

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Ansgar Unterberger in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 17. September 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 23. August 2018 betreffend Einkommensteuer 2015 und 2016, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Vorbemerkung

Wird für eine Leistung (hier die Aufgabe eines Rechtes) die Zahlung einer angemessenen Rente vereinbart, ist die für die Rente hingegebene Leistung mit dem kapitalisierten Wert der Rente und somit mit deren Barwert zu bewerten. Solange die Rentenzahlungen diesen Barwert (und somit hier den Wert der Aufgabe des Rechtes) nicht übersteigen, liegt eine bloße nicht zu versteuernde Vermögensumschichtung vor. Erst wenn die Rentenzahlungen den Barwert dieser Rente und somit den Wert der hingegebenen Leistung übersteigen, ist eine Besteuerung der dann das Vermögen des Rentenempfängers erhöhenden Rente verfassungsrechtlich unbedenklich.

Strittig ist in diesem Beschwerdeverfahren alleine die Frage, ob sich aufgrund von in den Folgejahren nach dem Jahr des Tausches „Aufgabe des Mietrechtes gegen Rente“ eingetretener Umstände (wie zB ein stark gesunkenes Zinsniveau) der ursprünglich festgestellte Barwert, insbesondere durch Verminderung des bei der Berechnung des Vervielfachers anzuwendenden Zinssatzes, erhöhen kann. Das Finanzamt ist der Ansicht, dass nach den gesetzlichen Bestimmungen der für den ursprünglichen Zeitpunkt ermittelte Barwert

unverändert heranzuziehen ist und aufgrund dessen Übersteigen im Jahr 2015 in diesem Jahr die Steuerpflicht eintritt. ***Bf*** (in der Folge: Beschwerdeführer: Bf) vertritt dagegen die Ansicht, dass der Barwert aufgrund der veränderten Marktsituation (insbesondere aufgrund des infolge der Wirtschaftskrise ab 2007 gesunkenen Zinsniveaus) neu und höher zu ermitteln ist und die Steuerpflicht erst im Jahr 2019 eintritt. Eine zuvor vorgenommene Besteuerung würde eine verfassungsrechtlich unzulässige Besteuerung der stattgefundenen bloßen Vermögensumschichtung darstellen.

Wie zu zeigen sein wird, ist der maßgebliche Barwert der Rente nach der gesetzlichen Anordnung u.a. mit Hilfe eines Abzinsungssatzes von 5,5% zu ermitteln. Aufgrund der bei der Ermittlung des Barwertes anzuwendenden Formel ist der Barwert umso höher, je niedriger der anzuwendende Zinssatz ist. Es muss somit festgestellt werden, zu welchem Zeitpunkt der maßgebliche Barwert zu ermitteln ist und ob sich spätere Änderungen der Marktsituation auf die Berechnungsfaktoren für den ursprünglich ermittelten Barwert auswirken können. Sollte dies zu bejahen sein und/oder der gesetzlich vorgeschriebene Zinssatz bereits im Jahr des Tausches „Aufgabe des Mietrechtes gegen Rente“ zu einer verfassungsrechtlich unzulässigen Besteuerung der bloßen Vermögensumschichtung führen, müsste das BFG einen Antrag an den VfGH gem. Art. 140 B-VG auf Aufhebung der maßgeblichen Bestimmungen als verfassungswidrig stellen. Hegt das BFG dagegen keine verfassungsrechtlichen Bedenken der geschilderten Art, hat es die ordnungsgemäß kundgemachten Gesetze anzuwenden.

Verwaltungsbehördliches Verfahren

Nach der unstrittigen Aktenlage hat der Bf mit einem gerichtlichen Vergleich vom 26.3.2002 gegen Zusicherung einer lebenslangen monatlichen Leibrente iHv € 872,07, beginnend per 1.6.2002, ein bestimmtes Mietrecht zugunsten des Rentenverpflichteten aufgegeben. Mittlerweile unstrittig liegt eine Kaufpreisrente vor (so auch eine Berufungsvorentscheidung vom 15.10.2007). Bis zu einem Schreiben des Bf vom 27.1.2017 betreffend die Einkommensteuererklärung 2015 wurde der Barwert der Rente nach dem Berechnungsprogramm des BMF zum Zeitpunkt des Beginns der Rentenverpflichtung bzw. der Aufgabe des Mietrechtes mit einem Barwertfaktor von ca. 13,69... und dem folgend der Eintritt der Steuerpflicht ab dem Jahr 2015 ermittelt.

Mit dem besagten Schreiben teilte der Bf dem Finanzamt mit, dass sich aufgrund der mittlerweile eingetretenen langfristigen Änderungen des Zinsniveaus und des Lebenshaltungskostenindex ein Barwertfaktor von 18,47... und somit ein Einsetzen der Steuerpflicht erst ab 2019 ergebe.

Das Finanzamt widersprach dieser Darstellung in einem Schreiben vom 5.7.2018. Der ursprünglich errechnete Rentenbarwert könne nicht nachträglich verändert werden und auch der Zinsfuß von 5,5% sei beizubehalten. Der Bf werde daher ersucht, die in den Jahren 2015 und 2016 erhaltenen Rentenzahlungen bekannt zu geben.

Mit der Vorlage der angeforderten Unterlagen teilte der Bf am 12.8.2018 unter Verweis auf Stoll, Rentenbesteuerung, 4. Auflage, S. 547, Rz 1115 mit, dass er gegen die Sichtweise des Finanzamtes verfassungsrechtliche Bedenken hege.

Im Einkommensteuerbescheid 2015 vom 23.8.2018 stellte das Finanzamt sodann die Einkünfte gem. § 29 Z 1 EStG 1988 für das Jahr 2015 aus der Rente mit € 13.326,72 fest. Mit diesem Betrag hätten die Rentenzahlungen im Jahr 2015 den ursprünglich festgestellten Rentenbarwert überschritten und es sei ab 2015 Steuerpflicht eingetreten. Am selben Tag erging mit gleicher Begründung der Einkommensteuerbescheid 2016, in dem die Einkünfte gemäß § 29 Z 1 EStG 1988 mit € 13.547,40 festgestellt wurden.

