



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 3. und 11. Bezirk, den Gerichtsbezirk Schwechat und die Stadtgemeinde Gerasdorf in Wien betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben 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

Der Bw. beehrte in seinen Erklärungen zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2000 und 2001 Sonderausgaben für Wohnraumschaffung im (um 75% gekürz-

ten) Ausmaß iHv S 27.814 im Jahre 2000 (wobei S 12.000 zur Errichtung eines Eigenheims und S 99.256,63 auf die Rückzahlung diesbezüglicher Darlehen/Zinsen entfallen) und S 80.015 im Jahre 2001 (S 116.740,63 + S 113.834,72 für Errichtung, S 7.682,79 + S 81.838,97 für Darlehen/Zinsen).

Das Finanzamt verweigerte diesen Sonderausgaben den Abzug und brachte nur das Sonderausgabenpauschale zum Ansatz. Zur Begründung führt das Finanzamt aus, dass als Errichtungskosten nur jene Aufwendungen absetzbar seien, die für den Erwerb einer neuen Eigentumswohnung oder für den Bau eines Eigenheims aufgewendet werden würden. Die Errichtungskosten eines Mehrfamilienhauses seien steuerlich nicht als Sonderausgaben gem § 18 EStG absetzbar.

In der dagegen erhobenen Berufung meint der Bw., dass die Verweigerung deshalb erfolgte, da sich im strittigen Eigenheim 3 Wohneinheiten befinden. Ursprünglich wären zwar drei Wohneinheiten (siehe Plan) eingereicht worden, tatsächlich würden diese Wohneinheiten als zwei Wohneinheiten (Haushalte) genutzt werden, wovon die in der Mitte gelegene Wohnung sowohl von ihm als auch von seinem Bruder verwendet werden würde. Der Bw. beantrage daher von der Betrachtungsweise eines Mehrfamilienhauses abzugehen, da dies nicht den wirtschaftlichen Verhältnissen entspreche.

Es erging eine abweisende Berufungsvorentscheidung. Gem § 18 Abs 1 Z 3 lit. b EStG 1988 stellen Errichtungskosten für ein Eigenheim mit mehr als 2 Wohnungen lt. Baubewilligung keine abzugsfähigen Sonderausgaben dar (Mehrfamilienhaus). Die spätere tatsächliche Verwendung der dritten Wohneinheit zusammen mit der ersten bzw. zweiten Wohnung ändere nichts am Umstand, dass ein Wohnhaus lt. Baubewilligung mit mehr als 2 Wohnungen vorläge.

Im Vorlageantrag ergänzt der Bw. sein Begehren dahingehend, dass § 21 BAO eine wirtschaftliche Betrachtungsweise regle, wonach der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform maßgebend wäre. Genau dies scheine aus seiner Sicht gegeben, da nur 2 Familien Wohnraum erhalten hätten. Es könne doch nicht der aus heutiger Sicht formale Fehler die Sanktion der Verweigerung von Sonderausgaben zur Folge haben. Tatsache sei, dass mit der Errichtung der dritten Wohneinheit keine wirtschaftlichen Vorteile oder gar Nutzung erfolgte bzw. erfolgen werde. Der einzige Grund wäre gewesen, für die Kinder zusätzlichen Wohnraum bieten zu können. Immerhin hätten sein Bruder und er 5 Kinder. Sollte der Formalismus so schwerwiegend zur Entscheidung beitragen, ersuche er um ent-

sprechende Lösungsmöglichkeiten (zB im Zuge einer dann gegebenenfalls erforderlichen Parifizierung).

Fest steht, dass es sich beim strittigen Eigenheim um die Errichtung eines Kleinwohnhauses mit 3 Wohneinheiten handelt, so aufgrund der baumeisterlichen Baubeschreibung vom 30.10.2000 und lt. der baubehördlichen Bewilligung der Marktgemeinde L vom 27.12.2000, die auf die dabei aufgenommene Niederschrift verweist. Darin heißt es: "In dem Gebäude werden 3 Wohneinheiten untergebracht, wobei jeder Wohneinheit ein Keller zugeordnet ist...Jede Wohneinheit soll mit einer eigenen Gaszentralheizung beheizt werden...". Das Vorliegen von 3 Wohneinheiten kann auch aus dem aktenkundigen Einreichplan vom 24.10.2000 entnommen werden, indem die Wohneinheiten über drei getrennte Eingänge und über eigenständige Treppenaufgänge in die oberen und unteren Etagen verfügen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem § 18 Abs 1 Z 3 lit b) sind Sonderausgaben auch Beiträge, 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 Gesamtfläche des Gebäudes Wohnzwecken dienen...Zufolge lit. d) sind auch die Rückzahlung von Darlehen, die für die Schaffung von begünstigtem Wohnraum iSd lit a-c aufgenommen wurden sowie Zinsen für derartige Darlehen Sonderausgaben.

Bei den sog. Topfsonderausgaben, worunter auch die Wohnraumschaffungsaufwendungen fallen, ist der Sonderausgabenbetrag gem § 18 Abs 3 Z 2 EStG 1988 mit S 40.000 gedeckelt, der sich bei Zuerkennen des Alleinverdienerabsetzbetrages um weitere S 40.000 erhöht, wobei nur ein Viertel steuerlich wirksam wird (bemerkt wird, dass dieser Betrag schon durch die Zahlungen an die Bank erschöpft ist).

