

GZ. RV/0991-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr.Nawratil Steuerberatungs GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1998 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1998	Einkommen	250.200,00 S	Einkommensteuer	3.469,80 €
			minus anrechenbare Lohnsteuer	-2.309,23 €
			festgesetzte Einkommensteuer	1.160,59 €
		der festgesetzte Betrag ergibt in ATS		15.970,00 S

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind den als Anlage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

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

Mit Notariatsakt vom 27. Dezember 1991 wurde zwischen dem Bw. und seiner Gattin D.M. als Übergeber und Frau E.N., Tochter der obigen, als Übernehmerin ein Übergabevertrag abgeschlossen.

Die für die Berufungsentscheidung wesentlichen Teile des Übergabevertrages lauten wie folgt:

"1. Gegenstand

Der Bw. und seine Gattin übergeben hiermit an Frau E.N. und die letztere übernimmt von den ersteren:

a) die den Übergebern je zu einer Hälfte gehörige Liegenschaft Einlagezahl 1223 Grundbuch X.Y., bestehend aus dem Grundstück 1059/2 Baufläche - sonstige mit dem darauf errichteten Haus H. 14, in den derzeit dafür festgelegten Grenzen
b) das bestehende, nicht registrierte, in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechtes geführte Gastgewerbeunternehmen mit dem Standort in L., H. 14, mit all seinen Aktiven und auch mit seinen Passiven, laut Status zum Übergabetag des Wirtschaftstreuhänders N.B. in L.,

in dem gegenwärtigen Zustand, samt allen Bestandteilen sowie dem rechtlichen und dem tatsächlichen Zubehör und mit allen Rechten und Vorteilen, wie diese die Übergeberseite bisher besaß und benützte oder wie sie diese doch zu besitzen und zu benützen berechtigt war, im Nachfolgenden jeweils kurz "Vertragsobjekt" genannt.

Über die nicht mit übergebenen Fahrnisse haben die Vertragsparteien das Einvernehmen her-

gestellt und verzichten auf deren Verzeichnung in diesem Vertrag (insbesondere wird der Personenkraftwagen Marke Mercedes zurück behalten).

.....

2. Gegenleistung

Als Entgelt verpflichtet sich die Übernehmerseite zur Zahlung von folgenden monatlichen Geldbeträgen an:

- a) den Bw.: 10.000,00 S,
- b) D.M.: 15.000,00 S

je als hiermit festgelegte monatliche Versorgungsrenten jeweils im Vorhinein an den ersten drei Tagen eines Monates, abzugsfrei, über Wunsch der berechtigten Seite entweder bar oder im Wege eines Dauerauftrages auf ein dafür bekannt zu gebendes Konto.

Dies beginnend mit 1. Jänner 1992 monatlich im Voraus bei fünf Tagen Respiro.

Die monatlichen Geldbeträge sind hiermit wertgesichert. Als Maß zur Berechnung der vereinbarten Wertsicherung dient der vom österreichischen statistischen Zentralamt monatlich verlautbarte "Verbraucherpreisindex 1986" oder ein an seiner Stelle tretender Index.

Schwankungen der Indexzahl nach oben oder unten bis ausschließlich 5 % bleiben unberücksichtigt.

Die Änderungen sind stufenweise jeweils in gleicher Höhe, ausgehend von der Indexzahl des Monates des Vertragsabschlusses zu berücksichtigen.

Sollte die Übergeberin, D.M., vor dem Übergeber, Bw., versterben, so erhöht sich die an ihn zu leistende monatliche Leibrente von 10.000,00 S um 5.000,00 S auf 15.000,00 S, zuzüglich der vereinbarten Wertsicherung.

Sonstige Leistungen der Übernehmerseite an die Übergeberseite oder an Dritte werden jedoch nicht vereinbart, insbesondere kein Wohnrecht und kein Naturalausgedinge; auch keine Eigentumsbeschränkung.

.....

4. Besitzübergang

Die Übergabe und die Übernahme des Vertragsobjektes in den tatsächlichen Besitz und Genuss der Übernehmerseite erfolgt mit 31. Dezember 1991, 24.00 Uhr.

.....

5. Haftungsbestimmungen

.....

Dieser Betrieb geht mit allem Aktiven und Passiven über, jedoch nur soweit es im Punkt 1. vorgesehen ist.

Die Übernehmerseite tritt in die bestehenden Dienstverhältnisse und Abfindungsverbindlichkeiten somit ein.

.....

9. Hinweise

Beide Vertragsseiten erklären hiermit ausdrücklich, dass ihnen der Wert des Vertragsobjektes bekannt ist und sie mit der bedungenen Gegenleistung einverstanden sind, Leistung sowie Gegenleistung ihrem Willen entsprechen.

....."

Mit 15. Oktober 1999 wurde die Einkommensteuererklärung für 1998, das Berufsjahr, eingereicht. Darin wurden keinerlei Einkünfte – abgesehen von denen aus nichtselbständiger Arbeit - des Bw. erklärt.

Mit Schreiben vom 4. Februar 2000 wurde folgendes durch den Bw. mitgeteilt:

Im Zusammenhang mit der eingereichten Steuererklärung und der geänderten steuerlichen Beurteilung der Rentenzahlungen, welche E.N. an ihren Vater zu zahlen habe, werde mitgeteilt:

Im Zeitpunkt 27. Dezember 1991, dem Tag des Abschlusses des Übergabevertrages und der vereinbarten Rentenzahlungen ergäbe sich:

a	für die Rentenzahlungen an den Bw. ein Jahresbetrag von 120.000,00 S multipliziert mit dem Faktor der Lebenserwartung 16,41 insgesamt	1,969.200,00 S
b	für D.M. ein Jahresbetrag von 180.000,00 S multipliziert mit dem Faktor der Lebenserwartung 28,23 insgesamt	5,081.400,00 S
	somit ergibt sich eine Gesamtleistung von	7,050.600,00 S

Diesen Berechnungen seien die Rententabellen nach der Sterbetafel 1980/82 für Österreich herausgegeben von Bernhard Lindmeier und Hans Musger zu Grunde gelegt worden. Der Wert des übergebenen Betriebsvermögens werde hinsichtlich des Gebäudeanteiles rückblickend mit gerundet 2.000.000,00 S und hinsichtlich der sonstigen Vermögensgegenstände mit 1.600.000,00 S angegeben, woraus sich ein Teilwert für den übernommenen Betrieb in Höhe von rund 3.600.000,00 S ergäbe.

