



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch SteuerberatungsgmbH, vom 13. Februar 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt vom 23. Jänner 2003 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2000 bis 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit gültigem Testament vom 19. Dezember 1999 setzte der Gatte der Bw. diese als Alleinerbin ein und räumte ihr an der im 1. Stock der Liegenschaft EZ 120, KG K, gelegenen Ehewohnung mit Garagenplatz das lebenslängliche unentgeltliche Wohnrecht (Tragung keiner gesetzlichen Betriebskosten und öffentlicher Abgaben, sehr wohl aber von Strom und Heizkosten) ein.

Seiner Schwester vermachte er per Legat die in seinem Eigentum stehenden 3/4 Miteigentumsanteile an der genannten Liegenschaft EZ 120 mit der Auflage die Liegenschaft im Familienbesitz zu halten und ordnungsgemäß zu erhalten. Die Legatarin und deren Rechtsnachfolger wurden im Gegenzug verpflichtet, der Bw. eine wertgesicherte monatliche Rente in Höhe von ATS 25.000,00 zu bezahlen. Sowohl die Einräumung des unentgeltlichen Wohnrechtes als auch die monatliche Rentenzahlungen waren grundbücherlich sicher zu stellen.

Im Zuge der Verlassenschaftsabhandlung vom 27. Dezember 2001 gab die Bw. als Alleinerbin aus dem Berufungsgrund des Testamentes eine unbedingte Erbserklärung ab und unterzeichneten die Bw. als Erbin und ihre Schwägerin als Vermächtnisnehmerin eine "Vereinbarung", die in wesentlichen Punkten lautet:

*1.) Die erbliche Schwester übernimmt als Vermächtnisnehmerin aus dem Nachlass die 3/4-tel Miteigentumsanteile an der Liegenschaft EZ 120, KG K, mit allem rechtlichen und faktischen Zubehör und dem Anteil am Hausverwaltungskonto in ihr Alleineigentum.*

*2.) In Erfüllung der testamentarischen Auflage verpflichtet sich die Vermächtnisnehmerin ihrer Schwägerin (der Bw.) eine lebenslängliche Unterhaltsrente von monatlich ATS 25.000,-- (= € 1.816,82) beginnend mit 1.1.2000 jeweils bis zum 5. eines jeden Monats im Vorhinein auszuzahlen; Die Leibrente gilt wertgesichert auf Basis des Verbraucherpreisindex 1996 . . .*

*Die Verpflichtung zur Zahlung der Unterhaltsrente geht auf die jeweiligen Rechtsnachfolger im Besitze der Liegenschaft EZ 120, KG K, über. Zur Sicherstellung der Unterhaltsrente wird eine Reallast bei der gegenständlichen Liegenschaft eingetragen.*

*3.) Weiters räumt die Vermächtnisnehmerin ihrer Schwägerin (der Bw.) die Dienstbarkeit des lebenslänglichen unentgeltlichen Wohnungsgebrauchsrechtes an der im 1. Stock des Hauses, bisher von der Bw. bewohnten Wohnung (rechts vom Stiegenaufgang), samt einem Abstellraum, ebenerdig neben dem Lift, einen Garagenplatz im Hause ein; die mit der Wohnung verbundenen Betriebs- und sonstigen Kosten, mit Ausnahme der Strom- und Heizungskosten, werden von der Liegenschaftseigentümerin getragen. ...*

Mit Einantwortungsurkunde vom 11. Jänner 2002 wurde der Bw. der Nachlass ihres verstorbenen Ehegatten (ohne die anderen Personen vom Erblasser ausgesetzten Vermächtnisse) eingantwortet.

Die Schwester des Erblassers stellte im Rahmen ihrer Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2000 den Antrag, die an die Bw. gezahlten Rentenbeträge von insgesamt € 21.801,85 (ATS 300.000,--) zuzüglich des Wertes der freien Wohnung von € 8.720,74 (ATS 120.000,--) als Sonderausgabe zu berücksichtigen.

