



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. , geb. tt.mm.1956, Adresse, vom 1. Juni 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 27. Mai 2011 betreffend Einkommensteuer 2010 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang:

Der Abgabepflichtige Bw. (im Folgenden kurz: Bw.) erzielt Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit.

In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2010 beehrte er u.a. neben dem Alleinverdienerabsetzbetrag auch Sonderausgaben in Höhe von € 5.075,00 zu berücksichtigen.

Den erklärungsgemäß ergangenen Einkommensteuerbescheid vom 11.02.2011 hob das Finanzamt mit Bescheid vom 27.05.2011 gemäß § 299 BAO auf und erließ gleichzeitig den nunmehr bekämpften Sachbescheid, in welchem es den Alleinverdienerabsetzbetrag nicht

mehr zum Ansatz brachte, weshalb eine Kürzung der Sonderausgaben auf den Höchstbetrag von € 730,00 eintrat.

Mit Berufung vom 01.06.2011 begehrte der Bw., da seine Tochter im gemeinsamen Haushalt mit ihm lebt, die Berücksichtigung des Alleinerzieherabsetzbetrages sowie der folglich erhöhten Sonderausgaben.

In der stattgebenden Berufungsvorentscheidung vom 16.08.2011 setzte das Finanzamt zwar den Alleinerzieherabsetzbetrag an, anerkannte jedoch – ohne Darlegung von Gründen - nur "pauschale" Sonderausgaben im Ausmaß von € 60,00, wozu es begründend anführte:

Im Zuge der Berufungserledigung wurde festgestellt, dass die unter dem Titel Wohnraumsanierung geltend gemachten Aufwendungen für eine Brunnennachbohrung keine Sonderausgaben im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 darstellen, da die Wasserversorgung durch die Ag ausreichend gesichert erfolgt.

Im Vorlageantrag vom 22.08.2011 wendet sich der Bw. gegen die Nichtberücksichtigung der bisher anerkannten Sonderausgaben resultierend aus den begehrten Darlehensrückzahlungen und von Brunnenbohrungskosten. Aufwendungen für die Sanierung bzw. Nachbohrung des bestehenden Brunnens - auch bei gleichzeitiger Trennung vom öffentlichen Wassernetz - müssten ebenso als Sonderausgaben berücksichtigbar sein wie Ausgaben für eine eigene Strom- oder Warmwasserversorgung (Photovoltaik bzw. Solaranlagen und Wärmepumpen).

Das Finanzamt vertritt hierzu die Auffassung, dass es sich bei den Kosten für die Brunnennachbohrung nicht um Aufwendungen für Wohnraumsanierung handle, weil aufgrund des Anschlusses an die öffentliche Versorgungsanlage keine Notwendigkeit für die Errichtung bzw. die Nachbohrung, somit kein Verbesserungsbedarf, bestanden habe. In der Errichtung bzw. Verbesserung (Nachbohrung) sei keine Nutzwertserhöhung des Wohnraumes sondern eine Wertminderung der Liegenschaft durch das nunmehrige Fehlen eines Anschlusses an die öffentliche Wasserversorgung gelegen.

Mit Schreiben vom 27.06.2012 übermittelte die einschreitende rechtsanwaltliche Vertretung eine entsprechende vom Bw. unterfertigte Vollmachtsurkunde und zog den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungssenatsverhandlung zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Folgender Sachverhalt wird zugrunde gelegt:

Wie dargelegt, anerkannte das Finanzamt die Berücksichtigung der begehrten Sonderausgaben in Höhe von € 5.075,00 nicht. Diese setzen sich wie folgt zusammen:

1.) Kosten Brunnennachbohrung:

Den vorgelegten Unterlagen ist zu entnehmen, dass der Bw. im Jahr 2010 beim seit langem bestehenden Brunnen auf seiner Liegenschaft eine Brunnennachbohrung sowie eine Reparatur (Tausch eines Ventils) durch befugte Unternehmen vornehmen ließ. Die Liegenschaft des Bw. wurde von der öffentlichen Wasserversorgungsanlage getrennt.

Laut der Zahlungsaufstellung eines leistenden Unternehmens vom 07.02.2011 bezahlte der Bw. für die Brunnennachbohrung im Jahre 2010 in vier Teilbeträgen einen Betrag von gesamt **€ 1.350,00**. Bezüglich der Rechnung vom 01.09.2010 für eine Reparatur in Höhe von **€ 174,12** erfolgte kein Zahlungsnachweis.

