

GUTACHTEN

Gebäudesanierung mit volumetrischer Erweiterung - Zugang zum Steuerabzug

Fragestellung:

Sind die Kosten für die Renovierung mit Erhöhung des Gebäudevolumens nach der einschlägigen Gesetzgebung steuerrechtlich absetzbar?

Antwort vorab:

Die Antwort auf diese Frage scheint angesichts der jüngsten Änderung der geltenden Vorschriften zu bejahen zu sein:

Art. 16-bis D.P.R. 917/1986 (TUIR) sieht in der Tat die Möglichkeit vor, im Falle einer "Gebäuderenovierung" von einem Steuerabzug zu profitieren. Diesen Begriff definiert Art. 3 D.P.R. 380/2001 (TUE - Einheitstext von Gesetzen und Vorschriften zum Bauwesen) und dank eines kürzlich erfolgten regulatorischen Eingriffs scheint sein Anwendungsbereich auch auf bauliche Eingriffe, die eine Erweiterung des Kubikinhalts von Gebäuden beinhalten, ausgedehnt worden zu sein.

Folglich **sollten gemäß den darin festgelegten Kriterien** (die im Folgenden analysiert werden) **alle angefallenen Ausgaben** (sowohl für das bereits bestehende Bauvolumen als auch für den erweiterten Teil) **für die vorgesehene Befreiung in Frage kommen – all dies natürlich innerhalb der gesetzlich festgelegten Grenzen.**

Wie dieser Artikel aufzeigen wird, teilt das Finanzamt – Agentur für Einnahmen – jedoch derzeit zumindest in einigen Anfragen diese Interpretation nicht. Es ist der Auffassung, dass der Abzug nach der Reform nur für Fälle der Gebäudesanierung mit Abriss und Wiederaufbau des vorher bestandenen Gebäudes gilt.

Bevor wir mit einer Analyse der (neuen) Vorschriften und der Position des Finanzamts fortfahren, werden zunächst kurz all die Steuervorteile aufgelistet, die Steuerzahler bei Bauarbeiten an ihren Immobilien im Allgemeinen in Anspruch nehmen können.

In einem zweiten Schritt werden dann die Gründe zu analysiert, die in der Vergangenheit dazu geführt haben, dass die Ausgaben für die Erweiterung der Gebäude in ihrer Gesamtheit von der Steuervergünstigung ausgeschlossen waren.

Abschließend werden die Gesetzesänderung erläutert und die Gründe dargelegt, die nach Meinung der Verfasser zu einer umfassenden Neuinterpretation dieser Auslegung führen sollten. Diese wird sodann der aktuellen Position der Finanzverwaltung gegenüber gestellt.

Bolzano / Bozen

Avv. RA. Dr. Karl Reiterer¹
Avv. Dr. Guido Marangoni
Avv. Dr. Ivano Berti

PATROCINANTI IN CASSAZIONE
ZUGELASSEN AM OBERSTEN GERICHTSHOF

RA. Dr. Herbert Asam²
RA. Dr. Georg Sterzenbach²
Avv. Dr. Arabella Martinelli
Avv. Dr. Claudia Mattivi
Avv. Dr. Stefano Siddi
Avv. Dr. Elena Scala
Dr. Andrea Scala

1 Abilitato al patrocinio anche in Germania
Zugelassen auch zur Anwaltschaft in
Deutschland
2 Abilitato al patrocinio in Germania
Zugelassen zur Anwaltschaft in Deutschland

Via L. da Vinci Str. 20b
I-39100 Bolzano / Bozen
Tel. +39 0471 970448
Fax +39 0471 309105
info@reiterer-marangoni.it
www.reiterer-marangoni.it

Banca Popolare dell'Alto Adige
Fil. 50 Südtiroler Volksbank
IBAN: IT75F0585611601050571182043
Swift/BIC: BPAAIT2B050
Stadtsparkasse München
IBAN: DE5370150000031112741
Swift/BIC: SSKMDEMM
Mwst.Nr. Part. IVA 02630610216

 **Partner**
24 ORE

Germania / Deutschland


blume & asam

Adamstr. 4
D-80636 München
www.blume-asam.de

1. Die vorgesehenen Steuererleichterungen.

1.1. Der Abzug nach Art. 119 D.L. vom 19. Mai 2020 (sog. "Superbonus 110")

Aktuell sieht die Rechtsordnung verschiedene Arten von Abzügen vor, die sich je nach Vorhaben ändern.

Die größte Begünstigung ist zweifellos diejenige gem. Art. 119 ff. D.L. 19. Mai 2020 Nr. 34 (umgewandelt mit Gesetz Nr. 77 vom 17. Juli 2019), die einen Abzug in Höhe von 110 % der entstandenen Kosten vorsieht (sog. "Superbonus 110"). Im Falle einer Bauvolumen-Erweiterung kann diese Begünstigung jedoch nicht angewendet werden. Absatz 3 des Art. 119 D.L. 34/2020 lässt zwar die Begünstigung der in Art. 4 Abs. 1 Buchst. d) TUE genannten Eingriffe der "Gebäudesanierung" zu. Er beschränkt diese Möglichkeit aber auf Fälle, in denen die Sanierung durch einen Abriss und Wiederaufbau des Gebäudes erfolgt, und lässt in diesem Zusammenhang nur Ausgaben zu, die sich auf den Wiederaufbau des Bestandes beziehen.

