jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2003/9/24 2000/13/0188

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 24.09.2003

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §102 Abs2 Z2;
EStG 1988 §18 Abs1 Z1;
EStG 1988 §18;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin MMag. Ginthör, über die Beschwerde der K in B, vertreten durch Brandstetter, Pritz & Partner, Rechtsanwälte KEG in 1010 Wien, Herrengasse 5, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat Ia) vom 6. September 2000, Zlen. RV/105/15/13/98 und RV/772-15/13/99, betreffend Einkommensteuer für 1992 bis 1997, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von 1.172,88 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin und ihr Vater W.K. waren zu je 11,7647 % als Kommanditisten an der S KG, Berlin, und an der C KG, Wien, beteiligt. Nach dem Gesellschaftsvertrag der C KG waren feste Kapitalkonten für die Einlagen der Gesellschafter einzurichten, daneben Sonderkonten für die von den Gewinnanteilen einzubehaltenden Beträge und Privatkonten für die Verbuchung aller sonstigen Verrechnungsfälle. Die Kapitaleinlagen der Kommanditisten und die Sonderkonten der Gesellschafter sollten nach einem näher bestimmten Zinssatz verzinst werden und die den einzelnen Gesellschaftern zustehenden Zinsen diesen auf den Privatkonten gutgeschrieben werden (§ 6). Von dem nach Abzug der genannten Verzinsungen verbleibenden Gewinn sollten in jedem Kalenderjahr 20 % einbehalten und den Gesellschaftern auf Sonderkonten gutgebracht werden (§ 7). Beim Tode eines Kommanditisten sollte die Gesellschaft mit dessen Erben fortgesetzt werden. Für die Abtretung und Verpfändung von Gesellschaftsanteilen sowie für die Bestellung des Nießbrauchs an Gesellschaftsanteilen war die Zustimmung aller Gesellschafter erforderlich, welcher es bei Verfügungen über Gesellschaftsanteile durch die Gesellschafter an ihre Ehegatten, Kinder, Enkelkinder oder an andere Gesellschafter nicht bedurfte (§ 12).

Der Vater der Beschwerdeführerin errichtete am 17. Juli 1985 ein Testament, welches er am 16. Mai 1988 änderte und worin er (in der geänderten Fassung) seine Tochter, die Beschwerdeführerin, als Alleinerbin einsetzte. Im Testament dachte er u.a. seiner Ehefrau B.K., seiner Stieftochter A.M. sowie der G.W. und der B.P. Vermächtnisse zu. Die Vermächtnisnehmer sollten u.a. den Nießbrauch, und zwar B.K. für je 40 %, A.M. für je 10 %, G.W. für je 20 % und B.P. für je 10 % seiner Kommanditanteile an der S KG und an der C KG erhalten. Der anteilige Nießbrauch sollte bei der C KG folgende Zinsen und Gewinnanteile umfassen:

Die Verzinsung gemäß § 6 Abs. 3 des Gesellschaftsvertrages und den nach Zuweisung zu dem Sonderkonto verbleibenden Gewinn sowie den Verlust gemäß § 7 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrages, wobei die Zuweisung zum Sonderkonto gemäß § 7 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrages bei der Berechnung des Nießbrauchs außer Betracht zu bleiben habe. Ein allenfalls auftretender Verlust sollte von späteren Gewinnanteilen abgezogen werden.

Am 5. März 1991 verstarb der Vater der Beschwerdeführerin.

