

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf.,
Adr1, vertreten durch SteuerberatungA, Adr2, über die Beschwerden vom 10.11.2008
gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 08.09.2008 betreffend
Einkommensteuer 2004 bis 2006 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133
Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Bf., vormals AA (idF.: Bf.) erwarb mit Kaufvertrag vom 8.10.2002 von AB die Liegenschaft
EZ-xy mit den Grundstücken Nr1und2 zum Kaufpreis von € 300.000,00. Laut Punkt III des
Vertrages wird der vereinbarte Kaufpreis wie folgt berichtigt:

„1. Durch Übernahme folgender Forderungen nachgenannter Gläubiger, die gegen
den Verkäufer offen aushaften und von der Käuferin in Anrechnung auf den Kaufpreis
übernommen werden:

a. Leibrentenforderung von AC, geb. Datum****1928 und BC, geb. Datum****1931,
welche auf Grund des Kauf- und Leibrentenvertrages vom 10.3.1988 sub C-Lnr. 1a
der Liegenschaft pfandrechtlich mit monatlich S 30.000,00 sichergestellt ist. Dazu wird
festgehalten, dass der monatliche Leibrentenbetrag von S 30.000,00 auf Grund der im
Kauf- und Leibrentenvertrag vom 10.3.1988 vereinbarten Wertsicherung derzeit monatlich
S 40.000,00, das sind € 2.906,91, beträgt. Ausgehend von §§ 15,16 BewG ergibt sich für
diese Leibrentenforderung von derzeit monatlich € 2.906,91 und unter Außerachtlassung
der zukünftigen Wertsteigerung ein Kapitalwert von € 174.415,00.

b. Forderung von Frau BB im Betrag von € 3.634,00 wird von der Käuferin zur Gänze
übernommen

.....

2. Der sich nach Abzug der übernommenen Forderung ergebende Restkaufpreis ist von
der Käuferin am Tage der Unterfertigung des Kaufvertrages zur Zahlung fällig und wird
über die Bezahlung außerhalb dieses Vertrages gesondert quittiert.“

Mit Kauf- und Leibrentenvertrag vom 6.4.1988 hatten AC, geboren Datum****1928 und BC, geboren Datum****1931, die oa. Liegenschaft an AB veräußert, wobei sich der Käufer verpflichtete, an die Verkäufer auf deren Lebensdauer eine monatliche Leibrente im Betrag von S 30.000,00 zu bezahlen. Für die Leibrente wurde eine Wertsicherung vereinbart. Änderungen über fünf Prozent gegenüber der vereinbarten Vergleichsbasis führten demnach zu Neufestsetzungen der Leibrentenzahlungen.

Das Finanzamt stellte fest, dass das Grundstück von der Bf. in der Folge vermietet wurde, jedoch die Einkünfte aus der Vermietung nicht zur Einkommensteuer erklärt wurden.

Bei der Veranlagung zur Einkommensteuer 2004 bis 2006 mit Bescheiden vom 8.9.2008 wurden daher vom Finanzamt im Schätzungsweg Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von € 20.000,00 (2004 und 2006) bzw. € 2.000,00 (2005) berücksichtigt.

Nach erfolgten Fristverlängerungen erhob die Bf. mit Schreiben vom 10.11.2008 (Datum des Einlangens) fristgerecht Berufung gegen die oa. Bescheide und beantragte, „die Einkommensteuer 2004, 2005 und 2006 aufgrund der mit gesonderter Post überreichten Steuererklärungen 2004, 2005 und 2006 zu veranlagern“. In der Berufung wurde darauf hingewiesen, dass die Bf. im Jahr 2008 keine Vermietungseinkünfte erzielen werde. Tatsächlich wurde die Liegenschaft von der Bf. im Jahr 2008 wiederum veräußert.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 28.10.2010 änderte das Finanzamt die angefochtenen Bescheide dahingehend ab, dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit € 23.404,28 (2004), € 28.997,86 (2005) und € 28.815,75 (2006) festgesetzt wurden. Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurde die AfA mit € 4.675,62 (anstelle € 3.647,89 laut Erklärungen) neu berechnet; die Leibrentenzahlungen wurden nicht als Werbungskosten anerkannt.