2.) Darlehensrückzahlungen und Zinsen:

a) Für das Darlehen bei der Bank/Konto, leistete der Bw. im Jahr 2010 Darlehensrückzahlungen in Höhe von **€ 2.210,00**. Bezüglich dieses Kredites (Schuldschein und Pfandurkunde vom 25.06.1996) erfolgte gemäß eines Aktenvermerkes des Finanzamtes vom 05.07.2000 der Nachweis der bestimmungsgemäßen Verwendung nur hinsichtlich eines Anteiles von 41% (d.s. € 906,10).

b) Hinsichtlich des Darlehens bei der Bank2/Konto, Pfandurkunde vom 01.10.1997, tätigte der Bw. im Jahr 2010 entsprechend der vorgelegten Bestätigung Gutschriften in Höhe von **€ 1.272,51**. Laut Aktenvermerk des Finanzamtes blieb der Bw. hinsichtlich dieses Darlehens den Nachweis der widmungsgemäßen Verwendung iSd § 18 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 schuldig.

B) Rechtliche Würdigung:

Verfahrensrechtlich ist auszuführen:

Infolge der Zurücknahme des Antrages auf Durchführung einer mündlichen Berufungssenatsverhandlung ergeht eine Referentenentscheidung.

Durch die Einbringung des Vorlageantrages gilt die Berufung gemäß § 276 Abs. 3 BAO als unerledigt, sodass auch über den in der Berufung gestellten Antrag auf Berücksichtigung des Alleinerzieherabsetzbetrages abzusprechen ist.

Der Ansicht des Finanzamtes folgend (vgl. Berufungsvorentscheidung) ist dem Berufungspunkt auf Berücksichtigung des Alleinerzieherabsetzbetrages stattgegeben.

Streitgegenständlich ist zu entscheiden, ob und inwieweit eine Berücksichtigung der begehrten Darlehensrückzahlungen sowie der Zinsen und die Aufwendungen für die Brunnennachbohrung bzw. Sanierung als Sonderausgaben iSd § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 erfolgen kann.

a) Die Bezug habenden Gesetzesstellen lauten - auszugsweise - wie folgt:

§ 18 Abs. 1 und Abs. 3 EStG 1988:

"Abs. 1: Folgende Ausgaben sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind: . . .

Z 3: Ausgaben zur Wohnraumschaffung oder Wohnraumsanierung:

a.) Mindestens achtjährig gebundene Beträge, die vom Wohnungswerber zur Schaffung von Wohnraum an bauträger geleistet werden. . . .

b) Beträge, die zur Errichtung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen verausgabt werden. . . .

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

- Instandsetzungsaufwendungen einschließlich Aufwendungen für energiesparende Maßnahmen, wenn diese Aufwendungen den Nutzungswert des Wohnraumes wesentlich erhöhen oder den Zeitraum seiner Nutzung wesentlich verlängern oder

- Herstellungsaufwendungen."

d) Darlehensrückzahlungen von Darlehen, die für die Schaffung von begünstigtem Wohnraum oder für die Sanierung von Wohnraum im Sinne der lat. bis lit.c aufgenommen wurden, sowie Zinsen für derartige Darlehen. . . .

§ 18 Abs. 3 Z 2 normiert:

Für Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 2 bis 4 mit Ausnahme der Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beträge 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 . . .

zu 1.) Kosten für die Brunnennachbohrung:

Streitgegenständlich ist zu untersuchen, ob diesbezüglich Sonderausgaben nach [§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988](#) vorliegen.

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 25.1.1993, 92/15/0020 zur Frage der Berücksichtigung von an die Gemeinde zu entrichtenden Kanalanschlußgebühren als Sonderausgaben für Wohnraumsanierung gem. § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 – auszugsweise zitiert – Folgendes ausgeführt:

"In Ermangelung einer dem Gesetzestext (und dem Willen des Gesetzgebers; vgl. dazu 621 und 673 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates XVII. GP) entnehmbaren Einschränkung der Berücksichtigung von Sanierungsausgaben nur auf Maßnahmen, die unmittelbar dem Sanierungszweck dienen, sind (ebenso wie bei den Aufwendungen zur Schaffung von Wohnraum) auch Aufwendungen als Sonderausgaben abzugsfähig, die nur mittelbar zur Erreichung des begünstigten Zweckes getätigt werden (vgl. dazu Doralt-Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts⁴ 165).

