

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 20. Mai 2019 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 8. Mai 2019, Steuernummer ***BF1StNr1***, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 Bundesabgabenordnung (BAO) teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Das Verfahren stellt sich wie folgt dar:

Auf Grundlage der Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2014 wurde am 8. Mai 2019 seitens der belangten Behörde ein **Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2014** erlassen. Dabei wurden die geltend gemachten sonstigen außergewöhnlichen Belastungen in Höhe von 14.631,39 € zur Gänze nicht anerkannt.

In der **Beschwerde** vom 20. Mai 2019 machte der Beschwerdeführer geltend, dass Punkt 11.4. der Erklärung nicht berücksichtigt wurde, der Punkt „*wurde ausgefüllt aber nicht gescannt*“.

In der bei der Behörde am 7. August 2019 eingelangten Beantwortung eines **Ergänzungser suchens** vom 4. Juli 2019 wurde eine Kostenaufstellung, ein Wohnungsangebot,

die erste Seite eines Mietvertrages sowie drei Zahlungsbestätigungen über den Betrag der geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen vorgelegt.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 23. September 2019 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt: „*Die in der Beschwerde beantragten Kosten für Finanzierungsbeitrag, Mietvertrag-Vergebühr und Inventarablöse stellen keine außergewöhnliche Belastung dar.*“

Mit Anbringen vom 16. Oktober 2019 er hob der Beschwerdeführer **Beschwerde bzw. Einspruch** und führte aus:

„*Mit der Abweisung meiner Beschwerde v. 20.05.19 bin ich insoferne nicht einverstanden, weil ich nicht der Ansicht bin, daß einmalige Zahlungen von ca. € 15.000,-- für Wohnraumbeschaffung keine außergewöhnliche Belastung darstellen – für mich ist eine derartige Summe sehr wohl eine finanzielle Belastung. Diese Kosten sind auch im Steuerbuch „Tipps für Arbeitnehmerveranlagung“ bei den Sonderausgaben (siehe blg. Kopie) extra angeführt.*“

Am 4. Mai 2020 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und nahm wie folgt Stellung:

„*Bei den Kosten im Zusammenhang mit der Anmietung einer Wohnung handelt es sich nicht um außergewöhnliche Belastungen. Die Aufwendungen sind weder außergewöhnlich noch erwachsen sie zwangsläufig. Gemäß § 34 Abs. 2 EStG 1988 ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.*

Gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Die Anmietung einer Wohnung erfolgt freiwillig, außerdem entstehen die geltend gemachten Aufwendungen so gut wie jedem, der eine Wohnung mieten möchte. Diese Aufwendungen entstehen damit einer Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse.

Betreffend Beantragung der Ausgaben als Sonderausgaben im Zuge des Vorlageantrages: Sollte es sich beim Finanzierungsbeitrag um abzugsfähige Sonderausgaben nach § 18 Abs 1 Z 3 lit a EStG 1988 handeln (gemeinnützige Bauvereinigung liegt vor, mindestens achtjährig gebundene Beträge wurden nicht nachgewiesen), spricht sich das Finanzamt für eine Anerkennung bis zum Höchstbetrag des § 18 Abs 3 Z 2 EStG aus.

Die übrigen beantragten Aufwendungen (Mietvertragsgebühr und Ablöse) stellen jedoch nach Ansicht des ho. Finanzamtes auch keine Sonderausgaben iSd § 18 EStG 1988 dar - es wird die Abweisung beantragt.“

Das Bundesfinanzgericht forderte den Beschwerdeführer mit **Beschluss** vom 5. Mai 2020 auf, den vollständigen Mietvertrag zur Wohnung vorzulegen, eine detaillierte Darstellung, für welches Inventar die Ablösen in Höhe von 4.500,00 € bezahlt wurden, beizubringen und zu beantworten, ob der Finanzierungsbeitrag aus Eigen- oder Fremdmitteln aufgebracht wurde. Der Beschwerdeführer legte diese Unterlagen am 25. Mai 2020 vor und gab an, dass der Finanzierungsbeitrag aus Erspartem beglichen wurde.

