

GZ. RV/0743-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wiener Neustadt betreffend Rückforderung erstatteter Einkommensteuer (Lohnsteuer) gemäß § 108 Abs. 7 EStG 1988 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt 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 – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt eingebracht werden. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt (Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer) eingebracht werden.

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

a) Die Bw. bezieht Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Der von ihr mit der X-Bausparkasse abgeschlossene Bausparvertrag Nr. Y (Vertragsbeginn: 1. Oktober 2003) wurde von der

Bw. zum 31. Dezember 2005, sohin vor Ablauf der Bindungsfrist, aufgelöst; daraufhin überwies die X-Bausparkasse der Bw. den Abrechnungsbetrag von 1.988,83 € und teilte die vorzeitige Vertragsauflösung gemäß § 108 EStG 1988 dem Finanzamt mit. Da die Bw. eine Erklärung über die widmungsgemäße Verwendung der zurückgezahlten Beiträge im Sinne des § 108 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 abgegeben hatte, behielt die X-Bausparkasse die der Bw. gutgeschriebene Bausparprämie vorerst nicht zur Rückverrechnung mit dem Finanzamt ein.

b) Am 21. Jänner 2008 erging ein Ergänzungssuchen des Finanzamtes an die Bw. betreffend "Ihre bei der Bausparkasse abgegebene Erklärung über widmungsgemäße Verwendung im Sinne des § 108 Abs. 7 Z 2 EStG 1988". Dieses Schreiben enthält folgenden Wortlaut (S 4 f. Akt des Finanzamtes betreffend Rückforderung gemäß § 108 Abs. 7 EStG 1988, im Folgenden kurz: Finanzamtsakt):

"Ergänzungspunkte:

Laut Mitteilung der [X]-Bausparkasse haben Sie Ihren Bausparvertrag Nr. [Y] vor Ablauf der Bindungsfrist aufgelöst und eine Erklärung über widmungsgemäße Verwendung im Sinne des § 108 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 abgegeben.

Auf Grund Ihrer Erklärung hat die Bausparkasse [die] während der Laufzeit des Bausparvertrages erstattete Lohn-/Einkommensteuer (gutgeschriebene Bausparprämie) vorerst nicht zur Rückverrechnung mit dem Finanzamt einbehalten. Kann die widmungsgemäße Verwendung nicht nachgewiesen werden, muss Ihr Finanzamt diese nachträglich zurückfordern.

Zum Nachweis der widmungsgemäßen Verwendung ersucht Ihr Finanzamt um Übermittlung geeigneter Beweismittel (siehe unten stehende Informationen – bitte möglichst in Kopie) sowie einer Kopie des Kontoauszuges der Bausparkasse (Auszahlungsbetrag).

Sollten bis zu diesem Termin keine Beweismittel einlangen, wird der Erstattungsbetrag ohne weitere Erinnerung zur Rückzahlung vorgeschrieben.

Informationen zur widmungsgemäßen Verwendung:

Aufwendungen zur Schaffung von Wohnraum gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 gelten als widmungsgemäße Verwendung, wenn sie durch den Bausparer selbst bzw. durch oder für im Abs. 2 genannte Personen getätigt wurden.

Als Beweismittel kommen in erster Linie der Bauplan und Rechnungen über die Errichtungsmaßnahmen in Betracht.

Aufwendungen zur Sanierung von Wohnraum gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 gelten als widmungsgemäße Verwendung, wenn sie durch den Bausparer selbst bzw. durch oder für im Abs. 2 genannte Personen getätigt wurden.

Als Beweismittel kommen in erster Linie Rechnungen eines befugten Unternehmers in Betracht.

Maßnahmen der Bildung [...]

