



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Wölflingseder & Partner, gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber bezog im berufsgegenständlichen Jahr 2000 sowohl Einkünfte aus Gewerbebetrieb als auch aus nichtselbständiger Arbeit.

Als Sonderausgaben machte er S 120.000,-- (außerbetriebliche Versorgungsrente) geltend, die von der Abgabenbehörde I. Instanz nicht erklärungsgemäß qualifiziert wurde, da es sich nicht um eine Kaufpreisrente sondern um eine nicht absetzbare Unterhaltsrente handle: Der Wert der Gegenleistung betrage nicht einmal die Hälfte des kapitalisierten Rentenbarwerts.

Die Berechnung des versicherungsmathematischen Rentenbarwerts erfolgte demgemäß:
Geburtsdatum des jüngeren Übergebers: 18.9.1924. Übergabsvertrag vom 11.11.1997.
 $18.9.1924 - 11.11.1997 = 73 \text{ Jahre} = \text{Diskontierungszinsfuß } 5,5 \%$. S 120.000,-- jährliche Rente $\times 6,7676$ (lt. Sterbetafel) = S 812.112,-- = 38,67 % des Kaufpreises von S 2.100.000,--.

In einer rechtzeitig dagegen eingebrachten Berufung wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass eine Kaufpreisrente vorliege: Die Rentenvereinbarung beziehe sich nur auf den Hälfteliegenschaftsanteil, den die Mutter des Berufungswerbers an ihn übergeben habe. Sein Vater habe für die Übergabe seines Hälfteanteils keine Gegenleistung erhalten. Der für die Feststellung der Rentenart heranzuziehende gemeine Wert betrage somit nur S 1.050.000,-- (anstatt insgesamt S 2.100.000,--), der Rentenwert belaufe sich auf S 900.000,--.

Die Berufung wurde mittels Berufungsvorentscheidung von der Abgabenbehörde I. Instanz als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde dazu im Wesentlichen ausgeführt, dass aus dem Übergabsvertrag hervorgehe, dass im Fall des Ablebens der Mutter des Berufungswerbers der Vater des Berufungswerbers die Rente bis zu seinem Ableben weiterbeziehe. Von einer unentgeltlichen Übergabe durch den Vater des Berufungswerbers könne nicht gesprochen werden, für die Beurteilung der Rente sei daher vom gesamten gemeinen Wert iHv. S 2,1 Mio auszugehen.

Der Berufungswerber beantragte rechtzeitig die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz.

Aus dem Akteninhalt geht hervor, dass der Berufungswerber (als Erwerber) und seine Eltern (als Übergeber) am 11.11.1997 einen Übergabsvertrag betreffend "insgesamt 170/10.000-Anteile an der Liegenschaft EZ 56, GB 45204 Lustenau, BG Linz, bestehend aus dem Grundstück 882/6 Baufläche (begrünt) ... mit welchem untrennbar Wohnungseigentum an W2 Haus 2 verbunden ist" abschlossen. Der Vater des Berufungswerbers ist am 18.9.1924, die Mutter des Berufungswerbers am 20.12.1922 geboren. Aus Pkt. "2." des Übergabsvertrags ist ersichtlich, dass der nunmehrige Berufungswerber von seinen Eltern "die denselben ... näher bezeichneten je 170/20.000-Anteile, insgesamt also 170/10.000-Anteile ..." übernimmt. Gegenleistung ist eine monatliche Versorgungsrente iHv. S 10.000,-- an seine Mutter, die sie auf ihre Lebensdauer, beginnend mit Jänner 1998, erhält. Sollte sie vor ihrem Gatten (= Vater des Berufungswerbers) versterben, erhält ihr Gatte diese Rente. Zur Sicherstellung dieser vereinbarten monatlichen Rente verpfändet der Berufungswerber "die ihm aufgrund dieses Übergabsvertrags zukommenden insgesamt 170/10.000-Anteile ..." (S 3 des Vertrags). Im Pkt. "11." des Übergabsvertrages erteilen sämtliche Vertragsparteien die Einwilligung, dass

