



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vom 23. September 2011 und vom 4. März 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 20. September 2011 betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2010 vom 15. März 2011 und vom 8. Februar 2012 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2011 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2010 wird aufgehoben.

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (im Folgenden kurz: Bw.) machte in der am 7. Februar 2011 eingebrochenen Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2010 unter anderem (Topf-)Sonderausgaben für Wohnraumschaffung und -sanierung in Höhe von 3.000,00 € im Zusammenhang mit einer gemeinsam mit seiner Lebensgefährtin angeschafften Eigentumswohnung in einer Wohnanlage in 6700 Bludenz, Adr1, geltend.

Das Finanzamt anerkannte zunächst die geltend gemachten Sonderausgaben mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010 vom 15. März 2011.

Mit Bescheid vom 20. September 2011 hob es diesen Einkommensteuerbescheid jedoch wieder auf und ersetzte ihn durch einen neuen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010, in welchem die geltend gemachten Sonderausgaben keine Berücksichtigung mehr fanden. Zur Begründung gab es an, die vom Bw. geltend gemachten Ausgaben für den Erwerb einer bereits bestehenden Eigentumswohnung stellten keine Aufwendungen zur Wohnraumschaffung dar und seien daher nicht als Sonderausgaben zu berücksichtigen. Insofern habe sich der Spruch des Einkommensteuerbescheides 2010 vom 15. März 2011 als nicht richtig erwiesen und sei dieser Bescheid daher von Amts wegen gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufzuheben gewesen.

Gegen den Aufhebungsbescheid vom 20. September 2011 erhab der Bw. am 23. September 2011 Berufung und brachte vor, bei der gekauften Wohnung habe es sich sehr wohl um eine sonderausgabenbegünstigte Wohnraumschaffung gehandelt, da diese Wohnung für ihn und seine Lebensgefährtin neu errichtet worden sei. Sie seien die Erstbeziehenden gewesen und hätten deshalb auch ein Wohnbauförderungsdarlehen vom Land Vorarlberg zugesprochen bekommen. Es habe sich auch nicht um eine Musterwohnung gehandelt. Zum Beweis würden der Kaufvertrag sowie die Wohnbauförderungszusage des Landes Vorarlberg der Berufung beigelegt.

Mit Schreiben vom 30. September 2011 teilte das Finanzamt dem Bw. mit, von der Errichtung einer Eigentumswohnung könne nur bei Vorliegen der Errichtereigenschaft ausgegangen werden. Diese setze voraus, dass im Zeitpunkt des geltend gemachten Betrages bereits ein Anwartschaftsrecht auf die Eigentumswohnung bestehe. Der Vertrag über die Einräumung des Wohnungseigentums müsse spätestens im Zeitpunkt der Erteilung der Benützungsbewilligung (Fertigstellungsmeldung) abgeschlossen sein. Die Meldung des Bauträgers über die Fertigstellung der Wohnung an das Amt der Stadt Bludenz sei aber bereits am 26. Jänner 2008 und damit vor Abschluss des Kaufvertrages am 15. Oktober 2010 erfolgt. Sollte ein Vorvertrag abgeschlossen worden sei, werde um dessen Vorlage ersucht. Falls nicht, liege keine begünstigte Wohnraumschaffung vor und sei die Berufung abzuweisen.

Am 7. November 2011 beantwortete der Bw. den Vorhalt vom 30. September 2011 und legte die eingeforderten Unterlagen (Vorvertrag, Rechnungen und Bestätigungen) dem Finanzamt vor. Ergänzend führte der Bw. aus, dass trotz erfolgter Baufertigstellungsanzeige im Jahr 2008 die gegenständliche Wohnung zu diesem Zeitpunkt noch nicht fertig gestellt gewesen sei. So

sei der Einbau von Sanitäreinrichtungen erst im Juli 2010 durch die Firma A. erfolgt. Zwischen September 2010 und Oktober 2010 seien dann die Innentüren sowie die Abstellraumfront durch die Firma B. eingebaut worden. Zudem habe die Firma C. die Elektroinstallationen erst im September 2010 vorgenommen. Im selben Monat seien schließlich auch die Bodenbeläge (Parkett) durch die Firma D. verlegt worden. Die Wohnungsübergabe sei am 11. Oktober 2010 erfolgt. Restarbeiten bzw. Ausbesserungsarbeiten seien auch noch nach dem Übergabezeitpunkt durchgeführt worden. Diese zeige, dass die Wohnung und damit zusammenhängend auch das Gesamtobjekt zum Zeitpunkt des Verkaufs an ihn noch nicht fertig gestellt gewesen sei. Die gesetzlichen Voraussetzungen für die Geltendmachung eines Sonderausgabenabzugs für Wohnraumbeschaffung seien somit gegeben.