Des Weiteren wird der Begriff "Wohnraum" im Sonderausgabentatbestand des § 18 Abs. 1 Z. 3 leg. cit., wie aus den einleitenden Worten der genannten Z. 3 klar ersichtlich ist, zunächst umfassend verstanden und nur in den lit. a und lit. b einerseits auf Wohnräume, die von den in lit. a genannten Bauträgen geschaffen werden und andererseits auf Eigenheime und Eigentumswohnungen i.S. der lit. b eingeschränkt. Wohnraum i.S. der hier maßgeblichen lit. c ist somit nicht eingeschränkt auf die tatsächliche dem Wohnzweck dienenden Räume eines Gebäudes zu verstehen, sondern umfasst (ebenso wie der in den lit. a und b in anderer Weise beschränkte Wohnraumbegriff) immer das Gebäude an sich. Von einer gegenüber den lit. a und b der zitierten Gesetzesstelle einschränkenden Differenzierung durch den Gesetzgeber gerade in der lit. c, ... kann somit keine Rede sein. Dies wird z.B. auch aus den einschlägigen BMF-Richtlinien (vgl. SWK 1989/1, A I 12 ff, insbesondere 14) deutlich: Was dort beispielsweise für Maßnahmen betreffend den nachträglichen Einbau von Wärmepumpen, Solaranlagen, Wärmerückgewinnungs- und Gesamtenergieanlagen, aber auch zur Erhöhung des Wärmeschutzes von Außenwänden, Kellerdecken und Feuermauern, also von Maßnahmen, die nicht notwendigerweise ausschließlich am Wohnraum im engeren Sinn erfolgen, gesagt ist, muss auch für den nachträglichen Anschluss an das öffentliche Kanalnetz gelten. ...

Für diese Auslegung spricht auch der Umstand, dass z.B. Kosten für den Anschluss an das öffentliche Kanalnetz im Zuge der Errichtung eines Eigenheimes (§ 18 Abs. 1 Z. 3 lit. b EStG) nach der hg. Judikatur (vgl. das zur insoweit gleichgelagerten Rechtslage nach dem Einkommensteuergesetz 1972 ergangene Erkenntnis vom 23. Oktober 1984, Zl. 84/14/0076 und die dort zitierte hg. Vorjudikatur) als Sonderausgabe abzugsfähig sind, wenn sie vor Erreichen der Benützbarkeit aufgewendet wurden. Mangels einer dem Willen des Gesetzgebers zu entnehmenden Einschränkung muss (seit der Schaffung des Sondertatbestandes des § 18 Abs. 1 Z. 3 lit. c durch das EStG 1988) ein Aufwand, der im Rahmen einer Errichtung i.S. der lit. b der zitierten Gesetzesstelle abzugsfähig ist, auch abzugsfähig sein, wenn er nachträglich als Sanierungsmaßnahme i.S. der lit. c getätigt wird."

Demnach sind neben Aufwendungen für die Herstellung eines Anschlusses im Wohnraum auch Aufwendungen für die Zuleitung an das Versorgungsnetz (z.B. Grabarbeiten und Materialkosten; SWK 91, A I 137) und für Anschlussgebühren auch nachträgliche Anschluss- oder Ergänzungsgebühren an Versorgungsnetze als Sonderausgaben absetzbar.

Dem Bw. ist darin zuzustimmen, dass Aufwendungen für die Sanierung bzw. Nachbohrung des bestehenden Brunnens - bei gleichzeitiger Trennung vom öffentlichen Wassernetz – ebenso als Sonderausgaben zu berücksichtigen sind, wie die mit diesen durchaus

vergleichbaren Aufwendungen für den – nachträglichen Einbau einer eigenen Strom- oder Warmwasserversorgung (Photovoltaik bzw. Solaranlagen und Wärmepumpen).

