

GZ. RV/1442-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Schwarz & Kallinger, Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die festgesetzte Abgabe betragen in Euro:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Einkommensteuer	
2000	zu versteuerndes Einkommen	41.350,84	Lohnsteuer	- 13.507,30
			Gutschrift in Euro	- 69,19

Rechtsbelehrung

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

den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

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

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist im berufungsgegenständlichen Jahr Geschäftsführer bei der M. Brauerei GmbH und erzielt daher Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Im Jahr 1982 hat sich Herr Ernst M., Brauereibesitzer, Vater des Bw.- von seiner Ehegattin Ilse M., - Mutter des Bw. - scheiden lassen.

Aus dem geschlossenen Scheidungsvergleich – datiert mit 10. Mai 1982 - geht im wesentlichen folgendes hervor:

- 1) Der Erstantragssteller verpflichtet sich, der Zweittragsstellerin ab 1. März 1982 einen monatlichen Unterhaltsbetrag von S 15.000,00 jeweils bis zum Fünften eines jeden Monats im vorhinein zu bezahlen
- 2) Der Erstantragssteller verpflichtet sich, der Zweittragsstellerin als Abfindung im Rahmen der Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens, der Mitwirkung am Erwerb oder aus einem sonstigen Titel, einen Betrag von S 3.000.000,00 zu bezahlen, und zwar einen Teilbetrag von S 1.500.000,00 bis längstens 30. Juni 1982 und einen Restbetrag bis längstens 31. Dezember 1982.
- 3) Der Erstantragssteller verpflichtet sich darüberhinaus, für die Zweittragsstellerin eine Krankenversicherung samt Zusatzversicherung für die erste Verpflegskasse abzuschließen und deren Kosten zu tragen.

....

Im Jahr 1992 wurde mit Übergabsvertrag vom 7. April 1992 – zwischen Ernst M. und dem Bw. im wesentlichen folgendes vereinbart:

Erstens: Die Vertragsparteien stellen zunächst fest:

"a) An der zu HRB des Firmenbuches des HG. St. protokollierten "M. Brauerei GmbH" mit dem Sitz in K. ist Herr Ernst M. mit einer zur Hälfte bar eingezahlten Stammeinlage in Höhe

von S 375.000,00 und der Bw. ist mit einer zur Hälfte bar eingezahlten Stammeinlage in Höhe von S 125.000,00 beteiligt.

b) Herr Ernst M. war bisher Alleininhaber des zu HRA desselben Firmenbuches protokollierten Unternehmens "Brauerei Ernst M." mit dem Sitz in K. Dieses Unternehmen hatte denselben Unternehmensgegenstand, wie die M. Brauerei GmbH.

c) Bei der am heutigen Tag stattfindenden ao. Generalversammlung werden die Gesellschafter der M. Brauerei GmbH, nämlich die übergebende und die übernehmende Partei, die Erhöhung des Stammkapitals von S 500.000,00, das derzeit mit dem Betrag von S 250.000,00 auf S 1.000.000,00 beschließen, wobei zur Übernahme dieser Kapitalerhöhung durch Einbringung des Betriebes des Einzelunternehmens "Brauerei Ernst M." unter Inanspruchnahme der Begünstigten des Artikels III des Strukturverbesserungsgesetzes auf Grundlage der Einbringungsbilanz zum 31.12.1991 zum Zwecke der ausschließlichen Fortführung dieses Unternehmens durchgeführt wird.

d)

Zweitens: Mit Stichtag zum 1. Jänner 1992 übergibt und tritt ab die übergebende Partei – Ernst M. - an die übernehmende Partei – Bw.- und diese übernimmt von der erstgenannten Partei einen Viertel Anteil mit einem anteiligen Wert laut Einbringungsbilanz von S 187.500,00 an dem einzubringenden Unternehmen und zwar mit allen Rechten Vorteilen und Pflichten, mit denen die übergebende Partei diesen Anteil bisher selbst besessen und benutzt hat oder doch zu besitzen und benützen berechtigt war, gegen die beiderseits vereinbarte, im Punkt "Drittens" dieses Vertrages beschriebene Gegenleistung, ansonsten unentgeltlich.

