

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden V und die weiteren Senatsmitglieder R, VertreterAK und VertreterWk in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Vertreter gegen die Bescheide des FA X vom 05.12.2011 bzw. 24.1.2012, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2004, 2005 und 2006 in der Sitzung vom 2. Juli 2015 zu Recht erkannt:

Den Beschwerden betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2006 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben wird betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005 auf die Berechnung der Berufungsvorentscheidungen vom 5. Dezember 2011 und betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2006 auf das beiliegende Berechnungsblatt verwiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die gegenständliche Entscheidung ergeht im fortgesetzten Verfahren nach Aufhebung der Berufungsentscheidung RV/0000 durch den Verwaltungsgerichtshof mittels Erkenntnis ZI 9999.

Die Beschwerdeführerin (Bf.) war von 1989 bis 2003 mit KT verheiratet. Im Jahr 1989 gründete das Ehepaar eine ImmobilienGmbH. Die Bf. betrieb weiters ab 1990 ein eigenes Einzelunternehmen (Immobilienhandel).

Die Ehe der Bf. wurde am 11. November 2003 geschieden.

Im Scheidungsvergleich wurde u.a. vereinbart:

8) Hinsichtlich der 3/4 Anteile an der Liegenschaft X, die im Eigentum der Ehefrau stehen, räumt die Ehefrau dem Ehemann das Eigentum an der Hälfte dieses 3/4 Anteiles ein

und verpflichtet sich auf jederzeitiges Verlangen des Ehemanns sämtliche in diesem Zusammenhang erforderlichen Erklärungen abzugeben. Sämtliche in Zusammenhang mit der Liegenschaft stehenden Lasten und Gewinne (z.B. aus einem Verkauf) werden je zur Hälfte von den Parteien getragen bzw. gezogen. Das gilt insbesondere für die Kredite bei Y und für die Mieteinnahmen aus der Liegenschaft.

Mit Kaufvertrag vom 21. Mai 2004 veräußerte die Bf. die im Scheidungsvergleich angeführten 3/4 Anteile der Liegenschaft X an die U AG.

Der Ehegatte KT erhob am 25. Mai 2004 gegen die Bf. Klage auf Zahlung der Hälfte des Kaufpreises vermindert um die Lasten der Liegenschaft. Die Bf. bestritt das Klagebegehren und machte insbesondere geltend, dass vereinbart worden sei, dass der Veräußerungserlös (abzüglich Lasten) ausschließlich ihr zustehen sollte. Auch sei die Liegenschaft im Zeitpunkt der Scheidung Betriebsvermögen des Einzelunternehmens der Bf. gewesen, sodass diese nicht der nachehelichen Aufteilung unterlegen wäre. Mit Urteil des Bezirksgerichtes B vom 19. Oktober 2005 wurde die Bf. zur Zahlung des (eingeschränkten) Klagsbetrages an den Ehegatten KT verpflichtet.

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2004 hatte die Bf. den Erlös aus der Veräußerung der 3/4 Anteile der Liegenschaft X zur Gänze berücksichtigt und beantragt, den Veräußerungsgewinn auf drei Jahre zu verteilen. Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 25. Oktober 2006 erfolgte eine erklärungskonforme Festsetzung der Einkommensteuer 2004.

Mit Bescheid vom 19. Juli 2007 wurde die Einkommensteuer 2005 festgesetzt, wobei insbesondere - der Erklärung der Bf. folgend - ein Drittel des Gewinnes aus der Veräußerung der Liegenschaft X als gewerbliche Einkünfte berücksichtigt wurde.

Die Bf. erhob gegen diese Bescheide Berufung (2005) bzw. Vorlageantrag (2004). Sie machte geltend, die Einkünfte aus dem Einzelunternehmen seien nicht ihr, sondern dem Ehemann KT zuzurechnen, denn nur dieser habe über die Vermögenswerte verfügen können und auch verfügt. Die Bf. habe in keiner Phase der aufrechten Ehe Unternehmerinitiative gesetzt oder faktisches Unternehmerrisiko übernommen.

