

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr*** vertreten durch Allgemeine Revisions- und Treuhandgesellschaft m.b.H. Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in Graz, Brückenkopfgasse 1/2. OG, 8020 Graz, über die Beschwerde vom 01. Juni 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 28. Mai 2021 betreffend Einkommensteuer 2019, sowie über die Beschwerden vom 09. August 2023 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 26. Juli 2023 betreffend Einkommensteuer 2020 und 2021, alle ergangen zu Steuernummer ***Bf-StNr*** zu Recht erkannt:

I. Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin brachte am 08.04.2021 eine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2019, am 30.05.2022 eine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2020 und am 06.04.2023 eine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2021 auf elektronischem Wege ein. Darin beantragte sie ua im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung Werbungskosten in der Höhe von € 69.079,74 im Jahr 2019, in der Höhe von € 64.632,41 im Jahr 2020 und in der Höhe von € 52.430,69 im Jahr 2021 zu berücksichtigen. Das Finanzamt erließ am 28.05.2021

einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2019 und am 26.07.2023 die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2020 und 2021. In diesen Einkommensteuerbescheiden wurden die im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung beantragten Werbungskosten zur Gänze nicht berücksichtigt. Mit Schreiben vom 01.06.2021 erhob die Beschwerdeführerin Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid betreffend das Veranlagungsjahr 2019. Mit zwei weiteren Schreiben vom 09.08.2023 wurde Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2020 und 2021 erhoben und für die Jahre 2020 und 2021 ein Antrag auf Unterbleiben der Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung gem § 262 Abs 2 lit a BAO gestellt. Das Finanzamt erließ am 26.07.2023 hinsichtlich des Beschwerdejahres 2019 eine die Beschwerde als unbegründet abweisende Beschwerdeverentscheidung. Dagegen erhob die Beschwerdeführerin mit Eingabe vom 09.08.2023 einen Vorlageantrag. Die Beschwerden wurden am 25.08.2023 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Damit wurden die Beschwerden für die Jahre 2020 und 2021, für welche ein Antrag auf Unterbleiben der Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung gem § 262 Abs 2 lit a BAO gestellt wurde, innerhalb der Frist des § 262 Abs 2 lit b BAO dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Sowohl in der Beschwerde betreffend das Veranlagungsjahr 2019, als auch in den Beschwerden betreffend die Veranlagungsjahre 2020 und 2021 wurde ein Antrag auf eine mündliche Verhandlung vor dem Senat gestellt. Die Anträge auf eine mündliche Verhandlung vor dem Senat wurden mit Eingaben vom 12.11.2024 und vom 22.11.2024 zurückgezogen. Über die Zurückziehung der Anträge auf eine mündliche Verhandlung vor dem Senat wurde das Finanzamt mit Schreiben vom 25.11.2024 informiert.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin bezog in den verfahrensgegenständlichen Jahren neben ihren Einkünften aus Gewerbebetrieb und nichtselbständigen Einkünften (Pensionseinkünften) noch Einkünfte aus der Vermietung von Lagerhallen. Diese Lagerhallen befinden sich auf der Liegenschaft ***KG/EZ***. Die verfahrensgegenständliche Liegenschaft (***KG/EZ***) stand bis zum Tod der Mutter der Beschwerdeführerin im Miteigentum der Mutter und des Vaters der Beschwerdeführerin.

Am 05.11.1991 errichteten die beiden Miteigentümer (Vater und Mutter der Beschwerdeführerin) jeweils eine letztwillige Verfügung mit dem folgenden gleichlautenden Inhalt:

*„1. Als Universalerbin meines gesamten beweglichen und unbeweglichen Vermögens setze ich hiemit meine Tochter, Frau ***Bf***, ein. Sie soll vor allem meinen Hälfteanteil an der*

*Liegenschaft ***KG/EZ*** samt allen Gebäuden in ***Straße*** beerben. Sie ist jedoch als, Universalerbin, soweit im folgenden nichts anderes verfügt wird, auch zur Berichtigung sämtlicher zum Todestag bestehenden Verbindlichkeiten und weiters zur Erfüllung der nachfolgenden Vermächtnisse und Auflagen verpflichtet.*

[...]

