



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X, vom 30. Juni 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Y vom 3. Februar 2009 betreffend Einkommensteuer 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist gemeinsam mit ihrem Bruder und ihrer Schwester an einer Hausgemeinschaft in W. beteiligt. Aus dieser Hausgemeinschaft bezog die Bw. im Jahr 2006 im Bescheid vom 31. Juli 2008 gem. § 188 BAO festgestellte anteilige Einkünfte aus Vermietung in Höhe von € 9.517,77.

Im Einkommensteuerbescheid vom 3. Februar 2009 wurden für die Bw. neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 9.517,77 und an Sonderausgaben nur der Pauschalbetrag von € 60,- an Stelle des von ihr geltend gemachten Betrages von € 16.667,- angesetzt.

Das Finanzamt führte zur Begründung aus, dass Zahlungen zur Abgeltung von Pflichtteilsansprüchen Kosten im Zusammenhang mit einem Erbfall beträfen, also einen nicht der Einkommensteuer unterliegenden Vermögenszuwachs. Dies gelte insbesondere auch für

die Erfüllung von Pflichtteilsansprüchen und Vermächtnissen (VwGH v. 8.2.1977, 122/77), die Kosten der Abwehr solcher Ansprüche (VwGH 27.10.1980, 2953/78) oder deren Verzinsung (VwGH 3.7.1991, 91/14/0108).

Die Bw. erhob gegen den Einkommensteuerbescheid vom 3. Februar 2009 Berufung und beantragte an Stelle des Pauschalbetrages von € 60,- gemäß § 18 Abs. 1 Z 1 EStG Sonderausgaben in Höhe von € 16.666,67 bei ihrer Einkommensteuerveranlagung anzusetzen.

Zur Begründung dieses Begehrens führte die Bw. aus, dass die Liegenschaft in W., aus welcher die ihr, sowie ihrem Bruder und ihrer Schwester zuzurechnenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung resultieren, ursprünglich im Eigentum ihrer Großmutter Frau B. gestanden habe. Diese habe mit Schenkungsvertrag vom 5. September 1994 das Eigentum an der Liegenschaft an ihre Enkelkinder übertragen und sich selbst auf Lebenszeit das Fruchtgenussrecht vorbehalten. Für den Fall ihres Ablebens bestimmte Frau B. im zitierten Vertrag, dass das Fruchtgenussrecht auf ihre drei Kinder, darunter die Bw., übergehen solle.

Frau B. verstarb am 26. September 2004 und ab diesem Zeitpunkt hatten die Bw. und ihre beiden Geschwister das Fruchtgenussrecht aus dieser Liegenschaft und bezogen gemeinschaftlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Am 26. Jänner 2006 habe Frau DI S. eine Tochter einer vorverstorbenen Tochter der Frau B. beim Gericht in W. Klage gegen die Bw. und ihre beiden Geschwister eingebracht und die Anrechnung eines Teiles des Wertes des Fruchtgenusses von ihnen gefordert, da sie im Verlassenschaftsverfahren nach der verstorbenen Frau B. pflichtteilsberechtigt sei.

In der Gerichtsverhandlung vom 4. 5. 2006 sei es zu dem von der Bw. in Ablichtung vorgelegten Vergleich zwischen den drei Geschwistern und Frau DI S. gekommen. Diesem Vergleich sei zugestimmt worden, da eine der beiden beklagten Parteien aufgrund einer Herzkrankheit ein erhöhtes Ablebensrisiko hatte und deshalb die von den Beklagten vorgeschlagene ursprüngliche Variante der Beteiligung von Di S. an den zukünftigen laufenden Fruchtgenusserträgen mangels Zustimmung der Klägerin nicht umgesetzt werden konnte. Der Vergleich besage, dass die drei Geschwister Frau DI S. zur ungeteilten Hand den Betrag von € 100.000,- in Raten bezahlen, wovon die erste Rate in Höhe von € 50.000,- von den drei Beklagten (unter ihnen die Bw.) bis 1. 6. 2006 und die weiteren Raten im Jahr 2007 und 2008 zu zahlen gewesen seien. Im Vergleich sei der Satz "Mit diesen (den Ratenzahlungen) sind die Pflichtteilsansprüche der Klägerin verglichen" aufgenommen worden.

