

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch Richter Dr. Helmut Mittermayr, in der Beschwerdesache **Bfin**, Adr, vertreten durch Vertr, Adr1, über die Beschwerden vom 22.03.2011, 26.02.2014 und 24.03.2014 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Grieskirchen Wels vom 11.03.2011, 12.02.2014 und 21.03.2014 betreffend Einkommensteuer 2008 bis 2012 zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 2009 gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
2. Die Einkommensteuerbescheide 2008, 2010, 2011 und 2012 werden abgeändert.
Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches des Erkenntnisses.
3. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

Mit Bescheide vom 19.10.2009 bzw. 28.10.2010 wurden die **Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2008 und 2009** erklärungsgemäß erlassen.

In der Folge ersuchte das Finanzamt mit **Vorhalt vom 03.12.2010** um Beantwortung folgender Erärzungspunkte:

"Sie werden gebeten, Sonderausgaben, Werbungskosten und außergewöhnliche Belastungen - soweit von Ihnen beantragt - durch Vorlage der entsprechenden Unterlagen und Belege nachzuweisen.

Die Rentenzahlungen sind, soweit sie den Buchwert des Betriebsvermögens übersteigen, beim Rentenempfänger nach Maßgabe des Zufließens als (nachträgliche) betriebliche Einkünfte zu erfassen.

Wie hoch waren die Rentenzahlungen bis zum 31.12.2009?

Warum wurden keine Einkünfte erklärt?

Um schriftliche Stellungnahme wird ersucht."

Zur **Beantwortung des Vorhaltes** wurde vom Steuerberater der Beschwerdeführerin (im Folgenden abgekürzt Bf) eine Liste über die geleisteten Rentenzahlungen an die Bf und ihren Ehegatten, der am 09.03.2005 verstorben ist, übermittelt. Zu den detaillierten Zahlen wird auf die Akt aufliegende Aufstellung verwiesen.

In einem **weiteren Vorhalt vom 10.02.2011** führte das Finanzamt aus:

"Ergänzungspunkte:

Mit Vertrag vom 24.10.2000 haben Sie ihren Anteil an der Fa. A B KH GmbH & CO KG um eine Leibrente übergeben.

Die Rentenzahlungen sind, soweit sie den Buchwert des Betriebsvermögens (einschließlich Veräußerungskosten) übersteigen, beim Rentenempfänger nach Maßgabe ihres Zufließens als (nachträgliche) betriebliche Einkünfte zu erfassen.

Da der Buchwert der Beteiligung zum Stichtag 24.10.2000 trotz Bedenkenvorhaltes nicht beantwortet wurde, wurde der Buchwert wie folgt ermittelt:

Var. Kapital z. 30.06.2000	226.670,72
Fix Kapital	900.000,00
Gewinnanteil bis 24.10.2000	75.459,00
- EST VZ 25.08.2000	51.000,00
Buchwert Anteil 24.10.2000	S 1.151.129,72
Buchwert Anteil 24.10.2000	€ 83.655,86

Auf Grund der getätigten Rentenleistungen wurden im Jahr 2008 die Buchwerte bereits überschritten.

Es wurden die Leibrentenzahlungen an Sie bis zum Todestag des Herrn A B im Jahre 2005 in Höhe von 1/3 der Leibrentenzahlungen berücksichtigt.

Folgende Zahlungen wurden berücksichtigt:

Zahlung Leibrente

2001	7.751,76
2002	11.627,64
2003	11.627,64
2003	5.962,10
2004	6.110,38
2005	2.400,00
2006	7.200,00
2007	7.200,00
2008	43.134,66

Warum wurden keine Einkünfte erklärt?

Um Stellungnahme wird ersucht."

Mit **Schreiben vom 02.03.2011** wurde der Vorhalt folgendermaßen **beantwortet**:

"Mit Schreiben vom 28.11.2000 wurde aufgrund des Gutachtens von DI SV, Wirtschafts- und Planungsmathematikerin, der Rentenbarwert für die übergebenen Kommanditanteile mit EUR 304.028,40 (ATS 4.183.522) bestimmt (siehe Beilage).

Diesen haben wir für die steuerlichen Belange des Mag. B in den letzten 10 Jahren herangezogen (Sonderbilanz).

Die Anteile an der A B KH GmbH & Co KG wurden vom Ehepaar P und A B mit Vertrag vom 10.11.2000 an den gemeinsamen Sohn Mag. E B übergeben (siehe Beilage). Als Gegenleistung für die Übergabe der KG-Anteile wurde eine Leibrente an das übergebende Ehepaar ausbedungen. Eine Aufteilung auf die Ehegatten hat nicht zu erfolgen. Vielmehr handelt es sich bei den Leibrenteneinkünften um eheliches Vermögen.

