



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vom 27. Mai 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes A vom 28. April 2008 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2003, 2004 und 2005, weiters betreffend Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 gemäß § 299 BAO sowie gegen die Bescheide vom 28. April 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2003 bis 2007 entschieden:

Den Berufungen betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2004 wird im Umfang der Berufungsvorentscheidungen vom 22.7.2008 stattgegeben. Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Die Berufungen betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2003, 2004 und 2005, weiters betreffend Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 gemäß § 299 BAO sowie gegen die Bescheide vom 28. April 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2005, 2006 und 2007 werden als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber machte in den Erklärungen zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagungen der Streitjahre ua. Aufwendungen für Wohnraumschaffung bzw. Wohnraumsanierung in Höhe von 3.000 Euro (2003) bzw. jeweils 4.000 Euro (2004 bis 2007) als Sonderausgaben geltend.

Bei den Veranlagungen der Einkommensteuer wurden zunächst Aufwendungen im höchst zulässigen Ausmaß von 730 Euro jährlich als Sonderausgaben für Wohnraumschaffung bzw. Wohnraumsanierung berücksichtigt. Nach Ermittlungen des Finanzamtes, bei denen festgestellt wurde, dass der Berufungswerber gemeinsam mit seiner Ehegattin im Jahr 2003 ein bereits fertig gestelltes Einfamilienhaus erworben hat, wurden die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2005 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen und die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2006 und 2007 vom Finanzamt gemäß § 299 BAO aufgehoben. Nach den Begründungen der gleichzeitig erlassenen (neuen) Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2007, auf die in den Wiederaufnahme- bzw. Aufhebungsbescheiden verwiesen wurde, können nur Aufwendungen für die Wohnraumschaffung bzw. die Wohnraumsanierung als Sonderausgaben abgezogen werden. Die vom Berufungswerber geltend gemachten Aufwendungen für den Erwerb eines bereits bestehenden Einfamilienhauses würden keine Aufwendungen für die Wohnraumschaffung darstellen.

In den Berufungen gegen die oben genannten Bescheide wurde vorgebracht, das im Jahr 2003 erworbene Haus sei bei weitem noch nicht fertiggestellt gewesen. Im Jahr 2003 hätten noch Zahlungen für den Kanalanschluss in Höhe von € 4.077 geleistet werden müssen. Im Jahr 2004 sei das Haus verputzt worden (Kosten rund € 9.000), was noch zu den Errichtungskosten gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG zählen würde. Ebenso falle darunter die Überdachung der Terrasse, die im Jahr 2005 durchgeführt worden sei (Kosten rund € 3.000).

Weiters sei das Darlehen des Voreigentümers durch den Kaufpreis ausbezahlt worden. Die Tilgung der Kredite des Voreigentümers sei im Kaufvertrag festgelegt worden, weil erst durch diese Zahlungen die Pfandrechte der Gläubiger im Grundbuch gelöscht worden seien. Somit könne man von einer Übertragung des seinerzeit, im Zusammenhang mit der Wohnraumschaffung aufgenommenen Darlehens sprechen. Dies gelte vor allem deshalb, weil die Voraussetzungen für die begünstigte Wohnraumschaffung auch bei den Erwerbern (dem Berufungswerber und seiner Ehegattin) erfüllt seien. Auf Grund dieser so genannten Übertragung des Darlehens auf die Erwerber sei die Rückzahlung des Darlehens auch bei den Erwerbern als Sonderausgabe im Rahmen der Wohnraumschaffung abzugsfähig. In den Jahren 2005, 2006 und 2007 seien Zinsen in Höhe von 3.577 Euro, 5.685 Euro bzw. 6.884 Euro für den Fremdwährungskredit für die Wohnraumschaffung geleistet worden. Bei diesen Zahlungen handle es sich um Sonderausgaben.

In der Folge wurde der Berufungswerber vom Finanzamt aufgefordert, den Kaufvertrag für die Liegenschaft, die Benützungsbewilligung für das Einfamilienhaus sowie entsprechende

Nachweise dafür vorzulegen, dass ein für die Errichtung des Gebäudes aufgenommenes Darlehen vom Berufungswerber zurückgezahlt worden sei.

