



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Pavlik, Walter Supper und Christian Schuckert über die Berufungen der Bw., vertreten durch Stb., vom 10. Dezember 2008 und 12. Juni 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 7. November 2008 und 25. Mai 2009 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2006 und 2007 nach der am 14. Jänner 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind hinsichtlich 2006 dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt und hinsichtlich 2007 dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt (FA) erließ am 7.11.2008 den Einkommensteuerbescheid 2006. Darin wurde eine Legatsrente nicht als Sonderausgabe berücksichtigt. Das FA begründete dies damit, dass die Bw eine bedingte Erbserklärung abgegeben hatte und daher kein besonderer Verpflichtungsgrund vorliege, der für eine Abzugsfähigkeit als Sonderausgabe Voraussetzung sei.

Die Bw brachte am 11.12.2008 eine Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006, beim Finanzamt eingelangt am 13.11.2008, ein. Diese Berufung richtete sich gegen die Nicht-anerkennung der Rente als Sonderausgabe. Zusammen mit der Berufung wurde auch ein

Antrag auf Vorlage an die Abgabenbehörde II. Instanz und Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat unter Anberaumung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

In der Begründung wurde ausgeführt:

Laut Testamentsergänzung vom 29.5.1996 von J J., dem Vater der Bw, muss für langjährige treue Dienste als Dank und Anerkennung E. S. ab dem Zeitpunkt seines Ablebens und des Ablebens seiner Frau L. J. eine monatliche Rente in der Höhe von € 726,73 erhalten.

Bei der Verpflichtung zur Bezahlung der Rente handelt es sich um ein Vermächtnis des Erblassers an die Haushälterin. Nach dem Tod von J J. und seiner Frau L. J., der Mutter der Berufungswerberin (Bw), ist M J. M. die Erbin. Die Vermächtnisnehmerin hat damit einen schuldrechtlichen Anspruch auf Leistung des Vermächtnisses durch die Bw M J. M. . Die Zahlung der Rente ist daher als Sonderausgabe im Jahr 2006 und in den Folgejahren absetzbar.

Diesem Schreiben wurde auch eine rechtliche Stellungnahme eines Rechtsanwaltes beigelegt. Dieser führte folgendes aus:

„Aus dem Wortlaut der von J J. gemachten Verfügung ergibt sich, dass es sich bei der Zuwendung an E. S. um ein Vermächtnis zugunsten von E. S. handelt. Dies lässt sich daraus ableiten, dass der Erblasser J J. einerseits von Dankbarkeit der ehemaligen Haushälterin E. S. gegenüber spricht, andererseits wird durch die Formulierung „soll ... erhalten“ eine konkrete Anordnung durch den Erblasser vorgenommen, wobei auch das begünstigte Rechtssubjekt, nämlich E. S., in der Testamentsurkunde namentlich genannt wird.

Auf den vorliegenden Fall bezogen bedeutet dies, dass Frau E. S. aufgrund des Testamento von Herrn J J. vom 29.5.1996, in welchem sie als Vermächtnisnehmerin (Legatarin) begünstigt wird, ein subjektives Recht auf Leistung eines Betrages von € 726,00 (S 10.000,00) hat. Diesen Anspruch könnte sie auch klageweise durchsetzen. Verpflichtet, den Betrag von € 726,00 monatlich zu bezahlen, ist die Erbin des Erblassers, Frau M J. -M. . Gegen diese könnte sich Frau E. S. im Falle einer Einstellung der monatlichen Zahlungen auch klageweise wenden.“

Am 20.4.2009 erging gegen die Bw die Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuerbescheid 2006. Darin wurde folgendes ausgeführt:

„Laut Auskunft des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrssteuern in Wien gibt es 2 Erben: Die Bw und ihr Bruder haben je zur Hälfte geerbt.

