

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wiener Neustadt betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 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 - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

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

Der Bw. ist Pensionist. In seiner am 27. Dezember 2007 beim zuständigen Finanzamt eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2002 machte er als

Sonderausgaben unter der Kennzahl 456 ("Beträge zur Schaffung und Errichtung oder Sanierung von Wohnraum, Rückzahlungen von Darlehen und Zinsen") folgende Beträge geltend:

- 3.672,48 € (Rückzahlung eines Wohnbaudarlehens des Bundeslandes X).
- 1.739,04 € (Notariatskosten anlässlich der Überschreibung des Hauses des Bw. an Y und Z, dazu gleich unten).

An außergewöhnlichen Belastungen machte der Bw. unter der Kennzahl 735 ("andere außergewöhnliche Belastungen") wiederum den oa. Betrag von 1.739,04 € mit dem Vermerk "siehe Beiblatt" geltend; auf diesem Beiblatt (S 4/2002 Arbeitnehmerveranlagungsakt, im Folgenden kurz: AN-Akt) führte der Bw. aus, bei dem Betrag handle es sich um Notariatskosten, die anlässlich der Überschreibung seines Hauses an Y und Z angefallen seien. Weiters machte der Bw. an außergewöhnlichen Belastungen den pauschalen Freibetrag resultierend aus einer eigenen, 50%-igen Behinderung wegen Lungenkrankheit (COPD) und den pauschalen Freibetrag für Diätverpflegung (wegen Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit) geltend.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 8. Jänner 2008 forderte das Finanzamt den Bw. auf, eine Kopie des Bescheides des Bundessozialamtes über den Grad seiner Behinderung von 50% "mit Diätverpflegung Galle" vorzulegen sowie die Rückzahlungen betreffend Wohnraumschaffung nachzuweisen.

Am 12. Februar 2008 langte das diesbezügliche Antwortschreiben des Bw. beim Finanzamt ein; auf S 5/2002 AN-Akt befindet sich eine Bestätigung der A-Bank betreffend die Rückzahlung des oa. Wohnbaudarlehens des Bundeslandes X (Gesamteinzahlung an die A-Bank im Jahr 2002: 3.901,40 €).

Am 13. Februar 2008 erließ das Finanzamt den Bezug habenden Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002, mit dem es lediglich die Rückzahlung des Wohnbaudarlehens in Höhe von 3.901,40 € als Sonderausgaben anerkannte; die geltend gemachten übrigen Sonderausgaben (1.739,04 €, siehe oben) sowie die außergewöhnlichen Belastungen wurden nicht gewährt. Begründend führte die Abgabenbehörde I. Instanz aus:

"Notarkosten stellen keine Sonderausgaben dar und konnten daher nicht anerkannt werden."

"Die Aufwendungen betreffend Behinderung mit Diätverpflegung konnten nicht berücksichtigt werden, da hiefür keine Unterlagen vorgelegt wurden."

In seiner Berufung vom 11. März 2008 führte der Bw. aus, sein Wohnheim sei mit Wohnbauförderung errichtet worden. Errichtungskosten wie Materialien, Zinsen, Kosten seien bei den früheren Veranlagungen berücksichtigt worden. Im Jahr 2002 sei die zweite Rate der Restschuld des Wohnbaudarlehens an die A-Bank zurückbezahlt worden. Infolge sei das Wohnhaus je zur Hälfte an seine zwei Kinder überschrieben worden. Notarkosten seien nicht anerkannt worden, Steuerberaterkosten sehr wohl; das sei eine Ungleichbehandlung. Zu berücksichtigen sei, dass diese Notarkosten direkt in Zusammenhang stünden mit dem Wohnbaudarlehen, der Rückzahlung desselben und dem Überschreiben der Rechte an direkte Familienmitglieder.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14. März 2008 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab:

Die Notarkosten seien anlässlich der Übergabe eines Wohnheimes an die Kinder entstanden. Hierbei handle es sich aber nicht um Errichtungs- oder Wohnraumschaffungskosten, sondern um die Besitzübertragung von bereits geschaffenem Wohnraum; deshalb könnten diese Kosten nicht bei den Sonderausgaben Berücksichtigung finden. Das Berufsbild des Steuerberaters unterscheide sich wesentlich von dem eines Notars, sodass eine Ungleichbehandlung, wie in der Berufung behauptet, nicht erblickt werden könne.

