



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., inS., vom 14. Mai 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 14. April 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Übergabsvertrag vom 16. März 1984 übernahm Herr Bw. (in der Folge auch Berufungswerber genannt) mit seiner Ehefrau die Landwirtschaft EZ X im Ausmaß von rund 14 ha mit Wohn- und Wirtschaftsgebäude. Das Lagefinanzamt hat zum 1.1.1984 zu GZ. Y für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb einen Einheitswert von 46.000 S festgestellt. Als Gegenleistung verpflichteten sich die Übernehmer den Übergebern u.a. die Dienstbarkeit des lebenslänglichen und unentgeltlichen Wohnungsrechtes und die Reallast der Ausgedingsrechte einzuräumen, eine monatliche Versorgungsrente von 1.000,00 S auf Lebensdauer, an jeden der Übergeber je 50.000,00 S als Barübergabspreis und weiters an die Tochter der Übergeber einen Erbenentfertigungsbetrag in Höhe von 50.000,00 S zu bezahlen. Im Falle nicht vereinbarungsgemäßer Erbringung der Wohnungs- und Versorgungsrechte steht es den Übergebern frei, nach richtsordnungsgemäßer Feststellung des Unvergleichsfalles, vom Übergabsobjekt wegzuziehen und anstelle der vereinbarten Wohnungs- und Ausgedingsleistungen eine monatliche Barentschädigung zu begehren.

Im gerichtlichen Vergleich vom 23. März 1995 wurde zwischen den Vertragsparteien vereinbart, dass sich die Übernehmer verpflichten, zusätzlich zu den im Übergabsvertrag vereinbarten Geldrenten, den Übergebern je einen weiteren monatlichen Betrag von 500,00 S und weiters zur ungeteilten Hand einen Betrag von 3.000,00 S monatlich gegen Entfall des Wohnungsrechtes und der Naturalleistungen zu bezahlen.

Bei der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2008 wurden die Rentenzahlungen in Höhe von 6.439,00 € als Sonderausgaben beantragt. Im Ermittlungsverfahren vor dem Finanzamt erbrachte der Berufungswerber den Nachweis, dass er im Jahr 2008 an die Übergeber je 3.219,72 als Geldrente überwiesen habe, also insgesamt 6.439,44 €, in der Beilage zur Einkommensteuererklärung für Einzelunternehmer mit pauschalierten Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft für 2008 (Formular 1c) bzw. über die Einkünfte aus Mostbuschenschank, Nebenerwerb, Be- und/oder Verarbeitung im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft für 2008 (Formular Komb 26) gab der Berufungswerber an, dass es keine Einkünfte gäbe und im vom Finanzamt angeforderten Schätzungsgutachten wurde der Verkehrswert der Liegenschaft zum Zeitpunkt der Übergabe mit 206.069,88 € angegeben.

Das Finanzamt anerkannte die Rentenzahlungen im Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 vom 14. April 2011 nicht als Sonderausgabe mit der Begründung, dass die geleisteten Rentenzahlungen in ursächlichem Zusammenhang mit der im Jahr 1984 erfolgten Übergabe des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes stünden, die geleisteten Rentenzahlungen seien daher bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft als Betriebsausgaben zu berücksichtigen und stellten keine Sonderausgaben im Sinne des [§ 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) dar.

Dagegen erhob der Berufungswerber die Berufung mit der Begründung, dass sich der ursächliche Zusammenhang mit dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb nur auf Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft beziehen könne, nicht aber auf die geleisteten Zahlungen für Wohnraum, Keller, Garagen, usw. und der ursächliche Zusammenhang habe bis zum Jahr 2000 nicht hergestellt werden können. Weiters stehe das mit hohen Kosten verbundene, vom Finanzamt angeforderte Schätzungsgutachten über den Wert der Liegenschaft zum Zeitpunkt der Übergabe in keinem Zusammenhang mit der Ablehnungsbegründung. Der Berufungswerber vertritt die Meinung, dass von den Kosten für dieses nicht notwendige Gutachten ca. 200,00 € an Umsatz- und Einkommensteuer direkt ans Finanzamt fließen und unterstellt ein sorgloses oder vorsätzliches Vorgehen seitens des Finanzamtes.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung ab. In der Begründung wurde ausgeführt, dass das vom Berufungswerber beigebrachte Gutachten für die Qualifizierung der geleisteten Zahlungen als Rente notwendig gewesen sei. Somit könne

festgestellt werden, dass die geleisteten Zahlungen eine betriebliche Versorgungsrente darstellen. Stelle man nämlich den Wert der übergebenen Liegenschaft lt. Gutachten dem kapitalisierten Rentenbarwert gegenüber, so entspreche der Rentenbarwert ca. 28,62% des Wertes der übergebenen Liegenschaft. Für die Berechnung des Rentenbarwertes seien die im Übergabevertrag vom 16. März 1984 vereinbarten Leistungen samt den darin vereinbarten Einmalzahlungen und die im gerichtlichen Vergleich vom 23. März 1995 vereinbarten Zahlungen herangezogen worden und der Rentenbarwert sei in Höhe von 58.968,44 € ermittelt worden. Stelle der Rentenbarwert keine angemessene Gegenleistung für die Übertragung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes dar, liege eine Versorgungsrente vor. Dies sei üblicherweise dann der Fall, wenn der Barwert der Rente bezogen auf den Wert der übertragenen Liegenschaft weniger als 75% oder mehr als 125%, aber nicht mehr als 200% darstellt. Eine betriebliche Versorgungsrente liege dann vor, wenn die Rente für Verdienste des ehemaligen Betriebsinhabers bei der seinerzeitigen Führung des übertragenen Betriebes, nach Art einer Pension ausbezahlt werde. Für das Vorliegen einer außerbetrieblichen Versorgungsrente spreche eine subjektive Versorgungsabsicht der Vorbesitzer, die in der Regel bei Übergaben unter nahen Angehörigen vorliege. Die steuerliche Behandlung sei bei den beiden Arten der Versorgungsrente eine unterschiedliche, die außerbetriebliche Versorgungsrente werde gemäß [§ 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) als Sonderausgabe abgezogen, die betriebliche Versorgungsrente werde als Betriebsausgabe berücksichtigt. Nach den vorliegenden Unterlagen und dem nunmehr ermittelten Sachverhalt liege im ggst. Fall eine betriebliche Versorgungsrente vor und die geleisteten Rentenzahlungen wären daher bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