In der dagegen eingebrachten Beschwerde vom 17.9.2018 brachte der Bf im Wesentlichen vor, dass Veränderungen des Zinsgefüges, welche insbesondere als Folge der Ende 2007 eingesetzten Wirtschaftskrise eingetreten seien, bei Sachverhalten, denen Berechnungen der Finanzmathematik zugrunde liegen, berücksichtigt werden müssten. Die geltenden historischen Berechnungsparameter würden den Belastungsfaktor „Einkommensteuer“ auf Leibrenten in eine Höhe gleiten lassen, welche die verfassungsrechtlich verankerte Unversehrtheit des Eigentums sowie das Gleichheitsgebot willkürlich verletzen würden. Da es keine höchstgerichtliche Judikatur zur Verfassungsmäßigkeit des im Vervielfältiger enthaltenen Zinssatzes gebe, sei die ordentliche Revision an die Höchstgerichte zuzulassen. Ebenso sei die Begründung der Bescheide wegen des Unterbleibens einer sachlichen Auseinandersetzung mit dem Vorbringen des Steuerpflichtigen mangelhaft. Beantragt wurde weiters die Vorlage der Beschwerde an das BFG ohne vorherige Beschwerdeentscheidung sowie die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung.

Verwaltungsgerichtliches Verfahren

Nach der Vorlage der Beschwerde durch das Finanzamt mit einem Vorlagebericht vom 17.12.2018 erging am 18.8.2021 seitens des BFG ein Mail an den steuerlichen Vertreter des Bf, in dem zur Sache ausgeführt wurde:

Nach mehreren VwGH- und VfGH Erkenntnissen ist der zum Übergabezeitpunkt ermittelte Wert der Gegenleistung (der Rentenbarwert = „Anschaffungskosten“ der Rente = Wert der Aufgabe des Mietrechts) nachträglich nicht mehr veränderbar. Zu diesem Zeitpunkt liegt eine nicht steuerbare Vermögensumschichtung vor (Mietrecht gegen Rente). Erst wenn die Rente den Wert des übertragenen Rechtes, also die Anschaffungskosten der Rente, übersteigt, tritt Steuerpflicht ein. Diese ursprünglichen Anschaffungskosten in Höhe des Rentenbarwertes sind nachträglich nicht mehr veränderbar.

Genau das schreibt bei genauem Durchlesen auch Stoll zur früheren Rechtslage vor BudgetbegleitG 2003 in der von Ihnen zitierten Rz 1115: Nur Rechenfehler oder unrichtig übernommene Fakten, wie zB. die Höhe der Rente, das Alter des Rentenberechtigten usw können zu einer Neuberechnung führen. Nachträgliche Änderungen wie das Schlagendwerden

einer Wertsicherungsklausel (Stoll, EStRI) oder eine „Geldwertverdünnung“ (VfGH 31.1.1980, B 213/77) oder mE auch die Änderung des Zinsniveaus entspringen dem aleatorischen Charakter einer Rentenvereinbarung und ändern nachträglich nichts am maßgeblichen ursprünglichen Rentenbarwert (= Anschaffungskosten der Rente).

Verfassungsrechtlich bedenklich wäre nach VfGH nur, wenn man die zum Übergabezeitpunkt festgestellte Vermögensumschichtung besteuern würde, wenn man die Rente besteuern würde, bevor der zum Übergabezeitpunkt ermittelte Wert der Gegenleistung (= Rentenbarwert) überschritten wird.

Da der VfGH in seinem Erkenntnis (9.10.2002, G 112/02) im Jahr 2002 zur Aufhebung des früheren § 16 Abs. 2 BewG zur Begründung der Verfassungswidrigkeit des alten § 16 Abs. 2 BewG idF vor BudgetbegleitG 2003 eine versicherungsmathematische Ermittlung des Barwertes unter Zugrundelegung der wahrscheinlichen Lebenserwartung im Übertragungszeitpunkt sowie eines Zinssatzes von 5,5 % zugrunde legt, muss diese der neuen Rechtslage entsprechende genau in der vom VfGH angewandten Form erfolgte Ermittlung für eine am 1.6.2002 beginnende Rente meiner Ansicht nach verfassungskonform sein. Wenn der VfGH im Jahr 2002 selber einen Zinssatz von 5,5 % anwendet und spätere Entwicklungen der Umstände unbeachtlich sind, kann keine Verfassungswidrigkeit der auf den Beschwerdeführer anzuwendenden Normen erkannt werden.

Dieses Schreiben wurde mit einem Mail vom 22.10. 2021 und einem Schreiben vom 16.11.2021, mit dem der Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen wurde, beantwortet. Darin führte der steuerliche Vertreter des Bf aus, er könne dem VfGH in seinem Erkenntnis vom 9.10.2002, G 112/02 bezüglich der aleatorischen Veränderungen folgen. Hinsichtlich des Festhaltens am Zinsniveau von 1955 bestehe aber ein Eingriff in das Vermögen des Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit der eingetretenen Vermögensverschiebung.

Eine vom Richter durchgeführte Internet-Recherche bezüglich der Zinssätze im Zeitraum 1970 bis 2005 ergab, dass sich dieser in einer Auf- und Abbewegung bis zum Jahr 2005 in etwa zwischen 3% und 7% (mit einigen höheren Spitzen) bewegte. Erst danach ging der Zinssatz stetig Richtung 0%. Dieses Ergebnis stimmt auch mit den Ausführungen des steuerlichen Vertreters des Bf überein, der auch ausführt, dass sich das Zinsgefüge ab 2007 derart verändert hätte, sodass die Anwendung des Zinssatzes von 5,5% zu einem Eingriff in das Eigentum des Bf führe.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Unstrittig hat der Bf mit einem gerichtlichen Vergleich vom 26.3.2002 gegen Zusicherung einer lebenslangen monatlichen Leibrente (in Form einer angemessenen Kaupreisrente) iHv €

872,07, beginnend per 1.6.2002, ein bestimmtes Mietrecht zugunsten des Rentenverpflichteten aufgegeben.

Strittig ist alleine, ob die erforderliche Ermittlung des Barwertes dieser Rente unter Anwendung der §§ 15 und 16 BewG 1955, insbesondere mit Anwendung des 5,5% -Zinssatzes, verfassungsrechtlich zulässig ist oder dies im Jahr der Überschreitung des so ermittelten Barwertes der Rente im Jahr 2015 zu einer unzulässigen Besteuerung einer bloßen Vermögensumschichtung führt, weil der anzuwendende Zinssatz bereits im Jahr 2002 oder aufgrund der späteren Entwicklung der Marktzinsen zu hoch zum Ansatz kam.

