

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Walter Aiglsdorfer in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerden vom 21. Mai 2015 und 7. Juli 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 28. April 2015 und 30. Juni 2016 (St.Nr. xxx), betreffend **Feststellung der Einkünfte § 188 BAO der Jahre 2012, 2013 und 2014** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

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

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Walter Aiglsdorfer in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerde vom 21. Mai 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 28. April 2015 (St.Nr. xxx), betreffend **Feststellung der Einkünfte § 188 BAO des Jahres 2011** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung beschlossen:

Die Beschwerde wird gemäß § 256 Abs. 3 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBI. Nr. 1961/194 idgF, **als gegenstandslos erklärt**.

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

Das Erkenntnis bzw. der Beschluss samt der gegenständlichen Begründung **wirken gegen alle Beteiligten**, denen Einkünfte zugerechnet werden (§ 191 Abs. 3 BAO). Mit der Zustellung dieses Bescheides an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 und 4 BAO).

Entscheidungsgründe

1.) Beschluss betreffend Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2011:

Im Zuge der mündlichen Verhandlung wurde die Beschwerde betreffend das Jahr 2011 zurückgezogen.

Damit tritt der Bescheid vom 28. April 2015 (Feststellung 2011) wieder in Rechtskraft.

Gemäß § 256 Abs. 1 BAO können Beschwerden bis zur Bekanntgabe (§ 97) der Entscheidung über die Beschwerde zurückgenommen werden. Die Zurücknahme hat schriftlich oder mündlich zu erfolgen.

Gemäß Abs. 3 leg.cit. ist bei Zurücknahme der Beschwerde diese mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären.

Das diesbezügliche Beschwerdeverfahren ist somit beendet.

Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Gegenständlich ist keine der gesetzlichen Erfordernisse hinsichtlich Revisionszulässigkeit gegeben.

2.) Erkenntnis betreffend Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2012, 2013 und 2014:

Im **Bericht vom 23. April 2015** gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung (2011-2013) wurden folgende streitgegenständliche Feststellungen getroffen:

„Tz.5 Wechsel Kommanditisten – 1/15tel/Afa:

Mit Vertrag vom 27.12.2011 wurde die Kommanditbeteiligung der Stiftung an Frau Dr. E K abgetreten.

Mit Abtretungsvertrag vom 9.7.2012 wurde die Kommanditbeteiligung von Herrn Mag. Franz Alfred X an Frau Y A abgetreten.

Die besondere Absetzung gem. § 28 Abs. 2 und 3 EStG 1988 kann nur der in Anspruch nehmen, der Bauherr der entsprechenden Baumaßnahme ist.

Im Falle einer Personenvereinigung (-gemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit können Aufwendungen gem. § 28 Abs. 2 und 3 nur von jenen Steuerpflichtigen abgesetzt werden, die die Voraussetzungen der §§ 2 und 3 der Bauherrenverordnung (BGBl 1990/321) erfüllen.

Insbesondere darf mit der tatsächlichen Bauausführung erst nach Anschaffung des Gebäudes (im Falle baulicher Maßnahmen an einem bereits bestehenden Objekt) begonnen werden. Der Zeitpunkt der Anschaffung ist jener des Erwerbs des wirtschaftlichen Eigentums. Vor diesem Zeitpunkt darf mit den tatsächlichen Bauausführungen („erster Spatenstich“) nicht begonnen werden.

Lt. BP liegen die Voraussetzungen für die beschleunigte Absetzung (Beginn der Bauausführungen/Erwerb Gebäude) für Frau Dr. K und Frau A nicht vor. Die Aufwendungen sind im Wege der Afa (2%) abzusetzen.“

Nach Wiederaufnahme der entsprechenden Verfahren wurde mit Bescheiden vom 28. April 2015 über die **Feststellung der Einkünfte** für die Jahre 2011, 2012 und 2013 den Feststellungen der Außenprüfung gefolgt.

Mit Eingabe vom 21. Mai 2015 wurde **Beschwerde** gegen die Bescheide betreffend die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2011, 2012 und 2013 eingereicht.

Begründend wurde Folgendes ausgeführt:

„Im Jahr 2009 erfolgte die Gründung der Beschwerdeführerin mit dem Ziel, die Gebäudekomplexe Straße 21-23 und Gasse 60, 62 und 64 zu erwerben, umfassend zu sanieren und anschließend an diverse Mieter zu vermieten. Auf den angeschafften Liegenschaften befinden sich mehrere verschiedene, von den anderen Objekten jeweils gänzlich unabhängige Gebäude.

Aufgrund des ursprünglichen Konzeptes ging die Gesellschaft von einem Investitionsvolumen von rund € 1.800.000 aus. Als Generalunternehmer wurde die Bau GmbH beauftragt, wobei einzelne Bauetappen (=Sanierung der einzelnen Gebäude) immer separat von der Gesellschaft bzw. den Gesellschaftern beschlossen und freigegeben wurden. Somit wurde hinsichtlich jedes einzelnen Gebäudes entschieden, wann bzw. ob eine Sanierung durchzuführen ist. Auch die einzelnen baulichen Maßnahmen pro Gebäude wurden immer separat beauftragt und freigegeben. Die Nachweise der Freigabe der einzelnen Etappen wurden im Rahmen der Betriebsprüfung vorgelegt.

Nachdem absehbar war, dass das ursprüngliche Konzept, vor allem im Hinblick auf die Investitionskosten (massive Kostensteigerung), nicht umgesetzt werden kann, schieden sowohl Herr Mag. X als auch die Stiftung als Kommanditisten aus, da sie nicht bereit waren, weitere Kapitaleinlagen zu leisten bzw. ein zusätzliches Risiko zu tragen.

Als neue Kommanditisten konnten Dr. K und Frau A gewonnen werden. Unstrittig stellen für diese beiden Kommanditisten die bisherigen Investitionen der Gesellschaft Anschaffungskosten ihrer Beteiligung dar.

Im Besprechungsprogramm zur Betriebsprüfung wird auf die Bauherrenverordnung verwiesen und angeführt, dass als Voraussetzung für das Vorliegen einer Bauherreneigenschaft insbesondere die tatsächliche Bauausführung erst nach Anschaffung des Gebäudes beginnen darf.

Unter Zugrundelegung der Tatsache, dass es sich bei den erworbenen Gebäuden um mehrere voneinander unabhängige Objekte handelt, die auch alle separat saniert wurden, sind die Sanierungskosten jener Gebäude, die zum Eintritt der neuen Kommanditisten noch im baufälligen Urzustand waren, jedenfalls als nach dem Gebäudekauf angefallen zu betrachten. Der „erste Spatenstich“ ist hinsichtlich jedes einzelnen Objektes zu prüfen und nicht lediglich im Hinblick auf den Sanierungsbeginn des allerersten Objektes.

