

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Stb, vom 7. Juli 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel vom 27. Juni 2005 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) machte in seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung (Einkommensteuererklärung) für 2004 vom 27. Juni 2005 (=Einlaufstempel) Sonderausgaben in folgender Höhe geltend:

- 20,88 € unter Kennzahl 455 (personenbezogene Versicherungen)
- 1.457,28 € unter Kennzahl 456 (Wohnraumsanierung ...)

Letzteres resultiert aus zusätzlichen Zahlungen zum Hauptmietzins an die Vermieterin, mit denen ein von der Vermieterin aufgenommenes Darlehen unter Abzug eines Annuitätenzuschusses zurückgezahlt wurde. Dieses Darlehen wurde aufgenommen für *"Instandhaltungs- und Verbesserungsarbeiten wie Vollwärmeschutzputz an den Fassaden, Erneuern sämtlicher Fenster, Balkontüren und Hauseingangstüren, Verkleiden der Loggiengeländer, Anbringen von Innenjalousien, Ausmalen der Wand- und Deckenflächen im Stiegenhaus, Erneuern der Hängerinnen und Abfallrohre, Türsprechanlage, Erdgasverteilungsleitung im Stiegenhaus"* (vgl ANV-Akt Bl 9: Beilage zur Berufungsschrift).

Das Finanzamt erließ einen mit 27. Juni 2005 datierten Einkommensteuerbescheid an den Bw, in welchem nur der Pauschbetrag für Sonderausgaben iHv 60 € berücksichtigt wurde,

was wie folgt begründet wurde: *Die Sanierung muß nach dem ab 1.1.1996 geltenden Gesetzeswortlaut über UNMITTELBAREN Auftrag des Steuerpflichtigen vorgenommen werden. In der Miete verrechneter Sanierungsaufwand (z.B. in der Miete enthaltene Beträge im Sinne des § 18 Mietrechtsgesetzes, Erhaltungsbeiträge, Darlehensrückzahlungen etc) ist NICHT als Sonderausgabe absetzbar.*

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schreiben vom 7. Juli 2005 (=Eingangsstempel) Berufung erhoben mit dem Begehr nach Anerkennung der geltend gemachten Sonderausgaben laut Antrag vom 27. Juni 2005. Die betreffende Gesetzesstelle verstoße gegen den Grundsatz zur Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen.

1.) Der selbe Mieter könne Rückzahlungen für Darlehen, die zur Schaffung des Mietwohnhauses von der Ver-mieterin als Eigentümerin aufgenommen worden seien, als Sonderausgaben absetzen, obwohl die Errichtung des Wohnraumes auch nicht unmittelbar vom Steuerpflichtigen in Auftrag gegeben worden sei.

2.) Bei Wohnungseigentum trete der einzelne Wohnungsbesitzer auch nicht unmittelbar als Auftraggeber der Sanierungsmaßnahmen auf. Hier habe der Gesetzgeber aber festgelegt, dass die Wohnungseigentumsgemeinschaft immer in Vertretung der einzelnen Wohnungseigentümer auftrete.

3.) Im gegenständlichen Fall sei auch noch folgendes Argument anzuführen:

Die Vermie-terin sei Eigentümerin der Wohnausanlage. Bei einer Mietersammlung seien alle Mieter mit der Durchführung der Althaussanierung einverstanden gewesen. Ohne diese Zustimmung hätte die Ver-mieterin die Arbeiten nicht durchgeführt. Die Eigentümerin des Miethauses sei somit einstimmig beauftragt worden, die Instandhaltungs- und Verbesserungsarbeiten durchführen zu lassen. Im Gegenzug hätten sich die Mieter verpflichtet, das für die Sanierung notwendige Darlehen zuzüglich zum Hauptmietzins zurückzuzahlen, wozu auf die der Berufungsschrift beiliegende Fotokopie (ANV-Akt Bl 9) verwiesen werde.

