



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 15

GZ. RV/1739-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., Wien, vertreten durch ALLRAT Wthd. GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 2170 Poysdorf, Liechtensteinstr. 23, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg, betreffend Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs.4 BAO der Einkommensteuer für die Jahre 1993 bis 1999 und betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1993, 1994, 1995, 1996, 1997, 1998, 1999 und 2000 entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs.4 BAO der Einkommensteuer für die Jahre 1993, 1994, 1995, 1996, 1997, 1998 und 1999 wird abgewiesen.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend die Einkommensteuer 1993, 1994, 1995, 1996, 1997, 1998, 1999 und 2000 wird teilweise stattgegeben.

Die im wiederaufgenommenen Verfahren angefochtenen Einkommensteuerbescheide 1993 bis 1999 und der Einkommensteuerbescheid 2000 werden abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Bw. hat am 12.10.1988 als Alleingesellschafter (voll und bar einbezahlt) Stammeinlage in Höhe von S 500.000,-) der GesmbH., kurz X. genannt, einen Geschäftsanteil seiner Stammeinlage in Höhe von S 260.000,- an den Y. (Verband) abgetreten und verbleibt somit Gesellschafter an der X. mit einem Geschäftsanteil von einer Stammeinlage in Höhe von

S 240.000,-. Der Y. nimmt diese Abtretung an. Der Abtretungspreis für den Anteil ist eine ab 1. Sept. 1988 zu leistende lebenslängliche Leibrente in Höhe von S 10.000,-, welche monatlich im nachhinein zahlbar ist. Dazu wurde festgestellt, dass der Bw. am 19.7.1924 geboren ist.

In dem Vertrag wurde weiteres vereinbart, dass sich der Y. verpflichtet bis 1993 den restlichen Anteil in Höhe von S 240.000,- für eine monatliche Rente von S 10.000,- zu erwerben oder den ersterworbenen Anteil um einen Abtretungspreis von S 1,- zurück zu übertragen.

Der Anteil wurde laut dem Abtretungsvertrag vom 11.12.1991 um einen Abtretungspreis von S 500.000,- wieder an den Bw. abgetreten.

Am 19. Mai 1993 hat der Bw. die Firma X., deren Geschäftsführer und wieder Alleingesellschafter mit einer voll und bar einbezahlten Stammeinlage von S 500.000,- er war, an die Firma AG abgetreten. Die Z. verpflichtet sich im Gegenzug dem Bw. als Abtretungspreis eine lebenslängliche, zwölfmal jährlich auszubezahlende Leibrente im Betrag von mtl. S 24.500,- im nachhinein zu bezahlen.

In dem Abtretungsvertrag wurde u.a. Folgendes festgehalten:

- dass der Bw. an die Fa. AG die Firma "X.", von der der Bw. Geschäftsführer und Alleingesellschafter ist und einen Geschäftsanteil entsprechend einer voll und bar einbezahlten Stammeinlage im Betrag von ÖS 500.000,- hat, abtritt.
- Z. verpflichtet sich im Gegenzug, dem Bw. als Abtretungspreis eine lebenslängliche, zwölfmal jährlich auszuzahlende Leibrente im Betrage von monatlich ÖS 24.500,- im nachhinein (bis 10. des Folgemonates) zu bezahlen.
- Die erste Leibrente ist am 10. August 1993 fällig.
- Im Punkt 8 erklären die Vertragsparteien, dass sie sich hinreichend über den wahren Wert des vertragsgegenständlichen Geschäftsanteiles informiert haben und den vereinbarten Abtretungspreis für angemessen erachten.
- Beide Vertragsparteien verzichten in Kenntnis der einschlägigen Bestimmungen des Konsumentenschutzgesetzes ausdrücklich auf die Anfechtung dieses Vertrages wegen Verletzung über die Hälfte.

In den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1993 bis 1999 waren bisher keine sonstigen Einkünfte erklärt worden.

Am 1. Juli 2002 brachte der steuerliche Vertreter des Bw. eine Selbstanzeige gemäß § 29 Finanzstrafgesetz beim Finanzamt ein.

"Im Zuge der Aufbereitung der Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2000 wurde festgestellt, dass die auf Grundlage des Abtretungsvertrages vom 19. Mai 1993 vereinbarten Leibrentenzahlungen nicht ordnungsgemäß in den Steuererklärungen der Jahre 1995 bis 1999 erfasst wurden.

