

GZ. RV/1346-L/02

GZ. RV/2136-L/02

GZ. RV/2145-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Wölflingseder & Partner, gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1996, 1997, 1998, 1999, 2000; Anspruchszinsen 2000; Einkommensteuervorauszahlungen 2001 und 2002 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

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

H.K. veräußerte mit Kaufvertrag vom 4.9.1987 den ihr gehörenden Hälfteanteil einer Liegenschaft, als Gegenleistung wurde die Verpflichtung zur Zahlung einer lebenslänglichen Leibrente und die Einräumung eines Wohnungsfruchtgenussrechtes vereinbart. H.K. wurde am

4.1.1922 geboren, sie verstarb am 29.5.2002.

H.K. erklärte ab dem Jahr 1996 sonstige Einkünfte, da die Rentenzahlungen den gem. § 16 Bewertungsgesetz kapitalisierten Wert bei ihr überschritten und somit ab 1996 steuerpflichtig waren.

Gegen die für die Jahre 1996 bis 2000 ergangenen Einkommensteuerbescheide sowie Bescheide betreffend Anspruchszinsen 2000 und Einkommensteuervorauszahlung 2001 und 2002 wurde rechtzeitig von H.K. bzw. der Verlassenschaft nach H.K. Berufung eingebracht. Begründend wurde darin im Wesentlichen ausgeführt, dass die in den angefochtenen Bescheiden vorgenommene Besteuerung gemäß § 29 EStG erfolgte und an den nach § 16 BewG kapitalisierten Rentenbarwert anknüpfe. § 16 Abs. 2 BewG gehe auf das Reichsbewertungsgesetz 1934 zurück. § 16 Abs. 2 BewG sei in der nunmehr geltenden Fassung durch die Bewertungsgesetznovelle 1971 insofern geändert, als die Intervalle für die Kapitalisierungsfaktoren ab dem 45. Lebensjahr von 10 auf 5 Jahre verkürzt und um ca. 20 % herabgesetzt wurden. Die erläuternden Bemerkungen erklären diese Änderungen mit der Anhebung des für die Wertermittlung maßgeblichen Kalkulationszinssatzes von 4 % auf 5,5 %. § 16 Abs. 2 BewG errechne sich aus dem 1971 festgelegten Kalkulationszinssatz von 5,5 % und der durchschnittlichen Lebenserwartung. Die im § 16 Abs. 2 BewG festgesetzten Faktoren zur Ermittlung der durchschnittlichen Lebenserwartung gingen wie bereits erwähnt auf das Reichsbewertungsgesetz 1934 zurück und seien bis heute ohne Korrektur weitergeführt. Die Lebenserwartung habe sich zwischenzeitlich vollkommen geändert. Nach Aufstellung des statistischen Zentralamtes sei die durchschnittliche Lebenserwartung in den Jahren 1930 bis 1933 bei einem Mann bei rund 54 Jahren, bei einer Frau bei rund 58 Jahren gelegen. Im Jahr 1990 habe die durchschnittliche Lebenserwartung bei einem Mann 72,5 Jahre, bei einer Frau 79,02 Jahre betragen. Diese erhöhte Lebenserwartung sei im § 16 Abs. 2 BewG bisher unberücksichtigt geblieben, sodass sich bei der Kapitalisierung einer Kaufpreisrente beim Veräußerer eine Besteuerung ergäbe, die bei einer feststehenden Summe des Kaufpreises entfalle. Es widerspreche daher dem Gleichheitsgrundsatz, dass die Veräußerung von Privatvermögen mit einem zum Zeitpunkt der Veräußerung festgelegten Entgelt überhaupt nicht der Einkommensteuer unterliege, wenn jedoch das Entgelt in Rentenform entrichtet werde es zum Teil zu einer Einkommensteuerbelastung komme. Es sei vor allem zu beachten, dass bei Festlegung einer lebenslänglichen Rente im Zuge der Übertragung von Privatvermögen sowohl vom Veräußerer als auch insbesondere vom Erwerber die durchschnittliche Lebenserwartung des Rentenempfängers Berücksichtigung finde, und zwar nicht die Lebenserwartung, wie sie im § 16 Abs. 2 BewG festgelegt sei, aus den seinerzeitigen

