

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., in W., vom 12. und 24. März 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 12. Februar 2003 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1992 bis 1999 sowie gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 12. Februar bzw. 14. März 2003 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1992 bis 2001 entschieden:

Den Berufungen wird, soweit sie gegen die Wiederaufnahmebescheide vom 12. Februar 2003 gerichtet sind, Folge gegeben.

Diese Bescheide werden aufgehoben.

Die im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Bescheide vom 12. Februar 2003 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1992 bis 1999 verlieren dadurch ihre Rechtsgrundlage und scheiden aus dem Rechtsbestand aus.

Die Berufungen gegen diese Bescheide vom 12. März 2003 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1992 bis 1999 werden als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Insoweit sich die Berufungen auf die Bescheide vom 12. Februar und vom 14. März 2003 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001 beziehen, wird diesen teilweise Folge gegeben.

Diese 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

In den für die Streitjahre eingereichten Steuererklärungen machte der Berufungswerber (Bw.) in der Rubrik Sonderausgaben als Renten und dauernde Lasten (KZ 450) folgende Beträge geltend:

Versorgungsrente an Fr. I.H. für den Verzicht auf das ihr zustehende Fruchtgenussrecht an der Liegenschaft EZ ..., Grundstücksadresse: G...	
Versorgungsrente für 5-12/1992	S 213.600,00
Versorgungsrente für 1-12/1993	S 320.400,00
Versorgungsrente für 1-12/1994	S 349.092,00
Versorgungsrente für 1-12/1995	S 351.162,00
Versorgungsrente für 1-12/1996	S 354.036,00
Versorgungsrente für 1-12/1997	S 354.036,00
Versorgungsrente für 1-12/1998	S 354.036,00
Versorgungsrente für 1-12/1999	S 364.036,00
Versorgungsrente für 1-12/2000	S 344.036,00
Versorgungsrente für 1-12/2001	S 354.036,00

Dem Steuerakt des Bw. (Dauerbelege) liegt folgende zwischen I.H. und dem Bw. am 29. April 1992 geschlossene Vereinbarung, ein:

"I. Vertragsparteien ...

II. Vorbemerkung

Mit Schenkungsvertrag vom 18.2.1992 hat Frau I.H. ihrem Sohn (dem Bw.) 2/3-tel Anteile der Liegenschaft, geschenkt.

In Punkt V. dieses Vertrages wurde vereinbart, dass die Geschenkgeberin sich das lebens-längliche und unentgeltliche Fruchtgenussrecht an dem Geschenkgegenstand vorbehält, sodass die Geschenkgeberin berechtigt ist, alle Nutzungen aus dem Geschenkgegenstand zu beziehen.

Im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses war aus diesem Fruchtgenussrecht für Frau I.H. eine jährliche Nutzung von öS 216.000,00 aus Mieteinnahmen zu erzielen.

III. Vereinbarungsgegenstand

Frau I.H. und (der Bw.) sind nunmehr übereingekommen, die gegenständliche Liegenschaft ... an die L.GesmbH. zu verkaufen. Es besteht Einvernehmen darüber, dass ein maximaler Erlös nur dann zu erzielen ist, wenn die gegenständliche Liegenschaft ohne Belastung durch das Fruchtgenussrecht von Frau I.H. zum Verkauf gelangt.

Zu diesem Zweck verzichtet nunmehr Frau I.H. auf das ihr lebenslänglich und unentgeltlich eingeräumte Fruchtgenussrecht an den (dem Bw.) gehörigen 2/3-tel Anteilen der Liegenschaft

(Der Bw.) verpflichtet sich als Gegenleistung für diesen Verzicht an Frau I.H. eine am ersten jeden Monats im vorhinein fällig werdende monatliche Versorgungsrente von öS 26.700,00 auf Lebenszeit zu bezahlen.

IV. Festlegungen betreffend die vereinbarte Versorgungsrente

a) Fälligkeit

Die erste Versorgungsrente wird an jenem Monatsersten fällig, der auf den Tag der Unterfertigung dieser Vereinbarung folgt. Die Versorgungsrente ist auf ein von der Geschenkgeberin bekanntzugebendes Konto monatlich zu überweisen.

b) Wertsicherung

Die sohin festgelegte Versorgungsrente wird auf den vom Österreichischen Statistischen Zentralamt verlautbarten Verbraucherpreisindex 1986 wertgesichert,

c) Sicherstellung/Treuhandauftrag

(Der Bw.) verpflichtet sich weiters, die Bezahlung der monatlich fällig werdenden Rente aus dem Veräußerungserlös sicherzustellen.

