jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

# TE Vwgh Erkenntnis 2007/4/19 2005/15/0071

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 19.04.2007

**Index**

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

**Norm**

BauherrenV;
EStG 1988 §16;
EStG 1988 §28 Abs2;
EStG 1988 §28 Abs3;

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Stoll und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Kinsky, über die Beschwerdesache der Miteigentümergemeinschaft G L und Mitbesitzer, vertreten durch Weh Rechtsanwalt GmbH in 6900 Bregenz, Wolfeggstraße 1, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Feldkirch, vom 11. April 2005, RV/0223-F/03, betreffend Feststellung von Einkünften für 2001, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von 1.171,20 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Neun Personen, darunter GL, erwarben mit Kaufvertrag vom 22. Mai 2001 die Liegenschaft in D, H-Straße 54, und zwar sieben Käufer je 1/8 Anteil und zwei Käufer je 1/16 Anteil. Auf dieser Liegenschaft wurde in der Folge ein Studentenheim mit 29 Wohnungen errichtet. Diese wurde von der Gemeinschaft der Miteigentümer, die im gegenständlichen Verfahren Beschwerdeführerin ist, vermietet.

In der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften bzw Gemeinschaften für das Jahr 2001 wies die Beschwerdeführerin einen Verlust von -3.380.244 S aus, der zum größten Teil aus dem als Werbungskosten geltend gemachten, als "Rechts- und Beratungsaufwand" bezeichneten Betrag von 2.948.365 S resultiert.

Mit Schreiben vom 11. Juli 2002 forderte das Finanzamt die Beschwerdeführerin auf, eine Aufgliederung dieses "Rechts- und Beratungsaufwandes" bekannt zu geben und ihre vertraglichen Grundlagen (Vertragsgrundlagen der Miteigentümergemeinschaft (MEG)) sowie die Konzeption für die Errichtung des Mietobjektes vorzulegen.

Zur Konzeption führte die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 5. September 2002 aus, sie beruhe auf folgenden

Eckpunkten. Es sollte Miteigentum, nicht aber Wohnungseigentum geschaffen werden, die MEG solle das volle Baurisiko tragen, Erwerb der Liegenschaft, Planung, Anpassungen an während der Planungsphase beschlossene Änderungen etc. sowie Kostenermittlung und Vergabe der Bauaufträge solle der MEG obliegen. Wesentlicher Bestandteil des Konzepts sei es weiters, dass die MEG geeignete Fachleute suche, die verschiedene Aufgaben vor Inangriffnahme des Projektes zu erledigen hätten. So gelte es, die optimale Finanzierung, die Vermietung des Objektes, die Hausverwaltung und insbesondere die rechtliche und steuerliche Abwicklung im vorhinein abzuklären. Der "Initiator" der MEG, GL, habe bei Gewahrwerden eines in Frage kommenden Projektes Investoren mit Gewinnabsicht gesucht. Das Ziel sei eine Rendite von 7 bis 8% und somit eine langfristige Investition gewesen. Nach Auffinden einer ausreichenden Zahl von Interessenten sollte mit der konkreten Planung und mit der Konzeption von Verträgen begonnen werden.

Gleichzeitig mit diesem Schreiben wurden das Protokoll der konstituierenden Bauherrenversammlung vom 1. März 2001 vorgelegt. Die Aufschlüsselung des "Rechts- und Beratungsaufwandes" sowie der Kaufvertrag wurden nachgereicht.

Mit Bescheid vom 27. Jänner 2003 stellte das Finanzamt die Einkünfte der Beschwerdeführerin aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO fest. Dabei wurden der "Rechts- und Beratungsaufwand" im Wesentlichen nicht einkünftemindernd berücksichtigt. Begründend führte das Finanzamt aus, wenn die Bauherrenverordnung bei der Errichtung eines Gebäudes keine Anwendung finde, zählten Kosten, die mit der Übertragung eines Grundstückes verbunden seien und die nicht zu den Instandsetzungs- oder Herstellungskosten zählten, zu den Anschaffungskosten. Dies betreffe im vorliegenden Fall die unter der Position "Rechts- und Beratungsaufwand" angeführten Kosten. Nach Ansicht des Finanzamtes sei die Bauherreneigenschaft nur für den Initiator des Bauherrenmodells (GL) gegeben. Die Miteigentümer seien aufgrund bereits ausgearbeiteter Verträge zum Bauherrenmodell vermittelt worden. Die in Rede stehenden Aufwendungen seien daher, mit Ausnahme jener, die auf den Initiator GL entfielen, den Anschaffungskosten zuzurechnen.

