

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, gegen den Bescheid des FA Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 05.06.2012, betreffend Einkommensteuer ( Arbeitnehmerveranlagung) 2011, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Verwaltungsgericht (*Bundesfinanzgericht*) über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom *Bundesfinanzgericht* als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Im vorliegenden Fall ist von folgendem Sachverhalt auszugehen:

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist Erbin nach ihrem am 9/12 verstorbenen Ehemann H.E. . Der Ehemann der Bf. machte in seiner Erklärung zur Arbeitnehmerv eranlagung 2011 unter anderem Aufzugsfinanzierungskosten in Höhe von 951,27 Euro als Sonderausgaben ( Ausgaben zur Sanierung von Wohnraum ) geltend. Da der Ehemann ein Ergänzungsersuchen des Finanzamtes nicht ausreichend beantwortete, wurden die Aufzugsfinanzierungskosten im Einkommensteuerbescheid 2011 vom 5.6.2012 aufgrund mangelnden Nachweises nicht anerkannt.

Der Ehemann der Bf. erhob gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 Berufung, welcher er folgende Vereinbarung als Nachweis für seine Sanierungsausgaben beilegte:

*Vereinbarung*

*abgeschlossen zwischen Herrn H.E. , S-Straße 1 /2/25 und Hausverwaltung H.V. 1090 Wien, S-Straße 2 , G-Gasse 3 , 9020 Klagenfurt.*

*Betrifft: Errichtung und Installation sowie Betrieb einer Aufzugsanlage in 1090 Wien, S-Straße 1 Stiege 2.*

*H.E. bestätigt, mit dem Einbau einer Aufzugsanlage in das Haus S-Straße 1 , 1090 Wien Stiege 2 einverstanden zu sein.*

*Die Arbeiten werden von den in den vorgelegten Angeboten genannten Unternehmen durchgeführt und entsprechen den geltenden Bestimmungen.*

*Die Kosten der Anlage basieren auf dem Nettobudget vom 20.09.98.*

*Die Aufträge für die betriebsfertige Ausführung der Aufzugsanlage wurden am 28.10.98 erteilt.*

*H.E. ist bereit, einen Beitrag von ÖS 1.000.- inkl. Mwst 10 %, in Worten: ÖS eintausend (oder ein gleichwertiges Zahlungsmittel (Euro), welches zum Zahlungszeitpunkt gültig ist) als Beitrag zu den Finanzierungskosten monatlich an die Hausverwaltung zu bezahlen.*

*Die Betriebskosten, die der Aufzugsanlage direkt zugerechnet werden können, werden den einzelnen Mitbewohnern jährlich vorgeschrieben und abgerechnet (eigener Stromzähler für Aufzug).*

*Ein eventueller Überschuss wird für die Finanzierung von Reparaturen, welche durch den Wartungsvertrag nicht gedeckt sind, reserviert.*

*Die Laufzeit der Beteiligung beginnt mit 1.12.98 und endet mit Mietvertragsauflösung oder nach 180 Monaten nach der ersten Zahlung. In Worten: einhundertachtzig Monate.*

*Die Hausverwaltung bestätigt, dass eine Zutrittsbeschränkung zu der Liftanlage eingebaut wird, jeder an den Lifterrichtungskosten Beteiligte erhält die gewünschte Anzahl von Schlüssel für den Betrieb des Liftes.*

*Jeder Mieter haftet für die korrekte Nutzung der Aufzugsanlage und ist für die übergebenen Schlüssel verantwortlich.*

*Die Aufzugsbetriebskosten werden auf der monatlichen Mietzinsabrechnung separat ausgewiesen.*

*Wien, 20.10.1998*

*Diese Vereinbarung setzt die Inbetriebnahme der Liftanlage der Stiege 2 bis spätestens Ende April 1999 voraus. Sollte die Liftanlage bis zu diesem Zeitpunkt nicht in Betrieb sein, so müsste über diese Vereinbarung neu verhandelt bzw. bis zur tatsächlichen Inbetriebnahme die Zahlungen ausgesetzt werden.*

*Wien, 17.11.1998*

Der Ehemann der Bf. legte weiters eine Kopie der von ihm von der Hausverwaltung erhaltenen Vorschreibung der Miete, der Betriebskosten, des Liftkostenbeitrages und der Betriebskosten betreffend den Aufzug für das Jahr 2011 vor, aus welcher Folgendes hervorgeht:

Miete/Monat 1,03/m <sup>2</sup>	78,20
BK: 1,5 x 75,90 m <sup>2</sup>	113,85
Liftkostenbeitrag	66,13
BK Aufzug	14,00
Summe:	272,18
MwSt 10%	27,21
Miete pro Monat:	299,39

Mit Berufungsvorentscheidung vom 26.6.2012 wies das Finanzamt die Berufung mit folgender Begründung ab:

Die Kosten für die Sanierung von Wohnraum seien nur dann abzugsfähig, wenn die Sanierung über unmittelbaren Auftrag des Steuerpflichtigen durch einen befugten Unternehmer durchgeführt werde. Weiterverrechnete Sanierungsaufwendungen (zB im Rahmen einer erhöhten Miete) seien nicht abzugsfähig.

Gegen die Berufungsvorentscheidung stellte der Ehemann der Bf. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (Vorlageantrag), in welchem er Folgendes ausführte:

Der von ihm eingebrachte Antrag auf Wohnungsverbesserung unterliege nicht der Miete der Wohnung, sondern sei ein Aufzugsfinanzierungsbeitrag über 15 Jahre und sei bisher vom Finanzamt anerkannt worden.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens Ausgaben zur Sanierung von Wohnraum als Sonderausgaben abzuziehen, 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.