Außerdem sei die gesetzliche Forderung, dass der einzelne Mieter als Auftraggeber der Sanierungsmaßnahmen auftreten müsse, in der Praxis undurchführbar. In welchem Ausmaß und an welcher Stelle solle der einzelne Mieter an die Gewerbebetriebe, die die Arbeiten durchführen, den Auftrag erteilen? Der Vollwäremeschutz, die Dachdecker- und Spenglerarbeiten müssten einheitlich und in einem Arbeitsgang erfolgen. Daher könne nur ein Auftraggeber für alle Beteiligten die Koordination und Auftragserteilung übernehmen.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 18 Abs 1 Z 3 lit c EStG 1988 in der laut RIS am 31.12.1995 geltenden Fassung hat früher folgende Sonderausgaben (im Rahmen des sogenannten Sonderausgabentopfes) absetzbar gemacht:

"c) Ausgaben zur Sanierung von Wohnraum durch befugte Unternehmer, 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."

Durch Artikel 39 (Änderung des EStG 1988) Z18 des Strukturanpassungsgesetzes 1996 (BGBl 1996/201) wurde die zitierte lit c des § 18 Abs 1 Z 3 EStG 1988 folgendermaßen novelliert:

"18. In § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c lautet der erste Halbsatz:

'Ausgaben zur Sanierung von Wohnraum, wenn die Sanierung über unmittelbaren Auftrag des Steuerpflichtigen durch einen befugten Unternehmer durchgeführt worden ist, und zwar'"

Beim unstrittigen, bereits dargestellten Sachverhalt spricht der für das Streitjahr anwendbare Wortlaut von § 18 Abs 1 Z 3 lit c EStG 1988 idF BGBl 1996/201 somit klar gegen die Absetzmöglichkeit der gegenständlichen Ausgaben im Jahr ihrer Verausgabung (s unten zur lit d).

Die o.a. Gesetzesänderung wird in der Regierungsvorlage (72BlgNR XX.GP), die zu BGBl 1996/201 geführt hat, folgendermaßen begründet: *"Auf Grund der Judikatur des VfGH (B 1724/92 vom 5. Oktober 1993) konnten Aufwendungen für eine durch begünstigte Bauträger (insbesondere Genossenschaften und Gebietskörperschaften) vorgenommene Wohnraumsanierung bei Weiterverrechnung an die Mieter von diesen als Sonderausgaben abgesetzt werden. Das nunmehrige Erfordernis der unmittelbaren Auftragsvergabe durch den Sonderausgabenwerber bewirkt eine Gleichstellung mit Steuerpflichtigen, die derartige Wohnraumsanierungen durch einen nicht begünstigten Bauträger weiterverrechnet erhielten und vom Sonderausgabenabzug bereits bisher ausgeschlossen waren. Die Regelung tritt mit 1. Jänner 1996 in Kraft."*

Der gesamte Vorschlag zum Strukturanpassungsgesetz 1996 wird im Vorblatt zur Regierungsvorlage wie folgt begründet:

"Problem:

Wegen der angespannten budgetären Lage sind in Begleitung des Bundesfinanzgesetzes 1996 Einsparungen im größtmöglichen Maße vorzunehmen.

Ziel:

Längerfristige Entlastung des Bundeshaushaltes unter Berücksichtigung der sozialen Ausgewogenheit der geplanten Maßnahmen sowie Erschließung neuer Einnahmen...."

Fast gleichlautend (... *angespannten budgetären Lage ... Einsparungen im größtmöglichen Maße ... längerfristige Entlastung des Bundeshaushaltes ...*) beginnt der Bericht des Budgetausschusses über die o.a. Regierungsvorlage. Zu den Änderungen aus dem Wirkungsbereich des Bundesministeriums für Finanzen führt der Ausschuss gegenständlich aus: *"Für bestimmte Gruppen von Sonderausgaben ist eine umfängliche und beträchtliche Reduktion der Steuerwirksamkeit vorgesehen; ..."*

Die klar erkennbare Absicht des Gesetzgebers war es somit, dass in Fällen wie dem anhängigen Streitfall ab 1996 keine Absetzbarkeit als Sonderausgabe gegeben ist.

