



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 15

GZ. RV/3780, 3781 - W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Franz A., 1090 Wien, A-Str. 1/3, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Dr. Harald Landl, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2007 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist Beteiligter an der Hausgemeinschaft in 000000 Wien, A-Str. 1.

Mit den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2006 und 2007 wurden der für die Veranlagung des Bw. zuständigen Stelle des Finanzamts keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung offen gelegt, Zahlungen für eine Unfallversicherung in Höhe von € 56,54 wurden als Sonderausgaben in jedem Streitjahr geltend gemacht.

Mit Bescheiden vom 24. Juli 2007 und 9. Mai 2008 wurden die Einkommensteuern für die Jahre 2006 und 2007 festgesetzt; beide Einkommensteuerbescheide erwuchsen in Rechtskraft.

Mit Mitteilungen vom 31. Juli 2008 und 30. September 2008 setzte die für die Feststellung der Einkünfte aus der in Rede stehenden Hausgemeinschaft zuständige Stelle des Finanzamts das Veranlagungsreferat des Bw. erstmals über dem Bw. zuzurechnende Einkünfte aus der Hausgemeinschaft in Höhe von € 9.517,77 für das Jahr 2006 und in Höhe von € 9.033,45 für das Jahr 2007 in Kenntnis, woraufhin dieses jene Bescheide erließ, mit denen die ursprünglichen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 und 2007 gemäß § 295 Abs. 1 BAO geändert wurden.

Mit dem als Berufung zu wertenden „Einspruch“ vom 25. August 2008 gegen den gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 sowie mit dem als Berufung zu wertenden „Einspruch“ vom 9. Oktober 2008 gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 machte der Bw. Sonderausgaben im Sinn des § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 in Höhe von € 16.666,67 für das Jahr 2006 und € 5.555,56 für das Folgejahr geltend. Dies mit der Begründung, dass das Einkommen aus Vermietung und Verpachtung aus einem Erbe nach der Mutter des Bw. resultiere. Es handle sich um einen Fruchtgenuss an der oben genannten Liegenschaft. Der Bw. habe dieses Erbe angenommen. Da der Entscheidung des Landesgerichts für ZRS Wien, GZ 3 Cg 21/061-13 zufolge DI. M. B. ebenfalls Fruchtnießerin sei, der ein Achtel des Ertrages zustehe, habe der Bw. an DI B. € 16.666,67 im Jahr 2006 bzw. € 5.555,56 im Jahr 2007 zu bezahlen gehabt.

Mit dem „Einspruch“ vom 25. August 2008 führte der Bw. noch ins Treffen:

Die Zahlung von € 16.666,67 habe bis 1. August 2006 erfolgen müssen. Eine weitere Zahlung von € 5.555,56 habe der Bw. am 1. Juni 2007 und am 1. Juni 2008 zu leisten gehabt. Die letzte Rate werde am 1. Juni 2009 fällig. Für 2006 habe der Bw. daher € 16.666,67 als Sonderausgabe gem. § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 geltend gemacht.

Für DI. B. seien dies seines Erachtens sonstige Einkünfte gem. § 29 Z 1 EStG 1988, dafür habe sie Einkommensteuer zu entrichten.

Da zum Zeitpunkt der Abgabe der Einkommensteuererklärung 2007 die Höhe des Einkommens aus Vermietung noch nicht bekannt gewesen sei und bis heute nicht sei, werde um folgende Ergänzungen gebeten: „1) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung: werden nach Vorliegen übermittelt, 2) Sonderausgaben gemäß § 18 1 Z 1 EStG werden in der Höhe von € 5.555,56 geltend gemacht.“

Mit dem obigen Einspruch vom 9. Oktober 2008 konterte der Bw. dem Finanzamt des Weiteren: Die Zahlung von € 5.555,56 sei fristgerecht vor dem 1. August 2007 erfolgt. Für 2007 mache der Bw. daher € 5.555,56 als Sonderausgabe gemäß § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 geltend. Für DI B. seien dies „sonstige Einkünfte“ gemäß § 29 Z1 EStG 1988 und sie habe dafür Einkommensteuer zu entrichten.