Drittens: Als hiemit vereinbarte Gegenleistung verpflichtet sich die übernehmende Partei an Stelle der übergebenden Partei sämtliche Zahlungen auf Grund der Bestimmungen des rechtskräftigen Vergleiches des KG. St. vom 10. Mai 1982, 2 Cg 288/81-14 an die geschiedene Ehegattin der übergebenden Partei, das ist an Frau Ilse M. D., K., zu bezahlen und hinsichtlich dieser Zahlungsverpflichtungen die übergebende Partei vollkommen schad- und klaglos zu halten.

Zu diesen Zahlungsverpflichtungen gehören der monatliche Unterhaltsbetrag, der derzeit auf Grund der Wertsicherung S 19.479,00 beträgt, der monatliche Beitrag für die freiwillige Krankenversicherung bei der öö Gebietskrankenkasse von derzeit S 2.232,00 sowie die monatliche Prämie für die Zusatzversicherung der Krankenversicherung bei der Wiener Städtischen Versicherungsaktiengesellschaft im derzeitigem Betrag von S 2.136,50. Diese Zahlungsverpflichtungen sind mit Rechtswirksamkeit ab 1. Jänner 1992 zu erfüllen.

Viertens:...."

In der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2000 beantragte der Bw. "Alimente für Ilse M." in Höhe von S 349.142,40 – Kz 472 - als außergewöhnliche Belastung.

Das Finanzamt anerkannte diese Zahlung als außergewöhnliche Belastung nicht und erließ dementsprechend den Einkommensteuerbescheid 2000 mit 13. November 2001 u.a. mit der Begründung, dass der unter der Bezeichnung Alimente geltend gemachte Betrag laut VwGH-Erkenntnis vom 26.1.1999, 98/14/0045 ab dem Veranlagungsjahr 1998 nicht mehr als Rente bzw. dauernde Last steuerlich absetzbar sei.

Gegen diesen Bescheid brachte der steuerliche Vertreter des Bw. das Rechtsmittel der Berufung ein mit folgender Begründung:

"Mit Übergabsvertrag 1992 hat der Bw. einen Teil des Einzelunternehmens des Ernst M. erhalten.

Es handelte sich um eine Rentenvereinbarung aus Anlass der Übertragung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteiles und diese Rente sei somit für den Bw. ungeachtet der Änderung der Rentenbesteuerung im Bereich der Einzelwirtschaftsgüter steuerlich absetzbar. Dass es im Zuge der Übertragung des Unternehmens zur Übernahme einer Rentenverpflichtung des Herrn Ernst M. kam, kann nicht die Qualifizierung als Versorgungsrente beim Bw. tangieren.

Daher wird beantragt, die Versorgungsrenten beim Bw. als Sonderausgaben anzuerkennen."

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid wurde mit Berufungsvorentscheidung vom Finanzamt abgewiesen. Laut Aktenlage würde es sich bei den Zahlungen an Frau Ilse M. um eine Unterhaltsrente und nicht um eine steuerpflichtige Versorgungsrente handeln. Daher sei eine Absetzung als außergewöhnliche Belastung nicht möglich.

In der Folge beantragte der steuerliche Vertreter des Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte ergänzend vor:

Der Bw. habe durch den Übergabsvertrag 1992 einen Teil des Einzelunternehmens des Ernst M. erhalten. Dabei habe er ein Viertel des Einzelunternehmens, das mit einem Gesamtwert von S 25.659,000,00 im Abgabeverfahren abgehandelt worden sei, sohin S 6.414.750,00 erhalten. Als Gegenleistung habe sich der Übernehmer verpflichtet, folgende Zahlungen für Ernst M. zu leisten

Monatlicher Unterhaltsbetrag an die geschiedene Gattin	S 19.479,00
Monatliche Krankenversicherung an die geschiedene Gattin	S 2.232,00
Krankenzusatzversicherung an die geschiedene Gattin	S 2.136,50
In Summe monatlich	S 23.847,50

Das seien jährliche Beträge von S 286.170,00.