diverse Grundbuchseintragungen vorgenommen werden können, wie die Einverleibung des Eigentumsrechtes für den Berufungswerber "zu insgesamt 170/10.000-Anteilen". Ob dieses Anteilsausmaßes wurde auch Einverleibung des Veräußerungs- und Belastungsverbot zugunsten der Eltern des Berufungswerbers vereinbart.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sind als Sonderausgaben abzugsfähig Renten und dauernde Lasten, die auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhen. Werden sie als angemessene Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern geleistet, gilt Folgendes: Die Renten und dauernden Lasten sind nur so weit abzugsfähig, als die Summe der verausgabten Beträge den kapitalisierten Wert der Rentenverpflichtung (§ 16 Abs. 2 und 4 Bewertungsgesetz) 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. 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 so weit 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. ... (BGBl. I 1999/106 ab 2000).

Gemäß § 16 Abs. 2 BewG ist als Kapitalwert von lebenslänglichen Nutzungen und Leistungen anzunehmen bei einem Alter der auf die Lebenszeit einer Person beschränkten Nutzung von mehr als 70 – 75 Jahre das Fünffache des Wertes der einjährigen Nutzung.

Gemäß § 16 Abs. 4 leg.cit. ist bei einem Abhängen der Nutzungsdauer oder Leistung von der Lebenszeit mehrerer Personen das Lebensalter des Jüngsten maßgebend, wenn das Recht mit dem Tod des zuletzt Sterbenden erlischt.

Grundsätzlich ist zu klären, ob das Berufungsvorbringen zutrifft, wonach die Rentenvereinbarung sich nur auf den Liegenschaftsanteil (= Hälfteanteil), den die Mutter des Berufungswerbers an den Berufungswerber übergeben hat, bezieht.

Wie sich aus dem Übergabsvertrag ergibt, wurde dem Berufungswerber von seinen Eltern gleichzeitig deren Anteile (je 170/20.000) übergeben, sodass dem Berufungswerber also

170/10.000 übergeben wurden: Das ist eindeutig ersichtlich aus Pkt. 2 des Vertrags, wo vereinbart wurde, dass der Berufungswerber von seinen Eltern "die denselben ... näher bezeichneten je 170/20.000-Anteile, insgesamt also 170/10.000-Anteile ..." übernimmt. Weiters ist dies belegt durch die Sicherstellungsklausel hinsichtlich der vereinbarten monatlichen Rente ("die ihm aufgrund dieses Übergabsvertrages zukommenden insgesamt 170/10.000-Anteile") sowie aus der Einwilligungserteilung der Parteien zur Vornahme diverser Grundbucheintragen, wie Einverleibung des Eigentumsrechts für den Berufungswerber "zu insgesamt 170/10.000-Anteilen" und aus der Vereinbarung des Veräußerungs- und Belastungsverbots zugunsten der Eltern des Berufungswerbers ob dieses Gesamtausmaßes des an ihn übertragenen Anteils.

Dass der Berufungswerber nur die Hälfte des Gesamtausmaßes (also den Anteil der Mutter) übertragen erhalten hatte und der zweite Hälfteanteil (also der des Vaters) erst nach dem Tod der Mutter an den Berufungswerber übergehen sollte, ergibt sich weder ausdrücklich aus dem Vertragstext noch ist aus dem Sinngehalt des Übergabsvertrages auf eine derartige Willensäußerung der Parteien zu schließen.

Der Umstand, dass die Rente an die Mutter des Berufungswerbers nach deren Ableben an den Vater des Berufungswerbers zu entrichten ist, ändert nichts daran, dass beide Eltern gleichzeitig an den Berufungswerber übergeben haben. Die Zahlungsabwicklung (dh. zuerst Zahlung an die Mutter, erst nach deren Ableben an den Vater) sowie die Rentenhöhe sind der Vertragsfreiheit unterliegende variable Positionen, die die Parteien bei Vertragsunterzeichnung wählten. Daraus zu schließen, dass nur eine Hälfte übergeben wurde, ist aufgrund des o.a. Gesamtzusammenhangs aus Vertragstextierung und individuell gestaltetem Zahlungsablauf (zuerst an die Übergeberin, erst nach ihrem Ableben an den Übergeber) nicht möglich, zumal Rentenvereinbarungen ja erfahrungsgemäß Risikofaktoren immanent sind (wie die Lebensdauer des jeweiligen Rentenberechtigten etc.).