Gegen diesen Bescheid berief die Beschwerdeführerin mit Eingabe vom 27. Februar 2003. Im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Oktober 1983, 82/16/0158, werde für die Bauherreneigenschaft einer Miteigentümerschaft ein "gemeinsamer, auf die Errichtung des Bauwerkes abzielender Beschluss der Eigentümergemeinschaft" gefordert. Ein solcher Beschluss sei im vorliegenden Fall gefasst worden. Es seien ja gerade nach Konstituierung der MEG und nach Kauf der Liegenschaft wesentliche Planungsmaßnahmen gesetzt worden. Auch sei der Wille der Vertragspartner nicht auf den Erwerb eines ideellen Grundstücksanteiles samt einer fertigen Wohnungseinheit gerichtet gewesen, sondern auf die gemeinsame Errichtung eines Bauwerkes mit nachfolgender Bewirtschaftung dieses Objektes. Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 5. August 1993, 93/14/0044, werde die Möglichkeit der Einflussnahme auf die Planung als für die Bauherreneigenschaft ausreichend angesehen. Die tatsächliche Einflussnahme sei nicht erforderlich, denn es könne vernünftigerweise von einem Bauherren nicht verlangt werden, ein seinen Vorstellungen völlig entsprechendes, allenfalls schon baubehördlich genehmigtes Projekt, das er unter seinem ausschließlichen Risiko verwirklichen wolle, nur deshalb tatsächlich zu ändern, um im steuerrechtlichen Sinn Bauherreneigenschaft zu genießen. Im vorliegenden Fall sei allerdings nicht nur die Möglichkeit der Planungsänderung gegeben gewesen, sondern es habe tatsächlich Planungsänderungen gegeben.

Die Beschwerdeführerin verweise darauf, dass für das gegenständliche Projekt folgende Punkte wesentlich seien:

-

weitgehende Planungsänderung gegenüber dem ursprünglich konzipierten Vorschlag,

-

Ankauf der Liegenschaft lange nach Gründung der MEG,

-

Ermittlung einer Kostenbasis aufgrund der tatsächlichen Planung,

-

Baueingaben und Auftritt gegenüber den Baubehörden durch die MEG,

-

Zusätzliche Beauftragung für den Bau einer Photovoltaikanlage,

-

detaillierte Schlussrechnung und Rechnungslegung an die MEG.

Die Kriterien, welche die Judikatur für die Anerkennung der Bauherreneigenschaft entwickelt habe, seien somit erfüllt.

Die Beschwerdeführerin schloss dem Berufungsschriftsatz u. a. folgende Beilagen an:

Beilage A: vorläufiger Plan über eine denkbare Bebauung der Liegenschaft mit auf Grund der Kubatur geschätzten Errichtungskosten. Der Plan basiert auf einem Objekt mit Flachdach. Der Vermerk "Beschluss konstituierende MEG-Versammlung 1.3.2001", bringe - dem Vorbringen der Beschwerdeführerin zufolge -

zum Ausdruck, dass die MEG beschlossen habe, ein solches Objekt nicht zu errichten.

Beilage B: Projektmappe über die Errichtung eines Studentenwohnheimes mit 32 Wohneinheiten.

Beilage C: Planunterlagen über ein Projekt mit Satteldach und einer Photovoltaikanlage nur mehr 29 Wohneinheiten.

Beilage D: Projektmappe, noch mit 32 Wohneinheiten, aber mit diversen Korrekturen.

Beilage E: Protokoll über die konstituierende Bauherrenversammlung vom 1. März 2001.

Beilage H: Niederschrift über die 2. Sitzung der MEG am 17. Mai 2001.

Beilage I: Projektunterlage mit nunmehr 29 Einheiten, 17 Tiefgaragenplätzen und einer Kubatur von 3.350m3, das sind 77,02% der ursprünglichen geplanten Kubatur.

Beilage M: Auftragsbestätigung und Schlussrechnung vom 19. März 2002 über eine Photovoltaikanlage um 752.000 S und Aufstellung über Mehr- und Minderleistungen.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 1. August 2003 ab. Zur Begründung führte es aus, der Initiator GL habe die einzelnen Investoren angeworben und diese hätten mit dem Gesamtkaufpreis das Recht zur Nutzung des bereits vorhandenen Gesamtkonzeptes erworben. Anlässlich der Konstituierung der MEG habe der Initiator diese Konzeption erläutert. Der "durchführende" Baumeister habe die technischen und planerischen Details des Investitionsvorhabens den Investoren dargelegt und ihnen bekannt gegeben, dass die ursprüngliche Planvariante keine Aussicht auf eine baubehördliche Bewilligung habe. Die Investoren hätten danach nach eingehender Diskussion die Pläne geändert, die Planänderungen seien somit ausschließlich auf Grund behördlicher Auflagen erfolgt. Die in der Berufung angesprochenen Mehr- und Minderleistungen beträfen zum Teil nachträgliche baubehördliche Auflagen, wobei die Mehrkosten durch Minderleistungen wieder aufgefangen worden seien. Die weiteren Mehrkosten beträfen ökologische Maßnahmen, wie Biomasseheizung, Solaranlage und teilsolare Raumheizung. Diese Mehrkosten seien aber durch großzügige Förderungen der Landesregierung ausgeglichen worden.