Die einkommensteuerpflichtigen Leibrentenbezüge sind wie folgt zu ermitteln:

	Leibrentenzahlungen S	steuerfrei (Nominal) S	Unterhaltsrente (gem. §29 EStG) S
1993	122.500,00	122.500,00	

1994		294.000,00	294.000,00	
1995		294.000,00	83.500,-	210.500,00
1996		294.000,00		294.000,00
1997	inkl. Index NZ	322.382,00		322.382,00
1998		308.808,00		308.808,00
1999		308.808,00		308.808,00

Wir ersuchen die Veranlagungen der Jahre 1995 bis 1999 zu berichtigen und die Einkünfte gem. § 29 EStG jeweils wie folgt zu ergänzen:

1995	sonstige Einkünfte § 29 EStG	S	210.500,00
1996		S	294.000,00
1997		S	322.382,00
1998		S	308.808,00
1999		S	308.808,00

Die Leibrentenbezüge ab dem Jahr 2000 wurden ordnungsgemäß in den Einkommensteuererklärungen angeführt."

Das Finanzamt nahm für die Jahre 1993 bis 1999 das Verfahren gemäß § 303 Abs.4 BAO wieder auf.

Es wurden in den Jahren

1993 für sonstige Einkünfte in Höhe von S 122.500,-

1994 für sonstige Einkünfte in Höhe von S 294.000,-

1995 für sonstige Einkünfte in Höhe von S 294.000,-

1996 für sonstige Einkünfte in Höhe von S 294.000,-

1997 für sonstige Einkünfte in Höhe von S 322.382,-

1998 für sonstige Einkünfte in Höhe von S 303.808,-

1999 für sonstige Einkünfte in Höhe von S 303.808,-

Einkommensteuer festgesetzt.

Begründend wurde ausgeführt: "Da es sich im gegenständlichen Fall um eine außerbetriebliche Versorgungsrente handelt sind die vereinbarten Renten von Anfang an Einkünfte i.S. § 29 Z 1 EStG."

Gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs.4 BAO für die Jahre 1993 bis 1999 und gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1993 bis 1999 wurde Berufung erhoben. Begründend wurde ausgeführt:

„Bei der Beurteilung der Leibrentenzuflüsse an den Abgabenpflichtigen wurde beim Antrag vom 27. Juli 2002 die rechtliche Würdigung und Anwendung der Bestimmung des § 29 Z 1 EStG unvollständig und nachfolgend irreführend ausgelegt. In der Bescheidbegründung wurde fälschlich das Vorliegen einer „außerbetrieblichen Versorgungsrente“ angenommen und auf dieser Basis die Wiederaufnahme der Jahre 1993 bis 1999 vorgenommen. Wie bereits in der Offenlegung dargestellt wurde, handelt es sich bei den gegenständlichen Leibrentenzuflüssen um eine „Unterhaltsrente“ (gem. § 29 Z 1 EStG). Grundlage und Darstellung des Sachverhaltes:

Der Abgabepflichtige war „Alleingesellschafter“ der Firma "GesmbH" mit Sitz in W., eingetragen unter HRB. Der 100% Geschäftsanteil entsprach einer voll und bar einbezahlten Stammeinlage im Betrag vom ATS 500.000,- (fünfhunderttausend).

Mit Abtretungsvertrag vom 19. Mai 1993 (Kopie bereits vorgelegt) hat nunmehr Herr Prof. Ing. DrB. seinen gesamten Gesellschaftsanteil an die Firma AG abgetreten. Als Abtretungspreis wurde eine lebenslängliche, zwölfmal jährlich auszubezahlende Leibrente im Betrage von monatlich ATS 24.500,- vereinbart.

Unter Berücksichtigung der Bestimmungen des § 29 Z 1 EStG sind die zufließenden Leibrentenzahlungen wie folgt zu beurteilen:

Einkommensteuerhandbuch des EStG 1988, Quantschnigg/Schuch Tz 10: Renten werden nach ihrer steuerlichen Behandlung in folgende Kategorien eingeteilt:

- Veräußerungsrenten (Gegenleistungsrenten)
- Versorgungsrenten
- Unterhaltsrenten
- Renten ohne Übertragung eines Wirtschaftsgutes"

Tz 10 „c) bei Abweichung des Rentenwertes bezogen auf den Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes von mehr als 100% eine Unterhaltsrente gegeben ist (vgl. VwGH 28.1.1981, 13/1427/79; BFH BSTBl 1964, 422; Abschn 64 Abs.2 und 3 EStG); bei einem derartigen Wertverhältnis fehlt entweder jeglicher Gegenleistungsgedanke bzw. ist er wirtschaftlich bedeutungslos.“

Bei Vergleich des Rentenwertes mit dem Wert des übertragenen Vermögens ist der nach versicherungsmathematischen Grundsätzen kapitalisierte Wert der Rentenverpflichtung maßgeblich. Dies gilt sowohl für die Übertragung von Betriebsvermögen als auch für die Übertragung von Privatvermögen (VwGH 14.9.79, 2171/78; 9.3.82, 81/14/0104; 17.2.88, 85/13/0047).“

Tz 16 „Unterhaltsrenten und andere freiwillige Zuwendungen (zur Abgrenzung oben Tz 10):

Der zweite Satz des § 29 Z 1 ist im Zusammenhang mit § 20 Abs.1 Z 4 zu sehen.

