



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adr.1, gegen den Bescheid des Finanzamtes X. betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2004 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2004 wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Bw. bezog im streitgegenständlichen Zeitraum Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und reichte beim Finanzamt eine "Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2004" ein.

Das Finanzamt ersuchte den Bw. mit Schreiben vom 9. November 2005 um Vorlage einer Aufstellung samt Belegen und Berechnungsunterlagen u.a. über als Sonderausgaben beantragte Aufwendungen betreffend "Wohnraumschaffung/-sanierung" in Höhe von € 12.226,12.

Der Bw. beantragte in Beantwortung des Ergänzungsersuchens zur KZ 456 cit: "... nunmehr Aufwendungen in Höhe von € 13.009,14". Vorgelegt wurde dazu eine von der Marktgemeinde B. u.a. mit dem Bw. geschlossene Vereinbarung vom 15. Juli 2004 betreffend die Sanierung des Güterweges "A." begonnen beim Haus "A." 54 bis zum Haus "A." 53. Laut dieser Vereinbarung sei die Asphaltierung bis zum Haus A. 53 vorgesehen. Die geschätzten Kosten seien € 50.000,00. Die Interessenten erklärten sich mit ihrer Unterschrift bereit die

angeführten Finanzierungsbeiträge bis spätestens vier Wochen nach Baubeginn zu bezahlen. Der Baubeginn sei für die 33 Kalenderwoche 2004 vorgesehen. Die Gemeinde übernehme die Finanzierung mit Einbindung von Fördermitteln wenn in der Vereinbarung näher angeführte Interessentenbeiträge geleistet würden. Der Bw. bestätigte mit seiner Unterschrift betreffend die "Finanzierungsaufteilung" die Übernahme eines Interessentenbeitrages in Höhe von € 7.000,00 (siehe AN-Akt, S 14).

Weiters wurde vom Bw. eine Rechnung der Firma C. betreffend "Bruchschotter frei Bau" und eine Einzahlungsbestätigung zu dieser Rechnung in Höhe von € 748,84 vorgelegt (siehe AN-Akt S 15). Auch wurde vom Bw. eine weitere Rechnung der Firma C. betreffend "Heißmischgut eingebaut" sowie "Asphaltbeton eingebaut" und eine Einzahlungsbestätigung zu dieser Rechnung in Höhe von € 5.260,30 vorgelegt (siehe AN-Akt S 16).

Der Bw. beantragte in seiner Beantwortung des Ergänzungsersuchens auch die Berücksichtigung von Werbungskosten unter dem Titel "Arbeitsmittel – Arbeitskleidung" in Höhe von insgesamt € 553,50.

Das Finanzamt erließ am 17. Jänner 2006 den Einkommensteuerbescheid 2004 für den Bw. und berücksichtigte die vom Bw. als Sonderausgaben beantragten Aufwendungen für die Güterwegsanierung sowie die unter dem Titel "Arbeitsmittel – Arbeitskleidung" beantragten Werbungskosten nicht. Das Finanzamt führte zur Begründung – auszugsweise zitiert – wie folgt aus:

"... Bei den geltend gemachten Aufwendungen für Bekleidung (Schuhe) handelt es sich nicht um solche für typische Berufskleidung. Die Ausgaben sind daher nicht als Werbungskosten abzugsfähig.

Die Kosten der Errichtung eines Güterweges stellen keine abzugsfähigen Ausgaben für Wohnraumschaffung gem. § 18 EStG dar, und konnten daher auch keine steuerliche Berücksichtigung finden."

Der Bw. brachte mit Schriftsatz vom 5. Februar 2006 Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 ein und führte begründend aus, spezielle Berufskleidung und Schuhe usw. seien eine "Ausgabe für Werbungskosten", da diese vom Betrieb nicht zur Verfügung gestellten würden. Weiters seien sie notwendig, da der Bw. im Betrieb in der Instandhaltung, als Dampfkesselwärter, als Aufzugswärter usw. beschäftigt sei.

