



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb., vom 26. März 2009 gegen den Bescheid des FA vom 11. März 2009 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2007 nach der am 20. Jänner 2010 in 1030 Wien von Amts wegen durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung betreffend Umsatzsteuer 2007 wird als unbegründet abgewiesen, der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Der Berufung betreffend Einkommensteuer 2007 wird teilweise Folge gegeben, der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Verwendete Abkürzungen:

E-Straße

E-Straße

I-OEG

I-OEG

AK

AK

FK

FK

AN

AN

NK-GmbH

NK-GmbH

IK-GmbH

IK-GmbH

a) Bescheide

Berufungsgegenständlich sind Ausgaben für "Workshop und persönliche Beratung", in Rechnung gestellt von jener Immobilien-Investment-Gesellschaft, die auch die Vermietungstätigkeit des Berufungswerbers (Bw.) in Form einer Vorsorgewohnung organisiert.

Der Bw. bezieht Einkünfte aus Gewerbebetrieb, selbständiger und nichtselbständiger Arbeit sowie Vermietung und Verpachtung zweier Wohnungen. Im berufsgegenständlichen Jahr 2007 erklärte der Bw. erstmals (negative) Einkünfte aus der Vorsorgewohnung E-Straße (E-Straße). Eine bereits zuvor ausgeübte weitere Vermietung eines anderen Objektes ist nicht berufsgegenständlich.

In der elektronischen Einkommensteuererklärung 2007 vom 10. November 2008 machte der Bw. für die Wohnung E-Straße folgende negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung geltend:

	€
absetzbare Aufwendungen § 28 Abs. 2 EStG 1988	-168,95
Afa	-764,16
Fremdfinanzierungskosten	-5.153,77
"übrige Werbungskosten"	-7.751,74
Einkünfte	-13.838,62

Im Betrag der oa. "übrigen Werbungskosten" sind € 7.476,00 für zwei Honorarnoten vom 15. November 2007 der I-OEG (I-OEG) enthalten. Mit E-Mail vom 5. März 2009 legte der Bw. dem zuständigen Finanzamt (FA) Kopien dieser Honorarnoten vor (Akt Seite 5f). Die beiden Honorarnoten enthalten die gleich lautende Einleitung (*"Vielen Dank für Ihr Interesse und Ihre Teilnahme an unseren Workshops. Wir erlauben uns den vereinbarten Betrag in Rechnung zu stellen."*) und folgenden Text:

	Honorar- summe €	20% Mehr- wertsteuer €	Gesamt- betrag €
Honorarnote ..65: Persönliche Beratung für: Grundlagen des Immobilieneinkaufs, rechtliche Aspekte beim Liegenschafts Kauf, Steuergutachten, Plan lesen, Zinslisten interpretieren;	3.738,00	747,60	4.485,60
Honorarnote ..66: Persönliche Beratung für: Modellentwicklung + Aspekte, Bauklassen und ihre	3.738,00	747,60	4.485,60

Bedeutung, Aufgaben des Architekten: Planen bis
Einreichung, Ausschreibung bis Abrechnung, laufende
Kontrolle bis Endabnahme, Generalunternehmer;

7.476,00 1.495,20 8.971,20

Die drei Rechnungen sind von beiden Gesellschaftern der I-OEG unterfertigt. Der Leistungszeitraum (§ 11 Abs. 1 Z 4 UStG 1994) ist in den zwei berufungsgegenständlichen Rechnungen nicht angegeben.

In der elektronischen Umsatzsteuererklärung 2007 vom 11. November 2009 machte der Bw. ua. Vorsteuern € 1.495,20 aus diesen Honorarnoten geltend.

Das FA versagte in den Bescheiden vom 11. März 2009 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2007 den Vorsteuern € 1.495,20 und Werbungskosten € 7.476,00 die Anerkennung mit der Begründung, bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung des Objektes E-Straße "Top 59 und 60" könnten die vom Bw. geltend gemachten Honorarnoten der I-OEG nicht geltend gemacht werden, weil es sich dabei nach Ansicht des FAes gemäß § 20 EStG 1988 um Kosten der privaten Lebensführung handle.

b) Berufung

In der Berufung vom 26. März 2009 brachte der Bw. vor, die von der I-OEG angebotenen Seminare seien grundsätzlich nur für jene Personen von Interesse, die eine Vorsorgewohnung anschaffen und daraus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen würden. Der Seminarinhalt sei speziell auf den Erwerb der einzelnen Wohnung des Investors angepasst und umfasse folgende Punkte:

Theoretische Inhalte:

- Wirtschaftliche und rechtliche Aspekte einer Vorsorgewohnung
- Findung eines geeigneten Objekts für die Verwendung als Vorsorgewohnung
- Rechtliche Besonderheiten im Zusammenhang mit der Beauftragung von Professionisten zur Sanierung von Vorsorgewohnungen
- Empfehlungen zur Mietersuche
- Rechtliche Besonderheiten des Mietvertrages aus Sicht des Vermieters bei Vorsorgewohnungen
- Erläuterungen zur Zusammenarbeit mit Hausverwaltungen für Vorsorgewohnungsvermieter

- Steuerliche Besonderheiten der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Modellrechnung, Prognoserechnung, Bedeutung der Liebhabereiverordnung, Spekulations-einkünfte)

Praktische Übungen:

- Erstellung einer steuerlichen Prognoserechnung
- Einschulung für eine integrierte EDV-mäßige Abbildung sämtlicher Einnahmen und Werbungskosten aus der Vorsorgewohnung
- Vorstellung der Analyseinstrumente der Softwarelösung und deren praktische Bedeutung
- Ermittlung der steuerlichen Anschaffungskosten samt Nebenkosten
- Ermittlung der monatlichen oder quartalsweisen Umsatzsteuervoranmeldung
- Erstellung und Übermittlung des Formulars U30

Laut Bw. würden die dargelegten Inhalte der Seminare ausschließlich den Themenbereich Vorsorgewohnung betreffen und sei eine anderwärtige Nutzung des erworbenen Wissens auf Grund differenzierter Rahmenbedingungen unmöglich. Die erläuterten Inhalte der Seminare würden verdeutlichen, dass keinerlei private Veranlassung gegeben sei, die eine Behandlung nach § 20 EStG rechtfertigen würde. Gleich gelagerte Vorsorgewohnungsmodelle würden seit vielen Jahren österreichweit zur steuerlichen Veranlagung gelangen und es seien bisher keine Beanstandungen bezüglich der Workshoponorare bekannt geworden.

c) Verfahren UFS

Mit Schreiben vom 17. September 2009 teilte der UFS dem Bw. mit, dass die berufungsgegenständliche Vorsorgewohnung von der I-OEG organisiert worden sei. Auf der letzten Seite des Mietvertrages scheine der Name des Gesellschafters der I-OEG als Vertreter des Bw. auf. Der Bw. wurde um Vorlage entsprechender Vereinbarungen (Beratungsverträge oä.) mit der Organisatorin der Vorsorgewohnung ersucht. Der Bw. möge auch angeben, wann (Datum, Uhrzeit, Beginn und Ende, allenfalls Stundenplan) die einzelnen Workshops stattgefunden hätten, und die bei den Workshops verwendeten Unterlagen (Skripten, Mitschriften oder ähnliches) vorlegen. Weiters wurde der Bw. um Aufschlüsselung der restlichen Werbungskosten € 275,74 ersucht.