Der Berufungswerber legte den Kaufvertrag vom 4. September 2003 sowie die Benützungsbewilligung vom 6. November 2001 vor. Außerdem legte er eine Bestätigung der Bank darüber vor, dass er und seine Ehegattin in den Jahren 2003 bis 2007 für einen Fremdwährungskredit Zinsen und Spesen in Höhe von 754,31 Euro (2003), 3.244,81 Euro (2004), 3.790,91 Euro (2005), 4.588,45 Euro (2006) bzw. 6.114,11 Euro (2007) zurückgezahlt haben. Für das Jahr 2003 wurde eine Bestätigung über die Begleichung einer offenen Rate für den Kanalanschluss in Höhe von € 4.077 und für 2004 mehrere Rechnungen über Baumaterial übermittelt.

Für die Jahre 2003 und 2004 erließ das Finanzamt daraufhin Berufungsvorentscheidungen, mit denen wiederum der Sonderausgabenhöchstbetrag von € 730 für Wohnraumschaffung (Kanalanschluss bzw. Material für Außenputz) berücksichtigt wurde. Die abweisenden Berufungsvorentscheidungen betreffend die Jahre 2005, 2006 und 2007 wurden vom Finanzamt damit begründet, dass Aufwendungen, die dem Erwerb von bereits bestehendem Wohnraum dienen, nicht als Sonderausgaben abzugsfähig seien. Der Berufungswerber habe im Jahr 2003 gemeinsam mit seiner Ehegattin ein Einfamilienhaus erworben, für das die Benützungsbewilligung bereits im Jahr 2001 erteilt worden sei. Der Berufungswerber habe daher ein bereits fertig gestelltes Haus erworben. Laut Kaufvertrag habe der Voreigentümer seine zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages noch offenen Darlehensverbindlichkeiten vor der Übergabe des Kaufobjektes beglichen, sodass der Berufungswerber dieses lastenfrei übernommen habe. Da weder der Berufungswerber noch ein Angehöriger des Berufungswerbers aus dem begünstigten Personenkreis zur Rückzahlung der Darlehen verpflichtet gewesen sei, habe der vom Berufungswerber entrichtete Kaufpreis nicht der Schaffung von Wohnraum gedient.

In den dagegen erhobenen Vorlageanträgen wurde kein weiteres Vorbringen erstattet.

In dem von der Ehegattin des Berufungswerbers zu demselben Streitgegenstand unter der Geschäftszahl RV/0483-G/08 geführten Berufungsverfahren wurde in einer Vorhaltsbeantwortung ergänzend bekannt gegeben, dass sich die erworbene Liegenschaft im Zeitpunkt des Kaufes "noch weitgehend im Rohbau" befunden habe. Es seien noch nicht sämtliche Räume bewohnbar gewesen. Die Küche habe noch gefehlt und die Bäder seien ebenfalls noch nicht fertig gewesen. Im Keller habe der Estrich gefehlt und die Fassade habe noch keinen Verputz und keine Farbe gehabt. Das Haus sei daher erst fertig zu stellen gewesen.

In einer weiteren Vorhaltsbeantwortung wurde bekannt gegeben, dass in den Jahren 2006 und 2007 keine Abschlussarbeiten (an dem von ihr und ihrem Ehegatten erworbenen Gebäude) mehr durchgeführt worden seien. Es sei auch zutreffend, dass der Kredit des Voreigentümers nicht direkt getilgt, sondern der Kaufpreis - wie bei Liegenschaftskäufen üblich - auf ein Treuhandkonto überwiesen worden sei. Von diesem Treuhandkonto seien in der Folge sämtliche Kredite des Voreigentümers getilgt und die Liegenschaft damit lastenfrei gestellt worden. Wie aus dem Kaufvertrag ersichtlich, sei die Liegenschaft davor mit Pfandrechten und Veräußerungsverboten von sechs verschiedenen Kreditinstituten belastet gewesen. Zur Tilgung des endfälligen Kredites in Schweizer Franken sei ein Ansparplan in Form einer Lebensversicherung abgeschlossen worden. Für diese würden monatlich 338,80 Euro aufgewendet werden. Dieser Betrag komme zu den bereits nachgewiesenen jährlich zu bezahlenden Zinsen und Spesen hinzu.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Aufhebung gemäß § 299 BAO

