



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des W. K, F, vertreten durch Ing. Mag. W, Steuerberater in Wien, vom 14. Juli 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach, dieses vertreten durch ADir. RR JN, vom 4. Juli 2006 betreffend Einkommensteuer 2001 bis 2004 nach der am 18. Juni 2009 in 1031 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit **Übergabsvertrag vom 20. Dezember 2000** übertrug H. K, geb. 1940, gegen Übernahme eines zugunsten des Bundeslandes Niederösterreich (BH X 1111) eingetragenen Pfandrechtes (aushaftend mit S 127.900,-) sowie einer Reallast zur Bezahlung eines standesgemäßen Begräbnisses samt Grabpflege die Liegenschaft EZ 11 GB P. („S.“) an ihren Sohn E. K, geb. 1962. Zwischen den Vertragsparteien wurde einvernehmlich ein grundbücherlich sicherzustellendes Veräußerungs- und Belastungsverbot an dieser Liegenschaft zugunsten der Übergeberin vereinbart.

In einer handschriftlich von H. K verfassten **Vereinbarung vom 22. Dezember 2000** wurde zwischen ihr und ihren beiden Söhnen E. (geb. 1962) und W. K (geb. 1967) Nachstehendes festgehalten:

„Meinem Sohn E. habe ich das Haus in P. S übergeben, mit dessen Einverständnis, dass Sohn W. die Wartung, Feuerversicherung, Instandhaltung und Raten vom Heim übernimmt und die Mieteinnahmen erhält.

Sohn W. verpflichtet sich den Restbetrag von den Heimkosten meiner Schwester an die BH X, Sozialkasse, zu begleichen.

Das sind monatliche Raten von S 2.380,- von Jänner 2001 bis Mai 2005.

Falkenstein, 22.12.2000“

Mit dem am **19. März 2002 datierten Nachtrag** zum Übergabsvertrag vom 20. Dezember 2000 wurde zwischen H. K und deren Söhnen W. K und E. K (als Beitretender) in Gegenwart des Vertragsverfassers, Notar Dr. NN, Nachstehendes vereinbart:

Erstens: Mit Privaturkunde (Übergabsvertrag) vom 20.12.2000 hat Frau H. K gegen Schuldübernahme sowie einer Reallast zur Bezahlung eines standesgemäßen Begräbnisses samt Grabpflege sowie eines Veräußerungs- und Belastungsverbotes die Liegenschaft im Grundbuch P., EZ 11, an ihren Sohn E. K übergeben.

Anlässlich der Unterfertigung dieses Vertrages wurde Herrn W. K unter ausdrücklicher Zustimmung sämtlicher Vertragsparteien mündlich das Fruchtgenussrecht an der vertragsgegenständlichen Liegenschaft wie folgt eingeräumt:

„Herrn W. K wird unter ausdrücklicher Zustimmung des neuen Liegenschaftseigentümers E. K von seiner Mutter Frau H. K ab 1.1.2001 das lebenslängliche und unentgeltliche Fruchtgenussrecht sowie das Recht der Verwaltung an der Liegenschaft im Grundbuch P., EZ 11, samt dem darauf befindlichen Haus S., eingeräumt. Die Vertragsparteien sind in Kenntnis, dass dieses Fruchtgenussrecht das Recht der Vermietung und Verpachtung des Vertragsobjektes einschließt. Die Kosten der Instandhaltung und Verwaltung der Vertragsliegenschaft samt den Betriebskosten und laufenden öffentlichen Abgaben im Sinne des MRG und die sonstigen vom Fruchtgenussberechtigten verursachten verbrauchsabhängigen Kosten werden während der Dauer der Ausübung des Fruchtgenussrechtes von Herrn W. K getragen.“

Die schriftliche Festhaltung dieses vorzitierten Fruchtgenussrechtes in der seinerzeitigen Privaturkunde wurde von den beteiligten Parteien irrtümlicherweise vergessen.

