

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Ri in der Beschwerdesache Bf, Adresse, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamts S Lienz vom 19. März 2010, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (kurz: Bf) war als Gesellschafter-Geschäftsführer mit 76% und seine Ehegattin mit 24% am Stammkapital der K GmbH beteiligt.

Nach einer für das Jahr 2007 eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung teilte er dem Finanzamt auf Anfrage mit, dass er seit dem Jahr 2007 keine „geschäftlichen Bezüge“ sondern nur noch eine Pension beziehe. Daraufhin veranlagte das Finanzamt den Bf mit Einkommensteuerbescheid vom 17. Juni 2008 erklärungskgemäß.

Im Zuge einer im Jahr 2010 vom Finanzamt zunächst bei der K GmbH und in der Folge auch beim Bf durchgeführten Außenprüfung stellte der Prüfer fest, dass der Bf und seine Ehegattin ihre Anteile am Stammkapital der K GmbH im Jahr 2007 veräußert haben ohne einen Veräußerungsgewinn erklärt zu haben, wobei der Bf für seinen Anteil von 76% einen Veräußerungspreis von 201.020 € erzielt hat.

Unter Tz 1 des Prüfungsberichtes vom 22. März 2010 führte der Prüfer aus, es handle sich dabei um die Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung gemäß § 31 EStG, der daraus erzielte Veräußerungsgewinn sei daher steuerpflichtig; dem Bf stehe dafür allerdings der Hälftesteuersatz gemäß § 37 EStG 1988 zu.

Hinsichtlich der für diesen Anteil angefallenen Anschaffungskosten wurde festgehalten, der Bf habe seinen Anteil in zwei Etappen erworben. Im Jahr 1984 habe er einen Anteil am Stammkapital mit dem Nominalbetrag von 245.000 ATS (davon sei die Hälfte, somit 122.500 ATS eingezahlt gewesen) von Ferdinand K gegen Leistung einer monatlichen Versorgungsrente von 20.000 ATS netto (plus Wertsicherung) erworben. Diese Rente sei vom Bf in der Folge von Anbeginn als Sonderausgabe abgesetzt und von Ferdinand K als „Sonstige Einkünfte“ versteuert worden. Dies bedeute, dass die Leibrentenzahlungen von Anbeginn als Versorgungsrente angesehen worden seien, somit habe nach der im Jahr 1984 geltenden Rechtslage ein unentgeltlicher Erwerbsvorgang stattgefunden. Auf Grund des unentgeltlichen Erwerbes habe keine Anschaffung vorgelegen und der Bf habe somit die Anschaffungskosten seines Rechtsvorgängers fortzuführen.

Für eine rückwirkende Umdeutung dieser Rente im Jahr 2007 in eine Kaufpreisrente und somit in einen Anschaffungsvorgang im Jahr 1984 mit entsprechenden Anschaffungskosten in Höhe des Rentenbarwertes gemäß § 16 BewG bleibe kein Platz. Im Jahr 1985 habe der Bf von seiner Stammeinlage von 245.000 ATS einen Anteil von 120.000 ATS seiner Ehegattin geschenkt. Somit sei dem Bf eine Stammeinlage von 125.000 ATS verblieben, wovon nur die Hälfte (62.500 ATS) eingezahlt gewesen sei. Diese tatsächlich eingezahlte Stammeinlage stelle somit die Anschaffungskosten des Jahres 1984 dar und betrage umgerechnet 4.542,05 €.

Der zweite Erwerbsvorgang habe nach dem undatiertem Abtretungsvertrag - wie aus der Geschäftszahl zu schließen sei - im Jahr 1989 stattgefunden; nach den Angaben des Steuerberater hingegen im Jahr 1992. Dabei habe der Bf von Ferdinand K bzw. seiner Ehegattin Agnes K den restlichen Nominalbetrag von 255.000 ATS erworben, wovon ebenfalls nur die Hälfte (177.500 ATS) einbezahlt gewesen sei. Der Kaufpreis für diesen Stammanteil habe 550.000 ATS (39.970,06 €) betragen. Dieser Betrag stellt somit die Anschaffungskosten für den zweiten Erwerbsvorgang dar.

Die mit dem Anteilserwerb zusammenhängenden Anschaffungsneben- bzw. Werbungskosten (z.B. Vertragserrichtungskosten, etc.) seien geschätzt worden, da die entsprechenden Unterlagen auf Grund des bereits lange zurückliegenden Erwerbes nicht mehr hätten beigebracht werden können.

Der Prüfer errechnete somit einen steuerpflichtigen Gewinn aus der Beteiligungsveräußerung von 154.020 € (Veräußerungserlös von 201.020 € abzüglich der Anschaffungskosten von 4.542,05 € (1984) und 39.970,06 € (1989), sowie der geschätzten Anschaffungsnebenkosten von 2.487,89 €).