Unter Heranziehung der obigen Ausführungen ist folgende Berechnung vorzunehmen:

Wert des übertragenen Geschäftsanteiles ATS 500.000,-.

Kapitalisierte Wert der Rentenverpflichtung ATS 2.058.000,-

Berechnung

Leibrente per anno ATS 24.500,00 x 12 ATS 294.000,-

Barwert = Geb.Dat. 19.7.1924= 69 Lj = 7 fache Jahresbetrag

Bei den betreffenden Leibrentenzahlungen handelt es sich daher um Unterhaltsrenten, welche im Zusammenhang mit § 20 Abs.1 Z 4 EStG beim Empfänger nicht zu besteuern sind.

Wir beantragen daher die berufenen Bescheide der Jahre 1993, 1994, 1995, 1996, 1997, 1998 und 1999 aufzuheben und die Veranlagung in den vorigen Stand (vor Wiederaufnahme) zu setzen.“

Für das Jahr 2000 wurde der Einkommensteuerbescheid vorläufig erlassen. Die sonstigen Einkünfte wurden in Höhe von S 325.890,-besteuert.

Es wurde auch Berufung gegen den Bescheid für das Jahr 2000 eingebracht. Als Begründung wurde auf die Berufung gegen die Bescheide 1993-1999 verwiesen.

Das Finanzamt erließ am 4.Aug.2003 eine abweisende Berufungsvorentscheidung betreffend die Einkommensteuer 1993-2000. In der Bescheidbegründung wurde folgendes ausgeführt:

"Bereits im Abtretungsvertrag vom 11.10.1988, abgeschlossen zwischen dem Berufungswerber und dem Verband (Y.) wurde f. d. Anteile des Bw. an der X. gem. Pkt.1.3 i.V.m.1.8. des genannten Vertrages eine Leibrente von insgesamt 20.000,-/Monat f. d. Anteil i. Nominalwert von 500.000,- vereinbart. Dies bedeutete einen kapitalisierten Rentenwert v. 1.800.000,-, geht man unter Berücksichtigung des damaligen Alters d. Bw. von einem Faktor von 9 gem. § 16(2) BewG aus.

Ganz ähnlich Wertrelationen finden sich im nunmehr zu Grunde liegenden Vertrag. Es muss demnach davon ausgegangen werden, dass der tatsächliche Wert des abgetretenen Anteile nicht bloß ihr Nominale, sondern rd. der kapitalisierte Rentenwert war.

Es wäre zudem nicht erklärlich, warum ein (fremder) Erwerber der Anteile den d. 4-fachen Wert des erworbenen Wirtschaftsgutes als Gegenleistung bieten sollte.

Der Grund dafür kann nur darin liegen, dass das Wirtschaftsgut eben (annähernd) diesen Wert besitzt.

Die rechtliche Folge davon ist, dass es sich – bei diesen Wertverhältnissen – nicht um eine Unterhaltsrente, sondern wie im angefochtenen Bescheid dargestellt, um eine außerbetriebliche Versorgungsrente handelt, mit der Konsequenz, dass diese zugeflossenen Rentenzahlungen steuerpflichtig sind.“

Der Bw. brachte einen Antrag auf Vorlage und Entscheidung in der 2. Instanz betreffend die Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs.4 BAO der Jahre 1993-1999 und betreffend die Einkommensteuerbescheide 1993 bis 2000 ein.

Als Begründung werden die in der Berufung angeführten Punkte vorgebracht.

Weiters wird zu der Berufungsvorentscheidung ausgeführt:

"Die Ausführungen in der Bescheidbegründung zu den Berufungsvorentscheidungen vom 4.8.2003, zugestellt am 12. August 2003 können mangels Schlüssigkeit nicht nachvollzogen werden.

Es ist uns leider nicht möglich den rechnerischen Ansatz im ersten Absatz der Begründung (1.800.000,-) nachzuvollziehen. Der anzuführende kapitalisierte Rentenwert wäre wohl in Höhe von 2.160.000,00 gem. § 16(2)8GewG. auszuweisen!?

Insbesondere „Es wäre zudem nicht erklärlich, warum ein (fremder) Erwerber d. Anteile den rd. 4-fache Wert d. erworbenen Wirtschaftsgutes als Gegenleistung bieten sollte. Der Grund dafür kann nur darin liegen, dass das Wirtschaftsgut eben (annähernd) diesen Wert besitzt.“ (Zitat Begründung)

Würde man diese (in der Literatur bzw. den Ausführungen und Erkenntnissen zu § 29 Z 1 abweichenden Erläuterung und daher unschlüssigen) Schlussfolgerung folgen (können) so müsste die weitere Begründung wohl lauten „ Die rechtl. Folge davon ist, dass es sich – bei diesen (gleichen) Wertverhältnissen – ... (Zit. Einkommensteuer Handbuch

Quantschnigg/Schuch § 29 Tz 14) um eine Außerbetriebliche Veräußerungsrente handelt. Diese wiederkehrenden Bezüge führen nach Maßgabe des § 29 Z 1 letzter Satz zu einer Steuerpflicht.“

Die weiteren Erläuterungen im ob zit. Handbuch stellen auch die Maßgabe der Ermittlung des Wertes bezüglich des übertragenen Wirtschaftsgut auf: § 29 Tz 12 "Das übertragene Wirtschaftsgut ist mit dem gemeinen Wert (Verkehrswert) anzusetzen,..."