In den am 26. April 2002 beim Finanzamt eingereichten Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2000 und 2001 deklarierte die Bw. weder die erhaltenen Rentenzahlungen noch den Wert des Wohnrechtes. Diese Vorgangsweise hinsichtlich der unstrittig erhaltenen jährlichen Rentenzahlungen und des in Anspruch genommenen Wohnrechtes begründete der steuerliche Vertreter der Bw. im Schreiben vom **29. Juli 2002** mit dem Vorliegen einer nicht steuerpflichtigen Unterhaltsrente. Der Barwert der Rentenverpflichtung liege unter 50% des Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes. Laut einem dem Verlassenschaftsverfahren zugrunde gelegten Gutachten betrage der Gesamtwert der Gegenleistungen € 1,653.306,97 (ATS 22.750.000,00), der kapitalisierte Wert der Rentenverpflichtung sowie des Wohnrechtes hingegen € 416.415,33 (ATS 5,730.000,--), das seien 25,19% der Gegenleistung. Da es sich bei der an die Bw. zugesprochenen Leibrente und dem Wohnrecht zudem um die Erfüllung einer Erbverpflichtung handle, welche ohne Gegenleistung erfolgte, sei bereits aus diesem Grund eine Einkommensteuerpflicht der Rentenzahlungen und des Wohnrechtes zu verneinen.

Der steuerliche Vertreter **ergänzte am 31. Oktober 2002**, dass die Vermächtnisnehmerin als Legat 3/4-tel Miteigentumsanteile eines Mietshauses erhalten habe, welches einen Wert von weit über € 3,270.277,53 (ATS 45,000.000,--) repräsentiere. Als Gegenleistung habe die Vermächtnisnehmerin dafür eine monatliche Rentenzahlung in Höhe von € 1.816,82 (ATS 25.000,--) sowie das Wohnrecht zu tragen. Im Falle der Bw. handle es sich demnach um keine steuerpflichtige Rente, denn der Erblasser habe den Unterhalt der Bw. geregelt, da die wesentliche Einnahmequelle, nämlich das große Mietshaus, im Legat an eine dritte Person (seine Schwester) weitergegeben worden sei.

In der Sachverhaltsdarstellung **vom 07. Jänner 2003** wiederholte der steuerliche Vertreter, dass die Bw. als Alleinerbin eingesetzt worden sei. Die Schwester des Erblassers habe die Miteigentumsanteile als Legat erhalten. Laut Testament sei für die Übertragung der  $\frac{3}{4}$  Miteigentumsanteile als Gegenleistung eine Leibrente und das Wohnrecht eingeräumt worden, wobei die Gegenleistung weit unter 50% des Wertes des Vermächtnisses liege. Bei einer lebzeitigen Übertragung des Mietshauses unter Vorbehalt von Renten in derselben Höhe hätte sich für den Erblasser keine Steuerpflicht ergeben. Zudem könne es sich bei der konkreten Rente rein begrifflich nicht um ein Rentenlegat handeln, da es sich bei solchen (in den ESTR genannten) Rentenlegaten um letztwillige Zuwendungen ohne Gegenleistung handle.

Das Finanzamt erließ am 23. Jänner 2003 die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2001, in welchen es die Rentenzahlungen sowie den Wert des (freien) Wohnrechtes als Sonstige Einkünfte gemäß § 29 Z 1 EStG 1988 einer Besteuerung unterzog. Es begründete die Steuerpflicht damit, dass die Rentenzahlungen ihren Rechtsgrund in der Annahme der Erbschaft und nicht in einer Vereinbarung mit der zur Leistung Verpflichteten hätten. Daher handle es sich um sofort steuerwirksame wiederkehrende Bezüge nach Art einer sonstigen Rente gemäß § 29 Z 1 EStG 1988.

Die Bw. erhob Berufung, in welcher die bisherigen Vorbringen im Wesentlichen wiederholt wurden:

*"Die Ehegattin (die Bw.) wurde als Alleinerbin eingesetzt. Die Schwester des Erblassers erhielt vom Erblasser den Dreiviertelanteil seines Mietshauses, welches im Eigentum des Erblassers stand, als Vermächtnis. Laut Testament sind damit als Gegenleistung eine Leibrente und ein Wohnrecht verbunden. Die Bewertung der Leibrente und des Wohnungsrechtes ergibt eine Gegenleistung, welche weit unter 50 % des Wertes des Vermächtnisses beträgt. Die Bw. erhält demnach die Rente nicht als Vermächtnis, da sie Alleinerbin ist, sondern als Gegenleistung für die Überlassung des dreiviertel Anteiles am Mietshaus an die Vermächtnisnehmerin.*