Die Verpflichtung, die Rente an Frau S. zu zahlen, trifft die Bw daher nur im Ausmaß ihrer Quote, ds 50 %. Daran ändert auch nichts, dass ihr Bruder im Testament der Mutter L. J. enterbt wurde, da die gesetzliche Verpflichtung zur Zahlung der Rente aufgrund des

Testamente des Vaters besteht. Wird auch der Anteil des Bruders tatsächlich von der Bw übernommen und geleistet, so liegt darin eine freiwillige Leistung, die nicht dem Sonderausgabenabzug unterliegt.

Es waren daher die Rentenzahlungen um die Hälfte zu kürzen.“

Gegen diese Entscheidung richtete sich der Vorlageantrag vom 7.5.2009. Die Bw bestätigt darin, dass zum Zeitpunkt des Todes von J J. die Erbquote der beiden Erben zu je 50 % bestand. Allerdings führt sie weiter aus:

„Gem § 820 ABGB haften allerdings mehrere Erben ihren Erbengläubigern gegenüber solidarisch, unabhängig von der Erbquote.

Voraussetzung für die solidarische Haftung ist, dass kein Inventar errichtet wurde. Aus der Einantwortungsurkunde des am 4.8.1996 verstorbenen Dr J J. geht hervor, dass der Nachlass ohne die Rechtswohlthat des Inventars, somit aufgrund von unbedingten erbserklärten Erben, eingeantwortet wurde.

Die Bw haftet daher als Erbin gegenüber Frau E. S. für die gesamten zu leistenden monatlichen Rentenzahlung in der Höhe von € 726,00.“

Zusammen mit der Berufung wurde auch ein Antrag auf Vorlage an die Abgabenbehörde II. Instanz und Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat unter Anberaumung einer mündlichen Verhandlung gestellt. Beiliegend wurde die rechtliche Stellungnahme eines Rechtsanwaltes übermittelt, der oben erwähntes mitteilte.

Am 15.6.2009 wurde die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 eingebbracht, in dem die Rentenzahlung zur Hälfte anerkannt wurde. Die Berufung richtete sich gegen die Nichtanerkennung der Rentenzahlung in voller Höhe als Sonderausgabe. In der Begründung wurde auf die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 verwiesen. Es wurde ebenfalls ein Antrag auf Vorlage an die Abgabenbehörde II. Instanz und Entscheidung durch den Referenten unter Anberaumung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

Im Verfahren vor dem UFS wurde die Bw mit Vorhalt vom 21.9.2009 ersucht, nachstehende Fragen zu beantworten und die angesprochenen Unterlagen vorzulegen.

„2006: Es ist monatlich eine Rente von € 726,-- zu bezahlen. Bitte um Aufklärung, wie Sie auf die Sonderausgaben iHv € 6.104,56,-- kommen.

2007: Bitte um Vorlage der Zahlungsnachweise betreffend der Rentenzahlungen. Bitte um Aufklärung, wie der Betrag von € 10.464,92,-- bei monatlicher Zahlung von € 726,-- zustande gekommen ist.

Warum haben Sie die Zahlung der Rente zur Gänze übernommen und nicht die Hälfte Ihrem Bruder überlassen?"

Dieser Vorhalt wurde mit Schreiben vom 14.10.2009 vom steuerlichen Vertreter der Bw wie folgt beantwortet.

„...2006: Frau L. J. , die Mutter der Bw, ist am 15.3.2006 verstorben. Da monatlich ein Betrag idH von € 726,-- an Rente zu zahlen ist, und ab dem genannten Datum ein aliquoter Betrag zu berechnen ist, ergibt sich ein Betrag von € 6.104,56,-- für das Jahr 2006.

2007: Der Betrag in der Höhe von € 10.464,92 ergibt sich aus der 12-maligen Zahlung von € 872,08,--. Dieser setzt sich zusammen aus € 726,73,-- sowie einer weiteren Zahlung für eine Wohngelegenheit idH von € 145,35 (gesamt € 872,08 = ATS 12.000) laut Testamentsergänzung von Herrn J J. vom 29.5.1996. Die Zahlungsbestätigungen sowie die Testamentsergänzung liegen bei.

