



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 7

GZ. RV/0437-W/07
GZ. RV/2989-W/07
GZ. RV/3097-W/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. iur. Oswald Urabic und Mag. Walther Wawronek Steuerberatungs OHG, gegen die Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen Wiener Neustadt betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2004 gemäß § 299 BAO, Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist Angestellter. Mit Notariatsakt (Übergabsvertrag) vom 27. Dezember 1985 (S 1ff/Dauerbelege Einkommensteuerakt, im Folgenden kurz: E-Akt) übertrugen die Eltern des Bw., A und B, eine in 1XXX Wien, C-Straße 109, gelegene Wohnung in dessen Eigentum. Die Übergeber behielten sich auf deren Lebensdauer zur Sicherung ihres Lebensunterhaltes das Fruchtgenussrecht an der übergebenen Liegenschaft vor; weiters räumte der Bw. seinen Eltern ein Belastungs- und Veräußerungsverbot an der Liegenschaft ein.

Am 1. Oktober 1992 begann der Bw. mit der Vermietung dieser Wohnung (S 12/Dauerbelege E-Akt); das Fruchtgenussrecht der Eltern wurde von jenen zunächst nicht in Anspruch genommen. Am 4. Juli 2000 machte der Vater des Bw. - die Mutter war inzwischen verstorben - erstmals Fruchtgenusszahlungen von seinem Sohn geltend (eine Ablichtung des diesbezüglichen Schreibens befindet sich auf S 6/Dauerbelege E-Akt): Er habe bisher von dem ihm zustehenden Fruchtgenussrecht nicht Gebrauch gemacht, weil er neben der ASVG-Pension eine Firmenpension bezogen habe; nunmehr sei dies nicht mehr der Fall, weshalb er diesen ihm zustehenden Anspruch geltend mache. Da der monatliche Überschuss auf Grund der Angaben des Bw. jedenfalls über 8.000,00 S betrage, ersuche er diesen, ihm ab sofort monatlich 8.000,00 S auf sein Konto zu überweisen. Der Bw. kam dem nach und überwies A, beginnend mit 1. Juli 2000, monatlich den angeführten Betrag; die Zahlungen machte der Bw. ab 2000 als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend, was, soweit aus den vorgelegten Finanzamtsakten ersichtlich, seitens der Abgabenbehörde I. Instanz bis einschließlich 2003 unbeanstandet blieb.

Im Zuge der Einkommensteuerveranlagung des Bw. für das Jahr 2004 langte am 31. Juli 2006 beim zuständigen Finanzamt ein Schreiben des steuerlichen Vertreters des Bw., datiert mit 28. Juli 2006, ein (S 13f./2004 E-Akt). Darin wurde ua. ausgeführt, der Verlust aus der Vermietung "C-Straße" resultiere ausschließlich aus den Fruchtgenusszahlungen an den Übergeber der Wohnung in Höhe von rund 6.400,00 €; nach Wegfall dieser Verpflichtung werde die Vermietung jährlich einen Überschuss von rund 2.700,00 € ergeben. Dem Schreiben angeschlossen war eine "Beilage zur Einkommensteuererklärung 2004" (S 15/2004 E-Akt), die – betreffend die Vermietung der in der C-Straße 109 gelegenen Wohnung – Einnahmen von 11.335,90 € und Ausgaben von 16.057,00 € auswies. Letztere setzten sich zusammen wie folgt:

"Betriebskosten: 5.580,29 €.

Geringwertige Wirtschaftsgüter: 0,00 €.

Fruchtgenusszahlungen an A laut Notariatsakt vom 27. Dezember 1985: 6.395,18 €.

Abschreibung laut AfA-Tabelle: 4.081,53 €."

Mit Bescheid vom 31. Oktober 2005 wurde der Bw. erklärungsgemäß zur Einkommensteuer für das Jahr 2004 veranlagt.

