

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache N.N., Adr.Bf., vertreten durch Z.Z. GmbH & Co KG, Adr.StB, über die Beschwerde vom 27. Mai 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt (nunmehr: Finanzamt Österreich, Dienststelle Graz-Stadt) vom 09. Mai 2019 betreffend *Einkommensteuer 2017*, Steuernummer xxx, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) erzielte im Beschwerdejahr Einkünfte aus selbständiger Arbeit und aus Vermietung und Verpachtung. In der am 30. April 2019 elektronisch übermittelten Einkommensteuererklärung machte er u. a. unter der Kennziffer 9500 („Absetzung für Abnutzung“) jeweils einen Betrag iHv. 2.774,48 Euro für die Anschrift XY Top 5 und Anschrift XY Top 6 geltend. Unter Kz 370 erklärte er Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 170,06 Euro.

Die belangte Behörde erließ am 09. Mai 2019 erklärungskgemäß den Einkommensteuerbescheid 2017 und setzte die Einkommensteuer mit 2.107,00 Euro fest.

Mit Schreiben vom 27. Mai 2019 erhob der Bf. durch seine damalige steuerliche Vertretung gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 Beschwerde und begründete diese damit, dass die Wohnungen im Projekt XY Top 5 und 6 gemäß den Bestimmungen des Steiermärkischen Wohnbauförderungsgesetztes 1993 vom Land Steiermark gefördert (GZ: xxx) worden seien. Folglich stehe für die Sanierungskosten gem. § 28 Abs 3 die Fünftehtel-Abschreibung zu. Das sei bei der Erstellung der Steuererklärungen nicht berücksichtigt worden, da die diesbezügliche

Unterlage nicht vorgelegen sei und infolge der de facto Fallfrist 30.04. die Steuererklärungen abgegeben werden haben müssen. Der Bf. erklärte für Top 5 unter den Kz 9480 („Absetzbare Aufwendungen nach § 28 Abs. 3“) einen Betrag iHv. 4.610,95 Euro und unter der Kz 9500 einen Betrag iHv. 1.455,84 Euro. Für Top 6 wurden unter Kz 9480 ein Betrag iHv. 4.475,67 Euro und unter Kz 9500 ein Betrag iHv. 1.491,35 Euro erklärt. Der Beschwerde wurden zwei Förderungszusicherungen gem. Bestimmungen des Steiermärkischen Wohnbauförderungsgesetzes 1993 der Steiermärkischen Landesregierung an die Projekt XY der Q.Q. GmbH & Co KG (FN xxx) betreffend Bauvorhaben XY vom 14. März 2014 beigelegt.

Die belangte Behörde wies mit Beschwerdevorentscheidung vom 09. Juni 2020 die Beschwerde ab. In der zusätzlichen Bescheidbegründung wurde ausgeführt: Herstellungsaufwand auf ein bereits bestehendes Gebäude sei nach Lehre und Rechtsprechung grundsätzlich auf die Restnutzungsdauer des Gebäudes zu verteilen. Davon abweichend könnten gemäß § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 Aufwendungen für Sanierungsmaßnahmen, wenn die Zusage für eine Förderung nach dem Wohnhaussanierungsgesetz, dem Startwohnungsgesetz oder den landesgesetzlichen Vorschriften über die Förderung der Wohnhaussanierung vorliegen würden und soweit diese Aufwendungen gleichzeitig Herstellungsaufwand im steuerrechtlichen Sinne darstellten, über Antrag auf fünfzehn Jahre gleichmäßig verteilt abgesetzt werden. Diese Voraussetzungen seien, wie der Bf. zu Recht darlege, im Anlassfall durch die Förderungszusage grundsätzlich gegeben gewesen. Die persönliche Berechtigung zur beschleunigten Abschreibung nach § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 setze jedoch nach dem Sinn und Zweck des Gesetzes die Erfüllung von weiteren, an anderen Stellen normierte bzw. stillschweigend angenommene Bedingungen voraus: Aus dem systematischen Fundort der Regelung unter den „Einkünften aus Vermietung und Verpachtung“ ergebe sich zunächst, dass die Verteilungsregelung nur dann zur Anwendung kommen dürfe, wenn das Gebäude eine Vermietungsquelle darstelle und die Förderungszusage demzufolge an einen „Vermieter“ erteilt werde. Auch müsse der übernommene Herstellungsaufwand dem „Vermieter“ zuzurechnen sein. Die Verordnung des Bundesministers f. Finanzen vom 18.05.1990 betreffend die Herstellungs- und Instandsetzungsaufwendungen bei Gebäuden (sog. „Bauherrenverordnung“) begrenze die Anwendung der Absätze 2 und 3 des § 28 EStG 1988 auf jene Fälle, in denen der Steuerpflichtige das mit der Herstellung verbundene wirtschaftliche Risiko trage. Die Tragung des wirtschaftlichen Risikos ist zu bejahen, wenn die – im Folge von der belangten Behörde zitierten – Voraussetzungen der Z 1 und Z 2 leg. cit. vorliegen würden. Aus der den § 28 Abs. 3 EStG 1988 abschließenden Formulierung *„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“* sei letztlich abzuleiten, dass nur derjenige, der den Aufwand ursprünglich getragen habe und dem die Förderung zugesichert worden sei, von der beschleunigten Abschreibung Gebrauch machen könne und jeder spätere Erwerber eines Objektes davon ausgeschlossen bleibe. Nach Auffassung des Finanzamtes würden alle diese weiteren Bedingungen im Beschwerdefall nicht