Im Jahr des Vergleichsabschlusses 2002 war die weitere Zinsentwicklung und insbesondere die Wirtschaftskrise 2008 nicht absehbar und der laut Gesetz anzuwendende Zinssatz iHv 5,5% entsprach durchaus einem realistischen Durchschnittswert der vergangenen 20 Jahre. Dies scheint auch seitens des Bf nicht bestritten zu sein, da sich dieser auf die weitere Zinsentwicklung in den Jahren ab 2007/08 bezieht.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Rechtsgrundlagen

Gemäß § 29 Z 1 EStG 1988 in der hier anzuwendenden Fassung normiert im hier interessierenden Zusammenhang: Sonstige Einkünfte sind **wiederkehrende Bezüge**, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs 3 Z 1 bis 6 gehören.

.....

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.

.....

Die zitierten und hier maßgeblichen Teile der Bestimmungen des BewG 1955 lauten:

§ 16. (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.

§ 15 (1) Der Gesamtwert von Nutzungen oder Leistungen, die **auf bestimmte Zeit** beschränkt sind, ist die Summe der einzelnen Jahreswerte abzüglich der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen. Dabei ist von einem **Zinssatz in Höhe von 5,5 v. H.** auszugehen. Der Gesamtwert darf das Achtzehnfache des Jahreswertes nicht übersteigen.

(2) Immerwährende Nutzungen oder Leistungen sind mit dem Achtzehnfachen des Jahreswertes, Nutzungen oder Leistungen von unbestimmter Dauer vorbehaltlich des § 16 mit dem Neunfachen des Jahreswertes zu bewerten.

Die Übergangsbestimmung des § 124 b Z. 82 EStG 1988 lautete:

§ 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.

(Anm. d. Ri.: Eine derartige Option gab es unstrittig nicht.)

Bis zum Budgetbegleitgesetz 2003 (BGBl. I Nr. 71/2003) lauteten die Bestimmungen:

§ 29 Z 1 EStG 1988 Sonstige Einkünfte sind nur:

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

..... Werden die wiederkehrenden Bezüge als angemessene Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern geleistet, gilt folgendes: Die wiederkehrenden Bezüge sind nur insoweit steuerpflichtig, als die Summe der vereinnahmten Beträge den kapitalisierten Wert der Rentenverpflichtung (§ 16 Abs. 2 und 4 des Bewertungsgesetzes 1955) übersteigt; der kapitalisierte Wert ist auf den **Zeitpunkt des Beginns der Leistung der wiederkehrenden Bezüge** zu ermitteln.

§ 16 BewG 1955 (i.d.F. vor der Kundmachung BGBl. I Nr. 165/2002): Kapitalwert von lebenslänglichen Nutzungen und Leistungen.

(1) Der Wert von Renten und anderen auf die Lebenszeit einer Person beschränkten Nutzungen und Leistungen **bestimmt sich nach dem Lebensalter dieser Person.**

(2) Als Wert ist anzunehmen bei einem Alter:

.....

In der Folge wurden je nach Alter der betroffenen Person Vervielfacher zwischen dem Einfachen (für über 80-Jährige) und dem 18fachen für unter 16-Jährige normiert.

Einen Verweis auf einen Zinssatz bzw. auf § 15 BewG 1955 gab es nicht. Im Ergebnis war für die Ermittlung des kapitalisierten Wertes nur der vom Alter der berechtigten Person bei Beginn der Rentenzahlung abhängige Vervielfacher maßgeblich. Auf versicherungsmathematische Aspekte wurde somit nicht abgestellt.

Allgemein zur Rentenbesteuerung nach der alten Rechtslage hat der **VfGH (VfGH vom 31.1.1980, B 213/77)** noch ausgesprochen, dass das Abstellen auf die vereinbarte Höhe der Rente und auf das Lebensalter des Rentenempfängers in einer Durchschnittsbetrachtung aufgrund des aleatorischen Charakter des Leibrentenvertrages unter Berücksichtigung der vorzunehmenden Wahrscheinlichkeitsrechnung einen zutreffenden Schluss auf den tatsächlichen wirtschaftlichen Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes zulasse.

Unbedenklich ist nach dieser Judikatur jedenfalls eine Besteuerung, welche die bloße Vermögensumschichtung nicht erfasse, sondern lediglich den Vermögenszuwachs betreffe. Durch die in einer zulässigen Durchschnittsbetrachtung erfolgenden Wertermittlung des hingegebenen Wirtschaftsgutes werde dies sichergestellt.

Ebenso entschied der VfGH, dass die **Abstellung auf die „Höhe der Rente“ zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses** ohne Berücksichtigung der späteren „Geldwertverdünnung“ und allfälliger Wertsicherungsklauseln aufgrund der vom Gesetzgeber anzustellenden Durchschnittsbetrachtung geboten sei und das Gesetz dadurch nicht zu einer unsachlichen Besteuerung führen würde.

In seinem späteren Erkenntnis (**VfGH vom 9.10.2002, G 112/02 iVm dem Prüfungsbeschluss vom 7.3.2002**), welches zu den Änderungen durch das BudgetbegleitG 2003 führte, hob der VfGH aber in § 29 Z 1 EStG 1988 den Verweis auf § 16 Abs. 2 und 4 des BewG 1955 sowie § 16 Abs. 2 und 3 BewG 1955 als verfassungswidrig auf.

Zunächst hielt der VfGH fest, dass nach den damals geltenden fraglichen Bestimmungen der maßgebliche Barwert einer Rente nicht nach versicherungsmathematischen Regeln sondern mit den alleine auf das Alter des Rentenbeziehers abstellenden Regeln des BewG 1955 zu ermitteln sei.

In seiner bis dahin ergangenen Rechtsprechung hätte der VfGH jeweils nur die vom Gesetz vorgegebene Art der Berechnung des Barwertes beanstandet. Der Ermittlung des Barwertes auf den **Zeitpunkt der Übertragung** hätte der VfGH aber nicht die Eignung abgesprochen, sicher zu stellen, dass nur der Vermögenszuwachs einer Besteuerung unterliegt.

