



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Verlassenschaft nach A, Adresse, vertreten durch steuerl. Vertreter, gegen die Bescheide des Finanzamtes x betreffend **Einkommensteuer 2010 und 2011** entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

In den elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärungen 2010 und 2011 wurden in Beilagen näher konkretisierte Aufwendungen (2010: 11.938,18 €, 2011: 1470,58 €) unter dem Titel „dauernde Lasten“ als Sonderausgaben gem. § 18 Abs. 1 Z 1 EStG geltend gemacht.

Das Finanzamt hat die Aufwendungen in den Einkommensteuerbescheiden 2010 und 2011 vom 25. September 2012 bzw. vom 4. Oktober 2012 mit der Begründung, die anteiligen Kosten für die Wohnung im Parterre (mit grundbücherlich sichergestelltem Wohnungsrecht) würden keine Sonderausgaben gem. [§ 18 Abs. 1 EStG 1988](#) darstellen, unberücksichtigt gelassen.

Mit Schreiben vom 23. Oktober 2010 hat der steuerliche Vertreter gegen die Bescheide fristgerecht berufen. In der Begründung wurde ausgeführt, gem. Punkt III. des Übergabevertrages vom xx sei Frau AB das lebenslange unentgeltliche Wohnungsrecht an

einer Wohnung im Parterre in der Cstraße Nr. in X eingeräumt und im Lastenblatt zu EZL. xxxx im Grundbuch xxxxx X sichergestellt worden.

Es möge wohl richtig sein, dass persönliche Dienstleistungen oder der Verzicht auf eine Nutzung zu Gunsten eines anderen nicht zu den dauernden Lasten zählen würden ebenso wie auch ein bloßes Dulden z.B. bei Wohn- und Fruchtgenussrechten; Sonderausgaben im Sinne einer dauernden Last würden jedoch in solchen Fällen die Betriebskosten und die Kosten der Instandhaltung bilden (vgl. JAKOM EStG 2011, § 18 Tz 18).

Mit Vorhalt vom 25. Oktober 2012 hat das Finanzamt unter Setzung einer Frist darum ersucht, anhand des Übergabevertrages, in dem das Wohnrecht nach Art und Umfang beschrieben sei, nachzuweisen, dass die Wohnberechtigte nicht für die Betriebskosten und die Instandhaltung der Wohnung aufzukommen gehabt habe. Soweit ein Anspruch auf Ersatz der Kosten bestanden habe, sei ein Sonderausgabenabzug ausgeschlossen. Weiters sei ein Abzug für Instandsetzungskosten wie Fenstertausch etc. ausgeschlossen, weil mit diesen Investitionen keine Vermögensverminderung eingetreten sei.

Das Finanzamt hat die Berufungen mit Berufungsvorentscheidungen vom 17. Dezember 2012 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung zur Berufungsvorentscheidung betreffend den Einkommensteuerbescheid 2011 wurde ausgeführt, im Zusammenhang mit einem 1997 zugunsten von Frau AB eingeräumten Wohnungsrecht würden dauernde Lasten als Sonderausgaben geltend gemacht. Die Berechtigte habe laut Vertrag weder ein Entgelt für das Wohnrecht noch die laufenden Betriebskosten für die Wohnung zu bezahlen. Mit Ergänzungsvorhalt vom 25.10.2012 sei der Vertrag, in dem Art und Umfang der Rechtseinräumung genau bezeichnet seien, angefordert worden. Der Vertrag sei bis heute nicht vorgelegt worden. Dauernde Lasten seien Geld- und Sachleistungen, die einem anderen gegenüber auf Grund einer rechtlichen Verpflichtung geleistet würden und zu Vermögensminderungen führen würden. Eine Überprüfung der rechtlichen Verpflichtung sei ohne Vertragsvorlage nicht möglich. Instandsetzungskosten für Fenstertausch etc. würden jedenfalls nur eine Vermögensumschichtung, aber keine Vermögensminderung darstellen. Ob allenfalls aufgrund der Heimunterbringung von Frau AB ab 2005 für den Eigentümer eine Nutzungsmöglichkeit bestanden habe, wäre ebenfalls zu prüfen und stünde einem Sonderausgabenabzug ebenfalls entgegen. Mangels Vorlage der erforderlichen Unterlagen sei die Berufung als unbegründet abzuweisen.

