



GZ. RV/1530-W/07,
miterledigt RV/1531-W/07,
RV/3310-W/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Ing. Ni. N., AdresseBw., vertreten durch Mag. Hanno Wobisch, Wirtschaftstreuhänder, 3830 Waidhofen an der Thaya, Jahnweg 7, gegen die Bescheide des Finanzamtes Waldviertel, vertreten durch Amtsdirektor Josef Hiess, betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2004 bis 2006 sowie Festsetzung von Vorauszahlungen an Einkommensteuer ab dem Jahr 2007 im Beisein der Schriftührerin Diana Engelmaier nach der am 4. Feber 2009 am Finanzamt Waldviertel in Waidhofen an der Thaya, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind einerseits dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und andererseits den beigeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) hat laut Dissolutions-, Übergabs-, Dienstbarkeitsbestellungs-, Erbverzichts- und Pflichtteilsverzichtsvertrag vom 21. Feber 2004 unter anderem seinen Schwestern eine Versorgungsrente wie folgt zu leisten:

„Weiters gebühren auf Anweisung des Übergebers den Kindern desselben, und zwar minderjähriger B. N., geboren 1987, minderjähriger U. N., geboren 1990, und minderjähriger M. N., geboren 1993, eine monatliche Versorgungsrente von je € 600,-- (Euro sechshundert),

zahlbar jeweils am Ersten eines jeden Monats, erstmals an dem dem Übergabsstichtag" [laut Punkt Fünftens des Vertrages der 31.12.2003] „folgenden Monatsersten, bis zum Ende der schulischen Ausbildung beziehungsweise Berufsausbildung derselben, längstens jedoch bis zu deren Verehelichung beziehungsweise Vollendung des fünfundzwanzigsten Lebensjahres, abzüglich allfälliger Einkünfte (ausgenommen Ferialtätigkeiten beziehungsweise Stipendien).

Allfällige auf die Versorgungsrenten entfallenden Personensteuern haben die Berechtigten selbst zu bezahlen.

Die Versorgungsrenten sind mit Dauerauftrag auf bekanntzugebende Konten der Berechtigten bei inländischen Kreditinstituten zur Überweisung zu bringen.

Im Falle eines Zahlungsverzuges sind für die obgenannten Beträge für die Zeit vom Fälligkeitstag bis zum Zahlungstag 12 % (zwölf Prozent) Verzugszinsen pro Jahr zu bezahlen.

Die Versorgungsrentenbeträge unterliegen nach Vereinbarung der Vertragsparteien ebenfalls der obigen Wertsicherung. Schwankungen im Wertmesser nach oben oder unten bis ausschließlich 5 % (fünf Prozent) bleiben bei Anwendung der Wertsicherung außer Betracht. Diese Schwankung ist bei jedem Überschreiten nach oben oder unten neu zu berechnen, wobei stets der erste außerhalb des Spielraumes gelegene Wertmesser die Grundlage für die Neuberechnung des Betrages und des neuen Spielraumes zu bilden hat.

Dieser Wertsicherungsklausel kommt hinsichtlich der Versorgungsrenten" [der Eltern] „dingliche Wirkung zu, da diese zur Sicherung des Lebensunterhaltes derselben vereinbart wurden; im übrigen hat sie jedoch nur obligatorische Wirkung. "

In den Einkommensteuererklärungen für die berufungsverfangenen Jahre 2004, 2005 und 2006 wurden vom Bw. neben den Versorgungsrenten für die Eltern von zusammen € 8.606 die Versorgungsrenten für die Schwestern des Bw., B., geboren 1987, U., geboren 1990, und M., geboren 1993, in Höhe von jeweils € 7.200 als Sonderausgaben geltend gemacht.

Am 7. Oktober 2006 richtete das Finanzamt Waldviertel im Zuge der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2004 folgenden Bedenkenvorhalt gem. § 161 Abs. 2 BAO an den Bw.:

„Anlässlich der Übertragung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes (samt Gebäuden) im Ausmaß von ca. 235 ha. wurden, neben Zahlungen für die Abgeltung der Pflichtteilsansprüche an die weichenden Geschwister (im Betrag von insgesamt € 202.500,00), die folgenden Gegenleistungen zugunsten des Übergebers (Vater), dessen Gattin (Mutter) und der minderjährigen Geschwister (B., U. und M.) vereinbart:

Empfänger	Geb.Datum	mtl. Zahlung	von	bis	maximal
Vater	13.02.1927	500,00	01.01.2004	Lebensende	Lebensende

Mutter	08.04.1954	163,00	01.01.2004	Pens.Anspruch	Pens.Anspruch
		500,00	Pens.Anspruch	Lebensende	Lebensende
B.	08.07.1987	600,00	01.01.2004	Ende Schul- u. Berufsausbild. max. bis 25. LJ	8 Jahre 7 Monate
U.	24.05.1990	600,00	01.01.2004	Ende Schul- u. Berufsausbild. max. bis 25. LJ	11 Jahre 5 Monate
M.	29.09.1993	600,00	01.01.2004	Ende Schul- u. Berufsausbild. max. bis 25. LJ	14 Jahre 9 Monate

Nach der vorliegenden Aktenlage ist davon auszugehen, dass die vereinbarten Rentenzahlungen auch einschließlich der bereits erfolgten Direktzahlungen keine angemessene (und auch keine unangemessen hohe) Gegenleistung für die Übertragung eines land- und forst-wirtschaftlichen Betriebes im Ausmaß von ca. 235 ha. darstellen. Diesfalls ist grundsätzlich vom Vorliegen einer außerbetrieblichen Versorgungsrente auszugehen. Zu beurteilen bleibt aber noch, ob die vorliegende Rentenvereinbarung den für eine steuerliche Anerkennung (unbedingt) erforderlichen aleatorischen Charakter beinhaltet.

Renten sind regelmäßig wiederkehrende, auf einem einheitlichen Verpflichtungsgrund beruhende Leistungen, deren Zahlungsdauer vom Eintritt eines ungewissen Ereignisses abhängt, das einer bestimmten Person (einem Rentenberechtigten, Rentenverpflichteten oder auch einer dritten Person widerfährt (VwGH 2722/76 vom 15. 6. 1977).

Der Eintritt eines Ereignisses, das vereinbarungsgemäß das Ende der Zahlungsverpflichtung bewirkt, ist demnach bei einer Rente gewiss. Ungewiss muss hingegen sein, wann dieses Ereignis eintreten wird (VwGH 29. 3. 1993, 92/15/0052). Dieses aleatorische Moment liegt beispielsweise im Abweichen der tatsächlichen Lebensdauer von der durchschnittlichen Lebenserwartung (OGH 30.5.1994, 1 OB 515/94).

Kennzeichnend für eine abgabenrechtlich anzuerkennende Rente ist daher der aleatorische Charakter (der systemimmanente Unsicherheitsfaktor), der letztlich darüber entscheidet, wie lange sie nun tatsächlich zu zahlen ist.

Wird eine Leibrente mit einem absoluten Zeitraum befristet, verliert sie den Charakter einer Rente nicht, sofern die Dauer der Befristung darauf schließen lässt, dass das aleatorische Merkmal dennoch vorhanden ist. Man spricht in diesem Zusammenhang von Zeitrenten, die sowohl (zwingend) auf die Lebensdauer einer Person als auch auf einen Zeitraum abstellen (z.B. VwGH 82/14/0109 vom 9. 11. 1982). Eine Form der Zeitrente stellt die Höchstzeitrente

dar, die auf eine bestimmte Zeit beschränkt ist (z.B. längstens bis zu einem bestimmten Alter).

Als Zeitrenten sieht der BFH nur Leistungen an, die für einen Zeitraum von mindestens 10 Jahren zugesagt werden (BFH vom 7.8.1959, BStBl 111 463). Der VwGH sprach im Erkenntnis 82/14/0151 vom 19.3.1985 aus, dass das aleatorische Merkmal einer Rente bei einem Zeitraum von 15 Jahren erfüllt und ein derartiger Zeitraum genügend lang sei.

Das aleatorische Merkmal einer Zeitrente muss demnach in Form der Zusage einer gewissen Dauerhaftigkeit der Rentenzahlung zum Ausdruck kommen. Es ist daher nicht denkunmöglich, für die Beurteilung der verfahrensgegenständlichen Frage in analoger Weise darauf "zurückzugreifen", dass der seinerzeitige RFH (RStBl 1924, 156) im Zusammenhang mit dauernden Lasten den Leistungen für die Ausbildungszeit einer Person das Kriterium der Dauerhaftigkeit abgesprochen hat (Quantschnigg - Schuch, EinkommensteuerHandbuch EStG 1988, Stand Oktober 1992, § 29 RZ 17).

Gerade wenn es um Zahlungen an (minderjährige) Kinder geht, die vertragsgemäß bis zum Ende der Schul- und Berufsausbildung - max. bis zum 25. Lebensjahr - zu leisten sind, tritt bei objektiver Betrachtung der aleatorische Charakter einer solchen Leistungsverpflichtung in den Hintergrund, weil die Leistungsdauer die Lebenserwartung voraussichtlich wesentlich unterschreiten wird.

In diesem Zusammenhang sei nochmals darauf hingewiesen, dass der Verwaltungsgerichtshof in jenem bereits zitierten Erkenntnis, in dem er einen 15jährigen Zeitraum als ausreichend bezeichnete, auch darauf hingewiesen hat, dass das zulässige Ausmaß einer zeitlichen Befristung nicht ohne Rücksicht auf die Lebenserwartung der rentenberechtigten Personen beurteilt werden darf. Im Beschwerdefall erschien ihm ein 15jähriger Zeitraum im Hinblick auf die Wahrscheinlichkeit eines vorzeitigen Ablebens der rentenberechtigten Person als ausreichend.

Obwohl das Alter des Rentenempfängers aus diesem Erkenntnis des VwGH nicht hervorgeht, kann man bei minderjährigen Rentenempfängern bzw. solchen bis zum 25. Lebensjahr wohl davon ausgehen, dass ein Zeitraum von weniger als 15 Jahren jedenfalls als zu kurz anzusehen sein wird, um noch davon zu sprechen, dass der Rente ein aleatorischer Faktor innewohnt.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die maximale Dauer der aus dem Übergabsvertrag vom 21. 2. 2004 resultierenden Zahlungen an Ihre Geschwister B., U. und M. unter 15 Jahren liegt.

Für eine steuerliche Anerkennung als Rente fehlt es diesen Zahlungen bzw. der diesen Zahlungen zu Grunde liegenden Vereinbarung am (ausreichenden) aleatorischen Charakter und es ist daher beabsichtigt, sie nicht als Sonderausgaben iSd § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zu berücksichtigen.

Für eine allfällige von diesem Vorhalt abweichende Meinungsäußerung wird eine Frist bis zum 6. Dez. 2006 vorgemerkt."

Der Bw. gab hierzu durch seinen steuerlichen Vertreter mit Schreiben vom 21. November 2006 folgende Stellungnahme ab:

„Übersicht:

- 1. Grundsätzliches*
- 2. Renten versus Raten*
- 3. Das aleatorische Moment, der Glücksvertrag*
- 4. Zeitrente*
- 5. Vorhaltszitate zur Zeitrente*
- 6. Die verfahrensgegenständlichen Rentenvereinbarungen*
- 7. Zusammenfassung*

1. Grundsätzliches

Wir teilen Ihre Rechtsansicht, dass anbetracht der bedungenen Gegenleistungen verfahrensgegenständlich eine unentgeltliche Betriebsübertragung vorliegt, die zu außerbetrieblichen Versorgungsrenten führt, soweit Renten und dauernde Lasten im Sinne der §§ 18 Abs. 1 Z 1 und 29 Z 1 EStG vorliegen.

2. Renten versus Raten

Wiederkehrende Leistungen lassen sich für abgabenrechtliche Zwecke in zwei große Gruppen einteilen, in

- 2.1. Raten und*
- 2.2. Renten*

Diese beiden Gruppen unterscheiden sich durch das aleatorische Moment, den Faktor der Unbestimmtheit bzw. Unbestimmbarkeit der Leistungsdauer, also der Frage, wann die wiederkehrende Leistungspflicht/Leistungsanspruch erlischt. Je bestimmter die Leistungsdauer ist, umso eher handelt es sich um Raten, je unbestimmter die Leistungsdauer ist umso eher werden Renten vorliegen.

3. Das aleatorische Moment, der Glücksvertrag

Der im Zivilrecht gebräuchliche (ABGB §§ 1267 ff) Ausdruck „Glücksvertrag“ macht sehr anschaulich deutlich, was unter „aleatorisch“ verstanden wird. Es soll nicht vorhersehbaren Lebensumständen - letztlich bei Leibrenten sogar dem Ableben von Personen - vorbehalten bleiben, das Erlöschen der wiederkehrenden Leistung herbeizuführen.

Es klingt ja fast makaber - führt im familienhaften Bereich daher auch sehr oft zu Problemen - das „Glück“ zu haben, dass der Rentenberechtigte bald verstirbt, oder der Rentenanspruch aus anderen Gründen erlischt. Alles Umstände die vice versa beim Rentenberechtigten ein „Unglück“ darstellen.

Nicht die Rentenzahlungsdauer an sich, sondern die Unabwägbarkeit der Beendigung machen die wiederkehrende Leistung zur Rente.

Wäre die Länge der Zahlungsdauer ausschlaggebend, dann müsste aus Judikatur und/oder Literatur erkennbar sein, dass bei den klassischen Leibrenten - Ableben einer bestimmten Person führt zum Ende der Leistungspflicht - ein Unterschied gemacht werden müsste, ob diese Person ein Jugendlicher oder im Greisenalter ist.

Diese Unterscheidung gibt es aber bei der reinen Leibrente nicht, sehr wohl aber bei der

4. Zeitrente

Davon spricht man, wenn neben dem Leistungserlöschungsgrund Tod weitere zeitliche Parameter „mindestens bis“ oder „höchstens bis“ als exakt unabänderlich und bei Verpflichtungsübernahme feststehende Leistungsendezeitpunkte vereinbart werden.

Hier liegt es auf der Hand, dass für die steuerliche Anerkennung als Rente, die fixen Parameter nicht so eng gewählt werden dürfen, dass die Unbestimmbarkeit ad absurdum geführt ist.

