

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Peter Bilger in der Beschwerdesache MEGM, vertreten durch die E. Wirtschaftstreuhand Steuerberatungsges.m.b.H., Adr. gegen die Bescheide des FA Feldkirch vom 22.4.2008, vom 1.7.2008, vom 05.12.2011 und vom 12.12.2011 betreffend Feststellung von Einkünften für die Jahre 2005 bis 2010 zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die einheitlich und gesondert festgestellten Einkünfte sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden eine Spruchbestandteil dieses Erkenntnisses.

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

Hinweis:

Dieses Erkenntnis wirkt gegen alle, denen Einkünfte zugerechnet werden (§§ 191 Abs. 3 BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (in der Folge: Bf.) ist eine Miteigentümergemeinschaft (in der Folge: MEG) an der Liegenschaft M-Straße 18 und 18a in PLZ. D.(GB 0, EZ 1). Die Miteigentümer und ihre Anteile an dieser Liegenschaften sind: ME1 (300/3000), ME2 (852/3000), ME3 (853/3000), ME4 (330/30000), ME5 (3000/3000) und die ME6 (330/3000).

Mit **Einkünfteerklärung für das Jahr 2005** erklärte die Bf. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von

-248.715,60 Euro. Dieser Verlust resultierte zum größten Teil aus den als Werbungskosten geltend gemachten Rechts- und Beratungskosten in Höhe von 228.940,00 Euro im Zusammenhang mit der Entwicklung und Durchführung des Projektes „Miterrichtergemeinschaft M-Straße“. Gegenstand dieser Miterrichtergemeinschaft war es, das auf dieser Liegenschaft bestehende Wohnhaus zu sanieren, einen Zubau neu zu errichten und diese Gebäude in der Folge zu vermieten.

Im Einzelnen handelte es sich bei den „Rechts- und Beratungskosten“ um folgende Aufwendungen und Leistungen:

Leistung	Nettobetrag in Euro
Werbung und Zusammenführung der MEG	22.360,00
Überlassung der Rechte auf Nutzung der Grundkonzeption	92.210,00
Projektmanagement	50.290,00
Grundstücksverkauf und Abschluss einer Treuhandvereinbarung	7.440,00
Projekte 2005	7.440,00
Vermittlung Finanzierung	33.540,00
Hausverwaltung und Erstvermietung	15.660,00

In der Einkünfteerklärung für das Jahr 2006 erklärte die Bf. einen Jahresverlust in Höhe von -14.467,68 Euro, der sich zum größten Teil aus dem als Werbungskosten geltend gemachten Zinsaufwand in Höhe von 11.759,55 Euro und der Gebäudeversicherung in Höhe von 2.566,88 Euro ergab.

Mit 1. Oktober 2007 wurden das nunmehr sanierte Altgebäude sowie der neu errichtete Zubau vermietet. Mieteinnahmen in Höhe von 13.853,74 Euro standen Zinsaufwendungen in Höhe von 39.689,25 Euro, Abschreibungen in Höhe von 6.914,52 Euro und weitere Aufwendungen in Höhe von 2.611,41 Euro gegenüber. Insgesamt wurde auch für das Jahr 2007 ein Jahresverlust in Höhe -55.196,27 Euro erklärt.

Auch die Einkünfteerklärung 2008 wies einen Verlust in Höhe von -62.857,79 Euro auf, der sich im Wesentlichen aus Mieteinnahmen in Höhe von 64.925,81 Euro abzüglich Abschreibungen in Höhe von 52.582,46 Euro und Sonderwerbungskosten für Zinsaufwendungen in Höhe von 60.052,24 Euro ergab.

Die vergleichsweise hohen Abschreibungen der Jahre 2007 und 2008 resultierten aus der Inanspruchnahme der beschleunigten Abschreibung gemäß § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 für die aktvierten Kosten sowohl der Sanierung des Altbaus als auch der Errichtung des Neubaus. Auf einer Abschreibungsbasis von 755.231,49 Euro waren das im Jahr 2007 25.174,38 Euro (hier bei einer Halbjahresabschreibung) und im Jahr 2008 50.348,00 Euro.

Über die Vermietungstätigkeit wurde eine Prognoserechnung vom 31. März 2009 vorgelegt, laut welcher bereits im Jahr 2012 mit einem Gesamtüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen zu rechnen war.

Das Finanzamt stellte zunächst mit vorläufigem Bescheid vom 5. März 2007 die Einkünfte für das Jahr 2005 entsprechend der Einkünfteerklärung der Bf. fest.

Am 29. August 2007 folgte ein weiterer, allerdings endgültiger Bescheid betreffend die Einkünfte des Jahres 2006, der am 22. April 2008 gemäß § 299 BAO aufgehoben und durch einen vorläufigen Bescheid ersetzt wurde. Auch hier wurden die Einkünfte zunächst erklärungsgemäß festgestellt. Mit vorläufigem Feststellungsbescheid vom 1. Juli 2008 wurden schließlich auch die Einkünfte für das Jahr 2007 erklärungsgemäß festgestellt.

Mit **Berufungen** vom 25. Juni 2008 und vom 12. August 2008 bekämpfte die Bf. die Vorläufigkeit der **Einkünftefeststellungen betreffend die Jahre 2006 und 2007**.

Im Jahr 2011 fand bei der Bf. eine Betriebsprüfung die Jahre 2005 bis 2008 betreffend statt, bei der strittig wurde,

- ob beim Bauprojekt der Bf. von einem einheitlichen Gebäude oder von mehreren Gebäuden auszugehen war und dementsprechend die begünstigte Abschreibung gemäß § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 für den gesamten oder nur auf den auf die Sanierung des Altgebäudes entfallenden Herstellungsaufwand zustand und
- ob bzw. in welchem Umfang die im Jahr 2005 als Werbungskosten geltend gemachten Rechts- und Beratungsaufwendungen sofort, d.h. heißt bereits in diesem Jahr, absetzbar oder zu aktivieren und auf die Nutzungsdauer verteilt abzuschreiben waren.

Zu diesen Fragen stellte die Betriebsprüfung fest (Tz. 2 des Prüfberichtes):

a) Bauprojekt: ein oder zwei Gebäude

Laut Lehre und Rechtsprechung sei die Frage, ob nach einer Bauausführung ein einheitliches Gebäude oder deren mehrere vorlägen, an Hand bautechnischer Kriterien zu beurteilen. Maßgeblich sei, ob die Gebäude unmittelbar aneinander grenzend gebaut bzw. ineinander integriert oder mit entsprechendem räumlichem Abstand voneinander errichtet seien. Wesentliche Kriterien seien u.a. auch eigene Eingänge und Stiegenhäuser. Zusätzlich komme dem Eindruck der äußeren Gestaltung der Gebäude bzw. der "baulichen Gestaltung nach der Verkehrsauffassung" große Bedeutung zu. Unterschieden sich die zwei Gebäude in der bautechnischen Gestaltung wie z. B. Keller oder Dach, lägen zwei eigenständige Gebäude vor, obwohl beide Bauwerke mit einem Durchgang miteinander verbunden seien.

Das Amt der Stadt D. habe den Umbau des Wohnhauses M-Straße 18 mit 4 Wohnungen und die Errichtung eines Neubaus mit 5 Wohnungen bewilligt. Die zwei Gebäude unterscheiden sich in bautechnischer Gestaltung (mit und ohne Unterkellerung, unterschiedliche Dachkonstruktion), aber auch in der äußerlichen Gestaltung (saniertes Altgebäude einerseits, Neubau in einem völlig anderen Baustil andererseits) nach der Verkehrsauffassung. Der Neubau sei mit einem geringen räumlichen Abstand vom

Altgebäude errichtet worden. Beide Bauwerke verfügten über einen eigenen Eingang. Die beiden Eingänge seien durch einen kurzen überdachten Weg verbunden bzw. erreichbar. Nach Ansicht der Betriebsprüfung lägen daher zwei eigenständige Gebäude vor. Beim Altgebäude lägen Aufwendungen für Sanierungsmaßnahmen gemäß § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 vor, da es eine Zusage für eine Förderung der Wohnhaussanierung (Altgebäude mit 4 Wohnungen) der Vorarlberger Landesregierung gebe. Bei der Errichtung des Naubaus handle es sich um eine Anschaffung.

b) Rechts- und Beratungskosten:

Da die Rechts- u. Beratungskosten nicht zu den Instandsetzungs- und Herstellungskosten iSd § 28 Abs. 2 und 3 EStG 1988 zählten und die Bauherrenverordnung daher nicht zur Anwendung gelange, richte sich die Bauherreneigenschaft nach den durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entwickelten allgemeinen Kriterien. Nach diesen Kriterien sei Bauherr nur, wer auf die bauliche Gestaltung Einfluss nehme sowie das Baurisiko und das finanzielle Risiko trage. Im gegenständlichen Fall könne von einer Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung der einzelnen Interessenten nicht gesprochen werden. Diese Möglichkeit hätten nur der Initiator des Projektes und die an diesem Projekt mitwirkenden Fachleute gehabt. Die Bauherreneigenschaft komme deshalb nur dem Initiator, nicht aber den übrigen Miteigentümern zu.

Nach Lehre und Rechtsprechung sei die Bauherreneigenschaft allerdings nur für die Frage relevant, ob Herstellungskosten oder Anschaffungskosten vorlägen: Komme der Miteigentümergemeinschaft Bauherreneigenschaft zu, lägen Herstellungskosten vor, komme ihr diese Eigenschaft aber nicht zu, lägen Anschaffungskosten vor.

Da die Bauherreneigenschaft der Miteigentümergemeinschaft zu verneinen sei, sei in weiterer Folge zu prüfen, ob die in Rede stehenden Rechts- und Beratungskosten als Anschaffungskosten zu aktivieren oder als Werbungskosten sofort absetzbar seien. Um diese Frage zu beurteilen, müssten die pauschal bezeichneten und abgerechneten Leistungen (wirtschaftliche, rechtliche und steuerliche Konzeption, wirtschaftliche und steuerliche Projektierung, Treuhandtätigkeit, Überwachung der Zahlungsströme, Finanzierungsbeschaffung, -bearbeitung und -abwicklung, Werbung und Zusammenführung der MEG, Hausverwaltung und Erstvermietung, laufende Steuerberatung) soweit als möglich in die diesen zugrunde liegenden Einzelleistungen zerlegt und gesondert bewertet werden.