Die übernommene Belastung auf Grund der Rentenverpflichtung zeige eindeutig, dass es sich hier um keine Gegenleistung handeln könne, da die von E.N. übernommene Verpflichtung wesentlich höher sei, als der übernommene Vermögenswert. Daher sei die Rente als

steuerlich nicht zu berücksichtigende Versorgungsrente anzusehen. Aus diesem Grunde sei in der Einkommensteuererklärung von 1998 sowohl beim Bw., als auch bei dessen Gattin und letztlich bei E.N. eine Änderung bei der steuerlichen Berücksichtigung vorgenommen worden.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 15. Februar 2000 wurde der Bw. durch die Abgabenbehörde erster Instanz aufgefordert, folgende Fragen zu beantworten:

Grundsätzlich sei anzumerken, dass bei Rentenvereinbarungen aus Anlass der Übertragung von Betrieben oder Teilbetrieben (außerbetriebliche Versorgungsrente gemäß § 18 Abs. 1 Z 1 bzw. § 29 Z 1 EStG 1988) durch das Steuerreformgesetz 2000 keine Änderung der bisherigen Beurteilung eingetreten sei. Diese besitze zu dem erst ab der Veranlagung 2000 Gültigkeit.

Eine außerbetriebliche Versorgungsrente liege demnach vor, wenn der versicherungsmathematische Wert des wiederkehrenden Bezuges keine angemessene Gegenleistung für die Übertragung des Betriebes darstelle. Dies sei dann anzunehmen, wenn der versicherungsmathematisch kapitalisierte Rentenbarwert bezogen auf den Wert des übertragenen Betriebsvermögens mehr als 125 % aber nicht mehr als 200 % betrage und eine subjektive Versorgungsabsicht vorliege (nahe Angehörige, kein Irrtum über den Wert).

In diesem Falle seien die vom Rechtsnachfolger geleisteten Renten bei ihm als Sonderausgaben abzuziehen, die vom Rechtsvorgänger vereinnahmten Renten seien bei ihm als Einkünfte im Sinne des § 29 Z 1 EStG 1988 anzusetzen.

Da im vorliegenden Fall nach eigenen Berechnungen der kapitalisierte Wert der Rentenzahlungen circa 195 % des Wertes des übergebenen Betriebes betrage, liege eine Versorgungsrente im Sinne der obigen Ausführungen vor und sei daher im Rahmen der sonstigen Einkünfte anzusetzen.

Es werde daher ersucht, die Höhe der 1998 erhaltenen Rentenleistungen bekannt zu geben, sowie allfällige Ergänzungen (Sonderausgaben etc.) zur Steuererklärung nach zu reichen.

Mit Schreiben vom 27. März 2000 wurde wie folgt geantwortet:

Der Bw. hätte im Kalenderjahr 1998 Rentenzahlungen von 90.000,00 S erhalten.

Sonderausgaben seien im Betrag von 40.000,00 S angefallen.

Den Ausführungen der Abgabenbehörde erster Instanz im Schreiben vom 15. Februar 2000 könne nicht gefolgt werden. Die Lösung der Rechtsfrage werde dem Berufungsverfahren vorbehalten bleiben müssen.

Mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1998 vom 10. April 2000 wurden als sonstige Einkünfte 90.000,00 S angesetzt, Sonderausgaben mit 40.000,00 S berücksichtigt.

Dieser Bescheid wurde wie folgt begründet:

Grundsätzlich sei anzumerken, dass bei Rentenvereinbarungen aus Anlass der Übertragung von Betrieben oder Teilbetrieben (außerbetriebliche Versorgungsrente gemäß § 18 Abs. 1 Z 1 bzw. § 29 Z 1 EStG 1988) durch das Steuerreformgesetz 2000 keine Änderung der bisherigen Beurteilung eingetreten sei. Diese besitze zu dem erst ab der Veranlagung 2000 Gültigkeit.

Eine außerbetriebliche Versorgungsrente liege demnach vor, wenn der versicherungs-mathematische Wert des wiederkehrenden Bezuges keine angemessene Gegenleistung für die Übertragung des Betriebes darstelle. Dies sei dann anzunehmen, wenn der versicherungs-mathematisch kapitalisierte Rentenbarwert bezogen auf den Wert des übertragenen Betriebsvermögens mehr als 125 %, aber nicht mehr als 200 % betrage und eine subjektive Versorgungsabsicht vorliege (nahe Angehörige, kein "Irrtum" über den Wert).

In diesem Fall seien die vom Rechtsnachfolger geleisteten Renten bei ihm als Sonderausgaben abzuziehen, die vom Rechtsvorgänger vereinnahmten Renten seien bei ihm als Einkünfte im Sinne des § 29 Z 1 EStG 1988 anzusetzen.

Da im vorliegenden Fall nach eigenen Berechnungen der kapitalisierte Wert der Rentenzahlungen circa 195 % des Wertes des übergebenen Betriebes betragen würde, liege eine Versorgungsrente im Sinne der obigen Ausführungen vor und sei daher im Rahmen der sonstigen Einkünfte anzusetzen.

Binnen offener Frist wurde gegen obigen Bescheid Berufung eingebracht mit im Wesentlichen folgender Begründung:

Es werde beantragt, bei der Einkommensteuerveranlagung für 1998 entsprechend dem gestellten Antrag, die Rentenzahlung als außerbetriebliche Versorgungsrente anzuerkennen und aus den zu versteuernden Einkünften auszuscheiden. Auf Grund der aktuelleren Leibrententafel (Peter Lindmeier-Hans Musger 1990/1992) ergäbe sich unter Hinweis auf das Schreiben vom 4. Februar 2000 eine Gesamtleistung der Tochter des Bw. von 7.593.000,00 S. Bezogen auf den Teilwert des übernommenen Betriebes ergäbe sich eine Mehrleistung von 211 %. Eine Berechnung würde der Berufung beiliegen.

Beigelegt wurde folgende Berechnung:

Rentenleistungen

für den Bw.		Gegenleistung	Prozent
Alter am 27.12.1991	60 Jahre		
monatliche Rente	10.000		

Barwertfaktor	18,02	2,162.400	
für D.M.			
Alter am 27.12.1991	51 Jahre		
monatliche Rente	15.000		
Barwertfaktor	30,17	5,430.600	
Gesamtleistung		7,593.000	211,00
Teilwert des übernommenen Betriebes		3,600.000	100,00

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15. März 2001 wurde obige Berufung durch die Abgaben-

behörde erster Instanz als unbegründet abgewiesen. Dies wurde wie folgt begründet:

Der Übergabevertrag mit der Tochter des Bw. sei am 27. Dezember 1991 abgeschlossen

worden. Seit der Veranlagung 1992 würden sonstige Einkünfte mit dem Vermerk "Versor-

gungsrente N.E." erklärt werden. Im Jahr 1998 hätte der Bw. keine sonstigen Einkünfte

erklärt. Im Jahr 1998 hätte er Rentenzahlungen in der Höhe von 90.000,00 S erhalten.

