

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf betreffend Rückforderung erstatteter Einkommensteuer (Lohnsteuer) gemäß § 108 Abs. 7 EStG 1988 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

Die Bw. hat am 22. Jänner 1998 einen Bausparvertrag bei der Bausparkasse abgeschlossen.

Aus diesem Bausparvertrag sind vor Ablauf der Bindungsfrist Rückzahlungen an die Bw. erfolgt; die gemäß § 108 EStG 1988 verständigungspflichtigen Erstattungsbeträge umfassen € 192,28 (Mitteilung der Bausparkasse vom 19. September 2002).

Mit Bescheid über die Rückforderung erstatteter Einkommensteuer (Lohnsteuer) gemäß § 108 Abs. 7 EStG 1988 vom 11. Februar 2003 ist ein Rückforderungsanspruch an, in den Jahren

1998 - 2002 erstatteter, Einkommensteuer (Lohnsteuer) iHv insgesamt € 192,28 festgesetzt worden.

Fallbezogen wird im Begründungsteil des Bescheides nach einer Darstellung der Voraussetzungen für steuerbegünstigtes Bausparen ausgeführt:

"In Ihrem Fall werden die Erstattungsbeträge zurückgefördert, weil die Bausparverträge und die (gutgeschriebene) Steuer ganz oder zum Teil zurückgezahlt oder als Sicherstellung verwendet wurden und der Nachweis über eine widmungsgemäße Verwendung im Sinne des § 18 (1) 3 EStG 1972 (bzw. § 18 (1) 3 EStG 1988) nicht erbracht wurde".

Den Bescheid über die Rückforderung erstatteter Einkommensteuer (Lohnsteuer) gemäß § 108 Abs. 7 EStG 1988 vom 11. Februar 2003 hat die Bw. angefochten und begründend ausgeführt, dass sie den Vertrag über den Kauf einer Eigentumswohnung sowie die Auszahlungsbestätigung des Bausparguthabens im Dezember in der Einlaufstelle des Finanzamtes abgegeben habe.

Die Bw. hat ihrer Berufung Kontoauszüge mit der Gutschrift des ausgezahlten Bausparguthabens auf ihrem Jugendkonto (Überweisungsbetrag: € 5.617,01; Buchungsdatum: 24. September 2002) und folgenden Kaufvertrag beigelegt:

"Kaufvertrag abgeschlossen am unten angesetzten Tage (= 19. September 2002) zwischen

- 1.) *Herrn **Mag. F.**, ... Apotheker ...*
als verkaufende Partei einerseits - im folgenden kurz auch so genannt - und
- 2.)
 - a) *Herrn **AR**, ... Kraftfahrer, ... sowie*
 - b) *Frau **CD**, ..., Schülerin, ...*
als kaufende Partei andererseits - im folgenden kurz auch so genannt - wie folgt:

1. Kaufgegenstand:

- 1.1 *Auf der Liegenschaft Einlagezahl des Grundbuchs über die Katastralgemeinde bestehend aus dem Grundstück 1 Baufl. (Gebäude), Baufl. (befestigt) Baufl. (begründt) (in der Folge: die Liegenschaft) wurde nach den mit Baubewilligungsbescheid der Stadtgemeinde vom 28.2.1994, Zl. 1x, genehmigten Einreichplänen des Baumeisters KR LT und der Baubeschreibung, Anlage A, ein Wohnhaus mit insgesamt 21 Wohnungen und einer Tiefgarage mit 14 PKW-Garagenplätzen errichtet. Im Freien befinden sich 7 PKW-Stellplätze. Die Wohnhausanlage ist fertiggestellt, sodass die Bestimmungen des Bauträgervertragsgesetzes keine Anwendung finden.*
- 1.2 *Auf Grundlage des Nutzwertgutachtens des Zivilingenieurs für Bauwesen, Dipl. Ing. GP vom 06.08.2002, und des Wohnungseigentumsstatus vom 12.08.2002, Anlage B, wurde (vorläufiges) Wohnungseigentum an den wohnungseigentumstauglichen Objekten der Liegenschaft im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes 2002 (WEG 2002) begründet.*

1.3 Gegenstand dieses Kaufvertrages (in der Folge: der Kaufgegenstand) sind 65/1463-teil Anteile der Liegenschaft, mit welchen (vorläufiges) Wohnungseigentum an der Wohnung top. 18 samt Kellerabteil 18 und Loggia verbunden ist. Die Wohnung top.Nr. 18 ist im Wohnungsplan, Anlage C, dargestellt. Die Situierung des Kellerabteils 18 ergibt sich aus dem Plan, Anlage D.