Zu diesem Zweck wird die Hälfte des (vom Bw.) als 2/3-tel Eigentümer der Liegenschaft ... zu erzielenden Veräußerungserlöses bei der ...Bank AG als von beiden Teilen bestellte Treuhänderin erlegt.

d) Veranlagungsrichtlinien

... Es wird somit sichergestellt, dass der ursprüngliche Zweck der Einräumung des Fruchtgenussrechtes – nämlich monatlich für Frau I.H. Einnahmen aus diesem zu erzielen – weiterhin erreicht wird.

V. Verpfändung

Zur Sicherstellung der Versorgungsrente von Frau I.H. ist der Erlag des halben Kaufpreisrealisats des (Bw.) aus der Veräußerung seiner 2/3-tel Anteile an der Liegenschaft bei der ...Bank AG vereinbart. ... Der Bw. räumt Frau I.H. ein Pfandrecht an allen Wertpapieren sowie anderen Werten, die jetzt oder später bei der ...Bank AG auf dem bezeichneten Konto oder Depot liegen, bis zu einem Höchstbetrag von öS 6.000.000,00 ein.

VI. Kosten, Gebühren und Abgaben

Sämtliche mit der Errichtung dieser Vereinbarung verbundenen Kosten, Gebühren und Steuern trägt (der Bw.)."

In den Einkommensteuerveranlagungsbescheiden für die Jahre 1992 bis 1999 wurden die genannten Beträge der Versorgungsrente als Sonderausgaben berücksichtigt.

Die zuletzt vor Erlassung der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide vom 12. Februar 2003 ergangenen Einkommensteuerbescheide (in den meisten Jahren fanden mitunter mehrmalige Anpassungen gemäß § 295 Abs. 1 BAO an nachträgliche Grundlagenbescheide statt) datieren wie folgt:

für 1992	02. März 1998
für 1993	02. März 1998
für 1994	01. März 1996
für 1995	24. April 1997
für 1996	11. November 1997
für 1997	04. Oktober 1999
für 1998	23. Dezember 1999
für 1999	09. April 2001

In der Folge der die Empfängerin der Rentenzahlungen betreffenden Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 7. November 2002 nahm das Finanzamt die Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer des Bw. für die Jahre 1992 bis 1999 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf. In den im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 1992 bis 1999 wurde der bisher gewährte Abzug der Rentenzahlungen als Sonderausgaben nicht vorgenommen. Die Begründung zu diesen Bescheiden lautet:

"Da die Rentenzahlungen beim Empfänger I.H. (Finanzamt ..., St.Nr.: ...) aufgrund der Berufungsentscheidung vom 7.11.2002 nicht der Einkommensteuerpflicht unterliegen, sind diese beim Belasteten als Sonderausgabe gem. § 18 EStG 1988 nicht abzugsfähig."

Hinsichtlich der Jahre 2000 und 2001 ergingen Einkommensteuererstbescheide; in diesen wurde der Sonderausgabenabzug der Rentenzahlungen mit der gleichen Begründung nicht anerkannt.

Für die Jahre 1992 bis 1999 wurden sowohl gegen die Bescheide vom 12. Februar 2003 hinsichtlich der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens zur Einkommensteuer als auch gegen die Bescheide betreffend Festsetzung der Einkommensteuer mit gleich lautenden Schriftsätze Berufungen eingebbracht.

Für die Jahre 2000 und 2001 wurden gegen die Bescheide vom 12. Februar bzw. 13. März 2003 betreffend Festsetzung der Einkommensteuer Berufungen erhoben.

Es wurde beantragt, die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren ersatzlos aufzuheben und die Einkommensteuer mit den ursprünglichen Gutschriften bzw. Beträgen festzusetzen.

Die Begründung zu den Berufungen lautet:

"In der abgesonderten Bescheidbegründung zu den angefochtenen Bescheiden wird ausgeführt, dass die fraglichen Rentenzahlungen beim Empfänger I.H. aufgrund der

Berufungsentscheidung vom 07.11.2002 nicht der Einkommensteuerpflicht unterliegen und daher die Rentenzahlungen bei unserem Mandanten gem. § 18 EStG 1988 nicht abzugsfähig sind.

Eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO ist eine Ermessensentscheidung. In den angefochtenen Bescheiden samt abgesonderter Bescheidbegründung ist die Ermessensentscheidung in keiner Weise begründet. Dieser Begründungsmangel belastet den Bescheid mit Rechtswidrigkeit (laut den Berufungen betreffend die Jahre 1992 bis 1999).

Darüber hinaus ist gem. § 207 (2) BAO Bemessungsverjährung eingetreten, sodass weder eine Wiederaufnahme des Verfahrens noch eine Änderung der Einkommensteuer rechtlich möglich ist (laut den Berufungen betreffend die Jahre 1992 bis 1996).

Weiters ist die Bescheidbegründung völlig unzureichend, da lediglich der Hinweis auf eine Berufungsentscheidung vom 07.11.2002 vorliegt, aber nicht die Eckdaten und der Sachverhalt zu dieser Berufungsentscheidung. Aufgrund der mangelhaften Bescheidbegründung sind sohin konkrete Ausführungen zur Berufung derzeit nicht möglich."

Zur Ergänzung des Berufungsvorbringens wurde mit einem weiteren Schriftsatz nachstehende Begründung erstattet:

"1. Wiederaufnahme des Verfahrens zu den Einkommensteuerbescheiden 1992 – 1999

In der bisherigen Begründung durch die Abgabenbehörde 1. Instanz wurde lediglich auf eine Berufungsentscheidung vom 07.11.2002 verwiesen, welche offensichtlich zum Steuerakt I.H., Finanzamt ..., St.Nr.: ..., ergangen ist. Dieser Hinweis reicht nicht für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen gem. § 303 Abs. 4 BAO (vgl. BMF 48 in ÖStZ 1995/18, 359). Darüber hinaus ist gem. § 304 BAO nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens generell ausgeschlossen. Diesen Verjährungseinwand haben wir bereits vorgebracht.

In den Beilagen zu den Steuererklärungen wurde jeweils unter Position Sonderausgaben der Sachverhalt für die Versorgungsrente komplett offen gelegt. Nach den Beilagen hat unser Mandant eine Versorgungsrente an Frau I.H. für den Verzicht auf das ihr zustehende Fruchtgenussrecht an der Liegenschaft Wien, ... zu leisten. Aufgrund dieser Offenlegung ist es allein begrifflich ausgeschlossen, dass für die Abgabenbehörde Tatsachen oder Beweismittel neu vorgekommen sind, welche im abgeschlossenen Verfahren mangels Kenntnis nicht berücksichtigt werden konnten.

Weiters ist anzuführen, dass neu gewonnene Erkenntnisse (Berufungsentscheidung vom 07.11.2002) in Bezug auf die rechtliche Beurteilung unverändert gebliebener Sachverhalts-elemente nicht 'Tatsachen' iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO sein können. In diesem Zusammenhang ist auch auf die Verwaltungsgerichtshofentscheidung vom 22.03.1993, 91/13/0134, 0135, ÖStZ 1993/21. 600f, zu verweisen.

Eine Rechtsgrundlage für die Wiederaufnahme der Verfahren zu den Einkommensteuerbescheiden 1992 – 1999 ist sohin nicht gegeben.

2. Einkommensteuerbescheide 1992 – 2001

Die Einkommensteuerbescheide 1992 – 1999 sind rechtswidrig, da bereits die Wiederaufnahme im Gesetz keine Deckung findet,

Die Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 wurden ebenfalls mit Berufung angefochten.

Da jedoch auch die Begründung zu diesen Bescheiden sich lediglich auf eine Berufungsentscheidung vom 07.11.2002 bezieht, ist die Erstattung einer substantiellen Begründung zu den eingebrachten Berufungen nicht möglich. Wir beantragen daher, die Eckdaten und den Sachverhalt zu diesen Einkommensteuerbescheiden, welche zu einer Änderung der Bemessungsgrundlagen gegenüber den eingereichten Steuererklärungen geführt haben, bekannt zu geben. Nach Vorliegen der ergänzenden Bescheidbegründung können wir sodann unsere Berufungsausführungen substantiell ergänzen.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Zur Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1992 bis 1999

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Tatsachen im Sinne der zitierten Gesetzesbestimmung sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente – gleichgültig, ob diese späteren rechtlichen Erkenntnisse (neue Beurteilungskriterien) durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden – sind keine Tatsachen (vgl. VwGH vom 23.04.1998, 95/15/0108).