Für eine unterschiedliche Behandlung des Einbaus einer eigenen Strom- oder Warmwasserversorgungsanlage (Photovoltaik- oder Solaranlage) – trotz weiter bestehenden Anschlusses an das öffentliche Versorgungsnetz – und der Errichtung bzw. Sanierung einer eigenen Wasserversorgungsanlage, die ebenfalls notwendigerweise über Anschlüsse in den Wohnraum (im engeren Sinn) verfügen muss, finden sich keine sachlichen Gründe. Eine derartige Betrachtungsweise würde nach Ansicht der Referentin eine sachlich nicht gerechtfertigte unterschiedliche Beurteilung von dem Grunde nach vergleichbaren liegenschaftsbezogenen Aufwendungen bedeuten und zu einer – wie im oben zitierten Erkenntnis dargelegten – dem Gesetz so nicht entnehmbaren Einschränkung führen.

Stellt zudem streitgegenständlich der Brunnen nach der Abtrennung des Anschlusses vom öffentlichen Wassernetz die einzige Wasserversorgungsanlage des Einfamilienhauses dar, so ist in der Sanierung bzw. im Nachbohren (= Tieferbohren) eines Brunnens ebenfalls eine (Sanierungs-) Maßnahme zu erblicken, die eine Erhöhung des Nutzwertes des Wohnraumes selbst bewirkt (vgl. auch UFS vom 04.04.05, RV/0344-G/04, und vom 09.01.07, RV/0117-G/04). Der Umstand, aus welchen Gründen die Trennung des Anschlusses von der öffentlichen Wasserversorgung – aus finanziellen oder anderen Überlegungen – erfolgte, vermag den Bedarf nach einer Wasserversorgung eines Eigenheims (und damit den Verbesserungsbedarf) nicht in Frage zu stellen.

Dass eine solche eigene Wasserversorgung eine Wertminderung der Liegenschaft durch das nunmehrige Fehlen eines Anschlusses an die öffentliche Wasserversorgung darstellt, ist die unbewiesene Ansicht des Finanzamtes. Denn unbeschadet der Möglichkeit des Wiederanschlusses an das öffentliche Netz bietet eine eigene Wasserversorgung in Anbetracht steigender Wasserpreise nicht nur dem derzeitigen Eigentümer durchaus einen finanziellen Vorteil (wie eben auch neben bestehenden Anschlüssen an öffentliche Versorgungsanlagen zusätzlich errichtete Photovoltaik- oder Solaranlagen) und kann eine solche überdies für einen potenziellen Käufer einen Kauf mitbestimmenden Anreiz darstellen.

Die Aufwendungen für die Brunnenbohrung führen daher im Ausmaß der im Streitjahr erfolgten Bezahlung zu einer Sonderausgabe gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988.

zu 2.) Darlehensrückzahlung und Zinsen:

Grundsätzlich sind als Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 nur jene Darlehensrückzahlungen sowie Zinsbeträge zu berücksichtigen, deren diesbezügliche widmungsgemäße Verwendung nachgewiesen wurde. Weil ein solcher Nachweis des bereits

im Jahr 1996 begebenen Wohnbaudarlehens der Raiffeisen Bausparkasse, Kontonummer 8396.1268, gemäß eines Aktenvermerkes des Finanzamtes vom 05.07.2000 nur hinsichtlich eines Anteiles von 41% erfolgte und der Bw. im Jahr 2010 Rückzahlungen in Höhe von € 2.210,00 leistete, errechnet sich ein zu berücksichtigender Betrag von € 906,10.

Da bezüglich des Darlehens bei der Sparda-Bank Villach/Innsbruck, Kontonummer 320567, Pfandurkunde vom 01.10.1997, dieser Nachweis laut Aktenvermerk des Finanzamtes zur Gänze unterblieb, kann die Berücksichtigung des Rückzahlungsbetrages nicht erfolgen.

In Summe waren Sonderausgaben für die Brunnennachbohrung bzw. Sanierung in Höhe von € 1.350 und aus Darlehensrückzahlungen und Zinsen im Ausmaß von € 906,10, somit in Summe € 2.256,10 anzusetzen.

Für Sonderausgaben ist in § 18 Abs. 3 Z 2 EStG ein Höchstbetrag von € 2.920,- vorgesehen, welcher sich bei Berücksichtigung des Alleinerzieherabsetzbetrages um denselben Betrag erhöht. Streitgegenständlich kommt jedoch diese Erhöhung mangels Überschreitens der angeführten Grenze von € 2.920,00 nicht zum Tragen.

Von dem oben angeführten Gesamtbetrag von € 2.256,10 ist ein Viertel zu berücksichtigen.

Auf Basis der dargelegten Gründe war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Klagenfurt am Wörthersee, am 28. Juni 2012