1.4 Die den Kaufgegenstand bildenden Liegenschaftsanteile sind im Grundbuchs- auszug, Anlage E, dargestellt. Die kaufende Partei wird bei Unterfertigung dieses Kaufvertrages darauf hingewiesen, dass die zugunsten des Grund- stücks 2 bestehenden Dienstbarkeiten CLNr. 2 und 3 übernommen werden.

1.5 Die verkaufende Partei verkauft den Kaufgegenstand samt allen rechtlichen und tatsächlichen Zubehör und allen Rechten, Befugnissen und Pflichten, die auf Grund dieses Vertrages von der kaufenden Partei zu übernehmen sind, also vollkommen geldlastenfrei, wie die verkaufende Partei den Kaufgegenstand zu besitzen, benützen und verwerten berechtigt ist, an die kaufende Partei, welche diesen nach Maßnahme der weiteren Bestimmungen dieses Kaufvertrages er- wirbt.

2. Kaufpreis und Zahlungsbedingungen:

2.1 Der Kaufpreis für den Kaufgegenstand wird mit € 71.496,26 (Euro Einundsiebzigtausendvierhundertsechsundneunzig 26/100) vereinbart.

2.2 Die verkaufende Partei gibt bekannt, dass sie von der Optionsmöglichkeit gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 idF des Budgetüberleitungsgesetzes 1998 keinen Gebrauch macht, sodass der genannte Kaufpreis nicht der Umsatzsteuer unterliegt und auf die Ausstellung einer Rechnung gemäß § 11 UStG 1994 verzichtet wird.

2.3 Der Kaufpreis ist ein Festpreis, der keine Veränderung erfahren kann. Die Bezahlung erfolgt im Sinne der gleichzeitig abgeschlossenen Treuhandvereinba- rung.

3. Sicherstellung der Kaufpreisforderung/Treuhandshaft:

3.1 Für den Fall, dass der Treuhanderlag des Kaufpreises nicht innerhalb vom 30 Tagen nach Vertragsabschluss beim Treuhänder erfolgt ist, verpflichtet sich die kaufende Partei, unbeschadet darüber hinaus gehender Verzugsfolgen, 1 % Zinsen pro angefangenen Monat des Verzugs als Pönale zu bezahlen. Außerdem ist die verkaufende Partei im Verzugsfall der kaufenden Partei berechtigt, vom Kaufvertrag unter Setzung einer Nachfrist von vierzehn Tagen zurückzutreten. Notar Dr. A im Folgenden Treuhänder wird einseitig unwiderruflich angewiesen, die Vertragsurkunde treuhändig zu verwahren und die Eintragung des Eigentumsrechtes der kaufenden Partei erst zu veranlassen, wenn der Kaufpreis vollständig auf seinem Treuhankonto eingegangen ist.

4. Übergabe und Übernahme des Kaufgegenstandes:

4.1 Die Übergabe des Kaufgegenstandes in den physischen Besitz der kaufenden Partei erfolgt im besichtigen Zustand nach vollständigem Treuhanderlag des Kaufpreises. Der Tag der tatsächlichen Übergabe gilt auch als Stichtag für den Gefahrenübergang. Als Verrechnungsstichtag für Nutz und Last, insbesondere

für die auf den kaufgegenständlichen Räumlichkeiten entfallenden Betriebskosten und deren Abrechnungen wird der darauffolgende Monatserste vereinbart.

4.2 *Mit der Übergabe gilt der Kaufgegenstand als frei von sichtbaren Mängeln übernommen.*

5. Gewährleistung:

5.1 *Die kaufende Partei erklärt, sich durch Einsicht in die Pläne, Anlagen C und D, und in die Baubeschreibung, Anlage A, sowie durch Augenschein vor Ort und Stelle über Lage, Zufahrtsmöglichkeiten, Größe, Grundriss und Ausgestaltung des Kaufgegenstandes, der allgemeinen Teile des Hauses sowie der Außenanlagen vollständig informiert zu haben und bestätigt, dass der Kaufgegenstand frei von sichtbaren Mängeln ist. Die in den Verkaufsunterlagen und dem Plan, Anlage C, angeführten Ausmaße sind Planmaße und können von den Neubaumaßen abweichen.*

5.2 *Die verkaufende Partei hat keine besonderen Eigenschaften des Kaufgegenstandes zugesichert. Sie haftet im Rahmen der gesetzlichen Gewährleistungsbestimmungen unter Ausschluss darüber hinausgehender Haftungen für die sach- und fachgerechte, also für die den Regeln der Baukunst und Bautechnik entsprechende Ausführung des Kaufgegenstandes, nicht jedoch für ein bestimmtes Ausmaß für die Übereinstimmung zwischen Natur- und Planmaßen oder für eine bestimmte Verwendbarkeit des Kaufgegenstandes.*

