

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter_des_BFG über die Beschwerde der Bf, Adresse, gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 2. Oktober 2012 betreffend Abweisung des Antrages auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide (Arbeitnehmerveranlagungen) 2006, 2007, 2008, 2009 und 2010 gemäß § 299 BAO zu Recht erkannt:

1. Die Bescheidbeschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide des Finanzamtes vom 29. März 2011 betreffend Arbeitnehmerveranlagung 2006, vom 16. August 2011 betreffend Arbeitnehmerveranlagung 2007 bis 2009 und vom 6. April 2011 betreffend Arbeitnehmerveranlagung 2010 bleiben aufrecht.

2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

A) Verfahren vor dem Finanzamt (FA)

1. Mit Antrag vom 10. Februar 2012 begehrte die Beschwerdeführerin gemäß § 299 BAO die Aufhebung der Bescheide vom 29. März 2011 betreffend Arbeitnehmerveranlagung 2006, vom 16. August 2011 betreffend Arbeitnehmerveranlagung 2007 bis 2009 und vom 6. April 2011 betreffend Arbeitnehmerveranlagung 2010 und gemäß § 18 Abs 1 Z 3 lit. b EStG 1988 die Anerkennung von Sonderausgaben für eine Eigentumswohnung für diese Jahre. Begründend führte sie im Wesentlichen aus, Voraussetzung für den Sonderausgabenabzug sei, (1) dass im Zeitpunkt der Bezahlung bereits ein Anwartschaftsrecht auf die Eigentumswohnung bestehe, (2) der Steuerpflichtige zu diesem Zeitpunkt zumindest außerbücherlicher Eigentümer des Grundanteils sei, (3) der Vertrag über die Einräumung des Wohnungseigentums spätestens im Zeitpunkt der Erteilung der Benützungsbewilligung abgeschlossen werde. Für § 18 Abs 1 Z 3 lit. b EStG 1988 sei unerheblich, ob der Bauführer eine Firma oder eine Privatperson sei. Bereits seit Ende 2002 sei sie als potentielle Kaufinteressentin in das „Projekt“ involviert gewesen und habe von Beginn an die Möglichkeit gehabt,

auf verschiedene Ausstattungsvarianten der Eigentumswohnung Einfluss zu nehmen. Vor diesem Hintergrund sei es verständlich, dass sie im „verbindlichen Kaufanbot“ vom 30. Mai 2003 die schlüsselfertige Variante gewählt habe, da die Eigentumswohnung ja ihren vorgetragenen Wünschen entsprochen habe. Sie habe gewusst, dass sie mit Unterfertigung des „richtigen“ Kaufvertrages dem ihr inhaltlich bekannten Wohnungseigentumsvertrag vom 28. März 2003 beitreten werde. Die späte Kaufvertragsunterzeichnung hätte ihren Grund darin gehabt, dass sie noch auf Kapital aus einem Hausverkauf warten habe müssen. Es habe daher bereits im Zeitpunkt der Bezahlung ein Anwartschaftsrecht auf die Eigentumswohnung bestanden (1). Auf Grundlage des Kaufvertrages vom 10. September 2003 habe die Einverleibung des Eigentumsrechtes vorgenommen werden können (2). Das „verbindlichen Kaufanbot“ vom 30. Mai 2003 sei vor Erstattung der Baufertigstellungsanzeige am 25. Juni 2003 abgeschlossen worden (3). Generell habe sie als Erste Wohnungseigentum an der Wohnung und den Stellplätzen begründet, wodurch die Errichtereigenschaft gemäß § 18 Abs 1 Z 3 lit. b EStG 1988 dokumentiert sei.

2. Mit Bescheid vom 2. Oktober 2012, zugestellt am 5. Oktober 2012, hat das Finanzamt den Antrag gemäß § 299 BAO betreffend Arbeitnehmerveranlagungen 2006 bis 2010 abgewiesen. Begründend führte es aus, dass aufgrund der bisherigen Sachverhaltsermittlung keine Sonderausgaben gemäß § 18 Abs 1 Z 3 EStG 1988 vorlägen. Neue Sachverhalte oder Beweismittel seien mit dem gegenständlichen Antrag nicht vorgelegt worden.

3. Mit Schriftsatz vom 30. Oktober 2012 ersuchte die Beschwerdeführerin um Rechtsmittelverlängerung bis 26. November 2012 zur Klärung verschiedener Sachverhaltsfragen, welche ihr vom Finanzamt antragsgemäß gewährt worden ist (§ 245 Abs 3 BAO).

3.1 In der (damit) rechtzeitigen Berufung vom 21. November 2012 führte sie im Wesentlichen aus, der Bescheid sei gemäß § 299 BAO inhaltlich rechtswidrig, weil das „verbindliche Kaufanbot“ vom 30. Mai 2003 nicht berücksichtigt worden sei, welches ihre Errichtereigenschaft belege.

