

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. A in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch die Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes U vom 8. Februar 2010 und 12. März 2010 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2009 sowie Vorauszahlung an Einkommensteuer für 2010

zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

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

### Entscheidungsgründe

Die im Jahr 1955 geborene Beschwerdeführerin (im Folgenden kurz: Bf) ist deutsche Staatsbürgerin. Im Jahr 2003 zog sie gemeinsam mit ihrem Ehegatten nach See in Tirol und begründete dort ihren Hauptwohnsitz. Anfang des Jahres 2004 erwarb sie dort eine Eigentumswohnung, die sie gemeinsam mit ihrem Ehegatten bewohnt. Mit Schreiben vom 19. Mai 2008 ersuchte sie das Finanzamt S ihr auf den von ihr und ihrem Mann ausgefüllten und unterzeichneten „Bescheinigungen EU/EWR“ zu bestätigen, dass sie in den Jahren 2004 bis 2007 keine Einkünfte bezogen habe, die in Österreich als Ansässigkeitsstaat der Besteuerung unterliegen, da sie diese Bescheinigungen für die Abgabe der Steuererklärungen in Deutschland benötige.

Diese Bescheinigungen des Finanzamtes ermöglichten es der Bf nach § 1 Abs. 3 iVm § 1a dEStG (die inhaltlich der österreichischen Norm in § 1 Abs. 4 EStG entspricht), mangels Einkünften in Österreich, in Deutschland als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt zu werden und die damit verbundenen steuerlichen Vorteile (wie zB. Zusammenveranlagung mit dem Ehegatt) in Anspruch zu nehmen.

Am 12. Oktober 2009 nahm das Finanzamt bei der Bf eine Nachschau vor. In einer darüber aufgenommen Niederschrift gab die Bf zusammengefasst an, sie und ihr Ehegatte seien im Jahr 2003 nach See zugezogen, wo sich seit damals auch der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befindet. Ihr Ehegatte beziehe eine staatliche Pension und eine Betriebspension von monatlich insgesamt rd. 1.800 EUR. Sie beziehe seit 15 Jahren eine Leibrente aus einem Erb- und Pflichtteilsverzichtsvertrag in der Höhe von monatlich 2.400 EUR. Eine staatliche Pension bekomme sie erst in ca. 10 Jahren. Darüber hinaus würden sie keine Einkünfte beziehen.

Nach Einsichtnahme in den von der Bf übermittelten Erb- und Pflichtteilsverzichtsvertrag aus dem Jahr 1995 vertrat das Finanzamt die Ansicht, die von der Bf aus dem Erb- und Pflichtteilsverzichtsvertrag bezogene ausländische Leibrente sei in Österreich steuerpflichtig und ersuchte die Bf um Abgabe entsprechender Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2004 bis 2008.

In den von der Bf eingereichten Einkommensteuererklärungen wies die Bf keine in Österreich zu versteuernden Einkünfte aus. In der Begründung verwies der steuerliche Vertreter der Bf auf § 29 Abs. 1 EStG, wonach wiederkehrende Bezüge nur insoweit steuerpflichtig seien, als die Summe der vereinnahmten Beträge den Wert der Gegenleistung übersteige. Die Bf habe als Abgeltung für den Erbverzicht keine Rentenzahlung sondern einen Kapitalbetrag von 1.370.000 DM erhalten. Dieser Betrag sei in eine Rentenversicherung bei der C Versicherungen AG eingezahlt worden. Für die monatlichen Rentenzahlungen der C Versicherungen AG würden die Bestimmungen nach § 29 EStG gelten.

Mit Einkommensteuerbescheiden vom 8. Februar 2010 setzte das Finanzamt für die Jahre 2004 bis 2008 die „Sonstigen Einkünfte“ aus den wiederkehrenden Bezügen mit jährlich 51.129,17 EUR fest, das für die einzelnen Jahre zu einer Abgabenschuld von jeweils 17.149,59 EUR führte. In der Begründung wurde dazu ausgeführt, da im Falle eines Erbverzichtes nicht von einer Gegenleistungsrente ausgegangen werden könne, seien die Rentenzahlungen ohne die Einschränkung des § 29 Z 1 vorletzter Satz EStG 1988 sofort als sonstige Einkünfte steuerpflichtig. Die Rentenbezüge seien nach der Aktenlage mit 51.129,17 EUR (8.333,33 DM x 12 Monate = 99.999,96 DM, Umrechnungskurs 1,95583 = 51.129,17 EUR) anzusetzen gewesen.

