



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Mag. M A, Adresse, vertreten durch Steuerberater, vom 15. November 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Schärding vom 14. Oktober 2002 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2000 bis 2001 entschieden:

1. Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2000	Einkommen	110.406,31 €	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	47.624,46€ -50.836,58 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				- 3.212,15€

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgabe sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

2. Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 wird als unbegründet abgewiesen

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 bleibt unverändert.

## Entscheidungsgründe

Mit **Notariatsakt vom 20. Mai 1996** wurde zwischen L M und N M , den Eltern des Berufungswerbers einerseits und dem Berufungswerber und seiner Frau H M anderseits ein **Übergabs- zugleich Pflichtteilsverzichtsvertrag** abgeschlossen, welcher ua. folgende Bestimmungen enthält:

*Erstens: Herr L M , geb. Datum1 und Frau N M , geb. Datum2, übergeben je zur Hälfte und Herr Mag. A M , geb. Datum3 und Frau H M , geb. Datum4, übernehmen zu gleichen Teilen die den ersten je zur Hälfte gehörige Liegenschaft AB ", samt allem erd-, mauer-, niet- und nagelfesten, sowie allem sonstigen tatsächlichen und rechtlichen Zubehör, so wie diese Liegenschaft derzeit liegt und steht, mit allen damit verbundenen Rechten und Grenzen, mit welchem die Übergeber das Vertragsobjekt bisher besessen und benutzt haben bzw. zu besitzen und zu benutzen berechtigt gewesen waren, gegen Vorbehalt des nachstehend vereinbarten Ausgedinges.*

*Zweitens: Mit Rücksicht auf diese Übergabe und Übernahme bedingen sich die Übergeber aus und die Übernehmer verpflichten sich für sich und ihre Nachfolger im Besitze des Vertragsobjektes, den Übergebern auf deren Lebenszeit, ohne weiteres Entgelt, zu leisten, das nachstehende*

*Ausgedinge*

.....

*c. Die Übernehmer verpflichten sich, den Übergebern eine jährliche Versorgungsrente von 100.000,00 S in Worten: Schillinge einhunderttausend, bis längstens 31. Dezember eines jeden Jahres im Nachhinein auf ein von den Übergebern bekannt zu gebendes Konto bei einem inländischen Kreditinstitut spesen- und abgabenfrei zu überweisen oder bar zu bezahlen. Die Leibrente wird bereits seit dem Jahre 1994, bezahlt. Eine Wertsicherung wird weder begehrte noch gewährt. Im Falle des Ablebens eines Übergeberteiles wird die Versorgungsrente um die Hälfte gekürzt.*

.....

*3. Von den Vertragsteilen werden in EZ! nachstehende Grundbuchshandlungen ausdrücklich bewilligt:*

*a. Die Einverleibung des Eigentumsrechtes für Mag. A M , geb. Datum3 und H M , geb. 16.Datum4 6.1962, je zur Hälfte;*

*b. zu Gunsten der Übergeber L M , geb. Datum1 und N M , geb. Datum2 , in Verdinglichung der denselben eingeräumten Rechte, die Einverleibung*

*aa) der Dienstbarkeit der Wohnung nach Maßgabe des Punktes „Zweitens“ dieses Vertrages;*

*bb) der Reallast des Ausgedinges nach Maßgabe des Punktes „Zweitens“ dieses Vertrages;*

*cc) der Reallast der Versorgungsrente von jährlich 100.000,00 S in Worten: Schillinge einhunderttausend.*

---

*Neuntens: Jede Vertragsseite haftet für die von ihr in diesem Vertrag übernommenen Verbindlichkeiten zur ungeteilten Hand.*

.....

In seiner **Einkommensteuererklärung für 2000** vom 29. Mai 2002 erklärte der Abgabepflichtige unter Kz. 450 (dauernde Lasten sowie freiwillige Weiterversicherungen und Nachkauf von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung) den Betrag von 145.000,00 S. In seiner Einkommensteuererklärung für 2001 wird unter der Kz. 450 der Betrag von 505.000,00 S angeführt.

Mit 29. August 2002 wurde vom Finanzamt der **Einkommensteuerbescheid 2000** erlassen.

Mit **Fax vom 5. September 2002** wurde ein Einzahlungsbeleg über die Zahlung von 100.000,00 S an H M mit Verwendungszweck „Leibrente 2000“ dem Finanzamt übermittelt.

