



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 28. Februar 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch FA, vom 9. Februar 2012 betreffend Einkommensteuer 2009 und 2010 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

In den **Steuererklärungen** für die Jahre 2009 und 2010 beantragte der Berufungswerber unter anderem die Berücksichtigung von Zahlungen für freiwillige Weiterversicherung und Nachkauf von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Krankenversicherung (Kennzahl 450) als Sonderausgaben:

2009: 6.000,00 €

2010: 7.192,48 €

Nach einem Telefonat übermittelte der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers eine **Kostenzusammenstellung 2009 und 2010** betreffend Rentenbelastungen für Frau Y. R. Lt. Übergabsvertrag würde eine Kostenverpflichtung bestehen.

< Ausgaben 2009 für betreubares Wohnen und Rundumbetreuung (auszugsweise):

- Pflegerin: 870,00 € pro Monat

- Miete: 200,90 € pro Monat

- Haushaltsgeld: 600,00 € (9.2.2009; weiters in unterschiedlicher Höhe)
- Stromkosten; SVA gewerbl. Wirtschaft; Kirchenbeitrag; Kontoführung; Rotes Kreuz;

Grundumlage; Telefon; ...

Gesamtsumme 2009: 33.084,56 €

< Ausgaben 2010 (ident mit jenen aus dem Jahr 2009):

Gesamtsumme 2010: 33.084,56 €

< Einnahmen 2009:

- Pension mit Pflegegeld; Unterstützungsfond; Wohnbeihilfe

Gesamtsumme: 25.892,08 €

< Einnahmen 2010 (ident mit jenen aus dem Jahr 2009):

Gesamtsumme: 25.892,08

< Bareinzahlung Berufungswerber 2009:

- 21.4.2009; 21.7.2009; 8.9.2009; 22.9.2009; 15.12.2009 und 29.12.2009 jeweils 1.000,00 €; insgesamt also 6.000,00 €.

< Bareinzahlung Berufungswerber 2010 (ident mit jenen aus 2009; auch Datum [statt 2009 nunmehr 2010]):

insgesamt 6.000,00 €

Anmerkung Referent: Die Auflistung der Ausgaben 2009 und 2010 sind vollkommen ident; bezahlt wurden offensichtlich genau die gleichen Beträge – auch am selben Datum.

Bsp.: Kirchenbeitrag 17,95 € am 27.3.2009; Kirchenbeitrag 17,95 € am 27.3.2010; usw.

genauso verhält es sich mit den Bareinzahlungen (immer gleicher Betrag am gleichen Datum).

Mit **Ersuchen um Ergänzung** vom 14. Dezember 2011 seitens des zuständigen Finanzamtes wurde der Berufungswerber ersucht, Angaben zu den Zahlungen iHv 1.000,00 € an Frau Y. R nachzureichen.

Aufgrund welcher Verpflichtung seien diese Zahlungen zu leisten gewesen?

Mit **Schreiben vom 3. Februar 2012** wurden hierzu folgende Angaben übermittelt:

< Sozialleistungen für Geschwister R

Mit Übergabevertrag vom 3. Mai 1968 hätte der Berufungswerber die Liegenschaft W 2 von Frau W. R (verstorben x.x.1999) erworben.

Dies unter anderem mit den am Übergabeobjekt bestehenden Wohnungsrechten für

- X. R (verstorben x.x.2008)
- Z. R (verstorben x.x.2006)
- Y. R (geboren y.y.1919).

Mit Schenkungsvertrag vom 27. März 2006 hätte der Berufungswerber die Liegenschaft an seinen Sohn und seine Schwiegertochter übergeben.

Damit eine Wohnmöglichkeit für den Sohn und dessen Familie möglich geworden sei, hätte der Berufungswerber die drei Schwestern seit 14. Oktober 2003 im betreubaren Wohnen untergebracht.

Dabei hätte sich der Berufungswerber gegenüber den Geschwistern R verpflichtet, die Kosten zur Gänze zu übernehmen, welche nicht durch ihre eigene Pension oder sonstigen öffentlichen Zuschüssen abgedeckt würden.