Mit der mit 10. Oktober 2008 datierten, abweisenden Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 hielt das Finanzamt dem Bw. vor: Mit den auf einem Vergleich vom 4. Mai 2006 beim Landesgericht für Zivilrechtssachen Wien (GZ.: 3 Cg 21/06i) basierenden Zahlungen von € 16.666,67 im Jahr 2006 bzw. € 5.555,56 in den Jahren 2007 bis 2009 an DI M. B. würden die Pflichtteilsansprüche der Klägerin abgegolten. Kosten im Zusammenhang mit einem Erbanfall würden in erster Linie einen nicht der Einkommensteuer unterliegenden Vermögenszuwachs betreffen. Dies gelte insbesondere auch für die Erfüllung

von Pflichtteilsansprüchen und Vermächtnissen (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 8. Februar 1977, ZI. 122/77, § 2 EStG 1972 E 2), die Kosten der Abwehr solcher Ansprüche (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 27. Oktober 1980, ZI. 2953/78, § 20 EStG 1972 E 33) oder deren Verzinsung (siehe auch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 3. Juli 1991, 91/14/0108, 1992, 119, Doralt ESt-Kommentar, zu § 4 Rz 330 und zu § 20 Rz 163, Hofstätter/Reichel ESt-Kommentar, zu § 20 Rz 5). Stünden die vom Bw. geleisteten Zahlungen mit Pflichtteilsansprüchen in Verbindung, so könnten sie somit nicht einkommensteuerlich geltend gemacht werden.

Mit der mit 27. Oktober 2008 datierten, abweisenden Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2007 verwies das Finanzamt auf die Begründung der obigen Berufungsvorentscheidung vom 10. Oktober 2008 und hielt dem Bw. im Übrigen vor, dass der geleistete Betrag in Höhe von € 5.555,56 im Zusammenhang mit der Abgeltung von Pflichtteilsansprüchen der DI B. stehe; weshalb diese Zahlung einkommensteuerrechtlich nicht als Sonderausgaben geltend gemacht werden könne.

Gegen die Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2006 brachte der Bw. im als Vorlageantrag zu wertenden „Einspruch“ vom 27. Oktober 2008 vor:

Mit dem Vergleich in der Gerichtsverhandlung vom 4. Mai 2006 (GZ 3 Cg 21/06i) sei der Brutto- Fruchtgenussanteil der Klägerin abgegolten worden.

Der Fruchtgenuss des Bw. resultiere aus einem Schenkungsvertrag vom 5. September 1994 und sei nicht Teil des Nachlasses gewesen (siehe Beschluss des BG Innere Stadt GZ: 2 A 276/2004 y-34 vom 7. November 2006: gesamter Nachlass nur € 64.060,36. Beilage 1).

DI B. sei der Meinung gewesen, sie müsse auch von dieser Schenkung einen Achtel-Anteil haben. Sie habe beim Gerichtskommissär den Antrag auf Schätzung und Inventierung des Nachlasses, insbesondere des im Schenkungsvertrag vom 5. September 1994 geschenkten Fruchtgenusses gestellt. Der Notar habe einen Sachverständigen eingesetzt, der die Höhe des zu erwartenden Fruchtgenusses für die Schwestern des Bw. und den Bw. mit ca. € 834.300 errechnet habe, daher würde der Pflichtteil (1/8) € 104.287 betragen. Kurz nach Vorliegen der Schätzung habe DI B. „uns“ auf Zahlung von € 260.000 (GZ. 3 Cg 21/06i) verklagt.