In den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.04.1982, 81/16/0077, und vom 05.08.1993, 93/14/0044, stellte dieser fest, dass **das wesentliche Merkmal der Bauherreneigenschaft die Tragung des Risikos der Bauführung sei**. Der Umstand, dass jemand den Bauauftrag erteilt habe, ist zwar ein Indiz für die Bauherreneigenschaft, wobei die bloße Tatsache, dass schon vorher jemand anderer die Baupläne bei der Baubehörde eingereicht habe, nicht gegen die Bauherreneigenschaft spricht.

Letztlich kommt es darauf an, dass der Bauherr die Möglichkeit hatte, wesentliche Umplanungen und dementsprechende Änderungen des Bauauftrages zu veranlassen, nicht aber darauf, ob er dieses Recht auch tatsächlich ausgeübt hat.

Der Verwaltungsgerichtshof stellte ausdrücklich fest, dass es vernünftigerweise von einem Bauherren nicht verlangt werden kann, ein seinen Vorstellungen völlig entsprechendes, allenfalls sogar schon baubehördlich genehmigtes Projekt, das er unter seinem ausschließlichen Risiko verwirklichen will, nur deshalb tatsächlich zu ändern, um im steuerrechtlichen Sinn Bauherreneigenschaft zu genießen.

Als Bauherr ist daher jemand anzusehen, der auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann, das Baurisiko zu tragen hat, den bauausführenden Unternehmen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist, und der das finanzielle Risiko zu tragen hat. Das bedeutet, dass er alle etwaigen Kostensteigerungen übernehmen muss, und auch berechtigt ist, von den bauausführenden Unternehmen Rechnungslegung zu verlangen (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Juni 1991, 90/16/0169).

Sämtliche vom Verwaltungsgerichtshof angeführten Anforderungen wurden ohne Zweifel erfüllt, da sämtliche Kommanditisten (auch die neu eingetretenen Dr. K und Fr. A) jederzeit eine Änderung des Projektes hätten erreichen können. Speziell im Hinblick auf die teils unsichere Kostenentwicklung war bzw. ist es problemlos möglich, das ursprüngliche Konzept dahingehend abzuändern, dass nur Teile davon umgesetzt werden. Es spräche theoretisch nichts dagegen, einige Gebäude nicht generalsanieren zu lassen, sondern nur die größten Schäden zu beheben und dann als Billigwohnungen zu vermieten.

Auch wenn bei einem Objekt beispielsweise bereits das Dach saniert wurde, hätten die Kommanditisten die Möglichkeit gehabt, auf eine allfällige Sanierung beispielsweise der Fassade zu verzichten. All das liegt im Ermessen der Kommanditisten und spricht zweifellos für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft bei sämtlichem Kommanditisten.

Auch die Übernahme des wirtschaftlichen Risikos für sämtliche Kommanditisten ist unbestritten, da sämtliche Kommanditisten die Gefahr künftiger Kostenüberschreitungen zu tragen bzw. in diesem Zusammenhang weitere Gesellschafterzuschüsse zu leisten haben. Hinzu kommt, dass sämtliche Kommanditisten eine private Haftung in Höhe von € 500.000,00 zur Besicherung allfälliger Verbindlichkeiten der Gesellschaft abgegeben haben.

Zusammenfassend lässt sich somit festhalten, dass Dr. K und Frau A hinsichtlich der Kosten für die Sanierung jener Objekte, die sich zum Zeitpunkt des jeweiligen Gesellschafterwechsels noch im baufälligen Urzustand befanden, jedenfalls als Bauherren im Sinne der VwGH Judikatur anzusehen sind.

Wie bereits mit der Prüferin des Finanzamtes im Rahmen der Schlussbesprechung besprochen, ergreifen wir aus genannten Gründen das Rechtsmittel der Beschwerde gegen den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2011 vom 28. April 2015, den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2012 vom 28. April 2015 sowie den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2013 vom 28. April 2015 und beantragen die Anerkennung der Bauherreneigenschaft und somit der beschleunigten Abschreibung (15tel/Afa) sowohl für Frau Dr. K als auch für Frau A ab deren jeweiligen Eintritt in die Gesellschaft und somit eine Gleichbehandlung mit den Altgesellschaftern.

Wir beantragen daher, bei Frau Dr. K im Jahr 2012 eine zusätzliche Abschreibung in Höhe von € 7.204,38, im Jahr 2013 eine zusätzliche Abschreibung von € 18.594,62 und bei Frau A eine zusätzliche Abschreibung für das Jahr 2013 in Höhe von € 11.390,24 anzuerkennen.

Mit **Schreiben vom 25. August 2015** bezog die Betriebsprüferin zur vorliegenden Beschwerde wie folgt Stellung:

„Strittig ist, ob für die angefallenen Herstellungsaufwendungen die beschleunigte Abschreibung gem. § 28 Abs. 3 EStG für die nach Sanierungsbeginn eingetretenen Kommanditisten zusteht.“

Für die Anwendung der Begünstigungsbestimmung des § 28 Abs. 3 EStG 1988, ist die Bauherrenverordnung BGBI 1990/321 zu beachten.

So ist gem. § 3 Z 2 der Bauherrenverordnung eine Voraussetzung, die erfüllt sein muss, dass mit der tatsächlichen Bauausführung erst nach der Anschaffung des Grund und Bodens (Gebäude) durch den Steuerpflichtigen begonnen werde.

Gem. § 4 Bauherrenverordnung können im Fall einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit Aufwendungen gem. § 28

Abs. 2 und § 28 Abs. 3 EStG 1988 nur von jenen Steuerpflichtigen abgesetzt werden, die die Voraussetzungen der §§ 2 und 3 der Bauherrenverordnung erfüllen.

Lt. Beschwerdevorbringen ist diese Voraussetzung für jedes einzelne Objekt (Hausnummer) getrennt zu prüfen. Die Bauherreneigenschaft sei jedenfalls für die Objekte, die zum Zeitpunkt der Eintritte der neuen Kommanditisten noch im baufälligen Urzustand waren, gegeben.

Nach meiner Ansicht, ist der Beginn der tatsächlichen Bauausführung für alle Hausnummern bereits mit der Erneuerung der gesamten Kanalisation (für sämtliche Hausnummern) erfolgt.

Auch ist aus den Eingangsrechnungen, auf denen mehr als AS angeführt ist, ersichtlich, dass nicht eine Hausnummer fertiggestellt wurde und dann erst mit der nächsten angefangen wurde (Beispiel: L & F 9. TR LZR 10/2011 bis 6/12 bereits Arbeiten an allen Hausnummern angeführt+ 2 Positionen ohne Hauszuordnung).“

Mit **Beschwerdevorentscheidungen** vom 14. September 2015 wurde wie folgt entschieden:

2011: Zurückweisung gemäß § 260 BAO

2012 und 2013: Abweisung als unbegründet

Begründend wurde diesbezüglich Folgendes ausgeführt:

”...