Maßnahmen der Pflege [...]"

c) Nachdem die Bw. einen Kontoauszug der X-Bausparkasse und diverse Rechnungen (zu diesen siehe unten Punkt d)) vorgelegt hatte, erließ das Finanzamt am 28. Mai 2008 einen "Bescheid über die Rückforderung erstatteter Einkommensteuer (Lohnsteuer) gemäß § 108 Abs. 7 EStG 1988", mit dem ein Rückforderungsanspruch an im Jahre (in den Jahren) 2003 bis 2005 erstatteter Einkommensteuer (Lohnsteuer) in der Höhe von 70,00 € festgesetzt wurde (S 1 Finanzamtsakt). Begründend führte die Abgabenbehörde I. Instanz aus, dass die Erstattungsbeträge deshalb zurückgefördert würden, weil "die Bausparbeiträge und die erstattete (gutgeschriebene) Steuer ganz oder teilweise zurückgezahlt wurden und diese Beiträge nicht widmungsgemäß verwendet wurden bzw. kein Nachweis erbracht wurde".

d) Gegen den oa. Rückforderungsbescheid erhob die Bw. am 25. Juni 2008 Berufung:

Gemäß § 108 Abs. 7 EStG 1988 sei eine zu Unrecht erstattete Einkommensteuer vom Steuerpflichtigen zurückzufordern. Eine Rückforderung habe zu unterbleiben, wenn die rückgezahlten Beträge begünstigten Maßnahmen im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 dienten.

Die Bausparverträge hätten deshalb aufgelöst werden müssen, da das Geld für die Einfriedung des Grundstückes und die Fertigstellung des Eingangsbereiches zum Wohnhaus notwendig gewesen sei. Nachstehende Rechnungen seien damit bezahlt worden:

| Datum | Lieferant | |
|------------------|---------------|-------------------|
| 14. April 2006 | A-GmbH | 1.156,77 € |
| 18. Oktober 2006 | B | 674,64 € |
| 2. April 2006 | C-OEG | 1.264,80 € |
| 22. Mai 2006 | D-KEG | 1.000,00 € |
| 4. August 2006 | D-KEG | 1.000,00 € |
| | <i>gesamt</i> | <i>5.096,21 €</i> |

Diese Rechnungen würden abermals vorgelegt werden. Bei Bedarf und bei Bekanntgabe einer entsprechenden E-Mail-Adresse könnten jederzeit die dazugehörigen Bilder übermittelt werden.

Beantragt werde daher, die rückgeforderte Einkommensteuer wieder auf dem Abgabenkonto der Bw. gutzuschreiben.

Bei den oa. Rechnungen (S 8 bis 13 Finanzamtsakt) handelt es sich um

- eine Rechnung der A-GmbH vom 4. April 2006 betreffend ua. Deponiekosten Aushubmaterial, Säulenstein, Säulenmantelstein, Abdeckplatten, Briefkasten, Dichtbeton, Fertigbeton, Lkw 2-Achser mit Container (Rechnungsbetrag: 1.180,38 € brutto);
- eine Rechnung der B vom 18. Oktober 2006 betreffend "Tegula Mauer antik" (ua. Mauersteine, Abdeckplatte, Halbstein, Kreisseine), Dünnbettmörtel, Zustellung Nahbereich, Kranentladung, Paletteneinsatz (Rechnungsbetrag: 674,64 € brutto);
- eine Rechnung der C-OEG vom 30. März 2006 betreffend "Verfliesungsarbeiten nach Wasserschaden in Ihrem Eigenheim in [E], Keller" (Rechnungsbetrag: 1.264,80 € brutto);
- eine Rechnung der D-KEG vom 27. Juli 2006 betreffend ein Stück "freitragendes Schiebetor", aus Alu, pulverbeschichtet, mit Aluminium-Belattung, und ein Stück "Gehtor Alu-Latte" (Rechnungsbetrag: 2.000,00 € brutto).

e) Am 7. Juli 2008 erging ein neuerliches Ergänzungssuchen des Finanzamtes an die Bw.; dieses Schreiben enthält folgenden Wortlaut (S 18 Finanzamtsakt):

"Ergänzungspunkte:

Für Ihr in [E Nr. 43] errichtetes Wohnhaus wurde bereits am 30. September 1992(!) die Benützungsbewilligung erteilt. Gemäß herrschender Lehre und Rechtsprechung liegen bei Aufwendungen für eine nach der Erteilung der Benützungsbewilligung hergestellte Umfriedung der Liegenschaft nur dann begünstigte Errichtungskosten gemäß § 18 EStG 1988 vor, wenn eine diesbezügliche Auflage in der Benützungsbewilligung erteilt wurde. Sie werden daher um Vorlage des Bescheides über die Benützungsbewilligung vom 30. September 1992 (bzw. einer Kopie desselben) ersucht."