In der gegen diese Bescheide am 11. März 2010 eingebrachten Berufung wurde das bisherige Vorbringen wiederholt, wonach die Bf als Abgeltung für den Erbverzicht nicht Rentenzahlungen sondern einen einmaligen Kapitalbetrag von 1.370.000 DM erhalten habe, der anschließend in eine Rentenversicherung eingezahlt worden sei. Es handle sich somit um eine Gegenleistungsrente für die eine Steuerpflicht erst eintrete, wenn die Summe der wiederkehrenden Bezüge den hingegebenen Betrag von 1.370.000 DM übersteige, das erst im Jahr 2012 eintrete.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 12. März 2010 setzte das Finanzamt auch für das Jahr 2009 die „Sonstigen Einkünfte“ aus den von der Bf bezogenen Rente mit 51.126,16 EUR fest und erließ für das Jahr 2010 einen entsprechenden

Einkommensteuer-Vorauszahlungsbescheid, gegen die die Bf mit Eingabe vom 23. März 2010 mit gleichlautender Begründung wie für die Vorjahre ebenfalls Berufung erhab.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 26. Mai 2010 wies das Finanzamt die oben angeführten Berufungen als unbegründet ab. In der Begründung wird ausgeführt, der Notariatsakt vom 24. Mai 1995 beinhaltete nicht eine einmalige Kapitalabfindung in Höhe von 1.370.000 DM sondern eine monatliche Rente in der Höhe von 8.333 DM für den Verzicht auf das Erb- und Pflichtteilsrecht. Dies sei aus der vorgelegten Versicherungspolizze der C Versicherungen AG ersichtlich, in der als Versicherungsnehmer O K (Vater der Bf) und als versicherte Person seine Tochter L K (Bf) ausgewiesen seien. Die Rente werde nur an die Bf bezahlt. Im Falle ihres Ablebens während der Garantiezeit von 10 Jahren, würde die Rente an ihre leiblichen Abkömmlinge bzw. bei Fehlen solcher, an ihren Vater ausbezahlt. Die Bf habe nie über die Summe von 1.370.00 DM verfügen können. Da im Falle eines Erbverzichtes nicht von einer Gegenleistungsrente ausgegangen werden könne, seien die Rentenzahlungen ohne die Einschränkung des § 29 Z 1 EStG 1988 sofort als „Sonstige Einkünfte“ steuerpflichtig.

Mit Schreiben vom 24. Juni 2010 stellte die Bf den Antrag auf Entscheidung über die Berufungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergänzend wurde ausgeführt, der Ansicht des Finanzamtes, wonach nicht die vereinbarte Kapitalabfindung sondern eine monatliche Rente Gegenstand des Verzichts auf das Erb- und Pflichtteilsrecht gewesen sei, könne nicht zugestimmt werden. Ein Erbverzicht bestehe darin, dass ein potentiell Berechtigter auf sein künftiges Erbrecht durch Vertrag mit dem Erblasser verzichte. In einem Erbverzicht liege im Ergebnis eine vorweggenommene Erbfolgeregelung.

Allfällige Abfindungen, die der Erblasser dem zunächst Berufenen, aber Verzichtenden gewähre, könnten in Sachwerten (Unternehmen, sonstige Vermögenswerte) oder in Geldleistungen bestehen. Sie seien als unentgeltliche Zuwendungen zu betrachten und würden im Allgemeinen als solche keine unmittelbar einkommensteuerrechtliche Wirkungen auslösen (vgl. Stoll, Rentenbesteuerung<sup>4</sup>, Auflage Rz 913).

Wie dem Notariatsakt vom 24. Mai 1995 zu entnehmen sei, sei der Erbverzicht unter der Bedingung der Leistung einer Einmalzahlung in Höhe von 1.370.000 DM erfolgt. In weiterer Folge hätten der Erblasser und die Bf als Pflichtteilsberechtigte und zugleich Verfügungsberichtige über den Betrag von 1.370.000 DM in übereinstimmender Willenserklärung die Verfügung getroffen, der Verpflichtete O K möge aus Vereinfachungsgründen und zum Zwecke der Verkürzung von Zahlungswegen im Namen seiner Tochter in Höhe der vereinbarten Einmalzahlung eine Rentenversicherung abschließen. Wie dem Versicherungsschein zu entnehmen sei, sei die Bf versicherte Person. Abschließender und sohin Vertragspartner der C Versicherungen AG sei im Auftrag der Bf ihr Vater O K gewesen. Dies berühre jedoch nicht die Stellung der versicherten Person und der Leistungsberechtigten aus der Versicherung.

