

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Vo und die weiteren Senatsmitglieder Ri als Berufsrichterinnen sowie Bs1 und Bs2 als fachkundige Laienrichter im Beisein der Schriftführerin S über die Beschwerden des Bf., vertreten durch Vertreter, vom 3.4.2015 sowie vom 26.7.2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling vom 27.2.2015 sowie vom 3.7.2014 betreffend Einkommensteuer der Jahre 2011 und 2012 in der Sitzung am 12.3.2020 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer, in der Folge als Bf. bezeichnet, erzielte in den Jahren 2011 und 2012 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowie u.a. solche aus Vermietung und Verpachtung von zwei in Deutschland gelegenen Eigentumswohnungen an den Adressen Str.1 bzw. Str.2, beide in V.

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2011, eingelangt beim Finanzamt am 1.9.2014, erklärte der Bf. einen Verlust (Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen) aus Vermietung und Verpachtung iHv Euro 34.840,37.

Das Finanzamt erließ den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2011 am 27.2.2015 und brachte in diesem einen Verlust aus Vermietung und Verpachtung im Ausmaß von Euro 17.707,60 zum Ansatz. In der diesbezüglich gesondert ergangenen Begründung führte es begründend aus, dass für den Fall, dass im Einkommen ausländische Einkünfte zu berücksichtigen seien, gemäß § 2 Abs 8 die Bestimmungen des EStG 1988 maßgebend seien. Die begünstigenden Bestimmungen des § 28 EStG 1988 fänden demnach nur

insoweit Anwendung, als die Voraussetzungen für deren Gewährung bei Betrachtung der ausländischen Einkunftsquelle vorzufinden seien. Für die Anschaffung der beiden in Deutschland gelegenen Liegenschaften lägen nach Ansicht des Finanzamtes die Voraussetzungen nicht vor. Folgende Überlegungen hätten zu dieser rechtlichen Würdigung geführt:

Anschaffungskosten seien jene Aufwendungen, die geleistet werden würden, um ein Wirtschaftsgut in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Auch Nebenkosten und nachträgliche Anschaffungskosten seien diesen hinzuzurechnen. Die Bemessungsgrundlage für die AfA bildeten die Anschaffungskosten, welche auf die Restnutzungsdauer zu verteilen seien.

Die Aufwendungen, d.h. Kaufpreise und Nebenkosten für die beiden Liegenschaften in Deutschland seien als Anschaffungskosten anzusehen.

Ein Herstellungsaufwand, der unter die Begünstigungen des § 28 Abs 3 EStG 1988 fiel, sei darin nicht zu erkennen. Es handle sich weder um Aufwendungen nach den §§ 3 - 5 MRG, da die Gebäude nicht dem MRG unterlägen, noch um Sanierungsmaßnahmen bei Vorliegen von Förderungszusagen nach dem Wohnhaussanierungsgesetz oder Ähnlichem noch um Sanierungsaufwendungen nach § 19 Denkmalschutzgesetz.

Für Aufwendungen auf Grund des Denkmalschutzes seien für die Inanspruchnahme der begünstigten Abschreibung auf fünfzehn Jahre folgende Voraussetzungen erforderlich:

Das Gebäude stehe unter Denkmalschutz und das Bundesdenkmalamt bestätige ausdrücklich, dass die geplanten Herstellungsmaßnahmen im Interesse der Denkmalpflege erfolgt seien.

Eine derartige Bestätigung liege nicht vor, da die Gebäude in Deutschland gelegen seien und das Bundesdenkmalamt dafür nicht zuständig sei.

Außerdem seien für beide Gebäude Bestätigungen der Stadt V übermittelt worden. Aus diesen sei ersichtlich, dass Modernisierungsmaßnahmen, Instandsetzungsmaßnahmen bzw. Maßnahmen, die der Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechten Verwendung eines Gebäudes dienen, das wegen seiner städtebaulichen - und nicht etwa wegen seiner geschichtlichen, künstlerischen oder sonstigen kulturellen - Bedeutung erhaltenswert sei, durchgeführt worden seien. Das Finanzamt könne darin keine Entsprechung iSd Anforderungen an ein denkmalgeschütztes Bauwerk nach österreichischem Recht erblicken. Dazu komme, dass Modernisierungsmaßnahmen per se in grobem Widerspruch zur Denkmalpflege stünden.

Eine beschleunigte Abschreibung iSd § 28 Abs 2 EStG 1988 komme ebenfalls nicht zur Anwendung, da es sich bei den Aufwendungen, wie eingangs erwähnt und auch durch die Prognoserechnung bestätigt, um Anschaffungs- oder Herstellungskosten handle.

Die Adaptierung der Abschreibung nach deutschem Steuerrecht auf die in Österreich anzuwendenden Bestimmungen sehe in diesem Fall eine Umrechnung der Abschreibung

auf eine Normal-AfA vor. Da keine kürzere Nutzungsdauer nachgewiesen worden sei, sei diese mit 67 Jahren anzunehmen, daher sei ein AfA-Satz von 1,5% anzuwenden.

Mit Schreiben vom 27.3.2015, eingelangt beim Finanzamt am 3.4.2015, erhob der Bf. gegen den o. a. Bescheid rechtzeitig Beschwerde und beantragte in dieser, die Einkommensteuer für das Jahr 2011 mit Euro 24.348,88 festzusetzen.

Das Finanzamt erließ den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2012 am 3.7.2014 ohne die vom Bf. in diesem Jahr aus Vermietung und Verpachtung erzielten Einkünfte zu berücksichtigen.

In der gegen diesen Bescheid mit Schreiben vom 26.7.2014, eingelangt beim Finanzamt am 6.8.2014, rechtzeitig erhobenen Beschwerde beantragte der Bf. die Einkommensteuer für das Jahr 2015 mit Euro - 21.730 festzusetzen.

Das Finanzamt erließ am 27.2.2015 eine abändernde Beschwerdeentscheidung und brachte in dieser Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv Euro -13.299,51 zum Ansatz wobei es diesbezüglich auf die o.e. den Einkommensteuerbescheid 2011 betreffende gesonderte Bescheidbegründung verwies.

Mit Vorlageantrag, bezeichnet als Beschwerde, vom 27.3.2015 beantragte der Bf. die Einkommensteuer 2012 mit Euro 27.020,11 festzusetzen.

Am 14.4.2015 erließ das Finanzamt einen Mängelbehebungsauftrag betreffend der beiden o.e. Eingaben des Bf. vom 27.3.2015 mit der Begründung, dass ein Inhaltserfordernis gemäß § 250 Abs. 1 BAO fehle.

Am 4.5.2015 brachte der Bf. betreffend dieses Mängelbehebungsauftrages ein als *"Ergänzung zur Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2011 und 2012"* bezeichnetes Schreiben gleichen Datums beim Finanzamt ein, führte in diesem aus, dass hinsichtlich der beiden o.e. erwähnten Eigentumswohnungen in Deutschland Verluste iHv Euro 33.363,55 (2011) sowie iHv Euro 47.043,94 (2012) veranlagt worden seien und beantragte in diesem Ergänzungsschreiben unter Hinweis auf die Bestimmung des § 2 Abs 8 Z 1 die Anerkennung folgender von ihm in Deutschland erzielter Verluste:

2011: insgesamt Euro - 35.350,42, resultierend aus der Vermietung der beiden in Rede stehenden Eigentumswohnungen

2012: insgesamt Euro - 42.180,54, beinhaltend aus der Vermietung der beiden in Rede stehenden Eigentumswohnungen resultierende Verluste iHv Euro 43.661,54 und aus der Vermietung von Garagen resultierende Verluste iHv Euro 23,68 und iHv Euro 48,66 sowie einen Überschuss aus Anteilen iHv Euro 1.481,00.

Weiters wurde in diesem Schreiben ausgeführt, dass hinsichtlich der beiden verfahrensgegenständlichen Liegenschaften - Str.1 und Str.2 - folgende Aufwendungen getätigt worden seien:

Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen sowie Maßnahmen die der Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechten Verwendung dienten. Diese Baumaßnahmen

seien auf Basis eines Denkmalschutzbescheides der Stadt V erfolgt. Dieser läge der Finanzverwaltung vor.

Diese Aufwendungen seien mit den in § 28 Abs 3 EStG 1988 aufgezählten Aufwendungen vergleichbar, siehe insbesondere die Teilungserklärung vom 18.1.2010. Im Zuge der beantragten Verluste seien diese Baumaßnahmen auf Basis einer 10-jährigen Abschreibung errechnet worden.

Die Finanzverwaltung verneine nun in ihrer Bescheidbegründung, dass die o.e. begünstigte Abschreibung zur Anwendung komme. Dies deshalb, da sich die in Rede stehenden Immobilien in Deutschland befänden und daher der österreichische Denkmalschutz nicht zur Anwendung komme und da außerdem kein Denkmalschutz per se vorliege.

Mit Entscheidung vom 15.10.2009, C-35/08 habe sich der EUGH mit der Ermittlung von Verlusten für deutsche Steuerpflichtige aus der Vermietung spanischer Immobilien beschäftigt und in dieser Entscheidung die Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit iSd Art 56 Abs 1 EG (nunmehr Art 63 AEUV) bejaht. In Bezug auf die vermieteten Liegenschaften seien zwei deutsche Regelungen verfahrensgegenständlich gewesen. Einerseits habe ein Verlustausgleichsverbot für die betreffenden Verluste aus der Vermietung der ausländischen Immobilien bestanden. Ein derartiges Verbot habe bei inländischen Immobilien nicht bestanden. Für inländische Immobilien habe außerdem die Möglichkeit der Vornahme einer degressiven AfA bestanden. Diese habe zu einer deutlich geringeren Steuerbelastung für den Steuerpflichtigen geführt als die allgemeingültige lineare AfA. Auch diese Möglichkeit sei deutschen Immobilien vorbehalten gewesen.

Im Ergebnis habe der EuGH beide Regelungen als gemeinschaftsrechtswidrig beurteilt.

Eine ähnliche Ausgangslage sei auch im vorliegenden Fall anzunehmen. Die getätigten Aufwendungen seien mit den oben sowie in den Beilagen angeführten Aufwendungen vergleichbar, eine Abzugsfähigkeit sei in J Linie aus formalen Gründen verneint worden.

Zusammengefasst sei auszuführen, dass die Beschwerde bzw. dieser Vorlageantrag auf die steuerliche Gleichbehandlung von in- und ausländischen Vermietungseinkünften abziele. Diese Gleichstellung ergebe sich aus der unmittelbaren Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit iSd Art 63 AEUV.

Es werde daher beantragt, die Einkommensteuer 2011 mit Euro 16.430,26 sowie jene des Jahres 2012 mit Euro 27.020,11, festzusetzen.

Für den Fall der Vorlage der Beschwerde beantragte der Bf. die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs 1 Z 1 lit a BAO, gemeint wohl § 284 Abs 1 Z 1 BAO, sowie die Entscheidung durch den Senat gemäß § 272 Abs 2 Z 1 BAO, gemeint wohl gemäß § 282 Abs 1 Z 1 BAO.