Bedingt sich nämlich ein Veräußerer eines Betriebes Leistungen an Dritte aus, so sind diese dann zu versteuern, wenn die Leistungen an den Veräußerer und den Dritten insgesamt den Buchwert des übergebenen Betriebes übersteigen (Stoll, Rentenbesteuerung 1997, 4. Auflage, RZ 405).

Der guten Ordnung halber sei ergänzt:

Hinsichtlich Mag. B liegen Einnahmen aus der Differenz zwischen der Anpassung der versicherungsmathematisch errechneten Leibrentenverpflichtung und den in der Sonderbilanz ermittelten Aufwendungen vor (Stoll, Rentenbesteuerung, aaO., RZ 682 ff).

Einkünfte liegen im Falle P B somit erst in jenem Zeitpunkt vor, in dem der für das Ehepaar P und A B aus der Bilanz zum 30.06.2000 ersichtliche Buchwert von ATS 5.936.089,28, das sind € 431.392,43 durch die Leistung der Leibrentenzahlungen des Sohnes überschritten wird.

Aufstellung der Leibrentenzahlungen:

Buchwert der Beteiligung	30.06.2000	431 .392,43
Zahlung	2000	-5.813,82
Zahlung	2001	-34.882,92
Zahlung	2002	-34.882,92
Zahlung	2003	-35.327,76
Zahlung	2004	-18.331,14
Zahlung	2005	-2.400,00
Zahlung	2006	-7.200,00
Zahlung	2007	-7.200,00
Zahlung	2008	-49.245,06
Zwischensumme per	31 .12.2008	236.108,81
Zahlung	2009	-53.027,04

Zwischensumme per	31.12.2009	183.081,77
-------------------	------------	------------

Da der Buchwert von EUR 431.392,43 durch die tatsächlichen Leibrentenzahlungen in Höhe von EUR 195.283,62 (bis inklusive Kalenderjahr 2008) bzw. in Höhe von 248.310,66 (bis inklusive Kalenderjahr 2009) noch nicht überschritten wurde, liegen keine zu erklärenden Einkünfte vor."

Als Beilagen lagen die Bilanz 30.6.2000, der Übergabsvertrag und das versicherungsmathematisches Gutachten bei.

Mit **Bescheid vom 11.03.2011** nahm das Finanzamt die Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2008 und 2009 wieder auf und erfasste die Rentenzahlungen als nachträgliche betriebliche Einkünfte bei der Bf.

Begründend führte das Finanzamt aus:

"Mit Übergabevertrag vom 24.10.2000 haben Sie die Anteile an der Fa. A B KH GmbH & CO KG an Ihren Sohn Mag. E B übergeben. Als Gegenleistung für die Übergabe der KG-Anteile wurde eine Leibrente ausbedungen.

Die Veräußerung eines Mitunternehmeranteiles führt genauso zu einem Veräußerungsgewinn wie die Veräußerung eines Betriebes. Dies bedeutet, dass anteilsmäßig die gleichen Folgen wie bei der Veräußerung eines Betriebes eintreten. Die Rentenzahlungen sind, soweit sie den Buchwert des Betriebsvermögens übersteigen, beim Veräußerer (Rentenempfänger) nach Maßgabe ihres Zufließens als (nachträgliche) betriebliche Einkünfte zu erfassen.

In den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2008 und 2009 wurden keine diesbezüglichen Einkünfte erklärt. Die Veranlagungen erfolgten erklärungskgemäß. Im Zuge einer Überprüfung — Durchführung der Veranlagung beim Rentenzahler für das Jahr 2009 - wurde nun festgestellt, dass die bisherigen Rentenzahlungen den Buchwert des Betriebsvermögens übersteigen.

Entsprechend der RZ 5973 EStR ist der Veräußerungsgewinn für jeden Gesellschafter getrennt zu ermitteln.

Die Aufteilung der Leibrentenzahlung auf die Ehegatten erfolgte in Höhe von je S 20.000,00. Ihren Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung, dass eine Aufteilung auf die Ehegatten nicht zu erfolgen hat, kann nicht gefolgt werden.