Die Richterin, Mag. S. - J. habe darauf hingewiesen, dass keine eindeutigen oberstgerichtlichen Urteile vorliegen würden, und habe den Streitparteien den Rat gegeben, auf einen jahrelangen Rechtsstreit, dessen Ausgang zudem noch ungewiss wäre, zu verzichten und DI B. an dem Fruchtgenuss zu einem Achtel zu beteiligen.

Da für den Bw., infolge eines Herzleidens, erhöhtes Ablebensrisiko bestehe, habe der Bw. eine laufende Bezahlung ihres Anteiles gewollt. Damit sei die Klägerin aber nicht einverstanden

gewesen und habe die gesamte Summe im Voraus gewollt. Auf Vorschlag der Richterin seien € 100.000 von beiden Seiten akzeptiert worden. Die Zahlung habe über einen Zeitraum von vier Jahren erfolgen sollen.

Bei diesem Betrag handle es sich um einen Anteil am Fruchtgenuss, der der Einkommensteuer unterliege. Geld, welches erst in Zukunft erwirtschaftet und aus dem Gewinn des Hauses 1090 Wien, A-Str. 1 zu bezahlen sei.

Die Absätze „*Damit sind die Pflichtteilsansprüche der Klägerin verglichen.*“ und „*Die Klägerin verpflichtet sich, keine weiteren Anträge mehr im Verlassenschaftsverfahren zu stellen und sämtliche noch offenen Anträge erforderlichenfalls zurückzuziehen.*“ seien nötig gewesen, um das Verlassenschaftsverfahren zu einem Abschluss zu bringen.

Der Notar habe sich geweigert, vor Klärung und Zahlung des Fruchtgenussanspruchs die Verlassenschaft abzuschließen. In seinem Protokoll vom 13. Oktober 2006 (Beilage 2) nehme er auf Seite 2 darauf Bezug. Somit sei die Zahlung an die Klägerin Voraussetzung für die Annahme der Erbschaft und Ausstellung der Einantwortungskunde gewesen (GZ: 2 A 276/2004 y-35 vom 7. November 2006) (Beilage 3).

Abschließend gab der Bw. an, sich daher auf die Einkommensteuerrichtlinien 2000 vom 21. Dezember 2000, 06 0104/9-IV/6/00 zu berufen und zitierte den Text der Rz 116 der Einkommensteuerrichtlinien 2000 vom 21. Dezember 2000.

In der Beilage zum Vorlageantrag vom 27. Oktober 2008 wurden dem Finanzamt zum Verlassenschaftsverfahren Zl. 2 A 276/2004 y ein Beschluss des Bezirksgerichts Innere Stadt Wien, eine Abschrift des von Notar Mag. Rupert Gmoser am 13. Oktober 2006 aufgenommenen Protokolls, sowie eine Einantwortungskunde vom 7. November 2006 übermittelt.

Mit dem als Vorlageantrag zu wertenden Einspruch gegen die Berufungsverentscheidung betreffend Einkommensteuer 2007 wiederholte der Bw. sein Vorbringen im Vorlageantrag und fügte diesem dem Sinn nach ergänzend hinzu, die angeführten Beilagen 1 bis 3 gemeinsam mit dem Vorlageantrag betreffend Einkommensteuer 2006 übergeben zu haben, und bat um die Weiterleitung des Vorlageantrags an den Unabhängigen Finanzsenat, bei diesem um eine persönliche Vorsprache gebeten werde, um endlich die Chance zu haben, zu beweisen, dass es sich bei diesem Gerichtsverfahren nicht um einen Pflichtteilsanspruch gehandelt habe. Im Gegenteil: Auf ihre Pflichtteilsansprüche aus der Verlassenschaft habe die Klägerin ausdrücklich verzichtet und in dem, mit der Verlassenschaft in keinem Zusammenhang stehenden Gerichtsverfahren einen Brutto-Fruchtgenuss erstritten.

