



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 2

GZ. RV/3339-W/02,
miterledigt RV/1131-W/2003

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Dkfm.B., gegen die Bescheide des Finanzamtes X. betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2000 nach der am 24.11.2004 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Bw ist Rechtsanwalt.

Mit einem als Schenkungsvertrag bezeichneten Vertrag vom 1.9.1960 übertrug der Vater des Bw K.A. seinen beiden Töchtern B.M. und E.K. jeweils 2 % der Anteile an der Fa. K-Gesellschaft. Im Gegenzug verpflichteten sich die beiden Töchter zur ungeteilten Hand (durch Übernahme der Alimentationsverpflichtung des K.A. gegenüber seine geschiedene Ehefrau M.A.) zur Zahlung einer monatlichen wertgesicherten Leibrente von damals 2.777 S an ihre Mutter M.A..

Mit einem als Schenkungsvertrag bezeichneten Vertrag vom 15.4.1972 übertrug der Vater des Bw K.A. seinen Kindern B.M. und E.K. jeweils 3 % der Anteile sowie dem Bw 5 % der Anteile an der Fa. K-Gesellschaft. Für den Fall des Ablebens des K.A. verpflichteten sich die Kinder zur ungeteilten Hand zur Zahlung einer lebenslänglichen wertgesicherten Rente von 500 S an Frau B.H.. Die Rentenverpflichtung gegenüber M.A. wurde in diesem Vertrag nicht erwähnt.

In den Streitjahren leistete der Bw (ab November 1999 mittels Dauerauftrages unter der Bezeichnung Pflegekosten) an seine am 10.1.1912 geborene und mittlerweile am 24.3.2002 verstorbene Mutter M.A. in Form von monatlichen Renten folgende Zahlungen:

1997	160.000,-
1998	240.000,-
1999	300.000,-
2000	240.000,-

Diese Zahlungen machte der Bw als Sonderausgaben geltend.

Im Gefolge einer die Jahre 1997 bis 1999 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung gemäß § 151 Abs 3 BAO vertrat der Prüfer in Tz 15 seines über das Ergebnis dieser Prüfung erstatteten Berichtes die Ansicht, den streitgegenständlichen Rentenzahlungen fehle zu ihrer Berücksichtigung als Sonderausgaben schon der Charakter als Gegenleistungsrente. Der besondere Verpflichtungsgrund solle nach Ansicht des Bw im Schenkungsvertrag vom 1.9.1960 bestehen. Der Wert der in diesem Vertrag übertragenen Unternehmensteile an der Fa. K-Gesellschaft, welcher zunächst nur die beiden Töchter verpflichtet habe, übersteige bei weitem den kapitalisierten Wert der Alimentationsverpflichtung für M.A.. Die übernommene Alimentationsverpflichtung sei zudem auch mit der Höhe des für das jeweilige Jahr zustehenden Gewinnanteiles begrenzt gewesen, sodass die Kommanditanteile selbst nie für Zahlungen an M.A. herangezogen hätten werden müssen. Es habe daher der Schenkungscharakter klar überwogen. Der erst 1972 erfolgte Beitritt des Bw zu diesem Vertrag sei daher irrelevant. Es existiere zudem keinerlei vertragliche Verpflichtung, die dem Bw die Zahlung der Rente auferlegt habe, zumal der Bw nicht die seinerzeit an die Töchter übertragenen Anteile erhalten, sondern von seinem Vater (weitere) Anteile erhalten und ihm vom Vater im Vertrag vom 15.4.1972 keine Rentenverpflichtung für die Mutter M.A., sondern für Frau B.H. auferlegt worden sei. Tatsächlich seien von 1960 bis 1984 keine Unterhaltszahlungen an die Mutter geleistet worden. Gegenleistungsvereinbarungen zwischen nahen Angehörigen müssten einem Fremdvergleich standhalten können, um steuerlich als solche anerkannt zu werden. Darüber hinaus überstiegen im Prüfungszeitraum die bezahlten Unterhaltsleistungen bei weitem die seinerzeit überbundene Unterhaltsverpflichtung für M.A.. Auch unter Berücksichtigung einer Wertsicherung wären in den geprüften Jahren nur rund 40.000 S jährlich zu leisten gewesen. Im Familienrecht gründende Unterhaltsansprüche der Mutter könnten zwar grundsätzlich außergewöhnliche Belastungen darstellen, im Prüfungszeitraum hätten die allenfalls anzuerkennenden rund 40.000 S jedoch nicht den Selbstbehalt gemäß § 34 Abs 4 EStG überstiegen.

