



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch VERAX Wirtschaftsprüfungs- und SteuerberatungsgesmbH, 1140 Wien, Hauptstraße 108, vom 22. Jänner 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 19. Jänner 2010 betreffend Einkommensteuer 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) machte in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2008 T€ 70.000,- als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 geltend.

Die Zahlung habe sich als Folge des bereits im Jahr 2003 verfügten Schenkungsvertrages vom 21.10.2003 vor dem Verlassenschaftsverfahren des am 7.5.2009 verstorbenen Herrn Dkfm. R. (Stiefvater) ergeben. Im Jahr 2008 sei die Adoptivtochter D. mit Ansprüchen gegen die Bw. wegen des Pflichtteilsanspruches herangetreten und mit 16.12.2008 bezahlt worden.

Herr Dkfm. R. habe noch zu Lebzeiten (21.10.2003) die Liegenschaft T. mittels Schenkungsvertrag an seine Ehegattin (die Bw.) zugewendet. Aus der Einantwortungsurkunde ergibt sich das Nachlassvermögen.

Nachdem die Adoptivtochter (D.) im Rahmen des Verlassenschaftsverfahrens ihr Pflichtteil

eingewendet hat, musste die Bw. T€ 70.000,- im Rahmen des Vergleichs den angeführten Betrag entrichten. Damit habe die Stieftochter auf sämtliche weitere Ansprüche verzichtet.

Nachdem der Betrag von T€ 70.000,- keine Deckung im Nachlass gefunden hat, musste die Bw. die erbrechtlichen Ansprüche von D. aus dem eigenen befriedigen.

Das Finanzamt erkannte im Einkommensteuerbescheid die geltend gemachte Belastung als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG nicht an, da bei einer Übergabe ohne weitere Gegenleistung durch Schenkung zu Lebzeiten das Schenkungsobjekt nicht mehr in den Nachlass fällt.

Damit eine Person, die möglicherweise pflichtteilsberechtigt ist, nicht gänzlich "umfällt", kann sie ihren Pflichtteil von dem Geschenknehmer oder der Geschenknehmerin verlangen. Wenn der Geschenknehmer oder die Geschenknehmerin selbst zum Bereich der Pflichtteilsberechtigten zählt, muss er oder sie ohne Befristung damit rechnen, dass eine andere pflichtteilsberechtigte Person den Pflichtteil bei Eintreten des Erbfalles von ihm oder ihr verlangt.

Hätte sich die Liegenschaft noch im Nachlass befunden, so hätte der Pflichtteilsanspruch der Adoptivtochter im Nachlass Deckung gefunden, es wäre daher keine Vergleichszahlung erforderlich gewesen.

In der gegen diesen Bescheid gerichteten Berufung bringt die Bw. im Wesentlichen vor, dass „der Wille des Geschenkgebers war, dass die Bw. Eigentümerin der gegenständlichen Liegenschaft wird. Im konkreten Fall war das Nachlassvermögen sehr gering und musste die Bw. ihre persönlichen Ersparnisse dafür verwenden, das Pflichtteil an die Adoptivtochter zu bezahlen. Der Umstand, dass der Pflichtteil der Adoptivtochter im Nachlass keine Deckung gefunden hat, kann der Witwe (Bw.) wohl steuerlich nicht zum Nachteil werden. Die Argumentation, dass wenn sich die Liegenschaft im Nachlass befunden hätte, das hätte auch den Pflichtteil abgedeckt, ist verfehlt, da auch in diesem Fall die Bw. die Pflichtteilsberechtigte Adoptivtochter in Barem abzufinden hätte. Weiters wird auf den Umstand verwiesen, dass die Bw. eine bedingte Erbantrittserklärung abgegeben hat.“

Im Rahmen eines Ergänzungsvorhaltes übermittelte die Bw. die Unterlagen - Schenkungsvertrag vom 21.10.2003 zur Liegenschaft in T und die gegenständliche Vergleichsaufstellung - und ergänzte wie folgt:

„Nachdem es niemals zu einer Klage gekommen ist, gibt es auch keine Klageschrift und sohin auch keinen Gerichtsbeschluss etc. Seitens meiner Mandantin (Bw.) wäre es sinnlos ein gerichtliches Verfahren gegen zwei Pflichtteilsberechtigte zu führen, denen entsprechende gesetzliche Ansprüche aus dem Erbrecht zustehen.“

Zum in der Beilage übermittelten Schreiben des Anwaltes von Dr. M.T. (Sohn von Herrn Dkfm. R.) wird angemerkt, dass im Jahr 2009 seitens der Mandantin (Bw.) das Pflichtteil an Herrn Dr. M.T. überwiesen worden ist. In diesem Schreiben wird auf den Schätzwert der Liegenschaft verwiesen, aus dem sich letztlich zum größten Teil der Pflichtteil von D. ableiten lässt.

Wie aus der bereits übermittelten Einantwortungsurkunde (bedingte Erbantrittserklärung) ersichtlich ist, betrug der reine Nachlass rund T€ 15,-. Nachdem der Pflichtteilsanspruch von D. 1/6 beträgt, dieser Wert im Nachlass keine Deckung gefunden hat, musste die Bw. die beiden Pflichtteilsberechtigten im Jahr 2008 und 2009 entsprechend der ihnen zustehenden gesetzlichen Ansprüche aus eigenen Mitteln abfinden.

Zum zit. VwGH Judikat wird angemerkt, dass es sich im konkreten Fall in erster Linie um Sparguthaben gehandelt hat. Die Schenkung einer Liegenschaft wird ertragsteuerlich bei unternehmerischer Nutzung (V+V) auf Basis des Einheitswertes bewertet, Sparguthaben zum Nominale.“

Die Berufung wurde mit abweisender Berufungsvorentscheidung mit folgender Begründung erledigt:

<Ein Erbe muss bei Abgabe der Erbserklärung damit rechnen, dass ein Pflichtteilberechtigter Ansprüche in dem Ausmaß erhebt, wie es ihm das Gesetz einräumt. Die Regelung des § 786 zweiter Satz ABGB ändert sohin nichts daran, dass sich für die Frage der Zwangsläufigkeit iSd § 34 Abs. 3 EStG 1988 die Belastung des Erben mit Pflichtteilsverpflichtungen als Folge der freiwilligen Entscheidung zur Abgabe der Erbserklärung ergibt (VwGH 23.5.1996, 95/15/0096).>

Eine außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG 1988 liegt nur dann vor, wenn alle geforderten Voraussetzungen des § 34 Abs. 1 EStG 1988 kumulativ erfüllt sind. Es mangelt bereits am Merkmal der Zwangsläufigkeit, eine Berücksichtigung der geltend gemachten Aufwendungen kann daher nicht erfolgen.

Wie bereits im Vorhalteverfahren ausgeführt, mangelt es auch an der Belastung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, da die Pflichtteilansprüche im Wert der übernommenen Vermögenssubstanz ihre Deckung finden. >

Dagegen wurde die gegenständliche Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung beantragt.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 34 Abs. 1 EStG lautet: "Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).

3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein."

Gem. § 34 Abs. 3 EStG erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Aufwendungen, die auf Umstände zurückzuführen sind, die der Steuerpflichtige aus freien Stücken herbeigeführt hat, sind nicht zwangsläufig erwachsen (VwGH 4.4.1990, 89/13/0100). Der Antritt einer Erbschaft ist grundsätzlich ein Verhalten, zu dem sich der Erbe freiwillig entschließt (z.B. VwGH 17.1.1984, 83/14/0244; 14.2.1984, 83/14/0256 und 17.5.1989, 89/13/0012).