f) Am 24. Juli 2008 langte das diesbezügliche Antwortschreiben der Bw. am Finanzamt ein:

Darin führte die Bw. aus, es sei unbestritten, dass der Bausparvertrag innerhalb der Bindungsfrist aufgelöst und bereits 1992 eine Benützungsbewilligung erteilt worden sei.

Werde ein Bausparvertrag vorzeitig aufgelöst oder würden die Ansprüche aus dem Bausparvertrag als Sicherstellung verwendet, seien die Beträge von der Bausparkasse einzubehalten und gegen den zu erstattenden Steuerbetrag zu verrechnen.

Die Rückforderung habe - abgesehen von den Fällen des Abs. 3 Z 3 – zu unterbleiben, wenn der zurückzufordernde Betrag für

- Wohnraumschaffung bzw. –sanierung im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 oder

- Maßnahmen der Bildung oder
- Maßnahmen der Pflege

verwendet werde.

Die Errichtung eines Zufahrtsweges oder einer Einfriedung stellten begünstigte Aufwendungen im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 dar; dies werde auch durch die Lehre und Rechtsprechung bestätigt. Begünstigte Maßnahmen lägen auch dann vor, wenn (trotz fehlender Auflagen in der Benützungsbewilligung) auf Grund des Einreichplanes diese Maßnahmen vorgesehen gewesen seien.

Es handle sich damit bei den finanzierten Kosten um begünstigte Aufwendungen im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988. Ob diese Aufwendungen auch als Sonderausgaben anerkannt würden, sei eine andere Rechtsfrage. Der Nachweis der bestimmungsgemäßen Verwendung der Bausparprämie sei dadurch jedoch allenfalls erfolgt.

Auf S 17 Finanzamtsakt befindet sich die Kopie eines Schreibens des Bürgermeisters von F an das Finanzamt vom 30. September 1992, wonach "die Baubehörde hiemit [anzeigt], dass mit Bescheid vom heutigen Tage die Benützungsbewilligung für einen Wohnhausneubau bestehend aus Keller- und Erdgeschoß auf der Parzelle [Nr.] G, EZ. [Nr.] H, KG. E, erteilt wurde. Eigentümer: [I] und [die Bw.]. Das Gebäude erhielt die Hausnummer 43."

Auf S 21a Finanzamtsakt befindet sich die Kopie eines Bescheides des Bürgermeisters von F vom 29. September 1992, adressiert an I und die Bw., der auszugsweise folgenden Inhalt aufweist:

"I. Die Baubehörde hat mit Bescheid vom 18. Dezember 1991 [...] die Bewilligung zum Neubau eines Wohnhauses auf dem Grundstück Parz. Nr. G, EZ. [Nr.] H, KG. E, erteilt.

Nach Erstattung der Vollendungsanzeige am 24. August 1992 wurde am 29. September 1992 eine Endbeschau vorgenommen.

Auf Grund des Ergebnisses dieser Beschau ergeht nachstehender

Spruch

Der Bürgermeister als Baubehörde I. Instanz stellt [...] fest, dass das Vorhaben bewilligungsgemäß ausgeführt worden ist und erteilt daher die

Benützungsbewilligung

Die geringfügigen, in der Niederschrift angeführten Abweichungen werden nachträglich genehmigt. Die Bewilligung wird an die auflösende Bedingung geknüpft, dass die in der Niederschrift angeführten Mängel behoben werden bzw. die aufgezeigten Maßnahmen durchgeführt werden und zwar längstens bis 31. Oktober 1992.

Das Protokoll über die Endbeschau liegt in Abschrift bei und bildet einen wesentlichen Bestandteil dieses Bescheides. Die Baulichkeit darf nunmehr widmungsgemäß verwendet werden.

[...]