Werden die wiederkehrenden Bezüge als angemessene Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern geleistet, gelte folgendes: die wiederkehrenden

Bezüge sowie gänzliche oder teilweise Abfindungen derselben seien nur insoweit steuerpflichtig, als die Summe der vereinnahmten Beträge (Renten, dauernde Lasten, gänzlich oder teilweise Abfindungen derselben sowie allfällige Einmalzahlungen) den Wert der Gegenleistung übersteige.

Eine Gegenleistungsrente sei anzunehmen, wenn der Kapitalwert der Rente eine angemessene Gegenleistung für das übertragene Wirtschaftsgut darstelle.

Eine Gegenleistungsrente liege auch dann vor, wenn die Gegenleistung nicht vom Rentenempfänger sondern von einem Dritten erbracht werde (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, § 29, Tz 16).

Eine Gegenleistungsrente würde z.B. bei wiederkehrenden Bezügen aus einer privaten Pensionsversicherung vorliegen, die zB auf Grund einer Einmalzahlung gewährt würden; das gleiche gelte, wenn die Prämienzahlungen nicht vom Rentenberechtigten selbst, sondern von einem Dritten zur Gänze oder teilweise geleistet worden seien. Im vorliegenden Sachverhalt sei die Einmalzahlung vom Vater der Bf geleistet worden.

Rechtsentscheidend sei im vorliegenden Sachverhalt, auf welchem Rechtsgrund sich der Anspruch der Bf auf die Rentenzahlung begründe.

Die Behörde vertrete die Rechtsansicht, dass die wiederkehrenden Bezüge nicht als Gegenleistungsrente zu qualifizieren und die Rentenzahlungen ohne Einschränkung des § 29 Z 1 EStG sofort als sonstige Einkünfte steuerpflichtig seien. Die Behörde übersehe hierbei jedoch, dass es sich nicht um den Verzicht auf die Durchsetzung von Pflichtteilsansprüchen gegen eine Rente handle, welche dem Erblasser gegenüber erklärt und durch Abmachung mit den Erben abgesichert worden wäre. Eine derartige Rente hätte zu Einkünften nach § 29 Z 1 erster Satz EStG geführt, weil in diesem Falle nämlich die letztwillig vermachten Rentenbezüge den Erben aus dem Rechtsgrund der Annahme der Erbschaft treffen würden. Mangels Freiwilligkeit der Zuwendung wäre in diesem Falle die Steuerpflicht des Legates gegeben (vgl. Stoll, Rentenbesteuerung, Rz 1072, wie von der Behörde zitiert). Im verfahrensgegenständlichen Fall treffe aber die Verpflichtung zur Leistung von monatlichen Renten nicht einen Erben aus der Annahme der letztwilligen Verfügung, sondern einen unabhängigen Dritten, das Versicherungsunternehmen, welches auf Grund des Versicherungsvertrages, bezogen auf den geleisteten Einmalbetrag, den vertragsgegenständlichen monatlichen Rentenbetrag leiste.

In der Beantwortung eines Vorhaltes des Unabhängigen Finanzsenates vom 6. Mai 2013 wurde vom steuerlichen Vertreter der Bf erstmals bestritten, dass die Bf in Österreich ansässig sei. Sie wohne seit annähernd 30 Jahren in der Eigentumswohnung ihres Vaters in Köln, die mit dem Tode ihres Vaters im Jahr 2010 in ihr Eigentum übergegangen sei. Sie habe zwar in Österreich seit dem Veranlagungsjahr 2004 einen Wohnsitz in See, den Wohnsitz in Köln habe sie aber nie aufgegeben. Den überwiegenden Teil des Jahres verbringe sie mit ihrem Ehemann in Deutschland, dort befindet sich neben der Familie auch ihr persönlicher Freundeskreis. Bedingt durch ihre angeschlagene Gesundheit, seien

von ihr in den vergangenen Jahren vermehrt Krankenhausaufenthalte und Arztbesuche notwendig gewesen. Sie sei in Deutschland krankenversichert und unterliege in Österreich keiner gesetzlichen Krankenversicherung. Die ärztliche Versorgung finde in Deutschland statt. Der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen habe sich immer in Deutschland befunden und liege nach wie dort. Aufgrund ihrer Ansässigkeit in Deutschland stehe Österreich kein Besteuerungsrecht zu.