Abschließend bot der Bw. dem Finanzamt an, sämtliche Unterlagen (Korrespondenz der Anwälte und des Gerichtskommissärs, Schenkungsurkunde und Grundbuchauszüge etc.) bei diesem Gespräch vorzulegen.

Mit Schreiben vom 15. Jänner 2009 teilte der Bw. dem Unabhängigen Finanzsenat mit:

Im Mai 1994 habe seine Mutter (T. V.) die Liegenschaft Einlagezahl 0000 des Grundbuchs der Katastralgemeinde 00000 C., Bezirksgericht D., bestehend aus dem Grundstück 08/15, Baufläche mit der Grundstücksadresse A-Str. 1 an ihre Enkelkinder geschenkt. Unter „Drittens“ (Seite 5 des Vertrages) habe sie sich das unentgeltliche Fruchtgenussrecht als Dienstbarkeit auf ihre Lebensdauer vorbehalten. Nach ihrem Ableben solle das unentgeltliche Fruchtgenussrecht auf ihre Kinder übergehen. Anneliese A. (geb. 9. November ----), der Bw. (geb. 12. März =====) und Johanna E. (geb. 29. Dezember +++) würden das ihnen jeweils eingeräumte Fruchtgenussrecht als Geschenk der T. V. (geb. am 1. September *****) mit Dank annehmen (Seite 6) (vgl. Beilagen 1 bis 3).

Im August 1994 sei dafür auch die vom Finanzamt vorgeschriebene Schenkungssteuer bezahlt worden (Beilage 4).

Am 26. September 2004 sei die Mutter des Bw. verstorben. Am 13. Dezember 2006, mehr als zwei Jahre später, habe der Gerichtskommissär das Verlassenschaftsverfahren abschließen (2 A 276/04) und an das Bezirksgericht Innere Stadt weiterleiten können. Laut Beschluss des Bezirksgerichts vom 7. November 2006 habe der Nachlass € 64.060,36 betragen (Beilage 5 bis 6).

Mit selbem Datum und Aktenzahl (2 A 276/2004) sei auch die Einantwortungsurkunde ausgestellt worden (vgl. Beilage 7).

Am 26. Jänner 2006 habe M. B. eine Klage beim Landesgericht für ZRS Wien eingebracht und habe die Anrechnung der Schenkung (Fruchtgenuss), die Berechnung des Wertes dieses Fruchtgenusses und nach Vorliegen der Berechnung den achten Teil desselben gefordert.

In der Verhandlung vom 4. Mai 2006 sei es zu einem Vergleich gekommen. Auf Anraten der Richterin sei Fr. B. ein Achtel – Anteil am Fruchtgenuss zugestanden. Da sie auf vorzeitige Auszahlung des Fruchtgenussrechtes bestanden habe, sei dieser endgültig mit € 100.000 fixiert und die Zahlungsmodalitäten festgesetzt worden. Es sei von Anfang an klar und zu keiner Zeit strittig gewesen, dass es sich um den Fruchtgenuss handle. Der Passus „*Damit sind die Pflichtteilsansprüche der Klägerin verglichen*“ sei auf Wunsch des Gerichtskommissärs aufgenommen worden, da bei ihm zum Zeitpunkt dieser Verhandlung noch eine Menge offener Anträge und Forderungen der Fr. B. gelegen seien. Durch diesen Passus seien sie

obsolet geworden, die Verlassenschaft habe abgeschlossen werden können. Aus dem Verlassenschaftsverfahren habe sich Fr. B. komplett zurückgezogen (Beilagen 8 bis 9).

Was die Gewinnermittlung des Finanzamts für „Vermietung und Verpachtung“ anbelangt, möge der Bw. diese nicht in Zweifel ziehen und den ihm für 2006 zugewiesenen Gewinn (€ 9.517,77) nicht in Frage stellen. Der Bw. habe diesen Betrag zur Gänze in Erfüllung des Vergleiches vom 4. Mai 2006 an DI B. weitergeleitet und habe sogar noch mit € 7.148,90 in Vorlage treten müssen (Beilage 10).