Begründung

zu I.: Auf Grund des Ergebnisses der Endbeschau war die spruchmäßige Feststellung zu treffen. Da Bedenken aus gesundheits-, feuer- und baupolizeilichen Gründen nicht bestehen, konnten die Abweichungen unter den angeführten Auflagen und Bedingungen genehmigt werden.

[...]"

- g) Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. August 2008 wies das Finanzamt die Berufung der Bw. als unbegründet ab, wobei es Folgendes ausführte:

"Sie haben auf Grund einer Baubewilligung vom 18. Dezember 1991 mit der Errichtung eines Wohnhauses begonnen. Dieses wurde von Ihnen und Ihrem Gatten im September 1992, nach Fertigstellungsmeldung an die Gemeinde vom 24. August 1992, bezogen. Die Benützungsbewilligung wurde von der Gemeinde am 30. September 1992 erteilt. Da in dieser Benützungsbewilligung hinsichtlich der Einfriedung und des Zufahrtsweges keine Auflagen erteilt wurden, besteht zwischen diesen Aufwendungen im Jahr 2006 und der Wohnraumschaffung im Jahr 1991/1992 kein Zusammenhang mehr. Es liegen daher keine im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 begünstigten Ausgaben vor. Diese gesetzliche Bestimmung legt fest, dass die Kosten für die Schaffung von Wohnraum als begünstigte Ausgaben steuerlich gefördert werden. Dabei geht der Gesetzgeber eindeutig von der Schaffung neuen Wohnraumes aus.

Im gegenständlichen Fall sind Ihnen jedoch Aufwendungen entstanden, die mit dem Wohnraum an sich in keinerlei ursächlicher Verbindung stehen. Aufwendungen für eine Umfriedung des Grundstückes, auf welchem das Eigenheim errichtet wurde, dienen keinesfalls der Schaffung neuen Wohnraumes. Gleichermaßen gilt für Pflasterungsarbeiten im Außenbereich. Die Versagung der Begünstigung von Kosten für derartige Baulichkeiten ergibt sich auch eindeutig aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. So hat der Gerichtshof im Erkenntnis VwGH 22.11.1963, 1385/63, im Zusammenhang mit einem Garagenbau ausgesprochen, dass ein gesondertes Bauwerk, das überhaupt nicht Wohnzwecken dient, in die für Eigenheime geltende Steuerbegünstigung nicht einbezogen werden kann. Die nach den Vorstellungen eines Abgabepflichtigen durchgeföhrte Gestaltung des Umfeldes seines Eigenheimes dient gleich wenig Wohnzwecken, wie der gesonderte Bau einer Garage. Diese Überlegungen treffen im gegenständlichen Fall umso mehr zu, als Sie Ihr Eigenheim und somit den neu errichteten Wohnraum vor Errichtung der Einfriedung und Verlegung der Pflasterung über weit mehr als zehn Jahre bereits bewohnt haben. Der Fall, dass die Verwaltungspraxis die Kosten einer Einfriedung im Zuge der Schaffung neuen Wohnraumes trotzdem als begünstigte Ausgaben zulässt und die Lohnsteuerrichtlinien diesbezügliche Aussagen treffen, liegt aber hier nicht vor. Die Errichtung eines Eigenheimes gilt nämlich mit seiner Bewohnbarkeit als abgeschlossen (VwGH 17.1.1984, 83/14/0240). Später getätigte Aufwendungen zählen nicht mehr zu den Errichtungskosten (VfGH 26.9.1983, B 540/80). Im gegenständlichen Fall war die Errichtung mit dem Bezug des Eigenheimes durch Sie und Ihren Gatten im Jahre 1992 abgeschlossen. Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass das Grundstück

zu diesem Zeitpunkt noch nicht umfriedet war und die Flächen vor dem Gebäude noch nicht gepflastert waren. Der Ersatz einer ursprünglich einfachen Gestaltung durch eine gediegenere bewirkt jedenfalls nicht, dass ein Eigenheim bis zu dem Zeitpunkt der Verbesserung nicht als fertig gestellt anzusehen ist (siehe das oben angeführte Erkenntnis VwGH 17.1.1984, 83/14/0240).

