

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Gerald Daniaux in der Beschwerdesache a, gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 12. Mai 2011 betreffend Einkommensteuer 2009 und 2010 zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Nachdem der Bf. voerst antragsgemäß mit Einkommensteuerbescheid 2009 veranlagt wurde, wurde er mit Vorhalt des Finanzamtes vom 12. April 2011 ersucht, den Beschluss betreffend die Verpflichtung zur Zahlung von Unterhalt (Alimenten) für ein Kind nachzureichen, sowie die in den Jahren 2009 und 2010 geleisteten Unterhaltszahlungen mit entsprechenden Belegen vollständig nachzuweisen. Weiters die beantragten Zahlungen für Wohnraum für 2010 zu belegen.

Schließlich wurden mit Datum 12. Mai 2011 der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2009 sowie die Einkommensteuerbescheide 2009 und 2010 erlassen, wobei begründend ausgeführt wurde, dass der Bf. trotz Aufforderung die noch benötigten Unterlagen nicht beigebracht habe, weshalb die geltend gemachten Aufwendungen nur insoweit berücksichtigt werden hätten können, als die Beweismittel vorgelegen seien. Der Kinderfreibetrag für das am b geborene Kind habe nicht berücksichtigt werden können, da dem Bf. für dieses Kind nicht für mehr als sechs Monate der Unterhaltsbetrag zugestanden sei.

Der Bf. hat in weiterer Folge Berufung (nunmehr Beschwerde) gegen die Einkommensteuerbescheide 2009 und 2010 betreffend Wohnraumschaffung und Unterhalt erhoben, wobei er diese damit begründete, dass er keinen Infobrief erhalten

habe. Der Beschwerde beigelegt waren Bankauszüge betreffend Wohnbaukredit, eine Bankbestätigung hinsichtlich Leistung von Unterhaltskosten sowie ein Grundbuchsauszug. Hierauf hat das Finanzamt eine teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidung (E 2009) erlassen, wobei der Unterhaltsabsetzbetrag für die Zeit von Juli bis Dezember 2009 (6 Monate) zugestanden wurde, jedoch nicht die Unterhaltszahlungen. Da für die Wohnraumschaffungskosten keine konkreten Zahlungsbelege beigebracht worden seien, hätten diese Kosten nicht anerkannt werden können.

Die teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung (E 2010) wurde ausgeführt, dass der Unterhaltsabsetzbetrag 2010 für 12 Monate zustehe, der Kinderfreibetrag für das Kind c berücksichtigt werden könne und die Wohnraumschaffungskosten jedoch mangels Vorlage konkreter Zahlungsbelege nicht anerkannt werden könnten.

Der Bf. hat hierauf einen Vorlageantrag bezogen auf die Wohnraumschaffungskosten gestellt, wobei eine Rückzahlungsbestätigung hinsichtlich Wohnraumschaffungskosten 2009 und 2010 beigelegt war. Schließlich wurden von ihm noch als Beilage zur Einkommensteuererklärung 2009 und 2010 (und 2011) eine Aufstellung nachgereicht, aus welcher hervorgeht, dass er - bis dahin nicht erklärte - Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für 2009 für die Monate November und Dezember und für 2010 ganzjährig bezogen hat.

Mit Vorhalt des BFG vom 7. August 2014 wurde der BF. ersucht, den Kaufpreis für das Objekt in d, dessen Größe, sowie an welche Personen das Objekt seit 2009 vermietet wurde, bekanntzugeben. Weiters eine Einnahmen/Ausgabenrechnung hinsichtlich der vermieteten Objektes zu beizubringen. Eine Beantwortung dieses Vorhaltes erfolgte nicht.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Im Beschwerdefall ist strittig, ob die vom Bf. geltend gemachten Ausgaben zur Wohnraumschaffung als Sonderausgaben abzugsfähig sind.