1.2. Der Abzug gem. Art. 14 D.L. vom 4. Juni 2013.

Eine andere Begünstigung sieht Art. 14 des Gesetzesdekrets Nr. 63 vom 4. Juni 2013 (umgewandelt mit Gesetz Nr. 90 vom 3. August 2013) für Maßnahmen zur Verbesserung der Energieeffizienz von Gebäuden vor. Aber auch in diesem Fall verhindert die geplante Erweiterung die Möglichkeit, die Steuervergünstigung in Anspruch zu nehmen. Wie durch das Rundschreiben der Agentur für Einnahmen Nr. 39 / E vom 1. Juli 2010 klargestellt wurde, ist diese nur anwendbar, wenn die Baumaßnahme bezüglich der Energieeffizienz einen bestehenden Teil des Gebäudes betrifft, während der „erweiterte Teil“ als „Neubau“ gilt.

1.3. Der Abzug von Ausgaben für Vorhaben zur Wiederherstellung des Gebäudebestands gem. Art. 16-bis, D.P.R. Nr. 917 vom 22. Dezember 1986 (Einheitstext der Einkommenssteuern).

Wie in der Einleitung erwähnt, können die Ausgaben – nach unserer Auslegung – für ein Vorhaben, das die Erweiterung des Gebäudes beinhaltet, unter bestimmten Bedingungen und unter Berücksichtigung der Bestimmungen von Art. 16-bis Abs. 1 TUIR, der seit dem 1. Januar 2012 in Kraft ist, abgezogen werden. Diese Bestimmung sieht Folgendes vor:

„Von der Bruttosteuer wird ein Betrag in Höhe von 36% der dokumentierten Aufwendungen abgezogen, bis zu einem Gesamtbetrag von maximal 48.000 Euro pro Immobilieneinheit, die den Steuerpflichtigen entstanden sind und tatsächlich zu Lasten der Steuerzahler verbleiben, die auf der Grundlage eines geeigneten Titels die Immobilie besitzen oder innehaben, auf dessen Grundlage die Eingriffe durchgeführt werden:

a) gemäß den Buchstaben a), b), c) und d) des Artikels 3 des D.P.R. vom 6. Juni 2001 Nr. 380, die an den gemeinsamen Teilen von Wohngebäuden gemäß Artikel 1117 des Zivilgesetzbuchs durchgeführt werden;

b) gemäß den Buchstaben b), c) und d) des Artikels 3 des D.P.R. vom 6. Juni 2001 Nr. 380 über einzelne Wohnimmobilieneinheiten jeder Katasterkategorie, einschließlich ländlicher Gebäude, und deren Zubehör; [...].“

Die in Art. 16-bis Abs. 1 TUIR angegebenen Höchstsummen wurden durch Artikel 16 des Gesetzesdekrets Nr. 63 vom 4. Juni 2013 (eine Bestimmung, die zuletzt durch Artikel 1, Absatz 58 des Gesetzes Nr. 178 vom 30. Dezember 2020 geändert wurde) erhöht, der in der aktuellen Fassung vorsieht:

"Für die dokumentierten Ausgaben im Zusammenhang mit den in Absatz 1 des Artikels 16-bis TIUR ist ein Abzug von der Bruttosteuer bis zu einem Gesamtbetrag von maximal 96.000 Euro pro Immobilieneinheit zulässig. Der Abzug beträgt 50% für Aufwendungen, die vom 26. Juni 2012 bis zum 31. Dezember 2021 entstanden sind."

Aufgrund der kombinierten Bestimmungen der Artikel 16-bis TUIR und Art. 16 D.L. 63/2013 kann der Steuerpflichtige also unter Einhaltung der gesetzlich festgelegten Voraussetzungen (die im Folgenden analysiert werden) einen **Abzug in Höhe von 50% des Gesamtbetrages von € 96.000.-** in Anspruch nehmen, **sodass der abzugsfähige Betrag 48.000 Euro nicht überschreiten darf.**

In Anbetracht der Verweise auf Art. 3 DPR 380/2001 (Konsolidiertes Baugesetz) gehören zu den Baumaßnahmen, die in den Genuss von Art. 16-bis TUIR kommen können, die ordentliche Instandhaltung (Buchstabe a), die außerordentliche Instandhaltung (Buchstabe b), die Restaurierung und Renovierung (Buchstabe c) und die Gebäudesanierung (Buchstabe d).

Das ein Objekt erweiternde Vorhaben sollte aufgrund der Neuformulierung des Begriffs "Baumaßnahmen zur Gebäudesanierung", die seit 17.07.2020 in Kraft ist (Art. 10 Buchst. b) Nr. 2 DL 76/2020, sog. „Decreto Semplificazione“), vom breiteren Begriff der "Gebäudesanierung" erfasst sein. Bevor jedoch mit der diesbezüglichen Analyse fortgefahren wird, wird die in der Vergangenheit eingenommene Position der Agentur für Einnahmen dargestellt, die auf der Grundlage der früheren Vorschriften diese Art von Baumaßnahmen von der Steuervergünstigung ausschloss.

2. Die Interpretation der Agentur für Einnahmen vor Änderung des Art. 3 TUE: Ausschluss von Gebäudesanierungen mit Erweiterungen von den Steuererleichterungen.