vorliegen, jedenfalls nicht in dem Sinne, der dem gesetzgeberischen Willen beizulegen sei: Der Bf. habe die beiden verfahrensggstdl. Objekte, Top J 3/5 sowie Top J 3/6, an EZ yyy KG yyy (xxx Straße), mit zwei Kauf- und Anwartschaftsverträgen erworben. In beiden Fällen sei die Fa. Projekt XY der Q.Q. GmbH & Co KG (FN xxx; St.-Nr. xxx) zunächst Alleineigentümerin, Bauträgerin nach dem Bauträgervertragsgesetz - BTVG sowie für die Wohnungseigentumsbegründung und den Abverkauf der Wohnungseigentumsobjekte hauptverantwortlich tätige Wohnungseigentumsorganisatorin gewesen. Sie allein habe auf Grundlage eines Baubewilligungsbescheides der Stadt Graz vom 22. Mai 2013, GZ.: Y1, das Dachgeschoss des Hauses 8010 Graz, xxx Straße ausgebaut, den Altbestand unter Inanspruchnahme von Fördermitteln umfassend saniert sowie die verbleibenden Wohnungen im Altbestand 8010 Graz, XY durchgreifend erneuert. Für das Finanzamt bestehe nach Lage des Falles nicht der geringste Zweifel, dass die Fa. Projekt XY der Q.Q. GmbH & Co KG als eine typische Bauträgersgesellschaft die Herstellerinitiative übernommen und das Herstellerrisiko getragen habe. Dagegen sei die Kommanditgesellschaft niemals Vermieterin des Objektes gewesen. Der Bf. seinerseits sei, soweit dies aus dem Firmenbuch ersichtlich sei, zu keinem Zeitpunkt Beteiligter bzw. Gesellschafter (insbesondere Kommanditist) der errichtenden bzw. sanierenden Gesellschaft gewesen, weshalb ihm die Entscheidungen und/ oder Gestionen der Gesellschaft nicht als seine eigenen zugerechnet werden könnten. Die - für eine mögliche beschleunigte Absetzung maßgebende - Förderung des Bauvorhabens sei seitens der Abt. 15 des Amtes d. Stmk. Landesregierung direkt an Fa. Projekt XY der Q.Q. GmbH & Co KG in Form eines Annuitätenzuschusses über einen Betrag von 619.786,00 Euro auf die Dauer von fünfzehn Jahren gewährt worden. Die in dem Zusammenhang ergangene Förderungszusicherung, welche sich auf die Bestimmungen des Stmk. Wohnbauförderungsgesetzes 1993 stütze und die GZ.: xxx trage, erkläre die Maßnahmen „Bad, WC, Elektroinstallation, Lift, Fenster, Außentüren, Wärmedämmung und Dach“ für jeweils zehn Wohnungen für förderungswürdig. Die Wohnungswerber seien in den Förderungsprozess in keiner nach außen hin erkennbaren Weise einbezogen gewesen. Sämtliche Auflagen und Verpflichtungen im Zusammenhang mit der Förderung würden die Gesellschaft treffen. Nach Z 32 der Förderungsbedingungen werde die Förderung (nur) solange gewährt, als die Förderungswerberin das Eigentums- oder Baurecht am geförderten Objekt besitze; mit der Weitergabe dieser Rechte falle auch die Förderung weg. Die Erwerbe des Bf. seien in beiden Fällen entgeltlich erfolgt. Im einen Fall sei der Bf. in einen bereits bestehenden Kauf- und Anwartschaftsvertrag vom 12. Februar 2015 eingetreten, im anderen habe er entsprechende Rechte direkt von der Fa. Projekt XY der Q.Q. GmbH & Co KG erworben. Seien aber entgeltliche Erwerbe für die beschleunigte Abschreibung des Rechtsnachfolgers nach dem ausdrücklich erklärten Willen des Gesetzgebers ganz generell schädlich, müsse dasselbe umso mehr für entgeltliche Erwerbe gelten, die in der Zeit zwischen der Förderung/ Sanierung und der erstmaligen Vermietung stattfinden würden. Nach dem Verständnis des Finanzamtes Graz-Stadt sei der Bf. in Gesamtbetrachtung der vorerwähnten Sachverhaltsumstände - obwohl in den vorliegenden Verträgen als solcher bezeichnet - nicht Bauherr des Objektes geworden. Er

habe vielmehr zu einem vorbestimmten Preis Miteigentum an einem schon bestehenden Objekt mit ausschließlichen Nutzungsrecht an bestimmten Gebäudeteilen erworben, ohne auch nur den geringsten Einfluss auf die Gestaltung der Sache nehmen zu können. Die als Voraussetzung für die beschleunigte Abschreibung dienende Förderung erscheine, wenn man die Förderungsbedingungen ernst nehme, ab dem Zeitpunkt der Verkäufe in Wohnungseigentum nicht mehr berechtigt, weshalb auch über den Umweg dieser landesgesetzlichen Betrachtung ein triftiger Grund für die Beibehaltung der Normalabschreibung und die Versagung der beantragten Verteilungsregelung gegeben sei. In Gesamtbetrachtung all dieser Gesichtspunkte sei im Ergebnis spruchgemäß zu entscheiden gewesen.