Die Beschwerdeführerin schloss am 7. Mai 1992 mit B.K. eine Vereinbarung, wonach sie ihr einen Nießbrauch an den näher bezeichneten Kommanditanteilen u.a. an der C KG mit Wirkung vom 5. März 1991 bestellte, welcher sich auf die Verzinsung der festen Kapitaleinlage (Teilkommanditanteile), auf die jeweiligen Zinsen, die die Gesellschaft ihren Gesellschaftern auf die gebildeten Sonderkonten (Rücklagenkonten) zahlt, und zwar in der Höhe, die 40 % desjenigen Betrages entspricht, den der Erblasser W.K. nach dem Stand des Rücklagenkontos per 5. März 1991 erhalten hätte, und auf den nach Abzug der erwähnten Verzinsung verbleibenden anteiligen Jahresüberschuss, welcher auf die um einen den Sonderkonten der Gesellschafter gutgebrachten Einbehalt von zurzeit 20 % geminderte Kapitaleinlage entfällt, erstrecken sollte. Die Nießbraucherin sollte nach Maßgabe der Überschussbeteiligung auch am Verlust, jedoch nur mit der Maßgabe teilnehmen, dass etwaige Verluste mit späteren Gewinnanteilen zu verrechnen seien. Für das Rumpfjahr 1991 (5. März bis 31. Dezember 1991) würden die Zins- und Überschussbeteiligung mit fünf Sechstel der Jahresbezüge bemessen. Die Verwaltungs- und Stimmrechte aus dem nießbrauchsbelasteten (Teil)Kommanditanteil sollten bei der Beschwerdeführerin verbleiben. Dessen unbeschadet sei die Nießbraucherin berechtigt, diejenigen Auskünfte von der Gesellschaft einzuholen, welche die Höhe der auszuschüttenden Beträge (Zinsen und Überschussbeteiligung) betreffen.

Ein am 1. November 1994 von B.P. und am 29. November 1994 von der Beschwerdeführerin unterschriebener Vertrag hielt fest, dass W.K. in seinem Testament der B.P. ein Vermächtnis in Form eines Nießbrauchs an je 10 % der vom Erblasser hinterlassenen Kommanditanteile zugewandt habe. Ob dieser Nießbrauch am Kommanditanteil des Erblasser wirksam bestellt sei, nachdem die Gesellschafterversammlungen der betroffenen Gesellschaften die Zustimmung verweigert hätten, sei eine offene, von den Vertragschließenden nicht einvernehmlich gelöste Frage. B.P. nehme jedoch unter Aufrechterhaltung ihres Rechtsstandpunktes die Absicht der Beschwerdeführerin an, sie schuldrechtlich so zu stellen, wie sie stehen würde, wenn ein Nießbrauch mit gesellschaftsrechtlicher Wirkung wirksam bestellt worden wäre. Zur Erfüllung des Vermächtnisses wurden dann dem Vertrag mit B.K. entsprechende und auf einen Nießbrauch für 10 % der Kommanditanteile angepasste Bestimmungen aufgenommen.

Mit den Einkommensteuererklärungen für 1991, 1992 und 1993 erklärte die über keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich verfügende und daher nur beschränkt einkommensteuerpflichtige Beschwerdeführerin Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 1,027.010 S (1991), 524.812 S (1992) und 874.933 S (1993). Für die Jahre 1992 und 1993 machte sie als Sonderausgaben 244.971 S (1992) und 169.742 S (1993) geltend, welche sich - wie auf den Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen aufgeschlüsselt - als Zahlungen auf Grund der laut Testament des W.K. verfügten Nießbrauchslasten an A.M., B.K., G.W. und B.P. ergäben.

Das Finanzamt setzte die Einkommensteuer für 1991, 1992 und 1993 erklärungsgemäß und unter zusätzlichem Abzug des Sonderausgabenpauschales fest.

Im Ergebnis einer im Jahr 1995 bei der C KG durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung stellte das Finanzamt mit Bescheiden vom 20. September 1996 die Einkünfte der C KG und davon die auf die Beschwerdeführerin entfallenden Anteile mit 874.924 S (1991), 422.913 S (1992) und 756.390 S (1993) fest. Das Finanzamt rechnete dabei die an B.K. als Nießbrauchserträge geflossenen Beträge nicht der Beschwerdeführerin, sondern unmittelbar der B.K. zu.

Gemäß § 295 BAO erließ das Finanzamt geänderte Bescheide vom 5. November 1996 und setzte die Einkommensteuer für die Beschwerdeführerin für 1992 und 1993 neu fest. Zum einen berücksichtigte das Finanzamt dabei entsprechend den erwähnten Feststellungsbescheiden die Verringerung der der Beschwerdeführerin zugerechneten Einkünfte um

die unmittelbar der B.K. zugerechneten Beträge, zum anderen erkannte das Finanzamt lediglich das Sonderausgabenpauschale an.

Mit ihrer Einkommensteuererklärung für 1994 erklärte die Beschwerdeführerin Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 705.917 S und machte Sonderausgaben in Höhe von 61.155 S geltend, welche sich aus Zahlungen auf Grund der Nießbrauchslasten an A.M. und B.P. sowie aus dem Sonderausgabenpauschale zusammensetzten.

