

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Richterin N.N. in der Beschwerdesache des Beschwerdeführers über die Beschwerde gegen die Bescheide des Finanzamtes X . betreffend Einkommensteuer 2006 - 2008 zu Recht erkannt:

Der Berufung, nunmehr Beschwerde, gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2006 - 2008 wird im Umfang der Einschränkung vom 21.12.2016 stattgegeben.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2006 - 2008 werden abgeändert.

Die geänderten Bemessungsgrundlagen und die Höhe der daraus resultierenden Abgaben sind den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen, welche einen integrierenden Bestandteil dieses Erkenntnisspruches bilden.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Nach Durchführung einer Außenprüfung (AP) herrschte im abgabenbehördlichen Verfahren zwischen dem Finanzamt X (FA) und dem Beschwerdeführer (Bf) Uneinigkeit darüber, ob die Nutzung einer in den Jahren 2005/2006 im Rahmen einer umfassenden Sanierung eines Vermietungsobjekts („Zinshaus“) geschaffenen Maisonettenwohnung im Verfahrenszeitraum unternehmerischen oder privaten Zwecken diente. Des Weiteren war strittig, ob für die angefallenen Sanierungs-/Errichtungskosten dieser und zwei weiterer Wohnungen eine 1/15-Abschreibung nach § 28 Abs. 3 Z 2 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) in Anspruch genommen werden konnte oder nur die NormalAfA nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 absetzbar war.

Aufgrund der Feststellungen im Rahmen der AP vertrat das FA in den nunmehr angefochtenen Bescheiden zum Zinshaus des Bf in Graz, (Objektadresse) den Standpunkt, die im Zuge einer landesgesetzlich geförderten Sanierung des Hauses neu geschaffene Wohnung Top 4 sei nach ihrer Fertigstellung Mitte 2006 nicht zur Einkünftezielung verwendet, sondern dem Bruder des Bf im Rahmen einer nicht fremdüblichen „Vermietung“ zur Nutzung überlassen worden. Diesen Feststellungen entsprechend schied das FA Werbungskosten und Vorsteuern im Umfang des

auf die Wohnung Top 4 entfallenden Anteils des Sanierungsaufwands aus den Besteuerungsgrundlagen aus.

Zudem lehnte das FA eine begünstigte Abschreibung der verbleibenden Sanierungskosten im Wege von 1/15-Beträgen nach § 28 Abs.3 Z 2 EStG 1988 ab, weil die Sanierung entgegen der Förderungszusicherung des Landes aus dem Jahr 2002 nicht sieben sondern nur drei Wohneinheiten des verfahrensgegenständlichen Hauses umfasst hatte und damit die Fördervoraussetzungen nicht erfüllt worden seien. Die betreffenden Kosten seien deshalb steuerlich im Wege einer JahresAfA von 1,5% über die normale Nutzungsdauer des Mietobjekts zu verteilen gewesen.

Die zunächst gegen diese beiden AP-Korrekturen gerichtete Berufung des Bf wurde gegenüber dem BFG auf den Streitpunkt betreffend die Streichung der beschleunigten Abschreibung des Sanierungsaufwands nach § 28 Abs. 3 EStG 1988 eingeschränkt.

Dazu verwies der Bf im Rechtsmittel darauf, dass die Einschränkung der Sanierungspläne von ursprünglich sieben auf drei Wohnungen von der Wohnbauförderstelle des Landes Steiermark im Sept.2005 genehmigt (zweite Förderungszusage vom 26.9.2005 mit entsprechend eingeschränktem Förderumfang), deren Durchführung an Hand der vorgelegten Baurechnungen überprüft und die Ordnungsmäßigkeit am 26.Nov.2006 bestätigt worden sei. Bereits mit der ersten Förderungszusage aus dem Jahr 2001/2002 sei die Aufstockung des Hauses samt Dachgeschoßausbau als im Rahmen der steirischen Wohnhaussanierung förderbar beurteilt worden. Nach ständiger UFS-Entscheidungspraxis und anerkannter Fachliteratur sei der Sanierungsbegriff des § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 bei Vorliegen einer entsprechenden Förderungszusicherung von der Abgabenbehörde inhaltlich nicht weiter zu interpretieren.