Aufgrund **telefonischer Anfrage** bei der Vermieterin wurde am 28. Mai 2020 seitens der Vermieterin eine Bestätigung per E-Mail übermittelt, wonach der Finanzierungsbeitrag als Baukostenbeitrag und Grundanteilsosten Verwendung fand und für mindestens acht Jahre gebunden zur Schaffung von Wohnraum (§ 18 Abs 1 Ziffer 3 lit a EStG in der geltenden Fassung) sei, von den Mietern in Höhe von 9.929,05 € eingezahlt wurde und die „*unterzeichnete Vereinigung*“ als gemeinnützige Bauvereinigung behördlich anerkannt sei.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

1. Zuständigkeit

Die Rechtssache wurde am 5. Mai 2020 der damit zuständigen Geschäftsabteilung zugewiesen.

Das mit „Beschwerde/Einspruch“ betitelte Anbringen vom 16. Oktober 2019 ist aufgrund des objektiven Erklärungswerts als Vorlageantrag gemäß § 264 BAO zu beurteilen. Für die Beurteilung von Anbringern kommt es nicht auf die Bezeichnung von Schriftsätzen und die zufälligen verbalen Formen an, sondern auf den Inhalt, das erkennbare oder zu erschließende Ziel des Parteischrittes (vgl Ritz, BAO⁵, § 85 Tz 1, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung des VwGH).

Da die Beschwerde zulässig ist, rechtzeitig eingebracht wurde und keine Erledigung in Beschlussform gemäß § 278 BAO zu ergehen hat, entscheidet das Bundesfinanzgericht gemäß § 279 BAO in der Sache selbst.

2. Streitpunkte

Strittig ist, ob im Rahmen der Miete von Wohnraum angefallene Kosten für Finanzierungsbeitrag, Mietvertragsgebühren und Inventarablösen bei der Ermittlung des Einkommens als außergewöhnliche Belastung bzw. Sonderausgaben abzugsfähig sind.

3. Sachverhalt

In Ergänzung des dargestellten Verfahrens wird nachfolgender Sachverhalt festgestellt:

Am 22. Dezember 2014 hat der Beschwerdeführer gemeinsam mit seiner Ehegattin als Mieter und der ***Bauträger***, als Vermieterin einen Mietvertrag betreffend die Wohnung in der Wohnhausanlage ***Wohnadresse***, abgeschlossen. Die Wohnung wurde erstmals ab 1. Jänner 2001 vermietet, sodass diese mit 1. Jänner 2015 vom Beschwerdeführer von der Vormieterin übernommen wurde.

Die Zahlung des Finanzierungsbeitrages ist laut Mietvertrag verpflichtend, um in den Besitz der Wohnung zu gelangen.

Aufgrund der Zahlungsvereinbarung vom 10. Dezember 2014 wurden 202,34 € als Mietvertragsgebühr und 9.929,05 € als Finanzierungsbeitrag an die Vermieterin mittels Banküberweisung am 15. Dezember 2014 bezahlt. Die Zahlungen erfolgten zur Gänze aus angesparten Eigenmitteln. Der Finanzierungsbeitrag ist in Punkt 4. des Mietvertrages vereinbart und wurde als Baukostenbeitrag und Grundanteilkosten verwendet. Dieser ist ab dem Einzahlungstag mindestens für die Dauer von acht Jahren gebunden. Die Vermieterin ist eine gemeinnützige Bau-, Wohnungs- und Siedlungsvereinigung.

Die Inventarablöse in Höhe von 4.500,00 € (nachgewiesen durch eine Zahlungsbestätigung) wurde für die Übernahme von folgenden Gegenständen an die Vormieterin bezahlt:

- WOHNZIMMER für Essgarnitur, Ledersitzbank, Wandverbau
- KÜCHE kompl. inkl. Geräte (Kühl-Gefrier-Kombination, E-Herd, Geschirrspüler)
- SCHLAFZIMMER kompl. Verbau links + rechts inkl. Bett
- VORZIMMER kompl. Verbau
- BAD - Waschtisch inkl. Spiegel, Waschmaschine
- WC - Regal (Schrank) mit Schmutzwäschenkippe
- ABSTELL-VORRATSRAUM - Eck-Metallstellagen
- KELLER - Metallstellagen (wie im Abstell-Vorratsraum)

Die Ausgaben für Mietvertragsgebühren und Inventarablösen im Zuge der Übernahme einer Mietwohnung sind aufgrund der Miete der Wohnung ab 1. Jänner 2015 angefallen. Solche Kosten treffen die Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse, da sie gewöhnlich und nicht unüblicher Weise bei der Wohnungsmiete zu bezahlen sind. Der Besitz von Wohnraum stellt ein Grundbedürfnis eines jeden Menschen dar und sind damit im Zusammenhang stehende Ausgaben im täglichen Leben üblich.

4. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem Akt und dem Abgabeninformationssystem der Finanzverwaltung sowie den Erhebungen des Bundesfinanzgerichts. Gemäß § 167 Abs 2 BAO ist unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

In Punkt 4. (2) des Mietvertrages ist dargestellt, dass die Finanzierung der Gesamtbaukosten auch zum Teil durch die Leistung des Finanzierungsbeitrages erfolgt, wonach die Widmung dieses Beitrages zu Zwecken der Wohnraumschaffung nachgewiesen ist. Dies wird noch dadurch untermauert, dass die Zahlung des Finanzierungsbeitrages Mietvertragsbestandteil und damit zur Nutzung des Wohnraums unbedingte Voraussetzung ist und die Bestätigung der Mittelverwendung vom 28. Mai 2020 zur Wohnraumschaffung vorliegt.

Dass die Vermieterin eine gemeinnützige Bau-, Wohnungs- und Siedlungsvereinigung ist, begegnet aufgrund der Erklärung der Vermieterin in der Bestätigung vom 28. Mai 2020 keine Bedenken. Aufgrund der Stellungnahme des Finanzamts im Vorlagebericht ist dies auch unstrittig.

Die Höhe des Finanzierungsbeitrages ist durch eine Zahlungsbestätigung, aufgrund der Festsetzung unter Punkt 1. (1) des Mietvertrages vom 22. Dezember 2014 und der Zahlungsvereinbarung vom 10. Dezember 2014 nachgewiesen.

Die Bindungsfrist von mindestens acht Jahren ist aus der Bestätigung der Vermieterin vom 28. Mai 2020, dass eine diesbezügliche Vereinbarung vorliegt, sowie aus Punkt 3. (5) des Mietvertrages (*„bei Rückzahlung dieser Beträge vor Ablauf der gesetzlichen Bindungsfrist hat die Vermieterin das für den/die Wohnungswerber/in zuständige Finanzamt zu verständigen“*) zu schließen.

5. Rechtslage

§ 18 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) lautet auszugsweise:

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

1. [...]

3. 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 Betrages hat oder nicht.

[...]

(3) In Ergänzung des Abs. 1 wird bestimmt:

1. Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 2, 3 und 5 kann der Steuerpflichtige auch dann absetzen, wenn er sie für seinen nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) und für seine Kinder (§ 106) leistet.

2. 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 Beiträge 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 und/oder*
- um 2 920 Euro, wenn dem Steuerpflichtigen kein Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, er aber mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt und/oder*
- um 1 460 Euro bei mindestens drei Kindern (§ 106 Abs. 1 und 2). Ein Kind kann nur bei der Anzahl der Kinder eines Steuerpflichtigen berücksichtigt werden. Kinder, die selbst unter das Sonderausgabenviertel fallende Sonderausgaben geltend machen, zählen nicht zur Anzahl der den Erhöhungsbetrag vermittelnden Kinder.*

Sind diese Ausgaben insgesamt

- niedriger als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel der Ausgaben, mindestens aber der Pauschbetrag nach Abs. 2, als Sonderausgaben abzusetzen,*
- gleich hoch oder höher als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel des Höchstbetrags als Sonderausgaben abzusetzen (Sonderausgabenviertel).*

Beträgt der Gesamtbetrag der Einkünfte mehr als 36 400 Euro, vermindert sich das Sonderausgabenviertel gleichmäßig in einem solchen Ausmaß, dass sich bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 60 000 Euro ein absetzbarer Betrag in Höhe des Pauschbetrages nach Abs. 2 ergibt.

[...]"

§ 34 EStG 1988 lautet auszugsweise:

„(1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muß folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muß außergewöhnlich sein (Abs. 2).
2. Sie muß zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
3. Sie muß die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

(2) Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

(3) Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

(4) Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. [...]“

6. Rechtliche Beurteilung

6.1. Wohnraumschaffung (siehe I.)

Vorerst ist festzuhalten, dass der Beschwerdeführer die strittigen Ausgaben als sonstige außergewöhnliche Belastungen in der Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2014 geltend gemacht hat. Im Vorlageantrag führte dieser an, dass diese Kosten auch im Steuerbuch „Tipps für Arbeitnehmerveranlagung“ bei den Sonderausgaben extra angeführt seien.