Das Finanzamt gab der Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 14. November 2011 statt.

Mit Bescheid vom 18. Jänner 2012 hob es die Berufungsvorentscheidung vom 14. November 2011 wiederum auf und ersetzte diese durch eine neue, abweisende Berufungsvorentscheidung. Zur Begründung führte das Finanzamt aus, Beträge im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 lit b EStG 1988 lägen nur vor, wenn diese zur Errichtung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen verausgabt würden. Nur Kosten, die der Errichtung von Wohnraum dienten, könnten Sonderausgaben sein, nicht hingegen Kosten der Erlangung, d.h. des rechtsgeschäftlichen Erwerbes einer von einem anderen errichteten Eigentumswohnung. Grundsätzlich sei die Errichtung einer Eigentumswohnung mit seiner Benutzbarkeit abgeschlossen. Am 6. Mai 2009 sei die Fertigstellungsanzeige für die Wohnanlage Adr1 in 6700 Bludenz ergangen. Das Wohnobjekt sei vom Bw. allerdings erst mit Vorvertrag vom 9. September 2010 bzw. Kaufvertrag vom 15. Oktober 2010 erworben worden. Ein im Zusammenhang mit dem Kauf eines bereits fertiggestellten Wohnobjektes zu erlegender Kaufpreis sei nicht steuerbegünstigt gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988. Es lägen aber auch keine Beträge im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 vor.

Mit Schreiben (Vorlageantrag) vom 11. Februar 2012 erhob der Bw. sowohl gegen den Aufhebungsbescheid vom 18. Jänner 2012 als auch gegen die neue Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2010 vom 18. Jänner 2012 „Berufung“ und beantragte zugleich die Vorlage an den Unabhängigen Finanzsenat. Darin wandte er gegen die Ausführungen des Finanzamtes ein, sämtliche dem Finanzamt vorgelegten Unterlagen bewiesen, dass die Wohnung zum Kaufzeitpunkt nicht bezugsfähig gewesen sei. Es habe weder einen Fußboden noch eine funktionierende Elektroinstallation in der Wohnung gegeben. Die Wohnung sei somit nicht fertig gestellt gewesen. Ihm sei

durchaus bewusst, dass der Kaufvertrag erst nach Erstellung der Fertigstellungsanzeige ausgestellt worden sei. Dies sei seiner Meinung nach darauf zurückzuführen, dass die Fertigstellungsmeldung zu früh ausgestellt worden sei.

Mit Vorhalt vom 4. März 2012 teilte das Finanzamt dem Bw. mit, aus den vorliegenden Unterlagen sei ersichtlich, dass die Fertigstellungsmeldung am 26. Jänner 2008 (korrekt: vom 26. Jänner 2009) und damit vor Unterzeichnung des Vorvertrages über den Erwerb der Eigentumswohnung am 9. September 2010 erfolgt sei. Dementsprechend werde in § 3 des Vorvertrages festgehalten, dass die Wohnung samt Zubehör bereits fertig gestellt sei. Vor Fertigstellung seien keinerlei Zahlungen von der Käuferseite zu entrichten gewesen. Laut § 2 des Vorvertrages würde es sich beim gegenständlichen Kaufpreis um einen Fixpreis handeln. Daraus folge, dass im vorliegenden Fall eine schlüsselfertige Eigentumswohnung erworben worden und die Errichtereigenschaft des Bw. nicht gegeben gewesen sei. Aufgrund der eindeutigen Gesetzeslage sei mit Erteilung einer Fertigstellungsmeldung die Errichtung einer Eigentumswohnung abgeschlossen und der Erwerb einer Eigentumswohnung nach erfolgter Fertigstellungsmeldung nicht mehr gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 begünstigt. Aus den vorgelegten Rechnungen über nachträglich durchgeföhrte Arbeiten sei zudem ersichtlich, dass die Leistungen ausschließlich gegenüber der Bauherrin, der E. Wohn Baugesellschaft mbH aufgeschlüsselt worden seien. Unter Hinweis auf die Rechnung der Firma C. vom 30. Juni 2010 hielt das Finanzamt dem Bw. vor, dass es sich bei der errichteten Wohnung offensichtlich doch um eine Musterwohnung gehandelt habe und ersuchte um Vorlage einer Bestätigung der E. über den Bauzustand und die Nutzung dieser Wohnung ab der Fertigstellungsmeldung. Da eine Beurteilung des Bauzustandes ausschließlich der Baubehörde obliege, werde zutreffendenfalls um Vorlage einer berichtigten Fertigstellungsmeldung ersucht.