*4. Meinen Töchtern ***T1***, ***T2***, ***T3*** und ***Bf***, je geborene ***X***, vermache ich auf die Dauer von 20 Jahren (in Worten: zwanzig Jahre) je ein Viertel der auf mich entfallenden Anteile an den jeweiligen monatlichen Mieteinkünften aus der Vermietung der entlang der südlichen Grundgrenze gebauten und vermieteten Lagerhallen im Ausmaß von zirka 3000 m2. Meine Tochter ***Bf*** verpflichte ich als Universalerbin, die meinen anderen Töchtern als Vermächtnisnehmer zugedachten Mietanteile unverzüglich jeweils nach Vereinnahmung des monatlichen Mietzinses an diese zu überweisen. Der ihr selbst verbleibende Mietanteil ist als Vorausvermächtnis zu verstehen. Nach Ablauf von 20 Jahren stehen sämtliche Mieteinkünfte der Universalerbin zu.*

[...]

Stirbt einer der Vermächtnisnehmer vor mir oder vor Ablauf von 20 Jahren, so bestimme ich deren jeweiligen Nachkommen (Deszedenten) als anteilsmäßige Nachvermächtnisnehmer. Stirbt ein Vermächtnisnehmer ohne Nachkommen (Deszedenten), so wächst dessen (restliches) Vermächtnis den übrigen Vermächtnisnehmern, also meinen übrigen Töchtern und bei deren Vorableben deren Nachkommen (Deszedenten) anteilsmäßig an.

Aus den Mieteinnahmen sind jedoch vor Ausschüttung an die oben genannten Vermächtnisnehmer die nicht an die Mieter überwälzten Betriebskosten sowie die Kosten der Erhaltung und Instandsetzung des Mietobjektes sowie der dazugehörigen Grundflächen zu berichtigen, insbesondere die abgeschlossenen Versicherungen, Dach- und Fassadenreparaturen sowie die Hälfte der Reparaturkosten für Weg und Hoffläche. Die Grundsteuer ist jedoch von der Universalerbin zu berichtigen.

[...]“

Nach dem Tod der Mutter der Beschwerdeführerin erwarb die Beschwerdeführerin mit Einantwortungsurkunde vom 22.11.2000 Miteigentum (Hälfteanteil) an der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft ***KG/EZ***.

Nach dem Ableben der Mutter der Beschwerdeführerin wurde zwischen der Beschwerdeführerin und ihren drei Schwestern die folgende Klarstellung über das Vermächtnis im Sinne des Punktes 4. der letztwilligen Verfügung der Mutter der Beschwerdeführerin vom 05.11.1991 vereinbart:

„1. Den Vermächtnisnehmerinnen sollen nach dem Willen der Erblasserin Mieterträge aus insgesamt 240 Monaten bei vollständiger Vermietung, beginnend ab 01.11.1999, zukommen. Ist das Mietobjekt daher bis 31.10.2019 vorübergehend nicht (vollständig) vermietet, dann verlängert sich der Anspruch der Vermächtnisnehmerinnen über den 31.10.2019 hinausgehend so lange, bis insgesamt Erträge aus 240 Monaten bei vollständiger Vermietung erreicht sind.

2. Zu Lasten der den Vermächtnisnehmerinnen zustehenden Mieterträge sind nur die Kosten der notwendigen Erhaltung, Instandhaltung und Reparaturen anrechenbar, nicht aber die Kosten von darüber hinausgehenden Maßnahmen. Anrechenbare Maßnahmen, die über die Zeitdauer der Vermächtnisse hinaus wirksam sind, sind überdies von den Vermächtnisnehmerinnen nur im aliquoten Umfang mitzutragen, darüber hinaus von der Alleinerbin zu tragen.“

Diese Vereinbarung wurde von der Beschwerdeführerin, ihren drei Schwestern und vom zweiten Hälfteigentümer (Vater der Beschwerdeführerin) unterschrieben.

Nach dem Ableben des Vaters der Beschwerdeführerin am xx.04.2006 wurde der Beschwerdeführerin der zweite Hälfteanteil der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft mit Einantwortungsbeschluss vom 03.12.2007 eingeworfen. Die Beschwerdeführerin ist seither Alleineigentümerin dieser Liegenschaft.