In seinem Vorlageantrag vom 10. April 2008 führte der Bw. aus, es handle sich um ein wohnbaufördertes Arbeiterwohnheim. Das Restdarlehen plus laufende Zinsen seien an das Land zurückbezahlt worden; das Wohnhaus sei danach auf die Kinder des Bw. überschrieben worden. Alle Schulden, Rückzahlungen, Baumaterialien, alle direkt auf den Hausbau bezogenen Kosten und Ausgaben würden bei der Arbeitnehmerveranlagung berücksichtigt. Die Notariatskosten seien Ausgaben, die sich direkt auf das wohnbauförderte Haus bezögen; daher seien diese Kosten ebenfalls bei der Einkommensteuer zu berücksichtigen. Genauso zu berücksichtigen seien Kosten von Heilmitteln, für Diätverpflegung, Transportspesen usw.

Am 14. Mai 2008 wurde das Rechtsmittel der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

- § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 idF BGBl. Nr. 201/1996, lautet:

"Folgende Ausgaben sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind:

3. Ausgaben zur Wohnraumschaffung oder zur Wohnraumsanierung:

- a) Mindestens achtjährig gebundene Beträge, die vom Wohnungswerber zur Schaffung von Wohnraum an Bauträger geleistet werden. [...]
- b) Beträge, die zur Errichtung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen verausgabt werden. [...]
- c) Ausgaben zur Sanierung von Wohnraum [...]
- d) Rückzahlungen von Darlehen, die für die Schaffung von begünstigtem Wohnraum oder für die Sanierung von Wohnraum im Sinne der lit. a bis lit. c aufgenommen wurden, sowie Zinsen für derartige Darlehen. Diesen Darlehen sind Eigenmittel der in lit. a genannten Bauträger gleichzuhalten."

- § 34 Abs. 1 bis 3 EStG 1988 idF BGBI. Nr. 818/1993 lautet:

"(1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

- 1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).
- 2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
- 3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

- (2) Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.
- (3) Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann."

Im gegenständlichen Fall ist die Abzugsfähigkeit von Notariatskosten, die anlässlich der Überschreibung des Hauses des Bw. an seine beiden Kinder angefallen sind, als Sonderausgaben bzw. außergewöhnliche Belastungen strittig. Weiters besteht Streit hinsichtlich der Gewährung der pauschalen Freibeträge wegen einer 50%-igen Behinderung des Bw. und wegen Diätverpflegung.

Dazu ist seitens des Unabhängigen Finanzsenates Folgendes festzuhalten:

a) Der Gesetzgeber hat in § 18 EStG 1988 die Arten der Sonderausgaben *abschließend* aufgezählt, nämlich (dazu *Doralt/Renner*, EStG¹⁰, § 18 Tz 24):

- Renten und dauernde Lasten (§ 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988);
- Beiträge und Versicherungsprämien (§ 18 Abs. 1 Z 2 leg. cit.);
- freiwillige Weiterversicherungsbeiträge in der gesetzlichen Pensionsversicherung,
- Wohnraumschaffung und –sanierung (§ 18 Abs. 1 Z 3 leg. cit.);
- Genussscheine und junge Aktien (§ 18 Abs. 1 Z 4 leg. cit.);
- Kirchenbeitrag (§ 18 Abs. 1 Z 5 leg. cit.);
- Steuerberatungskosten (§ 18 Abs. 1 Z 6 leg. cit.);
- Zuwendungen zur Durchführung von Forschungsaufgaben etc. (§ 18 Abs. 1 Z 7 leg. cit.);
- Verlustabzug (§ 18 Abs. 6 und 7 leg. cit.).

Diese Aufzählung des Gesetzgebers ist eine *taxative*; abzugsfähig sind *nur die im Gesetz ausdrücklich angeführten Ausgaben* (*Doralt/Renner*, § 18 Tz 4). Für eine ausdehnende Auslegung des § 18 EStG 1988 ist *kein* Raum gegeben (*Doralt/Renner*, § 18 Tz 1, mit Verweis auf VwGH 11.1.1963, 2148/61).

Aus diesen Ausführungen folgt eindeutig, dass eine Abzugsfähigkeit der streitgegenständlichen Notariatskosten als Sonderausgaben – entgegen der Rechtsauffassung des Bw. – *nicht* in Betracht kommt; Notariatskosten sind nämlich in der taxativen Aufzählung der Sonderausgabentatbestände des § 18 EStG 1988 *nicht* enthalten. Der Unabhängige Finanzsenat verkennt nicht, dass es sich beim Wohnhaus des Bw. um ein Gebäude handelt, für dessen Errichtung Wohnbauförderung in Anspruch genommen werden konnte und dass die zur Rückzahlung des Wohnbaudarlehens des Bundeslandes X geleisteten Beträge als Sonderausgaben zu qualifizieren sind (und als solche ja auch vom Finanzamt anerkannt wurden); bei den

gegenständlichen Notariatskosten, die anlässlich der Überschreibung des Hauses des Bw. an seine beiden Kinder angefallen sind, handelt es sich jedoch *nicht* um Ausgaben zur Wohnraumschaffung oder –sanierung (worauf die Abgabenbehörde I. Instanz in ihrer Berufungsvorentscheidung zutreffend verweist); die Notariatskosten können auch nicht unter die übrigen Sonderausgabenatbestände des § 18 EStG 1988 subsumiert werden (siehe oben), weshalb die Berufung in diesem Punkt abzuweisen ist.