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Verwaltungsgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Das Verfahren betreffende Anbringen wirken ab 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Die streitgegenständlichen beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz am 31. Dezember 2013 bereits anhängigen Berufungen sind daher vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden zu erledigen.

### ***Über die Beschwerden wurde erwogen:***

#### **I) Steuerpflicht in Österreich:**

- 1) Vorerst ist zu klären, ob Österreich oder Deutschland das Besteuerungsrecht an der hier strittigen Rente zusteht. Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind unbeschränkt steuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle inländischen und ausländischen Einkünfte.
- 2) Für die Beschwerdejahre ist das in Geltung stehende Abkommens vom 24. August 2000 zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen anzuwenden (kurz: DBA-Deutschland). Artikel 18 Abs. 1 des DBA-Deutschland normiert bezüglich Ruhegehälter, Renten und ähnliche Zahlungen: Erhält eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen oder Renten aus dem anderen Vertragsstaat, so dürfen diese Bezüge nur im erstgenannten Staat besteuert werden.

Nach Abs. 4 leg.cit bedeutet der Begriff „Rente“ bestimmte Beträge, die regelmäßig zu festgesetzten Zeitpunkten lebenslänglich oder während eines bestimmten oder bestimmbaren Zeitabschnittes auf Grund einer Verpflichtung zahlbar sind, die diese

Zahlungen als Gegenleistung für in Geld oder Geldwert bewirkte angemessene Leistung vorsieht.

Nach Art. 21 Abs. 1 DBA-Deutschland, dürfen Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, die in den vorstehenden Artikeln nicht behandelt wurden, ohne Rücksicht auf ihre Herkunft nur in diesem Staat besteuert werden.

Die hier strittige Rente unterliegt nach dem DBA-Deutschland somit nur dann im Inland der Besteuerung, wenn die Bf während der Streitjahre in Österreich ansässig war.

3) Nach Art. 4 Abs. 1 DBA-Deutschland bedeutet der Ausdruck "eine in einem Vertragsstaat ansässige Person" eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthaltes, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist.

Ist nach Abs. 1 eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt die Person nach Abs. 2 lit. a leg.cit. als nur in dem Staat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt; verfügt sie in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

Wie bereits eingangs dargestellt, ist die Bf im Jahr 2003 von Deutschland nach Österreich gezogen und hat zu Beginn des Jahres 2004 in See eine Eigentumswohnung erworben, die sie gemeinsam mit ihrem Ehegatten bewohnt. Seit 26. November 2003 hat sie dort durchgehend ihren Hauptwohnsitz. Das Finanzamt ist daher im gegenständlichen Abgabenverfahren zu Recht davon ausgegangen, dass die Bf in Österreich ansässig und unbeschränkt steuerpflichtig ist.

4) Erstmals in der Vorhaltsbeantwortung vom 30. Juli 2013 wird vom steuerlichen Vertreter der Bf behauptet, der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Bf habe sich immer in Deutschland befunden und liege nach wie vor in Deutschland. Sie wohne seit annähernd 30 Jahren in der väterlichen Eigentumswohnung ihres zwischenzeitig verstorbenen Vaters in der H-Straße in Köln.

Im Vorhalt vom 13. August 2013 wurde der Bf entgegen gehalten, dass ihre Behauptung im Widerspruch zu ihren bisherigen Angaben stehe. So habe sie vom Finanzamt-S im Jahr 2008 für die Jahre 2004-2007 eine Bescheinigung für die deutsche Steuerbehörde nach § 1a Abs. 2 dt. EStG erwirkt, in der sie gegenüber dem Finanzamt angab, sie und ihr Ehegatte seien in Österreich ansässig, würden aber in Österreich keine steuerpflichtige Einkünfte beziehen. Ebenso habe sie gegenüber dem Finanzamt S am 12.10.2009 niederschriftlich erklärt, dass sie seit dem Jahr 2003 ihren Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich habe. Anlässlich des Erwerbes der Wohnung in See im Jahr 2004 sei von ihr als letzte Adresse in Deutschland die C-Straße, D-xxxx Köln, angegeben worden. Nunmehr werde behauptet, sie wohne bereits seit über 30 Jahren in der H-Straße in Köln.