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Das Finanzamt hob die Einkommensteuerbescheide des Jahres 2006 vom 2. Mai 2007 und des Jahres 2007 vom 11. April 2008 mit Bescheiden vom 28. April 2008 unter Verweis auf die Begründung in den neu erlassenen Einkommensteuerbescheiden für 2006 und 2007, beide vom 28. April 2008, auf. In der genannten Begründung wurde ausgeführt, dass die vom Berufungswerber geltend gemachten Beträge nicht als Sonderausgaben für Wohnraumschaffung berücksichtigt werden könnten, weil der Berufungswerber ein bereits bestehendes Einfamilienhaus erworben habe.

Damit ist die Rechtswidrigkeit der Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 im Zeitpunkt ihrer Aufhebung hinreichend dargelegt. Die Aufhebung dieser Bescheide erfolgte gemäß § 299 Abs. 1 BAO zu Recht.

Der Einwand des Berufungswerbers, er finde die Aufhebung befremdlich, zeigt nicht auf, warum die Aufhebungsbescheide zu Unrecht erlassen worden sein sollten.

2) Wiederaufnahme des Verfahrens:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter anderem in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen,

die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Wie bereits in der Berufung ausgeführt sind Tatsachen ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (zB VwGH 26.1.1999, 98/14/0038; 26.7.2000, 95/14/0094); also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften. Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (zB VwGH 4.3.2009, 2004/15/0135).

Der erst durch Ermittlungen dem Finanzamt bekannt gewordene Umstand, dass die ursprünglich beantragten Aufwendungen keine Wohnraumschaffungs- oder Wohnraumsanierungsaufwendungen im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 darstellen, ist als Hervorkommen neuer Tatsachen zu beurteilen, deren Berücksichtigung eindeutig zu einem anderen Bescheidergebnis geführt hat. Wenn in der Berufung eingewendet wird, dass es dem Finanzamt schon seit vielen Jahren möglich gewesen wäre, sich die Wohnraumschaffung belegmäßig nachweisen zu lassen bzw. die Behörde schon vor Ergehen der Einkommensteuerbescheide den Nachweis für die Wohnraumschaffung anfordern hätte können, kommt damit zum Ausdruck, dass dem Finanzamt zwar die Geltendmachung der Sonderausgaben für Wohnraumschaffung bekannt war, jedoch nicht, dass die vom Berufungswerber angegebene Wohnraumschaffung tatsächlich eine Anschaffung von bereits fertig gestellten Wohnraum war. Eine Verpflichtung des Finanzamtes auf Überprüfung sämtlicher Angaben der Abgabepflichtigen besteht nicht, da es unmaßgeblich ist, ob die neu hervorgekommenen Tatsachen im Erstverfahren verschuldet oder unverschuldet nicht berücksichtigt worden sind (VwGH 27.9.1990, 89/16/225 und 14.5.1992, 91/16/19). Selbst wenn die Abgabenbehörde wegen des Unterlassens von entsprechenden Ermittlungen der Vorwurf der Nachlässigkeit, Oberflächlichkeit oder Sorgfaltsverletzung trifft, wovon im gegenständlichen Fall nicht ausgegangen werden kann, ist die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht ausgeschlossen (Stoll, BAO Kommentar, Band 3, Seite 2934, und die dort zitierte Judikatur).