Die Bw. habe im Jahr 2006 an DI S. € 16.667,- bezahlt und mache daher diesen Betrag als Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 1 EStG geltend.

Die in der Begründung des Finanzamtes zum Einkommensteuerbescheid für 2006 vom 3. 2. 2009 genannten Verwaltungsgerichtshofurteile seien nach Meinung der Bw. auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar.

Im gegenständlichen Fall sei kein gesetzlicher Pflichtanteil erfüllt worden, sondern mittels gerichtlichen Vergleiches sei einer Person, Frau DI S. ein Anteil an einem Fruchtgenussrecht eingeräumt worden. Pflichtteilsberechtigten werde ein gesetzlicher Mindestanteil an einem bestimmbar Nachlasswert eingeräumt, wobei der Wert nicht von unbestimmten Elementen abhängen.

Im vorliegenden Fall bestehe ein Fruchtgenussanspruch der mittels Schenkungsvertrag begünstigten drei Kinder ab dem Ableben der Geschenkgeberin (erstes unbestimmtes Element) bis zu deren Tod (zweites unbestimmtes Element). Beim Tod eines begünstigten Kindes verfälle der Fruchtgenuss und die zivilrechtlichen Eigentümer treten in die Hausgemeinschaft ein, weshalb auch Frau DI S. ab diesem Zeitpunkt Fruchtgenussverlusten hätte hinnehmen müssen.

Mit der Vergleichszahlung seien zukünftige Erträge verglichen worden, welche nach Ansicht der Bw. der Einkommensteuer unterliegen. Die Bw. betonte, dass sie der Rechtsauffassung, dass hier Zahlungen zur Abgeltung von Pflichtteilsansprüchen vorlägen nicht folgen könne, es lägen auch keine Prozesskosten zur Abwehr geltend gemachter Pflichtteilsansprüche oder Kosten der Verzinsung von Pflichtteilsansprüchen vor.

Der letzte Satz des Vergleichstextes („Damit sind die Pflichtteilsansprüche der Klägerin verglichen“) sei nur angefügt worden zur Absicherung der Rechtsposition der drei Kinder der verstorbenen Geschenkgeberin im Verlassenschaftsverfahren nach der Geschenkgeberin, damit dieses abgeschlossen hat werden können. Man wollte vermeiden, dass von Frau DI S. weitere Klagen im Verlassenschaftsverfahren eingebracht werden.

Nach Ansicht der Bw. sei die geleistete Zahlung zur „Weiterleitung“ des Fruchtgenusses an Frau DI S. aus einkommensteuerlicher Sicht bei der Empfängerin Frau DI S. im Sinne des § 29 Z 1 EStG zu versteuern und die Zahlungen bei der Bw. im Zeitpunkt des Abflusses als Sonderausgabe gemäß § 18 Abs. 1 Z 1 EStG absetzbar.

Im gegenständlichen Fall sei kein Pflichtteilsanspruch abgegolten worden, welcher einen nicht einkommensteuerpflichtigen Zuwachs im Privatvermögen darstellen würde, sondern es sei ein Fruchtgenussanspruch, der mittels Schenkung drei Personen eingeräumt worden sei, im Zuge eines Vergleiches an eine vierte Person abgetreten worden.