Die Zahlung der Rente wurde von der Bw zur Gänze bezahlt, da beim Bruder wegen dessen Konkurs keine Zahlungen einbringlich sind und Frau J. in diesem Fall für den gesamten Betrag haftet. Zur näheren Erläuterung legen wir die diesbezügliche rechtliche Beurteilung von RA Dr. ... bei....“

Beigelegt waren die Testamentsergänzung, die rechtliche Stellungnahme der Rechtsanwältin und die Zahlungsbestätigungen.

In der am 14. Jänner 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde von den Vertretern der Bw ergänzend ausgeführt, sachverhaltsmäßig stehe fest, dass die Bw nach dem Tod ihrer Eltern eine unbedingte Erbserklärung abgegeben habe. Als weiterer Erbe sei der Bruder der Bw eingesetzt gewesen. Über dessen Vermögen sei ein Konkurs eröffnet worden, ein etwaiger Regressanspruch der Bw würde daher ins Leere gehen.

Zivilrechtlich stehe fest, dass bei unbedingter Erbserklärung sämtliche Erben solidarisch haften. Dies bedeute, dass der Gläubiger das Recht habe, von jedem der Gesamtschuldner die Auszahlung der Forderung zu verlangen. Dazu komme im konkreten Fall noch, dass eine Forderung gegenüber dem Bruder der Bw ins Leere gehen würde, da dieser nach wie vor vollkommen vermögenslos sei.

Die Legatarin hätte nun zwar das Recht, sich betreffend ihrer Forderung auch an den Bruder zu wenden, diese Forderung ginge aber ins Leere, da kein verwertbares Vermögen vorhanden sei. Damit bestünde nur die Möglichkeit, dass sie sich an die Bw wendet, die dann den vollen Betrag bezahlen müsste.

Die Zahlung seitens der Bw bezüglich der den Bruder betreffenden Hälfte sei keinesweges freiwillig erfolgt, sondern deshalb, weil sie sonst Gefahr laufen würde, von der Legatarin auf

Zahlung geklagt zu werden. Es bestünde zwar ein Regressanspruch der Bw, welcher aber auf Grund der Vermögenslosigkeit des Bruders ins Leere gehen würde.

Das Testament scheine bezüglich der Wohnmöglichkeit der Legatarin unklar formuliert zu sein. Die Bw gehe jedoch davon aus, dass sie zusätzlich zu den ATS 10.000,-- monatlich noch weitere ATS 2.000,-- monatlich an die Legatarin für die Zurverfügungstellung der Wohngelegenheit zahlen müsse. Sie entrichtet auch nachweislich tatsächlich diesen Betrag.

Die Vetreterin der Amtspartei bringt vor, auf Grund der Tatsache, dass eine Wohngelegenheit in der Praxis wohl wesentlich mehr kosten wird als die besagten ATS 2.000,-- im Monat, habe das Finanzamt keine Bedenken dagegen, diesen Betrag der Höhe nach anzuerkennen.

Zur Hauptfrage: Entscheidend sei, ob zum Zeitpunkt der jeweiligen Zahlung ein Regressanspruch möglich sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender unbestrittene Sachverhalt steht fest:

Die Bw ist unbeschränkt steuerpflichtig in Österreich. Sie bezieht Einkünfte aus Gewerbebetrieb, aus nichtselbständiger Arbeit sowie aus Vermietung und Verpachtung.

Die Bw ist die Tochter des Erblassers. Sie hat noch einen Bruder.

Der Erblasser (Vater der Bw) hat am 1.2.1994 ein Testament verfasst, in dem er bestimmt, dass seine beiden Kinder zu gleichen Teilen als Erben eingesetzt werden sollen. Am 29.5.1996 hat er eine Testamentsänderung mit folgendem Inhalt vorgenommen:

„Für die langjährigen treuen Dienste als Dank und Anerkennung soll E. S. frühestens ab dem Zeitpunkt meines Ablebens und des Ablebens meiner Frau eine monatliche Rente von S 10.000,00 und eine Wohngelegenheit (Garconniere), die ihr nicht mehr als S 2.000,00 monatlich kostet, erhalten“

Es wurde nicht festgelegt, wer das Legat zu tragen hat.