Am 18. August 2006 hob das Finanzamt diesen Bescheid gemäß 299 Abs. 1 BAO auf und erließ am selben Tag einen neuen Einkommensteuerbescheid, in dem es den Werbungskostenüberschuss aus der Vermietung der in der C-Straße 109 gelegenen Wohnung nicht mehr anerkannte und stattdessen die daraus resultierenden Einkünfte mit 0,00 € ansetzte. Begründend führte das Finanzamt aus:

"Der Einkommensteuerbescheid 2004 erweist sich als nicht richtig, da aus der Vermietung der Eigentumswohnung in Wien bisher ein Gesamtüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen erzielt wurde, sodass diesbezüglich keine Einkunftsquelle vorliegt. Für den Fall des Wegfalles der Fruchtgenusszahlungen liegt eine Änderung der Bewirtschaftung vor und eine neuerliche Überprüfung hinsichtlich Einkunftsquelleneigenschaft ist vorzunehmen. Das Finanzamt ist vom Wegfall der Fruchtgenusszahlungen zu informieren."

Am 5. September 2006 erhob der steuerliche Vertreter des Bw. Berufung gegen den oa., gemäß § 299 Abs. 1 BAO ergangenen Aufhebungsbescheid und den damit verbundenen neuen Sachbescheid (Einkommensteuerbescheid); er beantragte "die Außerkraftsetzung des Aufhebungsbescheides gemäß § 299 BAO oder, in eventuelle, die Anerkennung der Fruchtgenusszahlungen von 6.395,18 € als Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988".

Zur Berufung gegen den Aufhebungsbescheid führte der steuerliche Vertreter aus, die Begründung dieses Bescheides führe die Unrichtigkeit des aufgehobenen Bescheides darauf zurück, dass "aus der Vermietung der Eigentumswohnung in Wien bisher ein Gesamtüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen erzielt wurde, sodass diesbezüglich keine Einkunftsquelle vorliegt". Dazu sei zu bemerken, dass die Wohnung seit Juli 2000 wieder vermietet sei und seitdem an den Übergeber der Wohnung ein Fruchtgenuss von monatlich 581,38 € (8.000,00 S) bezahlt werde. Der sich aus der Vermietung der Wohnung derzeit ergebende Verlust resultiere zwar unbestritten aus der Zahlung des Fruchtgenusses, dies jedoch erst seit dem Jahr 2000. Gemäß der Liebhabereiverordnung betrage der Beobachtungszeitraum, innerhalb dessen ein Gesamtüberschuss bei einer Vermietung erzielt werden solle, jedoch zumindest zwanzig Jahre. Angesichts des Alters des Fruchtgenussberechtigten (geboren

am 5. Mai 1920) und der Tatsache, dass nach Wegfall der Fruchtgenusszahlungen ein jährlicher Überschuss von zumindest rund 4.000,00 € zu erwarten sei, könne davon ausgegangen werden, dass im Beobachtungszeitraum von zwanzig Jahren mit Sicherheit ein Gesamtüberschuss erzielt werde.

Die Bemerkung in der Begründung, dass ein Wegfall der Fruchtgenusszahlungen eine Änderung der Bewirtschaftung darstelle und sodann die Gewinne aus der Vermietung steuerpflichtig wären, entbehre wohl jeglicher rechtlichen Grundlage. Aus welchem Grund sei der Wegfall einer Zahlungsverpflichtung als Änderung der Bewirtschaftung zu qualifizieren? Damit würde jede mit Kredit finanzierte Investition erst nach Rückzahlung des Darlehens zu einer Einkunftsquelle.

Zur Berufung gegen den neuen Sachbescheid (Einkommensteuerbescheid) führte der steuerliche Vertreter aus, bei der Neuveranlagung des Jahres 2004 seien die Einkünfte aus der Vermietung der Wohnung in 1XXX Wien, C-Straße 109, in Höhe von -4.721,10 € mangels Vorliegens einer Einkunftsquelle nicht berücksichtigt worden. Der angeführte Verlust resultiere ausschließlich aus den an den Übergeber der Wohnung zu leistenden Fruchtgenusszahlungen von insgesamt 6.395,18 €, die als Werbungskosten in der Überschussermittlung berücksichtigt worden seien.

