

GZ. RV/0665-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 1998 und Einkommensteuervorauszahlungen für 1999 und die Folgejahre entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. erklärte in den **Einkommensteuererklärungen 1998 bis 1994** eine "Leibrente lt. Beilagen", wobei aus dem beiliegenden Notariatsakt vom 15. November 1991 hervorgeht, dass er die landwirtschaftliche Liegenschaft in VD 1 im Flächenausmaße von ca. 23 ha an seinen Adoptivsohn HST und an dessen Gattin SST übergeben hat. Als Ausgedinge wurde

neben diversen Sachleistungen (freie Wohnung, Beheizung, Beleuchtung, freie Kost und Pflege) eine monatliche Leibrente in Höhe von 8.000,00 S (jährlich somit 96.000,00 S) vereinbart.

In den **Einkommensteuerbescheiden 1994 bis 1998** (vom 24. September 1999) setzte das Finanzamt neben den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit (Pension der Sozialversicherungsanstalt der Bauern) die Einkünfte aus der Leibrente von jährlich 96.000,00 S sowie die Sachleistungen (= freie Station bewertet mit 9.000,00 S) somit insgesamt 105.000,00 S als sonstige Einkünfte an.

Entsprechend der daraus resultierenden Steuer für das Jahr 1998 wurde im Vorauszahlungsbescheid 1999 38.200,00 S als Einkommensteuervorauszahlung festgesetzt.

Gegen die **Einkommensteuerbescheide 1994 bis 1998 und auch gegen den Vorauszahlungsbescheid 1999** erhob der Abgabepflichtige Berufung und begründete diese damit, dass er in den Einkommensteuererklärungen bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft Einnahmen aus der Leibrente erklärt habe und er diesbezüglich auf den Übergabsvertrag vom 15. November 1991 verwiesen habe. Unter Vertragspunkt 2.C sei darin eine monatliche Leibrente von 8.000,00 S vereinbart worden. Dies entspreche einer Jahreseinnahme von 96.000,00 S. Weiters beziehe er ein ortsübliches Ausgedinge, welches mit 9.000,00 S pro Jahr zu bewerten sei. Die Erklärung der Leibrente als Einnahme sei in den Steuererklärungen zu Unrecht erfolgt.

Er habe im oben erwähnten Notariatsakt vom 15. November 1991 die landwirtschaftliche Liegenschaft in VD 1, an seinen Adoptivsohn HST und an dessen Gattin SST übergeben. Dabei sei eine monatliche Leibrente im Betrag von 8.000,00 S vereinbart worden. Der kapitalisierte Wert dieser Leibrente habe im Zeitpunkt der Übertragung 864.000,00 S (8.000,00 S x 12 Monate x Kapitalisierungsfaktor 9 gem. § 16 BewG) betragen. An Rentenzahlungen habe er bis einschließlich Oktober 1999 752.000,00 S erhalten. Da die Summe der vereinnahmten Beträge den kapitalisierten Wert noch nicht erreicht hätten, sei die Leibrentenzahlungen in den Jahren 1994 bis 1998 noch nicht steuerpflichtig (§ 29 Abs. 1 EStG 1988). Er stelle daher den Antrag die Einkommensteuerbescheide 1994 bis 1998 abzuändern und die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft lediglich mit 9.000,00 S festzusetzen.

Vom Bw. wurde für jeden angefochtenen Bescheid eine eigene Berufungsschrift mit gleicher Begründung verfasst. Auf dem Exemplar betreffend den Einkommensteuerbescheid 1994 ist handschriftlich Folgendes vermerkt:

HST(Übernehmer)! STNR

In der Einkommensteuererklärung 1998 wurden von mir die Leibrente von Bw. 96.000,00 S als Abzugsposten bei der Ermittlung der Einkünfte aus L+F abgezogen. Sollte das bei der Berufungserledigung eine Rolle spielen, wird von mir eine berichtigte Erklärung L+F 1998 ohne Abzug der Leibrente abgegeben.

Unterschrift HST

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 14. April 2000** wurde die gegenständliche Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1994 bis 1998 und den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 1999 als unbegründet abgewiesen.

Als **Begründung** führte das Finanzamt an:

Mit der Begründung, die Summe der vereinnahmten Beträge habe den kapitalisierten Wert der Leibrente im Zeitpunkt der Übertragung iHv. 864.000,00 S in den zu beurteilenden Jahren noch nicht erreicht, sodass die Leibrentenzahlungen gem. § 29 Abs. 1 EStG 1988 noch nicht steuerpflichtig wären, wird gegen die obigen Bescheide berufen.

