



GZ. RV/0151-I/03

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers gegen den Bescheid des Finanzamtes Reutte betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Eingabe vom 11. Juni 2002 beantragte der Steuerpflichtige die Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Kalenderjahr 2001. Dabei begehrte er die Zuerkennung des Alleinverdienerabsetzbetrages und die bemessungsgrundlagenmindernde Berücksichtigung diverser Sonderausgaben und der Betriebsratsumlage.

Das Finanzamt führte mit Bescheid vom 3. September 2002 die Arbeitnehmerveranlagung unter Berücksichtigung der Einschleif- und Aliquotierungsbestimmungen hinsichtlich der Topfsonderausgaben antragsgemäß durch.

In der gegen diesen Bescheid rechtzeitig erhobenen Berufung führte der Steuerpflichtige aus, er habe in seiner Abgabenerklärung "Sonderausgaben nicht eingetragen". Dabei handle es sich um Ausgaben für die Errichtung einer Natursteinmauer als Hangbefestigung an der Südostseite seines Eigenheimes in Höhe von € 3.913,44 und für Pflasterungsarbeiten in Höhe von € 7.223,24.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 23. September 2002 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Dazu vertrat das Finanzamt die Auffassung, die zusätzlich begehrten Aufwendungen wären als Kosten der Gartengestaltung nicht als Errichtungskosten im Sinne des § 18 EStG 1988 anzusehen.

Daraufhin beantragte der Einschreiter die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und vertrat unter Verweis auf die Lohnsteuerrichtlinien die Ansicht, dass die Kosten der Umfriedung zu den begünstigten Errichtungskosten zählen würden. Statt einer Betonmauer habe er die günstigere und auch passendere Variante mit Bruchsteinen gewählt. Diese Mauer diene zusätzlich zur Abgrenzung des eigenen Grundstückes gegen den Nachbarn auch der Hangbefestigung. Die Gartengestaltung trete dabei sicherlich in den Hintergrund. Auch die Pflasterung, die direkt an das Haus anschließe, sei Bestandteil des Eigenheimes und ermögliche erst dessen Nutzung (Fensterputzen, Blumengießen etc.) und gehöre seiner Ansicht nach zu den Errichtungskosten. Dass diese Pflasterung an der Südseite dekorativ gestaltet worden sei, dürfe keinen Einfluss auf die Absetzbarkeit haben.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Nach § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 sind Beträge, die zur Errichtung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen verausgabt werden, bei der Ermittlung des Einkommens als Ausgaben zur Wohnraumschaffung und somit als Sonderausgaben abzuziehen. In Ergänzung dazu bestimmt § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988, dass u.a. für Aufwendungen für Wohnraumschaffung ein einheitlicher Höchstbetrag besteht und höchstens ein Viertel der tatsächlichen Aufwendungen bzw. ein Viertel des Höchstbetrages als Sonderausgaben abzusetzen sind.

Im vorliegenden Fall ist von folgendem unbestrittenen Sachverhalt auszugehen:

Der Berufungswerber begann auf Grund einer Baubewilligung vom 14. Mai 1984 mit der Errichtung eines Einfamilienhauses. Dieses wurde von ihm und seiner Gattin im September 1988 bezogen, wobei das Dachgeschoß noch nicht bewohnbar ausgestaltet war.

Im Kalenderjahr 2001 gab der Berufungswerber die Errichtung einer Bruchsteinmauer, welche an den Grenzen seines Grundstückes verlief, in Auftrag. Zudem wurden vor dem Haus Pflasterungsarbeiten durchgeführt. Die für diese Arbeiten angefallenen Ausgaben bezeichnet der Berufungswerber als Sonderausgaben nach § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988.