Angemerkt wird, dass der Bf. im Zuge der Beschwerdeergänzung vom 4.5.2015 sowie des Verfahrens vor dem BFG folgende Dokumente vorlegte:

1.) Den Kaufvertrag vom 4.3.2010 mit dem der Bf. einen Miteigentumsanteil (Wohnungseigentum) an der sich in V, Str.1, befindlichen Liegenschaft im Ausmaß von 776/10000 von der Firma Z GmbH zu einem Kaufpreis von Euro 281.000 - davon entfallend auf Sanierungsleistungen Euro 210.750 sowie jeweils Euro 35.125 auf den Grund und Boden bzw. auf die Altbausubstanz - erwarb.

Unter § 1 Punkt 2. a *"Baustand, Teilungserklärung Gemeinschaftsordnung"* dieses Vertrages wurde wörtlich wie folgt ausgeführt:

"Der Verkäufer errichtet auf dem Grundbesitz im ersten Bauabschnitt 17 Wohneinheiten, eine Büro- bzw. Gewerbeeinheit und einen Fahrradraum. Dabei werden 11 Altbauwohnungen und die Büro- bzw. Gewerbeeinheit saniert und 6 Wohnungen und der Fahrradraum neu errichtet."

Unter § 2 Punkt 2. *"Gegenstand der Herstellungspflicht, Bauausführung"* wurde in diesem Vertrag wörtlich wie folgt ausgeführt:

"1. Der Verkäufer verpflichtet sich, das hier verkaufte Sondereigentum nebst Gemeinschaftseigentum zu errichten. Im Rahmen dieser Herstellungsabrede ist der Verkäufer verpflichtet, die anerkannten Regeln der Baukunst- und Technik zu beachten."

...

3. Änderungen in der Bauausführung, der Einrichtung und Ausstattung bleiben vorbehalten, soweit hierdurch bauliche Verbesserungen erreicht werden oder wenn ein zügiger Baufortgang dies erfordert, weil bei den angegebenen Materialien Lieferschwierigkeiten bestehen, oder sie aufgrund behördlicher Auflagen, technischer oder wirtschaftlicher Gründe oder aufgrund neuer technischer Entwicklungen erforderlich sind, Änderungen in der Gestaltung der äußeren Ansicht der Gebäude sind ebenfalls zulässig."

Wert- oder Gebrauchsminderungen dürfen hiermit jedoch nicht verbunden und die Änderungen müssen dem Käufer zumutbar sein."

..."

Unter § 4 Punkt 2. *"Enthaltene Leistungen, Preisanpassung"* dieses Vertrages wurde in den ersten beiden Absätzen wörtlich wie folgt ausgeführt:

"Der angegebene Kaufpreis enthält die Kosten des Grundstücks, der bestehenden Altbausubstanz für die Sanierung des Vertragsobjekts (Sondereigentum und Gemeinschaftseigentum anteilig) gemäß der Baubeschreibung, der Baugenehmigung, der Bauwesenversicherung, der Architekten- und Ingenieursleistungen, behördliche Prüf- und Genehmigungsgebühren."

Der angegebene Kaufpreis beruht auf einem Preis von 2.285 Euro pro m² Wohnfläche. Der endgültige Kaufpreis bestimmt sich entsprechend der nach Abnahme des verkauften Sondereigentums ermittelten Wohnfläche. Sollte sich eine Mehr- oder Minderfläche der letztlich ermittelten Wohnfläche gegenüber der heute angenommenen Fläche ergeben, erfolgt zwischen den Beteiligten ein Ausgleich."

Unter § 6 "Sonderwünsche" dieses Vertrages wurde wörtlich wie folgt ausgeführt:

"1. Bauliche Sonderwünsche, die von der Baubeschreibung oder Bauzeichnung abweichen, werden nach Möglichkeit beim Sondereigentum in den durch die Baugenehmigung und den Baufortschritt gesetzten Grenzen berücksichtigt. Sie sind gesondert zu vergüten.

...

3. Der Verkäufer ist zur Ausführung von Sonderwünschen nur dann verpflichtet, wenn er deren Ausführung schriftlich bestätigt hat und über die zu zahlende Vergütung Einigkeit besteht.

...

5. Der Verkäufer kann die Genehmigung verweigern, wenn die Fertigstellung des Bauvorhabens durch die Sonderwünsche verzögert oder behindert, die äußere und/oder innere Gestaltung beeinträchtigt wird oder eine Abweichung von der Baugenehmigung erforderlich ist.

..."

Anmerkung: Aus dem Rechenwerk des Bf. geht hervor, dass die Anschaffungsnebenkosten dieser Eigentumswohnung insgesamt Euro 12.463,73 betragen.

2.) Die Teilungserklärung betreffend die vorstehend angeführte Liegenschaft, verhandelt am 19.1.2010

In dieser wurde das Eigentum der Firma Z GmbH gemäß § 8 Wohnungseigentumsgesetz (D) in der Weise aufgeteilt, dass jedem Miteigentumsanteil das Sondereigentum an einer bestimmten, in sich abgeschlossenen Wohnung - Wohnungseigentum - bzw. an nicht zu Wohnzwecken dienenden bestimmten Räumen - Teileigentum - verbunden wurde.

3.) Baubeschreibung "Projekt", Wohnen an der "Straße"

Diese ist allgemein gehalten und listet sämtliche am Haus Str.2 vorzunehmenden Arbeiten auf. Unter Punkt 1. Der Rohbau, 1.1. Die Entkernung wird in Satz 2 wörtlich wie folgt ausgeführt:

"Nach heutigem Kenntnisstand wird sich der Erhalt der Gebäude auf die nutzungsfähige Tragwerkskonstruktion beschränken."

Angemerkt wird, dass im Akt eine weitere derartige Baubeschreibung aufgefunden wurde. In dieser ist der im vorigen Absatz erwähnte Satz hinsichtlich sämtlicher zu den "Projekten" gehörenden Gebäude wortgleich angeführt.

4.) Ein Schreiben vom 9.11.2011 der Firma Z GmbH, gerichtet an den Bf.

In diesem wurde auf Bauverzögerungen hingewiesen sowie u. a. wörtlich wie folgt ausgeführt:

"Bitte rechnen Sie mit einer Bezugsfertigkeit im Neubau frühestens Ende Mai 2012 und im Altbau, der es ohnehin wieder einmal in sich hatte und nun doch mehr oder minder ein Neubau wird, mit Ende Juni-Juli 2012."

5.) Den Kaufvertrag vom 4.4.2011 mit dem der Bf. einen Miteigentumsanteil (Wohnungseigentum) an der sich in V, Str.2, befindlichen Liegenschaft im Ausmaß von 263,60/10000 von der Firma Z GmbH zu einem Kaufpreis von Euro 203.525 - davon entfallend auf Sanierungsleistungen Euro 152.643,75 sowie jeweils Euro 25.440,63 auf den Grund und Boden bzw. auf die Altbausubstanz - erwarb.

Unter § 1 Punkt 2. a *"Baustand, Teilungserklärung Gemeinschaftsordnung"* dieses Vertrages wurde wörtlich wie folgt ausgeführt:

"Die Z GmbH mit dem Sitz in V errichtet bzw. saniert auf dem Grundbesitz im zweiten Bauabschnitt 28 Wohneinheiten, drei Gewerbeeinheiten und eine Tiefgarage mit 4 Modulen mit jeweils 17 Stellplätzen und 2 Einzelstellplätzen..."

Unter § 2, Punkt 2. *"Gegenstand der Herstellungspflicht, Bauausführung"* wurde in diesem Vertrag wörtlich wie folgt ausgeführt:

"1. Der Verkäufer verpflichtet sich, das hier verkaufte Sondereigentum nebst Gemeinschaftseigentum zu errichten. Im Rahmen dieser Herstellungsabrede ist der Verkäufer verpflichtet, die anerkannten Regeln der Baukunst- und Technik zu beachten.

...

3. Änderungen in der Bauausführung, der Einrichtung und Ausstattung bleiben vorbehalten, soweit hierdurch bauliche Verbesserungen erreicht werden oder wenn ein zügiger Baufortgang dies erfordert, weil bei den angegebenen Materialien Lieferschwierigkeiten bestehen, oder sie aufgrund behördlicher Auflagen, technischer oder wirtschaftlicher Gründe oder aufgrund neuer technischer Entwicklungen erforderlich sind, Änderungen in der Gestaltung der äußeren Ansicht der Gebäude sind ebenfalls zulässig.

Wert- oder Gebrauchsminderungen dürfen hiermit jedoch nicht verbunden und die Änderungen müssen dem Käufer zumutbar sein.

..."

Unter § 4 Punkt 2. *"Enthaltene Leistungen, Preisanpassung"* dieses Vertrages wurde in den ersten beiden Absätzen wörtlich wie folgt ausgeführt:

"Der angegebene Kaufpreis enthält die Kosten des Grundstücks, der bestehenden Altbausubstanz für die Sanierung des Vertragsobjekts (Sondereigentum und Gemeinschaftseigentum anteilig) gemäß der Baubeschreibung, der Baugenehmigung, der Bauwesenversicherung, der Architekten- und Ingenieursleistungen, behördliche Prüf- und Genehmigungsgebühren.

Der angegebene Kaufpreis beruht auf einem Preis von 2.500 Euro pro m² Wohnfläche. Der endgültige Kaufpreis bestimmt sich entsprechend der nach Abnahme des verkauften Sondereigentums ermittelten Wohnfläche. Sollte sich eine Mehr- oder Minderfläche der

letztlich ermittelten Wohnfläche gegenüber der heute angenommenen Fläche ergeben, erfolgt zwischen den Beteiligten ein Ausgleich."

Unter § 6 "Sonderwünsche" dieses Vertrages wurde wörtlich wie folgt ausgeführt:

"1. Bauliche Sonderwünsche, die von der Baubeschreibung oder Bauzeichnung abweichen, werden nach Möglichkeit beim Sondereigentum in den durch die Baugenehmigung und den Baufortschritt gesetzten Grenzen berücksichtigt. Sie sind gesondert zu vergüten.

...

3. Der Verkäufer ist zur Ausführung von Sonderwünschen nur dann verpflichtet, wenn er deren Ausführung schriftlich bestätigt hat und über die zu zahlende Vergütung Einigkeit besteht.

...

5. Der Verkäufer kann die Genehmigung verweigern, wenn die Fertigstellung des Bauvorhabens durch die Sonderwünsche verzögert oder behindert, die äußere und/oder innere Gestaltung beeinträchtigt wird oder eine Abweichung von der Baugenehmigung erforderlich ist.

..."

Anmerkung: Aus dem Rechenwerk des Bf. geht hervor, dass die Anschaffungsnebenkosten dieser Eigentumswohnung insgesamt Euro 12.249,08 betrugen.

6.) Die Teilungserklärung betreffend die vorstehend angeführte Liegenschaft, verhandelt am 17.2.2011.