Das Finanzamt erließ für die Jahre 1997, 1998 und 1999 (in einem für das Jahr 1997 wieder aufgenommenen Verfahren) den Feststellungen des Prüfers folgende Einkommensteuerbescheide, in welchen es die Rentenzahlungen nicht zum Abzug zuließ.

Für diese Jahre ergingen mit Datum vom 11.2.2003 gemäß § 295 Abs 1 BAO geänderte Bescheide.

Für das Jahr 2000 erließ das Finanzamt zunächst einen Einkommensteuerbescheid, in welchem es die als Sonderausgaben geltend gemachten Rentenzahlungen anerkannte.

In einem gemäß § 295 BAO geänderten Bescheid für dieses Jahr vom 28.5.2003 erkannte das Finanzamt die geltend gemachten Renten nicht mehr als Sonderausgaben an.

Gegen diese Bescheide erhob der Bw Berufung, wobei er im Wesentlichen zusammengefasst vorbrachte, er sei – aus näher genannten Gründen – sehr wohl verpflichtet gewesen, seiner Mutter die Rentenzahlungen zu leisten. Im Streitfall liege weder eine Kaufpreisrente, noch eine Unterhaltsrente, sondern eine außerbetriebliche Versorgungsrente vor. Eine solche sei gegeben, wenn der Barwert der Rentenverpflichtung weniger als 75 % des übertragenen Betriebsvermögens ausmache. Gerade ein derartiges Wertverhältnis habe jedoch der Prüfer in seinem Bericht festgestellt, wenn er ausgeführt habe, dass die Unternehmenswertanteile bei weitem den Barwert der Rentenverpflichtung überstiegen hätten und sohin von einer Gegenleistungsrente keine Rede sein könne, während vielmehr der Schenkungscharakter überwogen habe. Es lägen daher sehr wohl Sonderausgaben vor. Auch seien eben jene Beträge bei der Rentenbezieherin M.A. als wiederkehrende Bezüge besteuert worden. Der Umstand, dass im Streitzeitraum wesentlich höhere als die vereinbarten Renten geleistet worden seien erkläre sich dadurch, dass tatsächlich bis einschließlich des Jahres 1984 keine Zahlungen geleistet worden seien. Die Verpflichtung habe jedoch weiter bestanden bzw sei zumindest als Naturalobligation erfüllbar gewesen. In den Jahren 1985 bis 1991 sei der sich jeweils ergebende jährliche Rentenaufwand tatsächlich bezahlt worden. Allerdings habe sich das Problem ergeben, dass durch die langjährige Nichtzahlung nicht nur Rentenzahlungen noch offen gewesen seien, sondern auch zu berücksichtigen gewesen sei, dass ein fremder Dritter für den langjährigen Nichterhalt von Zahlungen selbstverständlich Zinsen gefordert und erhalten haben würde. Es habe der Fremdüblichkeit entsprochen, dass nicht nur die noch ausstehenden Renten festgestellt worden seien, sondern vielmehr auch Zinsen für die jeweiligen Jahre der Nichtzahlung errechnet worden seien. Insofern habe sich nun ein gewisser aushaftender Rentenbetrag ergeben, der selbstverständlich auf Grund der Länge der verstrichenen Zeit relativ hoch gewesen sei. Die Zahlungen in den Jahren 1997 bis 1999 hätten in dem sich so ergebenden aushaftenden Verbindlichkeitsbetrag ohne weiteres Deckung gefunden, so dass keinesfalls ein „Mehr“ gegenüber der Rentenverpflichtung bezahlt worden sei. Eine entsprechende zahlenmäßige Darstellung sei dem Prüfer übergeben worden. Es sei nur ein Teil des aushaftenden Kapitals samt Zinsen gezahlt worden.