Weitere Sachverhaltsermittlungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz ergaben, dass weder die Natursteinmauer noch die Pflasterung im ursprünglichen Bauplan ersichtlich waren. Auch aus dem Bescheid über die Baubewilligung ergeben sich keine diesbezüglichen Hinweise. Eine Benützungsbewilligung für das Eigenheim kann vom Berufungswerber nicht vorgelegt werden. Nach seinen Angaben wird eine solche in der Wohnsitzgemeinde nicht erteilt.

In rechtlicher Hinsicht ergeben sich nunmehr folgende Überlegungen:

Die oben angeführte gesetzliche Bestimmung des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 legt fest, dass die Schaffung von Wohnraum durch die Möglichkeit des (durch Höchstbetrag und Viertelung eingeschränkten) bemessungsgrundlagenmindernden Abzuges der dafür getätigten Aufwendungen als Sonderausgaben steuerlich gefördert wird. Dabei geht der Gesetzgeber eindeutig von der Schaffung neuen Wohnraumes aus. Im gegenständlichen Fall sind dem Berufungswerber jedoch Aufwendungen entstanden, die mit dem Wohnraum an sich in keinerlei ursächlicher Verbindung stehen. Aufwendungen für eine Umfriedung des Grundstückes, auf welchem das Eigenheim errichtet wurde, dienen keinesfalls der Schaffung neuen Wohnraumes. Gleiches gilt für Pflasterungsarbeiten im Außenbereich. Die Nichtabzugsfähigkeit von Kosten für derartige Baulichkeiten, ergibt sich auch eindeutig aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. So hat der Gerichtshof in seinem Erkenntnis vom 22.11.1963, 1385/63, im Zusammenhang mit einem Garagenbau ausgesprochen, dass ein gesondertes Bauwerk, das überhaupt nicht Wohnzwecken dient, in die für Eigenheime geltende Steuerbegünstigung nicht einbezogen werden kann. Die nach den Vorstellungen eines Abgabepflichtigen durchgeführte Gestaltung des Umfeldes seines Eigenheimes dient gleich wenig Wohnzwecken, wie der gesonderte Bau einer Garage. Diese Überlegungen treffen im gegenständlichen Fall umso mehr zu, als der Berufungswerber sein Eigenheim und somit den neu errichteten Wohnraum vor Errichtung der Mauer und Verlegung der Pflasterung über weit mehr als zehn Jahre bereits bewohnt hat. Dadurch wird auch das im

Vorlageantrag angeführte Argument, die Pflasterung vor dem Haus mache eine Nutzung desselben erst möglich, ad absurdum geführt.

Wenn die Verwaltungspraxis die Kosten der Umfriedung als Sonderausgaben im Rahmen der Wohnraumschaffung anerkennt und die Lohnsteuerrichtlinien diesbezügliche Aussagen treffen, muss darauf hingewiesen werden, dass diese Aussagen zwar die Rechtsmeinung des Bundesministeriums für Finanzen wiedergeben, aus den Lohnsteuerrichtlinien nach der ständigen Rechtsprechung der Höchstgerichte seitens eines Abgabepflichtigen jedoch kein Anspruch auf richtlinienkonforme Erledigung ableitbar ist.