Da es sich um Zahlung eines Fruchtgenusses handle, habe der Bw. diese € 16.666,67 als Sonderausgabe gem. § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 geltend gemacht.

Diese Einkünfte sollten von dem versteuert werden, der diese als sonstige Einkünfte gem. § 29 Z 1 EStG erhalten habe (Beilage 11).

Analog gelte das auch für das Jahr 2007. Dem „*Einkommen aus Vermietung und Verpachtung*“ in der Höhe von € 9.033,45 stehe eine Sonderausgabe nach § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 von € 5.555,56 gegenüber, welche der Bw. als Fruchtgenuss in Erfüllung des Vergleiches vom 4. Mai 2006 an Fr. B. überweisen habe müssen.

Die Ablehnung der Sonderausgaben werde vom Finanzamt damit begründet, dass es sich bei den € 100.000 um Pflichtteilsansprüche der Klägerin handle. Wie das Verhandlungsprotokoll aber beweise, sei es ausschließlich um einen Anteil am Fruchtgenuss gegangen. Fakt sei und bleibe, dass von den Einkünften des Hauses A-Str. 1 € 100.000 als Fruchtgenussanteil an Fr. B. zu überweisen seien.

Abschließend betonte der Bw.: Es solle derjenige die Einkommensteuer bezahlen, dem das Geld für den Fruchtgenuss zugeflossen sei. Das sei die Nichte (Fr. B.) gewesen.

Im Zuge des Erörterungstermingesprächs vom 29. Jänner 2009 gab der Bw. - nach kurzer Darstellung des Sachverhalts und des Berufungsbegehrens durch den Referenten - zur Sach- und Rechtslage zum Thema Fruchtgenuss zu Protokoll:

Die in Rede stehende Liegenschaft sei mit einem Fruchtgenussrecht zugunsten der Verstorbenen T. V. belastet gewesen. Nach deren Tod sollte das Fruchtgenussrecht an ihre drei Kinder – Johanna E., Anneliese A. und dem Bw. - übergehen. DI. B. sei die Tochter von Herta F. (=verstorbene Tochter der Frau V.). Obwohl DI B. nicht von der Schenkung betroffen gewesen sei, habe sie das nicht gehindert, die zwei Geschwister des Bw. und den Bw. auf € 260.000 zu verklagen.

Auf dringendes Anraten der Richterin, welche auf hohes Prozessrisiko hingewiesen habe, sei der im Akt ersichtliche Vergleich vom 4. Mai 2006 zustande gekommen. Der vom Gerichtskommissär eingesetzte Sachverständige habe ein Gutachten, welches den Wert des

Fruchtgenusses mit ca. € 860.000 bezifferte, vorgelegt. Da Fr. B. mit einer laufenden Zahlung ihres Anteils am Fruchtgenuss nicht einverstanden gewesen sei, „*einigten wir uns auf die im Vergleich angeführten € 100.000, das ist ca. ein Achtel des Fruchtgenusses*“. Da im Verlassenschaftsverfahren DI B. Pflichtteilserbin gewesen sei und „*ihr ein Achtel der Verlassenschaft zugestanden wäre*“, seien die Schwestern des Bw. und der Bw. bereit gewesen, ihr ein Achtel ihres Fruchtgenusses abzutreten. „*Der Fruchtgenuss hätte eine laufende Zahlung bewirkt*“, solange die betreffenden Personen am Leben seien. Mit Ableben beispielsweise eines der von der Verstorbenen beschenkten Kinder hätte Fr. B. einen Verlust von einem Drittel der Zahlungen zu verzeichnen gehabt. Da Fr. B. das Herzleiden des Bw. offensichtlich bekannt gewesen sei, habe sie darauf bestanden, diese € 100.000 in möglichst kurzer Zeit ausgezahlt zu bekommen. Damit hätten sich die im Vergleich angeführten Modalitäten ergeben. Die Zahlung des Gesamtbetrags von € 100.000 habe zur Folge gehabt, dass Fr. B. sämtliche Anträge zurückgezogen habe; das Verlassenschaftsverfahren habe abgeschlossen werden können.