Mit Antwortschreiben vom 7. April 2012 ergänzte der Bw. unter Beilegung der angeforderten Nachweise seine bisherigen Ausführungen dahingehend, dass die Baufirma E. ihm in einem e-Mail bestätigt habe, dass es sich bei gegenständlicher Wohnung um keine Musterwohnung gehandelt habe und dass die Wohnung noch nicht fertig gestellt gewesen sei. Laut Auskunft der Errichterfirma sei es seit Jahren üblich, die Fertigstellungsmeldung zu früh auszustellen. Des Weiteren habe er bei der Baubehörde der Stadt Bludenz versucht, die Fertigstellungsmeldung der Wohnung aufheben und neu erstellen zu lassen. Laut Auskunft der Baubehörde sei dieser Verwaltungsakt jedoch nicht mehr rückgängig zu machen.

Am 5. Februar 2012 brachte der Bw. eine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2011 ein, in welcher er als Sonderausgaben Aufwendungen für Personenversicherungen

in Höhe von 828,41 € und für den Kirchenbeitrag in Höhe von 167,07 € geltend machte. Abgesehen von den vom Bw. geltend gemachten Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, die den Selbstbehalt nicht überstiegen, veranlagte das Finanzamt den Bw. mit Einkommensteuerbescheid 2011 vom 8. Februar 2012 erklärungsgemäß.

Gegen diesen Bescheid er hob der Bw. am 4. März 2012 Berufung und machte zusätzlich Sonderausgaben für Wohnraumschaffung in Höhe von 3.000,00 € geltend. Diese Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat direkt zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Schreiben vom 2. Oktober 2012 wurde der Bw. seitens des Unabhängigen Finanzsenates um Vorlage von Unterlagen betreffend Art und Höhe die Finanzierung der Eigentumswohnung (Anteil der Fremdmittel bzw. Eigenmittel, Kreditverträge, Kontoauszüge, Bankbestätigungen usgl.) sowie der vorvertraglichen Verhandlungen mit der Firma E. ersucht. Ferner wurde der Bw. darum gebeten, nachvollziehbar darzulegen, weshalb er trotz gegenteiliger vertraglicher Vereinbarung meine, dennoch das Kostenrisiko getragen zu haben.

Mit Schreiben vom 11. November 2012 legte der Bw. die angeforderten Unterlagen betreffend die Finanzierung der Eigentumswohnung sowie die vorvertraglichen Verhandlungen mit der Firma E. vor und führte ergänzend aus, dass im Jahr 2010 für Wohnraumschaffung 7.300,00 € und im Jahr 2011 19.627,00 € ausgegeben worden seien. Obwohl „nur“ ein Vorvertrag für die nicht fertig gestellte Wohnung unterschrieben worden sei, hätten der Bw. und seine Lebensgefährtin das Kostenrisiko indirekt getragen. Hätte die Firma E. die Wohnung nicht nach Ihren Wünschen aus- bzw. umgebaut, wäre zwar genug Zeit gewesen um vom Vorvertrag zum Kaufvertrag zurückzutreten, dies aber nur in Verbindung mit sehr hohen Kosten. Der Bw. und seine Lebensgefährtin hätten dann die Wahl gehabt, die hohe Rücktrittsgebühr zu bezahlen oder die Änderungs- und Sonderwünsche zu ihren Lasten zu finanzieren. Dass die Rechnungen nicht an den Bw. und seine Lebensgefährtin, sondern an die Errichterfirma gerichtet worden seien, sei üblich, da die E., wie alle Bauträger, die Errichter gegenüber den Partnerunternehmen vertrete. Der erste Kontakt mit der E. sei Anfang 2010 gewesen, als sie die Wohnungssuche gestartet hätten. Aus dem beigelegten e-Mail vom 6. September 2010 sei ersichtlich, dass die Wohnung noch nicht fertiggestellt gewesen sei und dass diverse Sonderwünsche für sie umgesetzt worden seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Dabei geht der Unabhängige Finanzsenat von folgendem entscheidungsrelevanten Sachverhalt aus:

Der Bw. erwarb gemeinsam mit seiner Lebensgefährtin mit Vorvertrag vom 9. September 2010 von der E. Wohn Baugesellschaft mbH - ein Unternehmen, dessen Betriebsgegenstand nach Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung in der Schaffung von Wohnungseigentum besteht - ein Kaufanwartschaftsrecht an der in der Wohnanlage Adr1, 6700 Bludenz, gelegenen und bis auf die Innenausstattung fertiggestellten Wohnung Top 3 einschließlich Zubehör und Tiefgaragenabstellplatz Top 11.

Die Wohnanlage mit 9 Wohnungen und 12 Tiefgaragenabstellplätzen wurde von der E. als Bauträgerin neu errichtet. Die Baugenehmigung für die Wohnanlage wurde mit Bescheid des Amtes der Stadt Bludenz am 24. Oktober 2007 erteilt. Die Fertigstellungsmeldung vom 26. Jänner 2009 durch die Firma E. ging beim Amt der Stadt Bludenz am 28. Jänner 2009 ein. Am 12. Februar 2009 fand die Schlussüberprüfung statt, wobei kleinere Mängel festgestellt wurden. Nach Behebung dieser Mängel wurde vom Amt der Stadt Bludenz am 6. Mai 2009 in einem Aktenvermerk festgehalten, dass die Benützung des Objektes nunmehr rechtens sei.

Anfang des Jahres 2010 nahmen der Bw. und seine Lebensgefährtin erstmals Kontakt mit der E. zwecks Wohnungssuche im Raum Bludenz auf. Nach Besichtigungen von verschiedenen Wohnungsprojekten entschieden sie sich schließlich für die Wohnung Top 3 in der Wohnanlage Adr1.

Bezüglich der noch fertigzustellenden Innenausstattung der Wohnung wurde mit der E. die Berücksichtigung allfälliger, von der allgemeinen Baubeschreibungs- und Ausstattungsliste abweichenden Sonderwünsche vereinbart. Tatsächlich wurden vom Bw. und seiner Lebensgefährtin Sonderwünsche betreffend den zu verlegenden Parkettboden, die Fliesen, die Türen sowie den elektrischen (vorwiegend Anzahl der Steckdosen) und sanitären Bereich (zusätzliche Fliesendusche) geäußert und von der E. beauftragten Handwerksunternehmen zwischen Juli und Anfang Oktober 2010 durchgeführt. Die erbrachten Leistungen wurden von diesen Unternehmen aufgeschlüsselt und an die E. verrechnet.

Im Vorvertrag vom 9. September 2010 wurde zwischen den Vertragsparteien neben einem Kaufpreis in der Höhe von 245.900 € zuzüglich Nebenkosten unter anderem auch vereinbart, dass es sich beim gegenständlichen Kaufpreis um einen Fixpreis handle (§§ 2 und 3 des Vorvertrags) und sämtliche von der Käuferseite geleistete Zahlungen achtjährig gebunden seien (§ 9).

Mit Kaufvertrag vom 8. November 2010 erwarben schließlich der Bw. und seine Lebensgefährtin die oben genannte Eigentumswohnung samt Zubehör und

Tiefgaragenabstellplatz zum vereinbarten Kaufpreis in Höhe von 245.900 € zuzüglich Nebenkosten. Unter Punkt III. Abs. 2 des Kaufvertrages wurde unter anderem festgehalten, dass „*die im Vorvertrag enthaltenen Bestimmungen auch dann gelten, wenn sie in diesen Kaufvertrag nicht übernommen wurden.*“ Zur Finanzierung des Kaufpreises zuzüglich Nebenkosten wurden vom Bw. und seiner Lebensgefährtin bei der Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank AG zwei Kredite mit einem Gesamtvolumen von 207.000 € (110.000 € und 97.000 €) und beim Land Vorarlberg ein Wohnbauförderungsdarlehen in Höhe von 38.400 € aufgenommen.