In seiner Stellungnahme zur Berufung vertrat der Prüfer die Ansicht, eine Verpflichtung des Bw zur Rentenzahlung gegenüber M.A. sei mangels Fremdüblichkeit nicht nachgewiesen und nicht glaubhaft gemacht worden. Ein eventuell mündlich vereinbarter Beitritt des Bw zur

Rentenverpflichtung seiner beiden Schwestern stünde nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit der Schenkung der Anteile des Vaters, sondern wäre ein freiwilliger Beitrag (teilweiser Ersatz der von den Schwestern zu leistenden Zahlungen an die Mutter). Derartige Zahlungen seien aber nicht als Sonderausgaben abzugsfähig, da es sich um freiwillige Zahlungen gemäß § 20 EStG handle.

In seiner Gegenäußerung zur Stellungnahme des Prüfers führte der Bw zusammengefasst aus, er habe sehr wohl im Jahr 1972 eine Rentenverpflichtung gegenüber seiner Mutter M.A. übernommen. Damals hätten alle drei Geschenknehmer jeweils 3% neue Anteile geschenkt bekommen und eben hierfür sei eine Gegenleistung vorgesehen gewesen. Soweit er selbst aber die seinen beiden Schwestern bereits zuvor geschenkten 2% der Anteile auch bekommen habe, habe er auch die ursprüngliche Rentenvereinbarung übernehmen müssen. Die Rente sei anfangs, als die Rentenberechtigte noch keine dringende Verwendung für die Zahlungen gehabt habe, noch nicht gezahlt worden. Nachdem jedoch auf Grund des sich rapid verschlechternden Gesundheitszustandes die Rentenberechtigte gute Verwendung gehabt habe, seien die entsprechenden Zahlungen fremdüblich samt Zinsen nunmehr aufgenommen worden.

Im Veranlagungsakt finden sich folgende zwei Schriftstücke (ein Schreiben des Steuerberaters des Bw an das Finanzamt vom 11.3.1986 und ein vom Bw sowie seine Schwestern unterschriebenes, an den Vater gerichtetes Schriftstück vom 15.4.1972). Diese Schriftstücke wurden den Parteien im Zuge der mündlichen Verhandlung vom Referenten übergeben:

Schreiben vom 11.3.1986:

„Wunschgemäß gebe ich Ihnen nachstehenden Sachverhalt betreffend Rente lt. Vermögensteuervereinerklärungen des oben genannten Steuerpflichtigen bekannt.

Bw hat die Verpflichtung von seinem Vater (Kom.Rat K.A.) übernommen, die Alimentationszahlungen an seine Mutter (M.A.) zu leisten. Diese Übernahme der Verpflichtung erfolgte im Zusammenhang mit der Schenkung eines Anteils an der K-Gesellschaft.

In der Beilage übersende ich eine Kopie der Verpflichtungserklärung von Bw, in der er erklärt, dass er zusätzlich zu seinen Geschwistern B.M. und E.K. die Alimentationszahlungen an deren Mutter von Kom.Rat K.A. übernimmt.

Ebenso beiliegend eine Kopie des Schenkungsvertrages vom 1. September 1960, in der sich B.M. und E.K. seinerzeit verpflichteten, die Alimentationszahlungen an ihre Mutter von Kom.Rat K.A. zu übernehmen (Pkt. II.).

Die Rentenempfängerin, Frau M.A. ist am 10. Jänner 1912 geboren. Die Rente beträgt lt. Schenkungsvertrag vom 1. September 1960 S 2.777,00 pro Monat. Die wertgesicherten Beträge für die Jahre 1982, 1983 und 1984 finden Sie in der Aufstellung lt. Beilage.“

Schreiben vom 15.4.1972:

„Lieber Papa!