Die Bf wurde daher ersucht, falls sie (entgegen ihren bisherigen Vorbringen) die nunmehrige Behauptung, sie habe in den Beschwerdejahren ihren Mittelpunkt der Lebensinteressen in Deutschland gehabt, aufrecht erhalten wolle, dies durch entsprechende Meldebestätigungen und andere geeignete Unterlagen aus denen zweifelsfrei hervorgehe, dass sie sich in den Streitjahren vorwiegend in Deutschland aufgehalten habe und dort auch die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen gehabt habe, zweifelsfrei zu erweisen.

5) Ein Nachweis für ihre Behauptungen ist jedoch nicht erbracht worden. Der steuerliche Vertreter führte dazu in einem Schreiben lediglich aus, dass er von der Bf keine Unterlagen (Meldebestätigungen usw.) erhalten habe.

Gerade bei dem hier bestehenden Auslandsachverhalt wäre es Sache der Bf gewesen, die von ihr erhobenen und zu ihren früheren Angaben in Widerspruch stehenden Behauptungen durch die Beibringung geeigneter Beweismittel zweifelsfrei nachzuweisen. Von der Bf wurde aber lediglich vorgebracht, bei der beim Erwerb der Wohnung in See gegenüber dem Bezirksgericht angegebenen Adresse in Deutschland, handle es sich um die Anschrift ihres Ehegatten. Unter dieser Adresse habe sie nach ihrer Hochzeit im Jahr 2002 gemeinsam mit ihren Ehegatten rd. eineinhalb Jahre gewohnt.

Mit diesen Angaben vermag die Bf ihre Behauptung, wonach sie in den Streitjahren in Deutschland ansässig gewesen sei, nicht zu stützen, denn es betrifft den Zeitraum vor die Bf nach Österreich gezogen ist. Wie der Aktenlage zu entnehmen ist, hat die Bf im Februar 2002 geheiratet. Falls die Angabe, wonach sie nach ihrer Hochzeit in der Wohnung in der C-Straße, D-xxxx Köln, rd. eineinhalb Jahre gemeinsam mit ihren Ehegatten gewohnt hat, richtig ist, so wäre damit lediglich erwiesen, dass sie bis zu ihrem Umzug nach Österreich in dieser Wohnung gewohnt hat, damit ist aber für das gegenständliche Beschwerdeverfahren nichts zu gewinnen.

6) Die Bf konnte somit nicht einmal erweisen, dass sie in den Streitjahren in Deutschland über eine ständige Wohnstätte (der abkommensrechtliche Begriff der "ständigen Wohnstätte" deckt sich weitgehend mit dem Begriff "Wohnsitz" iSd § 26 BAO) verfügt hat. Abgesehen davon, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen für die Feststellung der Ansässigkeit nur dann heranziehen gewesen wäre, wenn die Bf in beiden Staaten eine ständige Wohnstätte gehabt hätte, konnte sie auch nicht nachweisen oder glaubhaft machen, dass sie in Deutschland die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen gehabt hat als in Österreich.

Die Bf, die seit dem Jahr 2003 ununterbrochen den Hauptwohnsitz im Inland hat und seit damals die von ihr hier erworbene Wohnung gemeinsam mit ihrem Ehegatte bewohnt und in einer Niederschrift im Jahr 2009 gegenüber dem Finanzamt erklärt hat, ihren Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich zu haben, gilt in den Beschwerdejahren zweifelsfrei als in Österreich ansässig.

7) Nur der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass hinsichtlich der hier strittigen Rente, eine Doppelbesteuerung vorliegt. Obwohl die Bf nach dem DBA-

Deutschland zumindest in den Beschwerdejahren in Österreich ansässig und damit unbeschränkt steuerpflichtig war, ist - wie aus dem im Zuge des Beschwerdeverfahrens vorgelegten deutschen Einkommensteuerbescheiden der Jahre 2004-2007 zu entnehmen ist – die Bf gemeinsam mit ihrem Ehegatten, aufgrund der eingangs angeführten, vom zuständigen inländischen Finanzamt ausgestellten „Bescheinigungen EU/EWR“ (nach der die Bf und ihr Ehegatte keine Einkünfte bezogen haben sollen, die in Österreich der Besteuerung unterliegen), auch in Deutschland als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt worden. Entsprechend ist auch der nach deutschem Einkommensteuerrecht ermittelte Ertragsanteil der hier strittigen Rente in Deutschland der Einkommensteuer unterzogen worden.

