



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der KR, K, H-Straße 31, vertreten durch GfB Treuhand AG Steuerberatungsgesellschaft, 8970 Schladming, Untere Klaus 182, vom 17. Februar 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Leoben Mürrzuschlag vom 5. Jänner 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2000 und 2001 im Beisein der Schriftführerin Claudia Schmölder nach der am 27. Februar 2007 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet *abgewiesen*.

Entscheidungsgründe

Im Berufungsfall ist strittig, ob die von der Berufungswerberin (Bw.) in den Streitjahren als Sonderausgaben geltend gemachten Beträge iSd. § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b und d EStG 1988 abzugsfähig sind oder nicht. Das Finanzamt verneinte die Abzugsfähigkeit mit der Begründung, dass die Bw. an der von ihr mitfinanzierten Wohnung kein Eigentum erwerbe.

In der dagegen erhobenen Berufung wird im Wesentlichen auf einen am 27. Juli 2000 zwischen der Bw. und ihrem Vater, Herrn FR, abgeschlossenen Dienstbarkeitsvertrag verwiesen. Dieser Vertrag hat nachfolgenden - auszugsweise wörtlich wieder gegebenen - Inhalt:

"I.

(1) Herr FR ist auf Grund des notariellen Schenkungsvertrages vom 13. Juni 2000, derzeit noch außerbücherlich, Alleineigentümer der Liegenschaft EZX KG Y, deren Gutsbestand aus

dem einzigen Grundstück a/b Baufläche (Gebäude und befestigt) mit Haus H-Straße 31 besteht. (.....)

(2) Das Wohn- und Geschäftshaus Y , H-Straße 31, durch Umwandlung des bisherigen Schenkungsvertrages auf den Todesfall in einen solchen mit sofortiger Wirkung und Übergabe im Eigentum von Herrn FR stehend, wird derzeit von diesem umfassend saniert und umgebaut, wobei der bestehende Dachbodenraum durch Erhöhung der Außenmauern und durch die Schaffung eines neuen Dachgerüsts derart gestaltet wird, dass durch diese Baumaßnahme neuer Wohnraum entsteht. Die Sanierungs- und Umbaumaßnahmen werden durch Herrn FR als Bauherrn und in dessen Auftrag durchgeführt und auch von diesem bezahlt. Demgegenüber wird aber Frau KR das von ihrem Vater im Rohbauzustand geschaffene Dachbodengeschoß auf ihre Kosten ausbauen und in einen für Wohnzwecke geeigneten Zustand versetzen. Frau KR wird zum Zweck der Durchführung der von ihr vorgesehenen und von ihrem Vater unterstützten Ausbaumaßnahmen auch fremde Mittel in Anspruch nehmen, die in weiterer Folge auch pfandrechtlich im Lastenblatt der vertragsgegenständlichen Liegenschaft sicherzustellen sein werden.

II.

(1) Im Hinblick auf die von Frau KR gemachten Aufwendungen zum Ausbau ihrer künftigen Wohnung im Dachgeschoß des Hauses räumt Herr FR für sich und seine Erben und Rechtsnachfolger im Besitz und im Eigentum der ihm gehörigen Liegenschaft seiner Tochter Frau KR auf deren Lebensdauer das unentgeltliche, ausschließliche und höchstpersönliche Wohnungsrecht (als Wohnungsgebrauchsrecht) an allen Haupt- und Nebenräumlichkeiten der künftigen, im Dachgeschoß des Hauses H-Straße 31 gelegen Wohnung samt dem Recht des Zugangs zu dieser über das gemeinsame Stiegenhaus und den Hofraum der Liegenschaft ein.

(2) Frau KR ist verpflichtet, auf die Dauer der Ausübung des ihr eingeräumten Wohnrechtes die auf ihre Wohnung entfallenden und von dieser zu entrichtenden Betriebs- und Heizkosten sowie öffentlichen Abgaben zu bezahlen.

Da das eingeräumte Wohnrecht ein höchstpersönlich eingeräumtes Recht ist, erlischt dieses mit dessen Ablauf auch für allfällige Mitbewohner der Frau KR überlassenen Wohnung.