Das im Sinne des § 20 BAO zu begründende Ermessen der Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen orientiert sich im gegenständlichen Fall am rechtmäßigen Ergebnis als Ziel einer derartigen Maßnahme (VfGH 6.12.1990, B 783/89; VwGH 2.4.1990, 89/15/0005; VfGH 30.9.1997, B 2/96; VwGH 22.3.2000, 99/13/0253). Bei der Ermessensübung ist grundsätzlich

dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (vgl. VwGH 30.5.1994, 93/16/0096; 28.5.1997, 94/13/0032; 30.1.2001, 99/14/0067).

Die vom Finanzamt verfügten gegenständlich angefochtenen Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren für die Jahre 2003, 2004 und 2005 sind daher zu Recht ergangen.

3) Sonderausgaben für Wohnraumschaffung:

Mit Kaufvertrag vom 4. September 2003 erwarben der Berufungswerber und seine Ehegattin eine Liegenschaft bestehend aus einem Grundstück und einem darauf befindlichen Einfamilienhaus. Im Kaufvertrag wurde ua. Folgendes vereinbart: "Das Kaufobjekt hat gänzlich lastenfrei in das Eigentum der Käufer überzugehen. Die Vertragsteile erteilen daher der Vertragsverfasserin den unwiderruflichen Auftrag, vom Kaufpreis die Lastenfreistellung durchzuführen."

Finanziert wurde der Kaufpreis mit einem Fremdwährungskredit. In der dem Berufungswerber und seiner Ehegattin am 2. September 2003 erteilten Kreditusage wurde ua. ausgeführt: "Sie beauftragen uns, die Valuta aus gegenständlicher Finanzierung in der vom Treuhänder bekannt zu gebenden Höhe zu den Bedingungen gemäß beiliegendem Treuhandvertrag an den von Ihnen namhaft gemachten Treuhänder treuhändig zu überweisen, wobei Sie bereits jetzt Ihre Zustimmung zu einer allfälligen Fristverlängerung für die Erfüllung der Treuhandbedingungen geben." Bei der in der Kreditusage genannten Treuhänderin handelt es sich um die Verfasserin des Kaufvertrages.

Für das erworbene Einfamilienhaus war mit Bescheid vom 6. November 2001 die Benützungsbewilligung erteilt worden.

Gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 sind Ausgaben zur Wohnraumschaffung oder zur Wohnraumsanierung bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen. Gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 fallen darunter Beträge, die zur Errichtung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen verausgabt werden. Gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 fallen darunter auch Rückzahlungen von Darlehen, die für die Schaffung von begünstigtem Wohnraum oder für die Sanierung von Wohnraum im Sinn der lit. a bis lit. c aufgenommen wurden, sowie Zinsen für derartige Darlehen.

Sonderausgaben im Sinn des § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 können nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes nur Beträge sein, die für die Errichtung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen verausgabt werden. Der Steuerpflichtige muss Errichter des

Wohnraums, also Bauherr gewesen sein (vgl. VwGH 22.10.1996, 95/14/0128, mwN). Unter "Errichtung" versteht man die Schaffung bisher nicht vorhandenen Wohnraums. Die Kosten der Anschaffung von bereits fertig gestelltem Wohnraum stellen hingegen keine Sonderausgaben im Sinn des § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 dar (vgl. Jakom/Baldauf EStG, 2011, § 18 Rz 63).

Ein Eigenheim gilt als errichtet, sobald die Bauführung beendet ist bzw. sobald das Bauwerk bewohnbar (benutzbar) ist (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG 1988, Kommentar, § 18 Abs. 1 Z 3 Tz 3.3, sowie die dort zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes). Die Errichtung ist jedenfalls mit der Erteilung der Benützungsbewilligung abgeschlossen. Spätere Aufwendungen (nachträgliche Errichtungskosten bzw. Aufwendungen für "Abschlussarbeiten") können nur mehr ausnahmsweise als Sonderausgaben berücksichtigt werden. Das Finanzamt hat die nachträglich als Errichtungskosten geltend gemachten Aufwendungen für eine Kanalanschlussgebühr im Jahr 2003 und Aufwendungen für Verputzarbeiten im Jahr 2004 in den Berufungsvorentscheidungen vom 22.7.2008 ausnahmsweise als Sonderausgaben berücksichtigt, obwohl die Benützungsbewilligung bereits am 6.11.2001 erteilt bzw. das Haus von den Vorbesitzern bereits bewohnt wurde. Von einem Abzug als Sonderausgaben ausgeschlossen sind aber jedenfalls Aufwendungen für die Wohnlichmachung bzw. für die Einrichtung von bereits fertig gestelltem Wohnraum (vgl. Jakom/Baldauf EStG, 2011, § 18 Rz 64).