In der Begründung zur Berufungsvorentscheidung betreffend den Einkommensteuerbescheid 2011 hat das FA auf jene zur Berufungsvorentscheidung betreffend den Einkommensteuerbescheid 2010 verwiesen.

Mit Schreiben vom 18. Dezember 2012 hat der steuerliche Vertreter den mit Vorhalt vom 23.10.2012 vom FA angeforderten Übergabebetrag vom xx übermittelt. Er hat auf Punkt III., in welchem Frau AB das unentgeltliche lebenslange Wohnrecht im Wohnhaus X Nr. Nr. eingeräumt worden sei, verwiesen. Dieses grundbücherlich sichergestellte Wohnrecht sei letztlich im Erbweg auf die Verlassenschaft nach A übergegangen und stelle den im § 18 Abs. 1 Z 1 EStG geforderten besonderen Verpflichtungsgrund dar. Sämtliche in der dem FA zugewandenen Aufstellung aufgelisteten Aufwendungen seien von der Verlassenschaft nach A getragen worden.

Der Hinweis des FA, es handle sich bei den Instandsetzungen um Investitionen, die keine Vermögensminderung bewirken würden, möge allenfalls i.Z.m einer außerordentlichen Belastung bedeutsam sein, i.Z.m. Sonderausgaben aber releviere diese Frage nicht.

Mit Schreiben vom 8. Jänner 2011 hat der steuerliche Vertreter fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Berufungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt, in denen auf die Begründung zur Berufung und die Vorhaltsbeantwortung vom 18.12.2012 verwiesen wurde.

Am 18. Jänner 2013 wurden beim Finanzamt neuerlich mit dem Betreff „Antrag auf Vorlage der Berufung“ bezeichnete, mit 17.1.2013 datierte Schreiben betreffend Einkommensteuer 2010 und 2011 eingereicht und in diesen die Ansicht vertreten, diese würden die Anträge vom 8.1.2013, eingebracht am 11.1.2012, „wegen formaler Gebrechen“ ersetzen. In diesen Schreiben wurde erstmals die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob Aufwendungen im Zusammenhang mit einer grundbücherlich sichergestellten Dienstbarkeit der Wohnung als „dauernde Lasten“ zu beurteilen sind, die bei Vorliegen der Voraussetzungen als Sonderausgaben gem. [§ 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) zu berücksichtigen wären.

Fest steht, dass das Wohnrecht auf dem Übergabevertrag vom xx beruht.

In Punkt III. des Vertrages wurde unter der Überschrift „Gegenleistung“ Folgendes vereinbart:

*„Als **Gegenleistung** für die Übergabe im vorstehenden Punkt II. räumt BC hiemit seinen Schwestern DE und AB gemeinsam zur gesamten Hand das lebenslängliche und unentgeltliche Wohnungsrecht im Erdgeschoss des Wohnhauses X Nr. Nr. auf Gst-Nr. XX in EZI. xxxx Grundbuch xxxxx X mit Küche, Stube, 4 Zimmern, Bad und WC und Flur ein. Die*

*Betriebskosten für die vom Wohnungsrecht umfassten Räumlichkeiten gehen zu Lasten der Wohnungsberechtigten.*

*Nach dem Ableben des erstversterbenden Wohnungsberechtigten steht das Wohnungsrecht dem anderen Wohnungsberechtigten weiterhin im uneingeschränkten Umfang bis zu dessen Ableben zu.*

*Dieses Wohnungsrecht wird für den persönlichen Bedarf eingeräumt als Dienstbarkeit begründet und in EZL. xxxx, Grundbuch X, grundbücherlich sichergestellt."*

Ermittlungen der Referentin haben ergeben, dass AB am tt. Februar 2012 verstorben ist. Mit ihrem Tod ist das Wohnrecht vertragsgemäß erloschen.