Am 7. Juli 2009 erließ das Finanzamt eine abweisende Berufungsvorentscheidung. Zur Begründung derselben wurde nach Zitierung der § 2 und § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 ausgeführt, dass Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung prinzipiell dem zuzurechnen seien, der zur Nutzung der Vermögenswerte berechtigt sei. Die Einräumung eines Fruchtgenussrechts an ertragsbringenden Vermögenswerten führe zur Zurechnung der Einkünfte beim Fruchtgenussberechtigten und nicht beim Fruchtgenussbesteller (VwGH 25.6.1969, 1430/68). Die Einkünfte seien dem Fruchtgenussberechtigten zuzurechnen, sofern er die Einkunftsquelle bewirtschaftet. Zurechnungssubjekt einer Einkunftsquelle sei derjenige, der aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko trage, der also die Möglichkeit besitze, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen.

Nach Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz Tz 145 zu § 2 ändere der Zufluss an Dritte nichts an der Zurechnung, soweit Einkommensverwendung vorliege, wenn also Einnahmen auf Weisung des Berechtigten an einen Dritten ausgezahlt werden (VwGH 30.5.1995, 95/13/0120; 20.7.1999, 93/13/0178).

Für den Fall, dass ein Anspruchsberechtigter die Verfügung treffe, verzichtete Einnahmen jemandem zuzuwenden, gelten die Einnahmen dennoch als dem Anspruchsberechtigten zugeflossen. (VwGH 21.7.1998, 98/14/0021).

Im vorliegenden Fall sei rechtliche Grundlage für die von der Bw. vorgenommenen Zahlungen ein Vergleich in einem gerichtlichen Streitverfahren gewesen, wobei die Zahlungen nach Ansicht des Finanzamtes die Funktion hatten, Pflichtteilsansprüche abzugelten, weshalb sie nicht als Sonderausgaben einkommensteuerlich geltend gemacht werden könnten.

Fest stehe, dass die Zahlungsempfängerin Frau DI S. keine Fruchtgenussberechtigte im Rahmen der Schenkung auf den Todesfall gewesen sei, sondern Empfängerin von € 100.000,-, welchen sie von den drei Fruchtgenussberechtigten in Raten in den Jahren 2006 bis 2008 gezahlt bekommen habe. Die Zahlung habe die Bw. zum Teil mit den von ihr bezogenen Einkünften aus der Beteiligung an der Vermietung bedeckt, welche voll zu versteuern seien, ohne, dass die Zahlung an DI S. als Sonderausgabe in Abzug gebracht werden könne. Die Berufung der Bw. sei daher abzuweisen gewesen.

Die Bw. stellte den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob der von der Bw. an Frau DI S. aufgrund eines gerichtlichen Vergleichs im Jahr 2006 gezahlte Betrag von € 16.667,- im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2006 bei der Bw. als Sonderausgabe zu berücksichtigen ist.

Der Unabhängige Finanzsenat geht im vorliegenden Fall von folgendem Sachverhalt aus:

Die Mutter der Bw., Frau B., hat mit Schenkungsvertrag vom 5. September 1994 das Eigentum an der ihr gehörenden Liegenschaft in W. an ihre Enkelkinder übertragen, sich selbst bis zu ihrem Tod das Fruchtgenussrecht vorbehalten und vertraglich bestimmt, dass das Fruchtgenussrecht an der Liegenschaft nach ihrem Tod auf ihre drei Kinder (auf die Bw. und deren zwei Geschwister) übergehen soll.

Frau B. übte ihr Fruchtgenussrecht aus und verstarb am 26. September 2004. Ab diesem Zeitpunkt waren die Bw. und ihre beiden Geschwister Fruchtgenussberechtigte an der Liegenschaft und bezogen aus der Hausgemeinschaft Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, welche seither gemäß § 188 BAO vom zuständigen Finanzamt festgestellt und den Beteiligten zugewiesen werden.

Für das Jahr 2006 wurde der Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO vom Finanzamt am 31. Juli 2008 erlassen und für die Bw. Einkünfte aus Vermietung in Höhe von € 9.517,73 festgestellt.