Die Behandlung der Fruchtgenusszahlungen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung widerspreche allerdings der herrschenden, im Folgenden kurz skizzierten Rechtsmeinung:

Sei der Fruchtgenussberechtigte (hier: der Übergeber der Wohnung) nicht ausreichend unternehmerisch tätig, komme es zu einer Zurechnung der Einkünfte beim Fruchtgenussverpflichteten (hier: der Bw.). In diesen Fällen sei nämlich von einer bloßen Überlassung bereits erzielter Einnahmen auszugehen. Daher stellten die vom Fruchtgenussverpflichteten an den Fruchtgenussberechtigten geleisteten Zahlungen bei Ersterem Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 ("Renten und dauernde Lasten") und bei Letzterem Einkünfte gemäß § 29 Z 1 EStG 1988 dar (wobei der steuerliche Vertreter auf Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch: EStG 1988, § 2 Tz 51.5, verwies). Zumal im hier vorliegenden Fall genau diese Konstellation vorliege (der Mietvertrag sei vom Bw. abgeschlossen worden, der Übergeber werde überhaupt nicht unternehmerisch tätig, die Einnahmen würden vom Bw. lukriert und in Höhe des Fruchtgenusses weitergegeben), stellten die Fruchtgenusszahlungen nicht, wie fälschlich in der Steuererklärung ausgewiesen, Werbungskosten bei den Einkünften

aus Vermietung und Verpachtung, sondern Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dar.

Es werde daher beantragt, die Veranlagung 2004 "richtig zu stellen" und die Einkünfte aus der Vermietung der in 1XXX Wien, C-Straße 109, gelegenen Wohnung mit 1.674,08 € festzusetzen und bei den Sonderausgaben den Betrag von 6.395,18 € (Fruchtgenusszahlungen) zum Abzug zuzulassen.

Im Zuge der Berufungsbearbeitung hielt das Finanzamt in einem Aktenvermerk (S 48/2004 E-Akt) fest, dass sich auf Grund der derzeitigen Aktenlage in ca. vier Jahren (2008) ein Gesamtüberschuss ergebe, wenn die Fruchtgenusszahlungen nicht berücksichtigt würden. Die Nichtberücksichtigung der Fruchtgenusszahlungen im Jahr 2004 hätte einen Gewinn in diesem Jahr zur Folge. Die Überprüfung der Rentenzahlungen ergebe eine nicht abzugsfähige Unterhaltsrente (weder Werbungskosten noch Sonderausgaben; das Finanzamt hatte mittels eines Berechnungsprogrammes des Bundesministeriums für Finanzen eine Barwertberechnung der streitgegenständlichen Rente durchgeführt (S 50/2004 E-Akt), in dem es den Bewertungsstichtag mit 1. Juli 2000 (Vereinbarung der Zahlung), die Höhe der jeweiligen Rentenzahlung mit 581,38 € und die Anzahl der jährlichen Raten mit zwölf festgesetzt hatte; als Datum der ersten Zahlung war der 1. Juli 2000 angenommen worden. Dies hatte einen Rentenbarwert von 43.059,82 € ergeben; dieser war den vom Bw. angenommenen fiktiven Anschaffungskosten der in 1XXX Wien, C-Straße 109, gelegenen Wohnung von 331.958,61 € (S 31/2004 E-Akt) gegenüber gestellt worden, sodass das Finanzamt zu dem Schluss gekommen war, der Barwert der Rente betrage weniger als 50% des Wertes der Liegenschaft). Ab 2004 würden die Unterhaltszahlungen nicht anerkannt, woraus laufend Überschüsse resultierten (S 50 Rückseite/2004 E-Akt).

Mit Berufungsvorentscheidung vom 10. Jänner 2007 wies die Abgabenbehörde I. Instanz das Rechtsmittel gegen den gemäß § 299 Abs. 1 BAO ergangenen Aufhebungsbescheid vom 18. August 2006 als unbegründet ab: Der aufgehobene Einkommensteuerbescheid 2004 vom 31. Oktober 2005 sei unrichtig, da die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht in richtiger Höhe ausgewiesen seien; dies werde auch in den Ausführungen der Berufung gegen den neuen Sachbescheid (Einkommensteuerbescheid) 2004 vom 18. August 2006 bestätigt. Letzterer bestehe daher zu Recht.