## **II) Steuerpflicht der Rente:**

1) Mit der am 24. Mai 1995 in Köln verfassten, von der Bf und ihrem Vater unterzeichneten notariellen Urkunde, verzichtete die Bf gegenüber ihrem zwischenzeitig verstorbenen Vater O K, der ebenfalls deutscher Staatsbürger war und damals auf den Bahamas lebte, auf ihr gesetzliches Erb- und Pflichtteilsrecht und schied (einschließlich ihrer Abkömmlinge) damit aus der gesetzlichen Erbfolge aus. Bezuglich der Gegenleistung wurde folgende vertraglich Vereinbarung getroffen:

„Als Gegenleistung für den Erb- und Pflichtteilsverzicht verpflichtete sich Herr O K bei der C Versicherungen AG unverzüglich eine Rentenversicherung mit einer Einmalzahlung in Höhe von 1.370.000 DM auf den Namen seiner Tochter L K abzuschließen. Die hieraus resultierende Rente für seine Tochter beträgt 8.333,33 DM monatlich, erstmals fällig am 1. Juli 1995.“

Dem vorliegenden Versicherungsschein der C Versicherungen AG vom 8. Juni 1995, in dem der Vater der Bf als Versicherungsnehmer und die Bf als versicherte Person ausgewiesen sind, ist zu entnehmen, dass die Bf für den geleisteten Einmalerlag von 1.370.000 DM während der ersten 10 Jahre beginnend mit 1. Juli 1995 eine jährliche Gesamtrente von 100.000 DM und ab dem 11. Versicherungsjahr eine jährliche Garantierente von 51.095 DM und eine jährliche (nicht garantierte) Gewinnrente aus Überschussbeteiligung von 48.905 DM erhält. Die Rente wird in monatlichen Raten gezahlt, solange die Bf lebt, mindestens aber für die Dauer von 10 Jahren. Im Falle ihres Ablebens während der Rentengarantiezeit wären die noch ausstehenden Garantierenten an ihren Vater und im Falle seines Ablebens an seinen Sohn gezahlt worden.

2) Strittig ist, ob die von der Bf bezogene Rente - wie von ihr vertreten - ein Äquivalent für ein übertragenes Wirtschaftsgut darstellt (Gegenleistungsrente) und damit die monatlich zufließenden Rentenbeträge erst dann steuerpflichtig sind, wenn die Summe der vereinnahmten Beträge, den Wert der Gegenleistung übersteigt oder ob – wie vom Finanzamt vertreten wird - ein solcher Zusammenhang nicht besteht und die monatlichen Rentenzahlungen als sonstige Rente im Sinne des § 29 Z 1 erster Satz EStG sofort steuerpflichtig sind.

Nach § 29 Z 1 erster Satz EStG 1988 gehören wiederkehrende Bezüge zu den sonstigen Einkünften. § 29 Z 1 dritter Satz in der ab der Veranlagung 2004 anzuwendenden Fassung BGBl. I 71/2003 normiert:

"Werden die wiederkehrenden Bezüge als angemessene Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern geleistet, gilt folgendes: Die wiederkehrenden Bezüge sowie gänzliche oder teilweise Abfindungen derselben sind nur insoweit steuerpflichtig, als die Summe der vereinnahmten Beträge (Renten, dauernde Lasten, gänzliche oder teilweise Abfindungen derselben sowie allfällige Einmalzahlungen) den Wert der Gegenleistung übersteigt. Besteht die Gegenleistung nicht in Geld, ist als Gegenwert der kapitalisierte Wert der wiederkehrenden Bezüge (§§ 15 und 16 des Bewertungsgesetzes) zuzüglich allfälliger Einmalzahlungen anzusetzen."

