



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch steuerliche Vertretung, vom 10. Mai 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, vertreten durch Mag. Astrid Krünes, vom 21. April 2004 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000, 2001 und 2002 sowie über die Berufung vom 4. Dezember 2006 gegen die geänderten Bescheide gemäß § 295 BAO vom 21. November 2006 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001 im Beisein der Schriftführerin Romana Schuster nach der am 23. September 2013 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung vom 10. Mai 2004 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide werden abgeändert.

Die Berufung vom 4. Dezember 2006 gegen die abgeänderten Bescheide gemäß § 295 BAO wird als unzulässig zurückgewiesen.

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

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.), ein Laborfacharzt erklärte in den verfahrensgegenständlichen Jahren Einkünfte aus selbständiger Arbeit, Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Beteiligungen) und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Für die Jahre 2000 – 2002 hat eine abgabenrechtliche Prüfung stattgefunden, wobei folgende Feststellungen getroffen wurden.

Tz. 15: § 20 Abs. 1 EStG

Die unten angeführten Beträge (resultierend aus verschiedenen Konten der Buchführung) werden den Ausgaben der Lebensführung zugeordnet, da gemäß § 20 Abs. 1 EStG keine Abzugsfähigkeit als Betriebsausgabe gegeben ist.

BH-Konto-Nr.	2000	2001	2002
7210	94.236,00 S		
6700	17.760,00 S	60.934,00 S	1.121,59 €
6700	8.179,00 S	33.768,00 S	
7655	12.722,50 S		1.076,95 €
7655	5.670,00 S		
Summe Erfolgsänd. BP	138.567,50 S	94.702,00 S	2.198,54 €

Tz 17: "Mietrecht"

Der unter dieser Bezeichnung aktivierte Betrag in Höhe von 430.000 € aus den Eingangsrechnungen 3 + 4 betrifft Freimachungskosten und Entschädigungszahlungen an bisherige Mieter für das komplett neu hergerichtete Gebäude. Die Fertigstellung erfolgte im Jahr 2004. Die ersten Mietverträge wurden ebenfalls datiert mit 2004 abgeschlossen.

Dieser Betrag wurde vom Bw. auf 10 Jahre abgeschrieben, im Jahr 2002 wurde die Halbjahres-AfA angesetzt.

Der Zeitpunkt der Abschreibung wird von der Betriebsprüfung mit der Inbetriebnahme (Vermietung) im Jahr 2004 angesetzt, die in der Überschussermittlung 2002 berücksichtigte AfA wird berichtigt:

	2000	2001	2002
--	------	------	-------------

Erfolgsänd. BP	- S	- S	21.500,00 €
----------------	-----	-----	--------------------

Tz 18: Aktivierung Betriebsprüfung

Folgende Beträge (bisher bereits in der Überschussermittlung 2002 als Betriebsausgabe berücksichtigt) werden aktiviert:

	BH-Konto-Nr.	2000	2001	2002
ER 11	7708	- S	- S	8.500,00 €
ER 2	7700	- S	- S	80.000,00 €
ER 8	7540	- S	.- S	37.500,00 €
Erfolgsänderung BP		- S	- S	126.000,00 €

Der Zeitpunkt der Abschreibung beginne laut Betriebsprüfung ab der Inbetriebnahme im Jahr 2004.

Tz 19: Wirtschaftsberatung

Die bei der Überschussermittlung Vermietung und Verpachtung als Wirtschaftsberatung verbuchte Eingangsrechnung 12 wird nicht den Betriebsausgaben F3 zugeordnet.

	BH-Konto-Nr.	2000	2001	2002
ER 12 netto = EÄ BP	7706			50.500 €
Vorsteuer				10.100 €
Bruttobetrag				60.600 €

Aufgrund dieser Feststellungen wurde das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO für die Jahre 200 und 2001 wiederaufgenommen und entsprechende Sachbescheide erlassen. Das Veranlagungsjahr 2002 wurde aufgrund dieser Feststellungen veranlagt.

Berufung:

Mit Schreiben vom 10. Mai 2004 erhob der Bw. gegen die aufgrund der Feststellungen der abgabenrechtlichen Betriebsprüfung ergangenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000, 2001 und 2002 fristgerecht Berufung und führte begründend aus:

1. Ankauf von Weinen zu Geschäftsanbahnung und Geschäftspflege mit anderen Ärzten

Der Bw. führt nicht nur Blutuntersuchungen von in seinem Labor abgenommenen Blut durch, sondern erstellt auch die Befunde für Ärzte, die in ihren Ordinationen Blut abnehmen. Die Kontakte zu diesen Ärzten müssen gefunden, geknüpft und gepflegt werden. Etwa 60 % des Umsatzes werden so erzielt und diese Vorgangsweise wird seit 25 Jahren praktiziert. Der steuerliche Vertreter und der Bw. vertreten die Ansicht, dass die Ankäufe von Wein als kleine Geschenke für die momentanen und künftigen Geschäftspartner nicht zu den Kosten der privaten Lebensführung gehören. Vielmehr erhöhe die Pflege der Geschäftsbeziehungen den Umsatz und das Einkommen und daher seien diese kleinen Geschenke für die Geschäftsanbahnung und den Geschäftsausweitung unbedingt nötig und würden Betriebsausgaben darstellen.

Der Bw. beantragt folgende Beträge als Betriebsausgaben anzuerkennen:

	2000	2001	2002
Weineinkäufe	8.733,46 € 120.175,02 S	6.882,36 € 94.702,00 S	1.121,59 €

2. Kfz-Kosten

Bei der Ausfertigung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2002 wurde übersehen, dass in den Erklärungen bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit in Rahmen der Mehr-Weniger Rechnung eine Abschreibung auf KFZ (negative Leasingtangente) in Höhe von 2.125 € geltend gemacht wurde. Es wird beantragt diesen Betrag zu berücksichtigen.

3. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung F3

Um das Gebäude in der F3 in der Folge gewinnbringend vermieten zu können, mussten Entschädigungszahlungen an Mieter bezahlt werden. Diese Zahlungen stellen ein Recht zur freien Nutzung des Gebäudes ohne Einschränkung durch Altverträge dar. Als solches wurden die Zahlungen aktiviert und auf 15 Jahre abgeschrieben. Die Betriebsprüfung sieht diese Rechte als Bestandteil der Renovierungskosten an und verlagert daher den Beginn der Nutzung auf den Beginn der Vermietung. Die Nutzung des Rechtes beginne aber vielmehr mit dem Erwerb des Gebäudes bzw. mit dem Erwerb der Mietrechte, da der Eigentümer auch wieder in Rahmen von für ihn günstigeren Mietverträgen eine Vermietung hätte durchführen können. Gemäß Rz 3122 EStR gehört das Mietrecht zu den beweglichen Wirtschaftsgütern und ist daher gesondert abzuschreiben. Der Bw. beantragt daher die Nutzung des Rechtes mit dem 2. Halbjahr 2002 zu belassen und die Abschreibung in Höhe von 21.500 € als Betriebsausgabe bei der Veranlagung anzuerkennen.

4. Rechts- und Beratungsaufwand

Die Betriebsprüfung hat zwei Rechnungen über Rechts- und Steuerberatungskosten nicht als Betriebskosten des Gebäudes anerkannt. Allerdings sind Rechtsanwaltskosten im laufenden Betrieb auch als Werbungskosten geltend zu machen. Der Bw. beantragt daher die Kosten in Höhe von 88.500 € als Werbungskosten oder gegebenenfalls als Sonderausgaben zu berücksichtigen.

5. Vermittlerprovision

Die Betriebsprüfung hat auch die Vermittlerprovision für den Kauf des Gebäudes aktiviert und als Nutzungsbeginn die Neuvermietung angesetzt. Allerdings stelle die Vermittlung eines Geschäftes keine aktivierungspflichtige Ausgabe dar. Außerdem ist ein Teil des Gebäudes weiter vermietet und ein Nutzungsbeginn im Jahr 2004 ist daher auf keinen Fall vorstellbar. Der Bw. beantragt daher die Vermittlungsprovision in Höhe von 37.500 € als Ausgabe im Jahr 2002 anzuerkennen.

Aus dieser Berufung ergibt sich eine Einkommensteuerminderung in folgender Höhe:

2000	2001	2002	
4.366,73 €	3.441,13 €	75.373,30 €	83.181,16 €

Abschließend beantragte der Bw. der Berufung stattzugeben.

Stellungnahme der Betriebsprüfung

Mit Schreiben vom 11. August 2004 gab die Betriebsprüfung folgende Stellungnahme ab:

Punkt 1: Weineinkauf (Tz 15 BP-Bericht)

Von der Betriebsprüfung wurden die folgenden, in der Gewinnermittlung der Ordination/Laborfacharzt in den verschiedensten Aufwandskonten verbuchten Weineinkäufe gemäß § 20 Abs. 1 EStG als Aufwendungen der Lebensführung dem Gewinn hinzugerechnet.

2000: 94.236 S + 17.760 S + 8.179 S	120.175 S (8.733,46 Euro)
2001: 60.934 S + 33.768 S	94.702 S (6.882,36 Euro)
2002:	1.121,59 Euro

Wie aus den beiliegenden Rechnungskopien (auszugsweise 1 Stk/Jahr) zu ersehen ist, handelt es sich um Weine der gehobenen Preisklasse.

Eine exakte Namhaftmachung der Empfänger pro verschenkter Weinflasche lag der Belegsammlung (den Einkaufsrechnungen) nicht bei.

Laut Betriebsprüfung stellen die Einkäufe von Wein als „kleine Geschenke für momentane und künftige Geschäftspartner“ nicht abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen dar, für die es ohne Bedeutung ist, dass diese geeignet sind, auch die Tätigkeit des Geschenkgebers zu fördern (z.B. ÖStZ 1986, 43, VwGH vom 2.12.87, 86/13/0002; VwGH vom 26.9.2000, 94/13/0260).

Punkt 2: KFZ

Von der Betriebsprüfung wurde im Zuge der Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Ordination) verabsäumt, den in der Mehr-Weniger-Rechnung zur Einkommensteuererklärung 2002 ausgewiesenen Betrag von 2.125 € zu berücksichtigen:

EsA laut BP-Bericht	879.253,41 €
bisher nicht berücksichtigt	- 2.125,00 €
EsA BP laut Berufungsstellungnahme	877.128,41 €

Punkten 3 - 5: Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (F3)

Dieses Gebäude wurde im Anschluss an den Kauf, nach (fast gänzlicher) Freimachung von bisherigen Mietern beginnend ab 2002 generalsaniert und ab 2004 wieder neu zur Vermietung angeboten.

Laut Vereinbarung vom 29. November 2002 entfällt auf den Bw. (anteilig allg.: 384.395,65 € + Kosten indiv. 977.007,80 €) ein voraussichtlicher Gesamtsanierungsaufwand von 1,361.403,45 €.

