



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 8. Februar 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kufstein Schwaz, vertreten durch W, vom 5. Jänner 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2001 bis 2005 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Einkommensteuer sind jeweils den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber erzielte im Berufszeitraum Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. In den Jahren ab 1996 hat er ein Einfamilienhaus errichtet, wobei das Obergeschoss im Gegensatz zum Keller-, Erd- und Dachgeschoss im Jahr 1998 fertig gestellt wurde. Dieses Wohnhaus wurde auf einem Grundstück gebaut, das im Eigentum des Vaters des Berufungswerbers stand und Teil der ebenfalls im Eigentum des Vaters stehenden Landwirtschaft (geschlossener Hof) war. Im Jahr 2006 wurde der Berufungswerber in weiterer Folge aufgrund eines mit seinem Vater geschlossenen Übergabevertrages Eigentümer des geschlossenen Hofes, mit Ausnahme einer Teilfläche, welche der Vater dem Bruder des Berufungswerbers im Schenkungswege übertragen hat.

In den Arbeitnehmerveranlagungen für die streitgegenständlichen Veranlagungszeiträume, eingereicht beim Finanzamt jeweils am 7.12.2006, beantragte der Berufungswerber unter

anderem die Berücksichtigung von Sonderausgaben und zwar unter der KZ 456 (Beträge zur Schaffung und Errichtung oder Sanierung von Wohnraum, Rückzahlungen von Darlehen und Zinsen) in folgender Höhe:

2001	4.535,08 €
2002	11.952,95 €
2003	3.674,74 €
2004	6.147,00 €
2005	6.147,00 €

Das Finanzamt versagte in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden (Ausfertigungsdatum jeweils 5. Jänner 2007) diesen Ausgaben die Anerkennung als Sonderausgaben, mit der Begründung, dass nach herrschender Judikatur der Errichter, der nicht Grundstückseigentümer ist, innerhalb angemessener Frist grundbücherliches (Mit-) Eigentum am Grundstück erwerben müsse und dieser Voraussetzung entsprochen werde, wenn die grundbücherliche Einverleibung spätestens bis zum Ablauf des siebten Jahres nach Ablauf jenes Kalenderjahres erfolge, für welches erstmalig Errichtungskosten als Sonderausgaben geltend gemacht worden seien. Da nach der Aktenlage erstmals im Veranlagungszeitraum 1996 entsprechende Kosten geltend gemacht worden seien und die Einverleibung des Eigentumsrechtes erst mit 21.11.2006 durchgeführt worden sei, könnten die beantragten Sonderausgaben aufgrund des Fristablaufs nicht anerkannt werden.

In weiterer Folge wurde mit Schreiben vom 5. Februar 2007 gegen diese Bescheide Berufung erhoben und begründend ausgeführt, dass zwischen dem Vater des Berufungswerbers und dem Berufungswerber vereinbart worden sei, dass Letzterer Eigentümer der Grundparzelle werden solle, auf welcher das Einfamilienhaus errichtet und welches im Jahr 1997 bezogen worden sei.

Mit Ausfertigungsdatum 12. Februar 2007 erließ das Finanzamt sodann eine abweisende Berufungsvorentscheidung und führte in der Begründung hiezu aus, dass Beträge, die zur Errichtung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen verausgabt werden, dann im Sinne des § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG 1988 begünstigt seien, wenn sie vom Eigentümer bzw Miteigentümer des Grund und Bodens geleistet würden. Wenn ein Dritter, der nicht Grundstückseigentümer ist, die Errichtungskosten trage, würden bei diesem Sonderausgaben nur dann vorliegen, wenn

- der Errichter durch Bauführung (Mit-)Eigentümer des Grund und Bodens werde (Eigentumserwerb durch Bauführung),

- die Bauführung unter Umständen erfolge, die erkennen lassen, dass die Ausgaben auf die Errichtung eines im (Mit)Eigentum des Errichters stehenden Eigenheimes abzielen würden (Eigentumserwerb aufgrund einer Vereinbarung) oder
- das errichtete Gebäude ein Superädifikat oder ein auf Grund eines Baurechtes errichtetes Gebäude darstelle.

Weiters wurde angemerkt, dass im gegenständlichen Fall weder ein Eigentumserwerb durch Bauführung (da Bauplan und Baubescheid aus dem Jahre 1996 nicht auf den Berufungswerber sondern auf dessen Vater lauten würden) noch ein Eigentumserwerb auf Grundlage einer Vereinbarung vorliegen würde (da es zwar unbestrittenermaßen ein persönliches Naheverhältnis gebe und laut Berufungsbegehren in einer "mündlichen Unterredung" zukünftiges Eigentum vereinbart worden sei, grundbücherliches Eigentum jedoch nicht innerhalb der geforderten Frist von 7 Jahren, also bis zum 31.12.2003, sondern erst mit einem Schenkungsvertrag aus dem Jahr 2006 erworben worden sei), und daher die Errichtungskosten nicht als Sonderausgaben berücksichtigt werden könnten.