Etwa einem Fünfzehnjährigen eine Rente „bis ans Lebensende, höchstens aber zehn Jahre“ einzuräumen, birgt nicht mehr „Glücksvertragscharakter“ in sich, da es laut Lebenserfahrung überaus wahrscheinlich ist, dass die Rentenverpflichtung zehn Jahre läuft. Hingegen einem 85-jährigen gleiches eingeräumt, ist ein massives „Glücksspiel“, da sind die „fixen“ zehn Jahre keineswegs „fix“, da die Ablebenswahrscheinlichkeit zwischen dem 85. und 95. Lebensjahr ungleich schwankender ist, als zwischen dem 15. und dem 25. Lebensjahr.

Zu beachten ist, dass Zeitrenten nur vorliegen, wenn neben dem Tod als einziger Endigungsgrund ein exakt bestimmter Zeitpunkt feststeht.

5. Vorhaltszitate zur Zeitrente

Wenn auch gegenständlich Zeitrenten nicht vorliegen, darf auf die Vorhaltszitate repliziert werden wie folgt:

5.1. BFH - 10 Jahre

Hier darf auf Stoll, Rentenbesteuerung 4 RZ 56, verwiesen werden.

Ebenso Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 29 Tz 9, unter Hinweis auf VwGH 19.3.1985m 82/14/0151, ÖStZB 1985, 353:

(Zitatbeginn) ... "Haftet den vorbeschriebenen „abgekürzten“ (Höchstzeit-) Leibrenten oder den „verlängerten“ (Mindest-) Leibrenten das von der Lebensdauer von Menschen abhängige Wagnis des Rechtsgeschäftes, das Risiko der Leistungsdauer, an, so sind diese nach der Rechtspraxis in Österreich (entgegen der herrschenden Auffassung in Deutschland) als Renten im Sinne des Steuerrechtes zu verstehen. Für sie gilt nicht, dass auf jeden Fall, sollen sie als Renten gelten, eine bestimmte vertraglich vorgesehene Leistungsdauer, wie dies die Rechtspraxis in Deutschland verlangt, vorgesehen sein müsste. Eine derartige starr gehandhabte Zeitregel, die als Maßstab an Zeitrenten anzulegen wäre, wird in Österreich, als Interpretations- und Zuordnungshilfe verstanden, nicht gehandhabt. " ... (Zitatende)

Somit wird, schon aus der unterschiedlichen Gesetzeslage in Deutschland und Österreich, aus der (deutschen) BFH-Entscheidung nichts gewonnen, ganz abgesehen davon, dass gegenständlich Zeitrenten im eigentlichen Sinn nicht vorliegen.

5.2. Dauernde Last - Quantschnigg/Schuch § 29 RZ 17

Hier erörtern die Autoren, wann die „Dauerhaftigkeit“ gegeben ist, die im Nichtrentenfall erforderlich ist, um die Voraussetzungen der §§ 18 Abs. 1 Z 1 und 29 Z 1 EStG 1988 zu erfüllen.

Dass hier auf die deutsche Rechtssprechung vor 82 Jahren zurückgegriffen werden muss, also die „Ausbildungszeit einer Person“ im Jahre 1924 zugrunde liegt, zeigt wie wenig Streit unterzogen das Rechtsinstitut „Dauernde Last“ ist, das in Österreich überhaupt noch nie, in Deutschland vor 82 Jahren letztmalig von einem Höchstgericht entschieden wurde.

6. Die verfahrensgegenständlichen Rentenvereinbarungen

Der rentenverpflichtete Bruder hat seinen bei Vertragsabschluss im Feber 2004

- B. ca. 16 1/2
- U. knapp 14
- M. ca. 10 1/2

Jahre alten Schwestern Rentenzahlungen eingeräumt, die aus vier Gründen erlöschen können:

1. Ableben
2. Vollendung des 25. Lebensjahres

3. Ende der Schul- und Berufsausbildung

4. Verehelichung

Im Lichte dieser vier Endigungsgründe ist nun zu überdenken, ob hinreichend die Unwägbarkeiten, das heißt Unbestimmtheiten, über das Leistungsende vorliegen, um von einem „Glücksvertrag“ und somit einem aleatorischen Vertrag sprechen zu können, dem Rentencharakter im Sinn des EStG 1988 zukommt.

Dass 11 bzw. 14 bzw. 16 Jahre alte Mädchen das 25. Lebensjahr erleben, ist - Gott sei Dank - sehr wahrscheinlich. Dass aber ihre Schul- und/oder Berufsausbildung auch solange dauert, ist absolut unbestimmt.

Es ergeben sich bei Vertragsabschluss folgende mögliche Rentenendtermine zufolge Beendigung der Schul- und Berufsausbildung:

1. M. und U.:

1.1 Vollendung der Schulpflicht mit 15 Jahren, Eintritt ins Berufsleben ohne weitere Ausbildung

2. Alle drei rentenberechtigten Schwestern:

2.1 Handelsschulabschluss mit 17 Jahren - dann Berufseintritt

2.2 AHS-Matura mit 18 Jahren - dann Berufseintritt

2.3 BHS-Matura mit 19 Jahren - dann Berufseintritt

2.4 College nach AHS-Matura, zwei- oder viersemestrig - mit 19 oder 20 Jahren Eintritt ins Berufsleben

2.5 Bachelor-Studium sechssemestrig - mit 21 Jahren Eintritt ins Berufsleben

2.6 Fachhochschule sechs- oder achtsemestrig - mit 21 oder 22 Jahren Eintritt ins Berufsleben

2.7 Uni-Studium (Master oder Magisterium) zwischen acht und vierzehn Semester - Eintritt ins Berufsleben mit 22 bis zu 25 Jahren

Bei all diesen Varianten ist aber ein allfälliger Ausbildungsabbruch (zur Zeit liegen die dropout-Raten bei bis zu 50 %) zu bedenken.

Somit konnten sich bei Vertragsabschluss im Februar 2004 durch den Beendigungsgrund „Ende der Schul- und Berufsausbildung“ Rentenzahlungszeiträume ab 1.1.2004 wie folgt ergeben:

B. 3 Monate bis 103 Monate

U. 18 Monate bis 137 Monate

M. 54 Monate bis 177 Monate

Alleine aus dieser Schwankungsbreite erhellt das aleatorische Moment, das die Leistungsverpflichtung zur Rente im Sinne des EStG 1988 macht.

Dass darüber hinaus durch eine allfällige Verehelichung vor der Vollendung des 25. Lebensjahres die Zahlungspflicht wegfällt, verstärkt den aleatorischen Charakter der verfahrensgegenständlichen Verpflichtung noch um ein Vielfaches.

7. Zusammenfassung

Die verfahrensgegenständlichen Rentenvereinbarungen sind nicht nur durch das Ableben oder Vollendung des 25. Lebensjahres endterminisiert. Es liegen daher keine Zeitrenten im üblichen Sinn vor.

Die Endigungsgründe, Ende Schul- und Ausbildungszeit und Verehelichung, bergen in sich zweifellos ein ausreichendes aleatorisches Moment, um diese Leistungsverpflichtungen als Renten im Sinn der §§ 18 Abs. 1 Z 1 und 29 Z 1 EStG 1988 einzustufen.

Wir ersuchen daher um erklärungsgemäße Veranlagung 2004."

Mit Bescheid vom 1. Feber 2007 wurde der Bw. zur Einkommensteuer für das Jahr 2004 veranlagt, wobei die Zahlungen an die drei Schwestern des Bw. unter Hinweis auf den Vorhalt vom 7. Oktober 2006 nicht als Sonderausgaben berücksichtigt wurden.

Mit Schreiben vom 16. Feber 2007 beantragte der Bw., die Begründung des Einkommensteuerbescheides „gem. § 93 Abs. 3 BAO“ zu ergänzen und führte diesbezüglich aus:

„Zur Wahrung des Parteiengehörs ist es erforderlich zur Kenntnis zu erhalten, welche Erwägungen die Behörde dazu bewogen haben einen anderen als den vom Abgabepflichtigen behaupteten Sachverhalt als erwiesen anzunehmen.“

Wir dürfen in diesem Zusammenhang auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes 2000/13/0039 vom 01.09.2004 verweisen und zitieren wie folgt:

„Die Begründung des Abgabenbescheides muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist. In der Bescheidbegründung sind, auf das Vorbringen eines Abgabepflichtigen im Verwaltungsverfahren beider Instanzen sachverhaltsbezogen im Einzelnen eingehend, jene Erwägungen der Behörde darzustellen, welche sie bewogen haben, einen anderen als den vom Abgabepflichtigen behaupteten Sachverhalt als erwiesen anzunehmen, und aus welchen Gründen sich die Behörde im Rahmen ihrer freien Beweiswürdigung dazu veranlasst sah, im Falle des Vorliegens widerstreitender Beweisergebnisse gerade den von ihr angenommenen

und nicht einen durch Beweisergebnisse auch als denkbar erscheinenden Sachverhalts als erwiesen anzunehmen.“

Aus Ihrer Bescheidbegründung „Hinweis auf das ha. Schreiben vom 7. Oktober 2006“ ist nicht einmal ersichtlich, ob Sie unsere Stellungnahme vom 21.11.2006 erhalten haben - wovon wir ausgehen - noch viel weniger, welche Erwägungen Sie zu der bescheidmäßigen Erledigung veranlasst haben.

Für uns wäre es von grundsätzlicher Bedeutung zu wissen, ob Sie vermeinen

- 1. Renten bedingen grundsätzlich das Ableben einer Person*
- 2. Renten können nur dann vorliegen, wenn sie eine Mindestlaufzeit von 15 Jahren haben, unabhängig davon, wie alt die rentenberechtigte oder rentenverpflichtete Person ist*
- 3. Endigungsgründe, wie Beendigung der Schulausbildung bzw. Verehelichung führen nicht zu Renten.*
oder ob man allenfalls vermeint,
- 4. dass die Ablebenswahrscheinlichkeit eines jungen Mädchens bis zur Vollendung des 25. Lebensjahres gleichzusetzen sei, mit der Wahrscheinlichkeit der Beendigung der Schulausbildung oder der Verehelichung.*

Nach Einlagen Ihrer Bescheidergänzung werden wir die mit gleicher Post anhin übermittelte Berufung erforderlichenfalls entsprechend ergänzen. Auf die Hemmung der Berufungsfrist gem. § 245 Abs. 2 BAO wird höflichst hingewiesen.“

Unbeschadet dieses Antrages wurde am gleichen Tag Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 mit dem Antrag; „die an die Schwestern B., U. und M. zu bezahlenden außerbetrieblichen Versorgungsrenten im Gesamtbetrag von € 21.600,-- als weitere Sonderausgaben anzuerkennen und einer berichtigten Einkommensteuerveranlagung 2004 zugrunde zu legen“ erhoben, wobei für den Fall der Vorlage dieses Rechtsmittels an den Unabhängigen Finanzsenat eine mündliche Berufungsverhandlung beantragt wurde.

Im Einzelnen wurde ausgeführt:

„1. Gegenstand“

Die meinen Schwestern zu bezahlenden außerbetrieblichen Versorgungsrenten werden nicht als Sonderausgaben anerkannt. Dagegen richtet sich diese Berufung.

2. Sachverhalt

Nach derzeitiger Bescheidlage ist nicht klar ersichtlich, ob die Abgabenbehörde erster Instanz vermeint, nur durch Ableben beendete Zahlungsverpflichtungen stellen Renten dar, oder ob ausschließlich mindestens 15 Jahre Laufzeiterfordernis zum aleatorischen Charakter der Zahlungsverpflichtung führen der für Renten erforderlich ist, oder ob es ausschließlich auf die Eintrittswahrscheinlichkeit oder -unwahrscheinlichkeit ankommt ohne eine zeitliche Begrenzung etc.

Wir haben daher mit gleicher Post einen Antrag auf Bescheidergänzung der Abgabenbehörde erster Instanz übermittelt, da eine entsprechende Bescheidbegründung zur Wahrung des Parteiengehörs unabdingbar erforderlich ist.

Schon jetzt erheben wir jedoch unsere Vorhaltsbeantwortung vom 21.11.2006 zur Berufung und dürfen daher ausführen wie folgt:

... [im Weiteren wird der Text der Stellungnahme vom 21. November 2006 wiederholt].

Mit Berufungsvorentscheidung vom 7. Mai 2007 wies das Finanzamt Waldviertel die Berufung des Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 als unbegründet ab und führte dazu aus:

„Mit Übergabsvertrag vom 21.2.2004 wurde der Berufungswerber (Bw.) von seinem Vater u.a. zur Leistung der folgenden Zahlungen zugunsten seiner minderjährigen Geschwister verpflichtet:

Rentenempfänger	Geb. Datum	mtl. Rente	von	bis
Kind 1	08.07.1987	600,00	01.01.2004	Ende Schul- u. Berufsausbildung bzw. Verehelichung, max. bis zum 25. LJ.
Kind 2	24.05.1990	600,00	01.01.2004	Ende Schul- u. Berufsausbildung bzw. Verehelichung, max. bis zum 25. LJ.
Kind 3	29.09.1993	600,00	01.01.2004	Ende Schul- u. Berufsausbildung bzw. Verehelichung, max. bis zum 25. LJ.

Daraus ergibt sich eine maximale Leistungsdauer von 8 Jahren und 7 Monaten für das Kind 1, 11 Jahren und 5 Monaten für das Kind 2 und 14 Jahren und 9 Monaten für Kind 3.

Strittig ist, ob diese Zahlungen Renten und dauernde Lasten iSd. § 18 Abs 1 Z 1 EStG 1988 darstellen.

Renten allgemein sind wiederkehrende Leistungen, die sich auf einen einheitlichen Verpflichtungsgrund (Vertrag) zurückführen lassen. Renten sind regelmäßig von der Lebensdauer eines Menschen abhängig (Stoll, Rentenbesteuerung, 3. Auflage, L Teil, IL Abschnitt, 2a). Renten bilden einen Unterfall der dauernden Lasten.' Renten sind regelmäßig wiederkehrende Leistungen, deren Leistungsinhalt in Geld oder vertretbaren Sachen besteht. Der Unterschied

zwischen Renten und dauernden Lasten liegt im Inhalt der Leistung und dem Fehlen der Gleichmäßigkeit (Stoll, aaO., 1. Teil, II. Abschnitt, 2b).