Mit Vereinbarung vom 05.10.2007 wurde zwischen der Beschwerdeführerin und ihren drei Schwestern eine (weitere) Klarstellung über das Vermächtnis im Sinne des Punktes 4. der letztwilligen Verfügung des Vaters der Beschwerdeführerin vom 05.11.1991 vereinbart. Diese Klarstellung ist wortgleich zu der oben bereits zitierten Klarstellung hinsichtlich des Vermächtnisses der Mutter der Beschwerdeführerin.

In den Beschwerde Jahren beantragte die Beschwerdeführerin im Jahr 2019 € 69.079,74, im Jahr 2020 € 64.632,41 und im Jahr 2021 € 52.430,69 an Werbungskosten im Rahmen ihrer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen. Diese Werbungskosten beinhalten die auf Basis der letztwilligen Verfügungen von der Beschwerdeführerin an ihre Schwestern gezahlten Anteile an den Mieteinnahmen aus der Vermietung der Lagerhallen. Die Werbungskosten wurden vom Finanzamt in allen drei Beschwerde Jahren jedoch nicht anerkannt und begründend wurde ausgeführt:

„Zu der Nichtberücksichtigung der Legatszahlungen wird auf die Bescheidbegründung vom 18.03.2020 verwiesen.“

In der Bescheidbegründung vom 18.03.2020, welche sich auf die hier nicht verfahrensgegenständlichen Beschwerdevorentscheidungen für die Jahre 2016 und 2018 bezieht, führte das Finanzamt Folgendes aus:

„[...]

*Die verfahrensgegenständliche Liegenschaft ***KG/EZ*** (beinhaltend die Grundstücke ***Straße***) stand bis zum xx.10.1999 im Miteigentum der Ehegatten ***X***. Die Mieteinkünfte wurden unter der seinerzeitigen Steuernummer ***StNr*** festgestellt und je zur Hälfte aufgeteilt.*

[...]

*Es besteht Übereinstimmung zwischen der steuerlichen Vertretung und dem Finanzamt darin, dass durch diese letztwillige Anordnung nach dem Ableben von Frau ***Mutter Bf*** am xx.10.1999 den drei Schwestern der Universalerbin Legate in Höhe von je einem Viertel der erzielten monatlichen Mieteinkünfte zustanden.*

*Als die Universalerbin nach Frau ***X***, Frau ***Bf***, nach dem am xx.04.2006 verstorbenen ***Vater Bf*** auch dessen Anteil an der vermieteten Liegenschaft erwarb, war sie nun, ab diesem Zeitpunkt, als Alleineigentümerin der Liegenschaften ebenso wie zuvor schon als Erbin nach ihrer Mutter verpflichtet, je ein Viertel der Mieteinkünfte an ihre drei Schwestern im Legatswege zur Auszahlung zu bringen.*

[...]

Mit dem unter Pkt. B. erstatteten Vorbringen will die steuerliche Vertretung in Wahrheit aufzeigen, es sei durch die letztwillige(n) Verfügung(en) eine Gemeinschaft begründet worden, bei welcher die Beteiligten originär an den Einkünften teilhaben. Diese Auffassung fällt bereits in die 'rechtliche Würdigung' des Sachverhaltes und es hat das Finanzamt dazu bereits in seinem Feststellungsbescheid für das Jahr 2001 vom 19.05.2003 eine klare Stellung bezogen. Diese rechtliche Würdigung hat sich in der Zwischenzeit nicht geändert und sie darf an dieser Stelle, zur besseren Übersicht, neuerlich und umfassend dargelegt werden:

Als Zurechnungssubjekt von Einkünften kommt derjenige in Betracht, der die Möglichkeit hat, über die Leistungserbringung zu disponieren, der also am Marktgeschehen teilnimmt und in der Lage ist, die Marktchancen zu nutzen (Ruppe in Tipke, Hrsg, Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht, 17; Stoll, BAO Handbuch, Orac 1980, 66). Bei dieser Beurteilung kommt es maßgebend auf die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge an. Von entscheidender Bedeutung ist, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle disponieren kann. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden üblicher Weise demjenigen zugerechnet, der zur Nutzung der Substanz befugt ist (VwGH 29.11.2006, 2002/13/0189). Auch wenn bei einer Personenmehrheit das Vorliegen von 'Miteigentum' am Gegenstand der Vermietung nicht unbedingt erforderlich ist, muss doch immerhin ein faktisches gemeinschaftliches Band in Bezug auf die originäre Erzielung der Einkünfte bestehen (Ritz, BAO Komm., § 188 Tz 4); ein Zugang von Mieteinnahmen, die von einer anderen Person bezogen wurden, genügt nicht.