Im Jahr 2010 leisteten der Bw. und seine Lebensgefährtin nach Abschluss des Vorvertrags bereits eine erste aus Eigenmitteln stammende Teilzahlung in Höhe von 7.300 €, eine weitere aus Eigenmitteln stammende Teilzahlung erfolgte im Jahr 2011 in Höhe von 11.700 €.

Im Jahr 2011 wurde - zwecks Tilgung der zur Finanzierung des Kaufpreises aufgenommenen Darlehen - vom Bw. und seiner Lebensgefährtin insgesamt ein Betrag in Höhe von 7.927,48 € (bestehend aus 4.054,01 €, 3.533,27 € und 340,20 €) an die Darlehensgeber zurückbezahlt.

Der Unabhängige Finanzsenat stützt diese Feststellungen auf das Firmen- und Grundbuch sowie aus die vom Bw. vorgelegten Unterlagen, insbesondere dem Vor- und Kaufvertrag mit der E., den Krediturkunden (Hypo-Bank und Wohnbauförderung), der Bankbestätigung betreffend die Finanzierung, den Abrechnungsbelegen der Handwerksunternehmen sowie dem e-Mail- und Schriftverkehr mit der Firma E. und dem Amt der Stadt Bludenz.

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 Dritteln 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.

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 *Baldau* 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).

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).

Die vorstehend zitierte Rechtsprechung der Höchstgerichte hat zur Konsequenz, dass die Durchführung von Sonderwünschen (zB. bessere Ausstattung des Badezimmers, bessere Bodenbeläge, höherwertige Fliesen; schlechthin eine bessere Ausstattung des Wohnraums) auf Grund eines eigenen Auftrages an einen Professionisten nach lit. b leg. cit. abzugsfähig sind; werden sie hingegen durch den Bauträger vorgenommen, so ist bei Vorliegen der Voraussetzungen die Abzugsfähigkeit nach lit. a leg. cit. gegeben (siehe auch *Doralt/Renner* in Doralt, EStG¹⁰, § 18 Tz 127 u. 150).

Von der Errichtereigenschaft des Bw. iSd des § 18 Abs. 1 Z 3 lit b EStG 1988 kann im Berufungsfall nicht ausgegangen werden, da die mit der Durchführung der Sonderwünsche betrauten Handwerksunternehmen von der E. beauftragt wurden und auch die Rechnungslegung der ausführenden Handwerksunternehmen ausschließlich an die E. erfolgte. Des Weiteren spricht auch die Vereinbarung eines Fixpreises gegen das Vorliegen eines Kostenrisikos beim Bw. Soweit der Bw. anführt, dass ihm im Falle eines Vertragsrücktritts sehr hohe Kosten entstanden wären, so hat er damit lediglich das allgemein bestehende Vertragsrisiko im Zusammenhang mit der Nicht- oder Schlechterfüllung aufgezeigt, nicht aber, dass er Preissteigerungen infolge erhöhter Marktpreise der verwendeten Materialien, eines erhöhten Materialeinsatzes oder eines erhöhten Arbeitskräfteeinsatzes durch die ausführenden Unternehmen zu tragen gehabt hätte. Das Risiko solcher Preissteigerungen trug die Bauträgerin E..

Unter Berücksichtigung der zitierten Judikatur der Höchstgerichte teilt der Unabhängige Finanzsenat die Rechtsansicht des Finanzamtes, streitgegenständliche Ausgaben des Bw. stellten keine Beträge im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. a leg. cit. dar, aber nicht, zumal es sich bei der Bauträgerin unstrittig um einen qualifizierten Bauträger iSd § 18 Abs. 1 Z 3 lit. a. 2. Teilstrich leg. cit. handelt und im Vorvertrag auch ausdrücklich vereinbart wurde, dass sämtliche vom Bw. und seiner Lebensgefährtin geleisteten Zahlungen achtjährig gebunden sind.