4. Das FA legte die Berufung (nunmehr Beschwerde) dem unabhängigen Finanzsenat (nunmehr Bundesfinanzgericht; kurz: BFG) zur Entscheidung vor.

B) Verfahren vor dem BFG

1. Allgemeines

Als Folge der Einführung der Verwaltungsgerichte, insbesondere des Bundesfinanzgerichts (BFG) an Stelle der Abgabenbehörde zweiter Instanz, traten die neuen Bestimmungen zum Rechtsschutz (§§ 243 bis 291 der Bundesabgabenordnung, BGBI I 1961/194, idF BGBI I Nr 70/2013; BAO) mit 1. Jänner 2014 in Kraft und sind, soweit sie Beschwerden (bisher Berufungen) betreffen, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen und Devolutionsanträge anzuwenden (siehe § 323 Abs 37 BAO).

Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

2. Festgestellter Sachverhalt

Mit Bescheid des Stadtamtes Ort_1 vom 2. September 2002 zu GZ wurde Herrn Vorname_1 Nachname als Bauherrn die Baubewilligung für den Neubau eines Wohnhauses mit vier Wohneinheiten und einer Doppelgarage auf der diesem gehörigen Liegenschaft EZ 1234, KG 56789 Ort_1 erteilt. Bauführerin war die Baufirma GesmbH. Der Bau wurde im Juni 2003 beendet.

Am 30. Mai 2003 verpflichtete sich die Beschwerdeführerin gegenüber Herrn Vorname_1 Nachname bis spätestens 15. September 2003 einen Kaufvertrag über 92/494-Anteile, mit welchen Wohnungseigentum an Top 3 untrennbar verbunden ist (Eigentumswohnung), und 7/494-Anteile, mit welchen Wohnungseigentum an Top 7 untrennbar verbunden ist (zwei Stellplätze), zu einem Gesamtkaufpreis von 115.100,00 € abzuschließen. In diesem Vorvertrag wurde die „schlüsselfertige Variante“ vereinbart, wobei die Beschwerdeführerin aus dem durch Herrn Vorname_1 Nachname bereitgestellten Sortiment Fliesen, Bodenbeläge und Innentüren selbst auswählen konnte und bei der Errichtung diverse Änderungswünsche (Fliesen, zusätzlicher Heizkörper und Steckdosen, Versetzung einer Zwischenwand, ...) berücksichtigt wurden.

Am 10. September 2003 schlossen Herr Vorname_1 Nachname als Verkäufer und die Beschwerdeführerin als Käuferin den entsprechenden Hauptvertrag zu einem Gesamtkaufpreis von 115.100,00 € ab. Der Verkäufer leistete unter anderem Gewähr dafür, dass das Vertragsobjekt im Sinne der diesem Bauvorhaben zu Grunde gelegten Pläne und der Bau- und Ausstattungsbeschreibung unter Einhaltung aller einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen und Ö-Normen und dem jeweiligen Stand der Technik entsprechend errichtet wurde.

Aufgrund des Beschlusses des Bezirksgerichtes Name_2 zu GZ_1 vom 22. Dezember 2003 wurde das Eigentumsrecht der Beschwerdeführerin verbüchert.

3. Rechtliche Beurteilung

Die Abgabenbehörde kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist (§ 299 Abs 1 BAO idF vor dem FVwGG 2012).

Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung oder bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes), ist für die Anwendbarkeit der Bestimmung nicht ausschlaggebend (Ritz, BAO⁵ § 299 Rz 10). Die Aufhebung setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die

bloße Möglichkeit reicht nicht (Ritz, a.a.O. Rz 13; BFG 21.12.2015, RV/7101518/2010; VwGH 5.8.1993, 91/14/0127 zu § 299 aF). Für die Aufhebung ist grundsätzlich die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Aufhebung maßgebend (Ritz, a.a.O. Rz 14 und 39).

Bei der Aufhebung auf Antrag bestimmt die betreffende Partei den Aufhebungsgrund. Sie gibt im Aufhebungsantrag an, aus welchen Gründen sie den Bescheid für inhaltlich rechtswidrig erachtet. Die Sache, über die in der Berufung gegen einen Bescheid, mit welchem der Aufhebungsantrag abgewiesen wird, zu entscheiden ist, wird bei der beantragten Aufhebung durch die Partei im Aufhebungsantrag festgelegt (VwGH 26.11.2014, 2012/13/0123).

Die Beschwerdeführerin beruft sich in ihrem Aufhebungsantrag auf das Vorliegen ihrer Errichtereigenschaft nach § 18 Abs 1 Z 3 lit. b EStG 1988.