Werten vor rund 70 Jahren, sondern aktualisierte Werte, die ihren Niederschlag in der Berechnung des Rentenbarwertes nach versicherungsmathematischen Grundsätzen fänden. Dass der Kapitalwert der Rente, der sich bei Anwendung der Kapitalisierungsfaktoren nach § 16 Abs. 2 BewG nicht mehr den tatsächlichen Wert einer Gegenleistung bei Übertragung privater Wirtschaftsgüter widerspiegle, ginge aus dem Vergleich mit den versicherungsmathematischen Bewertungsgrundsätzen hervor. Der Rentenbarwert nach § 16 Abs. 2 BewG betrage den neunfachen Jahresbetrag der vereinbarten Rentenzahlung, also im gegenständlichen Beschwerdefall 1.260.000,00 S, der Rentenbarwert nach der versicherungsmathematischen Methode mit der Sterbetafel 1990/92 ergebe einen Rentenbarwert von 1.969.632,00 S. Durch diesen Vergleich werde dargestellt, dass es im Falle der Besteuerung von Gegenleistungsrenten im Privatvermögen durch diese Unterbewertung zu einer verfassungswidrigen Besteuerung einer Vermögensumschichtung komme. Es widerspreche dem Grundgedanken der Einkommensbesteuerung, nur Vermögenszuwächse zu besteuern, während bloße Vermögensumschichtungen (welche bei einem Verkauf von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens gegen lebenslängliche Bezahlung von Renten zu unterstellen sind) nicht der Einkommensbesteuerung zu unterwerfen seien. Abschließend sei daher festzuhalten, dass bei Festlegung der Gegenleistungsrente zum Zeitpunkt der Übertragung der Liegenschaft die durchschnittliche Lebenserwartungsdauer berücksichtigt werde und nicht der Wert aus dem Jahr 1934. Die durchschnittliche Lebenserwartung sei in diesem Zeitraum um rund 35 % gestiegen, die Kapitalisierungsfaktoren nach § 16 Abs. 2 BewG seien daher nicht mehr zeitgemäß und führen daher zu einer verfassungswidrigen Besteuerung einer Vermögensumschichtung. Es werde daher beantragt, die Berufung dahingehend zu erledigen, dass die ab dem Jahre 1996 bezogene Leibrente nicht der Einkommensbesteuerung unterworfen werde, sondern dass eine Besteuerung dieser Leibrente erst ab dem Zeitpunkt erfolge, der bei Festsetzung der Leibrente im Jahr 1996 der durchschnittlichen Lebenserwartung des Veräußerers entspreche. Aus diesem Grunde werde beantragt, die angefochtenen Bescheide aufzuheben.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Gem. § 29 Z 1 EStG 1988, (BGBl. I Nr. 106/1999) sind sonstige Bezüge nur wiederkehrende Bezüge, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1-6 gehören. 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

BewG 1955) übersteigt; der kapitalisierte Wert ist auf den Zeitpunkt des Beginnes der Leistung der wiederkehrenden Bezüge zu ermitteln.

- § 16 Abs. 2 und 3 des BewG vom 13. Juli 1955 über die Bewertung von Vermögenschaften (BewG 1955, BGBl. Nr. 148, in der Fassung BGBl. Nr. 172/1971) lauten: Der Wert von Renten und anderen auf die Lebenszeit einer Person beschränkten Nutzungen und Leistungen bestimmt sich nach dem Lebensalter dieser Person (Abs. 1).

Als Wert ist anzunehmen bei einem Alter

1. bis zu 15 Jahren das 18-fache
2. von mehr als 15 bis 25 Jahren das 17-fache
3. von mehr als 25 bis 35 Jahren das 16-fache
4. von mehr als 35 bis 45 Jahren das 15-fache
5. von mehr als 45 bis 50 Jahren das 14-fache
6. von mehr als 50 bis 55 Jahren das 13-fache
7. von mehr als 55 bis 60 Jahren das 11-fache
8. von mehr als 60 bis 65 Jahren das 9-fache
9. von mehr als 65 bis 70 Jahren das 7-fache
10. von mehr als 70 bis 75 Jahren das 5-fache
11. von mehr als 75 bis 80 Jahren das 3-fache
12. von mehr als 80 Jahren das 1-fache des Wertes der einjährigen Nutzung (Abs. 2)