A, der die Liegenschaft 2009 im Erbwege (Einantwortungsbeschluss vom 12.5.2009) erworben hatte, ist im selben Jahr und zwar am tt. August 2012 verstorben. Die bereits mit dem Ableben der Ernestine Fritz erloschene Dienstbarkeit konnte - anders als die steuerliche Vertretung im Schreiben vom 18.12.2012 festgestellt hat - nicht auf die Verlassenschaft nach A übergegangen sein. Angesichts der Tatsache, dass A erst am tt. August 2012 verstorben ist, ist nicht nachvollziehbar, weshalb der steuerliche Vertreter davon ausgeht, die Verlassenschaft habe die 2010 und 2011 angefallenen Aufwendungen getragen.

Gem. [§ 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) sind Renten und dauernde Lasten, die auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhen, bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind. Werden Renten oder dauernde Lasten als **angemessene Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern** geleistet, gilt nach dem 2. Satz Folgendes: *„Die Renten und dauernden Lasten sowie Abfindungen derselben sind nur insoweit abzugsfähig, als die Summe der verausgabten Beträge (Renten, dauernde Lasten, gänzliche oder teilweise Abfindungen derselben sowie allfällige Einmalzahlungen) den Wert der Gegenleistung (§ 29 Z 1) übersteigt“.*

Renten und dauernde Lasten können also nur dann als Sonderausgaben abgezogen werden, wenn sie auf einem besonderen Verpflichtungsgrund beruhen. Sie müssen rechtlich erzwingbar sein. Das sind insbesondere privatrechtliche Verpflichtungen, sei es auf Grund eines Vertrages oder auf Grund des Gesetzes (vgl. Doralt/Renner, EStG<sup>10</sup>, § 18 Tz 32).

Ein bloßes Dulden wie beim Wohnrecht und Fruchtgenussrecht begründet, worauf der steuerliche Vertreter bereits im Schreiben vom 18. Dezember 2012 selbst zutreffend verwiesen hat, keine als Sonderausgabe abzugsfähige dauernde Last. Vielmehr müssen „Ausgaben“ oder diesen gleichartige Sachleistungen vorliegen, zu deren Leistung eine

Verpflichtung eingegangen wurde. Beim Eigentümer sind nur Betriebskosten und Kosten der Instandhaltung als dauernde Last abzugsfähig (vgl. Doralt/Renner, EStG<sup>10</sup>, § 18 Tz 30).

Der VwGH setzt bei einer dauernden Last einen **Vermögensabfluss** voraus; die bloße Vermögensumschichtung schließt eine dauernde Last aus (vgl. Doralt/Renner, EStG<sup>10</sup>, § 18 Tz 30, 31). Ähnlich muss nach der Rechtsprechung des BFH die dauernde Last den Steuerpflichtigen wirtschaftlich belasten. Daher liegt keine dauernde Last vor, soweit die Aufwendungen in der Gegenleistung Deckung finden.

Aus Punkt III. des Übergabevertrages vom xx geht unzweifelhaft hervor, dass die **Betriebskosten** für die vom Wohnungsrecht umfassten Räumlichkeiten **zu Lasten der Wohnungsberechtigten** gehen. Welche Kosten von den Wohnrechtsberechtigten im Einzelnen zu tragen waren, ist dem Übergabevertrag nicht zu entnehmen. Der steuerliche Vertreter hat keine Zuordnung der in den Aufstellungen für die Jahre 2010 und 2012 angeführten Aufwendungen zu Betriebskosten, Instandhaltung und Instandsetzung vorgenommen. Mangels Konkretisierung im Vertrag und mangels gegenteiligem Parteivorbringen geht die Referentin daher davon aus, dass unter den Begriff Betriebskosten alle Kosten zu subsumieren sind, die üblicherweise von Nutzungsberechtigten einer Wohnung (Mieter) zu tragen sind. Sie könnten mangels Verpflichtung zur Kostentragung selbst dann nicht als Sonderausgaben Berücksichtigung finden, wenn sie A tatsächlich getragen hätte.