Der Text des Faxes lautet: *"Einzahlungsbeleg über 100.000,00 S Leibrente am 27. Dezember 2000. Mit der Bitte um amtsweigige Berichtigung des Einkommensteuerbescheides vom 29. August 2002."*

Vom Finanzamt wurde in der Folge dem Abgabepflichtigen der Vorhalt vom 25. September 2002 betreffend die Einkommensteuerveranlagungen 2000 und 2001 mit folgenden Fragen gesandt:

*Um Ihren Antrag auf Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2000 erledigen zu können, wird um Beantwortung folgender Fragen ersucht:*

1. *Lt. den nachgereichten Unterlagen wurde eine Leibrente von 100.000,00 S gezahlt. Lt. dem Zahlungsbeleg ist leider nicht ersichtlich wer der Empfänger ist. Der Vertrag über die Rentenverpflichtung ist nachzureichen.*
2. *Um Berechnung und Nachweis, um welchen Rententyp es sich handelt wird ersucht (Kaufpreis-, Versorgungs-, Unterhaltsrente).*
3. *Ab dem Jahre 2001 werden die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft unter dem Gemeinschaftsakt mit der St.Nr. Zahl unter Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt. Um Klärung, warum diese im Jahr 2000 noch anders zugeordnet wurde, wird ersucht.*
4. *Es liegt auch der Verdacht nahe, dass es sich bei den negativen Einkünften der Land- und Forstwirtschaft um keine Einkunftsquelle handelt. Es ist nachzuweisen, dass eine steuerliche Einkunftsquelle vorliegt (Prognoserechnung).*
5. *Die Berechnung der Diätendifferenzen für 2001 ist nachzureichen.*

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 5. Oktober 2002** wurde vom Abgabepflichtigen ausgeführt:

ad 1) Die Empfänger der Leibrente sind L und N M , Adresse2, mit jeweils 50.000,00 S gemäß Übergabsvertrag vom 20. Mai 1996.

ad 2) Bei der seit dem Jahr 1994 bezahlten und steuerlich geltend gemachten 100.000,00 S handelt es sich um eine außerbetriebliche Versorgungsrente gemäß Übergabsvertrag (siehe Beilage).

Der versicherungsmathematische Rentenbarwert vereinfacht gemäß § 16 BewG ermittelt, ergibt für die Zahlung an L M , geb. 1922, das Fünffache der Jahresleistung also 250.000,00 S, für Frau N M , geb. 1926, ergibt sich der siebenfache Jahresbetrag also 350.000,00 S. Daraus ergibt sich ein Gesamtbetrag von 600.000,00 S. Diesem Barwert aus der Leibrentenbelastung steht der Verkehrswert des Bauernhofes gegenüber. Der unbelastete Betrieb mit einer Fläche von ca. 11 Hektar samt Gebäuden und Inventar repräsentiert einen Wert von ca. 5.000.000,00 S. Das Wertverhältnis liegt demgemäß bei weitem unter den geforderten 75 % gemäß Einkommensteuerrichtlinien Tz. 7001 ff.

ad 3) Bis zum Jahr 2000 wurde die Landwirtschaft durch mich allein geführt bzw. verpachtet. Ab dem Jahr 2001 wurde durch das Revitalisierungsprojekt "Seminarstadl" die Mitwirkung meiner Gattin unerlässlich und wir haben das Projekt gemeinsam in Angriff genommen. Das Projekt wird auch gemeinsam finanziert und realisiert, deshalb wurden die Einkünfte gemeinschaftlich erklärt. Die Einkünfte wurden unter den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erklärt, da die geplanten Einnahmen, die Einnahmen aus der Land- und Forstwirtschaft weit übersteigen werden. Deshalb wurden auch die Umsatzsteuervoranmeldungen unter der St.Nr. Zahl abgegeben.

ad 4) Die Totalgewinnaussicht ist aus der beiliegenden Prognoserechnung für das Projekt "Seminarstadl" ersichtlich, für den größeren Teil der landwirtschaftlichen Fläche, die verpachtet ist, ergibt sich derzeit eine jährliche Pacht von 25.000,00 S, die die laufenden Kosten ebenfalls übersteigen. Sowohl für beide Teile als auch insgesamt ergibt sich längerfristig ein Totalgewinn.

ad 5) Beiliegend können Sie das Detail zum Ansatz der Diäten sehen. Nach exakter Durchsicht der Tagesberichte 2001 ergibt sich ein Betrag von 30.696,00 S. Diese Diäten sind von mir nicht als Reiseaufwendungen oder Spesenrechnungen über meinen Dienstgeber abgerechnet, und deshalb als Werbungskosten in der Steuererklärung angesetzt worden. Die entsprechenden Reiseaufwendungen wurden von mir persönlich getragen.