Die Kategorie der Wohnungen wurde von D auf A angehoben. Top 7 wurde mit dem darunter befindlichen Top 1 mittels innen liegender Treppe verbunden. Vom zweiten Eigentümer wurde ein Dachbodenausbau vorgenommen.

In den vorgelegten, ab 2004 abgeschlossenen Mietverträgen ist als Einzel-/Vermieter der Bw. angeführt. Bis zur endgültigen Parifizierung (siehe Mietvertrag) erfolgte eine gemeinsame Verrechnung der o.a. Generalsanierung über einen Generalunternehmer. Die Kostenverteilung wurde basierend auf der jeweiligen Zuordnung der Top Nr. vorgenommen und dann an den Bw. (Einzelunternehmer) fakturiert.

Dies erfolgte ebenso mit dem zweiten Eigentümer (V FN xxx HG Wien).

Sämtliche Wohnungen vom Bw. sind zur Vermietung bestimmt.

mtl. Miete ab 2004 z.B.:	Top 13: 37,3 m ² - 357,75 € (netto ohne BK)
	Top 10: 53,45 m ² - 427,60 € (netto, ohne BK)

Punkt 3: „Mietrecht“/Freimachung, Aktivierung BP (Tz 17 BP-Bericht)

ER 3	80.000 €	Freimachung des Gebäudes; Entschädigung an bisherige Mieter
ER 4	350.000 €	SS: Abgeltung/Pönalzahlung für Abstandnahme Option Y
	430.000 €	Summe laut Punkt 3

Entgegen der Argumentation der Berufung werden die o.a. Beträge von der Betriebsprüfung nicht als Erwerb eines Mietrechtes gewertet, sondern den Freimachungskosten zugeordnet. Die in der Berufung angeführte Rz 3122 EStRL bezieht sich auf den Erwerb der Erlangung eines Mietrechtes durch einen zukünftigen Mieter und nicht auf die Ablöse eines Eigentümers. Kosten der Freimachung eines Mietobjektes, durch die der Mieter einer Wohnung bewogen wird, auf sein Mietrecht vorzeitig zu verzichten, sind als Anschaffungskosten zu aktivieren und auf die Nutzungsdauer des Gebäudes abzuschreiben. (VwGH vom 30.5.1984, 82/13/0234; VwGH vom 19.9.1989, 88/14/0174).

Laut Betriebsprüfung ist die Freimachung als Teil des Gesamtprojektes, F3 zu sehen, die AfA daher einheitlich ab Inbetriebnahme (Vermietung ab 2004). Die Nutzungsdauer für Mietrecht ist nicht anzuwenden.

Punkt 4.: Rechtsanwalt, Steuerberater, Aktivierungen BP (Tz 18 BP-Bericht)

Der Betrag von 88.500 € (laut Berufung nicht als Betriebsausgabe anerkannt) wurde von der Betriebsprüfung als Teil des Gesamtprojektes F3 aktiviert. Er setzt sich wie folgt zusammen:

ER 11	8.500 €	Weiterverrechnung Rechtsanwalt L Akonto, Vergabe der Gewerke, F3
ER 2	80.000 €	steuerliche Projektprüfung Projekt, F3
Summe	88.500 €	

Wie aus den vorliegenden Belegen vorgeht, handelt es sich hierbei um Kosten der Generalsanierung des Gesamtprojektes und nicht um laufenden Rechtsanwalts-/Steuerberatungs-Kosten. Diese wurden von der Betriebsprüfung aktiviert und sind daher einheitlich ab Inbetriebnahme (Vermietung ab 2004) abzuschreiben.

Punkt 5: Vermittlung, Aktivierung BP (Tz 18 BP-Bericht)

Diese Position betrifft die ER 8 in Höhe von 37.500 €.

Hierbei handelt es sich laut Rechnung, entgegen der Argumentation der Berufung, nicht um die Vermittlung des Gebäudes, sondern um Vermittlung Vermietung (laut Beiblatt zur Fakturierung Vergabe der Gewerke – Vermietungshonorar).

Von der Betriebsprüfung wurde dieses ebenfalls als Teil des Gesamtprojektes aktiviert, da es sich offenbar auf die ab dem Jahr 2004 beginnende Neuvermietung der generalsanierten Wohnung bezieht.

Bei der in der Berufung angeführten laufenden Vermietung des Gebäudes handelt es sich um Mieteinnahmen von minimalem Ausmaß (Mieter – trotz Generalsanierung geblieben).

Gesamtbetrag steuerpflichtiger Entgelte 2002: 1.126,70 €

Ansonsten stand das gesamte Gebäude leer und wurde generalsaniert.

Stellungnahme des Bw. zur Stellungnahme der BP

Mit Schreiben vom 29. September 2004 nahm der Bw. Stellung zu den Ausführungen der Betriebsprüfung vom 11. August 2004.

Punkt 1: Weineinkäufe

Wie bereits in der Berufung ausgeführt, erwirtschaftet der Bw. rund 60 % seines Umsatzes durch Analysen von Blut, das von anderen Ärzten abgenommen wird. Bei einem Umsatz von im Durchschnitt über die drei Prüfungsjahre von rund 2.490.000 € bedeutet das rund 1.495.000 € pro Jahr.

Nach Meinung des Bw. ist die Sicherung und der Aufbau dieses Umsatzes so bedeutend, dass auch etwas außergewöhnliche Maßnahmen gesetzt werden dürfen. Weiters sei zu beachten, dass dieser „Werbeaufwand“ in etwa 0,37 % des damit erzielten Umsatzes beträgt und damit als durchaus angemessen zu sehen ist.

Punkt 2: KFZ

Mit der Stellungnahme der Betriebsprüferin erledigt.

Punkt 3: Freimachungskosten

Entgegen der Betriebsprüferin vertritt der Bw. die Meinung, dass durch die Freimachung zur neuen Nutzung ein aktivierungspflichtiges Recht entsteht. Durch dieses Recht werde die Substanz des Hauses in keiner Weise verbessert. Die Nutzung des entstandenen Rechtes

beginne mit der Inbetriebnahme, das heißt mit dem Freiwerden der Wohnungen. Es wäre alternativ zu der Sanierung der Wohnungen auch eine sofortige Vermietung zu besseren Preisen möglich gewesen. Diese wurde auch angedacht für den Fall, dass nur eine geringe Zahl an Tops schnell frei gemacht werden könnte. Zum Glück war es möglich einen großen Teil, leider nicht alle Tops frei zu bekommen und so konnte eine einheitliche und nicht allmähliche Sanierung durchgeführt werden.

Es könne aber keinen Unterschied für die steuerliche Behandlung machen, ob nur ein Top freigemacht und saniert oder neu vermietet wird, oder mehrere. Eine Zuordnung zu dem Gesamtgebäude sei daher nicht zulässig.

Rechte sind über 15 Jahre ab Nutzungsdauer abzuschreiben und das wurde ein der Einkommensteuererklärung 2002 berücksichtigt.

Punkt 4: Rechtsanwaltskosten

Die Betriebsprüferin meint, dass die beiden von ihr nicht als Werbungskosten anerkannten Rechnungen die Sanierung des Objektes betreffen. Vielmehr betreffen die Rechnungen für Steuerberater und Rechtsanwalt die steuerliche Prüfung von Projekten, insbesondere des Projektes F3 sowie laufende Rechtsberatung im gleichen Zusammenhang.

Sollte die Finanz der Meinung sein, dass diese Rechnungen keine Werbungskosten darstellen, so stellen sie jedenfalls Sonderausgaben dar.

Punkt 5: Vermittlungsprovision

Die Vermittlungsprovision betrifft auf keinen Fall die zu sanierenden Tops, sondern die Vermittlung eines Gebäudes, daher ist sie als Werbungskosten zu behandeln.

Berufungsvorentscheidung

Mit Berufungsvorentscheidung betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001 vom 28. Juli 2005 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen, betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2002 wurde der Bescheid geändert. Begründend wurde zu den einzelnen angefochtenen Punkten folgendes ausgeführt:

1. Weineinkauf

Seitens der Betriebsprüfung wurden Ausgaben für Weine nicht als Betriebsausgaben anerkannt. Sie wurden gemäß § 20 EStG den Kosten der privaten Lebensführung zugeordnet. In der Berufung wurde eingewendet, dass der Bw. auch Blutuntersuchungen für andere Ärzte durchführe, welche in ihren Ordinationen Blut abgenommen haben. Um diese Kontakte zu

finden, zu knüpfen und zu pflegen hätte er die Weine verschenkt. Vorgebracht wurde weiters, dass 60 % des Umsatzes durch Untersuchungen von Blut erzielt werde, welches von anderen Ärzten abgenommen wurde. Der Bw. vertritt die Ansicht, dass der Aufbau dieses Umsatzes so bedeutsam ist, dass außergewöhnliche Maßnahmen gesetzt werden dürfen. Weiters wurde darauf hingewiesen, dass der Umsatz nur 0,37 % des Umsatzes ausmache. Es werde zu überlegen sein, wie hoch der Werbeaufwand anderer Firmen sei.

Seitens der Betriebsprüferin wurden die Weineinkäufe in den verschiedensten Aufwandskonten gefunden. Aus den Belegen ist erkennbar, dass es sich um sehr teure Weine handelt, die in geringer Stückzahl angeschafft wurden. Aus Sicht der Betriebsprüfung handelt es sich bei den Weinkäufen um Repräsentationsaufwendungen, für die es ohne Bedeutung ist, wenn diese geeignet sind, auch die Tätigkeit des Geschenkgebers zu fördern.

Folgender Sachverhalt ist im Zuge der Berufungsvorentscheidung zu beurteilen: Der Bw. führt auch für andere Ärzte Blutuntersuchungen in seinem Labor durch. Im Prüfungszeitraum wurden sehr hochwertige Weine angeschafft, welche auf verschiedene Aufwandskonten verbucht wurden. Die dafür getätigten Aufwendungen wurden nicht als Betriebsausgaben anerkannt, obwohl der Bw. einwandte, dass die Weine als Geschenke erforderlich seien, um Kontakte zu diesen anderen Ärzten zu knüpfen und zu pflegen. Weiters wurde vorgebracht, dass ein großer Anteil des Umsatzes durch die Blutuntersuchungen für andere Ärzte erzielt werde und daher wohl außergewöhnliche Maßnahmen gesetzt werden dürfen.

Zum letzten Einwand ist festzuhalten, dass die Abgabenbehörde nicht darüber zu urteilen hat, ob Maßnahmen ergriffen werden dürfen. Es geht nur um die Frage, ob die Ausgabe als Betriebsausgabe anzuerkennen ist.