Liegen aber im gegenständlichen Fall keine Errichtungskosten mehr vor, könnten die gegenständlichen Aufwendungen lediglich als Sanierungsaufwendungen anerkannt werden. Da sich die Bezug habende Gesetzesbestimmung aber wiederum nur auf die Sanierung von Wohnraum bezieht, eine Ihren Vorstellungen entsprechende Gestaltung des Umfeldes des Gebäudes aber weder eine wesentlich längere Nutzungsdauer noch einen wesentlich erhöhten Nutzwert des Wohnraumes bewirkt, können diese Aufwendungen auch nicht als Sanierungsaufwendungen steuerlich berücksichtigt werden.

Eine begünstigte Verwendung der vor Ablauf der Bindungsfrist rückgezahlten Bausparbeiträge liegt somit nicht vor."

h) Gegen die oa. Berufungsvorentscheidung brachte die Bw. am 29. August 2008 einen Vorlageantrag beim Finanzamt ein:

Wie bereits in der Berufung angeführt, hätten die Bausparverträge deshalb aufgelöst werden müssen, da das Geld für die Einfriedung des Grundstückes und die Fertigstellung des Eingangsbereiches zum Wohnhaus notwendig gewesen sei. Der Sonderausgabenabzug stehe zu, wenn ein Eigenheim errichtet, also Wohnraum geschaffen werde. Zu den Errichtungskosten gehörten nur die Kosten der Baumaßnahmen, wozu auch Gebühren und zusätzliche Kosten für den Anschluss an öffentliche Versorgungseinrichtungen zählten. Aufschließungskosten und Kosten der Umfriedung seien ebenfalls begünstigt.

Eine Rückforderung der Bausparprämie bei vorzeitiger Auflösung des Vertrages oder Verwendung der Ansprüche aus dem Bausparvertrag als Sicherstellung habe zu unterbleiben, wenn der zurückzufordernde Betrag für begünstigte Maßnahmen im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 (Schaffung von Wohnraum bzw. Sanierung von Wohnraum) verwendet werde und die begünstigte Maßnahme und die Baumaßnahme in einem zeitlichen Zusammenhang mit der Rückzahlung stünden.

Es sei daher nicht auf eine etwaige Benützungsbewilligung abzustellen. Voraussetzung sei, dass es sich um begünstigte Maßnahmen im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 handle. Dies sei zweifelsfrei gegeben (Kopien der Rechnungen seien bereits vorgelegt worden). Auch der zeitliche Zusammenhang zwischen der Auflösung des Bausparvertrages und der Beschaffung der Baumaterialien sei gegeben.

Durch diese Maßnahme solle unterbunden werden, dass zB Kraftfahrzeuge angeschafft und so mittels Bausparprämien finanziert würden.

Der Großteil der in der Berufungsvorentscheidung angeführten Argumente ziele darauf ab, dass die gegenständlichen Investitionen nicht mehr als Sonderausgaben abzugsfähig seien, da die Benützungsbewilligung bereits 1992 erfolgt sei. Es sei auch möglich, dass Investitionen nicht mehr als Sonderausgaben abzugsfähig seien, es sich dabei jedoch, wie im gegenständlichen Fall, trotzdem um begünstigte Maßnahmen handle.

Beantragt werde daher, die rückgeforderte Einkommensteuer wieder auf dem Abgabenkonto der Bw. gutzuschreiben.

i) Am 4. März 2009 wurde das Rechtsmittel der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

a) Rechtsgrundlagen:

§ 108 Abs. 6 und 7 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 idF BGBl. I Nr. 103/2005, lauten:

"(6) Zu Unrecht erstattete Einkommensteuer (Lohnsteuer) ist vom Steuerpflichtigen zurückzufordern. Als zu Unrecht erstattet gelten auch Erstattungsbeträge, wenn vor Ablauf von sechs Jahren seit Vertragsabschluss Beiträge, die als Grundlage einer Steuererstattung geleistet wurden, und die erstattete Steuer selbst ganz oder zum Teil zurückgezahlt werden oder die Ansprüche aus dem Bausparvertrag als Sicherstellung dienen.