Im Zuge eines Vorhalteverfahrens sei eine Berechnung auf Grund von Rententabellen nach
der Sterbetafel vorgelegt und erläutert worden, dass die Rente als steuerlich nicht zu berück-
sichtigende Versorgungsrente anzusehen sei.

In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 werde nun beantragt, die
Rentenzahlung als außerbetriebliche Versorgungsrente anzuerkennen und aus den zu
versteuernden Einkünften auszuscheiden. Der Berufung sei eine geänderte Berechnung der
Rentenleistung beigelegt worden.

Renten, die anlässlich der Übertragung von Betrieben oder Liegenschaften insbesondere
zwischen nahen Verwandten vereinbart werden würden und bei denen die Rentenver-
pflichtung kein angemessenes, echtes Entgelt (Kaufpreis) darstelle, seien Versorgungsrenten.
Eine außerbetriebliche Versorgungsrente liege vor, wenn der versicherungsmathematische
Wert des wiederkehrenden Bezuges keine angemessene Gegenleistung für die Übertragung
des Betriebes darstelle. Dies sei dann anzunehmen, wenn der versicherungsmathematisch
kapitalisierte Rentenbarwert bezogen auf den Wert des übertragenen Betriebsvermögens
mehr als 125 % aber nicht mehr als 200 % (bzw. weniger als 75 %) betrage und eine
subjektive Versorgungsabsicht vorliege.

In diesem Fall seien die vom Rechtsnachfolger geleisteten Renten bei ihm als Sonderausgaben
abzuziehen, die vom Rechtsvorgänger vereinnahmten Renten seien bei ihm ab dem ersten

Empfang als Einkünfte im Sinne des § 29 Z 1 EStG anzusetzen.

Vorweg würde erwähnt sein, dass 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 sichergestellt worden sei, dass das in der Rechtsprechung bereits vor Jahrzehnten herausgearbeitete Instrument der Versorgungsrente im Zusammenhang mit der Übertragung betrieblicher Einheiten beibehalten werde. Durch diese ausdrückliche gesetzliche Umschreibung der außerbetrieblichen Versorgungsrente werde die bisherige Form der Rentenbesteuerung beibehalten, sodass sich keine Änderungen ergeben würden.

Grundsätzlich würden Renten eingeteilt in Kaufpreisrenten, Versorgungsrenten, Unterhaltsrenten und sonstige Renten. Da die einzelnen Rentenformen einer unterschiedlichen steuerlichen Behandlung unterliegen würden, müssten sie entsprechend abgegrenzt werden. Dazu müsse die Rente zunächst bewertet werden. Dies erfolge dadurch, dass dem Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes (bei Privatvermögen dem gemeinen Wert, bei Betriebsvermögen dem Teilwert) der nach versicherungsmathematischen Grundsätzen kapitalisierte Rentenwert gegenübergestellt werde.

Für die Beurteilung, ob eine Gegenleistungsrente oder eine Versorgungsrente vorliege, seien der Übergabevertrag sowie die Verhältnisse im Zeitpunkt der Übergabe maßgebend. Es sei davon auszugehen, dass der Übergabevertrag sowie die maßgebenden Verhältnisse vom Bw. im Jahr 1992 bei dieser Beurteilung berücksichtigt worden seien. Und wie aus den Einkommensteuererklärungen 1992 bis 1997 hervor gehe, seien die Rentenzahlungen als Versorgungsrente eingestuft worden. Dies sei auch durch die Berechnung des Bw. vom 4. Februar 2000 bestätigt worden.

Der der Berufung beigelegten Neuberechnung sei daher keine Bedeutung beizumessen. Da der Bw. im Jahr 1992 selbst zu der Auffassung gelangt wäre, dass eine Versorgungsrente vorliege und diese auch von ihr seit diesem Zeitpunkt der Einkommensteuer unterworfen worden sei und sich im Jahr 1998 keine Änderung der Form der Rentenbesteuerung ergeben hätte, könne die Berufung nur insoweit bestätigt werden, dass die Rentenzahlungen sowie in den Vorjahren als außerbetriebliche Versorgungsrente anerkannt werden würden, jedoch mit der Konsequenz, dass außerbetriebliche Versorgungsrenten ab dem ersten Empfang – also ab dem Jahr 1992 – Einkünfte gemäß § 29 Z 1 EStG darstellen würden. Sowohl in der Rechtslage als auch in der Frage des Sachverhaltes seien keine Änderungen eingetreten.

Mit Schreiben vom 9. April 2001 wurde der Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz eingereicht.

Ergänzend würde teilweise die Berufungsausführung dahingehend korrigiert werden, dass im

Rechtsmittelbegehren bei der Terminologie stets die "Unterhaltsrente" gemeint gewesen wäre, wie dies auch im Begleittext zur Steuererklärung 1998 angeführt worden sei. Nach Präzisierung dieser Terminologie komme der der Berufung beigelegten Neuberechnung vom 10. Mai 2000 entscheidende Bedeutung zu, weil diese Berechnung in der Eingabe vom 4. Februar 2000 korrigiert worden sei.

Die Korrekturen seien notwendig, wenn alle das zu berechnende Ergebnis beeinflussenden Parameter Berücksichtigung finden würden.

In den Jahren 1992 bis 1997 wurden vom Bw. jeweils die Rentenzahlungen unter dem Titel Versorgungsrente als sonstige Einkünfte erklärt.

