



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Rechtsnachfolgerin des verstorbenen NN, wohnhaft in L, vertreten durch K, vom 19. Juni 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs, dieses vertreten durch ADir. Walter Spreitz, vom 6. Juni 2006 betreffend Abweisung des Antrages auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 gemäß § 299 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Kauf- und Leibrentenvertrag vom 18. Dezember 1990 übertrug der mittlerweile verstorbene Gatte der Berufungserberin (Bw.) NN seinen mit Wirksamkeit 1. Juli 1967 erworbenen Rauchfangkehrerbetrieb an den Rauchfangkehrermeister AB. In besagtem Vertrag hielten die beiden Vertragsteile wörtlich ua. Nachstehendes fest:

„[...]“

Zweitens:

Herr NN verkauft und übergibt hiemit seinen angeführten Konzessions- und Gewerbebetrieb an Herrn AB und dieser kauft und übernimmt diesen Betrieb, und zwar mit Wirkung vom 1. Jänner 1991 an.

Herr NN verpflichtet sich hiemit, seine vorgenannten Gewerbeberechtigungen sowie die Konzessionsberechtigung unter der Bedingung zurückzulegen, daß von der Gewerbebehörde

dem Käufer Herrn AB auf seinen Namen lautende gleichartige Konzession bzw. Gewerbeschein ausgestellt wird.

Drittens [..]

Viertens:

Als Gegenleistung für die vorstehende Vermögensübertragung verpflichtet sich hiemit der Käufer an den Verkäufer monatlich am 1. (ersten) eines jeden Monates im vorhinein den Leibrentenbetrag von S 8.888,89 (achttausendachthundertachtundachtzig Schilling neunundachtzig Groschen) bar und abzugsfrei zur Auszahlung zu bringen.

Im Vorablebensfalle des Verkäufers Herrn NN ist der vorgenannte Leibrentenvertrag an dessen Ehegattin Bw. im vollen Umfange zur Auszahlung zu bringen. Die vorgenannte Leibrentenforderung erlischt mit dem Tode des Verkäufers bzw. in dessen Vorablebensfalle mit dem Ableben der Frau Bw. .

Die vorgenannte Leibrente erlischt des weiteren mit dem Ablauf von 15 (fünfzehn) Jahren vom 1. Jänner 1991 an, sohin mit 1. Jänner 2006. Von diesem Zeitpunkt an ist vom Käufer keine wie immer geartete Zahlung aus dem Leibrentenvertragsverhältnis zu entrichten. Der obgenannte Leibrentenvertrag ist wertgesichert zur Auszahlung zu bringen.."
[..]"

Aktenkundig ist, dass NN am 9. März 2005 verstarb.

Mit Beschluss des Bezirksgerichtes A vom 21. September 2005, X, wurde die Verlassenschaft der erbl. Witwe Bw. zur Gänze eingeantwortet.

Die aus dem Leibrentenvertrag erhaltenen Zahlungen wurden bislang – so auch in den Veranlagungszeiträumen 2003 und 2004 – als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erkärt und mit dem vollen Progressionssteuersatz versteuert. Die am 3. Februar und 13. Juni 2005 ergangenen Einkommensteuerbescheide für 2003 und 2004 erwuchsen in Rechtskraft.

Mit Eingabe vom 23. Jänner 2006 beantragte der steuerliche Vertreter die Aufhebung der genannten Bescheide und zwar mit der Begründung, der VwGH habe mit Erkenntnis vom 23.9.2005, Zl. 2003/15/0104, ausgesprochen, dass auch bei Betriebsveräußerung gegen Rente die Außerordentlichkeit der Einkünfte im Sinne des § 37 Abs. 2 EStG 1988 gegeben sei, sofern zwischen Betriebseröffnung und Betriebsveräußerung ein Zeitraum von zumindest sieben Jahren liege. Im gegenständlichen Fall sei diese Voraussetzung erfüllt, zumal der Rechtsvorgänger der Bw. seinen Rauchfangkehrerbetrieb bereits per 1. Juli 1967 vom Rauchfangkehrermeister R entgeltlich erworben habe. In Ansehung des genannten verwaltungsgerichtlichen Erkenntnisses seien die Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 inhaltlich unrichtig und daher im Wege des § 299 BAO aus dem Rechtsbestand zu nehmen.