Mit Kaufvertrag vom 22. Dezember 2009 hat die Beschwerdeführerin die in Z erworben. Auf dieser Liegenschaft haben sich die Gebäude Gasse 60, 62 und 64 sowie Straße 21 und 23 befunden.

Mit Vertrag vom 27. Dezember 2011 wurde die Kommanditbeteiligung der Stiftung an Frau Dr. E K abgetreten.

Mit Vertrag vom 9. Juli 2012 hat Mag. X seine Kommanditbeteiligung an Frau Y A entgeltlich übertragen.

Im Zeitraum 11. Februar 2015 bis 22. April 2015 hat bei der Beschwerdeführerin eine Außenprüfung stattgefunden, bei der unter anderem Folgendes festgestellt wurde (Tz. 5 des Prüfberichts vom 23. April 2015):

"Wechsel Kommanditisten - 15tel/Afa:

Mit Vertrag vom 27. Dezember 2011 wurde die Kommanditbeteiligung der Stiftung an Frau Dr. E K abgetreten. Mit Abtretungsvertrag vom 9. Juli 2012 wurde die Kommanditbeteiligung von Herrn Mag. Franz Altred X an Frau Y A abgetreten.

Die besondere Absetzung gem. § 28 Abs. 2 und 3 EStG 1988 kann nur der in Anspruch nehmen, der Bauherr der entsprechenden baulichen Maßnahmen ist.

Im Falle einer Personenvereinigung (-gemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit können Aufwendungen gem. § 28 Abs. 2 und 3 EStG 1988 nur von jenen Steuerpflichtigen abgesetzt werden, die die Voraussetzungen der §§ 2 und 3 der Bauherrenverordnung (BGBl 1990/321) erfüllen.

Insbesonders darf mit der tatsächlichen Bauausführung erst nach Anschaffung des Gebäudes (im Falle baulicher Maßnahmen an einem bereits bestehenden Objekt) begonnen werden. Der Zeitpunkt der Anschaffung ist jener des Erwerbs des wirtschaftlichen Eigentums. Vor diesem Zeitpunkt darf mit den tatsächlichen Bauausführungen („erster Spatenstich“) nicht begonnen worden sein.

Lt. BP liegen die Voraussetzungen für die beschleunigte Abschreibung (Beginn der Bauausführungen/Erwerb Gebäude) für Frau Dr. K und Frau A nicht vor. Die Aufwendungen sind im Wege der AfA (2%) abzusetzen.

In der Tz. 5a des Prüfberichts werden die betraglichen Auswirkungen der unter Tz. 5 des Prüfberichts getroffenen Feststellung im Einzelnen dargestellt. Für das Jahr 2011 hat diese Feststellung zu keinen betraglichen Auswirkungen geführt.

Nach Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkünftefeststellung gem. § 188 BAO für die Jahre 2011 bis 2013 gemäß § 303 Abs. 1 BAO ergingen am 28. April 2015 neue Einkünftefeststellungsbescheide für die Jahre 2011 bis 2013, denen u.a. die oben wiedergegebene Prüfungsfeststellung zugrunde gelegt wurde.

Gegen diese neuen Sachbescheide zur Einkünftefeststellung 2011 bis 2013 vom 28. April 2015 hat die Beschwerdeführerin durch ihre steuerliche Vertretung mit Schriftsatz vom 21. Mai 2015 (beim Finanzamt eingelangt am 26.5.2015) fristgerecht Beschwerde erhoben.

In dieser Beschwerde wurde der Antrag gestellt, bei Frau Dr. K im Jahr 2012 eine zusätzliche Abschreibung in Höhe von € 7.204,38, im Jahr 2013 eine zusätzliche Abschreibung von € 18.594,62 und bei Frau A eine zusätzliche Abschreibung für das Jahr 2013 in Höhe von € 11.390,24 anzuerkennen.

Es wurde des Weiteren die Anerkennung der Bauherreneigenschaft und somit der beschleunigten Abschreibung (15tel/AfA) sowohl für Frau Dr. K als auch für Frau A ab deren Eintritt in die Beschwerdeführerin und somit eine Gleichbehandlung mit den Altgesellschaftern beantragt.

Über die Beschwerde wurde wie folgt erwogen:

Der gegenständlichen Beschwerdevorentscheidung wird folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

Die Beschwerdeführerin wurde im Dezember 2009 gegründet. Komplementärin ohne Vermögenseinlage ist die GmbH.

Die ursprünglichen Kommanditisten, d.h. seit der Gründung der Beschwerdeführerin, mit einer Hafteinlage von jeweils € 135.000,00 waren die nachstehend angeführten Personen:

- XX Josef,
- Mag. YY D
- Mag. X Franz Alfred
- Stiftung

Im Dezember 2009 wurde von der Beschwerdeführerin die Liegenschaft zum Kaufpreis von Euro 530.000,00 erworben.

Im März 2010 wurde mit der Planung der Generalsanierung des "ER" begonnen. Die Sanierungsaufwendungen wurden mit rd. 2,4 Mio. Euro netto geplant. Dies ergibt sich aus einer im Rahmen der Betriebsprüfung vorgelegten Aufstellung vom 7. April 2011.

Eine Förderung für die Sanierung von Wohnungen gem. Oö Wohnbauförderungsgesetz 1993, in Verbindung mit der Oö Wohnhaussanierungs-Verordnung 2009 wurde im September 2011, durch das Amt der Oö Landesregierung zugesichert.

Die EZ umfasst die Gebäude Gasse 60, 62, 64 und Straße 21 und 23.

Die Gebäude sind rund um einen gemeinsamen Innenhof (inkl. Parkplätzen zu den Wohnungen) angeordnet (siehe den im Arbeitsbogen erliegenden Lageplan).

Die Baumeisterarbeiten wurden von der Firma L&NN durchgeführt.

Die ersten Sanierungsmaßnahmen an der Liegenschaft wurden im April 2011, mit Erneuerung der gesamten Kanalisation und Innenhofsanierung, durchgeführt.

Als Bauvorhaben ist in den Rechnungen bzw. den vorgelegten Auftragerteilungen meist "AS" angeführt.

Mit Vertrag vom 27. Dezember 2011 wurde die Kommanditbeteiligung der Stiftung an Frau Dr. K E abgetreten.

Mit Vertrag vom 9. Juli 2012 wurde die Kommanditbeteiligung von Herrn Mag. X an Frau A Y abgetreten.

Mit Vertrag vom 20. November 2013 wurde der revolvierende Kontokorrentkredit mit einem Pfandrecht auf diese Liegenschaft (diese steht im Eigentum der Beschwerdeführerin) in Höhe von Euro 650.000,00 und Wechselbürgschaften bzw. einer Termineinlage der Kommanditisten in Höhe von jeweils Euro 125.000,00 besichert.