Die zurückzufordernden Beträge sind durch die Bausparkasse einzubehalten. Die Bausparkasse hat die einbehaltenen Beträge gegen den zu erstattenden Steuerbetrag (Abs. 5) zu verrechnen.

(7) Eine Rückforderung gemäß Abs. 6 hat zu unterbleiben, wenn

1. Beiträge in den Fällen des Abs. 3 Z 3 zurückgezahlt werden,
2. der Steuerpflichtige erklärt, dass die zurückgezahlten Beiträge oder die Sicherstellung für Maßnahmen im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 oder im Sinne des § 1 Abs. 4 und 5 des Bausparkassengesetzes, BGBl. Nr. 532/1993, in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 103/2005, durch und für den Steuerpflichtigen verwendet werden. Eine Rückforderung hat auch dann zu unterbleiben, wenn die Maßnahmen im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 durch oder für

im Abs. 2 genannte Personen gesetzt werden. Dem Finanzamt ist die Höhe der zurückgezahlten Steuererstattung mitzuteilen. [...]"

b) Festgestellter Sachverhalt:

Die Bw. hat den zwischen ihr und der X-Bausparkasse abgeschlossenen Bausparvertrag Nr. Y (Vertragsbeginn: 1. Oktober 2003) zum 31. Dezember 2005, sohin vor Ablauf der Bindungsfrist, aufgelöst; der Abrechnungsbetrag von 1.988,83 € wurde ihr von der X-Bausparkasse überwiesen. Da die Bw. eine Erklärung über die widmungsgemäße Verwendung der zurückgezahlten Beiträge im Sinne des § 108 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 abgegeben hatte, behielt die X-Bausparkasse die der Bw. gutgeschriebene Bausparprämie vorerst nicht zur Rückverrechnung mit dem Finanzamt ein.

In weiterer Folge wurde die Bw. von der Abgabenbehörde I. Instanz aufgefordert, zum Nachweis der widmungsgemäßen Verwendung der zurückgezahlten Beiträge geeignete Beweismittel vorzulegen.

Die von der Bw. daraufhin dem Finanzamt übermittelten Rechnungen (zu deren Inhalt siehe ausführlich oben Punkt d) in der Darstellung des Verfahrensganges dieser Berufungsentcheidung) betrafen – so die Bw. – die Einfriedung des Grundstückes und die Fertigstellung des Eingangsbereiches zum Wohnhaus bzw. die Errichtung eines Zufahrtsweges (Berufung vom 25. Juni 2008, Schreiben der Bw. vom 24. Juli 2008); alle diese Maßnahmen wurden im Jahr 2006 getätig. Das Finanzamt führte in diesem Zusammenhang - neben der Errichtung der Einfriedung und des Zufahrtsweges – auch Pflasterungsarbeiten im Außenbereich (vor dem Gebäude) bzw. die Gestaltung des Gebäudeumfeldes an (Berufungsvorentscheidung vom 11. August 2008; dies blieb im Vorlageantrag unwidersprochen). Festzuhalten ist auch, dass eine der von der Bw. übermittelten Rechnungen auf "Verfliesungsarbeiten nach Wasserschaden in Ihrem Eigenheim in [E], Keller" lautet.

Zum streitgegenständlichen Grundstück in F, E Nr. 43, ist Folgendes festzuhalten:

Auf diesem war - auf Grund einer Baubewilligung vom 18. Dezember 1991 – ein Wohnhaus neu errichtet worden (Eigentümer sind die Bw. und ihr Ehegatte I). Nach Erstattung der Bauvollendungsanzeige am 24. August 1992 und am 29. September 1992 erfolgter Endbeschau war von der zuständigen Baubehörde am 29. September 1992 die Benützungsbewilligung erteilt und das Haus von der Bw. und I bezogen worden. Festzuhalten ist weiters, dass diese Benützungsbewilligung hinsichtlich der Einfriedung und des Zufahrtsweges keine Auflagen enthält.

Nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens erließ das Finanzamt einen "Bescheid über die Rückforderung erstatteter Einkommensteuer (Lohnsteuer) gemäß § 108 Abs. 7 EStG 1988", mit dem ein Rückforderungsanspruch an im Jahre (in den Jahren) 2003 bis 2005 erstatteter Einkommensteuer (Lohnsteuer) in der Höhe von 70,00 € festgesetzt wurde. Begründet wurde dies im Wesentlichen damit, dass die an die Bw. zurückgezahlten Beiträge nicht widmungsgemäß – sohin nicht im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 – verwendet worden seien.

Demgegenüber vertritt die Bw. die Auffassung, die streitgegenständlichen Aufwendungen seien als begünstigte Maßnahmen im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 zu qualifizieren. Ob diese Aufwendungen auch als Sonderausgaben anerkannt werden könnten, sei eine andere Rechtsfrage; es sei auch möglich, dass Investitionen nicht mehr als Sonderausgaben abzugsfähig seien, es sich dabei jedoch, wie im gegenständlichen Fall, trotzdem um begünstigte Maßnahmen handle.

Von diesem festgestellten Sachverhalt geht der Unabhängige Finanzsenat aus.

c) *Rechtliche Würdigung:*

Werden Bausparbeiträge, für die eine Steuererstattung geleistet wurde, vor Ablauf von sechs Jahren nach Vertragsabschluss zurückgezahlt (oder wird das Bausparguthaben innerhalb dieser Frist belehnt), so sind die Erstattungsbeträge zurückzuzahlen, *es sei denn, die Rückzahlung (oder Sicherstellung) dient der Wohnraumbeschaffung bzw. sonstigen begünstigten Maßnahmen im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988* (Doralt, EStG⁵, § 108 Tz 19; die weiteren Fälle des Unterbleibens der Rückzahlung, wie Tod des Bausparers oder Verwendung für Bildungs- bzw. Pflegemaßnahmen, sind im gegenständlichen Fall nicht von Relevanz). Auf Grund des ausdrücklichen Verweises des § 108 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 auf § 18 Abs. 1 Z 3 leg. cit. *müssen* die vorzeitig rückgezahlten Beiträge begünstigten Maßnahmen zur Wohnraumschaffung oder Wohnraumsanierung dienen (vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, MSA EStG [1.10.2005], § 108 Anm. 65), sie *müssen* daher Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 darstellen.

Bezogen auf den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass die Argumentation der Bw., es sei eine andere Rechtsfrage, ob die hier zu beurteilenden Aufwendungen auch als Sonderausgaben anerkannt werden könnten, und es sei auch möglich, dass Investitionen nicht mehr als Sonderausgaben abzugsfähig seien, es sich dabei jedoch trotzdem um begünstigte Maßnahmen handle, nicht in Einklang mit der geltenden Rechtslage steht.

In weiterer Folge ist daher zu prüfen, ob die streitgegenständlichen Aufwendungen der Bw. unter die Tatbestände des § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 (in Betracht kommen Z 3 lit. b (Beträge zur Errichtung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen) sowie Z 3 lit. c (Ausgaben zur Sanierung von Wohnraum)) subsumiert werden können:

- Zu den nach *§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988* begünstigten Aufwendungen gehören va. die Aufwendungen für den Erwerb des Grund und Bodens, die Errichtungskosten für das Gebäude, die Kanal-, Strom-, Telefon- und Wasseranschlussgebühren und die Aufschließungskosten. Die *Umzäunung* der begünstigten Grundstücksfläche gehört jedenfalls dann zu den begünstigten Aufwendungen, wenn sie *bis zur Fertigstellung des Gebäudes* (Benützungsbewilligung) durchgeführt wird (*Doralt/Renner, EStG¹⁰, § 18 Tz 142*). Abschlussarbeiten im zeitlichen Nahebereich der Benützungsbewilligung sind ebenfalls begünstigt; *nicht* begünstigt sind die Fälle, in denen die Benützungsbewilligung bereits vorlag *und* weitere Aufwendungen erst Jahre danach anfallen (*Doralt/Renner, § 18 Tz 154*, mit Verweis auf VwGH 23.10.1984, 84/14/0076; es kommt allenfalls der Abzug als Sanierungsaufwand (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988) in Betracht). Demzufolge zählen Aufwendungen für eine Vorplatzpflasterung und Mauererrichtung an der Grundstücksgrenze längere Zeit nach Bezug eines Eigenheimes *nicht* zu den begünstigten Errichtungskosten (*Doralt/Renner, § 18 Tz 147*, mit Verweis auf UFS 12.3.2004, RV/0151-I/03, wo ein mehr als zehnjähriger Zeitraum seit dem Bezug des Eigenheimes als begünstigungsschädlich angesehen wird); die Aufwendungen für eine nach Erteilung der Benützungsbewilligung hergestellte Umfriedung sind nur dann Errichtungskosten, wenn eine diesbezügliche Auflage in der Benützungsbewilligung erteilt wurde (*Doralt/Renner, § 18 Tz 154*).