*Juristisch ist es ausgeschlossen, dass ein Alleinerbe auch Vermächtnisnehmer ist. Ein Alleinerbe kann niemals als Legatar behandelt werden. Auch bei einer lebzeitigen Übertragung des Hausanteiles durch – den Erblasser – an seine Schwester unter Vorbehalt einer Leibrente würde dies – da unter 50 % des Wertes des übertragenen Vermögens – nicht zu einer Steuerpflicht beim – Erblasser – geführt haben.*

*Bei der konkreten Rente kann es sich demnach rein begrifflich nicht um ein Rentenlegat handeln, weshalb die diesbezüglichen Bestimmungen der ESTR (RZ 7016) nicht zutreffend sind.*

*In den ESTR wurde vielmehr darauf hingewiesen, dass es sich bei solchen Rentenlegaten eben um letztwillige Zuwendungen ohne Gegenleistung handelt (siehe Beilage "Rentenbesteuerung, Punkt 24.2.2.2. Rentenlegate").*

*Aus diesen Gründen kann keine Steuerpflicht der Bw. gegeben sein."*

Die Vermächtnisnehmerin müsse die Leibrente deswegen bezahlen, weil sie  $\frac{3}{4}$  der Miteigentumsanteile des Miethauses mit sehr hohen Einkünften erhalten habe.

Zudem sei der Verlassenschaftsabhandlung bzw. der getroffenen Vereinbarung zu entnehmen, dass die Vertragsparteien eindeutig festgestellt hätten, dass es sich um eine Unterhalts- und keine Versorgungsrente handle.

Die Höhe der der Bw. zugeflossenen Zahlungen blieb ebenso unbestritten wie die Bewertung des Wohnrechtes mit € 8.720,74 (ATS 120.000,--) per anno.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

**§ 20. (1) Z 4 EStG 1988**, BGBl 400/1988, in der ab dem Jahr 2000 geltenden Fassung lautet:

*Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:*

*Freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen. Derartige Zuwendungen liegen auch vor, - wenn die Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern weniger als die Hälfte ihres gemeinen Wertes beträgt oder - soweit für die Übertragung von Wirtschaftsgütern unangemessen hohe Gegenleistungen gewährt werden und wenn es sich in den vorgenannten Fällen nicht um die Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen handelt, aus Anlass deren Übertragung eine Rente oder dauernde Last als unangemessene Gegenleistung vereinbart wird. Werden bei Übertragungen im Sinne des vorstehenden Satzes derart unangemessen hohe Renten oder dauernde Lasten vereinbart, dass der Zusammenhang zwischen Übertragung und Vereinbarung der Rente oder dauernden Last wirtschaftlich bedeutungslos ist, ist der erste Satz anzuwenden.*

**§ 29 EStG 1988** in der für das Streitjahr geltenden Fassung bestimmt:

*Sonstige Einkünfte sind nur:*

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

*- freiwillig oder*

*- an eine gesetzlich unterhaltsberechtigte Person oder*

- als Leistung aus einer Pensionszusatzversicherung (§ 108 b) gewährt werden, soweit für die Beiträge eine Prämie nach § 108a in Anspruch genommen worden ist,

sind nicht steuerpflichtig. Werden die wiederkehrenden Bezüge als Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern geleistet, gilt folgendes: Die wiederkehrenden Bezüge sind nur insoweit steuerpflichtig, als die Summe der vereinnahmten Beträge den kapitalisierten Wert der Rentenverpflichtung (§ 16 Abs. 2 und 4 des Bewertungsgesetzes 1955) übersteigt; der kapitalisierte Wert ist auf den Zeitpunkt des Beginnes der Leistung der wiederkehrenden Bezüge zu ermitteln. Stellt ein aus Anlass der Übertragung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteiles vereinbarter wiederkehrender Bezug keine angemessene Gegenleistung dar, sind die Renten oder dauernde Lasten nur dann steuerpflichtig, wenn

- sie keine Betriebseinnahmen darstellen und

- sie keine derart unangemessen hohen wiederkehrenden Bezüge darstellen, dass der Zusammenhang zwischen Übertragung und Vereinbarung der wiederkehrenden Bezüge wirtschaftlich bedeutungslos ist und damit eine freiwillige Zuwendung (§ 20 Abs. 1 Z 4 erster Satz) vorliegt. ....