Mit den jeweils am 6. Juni 2006 ergangenen nunmehr angefochtenen Bescheiden wurde der Antrag auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 als unbegründet abgewiesen. In der Bescheidbegründung wurde dargelegt, dass bei Veräußerungsgewinnen,

die im Zuge von Betriebsveräußerungen gegen Rente erzielt werden, es zu keiner Progressionsermäßigung komme, da eine Zusammenballung von Einkünften nicht vorliege.

In der gegen die beiden Abweisungsbescheide erhobenen Berufung vom 19. Juni 2006 wandte die Bw. ein, der VwGH habe in seinem Erkenntnis vom 2.2.2000, 98/13/0165, in eindeutiger Weise ausgeführt, dass eine Zusammenballung von Einkünften in einem Veranlagungszeitraum keine Voraussetzung mehr für eine Tarifbegünstigung nach § 37 EStG 1988 darstelle. Für die Progressionsmilderung von Veräußerungsgewinnen sei lediglich die Sperrfrist von sieben Jahren zu beachten. Die Abgabenbehörde habe – entgegen den im obigen Erkenntnis angeführten Grundsätzen – eine Aufhebung der Einkommensteuerbescheide mit dem Argument verweigert, dass für eine Progressionsermäßigung eine Zusammenballung von Einkünften erforderlich sei.

Das Finanzamt legte die vorliegende Berufung dem UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Zum verfahrensrechtlichen Aspekt:

Die Bestimmung des § 299 BAO ordnet an:

„(1) Die Abgabenbehörde erster Instanz kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

(2) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

(3) [..]“

Die genannte Norm gestattet Aufhebungen ausschließlich für den Fall, dass sich der aufzuhebende Bescheid inhaltlich als unrichtig erweist. Der Inhalt eines Bescheides ist dann unrichtig, wenn der Bescheidspruch nicht dem Gesetz entspricht. Aus welchem Grund der Bescheid rechtswidrig ist (etwa wegen einer unrichtigen Gesetzesinterpretation, oder wegen mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, oder wegen Übersehens von Grundlagenbescheiden, etc.), erweist sich für die Anwendbarkeit des § 299 (1) BAO als irrelevant.

Die angeführte Bestimmung gilt auch für so genannte „dynamische“, dh. erst später erweisliche Unrichtigkeiten. Die Aufhebung setzt weder ein Verschulden der Abgabenbehörde, noch ein Verschulden bzw. Nichtverschulden des Bescheidadressaten voraus. Die Rechtswidrigkeit muss auch nicht – wie etwa bei § 293b BAO – offensichtlich sein (Ritz, ÖStZ

2003, 145). Wohl aber setzt die Aufhebung nach § 299 BAO die **Gewissheit der Rechtswidrigkeit** voraus; die bloße Möglichkeit eines rechtwidrigen Bescheides reicht indes nicht hin (vgl. Ritz, BAO Kommentar, § 299 Tz 13 sowie die dort zit. Judikatur).

Im vorliegenden Fall hatte der erkennende Senat im Vorfeld zu beurteilen, ob den beiden Einkommensteuerbescheiden, deren Aufhebung die Bw. beantragt hatte, der Mangel einer inhaltlichen Rechtswidrigkeit anhaftet. Lediglich im Fall einer derartigen Feststellung wäre die Abgabenbehörde im Rahmen ihres Ermessens dazu verhalten gewesen, eine Bescheidaufhebung nach § 299 BAO vorzunehmen.