Eine Gegenleistungsrente liegt somit vor, wenn der Wert der Rente eine angemessene Gegenleistung für das übertragene Wirtschaftsgut darstellt. Renten, die auf Grund eines privatrechtlichen Versicherungsvertrages gezahlt werden, sind wiederkehrende Bezüge nach § 29 Z 1 EStG 1988 (Gegenleistungsrenten), die als Gegenleistung für die Übertragung von Geld geleistet werden. Werden im Bereich des Privatvermögens Wirtschaftsgüter gegen Leibrente übertragen, so tritt eine Steuerpflicht der zufließenden Renten gemäß § 29 Z 1 EStG 1988 nicht sofort ein, sondern erst dann, wenn die Summe der zufließenden Rentenbeträge den Wert der Geldzahlung übersteigt. An die Stelle des hingegebenen Wirtschaftsgutes tritt in einer Art Tausch ein Rentenstammrecht. Das in diesem Sinn Hingegebene ist Bestandteil des steuerneutralen Tausches (VwGH 21.04.2005, 2004/15/0155).

3) Wie aus dem oben angeführten Versicherungsschein zu entnehmen ist, ist nicht der Vater der Bf sondern die C Versicherungen AG als Versicherungsgeber und damit als Rentenverpflichteter zur Zahlung der monatlichen Rente an die Bf verpflichtet. Der Rechtsgrund für die Gewährung der Rentenzahlungen an die Bf ist der vom Vaters der Bf an die Versicherung geleistet Einmalerlag von 1.370.000 €. Dass Renten, die aufgrund eines zwischen einer Versicherung und ihrem Kunden abgeschlossenen privatrechtlichen Versicherungsvertrages gezahlt werden, grundsätzlich Gegenleistungsrenten sind, die erst nach Übersteigen des hingegebenen Betrages steuerpflichtig sind, hat der Verwaltungsgericht bereits in den oben angeführten Erkenntnis (VwGH 21.04.2005, 2004/15/0155) ausgesprochen und im Erkenntnis vom 19.03.2013, 2010/15/0141 neuerdings bestätigt (vgl. auch: Büsser in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar, § 29 Tz 4.9; Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2014, § 29 Rz 24). Die an die Bf bezahlte Rente ist somit die Gegenleistung für den geleisteten Einmalerlag. Nur auf Grund der Einmalzahlung des Vaters hat sich die Versicherung im Versicherungsvertrag zur Zahlung einer Rente an die Bf verpflichtet. Aus welchem Rechtsgrund sich der Vater der Bf zur Leistung der Einmalzahlung an die Versicherung entschlossen hat und ob die Rente an den Vater der Bf als Versicherungsnehmer oder an seine Tochter als versicherte Person zu zahlen ist, vermag aus Sicht der Versicherung den Charakter der Rente als Gegenleistungsrente nicht zu beeinflussen. Liegt aber auf

Seiten der Versicherung als Rentenverpflichtete eine Gegenleistungsrente vor, so ist korrespondierend auch bei der Bf als Rentenberechtigte eine Gegenleistungsrente anzunehmen. Der Tatbestand ist auf beiden Seiten grundsätzlich einheitlich zu beurteilen, auch wenn kein unmittelbarer Leistungsaustausch zwischen der Bf als Rentenempfängerin und der Versicherung als Rentenschuldnerin vorliegt, also wenn die Bf nicht selbst, sondern eben ihr Vater den Einmalerlag für die Rente geleistet hat. Auch in der Literatur wird eine Gegenleistungsrente angenommen, selbst wenn die Gegenleistung nicht vom Rentenempfänger sondern von einem Dritten erbracht wurde (vgl. Stoll, Rentenbesteuerung<sup>4</sup>, Rz 1044 f; Doralt, EStG<sup>8</sup>, § 29 Tz 16, § 18 Tz 61), zumal der Dritte das unmittelbare Recht erlangt von der Versicherung die Erfüllung zu fordern und sie nötigenfalls durchzusetzen.

4) Aber auch nach der im Steuerrecht zu beachtenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise, erscheint eine sofortige Besteuerung der Rente bei der Bf als nicht sachgerecht.