Die Vertragsparteien erklären übereinstimmend, dass entsprechend dieser mündlichen Vereinbarung die vertragsgegenständliche Liegenschaft im Rahmen dieses ausbedungenen Fruchtgenussrechtes jedoch tatsächlich ab erstem Jänner zweitausendeins von Herrn W. K in seine alleinige Verwaltungs- und Verfügungsgewalt übernommen wurde. [..]“

In der mit **21. März 2002 datierten Aufsandungserklärung** betreffend den Nachtrag zum Übergabsvertrag vom 20. Dezember 2000 wird ua. festgehalten:

Erstens: Mit dem Nachtrag vom 19.3.2002 zur Privaturkunde vom 20.12.2000 hat Frau H. K unter ausdrücklicher Zustimmung des Herrn E. K Herrn W. K das lebenslängliche und unentgeltliche Fruchtgenussrecht an der Liegenschaft im Grundbuch P., EZ 11, zum Stichtag 1.1.2001 eingeräumt. Den Vertragsparteien ist der gesamte Inhalt und Umfang dieses Nachtrages bekannt.

Zweitens: Ungeachtet des zugunsten der Frau H. K eingetragenen Veräußerungs- und Belastungsverbotes erteilen sämtliche Vertragsparteien ihre ausdrückliche Einwilligung, dass ob der Liegenschaft im Grundbuch P., EZ 11, das Fruchtgenussrecht nach Inhalt

und Umfang des Vertragspunktes „Erstens“ des Vertrages vom 19.3.2002 für Herrn W. K, geboren 31.10.1967, grundbücherlich einverleibt werden könne, jedoch unter Fortbestand des Veräußerungs- und Belastungsverbot für Frau H. K. [...].

In den bezug habenden Einkommensteuererklärungen betreffend die Zeiträume 2001 bis 2004 machte der Bw. jene Beträge, welche er für die Rückzahlung der Pflegeheimkosten aufgewendet hatte (€ 2.075,54 pa.), als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung geltend.

In den jeweils mit Datum 4. Juli 2006 ergangenen Einkommensteuerbescheiden 2001 bis 2004 blieben die genannten Aufwendungen unberücksichtigt. In der dazu ergangenen Bescheidbegründung führte die Behörde aus:

„Betreffend des Mietobjektes in P., EZ 11, wo Ihnen das lebenslängliche und unentgeltliche Fruchtgenussrecht eingeräumt ist, stehen die offenen Verpflegungskosten nach Anna C, welche an die Sozialkassa der BH X zu leisten waren, damit die Löschung des zu Gunsten des Landes Niederösterreich sicher gestellten Pfandrechtes veranlasst werden kann, mit dem Erwerb der Liegenschaft in Verbindung. Diese sind zu aktivieren. Die AfA und die Grundsteuer kann jedoch nur der Eigentümer (wenn Einnahmen gegenüberstehen) als Werbungskosten geltend machen.

Bei der Vereinbarung vom 22.12.2000 handelt es sich um eine rein private, welche steuerrechtlich nicht im Zusammenhang mit den Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung beim Fruchtgenussberechtigten steht.

Das erklärte Betriebsergebnis wurde berichtigt.“

Mit Schreiben vom 14. Juli 2006 berief der Bw. gegen die genannten Bescheide und führte dabei ins Treffen, er habe das Fruchtgenussrecht an der Liegenschaft EZ 11 KG P. nur unter der Bedingung erhalten, dass er die ausständigen Pflegeheimkosten für seine Tante Anna C berichtigte. Die nunmehr strittigen Aufwendungen stünden daher in einem unmittelbaren Sachzusammenhang mit der Einkunftsquelle und dem Einkommen aus Vermietung und Verpachtung.

Mit der am 27. November 2006 erlassenen Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt die Berufung gegen die obgenannten Einkommensteuerbescheide als unbegründet ab.

Diesen Bescheid begründete die Abgabenbehörde wie folgt:

„Frau H. K hat im Wege einer Erbschaft (Einantwortungsurkunde vom 20.12.1999) von ihrer Schwester Fr. Anna C eine Liegenschaft in P, S., erworben. Auf dieser Liegenschaft war zu Gunsten des Landes Niederösterreich ein Pfandrecht angemerkt, resultierend aus offenen Verpflegungskosten nach Anna C .

Da Fr. H. K nur die Mindestpension bezieht, wurde mit der Bezirkshauptmannschaft X eine Ratenvereinbarung getroffen. Demnach zahlte Fr. H. K die Verbindlichkeiten beginnend mit Juni/2000 mtl. 2.380,00 S (= 172,96 €) an die Sozialkasse der Bezirkshauptmannschaft X zurück.

Mit Übergabsvertrag vom 20.12.2000 wurde die Liegenschaft an Hr. E. K übergeben, wobei ein Veräußerungs- und Belastungsverbot für Fr. H. K vereinbart wurde.