Gem. § 29 Z 1 3. Satz EStG 1988 sind für den Fall, dass die wiederkehrende Bezüge als angemessene Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern geleistet werden, diese nur insoweit steuerpflichtig, falls die Summe der vereinnahmten Beträge den kapitalisierten Wert der Rentenverpflichtung (§ 16 Abs. 2 und 4 des BewG 1955) übersteigt.

Im zu beurteilenden Fall wurden jedoch mit Notariatsakt vom 15.11.1991 seitens des Bw. nicht einzelne Wirtschaftsgüter, sondern ein landwirtschaftlicher Betrieb (land- und forstwirtschaftliche genutzte Liegenschaft im Ausmaß von etwa 23 ha samt darauf befindlichen Baulichkeiten, totes und lebendes Inventar) um einen den Wert des übertragenen Betriebes nicht erreichende Gegenleistung in Form einer Rente und sonstige Ausgedingsleistungen an dessen Adoptivsohn und dessen Ehegattin übertragen.

Gem. § 29 Z 1 letzter Satz EStG 1988 sind solche "außerbetriebliche Versorgungsrenten" unabhängig vom Überschreiten des kapitalisierten Wertes der Rentenverpflichtung ab der erstmaligen Zahlung als sonstige Einkünfte steuerpflichtig. Für das Vorliegen einer derartigen Rente spricht im zu beurteilenden Fall sowohl das vorhin dargestellte persönliche Naheverhältnis als auch das Abweichen von Leistung und Gegenleistung, wobei es keiner näheren Ermittlung bedarf, um von einer 75 % der Leistung unterschreitenden Gegenleistung ausgehen zu können.

Obige Beurteilung ergibt sich aus der Regelung des Abgabenänderungsgesetzes 1999, das die Rechtspraxis vor Ergehen des VwGH-Erkenntnisses vom 26.2.1999, Zi. 98/14/0045 – in diesem wurde die Rentenkategorie "außerbetriebliche Versorgungsrente" negiert – rückwirkend ab 1989 gesetzlich festgelegt. Von einer Übertragung gegen "außerbetriebliche Versorgungsrente" ist demnach u.a. dann auszugehen, wenn ein landwirtschaftlicher Betrieb gegen eine Rente, deren versicherungsmathematischer Barwert zuzüglich allfälliger weiterer Gegenleistungen weniger als 75 % des Wertes des Betriebsvermögens des landwirtschaftlichen Betriebes beträgt, erfolgt. Aus diesen Gründen war ihre Berufung als unbegründet abzuweisen.

Mit Schriftsatz vom 8. Mai 2000 **beantragte der Abgabepflichtige**, da er mit dieser Entscheidung nicht einverstanden sei, **die Berufung der Finanzlandesdirektion vorzulegen.**

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 29 Z 1 EStG 1988 stellen wiederkehrende Bezüge sonstige Einkünfte dar, soweit sie nicht zu den Einkünften iSd § 2 Abs. 3 Z 1-6 gehören. Bezüge die freiwillig oder an eine gesetzlich unterhaltsberechtigte Person oder als Leistung aus einer Pensionszusatzversicherung (§ 108b) gewährt werden, soweit für die Beiträge eine Prämie nach § 108a in Anspruch genommen worden ist sind nicht steuerpflichtig. 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 BewG 1955) übersteigt; der kapitalisierte Wert ist auf den Zeitpunkt des Beginns der Leistung der wiederkehrende Bezüge zu ermitteln. Stellt ein aus Anlass der Übertragung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils vereinbarte 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 hohe wiederkehrende 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 1. Satz) vorliegt.

Diese Fassung des § 29 Z 1 EStG 1988 (mit Ausnahme des 2. Satzes der Z 1) gilt für Veranlagungen ab dem Veranlagungsjahr 1989 (§ 124b Z 40 idF. BGBl. I Nr. 106/1999).

Mit der Neufassung der § 16 Abs. 1 Z 1, § 18 Abs. 1 Z 1, § 20 Abs. 1 Z 4 und § 29 Z 1 EStG 1988 durch das Steuerreformgesetz 2000 wurde sicher gestellt, dass das in der Rechtsprechung bereits vor Jahrzehnten herausgearbeitete Instrument der Versorgungsrente im Zusammenhang mit der Übertragung betrieblicher Einheiten beibehalten wird.