Aufgrund des fortgeschrittenen Alters und des schlechten Gesundheitszustandes sei es erforderlich geworden, eine Rundumbetreuung durch Pflegekräfte sicherzustellen.

Da nunmehr nur noch Frau Y. R am Leben sei und diese neben dem Hilflosen-Zuschuss samt Mindestrente mit Ausgleichszulage beziehe, würde dieses Einkommen für die auflaufenden Kosten nicht mehr ausreichen.

Der Berufungswerber würde somit seiner eingegangenen Verpflichtung zur Gänze nachkommen und für diesen Abgang aufkommen.

### **Übergabsvertrag vom 3. Mai 1968:**

Hierin wurde die Übergabe der Liegenschaft W 2 an den Berufungswerber geregelt. Unter Punkt II wurde festgehalten, dass im Grundbuch auf dieser Liegenschaft eine Dienstbarkeit der Wohnung auf die Dauer des ledigen Standes lt. Abschnitt Sechstens des Übergabsvertrages vom 17. November 1958 für X., Z. und Y. R eingetragen ist.

Als Teilentgelt für die Gutsübergabe übernimmt der Berufungswerber die im Vertragsabschnitt II angeführten, im Grundbuch eingetragenen Wohnungsrechte.

Hinsichtlich der Übergeberin (Frau W. R) verpflichtet sich der Berufungswerber diese mit Holz zu beliefern (B Holzlieferung; acht Raummeter p.a.) und ihr eine Leibrente zu bezahlen (C Leibrente; 1.000,00 ATS p.m.).

### **Schenkungsvertrag (Notariatsakt) vom 27. März 2006:**

Punkt Sieben:

*„ ... geschenknehmende Vertragspartei übernimmt weiters die grundbücherlich sichergestellten Wohnungsrechte von X., Z. und Y. R in ihre weitere Duldungs- und Haftungsverpflichtung ... „*

### **Grundbuch:**

Wohnungsrecht gem. Abschnitt Sechstens Übergabsvertrag 1958-11-27 auf die Dauer des ledigen Standes für

X. R

Z. R

Y. R

Nach Bescheidaufhebung gem. § 299 BAO wurde mit **Einkommensteuerbescheid 2009 bzw. 2010** vom 9. Februar 2012 die Einkommensteuer für das Jahr 2009 und 2010 neu festgesetzt.

Begründend wurde ausgeführt, dass lt. Notariatsakt (Schenkungsvertrag) vom 27. März 2006 die Wohnungsrechte für X., Z. und Y. R von der geschenknehmenden Vertragspartei (Sohn und Schwiegertochter) übernommen worden seien. Es hätte daher 2009 keinerlei Verpflichtung für den Berufungswerber bestanden, die Heimkosten für Frau Y. R zu bezahlen. Die geltend gemachten Ausgaben seien daher nicht als Sonderausgaben abzugsfähig.

Mit Eingabe vom 28. Februar 2012 wurde **Berufung** gegen die Einkommensteuerbescheide 2009 und 2010 eingereicht.

Laut schriftlicher Vereinbarung zwischen dem Berufungswerber und seinem Sohn bzw. seiner Schwiegertochter vom 22. März 2006 hätte sich der Berufungswerber dazu verpflichtet, sämtliche Kosten für die Unterbringung und Pflege der Geschwister R zu übernehmen. Es werde daher ersucht, diese Kosten in Höhe von 6.000,00 € (für 2009) und 7.192,48 € (für 2010) als Sonderausgaben anzuerkennen.

**Vereinbarung** vom 22. März 2006:

*„abgeschlossen zwischen mir, Berufungswerber und dem Sohn A. Re bzw. der Schwiegertochter B. Re.*

*Ich habe die Übergabe meiner Liegenschaft in Form einer Schenkung an A. und B. Re durchzuführen.*

*Auf dieser Liegenschaft lastet das grundbücherlich sichergestellte Wohnungsrecht für X. R, geb. x.x.1915; Z. R, geb. x.x.1916 und Y. R, geb. x.x.1919. Diese Personen wollen aber auf ihre grundbücherlichen Rechte nicht verzichten, weshalb wir diese in der bisherigen Form belassen.*