Mit Eingabe vom 3. September 2003 stellte die Beschwerdeführerin den Vorlageantrag. Ergänzend wurde vorgebracht, das Finanzamt habe übersehen, dass bereits im Dezember 2000 den Mitgliedern der MEG Unterlagen über die Möglichkeit der Bildung einer MEG bekannt gegeben worden seien. In der konstituierenden Sitzung sei den künftigen Miteigentümern der steuerlich und wirtschaftlich optimale Weg zur Bildung einer MEG im Detail erläutert und die Möglichkeit eingeräumt worden, Änderungen jeder Art vorzunehmen. Deshalb sei diese Sitzung bei RA Dr. H abgehalten worden, um zu gewährleisten, dass solche Änderungen direkt und umgehend eingearbeitet würden und somit die geänderten Grundlagen umgehend den Interessenten vorgelegt würden. Im März 2001 habe die konstituierende Bauherrenversammlung stattgefunden. Hier sei die ursprüngliche Möglichkeit der Bebauung verworfen und dergestalt geändert worden, dass eine Chance auf eine Genehmigung im darauf folgenden und damit erst später initiierten Bauverfahren bestanden habe. Dennoch hätten im Mai 2001 weitere Änderungen vorgenommen werden müssen, die tatsächlich ihren Ursprung in baubehördlichen Auflagen gehabt hätten. Diese Änderungen hätten zu dem vom Generalunternehmer gelegten Angebot geführt. Dass hier eine Höchstpreisgarantie mit Abrechnungspflicht vereinbart worden sei, könne nicht gegen die Annahme der Bauherreneigenschaft sprechen, weil zum Zweck der wirtschaftlichen Durchführung eines Projektes die Zahl der Variablen bei den Errichtungskosten nach Möglichkeit minimiert werden sollten. Es sei sichergestellt worden, dass Minderleistungen jedenfalls zu einer Kürzung des Preises, Mehrleistungen außerhalb des Angebotes zu einer Erhöhung des Preises führen sollten. Gerade für die Baugrundverbesserung sei ein nicht unwesentlicher Mehrbetrag in Rechnung gestellt und von der MEG bezahlt

worden. Tatsächlich seien diverse Mehr- und Minderleistungen außerhalb dieses Angebotes durchgeführt und auch in der Schlussrechnung berücksichtigt worden. Die Kostentragung und das Preisrisiko für diese Leistungen sei bei der MEG gelegen gewesen. Im November 2001 habe die MEG den Auftrag zur Errichtung einer Photovoltaikanlage erteilt. Die dadurch entstandenen Kosten hätten außerhalb des Angebotes über die Errichtung des Gebäudes gelegen und seien von der MEG aufgebracht worden. Der veranschlagte Preis von 55.231,36 EUR netto sei mit der Auftragsbestätigung der Firma D-Bau vom 13. Dezember 2001 auf 60.245,78 EUR netto erhöht und in der Folge von der MEG mit einem Betrag von 54.649,98 EUR netto akzeptiert worden. Dabei müsse erwähnt werden, dass für das Anbringen der Photovoltaikanlage die Wandkonstruktion habe geändert werden müssen. Die Mehrkosten seien selbstverständlich vom Bauunternehmer in Rechnung gestellt worden. Wenn das Finanzamt davon spreche, dass die Mehrleistungen entweder durch Minderleistungen oder durch Förderungen der Landesregierung aufgefangen worden seien, so sei zu erwidern, dass gerade auch darin ein Ausdruck des Bauherrenrisikos gesehen werden müsse, wenn der Bauherr selbst dafür Sorge zu tragen habe, Möglichkeiten zu finden und gegebenenfalls auszuschöpfen, um sein Kostenrisiko durch Lukrierung öffentlicher Förderungen zu minimieren. Wenn sich nun in Summe eine relativ geringe Abweichung von den ursprünglich geplanten Kosten ergebe, so könne eine Saldierung nicht zu Lasten der Bauherren gehen. Weiters liege kein Hinweis darauf vor, dass die Installation einer Photovoltaikanlage auf baubehördliche Anordnung hin erfolgt sei. Was den Fixpreis für einen Miteigentumsanteil und die feststehende Planung sowie die Verträge angehe, werde dem Finanzamt entgegengehalten, dass jeder Miteigentümer frei habe entscheiden können, ob er die vorgeschlagene Art der Finanzierung annehme oder nicht. Zwei Miteigentümer hätten von diesen individuellen Möglichkeiten Gebrauch gemacht, Dr. H habe sämtliche Mittel, Dr. P zumindest die Hälfte der Mittel aus eigenem aufgebracht. Die übrigen Miteigentümer hätten nur eine entsprechende Quote an Eigenmitteln, im Übrigen aber Fremdmittel eingesetzt. Der ursprünglich vorgelegte Nutzungsvorschlag habe 35 Einheiten vorgesehen, in der Folge sei diese Zahl durch die Miteigentümer auf 32 und dann auf 29 nutzbare Einheiten reduziert worden. Auch das äußere Erscheinungsbild sei gravierend geändert worden (Satteldach statt Flachdach). Auch hiemit werde dokumentiert, dass keine feststehende Lösung verkauft worden sei, sondern dass sich unterschiedliche Personen zu einer unternehmerischen Tätigkeit zusammengefunden hätten. Die MEG habe nach ihrer Bildung die Liegenschaft erworben, das baubehördliche Verfahren eingeleitet, den Bauauftrag erteilt und die Risken der Bauführung getragen. Gegenüber den bauausführenden Firmen sei die MEG unmittelbar berechtigt und verpflichtet gewesen. Das finanzielle Risiko sei unmittelbar von den Miteigentümern getragen worden. Ein weiteres deutliches Indiz für die Tragung des Risikos der Bauausführung durch die MEG sei die Verschiebung des Zeitpunktes der Fertigstellung (ursprünglich August 2001) auf Februar 2002. Denn bei einem in alle Einzelheiten vorbereiteten und fixierten Projekt seien nicht die Miteigentümer diejenigen, die - auch bei Bauverzögerungen - das Risiko hiefür trügen. Im Beschwerdefall sei das Risiko dieser Verzögerung - erhöhte Kosten für die Finanzierung, spätere Nutzungsmöglichkeit durch Vermietung etc. - auf Rechnung der Miteigentümer gegangen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab.