Bezüglich der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen im Falle einer Renovierung des Gebäudes mit Erweiterung hat das Finanzamt stets negativ entschieden und den Grundsatz aufgestellt, dass für den Zugang zur Steuererleichterung gemäß Art. 16-bis TUIR die Aufwendungen für die Renovierung des bestehenden Teils und die Aufwendungen für die Erweiterung getrennt gehalten werden müssen. Die Argumentation hierzu basiert auf der Definition der "Gebäudesanierung", die – vor der Reform – die Baumaßnahme mit Erweiterung des Gebäudes nicht erfasste. Folglich fielen solche Arbeiten in die Restkategorie der "Neubaumaßnahmen", die in Art. 3 Abs. 1 Buchst. e) TUE definiert sind (und auf die Art. 16-bis TUIR nicht verweist).

Ein besseres Verständnis der Position des Finanzamts erhält man durch die Analyse der Gründe in dieser Sache.

Mit dem Rundschreiben Nr. 39/E vom 1. Juli 2010, das sich mit der Frage der Abzugsfähigkeit von Energiespareinrichtungen befasst (gem. L. 296/2006), hat die Steuerbehörde klargestellt, dass im Falle einer **Renovierung ohne Abriss, aber mit Erweiterung des Gebäudes**, der Abzug nicht für die gesamte energetische Sanierung des Gebäudes gelten kann, sondern **nur** für die Maßnahmen, die einzelne Bauelemente (Wände, Fenster, usw.) oder **einzelne Anlagen** (Sonnenkollektoren, Heizkessel usw.) **in Bezug auf den bestehenden Teil des Gebäudes** (und nicht den „erweiterten Teil“) betreffen.

Das gleiche Prinzip wurde im Beschluss 4/E vom 4. Juni 2011 bestätigt. In diesem Fall ging es um die Frage, ob die Steuervergünstigungen in Höhe von 36% und 55% (damals im Gesetz 449/1997 vorgesehen, aber seit 2011 in das konsolidierte Einkommenssteuergesetz aufgenommen) auch auf Arbeiten im Rahmen der so

genannten **Piano Casa** (DL 112/2008, umgewandelt durch L. 133/2008) angewendet werden können – jenes Regelungssystem, das die Erweiterung oder den Umbau von Gebäuden auf der Grundlage regionaler Gesetze ermöglicht und den Gemeinden erlaubt, Genehmigungen zur Erweiterung bestehender Wohngebäude bis zu 20% ihres Volumens zu erteilen. Konkret ging es um die Frage, ob solche Boni **auch "für die von der sogenannten Piano Casa vorgesehenen Erweiterungsarbeiten" angewendet werden können.**

Zur Beantwortung der Frage bezog sich das Finanzamt auf Art. 3 TUE, der klarstellt, dass die Vorschrift zu den Vorhaben der **Gebäuderenovierung** (Buchstabe d) "*diejenigen zählt, die im Abriss und Wiederaufbau mit dem gleichen Volumen und der gleichen Form der bestehenden Gebäude bestehen*", wobei auf den Begriff des **Neubaus** (Buchstabe e) zurückzugreifen ist, wenn es sich um die "*Errichtung von ober- oder unterirdischen Gebäuden oder die Erweiterung bestehender Gebäude außerhalb des bestandenen Umrisses*" handelt.

Auf dieser Grundlage vertrat das Finanzamt, dass im Falle einer Umstrukturierung mit Abriss und Wiederaufbau der Bonus nur bei originalgetreuem Wiederaufbau unter Einhaltung des Volumens und des Umrisses des bestehenden Gebäudes gewährt wird. Für den Fall, dass die **Umstrukturierung** jedoch ohne Abriss des Gebäudes, **aber mit einer Erweiterung** desselben erfolgt, könne der **Abzug nur für die Ausgaben, die sich auf den bestehenden Teil beziehen** gewährt werden, nicht jedoch für die Erweiterung, die als "neuer Bau" zu werten sei.

Abschließend hat das Finanzamt daran erinnert, dass jede **Erweiterungsmaßnahme** im Sinne der Definitionen in Art. 3 TUE **immer als "Neubau" zu betrachten** ist.

Diese Auslegung findet sich auch im jüngsten Leitfaden der italienischen Steuerbehörde "*Gebäuderenovierungen: Steuervorteile*", der im Juli 2019 veröffentlicht wurde. Zunächst wurde bestätigt, dass Erleichterungen für Arbeiten an Eigentums-einheiten in Anspruch genommen werden können, die Vorhaben zum Gegenstand haben, die in den Buchstaben a), b), c), d) des Art. 3 TUE aufgeführt sind – also für ordentliche Instandhaltung, außerordentliche Instandhaltung, Restaurierung und Renovierung sowie Gebäuderenovierung.

Zweitens wurde in Bezug auf die Gebäuderenovierung bekräftigt, dass im Falle einer Renovierung (ohne Abriss) mit Erweiterung des Gebäudes der **Abzug nur für Baumaßnahmen in Bezug auf den bestehenden Teil gilt**, da die Erweiterung eine „neue Konstruktion“ darstelle.