Der Nachfolgekredit wurde wieder mit dem Pfandrecht auf diese Liegenschaft in Höhe von € 650.00,00, sowie Wechselbürgschaften von jeweils Euro 75.000,00 der Kommanditisten Dr. K und Mag. YY, in Höhe von Euro 125.000,00 des Kommanditisten Herrn XX, sowie einer Termineinlage in Höhe von Euro 75.000,00 der Kommanditistin Frau A, besichert.

Weiters wird festgestellt, dass der Beginn der tatsächlichen Bauausführung für alle Gebäude der Leigenschaft bereits in der Kalenderwoche 14 des Jahres 2011 (4. April bis 10. April 2011) mit der Erneuerung der gesamten Kanalisation für sämtliche Gebäude dieser Liegenschaft, also für die Gebäude Straße 21 und 23 sowie Gasse 60, 62 und 64, erfolgt ist.

Dies ergibt sich zum einem aus der Auftragerteilung an die Firma L u. NN vom 17. März 2011 über die Durchführung der Baumeisterarbeiten Innenhof zum Projekt AS, die folgende Arbeiten umfassen:

- Erdarbeiten

- Kanalisierungsarbeiten
- Beton- und Mauerungsarbeiten
- Oberbauarbeiten
- Deckenarbeiten
- Pflasterungsarbeiten

Zum Anderen hat die Firma L u. NN über ab der Kalenderwoche 14 des Jahres 2011 durchgeführten Arbeiten im Innenhof der Liegenschaft am 13. Mai 2011, 10. Juni 2011 und 13. Juli 2011 jeweils entsprechende Eingangsrechnungen an die Beschwerdeführerin gelegt.

Weiters wird festgestellt, dass auch bei anderen Arbeiten der beauftragten Firmen nicht lediglich ein Gebäude fertiggestellt wurde, sondern dass diese Arbeiten sämtliche Gebäude der Liegenschaft betroffen haben.

Dies folgt sich aus den Eingangsrechnungen auf denen mehr als das AS angeführt ist, wie beispielsweise folgende Faktura:

- L & NN 9. TR LZR 10/2011 bis 6/12 bereits Arbeiten an allen Hausnummern angeführt + 2 Positionen ohne Hauszuordnung.

Überdies wird die Feststellung getroffen, dass die Sanierung aller Gebäude der Liegenschaft auf einem einheitlichen - alle Objekte der Liegenschaften betreffenden - Konzept erfolgt ist, weswegen die Gebäude dieser Liegenschaft für Zwecke der Bauherrenverordnung als eine Einheit anzusehen sind.

Dies ergibt sich zum einen aus der räumlichen Anordnung der Gebäude, der einheitlichen Bezeichnung der Gebäude als AS und der die gesamten Kosten dieser Gebäude umfassenden Kostenermittlung vom 7. April 2011.

Strittig ist, ob für die im Jahr 2011 bzw. 2012 der Beschwerdeführerin als Kommanditisten neu hinzugekommenen Gesellschafter (Dr. K und Frau A) für die angefallenen Herstellungsaufwendungen die beschleunigte Abschreibung gem. § 28 Abs. 3 EStG 1988 zusteht (Ansicht der Beschwerdeführerin) oder nicht (Ansicht des Prüforganes).“

Im Folgenden wurden die gesetzlichen Bestimmungen des § 28 sowie die Bauherrenverordnung wiedergegeben.

Aus der Bauherrenverordnung folgt somit, dass mit der tatsächlichen Bauausführung erst nach der Anschaffung des Grund und Bodens bzw. bei bestehenden Gebäuden mit Maßnahmen an den erworbenen Objekten begonnen werden darf (§ 3 Z 2 leg.cit.; Jakom/Laudacher EStG, 2015, § 28 Tz 16). Die tatsächlichen Bauausführungen beginnen mit dem am Objekt selbst vorgenommenen Maßnahmen ("erster Spatenstich"). Planungs-, Projektierungs- und Abbrucharbeiten zählen noch nicht dazu (Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 28 Tz 81.2).

Daraus folgt, dass jede bauliche Maßnahme, die nach allgemeinen ertragsteuerlichen Kriterien als Herstellung anzusehen ist (bei den in Rede stehenden Aufwendungen handelt es sich unstrittig allesamt um Herstellungsaufwendungen), den Beginn der

Bauausführung gemäß § 3 Z 2 Bauherrenverordnung markiert. Nicht erforderlich ist, dass zu diesem Zeitpunkt bereits mit allen vom Eigentümer für erforderlich gehaltenen Sanierungsmaßnahmen begonnen wurde.

In der Beschwerde werden zu einem Großteil allgemeine Ausführungen zur Frage gemacht, wann ein ausreichendes wirtschaftliches Risiko beim Eigentümer gegeben ist, damit er als Bauherr angesehen werden kann. Auf dieses Beschwerdevorbringen wird daher mangels Relevanz für die Beurteilung der aufgezeigten Rechtsfrage in der Folge nicht eingegangen. Aufgrund der getroffenen Feststellungen ist in rechtlicher Hinsicht davon auszugehen, dass für alle Gebäude der Liegenschaft bereits vor der Übertragung des Kommanditanteiles von der Stiftung an Frau Dr. E K mit Vertrag vom 27. Dezember 2011 mit der Bauausführung begonnen wurde, weil die Sanierung der Kanalanlage alle Objekte gleichermaßen betrifft.

Abschließend ist zu dieser Thematik festzuhalten, dass der Beginn der Bauausführung auch für die einzelnen Gesellschafter einer Personengesellschaft, die Grundeigentümerin ist, maßgeblich ist. Das bedeutet, dass bei einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft der Grundanteil durch die Gesellschafter vor dem Baubeginn erworben worden sein muss und daher die Gesellschafter, die der Personengesellschaft erst nach Baubeginn hinzugetreten sind, nicht als Bauherren angesehen werden können (vgl. Jakom/Laudacher, aaO, § 28 Tz 16).

Überdies hat der VwGH klargestellt, dass auch vor dem Inkrafttreten des 1. StabG 2012 bei einer vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaft der Kommanditanteil KEIN eigenständiges Wirtschaftsgut darstellt, sondern die Gesellschafter ertragsteuerlich aliquot an den Wirtschaftsgütern der KG beteiligt sind (VwGH 24.9.2014, 2012/13/0021). Daraus folgt, dass die Bauherreneigenschaft für jeden Gesellschafter der Personengesellschaft isoliert zu erfolgen hat und daher auf einige Gesellschafter die Bauherreneigenschaft zutreffen kann und auf andere nicht.