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und setzte in dem am 19. März 2010 im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen neuen Einkommensteuerbescheid für 2007 die Sonstigen Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen mit dem vom Prüfer ermittelten Betrag von 154.020 € fest, wobei es diese Einkünfte dem Hälftesteuersatz unterzog.

Gegen diesen Bescheid wurde (nach Verlängerung der Berufungsfrist) mit Schreiben vom 25. April 2010 fristgerecht Berufung erhoben und beantragt, die Einkünfte aus der Veräußerung der GmbH-Beteiligung mit 0 € anzusetzen.

In der Begründung wurde ausgeführt, als Anschaffungskosten seien nicht die ehemaligen Anschaffungskosten von Ferdinand K aus dem Jahre 2002 (gemeint wohl: 1982) sondern die vom Bf an Herrn und Frau K bezahlte Leibrente heranzuziehen. Nach sämtlichen Rechtsmeinungen sei die Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften gemäß § 31 EStG eine Sondervorschrift, die den Regeln des § 29 Z 1 EStG vorgehe (Stoll, Rentenbesteuerung⁴, Rz 970 f).

Der Bf habe mit Vertrag vom 1. Februar 1984 einen Anteil an der Stammeinlage von 245.000 ATS bei einem Gesamtstammkapital von 500.000 ATS von Ferdinand K übertragen bekommen. Als Gegenleistung sei eine Leibrente von monatlich 20.000 ATS an Ferdinand K (geboren im Jahr 191X) und im Falle seines vorherigen Ablebens an seine Gattin Agnes K (geboren im Jahr 192X), bis zu ihrem Tod vereinbart worden. Im Vertrag sei zwar von einer "Versorgungsrente" die Rede, steuerrechtlich sei jedoch zu überprüfen, ob sich nicht doch eine Veräußerungsrente ergebe.

Der Veräußerungserlös betrage: $20.000 \text{ ATS} \times 12 \text{ Monate} \times \text{Barwert } 12 = 2.900.000 \text{ ATS}$. Der Verkehrswert der übernommenen Anteile lasse sich (nach so vielen Jahren) trotzdem wie folgt schätzen:

Der gemeine Wert eines Anteils der K GmbH sei nach der beiliegenden Kopie seitens des Finanzamtes S zum 1. Jänner 1983 (keine Fortschreibung zum 1. Jänner 1984) mit 387 ATS je 100 ATS des Stammkapitals festgestellt worden. Der Einheitswert des Betriebsvermögens sei zum 1. Jänner 1983 mit 1.241.000 ATS festgestellt worden, wobei die Betriebsgrundstücke darin mit einem Wert von 1.875.000 ATS enthalten seien (= Wert zum 1. Jänner 1973). Wenn man dem Verkehrswert der Betriebsgrundstücke (zum Großteil unbebautes Grundvermögen) nur mit dem dreifachen Einheitswert ansetze, ergebe dies einen Sachwert von 4.361.178 ATS, somit einen Vermögenswert je 100 ATS Anteile von 872 ATS und einen gemeinen Wert von 762 ATS je 100 ATS Anteil, somit bei einer Übertragung von 245.000 ATS, einen Verkehrswert von 1.870.000 ATS.

Unter Berücksichtigung der übrigen Abwertungen des steuerlichen Einheitswertes (zB Abschlag v. 20% bzw. v. 15%) gegenüber dem Verkehrswert, ergebe sich diesfalls also ein annähernd gleicher Wert von übernommen Anteilen und Gegenleistung.

Es sei sicherlich schwierig, nach so vielen Jahren den damaligen Verkehrswert festzustellen. Da jedoch seitens der Finanzverwaltung zeitnah festgestellte Werte vorlägen, könne eine annähernde Schätzung gemacht werden. Im schlechtesten Fall stelle die Übertragung der GmbH-Anteile eine gemischte Schenkung dar und wäre aufzuspalten (siehe Rz 7014 EStR). Damit ergäbe sich ein kapitalisierter Wert lt. BewG von $20.000 \text{ ATS} \times 12 \times 9 = 2.160.000 \text{ ATS}$ (= 156.943 €) und auch diesfalls wären die sonstigen Einkünfte aus der Anteilsveräußerung 0 €.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor und führte in einer Stellungnahme

vom 16. Juni 2010 zu den Einwendungen in der Berufungsschrift aus, der Bf habe im Jahr 1984 den Anteil von 245.000,00 ATS (49% des Stammkapitals der K GmbH) gegen Leistung einer monatlichen Versorgungsrente von netto 20.000 ATS erworben. Nachdem dieser Erwerb in der Folge auch immer wie ein Erwerb gegen Bezahlung einer Versorgungsrente behandelt worden sei, gehe die belangte Behörde davon aus, dass zum damaligen Zeitpunkt eine Auseinandersetzung mit diesem Thema erfolgt sei und der Schluss gezogen worden sei, dass eine Versorgungsrente und somit ein unentgeltlicher Erwerbsvorgang vorgelegen habe. Sich bei der Veräußerung der wesentlichen Beteiligung im Jahr 2007 neuerlich mit diesem Sachverhalt auseinanderzusetzen und jetzt zur Einsicht zu gelangen, im Jahr 1984 habe doch eine Kaufpreisrente vorgelegen und somit habe ein Anschaffungsvorgang mit entsprechenden Anschaffungskosten bestanden, sei für die belangte Behörde nicht nachvollziehbar.