Folgender entscheidungswesentlicher Sachverhalt steht unbestritten fest:

Die Fertigstellung (Neubau) der Wohnung in e, erfolgte im Dezember 1994, der Einzug des Bf. und seiner Exgattin im Juni 2000, sowie der Kauf der (gebrauchten) Wohnung (samt KFZ-Unterstellplatz) durch das Ehepaar aufgrund des Kaufvertrages vom f 2006. Bauträger und Verkäufer der Wohnung war die Vorarlberger Wohnungsbau- und Siedlungsgesellschaft m.b.H.. Der Bf. war in dieser Wohnung bis zum 2. November 2009, seine Exgattin bis zum 30. April 2009 mit Hauptwohnsitz gemeldet. Ab November 2009 wurde die Wohnung (samt KFZ-Unterstellplatz) vom Bf. vermietet. Mit Beschluss des BG i vom j 2010 wurde die Wohnung (samt KFZ-Unterstellplatz) aufgrund des Vergleiches vom 18. Juni 2009 ins Alleineigentum des Bf. übertragen. Der Bf. hat im Jahr 2009 € 3.378,00 und im Jahr 2010 € 6.756,00 (Kapitaltilgung: € 5.543,50, Zinstilgung: € 1.212,50) an Wohnbaukredit zurückgezahlt. Im Jahr 2009 hat der Bf. für die 2 letzten Monate des

Jahres jeweils eine Bruttomiete von € 375,00, insgesamt somit € 750,00, sowie für das Jahr 2010 eine Bruttomiete von ebenfalls € 375,00 pro Monat, insgesamt somit € 4.500,00, eingenommen.

Dieser Sachverhalt steht aufgrund der im Akt befindlichen Unterlagen, d.s. vor allem der Kaufvertrag vom f 2006, dem Auszug aus dem Grundbuch g des Bezirksgerichtes i, dem Grundbuchsbeschluss vom 20. April 2007, den Bankauszügen betreffend den Wohnbaukredit der h, Stand 31.12.2009 und 31.12.2010, sowie den Rückzahlungsbestätigungen betreffend Wohnbaukredit für das Jahr 2009 und 2010 der h als erwiesen fest. Wenn auch der Bf. trotz Vorhalt keine Mietverträge vorgelegt hat, besteht von seiten des BFG kein begründeter Zweifel an der Richtigkeit der von ihm nachgereichten Mieteinnahmenhöhe, deckt sich doch auch der Beginn der Vermietungstätigkeit mit seinem Auszug aus der Eigentumswohnung. Eine Einnahmen/Ausgabenrechnung oder Prognoserechnung hat der Bf. nicht erstellt, weshalb allfällige weitere Werbungskosten im Zusammenhang mit der Vermietung nicht zu berücksichtigen waren.

Dieser Sachverhalt ist wie folgt rechtlich zu würdigen:

Die Abzugsfähigkeit von Ausgaben zur Wohnraumschaffung als Sonderausgaben ist in § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 geregelt.

Unter Ausgaben zur Wohnraumschaffung sind gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 mindestens achtjährig gebundene Beträge zu verstehen, 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 und 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 Rücktritts einen Anspruch auf volle Erstattung des Betrages hat oder nicht.

Zu den Ausgaben zur Wohnraumschaffung zählen gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 in der für die Streitjahre maßgeblichen Fassung, BGBl I 2003/71 (vgl. § 124b Z 183 EStG 1988, wonach für Baumaßnahmen, die vor dem 1. Jänner 2011 begonnen wurden, die alte Rechtslage aufrecht bleibt), auch 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. Eigentumswohnung ist eine Wohnung im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes 2002, 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 oder durch einen von ihm Beauftragten sind abzugsfähig.

Gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 fallen unter die Ausgaben zur Wohnraumschaffung zudem Rückzahlungen von Darlehen, die für die Schaffung von begünstigtem Wohnraum im Sinne der § 18 Abs. Abs. 1 Z 3 lit. a und lit. b leg. cit. aufgenommen wurden, sowie Zinsen für derartige Darlehen. Diesen Darlehen sind Eigenmittel der in § 18 Abs. 1 Z 3 lit. a leg. cit. genannten Bauträger gleichzuhalten.