Zuletzt hat die Agentur für Einnahmen mit dem Rundschreiben 19/E vom 08. Juli 2020 einige wichtige Aspekte, zum Teil auch mit neuen Ansätzen, aufgezeigt:

- a) Im Falle einer Gebäudesanierung, die den Abriss und den Wiederaufbau des Gebäudes beinhaltet, gibt es keine Einschränkungen hinsichtlich der Einhaltung des Umrisses oder der Grundfläche. Die einzige Einschränkung ist die Einhaltung des vorhandenen Volumens. Wenn also das Volumen des Gebäudes nach den Arbeiten größer ist als der vorherige Zustand, gilt der Abzug nicht, da das gesamte Vorhaben als "Neubau" und nicht als "Gebäuderenovierung" qualifiziert werden muss.
- b) Sofern die Erweiterung auf eine Renovierung ohne vorherigen Abriss des bestehenden Gebäudes folgt, „*gilt der Abzug nur für die Aufwendungen, die sich auf den bestehenden Teil beziehen, da die Erweiterung in jedem Fall ein "Neubau" ist.*“ Der Steuerzahler muss daher die beiden Arten von Baumaßnahmen (Renovierung und Erweiterung) in Bezug auf die Rechnungsstellung getrennt halten. Alternativ kann er mittels einer speziellen Bescheinigung, die von der Bau-/Renovierungsfirma (oder vom Bauleiter) ausgestellt wird, die Beträge angeben, die sich auf die jeweilige Baumaßnahme beziehen.

3. Der neue Rechtsrahmen nach Verabschiedung des D.L. Nr. 76 vom 16. Juli 2020.

Die in der Vergangenheit von der Finanzverwaltung vorgenommene Auslegung basierte auf dem Begriff der "Gebäudesanierung" gem. Art. 3 Buchst. d) TUE. Dieser wurde – wie oben erwähnt – durch Art. 10 DL 76/2020 (umgewandelt durch Gesetz Nr. 120 vom 11. September 2020) geändert.

Aus Gründen der Übersichtlichkeit wird die alte Regelung im Folgenden wiedergegeben:

*„d) **Baumaßnahmen zur Gebäudesanierung** bedeutet: [...]. [...] Im Bereich der Gebäudesanierung fallen auch Baumaßnahmen, die im **Abriss und Wiederaufbau mit gleichem Volumen fortbestehen**, mit Ausnahme der Neuerungen, die notwendig sind, um die antiseismischen Vorschriften zu erfüllen, sowie Vorhaben, die auf die Wiederherstellung von möglicherweise eingestürzten oder abgerissenen Gebäuden oder Gebäudeteilen durch deren Wiederaufbau abzielen, vorausgesetzt, dass es möglich ist, den vorherigen Bestand festzustellen. Es wird weiterhin davon ausgegangen, dass in Bezug auf Gebäude, die den Beschränkungen des Gesetzesdekrets Nr. 42 vom 22. Januar 2004 und nachfolgenden Änderungen unterliegen, die Vorhaben des Abbruchs und des Wiederaufbaus und der Wiederherstellung von eingestürzten oder abgerissenen Gebäuden nur dann Baumaßnahmen der Gebäudesanierung darstellen, wenn die gleichen Umrisse des bestehenden Gebäudes respektiert wird.“*

Im Folgenden der Wortlaut der Vorschrift in der Fassung von Artikel 10 des Gesetzesdekrets 76/2020:

*"d) **Gebäudesanierung**": Baumaßnahmen, die darauf abzielen, Baukörper durch eine systematische Reihe von Arbeiten umzugestalten, die zu einem Baukörper führen können, der sich ganz oder teilweise von dem vorherigen unterscheidet.*

*Diese Vorhaben umfassen die Restaurierung oder den Ersatz einiger Bestandteile des Gebäudes, die Beseitigung, Änderung und Einfügung neuer Elemente und Systeme. Zu Gebäuderenovierungen gehören auch Vorhaben des Abrisses und der Rekonstruktion bestehender Gebäude mit verschiedenen Umrissen, Erhebungen, Lage sowie planvolumetrischen und typologischen Merkmalen, mit den notwendigen Neuerungen zur Einhaltung der antiseismischen Vorschriften und für die Anwendung der Gesetzgebung über die Zugänglichkeit sowie für die Installation von technologischen Anlagen und Energieeffizienz. **Die Baumaßnahme kann auch Erhöhungen des Bauvolumens zur Förderung der urbanen Entwicklung vorsehen, jedoch ausschließlich in den Fällen, die in der geltenden Gesetzgebung oder in den kommunalen Planungsinstrumenten ausdrücklich vorgesehen sind.***

Gebäudesanierungsmaßnahmen stellen auch solche Baumaßnahmen dar, die auf die Wiederherstellung von möglicherweise eingestürzten oder abgerissenen Gebäuden oder Gebäudeteilen durch deren Wiederaufbau abzielen, sofern es möglich ist, die vorbestehende Beschaffenheit festzustellen.