	€
übrige Werbungskosten Kz 9530 laut Erklärung	7.751,74
Seminare	<u>-7.476,00</u>
Rest	275,74

Mit Schreiben vom 13. November 2009 teilte der Bw. mit, die Differenz der Werbungskosten € 275,74 resultiere aus den Betriebskosten der Monate November und Dezember 2007 von je € 137,87. Diese Betriebskosten seien zu Lasten des Bw. angefallen, da die Wohnung in dieser Zeit wegen Umbau leer gestanden sei. Hinsichtlich Unterfertigung des Mietvertrages sei es so gewesen, dass eine mündliche Beauftragung der I-OEG zur Suche eines Mieters erfolgt sei. Bezüglich Honorare für die Teilnahme an Workshops würden Vortragsunterlagen der entsprechenden Veranstaltungen übermittelt. Wie einer ebenfalls angeschlossenen Korrespondenz zu entnehmen sei, habe der Bw. durch Bezahlung der Workshop-Honorare die Möglichkeit erhalten, sämtliche Seminarveranstaltungen der I-OEG besuchen zu können. Dies sei vor dem Hintergrund regelmäßiger gesetzlicher Änderungen besonders wichtig, da somit ein aktueller Wissensstand beibehalten werden könne. Die übermittelten Skripten sowie die detaillierte Beschreibung der Workshops in der angeführte Korrespondenz sollten ein gutes Bild über Umfang und Notwendigkeit dieser Workshops geben. Der Bw. legte vor: Schreiben der I-OEG vom 9. Juli, 6. August und 8. Oktober 2007, 2. Juni 2008, Powerpoint-Präsentationen "Vermietung", "Entwicklung Beratung/Betreuung" und "Research".

Im Zuge der Terminvereinbarung für die mündliche Berufungsverhandlung machte der Referent die steuerliche Vertretung in der E-Mail vom 23. November 2009 darauf aufmerksam, dass in den beiden berufsgegenständlichen Rechnungen über die Seminare der I-OEG keinen Leistungszeitraum angegeben und daher schon wegen § 11 Abs. 1 Z 4 UStG 1994 ein Vorsteuerabzug des Bw. nicht möglich sei.

▪ **Berufungsverhandlung:**

Am 20. Jänner 2010 fand von Amts wegen eine mündliche Berufungsverhandlung statt, die wegen des engen sachlichen und rechtlichen Zusammenhanges mit Einverständnis des Bw. mit der Berufung eines anderen Berufungswerbers verbunden wurde, der im Jahr 2007 ebenfalls Seminarkosten bei der I-OEG im Zusammenhang mit Vorsorgewohnungen geltend machte. Im Zuge dieser Berufungsverhandlung wurde auch Herr FK (FK), einer der Gesellschafter der I-OEG, als Zeuge einvernommen.

Während der Berufungsverhandlung wurde eine Modellrechnung der I-OEG betreffend die berufsgegenständliche Vorsorgewohnung des Bw. vorgelegt.

Der steuerliche Vertreter des Bw. gab an, dass nach Beendigung der I-OEG Herr AN (AN) für den Bw. zuständig sei.

Herr FK gab als Zeuge an, dass die I-OEG keine Werkverträge bzw. Vertragsbeziehung mit den Baumeistern gehabt habe. Eine Kreditabwicklung sei nicht über die I-OEG gegangen,

sondern über die NK-GmbH (NK-GmbH), weil dort die Gewerbeberechtigung für Kreditvermittlung liege.

Der Bw. gab an, dass Herr AN sein Berater in Vermögensangelegenheiten gewesen sei und es im Zuge dessen zur Vorstellung dieses Vorsorgemodells gekommen sei. Herr AN habe dem Bw. für die I-OEG verschiedene Wohnungen gezeigt. Der Bw. habe sich für die berufsgegenständliche Wohnung entschieden und ihm sei vom Rechtsanwalt ein Kaufvertrag vorgelegt worden. Der Bw. habe dann mit dem Architekten, der auch der Verkäufer der Wohnung gewesen sei, einen Werkvertrag über die Renovierung und Zusammenlegung der Wohnung abgeschlossen. Der Bw. habe dann gemeinsam mit Herrn AN betreffend Finanzierung bei seiner Hausbank vorgesprochen. Die Hausbank habe die Finanzierung übernommen und Herr AN habe diese geprüft. Für den Bw. sei erkennbar gewesen, dass Herr AN als Geschäftsführer der I-OEG eingeschritten sei.

Herr FK wies darauf hin, dass die Gewerbeberechtigung für hypothekarische Kreditvermittlung in der Gewerbeberechtigung der "NK-GmbH" beinhaltet gewesen sei.

Der Bw. gab an, er habe nicht zu 100% fremdfinanziert. Er habe den Kreditvertrag nicht mit, könne ihn aber vorlegen. Der Bw. habe auch noch den Werkvertrag mit dem Architekten, den er auch vorlegen werde. Der Architekt habe vom Bw. eine Vollmacht bekommen, um mit verschiedenen Professionisten zu verhandeln und entsprechende Angebote entgegenzunehmen. Der Bw. selbst sei Elektrotechniker von Beruf. Die Wohnung sei Zug um Zug renoviert worden. Nach Fertigstellung der Wohnung habe es eine Begehung mit den Architekten und Herrn AN und eine Abnahme der Leistungen betreffend Renovierung der Wohnung gegeben. Der Architekt habe Folgendes gemacht: Einreichplanung, Polierplanung, Bauaufsicht und Überwachung, eigentlich alles, was mit der Bauausführung zu tun habe.

Nach Fertigstellung der Renovierung habe Herr AN die Vermarktung der Wohnung übernommen und dem Bw. den Mietvertrag vorgelegt. Der Bw. wisse nicht, ob er betreffend Vermarktung der Wohnung mit der I-OEG oder wem auch immer einen schriftlichen Vertrag abgeschlossen habe, dazu müsse er nachsehen. Auf die Frage, was er für die Vermarktung der Wohnung bezahlt habe, gab der Bw. an, dass er das aus dem Stand jetzt nicht beantworten könne, da er keine Unterlagen mit habe. Der Bw. habe sich betreffend Vermarktung und Mietersuche nicht gekümmert. Auf die Frage, wie lange die Vermarktung dauern soll, gab der Bw. an, er habe jetzt einen Mieter. Auf den Einwand, das die berufsgegenständliche Woche befristet bis zum 14. August 2013 vermietet sei und was danach passiere, gab der Bw. an, man werde versuchen, die Wohnung wieder zu vermieten. Wer das machen wird, könne der Bw. heute nicht beantworten.

Der Bw. gab an, er habe die berufungsgegenständlichen Seminare (Workshops) zwar bezahlt, habe aber zu diesen Terminen aus beruflichen Gründen nicht teilnehmen können. Der Bw. sei nie bei diesen Seminaren gewesen, habe aber die Möglichkeit, diese zu besuchen. Der Bw. glaube, in nächster Zeit werde wieder ein Seminar angesetzt. Er gehe davon aus, dass für seinen Seminarbesuch kein zeitliches Limit gesetzt sei. Auf die Frage, wofür der Bw. diese Seminare brauche, gab er an, er hätte diese früher besuchen sollen, dann wäre er in diesen Dingen sattelfester.

Der Bw. könne jetzt nicht sagen, ob es bei der Beauftragung der I-OEG betreffend Vorsorgewohnung eine schriftliche oder mündliche Vereinbarung gebe. Auf Vorhalt, dass es bei einer so wichtigen Angelegenheit wie einer Vorsorgewohnung einen schriftlichen Beratungsvertrag geben sollte, gab der Bw. an, dass es in der Versicherungsbranche üblich sei, mit dem Versicherungsunternehmen den Vertrag abzuschließen aber nicht mit dem eigenen Versicherungsberater.

Auf die Frage, welche Bedeutung die beiden berufungsgegenständlichen Seminare im Nettogesamtbetrag von € 7.476,00 mit der Vorsorgewohnung hätten, gab der Bw. an, dass es besser gewesen wäre, er hätte diese Seminare besucht, dann wäre er sattelfester, welche Aspekte bei Vorsorgewohnungen zu beachten seien, nämlich die Anschaffung, steuerliche Behandlung, Ausbau etc. Wenn dem Bw. vorgehalten werde, dass er zwei Seminare im erheblichen Betrag von brutto € 8.971,20 bezahlt habe, die ihn betreffend Kauf einer Vorsorgewohnung beraten hätten sollen, er jedoch diese Seminare zwar bezahlt, aber nicht besucht und die Vorsorgewohnung ohne Beratung gekauft habe, gab der Bw. an, dass er aus terminlichen Gründen die Seminare nicht habe besuchen können.