Am 20. April 2001 wurde obige Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Am 11. Juni 2001 erging durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz folgender Ergänzungsauftrag an den Bw., die angeführten Fragen zu beantworten bzw. angeforderte Unterlagen nach zu reichen:

1. Der am 27. Dezember 1991 geschlossene Übergabevertrag, auf dem die gegenständlich Rentenverpflichtung basiere, sei einzureichen.
2. Soweit die Antworten zu folgenden Fragen nicht aus dem Übergabevertrag zu entnehmen seien:
Sei eine Verzinsung der Rentenzahlungen bzw. eine Wertsicherungsklausel vereinbart worden? Wie seien die Zahlungsmodalitäten vereinbart worden (jährlich, halbjährlich, monatlich; vorschüssig oder nachschüssig) bzw. wie sei die Auszahlung jeweils vorgenommen worden?
3. Wodurch ergäbe sich die unterschiedliche Höhe der in den Jahren seit Übergabe ausbezahlten Beträge beim Bw. und seiner Gattin?
4. Die eingereichten Berechnungen seien zu konkretisieren, vor allem im Hinblick auf die angewendeten Faktoren, mit denen die Jahresrentenleistung jeweils multipliziert worden sei. Hingewiesen werde darauf, dass für das Jahr 1991 bzw. 1992 nach Sitz, Tabellen zur Kapitalisierung von Leibrenten, 2. Auflage, Linde, von der österreichischen Sterbetafel 1980/82 auszugehen sei.
5. Des Weiteren sei eine detaillierte Berechnung des Verkehrswertes des übergebenen Betriebes einzureichen, anhand deren das Ergebnis von 3,600.000,00 S nachvollziehbar

gemacht werde.

Mit Schreiben vom 21. August 2001 wurde wie folgt geantwortet:

1. In der Beilage würde eine Kopie des am 27. Dezember 1991 abgeschlossenen Übergabevertrages übergeben werden, auf welchem die gegenständliche Rentenverpflichtung basiere.
2. Art und Umfang (Verzinsung, Zahlungsmodalitäten) hinsichtlich der Rentenleistungen würden sich aus beiliegendem Vertrag ergeben.
3. In Folge der schlechten Ertragslage des Unternehmens und der übernommenen hohen Belastungen (Bankkredite) wäre aus wirtschaftlichen Gründen die Einhaltung der vereinbarten Rentenzahlungen in Höhe und Anzahl für Frau E.M. nicht mehr möglich gewesen. Die von Frau E.M. verausgabten und von den Ehegatten Bw. und D.M. vereinahmten Rentenleistungen würden sich korrespondierend aus den eingereichten Einkommensteuererklärungen bzw. Abgabenbescheiden ergeben.
4. Bei den eingereichten Berechnungen seien die Rentenbarwerte auf Grund der Sterbetafel 1990/1992 (herausgegeben von den Autoren Lindmeier-Musger) zu Grunde gelegt worden. Dass die Anwendung von Sterbetafeln der Jahre 1980/1982 zwingendes Recht sei, wenn der Übergabevertrag 10 Jahre später, hier am 27. Dezember 1991 abgeschlossen worden sei, könne nicht nachvollzogen werden – schon rein aus naturrechtlichen Grundsätzen – welche jedem Rechtsinstitut zu Grunde zu legen seien und somit auch dem Abgabenrecht. Damit sei die Verwendung zeitnaher Sterbetafeln gerechtfertigt.
5. Hinsichtlich des Verkehrswertes des übergebenen Betriebes würde eine Berechnung beiliegen und es würde ergänzt werden, dass diese Berechnung auf Grund allgemeiner Berechnungsgrundsätze aufgestellt worden sei.

Beigelegt wurde der bereits oben zitierte Übergabevertrag.

Weiters wurde folgende Ermittlung des Teilwertes des übernommenen Betriebes beigelegt:

Vermögenswerte

Anlagevermögen

bebautes Grundstück	2,449.800
---------------------	-----------

Betriebsausstattung	834.364	3,284.164
---------------------	---------	-----------

Umlaufvermögen

Hilfstoffe	24.954
------------	--------

Warenvorräte	82.191
--------------	--------

Sonstige Forderungen	75.599
----------------------	--------

Kassenbestand	42.935	225.679
---------------	--------	---------

Schulden

Rückstellungen

für Abfertigungen	241.951
-------------------	---------

sonstige	54.900	296.851
----------	--------	---------

Verbindlichkeiten

Bankschulden	329.199
--------------	---------

Lieferverbindlichkeiten	149.652
-------------------------	---------

Sonstige Verbindlichkeiten	694.458	1,173.309
----------------------------	---------	-----------

Teilwert des Betriebes	2,039.683
-------------------------------	------------------

Kontrollsumme	3,509.843	3,509.843
---------------	-----------	-----------

Sachwertverfahren

Summen

1. Bodenwert

Größe in m ²	370
-------------------------	-----

Preis je m ²	2.800	1,036.000
-------------------------	-------	-----------

Abschlag wegen	10	-103.600
----------------	----	----------

Minderausnutzung		
------------------	--	--

in %		
------	--	--

				932.400	932.400
2. Bauwert des Gebäudes					
Neubauwert	Größe in m ²		562		
	Preis je m ²		18.000		10,116.000
Wertminderungen wegen	Baumängel	15,00 %	1,517.400	-1,517.400	
	Alter (1870)	60,00 %	6,069.600	-6.069.600	
	Lageverhältnisse	10,00 %	1,011.600	-1,011.600	1,517.400
4. Sachwert der Liegenschaft					2,449.800
9. Verkehrswert der Liegenschaft					2,449.800

Mit weiterem Ergänzungsvorhalt vom 29. Oktober 2001 wurde der Bw. aufgefordert, folgende Fragen zu beantworten bzw. Unterlagen einzureichen:

Bei Übertragung eines Betriebes gegen Rente sei vorerst eine Einstufung der Rente vorzunehmen. Dies geschehe dadurch, dass der versicherungsmathematische Barwert der Rente mit dem gemeinen Wert des übergebenen Betriebes verglichen werde. Dies jedoch jeweils zum Stichtag der Übergabe, im gegenständlichen Fall dem 31. Dezember 1991 (siehe auch Stoll, Rentenbesteuerung, 4. Auflage, Rz. 66 ff). Der versicherungsmathematische Barwert der Rente zu den jeweiligen Bilanzstichtagen sei lediglich für den bilanziellen Ansatz der Rentenverbindlichkeit wesentlich (bei Vorliegen einer Kaufpreisrente).

A. Versicherungsmathematischer Barwert der Rente

Bei Berechnung des Barwertes zum Übergabestichtag sei für die Errechnung der Wahrscheinlichkeit von den zuletzt veröffentlichten Sterbetafeln auszugehen (siehe auch ARD 5086/26/99). Im gegenständlichen Fall handle es sich um die allgemein als Sterbetafeln 1980/82 bezeichneten (siehe auch Franz Sitz, Tabellen zur Kapitalisierung von Leibrenten, Seite 5 ff).