*Die Geschenknehmer müssen aber um dort auch wohnen zu können, den äußerst auffälligen Wohntrakt abbrechen bzw. erneuern. Dies ist aber nur möglich, wenn diese Wohnungsrechte nicht beansprucht werden.*

*X. R, Z. R und Y. R haben letztlich einer Unterbringung in einer Mietwohnung zugestimmt, dies jedoch unter der Bedingung, dass Kosten aus dieser Unterbringung und der nicht mehr am Hof möglichen Betreuung welche nicht aus ihrem Pensionseinkommen bestritten werden können, von mir ersetzt werden.*

*Ich, Berufungswerber, verpflichte mich, sämtliche Kosten zu übernehmen, die den Geschwistern R durch diese Unterbringung und einer allfälligen Betreuung und Pflege*

*entstehen, zu übernehmen. Dies dann, wenn ihre eigene Pension und öffentliche Zuschüsse nicht ausreichen.*

*Den Geschenknehmer dürfen dadurch keine wie immer gearteten Belastungen entstehen.*

*Ich, Berufungswerber, übernehme diese Verpflichtung für mich und meine Besitznachfolger."*

Mit **E-Mail vom 12. März 2012** übermittelte der Berufungswerber folgende Ergänzung zur Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2009 und 2010:

Lt. Übergabsvertrag vom 1. Mai 1968 (Anmerkung Referent: richtig 3. Mai 1968) hätte sich der Berufungswerber verpflichtet, folgende Gegenleistungen für die Übergabe zu erbringen:

1. Das lebenslängliche unentgeltliche Wohnungsrecht für W. R im ganzen Erdgeschoss des Auszugsstöckels. Der Berufungswerber hätte die Räume wohn- und beheizbar herzuhalten und den gesamten elektrischen Strom zu bezahlen.

2. Der Berufungswerber sei verpflichtet, jährlich acht Raummeter gemischt Scheiter klein gemacht in die Holzlage des Auszugsstöckels zu liefern.

3. Der Berufungswerber müsse monatlich eine Leibrente von 1.000,00 ATS an Frau W. R überweisen. Die Leibrente sei wertgesichert nach VPI.

Unter Zugrundelegung einer monatlichen Belastung ab Mai 1968 von 72,70 € (1.000,00 ATS Rente) + 11,30 € für Brennholz + 11,00 € für Strom zuzüglich 50,00 € fiktive Miete für Wohnrecht, insgesamt somit 145,00 €.

Der kapitalisierte Wert der gesamten Rentenverpflichtung würde gem. § 16 Abs. 2 BewG 28.257,00 € betragen und sei somit nach ca. 16 Jahren erreicht. Sämtliche nachfolgende Zahlungen würden gem. § 18 Abs. 1 Z 1 Renten und dauernde Lasten darstellen, die als Sonderausgaben zu berücksichtigen seien.

Bei einer Index-Ausgangsbasis 4/1968 von 135,2 für die monatliche Belastung vom 145,00 € würde sich unter Berücksichtigung der Wertsteigerung ab 3/2008 mit einem Indexwert vom 564,7 eine monatliche Belastung von 605,63 € bzw. eine Jahresbelastung vom 7.267,56 € ergeben.

Mit **Berufungsvorentscheidung** Einkommensteuerbescheid 2009 vom 25. April 2012 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Mit Datum 25. April 2012 wurde folgende **Bescheidbegründung** betreffend Einkommensteuerbescheide 2009 und 2010 abgefertigt (Anmerkung Referent: für das Jahr 2009 wurde allerdings keine Berufungsvorentscheidung abgefertigt):

*„Sonderausgaben sind im Gesetz taxativ aufgezählte Ausgaben, die bei der Ermittlung des Einkommens abzuziehen sind, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen (§ 18 Abs. 1 EStG). Gemäß § 18 Abs. 1 Z 1 EStG stellen Renten und dauernde Lasten, die auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhen, Sonderausgaben dar. Die*

*dauernde Last ist als Oberbegriff zu sehen und schließt die Rente als Unterart ein (Stoll, Rentenbesteuerung, Rz 32).*