Aus der Wahl zweier Rentenberechtigter, wobei die Rente zuerst an A und erst nach dessen Ableben an B bezahlt wird, nun zu schließen, dass erst bei Beginn der Rentenzahlung an B auch der Anteil des B übergeben wird, ist nicht zutreffend: Wesentlich für die Übergabe ist der jeweilige Inhalt des Übergabsvertrages. Im gegenständlichen Fall ist daraus – wie oben angeführt – nicht zu schließen, dass an den Berufungswerber nur die Hälfte seiner Mutter übergeben wurde.

Bei Anwendung des § 16 Abs. 2 und 4 BewG auf den berufsgegenständlichen Sachverhalt ist folgendermaßen vorzugehen: Da die Dauer der Leistung von der Lebenszeit mehrerer Personen (hier: beider Eltern des Berufungswerbers, da nach dem Ableben der Mutter des

Berufungswerbers sein Vater die Rente beziehen wird) abhängt, so ist das Lebensalter des Jüngsten entscheidend, wenn das Recht mit dem Tod des zuletzt Sterbenden erlischt (wie hier auch vorliegend, da nach dem Tod der Eltern kein Begünstigter vorgesehen ist): Da der Vater des Berufungswerbers der Jüngste ist (er ist geboren am 18.9.1924, die Mutter ist geboren am 20.12.1922), ist das Alter des Vaters maßgebend.

Der Vater des Berufungswerbers war zum Zeitpunkt des Beginns des Rentenlaufs (Jänner 1998) 73 Jahre: Gemäß § 16 Abs. 2 Z 10 leg.cit. ist als Wert anzunehmen bei einem Alter von 70 – 75 Jahren das Fünffache der einjährigen Nutzung. Die einjährige Nutzung beträgt S 120.000,-- (S 10.000,-- pro Monat). Das Fünffache davon ist S 600.000,--.

Bei Anwendung auf §§ 18 Abs. 1 Z 1 und 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 ist nun festzuhalten, dass der kapitalisierte Wert der Rentenverpflichtung – also die Gegenleistung für die Übertragung – (wie oben errechnet) S 600.000,-- beträgt. Da der gemeine Wert des Wirtschaftsguts (= Wohnungseigentum wie angeführt) S 2.100.000,-- beträgt, beträgt der kapitalisierte Wert weniger als die Hälfte des gemeinen Wertes des Wirtschaftsguts.

Wie sich aus den erläuternden Bemerkungen zur Neubeurteilung der Renten und Versorgungsrenten nach dem Steuerreformgesetz 2000 (wiedergegeben in Doralt, EStG, Kommentar, Band II, § 29 Tz. 31) ergibt, ist für den Fall, dass der Rentenwert den Wert des übertragenen Wirtschaftsguts unterschreitet, die sogenannte "Überwiegenstheorie" (VwGH vom 19.10.1987, 86/15/0097) maßgebend: Ist also der Rentenwert um mehr als die Hälfte geringer als der Wert des übertragenen Wirtschaftsguts (wie hier vorliegend), so ist insgesamt von einer steuerlich irrelevanten Unterhaltsrente auszugehen, dh. die Übertragung des Wirtschaftsguts ist als unentgeltlich zu qualifizieren.

Es ist in der Folge die berufsgegenständliche Rente als steuerlich unbeachtliche Unterhaltsrente zu qualifizieren und kann somit der beantragte Abzug als Sonderausgaben nicht erfolgen.

Es war aus den angeführten Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, 27. Mai 2003