Laut Notariatsakt v. 24.10.2000 haben sich die Übergeber für die Übergabe der Anteile (S 1.800.000,00 und S 900.000,00) eine gemeinsame monatliche Leibrente in Höhe von S 40.000,00 ausbedungen. Aus einem Schreiben v. 1. 6. 2001 - Antrag auf Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlung für das Jahr 2001 für Herrn A B - ist der Wille hinsichtlich der Aufteilung der Rentenzahlung ersichtlich. Aus diesem Schreiben geht hervor, dass Herr B ab diesem Zeitpunkt monatlich eine Leibrente in Höhe von S 20.000,00 erhält.

Einkünfte liegen daher in jenem Zeitpunkt vor, in dem der für Frau B aus der zum 24.10.2000 erstellten Zwischenbilanz ermittelte Buchwert überschritten wird.

Da trotz Vorhalt keine Zwischenbilanz zum 24.10.2000 (die von Ihnen vorgelegte Bilanz zum 30.06.2000 ist nicht maßgeblich) vorgelegt wurde, wurde der Buchwert zum 24.10.2000 wie folgt ermittelt:

Var. Kapital z. 30.06.2000	226.670,72
Fix Kapital	900.000,00
Gewinnanteil bis 24.10.2000	75.459,00
-EST VZ 25.08.2000	51.000,00
Investitionsfreibetrag 2000	84.832,60
Buchwert Anteil 24.10.2000	S 1.235.962,32
Buchwert Anteil 24.10.2000	Euro 89.820,89

Die Bewertungsreserve auf Grund von Sonderabschreibungen wurde aufgelöst und konnte somit nicht zusätzlich erfasst werden. (Im Gewinnanteil bis 24.10.2000 enthalten!)

Im Jahr 2008 wurden auf Grund der getätigten Rentenleistungen die Buchwerte bereits überschritten.

Es wurden die Leibrentenzahlungen an Sie bis zum Todestag des Herrn A B im Jahre 2005 in Höhe von 50 % der Leibrentenzahlungen berücksichtigt.

Folgende Zahlungen wurden berücksichtigt:

Zahlung Leibrente	
2000	2.906,91
2001	17.441,46
2002	17.441,46
2003	17.886,30
2004	9.165,57
2005	1 200,00
2006	7.200,00
2007	7.200,00
2008	45.862,27
Zwischensumme per 31.12.2008	126.303,97
2009	53.027,04
Zwischensumme per 31.12.2009	179.331,01

Da der Buchwert in Höhe von 89.820,89 durch die tatsächlichen Leibrentenzahlungen in Höhe von € 126.303,97 im Kalenderjahr 2008 überschritten wurde, wurden für das

Jahr 2008 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 34.136,13 (minus anteiliger FB) angesetzt.

Für das Jahr 2009 wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe der Leibrentenzahlungen von € 53.027,04 angesetzt."

Mit **Schriftsatz vom 22.03.2011** erhob die Bf mit folgender Begründung **Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009**:

"Wir stellen den Berufungsantrag, die angefochtenen Bescheide wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts wie folgt abzuändern:

- Keine Zurechnung von Einkünften aus Gewerbebetrieb für die Jahre 2008 und 2009
- Feststellung, dass der Buchwert von € 431.392,43 (ATS 5.936.089,28) durch die Leistung der Leibrentenzahlungen des Sohnes noch nicht überschritten wurden.

Sollte das Finanzamt dieser Berufung nicht im eigenen Wirkungsbereich entsprechen, wird bereits jetzt der Antrag gemäß § 284 BAO gestellt, über diese Berufung eine mündliche Berufungsverhandlung vor dem Berufungssenat unter Ausschluss der Öffentlichkeit anzuberaumen.

Begründung:

Mit Schreiben vom 28.11.2000 wurde aufgrund des Gutachtens von DI SV, Wirtschafts- und Planungsmathematikerin, der Rentenbarwert für die übergebenen Kommanditanteile mit EUR 304.028,40 (ATS 4.183.522) bestimmt.

Dieser wurde für die steuerlichen Belange des Mag. B in den letzten 10 Jahren herangezogen (Sonderbilanz).

Die Anteile an der A B KH GmbH & Co KG wurden vom Ehepaar P und A B mit Vertrag vom 10.11.2000 an den gemeinsamen Sohn Mag. E B übergeben. Als Gegenleistung für die Übergabe der KG-Anteile wurde eine Leibrente an das übergebende Ehepaar ausbedungen. Eine Aufteilung auf die Ehegatten hat nicht zu erfolgen. Vielmehr handelt es sich bei den Leibrenteneinkünften um eheliches Vermögen.