III.

Falls Frau KR vorzeitig das ihr eingeräumte Wohnrecht aufgeben sollte, ist Herr FR verpflichtet, die von seiner Tochter für den Ausbau deren im Dachgeschoß des Hauses gelegenen Wohnung gemachten Aufwendungen, berechnet nach dem Zeitwert der von dieser geschaffenen Ausbaumaßnahmen und Investitionen, abzulösen..."

In der Berufung wird überdies ausgeführt, im Zuge der dringend erforderlichen Sanierung des Wohn- und Geschäftshauses H-Straße 31 habe der Unternehmer, Herr FR, eine umfassende Dachsanierung durchgeführt. Durch diese Baumaßnahmen sei die Voraussetzung für die Errichtung einer neuen Wohnung geschaffen worden. In weiterer Folge sei als Nachtrag zum Schenkungsvertrag vom 13. Juni 2000 sowie zum – eingangs inhaltlich teilweise wiedergegebenen – Dienstbarkeitsvertrag vom 27. Juli 2000 am 15. November 2001 ein Wohnungseigentumsvertrag errichtet worden. Auf Grund der damit verbundenen Parifizierung werde der ursprüngliche Dachbodenraum im zweiten Obergeschoß des gegenständlichen Hauses nunmehr als Eigentumswohnung Top Nr. 3 bezeichnet. Für die Abzugsfähigkeit sei dem Gesetzestext zufolge lediglich erforderlich, dass neuer Wohnraum geschaffen werde, nicht jedoch sei Voraussetzung, dass es sich um eine Eigentumswohnung handeln müsse. Im Sinne der Gleichbehandlung sei daher nur die Frage zu klären, ob "Wohnraum" neu geschaffen werde. Das betreffende Objekt selbst, in welchem der Wohnraum geschaffen werde, könne sich durchaus im Besitze anderer Personen befinden. Wesentlich sei, dass der Wohnraum der Befriedigung des Wohnbedürfnisses diene. Die Schaffung des neuen Wohnraumes könne mit Einverständnis des Gebäudeeigentümers auch von anderen Personen erfolgen. Im vorliegenden Fall sei durch den angeführten Dienstbarkeitsvertrag eine enge Bindung zwischen dem gesonderten Gebäudeteil und dem neu geschaffenen Wohnraum hergestellt worden. Der Gesetzgeber habe nicht nur die Errichtung einer Eigentumswohnung begünstigen wollen. Für die Inanspruchnahme der Begünstigung des § 18 EStG werde lediglich verlangt, dass bisher noch nicht vorhandener Wohnraum geschaffen werde. Im Berufungsfall sei die Wohnraumerrichtung auf Kosten der Bw. erfolgt, welche ein lebenslanges Nutzungsrecht (mitsamt vereinbarter Ablöse ihrer Investitionen im Falle der vorzeitigen Beendigung) am neu geschaffenen Wohnraum eingeräumt erhalten habe.

Im Akt der Abgabenbehörde erster Instanz befindet sich eine Kopie des Einreichplanes für den gegenständlichen Dachgeschoßausbau (datiert mit 10. November 1998). Als Bauwerber scheint der Vater der Bw. auf.

Die Baukosten der Streitjahre betragen einer – mit 25. Dezember 2005 datierten – Rechnungsaufstellung zufolge insgesamt ATS 639.233,- (davon ATS 396.818,- im Jahr 2000 bzw. ATS 242.415,- im Jahr 2001). Die Finanzierung erfolgte über ein Landesdarlehen sowie über ein Bankdarlehen (aufgenommen jeweils von der Bw. und ihrem damaligen Lebensgefährten und nunmehrigen Ehegatten GG, nunmehr R).