Mit Nachtrag vom 19.3.2002 (Aufsandungserklärung betreffend den Nachtrag zum Übergabsvertrag vom 20.12.2000) zur Privaturkunde vom 20.12.2000 hat Fr. H. K unter Zustimmung des Hr. E. K das lebenslängliche und unentgeltliche Fruchtgenussrecht an der Liegenschaft Hr. W. K, geb. 1967, zum Stichtag 1.1.2001 eingeräumt.

Am 22.12.2000 wurde zwischen Fr. H. K und den Söhnen Hr. E. und W. K eine Vereinbarung in der Form getroffen, dass Hr. W. K die Wartung, Feuerversicherung, Instandhaltung und die Raten vom Pflegeheim übernimmt und in der Folge die Mieteinnahmen erhält.

Sohn W. K verpflichtet sich den Restbetrag von den Heimkosten an die Sozialkasse BH-X zu begleichen.

Das sind mtl. 2.380,00 ATS (=172,96 €) von Jänner 2001 bis Mai 2005 also insgesamt 9.166,68 €.

In der Einkommensteuererklärung betreffend die Jahre 2001 bis 2004 hat der Abgabepflichtige Hr. W. K die Erlöse aus der Vermietung des Hauses in P. S. erklärt und die Zahlungen an die Sozialkasse der BH X als Werbungskosten beantragt.

Der Erwerb von Nachlassvermögen durch den Erben findet in dessen „Privatsphäre“ statt und berührt sein Einkommen im Sinne des Einkommensteuergesetzes nicht. Dabei ist es unbeachtlich, ob das Nachlassvermögen ganz oder zum Teil der Einkunftserzielung dient. Aufwendungen des Erben im Zusammenhang mit dem Erwerb von Nachlassvermögen stellen daher grundsätzlich weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten dar (VwGH 85/14/0074 vom 12.11.1985). Die Kosten sind eventuell unter Bezug auf § 20 ErbStG von dem der Erbschaftssteuer unterliegenden Erwerb abzuziehen.

Da die jährliche bis zum Tilgungsende des verbücherten Schuldscheines anfallenden Aufwendungen in den fiktiven Anschaffungskosten umfasst sind, können diese nur im Wege der AfA gem. § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG durch den wirtschaftlichen Eigentümer, sofern Einkünfteerzielung bei diesem gegeben ist, geltend gemacht werden.

Zu untersuchen war im gegenständlichen Fall aber überdies, ob sich eine Anerkennung der Zahlungen nicht allenfalls von einem entgeltlichen erworbenen Fruchtgenuss ergäbe. Nach allgemeiner Lehre und Rechtsprechung stellt das **Fruchtgenussrecht** ein **Wirtschaftsgut** dar (siehe Stoll, Rentenbesteuerung, 4. Aufl., Wien 1997, Rz 1035).

Von einem entgeltlich erworbenen Fruchtgenussrecht sind Ausgaben bzw. Werbungskosten wie z.B. eine Absetzung für Abnutzung oder sonstige Aufwendungen, die mit dem Erwerb des Fruchtgenusses im Zusammenhang stehen zulässig, während der Verwaltungsgerichtshof dies bei einem unentgeltlichen erworbenen Fruchtgenussrecht verneint (siehe VwGH 17.9.1986, 85/13/0015).

Es war daher im gegenständlichen Fall zunächst zu klären, inwieweit durch die Entrichtung der Verbindlichkeit, ein entgeltlicher Erwerb des Wirtschaftsgutes „Fruchtgenussrecht“ erfolgt war. Es musste infolgedessen im gegenständlichen Fall nach diesen allgemeinen Grundsätzen ermittelt werden, inwieweit die Zahlungen tatsächlich echte Gegenleistungsrenten darstellten (was zugleich eine Entgeltlichkeit bedeuten würde) oder auf Grund des Unterschiedes in den Wertverhältnissen bloß steuerlich unbeachtlichen Zahlungen bildeten (was einem insgesamt unentgeltlichem Erwerb gleichkommen würde).