Wenn der Vertreter der Behörde als Folge der Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung das Wertverhältnis als „gleich“ erkennt, so wäre schon aus diesem Grunde der Berufung stattzugeben und die berufenen Bescheide aufzuheben gewesen.“

Abschließend wurde nochmals ausgeführt, dass es sich bei den betreffenden

Leibrentenzahlungen um Unterhaltsrenten handle, welche im Zusammenhang mit

§ 20 Abs.1 Z 4 EStG beim Empfänger nicht zu besteuern seien.

Der Unabhängige Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz ersuchte den Bw. den Unternehmenswert zum Zeitpunkt der Übergabe der Firma anhand von Erträgen, Kapitalstruktur, Bilanz, etc. bekannt zugeben. Weiters wurde dem Bw. zur Kenntnis gebracht, wie die Besteuerung der Rentenzahlungen bei einer Gegenleistungsrente vorzunehmen wäre.

Der Bw. brachte eine Unternehmensbewertung der übertragenen Firma zum 31.12.1993 nach und führte dazu u.a. aus:

"Aus der in der Anlage vorliegenden Unternehmensbewertung (Wiener Verfahren) ist der gemeine Wert des Unternehmens zum Zeitpunkt der Übertragung in Höhe von ATS 5.147.193,88 d.s. EURO 374.061,17 zu ermitteln. Es liegt daher ein Wertverhältnis gemäß Einkommensteuerrichtlinien von – unter 50% oder über 200% - vor und somit ist gemäß § 29 EStG 1988 eine "Unterhaltsrente" gegeben.

Die Beweggründe "warum von der übernehmenden Firma freigebige Rentenzahlungen geleistet worden sind" können unsererseits nur als Mutmaßung dargelegt werden. Warum und zu welchem Zweck jemand Wirtschaftsgüter von Leibrentenzahlungen erwirbt, würde wohl den Rahmen von notwendigen Darstellungen umfang- und zeitgemäß sprengen.

Beweggründe für einen Erwerb in Form von Leibrenten können auch darin gelegen sein, dass die übernehmende Firma einen "weltweit" geehrten und anerkannten Erfinder und Wissenschaftler im Zuge seines Übertrittes in den Ruhestand – im Alter von 69 Jahren – Leibrentenzahlungen zusagt, bei denen der Gegenleistungsgedanke im Bezug auf das Wertverhältnis in den Hintergrund tritt und damit wirtschaftlich bedeutungslos ist.

Wie bereits erwähnt war wohl die "Anerkennung eines großen Erfinders und Wissenschaftlers" (der noch dazu sein Wissen der Allgemeinheit zugute kommen ließ und nach wie vor zugute kommen lässt) und die Fortführung des betrieblichen Betätigungsfeldes, der erkennbare Beweggrund der zu leistenden "lebenslänglichen" Leibrentenzahlungen.

Aus der angeführten Gesetzesstelle ist aber keine Ableitung aus Beweggründen erkennbar, sondern wird ausdrücklich auf das zu ermittelnde und gegebene "Wertverhältnis" abgestellt. Da die Rechtsvermutung der Abgabenbehörde sowohl im Zuge der berufenen Bescheide als auch bei den Bescheidbegründungen ausschließlich vom Vorliegen einer "Rentenbesteuerung gemäß § 29 EStG 1988" ausgegangen ist, war unsererseits auch nur die Darlegung auf diesen Bezug gegeben.

Folgt man der Rechtsvermutung, dass der zu beurteilende Leibrente vertrag als "Veräußerung bestimmter Beteiligungen gegen Rente" einzustufen wäre, ist das Gesetz und die Richtlinien wie folgt anzuwenden.

"Wird eine (bestimmte) Beteiligung im Sinne des § 31 EStG 1988 gegen eine Rente übertragen, geht für die Berechnung des steuerpflichtigen Veräußerungsüberschusses § 31 EStG 1988 als lex specialis zu § 29 Z 1 EStG 1988 der Besteuerungsregelung für wiederkehrende Bezüge vor. Die Versteuerung mit dem Hälftesteuersatz gemäß § 37 Abs. 4 Z 2 EStG ist anzuwenden. Die Rentenzahlungen sind daher ab Überschreiten der Anschaffungskosten allfälliger Werbungskosten sowie des Veräußerungsfreibetrages mit dem Hälftesteuersatz zu versteuern." Einkommensteuerrichtlinien RZ 7057 – Beispiel."