Mit Schreiben vom 09. Juli 2020 brachte der Bf. durch seine nunmehrige steuerliche Vertretung den Antrag auf Entscheidung durch das Verwaltungsgericht über die Bescheidbeschwerde vom 27. Mai 2019 gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 ein. Entgegen den Ausführungen in der ebenfalls mit 09. Juni 2020 datierten und am 10. Juni 2020 zugestellten ergänzenden Bescheidbegründung zur Beschwerdeentscheidung erfülle der Bf. sämtliche maßgebliche Kriterien der Bauherreneigenschaft womit die beantragten Abschreibungen nach § 28 Abs. 3 EStG zustünden und nicht die Normalabschreibung zur Anwendung komme. Zur Bekräftigung der Ausführungen würden aktuell die erforderlichen Unterlagen zusammengestellt und würden diese in Kürze nachgereicht.

Die belangte Behörde legte die Bescheidbeschwerde gemäß § 265 Abs. 1 BAO dem Bundesfinanzgericht am 04. November 2020 vor. In der im Vorlagebericht enthaltenen Stellungnahme, in welcher die Abweisung der Beschwerde beantragt wurde, verweist die belangte Behörde zusätzlich zu den Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung darauf, dass die Firma Projekt XY der Q.Q. GmbH & Co KG eine Bauträgergesellschaft sei und selbst Herstellerinitiative und Herstellerrisiko übernommen habe. Als Vermieter habe sie jedoch nie fungiert. Der Bf. habe mit Kaufvertrag u. Übertragungsvereinbarung vom 17. Februar 2016 von einem Rechtsvorgänger das Anwartschaftsrecht zur Begründung von Wohnungseigentum an 4322 Anteilen an EZ yyy KG yyy zur Erlangung von Wohnungseigentum an Top 3/5 samt Kellerabteil erworben. Er sei somit in einen bestehenden Kauf- u. Anwartschaftsvertrag vom 12. Februar 2015 eingetreten. Weiters habe er Rechte und Eigentum an Top 3/6 laut Kauf- und Anwartschaftsvertrag vom 10. April 2015 direkt von der Fa. Projekt XY der Fa. Q.Q. GmbH & Co KG erworben. Der Bf. in seiner Eigenschaft als Wohnungswerber wolle eine Fünfzehntelabsetzung für Herstellungs- od. Instandsetzungsaufwendungen beanspruchen, für deren Durchführung noch der zivilrechtliche Bauträger verantwortlich gewesen sei. Für den Bereich der Absetzungen gem. § 28 Abs. 2 und Abs. 3 EStG würden die Vorschriften der Bauherrenverordnung, BGBl. Nr. 321/1990 (§ 2 der VO) gelten. Der Bf. habe bis dato nicht dargelegt, dass die Voraussetzungen der Bauherren-VO bzw. der EStR 2000 Rz 6491-6494 im konkreten Anlassfall erfüllt worden seien und wie sich dies in den jeweiligen Anlassfällen konkret manifestiert habe. Die im Vorlageantrag zugesagten ergänzenden Unterlagen seien bis

dato nicht vorgelegt worden. Nach Ansicht der belangten Behörde sei die verfahrensgegenständliche Abweisung der Beschwerde aufgrund der Ausführungen zu Recht erfolgt und werde daher beantragt, das Bundesfinanzgericht möge den Ausführungen der belangten Behörde folgen und die Beschwerde als unbegründet abweisen

Das Bundesfinanzgericht richtete mit 02. Juli 2021 ein Schreiben an den Bf., in welchem der Bf. aufgefordert wurde die im Vorlageantrag vom 09. Juli 2020 angesprochenen Unterlagen vorzulegen und überdies konkreter auszuführen, weshalb der Bf. der Ansicht ist, die Bauherreneigenschaft zu erfüllen.

Darüberhinaus wurden

- die Leistungsaufschlüsselung gem. § 3 Z 1 BauherrenVO btr. des Bauvorhabens für die gegenständlichen Wohnungen W J 3/5 sowie W J 3/6,
- die Unterlagen zur Bauausführung nach § 3 Z 2 BauherrenVO (Kopien der Baubeginnsmeldung, der Fertigstellungsmeldung und die Formblätter EDV-WS 1 und EDV-WS 2 laut Förderzusicherung vom 14. März 2014) oder alternativ Unterlagen, aus denen hervorgeht, mit welchem Datum mit der Bauausführung begonnen und diese fertiggestellt wurde,
- der Nachweis über die Höhe und der Bezahlung der Errichtungskosten sowie den laut Kauf- und Anwartschaftsvertrag (S. 4f) vom 10. April 2015 genannten gesonderten Auftrag, und
- die Mietverträge der gegenständlichen Wohnungen W J 3/5 sowie W J 3/6, angefordert.

Das Auskunftsverlangen wurde von der Österreichischen Post AG am 22. Juli 2021 an das Bundesfinanzgericht rückgesendet, da der Bf. trotz Verständigung über die Hinterlegung in der Abgabeneinrichtung (§ 17 Abs. 2 ZustG) das per 06. Juli 2021 gem. § 17 Abs. 3 ZustG beim Postamt hinterlegte Schreiben nicht behoben hat. Das Bundesfinanzgericht schrieb daraufhin die Ladung zu einen Erörterungstermin gemäß § 269 Abs. 3 BAO für den 24. August 2021 aus, und forderte den Bf. auf, die vom Bundesfinanzgericht angeforderten Unterlagen als Beweismittel zur mündlichen Verhandlung mitzubringen. Die Ladung erging informativ auch an die steuerliche Vertretung des Bf. Auch die Ladung zum Erörterungstermin wurde vom Bf. nicht behoben. Mit E-Mail vom 18. August 2021 ersuchte die steuerliche Vertretung urlaubsbedingt um Verlegung des Termins und teilte zur Nichtbehebung der Ladung entschuldigend mit, dass sich der Bf. primär als Künstler sehe und den Dingen der Realität, die wichtig seien, oftmals leider nicht ausreichende Aufmerksamkeit entgegenbringe.