Unbestritten ist, dass mit dem Kredit der Kaufpreis der Liegenschaft beglichen wurde. Die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Tilgung des Fremdwährungskredites wären aber auch dann nicht als Sonderausgaben zu berücksichtigen, wenn tatsächlich ein erst teilweise errichtetes Gebäude (Rohbau) erworben worden wäre, weil auch Beträge für die Anschaffung eines solchen Gebäudes keine Beträge für die Errichtung eines Eigenheims im Sinn des § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 sind. Als Sonderausgaben hätten auch in diesem Fall nur Aufwendungen für die weitere Errichtung des Gebäudes berücksichtigt werden können (vgl. UFS 21.01.2011, RV/0529-F/10; mwN).

Der Berufungswerber vertritt darüber hinaus die Ansicht, die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Tilgung des von ihm und seiner Ehegattin aufgenommenen Fremdwährungskredites seien gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 deshalb als Sonderausgaben zu berücksichtigen, weil durch die Begleichung des Kaufpreises mit den Mitteln aus diesem Kredit die vom Voreigentümer der Liegenschaft aufgenommenen Darlehen zurückgezahlt worden seien.

Zutreffend ist zwar, dass auch ein Rechtsnachfolger Darlehensrückzahlungen einschließlich der Zinsen als Sonderausgaben geltend machen kann, gleichgültig, ob es sich um Gesamt- oder Einzelrechtsnachfolge handelt. Voraussetzung dafür ist aber die gleichzeitige Übernahme des noch aushaftenden, für die Errichtung aufgenommenen Darlehens durch den Rechtsnachfolger. Rechtsnachfolger im Fall der Einzelrechtsnachfolge ist zB der Käufer eines Eigenheimes (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG 1988, Kommentar, § 18 Abs. 1 Z 3 Tz 5.1). Sonderausgaben sind nur dann steuerlich zu berücksichtigen, wenn die Zahlungen des Rechtsnachfolgers unmittelbar an den Darlehensgeber des Rechtsvorgängers auf Grund einer Schuldübernahme erfolgen (vgl. ua. UFS 13.08.2003, RV/1386-L/02). Nimmt dagegen der Käufer (Rechtsnachfolger) ein eigenes Darlehen auf, um damit den Kaufpreis für ein ganz oder teilweise bereits errichtetes Eigenheim oder das offene Darlehen (des Rechtsvorgängers) zu tilgen, dann liegt kein Darlehen vor, das zur Errichtung aufgenommen wurde (vgl. nochmals Hofstätter/Reichel, EStG 1988, Kommentar, § 18 Abs. 1 Z 3 Tz 5.1).

Genau das trifft im vorliegenden Fall zu. Es wurde ein eigenes Darlehen aufgenommen (siehe Kreditusage der Sparkasse vom 2. September 2003), das für die Tilgung des Kaufpreises bzw. des offenen Darlehens ihres Rechtsvorgängers verwendet wurde. Die Zahlungen wurden nicht unmittelbar an den Darlehensgeber des Rechtsvorgängers, sondern an die Treuhänderin (die Vertragsverfasserin des Kaufvertrages) geleistet, weshalb es sich auch nicht um eine Schuldübernahme durch den Berufungswerber und seine Ehegattin handelt. Das aufgenommene Darlehen diente somit nicht der Errichtung von Wohnraum, sondern der Erlangung von bereits bestehendem Wohnraum, weswegen die beantragte Geltendmachung von Sonderausgaben aus den vorgenannten Gründen nicht möglich war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 11. April 2012