2) Zum materiellrechtlichen Aspekt:

Die Bestimmung des § 37 EStG 1988 idF Strukturanpassungsgesetzes 1996, BGBl 1996/201, lautet auszugsweise:

"(2) Über Antrag sind nachstehende Einkünfte, beginnend mit dem Veranlagungsjahr, dem der Vorgang zuzurechnen ist, gleichmäßig verteilt auf drei Jahre anzusetzen:

1. Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind.

[..]

(5) Außerordentliche Einkünfte sind Veräußerungs- und Übergangsgewinne, wenn der Betrieb deswegen veräußert oder aufgegeben wird, weil der Steuerpflichtige

- gestorben ist,
- erwerbsunfähig ist oder
- das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt.

Für Veräußerungsgewinne steht der ermäßigte Steuersatz nur über Antrag und nur dann zu, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind.[..]

(7) Die Progressionsermäßigung nach Abs. 2 steht nicht zu, wenn ein Veräußerungsgewinn nicht in einem Veranlagungszeitraum entsteht. Für Einkünfte, die zum Teil mit dem festen Steuersatz des § 67 versteuert werden, steht keine Progressionsermäßigung zu.

Der mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996 neu geschaffene Absatz 7 legt fest, dass die Begünstigung nach Abs. 2 („Verteilung auf drei Jahre“) dann nicht zusteht, wenn die Betriebsveräußerung gegen Rente erfolgt. Daraus lässt sich e contrario ableiten, dass die Halbsatzbegünstigung nach Abs. 5 der genannten Bestimmung hingegen auch bei einer Betriebsveräußerung gegen Rente zum Tragen kommt (in diesem Sinne auch Zorn, RdW 2005, 716). Diese durch das Strukturanpassungsgesetz 1996 offenbar aufgrund eines Redaktionsversehens geschaffene Rechtslage steht aber im krassen Widerspruch zum wahren Willen des Gesetzgebers, welcher – wie sich ua. auch aus den AB zur RV zum AbgÄG 2001, BGBl. I 2001/144, (GP XXI RV 827 AB 859) ersehen lässt – in keiner Weise beabsichtigt hatte, Kaufpreisrenten vom Ausschlusskatalog des § 37 Abs. 7 leg. cit. auszusparen (siehe auch Reinisch, RdW 2001, 372).

Aufgrund der bestehenden Diskrepanz zwischen der wahren Intention des Gesetzgebers und dem Gesetzeswortlaut wurde die Bestimmung des § 37 Abs. 7 EStG durch das BGBl I 2001/144 (AbgÄG 2001) mit Wirkung ab dem **19.12.2001** (Veranlagung 2001) wie folgt geändert:

„Die Progressionsermäßigung nach Abs. 2, Abs.3 oder **Abs. 5** steht nicht zu, wenn Einkünfte nicht in einem Veranlagungszeitraum zufließen.“ [...].

Durch das AbgÄG 2002, BGBl. I 2002/84, wurde – um Missinterpretationen den Boden zu entziehen – das Wort „zufließen“ durch „anfallen“ ersetzt.

Evident ist, dass der Gesetzgeber durch das AbgÄG 2001 für den Veranlagungszeitraum 2001 und Nachfolgende in unmissverständlicher Weise klar gestellt hat, dass eine Betriebsveräußerung gegen Rente zu keiner Progressionsmilderung in Form des Hälftesteuersatzes führt.

Der hier zu beurteilende Berufungsfall betrifft die Veranlagungszeiträume 2003 und 2004 und fällt somit in den Anwendungsbereich des AbgÄG 2001, BGBl I 2001/144, sowie des AbgÄG 2002, BGBl. I 2002/84. Im Lichte der anzuwendenden Rechtslage ist für den UFS nicht erkennbar, worin die inhaltliche Rechtswidrigkeit der beiden Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 gelegen sein soll.