Im Zusammenhang mit der Schenkung von Geschäftsanteilen an uns sind wir uns bewusst, dass es sich um eine Aktion handelt, die an den bestehenden Verhältnissen, insbesondere den Entnahmen, wie sie vor der Schenkung geherrscht haben, nichts ändern soll.

Die uns aus den nunmehr geschenkten Anteilen entstehenden Vermögens- und Einkommensteuern werden zu unseren Lasten von der Firma bezahlt.

Ebenso Erhöhungen unserer Steuerleistungen für unser sonstiges Einkommen, die durch den Gewinn der uns geschenkten Anteile entstehen.

Auf Grund des Schenkungsvertrages vom 1.9.1960 haben wir, B.M. und E.K., uns verpflichtet, die von Dir an unsere Mutter M.A. geb.V. zu leistende Alimentation zu bezahlen. Dieser Verpflichtung trete ich, Bw, bei, so dass wir, B.M., E.K. und Bw, nunmehr zur ungeteilten Hand die der Frau M.A. geb.V. zustehende Alimentation zu bezahlen haben.

Die hierfür erforderlichen Beträge werden zu unseren Lasten von der Fa. K-Gesellschaft gezahlt.“

In der am 24.11.2004 abgehaltenen Berufungsverhandlung erklärte der Bw ergänzend, im Jahr 1960 habe er vermutlich deswegen noch keine Anteile erhalten, da er zu diesem Zeitpunkt noch minderjährig gewesen wäre. Anfänglich seien deshalb keine Renten bezahlt worden, weil die Mutter M.A. zu diesem Zeitpunkt sehr gut verdient habe. Sie habe von ihren Kindern keine Rente bezahlt bekommen wollen und habe erst dann eine Rente beziehen wollen, wenn sie eine solche auch brauchte. Ab Mitte der 80er Jahre sei es der Mutter nicht mehr so gut gegangen, deshalb seien dann die Rentenzahlungen aufgenommen worden. Später sei die Mutter pflegebedürftig geworden, deshalb seien die Rentenzahlungen sukzessive erhöht worden. Durch die Erkrankung der Mutter sei es bei ihr zu einer Verminderung des Einkommens gekommen, weil sie zum Teil auch selbständig tätig gewesen sei. Für die Nichtbezahlung der Renten habe es keine schriftliche Vereinbarung gegeben, das sei innerhalb der Familie nicht wichtig gewesen. Anlässlich seines Beitrittes zur Rentenverpflichtung im Jahr 1972 habe er auch die bis dahin entstandenen Rentenansprüche, die noch nicht bezahlt worden waren, mit übernommen, weil seine Schwestern und er diese jeweils immer zu einem Drittel bezahlt hätten. Er habe genau so viele Anteile am Unternehmen erhalten und deshalb genau dieselbe Rentenverpflichtung übernommen. Seit Mitte der 80er Jahre hätten er und seine Schwestern jeweils dasselbe bezahlt. Ungefähr zu dieser Zeit sei dann sein Vater gestorben. Für die Aufnahme der Zahlungen ab Mitte der 80er Jahre gebe es keine ausdrücklichen Vereinbarungen. Die Kinder hätten die Renten bezahlen müssen, weil die Mutter das Geld gebraucht habe. Die letzten zehn Jahre ihres Lebens sei sie ein Pflegefall gewesen, wobei sie die letzten vier Jahre in einem Pflegeheim verbracht habe. Die in der Verhandlung ausgehändigten Schreiben würden sein Vorbringen bestätigen, dass er der Verpflichtung 1972 gleichwertig beigetreten sei. Im Schreiben aus dem Jahr 1972 sei festgehalten, dass die Renten zu Lasten des Unternehmens zu zahlen gewesen seien. Offensichtlich hätte die Mutter auf die Bezahlung bestehen können und wäre dies zu Lasten der Kinder verrechnet worden. Tatsächlich habe sie aber dieses Recht nicht in Anspruch genommen. So formal sei das damals nicht geregelt worden, ob die Mutter auf die Rentenansprüche verzichtet habe oder ob es sich dabei nur um einen Zahlungsaufschub gehandelt habe. Aus der Erklärung seiner Mutter: „Jetzt brauche ich es nicht, wenn ich es einmal brauche dann bezahlt es“, ergebe sich aber, dass es sich offensichtlich um einen Aufschub

