

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Wesonig & Partner Steuerberatung GmbH, 8160 Weiz, Birkfelderstraße 25, vom 3. Juni 1992, 11. Oktober 1995, 17. Juli 1997, 3. August 1998 und vom 6. Oktober 1999 gegen die Bescheide des Finanzamtes XY, vom 20. Mai 1992, 11. September 1995 (hinsichtlich 1992 mit Bescheid vom 3. November 1995 gemäß § 295 BAO geändert), vom 16. Juni 1997 (hinsichtlich 1993 mit Bescheid vom 10. August 1998 im wiederaufgenommenen Verfahren gem. § 307 Abs. 1 BAO ersetzt), sowie vom 7. August 1997, 14. Juli 1998 und vom 6. September 1999 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 1990 bis 1997 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob Rentenzahlungen für die Übertragung einer teilweise vermieteten Liegenschaft in den Jahren 1990 bis 1997 als Versorgungsrente oder als Kaufpreisrente anzusehen sind.

Mit "Übergabsvertrag" vom 7. Dezember 1988 wurde dem Berufungswerber (Bw.) von der Cousine seiner Mutter die Liegenschaft S. gegen Gewährung einer jährlichen Rente von S 100.000,- (zahlbar ab 1. Jänner 1989) und die Einräumung eines Wohnrechts für die im ersten Stock gelegenen 3 Wohnräume des Hauptgebäudes übertragen. Anlässlich einer (bei der Übergeberin) durchgeföhrten Betriebsprüfung wurde die Rentenzahlung aus dem Übergabevertrag als Kaufpreisrente beurteilt.

Im Zuge der Einkommensteuerveranlagungen 1990 bis 1997 wurden die als Sonderausgaben geltend gemachten Rentenzahlungen beim Bw. in weiterer Folge nicht anerkannt. Dagegen vertrat der Bw. (analog zu einem dieselben Rechtsfrage behandelnden Rechtsmittelverfahren betreffend das Jahr 1989) die Auffassung, dass gegebenenfalls eine (außerbetriebliche) Versorgungsrente vorliege und die Zahlungen aus dem Übergabevertrag daher als Sonderausgaben abzugsfähig seien. Aufgrund des unentgeltlichen Erwerbsvorganges seien im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die AfA-Bemessungsgrundlage erklärungsgemäß fiktive Anschaffungskosten heranzuziehen.

In der Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt die Berufungen unter Hinweis auf die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion vom 7. Dezember 1999, mit der das Bestehen einer Kaufpreisrente bejaht wurde, als unbegründet ab.

Im Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde, auf eine dazu eingebrachte Verwaltungsgerichtshofbeschwerde des Bw. Bezug nehmend, die Aussetzung des Verfahrens gem. § 281 BAO angeregt. Dem ist die Abgabenbehörde zweiter Instanz (formlos) nachgekommen.

Über die Berufungen wurde erwogen:

Mit Erkenntnis vom 28. Jänner 2005, Zl. 2000/15/0045, hat der Verwaltungsgerichtshof die zur streitgegenständlichen Rechtsfrage für das (Vor)Jahr 1989 erhobene Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Darin führt er im Wesentlichen aus, dass die Feststellung der belangten Behörde, wonach der (nach versicherungsmathematischen Grundsätzen) kapitalisierte Wert der Rentenverpflichtung rund S 1.454.880,- betrage, im Ergebnis nicht entkräftet wurde, und dass – da mit den im Jahr 1989 erstmals geleisteten Rentenzahlungen von S 100.000,- der nach § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 88 maßgebliche Wert der Rentenverpflichtung nicht überschritten worden ist – unter dem Aspekt des Vorliegens einer Gegenleistungsrente aus diesem Titel keine Sonderausgaben anzuerkennen sind.

Erläuternd weist der Gerichtshof darauf hin, dass selbst unter der (vom Beschwerdeführer) angestrebten Annahme einer Versorgungsrente die steuerliche Anerkennung der Leibrentenzahlung als Sonderausgabe zu versagen wäre, weil im VwGH-Erkenntnis vom 26. Jänner 1999, Zl. 98/14/0045 (zum EStG 1988 ergangen), die Rechtslage dahingehend klar gestellt wurde, dass sogenannte Versorgungsrenten als Sonderausgaben nicht abzugsfähig sind. Wird ein Wirtschaftsgut gegen Rente übertragen, liege im Fall einer angemessenen Gegenleistung eine Gegenleistungsrente vor, andernfalls muss (bei nicht angemessener Gegenleistung) von einer freiwilligen Zuwendung bzw. einer Unterhaltsrente iSd § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 88

ausgegangen werden. Im Bereich der Übertragung von Wirtschaftsgütern gegen Rente sei für eine weitere Rentenkategorie kein Raum.