In der Berufung habe die steuerliche Vertreterin (durch tel. Rücksprache bestätigt) ausgeführt, der versicherungsmathematische Wert der Rente habe im Jahr 1984 2.900.000 ATS betragen. Bei Berechnung dieses Wertes werde allerdings außer Acht gelassen, dass die Versorgungsrente als Nettogröße vereinbart worden sei; entsprechend habe der Bf auch die mit diesen Rentenzahlung zusammenhängenden Steuern zahlen müssen und habe sie auch tatsächlich bezahlt. Das bedeute, dass bei einer Progression von sicherlich 40%, eine Rentenzahlung von mtl. ca. 35.000 ATS aufzuwenden gewesen sei, wie dies auch aus den Veranlagungen des Rentenberechtigten Ferdinand K hervorgehe. Bei Zugrundelegung dieser mtl. Zahlung ergäbe sich für die Rente somit ein versicherungsmathematischer Barwert von 5.040.000 ATS.

In weiterer Folge habe die steuerliche Vertreterin des Bf versucht, den Verkehrswert der Anteile zum damaligen Zeitpunkt zu ermitteln, indem sie den vom Finanzamt zum 1.1.1983 ermittelten gemeinen Wert adaptierte. Sie habe den Vermögenswert der Gesellschaft in Höhe von 611.178 ATS zu Grunde gelegt und habe den Wert der Betriebsgrundstücke mit dem dreifachen Einheitswert angesetzt, wobei festzuhalten sei, dass es sich bei diesem Einheitswert bereits um den um 35 % erhöhten Wert zum 1.1.1973 handle. Da in obigem Wert bereits der einfache Einheitswert der Betriebsgrundstücke enthalten sei, rechnete sie also nochmal den doppelten Wert der Betriebsgrundstücke, sohin also 3.750.000 ATS hinzu und gelangt so zum Sachwert lt. Berufung. Ausgehend von diesem Sachwert habe sie einen Verkehrswert von 1.870.000 ATS errechnet. Der Vollständigkeit halber werde noch festgehalten, dass sich der Einheitswert wie folgt zusammensetzte: EW-AZ XXX mit 1.156.000 ATS (bereits um 35 % erhöht) und EW-AZ YYY mit 719.000 ATS (ebenfalls bereits um 35 % erhöht).

Bei Berücksichtigung der tatsächlich zu leistenden Rentenzahlung in Höhe von ca. 35.000 ATS ergebe sich somit kein annähernd gleicher Wert von übernommenen Anteilen und Gegenleistung, sodass für die Behörde nicht erkennbar sei, dass die ursprüngliche Einordnung als Versorgungsrente nicht gestimmt haben soll.

Was den Verweis in der Berufung auf eine gemischte Schenkung und demzufolge auf eine Aufspaltung der Rentenzahlung betreffe, werde festgehalten, dass dies erst die Rechtslage seit dem Jahr 2000 zulasse. Die im Jahr 1984 geltende Rechtslage habe

eine Aufteilung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil noch nicht gekannt, sondern es sei bei der Einstufung einer Rente als Versorgungsrente zur Gänze von der Unentgeltlichkeit ausgegangen worden. Die Folge hieraus sei gewesen, dass keine Anschaffung vorlag und die Rentenzahlung beim Rentenverpflichteten ab der ersten Zahlung Sonderausgaben darstellten. Genau diese steuerliche Konsequenz sei beim Bf seit 1984 gezogen worden.

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Verwaltungsgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Das Verfahren betreffende Anbringen wirken ab 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Die gegenständliche, beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz am 31. Dezember 2013 bereits anhängige Berufung, ist daher vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde zu erledigen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1) Der Entscheidung liegt folgender entscheidungswesentlicher Sachverhalt zu Grund: Die K GmbH, deren Gegenstand die Ausübung des Zimmerei- und Tischlereigewerbes ist, wurde im Jahr 1982 mit einem Stammkapital von 500.000 ATS, von dem nur die Hälfte eingezahlt ist, gegründet. Gesellschafter-Geschäftsführer war damals Ferdinand K (geb. 191X), der Onkel des Bf, mit einer Stammeinlage von 375.000 ATS (75% der Stammeinlage). Die restliche Stammeinlage von 125.000 ATS (25% der Stammeinlage) hielt seine Ehegattin Agnes K (geb. 192X). Das Ehepaar war kinderlos.

