

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Ansgar Unterberger in der Beschwerdesache Bf (Erben nach Bf), StNr StNr, vertreten durch Holzinger & Partner Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung GmbH & Co KG, Simbach 7, 4070 Fraham, über die Beschwerde vom 03.11.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Grieskirchen Wels vom 31.07.2017, betreffend Einkommensteuer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## **Entscheidungsgründe**

### **Festgestellter Sachverhalt und bisheriger Verfahrensgang**

Folgender Sachverhalt ist nach den Angaben beider Parteien unstrittig: Mit dem Übergabsvertrag vom 6.12.2012 haben Übergeber (in der Folge: Übergeber) ihren Landwirtschaftsbetrieb an Übernehmer (in der Folge: Übernehmer) übergeben. Die Übergeber haben sich dabei neben dem lebenslangen Wohnrecht auch bedungen, dass die Übernehmer ggfs. auch die Pflege und Betreuung übernehmen. Nach Eintritt des Pflegefalles haben die Übernehmer die Kosten der Pflege (abzüglich Pflegegeld und Pflegezuschuss) übernommen. Die Pflegebedürftigkeit und das Vorliegen der Behinderungen, sowie die tatsächliche Bezahlung des auch tatsächlich angefallenen Mehrbedarfs an Pflegeleistungen an die Pflegekräfte (nach Abzug erhaltener Ersätze) sind nicht strittig.

Aufgrund des niedrigen Rentenbarwertes (unter 75% des Wertes des übertragenen Betriebes) der Zahlungen wurden diese Zahlungen als außerbetriebliche Versorgungsrente angesehen und dementsprechend bei den Übernehmern als dauernde Last iSd § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 und bei den Übergebern als sonstige Einkünfte gemäß § 29 Z 1 EStG 1988 behandelt.

Zwischen den Parteien ist die Steuerbarkeit der wiederkehrenden Bezüge bzw. der Ansatz einer außergewöhnlichen Belastung iSd § 34 EStG 1988 (agBel) als Ausgleichspost strittig.

Seitens der Übergeber wurden ursprünglich in Höhe der sich ergebenden sonstigen Einkünfte eine agBel zum Ansatz gebracht. Begründet wurde dies damit, dass diese Bezüge lediglich den erforderlichen Pflegemehraufwand abgegolten hätten und den Übergebern kein disponibles Einkommen verschafft hätte.

Mit dem an die Erben (das sind die Übernehmer) und Rechtsnachfolger der Übergeberin Bf am 31.7.2017 ergangenen Einkommensteuerbescheid 2015 wurde die Anerkennung der Beträge als agBel (Pflegekosten) mit der Begründung versagt, dass sich die Übernehmer im Übergabsvertrag verpflichtet hätten, im Anlassfall die Kosten der Pflege zu tragen. Das Finanzamt wollte damit offensichtlich zum Ausdruck bringen, dass die Kosten bei den Übergebern nicht zwangsläufig iSd § 34 Abs. 3 EStG 1988 angefallen seien.

In der innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist am 3.11.2017 eingelangten Beschwerde gegen diesen Bescheid wird dann unter Berufung auf die Einkommensteuer-Richtlinien (EStR) Rz 7011 des BMF die Ansicht vertreten, dass die wiederkehrenden Bezüge lediglich den erforderlichen Pflegemehraufwand abgelten würden und daher mangels eines disponiblen Einkommens gar nicht steuerbar wären.

Diese Beschwerde wurde mit der Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 9.11.2017 als unbegründet abgewiesen. In der BVE wurde zunächst die hier maßgebliche Passage der Rz 7011 EStR angeführt, nach der die Ausführungen in der Beschwerde, dass kein disponibles Einkommen vorliege, nur gelte, wenn „der Mehrbedarf dem Grunde nach die Voraussetzungen der außergewöhnlichen Belastung nach den §§ 34 und 35 EStG 1988 erfüllt (VfGH 07.12.2006, B 242/06, VwGH 18.10.2012, 2009/15/0148)“. Der Mehrbedarf erfülle dem Grunde nach nicht die Voraussetzungen einer agBel, weil zwischen der Belastung mit den Pflegekosten und einer Vermögensübertragung -wie hier bei den Übernehmern- ein vertraglicher Zusammenhang bestehe.

Im Vorlageantrag vom 7.12.2017 verwies der steuerliche Vertreter der Erben nach Bf auf sein Beschwerdevorbringen.

