und sind aktivierungspflichtig.

Die in Rede stehenden Konzeptionsleistungen enthalten aber auch Leistungen, die sich nicht auf die Einkunftsquelle selbst, sondern auf die Einkünfteerzielung beziehen, wie zB die steuerliche Konzeption und die Erstellung einer Wirtschaftlichkeitsrechnung (dies sind die beiden anderen genannten Leistungsinhalte lt. Protokoll). Diese stellen Werbungskosten dar und sind sofort absetzbar. Sie sind aber von untergeordneter Bedeutung. Die steuerliche Konzeption wurde nach Aussage von GL. während der mündlichen Berufungsverhandlung von ihm und nicht vom Steuerberater erstellt. Diese Leistungen im Rahmen der Vorplanung beschränken sich aber auf die in allen von Gerhard Lacha initiierten Miterrichtermodellen wiederkehrende Darstellung der Vorsteuerabzugsberechtigung sowie der Einkommensteuerrückvergütung bei entsprechender Steuerleistung in der höchsten Progressionsstufe. Auch die Wirtschaftlichkeitsrechnung geht, soweit aus der Aktenlage ersichtlich, über eine einfache Excel-Tabelle mit geschätzten Mieteinnahmen unter einer angenommenen Indexanpassung nicht hinaus.

Da dem Unabhängigen Finanzsenat keine Unterlagen vorliegen, die ein genaue Aufteilung bzw. Zuordnung der Leistungen erlauben würden, weil der Initiator GL. keine detaillierten Rechnungen vorgelegt hat und wohl auch nicht vorlegen konnte, weil die Honorare pauschal und ohne genaue Stundenaufzeichnungen festgesetzt wurden, sind die entsprechenden Aufwendungen im Schätzungswege zu ermitteln. Da die Leistungen im Zusammenhang mit der steuerlichen und wirtschaftlichen Konzeption wie gesagt nur von untergeordneter Bedeutung sind, werden diese mit 10% angenommen. Die Konzeptionskosten sind daher in diesem Ausmaß sofort abzugsfähig, im Übrigen sind sie als Anschaffungskosten zu aktivieren und auf die Nutzungsdauer verteilt abzuschreiben.

2. Wirtschaftliche und steuerliche Projektbetreuung

Als wesentliche Vertragsinhalte unter dieser Position sind laut Punkt 4. des Protokolls

- die Abwicklung des von der Miteigentümerschaft beschlossenen Investitionsvorhabens in deren Namen,
- die Erstellung eines Zahlungsplanes (Mittelabflussplan), diesen anzupassen und seine Einhaltung zu überwachen und
- der Abschluss einer Roh- bzw. Gebäudeversicherung zu verstehen.

Näher präzisiert werden diese Leistungen in einem „Auftrag“ der Berufungswerberin an die L. & Partner GmbH. Nach § 2 umfasst dieser „Auftrag“ alle Handlungen, die nach pflichtgemäßem Ermessen für eine gesicherte bauliche, rechtliche und finanzielle Durchführung des Investitionsvorhabens zur Verwirklichung und im Sinne der Beschlüsse der Auftraggeberin notwendig und zweckmäßig sind, insbesondere

1. die von der Auftraggeberin beschlossenen Verträge abzuschließen und Aufträge zu erteilen, aber auch (bereits) bestehende Verträge wieder aufzuheben, zu ergänzen, abzuändern oder neu abzuschließen;
2. die Durchführung der erforderlichen Finanzierungsmaßnahmen wie Kredit- und Darlehensverträge für die Bauzwischenfinanzierung und Endfinanzierung für die Miterrichtergemeinschaft und jeden einzelnen Miteigentümer bis zur Höhe der jeweils erforderlichen Fremdfinanzierung des von der Auftraggeberin beschlossenen Gesamtaufwandes abzuschließen;
3. grundbuchsfähige Urkunden zu unterfertigen, etwa zur Eintragung von Rangordnungen sowie Pfandrechten und zwar bis zur Höhe der notwendigen Absicherung des Gesamtdarlehenbetrages, sofern der jeweilige Pfandgläubiger bestätigt, dass er die einzelnen Miteigentümer nur im Ausmaß des jeweiligen Miteigentumsanteils in Anspruch nimmt und für sich und die von ihm allfällig künftig zu bestimmenden Miteigentümer auf die Dauer der längsten Fremdfinanzierung auf eine Teilungsklage verzichtet;
4. die Abwicklung des Zahlungsverkehrs für die Miterrichtergemeinschaft und jeden einzelnen Miteigentümer in der Investitionsphase gemeinsam mit dem Treuhänder als Mittelverwendungskontrolleur und Geld und Geldeswert in Empfang zu nehmen und alle Zahlungen im Zusammenhang mit dem Investitionsvorhaben durchzuführen;
5. die Entgegennahme sämtlicher Zustellungen aller Art als Zustellbevollmächtigter, auch zu eigenen Händen.