Diese Erfordernisse liegen im Anlassfall nicht vor:

Zwar kann Gegenstand eines Vermächtnisses jede Sache sein, die im freien Verkehr steht, vererblich ist und den Inhalt einer selbständigen Forderung bilden kann, es erwirbt der Vermächtnisnehmer jedoch nur eine Forderung gegen die Verlassenschaft bzw., nach Einantwortung, gegen den Erben (§ 649 ABGB). Der Vermächtnisanspruch ist daher obligatorischer Natur; eine eigenmächtige Besitznahme des Vermächtnisgegenstandes durch den Vermächtnisnehmer ist unzulässig (Spruzina in Kletecka/Schauer, ABGB-ON § 684 Rz 10, 11).

Aus dieser zivilrechtlichen Vorgabe ergibt sich, dass dem Legatar Erträge aus einem Vermächtnis erst mit der Übertragung durch den Erben zukommen und ihm erst ab diesem Zeitpunkt einkommensteuerlich zugerechnet werden können, dies ungeachtet dessen, dass sie ihm der Höhe nach bereits ab dem Todestag zustehen (VwGH 29.03.2007, 2004/15/0140; zuvor bereits VwGH 21.04.2005, 2003/15/0022 mit Hinweis auf Vorjudikatur). Die Verfügung eines Erblassers, zukünftige Einkünfte von den Erben zu erhalten, ändert nichts an einem Forderungslegat. Denn es ist zur Gültigkeit eines solchen Legates nicht erforderlich, dass sein Gegenstand ziffernmäßig bestimmt ist; es genügt jedenfalls die gegebene Bestimmbarkeit (OGH 17.03.2016, 2 Ob 2016, 2 Ob 86/15h; mit zahlreichen Nachweisen; auch Welser in Rummel/Lukas, ABGB⁴ § 664 Rz 3).

Weder die Unsicherheit über die Höhe der zukünftigen Mieteinkünfte noch die zivilrechtliche Herausgabeverpflichtung der Erbin begründen daher ein unternehmerisches Zusammenwirken im Sinne einer Vermietungsgemeinschaft.

C. verfassungsrechtlich bedenkliche überschießende Besteuerung

Mit diesen weiteren Einwendungen versucht die Bf. aufzuzeigen, dass die gesetzmäßige Erhebung von Einkommensteuer immer dann zur Verletzung des Grundsatzes der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und zur Verletzung des Eigentumsrechtes führen muss, wenn durch zivilrechtliche Gestaltungen über Bruttobeträge - wie hier über Einkünfte vor Abzug der Einkommensteuer - disponiert wird. Der Steuergläubiger sei dazu verhalten auf die Erhebung von Steuern zu verzichten, wenn die erwirtschafteten Mittel anderen Zwecken gewidmet werden.

Soweit für das Finanzamt überblickbar, liegt eine dem verfassungsrechtlichen Eigentumsschutz widerstrebende abgabenrechtliche Regelung im Bereiche des Einkommensteuergesetzes nur vor, wenn diese exzessiv wäre und zu einer Aushöhlung des Grundrechtes führt (VfGH 11.03.1977, B 274/74; VfGH 17.03.1976, B 165/75), eine verfassungswidrige Anwendung des Rechtes nur im Falle einer denkbaren oder zumindest qualifiziert unsachlichen Gesetzesauslegung.

Derartige Beurteilungen sind grundsätzlich dem Verfassungsgerichtshof vorbehalten.

Das Finanzamt vermag sich der Auffassung der Bf. allerdings nicht anzuschließen: § 16 Abs. 1 EStG begrenzt den Werbungskostenbegriff auf einnahmenbezogene Aufwendungen. Gem. § 20 Abs. 1 Z 6 EStG hat der Gesetzgeber weiterhin klargestellt, dass Steuern vom Einkommen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürfen. Es wäre nicht einzusehen, wenn diese Vorgabe des öffentlichen Rechts durch zivilrechtliche Dispositionen abbedungen werden könnte. Gerade damit wäre doch die Gleichmäßigkeit der Besteuerung in Frage gestellt. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ohne Widmung der Mittelverwendung unterlägen in voller Höhe der Tarifbesteuerung, im entgegengesetzten Fall wäre für den Fiskus eben 'nichts übrig geblieben'.