Wie das Finanzamt richtig feststellt, wurde mit Notariatsakt vom 24.10.2000 eine gemeinsame monatliche Leibrente (in Höhe von ATS 40.000) ausbedungen. Die Begründung des Finanzamtes über einen Herabsetzungsantrag für die Einkommensteuer des Ehegatten von 2001 nicht dem gemeinsamen ehelichen Vermögen zuzuordnende Leibrenteneinkünfte zu argumentieren entbehrt jeglicher Rechtsgrundlage.

Weiters werden in der Bescheidebegründung die RZ 5973 der Einkommensteuerrichtlinien zitiert, in welcher jedoch lediglich die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes behandelt wird. Da es sich bei gegenständlichem Sachverhalt um einen Leibrententatbestand handelt, ist diese RZ der EStR aber nicht einschlägig.

Bedingt sich jedoch ein Veräußerer eines Betriebes nicht nur an ihn zu erbringende Rentenleistungen aus, sondern vereinbart, dass weitere Leistungen an eine bestimmte dritte Person zu erbringen sind, so sind bei der Ermittlung des Zeitpunktes, ab dem die in Rentenform zu erbringenden Leistungen des Erwerbers beim Veräußerer zu versteuern

sind, auch die an diese dritte Person erbrachten Renten zu berücksichtigen. Es ist also zu untersuchen, ab welchem Zeitpunkt an die dritte Person und die unmittelbar an den Veräußerer erbrachten Leistungen des Erwerbers den Buchwert des übergebenen Betriebes zum Zeitpunkt der Übereignung übersteigen. Erst ab diesem Zeitpunkt sind die Leistungen des Erwerbers beim Veräußerer als Veräußerungsgewinn zu versteuern. (Stoll, Rentenbesteuerung 1997, 4. Auflage, RZ 405; FJ 1971, 148).

Einkünfte liegen im Falle P B somit erst in jenem Zeitpunkt vor, in dem der für das Ehepaar P und A B aus der Bilanz zum 30.06.2000 ersichtliche Buchwert von ATS 5.936.089,28, das sind € 431.392,43 durch die Leistung der Leibrentenzahlungen des Sohnes überschritten wird.

Die Aufteilung des Buchwertes der Anteile per se ist rechtswidrig, die Aufteilung der Leibrente 50/50, der Buchwerte aber 1/3 zu 2/3 unsystematisch.

Bei einem zeitnahen Ableben eines der beiden Leibrentenberechtigten würde dies quasi zum Wegfall seines Anteilsbuchwertes führen.

Dies ist mit der Gleichmäßigkeit der Besteuerung unvereinbar.

Der Buchwert der Kommanditanteile berechnet sich wie folgt:

	lt. Bilanz 30.06.2000	Anteil Kommanditisten	%	Anteil Kommanditisten
	ATS	ATS		EUR
Kommanditkapital variabel A B	453.341,42	453.341,42		32.945,61
Kommanditkapital variabel P B	226.670,72	226.670,72		16.472,80
Kommanditkapital fix A B	1.800.000,00	1.800.000,00		130.811,10
Kommanditkapital fix P B	900.000,00	900.000,00		65.405,55
Bewertungsreserven aufgrund Sonderabschreibungen	2.386.292,74	2.301.579,35	96,45%	167.262,29
Investitionsfreibetrag	263.865,00	254.497,79	96,45%	18.495,08
	6.030.169,88	5.936.089,28		431.392,43

Die in der Bescheidbegründung vorgenommene Buchwertermittlung basiert auf dem Jahresabschluss zum 30.6.2001.

In einer Zwischenbilanz hat aber die Auflösung einer Bewertungsreserve nicht zu erfolgen. Auszugehen wäre pro rata von einem EGT i.H.v. ATS - 451.633,— davon 1/3 (Juli bis Oktober), was den Buchwert marginal senken würde.

(Jahresfehlbetrag zum 30.6.2001, abzüglich Erlöse aus Anlagenverkauf, zuzüglich Buchwertabgang).

Bilanzielle Maßnahmen des Übernehmers sind den Übergebern nicht zuzurechnen.

Aufstellung der Leibrentenzahlungen:

Buchwert der Beteiligung	30.06.2000	431.392,43
Zahlung	2000	-5.813,82
Zahlung	2001	-34.882,92
Zahlung	2002	-34.882,92
Zahlung	2003	-35.327,76
Zahlung	2004	- 18.331,14
Zahlung	2005	-2.400,00
Zahlung	2006	-7.200,00
Zahlung	2007	-7.200,00
Zahlung	2008	-49.245,06
Zwischensumme per	31.12.2008	236.108,81
Zahlung	2009	-53.027,04
Zwischensumme per	31.12.2009	183.081 ,77

Da der Buchwert zum 30.6.2000 von EUR 431.392,43 durch die tatsächlichen Leibrentenzahlungen in Höhe von EUR 195.283,62 (bis inklusive Kalenderjahr 2008) bzw. in Höhe von EUR 248.310,66 (bis inklusive Kalenderjahr 2009) noch nicht überschritten wurde, liegen keine zu erklärenden Einkünfte vor.

