

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, über die Beschwerde vom 30. August 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Oststeiermark (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 19. August 2016 betreffend Einkommensteuer 2014 zu Steuernummer ***Bf-StNr*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 20.02.2024 in Anwesenheit der Schriftführerin ***SF*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer erzielte im Beschwerdejahr 2014 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in der Höhe von € 1.750,18 und aus nichtselbständiger Arbeit in der Höhe von € 52.315,35. Mit Abgabenerklärung vom 13.10.2015 beantragte der Beschwerdeführer € 9.413,20 als Sonderausgaben (Wohnraumschaffung/ -sanierung) und € 13.873,89 als außergewöhnliche Belastungen bei der Veranlagung für das Beschwerdejahr 2014 zu berücksichtigen. Das Finanzamt veranlagte in weiterer Folge mit dem im gegenständlichen Fall angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2014 vom 19.08.2016 an außergewöhnlichen Belastungen lediglich unstrittige Kosten für die auswärtige Berufsausbildung von Kindern in der Höhe von € 1.320,-, sowie Kinderfreibeträge für haushaltszugehörige Kinder gem § 106a Abs 1 EStG 1988 in der Höhe von € 264,- und gem § 18 Abs 3 Z 2 letzter Satz EStG 1988 eingeschlifene Sonderausgaben in der Höhe von € 232,23. Dagegen erhob der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 30.08.2016 (Datum des Postaufgabestempels) fristgerecht Beschwerde. Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 29.09.2016 als unbegründet ab. Der Beschwerdeführer brachte am 24.10.2016 ebenfalls

fristgerecht einen Vorlageantrag ein und beantragte eine mündliche Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht. Am 20.02.2024 wurde die mündliche Verhandlung abgehalten.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Bereits mit einem Schreiben im Jahr 2009 wurde dem Beschwerdeführer vom Land Steiermark mitgeteilt, dass der von ihm betriebene artesische Brunnen auf seiner Liegenschaft nicht mehr dem Stand der Technik entspricht und daher abgebrochen und verschlossen werden muss. Es wurde dem Beschwerdeführer durch das Land Steiermark jedoch freigestellt, einen Antrag auf wasserrechtliche Bewilligung zum Neubau eines artesischen Brunnens, der dem Stand der Technik entspricht, einzureichen. Der Beschwerdeführer beantragte in weiterer Folge die Bewilligung eines neuen artesischen Brunnens und das Land Steiermark erteilte ihm eine neue Bewilligung zur Errichtung eines artesischen Brunnens mit Bescheid vom 03.06.2014.

Der Beschwerdeführer beantragte für das Veranlagungsjahr 2014 die Kosten der Errichtung dieses artesischen Brunnens als außergewöhnliche Belastungen gem § 34 EStG 1988 in der Einkommensteuerveranlagung zu berücksichtigen und legte im Verfahren vor dem Finanzamt insgesamt 6 Rechnungen betreffend die Errichtung eines artesischen Brunnens mit einem Gesamtbetrag von € 12.656,79 vor. In der mündlichen Verhandlung legte der Bf eine weitere Rechnung vor, welche die Verschließung des alten Brunnens betrifft und einen Rechnungsbetrag von € 1.212,12 aufweist. Weiters legte der Bf in der mündlichen Verhandlung ein Schreiben der Stadtgemeinde ***Ort*** vom 25.01.2017 vor, mit welchem die Stadtgemeinde dem Bf für die Anpassung des artesischen Brunnens an den Stand der Technik eine Förderung in der Höhe von € 6.132,05 zuerkennt. Nach den Ausführungen des Bf wäre dieser Betrag von den beantragten Kosten für außergewöhnliche Belastungen abzuziehen.

Das Finanzamt veranlagte in dem hier angefochtenen Bescheid die Kosten der Errichtung des artesischen Brunnens nicht als außergewöhnliche Belastungen iSd § 34 EStG 1988, sondern als Sonderausgaben iSd § 18 EStG 1988. Dagegen erhob der Bf Beschwerde und begehrte die Berücksichtigung der Kosten der Errichtung des artesischen Brunnens im Jahr 2014 als außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG 1988. Das Finanzamt wies diese Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 29.09.2016 als unbegründet ab. In der Begründung führte das Finanzamt aus wie folgt:

„[...]

Gem. § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgenden Voraussetzungen erfüllen

- Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2)
 - Sie muss zwangsläufig sein (Abs. 3)
 - Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).
- Die Belastung darf weder Betriebsausgabe, Werbungskosten noch Sonderausgabe sein.

Sonderausgaben im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 sind Aufwendungen zur Wohnraumsanierung in Form von Instandsetzungsaufwendungen, die den Nutzwert des Wohnraumes wesentlich erhöhen.