Die Einkünfte aus der in Rede stehenden Hausgemeinschaft seien daher auf die im Grundbuch als Miteigentümer angeführten Personen aufzuteilen gewesen. Die Einkünfte, die im Feststellungsakt den Erklärungen für die Streitjahre ersichtlich seien, habe Fr. B. im Vollzug des Vergleichs erhalten (Fruchtgenuss € 100.000).

Abschließend gab der Bw. zu Protokoll: Es wärme ihn, für Beträge, die Fr. B. in den Streitjahren zugeflossen seien, die Einkommensteuer der Fr. B. zahlen zu müssen.

Fr. B. bewirtschaftete die in Rede stehende Liegenschaft nicht. Von den dem Bw. zugerechneten Einkünften aus der Hausgemeinschaft habe er einen Achtelteil an Frau B. weiterzuleiten, müsse aber die Einkünfte in voller Höhe besteuern.

Den Ausführungen des Bw. konterte Dr. Landl, dass die als Sonderausgaben geltend gemachten Zahlungen auf einem Vergleich vom 4. Mai 2006, GZI. 3 Cg 21/06-i basieren würden, mit dem sich die beklagten Parteien (Johanna E., Anneliese A., der Bw.) zu den auf den beiden Seiten des Vergleichs dargestellten Zahlungen verpflichten würden. Dieser Vergleich würde den Passus „*Damit sind die Pflichtteilsansprüche der Klägerin verglichen*“ enthalten. Gehe aus dem Vergleich nicht hervor, dass diese Zahlungen in Zusammenhang mit einem Fruchtgenussrecht stünden, würden die gegenständlichen Zahlungen damit - aus der Sicht des Finanzamts - in Zusammenhang mit einer Verlassenschaft bzw. einem Verlassenschaftsverfahren stehen. Laut Aussage vom Bw. „*wäre das Verlassenschaftsverfahren ohne diesen Vergleich nicht abgeschlossen worden*“.

Eine Eintragung von DI *Smetana* im Grundbuch betreffend Einlageblatt zur Liegenschaft A-Str. 1 sei dem Amt nicht bekannt. Die Zurechnung von den Einkünften aus der Liegenschaft sei auf die Beteiligten an der Hausgemeinschaft gefolgt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 2 Abs. 1 EStG 1998 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Gemäß § 2 Abs. 2 leg. cit. Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104 und 105.

Gemäß § 18 Abs. 1 Z 1 leg.cit. 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: 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.

Nach Doralt, Steuerrecht, Band I, 9. Auflage, Tz 56 sind Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung prinzipiell dem zuzurechnen, der zur Nutzung der Vermögenswerte berechtigt ist. Die Einräumung eines Fruchtgenussrechts an ertragbringenden Vermögenswerten führt prinzipiell zur Zurechnung der Einkünfte beim Fruchtgenussberechtigten (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 25. Juni 1969, 1430/68), nicht beim Fruchtgenussbesteller. Wird daher das Eigentum an einem Wirtschaftsgut unter Zurückbehaltung des Fruchtgenusses übertragen (sog. Vorbehaltsfruchtgenuss), so ändert sich in der Regel nichts an der Zurechnung der Einkünfte (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 3. Dezember 1965, 2276/64). Bei Bestellung des Fruchtgenusses ohne Übereignung der dienstbaren Sache (sog. Zuwendungsfruchtgenuss) sind die Einkünfte dem Fruchtnießer zuzurechnen, sofern er die Einkunftsquelle bewirtschaftet.