Das Prüfungsorgan vertrat in einer Stellungnahme zum Rechtsmittelvorbringen des Bf betreffend die strittige 1/15-Absetzung nach § 28 Abs.3 Z 2 EStG 1988 den Standpunkt, dass die letztlich umgesetzten Baumaßnahmen ausschließlich der Neuerrichtung von Wohnungen durch Aufstockung des Altbestandes (hofseitiger Trakt/Top 4) und Ausbau des Dachgeschoßes (straßenseitiger Bestand/Top 6 und Top 7) umfasst hätten und somit „*keine Sanierungsmaßnahmen mit Förderungszusicherung*“ des Landes vorgelegen seien.

Das FA legte das Rechtsmittel dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) ohne weitere Maßnahmen bzw. Stellungnahme zur Entscheidung vor.

Im BFG-Verfahren wurde u.a. der Bezug habende Akt der Wohnbauförderstelle des Landes Steiermark beigeschafft.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

- I.) Gemäß § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 idF des Verfahrenszeitraumes sind Aufwendungen für Sanierungsmaßnahmen, wenn die Zusage für eine Förderung nach dem Wohnhaussanierungsgesetz, dem Startwohnungsgesetz oder den landesgesetzlichen Vorschriften über die Förderung der Wohnhaussanierung vorliegt, über Antrag gleichmäßig

auf fünfzehn Jahre verteilt abzusetzen, soweit diese Aufwendungen Herstellungsaufwand darstellen.

Im gegenständlichen Fall liegen der vom Bf beanspruchten begünstigten Abschreibung nach § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 Aufwendungen für Sanierungsmaßnahmen zu Grunde, für welche eine Förderungszusage nach den Bestimmungen des Steiermärkischen Wohnbauförderungsgesetzes 1993, LGBI. Nr. 25/1993 idF des Verfahrenszeitraums (Stmk. WFG 1993) vorliegt.

Das Stmk. WFG 1993 definiert iVm der dazu ergangenen Durchführungsverordnung, LGBI. Nr. 26/1993 idF des Verfahrenszeitraums (DVO) für vorhandenen (mindestens 30jährigen) Wohnraumbestand verschiedene Sanierungsformen als - in unterschiedlichem Umfang – förderungswürdig.

Während ab März 2002 etwa die „umfassende Sanierung“ (§ 23 Abs. 2 Stmk. WFG 1993) durch nicht gemeinnützige Bauträger im Wege nicht rückzahlbarer Annuitätenzuschüsse von 45% zu Bankdarlehen mit 15jähriger Laufzeit gefördert wird, ist für andere Sanierungen, insbesondere für Einzelsanierungen (so genannte „kleine Sanierung“) eine Förderung durch nicht rückzahlbare, 50%ige Annuitätenzuschüsse zu Bankdarlehen von bis zu 40.000,- € je Wohnung mit maximal 5jähriger Laufzeit vorgesehen (§§ 14f DVO, LGBI. Nr. 25 und 76/2002).

In beiden Varianten ist in einem bestimmten Ausmaß auch eine Erweiterung bestehenden Wohnraumes von der Förderung umfasst. So ordnet etwa § 24 Abs. 1 Z 12 Stmk. WFG 1993 auch die Schaffung von (abgeschlossenen) Wohnungen in Gebäuden, die den Bestimmungen des § 23 Abs. 1 leg.cit. entsprechen, den begünstigten Sanierungsmaßnahmen zu. Anderseits erklärt § 23 Abs. 2 Stmk. WFG 1993 eine Gebäudeerweiterung *"in untergeordnetem Ausmaß"* auch im Rahmen einer „umfassenden Sanierung“ ausdrücklich für zulässig.

Als „untergeordnet“ gilt nach der Praxis der zuständigen Landesförderstelle eine Erweiterung um weniger als die Hälfte des Wohnungsbestandes.

II.) Auf der Grundlage des Verfahrensergebnisses legt das BFG dieser Entscheidung folgenden Sachverhalt als erwiesen zu Grunde:

Gegenstand des anhängigen Verfahrens ist ein in der Innenstadt von Graz gelegenes Wohn- und Geschäftshaus aus dem Jahr 1910 mit ursprünglich fünf abgeschlossenen Nutzungseinheiten, dessen im Erdgeschoß gelegene Einheit als Geschäftsräumlichkeit vermietet ist und das im Übrigen zu Wohnzwecken genutzt wird. Das Gebäude entspricht damit den Vorgaben des § 23 Abs.1 Stmk. WFG 1993 für förderbare Sanierungen.

Die vom Bf bereits kurz nach dem Erwerb der Liegenschaft im Nov.1999 bei der Wohnbauförderstelle des Landes Steiermark beantragte Förderung einer „umfassenden Sanierung“ nach den Bestimmungen des Stmk. WFG 1993 sah neben der Sanierung der

vier bestehenden Wohneinheiten eine Erweiterung um drei neu zu schaffende Wohnungen vor.