Betreffend 2004 führte das Finanzamt begründend aus:

„Lt. Kaufvertrag vom 8.10.2002 wurde die Liegenschaft gegen Übernahme der Leibrentenverträge erworben.

Der Rentenbarwert der Leibrente wurde per Stichtag 8.10.2002 mit € 386.000,00 ermittelt. Dem gegenüber steht der Wert der Liegenschaft, welcher nach dem Ertragswertverfahren (Rohertrag 21.000,00, Vervielfältiger 19,24) mit € 404.000,00 ermittelt wurde. Der Rentenbarwert beträgt 95 % des übernommenen Wirtschaftsgutes, somit liegt eine Kaufpreisrente vor.

Abschreibungsbasis für die vermietete Liegenschaft ist der Rentenbarwert zuzüglich übernommener Verbindlichkeiten und Einmalbeträge:

$€ 386.000,00 + € 3.634,00 = € 389.634,00$, abzüglich 20% für Grund und Boden ergibt eine Afa-Basis in Höhe von € 311.708,00, davon 1,5% = € 4.675,62.

Ab dem Zeitpunkt, ab dem die Rentenzahlungen den Rentenbarwert überschreiten, liegen Werbungskosten beim Rentenzahler vor.

Im Jahre 2004 wurde der Rentenbarwert noch nicht überschritten, daher können diesbezüglich keine Werbungskosten berücksichtigt werden."

Betreffend 2005 und 2006 wurde vom Finanzamt unter Verweis auf die oa. Begründung ebenfalls ausgeführt, dass die bisher geleisteten Rentenzahlungen noch nicht den Rentenbarwert übersteigen würden, sodass keine diesbezüglichen Werbungskosten berücksichtigt werden könnten.

Mit Schreiben vom 26.11.2010 beantragte die Bf. die Vorlage der Berufungen zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und beantragte wiederum, „die Einkommensteuerbescheide 2004, 2005 und 2006 gemäß den Steuerklärungen 2004, 2005 und 2006 zu veranlagten.“ Auf die Begründung der Berufungsvorentscheidungen wurde dabei in keiner Weise eingegangen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd. Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Die Bf. erwarb mit Kaufvertrag vom 8.10.2002 eine Liegenschaft zum Kaufpreis von € 300.000,00. Der Kaufpreis wird gemäß Punkt III des Vertrages durch Übernahme der Leibrentenforderung von AC, geboren Datum****1928 und BC, geboren Datum****1931, welche auf Grund des Kauf- und Leibrentenvertrages vom 10.3.1988 auf der Liegenschaft pfandrechtlich besichert ist, und „derzeit“ € 2.906,91 beträgt, sowie durch Übernahme einer Forderung von BB im Betrag von € 3.634,00 berichtigt.

Eine Kaufpreisrente/Gegenleistungsrente liegt vor, wenn der Wert der Rente eine angemessene Gegenleistung für das übertragene Wirtschaftsgut darstellt . Kaufpreisrenten führen beim Veräußerer erst dann zu steuerpflichtigen Bezügen, wenn die Summe der vereinnahmten Renten inkl. einer gänzlichen oder teilweisen Abfindung derselben, allfälliger Einmalbeträge sowie inkl. Wertsicherungsbeträge den Wert der Gegenleistung übersteigt. Der Leistende kann erst dann Sonderausgaben oder Werbungskosten geltend machen, wenn die Zahlungen (inkl. Einmalzahlungen und Abfindungen) den Wert der Gegenleistung übersteigen (Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, 2019, § 29 Rz 22).

Unstrittig ist, dass die gegenständliche Rentenvereinbarung laut Kaufvertrag vom 8.10.2002 iVm dem Kauf- und Leibrentenvertrag vom 6.4.1988 eine Kaufpreisrente darstellt.