Strittig sei, ob der im Zuge der Übertragung des nunmehr im Miteigentum der Beschwerdeführerin stehenden Grundstückes sowie der Errichtung des in Rede stehenden Gebäudes (Studentenheim) angefallene "Rechts- und Beratungsaufwand" sofort als Werbungskosten absetzbar sei oder zu den Anschaffungskosten des Gebäudes zähle. Diese Frage sei danach zu beantworten, wer Bauherr des Gebäudes sei. Für Kosten wie die im Beschwerdefall vorliegenden, die nicht zu den Instandsetzungs- und Herstellungskosten iSd § 28 Abs 2 und 3 EStG zählten und für welche die Bauherrenverordnung nicht zur Anwendung gelange, richte sich der Bauherrenbegriff nach den durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entwickelten allgemeinen Kriterien. Danach sei Bauherr, wer

-

auf die bauliche Gestaltung Einfluss nehmen könne,

-

das Baurisiko zu tragen habe, das heiße, den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet sei, und

-

das finanzielle Risiko trage und nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen habe, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen müsse und berechtigt sei, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen.

Im Falle einer Miteigentümerschaft sei die Bauherreneigenschaft nur dann gegeben, wenn sämtliche Miteigentümer gemeinsam und auf eigenes Risiko tätig würden.

Im Beschwerdefall habe die Beschwerdeführerin die in Rede stehende Liegenschaft tatsächlich erst mit Kaufvertrag vom 22. Mai 2001 erworben, die Eintragung ins Grundbuch und der damit verbundene Eigentumserwerb habe somit nicht vor diesem Zeitpunkt erfolgen können. Bis zum Eigentumserwerb sei aber der endgültige Projektplan längst erstellt gewesen. Noch vor der Unterzeichnung des Kaufvertrages habe am 17. Mai 2001 die "2. Sitzung der Miteigentümerschaft" stattgefunden. Im Protokoll über dieser Sitzung sei festgehalten, dass es gegenüber der in der ersten "Miteigentümerversammlung" vom 1. März 2001 beschlossenen Bau- und Ausstattungsliste keine Änderungen gebe. Die auf dieser Sitzung beschlossene Änderung von 32 auf 29 Wohneinheiten sei durch den von der Stadt (als Baubehörde) vorgeschriebenen Wechsel von einem Flachdach zu einem Satteldach bedingt gewesen. Dieser Plan sei letztlich bis auf wenige Änderungen zur Durchführung gelangt. Da mit der Bauausführung im Juni 2001 begonnen worden sei, hätte die Miteigentümerschaft ab ihrer frühestens am 22. Mai 2001 erfolgten Entstehung gar nicht die Möglichkeit gehabt, wesentliche Änderungen am Konzept vorzunehmen. Der Hinweis auf die Änderungsmöglichkeit in verschiedenen Schriftstücken und Protokollen erscheine vor diesem Hintergrund als bloße Schutzbehauptung.