gehandelt habe. Es sei rechtlich unzutreffend, dass die Renten, da sie die ersten 25 Jahre nicht bezahlt worden seien, für die ersten 22 Jahre bereits verjährt gewesen sein müssten, als Mitte der 80er Jahre die Zahlungen aufgenommen wurden. Zum einen bleibe die Verpflichtung als Obligation bestehen, der Einwand der Verjährung müsste eingewendet werden. Zum anderen seien diese nicht verjährt gewesen, weil ein Zahlungsaufschub vereinbart gewesen sei. Zu dem Widerspruch, dass nach der Aktenlage die Renten zumindest schon ab dem Jahr 1982 und nicht erst ab dem Jahr 1985 gezahlt wurden, könne er nicht sagen, wie es dazu komme. Er habe sich während der Prüfung nicht mehr so genau an den Beginn der Zahlungen erinnern können. Wenn er sich noch erinnern hätte können, dass er sie 1982 schon bezahlt hätte, hätte er dies während der Prüfung im Jahr 2000 gesagt. Es treffe sowohl zu, dass er die erhöhten Zahlungen an seine pflegebedürftige Mutter freiwillig geleistet habe, weil ein guter Sohn so etwas tue als auch, dass er diese als Erfüllung der Rentenverpflichtung geleistet habe. Einerseits habe er diese Zahlungen geleistet um die Verpflichtung zu erfüllen. Andererseits hätte er auch ohne Bestehen einer Verpflichtung seiner Mutter diese Kosten bezahlt. Dies gelte auch für seine Schwestern. Die Rentenzahlungen an die Mutter seien bis zu deren Lebensende zu bezahlen gewesen. Diese wären nur weggefallen wenn sie sich wieder verheiratet hätte.

Der Steuerberater des Bw erklärte in der Verhandlung, die Rentenverpflichtung im Jahr 1960 sei eine eigenständige Verpflichtung im Zusammenhang mit der Schenkung der Mitunternehmensanteile gewesen und so gesehen natürlich keine Alimentationszahlung durch die Kinder an die Mutter. Es komme darauf an, dass im Zusammenhang mit der Übertragung von Unternehmensanteilen eine Rentenzahlungsverpflichtung eingegangen worden sei. Die Rentenzahlungen seien auch dann, wenn sie erst ab dem Jahr 1982 geleistet wurden dennoch als Erfüllung der Verpflichtung aus dem Jahr 1972 bzw 1960 geleistet worden. In den Jahren ab 1960 sei die Mutter nicht gegenüber den Kindern unterhaltsberechtig gewesen. Eine solche Unterhaltsberechtigung wäre allenfalls in den letzten Lebensjahren gegeben gewesen. Zu diesem Zeitpunkt seien jedoch die Zahlungen als Erfüllung der Rentenverpflichtung aus dem Jahr 1960 geleistet worden.