Das ergäbe "nach Stoll Tabelle 5 bei 5,5% Tabelle für Frauen, 61 Jahre bei einem Faktor von 12,555 einen Barwert von S 3.592.864,00." (Die bisher angewandten Parameter für vor dem 1.1.2000 abgeschlossene Rentenverträge seien weiterhin anzuwenden).

Dieser Rentenbarwert würde 1992 unter 75% des Wertes des übergebenen Vermögens betragen. Damit sei die Qualifizierung als außerbetriebliche Versorgungsrente beim Übernehmer vorzunehmen mit der Folge, dass diese Rente beim Übernehmer als Sonderausgaben anzusetzen seien.

Dass es im Zuge der Übertragung des Unternehmens zur Übernahme einer Rentenverpflichtung des Ernst M. gekommen sei, könne nicht die Qualifizierung als Versorgungsrente beim Bw. tangieren.

Laut VwGH (87/14/0171) würde ein Rentenbezug nur dann als Bezug an eine "gesetzlich unterhaltsberechtigte Person" gelten, wenn diese Rente auf Grund des gesetzlichen Unterhaltsanspruches zukommen würde. Kommen diese Bezüge wie in dem der Entscheidung zugrundeliegenden Fall als Folge eines Schadenersatzes zu, so sei die Qualifizierung im Rahmen des § 29 Z 1 EStG vorzunehmen. Diese Qualifizierung habe auch den Ansatz als Sonderausgabe zur Folge.

Im vorliegenden Fall liege keine Unterhaltsleistung aus gesetzlichem Unterhaltsanspruch zugrunde. Damit sei dieses Erkenntnis analog anzuwenden.

Ebenso habe der VwGH in dem Erkenntnis 83/14/78 über eine Rente entschieden, die teilweise den Unterhalt des Gatten an die Gattin, sowie teilweise die Versorgungsrente des Übernehmers an den Übergeber abdecken sollte. In diesem Fall waren beide Vereinbarungen

zwar uno actu, die Qualifizierung als steuerfreier Unterhalt sei aber nicht vorgenommen worden. Ob die zivilrechtliche Vereinbarung zwischen dem Übergeber und seiner geschiedenen Gattin dem Ergebnis dieses Verfahrens entsprechen würde sei nicht Gegenstand dieses Verfahrens.

Für den Übernehmer müsse es ohne Auswirkung bleiben, wie die Rente beim Übergeber qualifiziert worden sei. Aus Sicht des Übernehmers würde es sich daher aufgrund obiger Ausführungen um Sonderausgaben handeln.

Mit Schreiben vom 29. Jänner 2003 beantragte der steuerliche Vertreter des Bw. hinsichtlich dieser Berufung die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gem § 282 Abs 1 BAO.

Da der steuerliche Vertreter des Bw. mit Schreiben vom 20. November 2003 den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gem § 282 Abs 1 BAO zurückgezogen hat, obliegt die Entscheidung über die gegenständliche Berufung nunmehr der Referentin.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sind Renten und dauernde Lasten, die auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhen, bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind. Werden Renten oder dauernde Lasten als angemessene Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern geleistet, gilt folgendes: Die Renten und dauernden Lasten sind nur insoweit abzugfähig, als die Summe der verausgabten Beträge den kapitalisierten Wert der Rentenverpflichtung (16 Abs. 2 und 4 des Bewertungsgesetzes 1955) übersteigt; der kapitalisierte Wert ist auf den Zeitpunkt des Beginns der Leistung der wiederkehrenden Bezüge zu ermitteln. Stellt eine aus Anlaß der Übertragung des Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils vereinbarte Rente oder dauernde Last keine angemessene Gegenleistung für die Übertragung dar, so sind die Renten oder dauernden Lasten nur dann abzugfähig, wenn

- keine Betriebsausgaben vorliegen und
- keine derart unangemessen hohen Renten oder dauernde 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.

Nach Judikatur und Literatur sind bei der steuerlichen Abgrenzung zwischen Versorgungs- und Unterhaltsrenten folgende Aspekte zu berücksichtigen:

In das außerbetriebliche Versorgungsrenten prägende Bild gehört die Verfolgung des Versorgungszweckes.