Vom Beispiel der Bewirtung von Geschäftsfreunden abgesehen, hat es weder der Gesetzgeber des AbgÄG 1975, noch des EStG 1988 unternommen, den Begriff „Repräsentationsaufwendungen“ weiter zu definieren. Eine brauchbare Aussage findet sich jedoch in der Rechtsprechung des VwGH: Danach sind unter Repräsentationsaufwendungen alle Aufwendungen zu verstehen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt bzw. im Zusammenhang mit der Erzielung von steuerpflichtigen Einkünften anfallen, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern, also dazu dienen, zu „repräsentieren“ (VwGH vom 22.1.1985, 84/14/0035). Den Gründen, die dazu Anlass geben, einen solchen Aufwand zu tragen, kommt keine Bedeutung zu; es ist auch unmaßgeblich, ob sich der Steuerpflichtige diesem Aufwand hätte entziehen können und ob er ausschließlich im betrieblichen Interesse lag (VwGH vom 13.9.1989, 88/13/0193).

Aus Sicht der Abgabenbehörde dient das Schenken von Weinen in der gegenständlichen Preiskategorie eindeutig dem Repräsentieren, damit war vor dem Hintergrund der oben zitierten Judikatur die Ausgabe gemäß § 20 EStG den Repräsentationsausgaben zuzuordnen und nicht abzugsfähig.

2. KFZ

Auf die Stellungnahme der Betriebsprüfung wird hingewiesen.

3. F3: Freimachungskosten

Es wird auf die Ausführungen in der Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung verwiesen, insbesondere wird der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, sowie den der Freimachung zugrunde liegenden Verträgen Aufmerksamkeit zu widmen sein. Die Kosten für die Freimachung eines Mietobjektes von Mietern führen zu einer Werterhöhung des Gebäudes und sind daher dem Gebäudewert zuzurechnen (Aktivierung). *Freimachungskosten* können daher nur im Wege der AfA entsprechend der Restnutzungsdauer des Mietobjekts abgesetzt werden (VwGH vom 19.9.1989, 88/14/0174). Bei den Vermietern handelt es sich um die Hauseigentümer. Im Eigentumsrecht ist das Recht, die Sache zu vermieten aus Sicht des Finanzamtes bereits enthalten. Der Hauseigentümer ist daher grundsätzlich bereits durch den Eigentumsübergang berechtigt zu vermieten. Durch die Freimachung ohne weitere Investition hätte der Vermieter auch nicht höhere Mieten erzielen können. Anschaffung, Freimachung und Sanierung sind als ein Vorgang zu betrachten. Daher sind die Freimachungskosten den Anschaffungskosten zuzuschlagen und zu aktivieren. Die Berufung war in diesem Punkt abzuweisen.

4. Rechts- und Beratungsaufwand

Seitens der Betriebsprüfung wurden Rechnungen nicht als Betriebskosten des Gebäudes anerkannt. Rechtsanwaltskosten im laufenden Verfahren seien aber, so der Bw., als Werbungskosten geltend zu machen. Beantragt wurde daher, die Rechtsanwaltskosten, Beratungs- und Vermittlungskosten als Werbungskosten und wenn dies zu verneinen sei, als Sonderausgaben anzuerkennen. Seitens der Betriebsprüfung wurde die Rechnung nicht anerkannt, weil aus diesen unzweifelhaft hervorgeht, dass es sich um Aufwendungen handelt, die im Zusammenhang mit der geplanten Neuvermietung entstanden. Es war daher der Betrag zu aktivieren und den Anschaffungskosten hinzuzurechnen. Zu den Anschaffungsnebenkosten, die im § 203 Abs 2 HGB nicht definiert sind, gehören nach der Rechtsprechung die Vertragserrichtungskosten (VwGH vom 24.10.1978, 1006/76) wie Aufwendungen für Rechtsanwalt oder Notar, Gerichtsgebühren, Schätzungskosten (VwGH vom 12.5.1967, 1302/66), der Zoll, beim Erwerb von Grundstücken die Grunderwerbsteuer,

nicht aber die Zinsen für die Fremdfinanzierung der Anschaffung (VwGH vom 3.6.1986, 86/14/0012). Dem Vorbringen des Bw., bei den Vermittlungshonoraren handle es sich nicht um mit der Sanierung im Zusammenhang stehenden Ausgaben, steht der Wortlaut auf der Rechnung entgegen. Aus sich des Finanzamtes handelt es sich um aktivierungspflichtige Beträge.

Daher ist die Berufung auch in diesem Punkt abzuweisen.

Vorlageantrag

Mit Schreiben vom 20. Oktober 2005 brachte der Bw. einen Vorlageantrag gegen die Berufungsvorentscheidung vom 28. Juli 2005 ein, nachdem die Frist zur Abgabe eines Vorlageantrages bei der Behörde zweiter Instanz bis zum 25. Oktober 2005 verlängert worden ist und nimmt zu der Bescheidbegründung wie folgt Stellung:

1.) Weinkäufe

Die Abgabenbehörde erster Instanz meint, dass die Umsätze aus auswärtigen Blutabnahmen nur 0,37 % ausmachen. Diese Behauptung ist falsch und auch eine von der Behörde eine ungeprüfte Behauptung. Die Behörde stellt die Überlegung in den Raum, wie hoch die Werbeaufwendungen bei anderen Firmen sein müssen. Als Umkehrschluss ist zu sagen, dass bei einem Anteil von rund 60 % des Umsatzes der Werbeaufwand als angemessen anzusehen ist und dass ungewöhnliche Umsätze nur aufgrund ungewöhnlicher Maßnahmen zu erzielen sind.

Auch der Deckungsbeitrag ist bei den Umsätzen, die durch „Fremdblutabnahme“ erfolgen, wesentlich höher.

Weiters wird ausgeführt, dass die Weineinkäufe auf verschiedene Konten gebucht werden. Dieser Punkt ist richtig, wird auch nicht bestritten, sollte aber für die Beurteilung des Sachverhaltes keinen Einfluss haben. Gegebenenfalls muss die Einnahmen-Ausgabenrechnung geändert werden und sämtliche Weinkäufe unter Werbeaufwendungen zusammengefasst werden.

Die Geschenke an Ärzte stellen nicht wie die Abgabenbehörde erster Instanz feststellt, Geschenke zur Förderung des gesellschaftlichen Ansehens bzw. zur Repräsentation dar. Die Ärzte sind lediglich Geschäftspartner und sollen daran erinnert werden, dass auch für ihre Einkünfte es sinnvoll ist Blut abzunehmen, und dass es mit dem Labor des Bw. einen Partner gibt, der die Auswertung verlässlich durchführt, und es daher in beider wirtschaftlichen Interesse ist, diese außergewöhnliche Art der Patientenbetreuung vorzunehmen.

Nach Ansicht des Bw. ist in diesen besonderen Umständen das Schenken von Weinen nicht als Ausgabe gemäß § 20 EStG, sondern als Betriebsausgabe zu beurteilen.

2.) Kfz

Bei diesen Ausgaben handelt es sich um einen Fehler in der Bescheidausfertigung.

3) F3

Die Abgabenbehörde erster Instanz führt in ihrer Begründung zur Berufungsvorentscheidung aus, dass im Eigentumsrecht grundsätzlich das Recht zur Vermietung beinhaltet sei und dass daher der Bw. mit dem Erwerb des Hauses auch dieses Recht erworben habe und dass die Freimachung nur dazu diene, die Instandhaltung besser durchführen zu können und danach zu höheren Mieteinnahmen zu gelangen. Auch die Betriebsprüfung argumentierte ähnlich.

Allerdings handelt es sich hier um einen völlig anderen Sachverhalt:

Das Haus erworben, allerdings hatte eine Stiftung die Option auf das Mietrecht schon vorher erworben. Daher handelt es sich bei den von der Betriebsprüfung als Freimachungskosten bezeichneten Aufwendungen nicht um Freimachung im herkömmlichen Sinn (Abschlagszahlungen für Mieter zur Freimachung des Objektes), sondern um den Erwerb des Rechtes die Wohnung zu vermieten. Daher sind diese Ausgaben als Recht zu aktivieren und auf 15 Jahre verteilt abzusetzen.

4. Rechts- und Beratungsaufwand

Bei der ER 2 in Höhe von 80.000 € (plus Umsatzsteuer) handelt es sich um eine rein steuerliche und wirtschaftliche Aufbereitung eines Projektes. Das Durchführen, in diesem Fall der Kauf des Objektes F3, erfolgte erst nach der Projektprüfung. Diese Projektprüfung hätte genauso mit der Empfehlung der nicht Durchführung des Kaufes enden können. Daher sei diese Honorarnote nicht so eng mit dem Kauf der F3 zu verknüpfen, dass es zu einer Aktivierung führen kann. Der Bw. beteiligt sich an vielen Projekten und das gerade der Kauf des Objektes F3 von ihm durchgeführt wurde, ist Ausfluss einer speziellen wirtschaftlichen und steuerlichen Beratung.

Bei der ER 11 handelt es sich um laufende rechtliche Beratung. Eine solche rechtliche Beratung ist bei einem so großen Projekt in jeder Phase nötig. Aus Kaufvorbereitung, als Projektbekleidung und auch im Betrieb (der Vermietung in diesem Fall). Die Vorbereitung von Mietverträgen und die rechtskundige Betreuung erhöht aus der Sicht des steuerlichen Vertreters nicht den Wert des Objektes. Es wird höchstens die schnellere und effizientere Abwicklung verschiedener Probleme erzielt.

Bei der ER 8 verhält es sich ähnlich wie mit der ER 2, entscheidend ist die Vermittlung irgendeines Projektes und nicht im speziellen der F3. Der direkte Zusammenhang sei nicht herzustellen.

Der steuerliche Vertreter wiederholt den in der Berufung vom 10.5.2004 gestellten Antrag. Aus dieser Berufung ergibt sich eine Einkommensteuerminderung in folgender Höhe:

2000	2001	2002	
3.441,13 €	4.366,73 €	75.373,30 €	83.181,16 €

Abschließend stellte der Bw. einen Antrag gemäß § 284 Abs. 1 BAO auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

RV/3037-W/07

Mit Bescheid vom 21. November 2006 wurden die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2001 gemäß § 295 Abs. 1 BAO aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes xy zu Steuernummer 444 vom 23. Oktober 2006 geändert. Am 23. Oktober 2006 ergingen vom Finanzamt Bescheide hinsichtlich der Nichtfeststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb an der TF (Steuernummer 444) für die Jahre 2000 und 2001.

Gegen diese Bescheide erhob der Bw. innerhalb offener Frist Berufung und beantragte die ersatzlose Aufhebung der bekämpften abgeänderten Bescheide. Begründend wird ausgeführt, dass eine Maßnahme nach § 295 BAO die nachträgliche Erlassung eines Feststellungsbescheides (Grundlagenbescheides) voraussetzt. Ergeht ein solcher nicht (z.B. Nichtbescheid als Folge fehlerhafter Adressierung, unterlassener Zustellung), so ist ein dennoch erlassener Abgabenbescheid (§ 295 Abs. 1 BAO) rechtswidrig (vgl. BMF 28.10.2005, SWK 33, S 926).