1. Verbundene Rente:

Für die verbundene Rente (15.000,00 S für D.M. und Übergang von 5.000,00 S an den Bw.) ergäbe sich folgende Berechnung bei einer Verzinsung von 4 %:

Barwertfaktor D.M., 51 Jahre:	16,880620
-------------------------------	-----------

Barwertfaktor Bw., 60 Jahre:	11,874870
Minusfaktor axy	-14,185456
ergäbe:	-2,310586

Der Faktor axy ergäbe sich aus dem Altersunterschied von 9 Jahren.

Da ein Drittel der ursprünglichen Rente von 15.000,00 S an den Bw. im Todesfall von D.M. weitergegeben werde, sei der Faktor axy zu dritteln.

Es ergäbe sich somit ein neuer Faktor axy von -0,77019533 der summiert mit dem Barwertfaktor von D.M. einen endgültigen maßgeblichen Barwertfaktor von 16,1104247 ergäbe.

Multipliziert mit der Jahresrente von 180.000,00 S ergäbe sich daher ein Rentenbarwert von 2.899.876,44 S.

2. Rente Bw.:

Für die Rente von 10.000,00 S monatlich ergäbe sich bei einem Zinssatz von ebenfalls 4 % folgende Berechnung:

ax	11,87487
Rente pro Jahr 120.000,00 S	120.000,00

Dies ergäbe einen versicherungsmathematischen Rentenbarwert von 1.424.984,40 S.

In Summe ergäbe sich demnach ein versicherungsmathematischer Rentenbarwert von 4.324.860,84 S.

B. Teilwert des übernommenen Betriebes

Die Bewertung des Betriebes hätte zum Übergabestichtag zu erfolgen. Es seien daher die in der Bilanz zum 31. Dezember 1991 zu findenden Bilanzansätze zu Grunde zu legen.

Die von der Bw. gewählte Berechnungsmethode gehe jedoch nur teilweise von den laut der eingereichten Bilanz ausgewiesenen Beträgen aus. Die Warenvorräte wären demnach mit 119.223,00 S bewertet, die Rückstellung für Abfertigungen liege bei Null.

Selbst bei Verwendung des eingereichten Rechenschemas und vorläufiger Ausklammerung der Frage der Bewertung des Anlagevermögens – aus verwaltungsökonomischen Gründen werde vorerst auf die Anfertigung eines Gutachtens verzichtet – würde sich ein Teilwert von 2.318.666,00 S ergeben.

Es sei zu den Berechnungen unter A. und B. Stellung zu nehmen.

Mit Schreiben vom 29. Jänner 2002 wurde wie folgt geantwortet:

- a) Versicherungsmathematischer Barwert der Rente:

Es könnte nicht nachvollzogen werden, dass sich bei der Ermittlung des Rentenbarwertes für D.M. eine Reduzierung des Barwertfaktors ergäbe, da die Lebenserwartung der von D.M. über derjenigen des Bw. liege.

- b) Der Ansatz eines Abzinsungsfaktors von 4 % lasse die im Vertrag vereinbarte Wertsicherung unberücksichtigt. Im Schreiben des Bw. sei sie daher bei der Berechnung der Rentenleistungen von E.N. von einer Saldierung der Verzinsung mit der eintretenden Wertsicherung und daher von den nicht abgezinsten Jahren an Lebenserwartung ausgangen.
- c) Beim Ausweis der Warenvorräte sei leider der Wert vom 31. Dezember 1992 angegeben worden. Deshalb sei eine Korrektur, wie im Vorhalt aufgelistet, auf 119.223,00 S vorzunehmen.
- d) Die den Bw. und D.M. betreuende ehemalige Steuerberatungsgesellschaft hätte bis einschließlich 31. Dezember 1991 keine Abfertigungsrückstellung ausgewiesen. Da auf Grund des beschäftigten Personals und der sich aus den gesetzlichen Bestimmungen ergebenden Abfertigungsansprüche eine finanzmathematische Ermittlung der Abfertigungsverpflichtung zur Feststellung der Verbindlichkeiten des Unternehmens notwendig gewesen wäre, aber auch die exakten Daten der Ansprüche zum 31. Dezember 1991 derzeit nicht mehr zurück gegriffen werden könne, sei der Betrag vom 31. Dezember 1992 gewählt worden und mit 241.951,00 S angesetzt worden.

Am 4. Juni 2004 wurde durch die Amtspartei ein Kurzgutachten über den Wert der gegenständlichen Liegenschaft zum 1. Jänner 1992 eingereicht. Dieses lautet wie folgt:

A) Grundstücke - Vergleichswert				
01) Grundstück	Fläche:	370 m ²		
	Schätzwert/m ² :	7.000,00		
	Zu/Abschläge:	0 %		
			Schätzwert	2.590.000,00
			:	

		Summe Grundstücke 1:	2,590.000,00
B) Gebäude - Sachwerte			
01) Gebäude			
	Abmaße:		
	Bruttogeschoßfläche:	562 m ²	
	Neuherstellungswert/m ² :	18.000,00	
	Abschreibung für Abnutzung:	50 %	
	Sonstige Abschläge:	8 %	
		Schätzwert:	4,299.300,00
		Summe Gebäudesachwert:	4,299.300,00
C) Rohertragsermittlung			
01) EG			
	Nutzfläche:	256 m ²	
	Erzielbare Miete/m ² :	130,00	
		Bruttoertrag:	33.280,00
02) Wohnung			
	Nutzfläche:	256 m ²	
	Erzielbare Miete/m ² :	70,00	
		Bruttoertrag:	17.920,00
		Summe Bruttoerträge:	51.200,00
D) Liegenschaft - Ertragswert			
Jahresrohertrag			614.400,00
Liegenschaftszinssatz:	6,0 %		

Bewirtschaftungskosten:	27 % von 614.400,00	165.888,00	
Verzinsung Boden:	6 % von 2.590.000,00	155.400,00	
Reinertrag Gebäude:			293.112,00
Wirtschaftliche Restnutzungsdauer:	40 Jahre		
Kapitalisierungsfaktor:	15,046		
Ertragswert Gebäude:			4.410.250,00
	+ Bodenwert 1:	2.590.000,00	
	+ Bodenwert 2:	0,00	
Ertragswert:			7.000.250,00
E) Verkehrswert			
Sachwert:	6.889.300,00	X	0 %
Ertragswert:	7.000.250,00	X	100 %
Verkehrswert:			7.000.000,00