Mit Bescheid vom 11. November 1996 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für 1994 fest, wobei es die Einkünfte erklärungsgemäß übernahm, jedoch die geltend gemachten Sonderausgaben nur in Höhe des Sonderausgabenpauschales zuerkannte.

Gegen die (für 1992 und 1993 gemäß § 295 BAO geänderten) Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1992 bis 1994 berief die Beschwerdeführerin und beantragte, die 1992 und 1993 an A.M., G.W. und B.P., 1994 an A.M. und B.P. geflossenen Zahlungen als Sonderausgaben anzuerkennen. Da die an B.K. geflossenen Zahlungen vom Finanzamt dieser unmittelbar als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zugerechnet worden seien, wären diese Zahlungen im Berufungsantrag nicht mehr enthalten. Zu den geltend gemachten Sonderausgaben hielt die Beschwerdeführerin fest, dass die Zahlungen dauernde Lasten im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 1 EStG seien, welche sich auf der rechtlichen Verpflichtung aus dem Testament des W.K. unter Auflage der Nießbrauchsbestellungen an den Einkünften aus dem vermachten Geschäftsanteil ergäben, und für eine längere Zeit, nämlich jeweils bis zum Tode der Berechtigten, bei A.M. bis zum Tode deren Mutter B.K., bestanden hätten. Ein Inlandsbezug sei dadurch gegeben, dass sich die Zahlungen ausschließlich aus den der Beschwerdeführerin in Österreich zuzurechnenden Einkünften aus Gewerbebetrieb, nämlich dem ihr zuzurechnenden Gewinn der C KG, bemesse und davon abhängig sei.

In einer Ergänzung zu dieser Berufung legte die Beschwerdeführerin dem Finanzamt "bezugnehmend auf ein Telefonat" u. a. ein Protokoll der Gesellschafterversammlung vom 22. Oktober 1991 vor, wonach die anwesenden Gesellschafter einstimmig die Zustimmung zur Nießbrauchsbestellung für diejenigen Vermächtnisnehmer versagt hatten, welche nicht unter § 12 des Gesellschaftsvertrages fielen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 10. März 1998 wies das Finanzamt die Berufung hinsichtlich der Jahre 1992 und 1993 ab, mit Berufungsvorentscheidung vom 13. März 1998 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für 1994 entsprechend der zwischenzeitlich ergangenen Feststellung der Einkünfte der C KG vom 20. März 1997 in Höhe von 448.493 S fest und erkannte lediglich das Sonderausgabenpauschale zu. In beiden Bescheiden wurde die Anerkennung der geltend gemachten Sonderausgaben deshalb versagt, weil kein Inlandsbezug im Sinne des § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 bestehe. Bei Aufwendungen gemäß § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 werde der Inlandsbezug dadurch hergestellt, dass die Zahlungen an eine in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Person geleistet werden müssten, während im Beschwerdefall die Empfänger der Zahlungen in Österreich weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt hätten.

Im Vorlageantrag betreffend diese beiden Berufungsvorentscheidungen wiederholte die Beschwerdeführerin ihre Auffassung, dass sich die Nießbrauchszahlungen am verteilungsfähigen, der Beschwerdeführerin zuzurechnenden Gewinn der österreichischen C KG bemäßen, die Grundlage der Zahlungen daher im Inland gelegen sei und die Zahlungen an die Berechtigten an den "nach Zuweisung zu dem Sonderkonto verbleibenden Gewinn" gebunden seien. Dem würde dadurch Rechnung getragen, dass die Nießbrauchsanteile unmittelbar von der C KG an die Berechtigten überwiesen würden. Daher sei der Inlandsbezug der Zahlungen gegeben.

Mit den Einkommensteuererklärungen für 1995 bis 1997 erklärte die Beschwerdeführerin jeweils entsprechend den Bescheiden des Finanzamtes über die Feststellung der Einkünfte der C KG die ihr zugerechneten und die an B.K., die Witwe des W.K., geflossenen Zahlungen nicht enthaltenden Einkünfte und machte jeweils an A.M., B.P. und G.W. geflossene Zahlungen "auf Grund der laut Testament verfügten Nießbrauchslasten" als Sonderausgaben geltend.