Die einzigen von der MEG beschlossenen baulichen Maßnahmen bzw. Änderungen bezögen sich nicht auf die Planung des Gebäudes selbst, sondern auf die Ausführung in Detailbereichen bzw. auf die Ausstattung der Räume (wie Schrankenanlage, Beschriftungen, Möblierung Aufenthaltsraum, Gehsteig, Vorhänge in den Duschen statt Duschwände, Elektro-Wohnungszähler, Linoleum- statt Parkettböden) sowie die Installierung einer Photovoltaikanlage. Derartige Maßnahmen könnten aber die Bauherreneigenschaft in Bezug auf das Gesamtgebäude nicht begründen.

Auch das in der mündlichen Verhandlung vorgebrachte Argument, hinsichtlich der Gemeinschaftsräume sei nicht dem Vorschlag des Architekten gefolgt sondern eine eigene, von den Miterrichtern beschlossene Lösung gefunden worden, sei nicht zielführend. Denn abgesehen davon, dass auch dieser Beschluss nicht von der Miteigentümergemeinschaft, sondern allenfalls von einer "Interessentschaft" (den späteren Miteigentümern) gefasst worden sein könne, betreffe auch diese Änderung nicht die Planung des Gebäudes, sondern die Nutzung einzelner Räume des Gebäudes.

Von einer Möglichkeit der Einflussnahme der MEG auf die bauliche Gestaltung könne somit nicht gesprochen werden. Diese Möglichkeit sei ausschließlich GL, dem Initiator des Projektes, und den an diesem Projekt mitwirkenden Fachleuten eingeräumt gewesen. Wie die Beschwerdeführerin im Schreiben vom 5. September 2002 selbst vorgebracht habe, habe der Initiator GL nach Gewahrwerden eines in Frage kommenden Projektes Investoren mit Gewinnerzielungsabsicht gesucht. Daraus folge, dass zunächst ein "in Frage kommendes Projekt" vorliegen müsse und erst dann mit der Suche allfälliger Interessenten begonnen werde. Ein solches "in Frage kommendes Projekt" werde aber in der Regel derart weit konkretisiert sein müssen, dass den potentiellen Investoren bereits eine Grundlage für eine mögliche Entscheidung zur Verfügung stehe. Dass die ersten Konzepte noch kein konkretes Objekt, sondern Pläne für einen optimal zu verbauenden Raum mit bestmöglicher Baunutzzahl enthalten hätten, widerstreite dieser Feststellung nicht, da das Projekt sich ja an Investoren gerichtet habe, deren Interesse naturgemäß mehr auf eine möglichst gewinnbringende Investition und weniger darauf abgezielt habe, welches Objekt nun tatsächlich errichtet wird.

Die im Akt befindliche Beilage A vom 29. Jänner 2001, von der Beschwerdeführerin als "vorläufiger Plan über eine denkbare Bebauung" beschrieben, weise nicht nur einen Übersichtsplan sowie zwei Grundrisse von Wohnungen auf, sondern enthalte bereits ins Detail gehende Investitionspläne sowie eine Wirtschaftlichkeitsrechnung. Die Kosten für die Generalplanung, Bau- und Nebenkosten sowie wirtschaftliche und steuerliche Konzeption seien in diesem Erstkonzept mit 17.433.800 S angegeben, die Gesamtinvestitionskosten mit 24.742.960 S. Bereits in diesem ersten Plan sei der strittige "Rechts- und Beratungsaufwand" enthalten. Wie folgende Gegenüberstellung zeige, habe sich in der Folge nur eine geringfügige Abweichung ergeben:

Nebenkosten:

lt. Erstkonzept

lt. Erklärung 2001

Wirtschaftliche, rechtliche und steuerliche Konzeption

1.083.000 S

1.083.000 S

Wirtschaftliche und steuerliche Projektbetreuung (Finanzierungsplan)

450.000 S

450.000 S

Treuhandtätigkeit, Überwachung der Zahlungsströme

162.000 S

162.000 S

Finanzierungsbeschaffung, -bearbeitung und
- abwicklung

388.000 S

387.500S

Werbung, Bearbeitungs- und Plazierungsgebühr

320.000 S

320.000 S

Hausverwaltung und Erstvermietung

380.000 S

380.000 S

Sonstige Nebenkosten:

lt. Erstkonzept

lt. Erklärung 2001

Laufende Steuerberatung

162.000 S

162.000 S

Von diesen Beträgen seien 2.240.500 S an den Initiator GL geflossen (1.083.000 S für das Konzept, 450.000 S für die Projektbetreuung, 320.000 S für die Anwerbung und Zusammenführung der Miteigentümer sowie 387.500 S für die Finanzierungsbeschaffung). Der Betrag in Höhe von 162.000 S sei an RA Dr. H. für die Treuhandtätigkeit, der Betrag von 380.000 S an DSB für die Hausverwaltung sowie der Betrag von 162.000 S an die H&W für die Steuerberatung geflossen.