In dieser wurde das Eigentum der Firma Z GmbH gemäß § 8 Wohnungseigentumsgesetz (D) in der Weise aufgeteilt, dass jedem Miteigentumsanteil das Sondereigentum an einer bestimmten, in sich abgeschlossenen Wohnung - Wohnungseigentum - bzw. an nicht zu Wohnzwecken dienenden bestimmten Räumen - Teileigentum - verbunden wurde.

7.) Die Baugenehmigung Aktenzeichen B 0609/2010-1 hinsichtlich des 2. Bauabschnittes betreffend der Liegenschaft Str.2, ausgestellt vom Bauamt V am 26.1.2011 hinsichtlich des Antrages der Firma Z GmbH, bezeichnet als Bauherr, vom 20.7.2010.

In dieser wird u.a. ausgeführt, dass die denkmalrechtliche Zustimmung am 28.9.2010 durch die Untere Denkmalschutzbehörde unter Auflagen erteilt worden sei. Die sanierungsrechtliche Genehmigung sei am 15.11.2010 erteilt worden.

8.) Die Baugenehmigung Aktenzeichen B 0802/2009-1 hinsichtlich des 1. Bauabschnittes betreffend der Liegenschaft Str.1, ausgestellt vom Bauamt V am 10.12.2009 hinsichtlich des Antrages der Firma Z GmbH, bezeichnet als Bauherr, vom 22.9.2009.

In dieser wird u.a. ausgeführt, dass die denkmalrechtliche Zustimmung am 9.12.2009 durch die Untere Denkmalschutzbehörde unter Auflagen erteilt worden sei.

9.) Einen öffentlich-rechtlichen Vertrag gemäß § 54 Satz 1 Thüringer Verwaltungsverfahrensgesetz (ThürVwVfG) über Modernisierung und Instandsetzungsmaßnahmen § 177 Baugesetzbuch (BauGB) als Grundlage zur Erlangung einer Bescheinigung zur Steuerbegünstigung nach §§ 7h 10f und 11a Einkommensteuergesetz (EStG) 60-MI/EStG-34-2009 zwischen der Landeshauptstadt V und der Firma Z GmbH betreffend der Liegenschaft Str.1.

In diesem wird unter § 1 *"Modernisierungs- und Instandsetzungsverpflichtung/ Vertragsbestandteile"* u.a. auf eine sanierungsrechtliche Genehmigung vom 18.9.2008 sowie auf die unter Punkt 8.) angeführte Baugenehmigung Aktenzeichen B 0802/2009-1 verwiesen. Diese werde nachgereicht.

Unter § 2 *"Durchführung"* wird u.a. bestimmt, dass mit den Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen nach Erteilung der Baugenehmigung unverzüglich zu beginnen sei.

Diese Modernisierungsvereinbarung wurde seitens der Stadt V am 17.11.2009 und seitens der Firma Z GmbH am 16.11.2009 unterzeichnet.

9.a) Einen öffentlich-rechtlichen Vertrag gemäß § 54 Satz 1 Thüringer Verwaltungsverfahrensgesetz (ThürVwVfG) über Modernisierung und Instandsetzungsmaßnahmen § 177 Baugesetzbuch (BauGB) als Grundlage zur Erlangung einer Bescheinigung zur Steuerbegünstigung nach §§ 7h 10f und 11a Einkommensteuergesetz (EStG) 61-MI/EStG-07/2011 zwischen der Landeshauptstadt V und der Firma Z GmbH betreffend der Liegenschaft Str.2.

In diesem wird unter § 1 *"Modernisierungs- und Instandsetzungsverpflichtung/ Vertragsbestandteile"* u.a. auf die oben unter Punkt 7 erwähnte sanierungsrechtliche Genehmigung sowie auf die dort angeführte Baugenehmigung vom 26.1.2011 verwiesen.

Unter § 2 *"Durchführung"* wird u.a. bestimmt, dass mit den Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen nach Erteilung der Baugenehmigung unverzüglich zu beginnen sei.

Diese Modernisierungsvereinbarung wurde laut der dem BFG vorliegenden diesbezüglichen Kopie seitens der Stadt V nicht und seitens der Firma Z GmbH am 28.3.2011 unterzeichnet.

10.) Eine Bescheinigung gemäß §§ 7h, 10f, 11a und 52 Abs. 21 Satz 6 EStG, § 82g Einkommensteuer-Durchführungsverordnung , ausgestellt von der Stadtverwaltung V am 4.11.2013.

In dieser wird dem Bf. bescheinigt, dass das Grundstück Str.1 in einem durch Sanierungstagsatzung vom 18.3.1992 förmlich festgelegten Sanierungsgebiet gelegen sei.

An dem Gebäude seien durchgeführt worden:

Modernisierungsmaßnahmen iSd § 177 BauGB, Instandsetzungsmaßnahmen iSd § 177 BauGB sowie Maßnahmen, die der Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechten

Verwendung eines Gebäudes dienen, das wegen seiner städtebaulichen Bedeutung erhaltenswert sei.

Der Durchführung der Maßnahmen sei eine Vereinbarung zwischen dem Antragsteller und der Gemeinde vom 3.9.2009 (Vertrags-Nr. 60-MI/ESTG-31/2009) zu Grunde gelegen. Die durchgeführten Maßnahmen hätten an der Wohnung Nr. 5 in dem Gebäude Nr. 2 nach den vorgelegten Unterlagen zu bescheinigungsfähigen Aufwendungen von Euro 210.750 einschließlich Mehrwertsteuer geführt. Für den Tiefgaragenplatz seien Euro 18.000 zu bescheinigen. Zusätzlich seien eigene Aufwendungen iHv Euro 12.371,28 entstanden.

Eine Bescheinigung gemäß §§ 7h, 10f, 11a und 52 Abs. 21 Satz 6 EStG, § 82g Einkommensteuer-Durchführungsverordnung, ausgestellt von der Stadtverwaltung V am 22.8.2014.

In dieser wird dem Bf. bescheinigt, dass das Grundstück Str.2 in einem durch Sanierungstagsatzung vom 18.3.1992 förmlich festgelegten Sanierungsgebiet gelegen sei.

An dem Gebäude seien durchgeführt worden:

Modernisierungsmaßnahmen iSd § 177 BauGB, Instandsetzungsmaßnahmen iSd § 177 BauGB sowie Maßnahmen, die der Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechten Verwendung eines Gebäudes dienen, das wegen seiner städtebaulichen Bedeutung erhaltenswert sei.

Der Durchführung der Maßnahmen sei eine Vereinbarung zwischen dem Antragsteller und der Gemeinde vom 3.3.2011 (Vertrags-Nr. 61-MI/ESTG-07/2011) zu Grunde gelegen. Die durchgeführten Maßnahmen hätten an der Eigentumswohnung Nr. 4 in dem Gebäude Nr. 6 nach den vorgelegten Unterlagen zu bescheinigungsfähigen Aufwendungen von Euro 152.643,75 einschließlich Mehrwertsteuer geführt. Für den Tiefgaragenplatz seien Euro 18.500 zu bescheinigen

11.) Am 4.7.2019 erstellte der Richter einen Aktenvermerk in dem wörtlich wie folgt ausgeführt wurde:

"Frau G wurde heute vom Richter telef. befragt, in welchem Jahr die Häuser, in denen sich die beiden Wohnungen befinden, errichtet wurden. Sie gab daraufhin bekannt, dass diese laut einem Gespräch mit dem Bf. zum Ende des 19. Jhdts. errichtet worden seien.

Anmerkung: Diese Aussage ist im Hinblick auf die Aktenlage sowie diverse Internetrecherchen - Fotos vom Deutschen Städtetag sowie weitere Fotos die Projekt betreffend wurden vom Richter eingesehen - als glaubhaft zu beurteilen.

Frau G wurde heute vom Richter telef. weiters aufgefordert, die die gegenständlichen Sanierungsarbeiten betreffenden Rechnungen sowie detaillierte Beschreibungen der einzelnen Sanierungsarbeiten vorzulegen.

Im diesbezüglichen Rückruf gab Frau G telef. bekannt, dass einzelne Rechnungen bzw. einzelne Beschreibungen betreffend der gegenständlichen Sanierungsarbeiten nicht in ihrem Akt enthalten seien. Es habe sich um eine Sanierung der Gesamtanlage Projekt

gehandelt. Sie werde jedoch an den Bf. herantreten, damit dieser die angeforderten Unterlagen - soweit vorhanden - übermitteln könne. Sie könne generell nur soviel sagen, dass die in Rede stehenden Gebäude auf Grund des Umstandes, dass in 40 Jahren DDR keine Sanierungsmaßnahmen erfolgt seien, hinsichtlich der Leitungen etc. erneuert worden seien."

Mit E-Mail vom 5.7.2019 übermittelte die steuerliche Vertreterin dem BFG diverse Unterlagen - die oben unter Punkt 2.) erwähnte Teilungserklärung vom 19.1.2010, den oben unter Punkt 9.) erwähnten öffentlich rechtlichen Vertrag, die oben unter Punkt 3a erwähnte Baubeschreibung, den oben unter Punkt 9.a) erwähnten öffentlich rechtlichen Vertrag sowie vier Fotos die die beiden in Rede stehenden Gebäude Str.2 und Str.1 jeweils vor und nach den gegenständlichen Baumaßnahmen abbilden - und führte aus, dass aus diesen Unterlagen sehr gut ersichtlich sei, welche Investitionen getätigt worden seien. Weiters wurde in diesem E-Mail dem BFG ein E-Mail des Bf. vom 4.7.2019 übermittelt. In diesem brachte der Bf. u.a. wörtlich vor wie folgt:

Um es kurz zu sagen, was an den Whg. gemacht wurde: ALLES, d.h. Innenwaende, bestehender Rohbau saniert (Feuchtigkeitsschaeden, Pilz, Schimmel, Taubenzecken), Treppenhaeuser, Daecher, Fundament, Sanitaer, Strom, Heizung, Fenster, Tueren, Telefon/Fernsehen, Balkone, Fassade, etc. (Die Haeuser waren zum damaligen Zeitpunkt bereits ca. 20 Jahre unbewohnt, weitere 5 Jahre und diese waeren in sich zusammengefallen).

So heisst es im ersten Absatz unter 1.1 der Baubeschreibung: "Nach heutigem Kenntnisstand wird sich der Erhalt der Gebaeude auf die nutzungsfaehige Tragwerkskonstruktion beschraenken."

12.) Am 9.7.2019 erließ das BFG einen Vorhalt in dem wörtlich wie folgt ausgeführt wurde:

"Aus den beiden von Ihnen dem BFG am 5.7.2019 per E-Mail übermittelten öffentlich-rechtlichen Verträgen gem. § 54 Satz 1 ThürVwVfG über Modernisierung und Instandsetzungsmaßnahmen (§ 177 BauBG) als Grundlage zur Erlangung einer Bescheinigung zur Steuerbegünstigung nach §§ 7h, 10f und 11a Einkommensteuergesetz (EStG) 61-MI/ESTG-07/2011 und 60-MI/ESTG-34/2009, abgeschlossen am 28.3.2011 bzw. am 17.11.2009 zwischen der Landeshauptstadt V und der Firma Z GmbH geht hervor, dass die vorhandenen Gebäude nach den Ausweisungen des städtebaulichen Rahmenplanes nicht beseitigt werden sondern erhalten bleiben sollten. Die Gebäude hätten Missstände und Mängel iSd § 177 BauBG aufgewiesen, die entsprechend den Sanierungszielen durch Modernisierung beseitigt und durch Instandsetzung behoben werden sollten. In diesen Verträgen verpflichtete sich der Eigentümer, zur Durchführung von Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen.