Es versteht sich, dass in Bezug auf Gebäude, die dem Schutz des Kodex des kulturellen Erbes und der Landschaft gemäß der Gesetzesverordnung Nr. 42 vom 22. Januar 2004 unterliegen, sowie auf solche, die sich unbeschadet der Bestimmungen des Gesetzes und der städtebaulichen Instrumente in homogenen Gebieten A gemäß der Verordnung Nr. 1444 des Ministers für öffentliche Arbeiten vom 2. April 1968 oder in ähnlichen Gebieten auf der Grundlage regionaler Verordnungen und kommunaler Stadtpläne befinden sowie in den konsolidierten historischen Zentren und Kernen und in anderen Gebieten von besonderem historischem und

architektonischem Wert, Abbruch- und Wiederaufbauarbeiten und die Wiederherstellung von eingestürzten oder abgerissenen Gebäuden nur dann Gebäudesanierungsarbeiten darstellen, wenn der Umriss, die Aussichten, die Lage und die planvolumetrischen und typologischen Merkmale des vorbestehenden Gebäudes beibehalten werden und keine Vergrößerung des Volumens vorgesehen ist.“

4. Gründe für eine neue Auslegung der Regeln. Der Gesetzeswortlaut.

Ein erster Vergleich der beiden Bestimmungen zeigt, dass der Gesetzgeber den Begriff der "Gebäuderenovierung" deutlich verändert hat, was bereits bei der Lektüre der verschiedenen Fassungen von Art. 3 Buchst. d) TUE erkennbar ist.

Die allgemeine Definition von "Gebäudesanierung" bleibt unverändert und ist als ein System von Baumaßnahmen zu verstehen, die darauf abzielen, den Gebäudeorganismus zu transformieren, unabhängig davon, ob dies durch Abriss und Wiederaufbau des Gebäudes geschieht oder nicht.

Nach dem ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers umfasst die Definition nach dem neuen dritten Satz auch Vorhaben des Abrisses und der Rekonstruktion bestehender Gebäude *"mit unterschiedlichen Umrissen, Höhen, Lage sowie planivolumetrischen und typologischen Merkmalen, mit den für die Einhaltung der Antiseismikvorschriften, für die Anwendung der Zugänglichkeitsvorschriften, für die Installation von technologischen Systemen und Energieeffizienz erforderlichen Neuerungen"*.

Da es keine einschränkenden Begriffe gibt (wie z. B. "nur in Fällen", "innerhalb der Grenzen", ...), wird angenommen, dass dieses Recht zum Abzug von Aufwendungen allgemein ist und besteht, wenn sich das Gebäude nach einer Gebäuderenovierung vom vorher existierenden Gebäude unterscheidet (in Bezug auf Lage, Form und/oder Volumen).

Gegenstand des vierten Satzes sind stattdessen Gebäuderenovierungen, die eine Vergrößerung des Gebäudevolumens beinhalten. In diesem Fall ist die Notwendigkeit eines Abrisses und Wiederaufbaus jedoch nicht spezifiziert. Vielmehr ergibt sich eine Grenze aus den beiden vorgesehenen Vorbehalten: Der Abzug ist nur dann zulässig, wenn das Vorhaben ausdrücklich durch die **geltende Gesetzgebung** (gesetzlicher Vorbehalt) oder durch die **kommunalen Planungsinstrumente** (Vorbehalt der kommunalen Verwaltungsmaßnahme) vorgesehen ist.

Betrachtet man den Wortlaut des neuen Art. 3 TUE, so ist klar, dass sich die beiden Sätze der Norm auf unterschiedliche Situationen beziehen. Einerseits (Satz 3) wird der Steuervorteil unbegrenzt gewährt, wenn die Vergrößerung des Volumens das Ergebnis einer Umstrukturierung mit Abriss und Wiederaufbau des Gebäudes ist. Andererseits (Satz 4) ist dies in allen anderen Fällen (auch bei Eingriffen ohne Abriss) als zulässig anzusehen, sofern die Vergrößerung des Kubikinhalts im konkreten Fall zur Förderung von städtebaulichen Erneuerungsmaßnahmen durch die geltende Gesetzgebung oder durch die kommunalen städtebaulichen Instrumente vorgesehen ist.

Schließlich sei darauf hingewiesen, dass der Gesetzgeber, wenn er beabsichtigt hätte, die Anwendung von Satz 4 nur auf Fälle von Vorhaben mit Umstrukturierung und Abriss zu beschränken, dies ausdrücklich klargestellt hätte – so wie er es in der im vorhergehenden Satz erwähnten Bestimmung tatsächlich getan hat.

4.1. Die ratio der Reform. Die Begründung zu Art. 10 D.L. 76/2020.

Eine neue Lesart des Systems der Steuerabzüge bei Umstrukturierungen mit Vergrößerung ergibt sich auch aus der Gesamtbegründung der Reform, die sich dem Art. 10 des Gesetzesdekrets 76/2020 gewidmeten erläuternden Bericht entnehmen lässt.

Die Ziele der neuen Bauvereinfachungen werden sofort klar: Förderung der Stadterneuerung, Reduzierung des Bodenverbrauchs und – ganz allgemein – der Qualität des Stadtgefüges. Ebenso wird klargestellt, dass die Reform zur Erholung des Bau-sektors beitragen kann, was aber nicht – wie in der Vergangenheit – zu einer auf Flächenverbrauch basierenden Siedlungsentwicklung führen darf. Die Konsequenz aus dieser Bestimmung ist die Notwendigkeit, Baumaßnahmen an bestehenden Gebäuden zu erleichtern, indem *„die Sanierung der bebauten Umwelt, die Wiederherstellung, Umstrukturierung und Restaurierung von Gebäuden zu erdbebensicheren und energiesparenden Zwecken“* gefördert werden.