Es wird daher beantragt, die Einkommensteuer für die Jahre 2008 und 2009 für P B erklärungsgemäß zu veranlagern."

Für die **Folgejahre 2010 bis 2012** wurden vom Finanzamt die Rentenzahlungen an die Bf ebenfalls als Einkünfte aus Gewerbebetrieb in den Einkommensteuerbescheiden (vom 12.02.2014 und 21.03.2014) berücksichtigt.

Für die Jahre 2010 bis 2012 erließ das Finanzamt weiters **Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen** (vom 12.02.2014 und 24.03.2014).

Gegen diese Bescheide erhob die Bf die **Beschwerden vom 26.02.2014 und vom 24.03.2014** und begründete diese im Wesentlichen mit der gleichen Begründung wie gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2008 und 2009.

Mit **Vorlageberichte vom 14.04.2011 und 28.04.2014** wurden die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Bei einem **Erörterungstermin am 15.05.2018** wurden die Beschwerdepunkte erörtert. Einvernehmen wurde dahingehend erzielt, dass von der gemeinsamen Rente in Höhe von 40.000 S monatlich bis zum Ableben des Ehegatten ein Drittel der Bf zuzurechnen sei. Hinsichtlich des maßgeblichen Buchwertes kamen die Parteien überein, dass sie diesbezüglich noch Ermittlungen anzustellen hätte.

Die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Senat wurden von der Bf zurückgezogen.

Nach weiteren Besprechungen zwischen den Parteien wurde vom Vertreter der Bf in einer E-Mail vom 06.09.2018 eine Aufstellung über die tatsächlich der Bf bezahlten Rentenzahlungen übermittelt und in der der vom Finanzamt bisher festgestellte Buchwert von € 89.820,89 als für die Berechnung der Einkünfte maßgeblich angesetzt wurde.

Die Richtigkeit der in dieser Tabelle angeführten Zahlungen wurde seitens des Finanzamtes bestätigt.

Sachverhalt

Die Bf P B war an der A B KH GmbH & Co KG zu einem Drittel (Vermögenseinlage S 900.000) und ihr Ehemann A B zu zwei Dritteln (Vermögenseinlage S 1,800.000) als Kommanditisten beteiligt.

Mit Notariatsakt vom 24.10.2000 übergaben die Ehegatten B an ihren Sohn Mag. E B die Kommanditbeteiligungen an der A B KH GmbH & Co KG.

Im Notariatsakt ist Folgendes festgelegt:

"ERSTENS: Die Ehegatten A und P B sind Kommanditisten der unter ZI eingetragenen Firma A B GmbH u. Co KG mit dem Sitz in PLZ F.

Die Vermögenseinlage des Kommanditisten A B beträgt S 1,800.000,-- (eine Million achthunderttausend Schilling), die Vermögenseinlage der Kommanditistin P B beträgt S 900.000,-- (neunhunderttausend Schilling).

ZWEITENS: Die Ehegatten A und P B übergeben an ihren Sohn Magister E B und dieser übernimmt von seinen Eltern A und P B deren Kommanditbeteiligungen an der A B KH GmbH u. Co KG mit allen Rechten und Pflichten, die ihnen der Gesellschaft sowie den Mitgesellschaftern gegenüber zustehen beziehungsweise obliegen, um die nachstehend angeführte monatliche Leibrente für die Übergeber.

DRITTENS: Als Gegenleistung für diese Übergabe bedingen sich die Übergeber für ihren persönlichen Bedarf gemeinsam eine monatliche Leibrente von S 40.000,-- (vierzigtausend Schilling), beginnend mit dem auf den Monat der Vertragsunterfertigung folgenden Monatsersten aus. Die monatliche Leibrente ist im Vorhinein bis zum Zehnten eines jeden Monats spesen- und abzugsfrei an die Übergeber zu bezahlen.

Im Falle des Todes eines Übergeberteiles vermindert sich ab dem dem Todestag folgenden Monat die monatliche Leibrente für den überlebenden Ehegatten auf S 25.000,-- (fünfundzwanzigtausend Schilling).