Der Erörterungstermin wurde daraufhin für den 06. September 2021 neuerlich ausgeschrieben.

Im Erörterungstermin gem. § 269 Abs. 3 BAO legte der steuerliche Vertreter folgende Unterlagen dem Bundesfinanzgericht vor:

- Eine Stellungnahme, datiert 03. September 2021, in welcher wie folgt ausgeführt wurde: Es werde vorausgeschickt, dass das gegenständliche Gesamtbauvorhaben vom Bf. im Rahmen seiner Tätigkeit für die „C“ ZT GmbH, deren Gesellschafter er auch sei, planerisch entwickelt und umgesetzt worden sei. Die ersten Entwürfe stammten bereits aus 2009. Er habe auch

sämtliche geförderten Wohnungen maßgeblich mitgestaltet. Daher habe er sich auch am Projekt unmittelbar beteiligt und mit Vertrag vom 10. April 2015 als kleiner Bauherr ideelle Miteigentumsanteile für die spätere Begründung von Wohnungseigentum an der nach dem Stmk. Wohnbauförderungsgesetz geförderten Top J 3/6 erworben und damit auch die entsprechenden Bauausführungen an der Wohnung beauftragt. Die ideellen Anteile seien gemäß Übergabeprotokoll vom 10. April 2015 an den Bf. übergeben worden. Mit Vertrag vom 11. bzw. 17. Februar 2016 sei er überdies in den Vertrag von Herrn Käufer¹ betreffend die Top J 3/5 eingestiegen und damit auch in das Auftragsverhältnis zur Herstellung der Bauausführungen. Mit den Bauarbeiten sei im Sinne der BauherrenVO Anfang Juli 2015 begonnen worden, die Fa. X.BauGmbH sei lt. Schlussbrief zur Vergabe vom 30. Juni 2015 mit den Bauleistungen beauftragt worden und habe am 06. Juli 2015 bei Baubeginn eine Anzahlungsrechnung über 50% der Leistungssumme gestellt. Die Fertigstellungsanzeige an die Baubehörde sei am 20. März 2017 erfolgt. Die Fertigstellungsmeldung an das Land Steiermark hinsichtlich der geförderten Wohnungen sei ebenfalls am 20. März 2017 erfolgt, demnach seien die Wohnungen mit 01. Jänner 2017 an die Mieter übergeben worden. Die tatsächlichen Baukosten seien dem Bf. gegenüber von der Projekt XY der Q.Q. GmbH & Co KG in Anlehnung an die Abrechnungsunterlagen für das Land Steiermark aufgegliedert und bekanntgegeben worden. Aufgrund seiner Beteiligung am Projekt kenne der Bf. aber ohnehin sämtliche bauausführenden Rechnungen inhaltlich und wüßte somit ganz exakt über die erbrachten Leistungen der Professionisten Bescheid. Im Vertrag sei explizit angeführt, dass Preisunterschiede, die durch den Steuerpflichtigen oder durch Gesetze, Verordnungen bzw. behördliche Anordnungen verursacht worden seien, auf Rechnung des Steuerpflichtigen gehen würden. Somit seien sämtliche Kriterien der BauherrenVO erfüllt und liege die Bauherreneigenschaft unzweifelhaft vor. Die beschleunigte Abschreibung der Baukosten nach § 28 Abs. 3 EStG sei damit entgegen dem Erstbescheid zulässig.

- Baubeginnsmeldung Land Steiermark vom 14. März 2014 mit Ankündigung, dass mit den Bauarbeiten am 11. März 2015 begonnen werde. Dazu die Anzahlungsrechnung der Fa. X.BauGmbH vom 06. Juli 2015, sowie eine Bankgarantie RAIBA Ort¹ vom 09. Juli 2015. Sämtliche Dokumente sind an die Projekt XY der Q.Q. GmbH & Co KG gerichtet. Weiters der Schlussbrief der Fa. X.BauGmbH vom 06. Juli 2015, in welchem die Projekt XY der Q.Q. GmbH & Co KG als Auftraggeberin und als Planer die „C“ ZT GmbH angegeben sind.
- Fertigstellungsmeldung Land Steiermark vom 20. März 2017 betr. die umfassende Sanierung. Die Übergabe der Wohnungen wird mit 01. Jänner 2017 angegeben. Weiters: Fertigstellungsanzeige Stadt Graz vom 20. März 2017, in welcher die baubehördliche Bewilligung mit 22. Mai 2013 zu GZ Y1 und 29. August 2016 zu GZ Y2 angegeben wird.
- Fertigstellungsanzeige durch die Projekt XY der Q.Q. GmbH & Co KG vom 20. März 2017 an die Stadt Graz, Bau- und Anlagenbehörde.
- Aufgliederung der Gesamtbaukosten (Formblatt WS 5, Land Steiermark) iHv. 820.303,92 Euro ohne Datum.
- Aufgliederung der Gesamtbaukosten Top J 3/6 iHv. netto 68.289,41 Euro und Top J 3/5 iHv.

netto 74.682,70 Euro ohne Datum.