Dieser Vorhaltsbeantwortung wurden eine Kopie des Übergabsvertrags und eine Aufstellung über Dienstreisen 2001 beigelegt.

Mit **Bescheid vom 14. Oktober 2002** erließ das Finanzamt einen **Berichtigungsbescheid** gemäß § 293b BAO zum Einkommensteuerbescheid 2000 vom 29. August 2002. Bei den Sonderausgaben wurden Renten und dauernde Lasten, freiwillige Weiterversicherungen in Höhe von 95.000,00 S anerkannt. Die Zahlung der 50.000 S, die der Abgabepflichtige für die Versorgungsrentenzahlung statt der Ehegattin entrichtete, wurde nicht als Sonderausgabe anerkannt. Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass gemäß

§ 18 Abs. 3 Z. 1 EStG 1988 der Steuerpflichtige Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z. 2 bis 4 und 5 leg.cit. auch dann absetzen könne, wenn er sie für seine nicht dauernd getrennt lebenden Ehepartner (§ 106 Abs. 3) und für seine Kinder leiste. Renten und dauernde Lasten würden jedoch in den Abs. 1 Z. 1 leg.cit. fallen und könnten somit nicht übernommen werden.

Ebenfalls mit 14. Oktober 2002 wurde gemäß § 200 Abs. 1 BAO der vorläufige **Einkommensteuerbescheid für 2001** erlassen. Darin wurde ebenfalls der Betrag von 50.000,00 S, der auf die Versorgungsrentenzahlung der Ehegattin entfällt, nicht als Sonderausgaben anerkannt. Zur Begründung der Nichtanerkennung der Zahlung für die Rentenverpflichtung wurde auf die Begründung des Einkommensteuerbescheides 2000 verwiesen.

**Mit Schriftsatz vom 15. November 2002 erhob der Abgabepflichtige gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 und den vorläufigen Einkommensteuerbescheid 2001 (jeweils vom 14. Oktober 2002) Berufung.**

Zur Begründung führte er an:

1. *Im Einkommensteuerbescheid 2000 wurden die Sonderausgaben für Kirchenbeitrag in Höhe von 1.000,00 S nicht berücksichtigt.*
2. *Die Leibrentenzahlung in Höhe von 100.000,00 S wurde im Einkommensteuerbescheid 2000 und 2001 nur zur Hälfte anerkannt, mit der Begründung, dass die Berücksichtigung für die Gattin gemäß § 18 Abs. 3 Z. 1 nicht möglich sei. Diese Bestimmung regelt allerdings nur den Fall, wenn ein Ehepartner für den anderen eine Zahlung leistet, die dieser aber nicht schuldet. In unserem Fall hat aber Herr Mag. A M den gesamten Versorgungsrentenbetrag von 100.000,00 S jeweils im Jahr 2000 und 2001 aus Eigenem getragen und bezahlt, weil im Leibrentenvertrag diese Verpflichtung eine Verpflichtung von beiden Ehegatten zur ungeteilten Hand darstellt (siehe Punkt 9. Notariatsakt), also beide zur Gänze über den gesamten Betrag verpflichtet sind. Deshalb, weil beide für den gesamten Betrag verpflichtet sind, muss auch der gesamte Betrag von demjenigen als Sonderausgabe absetzbar sein, der ihn aus Eigenem trägt und bezahlt.*

*Eine vergleichbare Regelung ist auch in § 34 EStG bei auswärtiger Berufsausbildung von Kindern vorgesehen. Auch in einem solchen Fall sind beide Ehegatten zur ungeteilten Hand im Rahmen der Unterhaltpflicht für ihre Kinder verpflichtet, die Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung zu tragen. Gemäß Rz. 878 Lohnsteuerrichtlinien hat die Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastung dann nach der tatsächlichen Kostentragung zu erfolgen. Der Sachverhalt der Zahlung einer Versorgungsrente ist unseres Erachtens durchaus vergleichbar mit dem Beispiel der oben angeführten Regelung über außergewöhnliche Belastung.*

Mit **Berufungsvorentscheidungen vom 8. Juli 2003 wies das Finanzamt die Berufungen hinsichtlich Einkommensteuer 2000 und 2001 als unbegründet ab**. Zur Begründung führte das Finanzamt an:

*Gemäß § 18 Abs. 3 Z. 1 EStG 1988 kann der Steuerpflichtige Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z. 2 bis 4 und 5 leg.cit. auch dann absetzen, wenn er sie für seinen nicht dauernd getrennt lebenden Ehepartner (§ 106 Abs. 3) und für seine Kinder (§ 106) leistet. Renten und dauernde Lasten fallen jedoch in den Abs. 1 Z. 1 leg.cit. und können somit nicht übernommen werden.*