In der am 27. Februar 2007 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass eine schriftliche Vereinbarung über einen allfälligen künftigen Eigentumserwerb der gegenständlichen Wohnung durch die Bw. (bzw. deren Ehegatten) nicht vorliege. Der Ab-

schluss der Bauarbeiten sei im Jahre 2001 erfolgt, im selben Jahr sei auch dem Vater der Bw. die Benützungsbewilligung erteilt worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 (in der für die Streitjahre maßgeblichen Fassung BGBl. I Nr. 106/1999) sind bei Ermittlung des Einkommens (ua.) Ausgaben zur Wohnraumschaffung oder zur Wohnraumsanierung als Sonderausgaben abzuziehen. Darunter sind ua. gemäß lit. b der zitierten Gesetzesstelle Beträge zu verstehen, 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. Nach lit. d leg. cit. stellen auch Rückzahlungen von Darlehen, die für die Schaffung von begünstigtem Wohnraum oder für die Sanierung von Wohnraum aufgenommen wurden, sowie Zinsen für derartige Darlehen, Sonderausgaben dar.

Ausgaben im vorangeführten Sinne kann der Steuerpflichtige gemäß § 18 Abs. 3 Z 1 EStG auch dann absetzen, wenn er sie für seinen nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) und für seine Kinder (§ 106) leistet.

Die Bw. vermeint nun, es sei für den Sonderausgabenabzug nicht erforderlich, dass eine (letztlich auch ins Eigentum des betreffenden Steuerpflichtigen übergehende) Eigentumswohnung errichtet werde; vielmehr genüge (bloß) die Schaffung von neuem Wohnraum, welcher „*durchaus im Besitze anderer Personen sein*“ könne.

Diese Ansicht steht jedoch in Widerspruch zur Judikatur des VwGH:

Für die Errichtung einer *Eigentumswohnung* ist nämlich der Erwerb des grundbücherlichen Eigentums am Liegenschaftsanteil erforderlich. „Selbst errichtet“ bedeutet insbesondere, dass der Begünstigte durch den Aufwand unmittelbar (Mit)Eigentümer wird (zB VwGH vom 25. September 1984, 83/14/0226). Bezüglich der Errichtung von *Eigenheimen* hat der VwGH ausgesprochen, dass von einem Eigenheim nur gesprochen werden kann, wenn es im Eigentum oder Miteigentum des Errichters steht (zB das Erkenntnis vom 15. November 1994, 94/14/0107; ein „Eigenheim“ iSd. § 18 EStG liegt allerdings im Berufungsfall nicht vor, da das Gebäude laut Grundbuch weit mehr als zwei Wohnungen aufweist). Zwar ist für den Sonderausgabenabzug im Zeitpunkt der Verausgabung grundbücherliches oder außerbücherliches Eigentum nicht notwendig. Jedoch muss spätestens im Zeitpunkt der Benützungsbewilligung

der entsprechende Grundanteil zumindest in das außerbücherliche Eigentum des Errichters übergegangen und der Vertrag über die Einräumung des Wohnungseigentums abgeschlossen sein (s. *Doralt*, EStG 10. Auflage, § 18 Tz 149, und die dort zitierte Rechtsprechung). In diesem Sinne hat auch der UFS bereits judiziert, dass Errichtungskosten iSd. § 18 Abs. 1 lit. b EStG nur begünstigt sind, wenn sie vom Eigentümer bzw. Miteigentümer des Grund und Bodens geleistet werden (zB UFS Wien vom 12. August 2005, RV/0507-W/05).

In seinem Erkenntnis B 699/89 vom 28. September 1990 hat auch der VfGH ausgesprochen, dass der die begünstigten Aufwendungen Leistende (zumindest) Wohnungswerber sein muss. Aus Gründen der Gleichbehandlung kann laut VfGH für den Sonderausgabenabzug zwar nicht auf den zufälligen, vom Steuerpflichtigen meist nicht beeinflussbaren Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages abgestellt werden. Wohl aber muss im Zeitpunkt der Verausgabung (auf Grund entsprechender Vereinbarungen) bereits feststehen, dass der Aufwand dem Zweck der Errichtung einer (allenfalls erst später ins Eigentum des Errichters gehenden) Eigentumswohnung dient.

Im Erkenntnis vom 24. Juni 1999, 94/15/0213, brachte der VwGH schließlich zum Ausdruck, dass es zur Inanspruchnahme der steuerlichen Begünstigung des § 18 Abs. 3 Z 1 lit. b EStG auch nicht genüge, wenn ein Eigenheim erst Jahre *nach* Erteilung der Benützungsbewilligung und dessen Nutzung zu Wohnzwecken (im Erkenntnisfalle: im Erbwege) an den Errichter übertragen werden soll.