Weiters änderte das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom selben Tag (10. Jänner 2007) den neuen Sachbescheid (Einkommensteuerbescheid) 2004 vom 18. August 2006 zu Ungunsten des Bw. dahingehend ab, dass es die Einkünfte aus der Vermietung der in

1XXX Wien, C-Straße 109, gelegenen Wohnung mit 1.674,08 € (anstatt mit 0,00 € im neuen Sachbescheid) festsetzte und die strittigen Fruchtgenusszahlungen (auch) nicht zum Abzug als Sonderausgaben zuließ. Begründend führte das Finanzamt aus:

"Auf Grund der Berufungsausführungen teilt das Finanzamt die Ansicht, dass hinsichtlich Vermietung der Wohnung in 1XXX Wien, C-Straße 109, eine Einkunftsquelle vorliegt.

Betreffend die Zahlungen an den Vater liegen jedoch nicht abzugsfähige Aufwendungen vor. Zum einen liegt der Barwert der Rente bei weniger als 50% des übertragenen Liegenschaftsanteils, sodass eine Unterhaltsrente vorliegt, welche weder bei den Werbungskosten noch bei den Sonderausgaben zu berücksichtigen ist. Des Weiteren übersteigen die an den Vater geleisteten Zahlungen die "Früchte" aus der Vermietung der Wohnung beträchtlich, sodass insgesamt nicht abzugsfähige Unterhaltszahlungen vorliegen. Im Übrigen wird festgehalten, dass eine Vereinbarung in der Form einem Fremdvergleich nicht standhält und die Zahlungen an den Vater auch aus diesem Grund keine steuerliche Berücksichtigung finden können."

In seinem Vorlageantrag vom 22. Jänner 2007 führte der steuerliche Vertreter aus, die Berufungsvorentscheidung teile nunmehr die Ansicht, dass die Vermietung der Wohnung in der C-Straße 109 eine Einkunftsquelle darstelle. In diesem Punkt sei der Berufung daher stattgegeben worden, womit dieser nicht mehr Gegenstand des Vorlageantrages sei, sondern nur mehr die Nichtanerkennung der Fruchtgenusszahlungen als Sonderausgaben.

In der Berufungsvorentscheidung werde als Begründung für die Nichtanerkennung der Fruchtgenusszahlungen als Sonderausgaben argumentiert, dass der Barwert der Rente bei weniger als 50% des Wertes des übertragenen Liegenschaftsanteils liege, sodass eine Unterhaltsrente vorliege, welche weder bei den Werbungskosten noch bei den Sonderausgaben zu berücksichtigen sei. Zur Frage der Qualifikation einer Rente als Kaufpreis-, Versorgungs- oder Unterhaltsrente werde in Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch: EStG 1988, S 1181, wie folgt Stellung genommen:

Liege der kapitalisierte Wert einer Rente zwischen 0% und 75% oder zwischen 125% und 200% des Wertes des übertragenen Gutes, handle es sich um eine Versorgungsrente, bei 75% bis 125% um eine Kaufpreisrente und erst bei einem Wert der Rente, der bei oder über dem Doppelten des Wertes des Wirtschaftsgutes liege, spreche man von einer Unterhaltsrente.

Zumal die Berufungsvorentscheidung davon spreche, dass der Barwert der Rente bei weniger als 50% des Wertes des Vermögens liege, sei evident, dass es sich bei dieser wohl definitionsgemäß nur um eine Versorgungsrente und nicht, wie angeführt, um eine Unterhaltsrente handeln könne. Eine Versorgungsrente sei allerdings sehr wohl, einerseits beim Verpflichteten,

andererseits beim Berechtigten, steuerlich relevant. Die Bemerkung in der Berufungsvorentscheidung, dass die Vereinbarung einem Fremdvergleich nicht standhalte, beweise ebenfalls das Vorliegen einer Versorgungsrente, sei doch *das* bestimmende Merkmal einer Versorgungsrente das Naheverhältnis zwischen Verpflichtetem und Berechtigtem (Quantschnigg/Schuch, S 1181 oben). Dass eine Versorgungsrente daher einem Fremdvergleich nicht standhalten könne, ergebe sich aus der Natur der Sache.