Auch das Abstellen auf die die **Höhe der von den Vertragsparteien vereinbarten Leibrente** sei unbedenklich, da diese in der Regel einen zutreffenden Schluss auf den tatsächlichen wirtschaftlichen Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes zulasse. Die vorgesehene Methode der Berechnung des Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes bewirke bei einer

Durchschnittsbetrachtung, dass lediglich jener Teil der für die Übertragung bezahlten Gegenleistung (Renten) der Einkommensteuerpflicht unterzogen werde, der den wirtschaftlichen Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes (aufgrund des aleatorischen Charakters des Leibrentenvertrages) übersteige; dieser Teil der zufließenden Rente stelle eine bestimmte Einkunftsart und nicht bloß eine Vermögensumschichtung dar.

Im Hinblick auf den aleatorischen Charakter einer Rentenvereinbarung sei auch nach Wahrscheinlichkeitsüberlegungen nichts gegen die Einbeziehung **des Alters des Rentenbeziehers** einzuwenden.

Letztlich sei für die Sicherstellung der steuerlichen Entlastung der bloßen Vermögensumschichtung die Feststellung des maßgeblichen Vergleichswertes entscheidend. Wenn der Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes an Hand des kapitalisierten Wertes der Leibrente bestimmt werde, wäre der nach den gesetzlichen Bestimmungen ermittelte Barwert verfassungsrechtlich bedenklich, wenn er nicht geeignet wäre, die **verfassungsrechtlich gebotene Steuerfreiheit der Vermögensumschichtung auf Dauer zu gewährleisten**.

Teilweise abweichend von den bisher judizierten Grundsätzen könnte sich aber eine Abweichung aufgrund der mittlerweile eingetretenen demographischen Entwicklung ergeben: Derartige Bedenken bestehen etwa, wenn der Gesetzgeber bei der angeordneten Berechnungsmethode Faktoren, die einer Veränderung im Zeitablauf unterliegen, unverändert berücksichtigt. Dies ist etwa der Fall, wenn der Gesetzgeber die infolge der demographischen Entwicklung sich im Zeitablauf ändernde durchschnittliche Lebenserwartung nicht berücksichtigt. So ergebe sich bei einem Vergleich eines versicherungsmathematisch ermittelten Barwertes (welcher die jeweils aktuelle Lebenserwartung berücksichtige) mit einem nach den gesetzlichen Bestimmungen ermittelten Wertes, dass insbesondere bei älteren Rentenbeziehern die zu zahlende Rente den gesetzlich ermittelten niedrigeren Barwert wesentlich früher übersteige und eine Steuerpflicht ausgelöst werde. Dies obwohl der versicherungsmathematische Wert der Rente bei weitem noch nicht überschritten sei und somit die Gefahr der unzulässigen Besteuerung der bloßen Vermögensumschichtung bestehe. Bei dieser Vergleichsrechnung legte der VfGH selbst den vom BewG 1955 vorgesehenen Zinssatz von 5,5% zugrunde. Zur Anwendung dieses Zinssatzes wurden keine Bedenken geäußert.

Wenn der Gesetzgeber auch eine einfach handhabbare, pauschalierende Regelung treffen darf, muss diese dennoch sicherstellen, dass eine Besteuerung bloßer Vermögensumschichtungen vermieden werde. **Wird dies aufgrund der erfolgten demographischen Entwicklung nicht mehr sichergestellt, könne auch eine ursprünglich zulässige pauschalierende Regelung unzulässig werden.** Sollte die **Veränderung der maßgeblichen Faktoren des Barwertes** nämlich dazu führen, dass eine zunächst unbedenkliche Regelung, die bei Gegenleistungsrenten im Durchschnitt zu einer Steuerfreistellung der Vermögensumschichtung führt, dieses Ergebnis nicht mehr bewirken, so gebietet es der auch den Gesetzgeber bindende Gleichheitsgrundsatz, diese Regelung so anzupassen, dass das verfassungsrechtlich gebotene

Ergebnis der Steuerfreistellung der Vermögensumschichtung (wieder) gesichert ist. Unter Punkt 2.1. der Erwägungsgründe des VfGH zur Zulässigkeit der Gesetzesprüfung wird unter anderem darauf abgestellt, dass bei einem Rentengeschäft eine Art Tausch „hinggegebenes Wirtschaftsgut gegen Rentenstammrecht“ vorliege. Bezweifelt werde aber, dass der Wert dieses Stammrechtes in Form des kapitalisierten Wertes der Rentenverpflichtung zumindest **bei Vertragsabschlüssen in höherem Lebensalter** angesichts der Diskrepanz zu den versicherungsmathematisch errechneten Barwertfaktoren geeignet sei, die Steuerfreistellung der Vermögensumschichtung zu gewährleisten. Auch im Gesetzesprüfungsbeschluss verweist der VfGH unter Punkt 2.2. darauf, dass es insbesondere **beim Abschluss einer Leibrentenvereinbarung in höherem Lebensalter** zu einer nicht mehr zu vernachlässigenden Besteuerung einer bloßen Vermögensumschichtung komme.

Von Bedeutung für die hier zu entscheidende Frage ist auch der Verfahrenshergang iZm dem zitierten Erkenntnis des VfGH. Diesem Erkenntnis lag ein Beschluss des VfGH vom 7.3.2002 auf Unterbrechung eines Beschwerdeverfahrens und Einleitung eines Gesetzesprüfungsverfahrens zugrunde. Dieser Beschluss erging in einem Verfahren aufgrund einer Beschwerde gegen einen Einkommensteuerbescheid 1998. Mit diesem Bescheid wurde der damaligen Beschwerdeführerin Einkommensteuer für Rentenzahlungen aus Rentenvereinbarungen aus den Jahren 1989 und 1990 vorgeschrieben, weil diese Rentenzahlungen im Jahr 1998 jeweils den kapitalisierten Wert der Rente überstiegen und somit Einkommensteuerpflicht nach § 29 Z 1 EStG 1988 ausgelöst hätten.

Mit dem in diesem Beschwerdeverfahren ergangenen Erkenntnis (VfGH 12.10.2002, B 1200/01) wurde der genannte Einkommensteuerbescheid 1998 aufgehoben, weil die Beschwerdeführerin durch diesen Bescheid aufgrund der Anwendung verfassungswidriger Gesetzesbestimmungen in ihren Rechten verletzt wurde.