Die unter Punkt 2. bezeichneten und abgerechneten Leistungen dienen, wie sich aus der Formulierung im Protokoll ergibt, der Abwicklung des Investitionsvorhabens in deren Namen. Sie beziehen sich daher sowohl auf sofort absetzbare wie auch auf aktivierungspflichtige Kosten und teilen deren rechtliches Schicksal. So werden etwa der Vertragsabschluss mit dem Bauunternehmen oder des Abschlusses des Kaufvertrages das Grundstück betreffend, die Baueingabe bei der Baubehörde oder die Abwicklung des (Kaufpreis)Zahlungsverkehrs zu aktivierungspflichtigen Kosten führen, der Abschluss des Vertrages mit der Hausverwaltung (siehe Punkt 7.) sowie die Erstellung von grundbuchsfähigen Urkunden soweit sie Pfandrechte für Kredite betreffen (als Teil der Finanzierung) zu Werbungskosten führen. Eine exakte Aufteilung der Kosten ist aber mangels Zeitaufzeichnungen und detaillierten Rechnungen nicht möglich und muss daher im Schätzungswege ermittelt werden. Der mit Abstand größte Teil

wird aber analog zu Punkt 1. aktivierungspflichtige Kosten betreffen, ist doch unter Abwicklung des Investitionsvorhabens vor allem der Erwerb des Grundstückes und die Errichtung des Gebäudes zu verstehen und somit mit den Hauptinvestitionskosten (Anschaffungskosten lt. Erklärung 735.980 €) verbunden. Andererseits ist die unter Z 2 genannte Durchführung der Finanzierungsmaßnahmen wohl ohne große Bedeutung, finden sich doch die Kosten im Zusammenhang mit der Finanzierung unter Punkt 4. und kann eine doppelte Verrechnung von Kosten nicht unterstellt werden.

Der Unabhängige Finanzsenat nimmt daher auch in diesem Punkt Werbungskosten in Höhe von 10% der geltend gemachten Aufwendungen an. Der Rest ist als Anschaffungskosten zu aktivieren.

3. Treuhandtätigkeit, Überwachung der Zahlungsströme

Unter dieser Position sind laut Punkt 3.5 des Protokolls folgende Leistungen durch Rechtsanwalt Dr. H. zu verstehen:

- Überprüfung der Gesamtfinanzierungssituation, Feststellung des Liegenschaftserwerbs und des Abschlusses aller von der Gemeinschaft beschlossenen Verträge;
- Prüfung der Rechnungen auf Übereinstimmung mit dem Investitionsplan und Mitfertigung diesbezüglicher Überweisungen (Mittelverwendungskontrolle).

Folgende Leistungen stellte Rechtsanwalt Dr. H. der Miterrichtergemeinschaft, vertreten durch die L. & Partner GmbH, in Rechnung: Überprüfung der Gesamtfinanzierung, treuhändige Begleitung, rechtliche Beratung, Feststellung und Prüfung der vertraglichen Grundlagen, Rechnungsprüfung, Mittelverwendungskontrolle.