5.3 *Die verkaufende Partei haftet weiters dafür, dass die kaufgegenständlichen Liegenschaftsanteile nach vollständiger Bezahlung des Kaufpreises – abgesehen von (i) den sich aus dem Wohnungseigentum ergebenden Beschränkungen, (ii) den beiden unter C-LNr. 2 und 3 grundbürgerlich eingetragenen Dienstbarkeiten, und (iii) sonstigen im Zusammenhang mit der Finanzierung des Kaufpreises einzutragenden Pfandrechten – in das freie und unbelastete Eigentum der kaufenden Partei übergeht und am Kaufgegenstand nach erfolgter Schlüsselübergabe keine Nutzungsrechte dritter Personen bestehen.*

6. Wohnungseigentum:

6.1 *Die kaufende Partei tritt in die Bestimmungen des Wohnungseigentumsstatuts, Anlage B, ein und ist insbesondere damit einverstanden, dass für die KFZ-Stellplätze und für die Garagenplätze gemäß § 32 Abs. 2 WEG 2002 je von der Liegenschaft abweichende Abrechnungseinheiten festgelegt werden.*

6.2 *Für den Fall, dass eine Neufestsetzung der Nutzwerte im Sinne der Bestimmungen des § 9 WEG 2002 erfolgen sollte, verpflichtet sich die kaufende Partei, einer unentgeltlichen Berichtigung ihrer Miteigentumsanteile zuzustimmen.*

6.3 *Die kaufende Partei ist damit einverstanden, dass die Liegenschaft an die öffentliche Wasserleitung angeschlossen wird und erklärt sich bereit, die dann anfallenden Anschlussgebühren und sonstige damit im Zusammenhang stehende Kosten anteilig nach Maßgabe des Verhältnisses der Nutzwerte zu übernehmen.*

7. Allgemeine Vertragsbestimmungen:

7.1 *Dieser Vertrag, dem die einen integrierenden Bestandteil bildenden Anlagen angeschlossen sind, sowie die mit dem Treuhänder abgeschlossene Treuhandvereinbarung, umfasst die gesamte Vereinbarung der Parteien betreffend den Gegenstand dieses Vertrages und ersetzt alle vorher getroffenen Vereinbarungen, Zusagen und Abreden. Sie kann nur durch ein, von den Parteien unterzeichnetes, schriftliches Dokument abgeändert, ergänzt oder beendet werden.*

7.2 *Sollten einzelne Vertragsbestimmungen rechtsunwirksam sein oder werden, so berührt dies die Rechtswirksamkeit der übrigen Bestimmungen nicht. Derartige Bestimmungen sind vielmehr durch Regelungen zu ersetzen, die bei ausgewogener Vertragsauslegung dem Sinn und Wesen dieses Vertrages am ehesten entsprechen.*

7.3 *Die Vertragsparteien erklären, Deviseninländer im Sinne des österreichischen Devisengesetzes in der derzeitig geltenden Fassung zu sein. Die kaufende Partei erklärt darüber hinaus an Eides statt, die österreichische Staatsbürgerschaft zu besitzen.*

7.4 *Die Vertragsteile verpflichten sich, sämtliche ihnen aus diesem Vertrag auferlegten Verpflichtungen auf ihre Rechtsnachfolger zu übertragen und diese ihrerseits zu verpflichten, diese Verpflichtung auch auf alle weiteren Rechtsnachfolger zu überbinden und haften mangels Überbindung persönlich weiter für die Erfüllung der Vertragsverpflichtungen.*

7.5 *Dieser Vertrag wird in einer Ausfertigung errichtet, die bis zum treuhändigen Ertrag des Kaufpreises in Verwahrung des Treuhänder verbleibt und nach Herstellung der Grundbuchsordnung anschließend der kaufenden Partei überlassen wird. Die verkaufende Partei erhält auf Verlangen und eigene Kosten eine beglaubigte Abschrift.*

7.6 *Die mit der Errichtung und grundbücherlichen Durchführung dieses Kaufvertrages verbundenen Kosten, Gebühren und Abgaben trägt bzw. ersetzt die kaufende Partei, die den Auftrag zur Vertragserrichtung erteilt hat. Auf sie entfallen daher insbesondere*