Das Finanzamt setzte mit Bescheiden vom 30. März 1998 die Einkommensteuer für 1995 und 1996 und mit Bescheid vom 25. August 1999 die Einkommensteuer für 1997 fest, übernahm die Höhe der Einkünfte aus den Erklärungen und erkannte Sonderausgaben lediglich in Höhe des Sonderausgabenpauschales an. Auf die "Begründung des Jahres 1994" wurde verwiesen.

Dagegen berief die Beschwerdeführerin jeweils im Wesentlichen mit derselben Begründung wie in den Berufungen betreffend die Vorjahre.

Mit Schriftsatz vom 9. Mai 2000 teilte die Beschwerdeführerin der belangten Behörde als "Zusammenfassung der telefonischen Erörterung" u.a. mit, dass offen geblieben sei, ob es sich bei den von ihr vorgenommenen Zahlungen aus ihrem Ergebnisanteil an der C KG um Nießbräuche handle. Die Beschwerdeführerin legte gleichzeitig Schreiben deutscher Rechtsanwälte vor, wonach die zu Gunsten der A.M., der B.P. und der G.W. (letzterer nur für 1992 und 1993) am Geschäftsanteil der Beschwerdeführerin bestellten Nießbräuche reine Ertragsnießbräuche seien. Diesen Ertragsnießbräuchen hätten die Gesellschafter der C KG zugestimmt. Die Gesellschafter hätten sich nur geweigert, der Nießbrauchbestellung unter Einschluss einer Mitverwaltung der Nießbraucher ihre Zustimmung zu geben. Die Ertragsnießbräuche würden bei der C KG auf gesonderten Nießbrauchskonten erfasst und unterlägen somit im Zuge der Feststellung des Jahresabschlusses auch der Zustimmung durch die Gesellschafter. Erst nach dieser Zustimmung seien die Nießbräuche an die Nießbrauchsberechtigten auszuschütten. Mit "Nießbrauchsverzichtsvertrag" vom 18. Dezember 1992 habe G.W. auf ihren Nießbrauch verzichtet, weshalb die Zahlungen ab 1994 an sie eingestellt worden seien. Eine Ablichtung dieses Vertrages legte die Beschwerdeführerin bei. Sollte die belangte Behörde auf Vorlage eines formellen Beschlusses der Gesellschafterversammlung bezüglich der Ertragsnießbräuche am Geschäftsanteil der Beschwerdeführerin bestehen, ersuche die Beschwerdeführerin um Benachrichtigung, um einen derartigen Beschluss beschaffen zu können.

Auf Grund einer Anfrage der belangten Behörde teilte das Finanzamt C. in Berlin der belangten Behörde mit, dass "laut Rücksprache mit dem Steuerbüro E." ein Nießbrauch in Deutschland bestehe, der vom Finanzamt C. berücksichtigt werde, sowie ein zusätzlicher Nießbrauch in Österreich, für den die Geltendmachung als Sonderausgaben in Deutschland nicht erfolge.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 1994 teilweise Folge und übernahm die gegenüber dem bekämpften Bescheid des Finanzamtes mit Feststellungsbescheid vom 20. März 1997 geänderten geringeren Einkünfte. Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend die übrigen streitanhängigen Jahre 1992 und 1993 sowie 1995 bis 1997 wies die belangte Behörde als unbegründet ab.