Für die Beurteilung der strittigen Aufwendungen folge die Betriebsprüfung der Aufteilung, wie sie der Unabhängige Finanzsenat in gleichgelagerten Fällen (zB. RV/0223-F/03 vom 11 April 2005 oder RV/0512-F/07 vom 19. Mai 2009) vorgenommen habe, und zwar (Beträge in Euro):

Leistung	aktivierungspflichtig		Werbungskosten	
Grundkonzept	90%	82.989,00	10%	9.211,00

Wirtschaftliche und steuerliche Projektierung	90%	45.261,00	10%	5.029,00
Treuhandtätigkeit, Überwachung der Zahlungsströme	100%	7.440,00	0%	0,00
Finanzierungsbeschaffung	0%	0,00	100%	33.540,00
Werbung und Zusammenführung	90%	20.124,00	10%	2.236,00
Hausverwaltung und Erstvermietung	0%	0,00	100%	15.660,00
Steuerberatung	0%	0,00	100%	7.440,00

Die Aufteilung der Anschaffungskosten (1.143.628,34 Euro) auf Grundstück und Gebäude wurde abweichend von der Steuererklärung mit 22,54 % bzw. 257.825,94 Euro für das Grundstück und 77,46% bzw. 885.802,40 Euro für das Gebäude festgesetzt.

Zu den Kosten für das Altgebäude (4 Wohnungseinheiten) wurde festgestellt, für den Bereich der Abschreibung gem. § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 sei die Bauherreneigenschaft gemäß der Bauherrenverordnung zu untersuchen. Nach den Kriterien dieser Verordnung seien sämtliche Miteigentümer als Bauherren anzusehen, weshalb ein Herstellungs vorgang und kein Anschaffungs vorgang vorliege. Aufwendungen, die einerseits mit der Übertragung des Grundstücks unmittelbar verbunden seien und nicht zu den Aufwendungen im Sinne des § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 gehörten, seien grundsätzlich als Werbungskosten anzusehen.

Diese Feststellungen führte die Betriebsprüfung zu folgendem steuerlichem Ergebnis:

Von den Rechts- und Beratungskosten des Jahres 2005 seien 73.126 Euro als Werbungskosten anzuerkennen, 155.814 Euro seien zu aktivieren. Von diesen seien 35.120,47 Euro (22,54%) den Anschaffungskosten von Grund und Boden, 120.693,53 Euro (77,46%) den Anschaffungskosten des Gebäudes zuzuteilen. Insgesamt sei für dieses Jahr ein Verlust in Höhe von -92.901,60 Euro anzuerkennen.

Für das Jahr 2006 ergebe sich keine Änderung.

Für das Jahr 2007 seien die Gebäudekosten in Höhe von 755.231,49 Euro in Kosten für die Sanierung des Altgebäudes (395.953,92 Euro bzw. 52,43%) und in Kosten für die Errichtung des Zubaus (359.277,57 Euro bzw. 47,57%) aufzuteilen und nur für

die Sanierungskosten sei die begünstigte Abschreibung auf fünfzehn Jahre gemäß § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 zu gewähren. Für die Errichtungskosten des Zubaus sei lediglich die „Normalabschreibung“ für vermietete Gebäude in Höhe von 1,5% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu berücksichtigen. Diese Änderungen führe zu einer Gewinnerhöhung in Höhe von 8.376,14 Euro und zu einem anzuerkennenden Verlust in Höhe von -46.822,03 Euro.

Die gleichen Änderungen seien auch für das Jahr 2008 vorzunehmen und führten hier zu einer Gewinnerhöhung in Höhe von 16.752,29 Euro und zu einem anzuerkennenden Verlust in Höhe von -46.105,50 Euro.

Die geänderten Gewinne seien den Miteigentümern entsprechend ihren Miteigentumsanteilen zuzuteilen. Die Anteile der ME6 seien grundsätzlich direkt den unterbeteiligten Gesellschaftern dieser KEG, A. und dessen Gattin K. C., zuzurechnen. Die Betriebsprüfung rechne die Anteile der KEG allerdings abweichend von der im Gesellschaftsvertrag geregelten Beteiligung der Gesellschafter an der KEG (98% A. und 2% K. C.) zur Gänze A. zu, weil eine Miteigentumsquote in Höhe von 2% bei einer Einlageleistung in Höhe von 200 Euro einem Fremdvergleich nicht standhalte.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ am **5. Dezember 2011** entsprechende **Bescheide über die Feststellung von Einkünften für die Jahre 2005 und 2008** sowie **Berufungsvorentscheidungen betreffend die Jahre 2006 und 2007**. Sämtliche Bescheide ergingen endgültig.

Am **12. Dezember 2011** folgten weitere **Bescheide betreffen die Einkünftefeststellung für die Jahre 2009 und 2010**, mit welchen die Einkünfte für diese Jahre entsprechend den der Feststellungen der Betriebsprüfung mit -15.101,31 Euro (2009) und -3.892,51 Euro (2010) festgestellt und auf die beteiligten Miteigentümer entsprechend ihren Anteilen verteilt wurden.

In der gegen diese Bescheide am 12. Jänner 2012 erhobenen **Berufung** bzw. Vorlageantrag (betreffend die Jahre 2006 und 2007) wandte die Steuervertretung der Bf. gegen die Auffassung des Finanzamtes, es sei von zwei getrennten Gebäuden auszugehen, ein, es könne keinen Unterschied machen, ob im Zuge einer Gebäudesanierung ein Bauteil auf oder neben ein Gebäude gesetzt werde. § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 spreche lediglich davon, dass bei Vorliegen einer entsprechenden Förderungszusage eine Verteilung der Sanierungsaufwendungen auf 15 Jahre möglich sei. Auch die Ansicht des Finanzamtes, es liege die Bauherreneigenschaft im Falle der Sanierung des Altbau vor, im Falle des Neubaus aber nicht, könne nicht geteilt werden. Ferner irre das Finanzamt, wenn es die Beurteilung der Absetzbarkeit von Rechts- und Beratungskosten von der Beurteilung der Bauherreneigenschaft abhängig mache. Der VwGH habe klar zum Ausdruck gebracht, dass es bei der Beurteilung der Frage, ob Aufwendungen zu aktivieren oder sofort absetzbar seien, lediglich auf die Qualifikation der Aufwendungen ankomme. Schritte in Richtung der Ermittlung der „Natur“ dieser Aufwendungen habe das Finanzamt nicht unternommen, weshalb das Verfahren unter

einem wesentlichen Mangel leide. Die Aufteilung der Kosten, wie sie die Betriebsprüfung vorgenommen habe, können nicht akzeptiert werden. Auch der zur Verteilung der Kosten auf den Alt- bzw. Neubau angewandte Schlüssel sei nicht korrekt, da die Aufwendungen für Carports, Keller und gemeinsamer Überdachung in die Ermittlung des Schlüssels nicht mit einbezogen worden seien.

Der Berufung wurden verschiedene Bilder und Beschreibungen zu Horizontal- und Vertikal-Sanierungsprojekten in anderen Bundesländern, Anfragen an den bundesweiten Fachbereich und den Fachbereich des Finanzamtes Feldkirch, einen Schriftverkehr mit dem Finanzamt Feldkirch und ein Grobkonzept für das Bauherrenprojekt beigelegt.

Das Finanzamt wies die Berufung mit **Berufungsvorentscheidung** vom 2. Februar 2012 als unbegründet ab. Dem Einwand der Steuervertrętung, es liege ein einheitliches Gebäude vor, entgegnete es, schon aufgrund der äußen Form müsse von zwei Gebäuden ausgegangen werden, sei doch das sanierte Altgebäude vom Zubau räumlich getrennt. Auch verfügten die Gebäude über unterschiedliche Hausnummern, der Altbau habe die Hausnummer 18 und der Neubau die Hausnummer 18a. Die Tatsache, dass sich die Kellerabteile und Carports für alle Bewohner nur im Neubau befänden, mache noch kein einheitliches Gebäude aus. Die beiden Gebäude seien einzig durch einen überdachten Zugang verbunden. Der befestigte Boden zwischen den beiden Gebäuden stelle keine Verbindung dar, da die Pflaster- und Teerarbeiten nur bis zur Außenmauer reichten. Auch aus der Baueingabe an die Stadt D. gehe hervor, dass es sich bei dem in Rede stehenden Projekt um zwei Gebäude handle.

Zur Frage der Bauherreneigenschaft sei zu sagen, dass in Hinblick auf die Entscheidung des VwGH vom 19. April 2007, 2005/15/0071, nicht die Bauherreneigenschaft zu prüfen sei, sondern ausschließlich der Umfang der steuerlichen Anschaffungskosten bzw. Herstellungskosten. Die Frage der Bauherreneigenschaft sei nur für die Frage von Bedeutung, ob ein Herstellungs- oder ein Anschaffungsvorgang vorliege. In Bezug auf den Neubau sei für die Berufungsbehörde klar, dass ein Anschaffungsvorgang vorliege, weil es den einzelnen Mitgliedern der MEG nicht möglich gewesen sei, das vorhandene Konzept des Initiators in welcher Form auch immer abzuändern. Dies ergebe sich etwa aus Punkt 3.1. des „*Protokolls über die Konstituierung und Beschlussfassung der MEG*“ vom 12. Dezember 2005, woraus klar ersichtlich sei, dass wesentlicher Vertragsinhalt die Nutzung des Grundkonzeptes und des Durchführungsplans für das Investitionsvorhaben sei. Untermauert werde diese Sichtweise weiters mit dem Wegfall eines Interessenten aufgrund einer noch ungeklärten finanziellen Deckung durch seine Bank und die Übernahme seiner Anteile durch zwei andere Personen aus dem Kreise der MEG. Hätte dieser Interessent einen Gestaltungsspielraum bei der Projektrealisierung gehabt, wäre ein solcher Schritt nicht nötig gewesen.

Die Frage der beschleunigten Abschreibung gemäß § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 sei anhand der Bauherrenverordnung zu entscheiden. Im Berufungsfall seien alle Miteigentümer als Bauherren im Sinne der EStR 2000, Rz 6492, anzusehen. Es liege daher ein Herstellungsvorgang vor. Jene Aufwendungen, welche nicht

zu den Aufwendungen des § 28 Abs. 2 und 3 EStG 1988 zu zählen seien und mit der Übertragung des Grundstücks unmittelbar in Zusammenhang stünden, seien als Werbungskosten absetzbar. Diesbezüglich sei aber nochmals darauf hinzuweisen, dass die Bauherreneigenschaft nur für die Frage, ob eine Anschaffung oder eine Herstellung vorliege, von Bedeutung sei. Diese rechtliche Beurteilung der Berufungsbehörde stelle auch keine Rechtswidrigkeit im Hinblick auf die Anwendung der Einkommensteuerrichtlinien dar, seien diese doch ein Verwaltungsbehelf und unterlägen selbst ständig (insbesondere aufgrund der Entscheidungen des VwGH) einer laufenden Wartung durch sogenannte Wartungserlässe. Da die eben bezeichneten Wartungserlässe erklärlicherweise stets erst mit einer gewissen Verzögerung auf die Rechtsprechung der Höchstgerichte reagieren könnten, stelle eine mit der Rechtsmeinung des VwGH korrespondierende Vorgangsweise der Berufungsbehörde nur vermeintlich eine Rechtswidrigkeit im Hinblick auf die Einkommensteuerrichtlinien dar.