Keine Wiederaufnahmsgründe (keine Tatsachen) sind des Weiteren etwa Entscheidungen von Gerichten oder Verwaltungsbehörden, unterschiedliche Beweiswürdigung durch eine Verwaltungsbehörde einerseits und durch eine Verwaltungsstrafbehörde oder ein Gericht

andererseits, höchstgerichtliche Erkenntnisse (vgl. Ritz, BAO, Kommentar³, Tz. 9 zu § 303 BAO und die dort angeführte Judikatur).

In den Begründungen der angefochtenen Wiederaufnahmbescheide wird zum einen auf das Nichtunterliegen der Rentenzahlungen unter die Einkommensteuerpflicht auf Grund der Berufungsentscheidung vom 7. November 2002 verwiesen und daraus die Nichtabzugsfähigkeit dieser Rentenzahlungen als Sonderausgaben beim Bw. abgeleitet, zum anderen wird (standardisiert) auf neu hervorgekommene Tatsachen verwiesen, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und darauf, dass die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat die Berufungsbehörde lediglich zu prüfen, ob die vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmsgründe ausreichen, um die Verfügung einer Wiederaufnahme als rechtmäßig erscheinen zulassen. Andere Wiederaufnahmsgründe dürfen bei der Berufungserledigung nicht für die Beurteilung der Rechtmäßigkeit der Verfügung der Wiederaufnahme herangezogen werden.

Die in den Wiederaufnahmbescheiden angeführten Gründe sind keine neu hervorgekommenen Tatsachen.

Wenn das Finanzamt die Wiederaufnahme des Verfahrens damit begründet, dass die Rentenzahlungen beim Empfänger auf Grund der Berufungsentscheidung vom 7. November 2002 nicht der Einkommensteuerpflicht unterliegen, und daher diese beim Belasteten, dem Bw., als Sonderausgabe nicht abzugsfähig sind, so handelt es sich dabei in Wahrheit um eine anders lautende rechtliche Beurteilung.

Eine nunmehr andersgeartete rechtliche Beurteilung oder andersgeartete Würdigung eines bekannten Sachverhalts allein rechtfertigt einen Eingriff in die Bestandskraft von Abgabenbescheiden nicht.

Mit der Beurteilung, dass die Rentenzahlungen beim Empfänger nicht der Einkommensteuerpflicht unterliegen, wird hinsichtlich des Bw. keine neu hervorgekommene Tatsache aufgezeigt, die einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Auf in der Berufungsentscheidung betreffend Frau I.H. enthaltene Tatsachen, wie insbesondere der Verkehrswert des Wirtschaftsgutes – aus der vorgelegten zwischen den Vertragsparteien, dem Belasteten und der Empfängerin, abgeschlossenen Vereinbarung ist dieser Wert nicht zu entnehmen (DB) – wurde kein Bezug genommen und die Verfügung der Wiederaufnahme somit nicht darauf gestützt.

Die Entscheidung, dass eine Rente beim Empfänger nicht der Steuerpflicht unterliegt, ist keine Vorfragenentscheidung für die Abzugsfähigkeit der Rentenzahlung beim Verpflichteten, stehen

doch hiebei zwei Abgabenverfahren gleichrangig nebeneinander, wobei in jedem dieser Verfahren die Würdigung des Sachverhaltes selbstständig vorzunehmen ist und keinerlei Bindungswirkung eines Einkommensteuerverfahrens des einen Steuerpflichtigen an die Ergebnisse des Einkommensteuerverfahrens des anderen Steuerpflichtigen besteht.

Daher sind auch nicht die Voraussetzungen des § 303 Abs. 1 lit. c BAO (Vorfragentatbestand) erfüllt.

Zur Verjährung

Hinsichtlich der Veranlagungsverfahren für die Jahre 1992 und 1993 ergingen, da die letzten vor der Wiederaufnahme erlassenen Einkommensteuerbescheide (geänderte Bescheide gemäß § 295 Abs. 1 BAO) jeweils vom 2. März 1998 datieren, die Wiederaufnahmbescheide vom 12. Februar 2003 innerhalb der geltenden fünfjährigen Verjährungsfrist (bis Ende 2003) und war daher Verjährung noch nicht eingetreten.