Daraufhin stellte der Berufungswerber ohne weitere Begründung den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 18 Abs.1 Z 1 EStG 1988 sind folgende Ausgaben bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind:

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.

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft ([§ 21 EStG 1988](#)) unterliegen wie auch die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ([§ 25 EStG 1988](#)) gemäß [§ 2 Abs. 3 Z 1 EStG 1988](#) der Einkommensteuer.

[§ 13 Abs. 2 der LuF PauschVO 2006](#) sieht bei der Gewinnermittlung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes nach Durchschnittssätzen gewinnmindernde Beträge vor und lautet: Der sich nach Zurechnung gemäß Abs. 1 ergebende Betrag ist um den Wert der Ausgedingelasten (Geld- und Sachleistungen), um Beiträge, die an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern entrichtet und nicht bereits nach § 5 Abs. 2 oder § 11 berücksichtigt wurden, um Beiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie um bezahlte Pachtzinse und Schuldzinsen zu vermindern, wobei jedoch insgesamt kein Verlust entstehen darf.

Insofern wird das Ausgedinge bei pauschalierter Land- und Forstwirtschaft als Betriebsausgabe und nicht als Sonderausgabe nach [§ 18 EStG 1988](#) berücksichtigt (Jakom/Baldauf EStG, 2012, § 18 Rz 26 und § 21 Rz 123).

Das Ausgedinge ist ein Hauptfall der Reallasten. Es ist eine auf einem Bauerngut ruhende dinglich wirkende Verpflichtung zu Natural-, Geld- und Arbeitsleistungen. Im Ausgedinge vereinbaren sich sohin verschiedenartige Lasten, die durch den gemeinsamen Zweck der Altersversorgung zu einer Einheit verbunden sind. Die das Ausgedinge ausmachenden Lasten bestehen zum Teil in Duldungspflichten, sind also den Dienstbarkeiten ähnlich, zum anderen und weitaus größeren Teil aber in Leistungspflichten, also in dem, was für Reallasten wesentypisch ist. Dem Inhalt nach handelt es sich hierbei demnach insbesondere um die Einräumung des Wohnrechtes, sowie um die Gestattung der Nutzung von Grundstücken, schließlich sind regelmäßig Naturalleistungen zur Verpflegung des Übergebers, Geldleistungen (Taschengeld, Brauchgeld, Geldrenten überhaupt) und Dienstleistungen (Betreuung im Krankheitsfall, Transportleistungen uä) zu erbringen. Der Anlass für die Begründung des Ausgedinges ist regelmäßig die Hofübergabe. Zur Sicherung seines oder seines Ehegatten

Lebensunterhaltes, nicht als Entgelt für die Gutsübertragung gedacht, werden Dienst-, Natural- und Geldleistungen ausbedungen (vgl. Stoll, Rentenbesteuerung, 4. Aufl., Rz 872). Für die Ermittlung des Gewinnes nichtbuchführender Land- und Forstwirte ergeben – gestützt auf [§ 17 EStG 1988](#) – Verordnungen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen. In ihrer Vollziehung wird der Gewinn mit Hilfe gestaffelter Hundertsätze vom Einheitswert abgeleitet und zunächst ein Zwischenwert (Grundbetrag) ausgewiesen, der um bestimmte erschöpfend aufgezählte Ausgaben zu mindern ist. In diesem Ausgabenkatalog sind auch laufende Ausgedingslasten angeführt, wobei die in Geldleistungen bestehenden Ausgedingsleistungen in tatsächlicher Höhe abzugsfähig sind (vgl. Stoll, Rentenbesteuerung, 4. Aufl., Rz 878). Jedoch darf insgesamt dabei kein Verlust entstehen.

Im vorliegenden Fall ist der Berufungswerber im steuerrechtlichen Sinn ein „pauschalierter Land- und Forstwirt“, der auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt. Die Inanspruchnahme der Pauschalierungsregelung für Land- und Forstwirte steht im freien Willen des Abgabepflichtigen. Bei den Zahlungen der Geldrenten im Jahr 2008 an die Übergeber der Land- und Forstwirtschaft handelt es sich um Ausgedingelasten iSd [§ 13 Abs. 2 der LuF PauschVO 2006](#), - unbeachtlich ist in diesem Zusammenhang die Änderung von Natural- auf ausschließliche Geldleistungen des Berufungswerbers auf Grund des gerichtlichen Vergleiches - , welche gewinnmindernd bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft anzusetzen sind und nicht zusätzlich als Sonderausgaben gemäß [§ 18 EStG 1988](#) Berücksichtigung finden können.

Auf Grund des im gegenständlichen Fall vorliegenden Sachverhaltes, der gesetzlichen Bestimmungen und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes war über die Berufung wie im Spruch zu entscheiden.

Graz, am 29. Oktober 2012