Diese Leistungen beziehen sich somit offensichtlich auf die Kontrolle der Baurechnungen und die Mitfertigung der diesbezüglichen Überweisungen, auf die Überprüfung der Gesamtfinanzierungssituation und die Einhaltung des Investitionsplanes und somit auf Leistungen, die sich auf den Erwerb der Miteigentumsanteile durch die Miterrichter beziehen. Auch diese Kosten beziehen sich auf die Einkunftsquelle und sind aktivierungspflichtig (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes, ZI. 2005/15/0071 vom 19. April 2007).

4. Finanzierungsbeschaffung, -bearbeitung und -abwicklung

Wesentliche Vertragsinhalte dieser Position sind laut Punkt 3.7. des Protokolls:

- Vermittlung der Projektfinanzierung (Bauzwischenfinanzierung und langfristige Endfinanzierung) in Form von Bankdarlehen in Höhe von insgesamt 893.876 €;
- Mitwirkung bei der Finanzierungsabwicklung.

Zuvor wird noch unter Punkt 3.6 die Inanspruchnahme des vorgeschlagenen Finanzierungskonzeptes und der von der Raiffeisenbank Hohenems angebotenen Zwischen- und Endfinanzierung in Höhe von 893.876 € vereinbart.

Diese Kosten teilen nach dem zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes das Schicksal der übrigen Finanzierungskosten und sind sofort abzugsfähig.

Der Einwand des Finanzamtes in der Stellungnahme vom 24. April 2008, es seien die einzelnen Miteigentümer der MEG gezwungen gewesen, ein bereits fertiges Vertragskonzept und -geflecht des Initiators des Projektes zu übernehmen (denn nur dann sei eine Beteiligung möglich gewesen) und liege deshalb insgesamt ein Anschaffungsvorgang vor und seien die mit diesem Gesamtkonzept unmittelbar in Zusammenhang stehenden Honorare daher unabhängig von der Bauherreneigenschaft als Anschaffungskosten zu beurteilen, teilt der Unabhängige Finanzsenat nicht. Denn die Beurteilung der in Rede stehenden Aufwendungen als aktivierungspflichtig oder sofort absetzbar hat nach dem zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes nur nach der steuerlichen „Natur“ der Kosten selbst, nicht aber danach, ob diese Teil eines Gesamtkonzeptes sind oder nicht, zu erfolgen. Folgte man der Ansicht des Finanzamtes, würde die Beurteilung der „Rechts- und Beratungskosten“ wieder von der Bauherreneigenschaft der Miterrichter abhängen, was nach dem Verwaltungsgerichtshoferkenntnis aber gerade zu verneinen ist.

5. Werbung, Bearbeitungs- und Platzierungsgebühr

Diese so bezeichnete Leistung bestand, wie GL. während der Berufungsverhandlung geäußert hat, in der Zusammenführung der Miterrichter zur Miterrichtergemeinschaft. Eine Platzierungsleistung, also eine öffentliche Ankündigung, und eine öffentliche Bewerbung des Projektes hat er nach seiner Aussage nicht erbracht. Diese Bezeichnung der Leistung resultiert, wie bereits unter Punkt 1. ausgeführt, lediglich aus der Übernahme aus den Einkommensteuerrichtlinien.

Eine solche Leistung bezieht sich nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates wie die unter Punkt 1. genannten in erster Linie auf das Investitionsprojekt und damit auf die Einkunftsquelle selbst. Nur unter der Bedingung, dass eine bestimmte Anzahl von Miteigentümern mit bestimmten Voraussetzungen sich am Projekt beteiligen, kommt die Beteiligung und Erwerbung eines Miteigentumsanteils durch einen Miterrichter überhaupt in Frage, da nur durch eine Beteiligung mehrerer Miteigentümer die Baukosten überhaupt aufgebracht werden können. Diese Kosten dienen daher dem Erwerb des Miteigentumsanteils und damit der Einkunftsquelle und teilen das Schicksal der Anschaffungskosten des Gebäudes.