*Renten sind regelmäßig wiederkehrende, auf einem einheitlichen Verpflichtungsgrund beruhende Leistungen, deren Dauer vom Eintritt eines ungewissen Ereignisses, vor allem dem Tod einer Person, abhängig ist (Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, MSA EStG 12. EL § 18 Anm. 10). Weiters müssen Renten zu einem Vermögensabgang führen und auf einer besonderen Verpflichtung beruhen. Ein Vermögensabgang liegt dann vor, wenn Ausgaben oder gleichartige Sachleistungen vorliegen, die zu einer Vermögensminderung führen (siehe EStR 7010).*

*Ein Wohnrecht zählt als bloßes Dulden nicht zu den abzugsfähigen dauernden Lasten (VwGH 28.10.1975, 1281/74).*

*Mit Übergabsvertrag vom 03. Mai 1968 erwarb der Berufungswerber die Liegenschaft EZxx samt darauf befindlichem Gebäude und Zubehör (P Nr. 2 in W) von der Übergeberin W. R. Im Zuge der Übernahme wurden den Geschwistern X., Z. und Y. R. grundbücherlich gesicherte Wohnrechte auf die Dauer ihres jeweiligen ledigen Standes eingeräumt.*

*Da im Jahr 2006 Abriss- bzw. Erneuerungsarbeiten durchgeführt werden mussten, stimmten die Geschwister R zu, nunmehr in einer Mietwohnung untergebracht zu werden. Der Berufungswerber verpflichtete sich im Gegenzug dazu für sämtliche Kosten dieser Unterbringung, einer allfälligen Betreuung und Pflege aufzukommen, soweit ihre eigenen Pensionen und öffentliche Zuschüsse zur Abdeckung nicht ausreichen. Bis zu diesem Zeitpunkt ist jedenfalls von keiner abzugsfähigen Sonderausgabe auszugehen, da bis jetzt nur ein bloßes Wohnrecht vorgelegen hat.*

*Zwischen dem Berufungswerber einerseits und seinem Sohn Mag. A. Re und seiner Schwiegertochter B. Re andererseits, denen die Liegenschaft im Schenkungsweg übertragen werden sollte, wurde am 22. März 2006 vereinbart, dass diesen "keine wie immer gearteten Belastungen" entstehen dürfen und der Berufungswerber für diese Kosten zur Gänze aufkommt. Am 30. März 2006 wurde diese Schenkung in Form eines Notariatsaktes durchgeführt. Diesem Schenkungsvertrag zufolge übernehmen die geschenknehmenden Vertragsparteien (Sohn und Schwiegertochter) die grundbücherlich sichergestellten Wohnrechte.*

*Der Berufungswerber machte die angefallenen Pflege- und Unterbringungskosten für Y. R., die einzig noch lebende der Geschwister R, als Sonderausgaben iHv 6.000,00 € für das Jahr 2009 und € 7.192,48 für das Jahr 2010 geltend.*

*Der Berufung wurden diesbezügliche Kostenaufstellungen (im Übrigen ohne Zahlungsnachweis) beigelegt.*

*Die Zahlungen an Y. R. stellen regelmäßig wiederkehrende, auf einem einheitlichen*

*Verpflichtungsgrund beruhende Leistungen dar und führen beim Berufungswerber zu einem Vermögensabgang.*

*In der Berufung wurde die Abzugsfähigkeit lediglich damit begründet, dass durch das Eingehen der schriftlichen Vereinbarung vom 22. März 2006 eine Verpflichtung zur Kostentragung der Unterbringung und Pflege bestehe.*

*Die Abzugsfähigkeit von Renten und dauernden Lasten als Sonderausgaben steht im Zusammenhang mit § 16 Abs. 1 Z 1, § 20 Abs. 1 Z 4 und § 29 Z 1 EStG. Nach § 20 Abs. 1 Z 4 EStG sind sowohl freiwillige Zuwendungen an Personen ohne gesetzlichen Unterhaltsanspruch, als auch Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen vom Abzug ausgeschlossen, und zwar bei beiden Arten selbst dann, wenn sie auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen (Doralt/Kofler in Doralt, Kommentar zum EStG, § 20 Rz 105). § 20 Abs. 3 EStG normiert ein Abzugsverbot für Aufwendungen und Ausgaben iSd § 20 Abs. 1 Z 4 EStG.*