Nach ha. Meinung ist das Problem auf zivilrechtlicher Ebene zu lösen. Von einer möglichen Verfassungswidrigkeit wäre erst zu sprechen, wenn keine Möglichkeit zur Kürzung der Ansprüche der Vermächtnisnehmerinnen um die gesetzlich zu leistenden Abgaben, Gebühren und Beiträge bestünde. Dies trifft aber keineswegs zu.

D. Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben

Das Finanzamt Graz-Stadt versichert der Bf. den Grundsatz von Treu und Glauben als eines der wesentlichen Elemente des Rechtsstaates äußerst ernst zu nehmen. Jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, hat selbstverständlich zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem zu setzen, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben (z.B. VwGH 15.3.2001, 2001/16/0063).

Allerdings setzt die Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben einen Vollzugsspielraum voraus (VwGH 21.10.2004, 2000/13/0179, 0180; VwGH 9.3.2005, 2001/13/0273; VwGH 15.6.2005, 2004/13/0161), der entweder in einem Auslegungsspielraum (bei unbestimmten Rechtsbegriffen) oder in einem Rechtsanwendungsspielraum (bei Ermessensübung) bestehen kann. Fehlen derartige Spielräume, hat die Abgabenbehörde schlicht und einfach das Gesetz zu beachten und die Rechtsfolgen zu setzen, die vorgesehen sind. Denn das Legalitätsprinzip nach Art. 18 Abs. 1 B-VG steht expressis verbis im Verfassungsrang und geht jeder Verhaltensweise des Finanzamtes vor.

Die aus dem Jahre 2003 stammende Berufungsvorentscheidung, von welcher die Bf. nun ihren Anspruch nach Treu und Glauben für die Entscheidung für die Zeiträume 2016 und 2018 ableiten will, lautete wie folgt (wörtlich):

*'Im Berufungsverfahren werden die von Fr. ***Bf*** geleisteten Legatszählungen als Werbungskosten anerkannt.*

Eine Belastung der Universalerbin auch mit den auf die auszuzahlenden Teile der Mieteinkünfte entfallende Einkommensteuer, ohne den Abzug der Zahlungsverpflichtung als steuermindernd

einzuräumen, wäre verfassungsrechtlich bedenklich.

Dies würde zu einer unzulässigen Besteuerung führen, welche das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verletzen würde.

Die rechtliche Überprüfung, ob ein Abzug der Legatszahlungen als Sonderausgabe (Rente) möglich wäre, ist aufgrund o.a. Vorgangsweise nicht mehr vorzunehmen.'

Nicht nur, dass sich der Verfasser dieser Zeilen die ihm nicht zustehenden Befugnisse eines Verfassungsrichters angemaßt hat, versucht er nicht einmal den Verzicht auf die dem Staat rechtmäßig zustehende Einkommensteuer auf Gesetzesvorschriften zu gründen. Er setzt sich vielmehr in direkten Gegensatz zum Erstbescheid vom 20.5.2003, welcher mit den fachlich zuständigen Funktionären des Finanzamtes inhaltlich abgestimmt und ordnungsgemäß begründet war. Das Finanzamt hat in dieser Erledigung auf die Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes vom 11.12.1990, 90/14/0226, vom 21.12.1989, 86/14/0176, und vom 29.3.1993, 92/15/0052, hingewiesen und damit die einkommensteuerrechtliche Zurechnung der Einkünfte an die Universalerbin (ohne Abzug der Legate als Werbungskosten) ausführlich und nachvollziehbar erklärt.

Dazu kommt, dass die „offizielle Meinung“ der Finanzverwaltung zu diesem Zeitpunkt eben erst in den Einkommensteuerrichtlinien 2000 (EStR 2000 Rz 7003-7016) dargelegt worden war. Auch dort findet sich eine völlig unmissverständliche Klarstellung, dass die Leistungen, die ein Erbe an den Vermächtnisnehmer erbringt, wegen des Fehlens eines Zusammenhanges mit Einkünften nicht als Werbungskosten in Betracht kommen.