Damit wurde die Rechtslage vor dem Steuerreformgesetz 2000 so interpretiert, dass die Rententypen auf die *im Gesetz vorgesehenen Alternativen reduziert* und die Abzugsfähigkeit von sog. außerbetrieblichen Versorgungsrenten als Sonderausgaben verneint wurden (dies beinhaltet nach dem VfGH-Erk. vom 12.3.2004, B 181/03, keine verfassungswidrige Vertrauensverletzung). Im nunmehr ergangenen Erkenntnis vom 28. Jänner 2005 stellt der Verwaltungsgerichtshof ausdrücklich fest, dass durch das rückwirkend ab der Veranlagung 1989 anzuwendende Steuerreformgesetz 2000, BGBl. I, Nr. 106/1999, in diesem Zusammenhang **keine Änderung** eingetreten ist, weil der Typus der sog. Versorgungsrente ausdrücklich nur für den Bereich der (hier nicht zutreffenden) Betriebsübertragung gesetzlich verankert wurde. Werden Einzelwirtschaftsgüter (insbesondere Wirtschaftsgüter des Privatvermögens) gegen Rente übertragen, kann daher nur entweder eine **Gegenleistungsrente** oder eine **Unterhaltsrente** vorliegen.

Im Lichte dieser eindeutigen Aussage erübrigen sich weitere Ausführungen darüber, ob die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter im außerbetrieblichen Bereich gegen Leibrente (da dem Erkenntnis vom 26.1.1999, 98/14/0045, ein derartiger Fall nicht zugrunde lag) noch nach der bisherigen (vor diesem Erkenntnis) bis zum Jahr 1999 bestanden Rechtspraxis beurteilt werden kann oder nicht. Nachfolgend bleibt daher nur zu prüfen, ob hinsichtlich der Folgejahre 1990 bis 1997 ebenfalls vom Vorliegen einer Gegenleistungsrente oder aber von einer (steuerlich unbeachtlichen) Unterhaltsrente auszugehen ist.

In der Berufungsentscheidung vom 7. Dezember 1999 (Seite 8) wurde der versicherungs-mathematische Rentenbarwert unter Zugrundelegung des für den Bewertungstichtag maßgeblichen Alters der Rentenempfängerin (57 Jahre) wie folgt ermittelt: Der Kapitalisierungsfaktor von Leibrenten im 57. Lebensjahr (Tabelle für Frauen) beträgt bei einem durchschnittlichen Zinssatz von 4,5 % 14,9307, woraus nach Abzug eines Reduktionsfaktors von 0,3819 für die vierteljährlich vorschüssige Leibrentenzahlung ein Faktor von 14,5488 verbleibt. Als kapitalisierter Rentenwert ist demnach ein Betrag von S 1.454.880,- (Jahresrente S 100.000,- x 14,5488) anzusetzen (Rententabellen Lindmayr-Musger 1990/92).

Daraus ergibt sich, wie in der Berufungsentscheidung weiter ausgeführt, als *Gegenleistung* für die Liegenschaftsübertragung ein Betrag in Höhe von S 1.978.636,-, der sich aus dem kapitalisierten Rentenwert von S 1.454.880,- und dem kapitalisierten Wert des vom Bw. mit monatlich S 3.000,- angegebenen Wohnrechtes der Übergeberin (OZ 17/3 Verwaltungsakten, VwGH-Verfahren) von S 523.756,- zusammensetzt (= Jahreswert Wohnrecht S 36.000,- x 14,5488).

Die Gegenüberstellung dieses Betrages mit dem in der angeführten Entscheidung gleichfalls eingehend erörterten *Verkehrswert* der Liegenschaft – dieser wurde als "Mittelwert" aus zwei gegensätzlichen Schätzungsgutachten des Bw. und der Liegenschaftsübergeberin in Höhe von rd. S 2.121.000,- ermittelt – zeigt, dass sich Leistung und Gegenleistung in einer angemessenen Relation (Differenz 6,74%) gegenüber stehen, wobei schon der Rentenwert allein mehr als 50% des Liegenschaftswertes (S 1.060.500,-) ausmacht. Da der Bw. zu dieser, bereits den Gegenstand des Verwaltungsgerichtshofverfahrens, Zl. 2000/15/0045, bildenden Sachlage im nunmehrigen Verfahren nichts weiter vorbringt, teilt der unabhängige Finanzsenat die Auffassung des Finanzamtes, dass das in Rede stehende Rechtsgeschäft im Gesamtbild als entgeltliche Vermögensübertragung anzusehen ist. Die vereinbarte Rentenzahlung stellt somit eine Gegenleistungsrente dar. Nachdem die Rentenzahlungen bis zum Jahr 1997 den kapitalisierten Wert der Rentenverpflichtung (§ 16 Abs. 2 BewG. 1955) noch nicht überschritten haben, war eine Abzugsfähigkeit dieser Zahlungen als Sonderausgaben auch für den hier gegebenen Streitzeitraum zu verneinen (§ 18 Abs. 1 Z 1 EStG 88 idF BGBI I, 106/1999).

Zur Frage der vom Bw. angenommenen (außerbetrieblichen) Versorgungsrente wird zur Vermeidung von Wiederholungen nochmals auf die Erläuterungen im Verwaltungsgerichtshoferkennnis vom 28. Jänner 2005, 2000/15/0045, hingewiesen.

Über die Berufungen war daher, wie im Spruch ersichtlich, zu entscheiden.

Graz, am 7. April 2005