- die Grunderwerbsteuer in der jeweiligen gesetzlichen Höhe (derzeit 3,5% des Kaufpreises);*
- die staatliche Eintragsgebühr in der jeweiligen gesetzlichen Höhe (derzeit 1% des Kaufpreises für das Eigentumsrecht und 1,2% für einzutragende Pfandrechte);*
- die Kosten der Errichtung und grundbücherlichen Durchführung des Vertrages, sowie die Übernahme der Treuhandschaft in der Höhe von 1,5% des Kaufpreises zuzüglich Umsatzsteuer und Barauslagen*
- die Beglaubigungskosten*

7.7 *Anschlussgebühren und Ergänzungsabgaben, die von Versorgungsunternehmen vorgeschrieben werden, trägt die kaufende Partei.*

7.8 *Für Streitigkeiten aus diesem Vertrag wird die örtliche Zuständigkeit der sachlich in Betracht kommenden Gerichte für Wien I. Bezirk vereinbart.*

7.9 *Die kaufende Partei erklärt, dass sie über die Natur des Vertrages und die we-*

sentlichen Vertragspunkte in rechtlicher Hinsicht ausreichend belehrt wurde, den Vertragsinhalt verstanden hat und insbesondere über ihre Rechte und Pflichten sowie darüber belehrt wurde, dass sie Eigentum erst nach grundbürgerlicher Einverleibung des Eigentumsrechtes erwirbt. Über Rechtsbelehrung ist sie damit einverstanden, dass der Kaufpreis unbeschadet der Haftung der verkaufenden Partei für Gewährleistungsansprüche während der Gewährleistungsfrist, nach Einverleibung ihres Eigentumsrechtes zur Gänze an die verkauende Partei ausbezahlt wird.

8. Aufsandungserklärung:

8.1 *Somit erteilen die Vertragsteile ihre ausdrückliche Einwilligung, dass ohne ihr weiteres Wissen und Zutun, jedoch nicht auf ihre Kosten, ob den in Punkt 1.3 genannten, den Kaufgegenstand bildenden Anteilen der Liegenschaft, mit welchen (vorläufiges) Wohnungseigentum an Wohnung top. 18, Loggia und Kellerabteil 18 verbunden ist, das Eigentumsrecht ob an in Punkt 1.3 genannten, je den Kaufgegenstand bildenden Anteilen, je zur Hälfte (Anteil am Mindestanteil) und die Verbindung dieser Anteile am Mindestanteil zufolge gemeinsamen Wohnungseigentums der Partner gemäß § 13 Abs. 3 WEG 2002 an Wohnung top. 18, Loggia und Kellerabteil 18 für AR und CD einverleibt werden kann.*

9. Bevollmächtigung:

Die Vertragsteile bevollmächtigen den Treuhänder allfällige Änderungen oder Ergänzungen dieses Vertrages in ihrem Namen in einfacher oder beglaubigter Form vorzunehmen, die gegebenenfalls zur grundbürgerlichen Durchführung des Vertrages erforderlich sind. Die Parteien bevollmächtigen den oben genannten darüber hinaus, in ihrem Namen den Bescheid über die Grunderwerbssteuer sowie die steuerliche Unbedenklichkeitsbescheinigung in Empfang zu nehmen oder die EDV-Selbstberechnung durchzuführen, das Grundbuchsgesuch einzubringen und Grundbuchsbeschlüsse in Empfang zu nehmen."

Am 4. März 2003 hat das Finanzamt eine abweisende Berufungsvorentscheidung erlassen und begründend ausgeführt:

"Erfolgen aus einem Bausparvertrag vor Ablauf von sechs Jahren Rückzahlungen, so unterbleibt die Rückforderung der ausbezahlten Bausparprämie nur dann, wenn das Bausparguthaben zur Schaffung oder zur Sanierung von Wohnraum verwendet wurde (§ 108 Abs. 7 Z. 2 EStG).

Ausgaben zur Wohnraumschaffung sind mindestens achtjährig gebundene Beträge, die vom Wohnungswerber zur Schaffung von Wohnraum an Bauträger geleistet werden und Beträge, die zur Errichtung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen verausgabt werden (§ 18 Abs. 1 Z. 3 lit. a und b EStG).

Von der Errichtung einer Eigentumswohnung kann nur bei Vorliegen der Errichtereigenschaft ausgegangen werden. Errichtereigenschaft liegt dann vor, wenn der Steuerpflichtige das Gebäude herstellt oder herstellen lässt.

Im konkreten Fall ließ Herr Mag. F als Bauwerber die Wohnungen durch die Firma KR LT errichten.

Sie haben die Wohnung weder als Errichter hergestellt noch herstellen lassen, sondern eine bestehende Wohnung vom Errichter gekauft.