Wie dem Erbverzichtsvertrag zu entnahmen ist, hat sich der Vater der Bf als Gegenleistung für den Pflichtteilsverzicht nicht zu laufenden Rentenzahlungen sondern zur Leistung eines Einmalerlages von 1.370.000 DM in eine Rentenversicherung zugunsten der potentiell pflichtteilsberechtigten Tochter verpflichtet. Die Bf hatte daher gegenüber ihrem Vater nicht einen Anspruch auf wiederkehrende Rentenzahlungen sondern auf die Leistung eines einmaligen Betrages von 1.370.000 €, der zu ihren Gunsten verrentet wurde (vgl. BFH, 09.02.2010, VIII R 43/06). Einen unmittelbaren Rentenzahlungsanspruch hat die Bf nur gegenüber der Versicherung; nur ihr gegenüber kann sie die Leistung der Rentenzahlungen fordern und sie nötigenfalls durchzusetzen.

Hätte der Vater seiner Tochter diesen Betrag direkt zugewendet (allenfalls auch unter der Auflage, um diesen Betrag bei einer Versicherung ein Rentenstammrecht zu erwerben), so unterläge dieser Vorgang im privaten Bereich nicht der Einkommensbesteuerung. Hätte die Bf den ihr zugewendet Betrag zum Erwerb eines Rentenstammrechtes aufgewendet, läge zweifelsfrei eine Gegenleistungsrente vor, deren Rentenbezügen die die Besteuerung hinausschiebende Bestimmung des § 29 Z 1 dritter Satz EStG 1988 zu Gute käme.

Der Umstand, dass der Vater der Bf den vereinbarten Betrag nicht direkt an seine Tochter (Bf) sondern einvernehmlich an eine Versicherung zum Erwerb eines Rentenstammrechtes zugunsten seiner Tochter geleistet hat, vermag auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine unterschiedliche steuerrechtliche Beurteilung der Rente nicht zu begründen.

5) Zudem ist auch zu beachten, dass durch den Pflichtteilsverzicht gegen Abfindung im Jahr 1995 nach innerstaatlichen Betrachtung (wenn der Tatbestand damals der österreichischen Besteuerung unterlegen wäre) allenfalls ein erbschafts- bzw. schenkungssteuerpflichtiger Tatbestand iSd § 3 Abs. 1 Z 5 ErbStG verwirklicht worden wäre, (vgl. VwGH 2001/16/0241), der in Höhe der Abfindung nicht der Einkommensteuer unterlegen wäre.

6) Bei der gegenständlichen Rente handelt es sich somit um eine Gegenleistungsrente im Sinne des § 29 Z 1 dritter Absatz EStG 1988 bei der die steuerliche Erfassung der wiederkehrenden Bezüge erst dann zu erfolgen hat, wenn deren Summe den Wert des Einmalerlages von umgerechnet 700.469,88 EUR (1.370.000 DM) übersteigt.

Wie aus den von der Bf beigebrachten Unterlagen und Bestätigungen hervorgeht, sind bis Ende des Jahres 2007 Renten in der Höhe von insgesamt 587.919,70 EUR ausbezahlt worden, sodass der Restbetrag zum Einmalerlag damals noch 112.550,18 € betragen hat. In den Jahren 2006 und 2007 hat die Bf nicht - wie vom Finanzamt angesetzt - Jahresrenten von 51.129,17 EUR erhalten sondern, wie aus den vorgelegten Bestätigungen der Versicherung zweifelsfrei hervorgeht, nur mehr 30.651,12 EUR. Mit einem Überschreiten des Einmalerlages durch die Summe der Rentenzahlungen ist somit erst im Jahr 2011 zu rechnen.

### **III) Zulässigkeit einer Revision:**

Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist zulässig. Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG kann gegen das Erkenntnis eines Verwaltungsgerichtes Revision erhoben werden, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere wenn eine Rechtsprechung des VwGH fehlt. Die hier strittigen Frage, ob bei der Rentenempfängerin auch dann eine Gegenleistungsrente im Sinne § 29 Z 1 dritter Satz in der ab der Veranlagung 2004 anzuwendenden Fassung BGBI. I 71/2003 anzunehmen ist, wenn die Gegenleistung zur Begründung des Rentenstammrechtes nicht von der Rentenempfängerin selbst sondern von einem Dritten zugunsten der Rentenempfängerin erbracht wurde und der Dritte sich zu dieser Leistung aufgrund eines Erb- und Pflichtteilverzichts der Rentenempfängerin verpflichtet hat, hatte der Verwaltungsgerichtshof bisher nicht zu beurteilen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 7. April 2014