*Lt. Übergabsvertrag verpflichten sich die Übernehmer (Herr Mag. A M und H M ), den Übergebern eine jährliche Versorgungsrente von 100.000,00 S zu überweisen oder bar zu bezahlen. Somit geht hervor, dass jeder der Übernehmer je die Hälfte der Verpflichtung zu tragen hat. Zwar ist richtig, dass lt. Punkt 9. des Übergabsvertrages jede Vertragsseite für die von ihr in diesem Vertrag übernommenen Verbindlichkeit zur ungeteilten Hand haftet, jedoch wird hier nur über die Haftung und nicht über die Zahlungsverpflichtung abgesprochen. Ob dann in weiterer Folge die Zahlungen der Gattin übernommen werden ist für die Verpflichtung nicht maßgebend. Die Berufung war abzuweisen.*

Mit Schreiben vom 8. August 2003 wurde vom Berufungswerber der **Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz** gestellt. Ergänzend führte er zur Begründung aus:

*Lt. Übergabsvertrag haben sich die beiden Übernehmer Mag. A M und H M gemeinsam verpflichtet zusammen eine jährliche Versorgungsrente von 100.000,00 S an die Übergeber L und N M zu überweisen oder bar zu bezahlen. Aus dem Übergabsvertrag geht soweit hervor, dass die Übernehmer eben nicht zur Hälfte diese Verpflichtung zu tragen haben, sondern ganz im Gegenteil beide zur ungeteilten Hand verpflichtet sind diese Verbindlichkeit zu übernehmen. Diese Verpflichtung ist in Punkt 9. des Übergabsvertrages als Haftungsbestimmung ausgeführt. Diese Regelung wurde auch deshalb so gewählt, weil beabsichtigt war und ist, dass die Versorgungsrente zur Gänze von den Übergebern von Mag. A M eingefordert wurde und wird, da dieser auch wirtschaftlich dazu leichter in der Lage ist als Frau H M . Als Übernehmer wurden daher beide als Gesamthandschuldner verpflichtet, dass, sollte Herr Mag. M nicht mehr in der Lage sein die Verpflichtung erfüllen zu können, Frau H M herangezogen werden kann und damit die Übergeber noch besser abgesichert sind.*

*Wäre beabsichtigt gewesen, dass die beiden Übernehmer nur über den halben Betrag zur Zahlung verpflichtet worden wären, hätte im Übergabsvertrag dieser Betrag geteilt werden und eben nicht als gesamte Summe ausgewiesen werden müssen.*

*Wenn in einem Vertrag mehrere Parteien zur Erfüllung einer Leistung verpflichtet sind und sich beide gemäß § 891 ABGB zur ungeteilten Hand verpflichten, dann kann nicht davon ausgegangen werden, dass jeder nur aliquot zu leisten hat, sondern das jeder Einzelne grundsätzlich zur Gänze verpflichtet ist.*

*Es hängt damit vom Gläubiger ab, ob er von beiden oder nur von einem Einzigen das Ganze fordert und damit ist jeder Übernehmer, der von den Übergebern in Anspruch genommen wird, selbstverständlich für das Ganze verpflichtet.*

*Unrichtig ist deshalb die Begründung in der Berufungsvorentscheidung vom 8. Juli 2003, dass jeder der Übernehmer zur Hälfte der Leistung verpflichtet ist, weil nicht zwischen Verpflichtung und Haftung unterschieden werden kann. Denn, wenn mehrere Personen sich gemeinsam zur ungeteilten Hand verpflichten, eine Leistung zu erbringen, so haftet immer jede einzelne Person für das Ganze. Die Haftung bedeutet für fremde Schulden einzutreten und deshalb kann die Verpflichtung nicht von der Haftung getrennt werden. Die gesetzliche Definition der Gesamthandverbindlichkeit gemäß § 891 ABGB spricht ausdrücklich von Haftung. So wird auch in der BAO § 6 bei Personen, die dieselbe Leistung schulden, die Mitschuldnerschaft gemäß § 891 ABGB angewendet.*

*Im § 889 ABGB ist bei einer gemeinschaftlichen Verbindlichkeit geregelt, dass jeder Mitschuldner nur für seinen Anteil haftet und der oder die Begünstigten sich mit diesem Teil begnügen müssen.*