Die Rückforderung der Bausparprämie besteht daher zu Recht."

Die Bw. hat einen Vorlageantrag gestellt und begründend ausgeführt:

"Laut Telefonat mit Hr. AR FS würde beim Erwerb einer Genossenschaftswohnung keine Rückforderung der ausbezahlten Bausparprämie erfolgen.

In meinem Fall ließ Hr. Mag. F die Wohnungen durch die Fa. LT errichten und ich habe als Wohnungswerber eine Eigentumswohnung gekauft.

Da auch eine Genossenschaft die Wohnungen nicht selbst errichtet sondern ebenfalls, wie z.B. Hr. Mag. F eine Baufirma beauftragt und anschließend an einen Wohnungswerber verkauft, sehe ich keinen Unterschied zu meinem konkreten Fall."

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Rückforderung von Erstattungsbeträgen ("Bausparprämien") iHv insgesamt € 192,28 nach Rückzahlung von Bausparbeiträgen vor Ablauf der gesetzlich vorschriebenen Bindungsfrist von 6 Jahren.

Werden Beiträge an eine Bausparkasse geleistet, ist Einkommensteuer (Lohnsteuer) zu erstatzen (§ 108 Abs. 1 EStG 1988); zu Unrecht erstattete Einkommensteuer (Lohnsteuer) ist zurückzufordern (§ 108 Abs. 7 EStG 1988).

Eine Rückforderung hat jedoch zu unterbleiben, wenn die von der Bausparkasse rückgezahlten Bausparbeiträge für Maßnahmen iSv § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 verwendet werden.

§ 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 (in der ab 1. Jänner 2002 und damit zum Rückzahlungs- und Verwendungszeitpunkt geltenden Fassung) lautet:

Ausgaben zur Wohnraumschaffung oder zur Wohnraumsanierung:

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

Bauträger sind

- *gemeinnützige Bau-, Wohnungs- und Siedlungsvereinigungen*
- *Unternehmen, deren Betriebsgegenstand nach Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung die Schaffung von Wohnungseigentum ist*
- *Gebietskörperschaften.*

Dabei ist es gleichgültig, ob der Wohnraum dem Wohnungswerber in Nutzung (Bestand) gegeben oder ob ihm eine Kaufanwartschaft eingeräumt wird. Ebenso ist es nicht maßgeblich, ob der Wohnungswerber bis zum Ablauf der achtjährigen Bindungszeit im Falle seines Rücktrittes einen Anspruch auf volle Erstattung des Beitrages hat oder nicht.

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 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. Eigentumswohnung ist eine Wohnung im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes 1975, 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.

- 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) *Rückzahlungen von Darlehen, die für die Schaffung von begünstigtem Wohnraum oder für die Sanierung von Wohnraum im Sinne der lit. a bis lit. c aufgenommen wurden, sowie Zinsen für derartige Darlehen. Diesen Darlehen sind Eigenmittel der in lit. a genannten Bauträger gleichzuhalten.*

Nach eigenen Angaben hat die Bw. das Bausparguthaben (€ 5.617,01) dazu verwendet, um - gemeinsam mit AR - einen 65/1463-tel Anteil an einer Liegenschaft zu erwerben. Mit diesem Liegenschaftsanteil ist das vorläufige Wohnungseigentum an der Wohnung top. 18 samt Kellerabteil 18 und Loggia verbunden (Kaufvertrag vom 19. September 2002, Pkt. 1.3).

Aus den vorgelegten Kontoauszügen ist nur die Gutschrift des Bausparguthabens auf dem Jugendkonto der Bw. ersichtlich; Belege über die Zahlung des Kaufpreises - und damit über die behauptete Verwendung des Bausparguthabens - hat die Bw. nicht vorgelegt. Wegen der zeitlichen Nähe der Auszahlung des Bausparguthaben - 24. September 2002 - zum Vertragsabschluss - 19. September 2002 - ist auch ohne Nachweis der Verwendung des Bausparguthabens von der Richtigkeit der o.a. Angaben der Bw. auszugehen.

Von den Sonderausgabentatbeständen des § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 sind die Sonderausgabentatbestände § 18 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 auf die Sachlage im Berufungsfall anwendbar.

§ 18 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sind systematisch als Einheit anzusehen: Wer Wohnraum über einen qualifizierten Bauträger erwirbt, erhält die Begünstigung nach § 18 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988; wer selbst errichtet oder selbst errichten lässt, wird nach § 18 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 begünstigt (Doralt, EStG⁴, § 18, Tz 134).

