

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Stany & Partner KEG Steuerberatungsgesellschaft, 8530 Deutschlandsberg, Grazer Straße 10, vom 9. Dezember 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Deutschlandsberg vom 20. November 2003 und 5. November 2003 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Laut Notariatsakt vom 18. März 1996 übertrug A an seinen Sohn, den Berufungserwerber (Bw.), Anteile an der A-GmbH. im Ausmaß von 63,33 % (Nominale: 1.900.000,00 S) des Stammkapitals.

Als Gegenleistung wurde eine monatliche Rente von 40.000,00 S (= 480.000,00 S jährlich) vereinbart.

Die o.a. GmbH-Anteile wurden und werden im Privatvermögen gehalten.

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die o.a. Rentenzahlungen als Sonderausgaben abzugsfähig sind.

Das Finanzamt hat den begehrten Sonderausgabenabzug mit der Begründung abgelehnt, dass es sich im vorliegenden Fall nicht um die Übertragung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils handle. Ein Sonderausgabenabzug sei daher jedenfalls erst dann möglich, wenn die Summe der verausgabten Beträge den kapitalisierten Wert der

Rentenverpflichtung (§ 16 Abs. 2 und 4 BewG 1955) übersteige (vgl. Betriebsprüfungsbericht vom 4. November 2003, Tz 15).

Dagegen brachte der Bw. in der Berufung vom 9. Dezember 2003 im Wesentlichen vor, dass es sich bei den strittigen Rentenzahlungen entsprechend den vor dem StRefG 2000 geltenden Grundsätzen unbestritten ermaßen um Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 (Versorgungsrente) gehandelt habe. Es könne aber wohl nicht Absicht des Gesetzgebers gewesen sein, nunmehr die Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften gleich zu behandeln wie (zB) die Übertragung eines privat genutzten Einfamilienhauses, zumal nach der Judikatur Anteile an Kapitalgesellschaften mit Betrieben bzw. Mitunternehmeranteilen stets gleichzusetzen seien. Nach Meinung des Gesetzgebers erscheine eine unterschiedliche Behandlung der Versorgungsrente je nach Art der Übertragungsobjekte im Hinblick auf die unterschiedlichen Auswirkungen der unentgeltlichen Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen einerseits und von anderen Wirtschaftsgütern andererseits gerechtfertigt, weil es im erstgenannten Fall ja zur Buchwertfortführung und somit zu keiner größeren Verschiebung der Steuerlast vom Rentenzahler auf den Rentenempfänger komme. Dies gelte aber sehr wohl auch im Fall der Übertragung von GmbH-Anteilen.

Im Ergänzungsschreiben vom 5. Oktober 2004 zum Vorlageantrag vom 13. August 2004 rügte der Bw. außerdem, dass sich das Finanzamt nicht damit auseinandergesetzt habe, dass eine unterschiedliche Behandlung von Renten in Zusammenhang mit der Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen einerseits und von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften andererseits zu gleichheitswidrigen Ergebnissen führe. In verfassungskonformer Gesetzesauslegung müssten nämlich Übertragungen von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen einerseits und von wesentlichen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften andererseits gleich behandelt werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sind Renten und dauernde Lasten, die auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhen, Sonderausgaben, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind. Werden Renten oder dauernde Lasten als angemessene Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern geleistet, gilt Folgendes: Die Renten und dauernden Lasten sind nur insoweit abzugsfähig, als die Summe der verausgabten Beträge den kapitalisierten Wert der Rentenverpflichtung (§ 16 Abs. 2 und 4 BewG 1955) übersteigt; der kapitalisierte Wert ist auf den Zeitpunkt des Beginns der Leistung der wiederkehrenden Bezüge zu ermitteln. Stellt eine aus Anlass der Übertragung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils vereinbarte Rente oder dauernde Last keine angemessene Gegenleistung für die Übertragung dar, so sind die Renten oder

dauernden Lasten nur dann abzugsfähig, wenn keine Betriebsausgaben vorliegen und keine derart unangemessen hohen Renten oder dauernden Lasten vorliegen, dass der Zusammenhang zwischen Übertragung und Vereinbarung einer Rente oder dauernden Last wirtschaftlich bedeutungslos und damit ein Abzug nach § 20 Abs. 1 Z 4 erster Satz ausgeschlossen ist.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 dürfen freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Derartige Zuwendungen liegen auch vor, wenn die Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern weniger als die Hälfte ihres gemeinen Wertes beträgt oder soweit für die Übertragung von Wirtschaftsgütern unangemessen hohe Gegenleistungen gewährt werden und wenn es sich in den vorgenannten Fällen nicht um die Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen handelt, aus Anlass deren Übertragung eine Rente oder dauernde Last als unangemessene Gegenleistung vereinbart wird. Werden bei Übertragungen im Sinne des vorstehenden Satzes derart unangemessen hohe Renten oder dauernde Lasten vereinbart, dass der Zusammenhang zwischen Übertragung und Vereinbarung der Rente oder dauernden Last wirtschaftlich bedeutungslos ist, ist der erste Satz anzuwenden.

Daraus ergibt sich, dass die steuerliche Behandlung von Renten sehr wohl entscheidend davon abhängt, ob die Renten in Zusammenhang mit der Übertragung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils gewährt worden sind, oder ob dies nicht der Fall ist. Darüber hinaus ist hier aber auch noch das Verhältnis zwischen dem Verkehrswert des übergebenen Vermögens einerseits und dem versicherungsmathematisch kapitalisierten Rentenbarwert - zuzüglich allfälliger Einmalbeträge – andererseits bedeutsam (vgl. Büsser in: Hofstätter / Reichel, Einkommensteuerkommentar, § 18 Abs. 1 Z 1, Tz 4).