Diese Pläne und Berechnungen seien den Miteigentümern im Dezember 2000 zur Verfügung gestellt worden und Grundlage des Konzeptes gewesen, das auf der konstituierenden Bauherrenversammlung am 1. März 2001 vorgestellt worden sei. Dieses Konzept enthalte auch die Kosten für die Anschaffung des Grundstückes (3.500.000 S), die Baufreimachung des Grundstückes (840.000 S) sowie die Planung (950.000 S) und die Herstellung (14.984.000 S) des Gebäudes, die bereits in der Investitionsrechnung vom 29. Jänner 2001 bzw. in den Unterlagen vom Dezember 2000 angegeben gewesen seien.

Dass dieses Konzept bei der konstituierenden Sitzung nicht das erste Mal erläutert worden sei, ergebe sich aus der Abwicklung des Bauprojektes. Natürlich hätten die späteren Miteigentümer das Konzept von Anfang an gekannt und seien bereits eingehend über die Gewinnchancen dieser Investition informiert worden. Auf welche Weise hätte der Initiator sonst die Miteigentümer auch anwerben sollen. Entscheidend sei, dass die späteren Miteigentümer im Vorfeld dieser Versammlung nicht gemeinsam das Projekt entworfen oder auch nur maßgeblichen Einfluss auf die Gestaltung diese Projektes ausgeübt hätten, sondern vielmehr mit einem bereits in den wesentlichen Punkten ausgearbeiteten Investitionskonzept konfrontiert worden seien. Auch könne der Initiator, wie er dies ja selbst in der mündlichen Verhandlung vorgebracht habe, allenfalls Einzelgespräche mit Interessenten geführt haben, ein Zusammenwirken der Interessenten könne es vor der konstituierenden Sitzung aber nicht gegeben haben, da die Miterrichter bei dieser

Sitzung vom 1. März 2001 zum ersten Mal zusammengetroffen seien. Dementsprechend sei in den Sitzungen vom 1. März 2001 und vom 17. Mai 2001 ein jeweils schon ausgearbeitetes Konzept vorgestellt und von den Miterrichtern angenommen worden. Die auf diesen Sitzungen beschlossenen Änderungen und Auftragserteilungen erschienen vor diesem Hintergrund als bloße Formalität, der kein Zusammenwirken der späteren Miteigentümer vorangegangen sei. Auch seien diese Änderungen, dh. die Reduktion der ursprünglich 35 Wohnungen auf zuerst 32 und dann auf 25 (richtig wohl: 29) Wohneinheiten, auf die baubehördliche Auflage, ein Satteldach an Stelle eines Flachdaches anzubringen, und nicht auf einen freien Änderungswunsch der späteren Miteigentümer zurückzuführen. Es wäre auch wenig verständlich, wenn Mitterichter Kosten für die Entwicklung und Durchführung eines Projektes bezahlten und dann noch maßgeblichen Einfluss auf die bauliche Gestaltung eines solchen Projektes nähmen.

Auch von einer Tragung des finanziellen Risikos durch die Gesamtheit der Miterrichter könne nicht gesprochen werden. In der konstituierenden Bauherrenversammlung vom 1. März 2001 sei beschlossen worden, "an das Planungsbüro B einen Generalplanungsauftrag zu vergeben und in Abänderung des ursprünglichen Konzeptes die Bauausführung im Rahmen einer Höchstpreisgarantie für die Herstellungskosten der D-GmbH als Generalunternehmerin zu übertragen". Laut der Beilage zu diesem Protokoll seien die Bau- und Baunebenkosten mit insgesamt maximal 15.400.000 S zuzüglich Umsatzsteuer, Er- und Aufschließungskosten sowie Baugrundverbesserung und Kosten für die Außenanlage (Höchstpreis mit Abrechnungspflicht basierend auf der Kostenschätzung für 785 m2 Nutzfläche, 16 Tiefgaragenplätzen und 25 Fahrrad-Ein/Umstellplätzen) festgesetzt worden. Mit dieser Höchstpreisvereinbarung sei erreicht worden, dass "Minderleistungen auch zu einer Kürzung des Preises führen" und zudem das finanzielle Risiko, dh das Risiko der Erhöhung der Baukosten, auf den Generalunternehmer übertragen worden sei. Die in der Berufung angesprochenen Mehrleistungen könnten daran nichts ändern. Denn diese Mehrleistungen beträfen nicht die eigentliche Herstellung des Gebäudes, sondern nachträglich in Auftrag gegebene Zusatzleistungen, die im Falle der (mit 54.650 EUR den größten Teil der Mehrleistungen bildenden) Photovoltaikanlage ja auf einem freiwilligen Entschluss der Miteigentümer, basierten. Zudem betrügen die Kosten für die Photovoltaikanlage gerade 4,9 % der Gesamtkosten.