*Werden die vertraglichen Ansprüche und Leistungen, die mit dem Leben (oder ungewissen Lebensereignissen) bestimmter Personen verbunden sind, in der Weise eingeschränkt, dass diese Ansprüche zeitmäßig absolut (nicht nur mit dem Eintritt ungewisser Ereignisse) begrenzt sind, spricht man von **abgekürzten Renten** oder **Höchstzeit-Renten**.*

*Laut Übergabsvertrag vom 21.2.2004 sind die streitgegenständlichen Rentenzahlungen an die minderjährigen Geschwister des Bw. bis zum Ende der Schul- und Berufsausbildung bzw. bis zu deren Verehelichung, längstens jedoch bis zur Vollendung des 25. Lebensjahres (= zeitmäßig absolute Begrenzung) zu leisten. Der Argumentation des steuerlichen Vertreters des Bw. (Pkt. 4. der Berufungsschrift), dass Zeitrenten nur dann vorlägen, wenn für die Endigung der Leistungen neben dem Tod **nur** die' zeitmäßig absolute Begrenzung in Betracht käme, kann nicht gefolgt werden.*

Bei Höchstzeitrenten liegen Renten im steuerlichen Sinne dann nicht mehr vor, wenn durch die zeitliche Beschränkung das aleatorische Element des Lebens, nämlich das des Erlebens eines bestimmten Zeitpunktes, das typischerweise die Unsicherheit- und das beiderseitige Wagnis bildet, verloren geht. Dies ist jedenfalls dann der Fall, wenn, wie im vorliegenden Fall, die Höchstzeit der Leistungsdauer (konkret: bis zur Vollendung des 25. Lebensjahres) wesentlich unter der Lebenserwartung liegt. Dies wird in der Berufungsschrift auch gar nicht In Abrede gestellt (Pkt. 4. der Berufungsschrift).

Tritt aber der aleatorische Faktor Leben, wie im gegenständlichen Fall, komplett in den Hintergrund, dann müsste das aleatorische Merkmal einer Zeitrente zumindest in Form der Zusage einer gewissen Dauerhaftigkeit der Rentenzahlungen zum Ausdruck kommen um noch von einer Rente im steuerlichen Sinn sprechen zu können. Die Zusage der Leistungen für die Ausbildungszeit erfüllt nicht dieses Kriterium der Dauerhaftigkeit (Quatschnigg-Schuch, ESt-HB, § 29 Rz 17 und dort zitierte Judikatur).

Aus dem in der Berufung zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 19.3.1983, 82/14/0151) kann nicht abgeleitet werden, dass der Verwaltungsgerichtshof nicht der Rechtspraxis in Deutschland folge. Die Aussage des Verwaltungsgerichtshofes, dass die zeitliche Befristung nicht ohne Rücksicht auf die Lebenserwartung der rentenberechtigten Person beurteilt werden kann (= Verhältnis absolute Zeitdauer zur Lebenserwartung), schließt das (zusätzliche) Erfordernis des Vorliegens einer gewissen Dauerhaftigkeit (Mindestdauer, im Beschwerdefall 15 Jahre) nicht aus.

Nach der in der Berufungsschrift zitierten Kommentarstelle (ESt-HB § 29 Tz 9) kommt dem Merkmal der Dauerhaftigkeit bei Höchstzeit-Renten dann keine Bedeutung zu, wenn sich, das

den Renten eigentümliche Risiko bereits aus dem Verhältnis der absoluten Zeitdauer zur Lebenserwartung der rentenberechtigten Person ergibt. Dies war aber im konkreten Fall' zu verneinen (siehe oben).

Die zusätzlich vereinbarten weiteren Unbestimmtheitsfaktoren (bis zu Ende der Schul- und Berufsausbildung, bis zur Verehelichung) vermögen für sich alleine den aleatorischen Faktor Lebensdauer nicht ausreichend zu ersetzen, zumal diese Unbestimmtheitsfaktoren kein beiderseitiges Wagnis bilden, weil diese Faktoren, zumindest aus der Sicht der Rentenempfänger mehr oder weniger willkürlich beeinflussbar und gestaltbar sind.

Mangels ausreichender Prägung der für die steuerliche Anerkennung als Rente erforderlichen aleatorischen Komponente - der Vertragsinhalt führt de facto zu einem einseitig neuer- und durchsetzbaren Rechtsanspruch auf die vereinbarten Leistungen bis zur Vollendung des 25. Lebensjahres - war spruchgemäß zu entscheiden.

Hinweis: Der Antrag auf Ergänzung der Begründung Ist durch die Berufungsvereinstcheidung gegenstandslos geworden. Zudem wird darauf verwiesen, dass der rechtlichen Beurteilung der Rentenzahlungen im Einkommensteuerbescheid vom 01.02.2007 keine vom Steuerpflichtigen abweichende Sachverhaltsannahme zugrundegelegt wurde. Daraus folgt auch, dass das im Antrag geforderte Recht auf Wahrnehmung des Parteiengehörs in Leere geht, da dieses nach hA. nur bei Abweichungen im tatsächlichen und nicht auch im rechtlichen Bereich zu beachten ist (Ritz, BAO-Kommentar, § 161, Tz 9).

Mit Schreiben vom 15. Mai 2007 beantragte der Bw. durch seinen steuerlichen Vertreter, die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wie folgt:

„Wir erlauben uns in offener Frist

- 1. anzuregen eine zweite (stattgebende) Berufungsvereinstcheidung zu erlassen, sollte dieser Anregung nicht entsprochen werden, stellen wir**
- 2. den Antrag unsere Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung**
- vorzulegen und daselbst eine mündliche Berufungsverhandlung abzuführen**

Unter einem ergänzen wir unsere Berufung wie folgt:

- 1. Vorbemerkung**
- 2. BVE Seite 3 Absätze 2 bis 4**
- 3. Zwischenergebnis aus Judikatur und Literatur**
- 4. Umlegung des Zwischenergebnisses auf den verfahrensgegenständlichen Sachverhalt**

4.1. Zehnjahreszeitraum**4.2. Das Erfordernis des beiderseitigen Wagnisses****4.3. Die Eintrittswahrscheinlichkeit****5. Zusammenfassung und Anträge****1. Vorbemerkung**

Durch das gesamte bisherige Veranlagungs- und Rechtsmittelverfahren zog sich die Unklarheit, ja Unsicherheit, welche Sachverhaltselemente das Finanzamt Waldviertel als rentenbeendigungsrelevant erkennt.

Es war bis zur BVE für den Berufungswerber unklar, inwieweit die Sachverhaltselemente „Ende der Schul- und Berufsausbildung und „Verehelichung“ anlässlich des Bedenkenvorhaltes vom 07.10.2006 - der zur Bescheidbegründung erhoben wurden bei der Entscheidungsfindung beachtet wurden.

Daher wurde der Antrag auf Bescheidergänzung gem. § 93 Abs. 3 BAO zur Wahrung des Parteiengehörs u.E. rechtens eingebracht und zu Recht darauf hingewiesen (Punkt 4 der Berufung), dass Zeitrenten im eigentlichen Sinn dann vorliegen, wenn neben dem Tod ausschließlich ein Fixtermin zum Erlöschen der Leistungsverpflichtung führt, hingegen Lehre und Judikatur zur Zeitrente im engeren Sinn, verfahrensgegenständlich unter Beachtung der beiden weiteren Endigungsgründe (Schulausbildung, Verehelichung), somit nur bedingt, zur Entscheidungsfindung heranzuziehen sind.

Nunmehr steht fest, für das Finanzamt Waldviertel führen nur Unbestimmtheitsfaktoren, die weder vom Rentenverpflichteten noch vom Rentenberechtigten „mehr oder weniger willkürlich beeinflussbar und gestaltbar sind“ (Zitat Seite 3 der BVE letzter Satz), zum offenbar erforderlich erscheinenden, „beiderseitigen Wagnis“.

Mit dieser für uns erstmalig erkennbaren Sachverhaltswürdigung und den Zitaten in der BVE dürfen wir uns auseinandersetzen wie folgt, wobei wir uns den Hinweis erlauben, dass wir sobald wir Univ. Prof Dr. Gerold Stoll zitieren, uns auf dessen Standardwerk Rentenbesteuerung 4. Auflage Manz/Wien 1997 beziehen.

2. BVE Seite 3 Absätze 2 bis 4

Hier dürfen wir - um ermüdende Wiederholungen zu ersparen - auf unsere Berufungsausführungen

5.1. BFH -10 Jahre und

*5.2. Dauernde Last - Quantschnigg/Schuch § 29 RZ 17
verweisen.*

Allen hier zitierten Entscheidungen - soweit sie überhaupt Renten und nicht (andere) dauernde Lasten betreffen - liegen Sachverhalte zu Grunde, die Zeitrenten im engeren Sinn, also mit ausschließlichen Endigungsgründen Tod oder Zeitablauf betreffen.

Gleiches gilt für das Erkenntnis VwGH 82/14/0151 vom 19.03.1985 - es wurde einem 25 Jährigen eine Leibrente zugesagt. Dem Höchstgericht erschien der Zeitraum von 15 Jahren „genügend lang, um die Wahrscheinlichkeit des vorzeitigen Ablebens der rentenberechtigten Personen (aleatorischer Faktor) noch als ausreichend anzusehen“.

Es bleibt sohin festzuhalten, dass für den VwGH die Ablebenswahrscheinlichkeit eines Mannes zwischen seinem 25. und 40. Lebensjahr als ausreichend erscheint, um den für Rentenanerkennung erforderlichen aleatorischen Faktor zu ergeben.

In der Folge verweist das Höchstgericht auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes, dem ein Zeitraum von nur zehn Jahren als ausreichend erscheint und kommt zur „Klarstellung“ . . . „dass das zulässige Ausmaß einer zeitlichen Befristung nach Auffassung des Gerichtshofes nicht ohne Rücksicht auf die Lebenserwartung der rentenberechtigten Personen beurteilt werden kann.“

Zum faktisch gleichen Ergebnis kommt Stoll a.a.O. in RZ 56:

... (Zitatbeginn) „Haftet den vorbeschriebenen „abgekürzten“ (Höchstzeit) Leibrenten oder den „verlängerten“ (Mindestzeit-) Leibrenten das von der Lebensdauer von Menschen abhängige Wagnis des Rechtsgeschäftes, das Risiko der Leistungsdauer, an, so sind diese nach der Rechtspraxis in Österreich (entgegen der herrschenden Auffassung in Deutschland) als Renten im Sinne des Steuerrechtes zu verstehen.

Für sie gilt nicht, dass auf jeden Fall, sollen sie als Renten gelten, eine bestimmte vertraglich vorgesehene Leistungsdauer, wie dies die Rechtspraxis in Deutschland verlangt, vorgesehen sein müsste. Eine derartige starr gehandhabte Zeitregel, die als Maßstab an Zeitrenten anzulegen wäre, wird in Österreich, als Interpretations- und Zuordnungshilfe verstanden, nicht gehandhabt.

Wenn aber bei abgekürzten Renten die vereinbarte Höchstzeit der Leistungsdauer wesentlich geringer als die Lebenserwartung und bei verlängerten Renten die vereinbarte Mindestzeit wesentlich länger als die Lebenserwartung ist, so wäre damit das alternative Element des Lebens, nämlich das des Erlebens eines bestimmten Zeitpunktes, das für Renten typischerweise die Komponente der Unsicherheit und des Wagnisses bildet, praktisch ausgeschaltet; dann wäre, zufolge des Fehlens aleatorischer Merkmale, in der Tat von Renten und dauernden Lasten nicht mehr zu sprechen.“ (Zitatende) ...

3. Zwischenergebnis aus Judikatur und Literatur

Rentenentscheidend ist die Frage, wie groß ist die Wahrscheinlichkeit mit dem Eintritt des unbestimmten Zeitpunktes Tod rechnen zu müssen/dürfen.

Der hierfür als angemessen erscheinende Zeitraum ist zweifellos im Lichte des Lebensalters der rentenberechtigten Personen auszumessen.

4. Umlegung des Zwischenergebnisses auf den verfahrensgegenständlichen Sachverhalt

4.1. Zehnjahreszeitraum

Obwohl für die bei Rentenbeginn knapp 14-jährige Schwester U. und die zum gleichen Zeitpunkt ca. 10,5 jährige Schwester M. der von der (strenger) deutschen Judikatur geforderte mindestens Zehnjahreszeitraum bei Vollendung des 25. Lebensjahres erfüllt wäre, teilen wir die Rechtsansicht, dass dann, wenn ausschließlich Ableben oder Vollendung des 25. Lebensjahres zum Ende der Leistungspflicht führen würde, verfahrensgegenständlich Renten im steuerlichen Sinn nicht vorliegen würden.

Somit ergeben sich die Fragen (4.2.), ob die weiteren Endigungsgründe - Ende der Schul- und Berufsausbildung und Verehelichung - verfahrensunerheblich sind, da sie vermeintlich das dem Finanzamt Waldviertel erforderlich erscheinende Kriterium beiderseitiges Wagnis nicht erfüllen, da sie (Zitatbeginn) „zumindest aus der Sicht der Rentenempfänger mehr oder weniger willkürlich beeinflussbar und gestaltbar sind“ (Zitatende).

Sollte man zum Ergebnis kommen, diese Endigungsgründe sind im Widerspruch zur Rechtsansicht des Finanzamt Waldviertels doch verfahrensunerheblich, müsste (4.3.) als letzter Schritt geprüft werden, ob diese Endigungsgründe nicht mindestens soviel Eintrittswahrscheinlichkeit für sich haben, wie das allfällige Ableben eines Mannes zwischen dem 25. und 40. Lebensjahr.

4.2. Das Erfordernis des beiderseitigen Wagnisses

Weder Rechtsprechung noch Lehre haben jemals als Voraussetzung zur Anerkennung aleatorischer Wirkungen verlangt, dass diese von den Verfahrensbeteiligten völlig unbeeinflussbar sein müssen.

Dieses Erfordernis würde die gesamte Rentenbetrachtung ad absurdum führen, da ja zweifellos auch das für Renten unabdingbar erforderliche Ableben eines Menschen jederzeit „frei gestaltbar“ ist, vor allem durch den Rentenberechtigten mittels Suizid.

Verfahrensgegenständlich ist zum „Ende der Schul und Ausbildungszeit“ festzuhalten, es wäre wohl der Traum jedes nach der Pflichtschulzeit in Ausbildung, Befindlichen, wenn es nur ihm obliege das Ende der Ausbildung zu fixieren. Die drop out Raten im -österreichischen Bildungswesen, angeblich europaweit zu den höchsten zählend, beweisen das Gegensteil.

Der Endigungsgrund „Verehelichung“ ist zweifellos leichter gestaltbar, allerdings benötigt man dazu noch eine zweite heiratswillige Person, ob man dann die rentenbeendende Eheschließung vornimmt oder diese hinausschiebt, damit allenfalls die Rente rettet aber den Heiratswillen des Partners verliert, sind Überlegungen die zeigen mit welchen Unwägbarkeiten dieser zweifellos aleatorische Faktor verbunden ist.