Mit Eingabe vom 2. Oktober 2015 wurde beantragt, oben genannte **Beschwerden dem Bundesfinanzgericht vorzulegen.**

„In der Bescheidbegründung zu den obengenannten Beschwerdevorentscheidungen wird festgestellt, dass bereits durch die im Frühling 2014 (Anmerkung Richter: gemeint offensichtlich Fj 2011) begonnene Sanierung der Kanalisation der Spatenstich für alle Gebäude einheitlich erfolgt sei und somit für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft sämtlicher Gesellschafter auf diesen Zeitpunkt abzustellen sei.“

Dieser Ansicht ist entgegenzuhalten, dass es sich hierbei lediglich um Vorbereitungshandlungen im Außenbereich handelt, die noch keinen Spatenstich für die davon unabhängige Gebäudesanierung darstellen können. Darüber hinaus beginnen die Bauausführungen erst mit am Objekt selbst vorgenommenen Maßnahmen (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 28 TZ 81.2). Eine Kanalsanierung im Hof markiert somit nicht den Zeitpunkt des Sanierungsbeginnes des Gebäudes.

Darüber hinaus ist die Bauherrenverordnung unseres Erachtens vor dem: Hintergrund einer entweder kompletten Neuerrichtung oder einer zwangsläufig notwendigen Totalsanierung zu sehen.

Sollte beispielsweise eine Neuerrichtung geplant sein, ist es verständlich, dass mit der ersten baulichen Maßnahme der Zeitpunkt für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft markiert wird, da erst das fertig errichtete Gebäude für den Hersteller von Nutzen ist bzw. von diesem verwendet werden kann. Allfällige neu hinzutretende Gesellschafter sind an das Gesamtkonzept gebunden und können die Umsetzung einzelner Bauabschnitte nicht verweigern, ohne die Fertigstellung ihrer künftigen Einnahmequelle zu gefährden. Auch eine Abänderung des ursprünglichen Konzeptes ist nur mehr sehr eingeschränkt möglich.

Gleiches gilt für eine beispielsweise wegen Einsturzgefahr notwendigen Totalsanierung. Auch hier müssen zwangsläufig alle geplanten baulichen Maßnahmen umgesetzt werden, um eine Nutzung überhaupt erst zu ermöglichen, weshalb ein für alle Gesellschafter bzw. sämtliche Sanierungsarbeiten einheitlicher (Bau- bzw. Sanierungs-)Beginn vorliegt.

Im gegenständlichen Fall liegen aber beide Varianten eindeutig nicht vor. Es handelte sich zwar um heruntergekommene Wohneinheiten, die nicht mehr den in der Regel hohen Ansprüchen auf dem Wohnungsmarkt genügten, trotzdem hätten diese mit wesentlich geringeren Mitteln im Sinne des § 28 (2) EStG instand gesetzt werden und folglich zu günstigeren Konditionen vermietet werden können.

Die Zielsetzung sowohl der ursprünglichen als auch der neu eingetretenen Gesellschafter war jedoch, qualitativ hochwertige und somit auch umsatztstärkere Wohnobjekte anzubieten, wodurch die Herstellungsaufwendungen überhaupt erst erforderlich wurden. Nichtsdestotrotz hätte in Z auch Bedarf an günstigeren Wohneinheiten bestanden, weshalb die einzelnen Herstellungsaufwendungen nicht zwangsläufig in ihrer Gesamtheit notwendig waren.

Die baulichen Maßnahmen hätten problemlos nach jeder Etappe aufgrund eines Gesellschafterbeschlusses beendet werden und die Wohnungen zur Vermietung freigegeben werden können, da es sich im Gegensatz zu einem Neubau um keine voneinander abhängige Baumaßnahmen gehandelt hat.

Die in der Beschwerde angeführte Baufälligkeit ist unter diesem Gesichtspunkt zu verstehen und ist im Vergleich zu einer den modernen Ansprüchen genügenden Vermietung zu sehen.

Eine Vermietung als Wohnung einer einfachen Kategorie wäre ohne weiteres möglich gewesen.

Aus diesem Grund kann es unseres Erachtens keinen einzelnen Baubeginn (Spatenstich) geben, da es sich um - wie bereits in der Beschwerde ausgeführt - völlig unabhängige und jeweils einzeln beauftragte Bauetappen handelt und es kein de facto unabänderbares Gesamtkonzept gegeben hat. Da somit keine bauliche Maßnahme die Voraussetzung für einen anderen Bauabschnitt war und die komplette Sanierung problemlos nach Abschluss der einzelnen baulichen Maßnahmen hätte beendet werden können, kann

es keinen einzelnen Baubeginn, sondern für jeden Bauabschnitt einen individuellen Baubeginn geben. Für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft ist daher immer auf die Beteiligungsverhältnisse zum Zeitpunkt der Beschlussfassung der einzelnen Etappen abzustellen.

Selbstverständlich wurden im ursprünglichen Konzept die Gesamtkosten für eine Umsetzung aller möglichen baulichen Maßnahmen erhoben und geplant. Dies ist jedoch betriebswirtschaftlichen Gründen (Finanzierung, Kalkulation der Rendite, ...) geschuldet und bedingte keine zwangsläufige Umsetzung als Gesamtpaket

Nach ständiger Rechtsprechung fehlt es späteren Erwerbern an der Bauherreneigenschaft dann, wenn im Zeitpunkt der maßgeblichen Beschlussfassungen noch nicht alle Interessenten Miteigentümer waren (96/16/0043, Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, 3. Teil, Grunderwerbsteuergesetz 1987, RZ 93 zu § 5 GrEStG). Dies ist aber im konkreten Sachverhalt gerade eben nicht der Fall, da wie bereits oben bzw. in der Bescheidbeschwerde ausgeführt wurde, die Durchführung der einzelnen Bauabschnitte jeweils separat beschlossen wurden und nicht als Einheit zu sehen sind. Die einzelnen Miteigentümer waren somit im Zeitpunkt der Beschlussfassung eindeutig Bauherren.

Somit ist unserer Rechtsauffassung zufolge die von der Abgabenbehörde verneinte Anschaffung vor dem tatsächlichen Baubeginn sowohl bei Frau Dr. K als auch bei Frau A eindeutig gegeben.

Auch der in der Begründung zu Beschwerdevorentscheidung vorgebrachte Hinweis, dass auf den Rechnungen der Einfachheit halber das Projekt ER" SD angeführt wurde, ändert nichts an dieser Tatsache.

Im Gegensatz zur Abgabenbehörde sind wir auch nicht der Ansicht, dass es sich bei den Gebäuden um eine Einheit handelt, da es bis auf die räumliche Nähe dafür keinen Anhaltspunkt gibt. Alle Gebäude haben eigene Eingänge, eigene Hausnummern und könnten theoretisch auch einzeln veräußert werden.