Die Vertreterin des Finanzamtes erklärte, seitens des Finanzamtes sei es nunmehr aufgrund der neu hervorgekommenen Unterlagen unbestritten, dass der Bw im Jahr 1972 der Rentenverpflichtung aus dem Jahr 1960 beigetreten sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Feststellungen:

Die Schwestern des Bw haben im Jahr 1960 jeweils 2 % der Anteile an der Fa. K-Gesellschaft von ihrem Vater K.A. übernommen und sind im Gegenzug eine Leibrentenverpflichtung zu Gunsten ihrer Mutter M.A. eingegangen. Im Jahr 1972 ist der Bw dieser Leibrentenverpflichtung anlässlich der Übertragung von Anteilen der Fa. K-Gesellschaft an ihn bei-

getreten. Der Wert dieser Rente betrug wesentlich weniger als der Wert der übertragenen Unternehmensanteile. Zwischen der Rentenberechtigten M.A. und den Verpflichteten (dem Bw und seinen Schwestern) wurde diese Rentenverpflichtung durch eine Vereinbarung insoweit abgeändert bzw ergänzt, als vereinbart wurde, dass die Rentenzahlungen erst bedarfsbezogen zu einem späteren Zeitpunkt zu leisten waren. Tatsächlich wurde diese Rente ab Anfang bzw Mitte der 80er Jahre geleistet, wobei in den letzten Jahren bedingt durch den erhöhten Bedarf der Mutter M.A. entsprechend höhere Renten geleistet wurden.

Beweiswürdigung:

Diese Feststellungen gründen sich, neben dem übrigen Akteninhalt, insbesondere auf die vorliegenden Urkunden (Verträge, Schreiben aus den Jahren 1972 und 1986), die Feststellungen des Prüfers sowie die Aussage des Bw in der mündlichen Verhandlung. Der unabhängige Finanzsenat sieht keinen Anlass, die Angaben des Bw anzuzweifeln, zumal die Erklärung des Bw, seine Mutter habe in den siebziger Jahren gut verdient und daher die Rente nicht gebraucht sowie, er und seine Schwestern seien damals noch relativ jung gewesen und hätten sich damals derartige Rentenzahlungen zum einen selbst nicht so gut leisten können bzw hätte die Mutter deshalb von ihnen solche Rentenzahlungen auch nicht annehmen wollen, nachvollziehbar und glaubwürdig erscheinen.

Rechtliche Beurteilung:

Gemäß § 18 Abs 1 Z 1 EStG in der in den Streitjahren geltenden Fassung sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind: Renten und dauernde Lasten, die auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhen. Stellt eine aus Anlass der Übertragung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils vereinbarte Rente oder dauernde Last keine angemessene Gegenleistung für die Übertragung dar, sind die Renten oder dauernden Lasten nur dann abzugsfähig, wenn 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 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden: Freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen.

Beträgt der Wert einer Rentenverpflichtung weniger als 75% des als Gegenleistung übertragenen Mitunternehmeranteiles, so handelt es sich um eine Versorgungsrente iSd § 18 Abs 1 Z 1 EStG, welche als Sonderausgaben abzugsfähig ist.

Auf Grund des festgestellten Wertverhältnisses handelte es sich bei der ursprünglich vereinbarten Rente um eine Versorgungsrente, da der Wert dieser Rente wesentlich weniger als der

Wert der übertragenen Unternehmensanteile betrug. Als solche war diese Rente daher als Sonderausgaben abzugsfähig.

Durch die Vereinbarung, anfangs keine Renten, dafür später entsprechend höhere Renten zu leisten, wurde die ursprüngliche Rentenvereinbarung abgeändert. Wie sich aus der vom Bw vorgelegten Aufstellung ergibt, fanden die Rentenzahlungen in der ursprünglichen kapitalisierten Rentenverpflichtung Deckung. Das Wertverhältnis zwischen den übertragenen Mitunternehmeranteilen und der Rentenverpflichtung blieb damit in dem für Versorgungsrenten relevanten Bereich von weniger als 75%. Es handelt sich bei diesen Renten somit weiterhin – also auch nach der Vereinbarung zwischen den Kindern und der Mutter – um Versorgungsrenten. Diese Rentenzahlungen waren daher gemäß § 18 Abs 1 Z 1 EStG als Sonderausgaben abzugsfähig.

Die Berufung erweist sich damit als berechtigt. Die angefochtenen Bescheide waren daher gemäß § 289 Abs 2 BAO abzuändern.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Wien, am 7. Februar 2005