Mit Notariatsakt vom 1. Februar 1984 trat Ferdinand K an seine Ehegattin 5.000 ATS und an den Bf als seinen Neffen 245.000 ATS seiner Stammeinlage ab. Gleichzeitig übernahm der Bf von seinem Onkel die alleinige Geschäftsführung. Als Gegenleistung für die Abtretung der Gesellschaftsanteile hatte der Bf beginnend mit März 1984 an seinen Onkel Ferdinand K bis zu seinem Ableben eine monatliche Versorgungsrente in der Höhe von 20.000 ATS netto zu bezahlen. Er hatte damit auch für alle damit verbundenen jährlich anfallenden steuerlichen Abgaben seines Onkels aufzukommen bzw. diese ihm zu ersetzen (Pkt. 5 des Abtretungsvertrages). Die Versorgungsrente war wertgesichert auf Basis des Verbraucherpreisindex 1976. Sollte der Berechtigte Ferdinand K vor seiner Ehegattin Agnes K versterben, so wurde vereinbart, dass der Bf die Versorgungsrente an Agnes K bis zu ihrem Ableben zu entrichten hatte (Pkt. 6 des Abtretungsvertrages).

Mit Notariatsakt vom 19. Dezember 1985 trat der Bf im Schenkungswege von seiner Stammeinlage an seine Ehegattin Antonia B 120.000 ATS unentgeltlich ab, sodass dem Bf nur mehr eine Stammeinlage von 125.00 ATS verblieb.

Im Jahr 1992 übertrugen die Eheleute Ferdinand und Agnes K ihre restliche gemeinsame Stammeinlage von 255.000 ATS um – wie in Pkt. 5. des Abtretungsvertrages ausgeführt wird – den angemessenen Abtretungspreis von 550.000 ATS an den Bf.

Im Jahr 2007 veräußerte der Bf seine Stammeinlage von 380.000 ATS (27.615,68 €) um 201.020 € und legte die Geschäftsführung an der K GmbH zurück. Gleichzeitig veräußerte auch die Ehegattin des Bf ihre im Jahr 1985 vom Bf im Schenkungswege erworbene Stammeinlage von 120.000 ATS um 63.480 €.

2) Gemäß § 29 Z 2 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung, zählen zu den sonstigen Einkünften auch solche aus Veräußerungsgeschäften im Sinne der §§ 30 und 31 EStG.

Nach § 31 Abs. 1 EStG 1988 (idF BGBl I 2001/2) gehören zu den sonstigen Einkünften die Einkünfte aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens einem Prozent beteiligt war. Nach Abs. 3 erster Teilstich leg.cit. sind als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten sowie den Werbungskosten andererseits anzusetzen.

3) Unstrittig ist, dass die vom Bf im Jahr 2007 vorgenommene Veräußerung seiner Anteile an der K GmbH grundsätzlich nach § 31 iVm § 29 Z 2 EStG 1988 steuerpflichtig ist.

Strittig ist allein die Höhe der Anschaffungskosten der vom Bf im Jahr 1984 von seinem Onkel erworbenen und zum Teil an seine Ehegattin verschenkten Stammeinlage von 245.000 ATS. Ist nach damaliger Rechtslage die zwischen dem Bf und seinem Onkel vereinbarte Rente als Kaufpreisrente (Gegenleistungsrente) anzusehen, so liegt ein entgeltlicher Erwerb vor und der Wert der Gegenleistung ist als Anschaffungskosten anzusetzen, handelt es sich hingegen um eine Versorgungsrente, liegt ein unentgeltlicher Erwerb vor und als Anschaffungskosten des Bf sind die Anschaffungskosten seines Rechtsvorgängers anzusetzen.

4) Der Rententyp bestimmt sich nach dem Verhältnis des Wertes der Rente zum Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes. Zur Einstufung der Rente ist vom Übergabestichtag bzw. dem Beginn der Rentenzahlungen auszugehen. Eine Kaufpreisrente ist anzunehmen, wenn der Kapitalwert der Rente eine angemessene Gegenleistung für das übertragene Wirtschaftsgut darstellt. Diese Voraussetzung gilt als erfüllt, wenn der nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ermittelte Barwert der Rente (vgl. VwGH 17.2.1988, 85/13/0047) mit dem Verkehrswert bzw. dem gemeinen Wert des Wirtschaftsgutes annähernd übereinstimmt. Weicht der Barwert der Rente nicht mehr als 25% vom Wert der übergebenen wirtschaftlichen Einheit ab, ist in der Regel noch vom Vorliegen einer Kaufpreisrente auszugehen. Weicht der kapitalisierte Wert der Rente vom Wert des Wirtschaftsgutes erheblich ab, dann liegt entweder eine Versorgungsrente oder eine Unterhaltsrente vor. Beiden ist gemeinsam, dass ihnen kein Entgeltcharakter für die Übertragung eines Wirtschaftsgutes zukommt.