Weiters verwies der Bw. darauf, dass die Errichtung einer Hauszufahrt zu seinem Wohnort (es sei zum Beispiel von der Müllabfuhr der Müll nicht abgeholt worden, man habe zum Beispiel mit dem Kindergartenbus den Wohnort nicht erreichen können usw.) sehr wohl als

Aufschließungsabgabe gesehen werden müsse (Bestätigung seitens der Gemeinde B.) und stelle daher eine abzugsfähige Ausgabe für Wohnraumschaffung dar.

Der Bw. legte folgendes vom Bürgermeister unterfertigtes Schreiben vom 23. Jänner 2006 der Berufung bei:

"Bestätigung für das Finanzamt D.

Seitens der Marktgemeinde B. wird bestätigt, dass für das Anwesen E. (Bw.) eine Hof- bzw. Hauszufahrt über die Güterwegebauabteilung des Amtes der F. Landesregierung hergestellt wurde.

Das Anwesen E. befindet sich außerhalb des Siedlungsgebietes und ist alleinstehend. Der Bürgermeister“ (siehe AN-Akt, S 31a).

Das Finanzamt änderte mit Berufungsvorentscheidung gem. § 276 BAO vom 13. April 2006 den Einkommensteuerbescheid 2004 ab und begründete dies u.a. wie folgt:

"Bekleidung kann nur dann als Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn es sich um typische Berufskleidung handelt. Kleidung, die üblicherweise auch privat getragen wird, kann nicht abgezogen werden. Bei den von Ihnen vorgelegten Rechnungen handelt es sich hauptsächlich um Sandalen, Shorts, Socken, sowie andere Dinge, die auch privat getragen werden können. Lediglich der Warnbau Parka gelb sowie die Winterschutz-Latzhose gelb werden als Berufskleidung anerkannt.

Steuerbegünstigt im Sinne des § 18 EStG 1988 ist die Schaffung, sowie die Sanierung von Wohnraum. Im weiteren Sinne stellt der nachträgliche erstmalige Anschluss an das Wasser-, Kanal- oder Stromnetz eine Sanierungsmaßnahme dar. Die Errichtung einer Hofzufahrt fällt nicht unter diese Bestimmung, daher können diese Kosten auch nicht steuermindernd geltend gemacht werden."

Der Bw. brachte mit Schriftsatz vom 1. Mai 2006 "Berufung" gegen die Berufungsvorentscheidung vom 13. April 2006 ein und führte begründend wie folgt aus:

Die Errichtung der Hauszufahrt zu seinem Wohnort (es sei zum Beispiel der Müll von der Müllabfuhr nicht abgeholt worden, man habe zum Beispiel mit dem Kindergartenbus den Wohnort nicht erreichen können beziehungsweise sei an manchen Tagen bei großen Niederschlägen wie Wasser oder Schneefall diese alte Zufahrt mit einem PKW nicht befahrbar gewesen, und sei daher die Erneuerung im Jahr 2004 durchgeführt worden) müsse sehr wohl als Aufschließungsabgabe gesehen werden (Bestätigung seitens der Gemeinde B.) und stelle daher eine abzugsfähige Ausgabe für Wohnraumschaffung dar.

In einer Wohnsiedlung sei die Aufschließungsabgabe auch eine Ausgabe für Wohnraumschaffung, obwohl dort Kanal, Wasser, Strom bis zur Grundstücksgrenze verlegt würden und eine befestigte Straße mit eventuell Gehsteig inklusive Ortsbeleuchtung und so weiter in der oben angeführten Aufschließungsabgabe enthalten seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren im Wesentlichen, ob Aufwendungen betreffend einen Interessentenbeitrag zur Sanierung eines Güterweges, der zum Haus des Bw. führt sowie Aufwendungen für eine Hauszufahrt als Sonderausgaben im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 abziehbar sind (Ansicht des Bw.) oder die Voraussetzungen für eine Berücksichtigung von Sonderausgaben zur Wohnraumschaffung oder Wohraumsanierung bei diesen Aufwendungen nicht vorliegen (Ansicht des Finanzamtes).

§ 18 Abs. 1 und Abs. 1 Z 3 lit b sowie lit c EStG 1988 lauten auszugsweise zitiert wie folgt:

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

3. Ausgaben zur Wohnraumschaffung oder Wohraumsanierung: ...

b) Beträge, die zur Errichtung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen verausgabt werden. ...

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."