Derartigen Überlegungen folgend kann das Vertrauen der Abgabepflichtigen auf eine eindeutig falsche - und außerhalb von rechtlichen Schlussfolgerungen mutwillige - Entscheidung nicht geschützt sein. Vielmehr ist die Behörde wenigstens nunmehr, 17 Jahre später, gehalten, von einer eindeutig gesetzwidrigen Übung abzugehen (VwGH 15.6.2005, 2002/13/0104; VwGH 3.11.2005, 2003/15/0136).

Alternativbegehren Sonderausgabe:

Der Abzug von Beträgen als Sonderausgabe nach § 18 Abs. 1 Z 1 EStG setzt nach dem Wortlaut des Gesetzes 'Renten und dauernde Lasten' voraus. Wird ein Legat durch periodische Zahlungen erfüllt, ist zwischen Renten- und Ratenvermächtnissen zu unterscheiden (vgl. dazu ausführlich Peyerl in iFamZ 2017, 45 Teil B.). Renten sind regelmäßig wiederkehrende, auf einem einheitlichen Verpflichtungsgrund beruhende Leistungen, deren Dauer vom Eintritt eines ungewissen Ereignisses (in der Regel vom Ableben des Berechtigten) abhängt (VwGH 15.6.1977, 2722/76). Bestimmend für die Rente ist somit ihr aleatorischer Charakter (VwGH 29.3.1993, 92/15/0052). Dagegen sind Raten durch eine vorgegebene Laufzeit bestimmt.

Eine Legatsanordnung, wonach Anteile an Mieteinkünften den Vermächtnisnehmerinnen `auf die Dauer von 20 Jahren` zugedacht werden, erfüllt von vornherein nicht die Voraussetzungen eines Rentenlegates. Dem Eventualbegehren ist daher in keiner Weise näher zu treten.

Zusammenfassung, Schlussfolgerung:

Die Bf. hat als Alleinerbin die aus den Nachlassgegenständen erfließenden Einkünfte zu versteuern. Der Umstand, dass (wesentliche) Teile dieser Mieteinkünfte anderen Personen als Vermächtnis zugewendet wurden, ändert daran nichts. Der Abfluss stellt keine Werbungskosten dar, weil der Rechtsgrund für die Zahlung, die letztwillige Verfügung, keinen Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften aufweist. Alle relevanten zu diesem Ergebnis führenden Sachverhaltsumstände sind unstrittig, die an den Sachverhalt anknüpfende Rechtsfrage ist durch den Verwaltungsgerichtshof in mehrfachen Entscheidungen eindeutig und unzweifelhaft gelöst worden. Schließlich ist auch das Vertrauen auf offenkundig unrichtige Rechtsanwendung weder vom Grundsatz von Treu und Glauben noch von anderen Rechtsinstrumenten geschützt.

Demzufolge war spruchgemäß zu entscheiden und das Rechtsmittelbegehren in sämtlichen Beschwerdepunkten als unbegründet abzuweisen.

[...]"

In den Beschwerden vom 01.06.2021 bzw vom 09.08.2023 gegen die Einkommensteuerbescheide 2019 bis 2021 wurde beantragt, die an die Schwestern der Beschwerdeführerin ausbezahlten Anteile an den Mieteinkünften in Entsprechung der eingereichten Erklärungen und der dazu übermittelten Beilagen zu den Steuererklärungen als Werbungskosten anzuerkennen.

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 26.07.2023 als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde wiederum auf die gesonderte Bescheidbegründung vom 18.03.2020 betreffend die hier nicht verfahrensgegenständlichen Beschwerdeverentscheidungen für die Jahre 2016 und 2018, die bereits oben auszugsweise zitiert wurde, verwiesen. Gegen diese Beschwerdeverentscheidung wurde mit Schreiben vom 09.08.2023 ein Vorlageantrag erhoben. Begründend wurde in diesem Schreiben auf die Ausführungen in der Beschwerde, sowie auf die Ausführungen im Vorlageantrag bzw die ergänzend eingebrachte Begründung betreffend das hier nicht verfahrensgegenständlichen Beschwerdeverfahren für die Jahre 2016 und 2018 verwiesen.