Ein Inlandsbezug der als Sonderausgaben geltend gemachten Zahlungen sei nicht gegeben. Sowohl die Beschwerdeführerin als auch die Zahlungsempfänger der Nießbrauchszahlungen seien in Österreich nicht wohnhaft. Ein Nießbrauch an Beteiligungserträgen eines inländischen Unternehmens sei nie wirksam bestellt worden; vielmehr hätten die Gesellschafter unter Bezugnahme auf die Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages, wo ohne jede Unterscheidung von der "Bestellung eines Nießbrauchs an Gesellschaftsanteilen" die Rede sei, ihre Zustimmung ausdrücklich verweigert. Es sei letztlich lediglich zu einer schuldrechtlichen Vereinbarung gekommen, womit ein finanzieller Vorteil, vergleichbar dem Nießbrauch, eingeräumt worden sei. Die Berechnung der Höhe dieser Zuwendungen auf Grundlage der Betriebsergebnisse eines österreichischen Unternehmens würde keinen Inlandsbezug dieser Zahlungen begründen. Es handle sich um freiwillige zivil- bzw. schuldrechtliche Vereinbarungen zwischen nicht im Inland ansässigen deutschen Staatsbürgern, welche einen Versuch darstellten, den letztwilligen Verfügungen eines ebenfalls nicht in Österreich ansässig gewesenen deutschen Staatsbürgers weitgehend zu entsprechen, und denen es an einem Bezug zum Inland mangle. Auch der Umstand, dass die Zahlungen direkt durch die C KG an die durch die Verträge Begünstigten geleistet würden, vermöge keinen Inlandsbezug zu begründen. Es handle sich lediglich um eine Verrechnungsweisung der Beschwerdeführerin, welche allein über ihre Gewinnanteile verfügungsberechtigt sei. Vier "in Raten geleistete, entschädigte Ansprüche der G.W." stellten weder Renten noch dauernde Lasten dar, sondern die ratenweise Tilgung einer feststehenden Schuld. Im Übrigen käme ein Abzug als Sonderausgaben auch gemäß § 20 Abs. 3 EStG 1988 nicht in Betracht, weil die Zahlungen der Beschwerdeführerin nicht auf einem besonderen Verpflichtungsgrund (Testament des Vaters), sondern auf einer freiwillig eingegangenen vertraglichen Verpflichtung beruhten.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Beschwerdeführerin unterliegt mit ihren Einkünften aus den Kommanditanteilen an der C KG mangels Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthaltes in Österreich unstrittig der beschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs. 3 EStG 1998), welche sich auf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, nämlich aus ihren Kommanditanteilen an der C KG, beschränkt (§ 98 Z 3 leg. cit.).

Einleitend ist festzuhalten, dass hinsichtlich der für die Jahre 1992 und 1993 noch als Sonderausgaben geltend

gemachten, der B.K., der Witwe des Erblassers, zugeflossenen Beträge die Beschwerdegründe keine gesonderten Ausführungen enthalten, diese Beträge mit dem angefochtenen Bescheid nicht mehr als Einkünfte der Beschwerdeführerin, sondern unmittelbar der B.K. gewertet wurden und - wobei die Richtigkeit dieser Zurechnung, welche durch die gemäß §§ 192 und 252 BAO Bindungswirkung entfaltenden Feststellungsbescheide vorgenommen wurde, im Beschwerdefall vom Verwaltungsgerichtshof nicht zu prüfen ist - solcherart die Beschwerdeführerin durch die Nichtanerkennung der der B.K. zugeflossenen Beträge als Sonderausgaben in dem unter dem Beschwerdepunkt ausdrücklich geltend gemachten Recht auf "Sonderausgabenabzug der von mir geleisteten Nießbrauchszahlungen" nicht verletzt wurde.

Gemäß § 18 Abs. 1 Z 1 erster Satz EStG 1988 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.

Sonderausgaben sind an sich Ausgaben im Rahmen der Einkommensverwendung, welche der Sphäre der Lebensführung zugehören (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 28. Oktober 1981, 3698/80, VwSlg. 5627/F; und Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III B, Tz 2 zu § 18). Dauernde Lasten sind rechtliche Verpflichtungen zur Geld- oder Sachleistung, die während eines längeren Zeitraumes (mindestens 10 Jahre) bestehen, deren Zeitdauer aber ungewiss ist (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 29. März 1993, 92/15/0052, und Hofstätter/Reichel, aaO, Tz 3 zu § 18).

Was die der G.W. zugeflossenen Zahlungen betrifft, räumt die Beschwerdeführerin in der Beschwerde selbst ein, dass G.W. mit Ausschlagungserklärung vom 4. Jänner 1993 auf das ihr testamentarisch zugedachte Vermächtnis verzichtet habe. Die Beschwerdeführerin legte im Verwaltungsverfahren selbst einen, wenngleich lediglich das Vermächtnis hinsichtlich der Anteile an der S KG, Berlin, betreffenden Nießbrauchsverzichtsvertrag vom 18. Dezember 1992 vor, worin zum Ausgleich des Vermächtnisausschlags die Zahlung eines Betrag von 400.000 DM in vier Raten vereinbart ist und welcher die Aussage enthält, dass G.W. das ihr zugedachte Vermächtnis bisher nicht angenommen habe. Solcherart ist es jedoch für nicht rechtswidrig zu befinden, wenn die belangte Behörde die an G.W. geflossenen Zahlungen nicht als der Beschwerdeführerin entstandene dauernde Lasten gesehen und ihnen die Anerkennung als Sonderausgaben versagt hat.