In Übereinstimmung mit diesen Grundsätzen hat es der Gesetzgeber für notwendig erachtet, die Definitionen in Art. 3 TUE zu ändern. Eines der Ziele der Vorhaben bestehe gerade darin, *„die Definition von baulichen Vorhaben in den Gebäudebestand und insbesondere von außerordentlichen Instandhaltungen, Gebäudesanierungen und Vorhaben, die mit der Baugenehmigung in Abweichung erreicht werden können, zu überdenken, wobei auf die Anforderungen, Grenzen und Bedingungen, die sie charakterisieren, eingegangen wird“*.

In Anbetracht dieser Ausführungen ist eine umfassende Lesart der geltenden Vorschriften unter genauer Beachtung des Zwecks der Reform vorzunehmen. Dies würde – unter Einhaltung der angegebenen Grenzen – die Möglichkeit des Abzugs der Aufwendungen für Renovierungen mit Gebäudeerweiterungen mit sich bringen, auch wenn dies ohne vorherigen Abriss und Wiederaufbau desselben geschieht.

Unserer Meinung nach ist die restriktive Auslegung der Agentur für Einnahmen aus folgenden Gründen nicht gerechtfertigt:

Erstens würde die Erleichterung paradoxerweise nur für Vorhaben gewährt, die zwar für den gleichen Zweck (Erweiterung des Gebäudes) durchgeführt werden, aber einen viel größeren Material- und Ressourceneinsatz mit sich bringen. Dadurch steigen nicht nur die anfallenden Kosten, sondern auch die Umweltauswirkungen. Diese Diskrepanz widerspricht also direkt dem Ziel und dem „ökologischen Geist“ des Gesetzgebers.

Zweitens wäre die getroffene Unterscheidung diskriminierend, da sie Maßnahmen unterschiedlich behandelt, die nach ihrer Art, ihren Zielen und ihren Ergebnissen im Wesentlichen identisch sind.

5. Die aktuelle, immer noch restriktive Auslegung des Finanzamts.

Ungeachtet des Umfangs des gesetzgeberischen Eingriffs ist es (noch) nicht zu einem Kurswechsel der Agentur für Einnahmen gekommen. Tatsächlich hat die Steuerbehörde erneut eine restriktive Auslegung der Vorschriften vorgenommen, wie aus den Antworten Nr. 12 vom 07. Januar 2021 und Nr. 24 vom 08. Januar 2021 hervorgeht. Diese besagen, dass im Falle einer Umstrukturierung mit Erweiterung (ohne Abriss) die Klarstellung im Rundschreiben 19/E von 2020 trotz der Änderungen in Art. 3 TUE gültig bleibt. Diese Annahme beruht auf der Tatsache, dass die Änderungen des Art. 3 TUE nur bauliche Vorhaben des Abrisses und des anschließenden Wiederaufbaus bestehender Gebäude betreffen (die in Buchstabe d) der Vorschrift enthalten sind), *„auch wenn der ursprüngliche Umriss und die Lage des abgerissenen Gebäudes nicht respektiert werden und auch wenn das Baumaßnahme eine Vergrößerung des Volumens vorsieht, die durch die Bestimmungen der städtebaulichen Vorschriften oder der kommunalen Planungsinstrumente erlaubt ist“*.

In Anbetracht der vorstehenden Ausführungen wird deutlich, dass das Finanzamt die Anwendbarkeit nicht nur der Bestimmungen des dritten Satzes (der ausdrücklich auf eine solche Einschränkung verweist) auf Fälle von Abriss und

Wiederaufbau beschränkt hat, sondern auch die der Bestimmungen des vierten Satzes von Buchstabe d), in dem wie aufgezeigt eine solche Einschränkung aber nicht vorgesehen ist.

Die Gründe, die die Steuerbehörde dazu veranlasst haben, diesen Standpunkt zu vertreten, wurden später in der Antwort Nr. 88 vom 8. Februar 2021 dargelegt, in der auf den erläuternden Bericht zu Artikel 10 des Gesetzesdekrets 76/2020 verwiesen wurde.

Insbesondere im Hinblick auf die Änderung des Begriffs der Gebäudesanierung mit dem Zweck, *„die Anforderungen an das wiederaufzubauende Gebäude zu verdeutlichen“*, stellte die Agentur für Einnahmen zunächst klar, dass sie den (in der Vergangenheit nicht weit verbreiteten) Grundsatz gefestigt hat, nach dem *„rekonstruktive Sanierungsarbeiten erfordern können, dass das wiederaufzubauende Gebäude im Vergleich zum ursprünglichen Gebäude einen anderen Umriss, andere Höhen, eine andere Lage und andere planvolumetrische und typologische Merkmale aufweist“*.

Weiterhin, *„um die derzeitige Definition der rekonstruktiven Renovierung mit den Regeln zu koordinieren, die bereits in anderen Disziplinen, die die Bautätigkeit betreffen, vorhanden sind, wird spezifiziert, dass dasselbe Gebäude jene volumetrischen Erhöhungen aufweisen kann, die zusätzlich zur Anpassung an die antiseismischen Vorschriften (bereits vorgesehen durch Art. 3, Absatz 1, Buchstabe d) DPR Nr. 380/2001), auch für die Anwendung von Zugänglichkeitsvorschriften, für die Installation von technologischen Anlagen und für die Energieeffizienz notwendig sind“*.