Da auf der Seite des Rentenberechtigten bei Rentenvereinbarungen stets Versorgungsinteressen mitverfolgt werden, ist deren Überprüfung in erster Linie aus der Sicht des Rentenverpflichteten zu beurteilen (Stoll, Rentenbesteuerung, 4. Aufl., Wien 1997, Rz 850f)

Die Verfolgung von Versorgungsinteressen ist jedoch ein Absichts- und Willensmerkmal, das häufig in der Außenwelt nicht in Erscheinung tritt. Wenn nun die Rechtsprechung ein ungleichgewichtiges Leistungsverhältnis für die Annahme von Versorgungsrenten fordert, so wurzelt dieses Bestimmungsmerkmal in der Erfahrung, dass dann, wenn Versorgungsinteressen verfolgt werden, die beiderseitigen Leistungen (Wert des übergebenen Vermögens einerseits und der Barwert der Rente andererseits) nicht auf ihre Übereinstimmung gebracht und nicht abgewogen werden; die Parteien sind sich vielfach des Wertes des übergebenen Vermögens gar nicht bewusst, Unternehmenswertrechnungen werden in aller Regel nicht angestellt. Die Folgen solcher allein im Versorgungsdenken, nicht im Bestreben eines wirtschaftlichen Leistungsaustausches wurzelnder Vereinbarungen über die Höhe der Renten führen häufig dazu, dass der Barwert der Renten dem Wert des übergebenen Vermögens nicht entspricht; die beiderseitigen Leistungen klaffen meist weit auseinander. Dieses Mißverhältnis – als Folge der Festsetzung des Wertes der Rente, nicht auf Äquivalenz beider Leistungen gerichteten Abmachungen – reflektiert die subjektive Einstellung der Partner.

Es wird daher allgemein als gerechtfertigt erachtet, vom Mißverhältnis von Leistung (Wert des Unternehmens) und Gegenleistung (Kapitalwert der Rente) auf subjektive Einstellung, auf die Verfolgung des Versorgungszweckes, zu schließen (Stoll, aaO., Rz 852).

In der Regel liegt ein Indiz für eine Versorgungsrente darin, dass zwischen Rentenberechtigtem und Rentenverpflichtetem ein Naheverhältnis besteht.

Unterhaltsrenten werden angenommen, wenn der Unterhaltscharakter überwiegt. Dieser Bestimmungsgrund scheidet aus, wenn der Rentenberechtigte gegenüber dem

Rentenverpflichteten nicht unterhaltsberechtigt ist (zivilrechtliche Vorfrage, § 116 BAO).
(Stoll, aaO, Rz 848f)

Was nun das äußere Merkmal des Verhältnisses zwischen Leistung (Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes) und Gegenleistung (Barwert der Rente) anlangt, so hat sich nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes der Grundsatz herauskristallisiert, dass steuerlich von einer Versorgungsrente auszugehen ist, wenn der Wert der Leistung von jenem der Gegenleistung um mehr als 25% abweicht, wobei als Wertansätze auf der einen Seite der nach versicherungsmathematischen Grundsätzen kapitalisierte Wert der Rentenverpflichtung und auf der anderen Seite der gemeine Wert (Verkehrswert) des übertragenen Wirtschaftsgutes bzw. bei betrieblichen Einheiten die Summe der Teilwerte heranzuziehen ist (Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Tz 11f zu § 29).

Unter den außerbetrieblichen Versorgungsrenten fällt (ab dem Jahr 2000) nur jener Rententyp, bei dem der versicherungsmathematische Wert des wiederkehrenden Bezuges keine angemessene Gegenleistung für die Übertragung des Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteiles darstellt. Dies ist in Anlehnung an die bisherige Rechtsauslegung dann anzunehmen, wenn 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 abzugsfähig.

Festzuhalten ist auch, dass gemäß § 21 Abs. 1 BAO für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend ist.

Im konkreten Fall ist nun strittig, ob die "Alimentationszahlungen des Bw. an die Ilse M. in Höhe von S 349.142,40" als Sonderausgaben abzugsfähig sind.