Als (außerbetriebliche) Versorgungsrenten werden Renten verstanden, die zumeist zwischen Verwandten aus Versorgungsgründen aus Anlass einer Vermögensübertragung vereinbart werden. Sie stellen keine angemessene Gegenleistung für das übertragene Vermögen dar und werden daher auch nicht als Kaufpreis-, Veräußerungs- bzw. Gegenleistungsrenten betrachtet. Eine Versorgungsrente wird in aller Regel bei einer Differenz von mehr als 25% zwischen dem Wert des übertragenen Vermögens und dem nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ermittelten Barwert der Rente angenommen. Von der (steuerwirksamen) Gegenleistungsrente einerseits und von der (steuerunwirksamen) Unterhaltsrente (freiwilligen Rente) andererseits, unterscheidet sich die Versorgungsrente insoweit, als die Rentenzahlungen beim Rentenempfänger sofort von der ersten Rentenzahlung an steuerpflichtig und korrespondierend beim Rentenverpflichteten, sofort abzugsfähig sind. Bei Vorliegen einer Versorgungsrente liegt eine unentgeltliche Vermögensübertragung vor. Der Rechtsnachfolger (Rentenverpflichtete) hat die Buchwerte des Rechtsvorgängers (Rentenberechtigten) fortzuführen (vgl. Doralt, EStG⁸, § 29 Tz 16, 29 ff; Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, 2008, § 29 Rz 21 f, 28 f; Hofstätter/Reichel, § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 Tz 4.1 und 4.2; Stoll, Rentenbesteuerung⁴, Rz 859 f).

5) Mit Erkenntnis vom 26.1.1999, 98/14/0045 hat der Verwaltungsgerichtshof zwar ausgesprochen, dass im Bereich der Übertragung eines Wirtschaftsgutes gegen Rente neben der Kaufpreisrente (bei angemessener Gegenleistung) und der Unterhaltsrente (bei nicht angemessener Gegenleistung) für einen weitere Rentenkatgorie (somit auch für eine Versorgungsrente) im Anwendungsbereich des EStG 1988 kein Raum ist. Diese Rechtsprechung, die der Gesetzgeber mit dem Steuerreformgesetz 2000 (BGBl I 1999/106) im Bereich der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern nachvollzogen hat, bezieht sich jedoch nur auf den Anwendungsbereich des EStG 1988 (vgl. VwGH 24.2.2005, 2004/15/0157). Im Anwendungsbereich des EStG 1972 blieb die steuerliche Behandlung der oben beschriebenen Versorgungsrente somit aufrecht.

Da im gegenständlichen Fall die strittige Rente bereits im Jahr 1984 und somit im Anwendungsbereich des EStG 1972 eingeräumt worden ist, ist auch nach der damaligen Rechtslage zu beurteilen, welchem Rententyp die vom Bf seinem Onkel für die Übertragung der Geschäftsanteile an der K GmbH eingeräumte Rente zuzuordnen ist.

6) Unter Fremden ist bei einer Übertragung von Wirtschaftsgütern gegen eine Rente in aller Regel davon auszugehen, dass es sich um eine Kaufpreisrente handelt, deren Höhe allein oder überwiegend von den beiderseitigen kaufmännischen Erwägungen und wirtschaftlichen Interessen bestimmt wird. Leistung und Gegenleistung werden gegeneinander abgewogen. Die Höhe der vereinbarten Rente wird nach der Höhe des dem übertragenen Wirtschaftsgut beigemessenen Wertes bestimmt.

Hingegen besteht bei einem Naheverhältnis zwischen Rentenverpflichteten und Rentenberechtigten die widerlegbare Vermutung, dass das Versorgungsinteresse und nicht ein Veräußerungsgeschäft unter kaufmännischer Abwägung von Leistung und

Gegenleistung im Vordergrund steht (Quantschnigg/Schuch, EStG-Handbuch, § 29 Tz 10b unter Hinweis auf BFH-Beschluß vom 5.7.1990 (GrS 4-6/89), BStBl. 1990 II S. 847; Stoll, Rentenbesteuerung⁴, Rz 842 ff).