Der Vater verstirbt am 4.8.1996, die Einantwortung seines Nachlasses erfolgt am 2.2.1998 ohne die Rechtswohltat des Inventars, somit aufgrund von unbedingt erbserklärten Erben.

Die Bw und ihr Bruder erhalten laut Einantwortungsurkunde jeweils 50 % des Nachlasses.

Der Bruder wird von der Mutter in ihrem Testament vom 21.11.2001 gem § 773 ABGB (Enterbung in guter Absicht) enterbt, da über sein Vermögen ein Konkursverfahren anhängig ist, und sie deshalb besorgt ist, dass sein Pflichtteil seinen Kindern entgehen würde.

Die Mutter verstirbt am 15.3.2006.

Die Bw. sowie die Söhne des Bruders als Pflichtteilsberechtigte erhalten den Nachlass der Mutter.

Die Bw bezahlt das Vermächtnis an die Haushälterin ihres Vaters in voller Höhe.

Beim Bruder sind wegen dessen Konkurses im Jahr 1999 (ausstehende Forderungen über € 43 Mio, Schaden durch veruntreute Klientengelder € 17,6 Mio) keine Zahlungen einbringlich.

Rechtliche Würdigung:

Ein **Vermächtnis (Legat)** gem §§ 535 ff ABGB stellt eine Zuwendung von Todes wegen dar, die keine Erbteilshinterlassung ist. Es ist idR Damnationslegat, dh die Einräumung eines schuldrechtlichen Anspruchs auf einzelne Sachen oder Rechte, die erst durch Verfügungsgeschäft übertragen werden müssen.

Der Titel des Vermächtnisnehmers besteht regelmäßig in der letztwilligen Erklärung des Erblassers.

„Vermächtnis“ heißt aber nicht bloß der Titel, sondern auch die vermachte Sache, die Berechtigung des Legatars und die Belastung des Erben.

Der Vermächtnisnehmer wird im Gegensatz zum Erben bloß Einzelrechtsnachfolger.

Das Vermächtnis ist vom Erben zu erfüllen, er ist damit beschwert. Mehrere Erben haben mangels anderer Anordnung des Erblassers nach ihrer Quote beizutragen (§ 649 ABGB).

Der Vermächtnisnehmer kann sein fälliges Forderungsrecht im Klageweg mit der Vermächtnisklage durchsetzen. Vor Einantwortung erfolgt die Legatsklage gegen den Nachlass, danach gegen den Erben.

In diesem Fall wird nicht bestritten, dass ein Legat vorliegt. E. S. hat ein subjektives Recht auf € 726,00, das sie auch klagsweise gegen den Erben durchsetzen kann. Des Weiteren hat sie Anspruch auf die Zahlung von ATS 2.000,-- für eine günstige Wohngelegenheit.

Der Erblasser hat in seinem Testament auch nicht festgelegt, wer von den Erben das Legat zu tragen hat. Grs müssten die Bw und ihr Bruder nach § 649 ABGB je zu 50 % zur Erfüllung beitragen, da sie je zu 50 % vom Vater geerbt haben.

Erwerb des Vermächtnisses

Das Recht des Legatars entsteht mit dem Anfall, es wird jedoch erst mit dem Zahlungstag fällig. Der Legatar braucht nur den Anfallstag zu erleben. Anfallstag ist der Todestag des Erblassers (§ 684 ABGB), beim aufschiebend bedingten Vermächtnis der Eintritt der Bedingung (§ 699 ABGB). Der Legatar muss den Anfall erleben und dabei erbfähig sein. Das Vermächtnis wird mit dem Anfall zur Gänze erworben, das gilt auch für Rentenvermächtnisse (vgl *Ehren-*

zweig II/2, 539). Der Zahlungstag tritt regelmäßig erst ein Jahr später ein, außer bei bestimmten begünstigten Legaten (Vermächtnis einzelner Verlassenschaftsstücke, kleine Belohnungen der Bediensteten und gemeinnützige Vermächtnisse), die mit dem Anfall fällig werden (§ 685 ABGB).