Es ist zwischen außergewöhnlicher Belastungen und Sonderausgaben zu unterscheiden. [§ 34 Abs 1 letzter Satz EStG 1988](#) bestimmt, dass eine außergewöhnliche Belastung nur dann vorliegt, sofern weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben vorliegen.

Aufgrund des vorliegenden Sachverhalts sind die relevanten Ausgaben der privaten Lebensführung (Wohnbedürfnis) zuzuordnen, sodass steuerlich der Abzug als Betriebsausgaben oder Werbungskosten, die einen Zusammenhang mit (außer-)betrieblichen Einkünften erfordern, auszuschließen ist. Systematisch ist daher aufgrund des vorerwähnten eindeutigen Gesetzestextes („Die Belastung darf weder ... noch Sonderausgaben sein.“) zuerst das Vorliegen von Sonderausgaben zu prüfen.

§ 18 EStG 1988 führt jene Ausgaben an, die bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen sind. Die strittigen Ausgaben lassen sich bei Durchsicht der Gesetzesbestimmung inhaltlich bloß unter dem Titel der Wohnraumschaffung einordnen.

Ausgaben zur Wohnraumschaffung sind gemäß [§ 18 Abs 1 Z 3 EStG 1988](#) nur dann als Sonderausgaben abzuziehen, sofern mindestens achtjährig gebundene Beträge vom Wohnungswerber zur Schaffung von Wohnraum an Bauträger geleistet werden, Beträge für die Errichtung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen verausgabt werden oder Darlehen, die für die Schaffung von begünstigtem Wohnraum aufgenommen wurden, zurückgezahlt werden.

Da der Beschwerdeführer die Ausgaben aus Eigenmittel getragen hat und diese zur Anmietung einer Wohnung und damit nicht zur Errichtung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen geleistet wurden, ist lediglich die Einordnung der Bezahlung von Finanzierungsbeitrag, Mietvertragsgebühren und Inventarablösen unter den Tatbestand des [§ 18 Abs 1 Z 3 lit a EStG 1988](#) (mindestens achtjährig gebundene Beträge) einer Prüfung zu unterziehen.

Die Absicht des Gesetzgebers, mindestens achtjährig gebundene Beträge an gemeinnützige Bauträger steuerlich zu begünstigen, liegt in der allgemeinen Förderung der Wohnraumschaffung (VwGH 16. 4. 1980, [1576/79](#)). Auch wenn es vielfach um den konkreten Wohnraum des Wohnungswerbers geht und der Wohnungswerber die finanzielle Last damit in Verbindung sieht, soll es diese gesetzliche Bestimmung dem Bauträger ermöglichen, durch die langjährige Bindung des Beitrages Wohnraum zu schaffen. Das Gesetz begünstigt nicht das Tragen der wirtschaftlichen Belastung des langfristig gebundenen Beitrages, sondern dass es dem Bauträger dadurch möglich wird, Wohnraum – auch für die Allgemeinheit – zu schaffen.

Mietvertragsgebühren wurden zwar an einen gemeinnützige Bauträger gezahlt, sind aber jedenfalls nicht mindestens achtjährig gebundene Beträge zur Wohnraumschaffung. Sie fallen aufgrund gesetzlicher Verpflichtung an, sind an die gesetzlich vorgesehene Stelle abzuführen und dienen schon dadurch nicht der allgemeinen Wohnraumschaffung.

Die geltend gemachten Ablösezahlungen wurden an die Vermieterin (einer Privatperson und nicht einem gemeinnützigen Bauträger) gezahlt und scheiden schon deshalb vom Abzug als begünstigte Sonderausgaben nach [§ 18 Abs 1 Z 3 lit a EStG 1988](#) aus.

Da weder Mietvertragsgebühren noch Inventarablösen demnach als Sonderausgaben zu qualifizieren sind, ist die Eigenschaft als außergewöhnliche Belastung – wie ursprünglich beantragt – zu prüfen.