§ 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 ist auch dann anzuwenden, wenn innerhalb des in Z 1 genannten Personenkreises Geldgeber und Darlehensschuldner einerseits und Errichter (Eigentümer) bzw. Wohnungswerber (Nutzungsberechtigter, Bestandnehmer) andererseits nicht identisch sind.

Ausgaben im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 sind sog. (Topf)Sonderausgaben, d.h. sie stehen nur bis zu einem jährlichen Höchstbetrag von 2.920 € zu. Diese Ausgaben können aber nur bis zu einem Viertel des maßgeblichen Höchstbetrages als Sonderausgaben abgesetzt werden (§ 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988).

Wie der Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 28.9.1990, B 699/89, und - diesem folgend - der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 22.10.1996, 95/14/0128, ausgeführt haben, enthalten lit. a und lit. b des § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 einander ergänzende Begünstigungen, die systematisch als Einheit angesehen werden müssen. Wer Wohnraum über einen qualifizierten Bauträger erwirbt, erhält die Begünstigung nach lit. a, wer selbst errichtet, wird nach lit. b begünstigt. Aus der Sicht des Verfassungsgerichtshofes spricht für diese Rechtsauffassung zum einen der Normzweck der lit. a, der ebenso wie jener der lit. b in der Förderung der individuellen Wohnraumschaffung besteht. Für die Einheit der angesprochenen Normen spricht aus der Sicht dieses Höchstgerichts aber auch lit. d, der die Rückzahlung von Darlehen im Zusammenhang mit Wohnraumschaffung nach lit. a und lit. b begünstigt.

Für die Beurteilung der Frage, ob es sich um Beträge zur Schaffung von begünstigtem Wohnraum im Sinne der § 18 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 handelt, kommt es nach der Rechtsprechung des VwGH nicht darauf an, in welchem Stadium sich der zu schaffende Wohnraum zum Zeitpunkt der Leistung der Beträge bzw. des Abschlusses des Kaufvertrags befindet (Planung, Rohbau oder schon Fertigstellung), auch der Erwerb bereits fertig gestellten Wohnraums ist nach lit. a leg. cit. begünstigt. Voraussetzung der Begünstigung ist im Wesentlichen nur, dass eine ausreichende Bindung der Beträge (Kaufpreisteile) vereinbart wird (vgl. VwGH 18.1.1989, 88/13/0025; siehe auch Baldauf in SWK 1994, 519, und SWK 2005, 423) und der Steuerpflichtige als Wohnungswerber anzusehen ist. Wohnungswerber ist nach der Rechtsprechung des VwGH derjenige, der gegenüber dem Bauträger eine bestimmte Wohnung anstrebt bzw. angestrebt hat (VwGH 18.3.1986, 85/14/0152). Die Verpflichtung aus einem Kaufvertrag erfüllt jedenfalls das Erfordernis von "mindestens achtjährig gebundenen Beiträgen" (VwGH 22.10.1996, 95/14/0128).

Aufwendungen zur Errichtung von Eigentumswohnungen oder Eigenheimen iSd § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b leg. cit. liegen nur dann vor, wenn der Steuerpflichtige das Gebäude

selbst herstellt bzw. herstellen lässt (vgl. VwGH 22.10.1996, 95/14/0128). Von der Errichtereigenschaft des Steuerpflichtigen kann dann ausgegangen werden, wenn dem Steuerpflichtigen gegenüber die Leistungen der die Herstellung tatsächlich ausführenden Unternehmen aufgeschlüsselt werden und der Steuerpflichtige das Risiko der Preissteigerung bei behördlichen Auflagen und Sonderwünschen hat (siehe *Doralt/Renner* in Doralt, EStG10, § 18 Tz 147). Darüber hinaus liegt nach der Rechtsprechung des VwGH die Errichtereigenschaft dann nicht vor, wenn eine schlüsselfertige Wohnung zu einem Fixpreis übertragen wird (VwGH 28.5.1986, 86/13/0015).