Anm. d. Ri.: Der VfGH hat den ESt-Bescheid 1998 aufgehoben, weil in diesem die Einkommensteuerpflicht der fraglichen Rentenzahlungen aufgrund einer verfassungswidrigen Norm ermittelt wurde. Es wurde der Rentenbarwert, dessen Übersteigen zur Steuerpflicht führte, nach dem bloßen Lebensalter des Rentenberechtigten im Zeitpunkt der Rentenvereinbarung ohne Berücksichtigung der demografischen Änderungen ermittelt.

Aus den **Materialien zur Regierungsvorlage zum Budgetbegleitgesetz 2003** (BGBl I Nr 71/2003; ErläutRV 59 BlgNR 22.GP 127) lassen sich folgende Informationen entnehmen:

Die Gesetzesänderung im BewG 1955 sei notwendig geworden, weil die aus 1971 stammenden Barwertfaktoren des § 16 Abs. 2 BewG 1955 (die rein vom Alter abhängigen Vervielfacher) nicht mehr den aktuellen „demoskopischen“ (Anm: „demoskopisch“: durch Meinungsumfragen erhoben; gemeint wohl wie VfGH „demographisch“: auf die Bevölkerung bezogen) Verhältnissen entsprechen würden und vielfach zu unrichtigen Ergebnissen geführt hätten. Es sei daher nach versicherungsmathematischen Grundsätzen und ausreichend gesetzlich

determiniert folgende Berechnung vorzunehmen: Sämtliche Rentenzahlungen bis zum Ende einer Sterbetafel werden addiert, abgezinst und mit der Erlebenswahrscheinlichkeit des Rentenempfängers angesetzt. Entscheidend seien somit die Höhe der Rente, der anzuwendende Zinsfuß und die Erlebenswahrscheinlichkeit. Im Interesse der Verwaltungsvereinfachung und der Rechtssicherheit sei es sinnvoll die beiden letzten Parameter rechtsverbindlich festzulegen.

Hinsichtlich des Zinsfußes werde der des BewG 1955 iHv 5,5% herangezogen. Dieser hätte sich über Hoch- und Niedrigzinsphasen in einer Durchschnittsbetrachtung als tragfähig erwiesen und erscheine auch –trotz der angeführten Bedenken- auf Grund der aktuellen Zinssituation gerechtfertigt.

Hinsichtlich der Erlebenswahrscheinlichkeit solle eine Verordnungsermächtigung normiert werden, damit rasch auf „demoskopische“ (gemeint wohl „demographische“) Entwicklungen reagiert werden könne.

Analog dazu wird in den Materialien zur Änderung des § 29 Z 1 EStG 1988 im gegenständlichen Zusammenhang ausgeführt, dass die grundsätzliche Methodik der Besteuerung von Gegenleistungsrenten beibehalten werden solle. Es werde davon ausgegangen, dass der Rentenbarwert den Verkaufspreis der abgegebenen Leistung widerspiegelt.

Auch der VwGH hat bereits (u.a.: VwGH vom 21.4.2005, 2004/15/0155; VwGH vom 19.3.2013, 2010/15/0141) judiziert, dass im Rahmen des § 29 Z 1 EStG 1988 nur die den Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes im Zeitpunkt der Übertragung übersteigenden Bezüge steuerpflichtig seien. Der Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes sei dabei mit dem Barwert der Rente festzulegen.

*„Da die Veräußerung eines Wirtschaftsgutes des Privatvermögens grundsätzlich nicht einkommensteuerbar ist, wenn der Kaufpreis in einem festen Betrag oder in Raten zu entrichten ist, darf, wie der Verfassungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 9. Oktober 2002, G 112/02, ausgesprochen hat, von Verfassungs wegen eine Besteuerung der als Rente vereinbarten Gegenleistung nur insoweit erfolgen, als die Rente zu einem Vermögenszuwachs führt. Es dürfen daher nur die den Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes **im Zeitpunkt der Übertragung** übersteigenden Bezüge steuerpflichtig sein. Dabei darf der Gesetzgeber den Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes auch mit dem (realistischen) Barwert der Rente festlegen; wenn er die Steuerpflicht nur insoweit vorsieht, als der Betrag der zufließenden Rente den Barwert der Rentenverpflichtung übersteigt, wird damit bei einer Durchschnittsbetrachtung gesichert, dass die zufließenden Renten solange nicht besteuert werden, als es sich um die bloße Umschichtung von Vermögen und nicht um eine Einkommenserzielung handelt.*

Der Einkunftstatbestand der wiederkehrenden Bezüge nach § 29 Z 1 EStG 1988 erfasst dem entsprechend nicht die Vermögensumschichtung, sondern den Vermögenszuwachs (vgl. das hg. Erkenntnis vom 21. April 2005, 2004/15/0155). Nach § 29 Z 1 EStG 1988 in der im

Beschwerdefall noch anzuwendenden Fassung BGBl. I Nr. 106/1999 wird der Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes stets in der oben angeführten pauschalen Form (im Wege des Barwertes des Rentenstammrechtes) berechnet. Steuerpflicht tritt erst ein, wenn die Renten den (durch Kapitalisierung der Rente ermittelten) Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes übersteigen.“

Art. 89 Abs. 1 B-VG: Die Prüfung der Gültigkeit gehörig kundgemachter Verordnungen, Kundmachungen über die Wiederverlautbarung eines Gesetzes (Staatsvertrages), Gesetze und Staatsverträge steht, soweit in den folgenden Absätzen nicht anderes bestimmt ist, den ordentlichen Gerichten nicht zu.

Art. 89 Abs. 2 B-VG: Hat ein ordentliches Gericht gegen die Anwendung einer Verordnung aus dem Grund der Gesetzwidrigkeit, einer Kundmachung über die Wiederverlautbarung eines Gesetzes (Staatsvertrages) aus dem Grund der Gesetzwidrigkeit, eines Gesetzes aus dem Grund der Verfassungswidrigkeit oder eines Staatsvertrages aus dem Grund der Rechtswidrigkeit Bedenken, so hat es den Antrag auf Aufhebung dieser Rechtsvorschrift beim Verfassungsgerichtshof zu stellen.

Art. 135 Abs. 4 B-VG: Art. 89 ist auf die Verwaltungsgerichte und den Verwaltungsgerichtshof sinngemäß anzuwenden.