Was die Verschiebung des Zeitpunktes der Fertigstellung des Gebäudes von August 2001 auf Februar 2002 anlange, sei zu sagen, dass die Miteigentümer gegen die Verlängerung der Bauzeit ab 30. September 2001 durch eine vereinbarte Vertragsstrafe von 0,5 % der Brutto-Auftragssumme bis zum Höchstpreis von 5 % abgesichert gewesen seien. Im Übrigen sei auch in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass die Miteigentümerschaft frühestens mit Abschluss des Kaufvertrages am 22. Mai 2001 entstanden sei. Mit den Bauausführungen sei unmittelbar danach im Juni 2001 begonnen worden, diese seien 8 bis 9 Monate später abgeschlossen worden. Aus der Sicht der Miteigentümerschaft könne daher von einer Bauverzögerung nicht gesprochen werden. Verzögerungen, die sich vor der Entstehung der Miteigentumsgemeinschaft aus welchen Gründen immer ergeben hätten, könnten kein Baurisiko dieser Gemeinschaft begründen.

Somit gelange die belangte Behörde zum Ergebnis, dass die Bauherreneigenschaft über das streitgegenständliche Objekt nur dem Initiator GL, nicht aber den übrigen Miteigentümern zugekommen sei.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde erwogen:

1. Bescheidadressat:

Gemäß § 191 Abs 1 lit c BAO ergeht der Feststellungsbescheid "in den Fällen des § 188: an die Personenvereinigung

(Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind".

§ 191 Abs 3 BAO lautet:

"Einheitliche Feststellungsbescheide wirken gegen alle,

a)

...

b)

denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 188);

c)

denen Anteile, Genussscheine oder Partizipationsscheine gehören (§ 189)."

Im Beschwerdefall ist sowohl der erstinstanzliche Feststellungsbescheid iSd§ 188 BAO als auch der angefochtene Bescheid (Berufungsentscheidung) an die mit "GL und Mitbesitzer" bezeichnete Personengemeinschaft ergangen, deren Mitgliedern gemeinschaftliche Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zugerechnet werden. Entgegen dem Beschwerdevorbringen wird mit dem Umstand, dass die Bescheide an die Vermietungsgemeinschaft gerichtet sind, der Regelung des § 191 Abs 1 BAO entsprochen und ergibt sich daraus nicht, dass die Bescheide nur gegenüber GL ergangen wären. Entgegen dem Beschwerdevorbringen verlangt das Gesetz auch nicht, dass sämtliche Gesellschafter (Mitglieder) einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft), an welche ein Feststellungsbescheid iSd § 188 BAO ergeht, schon aus verfahrensrechtlichen Gründen "gleich behandelt" werden müssten.

2. Werbungskosten:

In der Beschwerde wird vorgebracht, dass im gegenständlichen Fall sämtliche Voraussetzungen der so genannten Bauherrenverordnung, BGBl 1990/321, erfüllt seien. Die belangte Behörde hält dem in ihrer Gegenschrift entgegen, dass die Bauherrenverordnung nur für Instandsetzungs- und Herstellungsaufwendungen iSd § 28 Abs 2 und 3 EStG zur Anwendung komme. Die Absetzbarkeit des im Beschwerdefall strittigen "Rechts- und Beratungsaufwandes" sei nicht nach der Bauherrenverordnung, sondern "nach dem strengeren Bauherrenbegriff, wie er durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entwickelt worden ist", zu beurteilen.

Die Literatur unterscheidet zwischen der "kleinen Bauherreneigenschaft" für den Bereich der begünstigten Absetzung von Instandsetzungs- und Herstellungsaufwendungen nach § 28 Abs 2 und 3 EStG (eigentlicher Anwendungsbereich der Bauherrenverordnung) einerseits und der "großen Bauherreneigenschaft" für alle anderen Aufwendungen andererseits (siehe hiezu Doralt, EStG9, § 28 Tz 168). Doralt, aaO, weist zutreffend darauf hin, dass sich aus dem EStG nicht zwei verschiedene Bauherrenbegriffe ableiten lassen. Ob allerdings die Bauherrenverordnung - bei der gebotenen gesetzeskonformen Interpretation - den Bauherrenbegriff allenfalls tatsächlich mit einem anderen Inhalt festlegt, als er dem EStG zu Grunde liegt, kann, weil es für den Ausgang des vorliegenden verwaltungsgerichtlichen Verfahrens nicht entscheidend ist, dahingestellt bleiben. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin, welcher im Beschwerdeschriftsatz iSd Rz 6499 EStR 2000 annimmt, die in Rede stehenden Aufwendungen wären (nur) bei Vorliegen der Bauherreneigenschaft Werbungskosten, ist im Beschwerdefall die Frage des Umfanges der Anschaffungskosten und jenes der Herstellungskosten entscheidend.

Wenn Bauherreneigenschaft vorliegt, hat die Beschwerdeführerin eine Herstellung getätigt, andernfalls eine Anschaffung. Solcherart kommt es darauf an, ob die in Rede stehenden Aufwendungen zu den Anschaffungs- bzw Herstellungskosten des Gebäudes zählen.