Schließlich wurde festgelegt, dass *„Baumaßnahmen nur in den Fällen, die ausdrücklich im Gesetz oder in den kommunalen Stadtplanungsinstrumenten vorgesehen sind, auch Erhöhungen des Volumens zur Förderung der Stadterneuerung vorsehen können. Es ist klar, dass das Ziel der Vorschrift darin besteht, zu vermeiden, dass die in den Stadterneuerungsplänen vorgesehenen volumetrischen Anreize im Falle von Abriss und Wiederaufbau in Wirklichkeit dazu führen, den Eingriff als Neubau zu qualifizieren, der einem anderen rechtlichen Statut unterliegt (in Bezug auf die erforderliche Baugenehmigung, die Erschwernis derselben, die anwendbaren allgemeinen Bestimmungen usw.)“*.

5.1. Die vom Finanzamt mit der Antwort Nr. 175 vom 16.03.2021 vertretene Ansicht.

Obwohl die Steuerbegünstigung im Sinne des Art. 119 der Gesetzesverordnung vom 19. Mai 2020 (sog. Superbonus) oben bereits kurz behandelt wurde, verdient die Antwort Nr. 175 vom 16.03.2021 der Agentur der Einnahmen eine kurze Erörterung. Es stellt sich die Frage, ob nach der in Art. 3 Abs. 1 Buchst. d) DPR 380/2001 eingeführten Änderung im Falle einer "Gebäudesanierung", die aus dem Abriss und dem Wiederaufbau des Gebäudes mit Erweiterung besteht, die am erweiterten Teil durchgeführten Baumaßnahmen steuerlich begünstigt werden.

Vorläufig hat das Finanzamt festgelegt, dass die Steuerbegünstigung auch für Eingriffe durch Abriss und Wiederaufbau gilt, die in die Kategorie "Gebäudesanierung" gemäß Art. 3 DPR 380/2001 einzuordnen sind.

Hinsichtlich des geplanten Bauvorhabens des Anfragenden, erklärte das Finanzamt – unter Berufung auf das Rundschreiben Nr. 24/E vom 8. August 2020 –, dass sich das Vorhaben *„für die Zwecke des Superbonus auf „bestehende“ Gebäude oder Grundstückseinheiten beziehen muss und es keine Steuerbegünstigung gibt für Baumaßnahmen, die im Zuge eines Neubaus vorgenommen werden“*.

Zur Unterstützung dieser Auslegung bezog sich das Finanzamt auch auf den Vermerk des Obersten Rates für öffentliche Arbeiten vom 2. Februar 2021, R.U.

031645, in dem es heißt, dass „im Gegensatz zum 'Super Seismabonus' der mit dem 'Super Ecobonus' verbundene Steuerabzug nicht für den Teil gilt, der das Volumen vor Baubeginn überschreitet“.

Eine notwendige Konsequenz daraus ist die Belastung des Steuerpflichtigen damit, die beiden Bauvorhaben (Renovierung und Erweiterung) abrechnungstechnisch getrennt zu halten oder alternativ im Besitz der entsprechenden Bescheinigung zu sein. Dadurch wird deutlich, dass die Steuerbehörde auch in diesem Fall – trotz der Abriss- und Wiederaufbauarbeiten – eine restriktive Auslegung vorgenommen hat, die wie bei den Leistungen nach Art. 16-bis TUIR (trotz der Änderung in Art. 10 DL 76/2020) immer noch keine Steuererleichterung der Aufwendungen für die "neuen Teile" im Falle einer Umstrukturierung mit Erweiterung zulässt.

Eine solche Lösung ist höchst eigenwillig, da sie im Widerspruch zur Antwort Nr. 11 vom 07. Januar 2021 steht, die sich auf Abriss- und Wiederaufbauarbeiten mit Volumenvergrößerung bezieht (die nach den örtlichen Vorschriften gewährt werden) und – angesichts des Inkrafttretens des Gesetzesdekrets 76/2020 – auf die Möglichkeit hinweist vom "Ökobonus von 110 Prozent, dem Seismabonus und den Steuerabzügen des Heimbonus für die Gebäudesanierung" zu profitieren.

In diesem Fall hat das Finanzamt seinen Standpunkt also erklärt: Wenn das Bauvorhaben zu den in Art. 3 TUE genannten Gebäudesanierungen gehört (wie sie sich aus dem Verwaltungstitel ergeben), auch bei Erhöhung des Volumens, „und Eingriffe vorgenommen werden, die durch den Superbonus oder die Wiederherstellung des baulichen Erbes gemäß Artikel 16-bis TUIR abgedeckt sind, kann der Antragsteller unter Einhaltung aller anderen gesetzlich vorgeschriebenen Bedingungen und vorbehaltlich der Erfüllung aller erforderlichen Erfüllungen von diesen Vorteilen profitieren“.

Analysiert man die beiden widersprüchlichen im Abstand von wenigen Monaten verfassten Antworten der Steuerbehörde, so zeigt sich, dass es keine Klarheit in der Auslegung des neuen Art. 3 DPR 380/2001 gibt – auch nicht in Bezug auf Renovierungen mit Abriss und Ausbau, was an sich einen klärenden Eingriff des Gesetzgebers erfordern würde.