Im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung vom 9.11.2011 wurde festgehalten, dass zwischen den Parteien des Abgabenverfahrens Einvernehmen darüber besteht, dass das Einzelunternehmen der Bf. im Jahr 2004 noch bestanden habe; im Betriebsvermögen sei nur mehr der Anteil an der Liegenschaft X verblieben. Die vom Vorsitzenden des Senates vorgehaltene Ansicht, dass von einer Entnahme des Hälfteanteiles an dem Liegenschaftsanteil im Jahr 2003 aufgrund des Scheidungsvergleiches auszugehen sei, wurde von beiden Parteien für zutreffend gehalten. Das Begehren der Bf. wurde daher von dieser dahingehend eingeschränkt, dass im Jahr 2004 lediglich ein Aufgabegewinn im Umfang des der Beschwerdeführerin verbliebenen Hälfteanteiles aus dem Dreiviertelanteil der Liegenschaft X zu versteuern sei; dies auf drei Jahre verteilt.

Nach Zustimmung durch das Finanzamt wurden mit Berufungsvorentscheidungen vom 5.12.2011 die Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005 entsprechend dem

eingeschränkten Begehren neu festgesetzt. Die Einkommensteuer für 2006 wurde am 5.12.2011 nach Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO ebenfalls neu festgesetzt. Dieser Einkommensteuerbescheid für 2006 wurde aufgrund eines Feststellungsbescheides am 24. 1. 2012 gemäß § 295 BAO abgeändert.

Die Bf. erhob gegen diese Einkommensteuerbescheide für 2004 und 2005 Vorlageantrag und gegen den Einkommensbescheid für 2006 Berufung, beantragte im Rahmen des Veräußerungsgewinnes Aufwendungen für Honorarnoten von Rechtsanwälten zu berücksichtigen, die bisher noch nicht geltend gemacht worden seien und legte drei Honorarnoten vor.

Der Unabhängige Finanzsenat forderte die Bf. auf, hinsichtlich der drei Honorarnoten bekannt zu geben, welches Gerichtsverfahren die Vertretung durch die Anwälte betroffen habe, über welche Streitgegenstände in diesen Verfahren mit welchem Urteil entschieden worden sei.

Die Bf. teilte in ihrem Antwortschreiben mit:

"1.) Honorarnote über € 21.338,10 vom 27.2.2006.

Dieses Verfahren wurde beim Bezirksgericht B geführt. Gegenstand des Verfahrens war die Aufteilung des Erlöses aus der Verwertung der 3/4 Liegenschaftsanteile der Liegenschaft X. Das Verfahren wurde mit Urteil vom 23.12.2005 beendet.

Das Verfahren steht somit in einem direkten Zusammenhang mit den in den Jahren 2004 bis 2006 versteuerten Veräußerungsgewinnen aus der Verwertung der Liegenschaftsanteile der Liegenschaft X. Die von der Anwältin erbrachten Leistungen ergeben sich aus der beigelegten Leistungsaufstellung.

2.) Honorarnote über € 5.668,26 vom 22.2.2006:

Das Verfahren lief beim Landesgericht S. In diesem Verfahren wurde versucht, eine Forderung gegen Herrn KT geltend zu machen, die als Gegenforderung zu der von ihm in dem in Punkt 1. angeführten Verfahren geltend gemachten Forderung ins Treffen geführt wurde, um eine Aufrechnung zu erreichen. Somit steht diese anwaltliche Leistung in einem sachlichen Zusammenhang mit der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft und den versteuerten Veräußerungserlösen. Im Verfahren wurde Ruhen vereinbart, eine Leistungsaufstellung liegt bei.