Einer – im Sinne des Bw verfassungskonformen – Interpretation des § 18 Abs 1 Z 3 lit c EStG 1988 idF BGBI 1996/201 stünde somit nicht nur der Gesetzeswortlaut (*"über unmittelbaren Auftrag"*) entgegen, sondern auch der unzweifelhafte Wille des Gesetzgebers, die bis 1995 gegebene Absetzungsmöglichkeit als Sonderausgabe zu streichen.

Zu bedenken ist freilich, dass es sich bei den vom Bw für das Streitjahr geltend gemachten Zahlungen nicht um Beträge zur Abdeckung von im Streitjahr – von der Vermieterin an die Auftragnehmer – bezahlten Wohnungssanierungskosten handelt, sondern um Beträge zur Abdeckung der von der Vermieterin bezahlten Darlehensraten (Annuitäten). Somit ist auch (bzw insbesondere) § 18 Abs 1 Z 3 lit d EStG 1988 zu untersuchen, worin u.a. folgende Beträge zu Sonderausgaben iSd Z3 (Wohnraumschaffung oder Wohnraumsanierung) erklärt werden: *Rückzahlungen von Darlehen, die für die Schaffung von begünstigtem Wohnraum oder für die Sanierung von Wohnraum im Sinne der lit. a bis lit. c aufgenommen wurden, sowie Zinsen für derartige Darlehen.*

Unter Sanierung von Wohnraum im Sinne von § 18 Abs 1 Z 3 lit c EStG 1988, worauf in lit d verwiesen wird, ist die *"Sanierung über unmittelbaren Auftrag des Steuerpflichtigen ..."* zu verstehen. Die Verweismethode mittels "im Sinne von" mag zwar fallweise einen zusätzlichen Interpretationsspielraum eröffnen, da nicht immer klar ist, ob die gesamte Vorschrift, auf die verwiesen wird, oder nur Teile davon gemeint sind. Im gegenständlichen Fall erschiene es jedoch als unsystematisch, den unmittelbaren Auftrag durch den Steuerpflichtigen vom Verweis als nicht mitumfasst anzusehen, denn dann wäre die Absetzbarkeit ansonsten gleichartiger Maßnahmen von der Finanzierungsmethode abhängig.

Somit geht auch aus § 18 Abs 1 Z 3 lit d EStG 1988 klar hervor, dass die vom Bw für das Streitjahr geltend gemachten Zahlungen iZm Wohnraumsanierung nicht als Sonderausgaben absetzbar sind, weil nicht er unmittelbar die zugrundeliegenden Aufträge an die befugten Unternehmer erteilt hat.

Die einschlägigen einfachgesetzlichen Bestimmungen verhindern somit die Berücksichtigung der vom Bw – gegenüber dem angefochtenen Bescheid – zusätzlich begehrten Sonderausgaben. Der unabhängige Finanzsenat muss gemäß Art 18 Abs 1 B-VG die geltenden Gesetze

beachten (Legalitätsprinzip). Die Beurteilung, ob diese einfachgesetzliche Rechtslage verfassungskonform oder verfassungswidrig ist, steht nur dem Verfassungsgerichtshof zu. Der unabhängige Finanzsenat hat weiters – im Gegensatz zu VwGH, OGH, zweitinstanzlichen Gerichten, unabhängigen Verwaltungssenaten der Länder, Bundesasylsenat und Bundesvergabeamt – keine Kompetenz, von sich aus beim Verfassungsgerichtshof gemäß Art 140 Abs 1 B-VG iVm § 62 VfGG einen Antrag auf Aufhebung eines Gesetzes wegen Bedenken gegen dessen Verfassungsmäßigkeit zu stellen.

Daher kann in der vorliegenden Berufungsentscheidung auf die Argumente des Bw, wonach die einschlägigen, einfachgesetzlichen Regelungen gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz für alle Steuerpflichtige (und somit gegen Art 7 B-VG und Art 2 StGG, RGBI 1867/142) verstießen, nicht eingegangen werden.

Ergeht auch an Finanzamt Waldviertel zu St.Nr. X

Wien, am 29. Juli 2005