In **ESTR 2000 TZ 7016** wird ausgeführt:

*Rentenlegate sind Rentenverpflichtungen bzw. Rentenberechtigungen, die letztwillig (Testament, Vermächtnis, Schenkung auf den Todesfall) auferlegt bzw. erworben werden. Der Rechtsgrund dieser Leistungen ist, mögen gesetzliche Unterhaltspflichten auch als Motiv eine Rolle gespielt haben, nicht die Unterhaltspflicht, sondern die Annahme der Erbschaft (VwGH 06. Dezember 1983, 83/14/0078, VwGH 21.10. 1986, 86/14/0034). Die Leistungen hängen auch nicht mit der Übertragung von Wirtschaftsgütern zusammen. Es handelt sich dabei um sofort steuerwirksame wiederkehrende Bezüge nach Art einer sonstigen Rente.*

Streit entscheidend aufgrund des unstrittigen Sachverhaltes ist,

auf welchem Rechtsgrund sich der Anspruch der Bw. auf die Rentenzahlungen bzw. die Einräumung des Wohnrechtes gründet und

ob die von der Bw. erhaltenen Rentenzahlungen sowie das genutzte Wohnrecht als wiederkehrende Bezüge gemäß § 29 Z 1 EStG 1988 der Einkommensteuer unterliegen.

Die Höhe der vom Finanzamt angesetzten Sonstigen Einkünfte blieb unwidersprochen. Ebenso ist aufgrund der Aktenlage davon auszugehen, dass der Wert der Rentenverpflichtung weniger als die Hälfte des Verkehrswertes der Liegenschaft EZ 120, KG K, beträgt.

Unbestritten hat die Bw. durch Abgabe einer unbedingten Erbserklärung die mit Testament vom 19.12. 1999 hinterlassene Erbschaft, belastet mit den Vermächtnissen, erworben. Ebenso ist unstrittig, dass ausschließlich durch die Abgabe einer entsprechenden Willenserklärung, nämlich das ihr zugewendete Legat mit den mit diesem auferlegten Verpflichtungen (zu Rentenzahlungen und Einräumung des Wohnrechtes) anzunehmen, die Schwester des Erblasseres als Vermächtnisnehmerin  $\frac{3}{4}$  der Miteigentumsanteile an der Liegenschaft EZ 120, KG K, erwarb. Allein im Umstand der Annahme des Legates durch die Schwägerin der Bw. gründet sich deren Verpflichtung zu monatlichen Rentenzahlungen und Einräumung des unentgeltlichen Wohnrechtes.

Ein Vermächtnis stellt eine Zuwendung von Todes wegen dar, die keine Erbteilshinterlassung ist. Es ist idR ein Damnationslegat, dh die Einräumung eines schuldrechtlichen Anspruchs auf einzelne Sachen oder Rechte, die erst durch Verfügungsgeschäft übertragen werden müssen. Beschwert, dh zur Entrichtung verpflichtet, ist der Erbe, vor Einantwortung der Nachlass. Der Titel des Vermächtnisnehmers besteht regelmäßig in der letztwilligen Erklärung des Erblassers, bei der die Testamentsform eingehalten werden muss. "Vermächtnis" heißt aber nicht bloß der Titel, sondern auch die vermachte Sache, die Berechtigung des Legatars und die Belastung des Erben (vgl. *Welser in Rummel*, ABGB<sup>3</sup> § 535 RZ 1 ff).

Es ist daher dem Finanzamt beizupflichten, dass der Rechtsgrund für die Rentenzahlungen und das Wohnrecht in der Annahme der Erbschaft bzw. des im Testament zugewendeten Legates gelegen ist. Denn ohne die Annahme des Legates hätte die Vermächtnisnehmerin weder die  $\frac{3}{4}$  der Miteigentumsanteile des Erblassers erworben noch bestünde für diese eine Verpflichtung Rentenzahlungen zu leisten bzw. eine Dienstbarkeit einzuräumen. Der Anfall der Vermögenswerte und die Entstehung der Verpflichtungen gründen sich daher nicht auf einer Vereinbarung zwischen Lebenden. Auch wenn sich im Abhandlungsprotokoll die Bezeichnung „Vereinbarung“ findet, stellt diese „Vereinbarung“ lediglich eine Konkretisierung der im Testament vom 19.12. 1999 getroffenen Anordnungen ohne über den erblasserischen Willen hinausgehende Vermögensvereinbarungen dar.