*Freiwilligkeit liegt bei Zuwendungen dann vor, wenn sie ohne jede Verpflichtung geleistet werden und ist sogar dann zu bejahen, wenn sie auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen, diese verpflichtende Vereinbarung aber freiwillig eingegangen worden ist und damit ein erzwingbarer Rechtstitel geschaffen wurde (Doralt/Kofler in Doralt, Kommentar zum EStG, § 20 Rz 107).*

*Die Freiwilligkeit einer Zuwendung ist zu verneinen, wenn die freiwillige Zuwendung auf rein wirtschaftlicher Grundlage basiert, d.h. eine ausschließliche oder überwiegende betriebliche Veranlassung vorliegt oder eine gleichwertige Leistung des Empfängers der Zuwendung entspreche (Doralt/Kofler in Doralt, Kommentar zum EStG, § 20 Rz 108).*

*Ob im vorliegenden Fall die in Rede stehenden Rentenzahlungen vom Abzug als Sonderausgaben nach § 20 Abs. 1 Z 4 iVm § 20 Abs. 3 EStG 1988 ausgeschlossen sind, ist danach zu beurteilen, ob die Zuwendungen ausschließlich oder überwiegend mit der (früheren) familiären Beziehung bzw. deren vermögensrechtlicher Abwicklung im Zusammenhang stehen oder der Austausch von Leistung und (adäquater) Gegenleistung im Vordergrund steht (vgl. VwGH 23.04.1998, 95/15/0191). Sowohl die Vereinbarung mit dem Sohn und der Schwiegertochter, als auch die Vereinbarung mit den Geschwistern R, welche beide im Zuge des Schenkungsvertrages abgeschlossen wurden, beruhen auf keinem Austausch von Leistung und Gegenleistung. Viel mehr stehen beide Vereinbarungen mit der familiären Beziehung im Zusammenhang. Beide Vereinbarungen wurden somit freiwillig vom Berufungswerber eingegangen und jeweilige durchsetzbare Rechtsgründe geschaffen. Die vorliegende Rente ist aus diesen Gründen als freiwillige Rente an Frau Y. R zu werten. Gemäß § 20 Abs. 3 EStG dürfen Aufwendungen und Ausgaben im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 4 EStG nicht als Sonderausgabe abgezogen werden. In Folge sind die geltend gemachten*

*Pflege- und Unterbringungskosten als Sonderausgabe gemäß § 18 Abs. 1 Z 1 iVm § 20 Abs. 3 und § 20 Abs. 4 Z 1 EStG nicht abzugsfähig."*

Mit Eingabe vom 30. Mai 2012 wurde um **Vorlage der Berufung** gegen die Einkommensteuerbescheide 2009 und 2010 an den Unabhängigen Finanzsenat ersucht. Begründend wurde ausgeführt, dass in der Bescheidbegründung der Berufungsvorentscheidung darauf verwiesen wurde, dass bis zur Übergabe der Liegenschaft keine abzugsfähige Sonderausgabe vorgelegen wäre, da nur ein Wohnungsrecht vorgelegen sei. Dies sei insofern unrichtig, als bereits in der Ergänzung zur Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2009 und 2010 vom 12. März 2012 folgendes ausgeführt wurde: Laut Übergabsvertrag vom 1. Mai 1968 (Anmerkung Referent: richtig 3. Mai 1968) hätte sich der Berufungswerber verpflichtet, folgende Gegenleistungen für die Übergabe des "P Nr. 2 in W" zu erbringen:

1. Das lebenslängliche unentgeltliche Wohnungsrecht für W. R im ganzen Erdgeschoss des Auszugsstöckels. Der Berufungswerber hätte die Räume wohn- und beheizbar herzuhalten und den gesamten elektrischen Strom zu bezahlen.
2. Der Berufungsweber sei verpflichtet jährlich 8 (acht) Raummeter gemischte Scheiter klein gemacht in die Holzlage des Auszugsstöckels zu liefern.
3. Der Berufungswerber müsse monatlich eine Leibrente von ATS 1.000,00 an Frau W. R überweisen. Die Leibrente sei wertgesichert nach VPI I (Basis1958=100). Ausgangsbasis sei der Wert April 1968. Schwankungen bis einschließlich 5% würden unberücksichtigt bleiben. Unter Zugrundelegung einer monatlichen Belastung ab Mai 1968 von € 72,70 (ATS 1.000,00 Rente) + € 11,30 für Brennholz + € 11,00 für Strom, zuzüglich € 50,00 fiktive Miete für Wohnrecht, gesamt somit € 145,00 würde sich der kapitalisierte Wert der gesamten Rentenverpflichtung gem. § 16 Abs. 2 BewG mit € 28.257,00 ergeben und würde somit nach ca. 16 Jahren erreicht werden. Sämtliche nachfolgenden Zahlungen würden gem. § 18 Abs. 1 Z 1 Renten und dauernde Lasten darstellen, die als Sonderausgaben zu berücksichtigen seien. Bei einer Index-Ausgangsbasis 4/1968 von 135,2 für die monatliche Belastung von € 145,00 würde sich unter Berücksichtigung der Wertsteigerung ab 3/2008 mit einem Indexwert von 564,7 eine monatliche Belastung von € 605,63 bzw. eine Jahresbelastung von € 7.267,56 ergeben.

Da die Rentenverpflichtung ja nicht erst durch die Vereinbarung mit den Geschwistern R im Jahr 2006 entstanden sei, sondern bereits aus der Gegenleistung für den Liegenschaftserwerb im Jahr 1968 resultiere, würde keineswegs eine Freiwilligkeit der Zuwendung vorliegen.

Mit **Zurückweisungsbescheid** vom 20. Juni 2012 wurde der Vorlageantrag vom 30. Mai 2012 betreffend Einkommensteuer 2009 zurückgewiesen.



Da keine Berufungsvorentscheidung erlassen wurde, werde die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

Mit **Vorlagebericht** vom 22. Juni 2012 wurde gegenständliche Berufung (Einkommensteuer 2009 und 2010) dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

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

Um Wiederholungen zu vermeiden, wird hier auch auf die umfassende Begründung der Berufungsvorentscheidung, welche oben wiedergegeben wurde, hingewiesen. In dieser Begründung wurden wesentliche Sachverhalte und damit zusammenhängende rechtliche Konsequenzen dargestellt.

Im Folgenden werden nochmals die wesentlichen Punkte hervorgehoben.

#### **A) Der Entscheidung wurde folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:**

Der Berufungswerber hat im Jahr 1968 (Übergabsvertrag) eine Liegenschaft von Frau W. Re übernommen. In diesem Übergabsvertrag wurde auch die im Grundbuch eingetragene Dienstbarkeit der Wohnung (Wohnungsrechte) der Geschwister R übernommen (W. R sowie deren Schwestern Y., Z. und X.).

Weiters verpflichtete sich der Berufungswerber zur Lieferung von Holz sowie zur Zahlung einer Leibrente an Frau W. Re.

Mit Notariatsakt (Schenkungsvertrag) vom 27. März 2006 übergab der Berufungswerber diese Liegenschaft im Wege einer Schenkung an seinen Sohn bzw. Schwiegertochter.

Unter Punkt Sieben wurde hier vereinbart, dass die geschenknehmende Vertragspartei die grundbücherlich sichergestellten Wohnungsrechte von X., Z. und Y. R übernimmt.

Dieses Wohnungsrecht wurde auch im Grundbuch festgehalten.

In einer Vereinbarung zwischen dem Berufungswerber sowie seinem Sohn bzw. seiner Schwiegertochter vom 22. März 2006 wurde festgehalten, dass der Berufungswerber sich verpflichtet, sämtliche Kosten zu übernehmen, welche durch die Unterbringung und allfälligen Betreuung der Geschwister R (X., Z. und Y.) entstehen.

In den streitgegenständlichen Jahren (2010 und 2011) leistet der Berufungsweber noch Zahlungen für Frau Y. R; die übrigen Geschwister sind verstorben.