Den Ausführungen in der Berufung betreffend der Förderzusage des Landes Vorarlberg und der damit in Verbindung stehenden begünstigten Abzugsfähigkeit gemäß § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 in Bezug auf Alt- und Neubau sei zu erwidern, dass in § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 von Sanierungsmaßnahmen in Bezug auf die landesgesetzlichen Vorschriften die Rede sei. Eine Sanierung verlange zwingend ein bestehendes Objekt, welches eine Sanierungsbedürftigkeit aufweise. Ein erst zu errichtender Neubau könne begrifflich keine Sanierung sein. Auch nach der Verkehrsauffassung könne nur saniert werden, was bereits bestehe, aber eben sanierungsbedürftig sei und nicht, was erst neu errichtet werde.

Was die Aufteilung der Rechts- und Beratungskosten anlange, so habe sich das Finanzamt an die bereits mehrfach vom Unabhängigen Finanzsenat in gleich gelagerten Fällen des Initianten getätigte Herangehensweise gehalten. Wenn in der Berufung ausgeführt werde, dass Ermittlungen betreffend der Branchenüblichkeit der verrechneten Beratungskosten überhaupt nicht stattgefunden hätten, sei dem zu entgegnen, dass bereits in einem früheren Berufungsverfahren in einem gleichgelagerten, ebenfalls von A. initiierten, Fall, die damaligen Berufungswerber vom Unabhängigen Finanzsenat aufgefordert worden seien, allfällige entscheidungsrelevante Beweisunterlagen vorzulegen. Dieser Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht seien die Berufungswerber und deren steuerlicher Vertreter nur rudimentär nachgekommen. Dies ergebe sich auch aus den Schlussfolgerungen des Unabhängigen Finanzsenates (vgl. UFS 27.5.2009, RV/0265-F/07). Eine Möglichkeit, die Branchenüblichkeit der Beratungskosten zu erheben, habe die Abgabenbehörde aufgrund der mangelnden Mitwirkung der Bf. somit nicht gehabt und ließen sich auch aus der Berufung diesbezüglich keine neuen Schlüsse ableiten.

Zur Frage, ob das Beteiligungsverhältnis zwischen den an der ME6 beteiligten Gesellschaftern A. (98%) und seiner Gattin (2%) fremdunüblich und die anteiligen Vermietungseinkünfte der KEG daher zur Gänze A. zuzurechnen seien, sei zu sagen, dass insbesondere die im Verhältnis zur Miteigentumsquote am Grundstück geleistete Einlageleistung von 200 Euro durch die Gattin des A. als äußerst gering zu erachten sei und zwischen fremden Dritten eine solche Konstruktion nicht gewählt worden wäre. Die

anteiligen Einkünfte der KEG seien daher in wirtschaftlicher Betrachtungsweise in voller Höhe A. zuzurechnen.

Mit Schreiben vom 5. März 2012 stellte die Bf. den **Antrag auf Vorlage** der Berufung gegen die Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften für die Jahre 2005 und 2008 bis 2010 zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Gegen die Ausführungen des Finanzamtes zur Frage, ob das in Rede stehende Projekt aus einem oder aus zwei Gebäude(n) bestehe, brachte sie vor, dass nur deshalb, weil eine Sanierung in der Weise durchgeführt worden sei, dass zum sanierten Altgebäude ein neu errichteter Zubau hinzugekommen sei, nicht von zwei unterschiedlichen Projekten gesprochen werden könne. Dies würden auch die übermittelten Prospekte und Bildmaterialien zeigen. Auf diesen sei zu sehen, dass auch hier der zugebaute Teil klar von der sanierten Baumasse getrennt sei. In der Regel seien die Dächer eines sanierten Objektes wesentlich von jenen des Alt-Objektes zu unterscheiden. Meist würden auf die alten Geschosse neue gesetzt. Solche Baumaßnahmen würden üblicherweise als ein einheitliches Projekt betrachtet. Auch das in Rede stehende Objekt sei ein einheitliches Projekt, auch wenn die Pflasterer- und Teerarbeiten nur bis zu den Außenmauern reichten, da solche Arbeiten doch in aller Regel nicht über die Außenmauern hinweg verrichtet würden.

Das Finanzamt irre, wenn es meine, die Gesellschafter hätten das Projekt MEG M-Straße nur annehmen oder ablehnen können. Die Gesellschafter hätten sich ab dem Zeitpunkt ihrer Beteiligung in das Projekt einbringen und frei entscheiden können, ob Sie nun weiterhin an einer unternehmerischen Betätigung interessiert seien oder nicht. Der vom Finanzamt angesprochene Interessent habe sich schon geraume Zeit mit dem Projekt befasst. Er habe sich über die Professionisten, welche in der Lage gewesen seien, die finanzielle, wirtschaftliche, steuerliche und vor allem bautechnische Machbarkeit transparenter zu machen, Informationen beschafft und das Projekt auch mit tragen wollen. Persönliche wirtschaftliche und finanzielle Probleme hätten ihn aber dazu bewegt, das Projekt nicht weiter zu verfolgen.

Es sei im Übrigen nicht einzusehen, weshalb zur Beurteilung der Bauherreneigenschaft für das Altgebäude und den Neubau unterschiedliche Maßstäbe angewandt würden. Es könne aus Sicht des Vertrauensschutzes der Steuerpflichtigen nicht Ziel des Gesetzgebers sein, einerseits eine Bauherrenverordnung mit bestimmten Kriterien als Norm, andererseits aber durch die Rechtsprechung erarbeitete Grundsätze als Gegennorm und nicht als Ergänzung bzw. Interpretation ein und desselben Bauherrenbegriffes zu sehen. Werde die Bauherrenverordnung zur Beurteilung herangezogen, so müsste diese für das gesamte Objekt Anwendung finden.

Dem Finanzamt sei eine Tabelle mit einem Aufteilungsschlüssel für das Altgebäude und den Neubau übermittelt worden, die keinen ausreichenden Eingang in die Bescheide gefunden habe. Laut dieser Tabelle betrage der Anteil des Altbaus an der Gesamtnutzfläche ohne Berücksichtigung der Allgemeinflächen 51,51%, jener des Neubaus 48,49%. Würden die Sanierungskosten zuzüglich der Kosten für die

Kellergeschoße und Carports (829.900,00 Euro) in diesem Verhältnis aufgeteilt, wären in Anwendung der EStR 2000 unter Berücksichtigung der 25%-Grenze 207.475,00 Euro der Rechts- und Beratungskosten sofort als Werbungskosten absetzbar und der Restbetrag (21.465,00 Euro) zu den Gebäudekosten zu aktivieren.

Die Miteigentümer der MEG M-Straße hätten bei der Durchführung des Projektes im Vertrauen auf behördliche Äußerungen disponiert, welche sich erst aufgrund des VwGH-Erkenntnisses vom 19.4.2007, ZI. 2005/15/0071, als unzutreffend erwiesen hätten. Die Tätigkeit der MEG sei unter Beachtung der in den Rz 6495 ff des EStR 2000 dargelegten Voraussetzungen zur Erlangung der Bauherreneigenschaft gestaltet worden, um einen Abzug der strittigen Kosten als Werbungskosten zu gewährleisten. Vor allem *Achatz*, „*Vertrauen in Erlässe als Grundlage der rechtsstaatlichen Vollziehung*“, in Achatz ua „Steuerrecht - Verfassungsrecht - Europarecht: Festschrift für Hans Georg Ruppe, 1 ff“, habe sich zuletzt intensiv mit den Fragen beschäftigt, die sich ergäben, wenn ein Steuerpflichtiger im Vertrauen auf die vom BMF veröffentlichten EStR 2000 handle und die in den Richtlinien dargelegten Grundsätze nicht zur Anwendung gelangten. Besondere Bedeutung komme in diesem Zusammenhang der Verordnung zu § 236 BAO, BGBl II 2005/435, zu. Der in § 3 dieser Verordnung angesprochene Fall, wonach eine sachliche Unbilligkeit hinsichtlich der Einhebung von Abgaben insbesondere dann vorliege, wenn die Geltendmachung eines Abgabenanspruches in Widerspruch zu vom Bundesminister für Finanzen im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung veröffentlichten nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegungen stehe, sofern im Vertrauen auf die betreffende Veröffentlichung gehandelt wurde, sei im vorliegenden Fall gegeben. Die Miteigentümer der MEG hätten unter Bedachtnahme auf die EStR 2000, Rz 6599 ff, disponiert und seien daher bei ihrer Kalkulation vom Vorliegen von sofort abzugsfähigen Werbungskosten ausgegangen. Die in den EStR 2000, 6599 ff, zum Ausdruck kommende Rechtsansicht sei auch nicht "offensichtlich unrichtig". Man könne mit guten Gründen diese Rechtsansicht vertreten, lediglich der Verwaltungsgerichtshof habe nunmehr im Jahr 2007 eine gegenteilige Auffassung vertreten.

Die Versagung der Abzugsfähigkeit der strittigen Kosten als Werbungskosten widerspreche daher der Rechtsauslegung des BMF in den EStR 2000, Rz 6495 ff, und sei darin eine sachliche Unbilligkeit der Einhebung der Abgabe im Sinne des § 3 Abs. 2 lit. b der VO zu § 236 BAO zu sehen. Sollte daher das Vorliegen der Bauherreneigenschaft der MEG verneint werden, so seien die festgesetzten Abgaben aufgrund der sachlichen Unbilligkeit des Vorgehens und dem Fehlen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung bzw. der Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen nachzusehen.

Das Ermittlungsverfahren hinsichtlich der Aufteilung der Rechts- und Beratungskosten sei mangelhaft. Ein Verweis auf die Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates könne diesen Mangel nicht sanieren. Das Finanzamt habe im Zuge der Betriebsprüfung und im Zuge der Bescheiderstellung keinen Auftrag zur Detaillierung dieser Kosten erteilt. Daher könne es auch keine Verletzung der Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht von Seiten der Bf. geben.