Am 14. Juni 2004 wurde durch den Senat folgender Ergänzungsvorhalt an den Bw.

abgefertigt:

1.	Im Rahmen des Parteiengehörs werde dem Bw. das Gutachten zum 1. Jänner 1992 des Fachbereiches, eingereicht durch die Amtspartei am 4. Juni 2004, übermittelt.
2.	Der Senat gehe von folgendem Sachverhalt aus:
	<u>Teilwert des Betriebes</u>
	Wie bereits von Seiten des Bw. anerkannt mit Schreiben vom 29. Jänner 2002 werde der angesetzte Warenvorrat um 37.032,00 S erhöht. Ausgehend von der eingereichten Berechnung ergebe sich vorläufig ein Wert des Betriebes von 2.076.715,00 S. Das durch die Amtspartei eingereichte Gutachten könne laut Auskunft der Amtspartei

	<p>bei Bedarf auch in Worten ausgeführt werden.</p> <p>Der Senat gehe von den Werten laut diesem Gutachten aus, da die Verkehrswertermittlung weitaus detaillierter und umfangreicher vorgenommen worden sei im Gegensatz zu dem vom Bw. eingereichten Berechnungsblatt.</p> <p>Würden die Werte nach dem durch die Amtspartei eingereichten Gutachten vom Bw. angezweifelt werden, so werde er aufgefordert, ein detailliertes Gutachten einzureichen, das die von ihr vertretenen Werte untermauert.</p> <p>Zudem sei der Senat der Ansicht, dass – mit Hinweis auf § 4 Abs. 1 EStG 1988 und auf das Erkenntnis des VwGH vom 13.3.1991, 90/13/0077, - der als Gegenleistung anteilig für Grund und Boden gezahlte Rentenanteil gemäß § 29 Z 1 EStG 1988 zu versteuern sei. Die Aufteilung der Rentenverpflichtung auf Grund und Boden einerseits und Betrieb andererseits hätte laut Erkenntnis des VwGH vom 15.4.1980, 3259/79, nach den Teilwerten zu erfolgen.</p> <p>Vorgeschlagen wird – an Hand der eingereichten Teilwertberechnung und des vorgelegten Gutachtens – folgende Vorgangsweise:</p>																																							
	<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="3">Teilwert ohne Grund und Boden</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Gebäude</td><td>4.410.000,00 S</td><td></td></tr> <tr> <td>Betriebsausstattung</td><td>834.364,00 S</td><td></td></tr> <tr> <td>Hilfsstoffe</td><td>24.954,00 S</td><td></td></tr> <tr> <td>Warenvorräte</td><td>119.223,00 S</td><td></td></tr> <tr> <td>So.Forderungen</td><td>75.599,00 S</td><td></td></tr> <tr> <td>Kassenbestand</td><td>42.935,00 S</td><td>5.507.075,00 S</td></tr> <tr> <td>Abfertigungsrückstellung</td><td>-241.951,00 S</td><td></td></tr> <tr> <td>So.Rückstellungen</td><td>-54.900,00 S</td><td></td></tr> <tr> <td>Bankschulden</td><td>-329.199,00 S</td><td></td></tr> <tr> <td>Lieferverbindlichkeiten</td><td>-149.652,00 S</td><td></td></tr> <tr> <td>So.Verbindlichkeiten</td><td>-694.458,00 S</td><td>-1.470.160,00 S</td></tr> <tr> <td></td><td></td><td>4.036.915,00 S</td></tr> </tbody> </table>	Teilwert ohne Grund und Boden			Gebäude	4.410.000,00 S		Betriebsausstattung	834.364,00 S		Hilfsstoffe	24.954,00 S		Warenvorräte	119.223,00 S		So.Forderungen	75.599,00 S		Kassenbestand	42.935,00 S	5.507.075,00 S	Abfertigungsrückstellung	-241.951,00 S		So.Rückstellungen	-54.900,00 S		Bankschulden	-329.199,00 S		Lieferverbindlichkeiten	-149.652,00 S		So.Verbindlichkeiten	-694.458,00 S	-1.470.160,00 S			4.036.915,00 S
Teilwert ohne Grund und Boden																																								
Gebäude	4.410.000,00 S																																							
Betriebsausstattung	834.364,00 S																																							
Hilfsstoffe	24.954,00 S																																							
Warenvorräte	119.223,00 S																																							
So.Forderungen	75.599,00 S																																							
Kassenbestand	42.935,00 S	5.507.075,00 S																																						
Abfertigungsrückstellung	-241.951,00 S																																							
So.Rückstellungen	-54.900,00 S																																							
Bankschulden	-329.199,00 S																																							
Lieferverbindlichkeiten	-149.652,00 S																																							
So.Verbindlichkeiten	-694.458,00 S	-1.470.160,00 S																																						
		4.036.915,00 S																																						
	<p>Der Teilwert des Grund und Bodens liege laut Gutachten bei 2.590.000,00 S. Ein Anteil von 61% (gerundet) der Rentenzahlungen entfalle daher auf den Betrieb, ein Anteil von</p>																																							