Anzumerken ist in diesem Zusammenhang weiters, dass die Auflistung der Ausgaben in den Jahren 2010 und 2011 vollkommen identisch sind (exakt 33.084,56 €). Selbst das Datum der einzelnen Zahlungen ist in allen Fällen gleich (nur die Jahreszahl hat sich geändert). Genauso verhält es sich mit den Bareinzahlungen des Berufungswerbers (jeweils 6.000,00 €).

## **B) Rechtliche Würdigung:**

**§ 18 Abs. 1 EStG 1988:** *Folgende Ausgaben sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind:*

*1. Renten und dauernde Lasten, die auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhen. Werden Renten oder dauernde Lasten als angemessene Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern geleistet, gilt 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. Stellt eine aus Anlass der Übertragung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils vereinbarte Rente oder dauernde Last keine angemessene Gegenleistung für die Übertragung dar, so sind die Renten oder dauernden Lasten nur dann abzugsfähig, wenn*

- keine Betriebsausgaben vorliegen und*
- keine derart unangemessen hohen Renten oder dauernden Lasten vorliegen, dass der Zusammenhang zwischen Übertragung und Vereinbarung einer Rente oder dauernden Last wirtschaftlich bedeutungslos und damit ein Abzug nach § 20 Abs. 1 Z 4 erster Satz ausgeschlossen ist.*

**§ 29 EStG 1988:** *Sonstige Einkünfte sind nur:*

*1. Wiederkehrende Bezüge, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 6 gehören. Bezüge, die*

- freiwillig oder*
  - an eine gesetzlich unterhaltsberechtigte Person oder*
  - als Leistung aus einer Pensionszusatzversicherung (§ 108b) gewährt werden, soweit für die Beiträge eine Prämie nach § 108a oder - gegebenenfalls vor einer Verfügung im Sinne des § 108i Z 3 - eine Prämie nach § 108g in Anspruch genommen worden ist, oder es sich um Bezüge handelt, die auf Grund einer Überweisung einer BV-Kasse ([§ 17 BMSVG](#) oder gleichartige österreichische Rechtsvorschriften) geleistet werden,*
- sind nicht steuerpflichtig. Werden die wiederkehrenden Bezüge als angemessene Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern geleistet, gilt folgendes: Die wiederkehrenden Bezüge sowie gänzliche oder teilweise Abfindungen derselben sind nur insoweit steuerpflichtig, als die Summe der vereinnahmten Beträge (Renten, dauernde Lasten, gänzliche oder teilweise Abfindungen derselben sowie allfällige Einmalzahlungen) den Wert der Gegenleistung übersteigt. Besteht die Gegenleistung nicht in Geld, ist als Gegenwert der kapitalisierte Wert der wiederkehrenden Bezüge (§§ 15 und 16 des Bewertungsgesetzes) zuzüglich allfälliger Einmalzahlungen anzusetzen. Stellt ein aus Anlass der Übertragung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils vereinbarter wiederkehrender Bezug*

*keine angemessene Gegenleistung für die Übertragung dar, sind die Renten oder dauernden Lasten nur dann steuerpflichtig, wenn*

- sie keine Betriebseinnahmen darstellen und*
- sie keine derart unangemessen hohen wiederkehrenden Bezüge darstellen, dass der Zusammenhang zwischen Übertragung und Vereinbarung der wiederkehrenden Bezüge wirtschaftlich bedeutungslos ist und damit eine freiwillige Zuwendung (§ 20 Abs. 1 Z 4 erster Satz) vorliegt.*

**Gem. § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988** dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

*Freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen. Derartige Zuwendungen liegen auch vor,*

- wenn die Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern weniger als die Hälfte ihres gemeinen Wertes beträgt oder*
- soweit für die Übertragung von Wirtschaftsgütern unangemessen hohe Gegenleistungen gewährt werden und*

*wenn es sich in den vorgenannten Fällen nicht um die Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen handelt, aus Anlass deren Übertragung eine Rente oder dauernde Last als unangemessene Gegenleistung vereinbart wird. Werden bei Übertragungen im Sinne des vorstehenden Satzes derart unangemessen hohe Renten oder dauernde Lasten vereinbart, dass der Zusammenhang zwischen Übertragung und Vereinbarung der Rente oder dauernden Last wirtschaftlich bedeutungslos ist, ist der erste Satz anzuwenden.*

Wie aus diesen gesetzlichen Bestimmungen hervorgeht, sind freiwillige Zuwendungen an andere als gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, denen keine wirtschaftliche Gegenleistung gegenüberstehen und die ohne zwingende rechtliche Verpflichtung des Gebers getätigt werden in der Regel den nichtabzugsfähigen Kosten der Lebensführung zuzurechnen (vgl. § 20 EStG 1988).