Die Begründungen der Berufungsvorentscheidung, die die Zahlungen als nicht abzugsfähige Aufwendungen qualifizierten, stünden somit nicht in Einklang mit der herrschenden Rechtslage.

Am 10. Jänner 2007 erging der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005, mit dem das Finanzamt die vom Bw. an A geleisteten - und erneut als Werbungskosten geltend gemachten- Fruchtgenusszahlungen wiederum nicht zum Abzug zuließ. Begründend führte die Abgabenbehörde I. Instanz aus:

"Die Zahlungen an den Vater stellen keine Werbungskosten dar. Die Werbungskosten betreffend Vermietung der Wohnung in 1XXX Wien, C-Straße 109, wurden daher um den Betrag von 6.976,56 € gekürzt. Auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung 2004 wird verwiesen."

Gegen diesen Bescheid erhob der steuerliche Vertreter am 22. Jänner 2007 Berufung:

Diese richte sich gegen die Nichtberücksichtigung von Fruchtgenusszahlungen in Höhe von 6.395,18 € als Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988; beantragt werde, diesen Betrag als Sonderausgaben bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens zu berücksichtigen (in der Begründung dieser Berufung brachte der steuerliche Vertreter dieselben Argumente vor wie bereits in der Berufung und im Vorlageantrag betreffend das Jahr 2004, sodass zur Vermeidung von Wiederholungen auf die diesbezüglichen Ausführungen in dieser Berufungsentscheidung verwiesen wird).

Am 6. Februar 2007 wurde das Rechtsmittel der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

a) Rechtsgrundlagen:

- § 16 Abs. 1 Z 1 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 idF BGBl. I Nr. 71/2003, lautet:

"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 EStG 1988 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Werbungskosten sind auch:

1. Schuldzinsen und auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Renten und dauernde Lasten, soweit sie mit einer Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Abziehen sind auch Renten und dauernde Lasten sowie Abfindungen derselben, wenn die Renten und dauernden Lasten zum Erwerb einer Einkunftsquelle gedient haben. Ein Abzug ist jedoch nur insoweit zulässig, als die Summe der verausgabten Beträge (Renten, dauernde Lasten, gänzliche oder teilweise Abfindungen derselben sowie allfällige Einmalzahlungen) den Wert der Gegenleistung (§ 29 Z 1 EStG 1988) übersteigt."

- § 18 Abs. 1 Z 1 1. und 2. Satz EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 71/2003 lautet:

"Folgende Ausgaben sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind:

1. Renten und dauernde Lasten, die auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhen. Werden Renten oder dauernde Lasten als angemessene Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern geleistet, gilt Folgendes: Die Renten und dauernden Lasten sowie Abfindungen derselben sind nur insoweit abzugsfähig, als die Summe der verausgabten Beträge (Renten, dauernde Lasten, gänzliche oder teilweise Abfindungen derselben sowie allfällige Einmalzahlungen) den Wert der Gegenleistung (§ 29 Z 1 EStG 1988) übersteigt."

- § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 106/1999 lautet:

"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. Werden bei Übertragungen im Sinne des vorstehenden Satzes derart unangemessen hohe Renten oder dauernde Lasten vereinbart, dass der Zusammenhang zwischen Übertragung und Vereinbarung der Rente oder dauernden Last wirtschaftlich bedeutungslos ist, ist der erste Satz anzuwenden."