Art. 140 Abs. 1 lit. a B-VG: Der Verfassungsgerichtshof erkennt über Verfassungswidrigkeit
1. von Gesetzen

a) auf Antrag eines Gerichtes;

b) von Amts wegen, wenn er das Gesetz in einer bei ihm anhängigen Rechtssache anzuwenden hätte;

c) auf Antrag einer Person, die unmittelbar durch diese Verfassungswidrigkeit in ihren Rechten verletzt zu sein behauptet, wenn das Gesetz ohne Fällung einer gerichtlichen Entscheidung oder ohne Erlassung eines Bescheides für diese Person wirksam geworden ist;

d) auf Antrag einer Person, die als Partei einer von einem ordentlichen Gericht in erster Instanz entschiedenen Rechtssache wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes in ihren Rechten verletzt zu sein behauptet, aus Anlass eines gegen diese Entscheidung erhobenen Rechtsmittels;

Rechtliche Erwägungen

Nach den oben angeführten gesetzlichen Bestimmungen, Bemerkungen des Gesetzgebers und den Ausführungen des VfGH muss offensichtlich in den Folgejahren nach einer Vereinbarung einer Leibrente zur Feststellung einer allfälligen eintretenden Steuerpflicht geprüft werden, ob durch die Rentenzahlungen der Rentenbarwert als Wert der hingegebenen Leistung im Zeitpunkt der Rentenvereinbarung überschritten wurde. Die Berechnungsmethode bzw die Faktoren der Berechnung müssen sicherstellen, dass Renten innerhalb der bloßen

Vermögensumschichtung nicht besteuert werden. Da der Tausch von hingeegebener Leistung und Rente bei Rentenbeginn bzw. im Zeitpunkt der Rentenvereinbarung stattfindet, muss auch zu diesem Zeitpunkt festgestellt werden, welche Werte getauscht wurden. Die Faktoren für die Feststellung dieses maßgeblichen Wertes dürfen im maßgeblichen Bewertungszeitpunkt die Steuerfreistellung der bloßen Vermögensumschichtung nicht gefährden, widrigenfalls es zu einer verfassungswidrigen Besteuerung kommen kann.

Zum maßgeblichen Bewertungszeitpunkt

Der VfGH hat im Ergebnis in seinem Erkenntnis vom 9.10.2002 das Abstellen auf den Zeitpunkt der Übertragung des hingeegebenen Wirtschaftsgutes bei der Ermittlung des Barwertes einer Rente sowie die Einbeziehung des Alters und der Höhe der Rente in diese Berechnung nicht beanstandet. Aufgrund der demographischen Entwicklung hält der VfGH es aber zur Vermeidung der unzulässigen Besteuerung einer bloßen Vermögensumschichtung für erforderlich, dass auch die statistisch erhobene tatsächliche Lebenserwartung des Rentenbezieher in die Berechnung des Barwertes einbezogen wird.

In seiner im Jahr 2002 angestellten Vergleichsrechnung wandte der VfGH ohne Bedenken selbst den 5,5% Zinssatz an und bezweifelte auch nicht, dass die Barwertermittlung im Zeitpunkt der Übertragung des Wirtschaftsgutes maßgeblich ist. In diesem Zeitpunkt gibt der künftige Rentenbezieher sein Wirtschaftsgut hin und zu diesem Zeitpunkt ist es zu bewerten, um beurteilen zu können, ab wann die nach den Wertvorstellungen der Parteien vereinbarten Rentenzahlungen den Wert des hingeegebenen Wirtschaftsgutes übersteigen. Dieser Ermittlungszeitpunkt wurde nicht nur nicht beanstandet, der VfGH führte auch wiederholt aus, dass die alte Rechtslage zu Eingriffen in das Eigentum führe, wenn der Rentenbezieher im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses ein höheres Lebensalter aufweise. Maßgeblich ist somit das Lebensalter bei Vertragsabschluss und nicht zu einem späteren Zeitpunkt.

Bei einer historischen Betrachtung zeigt sich, dass der VfGH die ursprüngliche Rentenbesteuerung, die nur auf die Form der Rente und nicht auf einen eintretenden Vermögenszuwachs abstellte, für verfassungswidrig erklärte. Auch bei einem Verkauf mit folgender Ratenzahlung seien die Raten nicht steuerpflichtig, sodass auch eine Rente erst ab Übersteigen des Wertes des hingeegebenen Wirtschaftsgutes besteuert werden dürfe. Ob eine nicht steuerbare Vermögensumschichtung vorliegt, kann somit nur im Übergabezeitpunkt beurteilt werden. Besteht die Gegenleistung für die Rente in Geld, tritt –ohne Rücksicht auf die Wertentwicklung des Geldes- ab Überschreiten des hingeegebenen Geldbetrages die Steuerpflicht ein. Gleiches muss aber auch für andere Wirtschaftsgüter oder Leistungen gelten. Zu diesem Zeitpunkt wird nach den Werteinschätzungen und den Erwartungen der Vertragspartner aufgrund des Alters des künftigen Rentenbezieher, dessen wahrscheinlicher und vermuteter Lebenserwartung und des Wertes der erbrachten Leistung die Höhe der Rente vereinbart. Zu diesem Zeitpunkt gehen die Vertragsparteien wie bei einem Kauf von einer

bloßen Vermögensumschichtung aus. Der zu diesem Zeitpunkt ermittelte Barwert steht ebenso fest wie der Wert eines zB hingegebenen Geldbetrages oder Goldbarrens. Auch in den Materialien zum BudgetbegleitG 2003 wird angemerkt, dass der Rentenbarwert den Verkaufspreis der hingegebenen Leistung widerspiegelt. So wie sich spätere Änderungen des Geldwertes oder des Goldpreises nicht auf die Besteuerung auswirken, wirkt sich auch ein eventuell späterer anders ermittelter Barwert der Rente nicht aus.

Auch der VwGH (VwGH vom 21.4.2005, 2004/15/0155 und VwGH vom 19.3.2013, 2010/15/0141) judiziert, dass im Rahmen des § 29 Z 1 EStG 1988 nur die den Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes in Höhe des Barwertes der Rente im Zeitpunkt der Übertragung übersteigenden Bezüge steuerpflichtig seien.

Auch wenn nach der maßgeblichen VfGH Entscheidung vom Oktober 2002 gegen die Ermittlung zum Zeitpunkt der Übergabe des hingegebenen Wirtschaftsgutes keine Bedenken bestehen und der VfGH in diesem Erkenntnis fordert, dass die Lebenserwartung des Rentenbeziehers in diese Berechnung Eingang finden muss, lässt dies nur den Schluss zu, dass der Rentenbarwert nur bei Vertragsbeginn ermittelt werden kann. Nur zu diesem Zeitpunkt hat der Rentenbezieher ein bestimmtes Alter mit einer bestimmten statistischen Lebenserwartung. Nur zu diesem Zeitpunkt macht die vom VfGH als zulässig erachtete Ermittlung des Barwertes einen Sinn.

