



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., W, vertreten durch DONAU Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., 1060 Wien, Lehargasse 1, vom 30. Jänner 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 5. Jänner 2012 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) beantragte in Ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2009 die Berücksichtigung von Aufwendungen in Höhe von € 3.900,00 als außergewöhnliche Belastung. Da diese Kosten im Einkommensteuerbescheid vom 17.3.2011 nicht berücksichtigt wurden, ersuchte sie mit Schreiben vom 22.12.2011 um Wiederaufnahme des Verfahrens und Berücksichtigung der angeführten Aufwendungen für die von Ihr durchgeführte Gehsteigerrichtung als Sonderausgaben. Ihrem Antrag legte sie den Baubewilligungsbescheid für die Errichtung eines Einfamilienhauses bei, der die Verpflichtung zur Gehsteigerrichtung enthält, sowie den Nachweis über die Ihr daraus entstandenen Kosten in Höhe von € 3.900,00.

Das Finanzamt hob in der Folge den Einkommensteuerbescheid 2009 vom 17.3.2011 mit Bescheid vom 5.1.2012 gemäß § 299 BAO auf und berücksichtigte in dem gleichzeitig

erlassenen neuen Einkommensteuerbescheid 2009 Sonderausgaben für Wohnraumschaffung im gesetzlichen Höchstausmaß von € 730,00.

In der fristgerecht vom steuerlichen Vertreter eingebrachten Berufung wird vorgebracht, dass die Gehsteigerrichtung aufgrund eines behördlichen Zwanges erfolgt sei und der Bw. keinen Nutzen bringe. Da auch sonst alle Kriterien einer außergewöhnlichen Belastung erfüllt seien, werde der Antrag gestellt, die Gehsteigerrichtung "außerhalb der zumutbaren Mehrbelastung" als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen, jedoch nicht dem steuerlichen Vertreter sondern der Bw. persönlich zugestellt. In der Begründung wurde unter Hinweis auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs ausgeführt, eine außergewöhnliche Belastung liege nur dann vor, wenn Ausgaben getätigt würden, die zu einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr, somit zu einer Vermögensminderung bzw. zu einem endgültigen Ausscheiden aus der wirtschaftlichen Verfügungsmacht führten. Bloße Vermögensumschichtungen führten nicht zu einer außergewöhnlichen Belastung. Unter diesem Gesichtspunkt seien die Kosten für die Gehsteigerrichtung zu sehen. Diese seien den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des Eigenheimes zuzurechnen, auch wenn sich der Gehsteig nicht als Wirtschaftsgut im Eigentum der Bw. befinde. Die Kosten für die Errichtung desselben erhöhten jedoch den Wert des Gebäudes. Dem stehe auch nicht entgegen, dass der öffentliche Gehsteig nicht "exklusiv" für die Bw. errichtet worden sei und auch von anderen benutzt werden dürfe. Diese Kosten stellten daher keine außergewöhnliche Belastung sondern Sonderausgaben dar.

In dem rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag führte die Bw. aus, sie sei bereits mit Erteilung der Baubewilligung im Jahr 1978 zu einer Gehsteigerrichtung verpflichtet worden. Im Jahr 1983 sei die Errichtung des Gehsteiges bis auf weiteres (konkret bis zu jenem Zeitpunkt, ab dem die örtlichen Verhältnisse die Gehsteigerrichtung erforderlich machten) gestundet worden. Anlässlich des Beginnes des Straßenbaues wurde der Bw. die Errichtung des Gehsteiges mitgeteilt, welcher Ende 2008 fertiggestellt wurde. Nach Fertigstellung seien von der Bw. für dessen Errichtung insgesamt € 3.900,00 beglichen worden. Die in Rede stehenden Kosten habe sie in der Folge im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung irrtümlich als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht. Angemerkt werde, dass sie sowohl die Baubewilligung als auch die Kopie des Grundbuchsauszuges dem Referenten persönlich übergeben habe. Ihre Berufung werde mit dem Argument abgewiesen, die Kosten einer Gehsteigerrichtung stellten keine außergewöhnliche Belastung sondern Sonderausgaben dar. Sie beantrage daher die Ihr entstandenen Kosten der Gehsteigerrichtung als Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Zif. 3 EStG 1988 zu berücksichtigen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zugrunde gelegt:

Der Bw. wurde im Baubewilligungsbescheid vom 4.7.1978 für die Errichtung eines Einfamilienhauses, das zur Gänze den Wohnzwecken ihrer Familie dient, die Verpflichtung auferlegt, einen Gehsteig in der vollen Länge der Baulinien nach den Anordnungen der Behörde herzustellen (vgl. Baubewilligungsbescheid). Diese Verpflichtung wurde ihr bis zur Errichtung der Straße gestundet. Anlässlich der Straßenerrichtung Ende 2008 wurde die Bw. verpflichtet, die Gehsteigerrichtungskosten zu tragen, weshalb von ihr im Oktober 2009 der dafür in Rechnung (vgl. Rechnung der Baufirma vom 7.10.2009) gestellte Betrag von € 3.900,-- beglichen wurde (vgl. Kopie des Einzahlungsbeleges).

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den von der Bw. vorgelegten Unterlagen und ist auch nicht strittig. Er ist in folgender Weise rechtlich zu beurteilen:

Gemäß § 18 Abs. 1 Zif. 3 lit b EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens Beträge, die zur Errichtung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen verausgabt werden, als Sonderausgaben abzuziehen. Eigenheim ist ein Wohnhaus im Inland mit nicht mehr als zwei Wohnungen, wenn mindestens zwei Drittel der Gesamtnutzfläche des Gebäudes Wohnzwecken dienen. Das Eigenheim kann auch im Eigentum zweier oder mehrerer Personen stehen. Das Eigenheim kann auch ein Gebäude auf fremdem Grund und Boden sein. Eigentumswohnung ist eine Wohnung im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes 2002, die mindestens zu zwei Dritteln der Gesamtnutzfläche Wohnzwecken dient. Auch die Aufwendungen für den Erwerb von Grundstücken zur Schaffung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen durch den Steuerpflichtigen bzw. einen von ihm Beauftragten sind abzugsfähig.

Abzugsfähig sind die Errichtungskosten für das Gebäude, die Kanal- Strom- Telefon- und Wasseranschlussgebühren und die Aufschließungskosten (vgl. Doralt, EStG¹⁰, §18 Tz 142). Zu den Aufschließungskosten zählen auch die Kosten der Errichtung von Straßenzufahrten bzw. eines Gehsteiges.

Nicht als Sonderausgaben abzugsfähig sind sogenannte nachträgliche Errichtungskosten, das sind Kosten, deren Rechtsgrund erst nach der baulichen Fertigstellung des Eigenheimes bzw. Eigentumswohnhauses (nach Erteilung der Benützungsbewilligung) entstanden ist. Die Errichtung eines Eigenheimes ist mit dem Erreichen der Benutzbarkeit abgeschlossen.

Zu solchen nachträglichen Errichtungskosten gehören etwa die Kosten der Beseitigung von Baumängeln und Planungsfehlern, der Parifizierung und bürgerlichen Einverleibung, der

Verbesserung der baulichen Gestaltung und der Innenausstattung, der Anlage von Alarmanlagen, Zufahrtswegen, Abstellplätzen usw.. Kosten, die sich aus der Erfüllung baubehördlicher Auflagen anlässlich der Erteilung der Benützungsbewilligung ergeben, fallen dagegen noch unter den Sonderausgabenbegriff des § 18 Abs. 1 Z 3 lit b EStG 1988 (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer – Kommentar, § 18 Abs. 1 Z 3 Tz 3.4 und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs).