Es verwundert daher nicht, wenn uns Stoll a.a.O. aller diesbezüglicher Spekulationen entbindet durch seine Aussage in RZ 28:

... (Zitatbeginn) „ Wenn also beispielsweise vereinbart ist, dass der Tochter ab ihrer Verheiratung bis zu ihrem Tod eine Rente zu zahlen ist oder dass ihr eine Rente auf Lebenszeit, höchstens bis zur derzeit noch ungewissen Verheiratung, zu zahlen Ist, liegt eine Rente im engeren Sinn vor. " (Zitatende) ...

Damit ist erwiesen, dass verfahrensgegenständlich bei entsprechender Eintrittswahrscheinlichkeit, Renten vorliegen.

4.3. Die Eintrittswahrscheinlichkeit

Es bleibt somit zu überdenken, welcher Endigungsgrund eher eintritt, damit den daneben durch Zeitablauf fixierten Endigungszeitpunkt unwahrscheinlicher macht und damit den Unsicherheitsfaktor, also den aleatorischen Faktor erhöht, ob also eher ein junger Mann zwischen seinem 25. und 40. Lebensjahr verstirbt (VwGH 82/14/0151) oder ob ein junges Mädchen vor Vollendung seines 25. Lebensjahres seine Ausbildung beendet oder sich verehelicht.

Gibt es wirklich jemand der meint, die obige Todesrate sei höher als die drop out Rate der Studenten, denn nur dann hätte der vom VwGH ausjudizierte Fall den größeren Unbestimmtheitsfaktor für sich, andernfalls ist die Ausbildungsbeendigung aleatorischer.

Oder gibt es jemand der vermeint der Tod eines jungen Mannes zwischen dem 25. und 40. Lebensjahr sei häufiger als die Verehelichung junger Mädchen vor Vollendung des 25. Lebensjahres.

Nur wenn man diese u.E. sowohl den Erfahrungen des täglichen Lebens als auch den Denkgesetzen der Logik widersprechende Meinung vertritt, könnte, man zum Schluss kommen, unter Beachtung des VwGH Erkenntnisses 82/14/0151 kommt des beiden weiteren Rentenendigungsgründen nicht ausreichend aleatorischer Charakter zu.

Im Lichte dieser Ergebnisse kommen wir zu folgenden

5. Zusammenfassung und Anträge

Ein Gutsbetrieb (235 ha) wird vom Vater an den Sohn übergeben, dieser hat seinen minderjährigen Schwestern Renten auf Lebenszeit, längstens jedoch bis zu Ende der Schul- und Berufsausbildung bzw. der Verehelichung bzw. der Vollendung des 25. Lebensjahres zu bezahlen.

Laut Stoll a.a.O. führt schon allein der Faktor Verehelichung zur Einstufung als Rente. In vergleichender Betrachtung mit dem Erkenntnis des VwGH Zl. 82/14/0151 ergibt sich in Zeitrentenbetrachtung der Rentencharakter nicht nur aus dem Endigungsgrund Verehelichung, sondern auch aus dem Endigungsgrund Schul- und Berufsausbildung.

Es liegen somit Renten gem. § 18 Abs. 1 Z 1 bzw. § 29 Abs. 1 EStG 1988 vor.

Wir dürfen daher die eingangs genannte

Anregung auf 2. BVE

andernfalls den

Vorlageantrag gem. § 276 Abs.2 BAO

sowie den

Antrag auf mündliche Verhandlung gem. § 284 Abs. 1 BAO

höflichst wiederholen."

Mit Bescheiden vom 10. Mai 2007 veranlagte das Finanzamt Waldviertel den Bw. unter Nichtberücksichtigung der Zahlungen an seine Schwestern als Sonderausgaben zur Einkommensteuer für das Jahr 2005 und setzte entsprechende Einkommensteuervorauszahlungen ab dem Jahr 2007 fest.

Gegen beide Bescheide wurde mit gesonderten Schriftsätze vom 15. Mai 2007 berufen, wobei die Anerkennung der geltend gemachten Sonderausgaben bzw. die Vorauszahlungsfestsetzung unter Berücksichtigung der Sonderausgaben beantragt wurden.

Mit Bescheid vom 23. Oktober 2007 veranlagte das Finanzamt Waldviertel den Bw. unter Nichtberücksichtigung der Zahlungen an seine Schwestern als Sonderausgaben zur Einkommensteuer für das Jahr 2006; auch hiergegen wurde mit Schreiben vom 9. November 2007 Berufung erhoben.

Mit Berichten vom 23. Mai 2007 und vom 20. November 2007 legte das Finanzamt Waldviertel die Berufungen betreffend Einkommensteuer 2004, 2005 und 2006 sowie Einkommensteuervorauszahlungen 2007 ff. dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

In der am Finanzamt Waldviertel in Waidhofen an der Thaya am 4. Feber 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde den Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahren vom Referenten vorgehalten:

Der Bw. bezieht sich wiederholt auf das Erkenntnis des VwGH vom 19.3.1985, 82/14/0151, betreffend die Ablebenswahrscheinlichkeit eines Mannes zwischen seinem 25. und 40. Lebensjahr.

Diese betrug nach den diesbezüglich wohl anzuwendenden Sterbetafeln für Männer 1959/1961 zwischen 2,01% (25. Lebensjahr) und 4,74% (45. Lebensjahr); nach den Sterbetafeln 1970/1972 lag die Bandbreite zwischen 1,9% und 5,2%, nach jenen 1980/1982 zwischen 1,6% und 5,02%.

Die Ablebenswahrscheinlichkeit einer Frau zwischen ihrem 11. und 25. Lebensjahr beträgt nach den Sterbetafeln für Frauen 2000/2002 zwischen 0,01% (11. Lebensjahr), 0,02% (14. Lebensjahr), 0,03% (16. Lebensjahr) und 0,03% (25. Lebensjahr).

Nach dem Demographischen Jahrbuch 2003 der Statistik Austria (29) gingen im Verlauf der vergangenen Jahrzehnte die Erstheiratsraten der unter 25-Jährigen tendenziell zurück, während sie in den darüber liegenden Altersgruppen anstiegen. Dieser Trend setzte sich auch 2003 tendenziell fort. Entsprechend erhöhte sich damit auch das mittlere Erstheiratsalter; es betrug 30,4 Jahre bei den Männern bzw. 27,7 Jahre bei den Frauen. Die Wahrscheinlichkeit, dass eine Schwester bis zum 25. Lebensjahr heiratet, liegt statistisch bei rund 35%.

Die Hochschulstatistik 2005/2006 zeige, dass nur im Fall eines Bakkalaureatstudiums das durchschnittliche Alter bei Abschluss des Studiums knapp unter 25 Jahren liegt, während bei anderen Studien ein deutlich über 25 Jahre gelegenes Abschlussalter den Durchschnitt darstellt.

Laut Mitteilung des Finanzamtes Waldviertel besucht die 1987 geborene Schwester B. derzeit das BORG H., die 1990 geborene Schwester U. betreibt ein Bakkalaureatsstudium an der Universität Wien und die 1993 geborene Schwester M. besucht ebenfalls derzeit das BORG H..

Der steuerliche Vertreter verwies im Hinblick auf die Ermittlungen des Unabhängigen Finanzsenats darauf, dass die Wahrscheinlichkeit, dass die Schwestern vor Erreichen des 25. Lebensjahres heiraten, mehr als 10 mal höher ist, als die Ablebenswahrscheinlichkeit im mehrfach zitierten Erkenntnis des VwGH 19.3.1985, 82/14/0151.

Der Vater des Bw. sei mittlerweile über 80 Jahre alt und beziehe nur eine kleine Pension, es sei daher damit zu rechnen, dass die Schwestern vor Erreichen des 25. Lebensjahres ihre Ausbildung beenden werden.

Aus Sicht des Rentenverpflichteten sei es völlig ungewiss, wann die Rente tatsächlich endet. Das Rentenende könnte auch deswegen erfolgen, da die Schwestern möglicherweise mit der Rente nicht auskommen und daher die Ausbildung abbrechen, um einer Arbeit nachzugehen.

Das Studium in Wien sei mit Finanzierung einer Wohnung sehr teuer; daher gebe es etwa im Waldviertel 70% Werkstudenten. Der Bw. sei sehr darauf bedacht gewesen, seinen Schwestern kein „Bummelstudium“ zu finanzieren, sondern habe auf der Zuverdienstklausel bestanden.

Im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses sei völlig ungewiss gewesen, welche Ausbildung die Schwestern einschlagen werden, wobei der Bw. selbst das Franzisco-Josefinum in Wieselburg, damals eine Höhere landwirtschaftliche Bundeslehranstalt (nunmehr Höhere Bundeslehr- und Forschungsanstalt für Landwirtschaft, Landtechnik und Lebensmitteltechnologie (HBLFA) Francisco Josephinum in Wieselburg), besucht hat, die fünf Jahre nach der 8. Schulstufe dauere. Es wäre durchaus möglich, dass – wenn man davon ausgeht, dass die Schwestern maturieren – diese auch kürzere Ausbildungen, wie etwa zur Kindergärtnerin oder Besuchs eines Kollegs, absolvieren.

Nach Ansicht des Finanzamtes könne – entgegen dem bisherigen Vorbringen - im gegenständlichen Fall im Hinblick auf den Vortrag des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Berufungsverhandlung nicht von einer außerbetrieblichen Versorgungsrente ausgegangen werden, sondern es liege hinsichtlich der Schwestern eine Unterhaltsrente vor. Der Unterhaltsanspruch der Schwestern gegenüber ihrem Vater habe sich durch die Übergabe des Betriebes vermindert, dies solle durch die Rente ausgeglichen werden. Konsequenz wäre die Nichtabzugsfähigkeit beim Zahler und das Nichtvorliegen von Einkünften beim Empfänger.

Der steuerliche Vertreter hielt dem entgegen, dass der Bw. einen Betrieb übertragen erhalten und sich in diesem Zusammenhang zu einer Reihe von Leistungen verpflichtet habe. Diese Leistungen seien in ihrer Gesamtheit zu bewerten und dem Wert des Betriebes gegenüberzustellen. Es erscheine unzutreffend, einen Teil der Gegenleistung, nämlich die strittigen Renten, gesondert zu betrachten.

Nach Ansicht des Finanzamtes könnten auch die drei Renten an die Schwestern als Teil der Versorgungsrente des Vaters angesehen werden. In diesem Fall wären die Renten alle dem Vater zuzurechnen.

Der steuerliche Vertreter verwies darauf, dass eine derartige Regelung – höhere Versorgungsrente des Vaters, aber keine Renten an die Schwestern – in der Familie diskutiert, aber dann der im Vertrag festgeschriebenen Variante der Vorzug eingeräumt worden sei, ohne dass dabei steuerliche Überlegungen eine Rolle gespielt hätten.

Zum aleatorischen Element führten die Parteien aus wie bisher.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Notariatsakt vom 21. Februar 2004 übergab der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses 77jährige Vater des Bw. seiner (damals) 50jährigen Ehegattin – unter Vorbehalt verschiedener Rechte – bestimmte näher bezeichnete Grundstücke sowie seinem (damals) 28jährigen Sohn Ing. Ni. N. seinen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb (mit Ausnahme der der Ehegattin überlassenen Grundstücke).

Zur „Abfertigung der väterlichen Pflichtteilsansprüche“ bezahlte der Bw. bereits vor Vertragsunterfertigung einen Übergabspreisteilbetrag von 22.000 € an Mag. Ka. N. (damals 44jährig) und verpflichtete sich ferner, „zur Abfertigung der väterlichen bzw. väterlichen und mütterlichen Pflichtteilsansprüche“ der Kinder folgende Bar- bzw. Ratenzahlungen zu leisten:

- An Mo. J. (damals 50jährig): 21.000 €, zahlbar bis 31. Dezember 2004;
- an I. G. (damals 48jährig): 21.000 €, zahlbar bis 31. Dezember 2007;
- an F. N. (damals 26jährig): 29.000 €, zahlbar in einer ersten Rate von 250 € am 1. Oktober 2004 und 46 unmittelbar aufeinanderfolgenden Monatsraten von je 625 €, erstmals am 1. November 2004;
- an M-B. L. (damals 23jährig): 22.500 €, zahlbar bis 31. Dezember 2005;
- an B. N. (damals 17jährig): 29.000 €, zahlbar bis 31. Dezember 2008;
- an U. N. (damals 14jährig): 29.000 €, zahlbar bis 31. Dezember 2011;
- an M. N. (damals 11jährig): 29.000 €, zahlbar bis 31. Dezember 2014.

Insgesamt betrug der bar- bzw. ratenweise zu entrichtende Übergabspreis 202.500 €.

Ferner verpflichtete sich der Bw., seine Mutter Ma. N. „bis zur Anspruchsberechtigung auf eine Erwerbsunfähigkeits- beziehungsweise Alterspension im übergebenden Betrieb zu beschäftigen, dies zu kollektivvertraglichen Bedingungen, derzeit zu einem monatlichen Bruttolohn von 453 €“.

Außerdem hat der Bw. seinen Eltern eine monatliche Versorgungsrente zu leisten, und zwar seinem Vater in Höhe von 500 € monatlich und seiner Mutter auf die Dauer ihres Dienstverhältnisses in Höhe von 163 € und ab Pensionsberechtigung in Höhe von 500 € monatlich.

Schließlich ist der Bw. „auf Anweisung des Übergebers“ verpflichtet, seinen drei damals minderjährigen Schwestern

- B. N., geboren 1987,
- U. N., geboren 1990,
- M. N., geboren 1993,

neben den – erst in der Zukunft fälligen – Barbeträgen ab 1. Jänner 2004 monatlich (wertgesichert) jeweils € 600, somit jährlich jeweils € 7.200, zusammen also € 21.600, solange zu zahlen, bis die jeweilige Empfängerin

- schulische Ausbildung bzw. Berufsausbildung beendet hat,
längstens jedoch
 - bis zu deren Verehelichung oder – je nach dem, welches Ereignis früher eintritt –
 - bis zur Vollendung des 25. Lebensjahres,
- insoweit die jeweilige Empfängerin
 - nicht über eigene Einkünfte – ausgenommen aus Ferialtätigkeiten oder Stipendien - verfügt.

Ferner wurden in dem Notariatsakt verschiedene weitere Rechte und Pflichten festgelegt, etwa das Recht des Übergebers und seiner Ehegattin auf die Lieferung von Brennholz und von Dieseltreibstoff für zwei PKW (bewertet mit insgesamt 650 €).