Bei den gegenständlichen Aufwendungen für die Sanierung eines Brunnens handelt es sich um Sonderausgaben im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988.

Stellt der Brunnen, wegen eines fehlenden Anschlusses vom öffentlichen Wassernetz, die einzige Wasserversorgungsanlage des Einfamilienhauses dar, so ist die Sanierung des Brunnens, als Sanierungsmaßnahme zu verstehen, die eine Erhöhung des Nutzwertes des Wohnraumes bewirkt (vgl. UFS vom 28.06.2012, RV/0479-K/11).

Die Aufwendungen für die Sanierung des Brunnens führen daher zu einer Sonderausgabe gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988.

Gemäß § 34 Abs 1 letzter Satz bleiben bei der Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen Aufwendungen, die dem Grunde nach zu den Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben gehören, außer Betracht. Es ist damit auch nicht möglich, in jenen Fällen, in denen der Abzug von Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben durch das Gesetz beschränkt ist, die vom Abzug ausgeschlossenen Ausgabenteile, die sich bei der Einkommensermittlung nicht voll als Abzugsposten auswirken konnten, als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen (z.B. VwGH 10. 4. 1981, 13/3437/80, § 34 EStG 1972 E 79 lit a und VwGH 19. 2. 1992, 87/14/0116, aaO E 331 litf) [Fuchs in Hofstätter/Reichel (Hrsg), Die Einkommensteuer (EStG 1988) - Kommentar (54. Lfg 2013) zu § 34 Abs 1 EStG, Seite 6].

Demnach führt die Sanierung eines Brunnens, die den Nutzwert erhöht, zu Sonderausgaben aus dem Titel der Wohnraumsanierung. Damit scheidet ein Abzug als außergewöhnliche Belastung kraft gesetzlicher Vorschrift aus.“

Der Beschwerdeführer erhob mit Schreiben vom 20.10.2016 (eingelangt beim Finanzamt am 24.10.2016) einen Vorlageantrag an das Bundesfinanzgericht, in welchem er erneut die Berücksichtigung der Baukosten des artesischen Brunnens als außergewöhnliche Belastungen begehrte.

Auf Basis des bisherigen verwaltungsbehördlichen Verfahrens und der abgeführten mündlichen Verhandlung kann festgestellt werden, dass der Bf mit insgesamt 7 Rechnungen einen Betrag von € 13.868,91 für die Verschließung des alten und die Errichtung des neuen artesischen Brunnens nachgewiesen hat. Von diesem Betrag ist die Förderung der

Stadtgemeinde ***Ort*** in der Höhe von € 6.132,05 abziehen, sodass insgesamt ein Betrag von € 7.736,86 verbleibt, der vom Bf getragen wurde.

2. Beweiswürdigung

Auf Basis des Bescheides zur Errichtung eines artesischen Brunnens vom 03.06.2014 und anhand der vorgelegten Rechnungen konnte festgestellt werden, dass der Bau des neuen artesischen Brunnens im Jahr 2014 durch einen befugten Unternehmer im Auftrag des Bf erfolgte.

Die Höhe der Kosten erschließen sich aus den im verwaltungsbehördlichen Verfahren und in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Rechnungen. Aus diesen Rechnungen ergibt sich, dass der Bf im Jahr 2014 € 13.868,91 für die Verschließung des alten und Errichtung des neuen artesischen Brunnens aufgewendet hat.

Aus dem Schreiben der Stadtgemeinde ***Ort*** vom 25.01.2017 erschließt sich, dass der Bf für die Errichtung seines neuen artesischen Brunnens eine Förderung von € 6.132,05 erhalten hat. Der Bf hat somit letztlich einen Betrag von € 7.736,86 selbst getragen.

In der mündlichen Verhandlung vom 20.02.2024 hat der Bf weiters in glaubwürdiger Weise ausgeführt, dass die von ihm als Sonderausgaben beantragten Kosten für Wohnraumschaffung/Wohnraumsanierung in der Höhe von € 9.413,20 nicht in Zusammenhang mit dem Brunnenprojekt, sondern mit einer erfolgten Sanierung des Wohnhauses stehen. Es ist festzustellen, dass diese Kosten im gegenständlichen Verfahren unstrittig sind.

Weiters hat der Bf in der mündlichen Verhandlung ausgeführt, dass es bereits zum Zeitpunkt der Errichtung des neuen artesischen Brunnens im Beschwerdejahr eine Ortswasserleitung in unmittelbarer Nähe zu dem verfahrensgegenständlichen Grundstück gab und dass zum damaligen Zeitpunkt auch ein Anschluss an diese Ortswasserleitung möglich gewesen wäre.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Die im gegenständlichen Verfahren zu beantwortende Rechtsfrage ist, ob die Kosten für die Verschließung des alten und die Neuerrichtung des neuen artesischen Brunnens als außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG 1988 oder als Sonderausgabe iSd § 18 Abs 1 Z 3 lit c EStG 1988 (Wohnraumsanierung) zu berücksichtigen sind.