Laut Herrn FK würde jedes der drei Seminare zwei bis dreimal im Jahr stattfinden.

Herr FK erläuterte die von der I-OEG erstellte Modellrechnung betreffend die berufungsgegenständliche Wohnung Top 59: Es handle sich um eine Wohnung mit 65 m², deren Kaufpreis € 1.500,00 pro m² betrage. Dieser Preis entspreche dem Immobilienspiegel für eine solche Wohnung. Der sich ergebende Kaufpreis von € 97.500,00 werde als Bemessungsgrundlage für die Kaufnebenkosten (Grunderwerbsteuer, Grundbucheintragung, Beglaubigung, Notar, Gebühren) herangezogen. Die Summe der Kaufnebenkosten € 6.038,00 finde sich wieder in der linken Spalte.

Zu den kalkulierten Renovierungskosten als weiteren Punkt würde die Betriebskosten für den Zeitraum vor der Vermietung gehören. Nach Erfahrung der I-OEG dauere die Renovierung je nach Aufwand drei bis fünf Monate. Deswegen seien hier sechs Monate Betriebskosten als Aufwand mitkalkuliert worden.

Die Architektendienstleistung für Planerstellung, Einreichplanung bei der Behörde, Genehmigungsverfahren, Ausschreibung, Vergabe der Gewerke, Bauüberwachung, Abnahme, Rechnungskontrolle und Freizeichen sei mit € 95,00 pro m² kalkuliert worden. Das seien insgesamt € 6.175,00. Auf Befragen bestätige Herr FK, dass es sich betreffend Architektenkosten um den bereits vom Bw. genannten Werkvertrag handle.

Die Renovierung der Wohnung sei hier mit € 800,00 kalkuliert worden, das sei ein Kalkulationsbetrag, weil man zum Zeitpunkt der Kalkulation den genauen Preis nicht habe kennen können. Nach Wissensstand habe keine Renovierung mehr als € 800,00 pro m² gekostet.

Wegen besserer Vermietbarkeit sei es sinnvoll, eine fertige und der heutigen Technik entsprechende Küche hineinzustellen. Auch hier sei der Betrag so kalkuliert, dass die eigentliche Rechnung billiger sein müsste. Die I-OEG habe immer Reserven berücksichtigt.

Die Startspesen € 7.475,00 würden sich auf I-Research und I-Entwicklung mit je € 3.738,00 aufteilen. Nach der Beauftragung würden diese beiden Beträge als Seminarkosten und Workshops in Rechnung gestellt. Es handle sich um die berufsgegenständlichen Seminare. In diesem Fall wurden sie mit 2,5% des Gesamtpreises veranschlagt.

Die nächste Zeile I-Makler-Vermietung sei die kalkulierte Vermittlungsleistung für die Findung eines Mieters, die mit drei Monatsmieten kalkuliert sei.

In der nächste Zeile seien Eigenmittel € 495,00 pro m² [als Minusbetrag] einkalkuliert und wahrscheinlich auch eingebracht worden. Wenn man die Spalten zusammenzähle, komme man auf die Summe von € 145.260,00. Dieser Betrag sei netto zu finanzieren. Um dieses Geld von der Bank netto zu bekommen, müsse man Finanzierungsnebenkosten aufwenden, die rechts erklärt seien. Das seien: Kreditvertragsteuer, Bearbeitungsgebühr, Grundbucheintragung, Devisenkommission. Die kalkulierte Finanzierung mache das Finanzierungserfordernis inklusive Finanzierungsnebenkosten gesamt € 150.000,00 aus.

Die Finanzierungsmodellrechnung sei auf 25 Jahre bei 4% Zinsen ausgelegt und würde im Monat eine Bezahlung € 500,00 bedeuten. Wenn man eine entfallige Finanzierung wähle, benötige man einen Ansparplan, der banktechnisch mit einer 10%igen Überdeckung gefordert werde. Das ergebe € 165.000,00. Unter der Annahme einer Wertentwicklung von 4,5% entspreche dies einer Monatsprämie von € 298,00. Meist schreibe die Bank noch einen Risikoversicherungsteil von 60%, das seien € 99.000,00 vor.

Rechts auf der Modellrechnung befinde sich die Mietkalkulation.

Laut Finanzamtsvertreter habe das FA bei Bearbeitung der Erklärungen Verdacht geschöpft, dass im Zusammenhang mit Vorsorgewohnungen Seminare in extremer Höhe bezahlt würden, deren Zusammenhang mit der Vermietungstätigkeit nicht ersichtlich gewesen sei.

Der Bw. gab an, ihm seien bei der Seminarhöhe keine Bedenken gekommen, weil in seinem Berufsfeld im Technikbereich höhere Seminarkosten zu zahlen seien.

Der Referent wies darauf hin, dass vergleichbare Seminare bei ARS [Akademie für Recht und Steuern], deren Dauer überdies ein ganzer Tag betrage (die berufungsgegenständlichen Seminare würden hingegen nur einen Nachmittag dauern) ca. € 420,00 kosten würden, zB die Seminare "Ertragschance Vorsorgewohnung" von Mag. (FH) Kruplak, "Erhaltungsarbeiten und Mietzinsänderung" von Dr. Stabentheiner, Dr. Wolf, "Neue Musterverträge bei Miete" von Dr. Dirnbacher. Wie ist die hohe Divergenz im Seminarpreis zu erklären?

Der Steuerberater des anderen Berufungswerbers gab an, dass die vorgelesenen Seminare von ARS nicht den gleichen Inhalt wie die berufungsgegenständlichen Seminare der I-OEG hätten. Die berufungsgegenständlichen Seminare seien öfters zu besuchen, nämlich in einem Zeitraum von zehn Jahren und bei den berufungsgegenständlichen Seminaren sie die individuelle Bearbeitung der Vorsorgewohnungen der Vermieter im Zuge einer individuellen Beratung möglich.

Der Referent übergab den Parteien und dem Zeugen eine Kopie des Erkenntnisses VwGH 19.04.2007, 2005/15/0071 und des Aufsatzes von Zorn "VwGH zur sofortigen Absetzbarkeit beim Bauherrenmodell", RdW 2007, 336, und teilte mit, dass er beabsichtige, die berufungsgegenständlichen Kosten im Sinne des VwGH-Erkenntnisses und des Aufsatzes aufzuteilen in aktivierungspflichtige Aufwendungen (abschreibbar 1,5% im Jahr abzüglich Anteil für Grund und Boden) und sofort abzugsfähige Werbungskosten unter Beachtung der Aufteilung von Vorauszahlungen gemäß § 19 Abs. 3 EStG 1988.

Der Steuerberater des anderen Berufungswerbers ersuchte Herrn FK um Übermittlung der Kalkulationsunterlagen an den UFS.

Nach der steuerlichen Vertreterin des Bw. habe dieser im (nicht berufungsgegenständlichen Folge-)Jahr 2008 das dritte Seminar bezahlt und sei dies auch erklärt worden. Die Höhe wisse sie nicht.

Herr FK gab zunächst an, er wisse jetzt nicht, wie der Preis des dritten Seminars für den Bw. berechnet worden sei.

Der Referent wies darauf hin, das dritte Seminar "persönlicher Workshop für Grundlagen der Vermietung, Aspekte beim Mietvertrag, angemessener Miete, Richtwertmiete - Ab-/Zuschläge"

betrage laut Rechnung für den Bw. netto € 3.666,00. Wie wurde die Höhe dieses Seminares berechnet?

Laut Herrn FK stehe in der Modellrechnung des anderen Berufungswerbers zum Thema "Vermietung" der Betrag für das dritte Seminar.

Laut Referent würde das bedeuten, dass das dritte Seminar für den Bw. laut dessen Modellrechnung in der Zeile "I-Makler-Vermietung" netto € 2.072,00 betrage.