Mietvertragsgebühren und Inventarablösen fallen üblicherweise im täglichen Leben im Zuge der Miete von Wohnraum an. Eine Wohnung zu nehmen ist ein Grundbedürfnis. Sofern kein Eigenheim zur Verfügung steht, ist ein Mieter von Wohnraum sehr häufig, wenn nicht unabwendbar, damit konfrontiert, Mietvertragsgebühren zu tragen bzw. Einrichtungsgegenstände anzuschaffen oder – wie hier – abzulösen. Solche Ausgaben sind daher nicht außergewöhnlich.

Zusätzlich führen Inventarablösen zu einer Vermögenumschichtung, dh es wird Geldvermögen gegen Sachvermögen getauscht, und liegt daher aufgrund des entstandenen Gegenwerts keine endgültige wirtschaftliche Belastung in Form von verlorenem Aufwand vor.

Zusammengefasst fehlt jedenfalls die von [§ 34 Abs 1 EStG 1988](#) geforderte Voraussetzung der Außergewöhnlichkeit der Belastung bzw. überhaupt das Vorhandensein einer Belastung. Mietvertragsgebühren und Inventarablösezahlungen sind daher bei der Einkommensermittlung auch als außergewöhnliche Belastung nicht abzuziehen.

Hinsichtlich des Finanzierungsbeitrages liegen die Voraussetzungen des [§ 18 Abs 1 Z 3 lit a EStG 1988](#) vor.

Die Zweckwidmung zur Wohnraumschaffung ist aufgrund des festgestellten Sachverhalts, insbesondere der Erklärung der Vermieterin vom 28. Mai 2020 evident.

Die Zahlung des Beitrages an einen qualifizierten Bauträger bzw. überhaupt das Vorliegen eines Bauträgers gemäß [§ 18 Abs 1 Z 3 lit a EStG 1988](#) ist nachgewiesen bzw. jedenfalls glaubhaft.

Die mindestens achtjährige Bindung wurde im Sachverhalt festgestellt. Für die Bindung genügt eine konkludente Vereinbarung (LStR 501). Die mietweise Überlassung einer Wohnung und die Zahlung des Baukostenbeitrages durch den Wohnungswerber sind (schlüssige) Handlungen, die das Zustandekommen des Mietvertrages und die Bindung des Baukostenbeitrages bewirken (VwGH 06.10.1992, [92/14/0143](#) mit Verweis auf VwGH 12.10.1976, 909/75).

Der Beschwerdeführer ist unzweifelhaft als Wohnungswerber anzusehen.

Nach dem vorletzten Satz des [§ 18 Abs 1 Z 3 lit a EStG 1988](#) ist es gleichgültig, ob der Wohnraum dem Wohnungswerber in Nutzung (Bestand) gegeben oder ihm eine Kaufanwartschaft eingeräumt wird. Daher reicht auch die Miete von Wohnraum im Gegensatz zum Tatbestand der lit b leg cit, der die Eigentumsschaffung steuerlich begünstigt, aus.

In welchem Baustadium sich der zu schaffende Wohnraum im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses und der folgenden Zahlungen befindet (Planung, Rohbau oder auch schon Fertigstellung) ist gleichgültig. Die vom Wohnungsnachfolger nach Schaffung des Wohnraumes geleisteten achtjährig gebundenen Beträge sind ebenfalls steuerbegünstigt (vgl Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 18 Rz 122 mit weiteren Literatur- und Judikaturhinweisen).

Dass der Beschwerdeführer den Finanzierungsbeitrag auch anteilmäßig für seine Ehegattin als Mieterin gezahlt hat, hindert gemäß [§ 18 Abs 3 Z 1 EStG 1988](#) nicht den Sonderausgabenabzug.

Es war daher – in diesem Punkt – dem Beschwerdeantrag stattzugeben.

Der Sonderausgabenabzug ist durch [§ 18 Abs 3 Z 2 EStG 1988](#) eingeschränkt, sodass das Einkommen sich nur in dem im beiliegenden Berechnungsblatt dargestellten Ausmaß mindert.

6.2. Unzulässigkeit einer Revision (siehe II.)

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

Im Wesentlichen wurden durch das Erkenntnis Sachverhaltsfragen gelöst. Die Rechtsfragen wurden in Entsprechung des eindeutigen Gesetzestextes bzw. der höchstgerichtlichen Judikatur (angeführt unter 6.1.) gelöst und liegen daher Rechtsfragen grundsätzlicher Bedeutung nicht vor.

Wien, am 2. Juni 2020