Im Jänner 2006 hat Frau DI S., die Tochter einer verstorbenen Tochter der Frau B. eine Klage bei Gericht gegen die Bw. und ihre Geschwister als Vertreter der Verlassenschaft nach Frau B. eingebracht und von ihnen einen Geldbetrag in Höhe von € 260.000,- gefordert als Abgeltung dafür, dass die drei Beklagten von Frau B. mittels Schenkung vom Jahr 1994 als Fruchtgenussberechtigte eingesetzt worden waren.

Frau DI S. war im Schenkungsvertrag vom 5. September 1994 von Frau B. nicht bedacht worden; sie ist nach Angaben der Bw. jedoch pflichtteilsberechtigt im Verlassenschaftsverfahren nach Frau B.

Die Bw. und ihre Geschwister haben Frau DI S. im streitigen Gerichtsverfahren vorgeschlagen sie an den laufenden Fruchtgenusserträgen zukünftig zu beteiligen, doch aufgrund des Ablebensrisikos des Bruders der Bw. und der mangelnden Zustimmung der DI S. zu dem Vorschlag der Beklagten wurde das Gerichtsverfahren in der Verhandlung vom 4. Mai 2006 durch Vergleich beendet.

Mit diesem Vergleich verpflichten sich die Bw. und ihre beiden Geschwister Frau DI S. zur ungeteilten Hand € 100.000,- in mehreren Raten, davon die erste in Höhe von € 50.000,- im Jahr 2006 zu zahlen. Der letzte Satz des Vergleiches lautet: "Damit sind die Pflichtteilsansprüche der Klägerin verglichen."

Nach Abschluss dieses Vergleiches wurde das Verlassenschaftsverfahren nach der verstorbenen Frau B. ohne weitere Klagen der Frau DI S. beendet.

Die Bw. bezahlte in Erfüllung des Vergleichs an Frau DI S. im Jahr 2006 den Betrag von € 16.667,- und machte diesen Betrag als Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 geltend.

Gemäß § 2 Abs. 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

§ 2 Abs. 2 EStG 1988 regelt, dass das Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten aus denselben und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35), sowie der Freibeträge ist.

Gemäß § 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 Folgendes: Renten und dauernde Lasten sowie Abfindungen derselben sind nur insoweit abzugsfähig, als die Summe der verausgabten Beträge (Renten, dauernde Lasten, gänzliche oder teilweise Abfindungen derselben sowie allfällige Einmalzahlung) den Wert der Gegenleistung übersteigt.

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind prinzipiell demjenigen zuzurechnen, der zur Nutzung der Vermögenswerte berechtigt ist. Bei Einräumung eines Fruchtgenussrechtes an ertragsbringenden Vermögenswerten, wie zum Beispiel einer Liegenschaft, führt zur Zurechnung der Einkünfte beim Fruchtgenussberechtigten (VwGH 25.6.1969, 1430/68), nicht beim Fruchtgenussbesteller. Bei Bestellung eines Fruchtgenusses sind die Einkünfte dem Fruchtnießer zuzurechnen, sofern er die Einkunftsquelle bewirtschaftet.

Die Einkünfte aus Vermietung sind nach Doralt, EStG⁸, § 2 TZ 142 demjenigen zuzurechnen, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist. Die Einkunftsquelle kann sich auf das (wirtschaftliche) Eigentum, auf ein Mietrecht, auf ein Nutzungsrecht oder auf eine bloße

Tätigkeit gründen. Zurechnungssubjekt ist derjenige, der das Unternehmerrisiko trägt, die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen.

Auch wenn ein Anspruchsberechtigter eine Vorausverfügung trifft, was mit verzichteten Einnahmen zu geschehen habe, so gelten die Einnahmen als dem Anspruchsberechtigten zugeflossen (VwGH 21.7.1998, 98/14/0021).