Im vorliegenden Fall steht nun eindeutig fest, dass die verfahrensgegenständlichen Rentenzahlungen nicht mit der Übertragung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils, sondern mit der Übertragung von - im Privatvermögen gehaltenen - GmbH-Anteilen zusammenhängen.

Gemäß der o.a. Rechtslage erfahren aber aus Anlass der Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern - wie zB von GmbH-Anteilen - vereinbarte Renten folgende steuerliche Behandlung (vgl. Büsser, aaO, § 18 Abs. 1 Z 1, Tz 4.1):

Grundsätzlich kommen in diesem Zusammenhang

1. Kaufpreisrenten,
2. gemischte Renten oder
3. Unterhaltsrenten

in Betracht.

Im Gegensatz zur Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen gibt es hier also keine Versorgungsrenten mehr (vgl. die auf Grund des StRefG 2000 geänderte o.a. Rechtslage).

ad 1. Kaufpreisrente:

Eine Kaufpreisrente liegt vor, wenn der Wert der Rente (zuzüglich Einmalbetrag) nicht weniger als 50% und nicht mehr als 125% des Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes beträgt.

Zahlungen auf Grund einer Kaufpreisrente sind gemäß § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 ab dem Zeitpunkt als Sonderausgaben abzugsfähig, in dem die Rentenzahlungen - gegebenenfalls inklusive Wertsicherungsbeträge - den nach § 16 BewG 1955 kapitalisierten Rentenbetrag überschreiten.

ad 2. gemischte Rente:

Eine gemischte Rente liegt vor, wenn der Rentenwert - zuzüglich Einmalbetrag - mehr als 125%, aber nicht mehr als 200% des Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes beträgt.

Diesfalls ist die Rente aufzuspalten: Jener Teil der Rente, der auf den angemessenen Teil des Rentenwertes entfällt, stellt eine Kaufpreisrente dar (zur steuerlichen Behandlung siehe Punkt 1). Der andere, auf den "Überschreitungsteil" des Rentenwertes entfallende Teil der Rente ist als Unterhaltsrente zu behandeln (zur steuerlichen Behandlung siehe Punkt 3).

ad 3. Unterhaltsrente:

Eine Unterhaltsrente liegt - wegen wirtschaftlicher Bedeutungslosigkeit des Zusammenhangs zwischen der Übertragung des Wirtschaftsgutes und der Rentenzusage - dann vor, wenn der Rentenwert mehr als 200% oder weniger als 50% des Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes beträgt. Zahlungen auf Grund einer Unterhaltsrente sind gemäß § 20 Abs. 1 Z 4 in Verbindung mit Abs. 3 EStG steuerlich nicht abzugsfähig.

Im vorliegenden Fall hat nun das Finanzamt zwar eine Ermittlung des Wertes der übertragenen GmbH-Anteile und des Rentenbarwerts unterlassen, weshalb auf Grund der Aktenlage auch nicht entschieden werden kann, ob hier grundsätzlich von einer Kaufpreisrente, einer gemischten Rente oder einer Unterhaltsrente auszugehen ist. Dem kommt hier allerdings deshalb keine entscheidungswesentliche Bedeutung zu, weil ein Sonderausgabenabzug hinsichtlich der verfahrensgegenständlichen Beträge - egal ob als Kaufpreisrente, gemischte Rente oder Unterhaltsrente – im verfahrensgegenständlichen Zeitraum jedenfalls außer Betracht zu bleiben hat:

Im Falle einer Kaufpreisrente steht dem begehrten Sonderausgabenabzug der Umstand entgegen, dass die bisherigen Rentenzahlungen den gemäß § 16 BewG 1955 ermittelten Rentenkapitalwert in Höhe von 5,280.000,00 S (= monatliche Rente von 40.000,00 S x

12 Monate x Vervielfacher 11 - A wurde am 2. Juli 1940 geboren und die Übertragung der GmbH-Anteile erfolgte am 18. März 1996) noch nicht überschritten haben.

Im Falle einer gemischten Rente gilt hinsichtlich des Kaufpreisrentenanteils das im vorigen Absatz Gesagte. Hinsichtlich des Unterhaltsrentenanteils ist auf die obigen Ausführungen zu Punkt 3 zu verweisen.

Im Falle einer reinen Unterhaltsrente gilt zur Gänze das oben zu Punkt 3 Gesagte.

Wenn der Bw. schließlich aber auch noch behauptet, Anteile an Kapitalgesellschaften seien "in verfassungskonformer Auslegung" mit Betrieben bzw. Mitunternehmeranteilen gleichzusetzen und die Nichtanerkennung einer Versorgungsrente in Zusammenhang mit der Übertragung von GmbH-Anteilen führe zu gleichheitswidrigen Ergebnissen, so wird ihm entgegnet, dass dem unabhängigen Finanzsenat die im Gesetz vorgesehene unterschiedliche Rententypologie je nach Art der Übertragungsobjekte im Hinblick auf die unterschiedlichen Auswirkungen der unentgeltlichen Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen einerseits und anderen ("privaten") Wirtschaftsgütern andererseits sehr wohl gerechtfertigt erscheint (vgl. Neubeurteilung der Renten und Versorgungsrenten nach dem StRefG 2000, BGBl. I Nr. 106/1999, EB, in: Doralt, Einkommensteuergesetz-Kommentar, § 29 Tz 31).

Die verfassungsrechtlichen Bedenken des Bw. werden daher nicht geteilt.

Somit war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 1. Februar 2005