Sowohl die Bw. als auch die Schwester des Erblassers leiten ihre Titel aus dem genannten Testament ab.

Die für den gegenständlichen Streitfall sinngemäß zutreffende Betrachtungsweise, dass bei letztwillig vermachten Renten den Erben die Verpflichtung zur Rentenzahlung aus dem Rechtsgrund der Annahme der Erbschaft und nicht aus dem Gesetz treffe, sodass nicht von Zuwendungen an eine gesetzlich unterhaltsberechtigte Person gesprochen werden könne und die Zahlung auch nicht freiwillig erfolge, hat der Verwaltungsgerichtshof in mehreren Erkenntnissen zum Ausdruck gebracht:

In seinem Erkenntnis vom 15.3.1988, 87/14/0194, hat der Verwaltungsgerichtshof seine Rechtsprechung zum Rentenlegat zusammengefasst und dargelegt, bei letztwillig vermachten Renten treffe den Erben die Verpflichtung zur Rentenzahlung aus dem Rechtsgrund der Annahme der Erbschaft und nicht aus dem Gesetz, sodass nicht von Zuwendungen (Bezügen) an eine gesetzlich unterhaltsberechtigte Person iSd § 29 Z 1 EStG gesprochen werden könne. Renten, die einem übergangenen gesetzlichen Erben zugedacht würden, stellten grundsätzlich einen Ausgleich für den Entzug von Vermögen und nicht Unterhalt dar. Sie fielen daher nicht unter den Begriff der Unterhaltsrenten (Zuwendungen an bzw Bezüge von gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen nach § 20 Abs. 1 Z 4 und § 29 Z 1 zweiter Satz EStG), die

der Verpflichtete nicht abziehen dürfe und der Empfänger nicht versteuern müsse, sondern unter den Begriff der (außerbetrieblichen) Versorgungsrente, die beim Verpflichteten Sonderausgaben und beim Empfänger wiederkehrende Bezüge darstellten.

Im Erkenntnis vom 15.1.1991, 90/14/0204, hat der Verwaltungsgerichtshof unter Hinweis auf seine Vorjudikatur ausgeführt, dass bei letztwillig vermachten Renten den Erben die Verpflichtung zur Rentenzahlung aus dem Rechtsgrund der Annahme der Erbschaft und nicht aus dem Gesetz treffe, sodass nicht von Zuwendungen (Bezügen) an eine gesetzlich unterhaltsberechtigte Person iSd § 29 Z 1 EStG 1972 gesprochen werden könne; Renten, die einem übergangenen gesetzlichen Erben zugedacht worden seien, stellten grundsätzlich einen Ausgleich für den Entzug von Vermögen und nicht Unterhalt dar, sie fielen daher nicht unter den Begriff Unterhaltsrente. Die Übernahme und Erfüllung des Rentenlegates durch einen Erben könne nicht die Erfüllung seiner gesetzlichen Unterhaltspflicht gemäß § 796 ABGB sein. Da die bei aufrechter Ehe bestehende Unterhaltspflicht gegenüber dem Ehepartner durch den Tod erlösche, sei die Ansicht unrichtig, die Unterhaltspflicht des Erblassers gegenüber seiner Ehegattin sei auf die Erben übergegangen. Die Unterhaltsschuld des Erben gemäß § 796 ABGB sei nämlich nicht jene des Erblassers. Es handle sich daher bei dem Rentenlegat nicht um eine gesetzliche Unterhaltspflicht, die auf den Erben übergegangen sei.

Diesen Erkenntnissen ist hinsichtlich des Sachverhaltes gemeinsam, dass es sich um Rentenvermächnisse an gesetzlich erbberechtigte bzw. unterhaltsberechtigte Personen handelte. Der Verwaltungsgerichtshof hatte in diesen Erkenntnissen somit abzugrenzen, worin der wesentliche Rechtsgrund für die Rentenzahlungen bzw. -bezüge lag.

Da aufgrund dieser Ausführungen der Rechtsgrund in der Annahme der Erbschaft bzw. in der Annahme des Legates zu erblicken ist, liegt im streitgegenständlichen Fall keine Übertragung eines Wirtschaftsgutes vom Rentenberechtigten auf den Rentenverpflichteten vor und werden die Rentenzahlungen daher auch **nicht als Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern** geleistet.