§ 18 Abs 1 Z 3 lit. b EStG 1988 idF vor dem BudgetbegleitG 2011 lautete auszugsweise:

„Folgende Ausgaben sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind:

3. Ausgaben zur Wohnraumschaffung oder zur Wohnraumsanierung:

...

b) Beträge, die zur Errichtung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen verausgabt werden. Eigenheim ist ein Wohnhaus im Inland mit nicht mehr als zwei Wohnungen, wenn mindestens zwei Dritteln 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.“

Der VwGH hat bereits nach der vergleichbaren Gesetzesstelle des EStG 1972 ausgesprochen, dass für die Begünstigungsbestimmung des § 18 Abs 1 Z 3 lit. b zwischen den Kosten der Errichtung und den Kosten der Erlangung einer Eigentumswohnung zu unterscheiden ist. Die Erlangung einer Eigentumswohnung, das heißt der rechtsgeschäftliche Erwerb einer von einem anderen errichteten Eigentumswohnung, ist nicht begünstigt. Die begünstigte Person muss die Eigentumswohnung für sich selbst errichten oder errichten lassen. Individuelle Gestaltungsmöglichkeiten, wie sie allgemein üblich sind, ändern nichts an der Bauherreneigenschaft des Verkäufers der Eigentumswohnung und sind nicht geeignet, den Käufer als Errichter erscheinen zu lassen. Anderes gilt nur für die Bausubstanz der Eigentumswohnung in ihrem Wesen treffende Aufträge des Käufers (VwGH 25.9.1984, 83/14/0026). Keine Errichtereigenschaft liegt also vor, wenn nach dem Kaufvertrag eine schlüsselfertige Wohnung zu einem Fixpreis übergeben werden soll (VwGH 28.5.1986, 86/13/0015, 0016).

Diese Rechtsauffassung entspricht der ständigen Rechtsprechung des VwGH und des UFS bzw. BFG (VwGH 18.1.1989, 88/13/0025; 22.10.1996, 95/14/0128; UFS 7.9.2004, RV/4182-W/02; 12.10.2009, RV/0341-F/09; 11.1.2013, RV/0171-F/12; UFS 27.3.2013, RV/1007-L/08; BFG 9.1.2015, RV/1100199/2012; 3.4.2015, RV/1100348/2011 ua.).

Betrachtet man den Beschwerdefall nach diesen Grundsätzen, liegt keine Errichtereigenschaft der Beschwerdeführerin vor. Entsprechend der Baufertigstellungsanzeige vom 25. Juni 2003 und den vertraglichen Vereinbarungen im Vor- und Hauptvertrag hat sie eine von Herrn Vorname_1 Nachname als Bauherrn schlüsselfertig errichtete Eigentumswohnung zu einem Fixpreis von 115.100,00 € erworben, sodass auf ihrer Seite keine Errichtungskosten angefallen sind, sondern eben nur ein Kaufpreis zur Erlangung der schlüsselfertig errichteten Eigentumswohnung. Der Umstand, dass bei der Errichtung der Eigentumswohnung gewisse Änderungswünsche der Beschwerdeführerin (Fliesen, zusätzlicher Heizkörper und Steckdosen, Versetzung einer Zwischenwand) berücksichtigt worden sind, hebt die (alleinige) Bauherrneigenschaft des Herrn Nachname nicht auf, weil es sich dabei um typische Anpassungen gehandelt hat, die Beschwerdeführerin spricht selbst von „Ausstattungsvarianten“, keineswegs aber um solche, die die Bausubstanz der Eigentumswohnung in ihrem Wesen getroffen haben. Das Finanzamt ist daher zu Recht davon ausgegangen, dass die Beschwerdeführerin das Darlehen nicht zur Schaffung von begünstigtem Wohnraum aufgenommen hat. Eine allfällige Bauträgereigenschaft des Herrn Nachname iSd Abs 1 Z 3 lit. a EStG 1988 hat die Beschwerdeführerin im Aufhebungsantrag nicht behauptet.

Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2010, deren Aufhebung begeht wird, aus den angeführten Gründen weder möglicherweise noch gewiss rechtswidrig sind. Die Voraussetzungen für deren Aufhebung gemäß § 299 BAO sind daher nicht erfüllt.

Die Beschwerde war daher abzuweisen.

Zulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts ist die Revision zulässig, wenn das Erkenntnis von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs nicht einheitlich beantwortet wird.

Soweit für den hier zu entscheidenden Fall Rechtsfragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch die im Erkenntnis angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (insbesondere VwGH 25.9.1984, 83/14/0026 und 28.5.1986, 86/13/0015, 0016 zur Abgrenzung zwischen Errichtung und Erwerb einer Eigentumswohnung) hinreichend geklärt. Das Bundesfinanzgericht ist von dieser Judikatur nicht abgewichen. Eine Revision ist damit nicht zulässig.

Linz, am 31. Mai 2016