Die Leibrentenforderung ist wertgesichert auf der Basis des Verbraucherpreisindex 1996 (neunzehnhundertsechundneunzig), oder dessen Nachfolgeindex, monatlich verlautbart vom Österreichischen Statistischen Zentralamt in Wien, wobei als Ausgangspunkt der Berechnung die für den Monat der Vertragsunterzeichnung errechnete Indexzahl dient. Schwankungen des Wertmaßstabes bis einschließlich 5% (fünf Prozent) bleiben unberücksichtigt, darüberhinausgehende Schwankungen werden voll angerechnet. Die Wertsicherung ist daher in Stufen von 5% zu berechnen, wobei stets die erste außerhalb des jeweiligen Spielraumes gelegene Indexzahl Grundlage für die Berechnung des Forderungsbetrages und des neuen Spielraumes ist.

VIERTENS: Als Tag des Überganges aller mit den vertragsgegenständlichen Kommanditanteilen verbundenen Rechte und Verbindlichkeiten einschließlich allfälliger noch nicht behobener Gewinnanteile auf den Übernehmer wird der heutige Tag vereinbart.

FÜNFTENS: Die Übergeber haften dafür, dass die abgetretenen Kommanditanteile ihr unbeschränktes Eigentum darstellen und nicht mit irgendwelchen Rechten Dritter, insbesondere Pfandrechten belastet sind und leisten dafür Gewähr, dass die Kommanditeinlagen vollständig eingezahlt sind.

SECHSTENS: Der Übernehmer erklärt, den Gesellschaftsvertrag der A B KH GmbH u. Co KG zu kennen und sich allen seinen Bestimmungen zu unterwerfen. Er tritt nach Maßgabe des Gesellschaftsvertrages als Kommanditist mit einer Vermögenseinlage von S 2,700.000,-- (zwei Millionen siebenhunderttausend Schilling) in die Kommanditgesellschaft ein.

SIEBTENS: Sämtliche mit der Errichtung dieses Vertrages verbundenen Kosten, Abgaben und Gebühren jeder Art, trägt der Übernehmer.

ACHTENS: Ausfertigungen dieses Notariatsaktes dürfen allen Vertragsparteien, der Firma A B KH GmbH u. Co KG und deren jeweiligen Organen auch wiederholt erteilt werden.

Hierüber wurde dieser Notariatsakt von mir aufgenommen, den Parteien vorgelesen, von ihnen genehmigt und unterfertigt.

F, am vierundzwanzigsten Oktober zweitausend (24.10.2000)."

Die tatsächlich von der Bf für Ihren Kommanditanteil bis 2012 erhaltenen Leibrentenzahlungen betrugen:

Rentenzahlungen: (in Euro)

	Stichtag	Zahlung gesamt	Anteil Bf
Bewertung Anteil Bf (wie FA)	30.06.2000	0,00	89.820,89

Zahlung	2000	-5.813,82	-1.937,94
Zahlung	2001	-34.882,92	-11.627,6
Zahlung	2002	-34.882,92	-11.627,64
Zahlung	2003	-35.327,76	-11.775,92
Zahlung	2004	-18.331,14	-6.110,38
Zahlung	2005	-2.400,00	-800,00
Zahlung	2006	-7.200,00	-7.200,00
Zahlung	2007	-7.200,00	-7.200,00
Zahlung	2008	-49.245,06	-49.245,06
Zwischensumme per	31.12.2008	-63.645,06	-17.703,69
Zahlung	2009	-53.027,04	-53.027,04
Zwischensumme per	31.12.2009	-116.672,10	-70.730,73
Zahlung	2010	-7.200,00	-7.200,00
Zwischensumme per	31.12.2010	-123.872,10	-77.930,73
Zahlung	2011	-5.400,00	-5.400,00
Zwischensumme per	31.12.2011	-129.272,10	-83.330,73
Zahlung	2012	0,00	0,00
Zwischensumme per	31.12.2012	-129.272,10	-83.330,73

Hinsichtlich der Ermittlung des maßgeblichen Buchwertes zum Zeitpunkt der Übergabe des Kommanditanteils wird auf die Feststellungen des Finanzamtes in der Begründung zu den Einkommensteuerbescheiden 2008 und 2009 verwiesen.

Maßgeblicher Buchwert des Anteils der Bf zum 24.10.2000 beträgt daher: Euro 89.820,89

Beweiswürdigung

Die Beteiligung an der KG, die Höhe der Kommanditeinlagen und der Inhalt des Übergabsvertrages ergeben sich aus dem Akteninhalt und aus dem im Akt sich befindlichen Notariatsakt und sind nicht strittig.