An diesem Ergebnis vermag auch die in § 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 normierte Abzugsfähigkeit von Steuerberatungskosten nichts zu ändern; es liegt nämlich im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, nur bestimmten Ausgaben die Abzugsfähigkeit als Sonderausgaben zukommen zu lassen. Eine (verfassungsrechtliche) Ungleichbehandlung, wie vom Bw. in seiner Berufung behauptet (siehe oben im Sachverhaltsteil), vermag der Unabhängige Finanzsenat in der Regelung, nur die Beratung und Hilfeleistung *in Abgabensachen* zum Sonderausgabenabzug zuzulassen, daher nicht zu erblicken (zumal auf Grund des Art. 18 Abs. 1 B-VG – der als wesentliches Element des rechtsstaatlichen Prinzips die Bindung der gesamten Vollziehung an das Gesetz anordnet (Legalitätsprinzip) – die Abgabenbehörden zur Anwendung der streitgegenständlichen Gesetzesbestimmungen verpflichtet sind; eine Prüfung derselben auf ihre Verfassungskonformität steht ihnen – und damit auch dem Unabhängigen Finanzsenat – nicht zu).

b) Was die vom Bw. geltend gemachte Abzugsfähigkeit der Notariatskosten als außergewöhnliche Belastung betrifft, ist festzuhalten, dass der Bw. dieses Begehren – va. unter dem Gesichtspunkt der Zwangsläufigkeit - in keiner Weise näher ausführt. Außergewöhnliche Belastungen sind nämlich nur zu berücksichtigen, wenn sie *zwangsläufig* erwachsen (*Doralt*, EStG¹¹, § 34 Tz 6); der Nachweis oder die Glaubhaftmachung einer außergewöhnlichen Belastung *obliegt in erster Linie der Partei* (*Doralt*, § 34 Tz 7, mit Judikurnachweisen). Die von Rechtsprechung und Lehre herausgearbeiteten Kriterien für das Vorliegen der Zwangsläufigkeit sind streng (zum Vorliegen von tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen iSd § 34 Abs. 3 EStG 1988 siehe ausführlich *Doralt*, § 34 Tz 36 ff); die Belastung muss sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach zwangsläufig erwachsen (*Doralt*, § 34 Tz 36, mit Judikurnachweisen).

Dass sich der Bw. der Überschreibung seines Hauses an die beiden Kinder noch zu seinen Lebzeiten aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen konnte, sohin die Notariatskosten sich nicht als Folge eines Verhaltens darstellen, zu dem sich der Bw. aus

freien Stücken entschlossen hat (vgl. *Doralt*, § 34 Tz 37), hat er nicht dargetan, weshalb die Berufung auch in diesem Punkt abzuweisen ist.

c) Was die vom Bw. an außergewöhnlichen Belastungen geltend gemachten pauschalen Freibeträge wegen einer eigenen, 50%-igen Behinderung und wegen Diätverpflegung betrifft, ist festzuhalten, dass das Finanzamt mit Ersuchen um Ergänzung vom 8. Jänner 2008 den Bw. aufgefordert hat, diesbezügliche Nachweise zu erbringen (siehe oben im Sachverhaltsteil); dies hat der Bw., soweit aus dem vorgelegten Finanzamtsakt ersichtlich, nicht getan. Dazu kommt, dass die Abgabenbehörde I. Instanz in der Begründung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides ausdrücklich darauf hingewiesen hat, dass "die Aufwendungen betreffend Behinderung mit Diätverpflegung" nicht berücksichtigt hätten werden können, da hiefür keine Unterlagen vorgelegt worden seien. Diesem Vorbringen, das wie ein Vorhalt wirkt, ist der Bw. nicht substantiiert entgegengetreten, sondern hat in seinem Vorlageantrag vom 10. April 2008 lediglich angeführt, dass Kosten von Heilmitteln und für Diätverpflegung bei der Einkommensteuer zu berücksichtigen seien. Mangels Nachweises bzw. Glaubhaftmachung dieser geltend gemachten Aufwendungen durch den Bw. ist die Berufung daher auch in diesem Punkt abzuweisen.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 30. Mai 2008