	39% auf Grund und Boden.																			
	Der obige Wert des Betriebes ohne Grund und Boden sei daher 61% des versicherungsmathematisch ermittelten Rentenbarwertes gegenüber zu stellen.																			
	<u>Rentenbarwert</u>																			
	Von folgenden Werten laut Sitz, Tabellen zur Kapitalisierung von Renten, 2.Auflage, Linde Verlag, werde ausgegangen:																			
	<u>Bw.:</u>																			
	Sterbetafeln 1980/82, Zinssatz 5,5%:																			
	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td></td><td style="text-align: center;">10,62562</td><td></td><td></td></tr> <tr> <td></td><td style="text-align: center;">-0,46719 (Unterjährigkeitsabschlag)</td><td></td><td></td></tr> <tr> <td style="text-align: center;">ax</td><td style="text-align: center;">10,15843</td><td style="text-align: center;">X 120.000,00 S</td><td style="text-align: center;">1,219.011,60 S</td></tr> </table>					10,62562				-0,46719 (Unterjährigkeitsabschlag)			ax	10,15843	X 120.000,00 S	1,219.011,60 S				
	10,62562																			
	-0,46719 (Unterjährigkeitsabschlag)																			
ax	10,15843	X 120.000,00 S	1,219.011,60 S																	
	Bei Anwendung eines Prozentsatzes von 4% würden sich 1,369.206,00 S ergeben. Bei Zugrundelegung der Sterbetafeln 1990/1992 würde sich bei 5,5% Zinssatz ein Wert von 1,290.775,20 S, bei einem Zinssatz von 4% ein Wert von 1,461.453,60 S ergeben.																			
	<u>D.M.:</u>																			
	Sterbetafeln 1980/1982, Zinssatz 5,5%:																			
	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: center;">ay</td><td style="text-align: center;">14.39269</td><td style="text-align: center;">14,39269</td><td></td></tr> <tr> <td style="text-align: center;">ax</td><td style="text-align: center;">10,62562</td><td style="text-align: center;">0,10105867</td><td></td></tr> <tr> <td style="text-align: center;">axy</td><td style="text-align: center;">-10,322444</td><td style="text-align: center;">-0,46719</td><td></td></tr> <tr> <td></td><td style="text-align: center;">0,303176</td><td style="text-align: center;">14,0265587</td><td style="text-align: center;">X 180.000,00 S 2,524.780,56 S</td></tr> </table>				ay	14.39269	14,39269		ax	10,62562	0,10105867		axy	-10,322444	-0,46719			0,303176	14,0265587	X 180.000,00 S 2,524.780,56 S
ay	14.39269	14,39269																		
ax	10,62562	0,10105867																		
axy	-10,322444	-0,46719																		
	0,303176	14,0265587	X 180.000,00 S 2,524.780,56 S																	
	Bei Anwendung eines Prozentsatzes von 4% würden sich 2,979.094,32 S ergeben. Bei Zugrundelegung der Sterbetafeln 1990/1992 würde sich bei 5,5% Zinssatz ein Wert von 2,599.968,48 S, bei einem Zinsatz von 4% ein Wert von 3,090.127,44 S ergeben.																			
	Zusammengefasst ergebe sich daher nach den oben angeführten																			

	Berechnungsmöglichkeiten ein Barwert von höchstens 4,551.581,04 S und wenigstens 3,743.792,16 S. Ausgehend von den oben berechneten 61% ergebe sich daher ein Höchstwert von 2,776.464,43 S und ein Niedrigstwert von 2,283.713,22 S.
	Beide Werte würden unter 75% des oben angeführten Wertes des Betriebes liegen, weshalb jedenfalls eine betriebliche Versorgungsrente vorliege. Beim Bw. und seiner Gattin als Empfänger seien daher die bezahlten Rentenbeträge als nachträgliche Betriebseinnahmen iSd § 32 Z 2 EStG 1988 steuerpflichtig.
	An die D.M. seien im Jahr 1998 150.000,00 S bezahlt worden. Davon seien 61%, somit 91.500,00 S folglich als Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzusetzen.
	An den Bw. seien im Jahr 1998 90.000,00 S bezahlt worden. Davon seien 61%, somit 54.900,00 S als Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzusetzen.
	Im Hinblick auf Grund und Boden: Der Senat gehe davon aus, dass wiederkehrende Bezüge im Sinne des § 29 Abs. 1 EStG 1988 vorliegen würden, sobald die ausbezahlten Beträge den anteiligen Rentenbarwert überschreiten würden. 39% des oben ermittelten Rentenbarwertes würden höchstens 1,775.116,61 S und wenigstens 1,460.078,94 S ergeben. In Summe seien laut Aktenlage in den Jahren 1992 bis 1998 bereits 1,935.000,00 S ausbezahlt worden, 39% davon würden 754.650,00 S ergeben. Der oben angeführte anteilige Rentenbetrag sei folglich noch nicht erreicht worden, weshalb eine Steuerpflicht iSd § 29 Abs. 1 EStG 1988 noch nicht entstanden sei.
	Es sei zu den obigen Ausführungen Stellung zu nehmen und gegebenenfalls eigene detaillierte Berechnungen einzureichen.

Dieser Ergänzungsvorhalt wurde durch den Bw. nicht beantwortet.

Die Ergänzungsvorhalte samt Antwortschreiben des Ermittlungsverfahrens durch den Senat wurden der Abgabenbehörde erster Instanz zur Stellungnahme übermittelt. Von einer solchen wurde jedoch Abstand genommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wie auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 9.3.1982, 81/14/0104, ausführt, ist zur steuerlichen Einordnung einer Rentenzahlung ein Vergleich des versicherungsmathematisch ermittelten Rentenbarwertes mit dem Wert des übertragenen Vermögens vorzunehmen.

Der maßgebliche Wert des übertragenen Betriebes wurde im Ergänzungsvorhalt vom 14. Juni 2004 mit 4.036.915,00 S berechnet.

Dieser basiert auf einem durch die Amtspartei eingereichten Gutachten, welches den Wert des Grund und Bodens und des auf der gegenständlichen Liegenschaft befindlichen Gebäudes darlegt. Der Senat geht von den darin befindlichen Werten aus, weil jenes im Gegensatz zu der durch den Bw. eingereichten Aufstellung umfangreicher und detaillierter sowohl eine Berechnung des Sachwertes, als auch eine des Ertragswertes vornimmt.

Verwiesen wird auch darauf, dass der Bw. keinerlei Stellungnahme zum nun angewendeten Gutachten eingereicht hat. Auch – trotz Aufforderung – wurde vom Einreichen eines weiteren Gutachtens Abstand genommen.

Mit Verweis auf die Erkenntnisse des VwGH vom 13.3.1991, 90/13/0077, und vom 15.4.1980, 3259/79, wurde eine Berechnung des Betriebswertes ohne Grund und Boden vorgenommen. Auch zur Teilwertaufteilung von 61% zu 39% wurde durch den Bw. nichts hinzugefügt, weshalb diese auch übernommen worden ist.

Als Wert des übertragenen Betriebes werden daher 4.036.915,00 S angesetzt.

Auch die durch den Senat vorgenommene Berechnung des versicherungsmathematisch ermittelten Rentenbarwertes wurde durch den Bw. nicht kommentiert.

Dass der Rentenbarwert keiner Verzinsung unterliegen soll, da diese mit der vereinbarten Wertsicherung auszugleichen sei, kann nicht nachvollzogen werden. Wie auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 30.6.1987, 86/14/0035, ausgeführt hat, kann vom wirtschaftlichen Zweck her betrachtet eine wertgesicherte Verpflichtung nicht mit einer Verpflichtung zur Bezahlung von Zinsen verglichen werden. Durch eine Wertsicherungsvereinbarung soll der Änderung von Geldwertverhältnissen Rechnung getragen werden, Zinsen stellen jedoch überwiegend den Ertrag eines zur Verfügung gestellten Kapitals dar.