- Durch die Projekt XY der Q.Q. GmbH & Co KG ausgefüllte Formblätter EDV-WS 1 und EDV-WS 2 (Land Steiermark) vom 23. März 2017. Nach WS 1 wurden alle Wohnungen nach der Sanierung vermietet. Die Mieter wurden im Formular WS 2 angeführt, wobei der Bf. nicht aufscheint.
- Hauptmietvertrag Top 6 vom 23. Dezember 2016 zwischen dem Bf. und Frau Mieterin1.
- Hauptmietvertrag Top 5 vom 07. Jänner 2017 zwischen dem Bf. und Frau Mieterin2.
- Teilhonorarnote vom 30. Oktober 2009 der C ZT GmbH an die Projekt XY der Q.Q. GmbH & Co KG iHv. 5.140,00 Euro betreffend Vorentwurf Projekt „xyz“.
- Abrechnung gesamte Planungskosten der C ZT GmbH an die Projekt XY der Q.Q. GmbH & Co KG vom 21. Juli 2017 für den Zeitraum April bis Mai 2017.

Die steuerliche Vertretung gab weiters bekannt, dass ein gesonderter Auftrag laut Kauf- und Anwartschaftsvertrag vom 10. April 2015 nicht vorliege.

Zum wirtschaftlichen Risiko des Bf. gem. §§ 2 iVm. 3 Bauherrenverordnung führte der steuerliche Vertreter aus, dass sämtliche Kriterien der Bauherrenverordnung erfüllt seien. Es habe keine Bautätigkeit vor Übergabe der ideellen Miteigentumsanteile gegeben, die Übergabe sei im April 2015, der Baubeginn im Juni 2015 erfolgt. Hinsichtlich der Kosten habe der Bf. diese gekannt, da er seit Anbeginn des Projektes im Jahr 2009 mit dem Projekt beschäftigt gewesen sei. Setze man die Baukosten in Relation so sei festzuhalten, dass die Gesamtkosten 820.000,00 Euro betragen hätten, die anteiligen Quadratmeter würden dem entsprechen, was in Rechnung gestellt worden sei. Bei Top 6 seien die tatsächlichen Baukosten um einige Hundert Euro höher gewesen, bei Top 5 liege ein kleiner Manipulationszuschlag vor. Der Bf. hätte die Kosten auch tatsächlich getragen.

Das der Bf. bzgl. des Projekts nach außen aufgetreten sei, sei durch Aufruf der Homepage der Fa. „C“ ersichtlich, zudem datiere die erste Rechnung der Firma „C“ vom 30. Oktober 2009. Auf die Frage der belangten Behörde, worauf sich die Planungskosten iHv 23.800,00 Euro beziehen würden, gab der steuerliche Vertreter an, dass dies die 10 geförderten Wohnungen betroffen hätten. In Summe seien die Planungskosten viel höher gewesen, es wären 350.000,00 Euro gewesen.

Auf die Frage des Richters zu § 3 Z 2 BauherrenVO, inwiefern der Bf. die Voraussetzung „Anschaffung des Grund und Bodens (Gebäudes)“ erfülle, gab der steuerliche Vertreter an: Die Planungstätigkeiten seien zwar 2009 begonnen worden, die Bautätigkeiten der Firma X.BauGmbH allerdings erst im Juli 2015. Der Auftrag sei erst mit Juni 2015 erteilt worden, der tatsächliche Baubeginn sei Anfang Juli 2015 erfolgt. Zur in der Förderungszusicherung Punkt 4 erwähnten Frist (14. März 2014 plus 6 Monate) werde festgehalten, dass diese Frist in der Praxis nicht immer eingehalten werde. So sei in der vorliegenden Baubeginnsmeldung schon eine einjährige Frist angegeben (Förderungszusicherung 14. März 2014, Bauarbeiten-Beginn voraussichtlich 11. März 2015).

Hinsichtlich der Wohnung Top J 3/6 gab der steuerliche Vertreter bekannt, dass es keine

Preiserhöhungen die durch den Bf. oder durch Gesetze, Verordnungen bzw behördliche Anordnungen verursacht worden sind gegeben hätte, welche der Bf. zu tragen gehabt habe. Zur Frage des Richters, wer den Auftrag zur Sanierung der Wohneinheiten W J 3/5 und W J 3/6 erteilt habe, gab der steuerliche Vertreter bekannt, dass dafür – wie so üblich – die „Q.Q.“ aufgetreten sei dh., die bauausführenden Firmen seien von der „Q.Q.“ im Auftrag des Bf. beauftragt worden.

Hinsichtlich der Frage des Richters, wann der Bf. erstmalig mit der Vermietung (VuV) begonnen habe, gab die belangte Behörde an, dass erst in der Beschwerde die begünstigte Abschreibung beantragt worden sei und es ein eigenes Formular zur Meldung des Beginns der VuV bei einem bereits betrieblich veranlagten Steuerpflichtigen nicht gebe. Die VuV werde – wie im Fall – erst mit der Jahreserklärung durch das Formular E1b erklärt.