Der Berufsweber hat sich im Übergabsvertrag vom Jahr 1968 verpflichtet, das Wohnungsrecht für die Geschwister R zu übernehmen.

Betreffend die streitgegenständlichen Jahre ist aber nicht mehr dieser Übergabsvertrag relevant, sondern der Notariatsakt (Schenkungsvertrag) vom 27. März 2006.

In diesem Vertrag hat sich der Geschenknehmer (Sohn bzw. Schwiegertochter) verpflichtet die grundbücherlich sichergestellten Wohnungsrechte von X., Z. und Y. R zu übernehmen (Punkt Sieben).

Auch wenn der Berufungswerber sich in der Vereinbarung vom 22. März 2006 verpflichtet hat, die Kosten der Unterbringung und Betreuung der Geschwister R zu übernehmen, so war er hierzu nicht verpflichtet.

Auch eine Gegenleistung der Geschwister R gegenüber dem Berufungswerber kann nicht erkannt werden.

Vom Verzicht ihrer grundbücherlich festgeschriebenen Rechte profitierte allein der nunmehrige Besitzer der Liegenschaft, nämlich der Sohn bzw. die Schwiegertochter. Im Verzicht kann also keine Gegenleistung der Geschwister R gegenüber dem Berufungswerber erkannt werden.

„Freiwillig“ sind Zuwendungen nicht nur dann, wenn sie ohne jede Verpflichtung geleistet werden. Freiwilligkeit liegt auch dann vor, wenn die Zuwendung auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruht, die verpflichtende Vereinbarung aber freiwillig eingegangen worden ist. Bei der Nichtabzugsfähigkeit bleibt es, wenn in einer verpflichtenden Vereinbarung ein Rechtstitel für die freiwillige Zuwendung geschaffen wird.

Genau dieser Sachverhalt liegt gegenständlich vor.

Der Berufungswerber hatte ursprünglich die tatsächliche Verpflichtung den Geschwistern R das Wohnungsrecht zu gewähren; dieses Wohnungsrecht ist mit Schenkungsvertrag auf den Sohn bzw. Schwiegertochter des Berufungswerbers übergegangen.

Der Berufungswerber hat sich mittels einer Vereinbarung verpflichtet, für die Geschwister R Kosten zu übernehmen. Diese Vereinbarung fußt aber nicht auf rechtlichen Verpflichtungen; diese Vereinbarung ist der Berufungswerber aus eigenem Entschluss freiwillig eingegangen.

Der Berufungswerber führt in seinem Vorlageantrag aus, dass gegenständlich nicht nur ein Wohnungsrecht zu betrachten gewesen wäre, sondern auch die Zuwendungen in Form von Holz und Strom bzw. eine Leibrente.

Hierzu ist anzumerken, dass es in den streitgegenständlichen Jahren nicht um Zuwendungen an die damalige Übergeberin, Frau W. R geht, sondern um Zuwendungen an die einzig noch lebende Schwester Y. R.

W. R ist bereits im Jahr 1999 verstorben; X. und Z. R in den Jahren 2008 bzw. 2006.

Bezüglich dieser Personen können also keine Aufwendungen bzw. Rechte mehr bestanden haben.

Hinsichtlich Y. R hat sich der Berufungswerber im Übergabsvertrag vom Mai 1968 lediglich zu einem Wohnungsrecht verpflichtet; dieses Wohnungsrecht wurde vom Sohn bzw. der Schwiegertochter übernommen.

Eine Verpflichtung des Berufungswerbers zu den streitgegenständlichen Zahlungen kann unter Beachtung dieser Gegebenheiten keinesfalls erkannt werden.

Linz, am 8. Oktober 2013