7) Ein Naheverhältnis zwischen den beiden Vertragsparteien liegt im gegenständlichen Fall unstrittig vor. Der Bf als Rentenverpflichteter war der Neffe von Ferdinand K, dem Rentenberechtigten. Da dieser kinderlos blieb, war der Bf einer seiner nächsten Verwandten, an den er im Jahr 1984 vorerst 49% und im Jahr 1989 die restlichen 51% der Geschäftsanteile der K GmbH und damit das gesamte Unternehmen übertragen hat. Die alleinige Geschäftsführung der K GmbH ist dem Bf bereits im Jahr 1984 übertragen worden. Dieses verwandtschaftliche Naheverhältnis deutet darauf hin, dass bei der Vermögensübertragung der Versorgungsgedanke im Vordergrund gestanden ist. Es ergeben sich jedenfalls keine Anhaltspunkte dafür, dass – wie bei einem Veräußerungsgeschäft üblich – eine konkrete Bewertung der abgetretenen Geschäftsanteile vorgenommen und der so festgestellte Betrag verrentet worden wäre. Nach der vertraglichen Gestaltung ist die Höhe der Rente nach den persönlichen Bedürfnissen des Berechtigten und nicht nach dem wahren Wert der übernommenen Gesellschaftsanteile festgesetzt worden. Zudem ist die vereinbarte Rente im Abtretungsvertrag ausdrücklich als „Versorgungsrente“ bezeichnet worden. Es kann daher auch davon ausgegangen werden, dass diese Bezeichnung den Willen der Vertragsparteien wiedergibt. Aber auch die im Einzelnen getroffenen vertraglichen Vereinbarungen lassen keinen anderen Schluss zu. So hat sich der Bf unter Pkt. 5 des Abtretungsvertrages vom 1. Februar 1984 verpflichtet, seinen Onkel eine „Netto-Versorgungsrente“ von monatlich 20.000 ATS zu bezahlen und ihm alle jährlich anfallenden steuerlichen Abgaben zu ersetzen. Bei einem entgeltlichen Veräußerungsgeschäft und damit bei einer Kaufpreisrente wäre es äußerst ungewöhnlich, dass der Rentenverpflichtete auch für die persönlichen Steuern des Rentenberechtigten aufkommt, zumal die Höhe der Einkommensteuer von den übrigen Einkünfte des Berechtigten abhängt und sich damit die Höhe der Rentenbelastung für den Verpflichteten nicht von vornherein bestimmen lässt. Eine derartige Vereinbarung würde unter Fremden Parteien, die eine möglichst objektive Äquivalenz zwischen Leistung und Gegenleistung anstreben, in aller Regel nicht getroffen werden. Auch die Wertsicherungsklausel deutet darauf hin, dass die Sicherung des Lebensunterhaltes des Rentenberechtigten und damit seine Versorgung im Vordergrund gestanden ist.

8) Aber nicht nur das Verwandtschaftsverhältnis und die nähere vertragliche Ausgestaltung der Rente spricht für eine Versorgungsrente, sondern insbesondere, dass die Rente auch steuerrechtlich von allen Beteiligten (sowohl vom rentenverpflichteten Bf, seinem rentenberechtigten Onkel als auch vom Finanzamt) als Versorgungsrente angesehen und als solche auch behandelt worden ist. Entsprechend sind vom Bf die Rentenzahlung mit Beginn der ersten Rentenzahlung im März 1984 bis zum Jahr 2005, in dem der Rentenberechtigte verstorben ist, steuerwirksam als Sonderausgaben im Sinne des § 18 Abs. 1 EStG in Abzug gebracht und von seinem Onkel als sonstige

Einkünfte nach § 29 Abs. 1 EStG versteuert worden. Hätte es sich hingegen bei dieser Rente, wie nunmehr behauptet wird, um eine Kaufpreisrente gehandelt, wären beim Bf die Rentenzahlungen nach § 18 Abs. 1 Z 1 zweiter Satz EStG idF vor dem Steuerreformgesetz 2000 (BGBl I 1999/106) erst dann als Sonderausgaben abzugsfähig gewesen, wenn die Summe der verausgabten Beträge den nach § 16 Abs. 2 und 4 BewG ermittelten kapitalisierten Wert der Rentenverpflichtung überstiegen hätten.

9) In der Berufung versucht der Bf nunmehr Glauben zu machen, dass entgegen der vertraglichen Vereinbarung im Abtretungsvertrag und entgegen der tatsächlichen steuerlichen Durchführung, die im Jahr 1984 vereinbarte Rente nicht als Versorgungsrente sondern als Kaufpreisrente anzusehen sei, weil damals der gemeine Wert der übernommenen Geschäftsanteile und der Barwert der Rente annähernd gleich hoch gewesen wären.