Abschließend wurde ausgeführt, dass der Bw. Inhaber einer Amtsbescheinigung/Opferausweis im Sinne des § 105 EStG 1988 sei und im Wege der Berufungserledigung beantragt werde, den Abzug des besonderen Betrages zu gewähren.

Dem Bw. wurde abermals ein Vorhalt übermittelt.

Vorgehalten wurde ihm, dass auf Grund seiner Angabe über den wahren Wert der Firma, berechnet nach dem Wr. Verfahren S 5.147.193,88, keine Unterhaltsrente vorläge. Wenn man den Wert der Rente nach versicherungsmathematischen Grundsätzen (zum Zeitpunkt der Übertragung) berechnet ergibt sich ein Wert von S 2.975.977,31, (www.bmf.gv.at/Steuern/Berechnungsprogramm/_start.htm) somit mehr als 50% des Wertes der übertragenen GesmbH. Es liegt somit eine Gegenleistungsrente vor. Weiters wurde ausgeführt, dass, wenn es sich um eine Gegenleistungsrente handle, als Anschaffungskosten S 500.000,- für den rückerworbenen Anteil in Höhe von 260.000,- zuzüglich des ihm damals

verbliebenen Anteiles in Höhe von 240.000,- somit S 740.000,- anzusetzen seien. Diesem Anschaffungswert seien die Rentenzahlungen entgegenzustellen. Sobald die Anschaffungskosten überstiegen werden, liegt ein Veräußerungsgewinn vor, der mit dem ermäßigten Steuersatz gemäß § 37 Abs.1 EStG zu besteuern wäre.

Weiters wurde dem Bw. bekannt gegeben, dass aus dem Akt keine Begünstigung gemäß § 105 EStG ersichtlich sei.

Das 2 Ergänzungsansuchen wurde am 13. April 2006 wie folgt beantwortet:

"In der Begründung zu den berufenen Bescheiden betreffend Einkommensteuer der Jahre 1993 bis 2000 wurde von der Abgabenbehörde das Vorliegen einer "außerbetrieblichen" Versorgungsrente" und die Besteuerung gem. § 29 EStG 1988 zu Grunde gelegt. Außerbetriebliche Versorgungsrenten wurden bis einschließlich des Kalenderjahres 2003 gemäß § 16 BewG ermittelten Barwert ermittelt (Vervielfachungsmethode), ab dem Jahr 2004 wird der Wert mit dem versicherungsmathematischen Barwert ermittelt.

Gemäß ihren Ausführungen, der Bewertung des Anteilserwerbers sowie unseren Ausführungen wurde von der Regelung vor 2004 Gebrauch gemacht und somit der Barwert nach der Vervielfachungsmethode gemäß § 16 BewG in Höhe von ATS 2.058.000,- bzw. ATS 1.988.000,- (seitens der werbenden Firma AG) ermittelt. Eine Gegenüberstellung des versicherungsmathematisch ermittelten Barwertes wurde nicht unterstellt, da es sich hierbei um einen Altvertrag handelt und von der Übergangsregelung nicht Gebrauch gemacht wurde. Bei der Gegenüberstellung des sohin ermittelten Barwertes in Höhe von ATS 2.058.000,- bzw. ATS 1.988.000,- zum Wert des Wirtschaftsgutes (Ermittelt nach dem Wiener Verfahren) in Höhe von ATS 5.147.193,88 ergibt sich ein Verhältnis von unter 50% (genauer 39,98 bzw. 38,62%), sodass eine Unterhaltsrente vorliegt.

Die Beweggründe "warum von der übernehmenden Firma freigebige Rentenzahlungen geleistet worden sind" können unsererseits nur als Mutmaßung dargelegt werden. Warum und zu welchen Zweck jemand Wirtschaftsgüter in Form von Leibrentenzahlungen erwirbt, würde wohl den Rahmen von notwendigen Darstellungen umfang- und zeitmäßig sprengen, deshalb wurde in der Beantwortung des Ergänzungsansuchens vom 10. Okt. 2005 darauf nicht weiter eingegangen und kann auch nicht eingegangen werden.

Beweggründe für einen Erwerb in Form von Leibrente können auch darin gelegen sein, dass die Übernehmende Firma einen "weltweit" geehrten und anerkannten Erfinder und Wissenschaftler im Zuge seines Übertrittes in den Ruhestand – im Alter von 69 Jahren – Leibrentenzahlungen zusagt, bei denen der Gegenleistungsgedanke im Bezug auf das Wertverhältnis in den Hintergrund tritt und damit wirtschaftlich bedeutungslos ist.