*In unserem Fall ist aber genau das Gegenteil beabsichtigt gewesen und auch so geregelt, wonach man eben den Übergebern die Sicherheit einer Gesamtschuldnerschaft zur ungeteilten Hand zu Gute kommen lassen wollte, die in § 891 geregelt ist und bei der nicht von einer aliquoten Verpflichtung ausgegangen werden kann. Weder rechtlich noch steuerlich ist hier eine Trennung zwischen Verpflichtung und Haftung möglich oder erkennbar.*

*Ebenfalls nicht nachvollziehbar ist das Argument in der Bescheidbegründung, dass, wenn die Zahlung der Gattin übernommen worden ist, dies nicht maßgeblich für die Verpflichtung ist. Vielmehr wurde die Leibrente von den Übergebern von Mag. M zur Gänze eingefordert und entsprechend entrichtet. Ob Herr Mag. A M dann einen Regressanspruch gemäß § 896 ABGB eingefordert hat bzw. ob dieser entrichtet wurde, hat dann für die Abzugsfähigkeit gemäß § 18 Abs. 1 Z. 1 EStG keine Relevanz mehr.*

*Bei jedweder Art der Kostentragung durch einen Gesamthandverpflichteten sind diese Aufwendungen entsprechend zu berücksichtigen.*

*So ist etwa auch bei der Kostentragung eines Elternteiles von Mehraufwendungen bei einer auswärtigen Berufsausbildung eines Kindes derjenige zum Abzug als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG berechtigt, der diese Aufwendungen trägt, obwohl beide Elternteile und hier wäre genauso eine 50%ige Zuordnung denkbar, weil Eltern regelmäßig zwei Personen sind, in gleichem Ausmaß zur Leistung verpflichtet sind. So wird auch hier gemäß Lohnsteuerrichtlinien § 34 Rz. 878 nach der tatsächlichen Kostentragung gesetzeskonform bei demjenigen Gesamthandverpflichteten die außergewöhnliche Belastung berücksichtigt, der die Aufwendungen getragen hat.*

*Auch jedweder in Anspruchnahme aus der Gesamthandschuld gemäß § 6 BAO, wenn zB. ein Gesellschafter einer Miteigentümergemeinschaft in Anspruch genommen wird, stellt für ihn einen steuerlich relevanten Vorgang dar, der selbstverständlich nicht nur aliquot zu einer Ausgleichsquote*

---

*führt sondern in gesamter getätigter Höhe. Aus diesen Gründen ersuchen wir Sie die Berufungsvorentscheidung aufzuheben und der Berufung stattzugeben.*

*Weiters wird der Antrag auf mündliche Verhandlung gestellt und einer Erledigung in Form einer zweiten Berufungsvorentscheidung zugestimmt.*

Bei einem **Erörterungsgespräch am 20. Mai 2008** wurde im Wesentlichen festgehalten,

- dass hinsichtlich des Berufungspunktes „Kirchenbeitrag für das Jahr 2000 als Sonderausgaben“ zwischen den Parteien Übereinstimmung besteht, dass dieser Sonderausgabenabzug von 1.000 S zusteht;
- dass hinsichtlich der Vorläufigkeit der angefochtenen Bescheide ebenso Übereinstimmung besteht und diese im Rahmen der Berufungsentscheidung nicht geändert wird;
- dass auf Grund der im Akt liegenden berichtigten Einkommensteuererklärung für 2001 und der darin erklärten Änderungen, welche nur im Feststellungsverfahren zu St. Nr.: 013/3855-01 zu treffenden Änderungen betreffen, im Rahmen der Berufungsentscheidung sich keine Auswirkung ergeben.
- Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen wird

Weiters wiederholte der Bw. insbesondere, dass es so geplant war, dass er die Rente zu bezahlen habe und seine Frau nur für die Zahlung der Rente haften sollte.

Der Vertreter des Finanzamtes wiederholt im Wesentlichen noch einmal die Ansicht des Finanzamtes, dass auch im Falle, dass die Gattin kein Einkommen haben sollte, sie die Rente aus dem ihr zustehenden Unterhalt am gesamten Familieneinkommen bezahlen könnte.

Der Bw. erklärt, dass die Gattin die weiteren Verpflichtungen aus dem Übergabsvertrag, wie Betreuung, Pflege etc. persönlich erfülle und die Geldverpflichtungen durch den Bw. erfüllt würden und dadurch auch die Äquivalenz der Leistungen gegeben sei.