Die Verfahrensparteien wurden sodann beauftragt folgende Unterlagen nachzureichen:

- Bf.: Baubewilligungsbescheid der Stadt Graz vom 22. Mai 2013, GZ.: Y1
- Bf. und belangte Behörde: Unterlagen zum Nachweis des Beginns der VuV-Tätigkeit

Die belangte Behörde teilte mit Eingabe vom 14. September 2021 mit, dass der Baubewilligungsbescheid nicht vorliege. Nach der Aktenlage des FAÖ, Dienststelle 68, sei die Vermietung von Objekten unter der Anschrift „XY“ erst bei Einreichung der Steuererklärungen für das Kalenderjahr 2017 bekannt geworden. Dies sei der 09. Mai 2019 gewesen. Es handle sich hier um die beiden Beilagen „E1b“ zur Einkommensteuererklärung. Anträge nach § 28 Abs. 2 u. Abs. 3 EStG seien in diesen Beilagen (noch) nicht gestellt worden. Davon zu unterscheiden seien die bloßen Ankäufe der beiden Wohnungen. Darüber würden zwei Aktenvermerke aufliegen: Der erste stamme vom 23. Sept. 2015 (AV 01/15) und beinhalte einen undatierten Kauf- u. Anwartschaftsvertrag gem. BTVG 2010. Die zweite Wohnung sei vom Vorbesitzer Käufer¹ erworben worden; diesbezüglich verfüge das Finanzamt auch über eine Eingangsrechnung mit Umsatzsteuerausweis vom 06. April 2016 (gespeichert unter AV 04/2016).

Seitens des Bf. wurde laut steuerliche Vertretung mit Eingabe vom 29. September 2021 der rechtskräftige Baubescheid für das Bauvorhaben XY übersendet.

Bei dem angesprochenen Baubescheid handelte es sich jedoch nicht um den Baubewilligungsbescheid GZ.: Y1, sondern um den Bescheid vom 18. Dezember 2013, in welchem eine Nachbarberufung gegen diesen Baubewilligungsbescheid abgewiesen wurde. Weiters gab der Bf. bekannt, dass in den Jahren 2015 und 2016 noch keine Werbungskosten im Rahmen der Vermietung geltend gemacht worden seien. Zumindest 2016 hätten bereits geringfügige Finanzierungszinsen geltend gemacht werden können. 2015 und 2016 wäre auch bereits ein Ansatz von Normal-AfA für den erworbenen anteiligen Gebäudealtbestand möglich gewesen. Aufgrund der bestehenden Informationsdefizite des damaligen Steuerberaters sei das offenbar übersehen worden.

Ein vom Bundesfinanzgericht an die Stadt Graz, Bau- und Anlagebehörde, gerichtetes Ersuchsschreiben um Vorlage der baubehördlichen Bewilligungsbescheide vom 22. Mai 2013 zu GZ Y1 und vom 29. August 2016 zu GZ Y2 wurde mit Eingabe vom 01. Oktober 2021 entsprochen und die genannten Bescheide vorgelegt. Der Bescheid vom 22. Mai 2013 (GZ Y1) erging u.a. an die Projekt XY der Q.Q. GmbH & Co KG als Bauwerberin und wurden zu XY die Umbauten in allen Geschossen für Wohn- und Bürozwwecke, der Abbruch des straßenseitigen Dachstuhl und eine Aufstockung um zwei- bis drei Geschosse auf dem straßenseitigen und am hofseitigen Gebäudeteil, der Abbruch des Hofgebäudes und die Errichtung von 8 Pkw-Abstellplätzen im Erdgeschoss mit Auflagen bewilligt. Der Bescheid vom 29. August 2016 (GZ Y2) wurde ebenfalls an die Projekt XY der Q.Q. GmbH & Co KG als Bauwerberin zugestellt und wurde die Bewilligung von plan- und beschreibungsgemäßen Änderungen zum mit Bescheid GZ: Y1 vom 22. Mai 2013 bewilligten Projekt erteilt. In beiden Bescheiden scheint als Bauwerberin alleine die Projekt XY der Q.Q. GmbH & Co KG auf. Der Bf. wurde ebensowenig in der jeweiligen Zustellverfügung genannt, wie die „C“ ZT GmbH.

Weiters richtete das Bundesfinanzgericht an das Amt der Stmk. Landesregierung, Abt. 15 Energie und Wohnbau, ein Ersuchsschreiben, in welchem um Bekanntgabe, wann tatsächlich mit den Bauarbeiten begonnen wurde, weshalb zwischen Baubeginnsmeldung und Beginn der Bauarbeiten ein Jahr gelegen ist, und ob von der Förderungswerberin bei tatsächlichem Baubeginn eine weitere Meldung eingereicht wurde, nachgefragt wurde.

Das Amt der Stmk. Landesregierung, Abt. 15 Energie und Wohnbau, brachte am 02. November 2021 das Antwortschreiben mit folgendem Inhalt ein:

Mit Förderungszusicherung vom 14. März 2014 sei für das gegenständliche Objekt eine Förderung im Rahmen der „umfassenden Sanierung“ gewährt worden. Der Baubeginn bei dieser Förderung müsse spätestens 6 Monate nach Erstellung der Förderungszusicherung erfolgen. Beim gegenständlichen Objekt sei um eine Fristverlängerung zur Vorlage der Baubeginnsmeldung angesucht worden, da ein Verfahren bezüglich einer Nachbarschaftsverletzung beim Verwaltungsgerichtshof anhängig gewesen sei. Die Frist sei seitens der Fachabteilung Energie und Wohnbau bis März 2015 verlängert worden. Am 16. März 2015 sei die Vorlage der Baubeginnsmeldung erfolgt, jedoch mit falschem Datum bei der Unterschrift. Am selben Tag sei die Richtigstellung erfolgt.