- § 29 Z 1 1. bis 4. Satz EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 71/2003 lautet:

"Sonstige Einkünfte sind nur:

1. Wiederkehrende Bezüge, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 6 EStG 1988 gehören. Bezüge, die

- freiwillig oder

- an eine gesetzlich unterhaltsberechtigte Person oder

- [...] geleistet werden,

sind nicht steuerpflichtig. Werden die wiederkehrenden Bezüge als 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."

b) Festgestellter Sachverhalt und rechtliche Würdigung:

Fest steht im gegenständlichen Fall, dass die Eltern des Bw., A und B, mit Notariatsakt vom 27. Dezember 1985 eine in 1XXX Wien, C-Straße 109, gelegene Wohnung in dessen Eigentum übertrugen. Die Übergeber behielten sich auf deren Lebenszeit das Fruchtgenussrecht an der übergebenen Liegenschaft vor; weiters räumte der Bw. seinen Eltern ein Belastungs- und Veräußerungsverbot an der Liegenschaft ein. Fest steht auch, dass der Bw. am 1. Oktober 1992 mit der Vermietung dieser Wohnung begann und die daraus resultierenden Einkünfte lukrierte; das Fruchtgenussrecht der Eltern wurde von jenen zunächst nicht in Anspruch genommen. Erst am 4. Juli 2000 machte der Vater des Bw. erstmals Fruchtgenusszahlungen von seinem Sohn geltend, worauf ihm dieser, beginnend mit 1. Juli 2000, monatlich einen Betrag von 581,38 € (8.000,00 S) leistete. Von diesem Sachverhalt geht der Unabhängige Finanzsenat aus.

Das Vorliegen einer Einkunftsquelle hinsichtlich der Vermietung der in 1XXX Wien, C-Straße 109, gelegenen Wohnung ist zwischen den Parteien des gegenständlichen Verfahrens nicht mehr strittig. Ebenso ist das Vorliegen einer Rente betreffend die Fruchtgenusszahlungen zwischen den Parteien unstrittig, wobei Konsens hinsichtlich des vom Finanzamt ermittelten Rentenbarwertes von 43.059,82 €, der Höhe der fiktiven Anschaffungskosten der Wohnung von 331.958,61 € und der daraus resultierenden Schlussfolgerung, dass der Rentenbarwert weniger als 50% des Wertes der Wohnung beträgt, besteht. Streit zwischen den Parteien des gegenständlichen Verfahrens besteht ausschließlich darüber, ob die Rente als Unterhaltsrente, die weder als Werbungskosten noch als Sonderausgaben abzugsfähig ist (so das Finanzamt), oder als steuerlich relevante Versorgungsrente (so der steuerliche Vertreter des Bw.) zu qualifizieren ist.

Der steuerliche Vertreter stützt sich bei seiner Argumentation, es liege eine beim Bw. abzugsfähige Versorgungsrente vor, vor allem auf die diesbezüglichen Ausführungen in *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch: EStG 1988, § 2 Tz 51.5 und § 29 Tz 10: Liege der kapitalisierte Wert einer Rente zwischen 0% und 75% oder zwischen 125% und 200% des Wertes des übertragenen Gutes, handle es sich um eine Versorgungsrente, bei 75% bis 125% um eine Kaufpreisrente und erst bei einem Wert der Rente, der bei oder über dem

Doppelten des Wertes des Wirtschaftsgutes liege, spreche man von einer Unterhaltsrente. Zumal die Berufungsvorentscheidung davon spreche, dass der Barwert der Rente bei weniger als 50% des Wertes des Vermögens liege, sei evident, dass es sich bei dieser wohl definitionsgemäß nur um eine Versorgungsrente und nicht, wie angeführt, um eine Unterhaltsrente handeln könne. Die Bemerkung in der Berufungsvorentscheidung, dass die Vereinbarung einem Fremdvergleich nicht standhalte, bewaise ebenfalls das Vorliegen einer Versorgungsrente, sei doch *das* bestimmende Merkmal einer Versorgungsrente das Naheverhältnis zwischen Verpflichtetem und Berechtigtem.