Wenn sich das Finanzamt für seine Rechtsansicht auf die Aussage in der LStRI, Rz 497, beruft und beim Bw. die Tatbestandsvoraussetzung „Wohnungswerber“ als nicht gegeben ansieht, ist ihm zu entgegenzuhalten, dass die diesbezügliche Aussage im zweiten Satz der LStRI, Rz 497, auf Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 16.4.1980, 1576/79, und VwGH 27.5.1981, 3001/79) beruht, die zu Wohnsparverträgen ergangen sind und deren Sachlage mit der hier vorliegenden nicht vergleichbar ist. Konkret lag diesen Erkenntnissen der Sachverhalt zugrunde, dass die Beträge schon vor Abschluss des Vertrages auf Wohnungsüberlassung gezahlt wurden und daher nicht klar war, dass diese Beträge vom Steuerpflichtigen in der Absicht erbracht wurden eine Wohnung zu erlangen.

Bei der verfahrensgegenständlichen Sachlage kann aber das Fehlen einer solchen Absicht dem Bw. nicht unterstellt werden, zumal die Vertragsvereinbarungen unmissverständlich sind und die ersten Zahlungen erst nach Abschluss des Vorvertrages erfolgten. Der Bw. strebte gegenüber der E. eindeutig eine bestimmte Wohnung an und ist daher als Wohnungswerber iSd § 18 Abs. 1 Z 3 lit. a leg. cit. anzusehen.

Hinsichtlich der Art der Finanzierung des Kaufpreises ist festzuhalten, dass soweit ein Steuerpflichtiger für die Leistung eines achtjährig gebundenen Betrages zur Schaffung von Wohnraum Eigenmittel verwendet, diese gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 zu berücksichtigen sind. Reichen aber die Eigenmittel des Steuerpflichtigen für die volle Leistung des zu errichtenden Betrages nicht aus und nimmt er zu diesem Zweck ein Darlehen auf, dann sind die Darlehensrückzahlungen einschließlich Zinsen nicht nach § 18 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988, sondern nach § 18 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 zu berücksichtigen. Abgesehen davon tritt die tatsächliche wirtschaftliche Belastung des Steuerpflichtigen auch erst mit der Darlehensrückzahlung ein. Im Übrigen schließt es der Gesetzeswortlaut nicht aus, dass im selben Kalenderjahr Eigenmittel nach § 18 Abs. 1 Z 3 lit. a leg. cit. und Darlehensrückzahlungen nach § 18 Abs. 1 Z 3 lit. d leg. cit. als Sonderausgaben berücksichtigt werden (siehe *Zorn/Büsser* in *Hofstätter/Reichel*, EStG⁴⁸, § 18 Tz 2.3).

Für vorliegenden Fall ergibt sich somit unter Bedachtnahme auf die hier angestellten Überlegungen, dass für die im Zusammenhang mit der Finanzierung des Kaufpreises stehenden Darlehensrückzahlungen des Jahres 2011 die Begünstigung des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 und für die in den Jahren 2010 und 2011 verwendeten Eigenmittel die Begünstigung des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 in Anspruch genommen werden kann.

Nachdem die begünstigungsfähigen Ausgaben in den Streitjahren wesentlich höher waren als der maßgebende Höchstbetrag von 2.920,00 €, war gemäß § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 ein Viertel des Höchstbetrages (730,00 €) als Sonderausgaben abzusetzen.

Aus diesem Grunde war die Aufhebung des Einkommensteuerbescheids 2010 vom 15. März 2011 als rechtswidrig zu beurteilen. Eine Bescheidaufhebung nach § 299 BAO ist nämlich nur zulässig, wenn sich der Bescheid im Spruch als nicht richtig erweist, also der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010 vom 15. März 2011 war nach dem vorher Gesagten aber rechtsrichtig und hätte daher aus dem im Aufhebungsbescheid angegebenen Grunde nicht aufgehoben werden dürfen.

Das dieser Aufhebungsbescheid nicht ergehen hätte dürfen, war er ersatzlos aufzuheben. Durch die Aufhebung lebt der Einkommensteuerbescheid 2010 vom 15. März 2011 wieder auf und scheiden die mit dem Aufhebungsbescheid rechtlich in Zusammenhang stehenden Bescheide aus dem Rechtsbestand aus.

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 war unter Berücksichtigung der geltend gemachten Sonderausgaben für Wohnraumschaffung spruchgemäß abzuändern.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Feldkirch, am 11. Jänner 2013