Die steuerliche Vertreterin wollte dies überprüfen und dem UFS mitteilen.

Die Finanzamtsvertreterin gab an, Herr FK habe vorher gesagt, dass es sich bei den € 2.072,00 um eine Provision für die Vermittlung der Wohnung handle. Das auch deshalb, weil sich dieser Betrag auf Basis von drei Monatsmieten und nicht einen Prozentsatz wie die anderen zwei Seminare berechne. Sie erinnere sich, dass Herr FK gesagt hätte, es wäre in der Vermittlungsbranche üblich, für die Beschaffung eines Mieters eine Provision in Höhe von drei Monatsmieten zu verlangen.

Laut Herrn FK sei das eine modellrechnungstechnische Annahme für die Vermietung. Im Zeitpunkt der Modellrechnung wisse man ja noch nicht, wann die Wohnung fertig sein werde und welche konkrete Miete man bekomme. Über die Frage, was der Leistungsinhalt für diese Position gewesen, gab Herr FK an, dass im Auftrag vereinbart gewesen sei, darüber ein Seminar zu verrechnen.

Der steuerliche Vertreter des Bw. gab an, in der Modellrechnung für den Bw. sei eine geplante Maklergebühr von netto € 2.072,00 angesetzt worden, welche in späterer Folge nicht geleistet und verrechnet worden sei. Der Bw. habe selbst zu Protokoll gegeben, dass er für die Suche und Vermittlung eines Vermieters kein Honorar bezahlt habe.

Erörtert wurde, dass in den Honorarnoten der I-OEG kein Leistungszeitraum (§ 11 Abs. 1 Z 4 UStG 1994) angegeben ist.

Herr FK gab dazu an, dass die I-OEG bei Ausstellung der Rechnungen den Leistungszeitraum damals noch nicht definieren habe. Erfahrungsgemäß würden die Leute im ersten Jahr 1-3 mal, im zweiten Jahr 1-2 mal kommen. Diese Erfahrungswerte würden seit 2006 bestehen.

Der Referent ersuchte den Bw. für die bereits vergangenen Jahre 2008 und 2009 Einnahmen und Ausgaben betreffend der berufsgegenständlichen Vermietung detailliert darzustellen und die Fremdfinanzierungskosten 2007 in Höhe von € 5.153,77 zu erläutern.

Weiters ersuchte der Referent Herrn FK betreffend den Bw. die Berechnungsgrundlagen laut dem Erkenntnis VwGH 19.04.2007, 2005/15/0071, bekannt zu geben. Herr FK habe auch die Möglichkeit einer ausführlichen Darstellung seines Modells der Vorsorgewohnung.

▪ Weitere Schreiben Bw.:

Mit Schreiben vom 4. Februar 2010 und E-Mail vom 8. Februar 2010 teilte die steuerliche Vertretung des Bw. die aufgeschlüsselten Ergebnisse der Vermietungstätigkeit für den Zeitraum 2007 bis 2009 mit und legte weitere Unterlagen vor:

Gebäudeanschaffung laut Bw.:	€
Kaufpreis	97.500,00
Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühr	4.388,00
	<u>101.888,00</u>
25% Grundanteil	25.472,00
75% Gebäudeanteil	<u>76.416,00</u>
Abschreibung 2% - Halbjahresafa 2007	764,16
 Fremdfinanzierungskosten für € 150.000,00 laut Bw.:	€
Grundbuchseintragungsgebühr, Besicherungsurkundenbestellung	2.431,00
Grundbuchsurrende	75,93
Zinsen und Spesen Bank	696,84
Kreditvertrags- und Bearbeitungsgebühr	<u>1.950,00</u>
Fremdfinanzierungskosten 2007	5.153,77

Laut Bw. würden die Fremdfinanzierungskosten für 2008 und 2009 ausschließlich Kreditzinsen sowie Konvertierungs- und Kontospesen ausmachen. Im Jahr 2009 war laut Bw. in den Betriebskosten eine Differenz für eine Nachzahlung für 12/2008 enthalten. Die Instandhaltung 2009 habe zwei Ausgaben für Rauchfangkehrer betroffen.

	2007	2008	2009
Überschussrechnung netto laut Bw.:	€	€	€
Mieteinnahmen	0,00	1.890,91	5.788,04
Betriebskosten als Einnahmen			1.695,86
Betriebskosten	-275,74	-1.591,06	-1.844,89
Afa Gebäude	-764,16	-1.551,51	-1.594,50
Instandsetzung (1/10)	-168,95	-4.914,32	-4.914,32
Instandhaltung		-119,08	
1. und 2. Seminar I-OEG	-7.476,00		
3. Seminar I-OEG		-2.072,00	
Steuerberatungskosten		-440,50	-635,00
Fremdfinanzierung	-5.153,77	-7.790,00	-3.837,16
	<u>-13.838,62</u>	<u>-16.587,56</u>	<u>-5.341,97</u>

▪ Schreiben Herr FK:

Über Ersuchen des UFS stellte Herr FK die Vorgangsweise bei den berufsgegenständlichen Seminaren im Schreiben vom 15. März 2010 dar. Herr FK gab diese Stellungnahme auf dem Briefpapier der IK-GmbH (IK-GmbH) ab, welche die berufsgegenständlichen Seminare (die I-OEG wurde im Februar 2009 aufgelöst) weiterhin anbietet. Wenn daher im Schreiben von

"wir" gesprochen wird, interpretiert dies der UFS so, dass die Angaben von Herrn FK die Tätigkeit der I-OEG beschreiben.

Herr FK gab an, das im Erkenntnis VwGH 19.04.2007, 2005/15/0071, behandelte Bauherrenmodell sei nicht wirklich mit dem von ihm organisierten Modell der I-Vorsorgewohnung vergleichbar.

Zu den großen Unterschieden würde zählen, dass die I-Vorsorgewohnung immer echtes Wohnungseigentum und kein Miteigentum sei und sich die I-OEG nicht mit Neubau sondern mit der Revitalisierung von Altbauten und zwar von Biedermeier-, Jahrhundertwende-, Gründerzeit- und Jugendstilhäuser beschäftigt habe. Die I-OEG habe daher andere Aufwendungen gehabt, nämlich wesentlich weniger in der Planung und Konzeption aber dafür wesentlich mehr in der laufenden Betreuung und Abwicklung, weil beim Altbau immer wieder Überraschungen auftreten könnten, wenn man mit der Sanierung beginne.

Die Klienten würden das All-Inclusive-Paket schätzen: Informiert zu werden und zwar konkret die Wohnung betreffend und nicht nur allgemein, die Möglichkeiten aufgezeigt zu bekommen plus konkreten Vorschlag für die Abwicklung des nächsten Schrittes, alle Dinge sauber abgewickelt zu bekommen, ohne selber mit Bauarbeitern diskutieren und möglichst wenig selbst eingreifen zu müssen, obwohl sie als Eigentümer jederzeit dazu die Möglichkeit hätten, sowie einen Vermögensaufbau ohne Arbeit betreiben zu wollen. Die I-OEG versuche, den Klienten alles abzunehmen, mit Ausnahme des wirtschaftlichen Risikos, das immer beim Anleger bleibe.

Das Bestreben der I-OEG sei es, diese Wünsche zu erfüllen: die Klienten bestmöglichen Service zu bieten, alle Informationen über die konkrete Vorsorgewohnung optimal aufzubereiten, diese Informationen in einem angenehmen Rahmen weiterzugeben und alles spezifisch für die Vorsorgewohnung aufzubereiten. Die I-OEG bemühe sich um einen intensiven Kundenkontakt, versuche sich immer wieder zu verbessern und die neuesten Gesetzesänderungen, Richtlinien und Erkenntnisse in die Modelle einzuarbeiten und die Klienten jeweils auf den letzten Entwicklungsstand zu bringen und immer wieder Wohnungen anzubieten, weil die I-OEG davon überzeugt sei, dass die I-Vorsorgewohnung das beste Anlageprodukt in der Assetklasse Immobilie sei, jeder Mensch einige I-Vorsorgewohnungen besitzen sollte, die grundbücherliche Absicherung ein riesiger Vorteil dieser Anlageform sei und einer drohenden Inflation kaum besser entgegnet werden könnte.