6. Schlussfolgerungen. Kritik an der Position des Finanzamts und Hoffnung auf einen neuen klärenden Eingriff.

Die restriktive Auslegung des Finanzamts, die die Möglichkeit der Inanspruchnahme des Steuerabzugs bei einer Volumenvergrößerung des Gebäudes auf Fälle beschränkt, in denen dies infolge eines Abrisses und Wiederaufbaus desselben geschieht (und – je nach Auslegung – auf Ausgaben, die nur für den schon bestehenden Teil anfallen), wird angesichts des neuen Wortlauts von Art. 3 TUE und der Gesamtkonstellation, die den Gesetzgeber veranlasst hat, in dieser Angelegenheit einzugreifen, als anachronistisch und diskriminierend angesehen.

Gemäß Art. 16-bis TUIR kann der Steuerpflichtige in der Tat einen Steuerabzug für Aufwendungen für Vorhaben an Gebäuden im Sinne der Buchstaben a), b), c), d) des Art. 3 TUE in Anspruch nehmen.

Da in der Vergangenheit der Sachverhalt unter d), der sich auf die Gebäudesanierung bezog, das Bauvorhaben mit Erweiterung der Gebäudevolumen nicht ausdrücklich vorsah, wurde diese Art von Vorhaben als "Neubau" unter Buchstabe e) des Art. 3 TUE subsumiert, der Baumaßnahmen "der baulichen und städtebaulichen Umgestaltung, die nicht in die in den vorhergehenden Buchstaben definierten Kategorien fallen", umfasst.

Nach der Reform 2020 sollten jedoch auch Baumaßnahmen der "Gebäudesanierung" berücksichtigt werden, die eine Erhöhung des Gebäudevolumens vorsehen – sowohl nach Abriss und Wiederaufbau (Satz 3), als auch für alle anderen Fälle

solche, die ausdrücklich vorgesehen sind: a) durch das Gesetz und/oder b) durch die kommunalen Stadtplanungsinstrumente.

In beiden Fällen wertet das Bauvorhaben den baulichen Bestand und die Stadterneuerung eindeutig auf und respektiert den Geist, an den der einführende Bericht zu Art. 10 des Gesetzesdekrets 76/2020 erinnert. Ebenso werden Renovierungsarbeiten nicht "grenzenlos" gewährt: Zum einen (Satz 3) ist es notwendig, dass das Vorhaben den Abriss und den Wiederaufbau des Gebäudes beinhaltet; zum anderen (Satz 4) ist die Erweiterung nur dann erlaubt, wenn dies gesetzlich oder durch die kommunalen Stadtplanungsinstrumente vorgesehen ist. Als Beispiel sei an den bereits erwähnten **Piano Casa** erinnert, der durch das Gesetzesdekret Nr. 112 vom 25. Juni 2008 (umgewandelt durch das Gesetz Nr. 133 vom 06. August 2008) genehmigt wurde und den lokalen Behörden erlaubt, durch ein spezifisches regionales Gesetz die Möglichkeit zu gewähren, Gebäude bis zu einem Maximum von 20% zu erweitern. Was die Autonome Provinz Bozen betrifft, so ist dieser normative Bezug derzeit durch das Landesgesetz Nr. 9 vom 10. Juni 2018 gegeben.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass nach Ansicht der Verfasser die derzeitige Regelung auch in den Fällen, in denen die Erweiterung zu einer bloßen Umstrukturierung ohne Abriss führt, kein Hindernis für die Anwendung der Steuerbegünstigung darstellen sollte. Denn der mit der Änderung gemäß Art. 10 der Gesetzesverordnung 76/2020 eingeführte **ausdrückliche Hinweis auf die Volumenvergrößerung** im neuen Buchstaben d) des Art. 3 TUE (auf den sich Art. 16-bis TUIR bezieht) sollte die Möglichkeit geschaffen werden, von der Steuerbegünstigung **für alle Ausgaben zu profitieren, die für Renovierungsarbeiten des Gebäudes mit Vergrößerung desselben anfallen, wenn die Volumenerweiterung ausdrücklich durch das geltende Gesetz oder durch die kommunalen Stadtplanungsinstrumente vorgesehen ist – dies immer innerhalb der Grenzen einer maximalen Ausgabe von € 96.000,00.**

In Hoffnung auf ein "klärendes" Einschreiten der Steuerbehörde oder des Gesetzgebers ist es jedoch ratsam, dass der Steuerzahler, der eine Gebäuderenovierung mit Erweiterung des Gebäudes beabsichtigt, weiterhin die heute von der Agentur für Einnahmen angewandten Richtlinien beachtet. Somit sind vorerst die Ausgaben für den bestehenden Teil des Gebäudes (abzugsfähig) und die Ausgaben für den Teil des Neubaus (aktuell nicht abzugsfähig) getrennt zu halten.

Nach den Richtlinien des Finanzamts hat der Steuerzahler nämlich die Pflicht, die beiden Eingriffe (Renovierung und Erweiterung) in Bezug auf die Abrechnung getrennt zu halten und zu dokumentieren. Die jeweiligen Baumaßnahmen müssen also separat geführt und gelistet werden. Als Bescheinigung reicht auch aus, wenn die Baufirma, der Bauleiter oder der Architekt – auf eigene Verantwortung – eine entsprechende Erklärung anfertigen, aus der die einzelnen Baumaßnahmen getrennt hervorgehen und die Berechnung der Baukosten nach objektiven Kriterien, die dabei anzugeben sind, aufgelistet werden.

Bozen, 17. Mai 2021

Karl Reiterer

Andrea Scala