Die Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens gehen übereinstimmend davon aus, dass der Vertrag, auf dem die Zahlungsverpflichtung des Bw. beruht, dahingehend auszulegen ist, dass

- unter „schulischer Ausbildung bzw. Berufsausbildung“ jede Art der Ausbildung zur Erlangung der Selbsterhaltungsfähigkeit, also etwa auch Studium an einer Fachhochschule oder einer Universität, zu verstehen ist, und dass
- die Zahlungsverpflichtung auch mit dem Tod der jeweiligen Empfängerin, sollte dieser vor den genannten Endigungsgründen eintreten, endet.

Der Bw. hat tatsächlich seit 1. Jänner 2004 seinen Schwestern jeweils € 600 im Monat bezahlt.

2. Beweiswürdigung

Dieser Sachverhalt ist zwischen den Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens unstrittig.

Nach der Aktenlage bestehen auch für den Unabhängigen Finanzsenat keine Bedenken, von diesem Sachverhalt auszugehen.

3. Rechtliche Erwägungen

3.1. Gesetzestext

Nach § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind:

„Rnten und dauernde Lasten, die auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhen. Werden Rnten oder dauernde Lasten als angemessene Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern geleistet, gilt folgendes: Die Rnten und dauernden Lasten sowie Abfindungen derselben sind nur insoweit abzugsfähig, als die Summe der verausgabten Beträge (Rnten, dauernde Lasten, gänzliche oder teilweise Abfindungen derselben sowie allfällige Einmalzahlungen) den Wert der Gegenleistung (§ 29 Z 1) übersteigt. Stellt eine aus Anlaß der Übertragung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils vereinbarte Rente oder dauernde Last keine angemessene Gegenleistung für die Übertragung dar, so sind die Rnten oder dauernden Lasten nur dann abzugsfähig, wenn

- *keine Betriebsausgaben vorliegen und*
- *keine derart unangemessen hohen Rnten oder dauernden Lasten vorliegen, daß der Zusammenhang zwischen Übertragung und Vereinbarung einer Rente oder dauernden Last wirtschaftlich bedeutungslos und damit ein Abzug nach § 20 Abs. 1 Z 4 erster Satz ausgeschlossen ist.“*

3.2. Allgemeines

„Rnten sind regelmäßig wiederkehrende Zahlungen, die vom Rentenschuldner auf Grund eines besonderen Verpflichtungsgrundes zu leisten sind. Das Wesen der Rente ist ein besonderes Wagnis, das beide Teile eingehen (sog „aleatorischer Charakter“ der Rente). Durch das Wagnis unterscheiden sich die Rnten von den Raten. Der insgesamt zu entrichtende Betrag hängt vom Eintritt eines ungewissen Ereignisses ab. Die Höhe der einzelnen Rentenbeträge kann auf Grund von Wertsicherungsvereinbarungen oder abhängig vom Gewinn oder Umsatz unterschiedlich sein. Leibrenten sind auf die Lebensdauer einer oder mehrerer Personen zu entrichten, Zeitrenten stellen neben der Lebensdauer noch auf einen bestimmten Mindestzeitraum ab, innerhalb dessen Zahlungen erfolgen. Bei Raten ist hingegen die Leistungsdauer von Anfang an bestimmt“ (Wanke in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG [1.11.2007], § 18 Anm. 10).

„Rnten sind gegenüber der allgemeinen Definition der wiederkehrenden Bezüge noch durch zusätzliche Wesensmerkmale konkretisiert: Neben dem einheitlichen Rechtsgrund, der die

Voraussetzung der Bezüge ist, liegt ein vermögensrechtlicher Anspruch des Rentenberechtigten vor, die Laufzeit ist in irgend einer Form vom Eintritt eines ungewissen Ereignisses, vor allem dem Tod einer Person (VwGH 15.6.1977, 2722/76) abhängig (aleatorisches Element) und die Bezahlung erfolgt im wesentlichen gleichmäßig, d.h. es wird ein im wesentlichen gleichbleibender Betrag in regelmäßigen Zeitabständen geleistet. Die Höhe der einzelnen Rentenbeträge kann auf Grund von Wertsicherungsvereinbarungen oder abhängig vom Gewinn oder Umsatz unterschiedlich sein. Kennzeichnend für eine Rente ist der aleatorische Charakter. Das aleatorische Moment liegt im Abweichen der tatsächlichen Lebensdauer von der durchschnittlichen Lebenserwartung" (Grabner in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG [1.6.2007], § 29 Anm. 8, unter Hinweis auf OGH 30.5.1994, Ob 515/94 und Rz. 7003 EStR 2000).

„Leibrenten sind von der Lebensdauer einer oder mehrerer bestimmter Personen (des Rentenberechtigten, des Rentenverpflichteten oder auch dritter Personen) abhängende Leistungen. Ist die Leistungsdauer von Anfang an bestimmt, liegen mangels eines aleatorischen Elements Raten vor. Die Leistung der Rente erfolgt i.d.R. bis zum Tod des (letzten) Rentenberechtigten (Leibrente); es sind aber auch verkürzte und verlängerte Zeitrenten möglich.

Zeitrenten stellen sowohl (zwingend) auf die Lebensdauer einer Person als auch auf einen Zeitraum ab. Zeitrenten, bei denen die Lebensdauer einer Person in irgendeiner Form eine für das Ausmaß der Rentenleistungen bestimmende Rolle spielt, werden abgabenrechtlich als Renten behandelt. Zeitrenten treten in zwei Formen auf:

- *Rente mit Vereinbarung einer Höchstlaufzeit (Höchstzeitrente oder abgekürzte Leibrente): Sie wird auf Lebenszeit, höchstens aber auf eine bestimmte Zahl von Jahren vereinbart.*
- *Rente mit Vereinbarung einer Mindestlaufzeit (Mindestzeitrente oder verlängerte Leibrente): Sie wird auf Lebenszeit, mindestens aber auf eine bestimmte Zahl von Jahren vereinbart.*

Da Zeitrenten wegen des ihnen eigenen aleatorischen Elementes noch als Renten in steuerrechtlichem Sinn gelten, kommt eine Aufspaltung der Zeitrente in einen Raten- und einen Rententeil nicht in Betracht" (Grabner in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG [1.6.2007], § 29 Anm. 10 f., unter Hinweis auf VwGH 23. 6. 1983, 16/2749/80; Rz. 7006 EStR 2000).

„Dauernde Lasten sind Verpflichtungen, die dauernd mit einem Grundstück verbunden sind oder dauernd einer Person anhaften. Die Last muss für immer oder für einen längeren Zeitraum (VwGH 24.9.2003, 2000/13/0188: wenigstens 10 Jahre) gegenüber einer bestimmten Person bestehen; ihre Zeitspanne muss ungewiss sein. ...Hauptanwendungsfall sind Versorgungsleistungen (Geld-, Natural- und Sachleistungen), die in sachlichem

Zusammenhang mit einem Vermögensübergabevertrag vereinbart wurden. Die Zurechnung zu den Sonderausgaben beruht darauf, dass sich der Vermögensübergeber in Gestalt der Versorgungsleistungen typischerweise die Erträge seines Vermögens vorbehält, die nunmehr allerdings vom Vermögensübernehmer erwirtschaftet werden müssen (BFH 12. 5. 2003, GrS 1/00, BStBl II 2004, 95). Die Abzugsfähigkeit richtet sich nach dem Umfang der mit der dauernden Last verbundenen Vermögensminderung; ein bloßes Dulden allein ohne damit verbundene Aufwendungen gegenüber Dritten stellt keine dauernde Last in diesem Sinn dar..." (Wanke in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG [1.11.2007], § 18 Anm. 14).

„Dauernde Lasten gehören zu den wiederkehrenden Bezügen. Sie unterscheiden sich von Renten vornehmlich im Inhalt der Leistung und im Fehlen einer Gleichmäßigkeit. Es muss aber ein selbständiges Grundrecht begründet sein, das

- losgelöst von allfälligen früheren Ansprüchen des Berechtigten existiert,
- von Dauer und einer gewissen Periodizität ist,
- eine gewisse, wenn auch nicht regelmäßige Wiederkehr vorweist und
- auf einem einheitlichen Rechtsgrund beruht (Rz 7009 EStR 2000).

Während Renten Geld oder andere vertretbare Sachen zum Inhalt haben, können dauernde Lasten in Leistungen anderer Art bestehen. Es muss sich um Leistungen handeln, die eine Vermögensminderung bzw einen Vermögenszuwachs begründen. So können etwa wiederkehrende Nutzungsrechte unter § 29 Z 1 fallen (VwGH 19.3.1985, 84/14/0139, betr. Holznutzungsrechte).... "(Grabner in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG [1.6.2007], § 29 Anm. 14).

Die „dauernden Lasten“ sind als Oberbegriff zu sehen und schließen Renten als Unterbegriff und (sonstige) dauernde Lasten ein (vgl. Stoll, Rentenbesteuerung, 4. Auflage, Rz. 33; Doralt/Renner, EStG, 10. Auflage, § 18 Anm. 26; Jakom/Baldauf, EStG, § 18 Rz. 17; VwGH 15.3.1995, 95/13/0023).

Als Sonderausgaben abzugsfähig sind unter anderem außerbetriebliche Versorgungsrenten. Solche sind Renten, die keine angemessene Gegenleistung für die Übertragung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils darstellen, weil der versicherungsmathematisch kapitalisierte Rentenbarwert zuzüglich allfälliger Einmalbeträge bezogen auf den Wert des übertragenen Betriebsvermögens

- weniger als 75% oder
- mehr als 125%, aber

-
- nicht mehr als 200%

beträgt und eine subjektive Versorgungsabsicht vorliegt (nahe Angehörige, kein „Irrtum“ über den Wert). Bei Vorliegen einer außerbetrieblichen Versorgungsrente liegt eine unentgeltliche Übertragung der betrieblichen Einheit vor.

Die vom Rechtsnachfolger geleisteten Renten sind bei ihm nach § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 als Sonderausgaben abzuziehen (vgl. *Wanke* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1.11.2007], § 18 Anm. 20) und führen beim Empfänger zu steuerpflichtigen Einkünften (vgl. *Grabner* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1.6.2007], § 29 Anm. 19).

Unterhaltsrenten liegen (unabhängig von einer gesetzlichen Unterhaltspflicht) vor, wenn der Wert der Rente bezogen auf den Wert der übertragenen Wirtschaftsgüter niedriger als die Hälfte oder mehr als doppelt so hoch ist (= mehr als 200%) wie der Wert der übertragenen Wirtschaftsgüter. Bei einem derartigen Wertverhältnis wird davon ausgegangen, dass der Gegenleistungsgedanke völlig bedeutungslos ist (vgl. *Grabner* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1.6.2007], § 29 Anm. 18).

Unterhaltsrenten sind nach § 20 Abs 1 Z 4 EStG 1988 nicht abzugsfähig, führen aber andererseits beim Rentenempfänger nicht zu einer Steuerpflicht gemäß § 29 Z 1 EStG 1988 (vgl. *Atzmüller/Krafft* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1.10.2006], § 20 Anm. 73).

Im übrigen wird auf die oben wiedergegebene, sehr präzise Darstellung der Rechtslage durch die Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens verwiesen.

3.3. Außerbetriebliche Versorgungsrenten oder Unterhaltsrenten

Zwischen den Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens war bis zur mündlichen Berufungsverhandlung unstrittig, dass – liegen auch in Bezug auf die Schwestern Renten vor – diese als außerbetriebliche Versorgungsrenten als Sonderausgaben abzugsfähig sind.

Diese rechtliche Qualifikation begegnet auch keinen Bedenken durch den Unabhängigen Finanzsenat.

Was das Vorbringen des Finanzamtes in der mündlichen Berufungsverhandlung anlangt, hinsichtlich der strittigen Renten für die drei im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses minderjährigen Schwestern könnte auch von einer – nicht abzugsfähigen – Unterhaltsrente ausgegangen werden, ist zunächst zu sagen, dass eine Unterhaltsrente ausscheidet, wenn der Rentenberechtigte gegenüber dem Rentenempfänger nicht (zivilrechtlich) unterhaltsberechtigt ist (vgl. *Stoll*, Rentenbesteuerung, 4. Auflage, Rz. 848).

Unterhaltpflichtig gegenüber den Kindern sind die Eltern (§ 140 ABGB), subsidiär die Großeltern (§ 141 ABGB). Die Schuld eines Elternteils, dem Kind den Unterhalt zu leisten, geht zwar bis zum Wert der Verlassenschaft auf seine Erben über (§ 142 ABGB), wobei Grund dieses Anspruchs wohl der Unterhaltsanspruch des Kindes gegen die Eltern ist, doch ist die Schuld der (des) Erben eine neue und keine familienrechtliche mehr (vgl. *Stabentheiner* in *Rummel*, 3. Auflage, § 142 Rz. 3) – ganz abgesehen davon, dass ein Erbfall nicht eingetreten ist.

Eine Unterhaltsrente kann daher schon deswegen nicht vorliegen, da der Bw. gegenüber seinen Schwestern nicht unterhaltpflichtig ist. Dass der Bw. mit der Zahlung der Renten einer Unterhaltpflicht seines Vaters nachkommt, macht diese Rente noch nicht zu einer Unterhaltsrente.

Aber auch im Fall der Annahme einer (steuerlich nicht maßgeblichen, da - § 20 Abs. 1 Z 4 bzw. § 29 Abs. 1 zweiter Teilstrich EStG 1988 - eine gesetzliche Unterhaltpflicht gegeben sein muss) sittlichen Unterhaltpflicht läge keine Unterhaltsrente, sondern eine Versorgungsrente vor:

Wie der steuerliche Vertreter in der mündlichen Berufungsverhandlung zutreffend ausgeführt hat, sind die Rentenverpflichtungen gegenüber den minderjährigen Schwestern nicht isoliert zu betrachten, sondern ist das gesamte Rechtsgeschäft maßgebend. Diese Rentenverpflichtungen sind Teil der Gegenleistung des Bw. für die Übertragung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes.

Dass diese Gegenleistungen (Einmalzahlungen, Rentenverpflichtungen, sonstige Verpflichtungen) insgesamt mehr als 25%, aber weniger als 75% des Wertes des übertragenen Betriebes ausmachen und in Versorgungsabsicht gegenüber den Familienmitgliedern geleistet wurden bzw. werden, ist mit Recht (auch wenn nähere Feststellungen des Finanzamtes zum Wert des übertragenen Betriebes fehlen) unstrittig.