Im Lichte der zitierten Judikatur der Höchstgerichte war der Erwerb der in Rede stehenden Wohnung durch den Bf. und seine Exgattin jedenfalls als Wohnraumschaffung im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. a leg. cit. zu werten. Auch stand außer Zweifel, dass es sich bei der Bauträgerin um einen qualifizierten Bauträger iSd § 18 Abs. 1 Z 3 lit. a. 2. Teilstich leg. cit. handelte. Dass die in Rede stehende Wohnung erst nach Erteilung der Benützungsbewilligung erworben wurde, schadet der Anwendung des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 nicht, ist es doch nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ohne Bedeutung, in welchem Stadium der zu schaffende Wohnraum sich im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufes befindet und steht die Sonderausgabenbegünstigung auch dann zu, wenn eine bereits fertig gestellte Wohnung von einem begünstigten Bauträger erworben wird (vgl. auch UFS 11.1.2013, RV/0171-F/12).

Da der Kaufpreis nicht mit Eigenmitteln, sondern offensichtlich mit Hilfe von Darlehen fremdfinanziert wurde, waren gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 die Darlehensrückzahlungen einschließlich der Zinsen der Jahre 2009 und 2010 als Sonderausgaben begünstigt.

Im gegenständlichen Falle wurde die Wohnung jedoch ab November 2009 durch den Bf. vermietet, weshalb ab diesem Zeitpunkt keine Sonderausgaben bezüglich Wohnraumschaffung mehr zustanden, da § 18 Abs. 1 Z 3 lit b EStG 1988 vorsieht, dass mindestens zwei Drittel der Eigentumswohnung zu Wohnzwecken dient. Wohnzwecke im Sinne dieser Rechtsvorschrift sind solche des Steuerpflichtigen und seiner Familienangehörigen. Für eine vermietete Wohnung stehen demnach keine Sonderausgaben zu (Jakom, 7. Auflage, § 18 Rz 65f). D.h., von den für die Wohnraumschaffung im Jahr 2009 geleisteten Zahlungen in Höhe von insgesamt € 3.378,00 waren nur zu 10/12, d.s. € 2.815,00, als Topfsonderausgaben anzuerkennen, die 2010 geleisteten Rückzahlungen in Höhe von € 6.756,00 zur Gänze nicht.

Ob dem Bf. bzw. seiner Exgattin hinsichtlich dieser Wohnung auch die Errichtereigenschaft im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 lit b EStG 1988 zukam, war für die Beurteilung des Beschwerdefalles unmaßgeblich, da die Sonderausgabenbegünstigung, wie ausgeführt, bereits nach § 18 Abs. 1 Z 3 lit. a iVm § 18 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 zustand.

Der Bf. hat im Jahr 2010 insgesamt € 4.500,00 an Bruttomiete eingenommen, somit Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bezogen, wobei diesbezüglich Werbungskosten in Höhe von € 1.212,50 (Zinsen für den Wohnbaukredit) angefallen sind.

Im Jahr 2009 wurden von ihm insgesamt € 750 an Miete eingenommen, wobei geschätzte € 202,00 (2/12 von € 1.212,50) an Zinsen als Werbungskosten abzuziehen sind, wodurch die Mieteinkünfte 2009 steuerlich unbeachtlich sind.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision:

Die Rechtsauffassung, dass, wenn eine Eigentumswohnung von einem begünstigten Bauträger käuflich erworben wird, die Sonderausgabenbegünstigung zusteht, wobei es ohne Bedeutung ist, in welchem Bauzustand (Planung, Rohbau, bereits erfolgte Fertigstellung) befindet, entspricht der Judikatur der Höchstgerichte (VwGH 22.10.1996, 95/14/0128, VwGH 18.1.1989, 88/13/0025, VfGH 28.9.1990, B 699/89). Die ordentliche Revision ist daher unzulässig.

Feldkirch, am 3. April 2015