In diesem Zusammenhang werde nunmehr auf verschiedene Vorschriften verwiesen, die allesamt Richtlinien für die Gestaltung von Honoraren in Beratungsthemen enthielten und auch die Pauschalverrechnung ausdrücklich vorsähen. Zum Teil würde auf Werte (Streitwert, Wert der Vertragsgegenstände, Bausummen, Finanzierungssummen, Wertgebühren), zum Teil auf individuelle Vereinbarungen Bezug genommen. Es handle sich um folgende Rechtsquellen:

1. RATG (Rechtsanwaltstarif-Gesetz)
2. Gebührenordnung der Architekten
3. NTG (Notariatstarif-Gesetz)
4. Maklerverträge; 3,6% bei Immobilien - mal zwei (von Käufer und Verkäufer)
5. Unverbindliche Kalkulations- und Honorarrichtlinien 2008 (Finanzdienstleister)

Ein Auszug aus der letztgenannten Richtlinien werde vorgelegt (Beilage, insbesondere Kapitel 11.).

Zur Marktkonformität von Pauschalvereinbarungen würden in Österreich publizierte Fälle mit relativ hohen Honoraren genannt, und zwar:

Rechnungshofbericht zur Stadt S., Beraterhonorare zur Ausgliederung der Wasserversorgung (2011)

Wirtschaftsblatt 2011 zum selben Thema

Parlamentskorrespondenz Nr. XX vom 08.06.11 zu einem Pilotprojekt "PublicPrivate-Partnership"

Verweise auf die Herren H. und P. seien erlaubt, aber übersteigen wohl nicht nur die Vorstellungskraft von Finanzverwaltung und Unabhängigem Finanzsenat (ähnliche Verfahren zu Miteigentümergemeinschaften in Vorarlberg)

Weder die BauherrenVO noch die EStR 2000 stellten spezielle Anforderungen an die Bestimmtheit von Honorarnoten der beratenden Berufe. Leistungen müssten tatsächlich erbracht und abgerechnet werden. Vor allem bedürfe es aber der Akzeptanz durch den Leistungsempfänger. Diese Voraussetzungen seien im vorliegenden Fall erfüllt.

Eine teilweise Beschreibung des Leistungsumfanges sei in die Aufträge aufgenommen worden. Dem Unabhängigen Finanzsenat sei diese Beschreibung aber immer noch nicht weit genug gegangen. In diesem Zusammenhang von einer "bloßen Beratungsleistung" zu sprechen, die für sich allein nicht einen Betrag von über 100.000,00 Euro ausmachen könne, und daher eine Nachvollziehbarkeit der Verrechnung und Bezahlung solcher hohen Beträge für den Unabhängigen Finanzsenat nicht gegeben sei, entbehre in Hinblick auf die oben erwähnten "Superhonorare", die deutlich höher liegen und auch von öffentlichen Auftraggebern bezahlt worden seien, der Grundlage.

Was die Gewinnverteilung der Gesellschafterin ME6 anlange sei zu sagen, dass Im Vergleich mit fremden Dritten das Fixieren von Beteiligungsverhältnissen mit relativ geringen Beträgen nicht unüblich sei. Eingetragene Erwerbsgesellschaften und

Personengesellschaften fänden häufig im Familienkreis Anwendung und seien dort des Öfteren Beteiligungen mit relativ geringen Beträgen zu finden.

Mit **Vorhaltschreiben** vom 7. Juni 2013 wurde der Bf. nochmals die Beurteilung der Rechts- und Beratungskosten in den Berufungsfällen RV/0509-F/07, RV/0510-F/07, RV/0512-F/07, RV/0515-F/05 und RV/0265-F/07 zur Kenntnis gebracht und diese gleichzeitig eingeladen, die im Vorlageantrag angesprochene „Detaillierung“ der in Rede stehenden Kosten vorzulegen. Dabei sei insbesondere anzugeben, welche konkreten Leistungen den verrechneten Kosten zugrunde lagen und nach welchen Kriterien diese Leistungen verrechnet worden seien (Stundensatz, Prozentsatz, Pauschale). Diese Angaben seien mit entsprechenden Unterlagen zu belegen. Ferner sei zu begründen, weshalb ein unter § 28 Abs. 3 EStG 1988 fallendes Projekt hinsichtlich der Frage, ob geltend gemachte Aufwendungen als sofort absetzbare Werbungskosten oder als Anschaffungs- oder Herstellungskosten (die dann auf fünfzehn Jahre zu verteilen sind) einzustufen seien, nicht mit den Projekten der obzitierten Fälle zu vergleichen sei und bekanntzugeben, welche grundsätzlich andere steuerrechtliche Beurteilung in Bezug auf diese Kosten Platz zu greifen habe. Schließlich wurde Sie eingeladen, die behauptete ausschließliche Werbungskosteneigenschaft der in Rede stehenden Kosten zu begründen.

Mit **Schreiben** vom 1. Juli 2013 antwortete die steuerliche Vertretung der Bf. auf den Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates, im Berufungsfall handle es sich um eine Teilsanierung eines bestehenden Gebäudes, in den Fällen hingegen, über die der Unabhängige Finanzsenat entschieden habe, seien Gebäude neu errichtet worden.

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

Da im Bereich der Finanzverwaltung die Einkommensteuerrichtlinien zur Anwendung gelangten, sei die Begrenzung der Beratungskosten mit 25% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten das einzige zu prüfende Kriterium und nicht der Detaillierungsgrad von Beratungsrechnungen und auch nicht die Frage, ob es Pauschalhonorare im Beratungsbereich geben dürfe oder nicht. Es liege in der Natur der Sache, dass pauschal vereinbarte Honorare nicht im Detail aufgegliedert würden, da in diesen Fällen keine detaillierten Aufzeichnungen und Aufschlüsselungen geführt würden.

Hinweis:

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

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Strittig ist,

1. ob bzw. inwieweit die Rechts- und Beratungskosten des Jahres 2005 sofort als Werbungskosten abzugsfähig oder zu aktivieren und auf die Nutzungsdauer des Gebäudes/der Gebäude verteilt abzuschreiben waren,
2. ob das von der Bf. realisierte Projekt aus einem oder zwei Gebäuden bestand und ob die begünstigte Abschreibung des § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 für den gesamten oder nur für den auf das Altgebäude entfallenden Aufwand zustand und
3. ob die in den Einkünfteerklärungen der ME6 zugeteilten Einkünfte den an dieser KEG beteiligten Gesellschaftern entsprechend der gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung oder zur Gänze dem Komplementär A. zuzuteilen waren.

Für die Beurteilung dieser Streitfragen geht das Bundesfinanzgericht von folgendem entscheidungswesentlichem **Sachverhalt** aus:

Die Konstituierung der MEGM fand am 12. Dezember 2005 statt. Anlässlich dieser Konstituierung wurde beschlossen, die Liegenschaft M-Straße 18 in S. von der ME6 zu erwerben, das darauf befindliche Wohnhaus mit vier Wohnungen zu sanieren sowie einen Zubau mit 5 weiteren Wohnungen neu zu errichten und die dabei entstehenden insgesamt 9 Wohnungen in der Folge zu vermieten. Das Altgebäude sollte nach den WBF-Richtlinien saniert und der Zubau im Gartenteil der Liegenschaft errichtet werden (Punkt 4 des *Protokolls der konstituierenden Bauherrenversammlung*). Vom Initiator des Projektes, A., wurden darauf hingewiesen, dass neben dem Liegenschaftserwerb und dem Planungs- und Bauauftrag noch diverse „Werbungskostenaufträge“ zu beschließen sein würden, deren finanzielle Auswirkungen bei ca. 15% der voraussichtlichen Gesamtkosten anzusetzen seien (Punkt 5 des *Protokolls der konstituierenden Bauherrenversammlung*).

Diese „Werbungskosten“ und Aufträge wurden laut *"Konstituierung und Beschlussfassung der Miteigentümergemeinschaft"* wie folgt beschlossen:

- 1) 42.000,00 Euro zuzüglich MWSt. für die Werbung, Beratung, Platzierung und Zusammenführung der Miteigentümergemeinschaft an die C. & Partner GmbH (Punkt 2. der Beschlussfassung)

2) 92.210,00 Euro zuzüglich MWSt. für die Durchführung des Investitionsvorhabens und Zugrundelegung der Konzeption der C. Finanzdienstleistungen.

Wesentliche Vertragsinhalte:

a) Recht zur Nutzung des Grundkonzeptes, eines Durchführungsplanes und der Wirtschaftlichkeitsberechnungen für das Investitionsvorhaben

b) Beibringung einer Beurteilung der steuerlichen Konzeption durch einen befugten Steuerberater (Punkt 3.1. der Beschlussfassung)

3) 3.700,00 Euro zuzüglich MWSt. für den Grundstückverkauf und Abschluss einer Treuhandvereinbarung an Rechtsanwalt Dr. G. R.

Wesentliche Vertragsinhalte:

a) Erstellung des Grundkaufvertrages

b) Einholung der grundverkehrsbehördlichen Bewilligung

c) Überwachung der Kaufabwicklung

d) Weiterleitung des Kaufpreises an die Grundstücksverkäuferin

e) Abgabe von Eintragungsanträgen und -bewilligungen jedweder Art und aller sonstigen Erklärungen, welche die Eintragung und Löschung von Rechten im Grundbuch betreffen (Punkt 3.2. der Beschlussfassung)

4) 7.440,00 Euro zuzüglich MWSt. für den Abschluss einer Treuhandvereinbarung an Rechtsanwalt Dr. G. R.

Wesentliche Vertragsinhalte:

a) Überprüfung der Gesamtfinanzierungssituation, Feststellung des Liegenschaftserwerbes und des Abschlusses aller von der Gemeinschaft beschlossenen Verträge

b) Prüfung der Rechnungen auf Übereinstimmung mit dem Investitionsplan und Mitfertigung diesbezüglicher Überweisungen (Punkt 3.3 der Beschlussfassung)

5) 7.440,00 Euro zuzüglich MWSt. für den Abschluss eines Steuerberatungsvertrages an die Kanzlei E. Wirtschaftstreuhand Steuerberatungsges.m.b.H.