In den beiden Bescheinigungen gemäß §§ 7h, 10f, 11a und 52 Abs 21 Satz 6 Einkommensteuergesetz (EStG), § 82g Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) vom 4.11.2013 und vom 22.8.2014, ausgestellt von der Stadtverwaltung V, Amt für Stadtentwicklung und Stadtplanung, Abteilung Stadterneuerung, wird gleichlautend

bestätigt, dass an den jeweiligen Gebäuden Modernisierungsmaßnahmen iSd § 177 BauBG, Instandsetzungsmaßnahmen iSd § 177 BauBG sowie Maßnahmen, die der Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechten Verwendung eines Gebäudes, das wegen seiner städtebaulichen Bedeutung erhaltenswert sei, durchgeführt worden seien.

Gemäß § 7h EStG Deutschland kann der Steuerpflichtige in einem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet oder städtebaulichen Entwicklungsbericht abweichend von § 7 Absatz 4 und 5 im Jahr der Herstellung und in den folgenden sieben Jahren jeweils bis zu 9 Prozent und in den folgenden vier Jahren jeweils bis zu 7 Prozent der Herstellungskosten für Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen iSd § 177 des Baugesetzbuches absetzen.

Gemäß § 177 BauBG kann die Gemeinde für den Fall, dass eine bauliche Anlage nach ihrer inneren oder äußeren Beschaffenheit Missstände oder Mängel aufweist, deren Beseitigung oder Behebung durch Modernisierung oder Instandsetzung möglich ist, die Beseitigung der Missstände durch ein Modernisierungsgebot und die Behebung der Mängel durch ein Instandsetzungsgebot anordnen.

Gemäß § 2 Abs. 8 Z1 EStG 1988 sind für die Ermittlung der ausländischen Einkünfte die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes maßgebend. Da dieses zwischen Erhaltungsaufwand und Herstellungsaufwand unterscheidet und an diese Differenzierung unterschiedliche Rechtsfolgen knüpft, ist im Hinblick auf das vorstehend Gesagte sowie auf den Umstand, dass die Baubeschreibung "Projekt, Wohnen an der Straße" allgemein gehalten ist und dass aus dieser somit in keiner Weise hervorgeht, welche konkreten Baumaßnahmen in den beiden von Ihnen erworbenen Wohnungen gesetzt wurden, die Vorlage von detaillierten diesbezüglichen Aufstellungen samt sämtlicher Bezug habender Kosten innerhalb einer Frist von zwei Monaten ab Erhalt dieses Schreibens zur Erledigung der o. a. Beschwerde unabdingbar.

Aus den im vorigen Absatz angeführten Gründen ist weiters die Bekanntgabe, welche der durchgeführten Baumaßnahmen auf Grund des Thüringer Gesetzes zur Pflege und zum Schutz der Kulturdenkmale (Thüringer Denkmalschutzgesetz - ThürDSchG) gesetzt wurden sowie die Vorlage der diesbezüglichen Bestätigungen durch die Stadtverwaltung V, Bauamt, Untere Denkmalschutzbehörde innerhalb der o. e. Frist zur Erledigung der o. a. Beschwerde unabdingbar."

In Beantwortung dieses Vorhaltes übermittelte der steuerliche Vertreter dem BFG die beiden o.e. öffentlich-rechtlichen Verträge sowie einen Antrag auf Erteilung einer Modernisierungsvereinbarung für den 1. Bauabschnitt Nr. MI 34/09 der Firma Z GmbH vom 12.10.2009, gerichtet an das Bauamt V. Aus diesem geht u.a. hervor, dass der Gesamtkaufpreis der Häuser eins bis drei - beinhaltend auch das Gebäude Str.1 - des Projektes "Projekt" Euro 3,059.500 - davon jeweils Euro 382.438 für den Grundstücksanteil und den Altbausubstanz sowie Euro 2,294.625 für den Sanierungskostenanteil - betrug. Hinsichtlich der vom Bf. in der Str.1 erworbenen Wohnung Nr. 5 finden sich in diesem Antrag folgende Eintragungen:

WE Nr.: 5, Etage: 1.OG, Seite: links, Anz. Zi. 4, Balkon, San./Neubau: Sanierung, Whfl. in m²: 124,45, Kaufpreis WE in Euro: 281.000, Gst. Ant.: 35.125, Altbausubstanz: 35.125, Sanierungskostenanteil: 210.750

Angemerkt wird, dass die Einträge der übrigen dort verzeichneten Wohnungen in der gleichen Weise erstellt wurden.

Weitere Unterlagen wurden in Beantwortung dieses Vorhaltes mit der Begründung, dass auf Grund des Umstandes, dass der Akt längst abgeschlossen worden sei, nicht vorgelegt.

13.) Der Bf. legte im Zuge des Verfahrens vor dem BFG mehrere Darlehensverträge - abgeschlossen in den Jahren 2010 und 2020 - vor. Hinsichtlich der im Jahre 2010 abgeschlossenen Darlehensverträge wird angemerkt, dass ein solcher über einen Darlehensbetrag von Euro 200.000,00 - Zinsen laut Bezug habendem Antrag 4,79% - ein weiterer über einen Darlehensbetrag von Euro 160.000,00 - Effektivzinssatz 4,5% - sowie ein solcher über einen Darlehensbetrag von Euro 125.000,00 - Effektivzinssatz 2,64% - vorgelegt wurde. Hinsichtlich der im Jahre 2020 abgeschlossenen Darlehensverträge wird angemerkt, dass ein solcher über einen Darlehensbetrag von Euro 260.000,00 - Sollzinssatz 0,79%, Effektivzinssatz 0,84% - sowie ein solcher über einen Darlehensbetrag von Euro 180.000,00 - Sollzinssatz 0,69%, Effektivzinssatz 0,75% - vorgelegt wurde. Außerdem wurden die Bezug habenden Tilgungspläne vorgelegt.

Weiters legte der Bf. im Zuge des Verfahrens vor dem BFG vier Mietverträge vor. Davon betreffen jeweils zwei die in der Str.2 und die in der Str.1 gelegenen Wohnungen.

Die Mietverträge hinsichtlich der in der Str.2 gelegenen Wohnung wurden am 1.10.2012 und am 25.1.2014 abgeschlossen. In diesen wurde ein monatlicher Mietzins iHv Euro 840,00 bzw. iHv Euro 850,00 vereinbart.

Die Mietverträge hinsichtlich der in der Str.1 gelegenen Wohnung wurden am 30.4.2011 und am 5.6.2019 abgeschlossen. In diesen wurde ein monatlicher Mietzins iHv Euro 1.058,25 bzw. iHv Euro 1.380,00 vereinbart.

Außerdem brachte der Bf. im Zuge des Verfahrens vor dem BFG Prognoserechnungen bei. Erwähnt wird diesbezüglich dass in der die in der Str.2 gelegenen Wohnung betreffenden Mieterträge iHv Euro 0,00 (2011) und iHv Euro 1.680,00 (2012) sowie Zinsen iHv Euro 5.445,00 (2011) und iHv Euro 8.246,00 (2012) und außerdem sonstige Aufwendungen iHv Euro 1.022,00 (2011) und iHv Euro 2.509,00 (2012) aufscheinen. In der die in der Str.1 gelegenen Wohnung betreffenden Prognoserechnung scheinen Mieterträge iHv Euro 6.883,00 (2011) und iHv Euro 12.324,00 (2012) sowie Zinsen iHv Euro 9.478,00 (2011) und iHv Euro 10.046,00 (2012) und außerdem sonstige Aufwendungen iHv Euro 4.120,00 (2011) und iHv Euro 71,00 (2012) auf. Hinsichtlich der vorerwähnten Zinsen wird angemerkt, dass diese in etwa jenen, die in den o.e. Tilgungsplänen verzeichnet sind, entsprechen.

In der am 12.3.2020 abgehaltenen mündlichen Verhandlung überreichte der Bf. dem erkennenden Senat ein Schreiben der Stadtverwaltung V vom 13.1.2010. In diesem

wird ausgeführt, dass die beiden gegenständlichen Grundstücke mit ihrer Bebauung als Bestandteil der „*Baulichen Gesamtanlage der Altstadt V*“ der Denkmalliste der Stadt V verzeichnet sind. Bauliche und gestalterische Änderungen bedürften einer denkmalschutzrechtlichen Erlaubnis. Maßnahmen die dem Erhalt eines Baudenkmals dienen, könnten unter bestimmten Voraussetzungen steuerlich geltend gemacht werden. Auskünfte erteile die untere Denkmalschutzbehörde V. Dieses Schriftstück wurde vom Vorsitzenden zum Akt genommen.

Die Frage des Vorsitzenden, ob die beiden Wohnungen frei finanziert worden seien, beantwortete der Bf. mit "ja".

Auf die weitere Frage des Vorsitzenden, woher die in der Beschwerdeergänzung erwähnten Euro 1.481,00 aus dem Jahr 2012 stammten bzw. um welche Art von Einkünften es sich dabei gehandelt habe, gab der steuerliche Vertreter des Bf. an, dass diese Einkünfte aus einem weiteren Vermietungsobjekt, das sich in V befinde und an dem der Bf. zu einem 1/8 beteiligt sei, stammten.

Die Frage des Vorsitzenden, auf welche Weise der Bf. auf die "*Projekt*" aufmerksam geworden sei, beantwortet dieser damit, dass er aus V stamme und im Zuge eines Fußweges auf eine Werbetafel bzw. eine Plane gestoßen sei, die am Objekt angebracht gewesen sei.

Dieses Objekt habe dem Bf. gefallen. Er habe anschließend diesbezügliche Internetrecherchen durchgeführt und in weiterer Folge mit dem Makler bzw. dem Verkäufer Kontakt aufgenommen. Anschließend habe der Bf. Rücksprache mit seinem steuerlichen Vertreter gehalten und zwar insofern, wie ein Ankauf dieser Immobilien steuerlich zu beurteilen sei bzw. welche steuerlichen Folgen ein derartiger Ankauf nach sich zöge.

Die Frage des Vorsitzenden, mit welchen Personen der Bf. betreffend der "*Projekt*" Kontakt gehabt habe, beantwortet dieser damit, dass er mit einem Makler und zwar Herrn J Kontakt gehabt habe. Dieser sei für den Vertrieb verantwortlich gewesen und sei ein Makler gewesen. Der Bf. habe jedoch keine Maklergebühr bezahlt. Weiters sei der Bf. mit Frau K, der Geschäftsführerin der Firma Z GmbH sowie mit Herrn L in Kontakt gestanden.