Weiters sind nach § 18 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 Rückzahlungen von Darlehen, die für die Sanierung von Wohnraum im Sinne des lit. c aufgenommen wurden, sowie Zinsen für derartige Darlehen als Sonderausgaben abzugsfähig.

Die Wortfolge "wenn die Sanierung über unmittelbaren Auftrag des Steuerpflichtigen" in § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 wurde durch das StruktAnpG 1996 eingefügt.

Ein Sonderausgabenabzug ist ausgeschlossen, wenn auf den Steuerpflichtigen Sanierungsaufwand bloß überwälzt wird und als Teil des Bestandzinses bzw. eines Nutzungsentgelts an den Vermieter, Bauträger oder eine Hausgemeinschaft zu entrichten ist. Der Verwaltungsgerichtshof hat schon aufgrund der Rechtslage vor dem StruktAnpG 1996 im Erkenntnis vom 21.12.1994, Zl. 93/13/0043 , 0044, aus dem Zweck der Vorschrift abgeleitet, Sonderausgaben aus dem Titel der Sanierung könnten nur dem zustehen, der aus eigener Entscheidung selbst Sanierungen durchführt; bloß an den Mieter weiterverrechnete Kosten könnten nicht begünstigt sein. Die Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes ist nunmehr durch das StruktAnpG 1996 (Neufassung des Abs. 1 Z 3 lit. c erster Halbsatz) mit aller Deutlichkeit in das Gesetz aufgenommen worden. Diese nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bloß klarstellende Regelung gilt ab der Veranlagung 1996 (vgl. *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, § 18 Abs. 1 Z 3 Rz 4.1).

Nach dem seit 1. 1. 1996 geltenden Gesetzeswortlaut muss somit die Sanierung über **unmittelbaren Auftrag des Steuerpflichtigen** vorgenommen werden. In einer Miete verrechneter Sanierungsaufwand ist nicht mehr als Sonderausgabe absetzbar.

Eine Sanierungsmaßnahme wird unmittelbar durch den Mieter bzw. eine Mietergemeinschaft vorgenommen, wenn der/die Mieter als **Auftraggeber** für die Sanierungsmaßnahmen auftritt/aufreten und in diesem Zusammenhang sämtliche mit dem Vorhaben verbundenen wirtschaftlichen Risiken übernimmt/übernehmen. Bei einer allfälligen Darlehensfinanzierung der Sanierungsmaßnahmen hat die Aufnahme und Bedienung des Darlehens durch den/die einzelnen Mieter direkt zu erfolgen (vgl. *Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG 15. EL § 18 Anm 79).

Auftraggeber für die Errichtung und Installation der Aufzugsanlage war im vorliegenden Fall die Vermieterin. Der Ehemann der Bf. hat in der Vereinbarung mit der Vermieterin am 20.10.1998 lediglich erklärt, mit dem Einbau einer Aufzugsanlage in das Wohnhaus einverstanden zu sein und sich verpflichtet, einen Beitrag zu den Finanzierungskosten von monatlich 1.000 Schilling (72,67 Euro) inkl. 10 % Mwst an die Hausverwaltung zu bezahlen.

Die mit dem Vorhaben verbundenen wirtschaftlichen Risiken hat die Vermieterin getragen. Dies zum einen deswegen, weil Voraussetzung für die Gültigkeit der Vereinbarung vom 20.10.1998 die Inbetriebnahme der Liftanlage bis spätestens Ende April 1999 war. Für den Fall der nicht termingemäßen Fertigstellung hätte die Vereinbarung neu verhandelt werden bzw. hätten die Zahlungen bis zur tatsächlichen Inbetriebnahme der Liftanlage ausgesetzt werden müssen. Zum anderen hätten die Laufzeit der Beteiligung – und damit die Beitragszahlungen des Ehemannes der Bf. – im Fall einer (früheren) Mietvertragsauflösung bereits vor Ablauf von 180 Monaten geendet.

Dafür, dass die Sanierungsmaßnahme nicht unmittelbar durch den Ehemann der Bf. selbst vorgenommen worden ist, spricht zudem der Umstand, dass bei der Verrechnung der Aufwendungen an den Ehemann der Bf. der begünstigte Umsatzsteuersatz von 10 % gemäß § 10 Abs. 2 Z 4 UStG 1994 zur Anwendung gekommen ist (vgl. Lohnsteuer-richtlinien 2002 Rz 524).

Der Sanierungsaufwand wurde daher im angefochtenen Bescheid zu Recht nicht als Sonderausgabe anerkannt.

Aus einer von der Finanzbehörde allenfalls in der Vergangenheit mit den Rechts-vorschriften nicht im Einklang stehenden Anerkennung der Steuerbegünstigung kann kein Recht auf Beibehaltung dieser Vorgangsweise abgeleitet werden. Die Behörde ist verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen (vgl. zB VwGH 24.5.2007, 2005/15/0052; VwGH 28.10.2009, 2008/15/0049).

Dem Beschwerdebegehren konnte daher nicht entsprochen werden.

### **Zur 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.

Diese Voraussetzung liegt im Beschwerdefall nicht vor, da der Verwaltungsgerichtshof die gegenständliche Rechtsfrage mit Erkenntnis vom 21.12.1994, ZI. 93/13/0043 , 0044, bereits entschieden hat.

Wien, am 22. Juni 2015