3.) Honorarnote über € 5.792,64 vom 21.2. 2006:

Dieses Verfahren lief beim Bezirksgericht P. Gegenstand des Verfahrens war die Anfechtung des Scheidungsvergleiches, dessen wesentlicher Teil die Aufteilung der Liegenschaft X gewesen sei. Auch hier liege daher ein Konnex zu den Veräußerungsgewinnen vor. Eine Aufstellung der Leistungen werde beigelegt."

Nach Durchführung einer weiteren mündlichen Verhandlung am 14.11.2012 gab der Unabhängige Finanzsenat den Berufungen der Bf. teilweise Folge und änderte die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2006. Die

von der Bf. als Betriebsausgaben im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb beantragten Aufwendungen für die drei Honorarnoten von Rechtsanwälten wurden nicht anerkannt. Hinsichtlich der Höhe der Abgaben und der Bemessungsgrundlagen wurde in der Berufungsentscheidung vom 20. November 2012 bezüglich der Jahre 2004 und 2005 auf die Berufungsvorentscheidungen vom 5.12.2011 und bezüglich des Jahres 2006 auf den gemäß § 295 BAO geänderten Bescheid vom 24.1. 2012 verwiesen.

Die Bf. erhob gegen die Berufungsentscheidung vom 20.11.2012 Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof.

Mit Erkenntnis vom Zl. 9999 hat der Verwaltungsgerichtshof die Berufungsentscheidung wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

In der Begründung dieses Erkenntnisses hat der Verwaltungsgerichtshof betreffend die Aufwendungen der Honorarnoten 1.) vom 27.2.2006 über € 21.338,10 und 3.) vom 21.2.2006 über € 5.792,64 ausgeführt, dass diese Kosten keine Betriebsausgaben darstellen, da sie Folgekosten der Ehescheidung seien und als durch die Lebensführung veranlasst gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG 1988 im Rahmen der Berechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht abzugsfähig seien.

Hinsichtlich der Kosten der Honorarnote 2.) vom 22.2.2006 über € 5.668,26 betreffend das Verfahren vor dem Landesgericht mit welchem eine Forderung gegen Herrn KT von der Bf. als Gegenforderung aus der Auflösung der gemeinsam betriebenen GmbH geltend gemacht wurde, legte der Verwaltungsgerichtshof dar, dass eine Beteiligung an einer branchengleichen Kapitalgesellschaft (hier Immobilienhandel) zum notwendigen Betriebsvermögen gehöre unabhängig davon, ob die Beteiligung in die Bilanz aufgenommen werde, weshalb der Anspruch der Bf. möglicherweise das Betriebsvermögen betreffen könne.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall ob die Aufwendungen aus den von der Bf. geltend gemachten Honorarnoten

1.) vom 27.2.2006 über € 21.338,10

2.) vom 21.2.2006 über € 5.792,64 und

3.) vom 22.2.2006 über € 5.668,26

im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus dem Einzelunternehmen der Bf. als Betriebsausgaben anzuerkennen sind.

Das Bundesfinanzgericht geht im vorliegenden Fall von folgendem Sachverhalt aus:

Die strittigen von der Bf. als Betriebsausgaben geltend gemachten Honorarnoten von Rechtsanwälten sind:

- 1.) Honorarnote 27.2.2006 über € 21.338,10 betreffend ein Verfahren zwischen KT als Kläger und der Bf. als Beklagte beim Bezirksgericht B über die Aufteilung des Erlöses aus der Verwertung der 3/4 Liegenschaftsanteile an der Liegenschaft X, beendet mit Urteil vom 23.12.2005.
- 2.) Honorarnote 22.2. 2006 über € 5.668,26 betreffend ein Verfahren beim Landesgericht S. In diesem Verfahren wurde eine Forderung gegen Herrn KT als Gegenforderung zu der von ihm im Punkt 1. angeführten Verfahren geltend gemachten Forderung ins Treffen geführt, um eine Aufrechnung zu erreichen. Im Verfahren wurde Ruhen vereinbart.
- 3.) Honorarnote vom 21.2.2006 über € 5.792,64 betreffend ein Verfahren beim Bezirksgericht P hinsichtlich der Anfechtung des Scheidungsvergleiches zwischen der Bf. und ihrem Ehemann.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen und Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss ein Veranlassungszusammenhang zwischen dem Betrieb und den entstandenen Aufwendungen bestehen, um diese als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG 1988 dürfen Aufwendungen für die Lebensführung bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Die Kosten eines Zivilprozesses sind Betriebsausgaben, soweit sie betrieblich veranlasst sind. Der Prozeßgegenstand muss objektiv betrieblicher Natur sein (VwGH 10.12.1991, 91/14/0154). Entscheidend ist, welcher Anspruch im Prozess strittig ist. Werden betrieblich veranlasste und nicht betrieblich veranlasste Forderungen und Verbindlichkeiten gegeneinander aufgerechnet, ist maßgeblich, ob die betrieblich veranlasste Forderung strittig ist (VwGH 7.10.2003, 2001/15/0221).

Aufwendungen für eine Ehescheidung und deren Folgekosten sind stets durch die Lebensführung veranlasst. Auch jene Folgekosten einer Ehescheidung, die zur Regelung der Vermögensverhältnisse unter den geschiedenen Ehegatten entstehen, sind nicht abzugsfähig; dies selbst dann, wenn eine Einkunftsquelle Streitgegenstand ist.

Die Anfechtung des Scheidungsvergleiches ist daher als durch die Lebensführung veranlasst zu beurteilen, weshalb der in der Honorarnote 3.) vom 21.2.2006 verzeichnete Betrag in Höhe von € 5.792,64 nicht als Betriebsausgaben zu berücksichtigen ist. Gleiches gilt auch für die Kosten des mit Urteil des Bezirksgerichtes beendeten Verfahrens (Honorarnote 1.) vom 27.2.2006 in Höhe von € 21.338,10. Diesfalls handelt es sich - wie auch im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes ZI 9999 ausgeführt - um Folgekosten zur Regelung der Vermögensverhältnisse der geschiedenen Ehegatten (Bf. und Herr KT).

Hinsichtlich der Honorarnote 2.) vom 22.2.2006 in Höhe von € 5.668,26 besteht hingegen nach Ansicht des erkennenden Senates ein Veranlassungszusammenhang zwischen dem Gewerbebetrieb (Einzelunternehmen Immobilienhandel) der Bf. und dem Prozessgegenstand des diese Aufwendungen betreffenden Gerichtsverfahrens insofern, als in diesem Verfahren Rechte aus der Auflösung der von der Bf. gemeinsam mit ihrem Gatten betriebenen branchengleichen GmbH den Prozeßgegenstand gebildet haben.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis 9999 ausführt, gehört eine Beteiligung an einer branchengleichen Kapitalgesellschaft (hier immobilienhandel) zum notwendigen Betriebsvermögen und zwar unabhängig davon, ob die Beteiligung in die Bilanz aufgenommen wird. Die Kosten des bezug habenden Gerichtsverfahrens, in welchem der Anspruch der Bf. aus dieser Beteiligung geltend gemacht wurde, stellen Betriebsausgaben dar.

Diese Aufwendungen in Höhe von € 5.668,26 sind als Betriebsausgaben bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb der Bf. im Jahr 2006 zu berücksichtigen.

Der Beschwerde der Bf. ist teilweise Folge zu geben und die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2006 sind abzuändern.

Die Höhe der Abgaben ist den Berufungsvorentscheidungen vom 5.12.2011 (für die Jahre 2004 und 2005) und für 2006 dem als Beilage angefügten Berechnungsblatt zu entnehmen.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die Revision zulässig, wenn die Entscheidung von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere, weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Zu der im vorliegenden Fall zu lösenden Frage, ob Kosten eines Zivilprozesses, welche mit dem Betrieb des Steuerpflichtigen in Zusammenhang stehen, Betriebsausgaben darstellen, liegt eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor.

Wien, am 7. Juli 2015