Wesentliche Vertragsinhalte:

a) Vertretung der Miteigentümergemeinschaft während der Investitionsphase sowie im ersten vollen Kalenderjahr nach Fertigstellung des Projektes in allen Steuerangelegenheiten

b) Erstellung der erforderlichen Erklärungen

c) Prüfung der Steuerbescheide und des Abschlussberichtes

d) Vertretung der Miteigentümergemeinschaft in Steuerangelegenheiten nach dem ersten vollen Kalenderjahr nach Fertigstellung des Projektes

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

6) 33.540,00 Euro zuzüglich MWSt. für den Abschluss einer Vereinbarung über die Finanzierungsbeschaffung, -bearbeitung und -abwicklung an die C. Finanzdienstleistungen
Wesentliche Vertragsinhalte:

a) Vermittlung der Projektfinanzierung (Bauzwischenfinanzierung und langfristige Endfinanzierung) in Form von Bankdarlehen, auch in Fremdwährung, in Höhe von insgesamt 1.213.260,00 Euro

b) Abklärung der Möglichkeiten und Kosten der Zinssicherung der Finanzierung (Punkt 3.7. der Beschlussfassung)

7) 30.000,00 Euro zuzüglich MWSt. für den Abschluss einer Vereinbarung über die Hausverwaltung und Erstvermietung an die F
Wesentliche Vertragsinhalte:

a) Vorbereitung eines Wirtschaftsplans und einer Hausordnung

b) Ermittlung der Betriebskostenvorschreibung

c) Mitwirkung beim Abschluss der erforderlichen Energielieferungsverträge

d) Vermietung an Erstvermieter

e) Durchführung der Gebührenanzeige von Mietverträgen (Punkt 3.8. der Beschlussfassung)

8) 50.290,00 Euro zuzüglich MWSt. an die C. & Partner GmbH für das Projektmanagement des von der Miteigentümergemeinschaft beschlossenen Investitionsvorhabens in deren Namen.

Wesentliche Vertragsinhalte:

a) die Erstellung eines Zahlungsplanes (Mittelabflussplan), diesen anzupassen und seine Einhaltung zu überwachen

b) den Abschluss einer Rohbau- bzw. Gebäudeversicherung (Punkt 4. der Beschlussfassung)

Von diesen beschlossenen Kosten wurden aufgrund vorgelegter Rechnungen als Werbungskosten geltend gemacht

Rechnung	Aussteller der Rechnung	Leistung	Nettobetrag in Euro
Nr.1 vom 19.12.2005	C. & Partner GmbH	Werbung und Zusammenführung der MEG	22.360,00
Nr.2 vom 19.12.2005	C. Finanzdienstleistungen	Überlassung der Rechte auf Nutzung der Grundkonzeption	92.210,00

Nr.3 vom 19.12.2005	C. & Partner GmbH	Projektmanagement	50.290,00
Nr.X vom 19.12.2005	RA Dr. R.	Grundstücksverkauf und Abschluss einer Treuhandvereinbarung	7.440,00
Nr.4 vom 19.12.2005	E. Wirtschaftstreuhand Steuerberatungs- ges.m.b.H.	Projekte 2005	7.440,00
Nr.5 vom 19.12.2005	C. Finanzdienst- leistungen	Vermittlung Finanzierung	33.540,00
Nr.6 vom 19.12.2005	F.	Hausverwaltung und Erstvermietung	15.660,00

Mit Kaufvertrag vom 12. Dezember 2005 erwarben die an der Bf. beteiligten Miteigentümer insgesamt 2634 von 3000 Anteilen an der Liegenschaft M-Straße 18 von der ME6 um einen Kaufpreis in Höhe von 325.000,00 Euro. Auf die einzelnen Miteigentümer entfielen folgende Grundstücksanteile: ME1 (Anteil: 300/3000 bzw. 10%), ME2 (Anteil: 852/3000 bzw. 28,40%), ME5 (Anteil: 300/3000 bzw. 10%), ME3 (Anteil: 852/3000 bzw. 28,40%), ME4 (Anteil: 330/3000 bzw. 11%). Die restlichen 366/3000tel Anteile (12,20%) verblieben bei der C. Immobilienverwaltung KG. Mit diesen Anteilen wurden die Miteigentümer am 12. Dezember 2005 in das Grundbuch eingetragen (vgl. Grundbuchsauzug im Steuerakt).

Die ME6 (laut Firmenbuch seit 6. Dezember 2009: C. Immobilienverwaltung KG) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 19. Oktober 2004 zwischen A. als Komplementär und K. C. als Kommanditistin gegründet. Nach Punkt IV. dieses Vertrages ist A. zu 98% bei einer Bareinlage von 9.800 Euro und K. C. zu 2% bei einer Hafteinlage von 200 Euro an dieser Gesellschaft beteiligt.

Die Bf. stellte an das Amt der Vorarlberger Landesregierung einen Antrag auf Wohnhaussanierung für das Gebäude M-Straße 18, PLZ. D., mit 4 Wohnungen bei einer Fläche von 261,70 m² und geschätzten Sanierungskosten in Höhe von 332.820 Euro (vgl. den Antrag vom 28.4.2008 im Akt). Dieser Antrag wurde vom Amt der Landesregierung am 13. Oktober 2006 genehmigt.

Die Sanierung des Altgebäudes und Errichtung des Zubaus wurden im Jahr 2005 abgeschlossen, die Kosten betrugen 755.213,49 Euro (Anlageverzeichnis zum 1.10.2007). Die Nutzflächen des Altbaus und des Zubaus inklusive Kellergeschoß und Carports stehen in einem prozentuellen Verhältnis von 52,43% zu 47,57 % zu einander (vgl. die Mitteilung der Steuervertretung vom 28. September 2011; Prüfbericht).

Im Jahr 2007 wurde mit der Vermietung der Gebäude begonnen.

1. Rechts- und Beratungskosten

Rechtslage:

Unter Anschaffungs- oder Herstellungskosten werden im Bereich des Einkommensteuergesetzes allgemein die Kosten verstanden, die für den Erwerb eines Wirtschaftsgutes aufgewendet werden müssen. Die Begriffe „Anschaffungskosten“ und „Herstellungskosten“ sind im Einkommensteuergesetz nicht genau definiert. Das Steuerrecht orientiert sich bei der Bestimmung dieser Begriffe daher weitgehend an den handelsrechtlichen Definitionen: § 203 Abs. 2 UGB definiert die Anschaffungskosten als „...Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen sind abzusetzen“. Herstellungskosten hingegen sind gemäß § 203 Abs. 3 UGB „...die Aufwendungen, die für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen....“. Die Begriffe „Anschaffungskosten“ und „Herstellungskosten“ sind im betrieblichen wie im außerbetrieblichen Bereich gleichbedeutend (vgl. Verwaltungsgerichtshof vom 23.11.1994, 91/13/0111).

Werbungskosten sind demgegenüber jene Aufwendungen oder Ausgaben, die zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen dienen (§ 16 Abs. 1 EStG 1988).

Die sofortige Absetzbarkeit von Aufwendungen, wie sie die Bf. geltend gemacht hat, richtete sich bis zum Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. April 2007, 2005/15/0071, danach, ob es sich bei diesen Aufwendungen um Herstellungskosten handelte oder nicht. Dieser Frage wiederum wurde danach beantwortet, ob die an einem Bauprojekt Beteiligten als Bauherren einzustufen waren oder nicht. Dabei wurde in der Literatur zwischen dem kleinen Bauherrenbegriff für Aufwendungen gemäß § 28 Abs. 2 und 3 EStG 1988 und dem großen Bauherrenbegriff für alle anderen Aufwendungen sowie für den Bereich der Umsatzsteuer und der Grunderwerbsteuer unterschieden (vgl. Doralt, EStG⁹, § 28 Tz 168, mit der kritischen Anmerkung, aus dem Einkommensteuergesetz ließen sich nicht zwei verschiedene Bauherrenbegriffe ableiten).

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

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

Die Frage der sofortigen Absetzbarkeit oder Aktivierungspflicht von sog. Rechts- und Beratungskosten hat der Unabhängige Finanzsenat bereits in einer Reihe von Entscheidungen in ähnlich gelagerten Fällen im Sinne dieses Erkenntnisses des VwGH entschieden (vgl. UFS 19.05.2009, RV/0512-F/07; UFS 26.05.2009, RV/0509-F/07; UFS 27. 05.2007, RV/0515-F/07, RV/0265-F/07, RV/0510-F/07; UFS 09.10.2008, RV/0092-L/04).

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

Daher gilt auch im Beschwerdefall: Sind diese Aufwendungen nach ihrer allgemeinen steuerrechtlichen Natur als Werbungskosten einzustufen, sind sie zur Gänze sofort absetzbar, unabhängig davon, ob die Bauherreneigenschaft bejaht wird oder nicht. Sind sie hingegen als aktivierungspflichtig einzustufen, können sie nur auf die Nutzungsdauer des Gebäudes verteilt abgesetzt werden, und dies ebenfalls unabhängig vom Vorliegen der Bauherreneigenschaft. Dass die Beurteilung der in Rede stehenden Kosten in dieser Weise vorzunehmen sei, hat im Übrigen die Steuerververtretung der Bf. selbst in der Berufung vom 12. Jänner 2012 gegen die von der Betriebsprüfung vorgenommene Beurteilung eingewandt.

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

Aus diesem Grunde kann auch der Erlassmeinung in den Einkommensteuerrichtlinien 2000, Rz. 6499, wonach dann, wenn der Steuerpflichtige nach den vom Verwaltungsgerichtshof entwickelten Kriterien für die Bauherreneigenschaft als Bauherr anzusehen sei und somit ein Herstellungsvorgang vorliege, Aufwendungen, die mit der Übertragung des Grundstückes unmittelbar verbunden seien (das sind Kosten, wie sie in der Rz. 6497 angeführt werden: Ausarbeitung der Grundkonzeption des

Projektes, Steuerberatungs- und Treuhandtätigkeit der Treuhänders, Beratung über Einkünftezielung, Überwachung des Zahlungsstromes...), insoweit grundsätzlich Werbungskosten seien, als kein verdeckter Herstellungsvorgang vorliege (was anzunehmen sei, wenn diese Aufwendungen 25% der sonstigen Aufwendungen für Grund und Boden, Gebäude und Sanierungskosten überstiegen), nicht gefolgt werden. Denn damit würde die Werbungskosteneigenschaft von Nebenkosten wieder vom Vorliegen der Bauherreneigenschaft abhängig gemacht und die jüngere diesbezügliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ignoriert werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in der vorzitierten Entscheidung festgestellt, die belangte Behörde habe es zwar unterlassen, konkrete Feststellungen über die geltend gemachten Aufwendungen zu machen und sich mit dem rechtlichen Charakter der einzelnen Leistungen auseinanderzusetzen, weil sie die Absetzbarkeit der in Rede stehenden Kosten von der Bauherreneigenschaft der Beschwerdeführerin abhängig gemacht habe. Dennoch sei aber erkennbar, dass einzelne Kosten (Aufwendungen im Zusammenhang mit der Erstellung eines Planes und der Betreuung des Baues, der Kontrolle der Baurechnungen und der Überwachung ihrer Begleichung) in jedem Fall zu aktivieren und andere Kosten (Aufwendungen für die Beschaffung und Abwicklung der Finanzierung, die steuerliche Beratung, das Akquirieren von Mietern und die Überwachung des 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 der Sanierung und Errichtung der Gebäude, also mit der Einkunftsquelle zusammenhängen, aktivierungspflichtig, Aufwendungen, im Zusammenhang mit der Vermietungstätigkeit der Beschwerdeführerin stehen, hingegen sofort absetzbare Werbungskosten 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 danach bewertet werden, ob sie mit der Anschaffung der Einkunftsquelle zusammenhängen oder ob sie in Zusammenhang mit der Vermietungstätigkeit stehen.