Im Erkenntnis vom 21.10.1999, 98/15/0201 hat der VwGH u.a. folgende Aussagen getroffen:

"...Nach § 34 Abs. 1 EStG sind außergewöhnliche Belastungen, die dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsen, bei der Ermittlung des Einkommens insoweit abzuziehen, als sie die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen. Von einer solchen Beeinträchtigung kann nicht gesprochen werden, soweit eine Belastung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einem Erwerb von Todes wegen steht und im Wert der übernommenen Vermögenssubstanz ihre Deckung findet. Dabei ist es gleichgültig, ob dem Steuerpflichtigen die Belastung unmittelbar durch den Vermögenserwerb, etwa als Nachlassverbindlichkeit, oder nur mittelbar in ursächlichem Zusammenhang mit dem Vermögenserwerb erwächst, weil für die Beurteilung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit neben rechtlichen auch wirtschaftliche Gesichtspunkte maßgebend sind. Selbst wenn daher ein Aufwand die Verlassenschaft rechtlich nicht belastet, dessen ungeachtet aber in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Verpflichtungen entsteht, die auf die Annahme der Erbschaft zurückzuführen sind, kann von einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit dem Grunde nach erst dann gesprochen werden, wenn der Aufwand das erworbene Vermögen übersteigt (vgl. beispielsweise VwGH 9.6.1982, 13/3814/80, und 25.9.1984, 84/14/0040, m.w.N.). Eine außergewöhnliche "Belastung" nach § 34 Abs. 1 leg. cit. muss sich auf das Einkommen beziehen, zumal nur dann eine Auswirkung auf die (einkommensbezogene) wirtschaftliche Leistungsfähigkeit besteht (vgl. Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, Tz 9 zu § 34). Sie ist zu verneinen, wenn dem Steuerpflichten die zwangsläufigen Aufwendungen nur deshalb erwachsen, weil ihm das zu ihrer Deckung dienende Vermögen zugekommen ist (vgl. VwGH 17.2.1982, 13/1696/80)...."

Wenn somit ein Aufwand die Verlassenschaft rechtlich nicht belastet, dessen ungeachtet aber in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Verpflichtungen entsteht, die auf die Annahme der Erbschaft zurückzuführen sind, kann von einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit dem Grunde nach erst dann gesprochen werden, wenn der Aufwand das im Erbwege erworbene Vermögen übersteigt. Demzufolge kann von einer solchen Beeinträchtigung nicht gesprochen werden, soweit eine Belastung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einem Erwerb von Todes wegen steht und im Wert der übernommenen Vermögenssubstanz ihre Deckung findet.

Da es sich bei einer Schenkung gleichfalls um einen unentgeltlichen Erwerb handelt, trifft das Vorgesagte auch für die der Erbschaft vorangehende Liegenschaftsschenkung zu.

Strittig ist, ob die Zahlung zur Abgeltung des Pflichtanspruches, die auf Grund der Erbserklärung im Zuge des Verlassenschaftsverfahrens von der Adoptivtochter der Bw. als Pflichtteilsberechtigte geltend gemacht wurde, als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 zu berücksichtigen ist.

Betreffend die Ermittlung der streitgegenständlichen Vergleichszahlung zur Abgeltung des Pflichtteiles über den Wert des im Schenkungswege erworbenen Vermögens wurde auf das Schreiben des Rechtsanwaltes vom 10.4.2009 über die Durchsetzung des Pflichtteilsanspruches laut Akteninhalt verwiesen. Die Höhe des Pflichtteilsanspruches wurde somit auf Basis der Regelung des § 786 ABGB ermittelt, ändert jedoch nichts daran, dass sich für die Frage der Zwangsläufigkeit iSd § 34 EStG die Belastung eines Erben mit Pflichtteilsverpflichtungen als Folge der freiwilligen Entscheidung zur Abgabe der Erbserklärung ergibt. Aufwendungen, die nicht zwangsläufig erwachsen, können jedoch grundsätzlich nicht als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden.

Der Einwand, dass nur eine bedingte Erbantrittserklärung abgegeben worden wäre und die Zahlung in erster Linie durch eigene Mittel bzw. Sparguthaben abgegolten worden wäre, mag weiters allenfalls aus erbschaftssteuerlicher Sicht von Relevanz sein, aber für die im vorliegenden Verfahren nach § 34 EStG durchzuführende Prüfung der gegenständlichen Vergleichszahlung eine anders lautende rechtliche Beurteilung nicht zu rechtfertigen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 10. Juni 2011