Per Fax wurde am 5. Juni 2008 eine von der Ehegattin am 19. Mai 2008 unterzeichnete Bestätigung folgenden Inhaltes übermittelt:

*Bestätigung:*

*Hiermit bestätige ich, H M , geb. Datum4 dass ich die Leibrentenverpflichtung 2000 und 2001 wie auch in den Vorjahren an meine Schwiegereltern L und N M nicht geleistet habe, da bei Abschluss des Notariatsaktes (Übergabsvertrag) am 20.5.1996 vereinbart wurde, dass mein Gatte Mag. A M zur Leibrentenzahlung über die Versorgungsrente von ATS 100.000,- zur Gänze allein verpflichtet ist und er diese bis dato allein und aus eigenem geleistet hat Im Ausgleich dazu habe ich mich*

*verpflichtet die Arbeiten gemäß Übergabsvertrag vom 20.5.1996 Punkt Ausgedinge lit. b (insbesondere persönliche Pflege und Hausarbeiten) allein zu verrichten. Die Belastungen beider Übernehmer werden so ausgewogen im Verhältnis von etwa 50 zu 50 verteilt. Aus Absicherungsgründen für die Übergeber hat der Notar die Verpflichtungen jeweils zur ungeteilten Hand und nicht anteilig für die Übernehmer in den Vertrag aufgenommen, dies ändert jedoch nichts an der jeweils von mir und meinem Gatten übernommenen Verpflichtungen und sollen nur dazu dienen, im Falle des Ablebens eines Übemehmers die Verpflichtung jeweils bestmöglich für die Übergeber zu sichern.*

*Dorf an der Pram, 19.5.2008*

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

1. Kirchenbeitrag im Jahr 2000:

Der Abzug des Kirchenbeitrages als Sonderausgabe in Höhe von 1.000 S ist zwischen den Parteien nicht strittig und wird daher im Rahmen der Berufungsentscheidung betreffend das Jahr 2000 berücksichtigt.

2. Rente als Sonderausgabe

Gemäß § 18 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 sind Renten und dauernde Lasten, die auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhen als Sonderausgaben abziehbar, 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 abzugsfähig, 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 eines 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 abzugsfähig, wenn keine Betriebsausgaben vorliegen und keine derart unangemessen hohen Renten oder dauernden Lasten vorliegen, dass der Zusammenhang zwischen Übertragung und Vereinbarung einer Rente oder dauernde Last wirtschaftlich bedeutungslos und damit ein Abzug nach § 20 Abs. 1 Z. 4 erster Satz EStG 1988 ausgeschlossen ist.

Gemäß § 18 Abs. 3 Z. 1 EStG 1988 kann der Steuerpflichtige Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z. 2 bis 4 und 5 leg.cit. auch dann absetzen, wenn er sie für seinen nicht dauernd getrennt lebenden Ehepartner (§ 106 Abs. 3) und für seine Kinder (§ 106) leistet.

---

Renten und dauernde Lasten fallen jedoch in den § 18 Abs. 1 Z. 1 leg.cit. und können somit nach dem Wortlaut des Gesetzes nicht übernommen werden.

Lt. Übergabsvertrag verpflichten sich die Übernehmer (der Berufungswerber A M und seine Ehegattin H M ) den Übergebern eine jährliche Versorgungsrente von 100.000,00 S zu überweisen oder bar zu bezahlen. Lt. dem Vertragstext wird jeder der beiden Erwerber gesamtschuldnerisch zur Zahlung für die gesamte Summe verpflichtet. Jeder der beiden Übernehmer erhält an dem übertragenen Wirtschaftsgut je zur Hälfte Eigentum.

§ 891 ABGB lautet:

*"Versprechen mehrere Personen ein und dasselbe Ganze zur ungeteilten Hand dergestalt, dass sich einer für alle und alle für einen ausdrücklich verbinden; so haftet jede einzelne Person für das Ganze. Es hängt dann von dem Gläubiger ab, ob er von allen oder von einigen Mitschuldnern das Ganze oder nach von ihm gewählten Anteilen oder ob er es von einem Einzigen fordern wolle. Selbst nach erhobener Klage bleiben ihm, wenn von derselben absteht, diese Wahl vorbehalten; und wenn er von einem oder dem anderen Mitschuldner nur zum Teile befriedigt wird; so kann er das Rückständige von den Übrigen fordern."*

§ 896 ABGB lautet:

*"Ein Mitschuldner zur ungeteilten Hand, welche die ganze Schuld aus dem Seinigen abgetragen hat, ist berechtigt, auch ohne geschehene Rechtsabtretung, von den übrigen den Ersatz, und zwar, wenn kein anderes besonderes Verhältnis unter ihnen besteht, zu gleichen Teilen zu fordern. War einer aus ihnen unfähig, sich zu verpflichten, oder ist der unvermögend, seiner Verpflichtung Genüge zu leisten, so muss ein solcher Ausfall in den Anteilen ebenfalls von allen Mitverpflichteten übernommen werden. Die erhaltene Befreiung eines Mitverpflichteten kann den Übrigen bei der Forderung des Ersatzes nicht nachteilig sein."*

Nicht strittig ist zwischen dem Finanzamt und dem Berufungswerber, dass die Rentenzahlungen prinzipiell als Sonderausgabe abzugsfähig sind.