Nach der Sachlage im Berufungsfall hat die Bw. keinen der in Frage kommenden Sonderausgabentatbestände verwirklicht.

- Sonderausgaben im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 liegen nicht vor, weil die Bw. die Eigentumswohnung von einem Wohnungseigentumsorganisator erworben hat, der kein qualifizierter Bauträger ist:

Auf den am 19. September 2002 abgeschlossenen Kaufvertrag ist das seit 1. Juli 2002 geltende Wohnungseigentumsgesetz (WEG) 2002 anzuwenden.

"Wohnungseigentumsorganisator" ist sowohl der Eigentümer oder außerbücherliche Erwerber der Liegenschaft als auch jeder, der mit dessen Wissen die organisatorische Abwicklung des Bauvorhabens oder - bei bereits bezogenen Gebäuden - der Wohnungseigentumsbegründung durchführt oder an dieser Abwicklung in eigener Verantwortlichkeit beteiligt ist (§ 2 Abs. 6 WEG 2002)

"Bauträger" im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 sind gemeinnützige Bau-, Wohnungs- und Siedlungsvereinigungen (Vereine, Genossenschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung), Unternehmen, deren (überwiegender) Betriebsgegenstand nach Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung die Schaffung von Wohnraum ist (idF ist die Rechtsform gleichgültig) und Gebietskörperschaften.

Ein Wohnungseigentumsorganisator ist *"Bauträger"* im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988, wenn er eine gemeinnützige Bau-, Wohnungs- und Siedlungsvereinigung (Verein, Genossenschaft, Gesellschaft mit beschränkter Haftung), ein Unternehmen, dessen (überwiegender) Betriebsgegenstand nach Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung die Schaffung von Wohnraum ist (idF ist die Rechtsform gleichgültig) oder eine Gebietskörperschaft ist.

Die Bw. und AR haben die Eigentumswohnung von Mag. F gekauft. In der Präambel des Kaufvertrages vom 19. September 2002 wird der Beruf von Mag. F mit *"Apotheker"* angegeben: Apotheker sind keine Unternehmer, deren (überwiegender) Betriebsgegenstand nach Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung die Schaffung von Wohnraum ist.

Mag. F hat den Kaufvertrag in eigenem Namen abgeschlossen. Aus dem Kaufvertrag ergeben sich keine Anhaltspunkte dafür, dass Mag. F den Kaufvertrag für eine gemeinnützige Bau-, Wohnungs- und Siedlungsvereinigung, eine Gebietskörperschaft oder ein Unternehmen aus der Baubranche abgeschlossen hätte. Mag. F. ist daher kein *"Bauträger"* im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988.

"Wohnungseigentumswerber" und *"Wohnungseigentumswerberin"* im Sinne des § 2 Abs. 6 WEG 2002 sind Personen, denen schriftlich, sei es auch bedingt oder befristet, von einem Wohnungseigentumsorganisator die Einräumung von Wohnungseigentum an einem bestimmten bezeichneten wohnungseigentumtauglichen Objekt zugesagt wurde.

"Wohnungswerber" bzw. *"Wohnungswerberin"* im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 ist nicht Jeder, dem von einem Wohnungseigentumsorganisator die Einräumung von Wohnungseigentum an einem bestimmten bezeichneten wohnungseigentumtauglichen Objekt zugesagt wurde, sondern nur, wer gegenüber einem qualifizierten Bauträger eine bestimmte Wohnung anstrebt bzw. angestrebt hat (*Doralt*, EStG⁴, § 18, Tz 116): Die fehlende *"Bauträger"*

eigenschaft" von Mag. F bewirkt, dass die Bw. keine "*Wohnungswerberin*" im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 ist.

Dem "*Wohnungswerber*"- bzw. "*Wohnungswerberin*"-Sein kommt nach Rz 497 der LStR 2002 die Bedeutung zu, dass der qualifizierte Bauträger rechtlich in der Lage sein muss, spätestens bei Baubeginn mit dem/der Steuerpflichtigen als Wohnungswerber/Wohnungswerberin einen Anwartschaftsvertrag zu schließen.

Ein derartiger Anwartschaftsvertrag könnte ein nach den Bestimmungen des Bauträgervertragsgesetzes errichteter Bauträgervertrag sein.

Im Bauträgervertragsgesetz (BTVG), BGBI I Nr. 7/1997, werden Regelungen über den Erwerb von Rechten an Gebäuden und Wohnungen von Bauträgern getroffen.