Mit dem Steuerreformgesetz 2000 wurde die **Nichtabzugsfähigkeit freiwilliger Zuwendungen** neu determiniert und **§ 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988** um folgende Sätze ergänzt:

„Derartige Zuwendungen liegen auch dann vor,

- wenn die Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern weniger als die Hälfte ihres gemeinen Wertes beträgt oder

- soweit für die Übertragung von Wirtschaftsgütern unangemessen hohe Gegenleistungen gewährt werden und

- wenn es sich in den vorgenannten Fällen nicht um die Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen handelt, aus Anlass deren Übertragung eine Rente oder dauernde Last als unangemessenen Gegenleistungen vereinbart wird...“

Daraus ergibt sich als Grundaussage eine Abgrenzung zwischen unentgeltlichem Erwerb (freiwillige Zuwendung) und entgeltlichem Erwerb von Wirtschaftsgütern, wie es auch das Fruchtgenussrecht darstellt (siehe Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Tz 125/4 zu § 20).

Ein unentgeltlicher Erwerb liegt sohin vor, wenn die Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern weniger als die Hälfte ihres gemeinen Wertes beträgt (**Überwiegensprinzip**) oder soweit für die Übertragung von Wirtschaftsgütern unangemessen hohe Gegenleistungen gewährt werden (siehe Doralt, a.a.O., Tz 125/5 zu § 20).

Auf den gegenständlichen Fall bezogen, bedeuten diese Aussagen, dass der Wert des Fruchtgenussrechtes den übernommenen Verbindlichkeiten (BH X) gegenüberzustellen war.

Als Wert des Fruchtgenussrechtes kann der Wert der zu erwarteten abgezinsten Mieterträge in Ansatz gebracht werden, wobei hinsichtlich der jährlichen Mieterträge bereits Erfahrungswerte aus den letzten Jahren (2001 bis lfd.) vorlagen.

Änderungen, die sich durch das Auslaufen der Zahlungen (Mai 2005) an die BH-X ergeben, erhöhen jedoch zusätzlich den Wert des Fruchtgenussrechtes.

Auf Grund des sich ergebenden Ertragswertes 2002 i.H. von 3.550,00 € (= unter Berücksichtigung der Zahlungen an die BH X) und des sich ergebenden Ertragswertes ab 2006 i.H. von 5.640,00 € (= Wegfall der Zahlungen an BH X) scheint ein Ansatz eines Durchschnittsertrages von € 4.500,00 vertretbar. Würde man den Umstand, dass die Zahlungen an die BH X mit Mai 2005 auslaufen noch mehr einbeziehen, würde sich der Mittelwert der Erträge und somit der Wert des Fruchtgenussrechtes allenfalls noch etwas erhöhen. Da jedoch den Änderungen, die sich durch das Auslaufen der Zahlungen an die BH X ergeben, nach den allgemeinen Lebenserfahrungen ein sich wohl im Laufe der Jahre ergebender Instandsetzungsaufwand gegenüber zu stellen ist, scheint der Ansatz eines Durchschnittsertrages von € 4.500,00 als gerechtfertigt.

Bei Anwendung eines Durchschnittsertrages von € 4.500,00 und der Tatsache, dass die gegenständlichen Zahlungen auf unbestimmte Dauer zu leisten sind, maximal aber offenbar mit dem Lebensende des Berechtigten begrenzt werden, war der gesamte zu erwartende Ertragswert unter Ansatz des üblichen Zinssatzes von 5,5% und Berücksichtigung des Umstandes, dass die Mietzahlungen monatlich jeweils zum Anfang des Monats (unterjährig, vorschüssig) geleistet wurden, derart zu berechnen, dass auf den Ertragswert von € 4.500,00 der Faktor 16,294 (16,752 abzüglich 0,458 =Abschlag wegen Unterjährigkeit, Statistik Austria Leibrententafel 2000/2002) angewendet wird.

Daraus ergibt sich ein geschätzter gemeiner Wert des Fruchtgenussrechtes iH. von € 73.323,00.

Aus der Gegenüberstellung der beiden Werte Fruchtgenuss und Verbindlichkeiten ist ersichtlich, dass die Gegenleistung für den Erwerb des Fruchtgenusses weniger als die Hälfte ihres gemeinen Wertes beträgt und in der Folge daher als unentgeltliches Fruchtgenussrecht zu betrachten ist (Fruchtgenuss 73.323,00 € abzüglich Verbindlichkeit 9.166,00 €).

Die im Pkt. Erstens der „Aufsandungserklärung betreffend den Nachtrag zum Übergabsvertrag vom 20.12.2000“ vereinbarte Feststellung, nämlich der Einräumung des lebenslänglichen und unentgeltlichen Fruchtgenussrechtes, konnte sohin auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nachvollzogen werden und der gesamte Vorgang des Erwerbes des Fruchtgenussrechtes als unentgeltlich betrachtet werden.