Unstrittig steht fest, dass durch Notariatsakt vom 07. April 1992 25% der Anteile Ernst M. – Vater - im Zuge der Einbringung des Einzelunternehmens in die GmbH (ebenfalls Notariatsakt vom 07. April 1992) dem Bw. – Sohn - übertragen wurden. Als Gegenleistung verpflichtete sich die übernehmende Partei - Bw. - an Stelle der übergebenden Partei (Vereinbarung zwischen Vater und Bw. – Sohn -) sämtliche Zahlungen aufgrund der Bestimmungen des rechtskräftigen Vergleiches des KG. St vom 10. Mai 1982 an die geschiedene Gattin der übergebenden Partei, das ist an Frau Ilse M. – Mutter des Bw. - zu bezahlen und hinsichtlich dieser Zahlungsverpflichtungen die übergebende Partei vollkommen schad- und klaglos zu halten.

Nachdem sich im Übergabsvertrag keine Bestimmung über das zeitliche Ende der Verpflichtung findet, ist davon auszugehen, dass die genannten Zahlungen – bis zum Ableben des Übergebers Ernst M. – zu leisten ist.

Im Punkt 8. des Übergabsvertrages findet sich die Bestimmung, dass die Zahlungsverpflichtungen untrennbar mit den übertragenen Anteilen verbunden sind. Jeder Erwerber der Anteile hat damit die vereinbarten Zahlungsverpflichtungen zu tragen.

Laut Übergabsvertrag vom 07. April 1992 übernahm der Bw. eine Rentenverpflichtung in Höhe des im Scheidungsvergleiches vom 10. Mai 1982 genannten Ausmaßes und erhielt dafür im Gegenzug vom Übergeber Ernst M. einen Viertelanteil des Einzelunternehmens.

Dass es sich um eine außerbetriebliche Versorgungsrente handelt, kann grundsätzlich bejaht werden zumal die Rentenvereinbarung zwischen nahen Angehörigen - nämlich zwischen Vater und Sohn - geschlossen wurde, und die Höhe der bedungenen Rente nicht auf einer kaufmännischen Interessensabwägung beruhte, sondern auf die Versorgung des Übergebers abzielte.

Diese Vereinbarung muss sichtlich so verstanden werden, dass die an den Rentenberechtigten Vater Ernst M., zu zahlende Versorgungsrente (in Höhe des im Scheidungsvergleiches genannten Ausmaßes) vom Bw. nicht direkt an ihn auszuzahlen war, sondern mit dieser Rente ist der Unterhaltsanspruch, den die Gattin Ilse M. gegenüber dem Rentenberechtigten aufgrund des Scheidungsvergleiches vom 10. Mai 1982 erlangt hat, vom Bw. (anstelle des Rentenberechtigten) monatlich zu tilgen bzw. zu bezahlen, sodass der Rentenberechtigte bezüglich dieser bestehenden Unterhaltszahlung von der Zahlung "befreit" ist.

Dass mit dieser Vereinbarung auch die bestehende Unterhaltsverpflichtung des Ernst M. gegenüber seiner geschiedenen Gattin an den Bw. abgetreten wurde, kann daraus nicht abgeleitet werden.

Für die Qualifizierung als Versorgungsrente spielt es keine Rolle, dass die (Versorgungs) Rente nicht an den Rentenberechtigten Ernst M., sondern vom Bw. und Rentenverpflichteten an eine dritte Person – (Ex)Gattin bzw. Mutter Ilse M. – ausbezahlt wurde bzw. wird.

Der subjektive Aspekt des Versorgungsinteresses wird auch durch die objektive Seite, im Rahmen welcher die jeweiligen Werte von Leistung und Gegenleistung gegenüberzustellen waren, bestätigt:

Zum Zeitpunkt der Übergabe des Viertelanteiles des Einzelunternehmens war der Rentenberechtigte Ernst M. - der Vater des Bw. – 63 Jahre und Ilse M. - Mutter des Bw. – 60 Jahre alt.

Laut Notariatsakt vom 07. April 1992 wird der Bw. mit einer Rentenverpflichtung in Höhe von S 23.847,50 belastet, die sich wie folgt zusammensetzt:

- monatlicher Unterhaltsbetrag aufgrund der Wertsicherung in Höhe von S 19.479,00,
- monatliche Beitrag für die freiwillige Krankenversicherung bei öö Gebietskrankenkasse von derzeit S 2.232,00
- sowie die monatliche Prämie für die Zusatzversicherung der Krankenversicherung (bei der "Wiener Städtischen Versicherungsgesellschaft") mit derzeitigem Betrag von S 2.136,50.