In der im Anhang mitgesendeten Baubeginnsmeldung an das Land Steiermark, welche mit Ausnahme der Datumsangabe im linken unteren Eck des Formulars jener durch den Bf. im Zuge des Erörterungstermins vorgelegten Baubeginnsmeldung entspricht, ist als Datum der 14. März 2015 (und nicht der 14. März 2014) ausgewiesen.

2. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. hat mit Beschwerde vom 27. Mai 2019 Aufwendungen für Sanierungsmaßnahmen für die Wohnungen 8010 Graz, XY Top 3/5 und Top 3/6 gemäß § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 beantragt. Für die Wohnung Top 3/5 wurde mit Kaufvertrag u. Übertragungsvereinbarung vom 17. Februar 2016 von einem Rechtsvorgänger das Anwartschaftsrecht zur Begründung von Wohnungseigentum erworben, für die Wohnung Top 3/6 wurde dies mit Kauf- und Anwartschaftsvertrag von 10. April 2015 direkt von der Fa. Projekt XY der Fa. Q.Q. GmbH & Co KG erworben.

Die gegenständlichen Wohnungen wurden in Folge vom Bf. beginnend mit 01. Jänner 2017 vermietet (Top 3/5: Mietvertrag abgeschlossen am 07. Jänner 2017; Top 3/6: Mietvertrag abgeschlossen am 23. Dezember 2016).

Die Bf. sieht sämtliche Voraussetzungen der Bauherrenverordnung, BGBl. Nr. 321/1990, erfüllt, die belangte Behörde hingegen erachtet das Vorliegen als nicht gegeben, da der Bf. nicht der Bauträger gewesen und die Förderungszusicherung des Landes an die Fa. Projekt XY der Q.Q. GmbH & Co KG ergangen sei. Weiters habe der Bf. zum Zeitpunkt der Errichtung keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bezogen.

2. Rechtliche Beurteilung

1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

§ 28 Abs. 2 und 3 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 118/2015 lauten:

„(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 fünfzehn 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 fünfzehn 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 Fünfzehntelbeträge nicht mehr abgezogen werden.

– Bei unentgeltlicher Übertragung können ab dem der Übertragung folgenden Kalenderjahr restliche Fünfzehntelbeträge 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 ...“

Der Verwaltungsgerichtshof judiziert zu § 28 Abs. 3 Z. 2 EStG 1988 wie folgt:

„§ 28 EStG 1988 regelt die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (vgl. § 2 Abs. 3 Z 6 EStG 1988), zu denen u.a. nach § 28 Abs. 1 Z 1 leg. cit. die Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen gehören. Im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sieht § 28 Abs. 3 leg. cit. die begünstigte Abschreibungsmöglichkeit von Herstellungsaufwand (‘gleichmäßig auf fünfzehn Jahre verteilt’) unter bestimmten Voraussetzungen vor. § 28 Abs. 3 Z. 2 leg. cit. nennt dazu Aufwendungen für Sanierungsmaßnahmen, wenn dazu näher angeführte Förderungszusagen vorliegen.

Aus der Stellung der Bestimmung des § 28 Abs. 3 EStG 1988 im Gesetz ergibt sich, dass die dort vorgesehene - gegebenenfalls auch einer Normal-AfA vorgehende - Verteilungsmöglichkeit von Herstellungsaufwand nur dann zum Tragen kommen kann, wenn im Zeitpunkt seines Anfalls Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen ... Für eine Verteilungsmöglichkeit von bereits vor dem Zeitraum der erstmaligen Einkünfteerzielung getätigtem Herstellungsaufwand ergibt sich nach der Gesetzeslage kein Anhaltspunkt“ (VwGH 25.09.2012, 2008/13/0240).

Aufwendungen iSd § 28 Abs. 2 und 3 EStG 1988 können auf 10 bzw 15 Jahre verteilt abgeschrieben werden, wenn der Investor Bauherr gem. der Verordnung des Bundesministers für Finanzen vom 18. Mai 1990 betreffend Herstellungs- und Instandsetzungsaufwendungen bei Gebäuden (Bauherrenverordnung), BGBl. Nr. 321/1990, ist.

Artikel I Bauherrenverordnung (BauherrenVO) lautet:

§ 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.*

§ 4 Im Falle einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit können Aufwendungen nur von jenen Steuerpflichtigen gemäß § 28 Abs 2 Z 2 bis 4 EStG 1972 bzw. gemäß § 28 Abs 2 und 3 EStG 1988 abgesetzt werden, die die Voraussetzungen der § 2 und 3 erfüllen.“

Nach § 3 Bauherrenverordnung müssen sohin folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt werden um als Bauherr zu gelten (vgl. *Fuhrmann/Bovenkamp* in *Stingl/Nidetzky*, Handbuch Immobilien & Steuern, Kap. 13.3.1.2.2, Stand 01.06.2020):