Wendet man nun diese von Lehre und Rechtsprechung herausgearbeiteten Grundsätze auf den gegenständlichen Fall an, so ergibt sich folgendes Bild:

Die Errichtung eines Eigenheimes gilt mit seiner Bewohnbarkeit als abgeschlossen (VwGH 17.1.1984, 83/14/0240); später getätigte Aufwendungen zählen nicht mehr zu den Errichtungskosten (VfGH 26.9.1983, B 540/80). Im vorliegenden Fall war die Errichtung mit dem Bezug des Eigenheimes durch die Bw. und ihren Gatten I im Jahr 1992 abgeschlossen (Benützungsbewilligung vom 29. September 1992); *von einem zeitlichen Zusammenhang bzw. zeitlichen Nahebereich der Gebäudeerrichtung (bzw. der Erteilung der Benützungsbewilligung) mit den unstrittig erst im Jahr 2006 (sohin rund vierzehn Jahre(!) später) getätigten, hier zu beurteilenden Aufwendungen kann sohin nicht die Rede sein*, zumal auch die Benützungsbewilligung vom 29. September 1992 hinsichtlich dieser keine Auflagen enthält. Dass es sich bei

den Aufwendungen um Baumaßnahmen gehandelt hat, die auf Grund des Einreichplanes (Bauplanes) vorgesehen waren, hat die Bw. nicht dargetan, obwohl sie bereits mit Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 21. Jänner 2008 zur Vorlage geeigneter Beweismittel aufgefordert worden war ("Als Beweismittel kommen in erster Linie der Bauplan und Rechnungen über die Errichtungsmaßnahmen in Betracht", siehe oben Punkt b) in der Darstellung des Verfahrensganges in dieser Berufungsentscheidung).

- Da sohin im gegenständlichen Fall keine Errichtungskosten im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 vorliegen, bleibt zu prüfen, ob die getätigten Aufwendungen unter *§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988* subsumiert werden können:

Da sich die Bezug habende Gesetzesbestimmung nur auf die Sanierung von Wohnraum bzw. die Sanierung des Gebäudes an sich bezieht, stellen Maßnahmen im "Umfeld" eines Gebäudes, von denen der Wohnraum selbst nicht betroffen ist (wie hier die Einfriedung des Grundstückes und die Errichtung eines Zufahrtsweges verbunden mit Pflasterungsarbeiten (die Bw. selbst spricht von der "Fertigstellung des Eingangsbereiches *zum* Wohnhaus")), *keine* begünstigten Sanierungsaufwendungen dar (*Doralt/Renner*, § 18 Tz 203, mit Verweis auf UFS 12.3.2004, RV/0151-I/03). Zu der von der Bw. übermittelten Rechnung betreffend "Verfliesungsarbeiten nach Wasserschaden in Ihrem Eigenheim in [E], Keller" ist anzumerken, dass Reparaturen nicht zu den begünstigten Sanierungsaufwendungen zählen (auch wenn der Schaden zu einer erheblichen Herabsetzung des Nutzungswertes führt und daher umgekehrt die Reparatur zu einer wesentlichen Erhöhung des Nutzungswertes führt, vgl. *Doralt/Renner*, § 18 Tz 201)).

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 18. März 2009