Grundlage der gegenständlichen Fruchtgenussbestellung war – das ergibt sich eindeutig aus dem Sachverhalt – ein **Vertragsverhältnis zwischen nahen Angehörigen**, nämlich zwischen Mutter und Sohn bzw. zwischen den Brüdern.

Nun haben sich gerade bei Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes drei unumgängliche Kriterien herauskristallisiert, die jedenfalls gegeben sein müssen, um eine im Familienkreis geschlossene Vereinbarung auch steuerlich anerkennen zu können.

Danach müssten solche Vereinbarungen bzw. Verträge

a) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten,

b) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und

c) auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden sein (siehe VwGH 5.2.1992, 89/13/0111; VwGH 13.6.1989, 86/14/0037, u.a.).

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (siehe Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Tz 160 zu § 2)

Wendet man nun diese in Lehre und Rechtsprechung allgemein anerkannten Aussagen auf den berufsgegenständlichen Sachverhalt an, so ergibt sich folgende differenzierte rechtliche Beurteilung.

Nach ho. Ansicht ist im gegenständlichen Fall bis zum Abschluss des notariellen Fruchtgenussvertrages gerade das erste der oben angeführten drei Kriterien, wonach die Vereinbarung nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen muss, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten, nicht erfüllt.

Im gegenständlichen Fall wurde der Fruchtgenuss zum 1.1.2001 erst mit Nachtrag vom 19.3.2002 eingeräumt. Die Abgabenerklärung für 2001 und 2002 wurden am 18.2.2003 eingereicht. Rückwirkende Vereinbarungen sind steuerlich grundsätzlich nicht anzuerkennen (siehe Doralt, a.a.O., Tz 160/2 zu § 2 und die dort zit. Jud.).

Unter Beachtung des Fremdenvergleichs für den Zeitraum 2001 und 2002 sowie der Tatsache, dass es sich im konkreten Fall um ein unentgeltliches Fruchtgenussrecht handelt, konnten die Zahlungen der Pflegeheimkosten an die BH X als Werbungskosten nicht anerkannt werden und die Berufung war als unbegründet abzuweisen.“

Mit Eingabe vom 4. Dezember 2006 beantragte der Bw. die Vorlage seiner Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz und begehrte darin die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung.

In der am 18. Juni 2009 durchgeführten Berufungsverhandlung wiederholte der Bw. durch seinen ausgewiesenen steuerlichen Vertreter im Wesentlichen sein bisheriges Vorbringen und räumte gleichzeitig ein, dass die vom Finanzamt angestellte Berechnung hinsichtlich des kapitalisierten Wertes des Fruchtgenussrechtes sowie des Wertansatzes der vom Bw. zu übernehmenden Verbindlichkeiten richtig sei. Entscheidungswesentlich bei der Beurteilung des vorliegenden Falles sei vor allem der Umstand, dass ohne Übernahme der Pflegeheimkosten ihm ein Fruchtgenussrecht an der nämlichen Liegenschaft in P. S. niemals zuteil geworden wäre. Die Übernahme der Pflegeheimkosten würde demnach eine *conditio sine qua non* für den Erwerb des Fruchtgenussrechtes darstellen. Aufwendungen der geltend gemachten Art stünden daher im direkten Zusammenhang mit der Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Mieteinnahmen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bestimmung des § 16 Einkommensteuergesetz (EStG 1988) ordnet an:

„(1) Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. **Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im Folgenden ausdrücklich zugelassen ist.** Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Werbungskosten sind auch:

[..]

8. Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung (§§ 7 und 8). [..]“

Die Bestimmung des **§ 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988** idF des SteuerreformG 2000, BGBl I Nr. 106/1999, bestimmt, dass freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltberechtigte Personen, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen sollten, vom Abzugsverbot umfasst sind. Konkret wird in der besagten Bestimmung determiniert:

„Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

[..]

4. Freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen. Derartige Zuwendungen liegen auch vor,

- wenn die **Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern weniger als die Hälfte ihres gemeinen Wertes beträgt** oder

- soweit für die Übertragung von Wirtschaftsgütern unangemessen hohe Gegenleistungen gewährt werden und wenn es sich in den vorgenannten Fällen nicht um die Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen handelt, aus Anlass deren Übertragung eine Rente oder dauernde Last als unangemessene Gegenleistung vereinbart wird.“

Die Bestimmung des § 509 ABGB definiert das Fruchtgenussrecht als Recht eine fremde Sache ohne Einschränkung aber mit Schonung der Substanz zu gebrauchen. Das Fruchtgenussrecht beinhaltet auch das Recht, die Sache in Bestand zu geben, sie also zu vermieten oder zu verpachten (JBI 1989, 442). Im Blickwinkel des Steuerrechtes ist das Fruchtgenussrecht als eigenes Wirtschaftsgut anzusehen.

Aufwendungen zum Erwerb bzw. Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind – abgesehen von den in § 16 Abs. 1 EStG 1988 genannten Ausnahmen – gemäß § 16 Abs. 1 2. Satz EStG 1988 steuerlich unbeachtlich (vgl. VwGH 27.2.1985, 84/13/0188). Laufende Aufwendungen im Zusammenhang mit der Einkunftsquelle sind indessen, uz. auch im außerbetrieblichen Bereich, grundsätzlich abzugsfähig.

Aufwendungen für den Erwerb bzw. die Wertminderung von Wirtschaftsgütern führen etwa dann zu Werbungskosten, wenn es sich um ein Wirtschaftsgut handelt, das der AfA unterliegt (§ 16 Abs. 1 Z 8). Das Fruchtgenussrecht selbst unterliegt als höchstpersönliches Recht, welches dem Fruchtgenussberechtigten im vorliegenden Fall auf Lebenszeit eingeräumt ist, keiner Abnützung und kann demnach auch nicht im Wege der AfA Berücksichtigung finden.

Zu prüfen bleibt, ob dem Bw. eine Berechtigung zur Geltendmachung der AfA für die Liegenschaft, an welcher das Fruchtgenussrecht besteht, zukommt. Wird der Fruchtgenuss vom Besteller ohne Übereignung der Sache eingeräumt – in diesem Fall spricht man von einem so genannten „Zuwendungsfruchtgenuss“ – so sind, wie im vorliegenden Fall, die Einkünfte dem Fruchtnießer dann zuzurechnen, wenn dieser unternehmerisch tätig wird, dh. auf die Einkunftserzielung Einfluss nimmt und die Aufwendungen trägt. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH kann der Fruchtnießer allerdings die Aufwendungen des Fruchtgenussbelasteten auf die Sache, insbesondere die AfA, nicht geltend machen; dieser hat zwar Einkünfte, doch trifft ihn der Wertverzehr des Fruchtgenussobjektes nicht (VwGH 29.6.1982, 82/14/0054; 17.9.1986, 85/13/0015). Die AfA für Wirtschaftsgüter, die mit einem Fruchtgenuss belastet sind, steht daher grundsätzlich dem zivilrechtlichen Eigentümer zu, es sei denn, dem Fruchtnießer kommt die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers zu (VwGH 25.1.2006, 2002/13/0042). Als wirtschaftlicher Eigentümer wird derjenige angesehen, der die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch,

Belastung, Veräußerung), auszuüben in der Lage ist und zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss von der Einwirkung auf die Sache, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer, dh. auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend machen kann. Die Einräumung eines obligatorischen oder verdinglichten Veräußerungs- und Belastungsverbot zugunsten des Fruchtgenussberechtigten – ein Derartiges besteht gegenständlich ohnedies nicht – verschafft dem Fruchtnießer zwar noch nicht die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers, bildet aber ein gewichtiges Indiz für das Vorliegen einer derartigen Rechtsposition.

Im gegenständlichen Berufungsfall kommt dem Bw. als Fruchtnießer – dies steht zwischen den Verfahrensparteien ohnehin außer Streit – weder die Position eines wirtschaftlichen noch die eines zivilrechtlichen Eigentümers hinsichtlich der Liegenschaft „S.“ zu. Aus diesem Grunde bleiben dem Bw. steuermindernde Aufwendungen iSd § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 (AfA) auf das Fruchtgenussobjekt versagt.