Wenn der Bw. in seiner Berufung und im Vorlageantrag ausführt, es würden bei den Aufwendungen für einen Interessentenbeitrag betreffend die Sanierung einer Zufahrtsstraße zu seinem Wohnhaus sowie bei den Aufwendungen für die Sanierung seiner Haus- bzw. Hofzufahrt Sonderausgaben für Wohnraumschaffung vorliegen, ist dem entgegenzuhalten, dass im gegenständlichen Verfahren nicht einmal behauptet wird, diese Aufwendungen seien im Zusammenhang mit der Errichtung des Eigenheimes angefallen. Der unabhängige Finanzsenat geht daher davon aus, dass keine Sonderausgaben betreffend Wohnraumschaffung gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 vorliegen. Es ist aber im gegenständlichen Fall zu untersuchen, ob Sonderausgaben für Wohraumsanierung vorliegen

(siehe dazu Doralt, EStG¹⁰, § 18 Tz 142 cit: "nachträgliche Anschlusskosten an Versorgungseinrichtungen können Sanierungsaufwand sein").

Das BMF hat unter dem Titel "Rechtsansichten des Finanzministeriums zu steuerlichen Tagesfragen Kanalanschlußkosten BMF 4.3.1991, 07 0503/1-IV/7/91", veröffentlicht in SWK 1991, A I 168 Folgendes ausgeführt:

"Werden Aufwendungen für das öffentliche Wasser- oder Kanalnetz im Zusammenhang mit der Errichtung eines Eigenheimes getätigt, so waren und sind diese Aufwendungen in den Errichtungstatbestand eingebunden und damit grundsätzlich im Rahmen der Sonderausgaben steuerlich begünstigt. Ein nachträglicher Anschluß an Versorgungsnetze, wie etwa die Wasser- oder Kanalversorgung, ist bei bestehenden Wohnobjekten als Sanierungsaufwand begünstigt; die bisherige (einengende) Betrachtung wird nicht mehr aufrechterhalten. Absetzbar im Rahmen des Tatbestandes der Wohnraumsanierung sind allerdings nur die Aufwendungen für das Herstellen eines Anschlusses im Wohnraum und für die Zuleitung zum Versorgungsnetz, nicht aber die an die Gemeinde zu entrichtenden Anschlußgebühren. Bei diesen Anschlußgebühren handelt es sich um Aufwendungen, die lediglich mittelbar eine Verbesserung im bisher vorhandenen Wohnraum bewirken. Ähnliches gilt zB für Anliegerbeiträge usw zur Verbesserung von Zufahrtsstraßen udgl. Diese Rechtsansicht ist auf alle offenen Fälle anzuwenden."

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 25.1.1993, 92/15/0020 zur Frage der Berücksichtigung von an die Gemeinde zu entrichtenden Kanalanschlußgebühren als Sonderausgaben für Wohnraumsanierung gem. § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 auszugsweise zitiert Folgendes ausgeführt:

"In Ermangelung einer dem Gesetzestext (und dem Willen des Gesetzgebers; vgl. dazu 621 und 673 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates XVII. GP) entnehmbaren Einschränkung der Berücksichtigung von Sanierungsausgaben nur auf Maßnahmen, die unmittelbar dem Sanierungszweck dienen, sind (ebenso wie bei den Aufwendungen zur Schaffung von Wohnraum) auch Aufwendungen als Sonderausgaben abzugsfähig, die nur mittelbar zur Erreichung des begünstigten Zweckes getätigt werden (vgl. dazu Doralt-Ruppe, Grundriß des österreichischen Steuerrechts⁴ 165).