Ein "*Bauträgervertrag*" im Sinne des § 2 Abs. 1 BTVG "*ist ein Vertrag über den Erwerb des Eigentums, des Wohnungseigentums, des Baurechts, des Bestandrechts oder eines sonstigen Nutzungsrechts einschließlich Leasings an zu errichtenden oder durchgreifend zu erneuernden Gebäuden, Wohnungen oder Geschäftsräumen*"; ein derartiger Bauträgervertrag liegt auch dann vor, "*wenn zwar der Erwerber sein Recht an der Liegenschaft von einem Dritten erwirbt, dieser Vertrag aber mit dem Vertrag über die Errichtung oder durchgreifende Erneuerung des Gebäudes, der Wohnung oder des Geschäftsräums eine wirtschaftliche Einheit bildet*" (§ 2 Abs. 4 BTVG).

"*Bauträger*" im Sinne des § 2 Abs. 2 BTVG ist, wer sich verpflichtet, einem Erwerber die in Abs. 1 leg.cit. genannten Rechte einzuräumen; "*Erwerber*" im Sinne des § 2 Abs. 3 BTVG ist, wem Ansprüche auf den Erwerb der in Abs. 1 leg.cit. genannten Rechte gegen den Bauträger zustehen sollen.

Lt. Pkt. 1.1 - letzter Satz - des Kaufvertrages ist die Wohnhausanlage fertig gestellt, "*sodass die Bestimmungen des Bauträgervertragsgesetzes keine Anwendung finden*". Das Bauträgervertragsgesetz ist auf errichtete oder erneuerte Wohnhausanlagen nicht anwendbar; woraus zu schließen ist, dass es keinen, zwischen Bauträger und Bw. bei Baubeginn abgeschlossenen Anwartschaftsvertrag gibt.

Der Kaufvertrag vom 19. September 2002 ist auch kein, bei Baubeginn abgeschlossener Anwartschaftsvertrag, denn lt. Pkt. 1.1 - letzter Satz - des Kaufvertrages - der den Istzustand der Wohnhausanlage bei Vertragsabschluss beschreibt - ist die Wohnhausanlage und damit auch die Eigentumswohnung von CD und AR, fertig gestellt.

Im Kaufvertrag ist von einem "*vorläufigen*" Wohnungseigentum die Rede, das auf Grundlage eines - als Anlage B im Kaufvertrag integrierten, dem Finanzamt und dem unabhängigen Fi-

finanzsenat nicht vorgelegten - Wohnungseigentumsstatuts begründet worden (Pkt. 1.2), die Bw. (und AR) treten in die darin getroffenen Vereinbarungen ein (Pkt. 6.1).

"*Vorläufiges Wohnungseigentum*" kann vom Alleineigentümer einer Liegenschaft auf Grundlage einer schriftlichen Errichtungserklärung (Wohnungseigentumsstatut) begründet werden (§ 45 Abs. 1 WEG 2002).

Gemäß § 45 Abs. 2 WEG 2002 hat das Wohnungseigentumsstatut die Bezeichnung der Liegenschaft (Z 1), die Bezeichnung der wohnungseigentumstauglichen Objekte, an denen vorläufiges Wohnungseigentum begründet werden soll, nach ihrer Art (Wohnung, sonstige selbständige Räumlichkeit oder Kraftfahrzeug-Abstellplatz) und ihrer Lage (Z 2), die Erklärung des Alleineigentümers der Liegenschaft, an diesen Objekten vorläufiges Wohnungseigentum begründen zu wollen (Z 3) die Nutzflächen und Nutzwerte der wohnungseigentumstauglichen Objekte, an denen vorläufiges Wohnungseigentum begründet werden soll (Z 4) zu enthalten.

Gemäß § 45 Abs. 4 WEG 2002 wird das vorläufige Wohnungseigentum des Alleineigentümers durch Einverleibung in das Grundbuch begründet; dabei ist in der Aufschrift des Gutsbestandsblatts die Bezeichnung "*Vorläufiges Wohnungseigentum*" einzutragen. Mit der grundbücherlichen Einverleibung einer weiteren Person geht das vorläufige Wohnungseigentum in Wohnungseigentum über (Auer: Wohnungseigentumsgesetz 2002, AnwBI 2002, 354; u.a.).

Nach den in § 45 WEG 2002 normierten Rechtsfolgen ist das Wohnungseigentumsstatut derart ausgestaltet, dass es lediglich zur grundbücherlichen Begründung von Wohnungseigentum durch den Alleineigentümer führen kann; diesem aber darüber hinaus reichende Festlegungen verwehrt.