Es fällt aber auch auf, dass § 29 Z 1 EStG 1988 bis zum Budgetbegleitgesetz 2003 ausdrücklich immer darauf abgestellt hat, dass der kapitalisierte Wert auf den Zeitpunkt des Beginns der wiederkehrenden Bezüge zu ermitteln ist. Seit dem Budgetbegleitgesetz 2003, welches erstmals ab der Veranlagung 2004 anzuwenden ist, ist dieser Satz nicht mehr im Gesetz enthalten.

Aus den bereits erwähnten Materialien zur Regierungsvorlage zum Budgetbegleitgesetz 2003 (BGBl I Nr 71/2003; ErläutRV 59 BlgNR 22.GP 127) ergibt sich kein konkreter Hinweis zum Entfall dieser Bestimmung. Allerdings wird ausgeführt, dass sich an der grundsätzlichen Methodik nichts ändern soll und, dass der Gesetzgeber davon ausging, dass der Rentenbarwert den Verkaufspreis und somit im konkreten Fall den gemeinen Wert des gegen die Rente hingegebenen Wirtschaftsgutes widerspiegelt. Es würde auch den Aussagen des VfGH entsprechen, diesen ermittelten (und somit historischen) Wert sowohl für die Überprüfung des Vorliegens einer Kaufpreisrente als auch in weiterer Folge für den Eintritt der Steuerpflicht ab dem Zeitpunkt, in dem die Rente diesen historischen Barwert überschreitet, heranzuziehen. Bedenkt man zusätzlich, dass bei der Berechnung des Rentenbarwertes nach der gesetzlichen Anordnung die wahrscheinliche Lebenserwartung des Rentenbeziehers zu berücksichtigen ist, kann sich die Ermittlung nur auf den Zeitpunkt des Beginns der Rentenbezahlung beziehen. In diesem Moment findet die Vermögensumschichtung statt. Ob dann die Rente in der Zukunft neben dieser ursprünglichen Vermögensumschichtung zu einem zusätzlichen steuerpflichtigen

Vermögenszufluss führt, kann nur nach dem historischen Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes beurteilt werden.

Aufgrund der ab dem Budgetbegleitgesetz 2003 vorgeschriebenen Einbeziehung der Lebenserwartung in die Ermittlung des Barwertes hielt es der Gesetzgeber offenbar nicht mehr für erforderlich, im Gesetz auf die ohnehin erforderliche Abstimmung auf den Übergabezeitpunkt hinzuweisen. Wenn nach § 29 Z 1 EStG 1988 u.a. auf „die Summe der von der Erlebenswahrscheinlichkeit abgeleiteten Werte **sämtlicher** Rentenzahlungen“ abzustellen ist, kann dies nur bedeuten, dass der Wert zu Beginn der (sämtlichen) Rentenzahlungen festzustellen ist.

Auch der VfGH stellte in seinem maßgeblichen Erkenntnis mehrmals darauf ab, dass sich insbesondere beim Abschluss einer Leibrentenvereinbarung in höherem Lebensalter der verfassungsrechtlich unzulässige Eingriff in die Vermögensumschichtung zeige.

Zum Abzinsungs-Zinssatz (im Jahr der Rentenvereinbarung, 2002)

Der Bf vertritt die Ansicht, dass aufgrund der Anwendung des Zinssatzes von 5,5% die Berechnung des Rentenbarwertes zu einer verfassungsrechtlich unzulässigen Besteuerung seiner Rente vor Überschreitung deren tatsächlichen Wertes führt.

Dies könnte nach Ansicht des Richters dann der Fall sein, wenn im Zeitpunkt des Tausches der Zinssatz zur Bestimmung des Barwertes –ähnlich wie beim oben besprochenen VfGH-Fall der Faktor Lebenserwartung- im Zeitablauf bis zum Jahr 2002 (Jahr der Rentenvereinbarung und der Ermittlung des Barwertes) derart verändert hätte, dass eine Gefahr der Besteuerung der bloßen Vermögensumschichtung bestünde.

Ob dies im Zeitablauf für spätere Jahre zutrifft, wäre nach Ansicht des Richters nur für Rentenvereinbarungen aus späteren Jahren von Bedeutung und vermutlich bei Vereinbarungen ab ca. 2015 zu bejahen, da sich ab ca. 2015 erkennbar abzeichnet, dass sich der tatsächliche Marktzinssatz auf Dauer Richtung 0% bewegen wird und der anzuwendende Zinssatz von 5,5% in der anzustellenden Durchschnittsbetrachtung zu hoch sein könnte. .

Zu dem vom BewG 1955 gesetzlich vorgegeben Abzinsungszinssatzes von 5,5 % führen Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, § 29 Rz 48 mwN aus: Der Zinssatz von 5,5 % (§ 15 Abs 1 BewG) war schon gemessen am damaligen Zinsniveau im Jahr 2003 überhöht, doch rechtfertigte er sich (zumindest damals) aus einer langjährigen Durchschnittsbetrachtung (ErläutRV 59 BlgNR 22.GP 127). Ein Abweichen des nach § 16 BewG ermittelten Barwertes vom versicherungsmathematisch ermittelten Barwert ergibt sich daher in der Praxis regelmäßig, weil der Marktzinsfuß vom gesetzlich festgelegten Zinsfuß (5,5 %; § 15 Abs 1 BewG) wesentlich abweicht. Allgemein wird die Normierung eines fixen Zinssatzes mit dem Gedanken der Rechtssicherheit gerechtfertigt (ErläutRV 59 BlgNR 22.GP 127). Der entsprechende Zinsfuß ist auch bei Vereinbarung von Wertsicherungsklauseln beizubehalten (EStR 2000 Rz 7022). Eine

Berücksichtigung der Inflationsentwicklung ist nach dem VfGH jedenfalls nicht geboten (VfGH 31.1.1980, B 213/77, 1981, 5; Büsser in Hofstätter/Reichel, § 29 Tz 76).