Im Vorlagebericht vom 25.1.2018 wiederholt das Finanzamt seine Ausführungen in der BVE und betont mit Blick auf die Situation bei den Übernehmern, dass bei diesen aufgrund der erfolgten Vermögensumschichtung (Rente gegen Betrieb) dem Grunde nach keine agBel vorliege.

Mit Mail vom 6.7.2018 teilte der Richter der Amtsvertreterin seine unten dargestellte Rechtsansicht zur gegenständlichen Fragestellung mit und ersuchte um kurze Stellungnahme dazu. Die Amtsvertreterin teilte daraufhin mit, dass diese Rechtsansicht seitens des Finanzamtes zur Kenntnis genommen werde.

## Rechtsgrundlagen

### § 18 Sonderausgaben

(1) Folgende Ausgaben sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind:

1. Renten und dauernde Lasten, die auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhen. Werden Renten oder dauernde Lasten als angemessene Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern geleistet, gilt folgendes: Die Renten und dauernden Lasten sowie Abfindungen derselben sind nur insoweit abzugsfähig, 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. **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.

### § 34 Außergewöhnliche Belastung

(1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs 2).
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs 3).
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

(2) Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

(3) Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

(4) Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs 2 in Verbindung mit Abs 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. ....

.....

(6) Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

.....

- Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs 5; Anm. des Richters: die tatsächlichen Kosten)

- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs 1 vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.

## § 35 Behinderte

(1) Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,

.....

und erhält weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe-)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage), so steht ihm jeweils ein Freibetrag (Abs 3) zu.

## § 29 Sonstige Einkünfte (Abs 3 Z 7)

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 (§ 108 b) gewährt werden, soweit für die Beiträge eine Prämie nach § 108a oder – gegebenenfalls vor einer

Verfügung im Sinne des § 108i Z 3 – eine Prämie nach § 108 g in Anspruch genommen worden ist, oder es sich um Bezüge handelt, die auf Grund einer Überweisung einer BV-Kasse ( § 17 BMSVG 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.

Eine sog. außerbetriebliche Versorgungsrente (eine betriebliche Versorgungsrente kommt hier nicht in Betracht) und somit ein wiederkehrender Bezug nach § 29 EStG 1988 liegt vor, wenn der Barwert der Rentenzahlungen weniger als 75% oder mehr als 125% des Wertes des übertragenen Betriebsvermögens beträgt. Beim Zahlenden liegt eine dauernde Last iSd § 18 EStG 1988 vor.

In einem ähnlich gelagerten Fall, in dem es um die Steuerbarkeit einer Schadenersatzrente ging, entschied der VfGH in seinem Erkenntnis vom 7.12.2006, B 242/06, dass die Einbeziehung wiederkehrender Bezüge in den Steuergegenstand dadurch gerechtfertigt sei, weil durch diese auf die Bezugsdauer die Leistungsfähigkeit des Empfängers gestärkt werde. Steht den wiederkehrenden Bezügen somit keine Steigerung der Leistungsfähigkeit gegenüber, ist deren Besteuerung gleichheitswidrig. Insoweit eine Rente nur den Mehrbedarf betrifft, liegt kein disponibles Einkommen vor. Es ist durchaus möglich, dass der Abzugsfähigkeit der Last beim Zahlenden ein nicht steuerbarer Bezug beim Empfänger gegenübersteht. Entscheidend ist alleine, ob beim Empfänger die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erhöht wird oder dies nicht der Fall ist, weil nur ein Mehrbedarf ausgeglichen wird. Ist der Bezug aus diesem Grund nicht steuerbar, stellt sich die Frage des Vorliegens einer agBel beim Abfluss dieser bezogenen Beträge nicht.

Der VwGH (VwGH vom 18.10.2012, 2009/15/0148) nahm auf dieses Erkenntnis in einem Fall Bezug, in dem einer Witwe ein Anspruch auf eine Mehrbedarfsrente als Ausgleich der verlorenen Leistungen aus der familiären Beistandspflicht des verstorbenen Gatten, zuerkannt wurde. Sachverhaltsmäßig stellte sich dabei heraus, dass tatsächlich keine monetären Mehraufwendungen sondern Mehrleistungen durch die Witwe selbst anfielen. Der VwGH führte dazu aus, dass die Besteuerung von wiederkehrenden Bezügen nach dem Erkenntnis des VfGH gleichheitswidrig sei, wenn diesen nicht ein Zuwachs von wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit entspreche. Der VfGH habe dabei Fälle im Auge gehabt, bei denen die bezogenen Beträge einen erhöhten Existenzbedarf abdecken. Es gehe dabei um einen Mehrbedarf des Steuerpflichtigen, der dem Grunde nach die Voraussetzungen einer agBel erfülle. In diesem Sinn hätte der VfGH auch zum Ausdruck gebracht, dass die Nichtsteuerbarkeit der Rente mangels Steigerung der Leistungsfähigkeit zur Folge habe, dass der damit abgedeckte Mehrbedarf nicht als agBel in Abzug zu bringen sei. Der VwGH wies die Beschwerde ab, „da die Rente in diesem Fall keinen zwangsläufigen Mehrbedarf, wie er insbesondere im Fall einer Behinderung bestehe, abdecken würde“.