Die gemäß § 295 Abs. 1 BAO erlassenen geänderten Bescheide für die Jahre 1994 bis 1996 datieren vom 1. März 1996 bzw. 24. April 1997 bzw. 11. November 1997. Weitere eine Unterbrechung der Verjährung in diesen Zeiträumen bewirkende Amtshandlungen sind nicht aktenkundig.

Die fünfjährige Verjährungsfrist lief daher mit 31. Dezember 2001 (für 1994) bzw. 31. Dezember 2002 (für 1995 und 1996) ab. Die kombinierten Wiederaufnahme- bzw. Sachbescheide vom 12. Februar 2003 wurden somit nach Ablauf der Verjährungsfrist erlassen.

Folglich war hinsichtlich der Jahre 1994 bis 1996 Verjährung eingetreten und eine Wiederaufnahme der Verfahren auch aus diesem Grund gemäß § 304 BAO unzulässig.

Die Wiederaufnahmbescheide vom 12. Februar 2003 werden daher aufgehoben.

Die im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Bescheide vom 12. Februar 2003 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1992 bis 1999 verlieren dadurch ihre Rechtsgrundlage und scheiden aus dem Rechtsbestand aus.

Infolgedessen sind die Berufungen gegen diese Bescheide vom 12. März 2003 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1992 bis 1999 als unzulässig geworden zurückzuweisen. (vgl. hiezu Ritz, BAO, Kommentar³, Tz. 12 zu § 273).

Die zuletzt vor Erlassung der angefochtenen Wiederaufnahmbescheide vom 12. Februar 2003 ergangenen Einkommensteuerbescheide (siehe hiezu die obige Auflistung) befinden sich damit wieder im Rechtsbestand.

Zu den Jahren 2000 und 2001

Wie aus dem Steuerakt des Bw. ersichtlich ist – vgl. die Vereinbarung vom 29. April 1992 sowie die Beilagen zu den Steuererklärungen, in denen jeweils unter Position Sonderausgaben die Zahlung einer Versorgungsrente als Abzugsposten geltend gemacht wurde, nach den Beilagen hat der Bw. eine Versorgungsrente an Frau I.H. für den Verzicht auf das ihr zustehende Fruchtgenussrecht an besagter Liegenschaft zu leisten – und auch in der Berufung bzw. im ergänzenden Schriftsatz dargelegt wurde, ist von Seiten des Bw. der Sachverhalt des Vorliegens einer Versorgungsrente gänzlich offengelegt worden. Dieser Sachverhalt wird auch durch die Feststellungen der die Empfängerin der Rentenzahlungen betreffenden Berufungsentscheidung vom 7. November 2002 erhärtet.

Aus dieser Berufungsentscheidung ergibt sich Folgendes:

Frau I.H. hat mit Vertrag ein Wirtschaftsgut des Privatvermögens gegen Rente übertragen. Der versicherungsmathematisch unter Berücksichtigung der Lebenserwartung kapitalisierte Barwert der Rente beträgt S 3.083.145,00. Das Alter der (am 22. Oktober 1923 geborenen) Rentenempfängerin betrug zum Zeitpunkt der Übertragung 68 Jahre (vgl. Vereinbarung über den Verzicht auf das Fruchtgenussrecht vom 29. April 1992), der Zinssatz wurde mit 4% angesetzt, woraus sich ein Rentenbarwertfaktor von 10,0876 ergab. Unter Berücksichtigung des Unterjährigkeitsabschlages von 0,4648 für monatliche Zahlung errechnet sich ein Barwertfaktor von 9,6228 für den Jahreswert der Rente von S 320.400,00.

Der Vergleich mit dem Verkehrswert des Wirtschaftsgutes, d.s. 2.078.525,00, welches aus dem lebenslänglichen Fruchtgenussrecht an 2/3 der besagten Liegenschaft bestand, zeigt, dass die Gegenleistung rd. 148% des Verkehrswertes betragen hat. Der Verkehrswert des Wirtschaftsgutes wurde dabei, ausgehend vom Jahreswert des Fruchtgenussrechtes in Höhe von S 216.000,00 mittels des o.a. Barwertfaktors von 9,6228 ermittelt.