Betreffend die anderen erfüllten Voraussetzungen der Bauherreneigenschaft verweisen wir auf die eingebrachte Bescheidbeschwerde.

**2. Zitierung der Beschwerde vom 26.05.2015:
auf obige Wiedergabe wird hier verwiesen.**

3. Anträge:

Wie bereits in der der Beschwerde ausgeführt, beantragen wir aufgrund des Vorliegens der Bauherreneigenschaft bei sämtlichen Gesellschaftern daher, bei Frau Dr. K im Jahr 2012 eine zusätzliche Abschreibung in Höhe von 7.204,38, im Jahr 2013 eine zusätzliche Abschreibung von € 18.594,62 und bei Frau A eine zusätzliche Abschreibung für das Jahr 2013 in Höhe von € 11.390,24 anzuerkennen.

Weiters stellen wir den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gem. § 274 Abs. 1 Z 1 BAO.“

Mit **Vorlagebericht vom 21. Oktober 2015** wurde gegenständliche Beschwerde (2011, 2012 und 2013) dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Mit **Bescheid über die Feststellung** von Einkünften gemäß § 188 BAO für das **Jahr 2014** vom 30. Juni 2016 wurde analog der Jahre 2012 und 2013 die Bauherreneigenschaft verneint und somit die beschleunigte Abschreibung nicht berücksichtigt.

Mit Eingabe vom **7. Juli 2016** wurde auch gegen diesen Bescheid **Beschwerde** erhoben. Zur Begründung wird hier auf die Ausführungen betreffend die Jahre 2011, 2012 und 2013 verwiesen.

Mit **Vorlagebericht vom 14. Juli 2016** wurde auch diese Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

In der am 6. April 2017 durchgeföhrten **mündlichen Verhandlung** wurden noch folgende Ausführungen vorgebracht:

„**Beschwerdeführerin (steuerlicher Vertreter):**

Die Hofsanierung war Grundvoraussetzung und dies war auch nicht Teil einer möglichen Förderung. Wir wollten die 5 Objekte gemeinsam sanieren und diese betrafen auch die beantragten Förderungen. Die Kanalisation ist also auch unabhängig von der gesamten Sanierung zu betrachten.

Die Dimension war aber so groß, dass 2 Kommanditisten nicht mehr mit uns mitgegangen sind und wir mussten 2 neue Kommanditisten suchen, die auch mit uns mitgegangen sind.

Gerade bei Altbauten ist die Budgetierung relativ schwierig und die Sanierung hat auch wesentlich mehr Geld gekostet als geplant. Es konnten demnach auch immer nur einzelne Teile realisiert werden. Im Zuge der Umbauten mussten auch immer wieder einzelne Mieter umziehen und es waren auch teilweise immer individuelle Lösungen geplant und es wurden auch individuelle Lösungen realisiert. Es wurde also eine Sanierung pro Objekt, pro Arbeitsschritt durchgeführt.

Das gesamte Risiko war die ganze Zeit immer bei uns vier (Anmerkung Richter: 4 Kommanditisten). 2014 war dann das Ende der Sanierungsarbeiten gekommen, wobei aber noch nicht alle Sanierungsmaßnahmen durchgeführt worden sind (Fassaden, Dach).

Von uns wurden alle Angebote pro Haus verfasst, zuzugeben ist, dass bei den einzelnen Abrechnungen, Teilrechnungen, hier keine klare Trennung nach Objekten ersichtlich ist. Lediglich beim Teilabschnitt 1 (Gasse 62) müsste auch die Abrechnung korrekt durchgeführt worden sein.

Übergeben wurden Unterlagen hinsichtlich Auftragsgebung der einzelnen Objekte.

Hinsichtlich dieser Unterlagen wurde angemerkt, dass dargestellt werden sollte, dass der Plan bestand, die Objekte einzeln zu sanieren.

Es ist auch darauf hinzuweisen, dass nicht sämtliche geplante Maßnahmen durchgeführt wurden, teilweise wurden auch geplante Maßnahmen von den einzelnen Mietern durchgeführt.

Vorgelegt wurde zur Illustration der Auftragsvergabe der Auftrag an die Firma M vom 15.7.2013.

Richter: Dieser Auftrag befindet sich bereits unter den vom FA vorgelegten Unterlagen der Betriebsprüfung.

Vertreter Finanzamt: Es gibt für das gesamte Objekt eine einzelne Einlagezahl, auch ein Verkauf wäre grundsätzlich nicht für die einzelnen Objekte möglich. Rechtlich gesehen liegt also jedenfalls eine Liegenschaft vor. Es liegt weiters ein einheitliches Sanierungskonzept vor, welches die Firma Bau (als ausschreibende Firma) durchzuführen hatte. Die einzelnen Aufträge wurden also nicht von den einzelnen Kommanditisten vergeben.

Nach der Bauherrenverordnung ist also der "erste Spatenstich" maßgeblich. Ob jetzt das gesamte Konzept tatsächlich durchgeführt wurde, ist für die Beurteilung also irrelevant. Auch das Förderansuchen betrifft alle Objekte.

Aus den vorgelegten Unterlagen ist nicht ersichtlich, dass die Gesellschafter über die einzelnen Bauetappen entschieden haben. Die Firma Bau hat die einzelnen Aufträge vergeben, eine Trennung ist hier nicht möglich. Aus der Bauherrenverordnung geht jedenfalls hervor, dass für jeden Kommanditisten eine gesonderte Betrachtung möglich ist.

Seitens des FA wird der Antrag also aufrecht erhalten, dass die Beschwerde als unbegründet abzuweisen ist.

Beschwerdeführerin: Ich lege hiermit Folgendes vor:

Vorgelegt wurden Unterlagen bezüglich Förderzusagen der Stadt Z.

- Betreffend Sanierung Objekt Gasse 16
- Gasse 64
- Gasse 62
- Straße 21

Hinsichtlich der Förderung vom Land ist es korrekt, dass für das gesamte Objekt ein Förderansuchen gestellt wurde.

Vertreter Finanzamt: Nach Durchsicht der Unterlagen möchte ich feststellen, dass hieraus nicht ersichtlich ist, ob es sich hierbei um die streitgegenständlichen Sanierungen handelt. Es wird hier im Wesentlichen Bezug genommen auf das Jahr 2015 und 2016. Die Sanierungsarbeiten wurden aber bereits 2014 beendet.

Beschwerdeführerin: Ich kann Ihnen hiermit versichern, dass es seit 2014 keine Sanierungsmaßnahmen mehr gegeben hätte, die vorgelegten Förderungen haben jedenfalls die getätigten Sanierungsmaßnahmen im Zeitraum 2012 bis 2014 betroffen, dies ist auch daraus ersichtlich, dass aus dem Jahresabschluss 2015 (Anlageverzeichnis) keine Herstellungskosten mehr aktiviert wurden.