Strittig ist die Frage, ob der Berufungswerber durch die Zahlung der gesamten Versorgungsrente von jährlich 100.000,00 S eine eigene Verpflichtung abgetragen hat, oder ob er zur Hälfte zur Zahlung der Versorgungsrente verpflichtet war und die Verpflichtung zur Zahlung der zweiten 50.000,00 S bei der Ehegattin lag.

Nach dem Inhalt des Vertrages sind die Übernehmer gesamtschuldnerisch verpflichtet den Übergebern eine jährliche Versorgungsrente von 100.000,00 S zu zahlen. Im Falle des Ablebens eines Übergeberteiles wird die Versorgungsrente um die Hälfte gekürzt.

Nach Punkt 9. des Übergabsvertrages haftet jede Vertragsseite für die von ihr in diesem Vertrag übernommenen Verbindlichkeiten zur ungeteilten Hand. Die Übernehmer (der

Berufungswerber und seine Frau) übernehmen zu gleichen Teilen von den Übergebern die den bisher den Übergebern je zur Hälfte gehörigen Liegenschaft Liegenschaft".

Wirtschaftlich betrachtet haben der Berufungswerber und seine Frau jeweils das Hälfteeigentum an der übergebenen Liegenschaft erworben und als Gegenleistung haben in wirtschaftlicher Sichtweise jeweils der Berufungswerber und seine Frau die halbe Gegenleistung, somit 50.000,00 S jeweils an die Übergeber zu zahlen. Die Vereinbarung einer Gesamtschuldnerschaft im Sinne des § 891 ABGB (jeder der beiden Verpflichteten haftet für das Ganze) und die im Punkt 9. noch einmal ausdrücklich festgelegte Haftung jeder der Verpflichteten für die ganze Leistung, **hat jedoch den Sinn den Übergebern eine erhöhte Sicherheit für die Zahlung der Versorgungsrente zu geben.** Das wird auch vom Berufungswerber in seiner Berufung bestätigt, wo er ausführt:

*"In unserem Fall ist aber genau das Gegenteil beabsichtigt gewesen und auch so geregelt, wonach eben den Übergebern die Sicherheit einer Gesamtschuldnerschaft zur ungeteilten Hand zu Gute kommen lassen wollte, die in § 891 geregelt ist und daher nicht von einer aliquoten Verpflichtung ausgegangen werden kann."*

Dass in wirtschaftlicher Betrachtung nur einer der Gesamtschuldner die Verpflichtung endgültig tragen soll, ist durch die gesamtschuldnerische Haftung nicht automatisch gegeben und es wäre auch verwunderlich, wenn einer der Verpflichteten die Zahlungsleistungen erbringen müsste, jedoch beide Gesamtschuldner in gleicher Weise die Vorteile (jeweils Hälfteeigentum) aus dem Übergabsvertrag hätten. Dies wird auch durch § 896 ABGB bestätigt, wo eine Regressmöglichkeit desjenigen Gesamtschuldners der die Schuld getilgt hat, festgelegt ist. Dieser ist berechtigt, auch ohne geschehene Rechtsabtretung von den übrigen den Ersatz und zwar, wenn kein anderes besonderes Verhältnis unter ihnen besteht, **zu gleichen Teilen zu fordern.**

Diese im Gesetz festgestellte Regressmöglichkeit bestätigt, dass trotz Gesamtschuldnerschaft jeder der Gesamtschuldner jenen Anteil tragen soll, der entsprechend des dahinter liegenden wirtschaftlichen Vorteils den jeder Gesamtschuldner aus dem Geschäft erhält, dem einzelnen Gesamtschuldner zukommt.

Wenn, wie im vorliegenden Fall die Gesamtschuldner jeweils zur Hälfte Eigentum an der übergebenden Liegenschaft erwerben, so sollen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise beide Gesamtschuldner jeweils die Hälfte der gesamten Gegenleistung erbringen. Die Vorteile der Gesamtschuldnerhaftung bzw. der in Punkt 9 des Vertrages noch einmal festgeschriebenen Haftung jeder der Schuldner für das Ganze dient nur der erhöhten Sicherheit der Einbringlichkeit der Leistungen bei den Übergebern.