Dazu ist seitens des Unabhängigen Finanzsenates Folgendes festzuhalten:

Der steuerliche Vertreter hat bei seiner Argumentation offensichtlich übersehen, dass die Rentenbesteuerung mit dem Steuerreformgesetz 2000 hinsichtlich der anlässlich der Übertragung von Wirtschaftsgütern geleisteten Renten eine grundsätzliche Änderung erfahren hat, indem die §§ 18 Abs. 1 Z 1 (rückwirkend ab der Veranlagung 1989), 20 Abs. 1 Z 4 und 29 Z 1 EStG 1988 neu gefasst wurden (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 18 Anm. 9, 16); mit dem Budgetbegleitgesetz 2003 wurden ab der Veranlagung 2004 verschiedene Ergänzungen und Präzisierungen vorgenommen (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, § 18 Anm. 16, 29a ff). Auch § 16 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 wurde durch das Steuerreformgesetz 2000 (rückwirkend ab 1989) und das Budgetbegleitgesetz 2003 geändert (vgl. *Atzmüller/Lattner* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, § 16 Anm. 36).

Die vom steuerlichen Vertreter unter Verweis auf *Quantschnigg/Schuch* getätigten Ausführungen stellen die *historische, abweichende Rechtslage* (bis 15. Juli 1999 vor Inkrafttreten des SteuerreformG 2000 anzuwenden gewesene Rechtslage: *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, § 18 Anm. 16) dar, die zwischen Kaufpreis-, Versorgungs- und Unterhaltsrente unterschied (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, § 18 Anm. 27): Bis 1999 kam eine Unterhaltsrente bei unangemessen niedrigem Entgelt nicht in Betracht, sondern es lag – bei der Übertragung von Privat- und Betriebsvermögen – jeweils eine (außerbetriebliche) Versorgungsrente vor. Mit Erkenntnis VwGH 26.1.1999, 98/14/0045, ist das Höchstgericht von dieser in jahrzehntelanger Lehre und Rechtsprechung geformten Typologie abgegangen und hat das Institut der Versorgungsrente abgelehnt (dazu ausführlich *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, § 18 Anm. 27).

Die für den gegenständlichen Fall relevante Rechtslage idF SteuerreformG 2000 (eine Option in die alte Regelung – vgl. die Übergangsbestimmungen des § 124b Z 80 und 82 EStG 1988 –

liegt nicht vor) stellt sich daher wie folgt dar (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, § 18 Anm. 17, 18):

Private Kaufpreisrenten sind Renten, die in Zusammenhang mit der Übertragung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens vereinbart werden und eine angemessene Gegenleistung für die Übertragung der Wirtschaftsgüter darstellen. Die gegenüber der Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen unterschiedliche Systematik liegt darin, *dass es in diesem Bereich – entsprechend VwGH 26.1.1999, 98/14/0045 (siehe oben) – keine außerbetriebliche Versorgungsrente gibt. Es wird lediglich zwischen der Kaufpreisrente und der Unterhaltsrente unterschieden* (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, § 18 Anm. 17, mit Judikaturverweis).

Die Abgrenzung nimmt § 20 Abs. 1 Z 4 2. Satz EStG 1988 in zwei Richtungen vor (zu den folgenden Ausführungen siehe *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, § 18 Anm. 18): *Unterschreitet* der versicherungsmathematisch kapitalisierte *Rentenbarwert* zuzüglich allfälliger Einmalbeträge den Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes, so entscheidet das Überwiegen. Beträgt er

- *mindestens die Hälfte* des Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes, so liegt insgesamt eine *Kaufpreisrente* vor,
- *weniger als die Hälfte* – wie im streitgegenständlichen Fall (siehe oben) – ist insgesamt von einer - steuerlich irrelevanten - *Unterhaltsrente* auszugehen.

Unterhaltsrenten sind *nicht* abzugsfähig (§ 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988), und zwar weder als Werbungskosten noch als Sonderausgaben (*Atzmüller/Lattner* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 16 Anm. 42; *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, § 18 Anm. 12; *Atzmüller/Krafft* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, § 20 Anm. 73).

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass sich die Auffassung des Finanzamtes, die gegenständliche Rente - da der Rentenbarwert (weit) weniger als die Hälfte des Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes beträgt - als steuerlich irrelevante Unterhaltsrente zu qualifizieren, als rechtskonform erweist.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 29. Oktober 2007