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

Statt dessen wurden Unterlagen vorgelegt, die beweisen sollten, dass in einzelnen Gesetzen oder Gebührenordnungen Pauschalpreise ausdrücklich vorgesehen und in der

Praxis in Österreich die Vereinbarung „relativ“ hoher Beraterhonorare durchaus üblich sei, die in Rede stehenden Honorare daher marktkonform seien.

Damit ist für den Berufungsfall aber nichts gewonnen, geht es in diesem Fall doch nicht um die Frage, ob Pauschalvereinbarungen möglich oder üblich sind oder ob die gegenständlich vereinbarten Honorare marktkonform sind oder nicht, sondern ausschließlich darum, ob die dafür aufgewandten „Rechts- und Beratungskosten“ sofort absetzbar oder zu aktivieren sind. Honorare sind nicht schon deshalb als Werbungskosten absetzbar, weil sie pauschal vereinbart werden. Sofort absetzbar sind sie vielmehr nur dann, wenn bzw. insoweit sie mit der Vermietungstätigkeit und nicht mit der Anschaffung der vermieteten Gebäude in Zusammenhang stehen.

Da die Bw. eine „detaillierte“ Auflistung der mit den Rechts- und Beratungskosten in Zusammenhang stehenden Leistungen nicht vorlegen konnte, nimmt der Unabhängige Finanzsenat die Beurteilung der Rechts- und Beratungskosten als Werbungskosten oder als aktivierungspflichtige Kosten aufgrund der zu den Akten liegenden Beschreibungen der einzelnen Leistungen vor, insbes. in der *Beschlussfassung der Miteigentümerschaft* und den ausgestellten Rechnungen erfolgen.

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

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

Laufende Steuerberatung	100%	0%
-------------------------	------	----

Die Aufteilung der Kosten für die „wirtschaftliche, rechtliche und steuerliche Konzeption“, „wirtschaftliche und steuerliche Projektierung“ sowie „Werbung, Bearbeitung und Platzierung“ beruhte auf einer Schätzung.

Der Bundesfinanzgericht folgt für die Beurteilung der in Rede stehende Aufwendungen diesen Entscheidungen, da die Leistungsbeschreibungen in der *Beschlussfassung der Miteigentümerschaft* und den Rechnungen jenen gleichen, die den obzitierten UFS-Entscheidungen zugrunde lagen. Ferner, weil das beschwerdegegenständliche Projekt Teil eines Bauherrenmodellles ist, das vom Initiator A. unter Beteiligung bestimmter Professionisten entwickelt und bereits in mehrere Bauprojekte umgesetzt durchgeführt wurde. Es ist daher der Schluss erlaubt, dass sich die regelmäßig nach Pauschalsätzen (im Beschwerdefall nach einem Prozentsatz in Höhe von ca. 15 % der Investitionssumme) verrechneten „Rechts- und Beratungskosten“ im Wesentlichen auf dieselben Leistungen beziehen. Schließlich auch deshalb, weil der Bf. gegen die Anwendung des in den obzitierten UFS-Entscheidungen herangezogenen Aufteilungsschlüssels in der Berufungsvorentscheidung keine substantiierten Einwürfe erhoben hat. Der steuerlichen Vertretung der Bf. war schließlich die Begründung, die der Unabhängige Finanzsenat in den angeführten Entscheidungen für die Aufteilung der in Rede stehenden Kosten in aktivierungspflichtige und sofort abzugsfähige Kosten vorgebracht hat, bekannt. Auch der Umstand, dass das Finanzamt in zwei Fällen die „Rechts- und Beratungskosten“ zur Gänze als Werbungskosten anerkannt hat, bedeutet nicht, dass auch im Beschwerdefall diese Kosten als Werbungskosten anerkannt werden müssen, besteht doch keinerlei Bindung auch der Behörde erster Instanz an eine von ihr in anderen Fällen vorgenommene unrichtige Vorgangsweise. Im Übrigen wird mit dem Einwand im Vorlageantrag nicht aufgezeigt, dass die Leistungen, die mit den in Rede stehenden Aufwendungen in Zusammenhang stehen, anders geartet und anders zu beurteilen wären als in den zitierten UFS-Entscheidungen.

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

Die Aufwendungen für die „*Durchführung des Investitionsvorhabens unter Zugrundelegung der Konzeption des A.*“ (Beschlussfassung Punkt 3.1.) in Höhe von 92.210,00 Euro sind zu 90 % bzw. mit 82.989,00 € zu aktivieren und zu 10% bzw. mit 9.221,00 € sofort absetzbare Werbungskosten. Die diesen Aufwendungen zugrunde liegenden Leistungen entsprechen jenen unter der Bezeichnung „wirtschaftliche, rechtliche und steuerliche Konzeption“ in den obzitierten Entscheidungen. Auch im Beschwerdefall war davon auszugehen, dass die mit diesen Aufwendungen in Zusammenhang stehenden Leistungen - das Recht zur Nutzung des Grundkonzeptes, eines Durchführungsplanes und der Wirtschaftlichkeitsberechnungen für das Investitionsvorhaben sowie die Beibringung einer Beurteilung der steuerlichen Konzeption durch einen befugten Steuerberater - sich zum weitaus größten Teil auf den Erwerb des Grundstücks und die Sanierung des Altgebäudes und Errichtung des Neubaus bezogen. Die Miteigentümer haben sich für ein Projekt

entschieden, das im Wesentlichen bereits geplant war. Der entscheidende Teil dieses Projektes bestand aber zweifelsohne im Erwerb des Grundstückes und der Errichtung bzw. Sanierung der Gebäude, somit in der Schaffung der Einkunftsquelle selbst. Insoweit sich die in Rede stehenden Leistungen auch auf die Einkünfteerzielung bezogen haben, sind sie als sofort abzugsfähige Werbungskosten zu werten. Als solche Leistungen kommen lediglich die Wirtschaftlichkeitsrechnung und die steuerliche Konzeption in Frage. Diese Leistungen sind aber, soweit dies den Akten zu entnehmen ist, nur von untergeordneter Bedeutung. Als steuerliche Konzeption ist lediglich die in allen von A. initiierten Bauherrenmodellen wiederkehrende Darstellung der Vorsteuerberechtigung sowie die Einkommensteuerrückvergütung bei entsprechender Steuerleistung in der höchsten Progressionsstufe, als Wirtschaftlichkeitsrechnung eine Tabelle über Eckdaten mit geschätzten voraussichtlichen Bruttoeinnahmen vor Steuer nach Entschuldung zu erkennen.

Auch die Kosten für „*Projektmanagement*“ (Beschlussfassung Punkt 4.; in den zitierten Referenzentscheidungen unter der Bezeichnung wirtschaftliche und steuerliche Projektierung -Finanzierungsplan“) in Höhe vom 50.290,00 Euro sind zu 90 % bzw. mit 45.261,00 Euro zu aktivieren und zu 10% bzw. mit 5.029,00 Euro als Werbungskosten sofort absetzbar. Die dafür erbrachten Leistungen – Projektmanagement des von den Miteigentümern beschlossenen Investitionsvorhabens in deren Namen, Erstellung eines Zahlungsplanes, diesen anzupassen und seine Einhaltung zu überwachen sowie eine Roh- und Gebäudeversicherung abzuschließen – betreffen ebenso wie die Kosten für die Konzeption des Projektes v.a. den Erwerb des Grundstückes und die Errichtung und Sanierung der Gebäude und hängen nur in untergeordnetem Ausmaß mit der Vermietungstätigkeit zusammen.

In diesem Verhältnis waren auch die Kosten für die „*Werbung, Beratung, Platzierung und Zusammenführung der Miteigentümergemeinschaft*“ (Beschlussfassung Punkt 2.) in Höhe von 22.360,00 Euro aufzuteilen. Die dafür erbrachte Leistung - die Werbung und Zusammenführung der Miteigentümer - war Voraussetzung dafür, dass das Investitionsprojekt, und das heißt im Beschwerdefall in erster Linie der Erwerb des Grundstückes und die Sanierung und Errichtung von Gebäuden und erst in weiterer Folge die Vermietung dieser Gebäude, zustande kam. Die Kosten sind daher wie die Kosten zuvor zu 90 % bzw. mit 20.124,00 Euro zu aktivieren und zu 10 % bzw. mit 2.236,00 Euro sofort absetzbar.

Die Kosten für den Abschluss einer „*Treuhandvereinbarung*“ (Beschlussfassung Punkt. 3.3.) in Höhe von 7.440,00 Euro sind zur Gänze zu aktivieren, da sich die damit verbundenen Leistungen laut Rechnung – Überprüfung der Gesamtfinanzierungssituation, Feststellung des Liegenschaftserwerbs und des Abschlusses aller von der MEG beschlossenen Verträge sowie die Prüfung derselben, Prüfung der Rechnungen auf Übereinstimmung mit dem Investitionsplan und Mitfertigung diesbezüglicher Überweisungen (Rechnung Nr.X) zur Gänze auf den Erwerb der Einkunftsquelle beziehen (vgl. auch VwGH 19.04.2007, 2005/15/0071).

Die Kosten für die „*Finanzierungsbeschaffung, -bearbeitung und abwicklung*“ (Beschlussfassung Punkt 3.7.) in Höhe von 33.540,00 Euro, für die „Hausverwaltung“ und „Erstvermietung“ in Höhe von 17.400,00 Euro sowie für die Steuerberatung in Höhe von 7.440,00 Euro stehen hingegen ausschließlich mit der Vermietungstätigkeit in Zusammenhang und sind als sofort abzugsfähige Werbungskosten anzuerkennen (vgl. VwGH 19.04.2007, 2005/15/0071).