Im gegenständlichen Fall spricht aber selbst unter Beachtung der Richtlinienmeinung der vorliegende Sachverhalt gegen eine Anerkennung der in Rede stehenden Aufwendungen als Sonderausgaben. Die Errichtung eines Eigenheimes gilt nämlich mit seiner Bewohnbarkeit als abgeschlossen (VwGH 17.1.1984, 83/14/0240). Später getätigte Aufwendungen zählen nicht mehr zu den Errichtungskosten (VfGH 26.9.1983, B 540/80). Im gegenständlichen Fall war die Errichtung mit dem Bezug des Eigenheimes durch den Berufungswerber und dessen Gattin im Jahre 1988 abgeschlossen. Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass das Grundstück zu diesem Zeitpunkt noch nicht umfriedet war und die Flächen vor dem Gebäude noch nicht gepflastert waren. Der Ersatz einer ursprünglich einfachen Gestaltung durch eine gediegenere bewirkt jedenfalls nicht, dass ein Eigenheim bis zu dem Zeitpunkt der Verbesserung nicht als fertiggestellt anzusehen ist (siehe das oben angeführte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17.1.1984). Auch die Tatsache, dass weder Bruchsteinmauer noch Pflasterung im ursprünglichen Bauplan enthalten waren, noch in der Baubewilligung derartige Maßnahmen gefordert wurden, spricht für die Erreichung der Benütz- und Bewohnbarkeit und damit den Abschluss der Errichtung im Jahr 1988. Dass im gegenständlichen Fall der erste Stock des Gebäudes noch nicht bewohnbar ausgestaltet war, kann diese Einschätzung auch nicht ändern, zumal der Berufungswerber einen Ausbau des ersten Stockes im Zeitpunkt des Bezuges des Eigenheimes noch nicht konkret ins Auge gefasst hatte. Ein solcher ist, wie sich aus dem Bewertungsakt ergibt, bis zum Jahr 2000 jedenfalls noch nicht erfolgt.

Liegen aber im gegenständlichen Fall keine Errichtungskosten mehr vor, könnten die gegenständlichen Aufwendungen lediglich als Sanierungsaufwendungen anerkannt werden. Da sich die bezug habende Gesetzesbestimmung aber wiederum nur auf die Sanierung von Wohnraum bezieht, eine den Vorstellungen des Berufungswerbers entsprechende Gestaltung des Umfeldes des Gebäudes aber weder eine wesentlich längere Nutzungsdauer noch einen wesentlich erhöhten Nutzwert des Wohnraumes bewirkt, können die strittigen Aufwendungen

auch nicht als Sanierungsaufwendungen steuerlich berücksichtigt werden. Hinsichtlich der Bruchsteinmauer muss noch darauf hingewiesen werden, dass auch aus dem vorgebrachten Argument, die Mauer würde der Hangbefestigung dienen, für die Berufung nichts gewonnen werden kann. Zum Einen führte der Berufungswerber selbst aus, anstatt einer Betonmauer als Einfriedung die günstigere und schönere Variante einer Bruchsteinmauer gewählt zu haben. Diese diene der Abgrenzung seines Grundstückes gegen die Nachbarn. Im Zuge des Berufungsverfahrens wurden zudem Lichtbilder vorgelegt, die eine Notwendigkeit der Hangbefestigung nicht ersichtlich machen. Dies wurde dem Berufungswerber mit Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 9. Februar 2004 zur Kenntnis gebracht. In Beantwortung des Vorhaltes wurden wiederum Lichtbilder vorgelegt. Die Notwendigkeit der Errichtung einer Stützmauer ist aus diesen aber ebenso nicht erblickbar. Seitens des Berufungswerbers wurden auch keine zusätzlichen Belege vorgebracht, die für eine Notwendigkeit der Hangbefestigung sprechen würden.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz geht daher zusammenfassend davon aus, dass die Errichtung des Eigenheimes mit dem Bezug desselben im Jahr 1988 abgeschlossen war, weshalb die strittigen Aufwendungen, abgesehen von ihrer grundsätzlich zu bestreitenden Einstufung als Errichtungskosten, nicht als solche angesehen werden können. Vielmehr wird durch diese Maßnahmen das Umfeld des bereits seit mehr als zehn Jahren bewohnten Gebäudes verschönert, ohne dass dadurch auch nur mittelbar die Bewohnbarkeit des Gebäudes an sich entscheidend beeinflusst wird. Es liegen daher bei einer Pflasterung des Außenbereiches und der nicht notwendigen Errichtung einer Bruchsteinmauer an den Grundstücksgrenzen auch keine Sanierungsmaßnahmen vor.

Das Finanzamt hat folglich den in Rede stehenden Aufwendungen zu Recht die Abzugsfähigkeit als Sonderausgaben versagt, weshalb wie im Spruch zu entscheiden war.

Innsbruck, 12. März 2004