Da das Wohnungseigentumsstatut kein, mit einem (qualifizierten) Bauträger abgeschlossener, Vertrag ist, wird mit dem Eintreten in Rechte und Pflichten aus einem Wohnungseigentumsstatut auch keine "*Bauträgereigenschaft*" übertragen.

Nach Lehre und ständiger Rechtsprechung stellt die Verpflichtung aus einem Kaufvertrag mit einem qualifizierten Bauträger für sich eine achtjährige Bindung der bezahlten Beträge im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 dar (LStR 2002, Rz 501 und das do. zit. VwGH-Erkenntnis vom 22. Oktober 1996, ZI. 95/14/0128); umgekehrt ist daher eine achtjährige Bindung bei einem Kaufvertrag mit einem nicht qualifizierten Bauträger zu verneinen.

- Sonderausgaben im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 liegen mangels "*Errichtereigenschaft*" der Bw. nicht vor:

"*Errichter*" bzw. "*Errichterin*" im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 ist, wer ein Eigenheim oder einer Eigentumswohnung selbst herstellt oder herstellen lässt.

Ein Selbst-Herstellen oder Selbst-Herstellen-Lassen setzt ein bei Vertragsabschluss nicht fertig gestelltes Eigenheim oder eine, bei Vertragsabschluss nicht fertig gestellte Eigentumswohnung voraus: In Pkt. 1.1 - letzter Satz - des Kaufvertrages vom 19. September 2002 wird festgestellt: *"Die Wohnhausanlage ist fertiggestellt, sodass die Bestimmungen des Bauträgervertragsgesetzes keine Anwendung finden"*.

Festzustellen ist, dass die Bw. und AR eine, bei Vertragsabschluss bereits fertig gestellte Eigentumswohnung erworben haben und damit keine "Errichter" der Eigentumswohnung im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 sind.

Im Vorlageantrag schreibt die Bw. *"In meinem Fall ließ Hr. Mag. F die Wohnungen durch die Fa. LT errichten und ich habe als Wohnungswerber eine Eigentumswohnung gekauft"*: Nach dieser Aussage hat Mag. F die Wohnhausanlage errichten lassen und ist deshalb "Errichter" im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988.

Davon abgesehen bestätigt die Bw. mit ihren Ausführungen im Vorlageantrag, dass sie die Eigentumswohnung weder selbst hergestellt hat noch herstellen hat lassen.

Mit dem im Kaufvertrag vom 19. September 2002 angesprochenen Wohnungseigentumsstatut ist keine Errichtereigenschaft begründet worden; eine Errichtereigenschaft kann folglich durch die Übernahme von Rechten und Pflichten aus Wohnungseigentumsstatuten nicht übertragen werden.

Eine allenfalls durch einen Bauträgervertrag begründete und auf die Bw. und AR über gengenue Errichtereigenschaft ist auszuschließen, weil lt. Pkt. 1.1. des Kaufvertrages vom 19. September 2002 die Bestimmungen des Bauträgervertragsgesetzes keine Anwendung finden.

Auch die von Rechtsprechung und Lehre entwickelten Voraussetzungen, bei deren Vorliegen die Errichtereigenschaft anzunehmen ist, sind im Berufungsfall nicht erfüllt.

Nach Rz 507 der LStR 2002 bestehen keine Bedenken, die Errichtereigenschaft anzunehmen, wenn dem Steuerpflichtigen gegenüber die Leistungen der die Herstellung tatsächlich ausführenden Unternehmen aufgeschlüsselt werden und er das Risiko der Preissteigerung bei behördlichen Auflagen und Sonderwünschen hat.

Die Wohnhausanlage ist von der Firma KR LT errichtet worden; von Leistungen der Firma KR LT ist im Kaufvertrag vom 19. September 2002 nicht die Rede. Es ist wegen des normierten Vertragsinhaltes des Wohnungseigentumsstatutes davon auszugehen, dass eine Aufschlüsselung der Leistungen der Firma KR LT auch nicht im Wohnungseigentumstatut erfolgt ist.

Es ist weder behauptet worden noch finden sich Indizien dafür, dass eine derartige Aufschlüsselung in anderen Verträgen erfolgt ist.

Preisseigerungen bei behördlichen Auflagen und Sonderwünschen sind auszuschließen, weil lt. Pkt. 2.3. des Kaufvertrages vom 19. September 2002 "*der Kaufpreis ein Festpreis*", ist, "*der keine Veränderung erfahren kann*".

Da die Bw. das Bausparguthaben nicht für Maßnahmen iSv § 18 Ab1 Z 3 EStG 1988 verwendet hat, ist die Rückforderung von € 192,28 zu Recht erfolgt.

Wien, 26. August 2003