Der beste Rahmen dafür sei die spezielle Form der I-Workshops/Seminare, weil dort einige Anleger gleichzeitig informieren werden könnten, sich dort bereits einige Anleger untereinander kennen gelernt hätten, die entstehende Gruppendynamik zwischen Gleichgesinnten

sehr positiv sei, alle offenen Dinge sofort besprochen und ausgeräumt werden könnten, die anderen Teilnehmer aus den Praxisbeispielen extrem viel profitieren würden und die I-OEG durch dieses unmittelbare Feedback sehr frühzeitig erfahren würde, wenn etwas schief laufe.

Die Vorsorgewohnung sei ein komplexes Thema. Ein Anleger werde nur dann mit seinem Investment zufrieden sein, wenn er sich gut informiert und gut betreut fühle. Die I-OEG würde alle erforderlichen Informationen in sehr gut aufbereiteter Form zur Verfügung stellen, laufend das notwendige Wissen vermitteln und damit laufend Kompetenz aufzeigen. Die I-OEG sei die Einzige, die Ihr Know-How derart offen weitergeben, und erzeuge damit ein starkes Zusammengehörigkeitsgefühl. Die I-OEG sei davon überzeugt, dass es wesentlich effizienter sei, echtes Wissen weiter zu geben, zB im Bereich Research, als nur ein Immobilienmakler-Honorar zu verrechnen, und dass der Klient wesentlich mehr davon habe, wenn diesem das Mietrecht, der Mietvertrag, die Betriebskosten und die aktuellen Richtlinien erklärt würden, als ihm nur ein Immobilienmakler-Vermittlungshonorar für die Vermietung zu verrechnen.

Die I-OEG wolle, dass die Klienten öfters zu den Workshops/ Seminaren kommen würden, zumindest so lange, bis sich diese sicher fühlen würden, und binde dies nicht an Zeiträume oder Fristen sondern freue sich über jede Anmeldung. Das sei die wesentliche Basis für den Erfolg des Konzeptes.

Folgendes Wissen sollte ein I-Vorsorgewohnungsanleger vermittelt bekommen:

Research: Wie suche/bewerte ich eine Immobilie? Entwicklung/Beratung/Betreuung, Wie wickle ich rechtlich und steuerlich ab?

Vermietung: Mietrecht, Richtlinien zum Richtwertzins, Betriebskosten, Wohnrechtsnovelle 2009;

Spezialseminare: Konkurs der Baufirma, Finanzierungsformen;

Berechnungsgrundlagen der I-OEG:

Zum Kaufpreis: Das sei der unsanierte Preis der Immobilie. Die I-OEG orientiere sich am Immobilienpreisspiegel der Wirtschaftskammer der Immobilienreuhänder. Dieser Betrag werde um den Grundanteil reduziert und danach aktiviert je nach Baujahr des Gebäudes, im vorliegenden Fall auf 50 Jahre.

Zu den Kaufnebenkosten: Diese würden gleich wie beim Kaufpreis um denselben Satz Grundanteil reduziert und auf die gleiche Laufzeit aktiviert. Diese Kosten seien eindeutig und zum Zeitpunkt des Kaufvertrages bekannt. Alle weiteren Beträge seien zum Zeitpunkt des Auf-

trages nicht klar und lediglich Erfahrungswerte. Die I-OEG wisse zum Zeitpunkt des Kaufes nicht, ob der Anleger überhaupt sanieren werde, wen er dazu beauftragen möchte und welche Kosten dafür anfallen würden. Das alles werde erst nach der Kaufvertragsabwicklung besprochen.

Zum Gebäudeanteil: Die Modellrechnung enthalte eine einkalkulierte Reserve für allfällige Gebäudesanierungskosten. Es sei zum Zeitpunkt des Kaufes nicht klar, ob und wieviel aus diesem Titel anfallen könnte. Das hänge auch von einem möglichen Umlaufbeschluss aller Eigentümer ab. Wenn Rechnungen aus diesem Titel verrechnet würden, dann werde meist auf 10 Jahre Instandsetzung aktiviert.

Architektenkosten: Diese würden normalerweise auf die gleiche Dauer der Instandsetzung, also 10 Jahre aktiviert.

Renovierungskosten: Dafür sei in der Modellrechnung ein Preis für eine Wohnungssanierung kalkuliert, der erst konkretisiert werden könnte, wenn Bau und Ausstattungsbeschreibung vom Eigentümer beauftragt werde. Danach würden Kostenschätzungen der Baufirmen eingeholt. Wenn Rechnungen aus diesem Titel verrechnet würden, dann werde meist auf 10 Jahre Instandsetzung aktiviert.

Küche: Diese sei in der Modellrechnung meist als Pauschale definiert, abhängig von der Wohnungsgröße. Die I-OEG hätte viele Erfahrungswerte, weil etwa 50 Küchen jedes Jahr abgewickelt würden. Wenn Rechnungen aus diesem Titel verrechnet würden, dann werde auf 10 Jahre Instandsetzung aktiviert.

Finanzierungsnebenkosten: Laut Auskunft des Steuerberaters der I-OEG seien diese in der kleinen Vermietung (bis 5 Wohnungen) sofort absetzbar, ansonsten seien diese auf die Laufzeit der Finanzierung zu aktivieren.

Zu den Workshop/Seminar-Rechnungen:

Die I-OEG habe sich bemüht, Preise zu finden, die vom Markt anerkannt würden. Im Falle des I-Research Workshops habe sich die I-OEG an den marktüblichen Preisen der Immobilienmakler orientiert, obwohl wesentlich andere und auch wesentlich mehr Leistungen erbracht würden. Daraus seien im Fall des Bw. die 2,5% vom kalkulierten Gesamtpreis entstanden. Die Umsetzung des Preises sei für die I-OEG nie ein Problem gewesen, weil die Klienten sehr wohl erkannt hätten, welchen Mehrwert sie dadurch erhalten würden. Aus der Sicht vom Herrn FK seien das eigentlich Werbungskosten.

Wenn der UFS hier eine Aufteilungsvariante suche, dann wäre die einzige sinnvolle Möglichkeit, den Kaufpreis unsaniert anzusetzen, davon [sinngemäß:] 2,5% als Anschaffungskosten zu buchen und den Rest als Werbungskosten zu belassen.

Im Falle des I-Entwicklungs/Betreuungs-Workshops habe sich die I-OEG am gleichen Satz orientiert, weil hier sehr viel detaillierte Vorbereitung notwendig sei und der Klienten über Jahre hindurch Beratung und vorbereitete Abrechnungs-Excel-Tabellen erhalten würde, ohne dass dafür wieder etwas verrechnet werde. Die Erfahrung der letzten Jahre habe gezeigt, dass die Klienten im 1. Jahr zwei- bis dreimal das Angebot nützen würden, im 2. Jahr ein- bis zweimal und ab dem 3. Jahr null- bis einmal.

Aus der Sicht von Herrn FK handle es sich um Werbungskosten. Einen Leistungszeitraum habe die I-OEG nicht angegeben, weil sie kein Ende definieren wollte.

Betreffend Vorsteuer sei anzumerken: Wenn auf die Rechnung geschrieben werde "Wir verrechnen Ihnen in Hinblick auf später zu erbringende Leistungen eine Anzahlung in voller Höhe.", dann müsse die I-OEG die Umsatzsteuer sofort abführen und eigentlich könne der Klient daher die Vorsteuer auch sofort geltend machen.