Im Berufungsfall ist unbestritten, dass im Zusammenhang mit dem Dachbodenausbau der Vater der Bw. als Bauwerber aufgetreten ist und dieser in weiterer Folge auch Eigentum (iSd. WEG) an der gegenständlichen Wohnung erworben hat (bzw. bereits im Zeitpunkt der Errichtung Eigentümer der betreffenden Liegenschaft war). Bindende Vereinbarungen, welchen zufolge die Bw. hinkünftig Eigentum an der von ihr ausgebauten Wohnung erwerben würde, lagen im Berufungsfall weder im Zeitpunkt der Errichtung vor, noch wurden zwischenzeitig derartige Vereinbarungen getroffen (s. Verhandlungsprotokoll vom 27. Februar 2007). Der Vater der Bw. ist nach wie vor Eigentümer der in Frage stehenden Wohnung.

Unbestritten ist zudem, dass die bezüglichen Zahlungen der Bw. nicht für in § 18 Abs. 3 Z 1 EStG genannte Personen (Ehepartner bzw. Kind) geleistet wurden.

Wenn die Bw. auf das ihr eingeräumte lebenslange Wohnungsrecht verweist und damit (nach ha. Ansicht) die wirtschaftliche Betrachtungsweise ins Spiel bringt, so ändert dies im Ergebnis nichts daran, dass sie im Sinne obiger Ausführungen nicht als (Mit)Errichterin der gegenständlichen Wohnung anzusehen ist:

Zum Einen ist der österreichischen Rechtsordnung die Begründung von Stockwerkseigentum fremd. Miteigentum an einer (bebauten oder unbebauten) Liegenschaft kann nur in Form von

Anteileigentum begründet werden, bei dem jedem Miteigentümer ein bestimmter – prozentueller – Anteil an der ungeteilten gemeinschaftlichen Sache zukommt. Da wirtschaftliches Eigentum iSd. § 24 Abs. 1 lit. d BAO voraussetzt, dass die „Herrschaft gleich einem Eigentümer ausgeübt“ wird, konnte die Bw. mangels möglichen Eigentums an einem Gebäudeteil daher auch nicht wirtschaftliches Eigentum an der im Dachgeschoß ausgebauten Wohnung erwerben (s. zB VwGH vom 24. Juni 1986, 84/14/0199).

Zum Anderen fallen beim Zuwendungsfruchtgenuss im Regelfalle zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum zusammen. Nur in Ausnahmefällen, in denen vertragliche Abmachungen und tatsächliche Gestaltungen hinzutreten, die dem Fruchtnießer eine Rechtsposition verleihen, die über die gewöhnliche Stellung eines Fruchtgenussberechtigten hinausgeht, auf Grund der also die Befugnisse des Fruchtnießers so weit gehen, dass er über das Wirtschaftsgut gleich einem Eigentümer schalten und walten kann, kommt uU. eine Zurechnung des mit dem Fruchtgenuss belasteten Wirtschaftsgutes zum Vermögen des Fruchtgenussberechtigten in Betracht. Voraussetzungen hierfür wären etwa ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten des Berechtigten, die Übertragung der Verwaltung an ihn oder die Übertragung von Verfügungsrechten (*Stoll*, BAO-Kommentar, 296). Derartige Vereinbarungen bzw. Gestaltungen wurden im Berufungsfall jedoch nicht getroffen.

Der Umstand, dass sich der Vater der Bw. für den Fall der Beendigung des Dienstbarkeitsvertrages zur Ablöse der von der Bw. und ihrem nunmehrigen Ehegatten im Inneren des Gebäudes getätigten Investitionen (nach dem Zeitwert) verpflichtet hat, ändert ebenfalls nichts daran, dass die gegenständliche Wohnung in ihrer Gesamtheit wirtschaftlich dem zivilrechtlichen Wohnungseigentümer (eben dem Vater der Bw.) zuzurechnen ist.

Aus den angeführten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 27. Februar 2007