Im vorliegenden Fall wurde das Wirtschaftsgut „Fruchtgenussrecht“, dessen kapitalisierter Wert vom Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung mit € 73.323,- ermittelt wurde, gegen Übernahme von Pflegeheimkosten (diese belaufen sich in Summe auf € 9.166,-) übernommen. Die Richtigkeit der genannten Werte wurde vom steuerlichen Vertreter in der mündlichen Verhandlung ausdrücklich anerkannt. Offensichtlich ist, dass zwischen dem Wert des Wirtschaftsgutes „Fruchtgenussrecht“ und dem Wert der übernommenen Gegenleistung ein krasses Missverhältnis besteht, weshalb von einer Entgeltlichkeit des Übertragsvorganges in Ansehung des § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 keinesfalls gesprochen werden kann. Wie das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung völlig zutreffend ausgeführt hat, sind die anerlaufenen Pflegeheimkosten als nichtabzugsfähige freiwillige Zuwendungen zu qualifizieren, zumal diese als Gegenleistung für die Übertragung des Wirtschaftsgutes „Fruchtgenussrecht“ erbracht wurden und wertmäßig weit weniger als die Hälfte des (gemeinen) Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes ausmachen. Im Übrigen gehen sowohl der Übergabsvertrag vom 20. Dezember 2000 wie auch der dazu ergangene Nachtrag vom 19. März 2002 terminologisch von der Einräumung eines „*unentgeltlichen*“ Fruchtgenussrechtes aus. Die vom Bw. begehrte Abzugsfähigkeit von Pflegeheimkosten kommt daher bereits aus diesem Grunde nicht in Betracht.

Wenn der Bw. vorbringt, dass ein Veranlassungszusammenhang im Sinne einer *conditio sine qua non* zwischen der Übernahme von Pflegeheimkosten und der Einräumung des Personalservituts „Fruchtgenussrecht“ de facto bestanden habe, so mag dies durchaus zutreffen. Der Bw. übersieht bei seiner Argumentation allerdings, dass die in § 16 EStG 1988 verankerten allgemeinen Grundsätze zur Werbungskosteneigenschaft durch die

Ausschlussnorm des § 20 Abs. 1 Z 4 EStG derogiert werden und demnach hier nicht Platz greifen können.

Zu dem seitens der Amtspartei angezogenen Einwand, die gegenständliche Vertragsgestaltung in Bezug auf die Einräumung des Fruchtgenussrechtes gegen Übernahme von Pflegeheimkosten entspreche nicht den von der verwaltungsgerichtlichen Judikatur bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen geprägten Erfordernissen, ist Nachstehendes auszuführen:

Richtig ist, dass Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen – selbst wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechtes entsprechen – im Steuerrecht nur dann Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen („Publizität“), einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den selben Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. bspw. VwGH 22.2.2000, 99/14/0082, uva.)

Fakt ist, dass die übernommene Verpflichtung des Bw. die offenen Pflegeheimkosten zu begleichen, ausschließlich im Innenverhältnis, und zwar in der am 22. Dezember 2000 zwischen H. K und ihren Söhnen E. und W. K abgeschlossenen handschriftlichen Vereinbarung, festgehalten wurde. Dass diese zeitgerecht nach außen, insbesondere dem Finanzamt gegenüber, in Erscheinung getreten wäre, wurde parteienseits weder behauptet, noch liegen Hinweise auf einen derartigen Umstand vor.

Zutreffend ist, dass im Nachtrag zum Übergabsvertrag vom 20. Dezember 2000, welcher am 19. März 2002 in Gegenwart des Notars Dr. NN von den Vertragsparteien unterzeichnet wurde, festgehalten worden ist, dass aus Anlass der Unterfertigung des Übergabsvertrages vom 20. Dezember 2000 unter ausdrücklich Zustimmung der Vertragsparteien H. und E. K, W. K mündlich das „*lebenslängliche und unentgeltliche*“ Fruchtgenussrecht an der vertragsgegenständlichen Liegenschaft GB P. EZ 11 eingeräumt worden war. In der besagten Urkunde findet sich allerdings kein Hinweis darauf, dass sich W. K verpflichtet habe, die offenen Pflegeheimkosten als Gegenleistung für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes zu übernehmen.

Bei einer derartigen Faktenlage kann sonach von der für die steuerlich Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen erforderlichen Publizität wohl kaum gesprochen werden.

Zusammenfassend bleibt festzuhalten, dass aus den obigen Gründen die Anerkennung der strittigen Pflegeheimkosten als Werbungskosten nicht erfolgen kann.

Die Berufung war demnach als unbegründet abzuweisen.

Klagenfurt, am 28. Juli 2009