Der Rentenbarwert zum Stichtag 1.11.2000 in Höhe von S 4.183.522,-- ergibt sich aus dem Schreiben von Dipl.Ing. SV, Wirtschafts- und Planungsmathematikern vom 28.11.2000 und ist nicht strittig.

Zur Zurechnung von jeweils ein Drittel (bzw. zwei Drittel an den Ehegatten) der Rentenzahlungen an die Bf entspricht dem Beteiligungsverhältnis. Da im Übergabsvertrag ersichtlich ist, dass die Bf ein Drittel und der Ehegatte zwei Drittel des Unternehmens an den Sohn übergeben haben, ergibt sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise, dass den beiden Übergebern jeweils der entsprechende Anteil an der gesamten vereinbarten Rente gebührt und entsprechend zuzurechnen ist.

Da zum Übergabszeitpunkt (24.10.2000) keine Zwischenbilanz erstellt wurde, wurde der maßgebliche Buchwert vom Finanzamt ausgehend von der Bilanz zum 30.6.2000 im Schätzungswege ermittelt. Das Bundesfinanzgericht schließt sich der Ermittlung der Zahlen dieser Zwischenbilanz im Schätzungswege an. Dieser Wert von 89.820,89 € ist nicht mehr strittig. Er wird von der Bf ebenfalls als richtig akzeptiert und der Berechnung der steuerpflichtigen Rentenzahlungen lt. der Aufstellung in der E-Mail vom 06.09.2018 des Steuerberaters zugrundegelegt.

Die Höhe der tatsächlich bezahlten Rentenzahlungen (Aufstellung Rentenzahlungen lt. E-Mail vom 06.09.2018) wird von beiden Parteien als richtig erachtet und ist nicht strittig.

Zu den fehlenden Zahlungen des Jahres 2012 wurde vom Vertreter der Bf mitgeteilt, dass die Rentenzahlungen gestundet wurden, jedoch in den nachfolgenden Jahren nachgezahlt werden würden.

Rechtslage

In § 29 Abs. 1 EStG 1988 ist festgelegt:

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 (§ 108b) gewährt werden, soweit für die Beiträge eine Prämie nach § 108a oder - gegebenenfalls vor einer Verfügung im Sinne des § 108i Z 3 - eine Prämie nach § 108g in Anspruch genommen worden ist, oder es sich um Bezüge handelt, die auf Grund einer Überweisung einer MV-Kasse (§ 17 BMVG oder gleichartige österreichische Rechtsvorschriften) geleistet werden, sind nicht steuerpflichtig. Werden die wiederkehrenden Bezüge als angemessene Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern geleistet, gilt folgendes: Die wiederkehrenden Bezüge sowie gänzliche oder teilweise Abfindungen derselben sind nur insoweit steuerpflichtig, als die Summe der vereinnahmten Beträge (Renten, dauernde

Lasten, gänzliche oder teilweise Abfindungen derselben sowie allfällige Einmalzahlungen) den Wert der Gegenleistung übersteigt. Besteht die Gegenleistung nicht in Geld, ist als Gegenwert der kapitalisierte Wert der wiederkehrenden Bezüge (§§ 15 und 16 des Bewertungsgesetzes) zuzüglich allfälliger Einmalzahlungen anzusetzen. Stellt ein aus Anlass der Übertragung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils vereinbarter wiederkehrender Bezug keine angemessene Gegenleistung für die Übertragung dar, sind die Renten oder dauernden 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 § 24 Abs. 1 und 2 EStG 1988 ist festgelegt:

§ 24 Abs. 1: Veräußerungsgewinne sind Gewinne, die erzielt werden bei

1. der Veräußerung

- des ganzen Betriebes
- eines Teilbetriebes
- eines Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist

2. der Aufgabe des Betriebes (Teilbetriebes).

(2) Veräußerungsgewinn im Sinne des Abs. 1 ist der Betrag, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens oder den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt. Dieser Gewinn ist für den Zeitpunkt der Veräußerung oder der Aufgabe nach § 4 Abs. 1 oder § 5 zu ermitteln. Im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist, ist als Veräußerungsgewinn jedenfalls der Betrag seines negativen Kapitalkontos zu erfassen, den er nicht auffüllen muss.

