

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Inge Jahn, vom 26. April 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt vom 22. März 2001 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 und 1999 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

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

Die Bw traf am 9. September 1988 mit der Firma G AG eine Vereinbarung, wonach die Bw. für den Verzicht auf ihr zustehende Mietrechte, Investitionsablösen und sonstige Rechte und

unter der Voraussetzung, dass die G AG Hauptmieterin sämtlicher bisher von der Bw. genützten Räumlichkeiten werde, einen einmaligen Betrag in Höhe von € 254.354,91 (3.500.000,-- ATS) und darüber hinaus ab 1. Oktober 1988 auf Lebensdauer, längstens aber bis 31. Dezember 2016 eine monatliche, jeweils am Ersten im Voraus fällige Rente auf die Dauer der ersten zehn Jahre in Höhe von monatlich € 1.453,45 (20.000,-- ATS) und sodann bis 31. Dezember 2016 einen Betrag in Höhe von monatlich € 1.090,09 (15.000,-- ATS) erhalten werde. Eine Wertsicherungsklausel auf Basis des Verbraucherpreisindexes 1986 wurde aufgenommen.

Im Zuge der Veranlagung zur Einkommensteuer für das Jahr 1988 wurde der erklärte steuerpflichtige Veräußerungsgewinn (nach Saldierung mit laufenden negativen Einkünften aus Gewerbebetrieb) und unter Erfassung eines als zugeflossene Renten erklärten Betrages von € 4.360,37 (60.000,-- ATS) als Einkünfte aus Gewerbebetrieb besteuert.

In den Jahren 1989 bis 1992 erfolgte der Ausweis der von der G AG erhaltenen Zahlungen zuzüglich der vereinbarten Wertsicherungsklauselmehr beträge als nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb und in den Jahren 1993, 1994 und 1995 als Sonstige Einkünfte. 1996 und 1997 wurden die zugeflossenen Zahlungen wiederum als Einkünfte aus Gewerbebetrieb deklariert.

Erstmals mit Schreiben vom 2. Juli 1999 brachte die nunmehrige steuerliche Vertreterin vor, dass "nach näherer Zerpflückung des Vertrages" die vereinbarten Zahlungen nicht als Renten sondern als Kaufpreisraten zu qualifizieren seien, welche im Jahr der Betriebsaufgabe besteuert hätten werden müssen. Sie verwies auf eine am 8. September 1988 geschlossene Zusatzvereinbarung nachfolgenden Inhaltes:

Im Anhang an die zwischen der G AG, Wien, und Frau, Klagenfurt, getroffene Vereinbarung, wird der Punkt "2" (Entgelt) folgend ergänzt:

Nach einem eventuellen vorzeitigen Ableben von Frau verpflichtet sich die Firma G AG , die vereinbarte Rente in gleicher Höhe und für den vereinbarten Zeitraum an die Rechtsnachfolger der Frau weiter zu bezahlen.

Die Bw. beantragte nur mehr die Wertsicherungsklauselmehr beträge einer Besteuerung zu unterziehen.

Bei der Veranlagung für das Jahr 1998 setzte das Finanzamt zunächst lediglich die Wertsicherungsklauselmehr beträge als Einkünfte aus Gewerbebetrieb an, berichtigte aber den Einkommensteuerbescheid 1998 gemäß § 293 b BAO und berücksichtigte die insgesamt im Jahr 1988 zugeflossenen Zahlungen. Auch im Einkommensteuerbescheid 1999 erfolgte der

Ansatz der gesamten erhaltenen Zahlungen inklusive den als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärten Wertsicherungsklauselmehrbeträgen.

Gegen die am 22. März 2001 für die Jahre 1998 und 1999 ergangenen Einkommensteuerbescheide er hob die Bw. Berufung. Sie führte aus, dass aufgrund der Zusatzvereinbarung vom 8. September 1988 von einem feststehenden Zahlungszeitraum auszugehen wäre, sodass Ratenzahlungen vorlägen, die im Zeitpunkt der Veräußerung hätten erfasst werden müssen. Daher wären im Streitzeitraum nur mehr die Wertsicherungsklauselmehrbeträge steuerlich zu erfassen.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Im Zuge des Rechtsmittelverfahrens ersuchte die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Bw. den Barwert der Zahlungen bezogen auf den Veräußerungszeitpunkt sowie den in den monatlichen Zahlungen enthaltenen Zins- und Tilgungsanteil zu ermitteln. Die Bw. übermittelte eine Aufstellung, aus welcher sich als in den monatlichen Zahlungen enthaltene Zinsanteile von € 8.425,25 für das Jahr 1998 und von € 8.084,76 für 1999 ergaben.

Zur Wahrung des Parteiengehörs wurden das Vorhalteschreiben an die Bw. sowie das Antwortschreiben samt der bezughabenden Aufstellung dem Finanzamt übermittelt. Unter Bezugnahme auf die angeführte Zusatzvereinbarung räumte das Finanzamt ein, dass Ratenzahlungen vorliegen.

Gegen die Berechnungen wurden seitens des Finanzamtes keine Einwendungen erhoben.

Mit Fax vom 20. September 2004 zog die Bw. ihren Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß **§ 29 EStG 1988** sind Sonstige Einkünfte:

1. Wiederkehrende Bezüge, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 6 gehören.

§ 32 EStG 1988 lautet:

Zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 gehören auch:

....

2. Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 (z.B. Gewinne aus dem Eingang abgeschriebener Forderungen oder Verluste aus dem Ausfall von Forderungen),

Zu prüfen gilt es, ob im steuerrechtlichem Sinn vom Vorliegen einer Rentenverpflichtung oder einer Ratenzahlungsvereinbarung (zusätzlich zur Einmalzahlung) auszugehen ist.

Dem Wesen von Renten wird Rechnung getragen, wenn ein entscheidendes Gewicht auf der aleatorischen Komponente liegt, wenn also der Beginn oder das Ende der Leistungsverpflichtung weitgehend von in der Zukunft liegenden Unsicherheitsfaktoren abhängig ist. Wurde vereinbart einen grundsätzlich feststehenden (Kauf-)preis, wenn auch auf lange Dauer, zu tilgen und gehen bis zur Erfüllung die Ansprüche und Leistungsverpflichtungen auf die Rechtsnachfolger der ursprünglich Berechtigten und Verpflichteten über, kann nicht mehr von Renten gesprochen werden (vgl. Stoll, Rentenbesteuerung, TZ 58 ff.).

Demnach ist unter Berücksichtigung der Zusatzvereinbarung vom 8. September 1988, wonach ein Erlöschen der Rentenverpflichtung vor dem 31. Dezember 2016 infolge des Überganges der vereinbarten Zahlungsverpflichtung in gleicher Höhe und für den vereinbarten Zeitraum auf die Rechtsnachfolger der Bw. verneint werden kann, vom Vorliegen von Kaufpreisraten auszugehen.

Wenn auch zu hinterfragen bleibt, aus welchem Grund diese Zusatzvereinbarung nicht bereits im Zeitpunkt der seinerzeitigen Ermittlung des Veräußerungsgewinnes bzw. bei Erstellung der Erklärungen für die Folgejahre einbezogen wurde und die dieser Betrachtung entsprechenden steuerrechtlichen Konsequenzen gezogen wurden, ist für die strittigen Zeiträume der wahre wirtschaftliche Gehalt der getroffenen Vereinbarungen zugrunde zu legen. Bei Berücksichtigung der Zusatzvereinbarung ergibt sich der Entfall der dem Wesen einer Rente unabdingbar immanenten aleatorischen Komponente. Die für einen feststehenden Zeitraum vereinbarten Zahlungen sind daher als Ratenzahlungen zu qualifizieren. Insoweit ist dem Berufungsvorbringen zu folgen.

Erfolgt eine Betriebsveräußerung in Raten, deren Anzahl bereits bei Vertragsabschluss feststeht, ist der Veräußerungsgewinn zeitpunktbezogen zu erfassen und der **Barwert** **immer bezogen auf den Veräußerungszeitpunkt** zu ermitteln, auch wenn die Bezahlung des vereinbarten Preises über einen längeren Zeitraum hin erfolgt. Die Raten enthalten in diesem Fall einen Zinsanteil. Ist die Verzinsung des in Raten zu entrichtenden Kaufpreises im Kaufvertrag geregelt, kann der Barwert aus diesem entnommen werden. Andererseits ist der bankübliche Sollzinssatz (vgl. RZ 5678 ESTR 2000) zur Ermittlung des Barwertes der

Ratenzahlungen heranzuziehen. Der Barwert ist finanzmathematisch unter Anwendung der Grundsätze der Zinseszinsenrechnung zu ermitteln.

Die vereinbarten (jährlichen) Ratenzahlungen sind in einen Tilgungsanteil und einen im Jahr des Zufließens **steuerpflichtigen Zinsanteil** aufzuteilen. Diese stellen nachträgliche betriebliche Einkünfte gemäß § 32 Z 2 EStG in Verbindung mit § 2 Abs. 3 EStG 1988 dar.

Bei Anwendung der Barwertvergleichsmethode ist zu jedem Stichtag (31. Dezember) der Barwert der noch ausstehenden Raten zu ermitteln. Insoweit der so ermittelte Barwert im Vergleich zu jenem des Vorjahres gesunken ist, ergibt sich der Tilgungsanteil. Der darüber hinausgehende Ratenanteil stellt den steuerpflichtigen Zinsanteil dar.

Die den angeführten Grundsätzen entsprechende von der steuerlichen Vertreterin übermittelte detaillierte Aufstellung über die Berechnung der Barwerte, den jeweils in den Ratenzahlungen enthaltenen Tilgungs- und Zinsanteilen, gegen deren Höhe vom Finanzamt nichts eingewendet wurde, ergibt für die Streitjahre die oben angeführten Zinsanteile, die zusammen mit den bereits erklärten Wertsicherungsklauselmehrbeträgen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erfassen sind.

Die als Sonderausgaben begehrten Steuerberatungskosten (1998: € 371,43, 1999: € 236,25) sind den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuordnen und waren daher bei diesen in Abzug zu bringen.

Somit errechnen sich nachfolgende Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

in Euro:	1998	1999
erklärte Wertsicherungsklauselmehrbeträge	4.592,48	3.444,41
Zinsanteile	8.425,25	8.084,76
Summe	13.017,73	11.529,17
abzüglich Steuerberatungskosten	371,43	236,25
Einkünfte aus Gewerbebetrieb:	12.646,30	11.292,92
<i>in ATS</i>	<i>174.016,88</i>	<i>155.393,96</i>

Bezüglich der Berechnung der Einkommensteuer wird auf die Beilagen verwiesen.

Auf Basis dieser Ausführungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Klagenfurt, 23. September 2004