§ 34 EStG 1988 in der im Beschwerdezeitraum geltenden Fassung (BGBl I Nr 112/2012) lautet auszugsweise wie folgt:

„(1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muß folgende Voraussetzungen erfüllen:

- 1. Sie muß außergewöhnlich sein (Abs. 2).*
- 2. Sie muß zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).*
- 3. Sie muß die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).*

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

(2) [...]“

Gem § 34 Abs 1 letzter Satz bleiben bei der Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen Aufwendungen, die dem Grunde nach zu den Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben gehören, außer Betracht (vgl dazu beispielsweise VwGH 27.05.2003, 99/14/0001 zur Komplettsanierung eines Badezimmers und WC; VwGH 26.05.2004, 98/14/0099 zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte). Es ist damit auch nicht möglich, in jenen Fällen, in denen der Abzug von Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben beispielsweise durch Höchstbeträge oder Abzugs- bzw Verlustausgleichsverbote gesetzlich beschränkt sind, die vom Abzug ausgeschlossenen Ausgabenteile, die sich bei den einzelnen Einkunftsarten oder bei der Einkommensermittlung nicht voll als Abzugsposten auswirken konnten, als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen (vgl VwGH 10.04.1981, 13/3437/80; VwGH 19.02.1992, 87/14/0116). Über den Höchstbetrag hinausgehende Sonderausgaben sind auch nicht bei der Einkommensermittlung zur Berechnung des Selbstbehaltes nach § 34 Abs 4 EStG 1988 abzugsfähig (vgl VwGH 10.11.1987, 85/14/0128).

§ 18 EStG 1988 in der im Beschwerdezeitraum geltenden Fassung (BGBl I Nr 112/2012) lautet auszugsweise wie folgt:

„(1) Folgende Ausgaben sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind:

1. [...]

3. Ausgaben zur Wohnraumschaffung oder zur Wohnraumsanierung:

a) [...]

c) Ausgaben zur Sanierung von Wohnraum, wenn die Sanierung über unmittelbaren Auftrag des Steuerpflichtigen durch einen befugten Unternehmer durchgeführt worden ist, und zwar
– Instandsetzungsaufwendungen einschließlich Aufwendungen für energiesparende Maßnahmen, wenn diese Aufwendungen den Nutzungswert des Wohnraumes wesentlich erhöhen oder den Zeitraum seiner Nutzung wesentlich verlängern oder
– Herstellungsaufwendungen.

d) [...]

(3) In Ergänzung des Abs. 1 wird bestimmt:

1. [...]

2. Für Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 2 bis 4 mit Ausnahme der Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen besteht ein einheitlicher Höchstbetrag von 2 920 Euro jährlich. Dieser Betrag erhöht sich

- um 2 920 Euro, wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdiener- oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht und/oder*
- um 2 920 Euro, wenn dem Steuerpflichtigen kein Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, er aber mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt und/oder*
- um 1 460 Euro bei mindestens drei Kindern (§ 106 Abs. 1 und 2). Ein Kind kann nur bei der Anzahl der Kinder eines Steuerpflichtigen berücksichtigt werden. Kinder, die selbst unter das Sonderausgabenviertel fallende Sonderausgaben geltend machen, zählen nicht zur Anzahl der den Erhöhungsbetrag vermittelnden Kinder.*

Sind diese Ausgaben insgesamt

- niedriger als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel der Ausgaben, mindestens aber der Pauschbetrag nach Abs. 2, als Sonderausgaben abzusetzen,*
- gleich hoch oder höher als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel des Höchstbetrags als Sonderausgaben abzusetzen (Sonderausgabenviertel).*

Beträgt der Gesamtbetrag der Einkünfte mehr als 36 400 Euro, vermindert sich das Sonderausgabenviertel gleichmäßig in einem solchen Ausmaß, dass sich bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 60 000 Euro ein absetzbarer Betrag in Höhe des Pauschbetrages nach Abs. 2 ergibt.

3. a) [...]"

Als Sonderausgaben nach § 18 Abs 1 Z 3 lit c EStG 1988 ist als Wohnraumsanierung die Gebäudesanierung, samt den zur Wohnraumnutzung erforderlichen Versorgungs- und Entsorgungseinrichtungen anzusehen. Sachlich begünstigt sind neben Herstellungsaufwendungen auch Instandsetzungsaufwendungen.