Im Falle der I-Vermietungs-Workshops habe sich die I-OEG an den marktüblichen 3 Monatsmieten orientiert und im Gegenzug für die Verwertung der Wohnung den Anlegern nicht extra eine Rechnung gestellt. Aus der Sicht von Herrn FK handle es sich eindeutig um Werbungskosten. Wenn die Leistung mit einem Immobilienmakler-Honorar verglichen werde, wäre dieses auch als Werbungskosten sofort abschreibbar.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Im Schreiben vom 9. Juli 2007 teilte die I-OEG dem Bw. mit:

"Wir danken für Ihr Interesse an [I-OEG] Vorsorgewohnungen und das interessante und amikale Gespräch. Gerne möchten wir nachsehend nochmals schriftlich unsere Arbeitsweise und Betreuungspaket festhalten. Sollten Sie hiezu noch Fragen haben, stehen wir selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Wenn sie uns beauftragen, dann beginnt eine Reihe von Dienstleistungen:

- Wir entwickeln für Sie die maßgeschneiderte Modellrechnung
- Wir bringen Ihnen eine geprüfte Finanzierung und die finanzierende Bank
- Wir prüfen Ihre Kreditverträge
- Wir stehen dafür, dass Sie sofort ins Grundbuch kommen
- Unser Architektenteam entwickelt die notwendigen Pläne und kümmert sich um die notwendigen Einreichungen/Genehmigungen
- Unser Netzwerk von Baumeistern und Professionisten sorgen für die Umsetzung der Pläne
- Unser Architekt nimmt die Baustelle ab und gibt die Rechnungen frei

- Wir bewerben die Vermietung Ihrer Wohnung mit unserer Homepage und Inseraten
- Wir erledigen für Sie die Besichtigungen
- Wir erstellen für Sie die Mietverträge
- Wir unterstützen bei der Abwicklung der Kautionen
- Wir holen Ihre Mieten im Lastschriftverfahren
- Wir checken Ihre Immobilien in regelmäßigen Abständen
- Wir betreuen Ihren Mieterwechsel

Wir bieten das komplette Facility Management, so dass sich Ihr xxx Immobilien Investment für Sie darstellt als Vermögensaufbau ohne Arbeit.

Weiters bekommen unsere Kunden alles, was mit ihrer Vorsorgewohnung zusammen hängt in umfassenden Seminar-Workshops übermittelt. Dazu gehört neben der Basis-Information zum Thema auch spezielle für Haus und detaillierte für Ihre Wohnung.

Generell bieten wir unseren Klienten gegen eine einmalige Seminargebühr an, diese Seminar-Workshops so oft zu besuchen[,] wie es ihnen Spaß macht bzw. für [S]ie Sinn ergibt.

Erfahrungsgemäß nützen unsere Kunden dieses einmalige Angebot am Beginn öfter und dann hauptsächlich wieder bei Gesetzesänderungen, auf die wir Sie speziell hinweisen werden.

[I-OEG] bietet diesen Service sehr gerne an und sieht darin eine exzellente Stammkundenbetreuung. So sind alle Themen, die ihre Vorsorgewohnung betreffen

- optimal organisiert und vorbereitet
- gut geblockt
- einfach und übersichtlich aufbereitet[.]

Weiters laden wir regelmäßig Spezialisten als Gastredner zu den jeweiligen Themen ein. Ein weiterer Fixpunkt ist die Fragestunde und Diskussion am Ende eines Seminar-Workshops, die einen reichen Informationsaustausch bringen und den Umgang mit ihrer Vorsorgewohnung vereinfachen.

Die Hauptthemenbereich unserer Seminar-Workshops sind:

- Research
- Beratung und Entwicklung mit Schwerpunkt steuerliche Abwicklung
- Vermietung

Research: Inhalte: Grundlagen des Immobilien Einkauf, Rechtliche Aspekte beim Liegenschafts Kauf, Steuergutachten, Plan lesen, Zinslisten interpretieren; Die nächsten Termine [...]

Beratung und Entwicklung: Inhalte: Modellentwicklung + Aspekte, Bauklasse und ihre Bedeutung, Aufgaben des Architekten: Planung bis Einreichung, Ausschreibung bis Abrechnung, laufende Kontrolle bis Endabnahme, Generalunternehmer; Die nächsten Termine [...]

Vermietung: Inhalte: Grundlagen der Vermietung, Rechtliche Aspekte beim Mietvertrag, Angemessene Miete, Richtwertmiete Ab-/Zu-Schläge; Die nächsten Termine [...]

Anmeldung bitte per E-Mail oder Telefon. Herzlichen Dank!

Hier sehen Sie einen groben Überblick über den Seminar-Workshop Ablauf.

13:00 Uhr Come Together

13:30 Uhr Beginn: Einleitung, Agenda

14:00 Uhr Themen-Block 1

15:00 Uhr Pause

15:30 Uhr Themen-Block 2 mit Gastredner

17:00 Uhr Fragestunde, Diskussion

17:30 Uhr Pause

18:00 Uhr individuelle Umsetzung auf Ihre Vorsorgewohnung mit Modellrechnung, etc.

20:00 Uhr Zum Ausklang dürfen wir Sie zu einem Glas Wein und Häppchen einladen

Wir empfehlen Ihnen, von diesen Seminar-Workshops reichlich gebrauch zu machen. Bitte fordern Sie uns zu allen Themen rund um Ihre Vorsorgewohnung. Scheuen Sie nicht, uns zu fragen – wir stehen mit all unserem Wissen zu Ihrer Verfügung!

Gerne stehen wir für fortführende Gespräche zur Verfügung [...]"

Mit Schreiben vom 6. August 2007 bedankte sich die I-OEG beim Bw., dass sie ihm und seiner Gattin zwei Vorsorgewohnungen anbieten durfte und verweis wieder auf das Seminarprogramm.

Mit Schreiben vom 8. Oktober 2007 bestätigte die I-OEG, dass sie vom Bw. den Auftrag für den Ankauf der berufungsgegenständlichen Vorsorgewohnung erhielt und verweis wiederum auf ihre Seminar-Workshops:

"Wir freuen und, dass Sie sich für eine [I-OEG]-Vorsorgewohnung entschieden haben und die Vorteile, die Ihnen [I-OEG] und das [I-OEG]-Modell Ihnen bieten[,] nutzen. Über die weitere Vorgangsweise hinsichtlich Vertragsunterfertigung werden wir telefonisch mit Ihnen einen Termin koordinieren."

Laut Aussage des Bw. wurde ihm die Wohnung vor dem Ankauf von einem Repräsentanten der I-OEG gezeigt.

Der Bw. erwarb mit Kaufvertrag vom 6. November 2007 (Dauerbelege Seite 9ff, Datum laut offenem Grundbuch) von AK (AK) die Eigentumswohnungen E-Straße Top 59 und 60 um € 97.500,00. Als Stichtag der Übergabe galt der 31. Oktober 2007. Laut Punkt V des Kaufvertrages war die Top 59 damals vermietet.

Der Einreichplan vom 12. Dezember 2007 (Dauerbelege Seite 4) über die Zusammenlegung der Wohnungen Top 59 und 60 weist den Bw. als Bauwerber und Architekt AK, den Verkäufer der Wohnung, als Planverfasser aus. Die Nutzfläche von Top 59/60 neu beträgt 64,79 m².

Laut verbindlichem Anbot (überschrieben als "Werkvertrag") vom 6. November 2007 sollte der Bw. an Architekt. Dipl. Ing. AK für die detailliert beschriebenen Leistungen Entwurf, Einreichung, Ausführungsplanung, technische, künstlerische und geschäftliche Oberleitung und örtliche Bauaufsicht ein pauschales Honorar von € 95,00 pro m², bei 65 m² Wohnnutzfläche insgesamt € 6.175,00 zuzüglich USt bezahlen, und zwar 50% am 31.12.2007". Laut vorgelegten Honorarnoten hatte der Bw. an Architekt Dipl. Ing. AK insgesamt netto € 6.195,00 (brutto € 7.434,00) zu bezahlen.

	netto €	20% USt €	brutto €
2 Honorarnoten von Architekt Dipl. Ing. AK an den Bw.:			
1. vom 19.12.2007 für Entwurf, Einreich- und Polierplanung, sowie Einreichung bei Behörde samt aller Unterlagen, Kostenermittlungsgrundlagen und Auftragserstellung an den Generalunternehmer	3.097,50	619,50	3.717,00
2. vom 5.5.2008 für örtliche Bauaufsicht, technische, geschäftliche und künstlerische Oberleitung pauschal	3.097,50	619,50	3.717,00
	<u>6.195,00</u>	<u>1.239,00</u>	<u>7.434,00</u>

Diese – nicht von der I-OEG in Rechnung gestellten - Kosten sind nicht berufsgegenständlich.