Bei außerbetrieblichen Versorgungsrenten in Bezug auf die Übertragung betrieblicher Einheiten wurde damit die Rechtspraxis vor dem Ergehen des VwGH-Erkenntnisses (VwGH 26. Jänner 1999, Zl. 98/14/0045) rückwirkend ab 1989 gesetzlich festgelegt.

Im vorliegenden Fall wurde mit Notariatsakt vom 15. November 1991 seitens des Bw. ein landwirtschaftlicher Betrieb (land- und forstwirtschaftlich genützte Liegenschaft im Ausmaß von ca. 23 ha samt darauf befindlichen Baulichkeiten, totes und lebendes Inventar) um einen den Wert des übertragenen Betriebes nicht erreichende Gegenleistung in Form einer Rente und sonstiger Ausgedingsleistungen an dessen Adoptivsohn und dessen Ehegattin übertragen. Das Finanzamt stellte in der Berufungsvorentscheidung ausdrücklich fest, dass für das

Vorliegen einer derartigen Rente im zu beurteilenden Fall sowohl das persönliche Naheverhältnis als auch das Abweichen von Leistung und Gegenleistung spreche, wobei es keiner näheren Ermittlung bedürfe, um von einer 75 % der Leistung unterschreitenden Gegenleistung ausgehen zu können.

Diese Sachverhaltsfeststellungen wurden in der Berufungsvorentscheidung vom 15. November 1999 vom Finanzamt getroffen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH (vgl. z.B. VwGH vom 10.3.1994, ZI. 92/15/0164) kommt einer Berufungsvorentscheidung die Bedeutung eines Vorhaltes zu. Hat das Finanzamt in der Begründung der Berufungsvorentscheidung, wie im vorliegenden Fall, das Ergebnis der behördlichen Ermittlungen dargelegt, dann ist es Sache der Partei sich im Vorlageantrag mit dem Ergebnis dieser Ermittlungen auseinander zu setzen und die daraus gewonnenen Feststellungen zu widerlegen.

Im vorliegenden Fall wird diesen Sachverhaltsfeststellungen konkret nichts entgegen gesetzt, sondern im Vorlageantrag nur festgestellt, dass der Bw. mit dieser Entscheidung nicht einverstanden sei und deshalb die Berufung der Finanzlandesdirektion vorzulegen sei.

Auch in der Berufung wird nichts vorgebracht, was diesen Sachverhaltsfeststellungen entgegenstünde.

Unter diesen Umständen wird daher vom unabhängigen Finanzsenat dieser Sachverhalt der rechtlichen Beurteilung zu Grunde gelegt.

Im vorliegenden Fall handelt es sich daher um jenen Rententyp, bei dem der versicherungsmathematische Wert des wiederkehrenden Bezuges keine angemessene Gegenleistung für die Übertragung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils darstellt. Dies ist in Anlehnung an die bisherige Rechtsauslegung dann anzunehmen, wenn der versicherungsmathematisch kapitalisierte Rentenbarwert zuzüglich allfälliger Einmalbeträge bezogen auf den Wert des übertragenen Betriebsvermögens weniger als 75 % oder mehr als 125 %, aber nicht mehr als 200 % beträgt und ein subjektive Versorgungsabsicht vorliegt.

Wie schon in der Berufungsvorentscheidung dargelegt spricht für das Vorliegen einer derartigen Rente im vorliegenden Fall das dargestellte persönliche Naheverhältnis der Beteiligten als auch das Abweichen von Leistung und Gegenleistung, wobei das Finanzamt unwidersprochen festgestellt hat, dass der versicherungsmathematisch kapitalisierte Rentenbarwert zuzüglich allfälliger Einmalbeträge bezogen auf den Wert des übertragenen

Betriebsvermögens weniger als 75 % ausmacht, somit von einer 75 % unterschreitenden Gegenleistung auszugehen ist.

Als rechtliche Folge ergibt sich bei dieser so genannten "außerbetrieblichen Versorgungsrente", dass die vom Rechtsnachfolger (= Rentenzahler) geleisteten Renten bei ihm nach § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 als Sonderausgaben abzuziehen sind.

Die vom Rechtsvorgänger (=Berufungswerber) vereinnahmten Renten sind bei ihm als Einkünfte iSd § 29 Z 1 EStG 1988 anzusetzen (vgl. Neuordnung der Rentenbesteuerung durch das StRefG 2000, ÖStZ 1999, S.659).

Der Berufung konnte daher nicht Folge gegeben werden.

Linz, 25. Juni 2004