Der bekämpfte Bescheid beruft sich in seiner Begründung auf die bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes xy zur Steuernummer 444 vom 23. Oktober 2006.

Bei den vom Finanzamt xy erlassenen „Feststellungsbescheid“ handelt es sich aber aus nachstehendem Grund um einen Nichtbescheid:

Dieser Feststellungsbescheid sei in einem mangels Vorliegen von neuen Tatsachen oder Beweismittel iSd § 303 BAO zu Unrecht wiederaufgenommenen Verfahren ergangen. Gegen diese Wiederaufnahme wurde fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung ergriffen. Wird der Wiederaufnahmebescheid aufgehoben, so tritt das Verfahren nach § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides scheidet somit ex lege der neue Sachbescheid aus dem

Rechtsbestand aus (Ritz, BAO³, § 307 Tz 8 mit Verweis auf VwGH 24.1.1990, 86/13/0146).

Daher basiert der gegenständliche Bescheid nicht auf einem rechtskräftigen Grundlagenbescheid.

Der Bw. erlaubt sich darauf aufmerksam zu machen, dass sich diese Berufung nicht gegen Entscheidungen, die in eine Feststellungsbescheid getroffen worden sind, richtet und ersucht daher zwecks Vermeidung einer entbehrlichen Aufblähung des Verfahrens von der Erlassung einer abweisenden Berufungs(vor)entscheidung abzusehen.

Der Bw. beantragt gemäß § 284 Abs. 1 BAO die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung sowie die Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO.

Mit Bescheid vom 20. Dezember 2006 wurden die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2001 gemäß § 295 Abs. 1 BAO aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes xy zu Steuernummer 111 vom 27. November 2006 geändert. Im Veranlagungsjahr 2000 wird der bisherige Gewinnanteil in Höhe von 124.527 S (DF, Steuernummer 111), der Gewinnanteil in Höhe von 281.789 S (O, Steuernummer 222) sowie der Gewinnanteil in Höhe von 12.000 S (KF, Steuernummer 333) nicht anerkannt.

Im Veranlagungsjahr 2001 wird der bisherige Gewinnanteil in Höhe von 37.059 S (DF, Steuernummer 111), der Gewinnanteil in Höhe von 30.845 S (O, Steuernummer 222) sowie der Gewinnanteil in Höhe von 20.000 S (KF, Steuernummer 333) nicht anerkannt.

Mit Eingabe vom 21. Dezember 2012 verwies der Bw. in Zusammenhang mit seinen Beteiligungen im Veranlagungsjahr 2000 und 2001 auf zwei Grundsatzentscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes vom 5. September 2012:

Soweit eine Personalgesellschaft unter Benennung ihrer Gesellschafter dem Finanzamt gegenüber mit dem Begehren auf bescheidmäßige Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO auftritt (insbesondere durch Einreichung einer entsprechenden Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften), muss die bescheidmäßige Erledigung gegenüber diesen Rechtssubjekten einheitlich ergehen, die vom Finanzamt vorgenommenen gesplitteten Erledigungen an die Komplementäre im Sinne des § 188 BAO und an die Kommanditisten mit dem Ausspruch, dass eine Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO zu unterbleiben hat, stellen demgegenüber keine Bescheide dar. Sie können daher auch keine Rechtswirksamkeit erlangen (VwGH 5.9.2012, 2011/15/0024; VwGH 5.9.2012, 2012/15/0031).

Da der bekämpfte Einkommensteuerbescheid (Änderungsbescheid gemäß § 295 Abs. 1 BAO) ebenfalls von einem derartigen – ein rechtliches nichts darstellenden – „Duobescheid“ abgeleitet wurde, ist er somit rechtswidrig.

Der Bw. beantragte nochmals die Stattgabe der Berufung und die ersatzlose Aufhebung der bekämpften Bescheide.

Mit Vorhalt vom 31. Juli 2013 wurde der Bw. ersucht binnen vier Wochen folgende Fragen zu beantworten:

1. Freimachungskosten 430.000 €

Laut Aktenlage setzen sich die „Freimachungskosten“ im Jahr 2002 aus den Beträgen 350.000 € an die SS und 80.000 € Entschädigung an bisherige Mieter zusammen. Gebucht wurden diese Beträge als Pönalzahlung in Höhe von 350.000 € und Ablöse Mietrecht (Mieter1, Mieter2, Mieter3, Mieter4 und mieter5) in Höhe von 80.000 €.

Die 350.000 € gingen an die SS für „*die Freigabe des erwirkten Rangordnungsbeschluss zur weiteren bücherlichen Durchführung*“ (Schreiben vom 28. November 2002). Um Stellungnahme wird ersucht.

Mit Rechnung vom 28. November 2002 wurden 80.000 € an Y für Mietrechtsablösen bezahlt. Aktenkundig sind weitere Schriftstücke betreffend Räumung der o.a. Personen als Beklagte und der aaa GmbH aus den Jahren 2001 und 2002 als Kläger und ehemaliger außerbücherlicher Eigentümer. Der Behörde vorliegend sind Schriftstücke des Bezirksgerichtes Innere Stadt Wien über Räumungsvergleiche mit Mieter1 (Vergleich vom 28. März 2002: Räumung bis zum 31. Oktober 2002), Mieter2 (Vergleich vom 26. April 2002: Räumung bis zum 30. Juni 2002) und Mieter4 (Vergleich vom 9. Juli 2001: Räumung bis zum 30. September 2001). Zum Zeitpunkt des Kaufes der Liegenschaft durch den Bw. waren aufgrund der Vergleiche diese Wohnungen bereits geräumt. In welchem Zusammenhang stehen diese Rechtssachen zu der gezahlten Mietrechtsablöse.

2. Werbematerial 40.000 € (Rechnung AR-VE200210 vom 4. Dezember 2002)

Welche Prospekte und in welcher Anzahl wurden angefertigt. Bitte um genaue Vorlage des Auftrages und der detaillierten Rechnung.

3. Rechtsanwalt, Steuerberater

Vorlage des dazugehörenden Vertrages zur AR-VE200212 vom 16. Dezember 2002.

4. Vermittlungshonorar für Vermietung 37.500 € (Rechnung AR-VE200206 vom 4. Dezember 2002)

Auf der Rechnung der „vv“ befindet sich als Leistungsinhalt *„Vermittlungshonorar für Vermietung“*. Laut Begleitschreiben vom 28. November 2002 handelt es sich um Kosten im Zusammenhang mit der Vergabe der Gewerke und Fachkräfte. Um Stellungnahme wird ersucht.

5. Bauverwaltungs- und Koordinationsvertrag vom 20. Jänner 2003

Dieser Vertrag abgeschlossen zwischen „vv“ als Auftragnehmer einerseits und „V“ und dem Bw. als Auftraggeber andererseits beinhaltet den Kauf der Liegenschaft ez (Punkt 1): *„Die Auftragnehmer haben die Liegenschaft ez erworben und eine Vereinbarung geschlossen, um gemeinsam auf eigenes Risiko und eigene Rechnung das Objekt www, F3 zu sanieren, zu adaptieren, Wohnungseigentum zu begründen und durch Vermietung der bestehenden und neu zu errichtenden Objekte im Hause F3 Erträge zu erzielen.“*

Dieser Passus widerspricht dem der Behörde vorliegenden Sachverhalt, da der Bw. Eigentümer der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft bis zum Verkauf im Jahr 2011 ist. Um Stellungnahme wird ersucht.

6. Wirtschaftsberatung 2002

In der Überschussrechnung 2002 finden sich als Ausgaben Wirtschaftsberatung 95.500 € (Konto 7706). Dieser Betrag setzt sich zusammen aus den Rechnungen:

1. AR02-068 der f-gmbh in Höhe von 45.000 € netto (*„Vertragsgemäße Suche von adäquaten Immobilienprojekten als Altersvorsorge“*) sowie
2. Rechnung vom 11.11.2002 von ms in Höhe von 50.000 € netto (*„Betriebswirtschaftliche Beurteilung diverser nicht realisierter Immobilienprojekte“*)

Um Aufklärung, in welchem Zusammenhang diese Ausgaben mit der Vermietung und Verpachtung der F3 stehen, wird ersucht.

Dieser Vorhalt wurde wie folgt beantwortet:

1) Freimachungskosten

Die SS hatte die Option auf den Kauf des Objektes. Mit der Pönalezahlung in Höhe von 350.000 € sicherte sich der Bw. das Recht auf den Erwerb des Gebäudeanteiles.

Bei der Rechnung von 80.000 € von Herrn Y handelt es sich um eine Weiterverrechnung von angefallenen Kosten. Es stimmt, dass zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des Kaufvertrages

die Verfahren bezüglich der genannten Mieter bereits abgeschlossen waren, allerdings hat der Bw. die Kosten vereinbarungsgemäß dafür übernehmen müssen.

Die Gespräche im Zusammenhang mit dem Erwerb und der Finanzierung erstreckten sich über Monate und es sollte so schnell wie möglich mit den Sanierungsmaßnahmen begonnen werden können.

Es wurden zum Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung noch weitere Verfahren betrieben, die ab dem Zeitpunkt des Kaufes auf den Bw. übergingen. Diese Verfahren sind im Kaufvertrag ausdrücklich aufgelistet.

Es sind daher zwei Fälle zu unterscheiden:

Die Eingangsrechnung über 350.000 € betrifft ein Recht zum Erwerb des Objektes.

In der Eingangsrechnung über 80.000 € werden Mietfreimachungskosten verrechnet.

2) Werbematerial

In der Beilage wird eine Kopie der aufgelegten Broschüre zur Bewerbung des Objektes beigelegt. Außerdem wurde gleich zu Renovierungsbeginn das Haus eingekleidet und das Objekt, wie es nach der Sanierung aussehen sollte, plakatiert. Es ist eine der gemeinsamen Maßnahmen.

Außerdem gab es für die Bewerbung des Objektes eine eigene Homepage.

3) Rechtsanwalt, Steuerberater

Da es sich sowohl bei der Rechtsberatung wie auch immer der steuerlichen Beratung um Dauerschuldverhältnisse gehandelt hat (und auch noch immer handelt), liegen keine gesonderten Verträge zu den Rechnungen vor. Es wurden Projekte besprochen und die erforderlichen rechtlichen und steuerlichen und betriebswirtschaftlichen Überprüfungen durchgeführt. Nach Abschluss wurden die Kosten pauschaliert fakturiert.

Zur Steuerberatungsrechnung ist zu sagen, dass sehr viele Beteiligungsmöglichkeiten begleitend zur Investitionsentscheidung geprüft und beurteilt wurden. In der Folge wurde die Entscheidung für den Kauf der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft steuerlich begleitet.