Die Frage des Vorsitzenden, ob er auch Kontakt mit Frau T oder Herrn U (die Architekten des Projektes "*Projekt*") gehabt habe, beantwortet der Bf. mit Nein, er könne sich nicht daran erinnern. Er sei jedoch mit Herrn L hinsichtlich der Elektroinstallation (Position der Steckdosen) in Kontakt gestanden. Er habe mit Herrn L weiters die ursprünglich geplante Küche von einem Raum in den anderen verlegen lassen. Er sei außerdem mit dem Fliesenleger in Kontakt gewesen.

Hinsichtlich jener Baumaßnahmen, die der Bf. selbst habe bestimmen können - Fliesen, Armaturen, Parkett sowie die Aufarbeitung eines sich in der einen Wohnung befindlichen Holzbogens - habe der Bf. mit den Professionisten, die diese Arbeiten durchgeführt hätten, zusammengewirkt. Er habe seine diesbezüglichen Wünsche zum Ausdruck gebracht.

Die Architekten habe der Bf. beim Richtfest gesehen. Weitere direkte Kontakt mit den Architekten wären keine erfolgt.

Die Änderungen, die der Bf. vornehmen habe können, habe er von Herrn L bei den Architekten beauftragen lassen. Die Architekten hätten die diesbezüglichen Änderungen gezeichnet.

Die Frage des Vorsitzenden, welche Änderungen der Bf. in Auftrag geben hätte können bzw. welche Planänderungswünsche möglich gewesen wären, beantwortete der Bf. damit, dass die Kubatur, die Fensterfarben, die Fenstergrößen etc. aus Denkmalschutzgründen vorgegeben gewesen seien.

Die Frage des Vorsitzenden, inwieweit der Bf. in die Planung des Projektes eingebunden gewesen sei, beantwortet der Bf. damit, dass er nur in Bezug auf die beiden Eigentumswohnungen eingebunden gewesen sei.

Der Bf. überreichte dem BFG einen Grundrissplan der Wohnung die sich in der Str.1 befindet und erläuterte anhand dieses Planes, die von ihm veranlassten Änderungen. Die Küche sei ursprünglich nicht dort gewesen, wo sich der Balkon befinde, insofern habe der Bf. einen Zimmertausch veranlasst. Die Bezug habende Skizze wurde zum Akt des BFG genommen.

Die Frage des Vorsitzenden, ob der Bf. betreffend der Wohnungen Kostenvoranschläge eingeholt hätte, beantwortete der Bf. damit, dass die Kaufpreise hinsichtlich der Wohnungen seitens der Verkäufer vorgegeben gewesen seien bzw. festgestanden hätten.

Kostenvoranschläge seitens des Bf. seien lediglich hinsichtlich der ausstattungsbedingten Änderungen bzw. Vorgaben durch den Bf. (zusätzliche Steckdosen, ein besserer Parkettboden, teilweise Verfliesung wo diese nicht vorgesehen gewesen sei, etc.) eingeholt worden.

Die Frage des Vorsitzenden, ob der Bf. bei der Baubehörde antragstellend aufgetreten sei, beantwortete dieser mit *"nein"*. Die baubehördlichen Bewilligungen seien seitens der Firma Z GmbH eingeholt worden. Es habe daher auch keine Veranlassung bestanden, mit der Baubehörde in Kontakt zu treten.

Die Frage des Vorsitzenden, ob hinsichtlich der Finanzierung ein fertiges Konzept vorhanden gewesen sei, beantwortete der Bf. damit, dass sich um die Finanzierung jeder neue Wohnungseigentümer selber habe kümmern müssen. Der Bf. habe die Kredite für die beiden Wohnungen eigenständig organisiert.

Die Frage des Vorsitzenden, ob es bereits ein fertiges Vertragskonzept für die Kaufverträge gegeben habe, beantwortete der Bf. damit, dass die Kaufvertragserstellung durch den Notar im Auftrag der Firma Z GmbH erfolgt sei. Bei den Kaufverträgen handelte es sich um standardisierte Kaufverträge.

Die Frage des Vorsitzenden, ob es eine Aufschlüsselung der erbrachten Leistungen gegeben habe, beantwortet der Bf. damit, dass er eine derartige Aufschlüsselung nicht erhalten habe. Es habe angesichts des feststehenden Kaufpreises auch nicht die

Notwendigkeit bestanden eine derartige anzufordern. Es könne durchaus sein, dass derartige Aufschlüsselungen existiert hätten, aufgrund des Umstandes jedoch, dass diese Bauvorhaben vor zehn Jahren durchgeführt worden seien, sei es nicht mehr möglich gewesen, an derartige Aufstellungen der Bauleistungen heranzukommen. Die Firma Z GmbH verfüge mit Sicherheit über derartige Aufschlüsselungen. Für den Bf. habe die Notwendigkeit, eine derartige zu erhalten, nicht bestanden, da er einen Fixpreis zu leisten gehabt hätte. Der Kaufpreis sei von vornherein festgestanden.

Der steuerliche Vertreter des Bf. gab hinsichtlich der Aufwendungen die getätigt worden seien, an, dass diese seiner Ansicht nach Instandsetzungsaufwendungen und somit keine Herstellungsaufwendungen dargestellt hätten. Dies deshalb, da in sämtlichen Verträgen von Modernisierungs-, Instandsetzungs- sowie Maßnahmen die der Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechten Verwendung eines Gebäudes dienten, die Rede gewesen sei.

Der steuerliche Vertreter gab weiters an, dass die beiden Gebäude in denen sich die gegenständlichen Wohnungen befänden, dem Denkmalschutz unterlägen.

Die Frage des Vorsitzenden, ob er mit den anderen Wohnungseigentümern in Kontakt getreten sei, beantwortet der Bf. damit, dass er beim Richtfest Kontakt zu den anderen Wohnungseigentümern gehabt hätte. Hinsichtlich der Wohnung H2 W5 habe er mit einem anderen Wohnungseigentümer betreffend einer Balkontrennwand Einvernehmen erzielt. Darüber hinaus habe keine Notwendigkeit bestanden, mit den anderen jeweiligen Wohnungseigentümern in Kontakt zu treten.

Der Vertreter des Finanzamtes merkte hinsichtlich der im vorletzten Absatz erwähnten Ausführungen des steuerlichen Vertreters, wonach es sich bei den in Rede stehenden Kosten um Instandsetzungsaufwendungen gehandelt habe, an, dass im Hinblick auf das E-Mail des Bf. vom 4. Juli 2019, wonach sich nach heutigem Kenntnisstand der Erhalt der Gebäude auf die nutzungsfähige Tragwerkskonstruktion beschränken werde, seiner Meinung nach Herstellungskosten vorlägen.

Der steuerliche Vertreter wiederholte seinen Standpunkt hinsichtlich der Herstellungskosten.

Der Vertreter des Finanzamtes führte aus, dass in Österreich eine Bestätigung des Denkmalschutzamtes, wonach die angefallenen Herstellungskosten im Interesse des Denkmalschutzes aufgewendet worden seien, verlangt werde. Hinsichtlich der Anerkennung der gegenständlichen strittigen Sanierungskosten in Österreich wäre eine gleichwertige deutsche Bestätigung, d.h. vom deutschen Denkmalamt, notwendig. In § 7h deutsches Einkommensteuergesetz sei die Rede von Maßnahmen die aus städtebaulicher Sicht durchgeführt werden würden. Die beiden Bestätigungen vom 22.8.2014 bzw. 4.11.2013 hätten vom Amt für Stadtentwicklung und Stadtplanung, Abteilung Stadterneuerung, nicht jedoch vom Denkmalschutzamt in V gestammt.

Im deutschen Einkommensteuergesetz existiere die Norm des § 7i (Erhöhte Absetzungen bei Baudenkmalen). Bereits aus dieser Textierung ergebe sich, dass es sich bei den in

Rede stehenden Sanierungsaufwendungen um keine solchen gehandelt habe, die im Interesse des Denkmalschutzes getätigt worden seien.

Der Vertreter des Finanzamtes führt weiters aus, dass es Bescheinigungsrichtlinien zur Anwendung der §§ 7i, 10f und 11b des deutschen Einkommensteuergesetzes gebe.

Der steuerliche Vertreter des Bf. führte aus, dass die Bestimmung des § 2 Abs 8 EStG 1988 in der Weise zu verstehen sei, dass man im konkreten Fall die beiden Wohnungen als in Österreich gelegen beurteilen müsse und daran anknüpfend die österreichischen Rechtsfolgen eintreten müssten.

Der steuerliche Vertreter wiederholte seine Ansicht, dass es sich bei den in Rede stehenden Baumaßnahmen um Instandsetzungsmaßnahmen gehandelt habe und wies diesbezüglich auf den Inhalt der beiden oben erwähnten Bescheinigungen vom 4.11.2013 sowie vom 22.8.2014 hin.

Der Vertreter des Finanzamtes führte ergänzend aus, dass im vorliegendem Fall keine Bestätigungen des deutschen Denkmalschutzamtes hinsichtlich der konkreten Maßnahmen, die im Sinnes des Denkmalschutzgesetzes erbracht worden seien, vorlägen.

Der Vertreter des Finanzamtes führte weiters aus, dass sich diese Frage für den Fall, dass der erkennende Senat die Bestimmung des § 8 Abs 2 EStG nicht als europarechtswidrig beurteile, nicht stelle.

Der steuerliche Vertreter führte aus, dass die Gebäude in denen sich die beiden Wohnungen befänden unter Denkmalschutz stünden und dass bereits deshalb Bestätigungen wie in § 28 Abs 3 Z 1 EStG gefordert, vorliegen müssten. Das Problem sei jedoch, dass der Bf. derartige Bestätigungen nicht vorlegen könne.

Der Vertreter des Finanzamtes gab diesbezüglich an, dass die Vorlage einer derartigen Bestätigung unbedingt notwendig wäre um die in Rede stehenden Bauaufwendungen gemäß der vorerwähnten Norm geltend machen zu können. Nicht jede Baumaßnahme, die an einem denkmalgeschützten Objekt vorgenommen werde, sei eine solche, die im Interesse des Denkmalschutzes vorgenommen werde. Aus diesem Grund sei die Vorlage einer Bestätigung, wie dies im Gesetz vorgesehen sei, unerlässlich.

Der steuerliche Vertreter führte an, dass in dem Fall, in dem ein Gebäude unter Denkmalschutz stünde, jede an diesem Gebäude vorzunehmende Baumaßnahme in Abstimmung mit dem Denkmalschutzamt durchgeführt werden müsse.

Der Vertreter des Finanzamtes führte aus, dass eine Bestätigung des Denkmalschutzamtes hinsichtlich des Denkmalschutzinteresses notwendig sei. Eine Bestätigung des Denkmalschutzamtes, wonach gegen geplante Baumaßnahmen keine Einwendungen bestünden, erfülle diese Voraussetzungen nicht.