Der Erblasser hat seine Haushälterin mit der Bedingung als Legatarin eingesetzt, dass er und seine Frau sterben. Zum Zeitpunkt des Todes der Frau (15.3.2006), somit zum Bedingungseintritt lebt die Legatarin noch und es besteht auch kein Zweifel daran, dass sie erbfähig ist. Somit erwirbt sie das Vermächtnis am 15.3.2006 zur Gänze.

Gem § 801 ABGB ist eine **unbedingte Erbserklärung** die Annahme der Erbschaft ohne Haftungsvorbehalt. Der Erbe ist für die Verbindlichkeiten des Nachlasses persönlich, dh mit seinem ganzen Vermögen, verantwortlich. Die Haftung besteht gegenüber Erblasser-gläubigern und Erbgangsgläubigern, zB den Vermächtnisnehmern und Pflichtteilsberechtigten.

Bei einer **bedingten Erbserklärung** (Erbserklärung mit Vorbehalt des Inventars) handelt es sich um die Annahme der Erbschaft mit Haftungsbeschränkung. Dabei haftet der Erbe zwar auch persönlich, jedoch nur bis zum Wert der ihm zugekommenen Verlassenschaft.

Die beschränkte Haftung tritt aber nicht nur bei bedingter Erbserklärung, sondern überhaupt immer ein, wenn ein Inventar errichtet wird, dann auch zugunsten der unbedingt erbserklärten Erben.

§ 820 ABGB normiert:

Mehrere Erben, welche eine gemeinschaftliche Erbschaft ohne die rechtliche Wohltat des Inventariums angetreten haben, haften allen Erbschaftsgläubigern und Legataren, selbst nach der Einantwortung, alle für einen und einer für alle. Unter sich aber sind sie nach Verhältnis ihrer Erbteile beizutragen schuldig.

Wurde **kein Inventar errichtet**, so haftet jeder Miterbe den Gläubigern unbeschränkt und solidarisch, dh ein Gläubiger kann unabhängig von der Erbquote jeden Miterben zur Zahlung der gesamten Forderung heranziehen. Im Innenverhältnis ist entsprechend den Quoten auszugleichen, so dass jeder Miterbe nur den danach auf ihn entfallenden Bruchteil der Schuld trägt. Diese Haftung ist im Außenverhältnis zwingend (Weiß in Klang 1056), für das Innenverhältnis kann der Erblasser unter Wahrung der Pflichtteilsansprüche eine beliebige Lastentragung anordnen, ebenso sind diesbezüglich die Erben in der Gestaltung der Haftungsregelung frei.

Wurde allerdings **ein Inventar errichtet** und ist die Schuld teilbar, so haftet jeder Erbe zwar persönlich, aber nur nach dem Verhältnis seines Erbteils. Der Erbe haftet demnach nur für jenen Bruchteil einer Gläubigerforderung, der seiner Erbquote entspricht. Auch für diesen Teil

haftet aber jeder Miterbe nicht etwa unbeschränkt, sondern nur bis zur Höhe des Wertes der dem Miterben zugekommen Nachlassaktiven. Ist die Schuld aber unteilbar, so haften die Erben trotz Inventarisierung solidarisch, jedoch höchstens bis zum Wert des eingeantworteten Nachlasses.