4) Vermittlungshonorar und 6) Wirtschaftsberatung

Zu diesen Punkten wird auf die Ausführungen in der Berufung vom 21. Dezember 2006 zur Höhe der Werbungskosten und zur Möglichkeit der Absetzbarkeit der Verausgabung.

5) Bauverwaltungs- und Koordinationsvertrag

Es stimmt, dass der Bw. Eigentümer seines Anteiles vom Erwerb bis zum Verkauf war. Wie in der Vereinbarung beschrieben, wurde das Objekt auf eigenes Risiko und eigene Rechnung gemeinsam saniert und adaptiert. In der Folge wurden die Wohnungen vermietet und dadurch Erträge erzielt.

Das Gemeinsame an diesen Maßnahmen lag in der abgestimmten Vorgangsweise und in der Tatsache, sich nicht durch gegenseitige baurechtliche Verfahren zu behindern. Auch mussten die Allgemeinflächen gemeinsam saniert werden. Die Baufirmen und die Baufortschritte wurden koordiniert, um sich nicht gegenseitig zu behindern, sondern gemeinsam so schnell wie möglich zur Fertigstellung zu gelangen um dann die im jeweiligen Eigentum stehenden Wohnungen, Büros, Verkaufsräume und sonstige Flächen vermieten zu können.

Der Bw. plante in seiner Pension aus der Vermietung ein Zusatzeinkommen zu haben. Leider hat er einige Jahre früher als geplant aufgrund einer Krankheit seinen Beruf aufgegeben und in der Folge auch seine sonstigen Projekte abgebrochen. Daher kam es auch im Jahr 2010 zum Verkauf der Liegenschaft.

Dieser Kauf war im Voraus nicht geplant, hat sich aus den Umständen ergeben.

Der Bw. war nicht der Meinung, dass der Istzustand der Vereinbarung widerspreche bzw. widersprochen habe.

Der Verkaufserlös lag bei 2.230.000 € zuzüglich 136.000 €, die beim Bw. als Durchläufer behandelt wurden, da sie zur Vorsteuerrückrechnung dienten.

Der Erwerb der Liegenschaft erfolgte am 28. November 2002 und der Verkauf am 1. Juli 2010.

Beigelegt wurden der Vorhaltsbeantwortung eine Kopie des Prospektes „dvi“, sowie die Kaufverträge der Liegenschaft.

In der am 23. September 2013 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Dem Bw. wurde mitgeteilt, in dieser Verhandlung sowohl über die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2000 bis 2004, sowie über die Berufung gegen die abgeänderten Einkommensteuerbescheide (Berufung vom 4. Dezember 2006, RV/3037-W/07) verhandelt wird. Die Änderungen gemäß § 295 BAO erfolgten aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes xy zu Steuernummer 444 vom 23. Oktober 2006 (Beteiligung an der vt). In diesem Schriftsatz wurde sowohl ein Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung als auch ein Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat gestellt.

1) Repräsentationsaufwendungen gemäß § 20 EStG

Der steuerliche Vertreter bringt weiters vor, dass der Bw. diese hohen Umsätze nur deshalb erzielt hat, weil er eigene Autos im Betrieb hatte um die Blutabholung von den Fachärzten einfacher und schneller zu gestalten. Diese Ärzte haben aufgrund dieser Geschäftsbeziehung als Gefälligkeitsgäste ein bis zwei Flaschen Wein pro Jahr erhalten.

Die Vertreterin des Finanzamtes verweist auf die Stellungnahme des Finanzamtes.

2) KFZ-Kosten

2.125 € sind als Betriebsausgaben anzusetzen.

3) Freimachungskosten

Der steuerliche Vertreter betont nochmals, dass diese Ausgaben mit Beginn der Sanierung im Jahr 2002 als Betriebsausgaben anzusetzen sind. Der steuerliche Vertreter bekräftigt noch einmal seine Rechtsansicht, dass es sich in diesem Fall um keine Anschaffungskosten mit dem Erwerb der Liegenschaft handelt, sondern dass es sich in diesem Fall um den Erwerb eines Rechtes handelt, das auf 10 Jahre abzusetzen ist (MRG bzw. Instandhaltung). Der Bw. hat zwei Erwerbsvorgänge vorgenommen, erstens den Erwerb der Liegenschaft und zweitens die Option auf Vermietung der Wohnungen.

Die Vertreterin des Finanzamtes verweist auf ihr bisheriges Vorbringen.

4) Rechts- und Beratungsaufwand

Zum gegebenen Sachverhalt führt der steuerliche Vertreter aus:

Die Liegenschaft wurde vom Bw. zur Vorsorge im Jahr 2002 erworben. Zu diesem Zeitpunkt waren einige Mieter bereits ausgezogen. Gegen einige liefen Vergleichsgespräche oder Klagen. Ein Mieter blieb. Nach der Sanierung wurden einige Tops gewerblich an einen Architekten und einen Unternehmensberater vermietet.

Der steuerliche Vertreter verweist im Zusammenhang auf den Rechts- und Beratungsaufwand, dass diese im Zusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung angefallen sind.

Die Vertreterin des Finanzamtes verweist auf ihr bisheriges Vorbringen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Vorlageantrag vom 20. Oktober 2005 stellte der steuerliche Vertreter des Bw. einen Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 284 Abs. 1 BAO. Mit Bescheiden vom 21. November 2006 wurde die Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001 gemäß § 295 BAO abgeändert, wogegen der Bw. mit Schreiben vom 4. Dezember 2006 Berufung erhoben hat, in dem ein Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Senatsverhandlung gemäß § 282 Abs. 1 iVm § 284 Abs. 1 BAO gestellt wurde.

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides, so gilt die Berufung gemäß § 274 BAO als auch gegen den späteren erlassenen Bescheid gerichtet. Unter diesen Anwendungsbereich fallen auch die gemäß § 295 BAO nachträglich geänderten Bescheide.

Wird auch gegen den nachträglich geänderten Bescheid eine Berufung eingebracht, so gilt diese nach der ständigen Rechtsprechung (VwGH 15.12.1992, 92/14/0121; VwGH 27.3.1996, 95/13/0264; VwGH 28.6.2008, 2006/15/0085) nur mehr als ergänzender Schriftsatz zur ursprünglich (gemäß § 274 BAO als auch gegen den neuen Bescheid gerichtet geltenden) Berufung (Ritz, BAO-Kommentar⁴, § 274, Tz 12).

Da es sich bei diesem Schriftsatz um einen ergänzenden Schriftsatz handelt, war die gegen die abgeänderten Bescheide erhobene Berufung vom 4. Dezember 2006 als unzulässig zurückzuweisen.

Nachdem der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch den Berufungssenat in einem ergänzenden Schreiben gestellt wurde, ist dieser verspätet und nicht zulässig. Da in der Berufung vom 10. Mai 2004 nur ein Antrag gemäß § 284 Abs. 1 BAO gestellt wurde, war eine mündliche Verhandlung vor dem Referenten abzuhalten.

Es war daher nach Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zu entscheiden.

Daraus ergibt sich rechtlich:

1. Weineinkäufe

Gemäß § 4 Abs. 4 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 sind Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 dürfen Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden.

Unter Betriebsausgaben versteht man Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb/Beruf veranlasst sind. Daher ist insbesondere die Trennung von der privaten Sphäre erforderlich. Bestimmte Aufwendungen bzw. Ausgaben sind wegen ihrer Verflechtung mit der privaten Lebensführung ganz oder teilweise nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig. Darunter fallen auch Aufwendungen für die Lebensführung, selbst wenn sie die berufliche Tätigkeit fördern, wie auch die Repräsentationsaufwendungen.

Unstrittig steht fest, dass der Bw. „teure“ Weine als Betriebsausgaben geltend gemacht hat. Der Bw. betreibt ein Labor, in dem Blutuntersuchungen durchgeführt werden. 60% des Umsatzes ergibt sich aus Untersuchungen von Blut, das in den Ordinationen der Ärzte selbst abgenommen wurde und lediglich der Befund erstellt wird. In Relation zu den Umsätzen aus den „Fremdblutabnahmen“ steht ein Werbeaufwand – wie der Bw. in seiner Erwiderung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 20. Oktober 2005 ausführt – von etwa 0,37% gegenüber. Diese Geschenke dienen der Geschäftsanbahnung und Geschäftspflege zu anderen Ärzten.

Handelt es sich um derartige Aufwendungen hat die Finanzverwaltung nicht zu prüfen, in welcher Relation der Umsatz zu den Werbeaufwendungen steht, und Vermutungen aufzustellen, in welcher Höhe andere gleichartige Unternehmen Aufwendungen für Werbezwecke ausgeben.

Im gegenständlichen Verfahren stellt sich folglich die Frage, ob diese Aufwendungen bzw. Ausgaben als Betriebsausgaben abzugsfähig sind oder nicht.

Bei den in § 20 Abs.1 Z 1 EStG 1988 umschriebenen Aufwendungen handelt es sich um solche, die ihren Ursprung in der Privatsphäre des Steuerpflichtigen haben bzw. deren Zweck auf die private Sphäre gerichtet ist. Diese Gesetzesbestimmung hat eine klarstellende Bedeutung. Nicht jeder Aufwand, der mit Einkünften in irgendeiner Form in Verbindung steht, kann abgezogen werden.

§ 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 schließt Repräsentationsaufwendungen und -ausgaben ausdrücklich vom Abzug als Werbungskosten aus, wobei eine Ausnahme nur die Bewirtung von Geschäftsfreunden insofern bildet, als diese zur Hälfte abzugsfähig ist, wenn sie einem eindeutigen Werbezweck dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt. Über die Auslegung des Begriffes "Repräsentationsaufwendungen" gibt die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Auskunft, der hier einen sehr strengen, am Wortlaut des Gesetzes haftenden Maßstab anlegt. Danach fallen jedenfalls Geschenke an Kunden zu verschiedenen Anlässen unter diesen Begriff.

Die Überreichung von Aufmerksamkeiten, die nicht als „Bewirtung von Geschäftsfreunden“ gilt und durch den Beruf eines Steuerpflichtigen bedingt ist, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördert, führt immer zu typischen Repräsentationsaufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988, die sich einem Abzug von Einkünften in jedem Fall entziehen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 30. April 2003, 98/13/0071 zum Ausdruck gebracht hat, stellen Aufwendungen für Weinflaschen „wem gegenüber auch immer sie verschenkt werden“, jedenfalls Repräsentationsaufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 dar.

Die durch den Gesetzgeber normierte Ausnahme vom Abzugsverbot der Repräsentationsaufwendungen für den Fall eines damit verbundenen Werbezweckes betrifft ausschließlich den Fall der Bewirtungsspesen.