Allerdings hat die Miteigentümerschaft selbst nicht nur die Verwaltung der Miteigentumsanteile an der gemeinsam erworbenen Liegenschaft zum Gegenstand, sondern, wie sich § 1 des Miteigentümergemeinschaftsvertrages ergibt, auch die gewinnbringende Vermietung des zu errichtenden Gebäudes. Die Kosten beziehen sich somit auch auf die Vermietungstätigkeit und stellen Werbungskosten dar. Der Anteil dieser Kosten kann aber im Verhältnis zum Erwerb des Miteigentumsanteils nur von untergeordneter Bedeutung sein und wird analog zu Punkt 1. mit 10% angenommen. In diesem Ausmaß sind diese Kosten als Werbungskosten sofort absetzbar, im Übrigen sind sie als Anschaffungskosten zu aktivieren.

6. Hausverwaltung und Erstvermietung

Als „wesentliche Vertragsinhalte“ dieser Leistung werden in Punkt 3.8 des Protokolls angeführt:

- Vorbereitung eines Wirtschaftsplans und einer Hausordnung,
- Ermittlung der Betriebskostenvorschreibung,
- Mitwirkung beim Abschluss der erforderlichen Energielieferungsverträge,
- Vermittlung der Erstmieter,
- Durchführung der Gebührenanzeige.

Nach Meinung des Finanzamtes stellt sich die Frage, „ob wohl mit besagter Vergütung ernsthaft die umschriebenen Leistungsinhalte abgegolten werden sollten, ist doch schwer nachvollziehbar, dass die Miteigentümer ernstlich bereit wären, ein Entgelt für Leistungen, für die während einer Bauphase in dieser Form keine Notwendigkeit besteht, zu bezahlen“ Diesbezüglich sei wohl die Frage des Verwaltungsgerichtshofes im zitierten Erkenntnis aufzugreifen, ob diese Beträge nicht in Wirklichkeit Entgelte für andere Leistungen darstellten. Im gegenständlichen Fall sei das zu bebauende Grundstück von Herrn SB (DI) angeboten worden. In Ansehung des wahren wirtschaftlichen Gehalts seien diese Aufwendungen als „verdeckte“ Grundstückskosten zu sehen und zu aktivieren.

Diese Meinung teilt der Unabhängige Finanzsenat nicht. Die Leistungen, die das in Rede stehende Honorar bis ein Jahr nach der Bauphase umfasst hat, sind im Protokoll angegeben. Dafür, dass dieses Honorar in Wirklichkeit für die Grundstücksvermittlung bezahlt wurde, gibt es keine Anzeichen und vermag auch das Finanzamt keinerlei Beweise vorzulegen.

Die in Rede stehenden Leistungen beziehen sich auf die Vermietung des Gebäudes und dienen somit der Sicherung und Erhaltung der Einkünfte. Sie stellen daher sofort abzugsfähige Werbungskosten dar.

7. Laufende Steuerberatung

Punkt 3.4 sieht den Abschluss eines Steuerberatungsvertrages mit der Kanzlei WSW. vor.

Wesentliche Vertragsinhalte sind:

- Vertretung der Miteigentümerschaft in Steuerangelegenheiten nach dem ersten vollen Kalenderjahr nach Fertigstellung des Projektes;
- Erstellung der Steuererklärungen und Prüfung der Steuerbescheide.

Kosten für die laufende Steuerberatung sind sofort abzugsfähige Werbungskosten. Diese Meinung wird auch vom Finanzamt geteilt.

Es war daher wie folgt zu entscheiden: Die Kosten für die „Wirtschaftliche, rechtliche und steuerliche Konzeption“, „Wirtschaftliche und steuerliche Projektierung“ sowie „Werbung, Bearbeitung und Platzierung“ waren zu 90 % zu aktivieren und zu 10% als Werbungskosten sofort zu berücksichtigen. Die Kosten für die „Finanzierungsbeschaffung, -bearbeitung und -abwicklung“, „Hausverwaltung und Erstvermietung“ sowie „Laufende Steuerberatung“ waren zur Gänze als Werbungskosten zu berücksichtigen. Die Kosten für die „Treuhandtätigkeit und die Überwachung der Zahlungsströme“ (10.784,65 €) wurden bereits von der Berufungswerberin aktiviert, sodass diesbezüglich keine Änderung vorzunehmen war.

Feldkirch, am 27. Mai 2009