§ 29 Z 1 dritter Satz ff. EStG normiert in Fällen, in welchen die wiederkehrenden Bezüge **als Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern** geleistet werden, dass diese nur insoweit steuerpflichtig sind, als die Summe der vereinnahmten Beträge den kapitalisierten Wert der Rentenverpflichtung übersteigt. Werden in solchen Fällen derart unangemessen hohe wiederkehrende Bezüge vereinbart, dass der Zusammenhang zwischen Übertragung (der Wirtschaftsgüter) und Vereinbarung der wiederkehrenden Bezüge wirtschaftlich bedeutungslos ist, liegt eine freiwillige – steuerfreie - Zuwendung im Sinn des § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 vor.

Voraussetzung für eine derartige Qualifizierung ist jedoch, dass die Bezüge als Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern gewährt werden, das heißt der Rechtsgrund für die Rentenzahlungen in einer **Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern** zu sehen ist.

Da der rechtliche Verpflichtungsgrund – wie oben dargelegt - in der Annahme der Erbschaft bzw. des Legates liegt, der Rentenanspruch bzw. die – verpflichtung demnach keine Gegenleistung für die Übertragung eines Wirtschaftsgutes darstellen, sind die in § 20 Abs. 1 Z 4 bzw. § 29 Z 1 EStG 1988 normierten Voraussetzungen für eine Steuerfreiheit der wiederkehrenden Bezüge nicht gegeben.

Korrespondierend zu § 29 Z 1 EStG normiert § 20 Abs. 1 Z 4 Satz 1 EStG eine Steuerfreiheit für freiwillige Zuwendungen sowie gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn diese auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen.

§ 20 Abs. 1 Z 4 Satz 2 stellt Renten und dauernde Lasten, die aus Anlaß der Übertragung von Wirtschaftsgütern (ausgenommen Übertragungen von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen, demnach im außerbetrieblichen Bereich) den Zuwendungen im Sinn des Satzes 1 gleich, also steuerfrei, wenn die Gegenleistung für die Übertragung der Wirtschaftsgüter weniger als die Hälfte ihres gemeinen Wertes beträgt oder unangemessen hoch ist. Die Bestimmungen des § 20 Abs. 1 Z 4 Satz 2 und 3 stellen auf die Übertragung von Wirtschaftsgütern ab, aus deren Anlaß Renten oder dauernde Lasten vereinbart werden und weiters darauf, in welchem Wertverhältnis das übertragene Wirtschaftsgut und die vereinbarte Gegenleistung zueinander stehen.

Gerade ein solcher – streitgegenständlich aber nicht vorliegender - Fall einer Übertragung eines Betriebes durch den Rentenberechtigten gegen Einräumung einer Rente durch den Rentenverpflichteten liegt den Ausführungen von *Doralt*, Kommentar zum EStG 1988<sup>4</sup>, § 20 TZ 125/13, unter Bezugnahme auf das Erkenntnis des VwGH vom 26. 01.1999, 98/14/0045, zugrunde. In diesem Erkenntnis hatte das Höchstgericht über eine aus Anlaß einer Betriebsübergabe mit Notariatsakt zwischen Übergeberin und Übernehmerin vereinbarte Leibrentenzahlung abzusprechen, wozu der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck brachte: Werde ein Wirtschaftsgut gegen eine Rente übertragen, die als angemessene Gegenleistung angesehen werden könne, dann liege eine Gegenleistungsrente vor. Werde hingegen ein Wirtschaftsgut gegen eine Rente übertragen, die nicht als angemessene Gegenleistung qualifiziert werden könne, müsse von einer freiwilligen Zuwendung bzw. Unterhaltsrente im Sinn des § 20 Abs. 1 Z 4 EStG ausgegangen werden. Im Bereich der Übertragung von Wirtschaftsgütern gegen Rente sei für eine weitere Rentenkatgorie kein Raum.



Die Meinung Doralts, Rentenzahlungen aufgrund eines Vermächnisses seien als (im Sinn des § 20 Abs. 1 Z 4 ) freiwillig anzusehende Zuwendungen zu qualifizieren, weil keine Rente "vereinbart" werde, deckt sich nicht mit der vom Verwaltungsgerichtshof in den eingangs genannten Erkenntnissen zum Ausdruck gebrachten Betrachtungsweise, dass bei Rentenlegaten der Verpflichtungsgrund in der Annahme der Erbschaft bzw. des Legates zu erblicken sei und die Zahlungen auch nicht freiwillig erfolgten.