Die Übertragung eines Wirtschaftsgutes gegen Rentenzahlung ist im gegenständlichen Fall darin begründet, dass Frau I.H. ihren 2/3-Anteil an der Liegenschaft schenkungsweise unter Vorbehaltfruchtgenuss in Bezug auf die Mieteinnahmen dem Bw. übertrug und etwa zwei Monate danach zum Zweck des Verkaufs des Liegenschaftsanteiles durch den Bw. auf das Fruchtgenussrecht gegen Erhalt der Rente von Seiten des Bw. verzichtete.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 26.1.1999, 98/14/0045, unter Bezugnahme auf Doralt, Die Versorgungsrente - Ein Steuersparmodell, RdW 1998, 517, ausgesprochen, dass die unter Zugrundelegung der zum EStG 1972 ergangene Rechtsprechung zur steuerlichen Behandlung von so genannten Versorgungsrenten, im Geltungsbereich des EStG 1988 nicht mehr aufrechtzuerhalten ist. Im Bereich der Übertragung von Wirtschaftsgütern gegen Rente bestehe neben der Gegenleistungsrente und

einer freiwilligen Zuwendung bzw. einer Unterhaltsrente im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 4 EStG 1988 kein Raum für eine weitere Rentenkategorie.

Mit dem Steuerreformgesetz 2000 wurde der Bereich der Rentebesteuerung in Reaktion auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gesetzlich neu geregelt. Nach § 18 Abs. 1 Z. 1 Satz 1 bis 3 EStG 1988 in der (rückwirkend ab der Veranlagung 1989 anzuwendenden) Fassung des Steuerreformgesetzes 2000, BGBl. I Nr. 106/1999, sind als Sonderausgaben abzuziehen:

"Renten und dauernde Lasten, die auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhen. Werden Renten oder dauernde Lasten als angemessene Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern geleistet gilt Folgendes: Die Renten und dauernden Lasten sind nur insoweit abzugsfähig, als die Summe der verausgabten Beträge den kapitalisierten Wert der Rentenverpflichtung (§ 16 Abs. 2 und 4 des Bewertungsgesetzes 1955) übersteigt; der kapitalisierte Wert ist auf den Zeitpunkt des Beginns der Leistung der wiederkehrenden Bezüge zu ermitteln."

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 4 leg.cit. in der für die Streitjahre geltenden Fassung dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden freiwillige Zuwendungen, auch wenn sie auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen. Derartige Zuwendungen liegen auch vor, wenn die Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern weniger als die Hälfte ihres gemeinen Wertes beträgt oder soweit für die Übertragung von Wirtschaftsgütern unangemessen hohe Gegenleistungen gewährt werden und wenn es sich in den vorgenannten Fällen nicht um die Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen handelt, aus Anlass deren Übertragung eine Rente oder dauernde Last als unangemessene Gegenleistung vereinbart wird.

Mit dieser gesetzlichen Bestimmung hat der Gesetzgeber klargestellt, dass es im Rahmen der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter (insbes. privater Liegenschaften) und zwar unabhängig davon, ob sie zur Erzielung von Einkünften genutzt oder für private Zwecke verwendet werden, keine außerbetriebliche Versorgungsrente gibt. Es wird lediglich zwischen der Kaufpreisrente und der Unterhaltsrente unterschieden. Unterschreitet der versicherungs-mathematische Rentenbarwert den Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes, so gilt die so genannte Überwiegenstheorie (vgl. z.B. VwGH 19. 10. 1987, 86/15/0097). Beträgt demnach der Rentenwert weniger als die Hälfte des Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes, so ist insgesamt von einer steuerlich irrelevanten Unterhaltsrente auszugehen und es liegt eine unentgeltliche Übertragung des Wirtschaftsgutes vor (ÖStZ 1999, 265). Als Zeitpunkt der Kapitalisierung des Rentenwertes (Berechnungszeitpunkt) ist der Beginns der Rentenzahlung maßgebend (siehe ÖStZ 1999, 266).