Zur Verwirklichung des gesetzlich im § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 normierten Ausnahmetatbestandes vom Abzugsverbot bedarf es demnach zum einen eines weitaus überwiegenden betrieblichen Veranlassungsgrundes und zum anderen eines Dienens der Bewirtung zur Werbung im Sinne einer Produkt- oder Leistungsinformation. Dabei ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erforderlich, das Zutreffen dieser Voraussetzungen für jede einzelne Ausgabe nachzuweisen. Eine Glaubhaftmachung im Sinne des § 138 Abs. 1 BAO ist als nicht ausreichend zu erachten. Die Beweislast liegt beim Steuerpflichtigen, der den Aufwand geltend macht.

Die Fragen der Betriebsprüfung betreffend die Bekanntgabe des Werbezweckes und des erheblichen Überwiegens der behaupteten betrieblichen Veranlassung für jede einzeln darzustellende Ausgabe unter Bekanntgabe der Personen und Nachweis der konkreten Geschäftsabschlüsse hat der Bw. nicht beantwortet.

Aufwendungen, die ganz allgemein dazu dienen, geschäftliche Kontakte aufzunehmen und zu pflegen oder bei künftigen Geschäftsfreunden eingeführt zu werden (*Flaschenweine mit entsprechenden Aufklebern versehen werden anlässlich bestimmter Anlässe wie Weihnachten etc. an potentielle Kunden und Geschäftspartner für Zwecke der Anbahnung bzw. für gute*

Zusammenarbeit überreicht), fallen unter den Begriff der steuerlich nichtabzugsfähigen Repräsentationsaufwendungen. Dass derartige Aufwendungen tatsächlich den erwünschten bzw. angestrebten Effekt haben und solcherart zum betrieblichen Erfolg beitragen können, nimmt ihnen nicht das Merkmal eines Repräsentationsaufwandes (VwGH 13. Oktober 1999, [94/13/0035](#)).

Nicht in einer Bewirtung bestehende Aufmerksamkeiten der vorliegenden Art wem gegenüber auch immer, sind typische Repräsentationsaufwendungen, die sich einem Abzug von den Einkünften in jedem Fall entziehen (vgl. VwGH 3. Mai 2000, [94/13/0171](#)).

Geschenke, im gegenständlichen Verfahren teure Weine, die aufgrund beruflicher Beziehungen an Klienten, Kunden oder sonstige Geschäftsfreunde übergeben werden, sind durch die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Geschenkgebers bedingte Aufwendungen der Lebensführung (Repräsentationsaufwendungen).

Repräsentationsaufwendungen, die zwar in Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit stehen, durch die aber auch ein gewisses Repräsentationsbedürfnis befriedigt werden, was bei der Vergabe von teuren Weinen sicher der Fall ist, sind nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Die Berufung war in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

2. KFZ-Kosten

Nachdem bei der Bescheidausfertigung im Jahr 2002 eine Abschreibung auf ein KFZ in Höhe von 2.125 € seitens der Betriebsprüfung übersehen wurde, ist dieser Betrag aufwandswirksam bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit anzusetzen.

Es sind bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit 2.125 € aufwandswirksam zu berücksichtigen.

Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind im Jahr 2002 in Höhe von 877.128,41 € festzusetzen.

Der Berufung war in diesem Punkt Folge zu geben.

3. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung: Freimachungskosten

Folgender Sachverhalt wird der Berufung zugrunde gelegt:

Mit Kaufvertrag vom 28. November 2002 erwarb der Bw. 1361/2138 Anteile der Liegenschaft mm von MW um einen Kaufpreis von 430.000 €.

Am 28. November 2002 wurde mit dem zweiten Liegenschaftseigentümer „oo“ Liegenschaftsverwertung und Bauträger GmbH eine Vereinbarung geschlossen, dass dieses Objekt nach Erwerb saniert und adaptiert werde, um danach, nach Begründung von Wohnungseigentum, durch Vermietung Erträge zu erzielen.

Mit 31. Dezember 2002 hat der Bw. an die SS einen – wie aus dem Kontenblatt ersichtlich – als Pönalezahlung bezeichneten Betrag von 350.000 € überwiesen.

Am 13. Jänner 2003 wurde ein Werkvertrag zwischen der Hausinhabung der Liegenschaft vertreten durch „oo“ Vermögensentwicklung GmbH als Auftraggeber und Architekt h als Auftragnehmer über die örtliche Bauaufsicht und der Feststellung des Baufortschrittes abgeschlossen.

Am 20. Jänner 2003 wurde ein Generalunternehmervertrag zwischen der „oo“ Liegenschaftsverwertung und Bauträger GmbH und dem Bw. als Auftraggeber und der mlv GmbH als Auftragnehmer über diverse Umbauten, Ausbau des Dachgeschosses im Straßentrakt und die Sanierung bzw. Ausbau der Hoftrakte geschlossen. Der Auftragnehmer übernimmt die Ausführung der gesamten Bau- und Professionistenarbeiten für die schlüsselfertige Herstellung des Bauwerkes gemäß Vertragsunterlagen (Punkt III.1.)

Als Anhang zu diesem Vertrag findet sich eine Bau- und Ausstattungsbeschreibung vom 25. November 2002.

Weiters wurde am 20. Jänner 2003 ein Bauverwaltungs- und Koordinationsvertrag zwischen der „vvvv GmbH als Auftragnehmer und „oo“ Liegenschaftsverwaltung und Bauträger GmbH und dem Bw. als Auftraggeber abgeschlossen.

Unbestritten ist, dass ab dem Jahr 2003 das Gebäude vollständig saniert wurde. Die Kategorie der Wohnungen wurde von D auf A angehoben. Das Top 7 wurde mit dem darunter befindlichen Top 1 mittels innerliegenden Treppe verbunden. Ebenso wurde ein Dachbodenausbau vorgenommen.

Dem Bw. wurden nach Parifizierung die Wohnungen 1, 2, 2A, 3, 4, 5, 6, (7 wurde mit Top 1 verbunden), 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 19, 22 zugeteilt. Mietverträge wurden ab dem Jahr 2004 geschlossen.

Im Jahr 2002 aktivierte der Bw. einen Betrag in Höhe von 430.000 € und hat die Zahlungen auf 15 Jahre abgeschrieben. Dieser Betrag resultiert einerseits aus der Weiterverrechnung von Zahlungen an bisherige Mieter, damit diese das Gebäude räumen und um es nach einer Generalsanierung gewinnbringend vermieten zu können (80.000 €), gebucht unter Ablöse

Mietrecht und andererseits aus einer Pönalezahlung an die SS für die Abstandnahme der Option, die von MW als Eigentümer der Liegenschaft an die Stiftung erteilt wurde (350.000 €).

Der Bw. sieht in diesen Zahlungen den Erwerb von Mietrechten.

Die Betriebsprüfung sieht in diesen Zahlungen Freimachungskosten, die jedoch erst ab der Inbetriebnahme, im gegenständlichen Verfahren ab der tatsächlichen Vermietung zu aktivieren sind.

Im gegenständlichen Verfahren ist strittig, um welche Art der Aufwendungen es sich bei den vom Bw. geleisteten Zahlungen handelt, ob sie Anschaffungskosten sind oder ob sie als Erwerb von Mietrechten zählen, weil an der Beantwortung dieser Frage unterschiedliche Rechtsfolgen (Höhe und Beginn der AfA) hängen.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 können bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage (lit. a bis c) als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden. Grundsätzlich sind die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu Grunde zu legen.

Nach § 203 Abs. 2 HGB idgF sind Anschaffungskosten jene Aufwendungen, die geleistet werden, um Vermögensgegenstände zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie ihnen einzeln zugeordnet werden können.

Zu den Anschaffungskosten gehören alle Kosten, die aufgewendet werden, um das Wirtschaftsgut in die eigene wirtschaftliche Verfügungsmacht zu überführen. Ebenso die sonstigen durch den Erwerb des Wirtschaftsgutes entstandenen Ausgaben und jene, die es nutzbar machen sollen (VwGH 19.4.2006, 2001/13/0294) (Jakom, EStG⁶, § 6 Tz 25f).

a) Freimachung des Gebäudes/Entschädigungszahlungen an bisherige Mieter

Ein Hauseigentümer, der einen Mieter dazu veranlasst, gegen Zahlung einer Entschädigung auf sein Mietrecht an Räumlichkeiten zu verzichten, erwirbt damit nicht ein Mietrecht, sondern die Freiheit seines Eigentums von einer schuldrechtlichen Bindung. Diese Kosten der Freimachung des Objektes sind als zusätzliche bzw. nachträgliche Anschaffungskosten zu aktivieren und können steuerlich nur im Wege der AfA berücksichtigt werden (VwGH vom 12.1.1971, 1764/69; VwGH vom 22.2.1972, 1909/70, VwGH vom 19.9.1989, 88/14/9174), vorausgesetzt, die freigemachte Einheit dient der Erzielung von Einkünften mit Vermietung und Verpachtung (VwGH vom 9.6.1982, 81/13/123) (EStRL 6414).

Unstrittig ist, dass die verfahrensgegenständlichen Räumlichkeiten auch der weiteren Vermietung dienen. Ebenso unstrittig – wie aus dem vorgelegten Prospekt ersichtlich -- ist, dass durch die Sanierung des gesamten Gebäudes bei der künftigen Vermietung höhere Erträge erzielt werden können, schon allein durch die Anhebung der Kategorie von D auf A.

Die Freimachung eines Gebäudes von Bestandsrechten zur Weitervermietung gehört zu den Anschaffungskosten und sind im Wege der AfA abzugsfähig (VwGH 19.9.1989, 88/14/0174).

Anschaffungszeitpunkt ist der Zeitpunkt der Lieferung. Voraussetzung für die Anschaffung ist die Erlangung der betrieblichen Nutzungsmöglichkeit nicht im Sinn der bloß rechtlichen, sondern im Sinn der faktischen Verfügungsmöglichkeit über das Wirtschaftsgut.

Der Bw. hat durch diese Bestandsfreimachung für sich die Möglichkeit geschaffen, das Bestandsobjekt in saniertem Zustand zu vermieten. Der Erwerb eines diesbezüglichen „Mietrechtes“ ist denkunmöglich, da den Bw. als Bestandseigner das Recht selbiges zu vermieten ohnedies zukommt. Dem Bw. ist allerdings insoweit zu folgen, als diese Kosten bereits im Jahr der Bezahlung zu aktivieren sind und zwar als Anschaffungskosten auf die Nutzungsdauer, die ident ist mit der des Bestandsobjektes. Da das Bestandsobjekt laufend abgeschrieben wird, gilt das auch für die zusätzlich zu aktivierenden Kosten und zwar ab dem Moment der Bezahlung.