Strittig ist, ob die Bf. diese Rentenzahlungen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend machen kann.

Die maßgebenden gesetzlichen Bestimmungen in der Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2003, BGBl. I Nr. 71/2003 lauten:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 71/2003 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen

von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im Folgenden ausdrücklich zugelassen ist. ... Werbungskosten sind auch:

1. Schuldzinsen und auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Renten und dauernde Lasten, soweit sie mit einer Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Abzuziehen sind auch Renten und dauernde Lasten sowie Abfindungen derselben, wenn die Renten und dauernden Lasten zum Erwerb einer Einkunftsquelle gedient haben. Ein Abzug ist jedoch nur insoweit zulässig, als die Summe der verausgabten Beträge (Renten, dauernde Lasten, gänzliche oder teilweise Abfindungen derselben sowie allfällige Einmalzahlungen) den Wert der Gegenleistung (§ 29 Z 1) übersteigt.

In § 29 Z 1, 3. TS, 2. Satz idF. BGBl. I Nr. 71/2003 wird betreffend die Steuerpflicht eines Rentenempfängers geregelt:

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.

§ 16 BewG idF. BGBl. I Nr. 71/2003 lautet:

1) Der Wert von Renten, wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen sowie dauernden Lasten, die vom Ableben einer oder mehrerer Personen abhängen, ergibt sich aus der Summe der von der Erlebenswahrscheinlichkeit abgeleiteten Werte sämtlicher Rentenzahlungen, der einzelnen wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen, sowie dauernden Lasten abzüglich der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen (versicherungsmathematische Berechnung). Dabei ist der Zinssatz gemäß § 15 Abs. 1 anzuwenden.

2) Der Bundesminister für Finanzen ist ermächtigt, an Hand anerkannter Methoden durch Verordnung festzusetzen, von welchen Erlebenswahrscheinlichkeiten auszugehen ist.

3) Hat eine Rente, wiederkehrende Nutzung oder Leistung sowie dauernde Last tatsächlich weniger als die Hälfte des nach Abs. 1 und 2 ermittelten Wertes betragen und beruht der Wegfall auf dem Tod des Berechtigten oder Verpflichteten, so ist die Festsetzung von nicht laufend veranlagten Steuern auf Antrag nach der wirklichen Höhe der Rente (,) Nutzung, Leistung oder Last zu berichtigen. § 5 Abs. 2 zweiter und dritter Satz gelten entsprechend. Ist eine Last weggefallen, so bedarf die Berichtigung keines Antrages.

§ 124b Z 80 EStG 1988 regelt:

"§ 16 Abs. 1 Z 1 und § 18 Abs. 1 Z 1 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 71/2003 sind anzuwenden, wenn

- die Einkommensteuer veranlagt wird, erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2004,

- die Einkommensteuer (Lohnsteuer) durch Abzug eingehoben oder durch Veranlagung festgesetzt wird, erstmalig für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31.12.2003 enden.

Ist der Rechtsgrund für Renten oder dauernde Lasten vor dem 1. Jänner 2004 entstanden, gilt Folgendes:

a) Hat der Empfänger der Renten und dauernden Lasten einen Antrag gemäß Z 82 gestellt, sind Werbungskosten oder Sonderausgaben gemäß § 16 Abs. 1 Z 1 und § 18 Abs. 1 Z 1 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 71/2003 unter Anwendung der Bewertungsbestimmungen vor der Kundmachung BGBl. I Nr. 165/2002 abzuziehen.

b) Gehören die Renten und dauernden Lasten beim Empfänger nicht zu Einkünften im Sinne des § 29 Z 1, kann der Abzug von Renten und dauernden Lasten wahlweise gemäß § 16 Abs. 1 Z 1 und § 18 Abs. 1 Z 1 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 71/2003 unter Anwendung der Bewertungsbestimmungen vor der Kundmachung BGBl. I Nr. 165/2002 vorgenommen werden."