Des weiteren wird der Begriff "Wohnraum" im Sonderausgabentatbestand des § 18 Abs. 1 Z. 3 leg. cit., wie aus den einleitenden Worten der genannten Z. 3 klar ersichtlich ist, zunächst umfassend verstanden und nur in den lit. a und lit. b einerseits auf Wohnräume, die von den in lit. a genannten Bauträgen geschaffen werden und andererseits auf Eigenheime und Eigentumswohnungen i.S. der lit. b eingeschränkt. Wohnraum i.S. der hier maßgeblichen lit. c ist somit nicht eingeschränkt auf die tatsächliche dem Wohnzweck dienenden Räume eines

Gebäudes zu verstehen, sondern umfaßt (ebenso wie der in den lit. a und b in anderer Weise beschränkte Wohnraumbegriff) immer das Gebäude an sich. Von einer gegenüber den lit. a und b der zitierten Gesetzesstelle einschränkenden Differenzierung durch den Gesetzgeber gerade in der lit. c, ... kann somit keine Rede sein. Dies wird z.B. auch aus den einschlägigen BMF-Richtlinien (vgl. SWK 1989/1, A I 12 ff, insbesondere 14) deutlich: Was dort beispielsweise für Maßnahmen betreffend den nachträglichen Einbau von Wärmepumpen, Solaranlagen, Wärmerückgewinnungs- und Gesamtenergieanlagen, aber auch zur Erhöhung des Wärmeschutzes von Außenwänden, Kellerdecken und Feuermauern, also von Maßnahmen, die nicht notwendigerweise ausschließlich am Wohnraum im engeren Sinn erfolgen, gesagt ist, muß auch für den nachträglichen Anschluß an das öffentliche Kanalnetz gelten. ...

Für diese Auslegung spricht auch der Umstand, daß z.B. Kosten für den Anschluß an das öffentliche Kanalnetz im Zuge der Errichtung eines Eigenheimes (§ 18 Abs. 1 Z. 3 lit. b EStG) nach der hg. Judikatur (vgl. das zur insoweit gleichgelagerten Rechtslage nach dem Einkommensteuergesetz 1972 ergangene Erkenntnis vom 23. Oktober 1984, ZI. 84/14/0076 und die dort zitierte hg. Vorjudikatur) als Sonderausgabe abzugsfähig sind, wenn sie vor Erreichen der Benützbarkeit aufgewendet wurden. Mangels einer dem Willen des Gesetzgebers zu entnehmenden Einschränkung muß (seit der Schaffung des Sondertatbestandes des § 18 Abs. 1 Z. 3 lit. c durch das EStG 1988) ein Aufwand, der im Rahmen einer Errichtung i.S. der lit. b der zitierten Gesetzesstelle abzugsfähig ist, auch abzugsfähig sein, wenn er nachträglich als Sanierungsmaßnahme i.S. der lit. c getätigt wird."

In der SWK 1994, A 221 wird von Baldauf unter dem Titel "Aufwendungen zur Sanierung von Wohnraum Die begünstigten Ausgaben im Überblick" – auszugsweise zitiert – wie folgt ausgeführt:

"II. ABC der Sanierungsaufwendungen ...

Anliegerbeiträge

Anliegerbeiträge usw zur Schaffung oder Verbesserung der Zufahrtsstraßen udgl sind nach Ansicht des BMF nicht begünstigt, da sie "lediglich mittelbar eine Verbesserung im bisher vorhandenen Wohnraum bewirken" (BMF, SWK 1991, A I 168; ecolex 1991, 350). Mit derselben Begründung wurde vor Ergehen des Erkenntnisses des VwGH vom 25.1.1993, 92/15/0020, freilich auch die Abzugsfähigkeit von Anschlußgebühren verneint. Die Verbesserung einer Zufahrtstraße dürfte einem Anschluß an Sanitäreinrichtungen jedoch nicht vergleichbar sein."

Nach Lehre und Literatur können Aufschließungskosten als Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b berücksichtigt werden; siehe dazu Doralt, EStG¹⁰, § 18 Tz 142, cit:

"Abzugsfähig sind die Errichtungskosten für das Gebäude, die Kanal-, Strom-, Telefon- und Wasseranschlussgebühren (nachträgliche Anschlusskosten an Versorgungseinrichtungen können Sanierungsaufwendungen sein, ...) und die Aufschließungskosten.",

sowie Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 18 Anm 61 u 65, cit::

"61) Begünstigt sind die Aufwendungen für den Ankauf eines unbebauten, aber im Anschaffungszeitpunkt als Bauland gewidmeten Grundstückes – nach hM im Ausmaß einer ortsüblichen Bauparzelle – zur Errichtung eines Eigenheimes oder einer Eigentumswohnung, allfällige Aufschließungskosten und die eigentlichen Errichtungskosten. ..."