Die belangte Behörde führt als eine Begründung für die Versagung des Sonderausgabenabzuges an, dass diese Sonderausgaben nicht auf einem besonderen Verpflichtungsgrund, sondern auf einer freiwillig eingegangenen vertraglichen Verpflichtung der Beschwerdeführerin beruht hätten. Daher seien sie gemäß § 20 Abs. 3 iVm § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 nicht abziehbar, weil es sich um freiwillige Zuwendungen ohne besonderen Verpflichtungsgrund handle.

Gemäß § 20 Abs. 3 EStG 1988 können Aufwendungen und Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 4 nicht als Sonderausgaben (§ 18) abgezogen werden. § 20 Abs. 1 Z 4 leg. cit. führt freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen an, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen.

Dass die Empfängerinnen der Zahlungen, A.M. und B.P., gegenüber der Beschwerdeführerin oder dem Erblasser unterhaltsberechtigt gewesen wären, hat weder die belangte Behörde festgestellt noch bieten die vorgelegten Verwaltungsakten einen Anhaltspunkt dafür.

Die belangte Behörde stellte fest, dass ein Nießbrauch nicht wirksam bestellt worden sei. Dafür, dass ein "Ertragsnießbrauch" - es bleibe unklar, wodurch sich ein solcher von einem "gewöhnlichem" Nießbrauch unterscheiden solle - unter den Gesellschaftern unstreitig wäre, gebe es keinerlei Hinweise. Daraus schließt die belangte Behörde offenbar, dass es sich um freiwillige Zuwendungen der Beschwerdeführerin an die Zahlungsempfängerinnen gehandelt habe.

Der der belangten Behörde unklare Unterschied zwischen Ertragsnießbrauch und "gewöhnlichem" Nießbrauch wird u.a. im Schrifttum anschaulich dargestellt (vgl. etwa Frotz, Der Fruchtgenuss an Personengesellschaftsanteilen, GesRZ 1990, 34, insb. S. 36ff, welcher zwischen Nießbrauch am Gewinn und Fruchtgenuss am gesamten Gesellschaftsanteil unterscheidet, und Haslinger, Zuwendungsfruchtgenuss an Unternehmensanteilen, ecolex 1996, 622, welcher zwischen Vollfruchtgenussrecht und Ertragsnießbrauch unterscheidet). Unstrittig ist, dass der Erblasser in seinem Testament den in Rede stehenden Zahlungsempfängern Vermächtnisse zugedacht hatte, die dadurch zu erfüllen waren, dass ihnen an den der Beschwerdeführerin vererbten Kommanditanteilen ein Nießbrauch, zumindest darunter aus diesen Anteilen fließende, im Testament genau abgegrenzte Zahlungen zukommen sollten. Selbst wenn ein Vollfruchtgenussrecht oder Fruchtgenuss am gesamten Gesellschaftsanteil mangels Zustimmung der übrigen

Gesellschafter hinsichtlich der A.M und der B.P. nicht wirksam bestellt worden sein mag, verbleibt doch - worauf die Beschwerdeführerin in Beschwerde und bereits im Schriftsatz vom 9. Mai 2000 zutreffend hinweist - ein Ertragsnießbrauch oder Nießbrauch am Gewinn, wie es der Erblasser in seinem Testament durch ausdrückliche Abgrenzung der Zinsen und Gewinnanteile auch verfügt hatte, für dessen Bestellung es der Zustimmung der Gesellschafter nicht bedurfte (vgl. auch Frotz, aaO, 36, mwN). Ungeachtet des Umstandes, dass die belangte Behörde selbst einräumt, dass diese Zahlungen unmittelbar, wenngleich auf Grund einer Verrechnungsweisung der Beschwerdeführerin, von der C KG erfolgten, war die Beschwerdeführerin gehalten, diese Zahlungen den Vermächtnisnehmern zukommen zu lassen. Dass sie mit den Vermächtnisnehmern eine Vereinbarung über die Abwicklung dieser Zahlungen geschlossen hatte, vermag diesen Zahlungen - entgegen der an einer Stelle des angefochtenen Bescheides vertretenen Ansicht der belangten Behörde - nicht den Charakter der Freiwilligkeit zu verleihen. Die belangte Behörde ist darauf hinzuweisen, dass auch mit B.K., der Witwe des Erblassers, deren Nießbrauch unstrittig ist (wobei sich deren Nießbrauch nicht in einem Gewinnnießbrauch erschöpfte und die daraus fließenden Erträge der B.K. unmittelbar als Einkünfte C KG zugerechnet wurden), eine derartige Vereinbarung geschlossen wurde.