Hat eine nach Abs. 2 bewertete Nutzung oder Leistung im Fall der Z 1 nicht mehr als 9 Jahre

Z 2 und 3 nicht mehr als 8 Jahre

Z 4 und 5 nicht mehr als 7 Jahre

Z 6 nicht mehr als 6 Jahre

Z 7 nicht mehr als 5 Jahre

Z 8 und 9 nicht mehr als 4 Jahre

Z 10 nicht mehr als 3 Jahre

Z 11 nicht mehr als 2 Jahre bestanden und beruht der Wegfall auf dem Tod des Berechtigten oder Verpflichteten, so ist die Festsetzung der nicht laufend veranlagten Steuern auf Antrag nach der wirklichen Dauer der Nutzung oder Leistung zu berichtigen. § 5 Abs. 2 2. und 3. Satz gelten entsprechend. Ist eine Last weggefallen, so bedarf die Berichtigung keines Antrages (Abs. 3).

- Mit Erkenntnis des VfGH vom 9.10.2002, G 112/02 wurde als verfassungswidrig aufgehoben mit Ablauf des 31.12.2003

– der Klammerausdruck "(§ 16 Abs. 2 und 4 des BewG 1955)" im 4. Satz des § 29 Z 1 des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 – EStG 1988) BGBl. Nr. 400, in der Fassung BGBl. I Nr. 106/1999,

- § 16 Abs. 2 und 3 des Bundesgesetzes vom 13. Juli 1955 über die Bewertung von Vermögensschaften (Bewertungsgesetz 1955 – BewG 1955) BGBl. Nr. 148, idF BGBl. Nr. 172/1971.

Weiters wurde ausgesprochen, dass die als verfassungswidrig aufgehobenen Bestimmungen auch auf das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2002 der im Anlassverfahren beschwerdeführenden Partei nicht anzuwenden seien.

- Gem. Art. 140 Abs. 7 BVG sind alle Gerichte und Verwaltungsbehörden an den Spruch des Verfassungsgerichtshofes gebunden, wenn ein Gesetz wegen Verfassungswidrigkeit aufgehoben wurde. Auf die vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles ist jedoch das Gesetz weiterhin anzuwenden, sofern der VfGH nicht in seinem aufhebenden Erkenntnis anderes ausspricht.

Bei Anwendung der zitierten Gesetzesstellen auf den berufungsgegenständlichen Sachverhalt ist nun grundsätzlich festzuhalten, dass laut zitiertem Erkenntnis des VfGH vom 9.10.2002, G 112/02 die darin angeführten – und hier berufungsgegenständlichen – Gesetzesstellen aufgehoben wurden, wobei (wie o. a.) die Aufhebung mit Ablauf des 31.12.2003 in Kraft trat. – Bei Beachtung des Art. 140 Abs. 7 BVG sind die bezüglichlichen Normen demzufolge auf die vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände (mit Ausnahme des Anlassfalles) weiterhin anzuwenden: Da der berufungsgegenständliche Fall weder Anlassfall ist sowie der berufungsgegenständliche Zeitraum sich vor dem 31.12.2003 befindet, sind die berufungsgegenständlichen Normen weiterhin auf den berufungsgegenständlichen Sachverhalt anzuwenden, zumal im bezogenen Erkenntnis des VfGH vom 9.10.2002, G 112/02 ausgesprochen wurde, dass die als verfassungswidrig aufgehobenen Bestimmungen nur hinsichtlich des Anlassfalles auf das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2002 nicht anzuwenden seien.

Da wesentlicher Berufungsgegenstand die verfassungswidrige Besteuerung von Vermögensumschichtung ist, die berufungsgegenständlichen Normen jedoch wie o. a. im berufungsgegenständlichen Zeitraum noch anzuwenden sind, ist auf den Berufungsinhalt nicht näher einzugehen und die Berufung als unbegründet abzuweisen, da für den berufungsgegenständlichen Zeitraum keine Verfassungswidrigkeit der berufungsgegenständlichen Normen durch den VfGH ausgesprochen war, d. h. die gegenständlichen Normen in ihrer im

berufungsgegenständlichen Zeitraum bestehenden Fassung anzuwenden sind.