"65) Zu den Errichtungskosten gehören die Kosten der Baumaßnahmen, wozu auch Gebühren und zusätzliche Kosten für den Anschluss an öffentliche Versorgungsnetze zählen. ..."

Die Aufschließungsabgabe wird – siehe auszugsweise zitiert § 38 der F. Bauordnung 1996 – u.a. für folgende Leistungen vorgeschrieben:

"... für den Ausbau der Fahrbahn, des Gehsteiges, der Oberflächenentwässerung und der Beleuchtung ...".

Der unabhängige Finansenat geht davon aus, dass die vom Bw. getätigten Aufwendungen für die Errichtung einer Hauszufahrt (u.a. Interessentenbeiträge) den in der Literatur angeführten Aufschließungskosten entsprechen und daher wie diese als Sonderausgaben gem. § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c berücksichtigt werden können. Dem steht auch nicht entgegen, dass Auschließungskosten im Zusammenhang mit der Errichtung von Eigenheimen oder Eigentumswohnung anfallen und im gegenständlichen Fall solche Aufwendungen nachträglich getätigt wurden, denn im – bereits zitierten – Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25.1.1993, 92/15/0020 wird wie folgt ausgeführt:

"Mangels einer dem Willen des Gesetzgebers zu entnehmenden Einschränkung muß (seit der Schaffung des Sondertatbestandes des § 18 Abs. 1 Z. 3 lit. c durch das EStG 1988) ein Aufwand, der im Rahmen einer Errichtung i.S. der lit. b der zitierten Gesetzesstelle abzugsfähig ist, auch abzugsfähig sein, wenn er nachträglich als Sanierungsmaßnahme i.S. der lit. c getötigt wird."

Weiters wird nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates durch die Umgestaltung der Zufahrt zum Wohnhaus des Bw. von einem nicht asphaltierten Güterweg zu einer asphaltierten Straße und durch die Asphaltierung der Haus- bzw. Hofzufahrt nicht nur der gemeinen Wert des gesamten Objektes, sondern jedenfalls mittelbar auch der Nutzwert des Wohnraumes selbst entscheidend erhöht. Dies geht aus den Berufungsausführungen dahingehend, dass die Müllabfuhr den Müll nicht abgeholt hat, der Kindergartenbus nicht bis

zum Wohnhaus des Bw. habe fahren können und bei großen Niederschlägen die alte Zufahrt mit einem PKW nicht befahrbar gewesen ist, eindeutig hervor.

Für diese Auslegung spricht auch, dass einerseits nach der zitierten Judikatur an die Gemeinde zu entrichtende Kanalanschlussgebühren als Sonderausgaben abzugsfähig sind und andererseits laut angeführter Literatur neben Kanal-, Strom-, Telefon- und Wasseranschlussgebühren – wie bereits ausgeführt – auch Aufschließungskosten als Sonderausgaben abzugsfähig sind.

Es kommt damit aber auch den Ausführungen des Bw. Berechtigung zu, wonach die Aufschließungsabgabe auch eine Ausgabe für Wohnraumschaffung darstelle, obwohl in dieser Abgabe die Kosten für eine befestigte Straße mit eventuell Gehsteig und einer Ortsbeleuchtung enthalten sind.

Es können daher die Aufwendungen zur Vornahme der Sanierung des Anschlusses des Wohnhauses des Bw. an das öffentliche Verkehrsnetz als Sanierungsmaßnahme im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 berücksichtigt werden.

Die Berufung vom 5. Februar 2006 richtete sich weiters gegen die Nichtanerkennung der vom Bw. getätigten Aufwendungen für Bekleidung (Schuhe etc.) als Werbungskosten.

Der Bw. erstattete gegen die als Vorhalt anzusehenden Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung betreffend die vom Finanzamt nur teilweise als Werbungskosten anerkannten, unter dem Titel "Arbeitsmittel" beantragten Aufwendungen, kein Vorbringen.

Der unabhängige Finanzsenat erklärt die Begründung der Berufungsvorentscheidung vom 13. April 2006 betreffend Arbeitsmittel zum Bestandteil der vorliegenden Berufungsentscheidung.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 4. Oktober 2006