Instandsetzungsaufwendungen (das sind Erhaltungsaufwendungen – vgl VwGH 24.09.2007, 2006/15/0333) sind dabei nur unter der Voraussetzung, dass diese den Nutzwert des Wohnraums wesentlich erhöhen oder den Zeitraum seiner Nutzung wesentlich verlängern als Sonderausgaben abzugsfähig. Zum Sanierungsaufwand gehört beispielsweise der Einbau von Wärmepumpen, Solaranlagen, Wärmerückgewinnungs- und Gesamtenergieanlagen, oder der Anschluss an das öffentliche Kanalnetz (vgl VwGH 25.01.1993, 92/15/0020). Das Erkenntnis des

VwGH vom 25.01.1993, 92/15/0020 hat maßgebend zu einer weiten Auslegung des Begriffes „Wohnraumsanierung“ beigetragen. Der VwGH ließ in diesem Erkenntnis Ausgaben zum Sonderabzug nach § 18 EStG 1988 zu, die nur mittelbar dem Sanierungszweck dienen (Anschluss an das öffentliche Kanalnetz).

Ein Sanierungsaufwand ist nur dann als Sonderausgabe abzugsfähig, wenn die Maßnahme durch einen hierzu befugten Unternehmer durchgeführt wird und die Sanierung über unmittelbaren Auftrag des Steuerpflichtigen erfolgt.

Die Errichtung eines neuen Bohrbrunnens infolge Absinken des Grundwasserspiegels ist nach Ansicht des UFS eine begünstigte Sonderausgabe iSd § 18 Abs 1 Z 3 lit c EStG 1988 (vgl. UFS 04.04.2005, RV/0344-G/04; UFS 09.01.2007, RV/0117-G/04 und UFS 28.06.2012, RV/0479-K/11 hinsichtlich des Tieferbohrens eines Brunnens).

Im gegenständlich zu beurteilenden Fall hat der Beschwerdeführer, nachdem ihm durch das Land Steiermark die Schließung des ursprünglichen artesischen Brunnens auf seinem Grundstück vorgeschrieben wurde, den Bau eines neuen und auf dem aktuellen Stand der Technik basierenden artesischen Brunnens bei einem befugten Unternehmer in Auftrag gegeben. Im Beschwerdejahr wurde durch diesen befugten Unternehmer der Bau dieses neuen Brunnens vorgenommen und an den Beschwerdeführer abgerechnet.

Dadurch, dass das Land Steiermark dem Bf die Verschließung des bestehenden alten artesischen Brunnens aufgetragen hat und der Bf diesem behördlichen Auftrag nicht nur nachgekommen ist, sondern auch einen neuen, dem Stand der Technik entsprechenden, artesischen Brunnen errichten ließ, erfolgte eine wesentliche Erhöhung des Nutzwertes des Wohnraumes.

Bei den Aufwendungen für die Verschließung des bestehenden alten und die Errichtung des neuen artesischen Brunnens handelt es sich dementsprechend um Sonderausgaben iSd § 18 Abs 1 Z 3 lit c EStG 1988.

Da in der Erstveranlagung bereits Kosten in der Höhe von € 9.413,20 für die erfolgte Sanierung des Wohnhauses als Sonderausgaben iSd § 18 EStG 1988 (Wohnraumschaffung/Wohnraumsanierung) berücksichtigt und gem § 18 Abs 3 Z 2 letzter Satz EStG 1988 eingeschliffen wurden, sodass sich nur mehr ein Betrag von € 232,23 einkommensmindern auswirken konnte, bewirkt eine Erhöhung dieser Sonderausgaben um die Errichtungskosten des Brunnens keine weitere steuerliche Auswirkung mehr.

Dem Antrag des Beschwerdeführers die Kosten der Verschließung des alten Brunnens und der Errichtung des neuen artesischen Brunnens als außergewöhnliche Belastungen iSd § 34 EStG 1988 zu berücksichtigen, konnte nicht stattgegeben werden. Wie bereits dargestellt, darf gem § 34 Abs 1 letzter Satz EStG 1988 die Belastung weder Betriebsausgaben, Werbungskosten

noch Sonderausgaben sein. Da die Kosten für die Verschließung des bestehenden alten und die Neuerrichtung des neuen artesischen Brunnens wie ausgeführt Sonderausgaben iSd § 18 Abs 1 Z 3 lit c EStG 1988 darstellen, war die Beschwerde spruchgemäß abzuweisen.

3.2. 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.

Die gegenständlich aufgeworfene Rechtsfrage konnte anhand der zitierten VwGH-Judikatur und der eindeutigen gesetzlichen Bestimmungen gelöst werden. Da von der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur nicht abgewichen wurde, liegt gegenständlich keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Eine ordentliche Revision war dementsprechend nicht zuzulassen.

Graz, am 27. Februar 2024