1. Detaillierte Leistungsaufschlüsselung gem. § 3 Z 1 Satz 1: Der Steuerpflichtige muss in der Lage sein, anhand der Unterlagen über die Abrechnung der baulichen Maßnahmen die Leistungen der an diesen Maßnahmen beteiligten Unternehmer zu ersehen. Es reicht aus, wenn ein Generalunternehmer in der Gesamtabrechnung diese Leistungen ausweist. Die Leistungen müssen soweit aufgeschlüsselt sein, wie dies bei einer gedachten direkten Auftragserteilung an die betreffenden Unternehmer branchenüblich wäre.
2. Mindestpreisrisiko des Bauherren gem. § 3 Z 1 Satz 2: Wird eine Preisgarantie vereinbart (Fixpreisgarantie, Höchstpreisgarantie bzw. deren Kombinationen), so darf nicht ausgeschlossen sein, dass durch den Steuerpflichtigen selbst oder durch Gesetze, Verordnungen bzw. durch behördliche Anordnungen ausgelöste Preisunterschiede vom Steuerpflichtigen zu tragen sind.
3. Anschaffung des Grundstücks vor dem tatsächlichen Baubeginn gem. § 3 Z 2: Mit der tatsächlichen Bauausführung („erster Spatenstich“) darf erst nach der Anschaffung des Grund und Bodens bzw. – im Falle baulicher Maßnahmen an einem bereits bestehenden Objekt – des Gebäudes begonnen werden.

Ist eine der drei Voraussetzungen nicht erfüllt, gilt der Steuerpflichtige nicht als Bauherr, sondern (nur) als Erwerber.

Wie aus der oben angeführten höchstgerichtlichen Judikatur ersichtlich, kann die begünstigte Abschreibung nach § 28 Abs. 3 Z. 2 EStG 1988 nur dann zum Tragen kommen, wenn im

Zeitpunkt des Herstellungsaufwands bereits Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen (vgl. nochmals VwGH 25.09.2012, 2008/13/0240). Der Bf. erklärte unbestrittenerweise erstmals für das Veranlagungsjahr 2017 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die entsprechenden Mietverträge wurde im Dezember 2016 bzw. Jänner 2017 abgeschlossen und wurde darin der Beginn der Vermietung mit 01. Jänner 2017 angegeben. Wie aus der Eingabe der steuerlichen Vertretung vom 29. September 2021 ersichtlich, wurden in den Jahren 2015 und 2016 noch keine Werbungskosten im Rahmen der Vermietung geltend gemacht. Dazu wurde der belangten Behörde die Vermietungstätigkeit des Bf. erst bei Einreichung der Steuererklärungen für das Kalenderjahr 2017 bekanntgegeben. Auch aus den sonstigen vorgelegten Unterlagen ist keine frühere Vermietungstätigkeit feststellbar. Der Bf. erfüllt damit nicht die Voraussetzung der Einkünfteerzielung aus Vermietung und Verpachtung zum Zeitpunkt des Anfalles des Herstellungsaufwands iSd. § 28 Abs. 3 Z. 2 EStG 1988.

Zudem erfüllt der Bf. auch die in § 3 Z 2 BauherrenVO normierte Bedingung nicht. Wie ausgeführt ist eine der kumulativ zu erfüllenden Voraussetzungen des § 3 BauherrenVO, dass vor Beginn der tatsächlichen Bauausführung die Anschaffung des Grundstücks bzw. des Objektes erfolgen muss (vgl. § 3 Z 2 BauherrenVO).

Der Bf. argumentiert, dass die Baubeginnsmeldung am 14. März 2014 eingereicht und der Baubeginn in der Meldung vorausschauend mit 11. März 2015 eingetragen worden sei, was bei solchen Projekten durchaus vorkommen könne. Die tatsächliche Bauausführung sei jedoch erst im Juli 2015 und damit nach Ankauf der Wohnung Top 3/6 im April 2015 erfolgt.

Dieses Argument wurde durch das Antwortschreiben des Amtes der Stmk. Landesregierung vom 02. November 2021 widerlegt. Wie daraus ersichtlich und durch die vorgelegte – datumsgemäß richtiggestellte – Baubeginnsmeldung vom 14. März 2015 nachgewiesen, wurde mit den Bauarbeiten bereits am 11. März 2015 und damit vor Ankauf des Objektes Top 3/6 begonnen. Bzgl. Top 3/5 erwarb der Bf. vom Voreigentümer ohnehin erst mit Kaufvertrag vom 17. Februar 2016 (und damit nach Baubeginn) das Eigentum.

Da somit die Bedingung des § 3 Z 2 BauherrenVO nicht erfüllt ist, erfüllt der Bf. die Voraussetzungen gem. § 3 BauherrenVO insgesamt nicht und ergibt sich, dass der Bf. nicht als Bauherr anzusehen ist.

Aufgrund der fehlenden Einkünfteerzielung aus Vermietung und Verpachtung zum Zeitpunkt des Anfalls der Aufwendungen und mangels Bauherreneigenschaft ist im vorliegenden Fall die Inanspruchnahme der begünstigten Abschreibungsmöglichkeit gem. § 28 Abs. 3 EStG 1988 hinsichtlich der in Rede stehenden Sanierungsaufwendungen nicht zulässig.

2. Zu Spruchpunkt II. (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 Verwaltungsgerichtshofs folgt, liegt keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung beizumessen wäre. Im Übrigen handelt es sich bei der Frage des Vorliegens der Voraussetzungen gem. § 28 Abs. 3 EStG 1988 und § 3 Z 2 BauherrenVO um keine Rechtsfrage, sondern um eine auf der Sachverhaltsebene zu klärenden Tatsachenfrage, die nach den Grundsätzen der freien Beweiswürdigung zu beantworten ist. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof war daher nicht zuzulassen.

Graz, am 3. November 2021