Gehören die im Beschwerdefall strittigen Typen von Aufwendungen weder zu den (steuerlichen) Anschaffungskosten noch zu den (steuerlichen) Herstellungskosten, führen sie - unbeschadet der Verteilungsregel des § 19 Abs 3 EStG - zu sofort absetzbaren Werbungskosten, und zwar unabhängig davon, ob der Beschwerdeführerin Bauherreneigenschaft zukommt (Herstellungsvorgang) oder nicht (Anschaffungsvorgang).

Fallen die im Beschwerdefall strittigen Typen von Aufwendungen sowohl unter den Begriff der Anschaffungskosten als auch unter jenem der Herstellungskosten, ist eine sofortige Absetzung ausgeschlossen, und zwar ebenfalls unabhängig davon, ob der Beschwerdeführerin Bauherreneigenschaft zukommt (Herstellungsvorgang) oder nicht (Anschaffungsvorgang).

Dass die im Beschwerdefall strittigen Typen von Aufwendungen zwar vom Umfang der Anschaffungskosten nicht aber von jenem der Herstellungskosten erfasst wären, wird im angefochtenen Bescheid in keiner Weise nachvollziehbar dargetan.

Die belangte Behörde ist - allerdings ohne nähere Begründung -

davon ausgegangen, für sämtliche im Beschwerdefall strittigen Typen von Aufwendungen hänge die sofortige Absetzbarkeit als Werbungskosten davon ab, dass die Beschwerdeführerin Bauherrin sei. Damit hat sie die Rechtslage verkannt und es als Folge dessen unterlassen, die im Beschwerdefall betroffenen Aufwendungen näher zu untersuchen. Wenn auch Sachverhaltsfeststellungen über den konkreten Inhalt der Leistungen, welche den im Beschwerdefall strittigen, als "Rechts- und Beratungsaufwand" bezeichneten Aufwendungen zu Grunde liegen, im

angefochtenen Bescheid nicht getroffen worden sind, ist doch zu erkennen, dass zumindest zum Teil Aufwendungen betroffen sind, deren sofortige Absetzbarkeit als Werbungskosten nicht davon abhängt, ob der die Vermietung betreibenden Beschwerdeführerin Bauherreneigenschaft zukommt. So handelt es sich etwa bei jenen Aufwendungen, die mit der Erstellung eines Planes und der Betreuung des Baues, der Kontrolle der Baurechnungen und der Überwachung ihrer Begleichung zusammenhängen, also mit jenen Leistungen, wie sie üblicherweise auch ein Architekt übernimmt, um stets aktivierungspflichtige Aufwendungen. Die Beschaffung und Abwicklung der Finanzierung teilt hingegen das Schicksal der übrigen Finanzierungskosten und wird sohin zu Werbungskosten führen können. Auch die steuerliche Beratung in Bezug auf die Einkunftsquelle führt zu Werbungskosten. Das Akquirieren von Mietern und die Überwachung des Mieteinganges sowie die Hausverwaltung führen - ebenfalls unabhängig davon, ob der Beschwerdeführerin Bauherreneigenschaft zukommt oder nicht - zu Werbungskosten.

In Verkennung der Rechtslage hat es die belangte Behörde somit unterlassen, konkrete Feststellungen über die den geltend gemachten Aufwendungen zu Grunde liegenden einzelnen Leistungen zu treffen und sich mit dem rechtlichen Charakter der einzelnen Leistungen auseinander zu setzen. Sie hat zu Unrecht die Rechtsauffassung vertreten, bei sämtlichen im Beschwerdefall strittigen Aufwendungen hänge die Absetzbarkeit als Werbungskosten davon ab, ob die Beschwerdeführerin Errichterin des Mietobjektes sei. Im fortzusetzenden Verfahren wird die belangte Behörde in diesem Zusammenhang auch Feststellungen zu treffen haben, ob die strittigen, zumeist pauschalen Beträge überhaupt die Gegenleistung für die angegebenen Leistungen (wie zB für die steuerliche Projektbetreuung) darstellen oder ob es sich in Wirklichkeit um das Entgelt für andere Leistungen, etwa das Entgelt für die Vermittlung des Grundstückes (Tätigkeit eines Grundstücksmaklers) handelt. Für diese Feststellungen können etwa die für die einzelnen abgerechneten Leistungen tatsächlich angefallenen Kosten und die Höhe eines fremdüblichen Gewinnaufschlages taugliche Indizien sein.

Der angefochtene Bescheid ist somit mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet und war daher gemäß§ 42 Abs 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47ff VwGG iVm der VerordnungBGBl II 333/2003.

Wien, am 19. April 2007

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2007:2005150071.X00

**Im RIS seit**

17.05.2007

**Zuletzt aktualisiert am**

17.05.2013

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at