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

Die Bf. kann sich für ihr Beschwerdebegehren auch nicht auf den Grundsatz von Treu und Glauben schützen. Der Grundsatz von Treu und Glauben ist vor allem bei Rechtsauskünften im Einzelfall zu beachten. Eine Rechtsauskunft des Finanzamtes, auf welche sich die Bf. für ihre Beschwerdesache berufen könnte, liegt im Beschwerdefall nicht vor. Die Einkommensteuerrichtlinien, Rz 6599 ff, auf die sich die Bf. in diesem Zusammenhang stützt, vermögen keinen vergleichbaren Vertrauensschutz zu entfalten, da der Grundsatz von Treu und Glauben ein konkretes Verhältnis zwischen Abgabepflichtigen und Abgabenbehörde voraussetzt, bei dem allein sich Vertrauen bilden kann (vgl. VwGH 22.06.1993, 93/14/0086; VwGH 02.02.2010, 2007/15/0253).

Der Bf. ist zwar darin zuzustimmen, dass durch die VO BGBI II 2005/435 im Anwendungsbereich des § 236 BAO das Vertrauen in die Richtigkeit von im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung veröffentlichten Erlässen schützt, doch ist von diesem Vertrauensschutz das Recht der Abgabenfestsetzung nicht berührt (weil sie eben im Rahmen der Abgabeneinhebung zu beachten ist). Somit lässt sich im Beschwerdefall, in dem es nur um die Einkünftefeststellung geht, aus dieser Verordnung für die Beschwerde nichts gewinnen.

Von den Rechts- und Beratungskosten des Jahres 2005 sind daher 155.814 € zu aktivieren, und zwar zu 22,54% (35.120,48 €) zum Grundstück und zu 77,46% (120.693,53 €) zum Gebäude. 73.126,00 € sind als Werbungskosten absetzbar.

2. Bauprojekt: Ein oder zwei Gebäude

Die Frage, ob das sanierte Altgebäude und der neuerrichtete Zubau als ein saniertes Gebäude oder als zwei Gebäude anzusehen sind, ist ausschließlich für die Frage der Inanspruchnahme der begünstigten Abschreibung gemäß § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 von Relevanz.

Denn gemäß § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 sind Aufwendungen für Sanierungsmaßnahmen, wenn die Zusage für eine Förderung nach dem Wohnhaussanierungsgesetz, dem Startwohnungsgesetz oder den landesgesetzlichen Vorschriften über die Förderung der Wohnhaussanierung vorliegt, soweit sie Herstellungsaufwand darstellen, über Antrag gleichmäßig auf fünfzehn Jahre verteilt abzusetzen.

Die beschleunigte Abschreibung gemäß § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 steht somit u.a. nur dann und nur insoweit zu, als Herstellungsaufwendungen für Sanierungsmaßnahmen mit einer Förderzusage aufgrund der dort genannten Gesetze vorliegen.

Es ist somit zunächst zu prüfen, ob im Beschwerdefall ein Sanierungsaufwand gegeben ist, für den eine Förderzusage im Sinne des § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 vorliegt.

Maßgeblich für die Beurteilung dieser Frage ist nach Lehre und Rechtsprechung, ob eine Förderungszusage nach dem Wohnhaussanierungsgesetz, dem Stadterneuerungsgesetz oder nach landesgesetzlichen Vorschriften über die Förderung der Wohnhaussanierung vorliegt oder nicht. Liegt eine solche Förderungszusage vor, hat die Behörde nicht mehr zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine Förderung nach den einschlägigen Gesetzen vorliegen oder nicht (vgl. *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III D, § 28, Tz. 23.3; aA *Jakom/Laudacher*, EStG, 2011 § 28 Tz 123). Aus diesem Grunde steht die beschleunigte Abschreibung z.B. auch für Aufwendungen für neu errichtete Dachbodenwohnungen zu, wenn dafür eine Förderungszusage vorliegt, auch wenn ein solcher Dachbodenausbau im Grunde genommen keine Sanierung, sondern eben eine Errichtung darstellt (vgl. UFS 19.12.2009, RV/0087-G/09).

Folgt man dieser Meinung, kommt im Berufungsfall die begünstigte Abschreibung gemäß § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 auch für die Aufwendungen für das neu errichtete Gebäude dann zur Anwendung, wenn für diese Errichtung eine Förderungszusage vorliegt.

Das ist nicht der Fall. Die Bf. hat nach dem Vorarlberger Wohnbauförderungsgesetzes 1989, LGBI. Nr. 31/1989, in Verbindung mit der Wohnhaussanierungsrichtlinie eine Förderung der Sanierungsmaßnahmen für das Gebäude in der M-Straße 18, Baujahr 1896, bestehend aus 4 Wohnungen und einer Fläche von 261,70 m² und Sanierungskosten in Höhe von 332.820,00 Euro beantragt. Sie selbst hat somit den Antrag auf Sanierungsförderung auf den zu sanierenden Altbau eingeschränkt. Dementsprechend hat auch das Amt der Vorarlberger Landesregierung mit Schreiben vom 13. Oktober 2006, Zahl XXX., eine Förderungszusage für die Wohnhausanierung „M-Straße 18 mit 262 m²“ gegeben und Sanierungskosten in Höhe von 78.850,00 Euro anerkannt.

Damit steht aber fest, dass eine Förderungszusage aufgrund des Vorarlberger Wohnbauförderungsgesetzes in Verbindung mit der Wohnhaussanierungsrichtlinie lediglich für die Sanierungskosten für das Altgebäude und nicht für jene für das neu errichtete Gebäude vorliegt.

Weil die Sanierungsförderung lediglich für das Altgebäude beantragt und gewährt wurde, erstreckt sich die Förderungszusage für das Altgebäude auch dann nicht auf das neu errichtete Gebäude, wenn der Meinung der EStR 2000, Rz 6481, wonach in Fällen, in denen eine Förderungszusage nur für einen Teil eines Gebäudes erteilt wird, der gesamte Herstellungsaufwand begünstigt abgesetzt werden kann, insoweit dieser Maßnahmen betrifft, die einer Förderung nach den im § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 genannten Gesetzen zugänglich ist, gefolgt würde. Denn diese Richtlinienmeinung setzt eben voraus, dass der

von der Förderungszusage nicht betroffene Teil dem Grunde nach förderungswürdig ist. Nun steht nach dem hier einschlägigen Vorarlberger Wohnbauförderungsgesetz bzw. der aufgrund dieses Gesetzes erlassenen Wohnhaussanierungsrichtlinie eine Förderung nur für Sanierungsmaßnahmen gemäß § 8 dieser Richtlinie zu. Als Sanierungsmaßnahmen gelten nach dieser Bestimmung thermische Verbesserungsmaßnahmen für Teile eines bereits bestehenden Gebäudes (Außenwand, Fenster, Fensterverglasung, Dach, unterste Geschoßdecke) oder für Maßnahmen im Zuge einer umfassenden energetischen Sanierung eines bereits bestehenden Gebäudes oder Gebäudeteiles. Die Neuerrichtung eines Gebäudes oder Gebäudeteiles stellt daher keine Sanierungsmaßnahme dar und ist daher nach dem Wohnhaussanierungsgesetz auch nicht förderungswürdig.

Zudem setzte eine derartige Erstreckung der begünstigten Abschreibung auf im Grunde nicht begünstigten Herstellungsaufwand ein einheitliches Gebäude voraus. Ob ein einheitliches oder mehrere Gebäude vorliegen, ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht nach der wirtschaftlichen Zusammengehörigkeit, sondern nach bautechnischen Kriterien zu beurteilen. Zu den bautechnischen Kriterien gehört die Frage, ob Gebäude unmittelbar aufeinander errichtet bzw. unmittelbar aneinander grenzend bzw. ineinander integriert oder mit entsprechendem Abstand voneinander gebaut sind. Weitere Kriterien sind: Die Errichtung der Bauwerke auf verschiedenen Grundstücken mit identen oder verschiedenen Eigentümern oder das Ineinandergreifen der einzelnen Räumlichkeiten und Bestehen eigener Eingänge und Stiegenaufgänge (wobei ein Wohnhaus und ein Werkstattengebäude, die baulich unterschiedlich gestaltet sind, selbst dann nicht notwendigerweise eine bauliche Einheit bilden, wenn sie aneinanderstoßen und das Wohngebäude nur durch einen, im Werkstattengebäude liegenden Vorraum betreten werden kann). Es kommt daher auch dem unterschiedlichen Eindruck der äußeren Gestaltung der Gebäude, der baulichen Gestaltung nach der Verkehrsauffassung große Bedeutung zu (vgl. VwGH 27.1.1994, 93/15/0161; 20.5.2010, 2008/15/0156).

Im Beschwerdefall ist bereits nach der äußeren Erscheinungsform (vgl. die im Akt befindlichen Fotos) von zwei Baukörpern auszugehen. Die Gebäude stehen zwar nahe nebeneinander, sind aber doch räumlich klar voneinander getrennt. Die von der Bf. ins Treffen geführte Verbindung zwischen den Gebäuden besteht lediglich in einem Dach über dem Eingangsbereich. Die beiden Gebäude verfügen über verschiedene Hausnummer (18 und 18a) sowie über separate Eingänge und unterscheiden sich auch der Bauform nach klar voneinander, ist doch das sanierte Gebäude ein traditionelles Wohnhaus mit Satteldach, Fenstern mit Fensterläden, das neu errichtete Gebäude hingegen ein Wohnhaus in Würfelform (Flachdach) und Fenstern mit Außenrollen. Damit ist auch bautechnisch von zwei Gebäuden auszugehen.

Für ein einheitliches Gebäude sprechen zwar die gemeinsamen Carports und Abstellflächen sowie die gemeinsamen Kellerflächen im Zubau. Diese Merkmale treten aber gegenüber den vorgenannten, gegen ein einheitliches Gebäude sprechenden Merkmalen zurück. Auch der Umstand, dass die beiden Gebäude auf demselben

Grundstück und im Eigentum derselben Personen stehen, bewirkt nicht, dass von einem einheitlichen Gebäude ausgegangen werden muss, können doch auch auf einem Grundstück mehrere selbständige Gebäude stehen (vgl. VwGH 20.5.2010, 2008/15/0156, wonach kein Zweifel bestehe, dass auf einer Grundstücksparzelle eine Vielzahl eigenständiger Gebäude bestehen könnten). Liegen im Berufungsfall zwei eigenständige Gebäude vor, kann das Vorliegen der Voraussetzung für die begünstigte Abschreibung - Sanierungsaufwand mit einer Förderzusage - beim Altgebäude nicht auch auf das neu errichtete Gebäude übertragen werden.