Die Beschwerden vom 09.08.2023 betreffend die Einkommensteuerbescheide 2020 und 2021 wurden antragsgemäß innerhalb der dreimonatigen Frist des § 262 Abs 2 lit b BAO ohne die Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt erschließt sich aus den Parteivorbringen und den vorgelegten Aktenteilen. Die Feststellungen zu den von den Erblassern eingeräumten Vermächtnissen erschließen sich aus den letztwilligen Verfügungen der Mutter und des Vaters der Beschwerdeführerin (BFG-Akt OZ 17 und OZ 18), sowie aus den, diese letztwilligen Verfügungen ergänzenden, Aktenvermerken zur den beiden Verlassenschaften der Mutter und des Vaters der Beschwerdeführerin (BFG-Akt OZ 7, Beilage A und Beilage B).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Im gegenständlichen Verfahren ist die Rechtsfrage strittig, ob die von der Beschwerdeführerin an ihre Schwestern auf Grund der letztwilligen Verfügungen der Eltern der Beschwerdeführerin geleisteten Anteile der Mieteinkünfte aus der Vermietung der Lagerhallen als Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung steuerlich anerkannt werden bzw. anderweitig steuerlich berücksichtigt werden können.

Gemäß § 16 Abs 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Die verfahrensgegenständlichen Zahlungen der Beschwerdeführerin an ihre drei Schwestern stehen in keinem unmittelbaren Zusammenhang zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung ihrer Mieteinnahmen. Diese Zahlungen haben ihren Ursprung in den Verlassenschaftsverfahren nach den, bzw in den letztwilligen Verfügungen der Eltern der Beschwerdeführerin. Diese Zahlungen wurden getätigt, weil die Beschwerdeführerin in den Verlassenschaftsverfahren eine unbedingte Erbserklärung abgegeben und das Vermächtnis angenommen hat, welches sie zu diesen Zahlungen verpflichtet. Der VwGH hat in seinem Erkenntnis VwGH 07.07.2011, 2008/15/0142 Folgendes ausgeführt:

„Aufwendungen, die einem Erben dadurch erwachsen, dass er genötigt ist, die Ansprüche von Miterben oder Pflichtteilsberechtigten abzufinden, sind auch dann nicht betrieblich veranlasst, wenn der Erbe einen Betrieb im Erbweg erworben hat und die Anspruchsbefriedigung aus betrieblichen Mitteln erfolgt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 3. Juli 1991, 91/14/0108). Dies ergibt sich daraus, dass die Aufwendungen nicht durch den (im Erbweg erworbenen) Betrieb, sondern durch die Annahme der Erbschaft und den damit verbundenen, nicht der Einkommensteuer unterliegenden Erwerb von Todes wegen veranlasst sind (vgl. das hg. Erkenntnis vom 15. Dezember 1992, 88/14/0093). Auch Kosten einer Erbauseinandersetzung oder Erbschaftsregelung betreffen den nicht der Einkommensteuer unterliegenden Zuwachs an Vermögen und führen daher weder zu Betriebsausgaben noch zu Werbungskosten, selbst wenn sie einen zum Nachlass gehörigen Betrieb betreffen (vgl. das hg. Erkenntnis 3. Juli 1991, 91/14/0108, und vom 19. September 1990, 89/13/0021). Hat der Erblasser jemandem unter

einer Auflage iSd § 709 ABGB mit Vermögen bedacht, den Erben oder Legatar also mit einer Auflage belastet, so stehen die durch die Erfüllung der Auflage anfallenden Aufwendungen ebenfalls mit dem Erwerb von Todes wegen und damit der einkommensteuerlich unbeachtlichen Sphäre im Zusammenhang und können daher nicht zu Betriebsausgaben oder Werbungskosten führen. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Aufлагenerfüllung vor oder nach dem Zeitpunkt der Einantwortung an den Erben bzw. der Übertragung des Vermögens auf den Vermächtnisnehmer erfolgt.“

Die Aufwendungen die die Beschwerdeführerin auf Grund der beiden letztwilligen Verfügungen nach ihren beiden Elternteilen zu Gunsten ihrer Schwestern getragen hat, stellen dementsprechend keine Werbungskosten dar.