Mit Mietvertrag vom 6. August 2008 (Dauerbelege Seite 5ff) vermiete der Bw. die (nunmehr durch Zusammenlegung entstandene) Wohnung Top 59 zu Wohnzwecken befristet vom 15. August 2008 bis 14. August 2013.

	€
Miete	470,34
Betriebskosten	156,93
10% USt	<u>62,727</u>
monatlich gesamt	690,00

Der Mietvertrag wurde vom Bw. selbst unterfertigt. Unter der Unterschrift des Bw. findet sich folgender Vermerk: "Für Vermieter im Auftrag: [FK]".

Laut offenem Firmenbuch war Herr FK unbeschränkt haftender Gesellschafter der I-OEG, deren Vermögen im Februar 2009 gemäß § 142 UGB (Übergang des Gesellschaftsvermögens im Wege der Gesamtrechtsfolge auf dem letzten verbleibenden Gesellschafter) auf das eingetragene Unternehmen von Herrn FK übergegangen ist. Die I-OEG ist damit aufgelöst. Herr AN war der andere Gesellschafter der I-OEG.

Nach der vom Bw. vorgelegten Prognoserechnung (Dauerbelege Seite 3) soll sich im 11. Jahr (2017) erstmals ein positives Jahresergebnis (€ 918,03) und im 20. Jahr (2026) erstmals ein positives Gesamtergebnis (€ 6.489,62) ergeben.

Mit Schreiben vom 2. Juni 2008, und somit außerhalb des berufungsgegenständlichen Zeitraum, teilte die I-OEG dem Bw. betreffend "Seminar-Workshop 27.6.2008" mit, dieser habe als "yyy Immobilien Investor" von der Möglichkeit Gebrauch gemacht, an den umfassenden I-OEG Seminar-Workshops zu Thema "Research", "Beratung und Entwicklung – mit Schwerpunkt steuerliche Abwicklung" und "Vermietung" teilzunehmen. Aus aktuellem Anlass möchte die I-OEG auf den kommenden Workshop hinweisen, wo neben dem Hauptthema "Research" im speziellen auf das Thema neue Richtlinien zum Richtwertgesetz am Freitag den 27. Juni 2008, Beginn 13:00 Uhr, Ende ca. 20:00 Uhr, eingegangen werde. Der Bw. solle sich mit E-Mail oder telefonisch anmelden.

2. Rechtliche Beurteilung

▪ Umsatzsteuer:

Die beiden berufungsgegenständlichen Rechnungen (Honorarnoten) der I-OEG an den Bw. vom 15. November 2007 betreffen "Seminare", somit sonstige Leistungen iSd § 3a Abs. 1 UStG 1994.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von einem anderen Unternehmer in einer Rechnung (§ 11) an ihn für im Inland für sein Unternehmen ausgeführte sonstige Leistungen ausgewiesene Steuer als Vorsteuerbetrag abziehen.

Gemäß § 11 Abs. 1 Z 4 UStG 1994 muss eine Rechnung, um den Empfänger zum Vorsteuerabzug zu berechtigen, die Angabe des Zeitraumes enthalten, über den sich die sonstige Leistung erstreckt.

Wie der Bw. vom UFS bereits darauf hingewiesen wurde, enthalten die beiden berufsgegenständlichen Honorarnoten der I-OEG vom 15. November 2007 keine Angabe des Leistungszeitraumes. Dem Bw. steht daher aus diesen beiden Honorarnoten kein Vorsteuerabzug (zweimal € 747,60) zu.

Davon abgesehen entsprechen die beiden Honorarnoten auch nicht vollständig dem Erfordernis des § 11 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 (Angabe von Art und Umfang der sonstigen Leistung), da es sich bei der tatsächlich erbrachten Leistung nicht ausschließlich um die Veranstaltung der angeführten "Seminare" handelte (siehe unten Punkt "Einkommensteuer").

▪ **Einkommensteuer:**

Gemäß § 19 Abs. 3 EStG 1988 müssen Vorauszahlungen von Beratungs-, Bürgschafts-, Fremdmittel-, Garantie-, Miet-, Treuhand-, Vermittlungs-, Vertriebs- und Verwaltungskosten gleichmäßig auf den Zeitraum der Vorauszahlung verteilt werden, außer sie betreffen lediglich das laufende und das folgende Jahr.

Der VwGH stellte im Erkenntnis vom 19.4.2007, 2005/15/0071, betreffend eines "Rechts- und Beratungsaufwandes" im Zusammenhang mit der Vermietung von Wohnungen fest, dass der geltend gemachte Aufwand - unabhängig von seiner formellen Bezeichnung - dahingehend zu untersuchen ist, ob die (im damaligen Verfahren) strittigen, meist pauschalen Beträge überhaupt die Gegenleistung für die bezeichnete Leistung darstellen oder ob es sich in Wirklichkeit um das Entgelt für andere Leistungen handelt, denen nach den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes eine andere zeitliche Absetzbarkeit zukommt. Bei dieser Überprüfung können laut VwGH die für die einzelnen abgerechneten Leistungen tatsächlich angefallenen Kosten und die Höhe eines fremdüblichen Gewinnaufschlages taugliche Indizien sei.

Zorn, RdW 2007, 366, präzisiert die Aussagen des oa. VwGH-Erkenntnisses und führt aus, dass Aufwendungen im Zusammenhang mit der Anschaffung und späteren Vermietung von Wohnungen je nach ihrem Inhalt entweder aktivierungspflichtig oder sofort absetzbar sind, wobei jedoch zu beachten ist, dass der Gesetzgeber einen **"ausufernden" modellhaften**

Einsatz bestimmter Ausgaben insbesondere mit dem Verteilungsgebot des § 19 Abs. 3 EStG 1988 bekämpft.

Die I-OEG bot ihre Leistungen nach eigenen Worten als All-Inclusive-Paket an.

In der vorliegenden Modellrechnung der I-OEG sind die berufungsgegenständlichen Werbungskosten aus den beiden Honorarnoten als Startspesen Research und Entwicklung mit je € 3.738,00, gesamt netto € 7.476,00 ausgewiesen. Nach Zeugenaussage von Herrn FK wurde der Betrag eines "Seminars" von € 3.738,00 mit 2,5% des von der I OEG mit € 149.500,00 angesetzten Gesamtpreises der Wohnung ermittelt.

	€
Kaufpreis	97.500,00
Kaufnebenkosten	6.038,00
BK bis Vermietung	975,00
Architekt	6.175,00
Renovierung	52.000,00
Küche	5.200,00
Startspesen (berufungsgegenständliche Seminare)	7.475,00
Makler für Vermietung (ebenfalls I-OEG)	2.072,00
Eigenmittel	-32.174,00
Finanzierungsnebenkosten	4.740,00
	<hr/>
	150.001,00
Gesamtpreis laut I-OEG	149.500,00
davon 2,5%	3.737,50
gerundet	3.738,00
Kosten für die zwei berufungsgegenständlichen "Seminare"	7.476,00

Da aus den Honorarnoten der I-OEG ein Vorsteuerabzug nicht zusteht, sind bei den diesbezüglichen Werbungskosten zunächst Bruttobeträge (gesamt € 8.971,20) anzusetzen.