Abschließend gab der steuerliche Vertreter an, dass die in Streit stehenden Baumaßnahmen aufgrund der vorliegenden Bestätigungen als Instandsetzungsmaßnahmen zu beurteilen seien.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Dem Erkenntnis wurde folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

Der Bf. erwarb mit Kaufverträgen vom 4.3.2010 bzw. vom 4.4.2011 zwei Eigentumswohnungen an den Adressen Str.1 bzw. Str.2, beide in V (Deutschland), von der Firma Z GmbH, Platz V. Die beiden Gebäude, in denen sich diese Wohnungen befinden, wurden zu den Zeitpunkten des Abschlusses der beiden Bezug habenden Kaufverträge vom genannten Unternehmen saniert. Diese waren auf Grund der Umstände, dass in der ehemaligen DDR für die Erhaltung von Bausubstanz keine Mittel zur Verfügung standen und dass diese nach der sog. "Wende" (1989/1990) ungefähr 20 Jahre nicht bewohnt wurden, unbewohnbar bzw. in höchstem Maße baufällig. Errichtet wurden diese Häuser ca. um das Jahr 1900. Auf die oben unter den Punkten 3.), 4.) und 11.) diesbezüglich erstellten Ausführungen wird verwiesen.

Die beiden o.a. Gebäude wurden von der Firma Z GmbH - neben weiteren Gebäuden - im Rahmen des Projektes *"Projekt Wohnen an der Straße"* saniert und modernisiert. Die Einholung der diesbezüglich notwendigen Genehmigungen - Baugenehmigungen, Genehmigungen des Denkmalschutzamtes etc. - erfolgte durch das genannte Unternehmen. Dieses teilte während der Durchführung der Sanierungs- und Modernisierungsarbeiten das Eigentum an den in Rede stehenden Häusern gem. § 8 WEG-Deutschland in der Weise auf, dass mit jedem Miteigentumsanteil das Sondereigentum an einer bestimmten, in sich abgeschlossenen Wohnung - Wohnungseigentum - bzw. an nicht zu Wohnzwecken dienenden bestimmten Räumen - Teileigentum - verbunden wurde. Zwei der nunmehr neugeschaffenen Miteigentumsanteile wurden seitens der Firma Z GmbH während der Vornahme der in Rede stehenden Sanierungsarbeiten an den Bf. verkauft.

Auf die oben unter den Punkten 1.), 2.), 5.), 6.), 7.) und 8.) diesbezüglich erstellten Ausführungen wird verwiesen.

Das genannte Unternehmen schloss mit der Stadt V betreffend der beiden o.a. Gebäude außerdem öffentlichrechtliche Verträge mit dem Ziel der Erlangung von Bescheinigungen zur Steuerbegünstigung nach den §§ 7h, 10f und 11a EStG-Deutschland ab. Diese wurden dem Bf. in den Jahren 2013 und 2014 erteilt.

Auf die oben unter den Punkten 9.), 9.a) und 10.) diesbezüglich erstellten Ausführungen wird verwiesen.

Der Kaufpreis der beiden Wohnungen war seitens der Firma Z GmbH vorgegeben. Auf Grund des feststehenden Kaufpreises - Fixpreis - holte der Bf. lediglich Kostenvoranschläge von Professionisten hinsichtlich jener Baumaßnahmen, die er selbst bestimmen konnte, ein. Dabei handelte es sich grundsätzlich um ausstattungsbedingte Änderungswünsche des Bf. wie beispielsweise das Anbringen zusätzlicher Steckdosen,

die Auswahl des Parkettbodens, der Armaturen und Fliesen sowie die teilweise Verfliesung von Räumlichkeiten dort, wo diese ursprünglich nicht vorgesehen war. Außerdem beauftragte der Bf. die Aufarbeitung eines in der Wohnung befindlichen Holzbogens sowie die Verlegung - Zimmertausch - einer der beiden Küchen in einen anderen als den dafür geplanten Raum.

In die Planung der übrigen die beiden Häuser, in denen sich die beiden in Rede stehenden Eigentumswohnungen befinden, sowie das Projekt *"Projekt Wohnen an der Straße"* betreffenden Bau- und Sanierungsmaßnahmen war der Bf. nicht eingebunden.

Die im vorletzten Absatz dargestellten Änderungen wurden von Herrn L - Bauleiter - bei den Architekten beauftragt und von diesen gezeichnet. Weitere Kontakte des Bf. zu diesen bestanden mit Ausnahme jener beim Richtfest nicht.

Der Bf. trat bei der Baubehörde nicht antragstellend auf. Mit Ausnahme der Einvernehmenserzielung hinsichtlich einer Balkontrennwand trat der Bf. mit den anderen Wohnungseigentümern lediglich beim Richtfest in Kontakt.

Es erfolgte, mit Ausnahme jener Baumaßnahmen, hinsichtlich derer dem Bf. Gestaltungsfreiheit zukam, keine Aufschlüsselung der erbrachten Leistungen an den Bf. Angesichts des von vornherein feststehenden Kaufpreises bestand seitens des Bf. auch keine Notwendigkeit, eine solche anzufordern.

Nach Beendigung der Bau- und Sanierungsmaßnahmen wurden die beiden Wohnungen vom Bf. vermietet, wobei die erstmalige Vermietung der in der Str.1 gelegenen Wohnung in der ersten Jahreshälfte des Jahres 2011 und die erstmalige Vermietung der in der Str.2 gelegenen Wohnung in der zweiten Jahreshälfte des Jahres 2012 erfolgte.

In Deutschland wurden diesbezüglich Verluste iHv Euro 33.363,55 (2011) sowie iHv Euro 47.043,94 (2012) als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus bebauten Grundstücken zur Einkommensteuer veranlagt. Mit Ausnahme der aus der o. e. Beteiligung resultierenden Einkünfte iHv Euro 1.481,00 - zugeflossen im Jahre 2012 - erzielte der Bf. im beschwerdegegenständlichen Zeitraum keine weiteren Einkünfte in Deutschland.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich, soweit dieser die oben unter den Punkten 1.) bis 10.) sowie 13.) angeführten Dokumente betrifft, aus dem gesamten Akt und ist insofern unstrittig.

Soweit sich der festgestellte Sachverhalt auf die Baumaßnahmen, hinsichtlich derer der Bf. Einfluss nehmen konnte, bezieht, ergibt sich dieser aus den unter den Punkten 1.) und 5.) dargestellten Kaufverträgen vom 4.3.2010 bzw. vom 4.4.2011 - siehe das jeweils oben zu den Sonderwünschen diesbezüglich Gesagte - sowie weiters aus dessen als glaubhaft zu beurteilenden, Bezug habenden Ausführungen in der mündlichen Verhandlung.

Strittig ist nunmehr, ob die gegenständlichen Sanierungs- und Modernisierungsaufwendungen mit den in § 28 Abs 3 EStG 1988 aufgezählten

Aufwendungen vergleichbar sind und im Hinblick auf die Kapitalverkehrsfreiheit iSd Art. 63 AEUV in Österreich steuerlich geltend gemacht werden können.

Rechtliche Würdigung:

§ 2 EStG 1988 in der für das Jahr 2011 geltenden Fassung des BudBG 2009, BGBl. I 52/2009 (gültig ab 18. Juni 2009) lautet:

(1) Der Einkommensteuer ist das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

(2) Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den in Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach §§104, 105 und 106a.

...

(8) Soweit im Einkommen oder bei der Berechnung der Steuer ausländische Einkünfte zu berücksichtigen sind, gilt Folgendes:

1. Für die Ermittlung der ausländischen Einkünfte sind die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes maßgebend.

2. Der Gewinn ist nach der Gewinnermittlungsart zu ermitteln, die sich ergäbe, wenn der Betrieb im Inland gelegen wäre. Wird der Gewinn des Betriebes im Ausland nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ermittelt, ist dies auch für das Inland maßgebend. Die Gewinnermittlung für eine Betriebsstätte richtet sich nach der für den gesamten Betrieb maßgebenden Gewinnermittlung.

3 . Im Ausland nicht berücksichtigte Verluste sind bei der Ermittlung des Einkommens anzusetzen. Die angesetzten Verluste sind in der Steuererklärung in der dafür vorgesehenen Stelle auszuweisen. Danach angesetzte ausländische Verluste erhöhen in jenem Kalenderjahr ganz oder teilweise den Gesamtbetrag der Einkünfte, in dem sie im Ausland ganz oder teilweise berücksichtigt werden oder berücksichtigt werden könnten.

§ 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 (in der für das Jahr 2012 geltenden Fassung des 1. StabG 2012, BGBl I 2012/22 mit Wirksamkeit ab Veranlagungen 2012) lautet:

3 . Im Ausland nicht berücksichtigte Verluste sind bei der Ermittlung des Einkommens höchstens in Höhe der nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste des Wirtschaftsjahres anzusetzen. Die angesetzten Verluste sind in der Steuererklärung in der dafür vorgesehenen Stelle auszuweisen. Danach angesetzte ausländische Verluste erhöhen in jenem Kalenderjahr ganz oder teilweise den Gesamtbetrag der Einkünfte, in dem sie im Ausland ganz oder teilweise berücksichtigt werden oder berücksichtigt werden könnten.

Der Verwaltungsgerichtshof stellte im Erkenntnis vom 25.9.2001, 99/14/0217 fest, dass ausländische Verluste Teil des Verlustausgleichsregimes nach § 2 Abs 2 EStG 1988

darstellten und damit inländischen Verlusten gleichzuhalten seien. Mit StRefG 2005, BGBl I 57/2004 wurde aufgrund dieser Rechtsprechung die zwingende Berücksichtigung von ausländischen Verlusten gesetzlich verankert.

Im Inland ausgleichsfähige Verluste sind solche, die im Ausland nicht berücksichtigt werden oder im Ausland gar nicht ausgleichsfähig sind. Davon umfasst sind betriebliche und außerbetriebliche Einkünfte. Ausländische Verluste, die im Verlustentstehungsjahr im Ausland mit anderen positiven Einkünften ausgeglichen werden können, sind nicht zu berücksichtigen (Jakom, *Laudacher*, EStG, 2015, § 2 Rz. 200). Erfolgt in einem späteren Jahr eine Verlustverwertung im Ausland, so ist im Jahr der Verwertung im Inland eine Nachversteuerung durchzuführen.

Bis zum Inkrafttreten des 1. StabG 2012 am 1. April 2012 bestand die Möglichkeit der Verwertung von ausländischen Verlusten - ermittelt nach Maßgabe des österreichischen Steuerrechts - ungeachtet dessen, ob nach ausländischem Steuerrecht ein Verlust vorlag. Auf Grund der Neuregelung durch das 1. StabG 2012 ist die Verwertung von im Jahre 2012 entstandener Verluste mit dem nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verlustbetrag gedeckelt.