In dem darauf folgend mit Schreiben vom 23.2.2007 eingebrachten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde darauf verwiesen, dass die in der Berufungsvorentscheidung zitierte Frist von sieben Jahre dem Einkommensteuergesetz nicht entnommen werden könne, sondern lediglich in den Lohnsteuerrichtlinien (RZ 517) festgehalten sei. Darüberhinaus unterscheide sich der Sachverhalt der dem in RZ 517 zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24.6.21999, 94/15/0213, zugrunde liegt vom streitgegenständlichen insoweit, als im höchstgerichtlichen Verfahren sachverhaltsbezogen das Grundstück erst im Erbweg übertragen werden hätte sollen, während im streitgegenständlichen Fall der Berufungswerber bereits zu Lebzeiten des Vaters Eigentümer des Grundstückes auf dem er das Wohnhaus errichtet hat, werden sollte und zwar aufgrund einer mit dem Vater bereits vor Baubeginn getroffenen Vereinbarung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG 1988 zählen zu den im Gesetz taxativ aufgezählten Sonderausgaben Beträge, die zur Errichtung u.a. von Eigenheimen verausgabt werden. 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. Eigenheim kann auch ein Gebäude auf fremdem Grund und Boden sein.

Beträge, die zur Errichtung von Eigenheimen verausgabt werden, sind nach Maßgabe der übrigen Bestimmungen des Gesetzes als Sonderausgaben bei der Ermittlung des Einkommens abzuziehen.

Wie bereits dargestellt, hat der Berufungswerber ein Wohnhaus auf fremden Grund und Boden, nämlich auf dem Grund und Boden seines Vaters errichtet.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 24.6.1999, 94/15/0213, die Auffassung vertreten, dass für die Inanspruchnahme der steuerlichen Begünstigung des § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG 1988 nicht ausreichend ist, wenn der fremde Grund und Boden, auf welchem ein Eigenheim errichtet wurde, erst Jahre nach Erteilung der Benutzungsbewilligung und dessen Nutzung zu Wohnzwecken im Erbweg an den Errichter übertragen werden soll, sondern hierfür spätestens im Zeitpunkt der Benutzungsbewilligung der (entsprechende Anteil am) Grund und Boden zumindest in das außerbücherliche Eigentum des Errichters übergegangen und ein entsprechender Vertrag abgeschlossen sein muss.

Darüberhinaus wurde im Erkenntnis vom VwGH vom 15.11.1994, 94/15/0107, zum Ausdruck gebracht, dass auch eine nur mündliche geschlossene Vereinbarung einen tauglichen Titel für die Erwerbung von (Mit)Eigentum begründe.

Es bleibt sohin zu prüfen – worauf zutreffenderweise in der Berufungsvorentscheidung verwiesen wurde -, ob die Bauführung unter Umständen erfolgt ist, die erkennen haben lassen, dass die aufgewendeten Beträge auf die Errichtung eines im Eigentum des Berufungswerbers stehenden Eigenheimes abgezielt haben (vgl. nochmals VwGH 24.6.1999, 94/15/0213).

Vorweg ist zu berücksichtigen, dass nach den Ausführungen im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz zwischen dem Berufungswerber und dessen Vater im Zuge einer mündlichen Unterredung vor Baubeginn eine Vereinbarung getroffen worden sei, wonach er Eigentümer des Grundes, auf dem er folglich das Wohnhaus errichtet hat, werden solle und dies nicht erst im Zuge der Erbschaft.

Dies wurde vom Finanzamt in der abweisenden Berufungsvorentscheidung zwar nicht in Abrede, den geltend gemachten Beträgen die Berücksichtigung als Sonderausgaben aber mit der Begründung versagt, dass das grundbücherliche Eigentum nicht innerhalb der geforderten Frist von 7 Jahren, also bis zum 31.12.2003, sondern erst mit einem Schenkungsvertrag aus dem Jahr 2006 erworben worden.

Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates ist zwar für die Beurteilung, ob die Bauführung unter Umständen erfolgt ist, die erkennen haben lassen, dass die aufgewendeten Beträge auf die Errichtung eines im Eigentum des Berufungswerbers stehenden Eigenheimes

abgezielt haben, von Bedeutung, innerhalb welchen Zeitraumes das Eigentum am Grund und Boden grundbücherlich übertragen werden soll. Eine starre zeitliche Grenze im Sinne der vom Finanzamt ins Treffen geführten, offenbar den Lohnsteuerrichtlinien entnommenen 7-Jahre-Frist ist aber den maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen in keiner Weise zu entnehmen. Vielmehr ist die Beurteilung, ob die Bauführung unter Umständen erfolgt ist, die erkennen haben lassen, dass die aufgewendeten Beträge auf die Errichtung eines im Eigentum des Berufungswerbers stehenden Eigenheimes abgezielt haben, unter Berücksichtigung aller relevanten Umstände vorzunehmen.

Im konkreten Fall ist daher in diese Würdigung auch der Umstand miteinzubeziehen, dass der Berufungswerber bereits am 7.4.1999 niederschriftlich zu Protokoll gegeben hat, dass der Übergabsvertrag beim Notar aufliege und diese Aussage durch ein vom Berufungswerber vorgelegtes Schreiben des Notars vom 26. Mai 2008 insoweit bestätigt wird. Laut diesem Schreiben wurde nämlich der Vater des Berufungswerbers mit seinen beiden Söhnen zwecks Errichtung eines Übergabevertrages, mit welchem der Vater den geschlossenen Hof samt Liegenschaften dem Berufungswerber übertragen wollte, bereits erstmals am 16.2.1998 in der Kanzlei des Notars vorstellig.

Ergänzend ist sachverhaltsbezogen darüberhinaus darauf Bedacht zu nehmen, dass im Rahmen der Übertragung des geschlossenen Hofes an den Berufungswerber, dessen Bruder ein Grundstück, welches zum geschlossenen Hof gehörte und auf welchem dieser bereits im Jahr 1989 ein Wohngebäude errichtet hat, im Schenkungswege übertragen erhalten hatte, wobei die Grundverkehrsbehörde dieser Vorgehensweise ebenso wie weiteren angedachten Varianten ursprünglich ablehnend gegenüberstand, worin letztlich auch die Verzögerung für die Errichtung eines schriftlichen Übergabevertrages bzw für die grundbücherliche Übertragung des geschlossenen Hofes an den Berufungswerber bis zum Jahr 2006 begründet war.

Da durch die Vereinbarung zwischen dem Berufungswerber und dessen Vater über den künftigen Eigentumserwerb der in der Eigenheimerrichtung gelegene Ausgabenzweck hinlänglich objektiviert und dies im vorliegenden Fall noch dadurch unterstrichen und bestätigt wird, dass der Berufungswerber mit seinem Vater bereits im Jahr 1998 zwecks Errichtung eines Übergabevertrages beim Notar vorstellig wurde und weiters dem Berufungswerber letztlich auch tatsächlich das grundbücherliche Eigentum übertragen wurde, gelangte der Unabhängige Finanzsenat zur Auffassung, dass die Bauführung unter Umständen erfolgte, die erkennen haben lassen, dass die Ausgaben auf die Errichtung eines im Eigentum des Errichters stehenden Eigenheimes abgezielt haben. Der Umstand, dass dies erst im Jahr 2006 erfolgte, steht dabei dieser Würdigung nicht entgegen, zumal hiezu ins Treffen geführt wurde, dass die zeitliche Verzögerung darin gelegen war, dass die Grundverkehrsbehörde

ursprünglich der Übertragung eines Teilgrundstückes des geschlossenen Hofes an den Bruder des Berufungswerbers ablehnend gegenüberstand.

In diesem Zusammenhang sei ergänzend darauf hingewiesen, dass auch der Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates an das Finanzamt u.a. mit dem Inhalt, dass im vorliegenden Berufungsverfahren offenbar außer Streit stehe, dass eine solche mündliche Vereinbarung zwischen Vater und Sohn in Bezug auf die Einräumung des Eigentumsrechtes getroffen worden sei und einer früheren Verbücherung des Eigentumsrechtes lediglich andere (nicht steuerliche) Gründe entgegengestanden seien, ohne Entgegnung verblieb.

Da die Bauführung nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates unter Berücksichtigung aller Sachverhaltselemente sohin insgesamt unter Umständen erfolgte, die erkennen haben lassen, dass die Ausgaben auf die Errichtung eines im Eigentum des Errichters stehenden Eigenheimes abgezielt haben, war dem Berufungsbegehren Folge zu geben und die geltend gemachten Aufwendungen als Sonderausgaben zu berücksichtigen.

Sohin war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 5 Berechnungsblätter

Innsbruck, am 2. Juli 2008