Wie bereits erwähnt war wohl die "Anerkennung eines großen Erfinders und Wissenschaftlers" (der noch dazu sein Wissen der Allgemeinheit zugute kommen ließ und nach wie vor zugute kommen lässt) und die Fortführung des betrieblichen Betätigungsfeldes, der erkennbare Beweggrund der zu leistenden "lebenslänglichen" Leibrentenzahlungen, weiters auch die Erhaltung seines Lebenswerkes.

Aus den angeführten Gesetzesstellen ist aber keine Ableitung aus Beweggründen erkennbar, sondern wird ausdrücklich auf das zur ermittelnde und gegebene "Wertverhältnis" abgestellt. Da die Rechtsvermutung der Abgabenbehörde sowohl im Zuge der berufenen Bescheide als auch bei den Bescheidbegründungen ausschließlich vom Vorliegen einer "Rentenbesteuerung gem. § 29 EStG 1988" ausgegangen ist, war unsererseits auch nur die Darlegung auf diesen Bezug gegeben.

Da es sich im vorliegenden Sachverhalt um eine Unterhaltsrente handelt, sind die erhaltenen Renten keine steuerbaren Einnahmen. Folgt man der Gesetzessystematik so wird in § 29 Z 1 EStG die Rentenbesteuerung insbesondere die außerbetriebliche Rente behandelt, erst unter § 29 Z 2 EStG wird auf die lex specialis insbesondere des § 31 EStG eingegangen. Die Subsidiarität der einzelnen Einkunftsarten zufolge, kommt hiernach § 31 EStG erst zur

Anwendung wenn es nicht um einen Fall des § 29 Z 1 EStG handelt. Diesbezüglich also die Rentenbesteuerung der Kapitalanteilsveräußerungsbesteuerung nach § 31 EStG vorhergeht. Der Abgabepflichtige ist Inhaber einer Amtsbescheinigung/Opferausweis im Sinne des § 105 EStG 1988 und es wird beantragt im Wege der Berufungserledigung den Abzug des besonderen Betrages zu gewähren. Eine Bestätigung über die Amtsbescheinigung liegt bei."

Dem Finanzamt wurden die vorstehenden Ausführungen zur Kenntnis gebracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob es sich um eine – wie vom Bw. vorgebracht – Unterhaltsrente, um eine Versorgungsrente laut Finanzamt oder um eine Gegenleistungsrente handelt.

Gemäß § 29 Z 1 EStG i.d.f.d. Streitjahr getroffenen Fassung sind sonstige Einkünfte nur wiederkehrende Bezüge, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs.3 Z 1 bis 6 gehören. Bezüge, die

- freiwillig oder
- an eine gesetzlich unterhaltsberechtigte Person oder.....

sind nicht steuerpflichtig. Werden die wiederkehrenden Bezüge als Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern geleistet, gilt folgendes: Die wiederkehrenden Bezüge sind nur insoweit steuerpflichtig, als die Summe der vereinnahmten Beträge den kapitalisierten Wert der Rentenverpflichtung (§ 16 Abs.2 und 4 des Bewertungsgesetzes 1955) übersteigt; der kapitalisierte Wert ist auf den Zeitpunkt des Beginns der Leistung der wiederkehrenden Bezüge zu ermitteln. Stellt ein aus Anlass der Übertragung eines Betriebes, Teilbetriebes und Mitunternehmeranteils vereinbarter wiederkehrender Bezug keine angemessene Gegenleistung für die Übertragung dar, sind die Renten oder dauernde Lasten, nur dann steuerpflichtig, wenn

- sie keine Betriebseinnahmen darstellen und
- sie keine derart unangemessen hohen wiederkehrenden Bezüge darstellen, dass der Zusammenhang zwischen Übertragung und Vereinbarung der wiederkehrenden Bezüge wirtschaftlich bedeutungslos ist und damit eine freiwillige Zuwendung (§ 20 Abs.1 Z 4 erster Satz) vorliegt.

Gemäß § 29 Z 2 sind Sonstige Einkünfte Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften im Sinne der §§ 30 und 31.

Gemäß § 31 Abs.1 gehören zu den sonstigen Einkünften die Einkünfte aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der

letzten fünf Jahre zu mehr als 10 % beteiligt war. Eine solche Beteiligung liegt auch dann vor, wenn der Veräußerer mittelbar, zum Beispiel durch Treuhänder oder durch eine Körperschaft, beteiligt war. Hat der Veräußerer Anteile unentgeltlich erworben, so tritt die Steuerpflicht auch dann ein, wenn der Veräußerer zwar nicht selbst, aber der Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Jahre zu mehr als 10% beteiligt war.

Gemäß Abs.3 sind als Einkünfte der Unterschiedsbetrag u.a. zwischen Veräußerungserlös einerseits und die Anschaffungskosten sowie den Werbungskosten andererseits anzusetzen.

Gemäß § 37 Abs.1 ermäßigt sich der Steuersatz für Einkünfte auf Grund von Beteiligungen. (Abs.4).