Erwägungen

Bei der Kaufpreisrente aus Anlass der Übertragung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils stellt der Rentenbarwert im Wesentlichen dann eine angemessene Gegenleistung für die Übertragung des Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils dar, wenn der Rentenbarwert bezogen auf den Wert des übertragenen Betriebsvermögens im Bereich von 75% bis 125% liegt (VwGH 28.4.1987, 86/14/0175).

Die Kaufpreisrente führt bei Veräußerung eines Teilbetriebs zu einem Veräußerungsgewinn iSd § 24 EStG 1988, ansonsten zu nachträglichen betrieblichen Einkünften und beim Erwerber zu einem Betriebserwerb iSd § 6 Z 8 lit. b EStG 1988.

Dass es sich im vorliegenden Fall um eine Kaufpreisrente anlässlich der Übertragung eines Mitunternehmeranteiles handelt ist nicht strittig.

Als Rechtsfolge ergibt sich daraus, dass beim Rentenempfänger (nachträgliche) betriebliche Einkünfte vorliegen, insoweit die Rentenzahlungen (Zuflussprinzip) zuzüglich allfälliger Einmalbeträge, Entnahmegewinne usw. den Buchwert des Betriebsvermögens übersteigen.

Veräußerungsgewinn ist der Betrag, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Anteiles am Betriebsvermögen übersteigt.

Auch wenn alle Mitunternehmer ihre Anteile veräußern, ist der Veräußerungsgewinn getrennt für jeden Gesellschafter zu ermitteln; der Veräußerungsgewinn ist zwar zusammen mit den gemeinschaftlich erzielten Einkünften gemäß § 188 BAO steuerlich zu erfassen, unterliegt aber selbst keiner Verteilung auf die Teilhaber (VwGH 22.3.1991, 87/13/0201). Die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes erfolgt durchwegs über das Kapitalkonto (Nettomethode).

Es ist daher - wie im gegenständlichen Fall - bei der Veräußerung des Mitunternehmeranteiles gegen Rente für jeden Gesellschafter der Veräußerungsgewinn getrennt für jeden Gesellschafter zu ermitteln. Es ist daher für jeden Gesellschafter getrennt zu ermitteln, welche Gegenleistung für den Gesellschaftsanteil der jeweilige Gesellschafter erhalten hat.

Im Sachverhalt wurde festgestellt, dass den beiden Gesellschaftern ein Drittel bzw. zwei Drittel der gesamten monatlichen Rente von S 40.000,00 zusteht. Nach dem Ableben eines Gesellschafters steht dem Überlebenden eine monatliche Rente von S 25.000,00 zu.

Als Rechtsfolge ergibt sich daraus, dass bei der Bf (beim Rentenempfänger) nachträgliche betriebliche Einkünfte vorliegen, insoweit die Rentenzahlungen den Buchwert des Betriebsvermögens ihres Gesellschaftsanteiles übersteigen.

Dies erfolgt erstmals im Jahr 2008 (auf die zahlenmäßige Darstellung in der Aufstellung der E-Mail vom 06.09.2018 des Vertreters der Bf wird verwiesen). Dementsprechend sind die den Buchwert übersteigenden Rentenzahlungen ab dem Jahr 2008 als nachträgliche betriebliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erfassen.

Aufgrund der tatsächlich zugeflossenen Rentenzahlungen ergibt sich Folgendes:

Im Jahr 2009 ergibt sich keine Änderung gegenüber den im angefochtenen Bescheid festgesetzten Einkünften aus Gewerbebetrieb. Einkünfte aus Gewerbebetrieb wie bisher: € 53.027,04.

Die Beschwerde gegen den **Einkommensteuerbescheid 2009 war daher abzuweisen.**

Die **Einkommensteuerbescheide 2008, 2010 bis 2012** waren entsprechend den der Bf zuzurechnenden Zahlungen (auf die Zahlen der E-Mail vom 06.09.2018 des Vertreters der Bf wird verwiesen) **abzuändern**.

Zur Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Rentenzahlungen abzüglich Gewinnfreibetrag) in den Jahren 2008, 2010 bis 2012 wird auf die beiliegenden Berechnungsblätter verwiesen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die entscheidungswesentliche Frage, welcher Anteil der Rente der Bf zuzurechnen ist, ist eine im Wege der Beweiswürdigung zu klärende Sachverhaltsfrage.

Die Frage, ob die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes getrennt für jeden Gesellschafter zu erfolgen hat, stützt sich auf das Erkenntnis des VwGH vom 22.3.1991, 87/13/0201.

Das gegenständliche Erkenntnis hängt daher nicht von der Lösung einer Rechtsfrage ab, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Linz, am 11. Dezember 2018