Wie sich aus dem vorliegenden Sachverhalt ergibt, sind aufgrund der Verfügung im Schenkungsvertrag vom 5. September 1994 der Bw. als Fruchtgenussberechtigter im Streitjahr 2006 die aus der Vermietung der Liegenschaft erwirtschafteten Einkünfte in der bescheidmäßig vom Finanzamt festgesetzten Höhe von € 9.517,77 zuzurechnen. Die Bw. hat im Streitjahr 2006 die Einkunftsquelle gemeinsam mit ihren beiden Geschwistern bewirtschaftet.

Hinsichtlich des von der Bw. im Jahr 2006 auf der Grundlage des gerichtlichen Vergleichs vom 4. Mai 2006 an Frau DI S. gezahlten Betrages in Höhe von € 16.667,-, welchen sie als Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zu berücksichtigen begehrt, ist zu prüfen, ob diese Zahlung Sonderausgaben oder eventuell Werbungskosten im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung der Bw. darstellt.

Gemäß § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 (Doralt, EStG, § 18 TZ 26) sind Renten regelmäßig wiederkehrende, auf einem einheitlichen Verpflichtungsgrund beruhende Leistungen, deren Dauer vom Eintritt eines ungewissen Ereignisses vor allem vom Tod einer Person abhängt.

Sonstige dauernde Lasten sind rentenähnliche, von einem ungewissen Unsicherheitsmoment abhängige Leistungsverpflichtungen, die während eines längeren Zeitraumes, mindestens aber zehn Jahre bestehen und deren Zeitdauer nicht absolut fixiert ist.

Nach den oben angeführten Kriterien fällt die von der Bw. an Frau B. geleistete Zahlung im Jahr 2006 weder unter Begriff der Rente noch unter den Begriff der dauernden Last, da im vorliegenden Fall die Leistung von drei Raten von Anfang an durch den gerichtlichen Vergleich bestimmt war. Es war keine Unbestimmtheit der Laufzeit, wie bei einer Rente oder eine Verpflichtung zur Geldleistung über einen Zeitraum von mindestens zehn Jahren, wie bei einer dauernden Last, gegeben. Die Zahlung stellt keine Sonderausgabe gemäß § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dar.

Auch Werbungskosten liegen bezüglich dieser Zahlung nicht vor, da sie nicht als Ausgabe im Zusammenhang mit der Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen erfolgt ist.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates stellt die Zahlung der Bw. an Frau DI S. eine Verwendung von Einkünften nach erfolgter Zurechnung der Einkünfte dar. Die Bw. hat als

beklagte Partei als Vertreterin der Verlassenschaft nach Frau B. freiwillig gemeinschaftlich mit ihren beiden Geschwistern einem Vergleich über ein Klagebegehren zugestimmt. Die Zahlung steht nicht im Zusammenhang mit der Erzielung oder Zurechnung der Einkünfte aus der Vermietung der Liegenschaft durch die Hausgemeinschaft; sie erfolgte aufgrund einer Einigung in Form eines Vergleiches als Abschluss eines streitigen Gerichtsverfahrens.

Frau DI S. war nach dem Willen der Frau B. als Geschenkgeberin von der Schenkung der Liegenschaft und der Übertragung des Fruchtgenussrechtes im Jahr 1994 nicht betroffen. Erst nach dem Tod der Frau B. bekam Frau DI S. die Stellung als Pflichtteilsberechtigte im Verlassenschaftsverfahren nach Frau B. und hat die Bw. und deren Geschwister im Zivilrechtsweg auf Zahlung einer Geldsumme geklagt.

Die freiwillige Zustimmung der Bw. zum gerichtlichen Vergleich samt Zahlung einer Geldsumme bedeutet keine Abtretung des bis zum Tod der Bw. und ihrer Geschwister bestehenden Fruchtgenussanspruches, sondern stellt eine Einkommensverwendung der Bw. nach erfolgter Einkünftezuweisung mittels Feststellungsbescheid dar.

Aus den oben angeführten Gründen war die Berufung der Bw. abzuweisen.

Ergeht auch an das Finanzamt

Wien, am 19. Jänner 2010