§ 18 Abs 1 EStG 1988 im verfahrensgegenständlichen Zeitraum lautet auszugsweise wie folgt:
„(1) 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.*

1a. [...]“

Unter "dauernde Lasten" sind neben den Renten auch alle "sonstigen" dauernden Lasten zu verstehen. Es handelt sich somit bei den dauernden Lasten um einen Oberbegriff, welcher mit den Renten als einem seiner Unterfälle das Merkmal eines gewissen Unsicherheitsmomentes gemeinsam hat. Auch für die neben den Renten vom Gesetz als Sonderausgaben anerkannten "sonstigen dauernden Lasten" ist daher erforderlich, dass sie "rentenähnlich" sind. Sonstige dauernde Lasten iSd § 18 Abs 1 Z 1 EStG 1988 sind rentenähnliche, von einem gewissen Unsicherheitsmoment abhängige Leistungsverpflichtungen, die während eines längeren Zeitraums, mindestens aber zehn Jahre, bestehen und deren Zeitdauer nicht absolut fixiert ist

(VwGH 31.07.2013, 2009/13/0056; VwGH 29.03.1993, 92/15/0052). Auch für sonstige dauernde Lasten ist, analog zu den Renten, das entscheidende Gewicht auf das Vorhandensein einer aleatorischen Komponente zu legen.

Die Verpflichtung der Beschwerdeführerin durch die letztwilligen Verfügungen ihrer Eltern ihren Schwestern je ein Viertel der Mieteinkünfte (abzüglich der nicht an die Mieter überwälzten Betriebskosten sowie der Kosten der Erhaltung und der Instandsetzung des Mietobjektes und der dazugehörigen Grundflächen) zukommen zu lassen, erstreckt sich auf einen Zeitraum von zumindest 20 Jahren. Durch die Klarstellungen über die beiden Vermächtnisse in Sinne des Punktes 4. der letztwilligen Verfügungen der Eltern der Beschwerdeführerin (vgl BFG-Akt OZ 7, Beilage A und B) wurde eine potenzielle Verlängerung der Laufzeit der Verpflichtung der Beschwerdeführerin bewirkt. Es war diesbezüglich festzustellen, dass die Laufzeit der Verpflichtung der Beschwerdeführerin von Einflüssen abhängig ist, die nicht durch die Beschwerdeführerin beeinflussbar sind und die hinsichtlich der Dauer eine aleatorische Komponente aufweisen.

Hinsichtlich der Höhe der Zahlungen der Beschwerdeführerin an ihre Schwestern war festzustellen, dass die Höhe dieser Zahlungen einer gewissen Unsicherheit unterliegen, da die Höhe der anfallenden Kosten (Betriebskosten, Kosten der Erhaltung und Instandsetzung), welche die Beschwerdeführerin von den Mieteinnahmen in Abzug bringen kann, in den einzelnen Jahren unterschiedlich hoch sein können.

Insgesamt war damit festzustellen, dass sowohl die Laufzeit, als auch die Höhe der Zahlungen ungewiss sind und damit eine aleatorische Komponente aufweisen. Die Aufwendungen die die Beschwerdeführerin an ihre Schwestern auf Basis der letztwilligen Verfügungen ihrer Eltern in den Beschwerde Jahren geleistet hat, sind dementsprechend als Sonderausgaben iSd § 18 Abs 1 Z 1 EStG 1988 anzuerkennen.

Hinsichtlich der von der Beschwerdeführerin ergänzend eingewendeten Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben, ist auszuführen, dass der Grundsatz von Treu und Glauben nach der Judikatur des VwGH nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit schützt, sondern die Behörde auch verpflichtet ist, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen (vgl VwGH 27.04.2017, Ra 2015/15/0007).

Darüber hinaus hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung darauf hingewiesen, dass der Grundsatz von Treu und Glauben nur insoweit Auswirkungen zeitigen kann, als das Gesetz der Vollziehung einen Vollzugsspielraum einräumt (vgl VwGH 03.09.2019, Ra 2019/15/008; VwGH 27.04.2017, Ra 2015/15/0007; VwGH 22.03.2010, 2012/16/0082).

Weder § 16 EStG 1988 noch § 18 EStG 1988 räumt der Behörde einen solchen Vollzugsspielraum bei ihrer Entscheidung ein.

Der Umstand, dass eine in der Vergangenheit erfolgte Überprüfung durch die Behörde eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, hindert die Behörde nicht, diese Vorgangsweise als rechtswidrig zu beurteilen (vgl. VwGH 27.04.2017, Ra 2015/15/0007; VwGH 21.12.2005, 2002/14/0148).

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die gegenständliche Rechtsfrage konnte anhand der zitierten einheitlichen höchstgerichtlichen Rechtsprechung gelöst werden, weshalb keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt. Die ordentliche Revision war daher nicht zuzulassen.

Graz, am 29. Jänner 2025