Abschließend möchte ich noch anmerken, dass bei einem Bauprojekt im Ausmaß von rund 3 Millionen der Geschäftsführer nicht alleine für die Auftragsvergabe legitimiert sein kann. Bei einem Volumen von dieser Größe müssen alle Gesellschafter mitwirken.“

Vorgelegte Unterlagen:

< Förderansuchen an Stadt Z

< Ordner über Angebote der verschiedenen bauausführenden Firmen:

Die Angebote wurden in den Jahren 2010 und 2011 verfasst.

Anmerkung Richter: aus den vorgelegten Unterlagen sind zwar die einzelnen Arbeiten und das Datum der Anbotserstellung ersichtlich. Es ist aber nicht ersichtlich, wann diese Arbeiten tatsächlich ausgeführt worden seien – aus den tatsächlichen Abrechnungen ist keine klare Trennung der einzelnen Objekte ersichtlich.

Da auch diese Unterlagen keine klaren Informationen über die tatsächlichen Bauausführungen dargestellt hätten, wurde auch darauf verzichtet, aufgrund dieser Unterlagen, die mündliche Verhandlung zu unterbrechen bzw. zu vertagen.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung hat die Beschwerdeführerin die **Beschwerde** hinsichtlich Feststellung der Einkünfte betreffend das Jahr 2011 **zurückgezogen**.

Im Anschluss an eine kurze Unterbrechung der mündlichen Verhandlung hat der Richter das Erkenntnis samt kurzer Darlegung der Entscheidungsgründe verkündet.

ENTSCHEIDUNG

A) Dem Erkenntnis wurde folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

Die Beschwerdeführerin hat im Dezember eine Liegenschaft samt sich darauf befindlichen, sanierungsbedürftigen Gebäuden erworben.

Sanierungsaufwendungen wurden in weiterer Folge auch tatsächlich durchgeführt.

Unstrittig ist, dass es sich gegenständlich um Herstellungsaufwendungen im Sinne des § 28 Abs. 3 EStG 1988 handelt, welche grundsätzlich gleichmäßig auf fünfzehn Jahre verteilt abgesetzt werden können.

Strittig ist allerdings, ob tatsächlich eine Bauherreneigenschaft der neu hinzugetretenen Kommanditisten vorliegt und somit diese beschleunigte Absetzung auch tatsächlich zur Anwendung kommen kann.

Folgende Daten und Fakten sind aus dem Betriebsprüfungsbericht bzw. der sonstigen Eingaben relevant:

< 17. Dezember 2009: Gründung der Beschwerdeführerin

< 22. Dezember 2009: Kauf der zu sanierenden Liegenschaft [(samt der Gebäude Gasse 60, 62 und 64 sowie Straße 21 und 23); Anmerkung Richter: auch „ER“ genannt].

< März 2010: Beginn der Planung der Generalsanierung des „ER“; Lt. Aufstellung vom 7. April 2011 mit rd. 2,4 Mio € geplant.

< Anbotserstellung der einzelnen bauausführenden Firmen (2010 und 2011)

< April 2011: Erneuerung der gesamten Kanalisation und Innenhofsanierung („AS“)

< Auftragserteilung (17.3.2011) an die Firma L und NN über die Durchführung der Baumeisterarbeiten Innenhof zum Projekt AS.

Auftragssumme: 119.838,30 €

Beginn der Arbeiten: KW 14/2011

Ende der Arbeiten KW 18/2011

< Auftragserteilung (5.10.2011) an die Firma L und NN über die Durchführung der Baumeisterarbeiten Innenhof zum Projekt AS.

Auftragssumme: 261.480,96 €

Beginn der Arbeiten: KW 40/2011

Ende der Arbeiten: nach Terminplan

< Auftragserteilung (1.12.2011) an die Firma U GmbH, Haustechnik, über die Durchführung der HKLS Installation Teilabschnitt 1 zum Projekt AS.

Auftragssumme: 282.270,00 €

Beginn der Arbeiten: KW 48/2011

Ende der Arbeiten: nach Terminplan

< Auftragserteilung (1.12.2011) an die Firma M - Elektrotechnik, über die Durchführung der Elektroinstallationsarbeiten Teilabschnitt 1 zum Projekt AS.

Auftragssumme: 103.945,20 €

Beginn der Arbeiten: KW 48/2011

Ende der Arbeiten: nach Terminplan

< 27. Dezember 2011: Abtretung der Kommanditbeteiligung an Frau Dr. E K (Stiftung)

< 9. Juli 2012: Abtretung der Kommanditbeteiligung an Frau Y A (Mag. X).

B) Beweiswürdigung:

Aufgrund obiger Ausführungen ist nach Ansicht des erkennenden Richters vor allem aufgrund folgender Tatsachen von einem Baubeginn **vor** Abtretung der beiden Kommanditbeteiligungen (Dr. E K – 27.12.2011 und Y A – 9.7.2012) auszugehen; ebenso ist das Bauvorhaben bzw. sind die Sanierungsarbeiten als Gesamtprojekt zu beurteilen:

< Es werden meist die Bezeichnungen „ER“ bzw. „AS“ angeführt, welche jedenfalls das gesamte Objekt und nicht einzelne Teile umfassen.

< Einzelne Bauaufträge wurden **vor** Abtretung der Kommanditbeteiligungen begonnen (siehe oben angeführte Bauaufträge).

< Eine klare Trennung in einzelne Bauabschnitte ist nicht möglich bzw. zu erkennen.

< Es handelt sich grundsätzlich um ein einziges Objekt – eine Einlagezahl (siehe Protokoll zur mündlichen Verhandlung).

C) Rechtliche Würdigung

Gemäß § 28 Abs. 3 EStG 1988 sind folgende Aufwendungen, soweit sie Herstellungsaufwand darstellen, über Antrag gleichmäßig auf fünfzehn Jahre verteilt abzusetzen:

...
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.

Gemäß **Bauherrenverordnung** (BGBl. Nr. 321/1990) sind folgende Regelungen anzuwenden:

§ 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 EStG 1988 abgesetzt werden, wenn der Steuerpflichtige das mit der Herstellung (Instandsetzung) verbunden wirtschaftliche Risiko trägt. Dieses Risiko trägt derjenige der auf eigene Rechnung und Gefahr ein Gebäude herstellt (instand setzt) oder herstellen (instand setzt) 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 (Gebäude) durch den Steuerpflichtigen begonnen werden.

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

Wesentlich ist also, ob eine sogenannte „Bauherreneigenschaft“ auch für die neu eingetretenen Gesellschafter (Kommanditisten) gegeben ist.

Unter Beachtung der klaren Hinweise in der oben dargestellten Beweiswürdigung ist davon auszugehen, dass gegenständlich jedenfalls von keiner Bauherreneigenschaft der neuen Kommanditisten auszugehen ist.