Damit scheidet eine Inanspruchnahme einer begünstigten Abschreibung für die Errichtungsaufwendungen für das Neugebäude schon mangels Vorliegens eines Sanierungsaufwandes mit Förderzusage iSd § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 aus.

Für die Sanierungskosten des Altgebäudes kann die beschleunigte Abschreibung in Anspruch genommen werden, sofern es sich bei diesem Sanierungsaufwand um Herstellungsaufwand handelt. Herstellungsaufwand liegt nur vor, wenn die Miterrichter als Bauherren im Sinne der Bauherrenverordnung BGBI. 1990/321 (Tragung des wirtschaftlichen Risikos) anzusehen sind. Die Bauherreneigenschaft der Bf. im Sinne der Bauherrenverordnung liegt im Beschwerdefall unstreitig vor. Damit können die gesamten auf das Altgebäude entfallenden Herstellungskosten (393.550,00 Euro) begünstigt abgeschrieben werden. Dass laut der Förderzusage nur ein Teilbetrag in Höhe von 78.850,00 Euro als Sanierungskosten anerkannt wurden, steht dem nicht entgegen (vgl. SWK 1988, A I 194).

Die übrigen (Anschaffungs)Kosten sind auf die für vermietete Gebäude vermutete Nutzungsdauer von 66,67 Jahren verteilt abzuschreiben.

Die Beschwerde war daher auch in diesem Punkt abzuweisen.

3. Zuteilung der anteiligen Einkünfte der ME6

An der Bf. ist auch die ME6 (jetzt: C. Immobilienverwaltung KG) mit einem Anteil von 366/3000 bzw. 12,20% beteiligt.

Sind an Einkünften aus Vermietung und Verpachtung mehrere Personen beteiligt, werden diese Einkünfte gemäß § 188 BAO mit Bescheid festgestellt. Die Rechtsform der Beteiligten ist prinzipiell unerheblich, Beteiligte können natürliche, juristische und auch rechtsfähige Personengemeinschaften sein. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bewirkt eine Unterbeteiligung, d. i. eine Beteiligung an einer Beteiligung, mit den Merkmalen einer Mitunternehmerschaft, wenn sie den Gesellschaftern der Hauptgesellschaft bekannt ist, eine Mitunternehmerschaft des Unterbeteiligten im Verhältnis zur Hauptgesellschaft. Diesfalls sei daher der Unterbeteiligte in den Bescheid über die Feststellung von Einkünften aufzunehmen (vgl. VwGH 19.6.1962, 1226/60 sowie 15.1.1991, 87/14/0053; *Ritz*, BAO⁵ § 188 Rz 7). Nach *Stoll*, BAO-Kommentar, 1992, wird die Mitunternehmerschaft des Unterbeteiligten angenommen, wenn die Stellung des Unterbeteiligten zumindest der eines Kommanditisten gleichkommt oder ihr angenähert

ist. Die für eine Mitunternehmerschaft grundsätzlich erforderliche Unternehmerinitiative soll bei der Unterbeteiligung nicht überbewertet werden. Die Einräumung der über die Hauptgesellschafter wahrnehmbaren Kontrollbefugnisse, wie sie Kommanditisten zustehen, wird als ausreichend erachtet.

Im Beschwerdefall ist die C. Immobilienverwaltung KG mit 12,2 % an der Bf. beteiligt. An diesem Anteil sind laut Gesellschaftsvertrag vom 19. Oktober 2004 A. zu 98 % und K. C. zu 2 % beteiligt. Es ist davon auszugehen, dass dieses Unterbeteiligungsverhältnis den übrigen Gesellschaftern der Bf. bekannt war, schon deshalb, weil es dem Firmenbuch entnommen werden konnte. Eine Mitunternehmerschaft des unterbeteiligten A. an der Bf. liegt schon aufgrund seines wesentlichen Beitrages zu Konzeption und Errichtung der MEG unzweifelhaft vor. Auch die Mitunternehmerschaft der K. C. ist zu bejahren, weil ihr als Unterbeteiligte zumindest die Stellung einer Kommanditistin zukommt. Die Unterbeteiligten A. und K. C. sind daher in die Bescheide über die Feststellung der Einkünfte auszunehmen. Bei der Verteilung der anteiligen Einkünfte der C. Immobilienverwaltung KG auf deren Gesellschafter ist aber zu beachten, dass an einer grundstücksverwaltenden Personengesellschaft Beteiligten ein Werbungskostenüberschuss nur bis zu Höhe ihrer Einlage zuzuteilen ist. Eine darüber hinausgehende Zuweisung ist nicht möglich, weil der Gesellschafter nur die Verfügungsmacht über seine Einlage verlieren kann. Werbungskostenüberschüsse, die dem beschränkt Haftenden nicht zugewiesen werden können, sind dem Komplementär zuzurechnen (vgl. VwGH 20.5.1987, 86/13/0068; VwGH 9.9.2004, 2002/15/0196; *Doralt*, EStG⁹, § 28 Rz 275; *Stoll*, BAO Kommentar, 2005).

Das Finanzamt meint nun, die auf die C. Immobilienverwaltung KG entfallenden Einkünften nicht entsprechend dem mit Gesellschaftsvertrag vereinbarten Beteiligungsverhältnis von 98 % (A.) und 2 % (und K. C.), sondern zu 100% A. zurechnen zu müssen und stützt sich dafür auf die Feststellung, dass die Einkünftezurechnung in Relation zur von K. C. geleisteten Hafteinlage einem bei Angehörigenvereinbarungen vorzunehmenden Fremdvergleich nicht standhalten könne.

Diese Ansicht teilt das Bundesfinanzgericht nicht.

Die Rechtsprechung über die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen beruht auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, ihre Bedeutung liegt vor allem im Bereich der Beweiswürdigung. Die für die steuerliche Anerkennung derartiger Vereinbarungen zu beachtenden Kriterien (Publizitätswirkung, klarer und eindeutiger Inhalt, Fremdvergleich) sind daher nicht als materielle Tatbestandsvoraussetzungen anzusehen. Die Nichtanerkennung von Angehörigenverträgen aufgrund einer festgestellten Fremdunüblichkeit der Vereinbarung hat daher nur dann Platz zu greifen, wenn der Verdacht besteht, eine vertragliche Konstruktion sei nur gewählt worden, um die wahren Verhältnisse zu kaschieren, um so unberechtigte Steuervorteile zu erzielen.

Welche derartigen steuerlichen Vorteile mit der in Rede stehenden gesellschaftsvertraglich vereinbarten Anteilsregelung erzielt werden sollten, ist nicht erkennbar. Laut den Einkommensteuerbescheiden der Jahre 2005 bis 2010 hat K. C. Einkünfte in einer Höhe erzielt, die keine Einkommensteuerforderung entstehen ließen. Sie hat daher auch keine positiven Einkünfte mit Verlusten aus der in Rede stehenden Beteiligung verrechnen können. Auch A. hat aus dieser Beteiligung ausschließlich Verluste erzielt, die bei einer Nichtanerkennung der vertraglichen Verteilung aber nur noch höher wären und allenfalls zu einem höheren Verlustausgleich führen. Auch bei einer künftigen positiven Ertragssituation aus der Beteiligung an der Bf. kann keine nur steuerliche Konstruktion, die an einem Fremdvergleich gemessen werden müsste, gesehen werden, sind doch allenfalls erzielte steuerliche Vorteile in Anbetracht der geringfügigen Beteiligung der K. C. von 2% an der KG bzw. an 0,24% an der Bf. zu geringfügig, um eine missbräuchliche Gestaltung des Beteiligungsverhältnisses annehmen zu können.

Die anteiligen Einkünfte der C. Immobilien KG sind daher grundätzlich den Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Beteiligung an der KG zuzuteilen. Allerdings ist im Beschwerdefall zu berücksichtigen, dass K. C. auch im Verhältnis zur Bf. nur die Stellung einer beschränkt haftenden Gesellschafterin zukommt. Es sind ihr daher anteilige Verluste an der Bf. nur bis zur Höhe ihrer Hafteinlage, das waren in den Streitjahren 200,00 €, zuzuweisen. Die darüber hinausgehenden Verluste waren dem unbeschränkt haftenden A. zuzuweisen. Das bedeutet im Ergebnis, dass K. C. nur die anteiligen Einkünfte (Verluste) der Jahre 2005 (-178,47 €) und 2006 (-35,30 €) zuzuweisen waren, während ihre anteiligen Verluste an der KG in den Folgejahren dem Komplementär A. zuzuteilen waren.

Insgesamt war daher die Beschwerde, was die Berücksichtigung der Rechts- und Beratungskosten als sofort absetzbare Webungskosten sowie die Beurteilung des Bauprojektes als aus einem oder zwei Gebäude bestehend, abzuweisen. Hinsichtlich der Zurechnung der Anteile war der Beschwerde insoweit teilweise stattzugeben, als die Anteile der C. Immobilien KG der Jahre 2005 bis 2006 den Gesellschaftern im Verhältnis der Beteiligung laut Gesellschaftsvertrag zuzuweisen waren. Hinsichtlich der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte der Jahre 2005 bis 2010 folgte das Bundesfinanzgericht bis auf die Zuteilung der Einkünfte an die C. Immobilienverwaltung KG den Feststellungen in den angefochtenen Bescheiden. Aufgrund der direkten Zurechnung der anteiligen Einkünfte der C. Immobilienverwaltung KG an die Gesellschafter dieser KG waren die angefochtenen Bescheide spruchgemäß abzuändern.

Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung

fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes uneinheitlich beantwortet wird.

Die in beschwerdegegenständlichem Erkenntnis vorgenommene Beurteilung der Rechts- und Beratungskosten als zur Gänze sofort absetzbare Werbungskosten oder als aktivierungspflichtige (und über die Nutzungsdauer des Gebäudes verteilt absetzbare) Kosten beruht auf dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. April 2007, 2005/15/0071. Diese Rechtsfrage ist daher höchstgerichtlich geklärt. Die Aufteilung der Kosten für die Konzeption, das Projektierungsmanagement sowie die Werbung, Beratung, Platzierung und Zusammenführung der Miteigentümergemeinschaft in Werbungskosten und aktivierungspflichtige Kosten beruht auf einer Schätzung und liegt diesbezüglich eine Sachverhalts- und keine Rechtsfrage vor. Die Entscheidung über die Frage, ob die beschleunigte Abschreibung für die gesamten Kosten oder (nur) für die Sanierungskosten des Altgebäudes zustanden, ist in unmittelbarer Anwendung des Gesetzes zu lösen und stellt zudem auch keine Rechtsfrage dar, die über den Beschwerdefall hinaus von Bedeutung wäre. Eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 6. August 2014