

GZ. RV/0063-K/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch TPA WTH Ges.m.b.H. , gegen die Bescheide des Finanzamtes Villach betreffend Einkommensteuer für 1994, 1995 und 1996 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. war Inhaberin eines am Standort H, geführten Glaserei- und Spenglereibetriebes.

Mit zwischen der Bw. und ihrem Sohn HM am 29. Juni 1994 geschlossenen Übergabsvertrag übergab die Bw. den bereits mit Pachtvertrag vom 28.9.1992 verpachteten Teilbetrieb Spenglerei unter Zurückbehaltung der betrieblichen Forderungen und Verbindlichkeiten an ihren Sohn HM. In einzelnen Punkten lautet der Vertrag wie folgt:

3. Gegenleistungen

3.1. Der Übernehmer verpflichtet sich, für die Teilbetriebsübergabe ohne weiteres Entgelt zu leisten:

I. an die Übergeberin:

a.) zur Abdeckung der Kreditverbindlichkeiten der Übergeberin gegenüber der KSp und der BKS die Zahlung eines Betrages von 500.000,-- ATS, welche Zahlung im Teilbetrag von 140.000,-- ATS bereits vor Unterfertigung dieses Vertrages unmittelbar an die Gläubiger erfolgt ist. Der Restbetrag von 360.000,-- ATS ist binnen Monatsfrist ab Unterfertigung dieses Vertrages zu leisten und bleibt bis dahin unverzinst. Ebenso wird er nicht wertgesichert oder sichergestellt.

b.) beginnend ab Juli 1994 die Zahlung einer Zeitrente von monatlich ATS 5.000,-- bis einschließlich Oktober 2002. Diese Zeitrente ist immer am Monatsanfang durch abzugsfreie Überweisung auf ein von der Übergeberin bekanntzugebendes Konto bei einem H Geldinstitut zu begleichen. Eine Wertsicherung oder Sicherstellung der Zeitrente erfolgt nicht.

II. an den Ehegatten der Übergeberin,, das unentgeltliche Mitbenützungsrecht auf Lebzeiten an den zur Wohnungseigentumseinheit II gehörigen Räumlichkeiten, insbesondere zum Abstellen von Kraftfahrzeugen und zur Durchführung von persönlichen Arbeiten, wobei aber vom Berechtigten auf die Belange des Betriebes im größtmöglichen Umfang Rücksicht zu nehmen ist.

4. Übergabszeitpunkt

4.1. Die Übergabe und Übernahme des übergebenen Teilbetriebes in den Besitz des Übernehmers ist mit Ablauf des 31.12.1993 erfolgt.

Am 09. August 1994 schloss die Bw. mit ihrer Tochter BB einen weiteren Übergabsvertrag hinsichtlich des Teilbetriebes Glaserei, der zu diesem Zeitpunkt bereits aufgrund des Pachtvertrages vom 28. September 1992 zeitlich befristet bis 31.12.1993 an den Ehegatten der Tochter BB verpachtet gewesen war, unter Zurückbehaltung der betrieblichen Forderungen und Verbindlichkeiten. Auszugsweise lautet dieser:

3. Gegenleistungen

3.1. Die Übernehmerin verpflichtet sich, für die Teilbetriebsübergabe ohne weiteres Entgelt zu leisten:

I. an die Übergeberin:

a.) zur Abdeckung der Kreditverbindlichkeiten der Übergeberin gegenüber der KSp und der BKS die Zahlung eines Betrages von 500.000,-- ATS, welche durch den Ehegatten der Übernehmerin bereits vor Unterfertigung dieses Vertrages unmittelbar an die Gläubiger erfolgt ist. Soweit eine Überzahlung vorliegt, wird sie von der Übergeberin bis zum Ende des laufenden Monates zurückgezahlt.

b.) beginnend ab August 1994 die Zahlung einer Zeitrente von monatlich ATS 4.167,-- bis einschließlich Juli 2004. Diese Zeitrente ist immer am Monatsanfang durch abzugsfreie Überweisung auf ein von der Übergeberin bekanntzugebendes Konto bei einem H Geldinstitut zu begleichen. Eine Wertsicherung oder Sicherstellung der Zeitrente erfolgt nicht.

II. an den Ehegatten der Übergeberin,, das unentgeltliche Mitbenützungsrecht an den zum übergebenen Teilbetrieb gehörigen Besitzräumen im Haus H, insbesondere zur Durchführung von persönlichen Arbeiten und zur Aufbewahrung diesverser Fahrnisse, wobei jedoch auf die Bedürfnisse des Betriebes weitestgehend Rücksicht zu nehmen ist.

4. Übergabszeitpunkt

4.1. Die Übergabe und Übernahme des übergebenen Teilbetriebes in den Besitz der Übernehmerin ist mit Ablauf des 31.12.1993 erfolgt.