Nach Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band I, 8. Auflage Tz 142 zu § 2, sind Einkünfte demjenigen zuzurechnen, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist. Die Einkunftsquelle kann sich auf das (wirtschaftliche) Eigentum, auf ein Mietrecht (zur Weiter- oder Untervermietung), auf ein Nutzungsrecht oder auf eine bloße Tätigkeit gründen. Zurechnungssubjekt ist derjenige, der aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt, der also

die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern (Ruppe, in Tipke, Einkunftsquellen, 18).

Nach Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band I, 8. Auflage Tz 145 zu § 2, ändert der Zufluss an Dritte nichts an der Zurechnung, soweit Einkommensverwendung vorliegt: Dies gilt z.B. dann, wenn Einnahmen gepfändet oder abgetreten werden oder aus sonstigen Gründen auf Weisung des Berechtigten an einen Dritten ausgezahlt werden (z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 30. Mai 1995, 95/13/0120, zur Abtretung von Funktionsgebühren an einen Fonds; das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshof vom 20. Juli 1999, 93/13/0178, betreffend Einkünfte aus der Duldung der Automatenaufstellung, die der Ehefrau zugute kamen).

Trifft der Anspruchsberechtigte demnach eine Verfügung (Vorausverfügung), was mit verzichteten Einnahmen zu geschehen habe (z. B. Anordnung, das Geld einem gemeinnützigen Zweck zuzuführen), so gelten die Einnahmen als dem Anspruchsberechtigten zugeflossen (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 21. Juli 1998, 98/14/0021, zu einem Politiker, der auf einen Teil seiner Bezüge zugunsten einer sozialen Einrichtung verzichtete); verzichtet der Berechtigte auf die Einkünfte mit der Auflage, dass der Verpflichtete sie für eigene Zwecke verwendet, dann sind dem Berechtigten die Einkünfte nicht zuzurechnen (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 17. März 1994, 91/14/0076). Verzichtet der Steuerpflichtige auf die Einkunftsquelle selbst, dann sind die Einkünfte nicht mehr ihm, sondern dem über die Einkunftsquelle Verfügungsberechtigten zuzurechnen.

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre war aus folgenden Gründen abzuweisen:

Die rechtliche Grundlage für die als Sonderausgaben geltend gemachten Zahlungen war der nachfolgend zitierte Vergleich im Verfahren vor dem Landesgericht für ZRS Wien, GZ: 3 Cg 21/06i:

„In der Rechtssache der Klägenden Partei DI M. B. ,... wider die beklagten Parteien Verlassenschaft nach der am 26. September 2004 verstorbenen T. V.,..., vertreten durch 1) Johanna E.,...; 2) Anneliese A.,..., 3) dem Bw.,... wegen € 260.000 haben die Parteien vor dem Landesgericht für ZRS Wien in der Verhandlung vom 4. Mai 2006 nachstehenden Vergleich geschlossen:

1) Die beklagten Parteien verpflichten sich zur ungeteilten Hand, der klägenden Partei € 100.000 zu bezahlen, und zwar € 19.000, binnen 14 Tagen, € 31.000 bis 1. August 2006, den Restbetrag von € 60.000 in 3 Raten a € 16.667, die 1. Rate am 1. Juni 2007, die folgenden Raten jeweils am 1. Juni der folgenden Jahre mit 5-tätigem Respiro und

Terminverlust trotz 14- tägiger Nachfristsetzung zu Handen der Erstbeklagten bei Verzug mit einer Rate, jeweils zu Handen des KV.

Für den Fall des Verzuges verpflichten sich die beklagten Parteien zur ungeteilten Hand der klagenden Partei 4% Verzugszinsen aus dem dann noch aushaftenden Betrag, ab Verzug zu Handen des KV zu bezahlen.