Nach Ansicht des Referenten handelt es bei den Seminarkosten um ein zusammengefasstes Entgelt für verschiedene von der I-OEG an den Bw. erbrachte Leistungen, die zufolge VwGH 19.4.2007, 2005/15/0071, und Zorn, RdW 2007, 366, als "ausufernder" modellhafter Einsatz bestimmter Ausgaben nach dem Verteilungsgebot des § 19 Abs. 3 EStG 1988 zu behandeln sind.

Nach Aussage des Bw. in der Berufungsverhandlung wurde ihm die Wohnung vor dem Ankauf von Herrn AN im Namen der I-OEG gezeigt.

Die beiden unter dem Titel:

- Seminar "Persönliche Beratung für: Grundlagen des Immobilieneinkaufs, rechtliche Aspekte beim Liegenschafts Kauf, Steuergutachten, Plan lesen, Zinslisten interpretieren" und

- Seminar "Persönliche Beratung für: Modellentwicklung + Aspekte, Bauklassen und ihre Bedeutung, Aufgaben des Architekten: Planen bis Einreichung, Ausschreibung bis Abrechnung, laufende Kontrolle bis Endabnahme, Generalunternehmer"

als sofort absetzbare Werbungskosten geltend gemachten Beträge enthalten damit einen Anteil für Maklergebühr (Vermittlungsprovisionen) der I-OEG für die Vermittlung der Wohnung an den Bw., die als Anschaffungsnebenkosten zu aktivieren sind (Doralt, EStG-Kommentar, 13. Lieferung, § 6 Tz 69).

Unter Berücksichtigung eines fremdüblichen Gewinnaufschlages (VwGH, aaO) werden daher die anteiligen Kosten für Vermittlung der Wohnung dem Prozentsatz der eigenen Kalkulation in der Modellrechnung I-OEG folgend mit 2,5% des reinen Kaufpreises (laut §§ 15, 16 ImmobilienmaklerVO 1996 wären höchstens 3% anzusetzen) im Bruttobetrag von € 2.925,00 ($97.500 \times 2,5\% \times 1,2$) ermittelt und zu den Anschaffungskosten aktiviert.

	€
Honorarnoten brutto	8.971,20
aktiviert	<u>-2.925,00</u>
	6.046,20

Der Restbetrag € 6.046,20 wird als weiterer modellhafter Einsatz von Ausgaben (Zorn, aaO) gemäß dem Verteilungsgebot des § 19 Abs. 3 EStG 1988 an Hand der für Vorsorgewohnungen geltenden Frist des § 2 Abs. 4 LVO 1993 gleichmäßig auf die Laufzeit der vorausbezahlten Leistungen der I-OEG aufgeteilt.

In den beiden Honorarnoten vom 15. November 2007 ist kein Leistungszeitraum angegeben. Im Schreiben vom 9. Juli 2007 bot die I-OEG dem Bw. gegen Bezahlung der berufungsgegenständlichen "einmaligen Seminargebühr" ein komplettes Facility Management der Wohnung einschließlich Mieteneinzug und Überwachung ("Checken") der Wohnung in regelmäßigen Abständen und eine unbegrenzte Inanspruchnahme der "Wokshops" an. Im Schreiben vom 15. März 2010 gab Herr FK an, man habe kein Ende definieren wollen.

Gemäß § 21 Abs. 1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Die Wohnung wurde als fremdfinanzierte Vorsorgewohnung mit steuerlicher Absetzmöglichkeit unter Ausschluss einer Liebhabereibeurteilung beworben. Gemäß § 2 Abs. 4 LVO 1993 gilt für Vorsorgewohnungen eine Frist von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung bzw. höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen, innerhalb der nach der konkreten Bewirtschaftungsweise ein Gesamteinnahmenüberschuss erzielbar sein muss (absehbarer Zeitraum).

Weiters ist zu beachten, dass § 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 eine Spekulationsfrist für (nicht als Hauptwohnsitz des Steuerpflichtigen dienende) Wohnungen von 10 Jahren vorsieht, nach deren Ablauf ein Verkauf der Wohnung nicht mehr steuerbar wäre. Aufwendungen gemäß § 28 Abs. 3 EStG 1988 (siehe § 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 letzter Satz) wurden vom Bw. bisher nicht geltend gemacht.

Schließlich ordnet noch § 12 Abs. 10 UStG 1994 für Wohnungen bei einer Änderung der Verhältnisse (Verwendung für das Unternehmen des Steuerpflichtigen) innerhalb von 10 Jahren eine Berichtigung der geltend gemachten Vorsteuer an.

Vor dem Hintergrund der dargestellten gesetzlichen Rahmenbedingungen erscheint in wirtschaftlicher Betrachtungsweise (§ 21 BAO) die Annahme eines 10-jährigen Verteilungszeitraumes für die Vorauszahlungen des Bw. als angebracht.

Eine Inanspruchnahme der Leistungen der I-OEG bzw. des Nachfolgeunternehmens und damit ein Halten der Vorsorgewohnung zumindest bis Ablauf der 10-jährigen Spekulationsfrist und der gleichlangen Frist zur Vorsteuerberichtigung durch den Bw. kann nach der gesicherten Lebenserfahrung als gewiss angenommen werden. Der absehbare Zeitraum von 20 bzw. 23 Jahren laut Liebhabereiverordnung erscheint demgegenüber nach reiflicher Überlegung als zu lang bemessen für einen ernstlich anzunehmenden und im realen Wirtschaftsleben auch erwartbaren Leistungszeitraum für die berufungsgegenständlichen Vorauszahlungen.

	€
	6.046,20
aufgeteilt auf 10 Jahre § 19 Abs. 3 EStG 1988	604,62

Zusammenfassung:

	€
Afa-Bemessungsgrundlage laut Erklärung	101.888,00
	<u>2.925,00</u>
	104.813,00
75% Gebäudeanteil	78.609,75
2% Afa	1.572,20
Halbjahres-Afa 2007	<u>786,10</u>
absetzbare Aufwendungen § 28 Abs. 2 EStG 1988 laut Erklärung	-168,95
Afa laut UFS	-786,10
Fremdfinanzierungskosten laut Erklärung	-5.153,77
§ 19 Abs. 3 EStG 1988 laut UFS	-604,62
restliche Werbungskosten laut Erklärung (Betriebskosten)	<u>-275,74</u>
Einkünfte laut UFS	-6.989,18
Einkünfte nicht strittig andere Wohnung in M	<u>2.150,06</u>
Einkünfte V+V laut UFS	-4.839,12

Kosten im Zusammenhang mit Vorsorgewohnungen sind unabhängig von ihrer Bezeichnung in Honorarnoten nach dem tatsächlichen Inhalt der erbrachten Leistungen in aktivierungs-

pflichtige und sofort absetzbare Werbungskosten aufzuteilen, wobei die in einem ausufernden modellhaften Einsatz geltend gemachten Vorauszahlungen auf die Dauer des Leistungszeitraumes aufzuteilen sind.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Als informative Ergänzung für die nicht berufsgegenständlichen Folgejahre wird ausgeführt, dass die Kosten des **dritten Seminars** "Persönlicher Workshop für: Grundlagen der Vermietung, Aspekte beim Mietvertrag, angemessene Miete, Richtwertmiete – Ab-/ Zu-Schläge" laut Honorarnote der I-OEG Nr. ... vom 20. August 2008 erst in der Überschussrechnung des noch nicht veranlagten Jahres 2008 geltend gemacht wurden (netto € 2.072,00, brutto € 2.486,40). Laut Modellrechnung der I-OEG wurden diese Kosten für Vermittlung eines Mieters mit drei Monatsmieten kalkuliert. Dies entspricht § 19 Abs. 1

ImmobilienmaklerVO 1996. Die Wohnung wurde ab 2008 vermietet. Die im Jahr 2008 unter dem Titel eines weiteren "Seminars" geltend gemachten Kosten würden im Bruttobetrag (wiederum kein Vorsteuerabzug) sofort abzugsfähige Werbungskosten darstellen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt Einkommensteuer 2007

Wien, am 11. Juni 2010