Die vereinbarte Wertsicherung hindert den Ansatz von Zinsen nicht. Vielmehr wirkt sich diese bei den jährlich vereinnahmten bzw. bezahlten Beträgen aus (siehe auch das Erkenntnis des VwGH vom 16.12.1981, 13/1091/80). Der zum Übergabestichtag und somit zum Bewertungszeitpunkt errechnete Barwert der Rente, der zur Einstufung dient, kann wohl nicht einer ständigen Änderung unterliegen.

Auch wenn im Vertrag die Zinslosigkeit vereinbart worden ist, ist steuerrechtlich eine objektive, den Gegebenheiten entsprechende wirtschaftliche Größe zu berechnen. Dabei ist gleichgültig, ob ausdrücklich Zinsen vereinbart worden sind oder nicht. Wenn der Gläubiger auf die sofortige Tilgung verzichtet, so liegt in der Vereinnahmung der Teilleistungen nicht nur ein Kapitaltilgungsanteil, sondern auch ein Entgelt für die Kapitalnutzung durch den Rentenverpflichteten, demnach ein Zinsanteil (siehe auch Stoll, Rentenbesteuerung, 4.Auflage, Wien 1997, Rz 87).

Im Hinblick auf die Wahl des Zinsfusses bestehen keine ausdrücklichen steuerrechtlichen Vorschriften. Teilweise wird gemäß der allgemeinen steuerrechtlichen Bestimmung in § 14 Abs. 3 BewG 1955 von 5,5% ausgegangen.

Zum Teil wird jedoch auch ein Ansatz von 3,5% bzw. 4% als zulässig erachtet (siehe auch Stoll, Rentenbesteuerung, 4.Auflage, Wien 1997, Rz 98).

Vom Bw. wurde jeglicher Ansatz von Zinsen abgelehnt, zum konkret angewendeten Zinssatz im Hinblick auf die durch den Senat übermittelten Berechnungen wurde nicht Stellung genommen.

Der Senat sieht sich daher jedenfalls berechtigt, einen Zinssatz von 4% zur Anwendung zu bringen.

In Anlehnung an die mit Ergänzungsvorhalt übermittelten Berechnungen ergibt sich daher für die Zahlungen an den Bw. ein Wert von 1.369.206,00 S und an D.M. von 2.979.094,32 S, in Summe 4.348.300,32 S.

Auf Grund des Anteiles von 39% für Grund und Boden entfallen 61%, somit 2.652.463,20 S auf den übertragenen Betrieb.

Zur Einstufung der Rente ist vom Bewertungszeitpunkt Übergabestichtag bzw. Beginn der Rentenzahlung auszugehen (siehe auch das Erkenntnis des VwGH vom 26.1.1999, 98/14/0045).

Dabei sind die zu diesem Zeitpunkt zuletzt veröffentlichten Sterbetafeln anzuwenden.

Eine geänderte Einstufung der Rente je nach neuen veröffentlichten Sterbetafeln würde sich ad absurdum führen.

Im gegenständlichen Fall wurde jedoch bereits im Ergänzungsvorhalt an den Bw. dargestellt, dass sich auch bei Anwendung der Sterbetafeln 1990/1992 keine geänderte Einstufung ergeben würde. Der Einwand des Bw. geht folglich ins Leere.

Da der versicherungsmathematische Barwert der Rente unter 75% des Wertes des Betriebes liegt, ist von einer Versorgungsrente auszugehen (siehe auch das Erkenntnis des VwGH vom 28.4.1987, 86/14/0175). Leistung und Gegenleistung stehen daher in einem Missverhältnis

zueinander.

Wird aus Anlass der Übertragung betrieblichen Vermögens eine solche Rente vereinbart, steht der Versorgungszweck im Vordergrund und wird der Versorgungsgedanke aus betrieblichen Interessen erfüllt, spricht man insbesondere bei der Übertragung von leistungsintensiven Betrieben von einer betrieblichen Versorgungsrente.

Wesentlich ist einerseits, dass nicht der Übergang des Betriebsvermögens und dessen Wert den Ausschlag für die Zusage und die Höhe der eingeräumten Rente geben, sondern die finanzielle Hilfsbedürftigkeit des Übergebers (siehe auch Stoll, Rentenbesteuerung, 4. Auflage, Wien 1997, Rz 788 und 794).

Der Bw. bezog im Berufungsjahr Pensionseinkünfte in Höhe von lediglich 205.075,00 S, es kommt daher den Rentenzahlungen eindeutig Zuschussfunktion zu.

Weiters wird die Einstufung als betriebliche Versorgungsrente von der Betriebsstruktur abhängig gemacht. Vor allem dann, wenn die betriebliche Tätigkeit weniger vom Kapitaleinsatz als vom Arbeitseinsatz beherrscht ist, ist eine solche denkbar.

Betriebliche Versorgungsrenten werden dann angenommen, wenn die Rente eine Vergütung für die vom ehemaligen Inhaber früher dem Betrieb erbrachten Leistungen sein soll, durch die der Berechtigte zur Sicherung seines Lebensunterhaltes angemessen an den künftigen Erträgen des Unternehmens beteiligt werden soll (siehe auch Stoll, Rentenbesteuerung, 4. Auflage, Wien 1997, Rz 801).

Im gegenständlichen Fall handelt es sich um einen Gastgewerbebetrieb. Nach allgemeiner Lebenserfahrung kann die Tätigkeit in einem solchen wohl nur als arbeitsintensiv eingestuft werden. Persönlicher Einsatz und Engagement sowie die individuellen Beziehungen zu den Gästen sind wesentlich für den Erfolg des Betriebes.

Aus oben angeführten Gründen wurde auch im Ergänzungsvorhalt von einer betrieblichen Versorgungsrente ausgegangen. Die Einstufung wurde vom Bw. in keinster Weise kommentiert.

Der Senat geht folglich von einer betrieblichen Versorgungsrente aus, weshalb die Rentenzahlungen nachträgliche Betriebseinnahmen gemäß § 32 Z 2 EStG 1988 bilden.

An den Bw. sind im Jahr 1998 90.000 S bezahlt worden. Davon sind 61 %, somit 54.900,00 S als Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzusetzen.

Da die auf den Anteil Grund und Boden entfallenden Zahlungen den anteiligen Barwert der Rente noch nicht erreicht haben, ist eine Steuerpflicht iSd § 29 Abs. 1 EStG 1988 noch nicht entstanden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Linz, 12. Juli 2004