### **Rechtliche Würdigung**

Nach dem unstrittigen Parteivorbringen und den in den Kommentaren vorgenommenen Einteilungen der Renten liegt aufgrund des Barwertes der für die Pflege der behinderten Übergeber zu zahlenden Beträge (weniger als 75% des Wertes des übertragenen Betriebes) eine sogenannte außerbetriebliche Versorgungsrente vor. Bei dieser liegt mit der ersten Zahlung bei den Übernehmern eine dauernde Last iSd § 18 EStG 1988 und bei den Übernehmern grundsätzlich wiederkehrende Bezüge iSd § 29 EStG 1988 vor.

Kraft gesetzlicher Anordnung bilden die bezahlten und auch zu den Pflegekräften abgeflossenen Beträge beim Empfänger sonstige Bezüge. Werden diese Zahlungen aber tatsächlich für einen durch eine Behinderung verursachten Mehrbedarf verwendet, stehen diese nicht demjenigen zur Verfügung, dem laut gesetzlicher Anordnung diese Beträge als zugeflossen gelten.

Eine Erhöhung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im Sinn des VfGH Erkenntnisses bei den Übergebern durch den vom Gesetz in diesem Fall lediglich „fingierten“ Anfall wiederkehrender Bezüge ist nicht zu erkennen. Nach Ansicht des Richters stellte der VfGH generell fest, dass eine Besteuerung wiederkehrender Bezüge gleichheitswidrig ist, wenn diesen keine Steigerung der Leistungsfähigkeit gegenübersteht. Insoweit eine Rente nur den pflegebedingten Mehrbedarf betrifft, liegt kein disponibles steuerbares Einkommen vor. Der VfGH nimmt dabei anlass- und fallbezogen auf das Vorliegen einer agBel Bezug. Eine generelle Einschränkung der Ausführungen des VfGH auf Fälle, bei denen die wiederkehrenden Bezüge für Aufwendungen verwendet werden, die dem Grunde nach agBel bilden, ist nach Ansicht des Richters nicht zu erkennen.

Überdies liegt nach Ansicht des Richters hier ohnehin eine agBel dem Grunde nach iSd VwGH Erkenntnisses vom 18.10.2012 auch vor. Das Vorliegen einer agBel dem Grunde nach ist nicht bei den Übernehmern sondern bei den Übergebern zu prüfen, da diesen ja nach den gesetzlichen Anordnungen ( hier Fiktionen) die bezahlten Beträge auch zugeflossen sind. In weiterer Folge haben die Beträge dann auch einen zwangsläufigen Mehrbedarf, wie er insbesondere im Fall einer Behinderung besteht, abgedeckt. Genau dieses Vorliegen von Aufwendungen iSd § 34 Abs. 6 EStG 1988 bei den Übergebern in Höhe der erhaltenen Beträge erfüllt aber nach dem angeführten VwGH Erkenntnis die Voraussetzung für die Nichtsteuerbarkeit der gegenständlichen Rente.

Im Ergebnis sind die hier nur „fiktiven“ Bezüge mangels eines Zuwachses an Leistungsfähigkeit und auch wegen des Vorliegens von agBel dem Grunde nach bei den („fiktiven“) Empfängern der Bezüge nicht steuerbar.

### **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 Revision war zuzulassen, da es bisher -soweit ersichtlich- eine Judikatur des VwGH nur zu einer sogenannten Dienstleistungsrente ohne tatsächlichen Abgang der Zuflüsse bei der Rentenberechtigten, nicht aber für eine außerbetriebliche Versorgungsrente mit einem vom Gesetz angeordneten Zufluss von Bezügen, der letztlich aber tatsächlich für einen Pflegemehraufwand abfließt, gibt.

Linz, am 8. August 2018