Ein weiteres Argument, dass diese Ausgaben zu den Anschaffungskosten zu zählen sind, bringt der steuerliche Vertreter in der Beantwortung des Vorhaltes des unabhängigen Finanzsenates vor, wonach die 80.000 € an MW für bereits erfolgte Klagen, Vergleiche und Räumungen Zahlungen weiterverrechnet wurden. Es liegt in der Natur der Sache, dass ein Eigentümer, im gegenständlichen Verfahren MW, der in ein Projekt investiert (Ausgaben für Räumungsklagen), um nach einer Sanierung höhere Mieteinkünfte erzielen zu können, nach Verkauf dieses Wirtschaftsgutes, die bereits erfolgten Investitionen bzw.

Vorbereitungshandlungen auf den Verkaufspreis schlägt. Kein wirtschaftlich Denkender lässt sich auf eine derartige Konstruktion ein, dass ein niedriger Kaufpreis vereinbart wird und es vom Willen vom Käufer abhängt, die bereits erfolgten Investitionen zu ersetzen. Außer es gibt Nebenabreden, die zivilrechtlich eingeklagt werden können. Daraus kann abgeleitet werden, dass bereits zum Zeitpunkt des Kaufvertrages feststand, dass diese Zahlungen vom Bw. übernommen werden, womit sie zu den Anschaffungskosten gehören und gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 mit 1,5% abgeschrieben werden können.

b) Erwerb von Mietrechten/Pönalzahlung

Diese Zahlung in Höhe von 350.000 € sei, wie der Bw. ausführt, eine Abstandszahlung an MW zum Erwerb des Mietrechtes. Der Bw. beschreibt den Sachverhalt in der Art, dass er das Haus erworben hat, jedoch habe eine Stiftung die Option auf das Mietrecht schon vorher erworben.

Nach den zivilrechtlichen Bestimmungen über das Eigentumsrecht erwirbt ein Miteigentümer zwar Eigentum nach ideellen Anteilen, doch kann er über den ihm zustehenden Teil allein verfügen.

Wohnungseigentum ist das dem Miteigentümer einer Liegenschaft eingeräumte dingliche Recht, eine selbständige Wohnung oder eine sonstige Räumlichkeit ausschließlich zu nutzen und hierüber allein zu verfügen (§ 1 Abs. 1 WEG). Es ist also kein Eigentumsrecht an Teilen des Hauses, kein real geteiltes Eigentum. Der Wohnungseigentümer ist Miteigentümer der ganzen Liegenschaft und erhält das dingliche Nutzungs- und Verfügungsrecht an bestimmten Räumlichkeiten.

Wenn der Bw. mehrere Wohnungen bzw. einen bestimmten Anteil des Gebäudes erwirbt, kann er als Eigentümer über diese ihm zugeteilten Wohnungen frei verfügen. Die Nutzung einer Wohnung besteht entweder in der eigenen Benützung oder in einer Vermietung. Mit Erwerb der Liegenschaft tritt der Bw. in die Stellung des Eigentümers, der über sein Eigentum frei verfügen kann, somit auch das Recht zu vermieten. Wird ein Eigentumsrecht beschränkt übereignet, vermindert diese Beschränkung den Wert der Liegenschaft und folglich die Anschaffungskosten. Wird eine Abgeltung dieser Beschränkung, hier das Recht die Wohnungen zu vermieten, bezahlt, gehört dieser Betrag zu den Anschaffungskosten, da erst ab diesem Zeitpunkt der Erwerber die volle Verfügungsmacht über sein Eigentum erhält. Wenn wie im gegenständlichen Verfahren dieses Recht zusätzlich abgegolten wird, so ist dies ein Bestandteil der Anschaffungskosten und ist steuerlich als AfA über die Restnutzungsdauer von 1,5% abzuschreiben.

Es ist dem Bw. nicht zuzustimmen, wenn er den Erwerb der Liegenschaft in zwei Erwerbsvorgänge trennt und verschiedene Rechtsfolgen (hier die AfA) anknüpft.

Wenn ein Steuerpflichtiger ein Mietgebäude erwirbt, um es nach einer Wohnhaussanierung zu vermieten, kann die AfA von den Anschaffungskosten bereits ab der Anschaffung geltend gemacht werden.

Für eine kürzere Nutzungsdauer, sei es 10 oder 15 Jahre mangelt es an einer sachlichen Begründung.

Da es sich in beiden Fällen um zusätzliche Anschaffungskosten handelt, sind diese zwar ab dem Zeitpunkt des Erwerbes bzw. Zahlung im Jahr 2002, jedoch auf die Restnutzungsdauer absetzbar und beträgt 1,5%.

Die AfA für die in Rede stehenden Zahlungen in Höhe von 430.000 € ist festzusetzen mit 6.417,90 €/pro Jahr. Da die Liegenschaft erst in der zweiten Hälfte des Jahres 2002 erworben wurde, beträgt die AfA folglich 3.208,95 €.

Der Berufung war in diesem Punkt teilweise stattzugeben.

4. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung: Rechts- und Beratungsaufwand

Der Bw. hat folgende Ausgaben netto aufwandswirksam geltend gemacht:

Konto 7540	Provision an fremde Vertreter	37.500 €
Konto 7700	Steuerberatung	80.000 €
Konto 7706	Wirtschaftsberatung	95.500 €
Konto 7708	Rechtsberatung	8.500 €
Summe		221.500 €

Den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 1.126,70 € standen Ausgaben in Höhe von insgesamt 285.695,97 € gegenüber, sodass ein Verlust von 286.117,17 € erklärt wurde.

Dabei handelt es sich um folgende Rechnungen:

- a) Rechnung vom 31.10.2002 von der f-gmbh in Höhe von 45.000 € netto („*Kostenersatz erste Halbjahr*“, „*Vertragsgemäße Suche von adäquaten Immobilienprojekten als Altersvorsorge*“).
- b) Rechnung vom 11.11.2002 von Beratung in Höhe von 50.500 € netto („*Betriebswirtschaftliche Beurteilung diverser nicht realisierter Immobilienprojekte*“).
- c) Rechnung vom 4.12.2002 von der „vv“ in Höhe von 37.500 € netto („*Vermittlungshonorar für Vermietung*“).
- d) Rechnung vom 16.12.2002 von der „vv“ in Höhe von 8.500 € netto („*Rechtsanwältlich Betreuung*“).
- e) Rechnung vom 20.11.2002 von Beratung in Höhe von 80.000 € netto („*Steuerliche Projektprüfung für Vermietung F3*“).

Seitens der Betriebsprüfung wurden die oben angeführten Rechnungen c - e (nicht als sofort abzugsfähige Werbungskosten anerkannt, sondern festgestellt, dass diese Beträge ab dem Jahr der Inbetriebnahme im Jahr 2004 (Beginn der Vermietung) zu aktivieren sind.

Der Bw. beantragte, diese sofort im Jahr der Bezahlung (2002) zu berücksichtigen bzw. als Sonderausgaben anzuerkennen.

Die Rechnung vom 11.11.2002 von Beratung in Höhe von 50.500 € netto wurde von der Betriebsprüfung nicht anerkannt und dem Gewinn zugerechnet. Sie wurde jedoch als Sonderausgabe gewährt.

Der Bw. bringt vor, dass die in Rede stehenden Rechnungen Leistungen für den Steuerberater und Rechtsanwalt Leistungen für die steuerliche Prüfung von Projekten, insbesondere des verfahrensgegenständlichen Projektes betreffen. Im Vorlageantrag bringt der steuerliche Vertreter vor, dass es sich um eine steuerliche und wirtschaftliche Aufbereitung eines Projektes handelte, die in einem Kauf oder einen Nichtkauf enden konnte.

Werbungskosten sind bei den außerbetrieblichen Einkunftsarten jene Aufwendungen, die zur Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte von den Einnahmen abzuziehen sind. Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies ausdrücklich zugelassen ist (§ 16 Abs. 1 zweiter Satz).

Da im gegenständlichen Verfahren die Liegenschaft bzw. Gebäude noch nicht im Eigentum des Bw. stand und folglich keine Einkunftsquelle war, können diese Ausgaben lediglich Ausgaben zum Erwerb einer Einkunftsquelle oder vorbereitende Werbungskosten darstellen.

Wie bereits oben ausgeführt stellen lediglich die im § 16 Abs. 1 Z 1 bis 10 EStG 1988 taxativ aufgezählten Werbungskosten abzugsfähige Aufwendungen oder Ausgaben dar.

Rechtsanwalts- bzw. Steuerberatungskosten für die steuerliche Überprüfung eines Projektes fallen nicht darunter.

Vorbereitende Werbungskosten, die vor der Einnahmenerzielung entstehen, sind abzugsfähig, wenn die ernsthafte Absicht zur Erzielung von Einkünften klar erwiesen ist. Da wie der steuerliche Vertreter ausführt, nicht die ernsthafte Absicht zur Erzielung von Mieteinkünften im Vordergrund für den Bw. stand, sondern die Erbringung eines Gesamtkonzeptes für eine optimale Steuerplanung, sind diese Ausgaben nicht in Zusammenhang mit der Vermietung und Verpachtung zu sehen und stellen daher keine vorbereitenden Werbungskosten dar.

Die in der Rechnung vom 4.12.2002 verrechnete Leistung, bestand in der steuerlichen Prüfung von Projekten, insbesondere des Projektes F3 (Stellungnahme des Bw. vom 29. September 2004). Im Vorlageantrag bringt der steuerliche Vertreter vor, dass es sich bei dieser Leistung um die Vermittlung irgendeines Projektes und nicht im Speziellen der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft handelte. Seitens des Bw. war nicht Ziel ein Objekt zur Vermietung zu finden, sondern es wird von einem Projekt gesprochen, ein passendes Projekt im Sinne einer Steueroptimierung.

Wie aus dem Leistungsinhalt der anderen Rechnungen ersichtlich, bezieht sich die erbrachte Leistung nicht auf die konkrete Einkunftsquelle, sondern auf die Erstellung eines Gesamtkonzeptes für den Bw.

Bei diesen Aufwendungen oder Ausgaben handelt es sich folglich um keine Werbungskosten.

Zu prüfen ist nun, ob es sich bei diesen Ausgaben um etwaige Sonderausgaben handelt.

Sonderausgaben sind taxativ aufgezählte Aufwendungen, die vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzuziehen sind, die nicht mit der Einnahmenerzielung in Zusammenhang stehen, sondern der privaten Lebensführung zuzurechnen sind und daher Einkommensverwendung darstellen.

Gemäß § 18 Abs.1 Z 6 EStG 1988 können Steuerberatungskosten als Sonderausgaben geltend gemacht werden, sofern sie an berufsrechtlich befugte Personen geleistet werden.

Die Rechnung vom 31.10.2002 wurde von der f-gmbh (Errichtungs- und Verwaltungs GmbH) ausgestellt. Da der Rechnungsaussteller keine berufsrechtlich befugte Person ist, können diese Ausgaben nicht als Sonderausgaben angesetzt werden.