Das von der Bw. angezogene verwaltungsgerichtliche Erkenntnis Zl. 2003/15/0104 betrifft den Veranlagungszeitraum 2000 und bezieht sich demnach – offensichtlich – auf Zeiträume vor Inkraft-Treten des AbgÄG 2001. Der VwGH hatte in diesem Verfahren als Rechtsgrundlage das Einkommensteuergesetz 1988 idF des Strukturreformgesetzes 1996, BGBl. 1996/201, anzuwenden, wobei aufgrund der Verfassungsbestimmung des § 124a Z 4 EStG 1988 idF des BGBl 1996/201 darauf Bedacht zu nehmen war, welche Fassung des § 37 konkret zur Anwendung kommt. § 124a Z 4 EStG in obgenannter Fassung lautet:

"§ 24 Abs 4 und Abs 6 und § 37, jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl Nr 201/1996, sind erstmalig auf Vorgänge nach dem 14. Februar 1996 anzuwenden. Liegt dem Vorgang ein Rechtsgeschäft zugrunde, so sind die vorgenannten Bestimmungen jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl Nr 201/1996 noch nicht anzuwenden, wenn das zugrunde liegende Rechtsgeschäft nachweislich vor dem 15. Februar 1996 abgeschlossen worden ist."

Unbestritten blieb im obgenannten verwaltungsgerichtlichen Verfahren, dass dem strittigen Veräußerungsgewinn ein Rechtsgeschäft zugrunde lag, welches nachweislich vor dem 15. Februar 1996 abgeschlossen worden war. Solcherart folgte aus § 124a Z 4 EStG, dass in diesem Fall § 37 EStG 1988 vor der Änderung durch BGBl 1996/201 zur Anwendung zu kommen hatte. Der VwGH verwies in seinem Erkenntnis zunächst auf seine Entscheidung vom 2.2.2000, 98/13/0165, in welcher er – im Hinblick auf die Besteuerung von Übergangsgewinnen – zum Ergebnis gelangt war, dass im Geltungsbereich des EStG 1988 für

die Tarifbegünstigungen nach § 37 eine Zusammenballung von Einkünften in einem Veranlagungszeitraum nicht mehr erforderlich sei. Sonach sei etwa bei Betriebsveräußerungen gegen Renten die Außerordentlichkeit der Einkünfte iSd § 37 Abs. 2 EStG 1988 bereits dann gegeben, wenn zwischen dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang und der Betriebsveräußerung ein Zeitraum von sieben Jahren liege.

Im vorliegenden Fall hingegen bleibt für eine Anwendung des § 124a Abs. 4 EStG 1988 kein Raum, zumal diese Bestimmung ausschließlich für Zeiträume im Geltungsbereich des EStG 1988 in der Fassung des StrukturreformG 1996, BGBl 1996/201, zur Anwendung gelangt. Die Novellierung der Bestimmung des § 37 EStG 1988 durch das AbgÄG 2001 führte nämlich im Ergebnis letztendlich zu einer (materiellen) Derogation der Bestimmung des § 124a Abs. 4 leg.cit.

Zusammenfassend bleibt festzuhalten, dass in der vorliegenden Berufungssache eine Prüfung der inhaltlichen Rechtsrichtigkeit der beiden Einkommensteuerbescheide ausschließlich anhand der im Streitzeitraum geltenden Rechtslage zu beurteilen ist. Da aufgrund des AbgÄG 2001, BGBl I 2001/144, die Bestimmung des § 37 Abs. 7 EStG 1988 gegenüber der durch das Steuerreformgesetz 1996, BGBl 1996/201, geschaffenen Rechtslage ua. insoferne eine Änderung erfuhr, als dass Veräußerungsgewinne, welche nicht in einem Veranlagungszeitraum anfallen, explizit von einer Progressionsermäßigung ausgeschlossen wurden, vermag der erkennende Senat – wie bereits oben dargelegt – eine inhaltliche Rechtswidrigkeit der beiden Bescheide nicht zu erblicken.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 27. Juni 2007