Damit sind die Pflichtteilsansprüche der Klägerin verglichen.“

Wie aus dem Vergleich zu ersehen, hatten die als Sonderausgaben geltend gemachten Geldleistungen die Funktion, Pflichtteilsansprüche der M. B. abzugelten. Da die vom Bw. geleisteten Zahlungen mit Pflichtteilsansprüchen in Verbindung standen, konnten sie nicht einkommensteuerlich geltend gemacht werden, weshalb die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre als unbegründet abzuweisen waren.

Ein Abgehen von dieser bereits vom Finanzamt vertretenen Rechtsmeinung wäre unbegründet, weil der Bw. das Thema Fruchtgenuss thematisierte, ohne Beweismittel vorzulegen, die geeignet gewesen wären, die Rechtswirksamkeit des vorangegangenen Vergleichs zu beseitigen.

Mit der Berufungsvorentscheidung zur Berufung gegen den gemäß § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 2006 hielt das Finanzamt dem Bw. vor:

Kosten im Zusammenhang mit einem Erbanfall würden in erster Linie einen nicht der Einkommensteuer unterliegenden Vermögenszuwachs betreffen. Dies gelte insbesondere auch für die Erfüllung von Pflichtteilsansprüchen und Vermächtnissen (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 8. Februar 1977, ZI. 122/77, § 2 EStG 1972 E 2), die Kosten der Abwehr solcher Ansprüche (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 27. Oktober 1980, ZI. 2953/78, § 20 EStG 1972 E 33) oder deren Verzinsung (siehe auch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 3. Juli 1991, 91/14/0108, 1992, 119, Doralt ESt-Kommentar, zu § 4 Rz 330 und zu § 20 Rz 163, Hofstätter/Reichel ESt-Kommentar, zu § 20 Rz 5).

Obwohl der Bw. die Anwendung dieser Rechtsprechung mangels Zusammenhangs der Zahlungen mit einer Verlassenschaft bestreitet, steht fest, dass die Zahlungsempfängerin keine Fruchtgenussberechtigte war, was schon daraus ersichtlich ist, dass die Verstorbene DI. B. nicht als Fruchtnießerin im Rahmen der Schenkung auf den Todesfall bedacht hat. Hatte das im Auftrag des Gerichtskommissärs im Verlassenschaftsverfahren erstellte Bewertungsgutachten den Wert des Fruchtgenusses mit ca. € 860.000 beziffert, so entsprach der Betrag von € 100.000 ca. einem Achtel, also dem Pflichtteilsanspruchs eines Kindes, was gegen das Vorliegen des Empfangs einer Geldleistung in der Funktion als Fruchtgenussberechtigte spricht. Ist der letztgenannte Betrag ein Fixbetrag, welcher, was den

auf den Bw. entfallenden Anteil betrifft, mit Zahlungen des Bw. aus seinen Einkünften als Beteiligter der in Rede stehenden Hausgemeinschaft bedeckt wurde, so hatte der Bw. die auf ihn als Beteiligten der Hausgemeinschaft entfallenden Einkünfte in der Einkommensteuer voll zu versteuern, ohne dass die in Rede stehenden Zahlungen des Bw. an DI B. als Sonderausgaben gem. § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 in Abzug gebracht werden könnten.

Aus dem Verweis auf die Einkommensteuerrichtlinien 2000 vom 21. Dezember 2000, 06 0104/9-IV/6/00 durch den im Vorlageantrag zitierten Text der Rz 116 der Einkommensteuerrichtlinien 2000 vom 21. Dezember 2000 war für den Bw. nichts zu gewinnen, weil Erlässe keine für den Verwaltungsgerichtshof maßgebende Rechtsquelle darstellen (vgl. für viele das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 9. März 2005, 2001/13/0062). Sie begründen weder objektive Rechte noch subjektive Ansprüche des Steuerpflichtigen (vgl. etwa die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs vom 25. Jänner 2006, 2006/14/0002, und - ausdrücklich zu den ESt-Richtlinien - vom 28. Jänner 2003, 2002/14/0139).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 30. Jänner 2009