1766 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XX. GP zu § 29 Z 1 EStG betreffend die „Neuordnung“ der Rentenbesteuerung ist zu entnehmen, dass diese "Neuordnung" insbesondere Rentenvereinbarungen aus Anlass der Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen sowie aus Anlass der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter zum Gegenstand haben sollte. Unberührt von der neuen Systematisierung sollten den Erläuterungen zufolge hingegen Renten bleiben, die in keinem Zusammenhang mit der Übertragung von Wirtschaftsgütern stehen und die wie bisher nach § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 abzugsfähig bzw. gemäß § 29 Z 1 EStG 1988 steuerpflichtig sind.

Der Einwand, der Erblasser hätte durch die Festlegung des Rentenlegats auch den Unterhalt der Bw. regeln wollen, wird durch die Ausführungen im Testament nicht bestätigt. Aus diesem geht vielmehr hervor, dass es dem Erblasser wichtig war, die übertragene Liegenschaft im Familienbesitz zu halten und diese ordnungsgemäß erhalten zu wissen. Laut Testament erfolgte die Übertragung der Liegenschaftsanteile an die Schwester des Erblassers unter der Auflage die Liegenschaft im Familienbesitz zu halten. Selbst wenn für den Erblasser im Hintergrund bei Auferlegung der Rentenzahlungsverpflichtung auch Unterhaltsüberlegungen als Motiv eine Rolle gespielt haben sollten, liegt dennoch der Rechtsgrund für die Übertragung der Liegenschaft in der testamentarischen Einräumung und der Annahme des Legates, aufgrund derer die Leistungsverpflichtung der Schwester des Erblassers besteht. Der Erblasser setzte seine Ehegattin, die Bw., als Alleinerbin (belastet mit den Legaten) ein und hinterließ ihr, neben dem unentgeltlichen Wohnrecht an der Ehewohnung, weiteres Vermögen ( Reinvermögen laut Verlassabhandlung: rund € 50.000,00 = ATS 700.000,-- ). Neben gewerblichen Einkünften aus den hinterlassenen Beteiligungen und den Mieteinkünften aus der ebenfalls hinterlassenen Eigentumswohnung hatte die Bw. Ansprüche auf Pensionseinkünfte aus dem Pensionsfonds der Gewerblichen Wirtschaft in Höhe von rund € 29.000,-- (2000) und € 39.000,00 (2001) per anno. Der Unterhalt der Bw. war bzw. ist somit abgedeckt.

Gemäß den Normen des ABGB steht der Bw. gegenüber ihrer Schwägerin kein gesetzlicher Unterhaltsanspruch zu (die Geltendmachung eines solchen wurde auch nicht vorgebracht). Zuwendungen an eine gesetzlich unterhaltsberechtigte Person im Sinn des § 29 Z 1 EStG 1988 liegen daher – ebenso wie freiwillige - nicht vor.

Wenn der steuerliche Vertreter darauf verweist, dass in der zwischen der Bw. und ihrer Schwägerin geschlossenen Vereinbarung die Rentenzahlungen als Unterhaltsrenten qualifiziert worden seien, ist entgegen zu halten, dass für die Beurteilung steuerlicher Sachverhalte nicht die von den Parteien gewählte Wortwahl sondern das dahinter stehende wirtschaftliche Gehalt entsprechend den diesbezüglichen steuerlichen Bestimmungen maßgeblich ist.

Im Hinblick darauf, dass der tatsächlich verwirklichte vorliegende Sachverhalt zu beurteilen ist, sind Überlegungen, ob im Falle einer Übertragung der Liegenschaftsanteile durch den Erblasser zu Lebzeiten gegen Renten (in derselben Höhe) steuerpflichtige Einkünfte in Form einer Gegenleistungsrente oder einer nicht steuerpflichtigen Unterhaltsrente vorgelegen wären, im streitgegenständlichen Fall nicht anzustellen.

Da infolge obiger Ausführungen wiederkehrende Bezüge, die nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 6 EStG 1988 gehören, vorliegen und keine freiwilligen Zuwendungen oder Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen und ebenso keine Zuwendungen, die als Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern geleistet werden, gegeben sind, ist die Steuerpflicht der Rentenzahlungen als wiederkehrende Bezüge im Sinn des § 29 Z 1 EStG 1988 zu bejahen und spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 25. Mai 2005