Das Vorbringen des Berufungswerbers, dass von vornherein geplant gewesen sei, dass er die Zahlungen und seine Frau die anderen persönlichen Leistungen erbringen sollte, steht in krassen Gegensatz zum Wortlaut des Vertrages, worin sich **beide gesamtschuldnerisch zur Erbringung aller dieser Leistungen verpflichten**; und der Unabhängige Finanzsenat wird auch durch die im Berufungsverfahren abgegebene (mit 19. Mai 2008 datierte) Bestätigung der Ehegattin des Berufungswerbers nicht von der Richtigkeit dieses Vorbringens überzeugt.

Der Unabhängige Finanzsenat ist daher der Ansicht, dass der Berufungswerber durch die Zahlung der 100.000 S in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nur mit 50.000 S seine eigene Schuld erfüllt hat. Mit der Zahlung der zweiten 50.000 S hat er die Verpflichtung der Ehegattin erfüllt. Mangels ausdrücklicher gesetzlicher Bestimmung kann daher nur die Zahlung zur Begleichung der eigenen Schuld als Sonderausgaben abgesetzt werden.

Im Hinblick auf die Regressmöglichkeit gegenüber der Ehegattin ist der Berufungswerber auch durch die Zahlung der Versorgungsrente wirtschaftlich nicht belastet, da der Zahlung an die Übergeber eine Forderung an die Ehegattin gegenübersteht. Inwieweit der Berufungswerber diese Regressforderung gegenüber seiner Ehegattin eintreibt oder auch - aus welchen Gründen immer - er gegenüber seiner Ehegattin auf die Eintreibung dieser Forderung verzichtet, ist für die gegenständliche Rechtsfrage nicht mehr von Belang. Zusammenfassend ist daher zu sagen, dass aus der Vertragsauslegung hervorgeht, dass die beiden Übernehmer, die in wirtschaftlicher Auslegung des Vertrages jeweils die Vorteile je zur Hälfte bekommen nur jeweils zur Zahlung der Hälfte der Versorgungsrente verpflichtet sind. Die Zahlung der Versorgungsrente kann daher nur in diesem Ausmaß als Sonderausgaben abgezogen werden.

Wenn der Berufungswerber in seiner Berufung ausführt, dass die Verpflichtung in Punkt 9. des Übergabsvertrages als Haftungsbestimmung deshalb so gewählt wurde, weil beabsichtigt war, dass die Versorgungsrente zur Gänze von den Übergebern vom Berufungswerber eingefordert werde, da dieser auch wirtschaftlich dazu leichter in der Lage sei als seine Frau, so ist dem entgegenzuhalten, dass ein Vertrag zwischen nahen Angehörigen, wie er unstrittig im vorliegenden Fall vorliegt, nach der Rechtsprechung neben der Publizitätswirkung und dem Fremdvergleich einen eindeutigen klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben muss.

Aus der Vertragsgestaltung kann auch nicht im Interpretationswege herausgelesen werden, dass – wie vom Berufungswerber behauptet –beabsichtigt war, dass der Berufungswerber das Hälfteeigentum an den übergebenen Liegenschaften erwerben solle und seine Ehegattin quasi gegen eine Ausfallsbürgschaft ebenfalls das Hälfteeigentum an den übergebenen Liegenschaften erwerben soll.

---

Zum Argument, dass er wirtschaftlich leichter in der Lage gewesen sei die Rentenzahlungen zu leisten, ist zu sagen, dass insoweit der Argumentation des Finanzamtes zu folgen ist, dass auf Grund des Unterhaltsanspruches der Gattin bei dem gegebenen Familieneinkommen diese ihrer Verpflichtung zur Zahlung der Rente an die Übergeber hätte nachkommen können.

Die Auslegung des Vertrages hat eindeutig den Inhalt ergeben, dass die beiden Verpflichteten jeweils zur Hälfte Eigentum an der übergebenden Liegenschaft erwerben sollten und beide im selben Ausmaß die Gegenleistungen ua. auch die Versorgungsrente erbringen sollten. Die Ausführungen in der Berufung, dass beabsichtigt gewesen sei nur der Berufungswerber solle die Versorgungsrente zahlen, lassen sich daher mit dem diesbezüglichen eindeutigen Inhalt des Übergabsvertrages nicht in Einklang bringen.

Der Berufung konnte daher in diesem Punkt nicht Folge gegeben werden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 10. Juni 2008