Es wurde eine unbedingte Erbserklärung abgegeben, die Bw haftet somit für das Vermächtnis mit ihrem ganzen Vermögen. Da es mehrere Erben gibt und kein Inventar errichtet wurde, haften alle Miterben, ds die Bw und ihr Bruder gegenüber den Gläubigern solidarisch und unbeschränkt, das bedeutet, dass die Vermächtnisnehmerin das Vermächtnis sowohl von der Bw als auch von ihrem Bruder in voller Höhe einklagen kann. Allerdings ist dies im Innenverhältnis entsprechend den Quoten auszugleichen, dh der Bruder, der ebenfalls eine Erbquote von 50 % erhalten hat, müsste die Hälfte der Legatszahlung an die Bw zahlen.

Sonderausgaben sind taxativ aufgezählte Aufwendungen und Verrechnungsposten, die vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzuziehen sind. Grs stehen sie nicht mit der Erzielung der Einkünfte im Zusammenhang, sonder sind der privaten Lebensführung zuzurechnen.

§ 18 Abs 1 EStG idfd Streitjahre gF sieht für **Renten** im Zusammenhang mit Sonderausgaben folgendes vor:

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

Z1 Renten und dauernde Lasten, die auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhen. Werden Renten oder dauernde Lasten als angemessen 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 unangemessenen 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 Z4 erster Satz ausgeschlossen ist.

Somit sind für die Abzugsfähigkeit von Renten als Sonderausgaben folgende Voraussetzungen zu erfüllen:

- a) Die Renten dürfen weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sein.

b) Die Rente muss auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhen, somit **rechtlich erzwingbar** sein. Mögliche Verpflichtungsgründe: privatrechtliche Vereinbarungen, gerichtliche Entscheidungen, Vergleiche, unmittelbare gesetzliche Verpflichtungen. Voraussetzung ist weiters, dass sie gegenüber einer bestimmten Person und nicht gegenüber der Allgemeinheit bestehen (VwGH 13.6.1989, 89/14/0129). Renten sind allerdings nicht abzugsfähig, wenn sie an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen geleistet werden oder wenn die Verpflichtung zur Leistung **aus freien Stücken** eingegangen wurde (§§ 20 Abs. 1 Z 4 iVm Abs. 3 und 29 Z 1 EStG 1988). Demnach sind freiwillige Zuwendungen auch dann nicht zum Sonderausgabenabzug zugelassen, wen sie der Steuerpflichtige zB durch Vertrag, Notariatsakt, gerichtlichen Vergleich, Anerkenntnisurteil in eine rechtlich erzwingbare Form kleidet (VwGH 14.9.1979, 2171/78).

Die EStRL 2000 sehen in diesem Zusammenhang folgendes vor:

Rentenlegate sind Rentenverpflichtungen bzw. Rentenberechtigungen, die letztwillig (Testament, Vermächtnis, Schenkung auf den Todesfall) auferlegt bzw. erworben werden. Der Rechtsgrund dieser Leistungen ist, mögen gesetzliche Unterhaltpflichten auch als Motiv eine Rolle gespielt haben, nicht die Unterhaltpflicht, sondern die Annahme der Erbschaft (VwGH 6.12.1983, 83/14/0078; VwGH 21.10.1986, 86/14/0034). Die Leistungen hängen auch nicht mit der Übertragung von Wirtschaftsgütern zusammen. Es handelt sich dabei um sofort steuerwirksame wiederkehrende Bezüge nach Art einer sonstigen Rente.

Hingegen sind testamentarisch angeordnete Zahlungen, die hinsichtlich der Höhe und der Laufzeit der Zahlungspflicht eindeutig bestimmt sind und selbst im Falle des Ablebens des Berechtigten nicht erloschen, Ratenvermächtnisse. Diese stellen weder eine Rente noch eine dauernde Last dar und können daher auch nicht als Sonderausgaben berücksichtigt werden (VwGH 29.3.1993, 92/15/0052).