Aus dem vorstehend Gesagten ergibt sich, dass im Ausland erzielte Verluste in das inländische Recht umzurechnen sind, wobei Besonderheiten des ausländischen Rechts, die in den inländischen Normen nicht enthalten sind, bei der Umrechnung außer Ansatz bleiben. Umgekehrt sind die inländischen Regelungen für die Gewinnermittlung maßgebend, auch wenn gleichartige Normen in dem Staat, in dem die Verluste erzielt wurden, nicht existieren.

Somit ist im Hinblick auf den Streitgegenstand des vorliegenden Falles zu prüfen, inwieweit die gegenständlichen Sanierungs- und Modernisierungsaufwendungen - gemäß § 7h EStG Deutschland kann der Steuerpflichtige in einem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet oder städtebaulichen Entwicklungsbericht abweichend von § 7 Absatz 4 und 5 EStG Deutschland im Jahr der Herstellung und in den folgenden sieben Jahren jeweils bis zu 9 Prozent und in den folgenden vier Jahren jeweils bis zu 7 Prozent der Herstellungskosten für Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen iSd § 177 des Baugesetzbuches Deutschland absetzen - bei der Ermittlung der gemäß § 2 Abs 8 Z 2 EStG in Österreich festzusetzenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung - in Deutschland wurden die aus der Vermietung der in Rede stehenden Eigentumswohnungen als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus bebauten Grundstücken veranlagt - iSd Bezug habenden Bestimmungen des EStG 1988 geltend gemacht werden können.

§ 28 EStG 1988, übertitelt mit „*Vermietung und Verpachtung*“, in der für den Streitzeitraum maßgebenden Fassung lautet:

"(1) Folgende Einkünfte sind, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 gehören, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

1. *Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen.*
2. *Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von Sachinbegriffen, insbesondere von beweglichem Betriebsvermögen.*
3. *Einkünfte aus der Überlassung von Rechten auf bestimmte oder unbestimmte Zeit oder aus der Gestattung der Verwertung von Rechten, insbesondere aus*
 - *der Einräumung der Werknutzung (Werknutzungsbewilligung, Werknutzungsrecht) im Sinne des Urheberrechtsgesetzes*
 - *der Überlassung von gewerblichen Schutzrechten, von gewerblichen Erfahrungen und von Berechtigungen.*
4. *Einkünfte aus der Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen, und zwar auch dann, wenn diese Forderungen im Veräußerungserlös des Grundstückes mit abgegolten werden.*

(2) Aufwendungen für

- *nicht regelmäßig jährlich anfallende Instandhaltungsarbeiten,*
 - *Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung und damit zusammenhängende Aufwendungen sowie*
 - *außergewöhnliche Aufwendungen, die keine Instandhaltungs-, Instandsetzungs- oder Herstellungsaufwendungen sind,*
- sind über Antrag gleichmäßig auf zehn Jahre zu verteilen.*

Bei Gebäuden, die Wohnzwecken dienen, gilt hinsichtlich der Instandsetzungsaufwendungen folgendes:

- *Instandsetzungsaufwendungen, die unter Verwendung von entsprechend gewidmeten steuerfreien Subventionen aus öffentlichen Mitteln getätigt werden, scheiden insoweit aus der Ermittlung der Einkünfte aus.*
- *Soweit Instandsetzungsaufwendungen nicht durch steuerfreie Subventionen gedeckt sind, sind sie gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt abzusetzen.*

Instandsetzungsaufwendungen sind jene Aufwendungen, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören und allein oder zusammen mit Herstellungsaufwand den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern. Bei Übertragung des Gebäudes auf eine andere Person gilt Folgendes:

- *Bei entgeltlicher Übertragung können ab dem der Übertragung folgenden Kalenderjahr restliche Zehntelbeträge nicht mehr abgezogen werden.*
- *Bei unentgeltlicher Übertragung können ab dem der Übertragung folgenden Kalenderjahr restliche Zehntelbeträge vom Rechtsnachfolger fortgesetzt werden.*

(3) Folgende Aufwendungen, soweit sie Herstellungsaufwand darstellen, sind über Antrag gleichmäßig auf fünfzehn Jahre verteilt abzusetzen:

1. Aufwendungen im Sinne der §§ 3 bis 5 des Mietrechtsgesetzes in Gebäuden, die den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes über die Verwendung der Hauptmietzinse unterliegen.

2. Aufwendungen für Sanierungsmaßnahmen, wenn die Zusage für eine Förderung nach dem Wohnhaussanierungsgesetz, dem Startwohnungsgesetz oder den landesgesetzlichen Vorschriften über die Förderung der Wohnhaussanierung vorliegt.

3. Aufwendungen auf Grund des Denkmalschutzgesetzes. § 8 Abs. 2 zweiter und dritter Satz gilt entsprechend.

Werden zur Finanzierung dieses Herstellungsaufwandes erhöhte Zwangsmieten oder erhöhte Mieten, die auf ausdrücklich gesetzlich vorgesehenen Vereinbarungen beruhen, eingehoben, dann kann der Herstellungsaufwand gleichmäßig auch auf die Laufzeit der erhöhten Mieten, mindestens aber gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt werden. Bei Übertragung des Gebäudes auf eine andere Person können restliche Teilbeträge ab dem der Übertragung folgenden Kalenderjahr vom Rechtsnachfolger nur fortgesetzt werden, wenn das Gebäude unentgeltlich erworben wurde.

..."

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen vom 18. Mai 1990 betreffend Herstellungs- und Instandsetzungsaufwendungen bei Gebäuden (Bauherrenverordnung), BGBl. Nr. 321/1990, lautet:

„Zu § 28 Abs. 2 Z 2 bis 4 EStG 1972, BGBl. Nr. 440/1972, und § 28 Abs. 2 und 3 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, wird verordnet:

Artikel I

§ 1. Im Zusammenhang mit der Anschaffung von Grund und Boden (Gebäuden) durch den Steuerpflichtigen gelten für die Herstellung (Instandsetzung) die §§ 2 bis 4.

§ 2. Aufwendungen für die Herstellung (Instandsetzung) eines Gebäudes können nur dann gemäß § 28 Abs. 2 und 3 Einkommensteuergesetz 1988 (§ 28 Abs. 2 Z 2 bis 4 Einkommensteuergesetz 1972) abgesetzt werden, wenn der Steuerpflichtige das mit der Herstellung (Instandsetzung) verbundene wirtschaftliche Risiko trägt. Dieses Risiko trägt derjenige, der auf eigene Rechnung und Gefahr ein Gebäude herstellt (instand setzt) oder herstellen (instand setzen) läßt.

§ 3. Ein wirtschaftliches Risiko gemäß § 2 ist anzunehmen, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen:

1. Die Leistungen der die Herstellung (Instandsetzung) tatsächlich ausführenden Unternehmer müssen dem Steuerpflichtigen gegenüber aufgeschlüsselt werden. Wird gegenüber dem Steuerpflichtigen eine Preisgarantie abgegeben, so darf nicht ausgeschlossen sein, daß Preisunterschiede, die durch den Steuerpflichtigen oder durch

Gesetze, Verordnungen bzw. behördliche Anordnungen verursacht worden sind, auf Rechnung des Steuerpflichtigen gehen.

2. Mit der tatsächlichen Bauausführung darf erst nach der Anschaffung des Grund und Bodens (Gebäudes) durch den Steuerpflichtigen begonnen werden.

...

Artikel II

Artikel I ist auf alle noch nicht endgültig rechtskräftig veranlagten Fälle anzuwenden.“

Bauherr ist, wer auf eigene Rechnung und Gefahr ein Gebäude baut oder bauen lässt. Die Ermittlung der Bauherreneigenschaft dient der Klärung der Frage, ob ein Gebäude angeschafft oder hergestellt wurde. Ist ein Investor nicht Bauherr, kann er die begünstigt Abschreibung aus der Errichtung oder Sanierung nicht in Anspruch nehmen, Aufwendungen sind diesfalls Teil der Anschaffungskosten. Im Falle einer Anschaffung sind die Aufwendungen gemäß § 16 Abs 1 Z 9 lit e EStG 1988 im Wege einer AfA mit einem Satz von 1,5% abzuschreiben.

Nach der VO BGBl 321/1990 (BauherrenVO) ist die Inanspruchnahme der begünstigten AfA gem. § 28 Abs 2 und 3 nur dann möglich, wenn der Steuerpflichtige das wirtschaftliche Risiko trägt und auf eigene Rechnung und Gefahr ein Gebäude herstellt. Dies wird angenommen, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ gegeben sind:

- Die Leistungen der herstellenden Unternehmen müssen dem Steuerpflichtigen gegenüber aufgeschlüsselt werden (§ 3 Z 1 BauherrenVO).
- Im Falle einer Preisgarantie (Fix- oder Höchstpreis) darf nicht ausgeschlossen sein, dass Preisunterschiede, die durch den Steuerpflichtigen, Gesetze, Verordnungen oder behördliche Anordnungen verursacht werden, auf Rechnung des Steuerpflichtigen gehen (§ 3 Z 1 BauherrenVO).
- Mit der tatsächlichen Bauausführung darf erst nach der Anschaffung von Grund und Boden (bzw. Gebäudes bei Maßnahmen am bestehenden Objekt) begonnen werden (§ 3 Z 2 BauherrenVO).

Der Bf. wurde mit Vorhalt des erkennenden Gerichtes vom 4.7.2019 ausdrücklich um Vorlage von detaillierten Aufstellungen hinsichtlich der konkreten Baumaßnahmen samt sämtlicher Bezug habender Kosten aufgefordert. Vorgelegt wurde lediglich der oben unter Punkt 12.) beschriebene Antrag auf Erteilung einer Modernisierungsvereinbarung für den 1. Bauabschnitt Nr. MI 34/09 der Firma Z GmbH vom 12.10.2009. Eine Aufschlüsselung der in Rede stehenden Herstellungsleistungen durch die tatsächlich ausführenden Unternehmer erfolgte in dieser nicht. Außerdem standen die Kaufpreise der beiden Eigentumswohnungen von vornherein fest. Auf die obigen diesbezüglichen Ausführungen wird verwiesen.

Aus den oben unter den Punkten 1.) und 5.) dargestellten Kaufverträgen geht hervor, dass mit den jeweiligen tatsächlichen Bauausführungen bereits begonnen wurde, bevor

diese abgeschlossen wurden, da jeweils unter § 1 Punkt 2. a *"Baustand, Teilungserklärung Gemeinschaftsordnung"* dieser Verträge vermerkt wurde, dass der Verkäufer - die Firma Z GmbH - im ersten bzw. zweiten Bauabschnitt Wohnungen etc. errichte.

Da die Bauherrenverordnung uneingeschränkt zu beachten ist und auch keinen Interpretationsspielraum zulässt, ist der Bf. bereits in Ansehung der Ausführungen der beiden vorstehenden Absätze nicht als Bauherr anzusehen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 16.12.1993, 88/16/0241, sowie vom 5.8.1993, Zl. 93/14/0044) ist der Erwerber eines Grundstückes nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann.

Auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen können bedeutet, dass man auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion Einfluss nehmen kann (vgl. VwGH 30.4.1999, 97/16/0203). Dabei sind *"Veränderungen in Innenräumen"* belanglos (vgl. VwGH 24.3.1994, 93/16/0168).