Die Rechnung vom 11.11.2002 wurde von einer berufsrechtlich befugten Person (Beratung Wirtschafts- und Steuerberatungs GmbH) ausgestellt, daher können diese Ausgaben in Höhe von 60.600 € brutto grundsätzlich als Sonderausgaben geltend gemacht werden.

Die Rechnung vom 4.12.2002 wurde von der „vv“ ausgestellt. Da der Rechnungsaussteller keine berufsrechtlich befugte Person ist, können diese Ausgaben nicht als Sonderausgaben angesetzt werden.

Die Rechnung vom 16.12.2002 wurde ebenfalls von der „vv“ ausgestellt. Wie bereits ausgeführt, handelt es sich beim Rechnungsaussteller nicht um eine berufsrechtlich befugte Person, weshalb diese Ausgaben nicht als Sonderausgaben geltend gemacht werden können.

Die Rechnung vom 20.11.2002 wurde von einer berufsrechtlich befugten Person, Beratung Wirtschafts- und Steuerberatungs GmbH ausgestellt, daher können diese Ausgaben in Höhe von 96.000 € brutto grundsätzlich als Sonderausgaben geltend gemacht werden.

Die beiden von der Wirtschafts- und Steuerberatungskanzlei Beratung ausgestellten Rechnungen im Jahr 2002 belaufen sich auf insgesamt 156.600 €. Auf Befragen des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung, ob es Zeit- und Leistungsaufstellungen in der Kanzlei über diese Beträge gibt, wurde diese Frage verneint. Es wurde der Behörde weder eine Zeit- noch eine Leistungsaufstellung vorgelegt.

In Anbetracht der Höhe dieser beiden Rechnungen erscheint es absolut unüblich, dass weder Leistungsaufzeichnungen noch Zeitaufzeichnungen vorhanden sind. Vor allem deshalb, weil diese Aufzeichnungen bei den Wirtschaftstreuhandern und Steuerberatern allgemein üblich sind.

Nimmt man einen Stundensatz eines „Partners“ von 500 € an, würde dieser 312 Stunden für die Beratung dieses Projektes benötigen, bei der Annahme von einer Normalarbeitszeit von 40 Stunden pro Woche wäre dies ein Zweitaufwand von fast acht Wochen oder zwei Monaten.

Sollte nicht die gesamte Beratung von einem Partner vorgenommen worden sein, ist ein niedrigerer Stundensatz anzusetzen, z.B. 100€/Stunde, es wären 1.560 Stunden für die Beratung benötigt geworden oder 39 Wochen bzw. 8 Monate. Es erscheint dem Unabhängigen Finanzsenat nicht als glaubwürdig, dass eine derartige Beratung ohne Leistungs- oder Zeitaufstellung vorgenommen wird. In Anbetracht der Höhe der Rechnungen und mangels Nachweis der tatsächlich erbrachten Leistungen werden im Schätzungswege 20% der in Rechnung gestellten Beträge in Höhe von insgesamt 156.600 € als Sonderausgaben anerkannt (= 31.320 €).

In diesem Zusammenhang wird angemerkt, dass die Leistungen von der Beratung sehr wohl nach Leistungen abgerechnet wird, wie aus der Überschussrechnung des Bw. aus seiner Tätigkeit als Arzt ersichtlich ist. So wurden im Jahr 2001 für die Steuerberatung 9.941,38 € und im Jahr 2002: 1.671,35 €, für die Buchhaltung im Jahr 2001: 22.324,86 € und im Jahr 2002: 32.742,58 € und als Wirtschaftsberatung im Jahr 2002: 17.400 € verrechnet.

Unter Einbeziehung dieser Tatsache erscheinen die oben angeführten Beträge als nicht glaubhaft.

Insgesamt sind 31.320 € als Sonderausgaben anzusetzen. In diesem Punkt war der Berufung teilweise Folge zu geben.

Ergänzendes Schreiben betreffend Einkommensteuerbescheide gemäß § 295 Abs. 1 BAO für die Jahre 2000 und 2001 vom 21. November 2006 sowie vom 20. Dezember 2006 (RV/3037-W/07)

Gemäß § 295 Abs. 1 BAO ist ein Bescheid, wenn dieser von einem Feststellungsbescheid abzuleiten ist, ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben.

Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt xy Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO erlassen, in denen die von der KF, Steuernummer 333 in den Jahren 1997 bis 2001 erzielten Einkünfte je zur Hälfte den Komplementären zugewiesen wurden. Zusätzlich erließ das Finanzamt am 27. November 2006 auf § 92 Abs. 1 lit. b BAO und § 190 Abs. 1 iVm § 188 BAO gestützte Bescheide mit dem Inhalt, dass eine Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO betreffend die Kommanditisten für die Jahre 1997 bis 2001 zu unterbleiben habe ("Nichtfeststellungsbescheide"). Die diesbezüglichen Bescheide ergingen an die KEG und die jeweiligen Kommanditisten, sie wurden jeweils beiden zugestellt.

Die gegen die Feststellungs- und "Nichtfeststellungsbescheide" für die Jahre 1997 bis 2001 erhobene Berufung wurde mit Bescheid des UFSW vom 0.0.0000, RV/xxxx-W/08, als unzulässig zurückgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass sowohl Feststellungs- als auch "Nichtfeststellungsbescheide" gegen das Verbot der Einheitlichkeit verstoßen und somit Nichtbescheide vorliegen.

Auf Grund der "Nichtfeststellungsbescheide" des Finanzamtes xy vom 1. Dezember 2006 änderte das Finanzamt 12/13/14/Purkersdorf am 1. Dezember 2006 die Einkommensteuerbescheide für 1997 bis 2001 gemäß § 295 Abs. 1 BAO ab.

Eine derartige Abänderung ist jedoch nur zulässig, wenn die Einkommensteuerbescheide 1997 bis 2001 von einem Feststellungsbescheid abzuleiten sind.

Erwiesen ist, dass die vom Finanzamt ausgefertigten "Bescheide" vom 1.12.2006 betreffend Nichtfeststellung von Einkünften, die als Grundlage für die Änderung der Einkommensteuerbescheide 1997 bis 2001 gemäß § 295 BAO am 20.12.2006 herangezogen wurden, ins Leere gegangen sind, weil es sich dabei um Nichtbescheide handelt. Damit hat jedoch ein tauglicher Feststellungsbescheid gefehlt, um die bereits erlassenen Bescheide betreffend Einkommensteuer für 1997 bis 2001 gemäß § 295 Abs. 1 BAO abzuändern.

Im Erkenntnis vom 24.11.1998, 93/14/0203, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass im Falle einer unzulässigen, weil auf Grundlage von Nichtbescheiden erfolgten Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO der abgeänderte Bescheid aufzuheben ist.

Da sich aus den dargestellten Gründen die Abänderung der Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 als unzulässig erweist, waren die angefochtenen Bescheid aufzuheben.

Gleiches gilt für die Feststellungsbescheide betreffend OF, Steuernummer 222. Die Berufung wurde mit Bescheid des UFSW vom 0.0.000, RV/ddd/08, als unzulässig zurückgewiesen.

Begründend wurde ausgeführt, dass sowohl Feststellungs- als auch

"Nichtfeststellungsbescheide" gegen das Verbot der Einheitlichkeit verstoßen und somit Nichtbescheide vorliegen.

Gleiches gilt für die Feststellungsbescheide betreffend DF, Steuernummer 111. Die Berufung wurde mit Bescheid des UFSW, als unzulässig zurückgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass sowohl Feststellungs- als auch "Nichtfeststellungsbescheide" gegen das Verbot der Einheitlichkeit verstoßen und somit Nichtbescheide vorliegen.

Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2001 gemäß § 295 Abs. 1 BAO vom 20. Dezember 2006 waren ersatzlos aufzuheben.

Gleiches gilt für die Feststellungsbescheide betreffend TF, Steuernummer 444. Die Berufung wurde mit Bescheid des UFSW vom 0.0.00, RV/ggg/07, als unzulässig zurückgewiesen.

Begründend wurde ausgeführt, dass sowohl Feststellungs- als auch

"Nichtfeststellungsbescheide" gegen das Verbot der Einheitlichkeit verstoßen und somit Nichtbescheide vorliegen.

Die Einkommensteuerbescheide gemäß § 295 Abs. 1 BAO für die Jahre 2000 und 2001 vom 21. November 2006 waren somit ersatzlos aufzuheben.

Im Rahmen des Berufungsverfahrens werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb aufgrund dieser Ausführungen neu festgesetzt.

Berechnungsgrundlagen

Die aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung festgesetzten Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit in den verfahrensgegenständlichen Jahren sind aufgrund der rechtlichen Erwägungen durch den Unabhängigen Finanzsenat nicht zu ändern.

Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit 2000	11.346.209,00 S
Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit 2001	9.182.220,00 S
Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit 2002	877.128,41 €

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind im Jahr 2000 wie folgt anzusetzen:

Bescheid vom 20.12.2006	Einkünfte aus Gewerbebetrieb	247.306 S
fd	Nichtbescheid	124.527 S

fo	Nichtbescheid	281.789 S
fk	Nichtbescheid	12.000 S
vt	Nichtbescheid	-5.501.509 S
Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut BE		-4.835.887 S

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind im Jahr 2001 wie folgt anzusetzen:

Bescheid vom 20.12.2006	Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-5.700.039 S
fd	Nichtbescheid	37.059 S
fo	Nichtbescheid	30.845 S
fk	Nichtbescheid	20.000 S
vt	Nichtbescheid	53.315 S
Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut BE		-5.558.820 S

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind im Jahr 2002 wie folgt anzusetzen:

Bescheid vom 21.4.2004	Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-179.799,00 €
hl	Korrektur Tangente 2.9.2003	-10.690,38 €
hl	Tangente vom 29.6.2004	-16.154,38 €
hlg	Tangente 9.9.2005	1.665,00 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut BE		-204.978,76 €

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung F3

Erklärung	-286.117,00 €
Mietrecht AfA (Tz 17)	+21.500,00 €
Mietrecht AfA (UFS)	-3.208,95 €
Aktivierungen (Tz18)	+126.000,00 €

Wirtschaftsberatung	50.500,00 €
Einkünfte aus V+V	-91.325,95 €
Tangente vom 27.1.2004 V+V (906/7025)	+3.783,71 €
Tangente vom 15.4.2004 V+V (841/6566)	-2.809,03 €
Einkünfte aus V+V laut BE	-90.351,27 €

Zusammenfassung der Bemessungsgrundlagen im Jahr 2002:

	Bescheid vom 21.4.2004		Berufungsentscheidung
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	879.253,41 €	-2.125,00 €	877.128,41 €
Einkünfte aus Gw	-178.134,19 €		-204.978,76 €
Einkünfte aus V+V	-84.333,46 €	-3.208,95 € -2.809,03 €	-90.351,27 €
Sonderausgaben			31.320 € €

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 5 Berechnungsblätter (für 2000 und 2001 je in ATS und €)

Wien, am 26. November 2013