3.4. Zurechnungssubjekt der außerbetriebliche Versorgungsrenten

Wenngleich für die steuerliche Beurteilung auf Ebene des Rentenverpflichteten ohne Belang, sei im Hinblick auf das diesbezügliche Vorbringen des Vertreters des Finanzamtes in der mündlichen Berufungsverhandlung bemerkt, dass aus dem gegenständlichen Notariatsakt rentenberechtigt (unter anderem) die drei damals minderjährigen Schwestern des Bw. sind.

Die Steuerpflicht des Rentenbezugs bei den Schwestern nach § 29 Z 1 EStG 1988 knüpft nicht an die Übertragung eines Betriebes an, sondern an den wiederkehrenden Zufluss von bestimmten Leistungen infolge einer besonderen Verpflichtung des Rentenverpflichteten. Hierbei handelt es sich um eine originäre Steuerpflicht der Schwestern, unabhängig von

allfälligen steuerlichen Verpflichtungen des Betriebsübergebers. Nur die Schwestern sind diesbezüglich aus dem Notariatsakt berechtigt, nur diese können über diese Einkunftsquelle verfügen.

Ein Grund für eine Versteuerung nicht beim Rentenempfänger, sondern beim seinerzeitigen Übergeber des Betriebes ist nicht ersichtlich. Zwar konnte der Übergeber seinerzeit über die Einkunftsquelle land- und forstwirtschaftlicher Betrieb verfügen und hat anlässlich der Übergabe Leistungen nicht nur an sich, sondern auch an Familienangehörige ausbedungen; dieser Umstand allein führt jedoch nicht dazu, dass ertragsteuerlich sämtliche Gegenleistungen dem Übergeber und nicht den (nunmehr allein berechtigten) Rentenempfängerinnen zuzurechnen wären.

Da es sich um keine Betriebsveräußerung, sondern um eine Betriebsübergabe handelt, resultiert eine allfällige Steuerpflicht der vom Betriebsübernehmer zu tragenden Gegenleistungen bei den Berechtigten nicht aus § 24 EStG 1988 (diese Einkunftsquelle wäre in der Tat der Vater zuzurechnen), sondern haben die Berechtigten bei Verwirklichung eines einkommensteuerlichen Tatbestandes – wie hier des § 29 Z 1 EStG 1988 – originär Einkunftsquellen begründet.

Es wäre den Parteien des Notariatsakts freigestanden, auch andere Vertragsvarianten – wie in der mündlichen Berufungsverhandlung ausgeführt – abzuschließen. Die Besteuerung hat sich jedoch – ein Missbrauch im Sinne des § 22 BAO ist nicht ersichtlich – nach den tatsächlich verwirklichten Tatbeständen zu richten.

3.5. Aleatorisches Element

Strittig ist zwischen den Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens, ob in Bezug auf die Schwestern das aleatorische Element, das den jeweiligen Zahlungsverpflichtungen innewohnt, so stark ausgeprägt ist, dass von einer Rente gesprochen werden kann.

Wie vom Bw. übersichtlich dargestellt, hat der rentenverpflichtete Bw. seinen bei Vertragsabschluss ca. 16 ½ (B.), 14 (U.) und ca. 10 ½ (M.) Jahre alten Schwestern Rentenzahlungen eingeräumt, die aus vier Gründen erlöschen können:

1. Ableben
2. Vollendung des 25. Lebensjahres
3. Ende der Schul- und Berufsausbildung
4. Verehelichung

Beide Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens gehen – zutreffend – davon aus, dass die Wahrscheinlichkeit des Ablebens der Schwestern vor Erreichen des 25. Lebensjahres

zu gering ist, um ein für die Rentenqualifikation der Zahlungen relevantes aleatorisches Element darzustellen. Bei einer Ablebenswahrscheinlichkeit zwischen 0,01% (11. Lebensjahr), 0,02% (14. Lebensjahr), 0,03% (16. Lebensjahr) und 0,03% (25. Lebensjahr) nach den Sterbetafeln für Frauen 2000/2002 kann hier ein aleatorisches Element nicht erblickt werden.

Mit dem Erreichen des 25. Lebensjahres endet jedoch die jeweilige Zahlungsverpflichtung jedenfalls.

Somit verbleiben zwei Endigungsgründe, die auf deren Eignung als aleatorische Elemente zu prüfen sind:

3.5.1. Aleatorisches Element Ende der Schul- und Berufsausbildung?

Der steuerliche Vertreter des Bw. hat detailliert dargestellt, welche Endigungsvarianten vor Vollendung des 25. Lebensjahres infolge Beendigung der Schul- und Berufsausbildung bei jeder Schwester gegeben sein können.

Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters „erhellt“ alleine aus der Schwankungsbreite der Zahlungslaufzeiten durch den Beendigungsgrund „Ende der Schul- und Berufsausbildung“ von

B.: 3 Monate bis 103 Monate

U.: 18 Monate bis 137 Monate

M.: 54 Monate bis 177 Monate

„das aleatorische Moment, das die Leistungsverpflichtung zur Rente im Sinne des EStG 1988 macht.“

Für das Vorliegen einer Rente sei unmaßgeblich, dass die aleatorischen Wirkungen von den Vertragsparteien „völlig unbeeinflussbar“ sein müssten.

Tatsächlich sei aber die Beendigung der Schul- und Berufsausbildung nicht beeinflussbar; hier sei auch auf die in Österreich sehr hohen „drop out“-Raten im Bildungswesen zu verweisen.

Nach Ansicht des Finanzamtes sei demgegenüber dieser Unsicherheitsfaktor aus Sicht der Rentenempfänger „mehr oder weniger willkürlich beeinflussbar und gestaltbar“ und daher die aleatorische Komponente nicht ausreichend ausgeprägt, da der Vertrag „de facto zu einem einseitig steuer- und durchsetzbaren Rechtsanspruch auf die vereinbarten Leistungen bis zur Vollendung des 25. Lebensjahres“ führe.

3.5.2. Aleatorisches Element Verehelichung?

Auch hierin wird vom steuerlichen Vertreter des Bw. ein Umstand gesehen, der „den aleatorischen Charakter der verfahrensgegenständlichen Verpflichtung noch um ein Vielfaches“ verstärke.

Der Endigungsgrund Verehelichung sei zwar „zweifellos leichter“ als die Beendigung der Schul- und Berufsausbildung gestaltbar, allerdings benötige jede Schwester „eine zweite heiratswillige Person“, um den Beendigungsgrund eintreten zu lassen bzw. könne ein Hinausschieben einer ins Auge gefassten Verehelichung „den Heiratswillen des Partners“ und damit den Partner verloren gehen lassen.

Nach Ansicht des Finanzamtes sei demgegenüber dieser Unsicherheitsfaktor aus Sicht der Rentenempfänger „mehr oder weniger willkürlich beeinflussbar und gestaltbar“ und daher die aleatorische Komponente nicht ausreichend ausgeprägt, da der Vertrag „de facto zu einem einseitig steuer- und durchsetzbaren Rechtsanspruch auf die vereinbarten Leistungen bis zur Vollendung des 25. Lebensjahres“ führe.

3.5.3. Wahrscheinlichkeitsvergleich

Unter Bezugnahme auf das Erkenntnis des VwGH vom 19.3.1985, 82/14/0151, wonach die Ablebenswahrscheinlichkeit eines Mannes zwischen seinem 25. und 40. Lebensjahr ausreichend sei, um einer Zahlungsverpflichtung aleatorischen Charakter zu verleihen, hält es der steuerliche Vertreter den Erfahrungen des täglichen Lebens und den Denkgesetzen widersprechend, vermeine man

- die obige Todesrate sei höher als die Drop-out-Rate der Studenten, denn nur dann hätte der vom VwGH ausjudizierte Fall den größeren Unbestimmtheitsfaktor für sich, andernfalls sei die Ausbildungsbeendigung aleatorischer, oder
- der Tod eines jungen Mannes zwischen dem 25. und 40. Lebensjahr sei häufiger als die Verehelichung junger Mädchen vor Vollendung des 25. Lebensjahres.

Das Finanzamt geht demgegenüber davon aus, dass – nachdem der aleatorische Faktor eines vorzeitigen Ablebens im gegenständlichen Fall „komplett in den Hintergrund“ trete – eine bestimmte Mindestdauer der Zahlungen von 15 Jahren vorliegen müsse, die hier nicht gegeben sei, und verweist auf die Steuerbarkeit des Zahlungsendes bis Erreichung des 25. Lebensjahres durch die jeweilige Empfängerin.

3.6. Mindestdauer?

Während das Finanzamt eine Mindestdauer von 15 Jahren für das Vorliegen einer Rente als erforderlich ansieht, hält der Bw. eine Mindestdauer für nicht erforderlich.

Dem Bw. ist beizupflichten, dass nach österreichischer Lehre und Rechtsprechung grundsätzlich ein bestimmter Mindestzeitraum, innerhalb dessen sich das aleatorische Element verwirklichen kann, nicht verlangt wird, allerdings – und dies gilt es zu ergänzen – muss innerhalb des Zahlungszeitraumes eine entsprechende Eintrittunsicherheit des aleatorischen Elements gegeben sein.

Diesbezüglich ist neben den von den Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens zitierten Belegstellen noch etwa auf Jakom/Baldauf, EStG, § 18 Rz. 17, zu verweisen.

3.7. Maßgebliche aleatorische Elemente?

Es verbleibt daher in Übereinstimmung mit dem Bw. zu prüfen, ob der Eintritt der möglichen Ereignisse Ende der Schul- und Berufsausbildung sowie Verehelichung innerhalb des bis zur Vollendung des 25. Lebensjahres verbleibenden Zeitraumes derart unbestimmt ist, dass von einem aleatorischen Charakter der Zahlungen gesprochen werden kann.

Vorweg ist festzuhalten, dass Judikatur zu dieser Frage nicht ersichtlich ist.

Soweit sich die Parteien auf eine Kommentarstelle bei *Quantschnigg/Schuch* (EStHB, § 29 Tz. 17) berufen, ist darauf zu verweisen, dass es sich bei dem dort zitierten Urteil des RFH offenbar um jenes – nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlichtes – vom 19.6.1923, IV e A 26/23, RStBl 1925, 36 (und nicht 156) handelt. Aus diesem Urteil ist jedoch für den vorliegenden Fall (und für die Aussage von *Quantschnigg/Schuch*, Leistungen für die Ausbildungszeit einer Person seien – allgemein – nicht ausreichend, um von einer dauernden Last auszugehen) nichts gewonnen, da der RFH in dem dort zu entscheidenden Fall das Vorliegen einer dauernden Last mit der Begründung verneint hat, dass ein Zeitraum von 1 bis 2 Jahren (bis zur Promotion in einem bestimmten, offenbar zuvor begonnenen Studium), in welchem dort Studienzuschüsse vom Vater gezahlt wurden, eine von vornherein übersehbare kurze Zeitspanne sei, weswegen keine das Vermögen des Vaters auf Dauer belastende Verpflichtung vorliege (den Erwerb eines Rentenstammrechts hat der Beschwerdeführer nicht behauptet). Ein derartiger kurzer Zeitraum steht hier aber nicht zu Diskussion.

Die klassische Leibrente ist durch die Unwägbarkeit des Ablebens des bzw. der Rentenberechtigten geprägt. Da sich das tatsächliche Leben nicht gemäß den statistischen Wahrscheinlichkeiten verhält, liegt ein „Glücksgeschäft“ vor – der Endigungsgrund kann zum Zeitpunkt der statistischen Wahrscheinlichkeit eintreten, er kann aber auch schon deutlich davor oder erst deutlich danach zum Tragen kommen: Je nach dem, hatte einer der beiden Vertragspartner „Glück“ bei dem „Glücksgeschäft“.

Nun kann dieses mitunter sehr beachtliche Risiko durch Minimal- oder Maximallaufzeiten der Rente begrenzt werden (Zeitrente). Hier kommt es letztlich darauf an, in welchem Umfang noch ein solches Risiko vorliegt, dass noch von einem „Glücksgeschäft“ gesprochen werden kann.

Zur Abgrenzung der Renten von den Raten ist bei Höchstzeit- bzw. Mindestzeitrenten das Verhältnis der fest vereinbarten Leistungsdauer zur Lebenserwartung maßgeblich (vgl. *Stoll*, Rentenbesteuerung, 4. Auflage, Rz. 57). Eine Unbestimmtheit ist nicht mehr gegeben, wenn

eine Höchstzeitrente die Lebenserwartung wesentlich unterschreitet (*Doralt/Renner, EStG, 10. Auflage, § 18 Tz. 27*, unter Hinweis auf VwGH 19.3.1985, 82/14/0151).

„Wenn aber bei abgekürzten Renten die vereinbarte Höchstzeit der Leistungsdauer wesentlich geringer als die Lebenserwartung ..., so wäre damit das alternative Element des Lebens, nämlich das Erleben eines bestimmten Zeitpunktes, das für Renten typischerweise die Komponente der Unsicherheit und des Wagnisses bildet, praktisch ausgeschaltet; dann wäre, zufolge des Fehlens aleatorischer Merkmale, in der Tat von Renten und dauernden Lasten nicht zu sprechen“ (*Stoll, Rentenbesteuerung, 4. Auflage, Rz. 56*).

„Es liegt auf der Hand, dass in dem Ausmaß, in dem der zeitliche Abstand zwischen vereinbarter Mindestdauer und der bedungenen Höchstdauer geringer wird, sich das Wagnis- und Risikoelement verringert. Je näher also die vereinbarten Mindest- und Höchstzeitraumwerte beisammen liegen, desto mehr entfernen sich die Teilzahlungen vom Wesen der Rente... Ein brauchbarer und vertretbarer (wenn auch außerhalb wissenschaftlicher Ableitung gelegener) Maßstab könnte in einer Faustregel gesehen werden, wonach der Rentencharakter dann gewahrt wird, wenn die Zahl der mittleren Lebenserwartung innerhalb des durch die Mindest- und Höchstgrenzen abgesteckten Bereiches liegt und der Risikobereich zwischen Mindest- und Höchstgrenzen abgesteckten Bereiches liegt und der Risikobereich zwischen Mindest- und Höchstgrenze einen genügend breiten Variationsspielraum bietet, der, in Verhältnis zur Mindestlaufzeit gebracht, „wesentlich“ ist, also etwa 50% (zumindest die Hälfte der Anzahl der Jahre, die als Mindestlaufzeit gelten) ausmacht“ (*Stoll, Rentenbesteuerung, 4. Auflage, Rz. 57*).

Überträgt man diese Ausführungen auf den gegenständlichen Sachverhalt, so liegt unstrittigerweise die mittlere Lebenserwartung der Schwestern außerhalb der zeitlichen Höchstgrenze der Zahlungen und ergibt sich hieraus kein aleatorischer Charakter der Zahlungen.