Gemäß Abs.4 Z 2 sind Einkünfte auf Grund von Beteiligungen Einkünfte aus Beteiligungsveräußerungen.

Im gegenständlichen Fall wurde im Jahr 1993 die GmbH X. , deren Alleingesellschafter der Bw war, an die AG gegen Rente übertragen.

Im Abtretungsvertrag ist in Punkt 8 angeführt, dass die Vertragsparteien sich hinreichend über den wahren Wert des vertragsgegenständlichen Geschäftsanteiles informiert haben und den vereinbarten Abtretungspreis für angemessen halten. Beide Vertragsparteien verzichten in Kenntnis der einschlägigen Bestimmungen des Konsumentenschutzgesetzes ausdrücklich auf die Anfechtung dieses Vertrages wegen Verletzung über die Hälfte.

In einem Schreiben der Steuerberatungskanzlei Alpentreuhand an die erwerbende Firma AG wird ausgeführt, dass die Anschaffungskosten der Beteiligung an der X. (Firma des Bw.) im Erwerbszeitpunkt dem Barwert der Leibrentenverpflichtung entsprechen.

In der Selbstanzeige vom 29. Juni 2002 gab der Bw. die aus der aus dieser übertragenen Rente entstandenen Einkünfte als sonstige Einkünfte an. Die Einkünfte wurden bis S 500.000,- steuerfrei belassen und ab dem dritten Jahr erklärte er sonstige Einkünfte. Eine Gegenleistungsrente wurde der Übertragung zugrunde gelegt.

Das Finanzamt stellte eine Versorgungsrente fest und besteuerte die Renteneinkünfte von Beginn an.

In der Berufung führte der Bw. aus, dass es sich im gegenständlichen Fall um eine Unterhaltsrente handle und die erhaltenen Rentenzahlungen überhaupt steuerfrei seien, der übertragene Wert betrug S 500.000,-, die Rente S 2.058.000, - (siebenfache des Jahresbetrages)

Stoll führt zu den Unterhaltsrenten in "Rentenbesteuerung, 4. Aufl. Tz 1087" folgendes aus:

"Wiederkehrende Bezüge, insbesondere Renten, die " an eine gesetzlich unterhaltsberechtigte Person gewährt werden, sind nicht steuerpflichtig. Ob eine gesetzliche Unterhaltspflicht besteht und die wiederkehrenden Bezüge in Erfüllung einer gesetzlichen Unterhaltspflicht geleistet werden, ist nach den unterhaltsrechtlichen Vorschriften, sohin insbesondere nach dem bürgerlichen Recht, zu beurteilen. Diese Folgerung ergibt sich aus der deutlich erkennbaren Anknüpfung des Steuertatbestandes an das bürgerliche (Unterhalts-)Recht. Die Bindung der abgabenrechtlichen Beurteilung an zivilrechtliche Entscheidungen ergibt sich somit bereits materiell-rechtlich, verfahrensrechtlich überdies aus § 116 Abs.2 BAO."

In der Textziffer 1090 wird zu dem Vorliegen einer Unterhaltsrente ausgeführt: "Von einer Unterhaltsrente wäre nur dann zu sprechen, wenn unter Abwägung aller subjektiven oder objektiven Momenten der Vereinbarung und des tatsächlichen Leistungsverhältnisses der Unterhaltscharakter überwiegt, insbesondere wenn die Leistungen des Rentenberechtigten "bei vernünftiger Beurteilung offensichtlich nicht als Gegenleistung gedacht" sein können, und etwa der Wert des vom Rentenberechtigten übertragenen Vermögens bei überschlägiger und großzügiger Berechnung weniger als die Hälfte des Wertes der Rentenverpflichtung beträgt und wohl auch dann, wenn der Wert der Rente weniger als die Hälfte des Wertes des Betriebes ausmacht."

Auf Grund eines Ergänzungersuchen vom UFS, führte der Bw. aus, dass der wahren Wert der übertragenen Firma berechnet nach dem Wr. Verfahren S 5.147.193,88 sei.

Vorerst ist festzustellen, um welche Rente es sich im vorliegenden Fall handelt: Es ist der Wert der Rente dem Wert der GesmbH gegenüber zu stellen. Bei Vergleich des Rentenwertes mit dem Wert des übertragenen Vermögens ist der nach versicherungsmathematischen Grundsätzen kapitalisierte Wert der Rentenverpflichtung maßgeblich. Dies gilt sowohl für Übertragung von Betriebsvermögen als auch für die Übertragung von Privatvermögen. (Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, EStG 1988, § 29, Tz 11). Diese Vorgangsweise wurde auch in der Berufung ausgeführt. Der Verwaltungsgerichtshof führt in dem Erkenntnis vom 17.02.1988, ZI. 85/13/0047, aus, dass eine Gegenleistungsrente dann vorliegt, wenn Leistung und Gegenleistung annähernd gleichwertig sind. Dabei ist vom versicherungsmathematischen Wert der Rentenverpflichtung auszugehen, weil dieser über den tatsächlichen wirtschaftlichen Wert einer Rentenleistung am ehestens Auskunft zu geben vermag.