Wie dem Gesetzeswortlaut zu entnehmen ist, ist als Eigenheim nur ein solches mit maximal 2 Wohneinheiten als sonderausgabenbegünstigt definiert. Daran knüpft auch der Tatbestand der Darlehens- und Zinsrückzahlung für Wohnraumschaffung an, wobei auch hierfür ein begünstigter Wohnraumschaffungstatbestand, vorliegend iSd § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG 1988, vorausgesetzt wird.

Ob das Vorliegen der Anzahl der Wohneinheiten lt. Bauakt oder nach den Behauptungen des Bw. zu erfolgen hat, ist Kern dieses Berufungsverfahrens. Aus den einschlägigen Ausführungen der herrschenden Lehre und Rechtsprechung ist zu entnehmen, dass die der Baubewilli-

gung zugrundeliegende Bausausführung maßgeblich für die Klärung derartiger Fragen ist. In Zusammenhang mit der in § 18 Abs 1 Z 3 normierten Zweidrittelregelung "für Wohnzwecke" führen Hofstätter/Reichel im ESt-Kommentar zum EStG 1988 aus: Entscheidend ist stets die bauliche Gestaltung und nicht die den einzelnen Gebäudeteilen zukommende Funktion (VwGH 26.2.1975, 337/73; daraus wörtlich: *"Diese Elemente der baulichen Gestaltung und der aus den Bauplänen und Photos sich ergebende äußere Gesamteindruck rechtfertigen es,...."*). Für die Frage, in welchem Ausmaß Teile der Gesamtnutzfläche eines Eigenheimes Wohnzwecken oder anderen Zwecken dienen, kommt es nicht auf den Zeitpunkt an, zu dem es zu Wohn- oder Betriebszwecken verwendet wird, sondern darauf, welcher Bestimmung das Gebäude vom Zeitpunkt der Errichtung an gewidmet ist (und für welche Bestimmung sie objektiv geeignet sind; VwGH 30.6.1987, 87/14/0052, ÖStZB 1988, 111; in Quantschnigg/Schuch, ESt-HB § 18 Kz 56).

Aus dieser Judikatur kann geschlossen werden, dass auch zur Frage, ob nun 2 oder 3 Wohneinheiten vorliegen, sich das Höchstgericht ebenso an den Bauplänen, der ursprünglichen Zweckbestimmung und der tatsächlichen Baugestaltung orientieren wird. Für eine wirtschaftliche Betrachtungsweise, wie sie vom Bw. gefordert wird, bleibt hierbei kein Raum. Könnte doch mit einer derartigen Betrachtungsweise im vorliegenden Fall der Stpfl. willkürlich Sachverhalte schaffen, mit der die eindeutige und vom Wortlaut klare gesetzliche Bestimmung des § 18 Abs 1 Z 3 lit b, nämlich dass ein Eigenheim ein solches mit maximal 2 Wohneinheiten ist, unterlaufen werden würde. Trotz wirtschaftlicher Betrachtungsweise sind die verwendeten Rechtsbegriffe oder sonst angesprochenen rechtlichen Erscheinungen so zu verstehen wie in ihrer Heimatdisziplin...Keinesfalls erlaubt § 21 Abs 1 BAO eine eigenständige, vom Tatbestand losgelöste Beurteilung und Umdeutung des Sachverhaltes nach sozusagen freischwebend wirtschaftlichen Gesichtspunkten (Doralt/Ruppe, Grundriss des österr. Steuerrechtes Bd II 4. Aufl. S 218). Daran anknüpfend ist sohin die von der Bw. aufgeworfene Frage, welche Familien oder welche Kinder in welcher Wohneinheit leben, von keiner Relevanz, da der Gesetzgeber im strittigen Tatbestand auf personelle Besonderheiten nicht abstellt. Dass sich die Rechtsprechung bei Auslegung des Begriffs "Eigenheim" oder "Wohneinheit" an die im Bau-recht angesiedelte Heimatdisziplin orientiert, ergibt sich etwa auch aus dem Erkenntnis des VwGH vom 22.1.1985, 84/14/0120 (ÖStZB 1985, 262), in welchem ausgesprochen wird, dass ohne baubehördliche Bewilligung die Errichtung eines Eigenheimes nicht unter die Begünstigung des § 18 Abs 1 Z 3 lit b fällt. Zeigt doch gerade dieses Judikat, dass die Ergebnisse des Bauverfahrens auch für die steuerliche Würdigung anspruchsbegründend und ausschlaggebend sind.

Eine allenfalls künftige Parifizierung kann einen entstandenen Abgabenanspruch (§ 4 BAO) nicht mehr rückgängig machen.

Indem nicht nur die formale, sondern auch die faktische Baugestaltung lt. Einreichplan 3 Wohneinheiten – und dies unbestritten – ausweist, ist der Begünstigungstatbestand des § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG 1988 nicht erfüllt und war die Berufung abzuweisen.

Wien, 5. März 2004