Er errechnete dabei bei einer monatlichen Nettorente von 20.000 ATS und einem Vervielfältiger von 12 einen Rentenbarwert von 2,9 Mio. ATS. Den gemeinen Wert der übernommenen Gesellschaftsanteile leitete er aus dem vom Finanzamt nach dem „Wiener Verfahren“ zum 1. Jänner 1983 mittels Bescheid festgestellten gemeinen Wert der K GmbH ab. Nach diesem Bescheid ergibt sich je 100 ATS des Stammkapitals ein gemeiner Wert von 387 ATS, dies entspricht für den vom Bf übernommenen Anteil am Stammkapital von 245.000 ATS aber nur einen gemeinen Wert von 948.150 ATS. Der Bf setzt daher ohne nähere Begründung den vom Finanzamt bei der Ermittlung des gemeinen Wertes nach dem Wiener Verfahren mit zu berücksichtigenden Einheitswert der Betriebsgrundstücke mit den dreifachen Wert an und gelangte bei 762 ATS je 100 ATS Stammkapital, für die übernommene Gesellschaftsanteile von 245.000 ATS zu einem gemeinen Wert von 1.870.000 ATS.

Das Wiener Verfahren ist unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten eines Unternehmens grundsätzlich zwar eine geeignete Grundlage für die schätzungsweise Ermittlung des gemeinen Wertes der Gesellschaftsanteile einer GmbH (siehe ua VwGH 25.4.1996, 95/16/0011), ob, bzw. in welchem Ausmaß die vom Finanzamt zum Stichtag 1. Jänner 1983 vorgenommene Bewertung vom tatsächlichen Wert zum Zeitpunkt der Übertragung der Gesellschaftsanteile am 1. Februar 1984 abgewichen ist, lässt sich nach nunmehr 30 Jahren nicht mehr feststellen. Jedenfalls gibt es aber keinen Anhaltspunkt dafür, dass die vom Bf vorgenommene Verdreifachung des Einheitswertes (wobei das Finanzamt zu Recht darauf hingewiesen hat, dass der Bf dabei bereits den um 35% erhöhten Einheitswert herangezogen hat), das nahezu zu einer Verdoppelung (762 ATS je 100 ATS Stammkapital) des vom Finanzamt zum 1. Jänner 1983 festgestellten gemeinen Wertes von 387 ATS je 100 ATS Stammkapital geführt hat, dem tatsächlichen Wert zum 1. Februar 1984 näher kommt, als der vom Finanzamt damals ermittelte Wert.

10) Aber selbst wenn man den vom Bf im Nachhinein angesetzten Wert als sachgerecht ansehen würde, würde der von ihm ermittelte Barwert der Rente von 2,9 Mio. ATS immer noch um mehr als 55% vom Wert der übernommenen Geschäftsanteile

von 1.870.000 ATS abweichen. Es würde somit auch nach der vom Bf vorgelegten Berechnung mangels angemessener Gegenleistung nicht eine Kaufpreisrente sondern eine Versorgungsrente vorliegen. Tatsächlich ist aber der Barwert der Rente weit höher als vom Bf ermittelt worden ist und damit auch die Differenz zum Wert der übernommenen Gesellschaftsanteile.

Die steuerliche Vertreterin des Bf ging in der Berufung bei der Ermittlung des Barwertes der Rente von der monatlichen Nettorente von 20.000 ATS aus. Da der Bf aber auch für die darauf entfallende Einkommensteuer von Ferdinand K aufkommen musste, war der von ihm tatsächlich zu tragende Rentenaufwand – wie vom Finanzamt zu Recht eingewendet wird - weit höher. Ferdinand K bezog neben dieser Versorgungsrente eine gesetzliche Alterspension und auch noch Einkünfte als Dienstnehmer der K GmbH. Aufgrund der hohen Progressionsstufe in der er sich befand, musste der Bf bereits im Jahr 1985 an seinen Onkel eine jährliche Rente von 481.919 ATS bezahlen die sich im Jahr 1996 aufgrund der Inflationsanpassung auf 579.700 ATS steigerte. Bei einer durchschnittlichen jährlichen Rente von zumindest 450.000 ATS ergibt sich unter Zugrundelegung eines Kapitalisierungszinssatzes von 5,5% für die Ehegattin von Ferdinand K (die zum Zeitpunkt der Einräumung der Rente im Jahr 1984 62 Jahre alt war und auf die die Rente nach der vertraglichen Vereinbarung übergehen sollte, falls ihr Ehegatte vorversterben sollte) nach der Sterbetafel 1980/82 ein Vervielfältigungsfaktor von 11,663, das einem Rentenbarwert von 5.248.350 ATS entspricht.

Weder aus der Aktenlage noch aus der von der steuerlichen Vertreterin des Bf angestellten Berechnung kann geschlossen werden, dass der Wert der im Jahr 1984 vom Bf übernommenen Gesellschaftsanteile der K GmbH von 49% auch nur annähernd den Rentenbarwert der hier strittigen Rente entsprochen hat. Es konnte daher nicht erwiesen werden, dass im Jahre 1984 entgegen der vertraglichen Vereinbarung und der tatsächlichen steuerlichen Durchführung, eine entgeltliche Kaufpreisrente vorgelegen hat.