Nach einer positiven Beurteilung im Rahmen einer „Wohnbautisch-Vorbegutachtung“ am 15.Februar 2001 erging am 12.Sept.2002 eine Förderungszusage für diverse, im Detail angeführte Sanierungsmaßnahmen mit einem Investitionsvolumen von 592.561,- € an den Bf (vorgesehene Förderung: 45% Annuitätenzuschuss zu einem Darlehen mit 15jähriger Laufzeit). Zugleich wurde der Bf darüber informiert, dass die Auszahlung der Fördermittel aus budgetären Gründen bis 31.Jänner 2005 ausgesetzt werde.

Kurz nach Baubeginn Anfang April 2005 teilte der Bf der Förderstelle des Landes mit, dass entgegen der Förderungseinreichung lediglich drei Wohneinheiten (mit Nutzflächen zwischen rd. 50 m² und 82 m²) ausgebaut würden.

Daraufhin verminderte die Förderstelle die zugesagte Förderung – bei grundsätzlich unverändertem Förderinhalt – mit Schreiben vom 26.Sept 2005 auf 236.212,- €. Dies entsprach exakt jenem Wert, der im technischen Gutachten der Förderstelle vom 12.Sept.2002 zur Förderung der „umfassenden Sanierung“ als auf die drei neu zu schaffenden Wohnungen entfallende, maximale Förderhöhe ausgewiesen ist.

Die vom Bf im Nov.2006 der Wohnbauförderstelle des Landes übermittelte Endabrechnung zur durchgeführten „umfassenden Sanierung“ wurde nach Überprüfung im Wesentlichen ohne Korrektur mit Gesamtbaukosten von 250.000,- € anerkannt und im zugesicherten Höchstausmaß von 236.212,- € genehmigt (Schreiben der Förderstelle an den Bf vom 21.Nov.2006).

Gegenstand der geförderten Baumaßnahmen waren nach dem Inhalt des Förderakts die neu errichteten Wohnungen Top 4, 6 und 7 im Objekt (Objektadresse), deren Errichtungskosten im Zuge der verfahrensgegenständlichen AP mit 269.423,01 € festgestellt wurden (AP-Bericht 26.11.2010, Tz 7). Den auf die (nicht unternehmerisch genutzte) Wohnung Top 4 entfallenden Anteil errechnete das Prüfungsorgan mit 37,34% der festgestellten Errichtungskosten bzw. der Landesförderung. Der nach Eliminierung dieses Kosten- und Förderungsanteils verbleibende Aufwand war nach dem Ergebnis der AP zur Gänze den Herstellungskosten zuzuordnen (lt. AP-Bericht, a.a.O. 1,5% p.a. Abschreibung nach § 16 Abs.1 lit. d EStG 1988).

Der Bf hatte in den Einkommensteuererklärungen ab 2006 die beschleunigte Abschreibung der angefallenen Gebäudesanierungskosten nach § 28 Abs.3 EStG 1988 geltend gemacht.

Da über die Höhe der festgestellten Sanierungskosten, deren vollständige Zuordnung zu den Herstellungskosten und das Ausmaß des auf die Wohnung Top 4 entfallenden Anteils weder zwischen den Verfahrensparteien Uneinigkeit herrschte, noch das Verfahrensergebnis Anlass für Zweifel an der Richtigkeit ergab, legt das BFG diese Sachverhaltselemente aus dem AP-Verfahren der gegenständlichen Entscheidung als erwiesen zu Grunde. Auch gegen die Richtigkeit des angeführten Verfahrensablaufes

zur Sanierungsförderung durch das Land Steiermark ergaben sich keine begründeten Bedenken.

III.) Nach übereinstimmender Lehre, Verwaltungspraxis und UFS-Rechtsprechung, der sich das BFG im anhängigen Verfahren anschließt, ist für die steuerliche Beurteilung im Rahmen des § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 der Sanierungsbegriff im Sinne der in der Bestimmung genannten, außersteuerlichen Rechtsvorschriften maßgebend.

Nimmt ein Abgabepflichtiger für Sanierungsmaßnahmen die Begünstigung des § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 unter Berufung auf eine Förderungszusage der zuständigen Landesförderstelle in Anspruch, hat die Abgabenbehörde zudem nicht mehr zu prüfen, ob die Voraussetzungen des entsprechenden Landesgesetzes für die Gewährung der vorgesehenen Förderung erfüllt sind. Die Behörde kann sich darauf beschränken festzustellen, ob die Förderungszusage vorliegt (vgl. z.B. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III C, Tz 23.2 zu § 28 EStG 1988; EStR 2000, Rz 6481; UFS 27.7.2013, RV/0884-I/10; 15.2.2011, RV/0189-G/08 mwV).