Beträgt der versicherungsmathematisch ermittelte Rentenbarwert nicht weniger als 50%, jedoch höchstens 125% des Wertes des übertragenen Einzelwirtschaftsgutes, liegt eine Kaufpreisrente vor. Bei einer Kaufpreisrente sind die Rentenzahlungen ab dem Zeitpunkt abzugsfähig, in dem die Rentenzahlungen den nach § 16 Abs. 2 BewG 1955 kapitalisierten Rentenwert überschreiten. Die Rentenzahlungen führen ab diesem Zeitpunkt beim Rentenverpflichteten zu Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988, sofern er das erworbene Vermögen nicht dem Betriebsvermögen zuführt und auch nicht zur Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte verwendet.

Überschreitet der versicherungsmathematische Rentenbarwert den Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes um mehr als 25%, beträgt er jedoch nicht mehr als 200% des Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes, ist die Rente aufzuspalten. Jener Teil der Rente, der auf den „Überschreitungsteil“ (mehr als 100% des Wertes des übertragenen Gutes) entfällt, stellt eine Unterhaltsrente dar.

Renten, deren versicherungsmathematischer Rentenbarwert mehr als 200% des Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes beträgt, stellen zur Gänze Unterhaltsrenten dar.

Nach den Wertangaben in der oben angeführten Berufungsentscheidung beträgt der versicherungsmathematisch kapitalisierte Rentenbarwert (S 3.083.145,00) rd. 148% des Verkehrswertes des übertragenen Wirtschaftsgutes (2.078.525,00). Die Rente stellt somit keine angemessene Gegenleistung für die Übertragung des Wirtschaftsgutes dar. Damit ist die Rente wie folgt aufzusplitten: Derjenige Teil der Rente, dessen versicherungsmathematischer Barwert zu 100% dem Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes entspricht, ist als Kaufpreisrente zu behandeln; dieser Anteil der Rentenzahlung ist ab Überschreiten des auf den Kaufpreisrentenanteil entfallenden Betrages des Rentenbarwertes mit diesem Teil der Rente als Sonderausgabe abzugsfähig. Der übersteigende Rentenanteil bildet eine steuerlich unbeachtliche Unterhaltsrente.

Somit ergeben sich folgende Berechnungen:

$$(100 : 148 = 0,68 =) \text{ 68\% sind Kaufpreisrente,}$$

$$(48 : 148 = 0,32 =) \text{ 32\% sind Unterhaltsrente.}$$

In diesem Verhältnis wird der nach § 16 BewG 1955 (auf den Zeitpunkt des Beginns der Rentenzahlungen) kapitalisierte Rentenbarwert aufgeteilt.

Rentenbarwert gemäß § 16 Abs. 2 BewG 1955	in S
monatliche Rente im Jahr 1992	26.700,00
jährliche Rente (x 12)	320.400,00
bei 68 Jahren das 7fache: Rentenbarwert gesamt	2.242.800,00
davon 67%: Kaufpreisrentenanteil des Rentenbarwertes	1.525.104,00

Dieser Betrag in Höhe von S 1.525.104,00 wurde durch die Summe der Kaufpreisrentenanteile der Rentenzahlungen im Jahr 1998 rechnerisch überschritten:

Rentenzahlung für 5-12/1992	S 213.600,00	davon 68%	S 145.248,00
Rentenzahlung für 1-12/1993	S 320.400,00	davon 68%	S 217.872,00
Rentenzahlung für 1-12/1994	S 349.092,00	davon 68%	S 237.382,56
Rentenzahlung für 1-12/1995	S 351.162,00	davon 68%	S 238.790,16
Rentenzahlung für 1-12/1996	S 354.036,00	davon 68%	S 240.744,48
Rentenzahlung für 1-12/1997	S 354.036,00	davon 68%	S 240.744,48
Rentenzahlung für 1-12/1998	S 354.036,00	davon 68%	S 240.744,48
Summe			S 1.561.526,16

Somit sind von den in den Jahren 2000 und 2001 getätigten Rentenzahlungen 68% als Sonderausgaben abzugsfähig:

	S
Rentenzahlung für 1-12/2000	344.036,00
davon 67% als Sonderausgabe abzugsfähig	233.944,48
Rentenzahlung für 1-12/2001	354.036,00
davon 67% als Sonderausgabe abzugsfähig	240.744,48

Den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2001 war daher teilweise stattzugeben.

Beilage: 4 Berechnungsblätter (in S und €)

Wien, am 3. August 2007