Bei der Rente, die die Bw als Sonderausgabe absetzen möchte, handelt es sich um ein Rentenlegat, das grs als Sonderausgabe abzugsfähig wäre, da die Voraussetzungen erfüllt sind:

- Es handelt sich weder um Betriebsausgaben (diese müssten gem § 4 Abs 4 EStG durch den Betrieb veranlasst sein, was hier nicht der Fall ist, da es sich um private Ausgaben handelt) noch um Werbungskosten (dies sind gem § 16 Abs 1 EStG Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen).
- Die Rente beruht auf der Annahme der Erbschaft, dies stellt den Rechtsgrund dar (VwGH 6.12.1983, 83/14/0078; VwGH 21.10.1986, 86/14/0034). Die Legatarin kann ihren Anspruch im Wege einer Legatsklage einklagen. Da im Außenverhältnis eine solidarische Haftung aufgrund der unbedingten Erbserklärung besteht, kann sie diese Klage zur Gänze gegen die Bw

richten. Diese ist dann verpflichtet, die ganze Rente zu bezahlen. Somit besteht eine rechtliche Verpflichtung, die Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit ist.

Daher ist die Übernahme der Hälfte des Bruders durch die Bw nicht als freiwillige Leistung iSd § 20 Abs 1 Z 4 EStG anzusehen, da die Bw im Außenverhältnis verpflichtet ist, die Rente in voller Höhe zu bezahlen.

Im Innenverhältnis hätte die Bw zwar grs die Möglichkeit, die Hälfte von ihrem Bruder zurückzuverlangen, dies müsste sie allerdings im Klagswege machen. Durch die eingetretene und unbestritten nach wie vor gegebene Zahlungsunfähigkeit des Bruders wäre die Klagsführung aber völlig aussichtslos, sodass die Übernahme der vollen Leistung durch die Bw auch aus diesem Grund zwangsläufig war.

Weiters spricht für die Abzugsfähigkeit:

§ 18 Abs 1 Z 1 EStG korrespondiert mit der Besteuerung wiederkehrender Bezüge in § 29 Z 1 EStG. Demnach sind wiederkehrende Bezüge, ds Bezüge, die durch einen bestimmten Zeitraum hindurch wiederholt zufließen und nicht schon bei den anderen sechs Einkunftsarten zu erfassen sind, einkommensteuerpflichtig. Darunter fallen va Renten. Handelt es sich allerdings um Bezüge, die freiwillig oder an eine gesetzlich unterhaltsberechtigte Person gewährt werden, so sind sie beim Empfänger nicht steuerpflichtig (vgl das Abzugsverbot für Sonderausgaben nach § 20 Abs 1 Z 4 EStG). Bezüge, die aus einem Rentenlegat resultieren, stellen keine freiwillige Leistung dar. Die Zuwendung der Rente beruht auf dem besonderen Rechtsgrund der Annahme der Erbschaft.

Die Renten sind bei der Rentenempfängerin als wiederkehrende Bezüge in voller Höhe zu versteuern. Wenn man bei der Bw nur die Hälfte als Sonderausgaben ansetzen könnte, würde dies zu einem Ungleichgewicht führen.

Die Höhe der geleisteten Beträge ist unbestritten und entspricht den in der Testamentsergänzung festgelegten Verfügungen des Erblassers.

Die Rente ist daher zur Gänze als Sonderausgabe abzugsfähig.

Es war spruchgemäß zu entscheiden

Die Einkommensteuer für 2007 berechnet sich wie folgt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-69.030,91,--
Einkünfte aus nsA	17.126,57,--
Einkünfte aus VuV	38.698,82,--
+ Verlustausgleich gem § 11a EStG 1988	57.640,24,--
Gesamtbetrag der Einkünfte	44.434,72,--
Sonderausgaben	
Renten	- 10.464,92,--

Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen etc	- 325,49,--
Einkommen	33.644,31,--
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt (33.644,31 – 25.000,00) x 11.335 / 26.000 + 5.750	9.518,59,--
Pensionistenabsetzbetrag	- 400,00,--
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	9.118,59,--
Steuer sonstige Bezüge	133,77,--
Einkommensteuer	9.252,36,--
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	- 2.445,98,--
Festgesetzte Einkommensteuer	6.806,38,--

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 20. Jänner 2010