Trotz dieser relativierenden Darstellung kommt der Richter zu dem Ergebnis, dass der Zinssatz von 5,5% für eine im Jahr 2002 vorzunehmende Barwertermittlung zulässig ist und zu keinen verfassungsrechtlichen Bedenken führt.

Wie den Materialien zum BudgetbegleitG 2003 zu entnehmen ist, war auch der Gesetzgeber der Ansicht, dass sich der Zinssatz von 5,5% im fraglichen Zeitraum (2002, 2003) über Hoch- und Niedrigzinsphasen in einer Durchschnittsbetrachtung als tragfähig erwiesen habe und der Zinssatz auch –trotz der angeführten Bedenken- auf Grund der aktuellen Zinssituation gerechtfertigt erscheine.

Auch im Kommentar zum BewG 1955 von Twaroch/Wittmann/Frühwald wird ausgeführt, dass der Zinssatz iHv 5,5 % in einer Niedrigzinsphase hoch, in einer Hochzinsphase niedrig erscheinen mag, es dürfe aber nicht übersehen werden, dass die Bewertung einen sehr langen, oft über Jahrzehnte dauernden Zeitraum betrachten muss. Blickt man diesbezüglich zurück, erscheine ein Durchschnitt von 5,5 % durchaus realistisch.

Geht man nun davon aus, dass der alleine maßgebliche Bewertungszeitpunkt der Beginn des Rentenvertragsverhältnisses ist und bedenkt man, dass dieser Zeitpunkt im Jahr 2002 gelegen war, erscheint dem Richter von wesentlicher Bedeutung, dass der VfGH im Jahr 2002 in seinem oben angeführten Erkenntnis keine Bedenken gegen diesen Zinssatz äußerte und diesen selbst in seiner Argumentation (Rechenbespiel) anwandte. Der Richter geht davon aus, dass auch die Ausführungen in den Materialien aus dem Jahr 2003 zum BudgetBG 2003 auch für das Jahr 2002, dem Beginn der hier gegenständlichen Rentenzahlungen, Geltung haben.

Mit BGBl 51/2012 vom 5. Juni 2012 (Verwaltungsgerichtsbarkeitsnovelle 2012) wurde einerseits in Art 140 Abs. 1 Z 1 lit. a B-VG das Antragsrecht auf Gesetzesprüfung auch den Verwaltungsgerichten zuerkannt und andererseits Art 135 Abs. 4 B-VG um die Verwaltungsgerichte wie folgt ergänzt: „Art 89 ist auf die Verwaltungsgerichte und den VwGH sinngemäß anzuwenden“.

Nach Art. 89 Abs. 1 B-VG steht es dem BFG nicht zu, die Gültigkeit gehörig kundgemachter Gesetze zu prüfen. Aus Art 89 B-VG Abs. 2 (und 3) B-VG und der Formulierung „hat“ ergibt sich die Verpflichtung, bei Bedenken den VfGH anzurufen (so auch Hengstschlager/Leeb, Grundrechte, 2. Auflage, S. 60 und Fußnote 311). Da nunmehr Verwaltungsgerichte – somit auch das Bundesverwaltungsgericht für Finanzen (BFG) – berechtigt sind, einen Antrag auf Gesetzesprüfung zu stellen und Art 89 B-VG sinngemäß auch für Verwaltungsgerichte gilt, besteht für das BFG eine Verpflichtung bei „Bedenken“ hinsichtlich der Verfassungskonformität von Gesetzen eine Gesetzesprüfung durch den VfGH zu beantragen. Bestehen diese Bedenken aber nicht, hat das BFG die gehörig kundgemachten Gesetze anzuwenden.

Im Ergebnis kann nicht erkannt werden, dass die Anwendung des Zinssatzes iHv 5,5% gemäß der Bestimmungen des BewG 1955 bei der Ermittlung des Barwertes einer Rente für die Feststellung des Wertes der hingegebenen Leistung im Jahr des stattgefundenen Tausches (2002) zu einer Besteuerung einer bloßen Vermögensumschichtung im Jahr 2015 führt. Es bestehen daher keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Anwendung der maßgeblichen Gesetzesbestimmungen auf den hier gegebenen Sachverhalt.

2.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Artikel 133 Abs. 1 bis 5 B-VG lauten:

(1) Der Verwaltungsgerichtshof erkennt über

1. Revisionen gegen das Erkenntnis eines Verwaltungsgerichtes wegen Rechtswidrigkeit;
2. Anträge auf Fristsetzung wegen Verletzung der Entscheidungspflicht durch ein Verwaltungsgericht;
3. Kompetenzkonflikte zwischen Verwaltungsgerichten oder zwischen einem Verwaltungsgericht und dem Verwaltungsgerichtshof.

(2) Durch Bundes- oder Landesgesetz können sonstige Zuständigkeiten des Verwaltungsgerichtshofes zur Entscheidung über Anträge eines ordentlichen Gerichtes auf Feststellung der Rechtswidrigkeit eines Bescheides oder eines Erkenntnisses eines Verwaltungsgerichtes vorgesehen werden.

(2a) Der Verwaltungsgerichtshof erkennt über die Beschwerde einer Person, die durch den Verwaltungsgerichtshof in Ausübung seiner gerichtlichen Zuständigkeiten in ihren Rechten gemäß der DSGVO verletzt zu sein behauptet.

(3) Rechtswidrigkeit liegt nicht vor, soweit das Verwaltungsgericht Ermessen im Sinne des Gesetzes geübt hat.

(4) Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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. Hat das Erkenntnis nur eine geringe Geldstrafe zum Gegenstand, kann durch Bundesgesetz vorgesehen werden, dass die Revision unzulässig ist.

(5) Von der Zuständigkeit des Verwaltungsgerichtshofes ausgeschlossen sind Rechtssachen, die zur Zuständigkeit des Verfassungsgerichtshofes gehören.

Zur Zuständigkeit des VfGH nach Art. 140 B-VG siehe oben.

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision somit 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.

Über allfällige Verfassungswidrigkeiten von Gesetzen entscheidet der VfGH. Da die Revision nicht von der Lösung einer einfachgesetzlichen Rechtsfrage abhängt, die einfachgesetzliche Anordnung der Anwendung des Zinssatzes iHv 5,5% eindeutig ist und auch vom Bf nicht bestritten wird, war die Revision an den VwGH als unzulässig zu erklären.

Linz, am 1. Dezember 2021