Ein Beteiligter ist nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er

- a) auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann,
- b) das Baurisiko zu tragen hat, d.h. den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und
- c) das finanzielle Risiko tragen muss, d.h. dass er nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen hat, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen muss, aber auch berechtigt ist, von den

Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen (vgl. VwGH 30.9.1999, 96/16/0213, 0214).

d) mit der tatsächlichen Bauausführung erst nach der Anschaffung des Grund und Bodens (Gebäude) begonnen hat – hier also der Erwerb der Kommanditbeteiligungen.

Die von der Judikatur erarbeiteten Kriterien für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft müssen dabei kumulativ vorliegen (vgl. VwGH 12.11.1997, 95/16/0176).

Auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen können, bedeutet, wenn man auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion Einfluss nehmen kann (vgl. VwGH 30.4.1999, 97/16/0203). Dabei sind "Veränderungen in Innenräumen" belanglos (vgl. VwGH 24.3.1994, 93/16/0168).

Werden - wie im gegenständlichen Fall - Miteigentumsanteile an einer Liegenschaft erworben, mit denen das Eigentum an einer Wohneinheit verbunden ist, wird in ständiger Rechtsprechung des VwGH zur Erreichung der Bauherreneigenschaft vorausgesetzt, dass der Auftrag zur Sanierung der Wohneinheit von der Eigentümergemeinschaft (und nur von dieser) erteilt wird, wofür von vornherein die Fassung eines gemeinsamen, darauf abzielenden Beschlusses erforderlich ist (vgl. VwGH 30.5.1994, 93/16/0095, 93/16/0096).

Die Bauherreneigenschaft ist u.a. auch dann zu verneinen, wenn von vornherein ein bereits fertiges Planungs-, Vertrags- und Finanzierungskonzept besteht.

Auch wenn es glaubhaft ist, dass die neu eingetretenen Kommanditisten doch auch ein erhebliches (finanzielles) Risiko zu tragen haben werden, so führt die oben angeführte Bauherrenverordnung zu einem klaren Ergebnis:

- mit der **Bauausführung** darf erst **nach Beteiligungserwerb** begonnen worden sein.

Diese Verordnung ist uneingeschränkt zu beachten und erlaubt auch keinen Interpretationsspielraum.

Wie aus den oben genannten Aufträgen ersichtlich ist, wurden doch wesentliche Arbeiten vor der Abtretung der Kommanditanteile begonnen (KW 40 bzw. 48 des Jahres 2011).

Dass es sich hierbei um von den restlichen Arbeiten klar abgrenzbare Teilherstellungskosten gehandelt hätte, war aus den vorgelegten Unterlagen nicht ersichtlich. Dass es sich hierbei um bloße Vorbereitungshandlungen – wie in der Beschwerde behauptet – gehandelt hätte, kann auch vom Umfang her nicht nachvollzogen werden.

Nach den allgemeinen Darstellungen handelt es sich um ein einziges Sanierungsobjekt. Es wurde auch immer das „Projekt AS“ genannt.

Auch aus der Beschwerde vom 21. Mai 2015 kann nichts anderes geschlossen werden:
„Im Jahr 2009 erfolgte die Gründung der Beschwerdeführerin mit dem Ziel, die Gebäudekomplexe Straße 21-23 und Gasse 60, 62 und 64 zu erwerben, umfassend zu sanieren und anschließend an diverse Mieter zu vermieten.“

Auch hier wurde von einem Gebäudekomplex ausgegangen, welcher zu sanieren sei. Die anschließende Bezeichnung als einzelne getrennte Objekte kann aus den vorgelegten Unterlagen nicht zweifelsfrei nachvollzogen werden.

Jedenfalls sämtliche Gebäudekomplexe hat die zu Beginn vorgenommene Sanierung des Innenhofbereiches betroffen (Kanalanschlüsse, etc.). Eine klare Trennung in einzelne Objekte wurde nicht vorgenommen.

Dies ist auch im Schreiben vom 10. Juni 2011 seitens der Baugesellschaft L und NN an die Beschwerdeführerin zu entnehmen:

„- sämtliche Mauern unter dem alten Niveau sind aus Ziegel/Ziegel und große Steine usw. sehr klüftig. Aus diesem Grund musste eine Vormauerung bis auf die Fundamentsohle der Gebäude ausgeführt werden. Die Drainagierung wird zur Gänze erneuert.

- die bestehende Kanalisation war in einem katastrophalen Zustand, und wird lt. Anordnung erneuert. Der Schmutzwasserkanal bis zu den Gebäuden und tw. der unmittelbare Anschluss ins Gebäude muss erneuert werden. ...“

Es wird also auch hier nicht ein Gebäude angeführt, sondern „*der Gebäude*“; „*bis zu den Gebäuden*“.

Auch die bauausführende Hauptfirma sah also den gesamten Komplex als „eine Baustelle“.

Auch wenn der Darstellung der Tragung eines erheblichen Investitionsrisikos der neuen Kommanditisten zugestimmt werden kann, so bestimmt die sog. Bauherrenverordnung aber auch den **Beginn** der Bautätigkeiten. Ein bloßes Abstellen auf das übernommene (finanzielle) Risiko ist nicht zulässig; es muss auch die Bestimmung der Ziffer 2 des § 3 beachtet werden – der **Beginn der tatsächlichen Bauausführung**. Eine allfällige weite Interpretationsmöglichkeit lässt die klare Darstellung im Verordnungstext nicht zu.

Die Darstellungen in der mündlichen Verhandlung und die diesbezüglich vorgelegten Unterlagen (Angebote und Aufträge) ließen keinen Schluss zu, dass mit den Bauausführungen **nach** Abtretung der Kommanditanteile begonnen worden wäre.

Das Förderansuchen an des Land OÖ. hat den gesamten Gebäudekomplex betroffen – hätte aber auch keine Anhaltspunkte enthalten, wann tatsächlich ein Baubeginn anzusetzen gewesen wäre.

Genauso war die Förderzusage des Magistrates der Stadt Z zu betrachten. Auch wenn hier Förderzusagen für einzelne Objekte aufgelistet waren, so war auch hier kein Anhaltspunkt für einen tatsächlichen Baubeginn zu erkennen.

Der erkennende Richter kommt also zu dem Schluss, dass mit dem Beginn der Innenhofsanierung auch der Beginn der Bauausführungen des gesamten Gebäudekomplexes gleichzusetzen ist.

C) Revision:

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Unter Beachtung des tatsächlichen Baubeginns vor Abtretung der Kommanditanteile gibt es eine klare gesetzliche Bestimmung (Bauherrenverordnung). Einer ordentlichen Revisionsmöglichkeit war demnach nicht zuzustimmen.

Linz, am 13. April 2017