Aus den vorliegenden Unterlagen geht weiters hervor, dass der Viertelanteil im Jahr der Übergabe (1992) mit S 6.414.000,00 bewertet wurde. Dieser Wert wurde von seiten der Finanzbehörde auch nicht in Frage gestellt (siehe Niederschrift vom 24. Jänner 1996 mit dem Steuerberater).

Für die Wahrscheinlichkeitsberechnung wird von den bei Abschluss der Rentenvereinbarung zuletzt veröffentlichten Sterbetafel ausgegangen (siehe Stoll, Rentenbesteuerung, Anhang).

Der Argumentation des Bw., dass der Zinsfuß des Bewertungsgesetzes von 5,5% zu berücksichtigen ist, ist entgegenzuhalten, dass laut Stoll (Rentenbesteuerung, 4. Auflage,

Rz 96f) von einem Zinssatz von 4% auszugehen ist, zumal man sich technisch am Zinssatz des Lebensversicherungsgeschäftes zu halten hat.

Dass die Parameter der vor dem 1.1.2000 abgeschlossenen Rentenverträge weiterhin anzuwenden sind, versteht sich von selbst. Zu berücksichtigen ist weiters, dass es sich bei den Zahlungen um monatliche Zahlungen handelt, die bis zum Fünften eines jeden Monats im vorhinein – sog. vorschüssige Rentenzahlungen – handelt. Daher ist bei der Berechnung des versicherungsmathematischen Rentenbarwertes ein Abschlag – in Höhe von 0,4649 - zu berücksichtigen.

Aufgrund der vereinbarten Rentenverpflichtung zwischen dem Übergeber und dem Bw. - Notariatsakt vom 7. April 1992 - ist der kapitalisierte Wert der Rente anhand des Alters des Übergebers zu berechnen. Denn bei Vergleich des Rentenwertes mit dem Wert des übertragenen Vermögens ist der nach versicherungsmathematischen Grundsätzen kapitalisierte Wert der Rentenverpflichtung maßgeblich (VwGH 9.3.1982, 81/14/0104; 17.2.1988, 85/13/0047).

Der versicherungsmathematische Barwert der Rente berechnet sich somit wie folgt:

Zinssatz $i = 4\%$; Rentenberechtigter ist zum 1.1.1992 63 Jahre	Faktor = 12,2990
vorschüssige monatliche Zahlung – 12 mal im Jahr - :	- 0,4649
ergibt einen Faktor von 11,8341	
monatliche Zahlung laut Notariatsvertrag vom 07. April 1992	$23.847,50 \times 12$
jährliche Zahlungen	286.170,00
multipliziert mit dem berechneten Faktor 11,8341	3.386.564,00

Da der Rentenbarwert unter 75% des Wertes des übergebenen Anteiles beträgt , ist von einer außerbetrieblichen Versorgungsrente auszugehen mit der steuerlichen Konsequenz, dass beim Bw. diese Renten ab der ersten Zahlung als Sonderausgaben abzugsfähig sind.

Abschließend muss hinsichtlich der Titulierung "Alimente für die Ilse M." noch angemerkt werden, dass diese irreführend ist, zumal es sich nicht um "Alimente" handelt, sondern um Rentenzahlungen an den Vater Ernst M. aufgrund des Notariatsaktes vom 07. April 1992.

Aufgrund der obigen Ausführungen war der Berufung Folge zu geben.

Beiläufig ist noch zu erwähnen, dass der Gesamtbetrag der Einkünfte im gegenständlichen Fall wesentlich über S 700.000,00 liegt, sodass keine zusätzlichen Sonderausgaben berücksichtigt werden konnten.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2000 laut Berufungsentscheidung war daher laut beiliegenden Berechnungsblätter zu ermitteln.

Beilagen: 2 Berechnungsblätter (Berechnung der Abgabe in Euro und Schilling).

Linz, 26. November 2003