Auf § 20 Abs. 3 EStG 1988 konnte die belangte Behörde den angefochtenen Bescheid demnach rechtens nicht stützen.

Gemäß § 102 Abs. 2 Z 2 erster Satz EStG 1988 sind bei der Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger Sonderausgaben (§ 18) abzugsfähig, wenn sie sich auf das Inland beziehen.

Der von der belangten Behörde hervorgehobene Umstand, dass Erblasser, Beschwerdeführerin und Vermächtnisnehmer deutsche Staatsbürger seien, vermag einen Inlandsbezug nicht auszuschließen.

Einen Inlandsbezug im Sinne des § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 verneint die belangte Behörde mit der Begründung, dass weder die Beschwerdeführerin noch die Empfängerinnen der Nießbrauchszahlungen in Österreich wohnhaft seien. Ein Inlandsbezug durch einen Wohnsitz der Beschwerdeführerin kann aber - worauf die Beschwerdeführerin zu Recht hinweist - schon deshalb nicht hergestellt werden, weil ein solcher Wohnsitz zur unbeschränkten Steuerpflicht der Beschwerdeführerin führen würde und daher Sonderausgaben ohne die Einschränkung des § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 anzuerkennen wären.

Eine Einschränkung der Anerkennung von Renten und dauernden Lasten auf Leistungen, die an im Inland unbeschränkt Steuerpflichtige erbracht werden, sei damit argumentierbar, dass diese Beträge beim Empfänger gemäß § 29 EStG 1988 steuerhängig blieben, während sie bei einem beschränkt steuerpflichtigen Empfänger nicht unter die inländische Einkommenbesteuerung fielen und somit der Minderung der Bemessungsgrundlage beim Leistenden keine anderweitige Steuerhängigkeit dieser Beträge im Inland gegenüber stünde. Diese Ansicht lässt außer Betracht, dass im Falle der unbeschränkten Steuerpflicht eines zur Leistung verpflichteten Abgabepflichtigen der Sonderausgabenabzug solcher Renten oder dauernder Lasten an in Österreich nicht steuerpflichtige Begünstigte zulässig wäre und das von der belangten Behörde als zu vermeiden erachtete Ergebnis einträte. Der Gesetzgeber hat die Sonderausgabenabziehbarkeit dabei nicht mit der Steuerbarkeit beim Empfänger verknüpft. Im Übrigen vermag dieser Umstand einen Inlandsbezug nicht auszuschließen. Dass im von der belangten Behörde zitierten Schrifttum (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Tz 13.2 zu § 102) wohl nur beispielsweise die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht des Zahlungsempfängers oder das Vorhandensein eines im Zusammenhang mit den Zahlungen in Österreich gelegenen Grundstückes als Inlandsbezug angeführt sind, vermag ebenfalls nicht auszuschließen, dass der Inlandsbezug an weitere oder an andere Umstände anknüpft.

Im Beschwerdefall liegt der den Zahlungen wirtschaftlich zu Grunde liegende Umstand darin, dass der Erblasser aus Anteilen an einem in Österreich in der Form einer KG betriebenen Unternehmen Einkünfte erzielt hatte und nach seinem Tod auf Grund seiner letztwilligen Verfügung Teile dieser Einkünfte den Vermächtnisnehmern zugeflossen sind. Da die Quelle dieser Geldflüsse die aus der im Inland betriebenen C KG geflossenen Einkünfte sind, war nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes ein Bezug zum Inland im Sinne des § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 gegeben.

Indem die belangte Behörde insoweit die Rechtslage verkannte, belastete sie den angefochtenen Bescheid mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes, weshalb er gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben war.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 24. September 2003

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2003:2000130188.X00

Im RIS seit

05.11.2003

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at