Demnach obliegt es dem Bauherrn, das zu errichtende Haus zu planen und zu gestalten, der Baubehörde gegenüber als Bau- und Konsenswerber aufzutreten, die Verträge mit den bauausführenden Unternehmen im eigenen Namen abzuschließen und die baubehördliche Benützungsbewilligung einzuholen.

Dass der Bf. keinen Einfluss auf die die Gesamtkonstruktion der beiden Häuser, in denen sich die gegenständlichen Eigentumswohnungen befinden, nehmen konnte, ergibt sich bereits daraus, dass dem Bf. in den beiden oben unter den Punkten 1.) und 5.) dargestellten Kaufverträgen vom 4.3.2010 bzw. vom 4.4.2011 lediglich die Berücksichtigung von Sonderwünschen, die zudem an Bedingungen geknüpft waren - Näheres siehe oben - eingeräumt wurde sowie weiters daraus, dass sich die tatsächliche Einflussnahme des Bf. auf die bauliche Gestaltung der beiden in Rede stehenden Eigentumswohnungen auf die oben beschriebenen ausstattungsbedingten Änderungen sowie auf einen Zimmertausch beschränkte. Dazu kommt, dass der Bf. nur beim Richtfest mit den planenden Architekten direkt in Kontakt trat und somit eine Einflussnahme auf die Gesamtkonstruktion durch diesen denklogisch auszuschließen ist. Außerdem holte der Bf. lediglich Kostenvoranschläge betreffend jener Baumaßnahmen, hinsichtlich derer - ausstattungsbedingte Änderungen - ihm ein Gestaltungsrecht zukam, ein.

Daher sowie in Ansehung des Umstandes, dass der Bf. bei der Baubehörde nicht antragstellend auftrat, ist auch aus diesen Gründen von keiner Bauherreneigenschaft des Bf. auszugehen.

Der Bf. ist auch auf Grund des Umstandes, dass sich seine Kontakte mit den anderen Wohnungseigentümern, mit Ausnahme eines solchen, der im Rahmen der Einvernehmenserzielung hinsichtlich einer Balkontrennwand erfolgte, auf jene, die dieser beim Richtfest hatte, beschränkten, nicht als Bauherr anzusehen. Dies deshalb, da in ständiger Rechtsprechung des VwGH zur Erreichung der Bauherreneigenschaft

vorausgesetzt wird, dass dann, wenn, wie im gegenständlichen Fall, Miteigentumsanteile an einer - im vorliegenden Fall zwei - Liegenschaft(en) erworben werden, mit denen das Eigentum an einer Wohneinheit verbunden ist, der Auftrag zur Sanierung der Wohneinheit(en) von der Eigentümergemeinschaft (und nur von dieser) erteilt wird, wofür von vornherein die Fassung eines gemeinsamen, darauf abzielenden Beschlusses erforderlich ist (vgl. VwGH 30.5.1994, 93/16/0095, 93/16/0096).

Ein näheres Eingehen auf die Frage, wer das finanzielle Risiko getragen hat - angesichts des Fixpreises der beiden Eigentumswohnungen sowie der jeweils unter § 4, Punkt 2. der gegenständlichen Kaufverträge erstellten Vertragsbestimmungen wohl eher die Firma Z GmbH - kann in Ansehung des vorstehend Gesagten unterbleiben.

Aus den obigen Ausführungen ergibt sich, dass der Bf. nicht als Bauherr anzusehen ist. Damit ist im vorliegenden Fall die Inanspruchnahme der begünstigten AfA gem. § 28 Abs 2 und 3 EStG 1988 hinsichtlich der in Rede stehenden Sanierungs- und Modernisierungsaufwendungen nicht möglich. Diese sind daher Teil der Anschaffungskosten der beiden Eigentumswohnungen.

Die Beantwortung der Frage, ob es sich bei den gegenständlichen Sanierungs- und Modernisierungsaufwendungen um Instandsetzungsaufwendungen oder Herstellungsaufwendungen gehandelt hat, kann daher dahingestellt bleiben.

Die Frage, ob die gegenständlichen Sanierungs- und Modernisierungsaufwendungen mit den in § 28 Abs 3 EStG 1988 aufgezählten Aufwendungen vergleichbar sind und im Hinblick auf die Kapitalverkehrsfreiheit iSd Art. 63 AEUV in Österreich steuerlich geltend gemacht werden können, stellt sich in Ansehung des oben Gesagten im vorliegenden Fall nicht. Somit geht das gesamte diesbezügliche Beschwerdevorbringen ins Leere.

Gemäß § 16 Abs 1 Z 8 lit e 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 d.) geltend gemacht werden. Einen derartigen Nachweis legte der Bf. nicht vor. Daher sowie in Ansehung des Umstandes, dass der Bf. den Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung, wonach keine kürzere Nutzungsdauer nachgewiesen worden sei und wonach diese mit 67 Jahren anzunehmen sei, in keiner Weise entgegentrat - einer solchen kommt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 26.2.2004, 2004/16/0034; VwGH 30.4.2003, 99/13/0251; VwGH 26.11.2002, 99/15/0165) Vorhaltscharakter zu - ist die jährliche AfA betreffend der beiden Eigentumswohnungen mit 1,5% in Ansatz zu bringen.

Die vom Bf. in den Jahren 2011 und 2012 erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind wie folgt zu berechnen:

AfA Eigentumswohnung Str.1 2011:

Sanierungskostenanteil Euro 210.750,00 zuzügl. Euro 35.125,00 Gebäudeanteil zuzügl. Euro 6.231,87 (50% der Anschaffungsnebenkosten iHv 12.463,73) ergibt: Euro 252.106,87 x 1.5% ergibt **Euro 3.781,60**

AfA Eigentumswohnung Str.1 2012:

Sanierungskostenanteil Euro 223.121,28 (Euro 210.750,00 zuzügl. Euro 12.371,28 siehe oben Punkt 10.) zuzügl. Euro 35.125,00 Gebäudeanteil zuzügl. Euro 6.231,87 (50% der Anschaffungsnebenkosten iHv 12.463,73) ergibt: Euro 264.478,15 x1,5% ergibt: **Euro 3.967,17**

AfA Eigentumswohnung Str.2 2011: **Euro 0,00**

AfA Eigentumswohnung Str.2 2012:

Sanierungskostenanteil Euro 152.643,75 zuzügl. Euro 25.440,63 Gebäudeanteil zuzügl. Euro 6.124,54 (50% der Anschaffungsnebenkosten iHv 12.249,08) ergibt: Euro 184.208,92 x1,5% ergibt Euro 2.763,13 x 50% (HalbjahresAfA) ergibt **Euro 1.381,57**

Überschussrechnung Eigentumswohnung Str.1 2011:

Einnahmen Euro 6.883,00 abzgl. AfA Eigentumswohnung Euro 3.781,60 abzgl. AfA Küche Euro 1.254,00 (Anschaffungskosten laut Rechenwerk des Bf. Euro 12.540,01) abzügl. sonstige Aufwendungen Euro 4.120,00 abzügl. Zinsen Euro 9.478,00 ergibt einen Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen (Verlust) iHv **Euro 11.750,50**

Überschussrechnung Eigentumswohnung Str.1 2012:

Einnahmen Euro 12.324,00 abzgl. AfA Eigentumswohnung Euro 3.967,12 abzgl. AfA Küche Euro 1.254,00 (Anschaffungskosten laut Rechenwerk des Bf. Euro 12.540,01) abzügl. sonstige Aufwendungen Euro 71,00 abzügl. Zinsen Euro 10.046,00 ergibt einen Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen (Verlust) iHv **Euro 3.014,12**

Überschussrechnung Eigentumswohnung Str.2 2011:

Einnahmen Euro 0,00 abzügl. sonstige Aufwendungen Euro 1.022,00 abzügl. Zinsen Euro 5.445,00,00 ergibt einen Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen (Verlust) iHv **Euro 6.467,00**

Überschussrechnung Eigentumswohnung Str.2 2012:

Einnahmen Euro 1.680,00 abzgl. AfA Eigentumswohnung Euro 1.381,57 abzügl. sonstige Aufwendungen Euro 2.509,00 abzügl. Zinsen Euro 8.246,00 ergibt einen Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen (Verlust) iHv **Euro 10.456,57**

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 2011:

Überschuss der Werbungskosten Eigentumswohnung Str.1 Euro 11.750,50 zuzügl.

Überschuss der Werbungskosten Eigentumswohnung Str.2 Euro 6.467,00 ergibt **Euro - 18.217,00**

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 2012:

Überschuss der Werbungskosten Eigentumswohnung Str.1 Euro 3.014,12 zuzügl.

Überschuss der Werbungskosten Eigentumswohnung Str.2 Euro 10.456,57 abzügl. Euro 1.481,00 (Einkünfte aus einem weiteren Vermietungsobjekt, Näheres siehe oben) zuzgl.

aus der Vermietung von Garagen resultierende Überschüsse der Werbungskosten iHv Euro 23,68 und iHv Euro 48,66 ergibt **Euro - 12.062,03**

Von einer Prüfung iSd Liebhabereiverordnung BGBl 1993/33 war angesichts der dargestellten Rechts- und Sachlage abzusehen.

Der Vollständigkeit halber wird angemerkt, dass Art. 6 DBA-Deutschland (2000) das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen und damit der gegenständlichen Eigentumswohnungen dem Lagestaat Deutschland zuweist. Gemäß Artikel 23 Abs 2 lit b DBA-Deutschland (2000) nimmt die Republik Österreich diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus. Nach Artikel 23 Abs 2 lit d DBA-Deutschland (2000) dürfen Einkünfte oder Vermögen einer in der Republik Österreich ansässigen Person, die nach diesem DBA von der Besteuerung in der Republik Österreich auszunehmen sind, gleichwohl in der Republik Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden. Das bedeutet, dass aus der Vermietung der beiden gegenständlichen Eigentumswohnungen resultierende Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten (Gewinne) zwar in Österreich nicht zu besteuern, wohl aber bei der Ermittlung des Steuersatzes für das übrige inländische Einkommen zu berücksichtigen (Progressionsvorbehalt) sind.

Zur Zulässigkeit der Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da das vorliegende Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes der zitierten Rechtsprechung des VwGH folgt, liegt keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung beizumessen wäre. Eine ordentliche Revision an den VwGH war daher nicht zuzulassen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: zwei Berechnungsblätter

Hinweis zum 2. COVID-19-Gesetz:

Abweichend von der folgenden Rechtsbelehrung beginnt die Frist zur Erhebung einer Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof oder einer Revision an den Verwaltungsgerichtshof gegen diese Entscheidung – sofern diese vor dem 1. Mai 2020 zugestellt wurde - mit 1. Mai 2020 zu laufen (§ 6 Abs. 2 i. V. m. § 1 Abs. 1 Art. 16 2. COVID-19-Gesetz BGBl. I Nr. 16/2020).

Wien, am 17. April 2020