11) Ob die Rente nun als unentgeltliche Versorgungsrente oder als unentgeltliche freiwillige Rente qualifiziert wird, ist für die hier strittige Frage der Höhe der Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile ohne Bedeutung, da in beiden Fällen von einem unentgeltlichen Erwerb auszugehen ist und dem entsprechend als Anschaffungskosten anlässlich der Veräußerung der Gesellschaftsanteile im Jahr 2007, die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers anzusetzen sind. Vom Prüfer wurde daher zu Recht als Anschaffungskosten der von Ferdinand K eingezahlte Betrag der anteiligen Stammeinlage angesetzt.

12) In der Berufung wird unter Verweis auf Stoll, Rentenbesteuerung⁴, Rz 970 eingewendet, die Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften gemäß § 31 EStG sei eine Sondervorschrift, die den Regeln des § 29 Z 1 EStG vorgehe. Mit diesem Einwand ist für den Bf nichts zu gewinnen, denn die Besteuerung des aus der Veräußerung der Gesellschaftsanteile der K GmbH im Jahr 2007 erzielten Veräußerungsgewinnes ist nach § 31 EStG vorgenommen worden. Abgesehen davon,

erfolgte die Veräußerung gegen einen Einmalbetrag und nicht gegen eine Rente. Falls der Bf den Erwerb der Anteile im Jahr 1984 meinen sollte, so ist mit dem Vorrang der Besteuerung nach § 31 EStG, die Besteuerung der Rente beim Rentenberechtigten und nicht die Höhe der Anschaffungskosten gemeint. Beim Rentenberechtigten sind die Rentenzahlungen aus einer Kaufpreisrente (nach der vor 2004 geltenden Rechtslage) nicht erst nach überschreiten des Rentenbarwertes nach § 16 Abs. 2 und 4 BewG steuerpflichtig, sondern bereits sobald die zufließenden Renten insgesamt die Anschaffungskosten der veräußerten Anteile überschreiten. Im gegenständlichen Fall liegt aber weder – wie oben ausgeführt – eine entgeltliche Kaufpreisrente vor, noch ist die Besteuerung der Rentenzahlungen beim Rentenberechtigten strittig. Der Vorrang der Besteuerung von Kaufpreisrenten nach § 31 EStG gegenüber dem § 29 Abs. 1 EStG ist daher für die hier strittige Frage, ob im Jahr 1984 ein entgeltlicher oder ein unentgeltlicher Übertragungsvorgang vorgelegen hat, ohne Bedeutung.

13) Weiters wird in der Berufung vorgebracht, im schlechtesten Fall stelle die Übertragung eine gemischte Schenkung dar und wäre (unter Hinweis auf Rz 7014 EStR) entsprechend in einen entgeltlichen und unentgeltlichen Teil aufzuspalten. Für eine Rente, die nicht als angemessene Gegenleistung für die Übertragung eines Wirtschaftsgutes zu qualifizieren war, bestand im Anwendungsbereich des EStG 1972 für eine Aufteilung der Rente in eine entgeltliche Kaufpreisrente und eine unentgeltliche Unterhaltsrente kein Raum. Eine solche Rente war - wie oben beschrieben - insgesamt als Versorgungsrente anzusehen, falls nicht bereits die Voraussetzungen einer steuerlich nicht relevanten Unterhaltsrente vorlagen. Aber selbst wenn man die derzeit geltenden Rechtslage auf den damaligen Erwerb anwenden würde, wären damals die Voraussetzungen für eine gemischte Schenkung, bei der die Rente in eine unentgeltliche und eine entgeltliche Komponente aufgeteilt wird, nicht gegeben gewesen, weil der versicherungsmathematisch kapitalisierte Rentenbarwert den Verkehrswert der übertragenen Gesellschaftsanteile um mehr als das doppelte übersteigt und damit der gesamte Vorgang den Bestimmungen über die unentgeltliche Vermögensübertragung unterlegen wäre (vgl. Doralt, EStG⁸, § 29 Tz 17).

14) Zulässigkeit einer Revision

Für die Zulassung der Revision besteht kein Anlass, da keiner der im Art. 133 Abs. 4 B-VG genannten Tatbestände vorliegt und der Entscheidung des Finanzgerichtes, das sich bei der Lösung der Frage, ob der Übertragung der strittigen Gesellschaftsanteile im Jahr 1984 eine entgeltliche Kaufpreisrente oder eine unentgeltliche Versorgungsrente bzw. Unterhaltsrente zugrunde lag, an der herrschenden Literatur und Judikatur orientiert hat, Bedeutung über den Einzelfall hinaus nicht zukommt.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.