Vertritt man die Auffassung, dass es für Renten typisch ist, dass das Ende der Leistungspflicht mit dem Leben eines Menschen verbunden ist und die Dauer der Leistungspflicht von Ungewissheiten abhängt, die dem Leben von Menschen anhaften (vgl. *Stoll, Rentenbesteuerung, 4. Auflage, Rz. 30*), wäre der Fall infolge der Höchstgrenze der Zahlungen lange vor der mittleren Lebenserwartung der Zahlungsempfängerinnen schon entschieden.

Der vom VwGH in seinem vom steuerlichen Vertreter des Bw. mehrfach zitierten Erkenntnis vom 19.3.1985, 82/14/0151, angesprochene Zeitraum von 15 Jahren bei einer mit einem absoluten Zeitraum befristeten Leibrente, bei welchem das aleatorische Merkmal der Rente

nicht verloren gehe, ist – wenn man diesen für relevant erachtet - bei keiner der Schwestern gegeben, sodass auch hieraus für den Bw. nichts gewonnen ist.

Erachtet man hingegen zutreffend Renten auch für dann gegeben, wenn die Dauer der über einen bestimmten Zeitraum währenden Leistungspflicht auch von vom Leistungsverpflichtenden nicht zu beeinflussenden Umständen mit ausgeprägtem aleatorischem Element begrenzt wird, ist das aleatorische Element in den beiden anderen Endigungsvarianten (Verehelichung, Ende Ausbildung) zu prüfen:

Der Bw. bezieht sich wiederholt auf das Erkenntnis des VwGH vom 19.3.1985, 82/14/0151, betreffend die Ablebenswahrscheinlichkeit eines Mannes zwischen seinem 25. und 40. Lebensjahr.

Nach den diesbezüglich wohl anzuwendenden Sterbetafeln für Männer 1959/1961 (Quelle: http://www.statistik.at/web_de/statistiken/bevoelkerung/demographische_masszahlen/sterbetafeln/index.html) betrug die statistische Sterbewahrscheinlichkeit zwischen 2,01% (25. Lebensjahr) und 4,74% (45. Lebensjahr); nach den Sterbetafeln 1970/1972 lag die Bandbreite zwischen 1,9% und 5,2%, nach jenen 1980/1982 zwischen 1,6% und 5,02%.

Diese vergleichsweise geringe Wahrscheinlichkeit (die Wahrscheinlichkeit, etwa bis 25 zu heiraten, ist – siehe im Folgenden – weitaus höher) korrespondiert allerdings in dem diesem Erkenntnis zugrunde liegenden Sachverhalt mit einem Zeitraum von 15 Jahren, innerhalb dessen das von den Vertragsparteien weitgehend unbeeinflussbare Ereignis des Ablebens des Rentenbegünstigten eintreten kann.

Die Möglichkeit, dass der Rentenverpflichtete das Ableben des Begünstigten herbeiführt, um die Rentenlaufzeit zu verkürzen, ist zwar ebenso wie jene, dass der Rentenbegünstigte nicht einfach auf die Rente verzichtet, sondern sich das Leben nimmt, um dem Verpflichteten weitere Zahlungen zu ersparen, nicht völlig denkunmöglich, aber derart unwahrscheinlich, dass sie unter aleatorischen Gesichtspunkten außer Betracht zu bleiben hat.

3.8. Wahrscheinlichkeit der Verehelichung vor Zeitablauf der Rente

Nach dem Demographischen Jahrbuch 2003 der Statistik Austria (29) gingen im Verlauf der vergangenen Jahrzehnte die Erstheiratsraten der unter 25-Jährigen tendenziell zurück, während sie in den darüber liegenden Altersgruppen anstiegen. Dieser Trend setzte sich auch 2003 tendenziell fort. Entsprechend erhöhte sich damit auch das mittlere Erstheiratsalter; es betrug 30,4 Jahre bei den Männern bzw. 27,7 Jahre bei den Frauen:

Übersicht 10: Ausgewählte Indikatoren zum Heiratsverhalten 1993 und 1998 - 2003

Merkmaile	1993	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Eheschließungen insgesamt	45.014	39.143	39.485	39.228	34.213	36.570	37.195
auf 1.000 Einwohner ¹⁾	5,7	4,9	4,9	4,9	4,3	4,5	4,6
Mittleres Heiratsalter (in Jahren)²⁾							
der Braut	26,3	28,1	28,7	28,9	29,2	29,4	29,6
des Bräutigams	28,7	30,6	31,2	31,6	32,0	32,3	32,6
Familienstand der Braut							
ledig	35.903	30.682	30.321	30.221	25.559	27.137	27.466
%	79,8	78,4	76,8	77,0	74,7	74,2	73,8
verwitwet	404	337	342	368	308	381	349
geschieden	8.707	8.124	8.822	8.639	8.346	9.052	9.380
Wiederverheiratungen zusammen	9.111	8.461	9.164	9.007	8.654	9.433	9.729
Familienstand des Bräutigams							
ledig	35.714	30.530	30.098	29.886	25.539	27.065	27.381
%	79,3	78,0	76,2	76,2	74,6	74,0	73,6
verwitwet	676	537	595	580	460	488	473
geschieden	8.624	8.076	8.792	8.762	8.214	9.017	9.341
Wiederverheiratungen zusammen	9.300	8.613	9.387	9.342	8.674	9.505	9.814
Beiderseitige Erst-Ehen	31.685	26.846	26.240	26.113	21.852	22.987	23.190
%	70,4	68,6	66,5	66,6	63,9	62,9	62,3
Beiderseitige Wiederverheiratungen	5.082	4.777	5.306	5.234	4.967	5.355	5.538
%	11,3	12,2	13,4	13,3	14,5	14,6	14,9
Auf 1.000 Frauen gleichen Alters entfallen							
... Erst-Ehen							
15 bis unter 20 Jahre	10,8	6,6	6,2	6,3	5,6	6,0	6,0
20 bis unter 25 Jahre	49,2	38,3	36,6	34,5	29,9	30,2	29,3
25 bis unter 30 Jahre	37,4	38,9	39,1	40,4	33,8	36,7	37,6
30 bis unter 35 Jahre	12,6	16,1	17,0	18,3	15,7	17,1	17,7
35 bis unter 40 Jahre	3,7	5,0	5,8	6,0	5,4	6,1	6,1
40 bis unter 45 Jahre	1,2	2,0	2,2	2,4	2,2	2,4	2,3
45 bis unter 50 Jahre	0,6	0,7	0,9	0,9	0,9	1,0	1,0
50 und mehr Jahre	0,1	0,1	0,2	0,1	0,1	0,1	0,1
Weibliche Gesamterstheiratsrate³⁾	57,2	53,9	54,0	54,6	46,8	50,0	50,2
Mittleres Erstheiratsalter²⁾	25,2	26,8	27,1	27,3	27,3	27,5	27,7
Auf 1.000 Männer gleichen Alters entfallen							
... Erst-Ehen							
15 bis unter 20 Jahre	2,8	1,5	1,6	1,4	1,6	1,8	1,8
20 bis unter 25 Jahre	28,9	19,7	19,0	18,2	15,7	15,8	15,4
25 bis unter 30 Jahre	43,6	39,6	38,3	38,3	32,0	33,4	34,0
30 bis unter 35 Jahre	21,2	24,2	25,3	26,1	22,7	24,8	25,9
35 bis unter 40 Jahre	7,2	8,9	9,8	10,2	9,3	10,5	10,5
40 bis unter 45 Jahre	2,3	3,2	3,5	3,9	3,5	4,1	3,9
45 bis unter 50 Jahre	1,2	1,2	1,4	1,5	1,5	1,7	1,6
50 und mehr Jahre	0,2	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3
Männliche Gesamterstheiratsrate³⁾	52,9	49,0	49,2	49,9	43,2	46,2	46,7
Mittleres Erstheiratsalter²⁾	27,5	29,2	29,6	29,8	30,0	30,2	30,4

Q: Statistik der natürlichen Bevölkerungsbewegung. - 1) 2001-2002: revidierte Zahlen. - 2) Median. - 3) Summe aus altersspezifischen Erstheiratsraten bis zum Alter von 50 Jahren

Nun liegt die Wahrscheinlichkeit, dass eine Schwester bis zum 25. Lebensjahr heiratet, statistisch bei rund 17,5% (Erst-Ehen 15 bis unter 20 Jahre: 6,0% aller Erst-Ehen, Erst-Ehen 20 bis unter 25 Jahre: 29,3%, weibliche Gesamterstheiratsrate 50,2%).

Diese Wahrscheinlichkeit ist zwar, wie der steuerliche Vertreter in der mündlichen Berufungsverhandlung zutreffend ausgeführt hat, um ein Vielfaches höher als die Ablebenswahrscheinlichkeit eines Mannes zwischen seinem 25. und 40. Lebensjahr im Sinne des Erkenntnisses des VwGH vom 19.3.1985, 82/14/0151.

Bei einer grundsätzlichen Ehemündigkeit mit Vollendung des 18. Lebensjahres (§ 1 Abs. 1 EheG) beträgt der relevante Zeitraum, innerhalb dessen das zahlungsbeendende Ereignis der Eheschließung der Rentenbegünstigten fallen kann, bis zu sieben Jahren ($25 - 18 = 7$; im Zeitpunkt des Abschlusses des Notariatsaktes war noch keine Schwester 18 Jahre alt), gerechnet ab Vollendung des 14. Lebensjahres (§ 3 EheG) – je nach Alter der Schwester - bis elf Jahre ($25 - 14 = 11$).

Allerdings ist – anders als beim Ableben des Rentenbegünstigten – dieses Ereignis durch den Rentenbegünstigten gestaltbar.

Wenngleich die Wahrscheinlichkeit, dass eine Schwester nur des Fortbezugs der gegenständlichen Zahlungen wegen, eine Verehelichung bis nach dem 25. Lebensjahr hinausschiebt, durch den Unabhängigen Finanzsenat als nicht sehr hoch erachtet wird, entspricht es doch der gesellschaftlichen Entwicklung, dass nur rund die Hälfte der Frauen überhaupt heiratet und einerseits eine Verehelichung zumeist erst nach Abschluss der Ausbildung erfolgt und andererseits weit mehr Frauen nach ihrem 25. Lebensjahr als davor heiraten.

Realistischerweise hält sich die Wahrscheinlichkeit, dass die Zahlungen infolge Eheschließung deutlich (bis zum 20. Lebensjahr) vorzeitig enden, in engen Grenzen (statistisch: 6%) bzw. erhöht sich die Wahrscheinlichkeit allenfalls gegen Ende des vorgesehenen Zahlungszeitraumes, wobei die Annahme eines maßgebenden Einflusses einer allfälligen Verehelichung auf die Gesamtleistungsverpflichtung bei allen Schwestern nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats als zu gering zu erachten ist, um von einem steuerlich maßgebenden aleatorischen Element zu sprechen.

Fehlt es bei der gegenständlichen Höchstzeitzahlungsverpflichtung an einem relevanten aleatorischen Element infolge (unstrittigen) deutlichen Überschreitens der Höchstlaufzeit durch die statistische Lebenserwartung, so müssen allfällige weitere aleatorische Elemente nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats umso deutlicher ausgeprägt sein, um einen relevanten Unsicherheitsfaktor im Sinne eines „Glücksvertrages“ darzustellen.

Dies ist bei dem Endigungsgrund Verehelichung vor der Vollendung des 25. Lebensjahres nicht der Fall, da die Zahlungen jedenfalls 2,7 Jahre (Vollendung des 25. Jahres) vor dem zu statistisch zu erwartenden Erstheiratsalter bei Frauen (27,7 Jahre) enden, wobei die weibliche Gesamterstheiratsrate überhaupt nur 50% beträgt.

Die Wahrscheinlichkeit, dass vor der Beendigung der Rente durch Zeitablauf die Rente durch Verehelichung endet, liegt nur bei 17,5%, auch wenn eine im Jahr 2004 23jährige Schwester des Bw. bei Vertragabschluss offenbar bereits verehelicht war, ebenso der damals 28jährige Bw. selbst, dessen Gattin im Jahr 2004 – wie die eine Schwester – 23 Jahre alt war. Die Familie des Bw. ist zu klein, um aus dem Verehelichungsverhalten einzelner Familienmitglieder allein statistische Wahrscheinlichkeiten ableiten zu können, sodass auf die allgemeinen Bevölkerungsdaten zurückzugreifen ist.

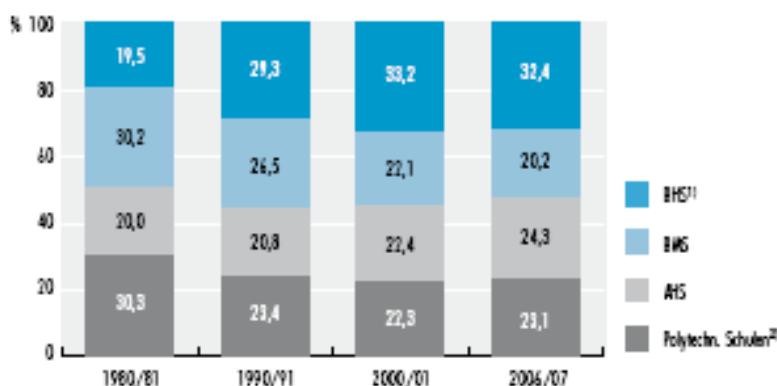
3.9. Wahrscheinlichkeit der Beendigung der Ausbildung vor Zeitablauf der Rente

Anders verhält es sich bei der Ausbildung.

Die vom steuerlichen Vertreter aufgezeigten möglichen Varianten einer Berufsausbildung sind zwar zutreffend, doch sind nicht alle der genannten Varianten im gegenständlichen Fall gleich wahrscheinlich.

Den höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit hat zunächst jedenfalls für sich, dass die Schwestern eine allgemeinbildende oder berufsbildende höhere Schule besuchen werden:

8 Schülerinnen und Schüler in der 9. Schulstufe nach Schultypen



Q: STATISTIK AUSTRIA, Schulstatistik. – 1) inkl. Lehrerbildende höhere Schulen. – 2) inkl. allgemein bildende Stadtschulen und Sonder Schulen.

Im Schuljahr 2006/07 besuchten 23,1% aller Schülerinnen und Schüler der 9. Schulstufe eine polytechnische Schule.

Nicht nur dass nach der Bildungsstatistik diese Schultypen insgesamt am häufigsten besucht werden, ist doch hier das soziale Umfeld der Rentenberechtigten nicht außer Acht zu lassen.