Da die Verpflichtung zur Gehsteigerrichtung bereits im Baubewilligungsbescheid für die Errichtung des Einfamilienhauses festgelegt wurde, stellen die damit verbundenen Kosten in voller Höhe Sonderausgaben für Wohnraumschaffung im Sinne des § 18 Abs. 1 Zif. 3 lit. b EStG 1988 dar, auch wenn sie erst viele Jahre nach Errichtung des Eigenheimes angefallen sind.

Hinsichtlich der Höhe der tatsächlich im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung zu berücksichtigenden Sonderausgaben wird in § 18 Abs. 3 Zif. 2 EStG 1988 Folgendes normiert:

Für Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 2 bis 4 leg. cit. mit Ausnahme der Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen besteht ein einheitlicher Höchstbetrag von 2 920 Euro jährlich. Dieser Betrag erhöht sich

- um 2 920 Euro, wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdiener- oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht und/oder
- um 1 460 Euro bei mindestens drei Kindern (§ 106 Abs. 1 und 2). Ein Kind kann nur bei der Anzahl der Kinder eines Steuerpflichtigen berücksichtigt werden. Kinder, die selbst unter das Sonderausgabenviertel fallende Sonderausgaben geltend machen, zählen nicht zur Anzahl der den Erhöhungsbetrag vermittelnden Kinder.

Sind diese Ausgaben insgesamt

- niedriger als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel der Ausgaben, mindestens aber der Pauschbetrag nach Abs. 2, als Sonderausgaben abzusetzen,
- gleich hoch oder höher als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel des Höchstbetrags als Sonderausgaben abzusetzen (Sonderausgabenviertel).

In diesem Sinne ist ein Viertel des genannten Höchstbetrages von € 2.920,00 das sind € 730,00 als Sonderausgaben zu berücksichtigen. Dieser Betrag wurde vom Finanzamt im bekämpften Einkommensteuerbescheid auch abgezogen. Da eine darüber hinaus gehende

Berücksichtigung der geltend gemachten Sonderausgaben entsprechend der zitierten gesetzlichen Bestimmung nicht möglich ist, musste der Berufung der Erfolg versagt bleiben.

Hinsichtlich des in der Berufung gestellten Antrages, bei der Ermittlung des Einkommens die Gehsteigerrichtungskosten als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 abzuziehen, wird zunächst darauf verwiesen, dass gemäß § 34 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 die zu berücksichtigende Belastung weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein darf.

Da – wie oben dargelegt – die von der Bw. geltend gemachten Aufwendungen für die Errichtung eines Gehsteiges vor dem von ihr errichteten Einfamilienhaus im Rahmen des Höchstbetrages als Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Zif. 3 lit. b EStG 1988 abzuziehen sind, ist die Berücksichtigung der geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung aufgrund der Bestimmung des § 34 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 schon von vornherein nicht möglich (vgl. VwGH 27.05.2003, 99/14/0001, und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs).

Darüber hinaus kommen als außergewöhnliche Belastung nur solche Aufwendungen in Betracht, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verbunden sind. Nur "verlorener Aufwand" ist berücksichtigungsfähig; soweit die Aufwendungen einen Gegenwert schaffen, sind sie keine "Belastung" (vgl. Doralt, aaO, § 34 Tz 20 und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs).

Die Anbindung von Grundstücken an das öffentliche Straßennetz trägt unzweifelhaft dauerhaft zu ihrer Wertsteigerung bei. Dem steht nicht entgegen, dass öffentliche Straßen nicht "exklusiv" für die Eigentümer bestimmter Grundstücke errichtet werden und auch von anderen als den Grundstückseigentümern benutzt werden dürfen (vgl. VwGH 25.11.1999, 99/15/0169). Das Gleiche gilt auch für die anlässlich des Straßenbaus von der Bw. zu finanzierende Gehsteigerrichtung.

Da die Straßenanbindung und die damit verbundene Gehsteigerrichtung eine dauerhafte Wertsteigerung des Grundstückes zur Folge haben, stellen die dafür getätigten Aufwendungen keinen "verlorenen Aufwand" dar, weshalb auch aus diesem Grund das Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 verneint werden muss.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 25. April 2012