Die Aufwendungen für den Austausch von Fenstern sind Instandsetzungskosten, die den Wert der Liegenschaft (der Wohnung) erhöhen. Sie könnten selbst dann, wenn sie von A zu tragen gewesen wären, wofür es nach der zwischen den Geschwistern BC, DE und AB getroffenen Wohnrechtsvereinbarung (Punkt III. des Übergabevertrages) allerdings keine Anhaltspunkte gibt, und das Bestehen einer diesbezüglichen (rechtlich erzwingbaren) Verpflichtung weder behauptet noch nachgewiesen wurde, nicht als Sonderausgaben gem. [§ 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) berücksichtigt werden, zumal sie - worauf bereits das Finanzamt in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung hingewiesen hat - nicht mit einem Vermögensabfluss verbunden waren (Vermögensumschichtung).

Dass die als Sonderausgaben geltend gemachten Kosten, soweit sie nicht ohnedies gem. Punkt III. des Übergabevertrages von der Wohnrechtsberechtigten zu tragen waren (vgl. obige Ausführungen), den Wert der Liegenschaft überstiegen hätten, wurde weder behauptet noch nachgewiesen.

Da Sonderausgaben abgabenrechtliche Begünstigungen darstellen, tritt die Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde in den Hintergrund (vgl. JAKOM/Baldauf EStG, 2013, § 18 Rz 12). Die Referentin sieht daher keine Veranlassung, ergänzende Sachverhaltsermittlungen

vorzunehmen, zumal es Aufgabe des Steuerpflichtigen ist, das Vorliegen der Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug von sich aus (auch belegmäßig) nachzuweisen.

Aufwendungen für die Erneuerung von Fenstern könnten allenfalls - begrenzt mit dem Höchstbetrag (2.920,00 €) - als Sonderausgaben für Wohnraumsanierung ([§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988](#)) berücksichtigt werden. Da sich die Topfsonderausgaben aber wegen der Einschleifregelung ([§ 18 Abs. 3 EStG 1988](#)) ab einem Einkommen von 60.000,00 € nur mehr mit einem Betrag von 60 € auswirken und dieser Betrag ohnedies in den angefochtenen Bescheiden jeweils berücksichtigt wurde, würde sich auch bei Subsumption der Aufwendungen unter § 18 Abs. 1 z 3 lit. c leg. cit. keine Bescheidänderung für 2010 und 2011 ergeben.

Der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter verspätet gestellt. Entgegen der geäußerten Ansicht ersetzen nämlich die Schriftsätze vom 17. Jänner 2013, mit denen - wie der steuerliche Vertreter selbst festgestellt hat - ein formaler Mangel behoben wurde, nicht die am 11. Jänner 2013 beim InfoCenter des Finanzamtes bereits fristgerecht eingebrachten Vorlageanträge.

Die Verlassenschaft nach A wurde - wie Erhebungen der Referentin des Unabhängigen Finanzsenates ergeben haben - am 23. Jänner 2013 der Ehegattin EF, die eine unbedingte Erbantrittserklärung abgegeben hat, ins Alleineigentum eingewantwortet (vgl. Einantwortungsbeschluss des BG Ortsname, xxx). Die Berufungsentscheidung war daher an EF als Erbin (Gesamtrechtsnachfolgerin) zu adressieren (vgl. Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 19 Tz 1,4, 9, 10; § 97 Tz 2).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 3. Juni 2013