Es war aus den angeführten Gründen die Berufung ad A) als unbegründet abzuweisen.

B) Gem. § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen, nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruches folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen). Gem. Abs. 2 leg. cit. betragen die Anspruchszinsen pro Jahr 2 % über dem Basiszinssatz.

Wie sich aus dem Akteninhalt ergibt, wurde die Einkommensteuer für 2000 mit Bescheid vom 24.9.2002 festgesetzt. Die Abgabenbehörde I. Instanz berechnete nun unter Anwendung der o. a. Norm die Anspruchszinsen für 2000 beginnend mit 1.10.2001 (= 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruches/Einkommensteuer 2000 folgenden Jahres) bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe des Einkommensteuerbescheides 2000 am 24.9.2002 von der Bemessungsgrundlage (das ist die laut Einkommensteuerbescheid 2000 festgesetzte Einkommensteuer), wobei berücksichtigt wurde, dass keine Anzahlungen geleistet wurden. Da – wie ad A) behandelt – die Einkommensteuer 2000 zu Recht festgesetzt wurde, ist die so ermittelte Bemessungsgrundlage auch der Anspruchsverzinsung gem. § 205 BAO zu Grunde zu legen und kann in der Folge eine Reduzierung der Anspruchszinsen durch Nichtbeachtung der 2000 bezogenen sonstigen Einkünfte und somit Minderung der Bemessungsgrundlage nicht erfolgen.

Es war aus den angeführten Gründen die Berufung ad B) als unbegründet abzuweisen.

C) Gem. § 45 Abs. 1 EStG 1988 hat der Steuerpflichtige die Einkommensteuervorauszahlungen zu entrichten. Die Vorauszahlung für ein Kalenderjahr wird wie folgt berechnet:
- ESt-Schuld für das letztveranlagte Kalenderjahr abzüglich der einbehaltenen Beträge im Sinn des § 46 Abs. 1 Z 2.

– Der so ermittelte Betrag wird, wenn die Vorauszahlung erstmals für das dem Veranlagungszeitraum folgende Kalenderjahr wirkt, um 4 %, wenn sie erstmals für ein späteres Kalenderjahr wirkt, um weitere 5 % für jedes weitere Jahr erhöht.

Wie sich aus dem Akteninhalt ergibt, erging der Einkommensteuerbescheid 1999 mit 14.2.2001. Der Bescheid, mit dem die Vorauszahlung an Einkommensteuer für 2001 festgesetzt wurde, erging ebenfalls mit 14.2.2001.

Der Einkommensteuerbescheid 2000 erging mit 24.9.2002, der Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2002 erging ebenfalls mit 24.9.2002.

– Die für die Festsetzung der Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2001 und 2002

maßgebliche letzte Veranlagung orientierte sich bei Beachtung des anzuwendenden § 45 EStG 1988 somit an der Einkommensteuerveranlagung 1999 und 2000: Im in Berufung gezogenen Bescheid wurde demzufolge als Bemessungsgrundlage die für 1999 festgesetzte Einkommensteuer iHv. 95.022,00 S um 9 % erhöht, was in Summe einen Betrag von 106.000,00 S, d.s. 7.703,32 € (Bemessungsgrundlage und Zinsen) ausmachte. Desgleichen wurde mit der für 2000 festgesetzten Einkommensteuer iHv. 6.828,34 € vorgegangen und die Einkommensteuervorauszahlung 2002 berechnet und der Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2002 erlassen.

– Da wie ad A) ausgeführt – die Einkommensteuer 1999 und 2000 zu Recht festgesetzt wurde, ist die so ermittelte Bemessungsgrundlage für die Vorauszahlung an Einkommensteuer für 2001 und 2002 auch den in Berufung gezogenen Vorauszahlungsbescheiden 2001 und 2002 zu Grunde zu legen und kann in der Folge eine Reduzierung der Vorauszahlungsbeträge bzw. Aufhebung der Vorauszahlungsbescheide 2001 und 2002 nicht erfolgen.

Es war aus den angeführten Gründen die Berufung im Punkt C) als unbegründet abzuweisen.

Linz, 18. Juni 2004