Der versicherungsmathematische Wert der Rente errechnet sich nach der Formel:
 Barwert = Multiplikation der Jahresleistung der Rente mit dem Vervielfacher der Rechengröße für Rentenbewertung Männer (Tabelle); dieser ist um den Unterjährigkeitsabschlag zu reduzieren.

Berechnet man den Wert der gegenständlichen Rente nach versicherungsmathematischen Grundsätzen zum Zeitpunkt der Übergabe beträgt der Barwert ATS 2.950.977,31. Die Rente beträgt mehr als die Hälfte des Wertes der übertragenen GmbH.

Auch den Ausführungen im Abtretungsvertrag und dem Schreiben an die ererbende Firma folgend, kann auf das Vorliegen einer Gegenleistungsrente geschlossen werden.

Nach der Feststellung, um welche Rente es sich handelt, im vorliegenden Fall liegt eine Gegenleistungsrente vor, ist zu prüfen, ab wann auf Grund der Rente sonstige Einkünfte bezogen werden, die einkommensteuerpflichtig sind.

Bei Veräußerungen von wesentlichen Beteiligungen (§ 31 EStG) kann es sich nach Stoll, Rentenbesteuerung, Tz 1029, um außerbetriebliche Veräußerungsrenten handeln. Die Einkünfte aus der Veräußerung des Anteiles einer wesentlichen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ergeben sich, vereinfacht gesagt aus dem Unterschiedsbetrag zwischen Veräußerungserlös und Anschaffungskosten (§ 31 Abs.3 EStG).

Sie sind also insoweit Teil des Einkommens, als sie zu Einkünften aus der Veräußerung (Veräußerungsgewinn im weiteren Sinn) führen und nach Maßgabe ihres Zufließens, also nach Überschreiten der Anschaffungskosten (nicht nach Überschreiten des Kapitalwertes der Renten), der Besteuerung zuführen

Als Anschaffungskosten sind die S 500.000,- anzusetzen, die der Bw. im Jahr 1993 aufgewendet hat, um seinen Anteil in Höhe von S 260.000,- den er im Jahr 1988 an den "Verband" abgetreten hat, wieder zu erwerben und die übrigen Anteil von S 240.000,-, somit 740.000,-.

	zugeflossene Renten	steuerpflichtig
1993	S 122.500,-	0,-
1994	S 294.000,-	0,-
1995	S 294.000,-	0,-
1996	S 294.000,-	S 244.500,-
1997	S 322.282,-	S 322.282,-
1998	S 308.808,-	S 308.808,-
1999	S 308.808,-	S 308.808,-
2000	S 325.890,-	S 325.890,-

Gemäß § 37 Abs.1 EStG ermäßigt sich der Steuersatz für Einkünfte auf Grund von Beteiligungen.

Gemäß Abs.4 Z 2 EStG sind Einkünfte aus Beteiligungen Einkünfte aus

Beteiligungsveräußerungen und zwar lit. a Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme einer Beteilungen im Sinne des der Z 1.

Die dem Bw. zugeflossenen ab 1996 steuerpflichtigen Renten sind daher mit dem ermäßigten Steuersatz zu besteuern.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme gem. § 303 (4) BAO der Jahre 1993, 1994, 1995, 1996, 1997, 1998 und 1999, wird entgegengehalten:

Gemäß § 303 Abs.1 ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

- a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder einer andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hiefür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß Abs.4 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.

Vom Bw. wurde am 27. Juni 2002 eine Selbstanzeige gemäß § 29 Finanzstrafgesetz eingebracht. Dem Finanzamt wurde bekannt gegeben, dass der Bw. ab dem Jahr 1993 eine bis dato dem Finanzamt nicht erklärte Rente für den Verkauf der X. GesmbH, dessen 100% Gesellschafter der Bw. war, erhalten hätte.

Weiters wurde bekannt gegeben, dass der Bw. Inhaber einer Amtsbescheinigung gemäß § 1 Abs.s 1 lit d Opferfürsorgegesetz sei.

Dem Finanzamt sind Wiederaufnahmegründe von bereits im Zeitpunkt der Bescheiderlassungen existenten Tatsachen zu Kenntnis gebracht worden.

Die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens erfolgte zu Recht.

Die Berufung betreffend die Wiederaufnahme der Einkommensteuer 1993, 1994, 1995, 1996, 1997, 1998 und 1999 war abzuweisen.

Der Freibetrag gemäß § 105 EStG war für die Jahre 1993, 1994, 1995, 1996, 1997, 1998, 1999 und 2000 zu gewähren.

Beilage: 13 Berechnungsblätter

Wien, am 3. Mai 2006