Dieser Rechtsstandpunkt stützt sich auf den klaren Wortlaut des § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988, der allein auf das Vorliegen einer Förderungszusage nach dem einschlägigen Landesrecht abstellt. Daraus ist aus Sicht des BFG mit Recht zu schließen, dass es dem Gesetzgeber des § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 für die Anwendbarkeit der Bestimmung bei Vorliegen einer Förderungszusage weder auf den steuerlichen Sanierungsbegriff noch auf das zur Umsetzung gelangende Ergebnis der geförderten Sanierungsmaßnahme ankam. Auch eine betragsmäßige Begrenzung der beschleunigten Abschreibung auf die geförderte Höhe ist der Bestimmung nicht zu entnehmen.

Die Formulierung des § 28 Abs.3 Z 2 EStG 1988 spricht für ein Verständnis der Förderungszusage als formelles Tatbestandselement. Lediglich das Fehlen oder der nachträgliche Wegfall einer Förderungszusage für umgesetzte Sanierungsmaßnahmen steht einer Anwendung des § 28 Abs 3 Z 2 EStG 1988 entgegen bzw. ist die Einschränkung einer erteilten Förderungszusage für ein Sanierungsprojekt bei der Anwendung des § 28 Abs 3 Z 2 EStG 1988 entsprechend zu berücksichtigen.

Im anhängigen Verfahren ist durch den Inhalt des Akts der Wohnbauförderstelle des Landes Steiermark nicht nur das Vorliegen entsprechender Förderungszusagen des Landes erwiesen (Förderungszusicherungen vom 12.Sept/11.Okt.2002 bzw. 26.Sept.2005), sondern auch die tatsächliche Ausführung der geförderten Maßnahmen im Umfang der eingeschränkten, bis dato aufrechten Förderungszusage des Landes Steiermark vom 26.Sept.2005 sowie deren Überprüfung und Genehmigung durch die zuständige Förderstelle (Genehmigung vom 21.Nov.2006). In Hinblick auf die Geltendmachung in den Abgabenerklärungen des Bf lagen damit die Voraussetzungen für eine beschleunigte Abschreibung nach § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 vor.

Dass die im AP-Verfahren festgestellten Sanierungskosten über den gegenüber der Förderstelle nachgewiesenen Baukosten lagen, hinderte eine Zuordnung des gesamten

Aufwands zu § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 nicht, da dieser nach den Feststellungen des Prüfers unstrittig zur Gänze durch die Sanierung verursacht war.

Nachdem ein im Zuge eines Herstellungsvorganges angefallener Erhaltungsaufwand grundsätzlich ebenfalls zum Herstellungsaufwand gehört (z.B. VwGH 23.3.1977, 46/75; 20.5.1980, 3410/79; 17.2.1993, 89/14/0248; 11.5.1993, 92/14/0229), bedurfte es insofern keiner näheren Untersuchung.

Im Ergebnis war das Begehren des Bf auf Anwendung des § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 im Umfang des steuerlich relevanten Teils der 2005/2006 bei seinem Mietobjekt in der (Objektadresse) angefallenen Sanierungskosten somit berechtigt. Die daraus resultierenden steuerlichen Auswirkungen sind den Beilagen zu entnehmen.

Eine Auseinandersetzung mit der im abgabenbehördlichen Verfahren ebenfalls strittigen steuerlichen Behandlung der Wohnung Top 4 konnte aufgrund der Zurücknahme der Berufung/Beschwerde in diesem Punkt bzw. der Einschränkung des Rechtsmittels auf die Anwendbarkeit des § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 ebenso entfallen, wie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung nach § 274 Abs. 1 BAO, auf die der Bf ebenfalls verzichtet hat (Eingaben des Bf vom 21.Okt. bzw. 21.Dez.2016).

Zulässigkeit einer 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 zur Frage des im Bereich des § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 anzuwendenden Sanierungsbegriffs und zu den Maßgeblichkeitsvoraussetzungen einer Förderungszusage nach den landesgesetzlichen Wohnhaussanierungsbestimmungen VwGH-Judikatur, soweit ersichtlich, fehlt, war die Möglichkeit einer ordentlichen Revision an den VwGH einzuräumen.

Graz, am 30. Dezember 2016