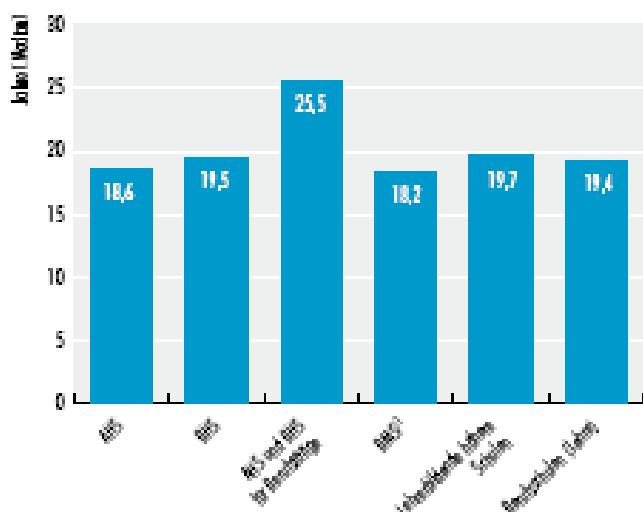
Es darf als bekannt vorausgesetzt werden (und ergibt sich aus den statistischen Forschungen), dass ein starker Zusammenhang zwischen sozialer Herkunft - Bildungsstand und Berufstätigkeit der Eltern - und Bildungslaufbahn besteht. Sollten nicht besondere Umstände eintreten, entspricht es der Lebenserfahrung, dass die Schwestern des Bw. die Reifeprüfung und allenfalls danach eine weiterführende Ausbildung anstreben werden.

Dass diese Annahme zutreffend ist, zeigt der Umstand, dass tatsächlich alle Schwestern ein Gymnasium besuchen bzw. besucht haben und eine Schwester mittlerweile studiert. Dass hierbei nicht immer die Mindestausbildungszeiten eingehalten werden, zeigt B., die nach wie vor auf das BORG geht.

Auch aus der Familie des Bw. ist erkennbar, dass Familienmitglieder zumindest einen Abschluss einer höheren Schule aufweisen. Der Vater absolvierte in weiterer Folge ein Studium mit dem Abschluss „Diplom-Ingenieur“, der ältere Halbbruder ein Studium mit dem Abschluss „Magister“. Der Bw. selbst schloss das Franzisco-Josephium (5jährige HBLFA) ab.

Im Fall des Besuchs einer höheren Schule ist von einem mittleren Abschlussalter von (gerundet) 19 Jahren auszugehen:

1 Alter bei Erwerb eines Schulabschlusses

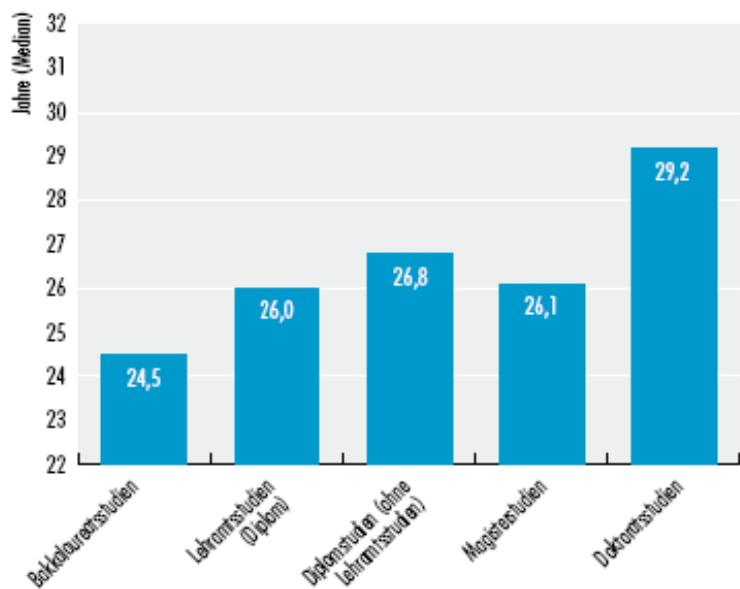


Q: STATISTIK AUSTRIA, Schulstatistik 2005/06. – 1) Nur drei- und vierjährige BMS.

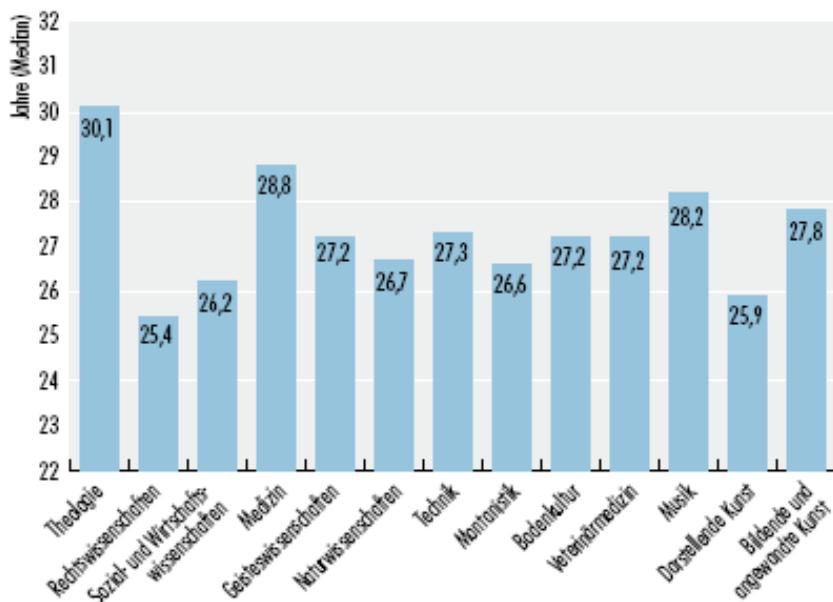
Das mittlere Abschlussalter (Median) der Maturantinnen und Maturanten an den allgemein bildenden höheren Schulen (AHS) beträgt 18,6 Jahre.

Schließt sich in weiterer Folge ein Studium an, zeigt die Hochschulstatistik 2005/2006, dass nur im Fall eines Bakkalaureatstudiums das durchschnittliche Alter bei Abschluss des Studiums knapp unter 25 Jahren liegt, während bei anderen Studien ein deutlich über 25 Jahre gelegenes Abschlussalter den Durchschnitt darstellt:

Alter bei Abschluss des Studiums an öffentlichen Universitäten nach Studienarten



Alter bei Abschluss des Studiums an öffentlichen Universitäten nach Hauptstudienrichtungen



Mit hoher Wahrscheinlichkeit wird daher das Ende der jeweiligen Ausbildung der einzelnen Schwestern bei einem Universitätsstudium jenseits des 25. Lebensjahres, allenfalls knapp darunter liegen.

Während der Anteil der SchülerInnen in höheren Schulen ab der 9. Stufe in Niederösterreich bei 53,3% liegt, beträgt die Erstimmatrikulationsquote an Universitäten 20,9% und an Fachhochschulen 12,0%:

3 Wichtige Bildungsindikatoren auf einen Blick

Nr.	Indikator (in %)	Niederösterreich	Österreich	Nr.	Indikator	Niederösterreich	Österreich
1	Anteil der unter 20-Jährigen in der Bevölkerung	21,9	21,6	11	Studierendenzquote an Universitäten (% der Inländ. Bev. 18 bis 25 Jahre)	19,0	23,5
2	Betreuungsquote der 0- bis 2-Jährigen in Krippen und Kindergarten	6,8	10,8	12	Studierendenzquote an Fachhochschulen (% der Inländ. Bev. 18 bis 25 Jahre)	4,4	3,6
3	Betreuungsquote der 3- bis 5-Jährigen in Kindergarten	90,4	83,5	13	Aus- und Weiterbildung in den letzten vier Wochen vor der Befragung (% der Bevölkerung 25 bis 64 Jahre)	12,0	13,1
4	Veränderung der Zahl der Erstklassler/Innen 1996-2006	-13,8	-13,4	14	Durchschnittliche Klassengröße in der Volksschule (Kinder pro Klasse)	20,2	19,5
5	Anteil der Schüler/Innen in Höheren Schulen in der 5. Stufe	66,0	64,7	15	Durchschnittliche Klassengröße in der Hauptschule (Kinder pro Klasse)	22,2	22,5
6	Anteil der Schüler/Innen in höheren Schulen in der 9. Stufe	53,3	56,7	16	Durchschnittliche Klassengröße in der AHS-Unterstufe (Kinder pro Klasse)	27,6	27,4
7	Anteil der Schüler/Innen in Privatschulen	8,2	9,3	17	Finanzaufwand pro Volksschüler/In in öffentlichen Schulen (In €)	4.941	5.071
8	Reifeprüfungsrate (nach dem Wohnort, Ø 18- bis 19-Jährige)	40,0	38,2	18	Finanzaufwand pro Hauptschüler/In in öffentlichen Schulen (In €)	7.409	6.986
9	Erstimmatrikulationsquote an Universitäten (Ø 18- bis 21-Jährige)	20,9	23,4				
10	Erstimmatrikulationsquote an Fachhochschulen (Ø 18- bis 21-Jährige)	12,0	9,6				

Quellen: STATISTIK AUSTRIA, Indikator 1: Statistik des Bevölkerungsstandes 1.1.2007, 2,3: Kindertageseinrichtungsstatistik 2006/07 4-8, 14-16: Schulestatistik 2006/07 9-12: Hochschulstatistik 2006/07 13: Mikrozensus 2006, 17-18: Bildungsausgabenstatistik 2006.

Im Schuljahr 2006/07 betrug der Anteil der Schülerinnen und Schüler der 5. Schulstufe an einer Hauptschule in Niederösterreich 66,0%.

Dass die Schwestern des Bw. ein Universitätsstudium mit einer statistischen Beendigungswahrscheinlichkeit jenseits des Zeitablaufs der Rente betreiben, ist weit weniger wahrscheinlich als dass sie die Reifeprüfung an einer höheren Schule anstreben.

Zwar ist dem Finanzamt grundsätzlich beizupflichten, dass angesichts der gesicherten Finanzierung der Ausbildung (neben der monatlichen Rente ist neben staatlichen Transferleistungen auch der Erhalt eines namhaften Geldbetrages anlässlich der Vollendung des 21. Lebensjahres durch die jeweilige Rentenempfängerin zu berücksichtigen) der Beginn und der Abschluss eines Studium nach der Reifeprüfung – ohne Aufnahme einer den Rentenbezug vermindernden oder ausschließenden Berufstätigkeit durch eine Schwester – unter rationalen Gesichtspunkten im Regelfall zu erwarten wäre.

Allerdings kann es zum einen an einer entsprechenden Begabung mangeln, zum anderen können auch die Interessen junger Menschen völlig anders gelagert sein. Nicht jeder junge Mensch, dessen weiterführende Ausbildung finanziell abgesichert wäre, schlägt eine derartige Ausbildung ein bzw. scheitern nicht wenige im Lauf eines Studiums an dessen Anforderungen.

Auch ist nicht zu übersehen, dass die Versorgungsrente zwar gemeinsam mit staatlichen Transferzahlungen die Basisversorgung der Auszubildenden sicherstellt und es durchwegs auch Studierende gibt, die mit weniger finanziellen Mitteln auskommen müssen, aber die finanziellen Möglichkeiten jeder Schwester letztlich doch begrenzt sind (die Zahlung der Einmalbeträge ist – wie bei den anderen Geschwistern – ausbildungsunabhängig). So ist es keineswegs unwahrscheinlich, dass eine Schwester anstelle einer Fortsetzung der Berufsausbildung einen Beruf ergreift, um finanziell auf eigenen Beinen zu stehen.

Unter der Annahme einer weiterführenden Berufsausbildung (sei es, wie bei Bw. selbst, durch Besuch einer berufsbildenden höheren Schule, sei es durch Besuch einer Pädagogischen Akademie bzw. nunmehr Hochschule, sei es durch ein Universitätsstudium) liegt die

Bandbreite des realistischen Endes der Zahlungspflicht zwischen dem 19. und dem 25. Lebensjahr, umfasst also rund sechs Jahre.

Bei der Schwester B. umfasst diese wahrscheinliche Bandbreite nahezu die gesamte Rentenhöchstlaufzeit (hier kann die Rente schon nach 2 Jahren, aber auch erst nach 8 Jahren enden), bei den Schwestern U. und M. mehr als die Hälfte (wahrscheinliches Rentenende zwischen 5 bis 11 Jahren nach Rentenbeginn) bzw. mehr als ein Drittel (wahrscheinliches Rentenende zwischen 8 und 14 Jahren nach Rentenbeginn) der gesamten Rentenhöchstlaufzeit, wobei in den letzteren beiden Fällen die Rentenhöchstlaufzeiten mit 11 bzw. 14 Jahren einen mehr als 10jährigen Zeitraum umfassen.

Hierin kann letztlich nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats doch ein ausgeprägtes aleatorisches Element erblickt werden, das für den Rentencharakter der gegenständlichen Verpflichtungen spricht.

Dieses aleatorische Element erscheint ausreichend genug, um einen relevanten Faktor im Sinne eines „Glücksvertrags“ darzustellen.

4. Vorliegen von Renten

Fehlt es bei der gegenständlichen Höchstzeitzahlungsverpflichtung an einem relevanten aleatorischen Element infolge (unstrittigen) deutlichen Überschreitens der Höchstlaufzeit durch die statistische Lebenserwartung, so müssen allfällige weitere aleatorische Elemente nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats umso deutlicher ausgeprägt sein, um einen relevanten Unsicherheitsfaktor im Sinne eines „Glücksvertrages“ darzustellen.

Nach den obigen Ausführungen ist dies zwar nicht bei dem Verehelichung vor der Vollendung des 25. Lebensjahres, jedoch bei dem Endigungsgrund Beendigung der Schul- und Berufsausbildung vor der Vollendung des 25. Lebensjahres der Fall.

Den Berufungen war daher Folge zu geben.

5. Bescheidänderungen

5.1. Einkommensteuer 2004 bis 2006

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den beigeschlossenen drei Berechnungsblättern zu entnehmen.

5.2. Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2007 und Folgejahre

Da – siehe Punkt 5.1. – die Einkommensteuer für das Jahr 2005 mit – 380,28 € festzusetzen war, sind die – ebenfalls angefochtenen - Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2007 und Folgejahre mit 0,00 € festzusetzen. Negative Einkommensteuervorauszahlungen sieht § 45 EStG 1988 nicht vor.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Wien, am 10. Februar 2009