§ 124b Z 82 EStG 1988 bestimmt:

"§ 29 Z 1 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 71/2003 ist erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2004 anzuwenden. Ist der Rechtsgrund für wiederkehrende Bezüge vor dem 1. Jänner 2004 entstanden, kann spätestens bis 31. Dezember 2006 im Einvernehmen mit dem zur Rentenzahlung Verpflichteten beantragt werden, dass die wiederkehrenden Bezüge gemäß § 29 Z 1 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 71/2003 unter Anwendung der Bewertungsbestimmungen vor der Kundmachung BGBl. I Nr. 165/2002 versteuert werden."

Zur Ermittlung des Wertes einer Rentenvereinbarung ist somit - anstelle der Ermittlung des Kapitalwertes gemäß § 16 BewG alter Fassung - ab 1.1.2004 der Rentenbarwert nach versicherungsmathematischen Grundsätzen heranzuziehen. Auf bmf.gv.at wurde dazu ein Berechnungsprogramm eingerichtet.

Gemäß den Übergangsbestimmungen des § 124b Z 80 und 82 EStG 1988 gilt die neue Gesetzeslage ab 1.1.2004, wobei jedoch eine Optionsmöglichkeit zur Ermittlung des Rentenwertes nach alter Gesetzeslage normiert wurde.

Im Beschwerdefall ermittelte das Finanzamt den „Rentenbarwert“ entsprechend den ab 1.1.2004 geltenden Bestimmungen nach versicherungsmathematischen Grundsätzen. Die Berechnungsergebnisse in den Berufungsvorentscheidungen entsprechen dem auf der Homepage des BMF zur Verfügung gestellten Berechnungsprogramm (siehe Beilage). Demnach beträgt der für die Bf. maßgebliche Rentenbarwert € 386.174,31.

Demgegenüber stehen folgende Zahlungen der Bf.:

Renten 8-10/2002	8.720,73
Einmalzahlung 2002	3.634,00
Rentenzahlungen 2003	34.882,92
Rentenzahlungen 2004	34.882,92
Rentenzahlungen 2005	34.882,92
Rentenzahlungen 2006	34.882,92
Summe	117.003,49

Es ist unschwer erkennbar, dass die Summe der von der Bf. verausgabten Beträge von € 117.003,49 zum 31.12.2006 nicht den mit € 386.174,31 ermittelten Wert der Gegenleistung übersteigen. Die in den Jahren 2004 bis 2006 geleisteten Rentenzahlungen sind demnach nicht als Werbungskosten abzugsfähig.

Die Bf. beantragte sowohl in der Beschwerde als auch im Vorlageantrag erklärungsgemäße Veranlagungen zur Einkommensteuer 2004 bis 2006, ohne diese Anträge näher zu erläutern. Falls die Bf. mit diesen Ausführungen geltend machen wollte, sie habe durch Abzug der Rentenzahlungen als Werbungskosten in den Einkommensteuererklärungen eine Optionserklärung nach § 124b Z 82 EStG abgegeben, so ist dem entgegenzuhalten, dass der Kapitalwert der Rente gemäß § 16 Abs. 1 BewG alter Fassung, wie in Punkt III.1a des Kaufvertrages vom 8.10.2002 zutreffend ausgeführt wurde, € 174.415 (Jahresbetrag von € 34.882,92 x Faktor 5 für 71 Jahre/Lebenszeit des Jüngsten) beträgt und die von der Bf. bis Ende 2006 verausgabten Beträge von € 117.003,49 auch nicht diesen Wert der kapitalisierten Rentenverpflichtung übersteigen.

Die von der Bf. in den Beschwerdezeiträumen 2004 bis 2006 geleisteten Rentenzahlungen sind somit nicht als Werbungskosten abzugsfähig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen das gegenständliche Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision nicht zulässig, da sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt; insbesondere weicht das Erkenntnis weder von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, noch fehlt eine solche Rechtsprechung oder ist eine Rechtsfrage zu lösen, die in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Wien, am 2. Oktober 2019