In den bekämpften Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 1994, 1995 und 1996 bezog das Finanzamt die auf Basis der Übergabsverträge zugeflossenen und als Versorgungsrenten qualifizierten Zahlungen als Sonstige Einkünfte gemäß § 29 Z 1 EStG 1988 in die Besteuerung ein.

Gegen diese Vorgangsweise richtet sich die Berufung der Bw. mit der Begründung es lägen keine Versorgungsrenten vor, da den als "Zeitrenten" bezeichneten Zahlungen das aleatorische Element fehle. Insbesondere enthalte die vertragliche Gestaltung jedenfalls nicht den für Versorgungsrenten maßgeblichen offenen Zeitraum wie etwa das Lebensende des Rentenberechtigten. Vielmehr lägen exakt abgegrenzte Leistungszeiträume vor, welchen keinerlei aleatorische Merkmale innewohnten.

Bezüglich des Jahres 1996 wurde weiters die Berücksichtigung eines an den Vater der Bw. gezahlten Betrages von 36.000,-- ATS als Sonderausgabe gemäß § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 begeht.

Das Finanzamt erließ einen Fragevorhalt, in dem es die Bw. ersuchte darzulegen, welche Vereinbarungen für den Fall ihres Ablebens getroffen worden seien, da die Übergabsverträge keine diesbezügliche Regelung enthielten.

Der steuerliche Vertreter der Bw. führte aus, dass in diesem Fall die gesetzliche Erbfolge Platz greife und die vereinbarten Raten bis zum vertraglich festgelegten Zeitpunkt an die Erben zu entrichten seien, falls die Berechtigte vor Ablauf des vereinbarten Zeitpunktes sterben sollte. Es handle sich demnach um Ratenzahlungen, welche bei der Bw. nicht steuerpflichtige Einkünfte darstellten.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 3. September 1998 wies das Finanzamt die Berufung betreffend die Jahre 1994 und 1995 vollinhaltlich ab, berücksichtigte in ihrer teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung vom 2. September 1998 betreffend das Jahr 1996 jedoch die beantragten Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 1 in der begehrten Höhe von 36.000,-- ATS.

Begründend wurde ausgeführt, dass für das Vorliegen einer Rente und nicht einer Ratenzahlung einerseits die Bezeichnung als Zeitrente und andererseits der Umstand, dass die Übergabsverträge keine Vereinbarung für den Fall des Ablebens der Berechtigten bzw. der

Verpflichteten enthielten, spreche. Als alleiniges Indiz auf das Vorliegen von Ratenzahlungen weise die im Vertrag festgelegte zeitliche Begrenzung der Zahlungen hin.

Die Bw. bantragte mit Schreiben vom 4.9. 1998 die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung. Gleichzeitig erfolgte die Ankündigung einer schriftlichen Stellungnahme des vertragsverfassenden Notars DP. In dieser Stellungnahme vom 19. Oktober 1998 führte DP u. a. aus:

- 1.) *die monatlichen Zahlungen der Übernehmer seien auf die jeweils vertraglich festgelegte Leistungsdauer zu erbringen.*
- 2.) *die Zahlung der "Zeitrenten" sei ausdrücklich nicht auf Lebzeiten der Übergeberin oder der Übernehmer festgelegt worden. Sie gehe demnach sowohl auf Seiten der Berechtigten als auch auf Seite der Verpflichteten auf die Rechtsnachfolger von Todes wegen über, wenn die Übergeberin oder die Übernehmer vor Ablauf der vereinbarten Leistungsfrist versterben solten.*
- 3.) *Eine dieser von Gesetzes wegen vorgegebene Rechtslage widersprechende Rechtsfolge müßte vertraglich festgelegt sein, weil ansonsten der zivilrechtliche Grundsatz, dass Rechte und Pflichten prinzipiell vererbbar sind, wirksam würde.*
- 4.) *Anhand der in seinen Akten aufliegenden Urkundenentwürfe sei nachvollziehbar, wie die ursprünglich tatsächlich vorgesehenen Versorgungsrenten auf Lebzeiten der Übergeberin durch die letztendlich festgelegten Zahlungen auf bestimmte Zeit mit einem bestimmten Zweck auf Seiten der Forderungsberechtigten (nämlich der Abdeckung bestehender Verbindlichkeiten) ersetzt wurden.*
- 5.) *Unterstrichen würde diese Änderung in der rechtlichen Qualifikation der Zahlungen dadurch, dass entgegen der allgemeinen Übung bei Vereinbarung von Versorgungsrenten und entgegen den ursprünglichen Vertragsentwürfen von einer Wertsicherung in den gegenständlichen Fällen abgesehen worden wäre und in den beiden Übergabsverträgen die monatlichen Leistungsbeträge unter Bedachtnahme auf die verschiedene Leistungsdauer in unterschiedlicher Höhe so festgesetzt worden wären, dass sich für jeden der beiden Übernehmer insgesamt ein Zahlungskapital von je 500.000,-- ATS ergäbe. Bei Herrn HM seien dies 100 Zahlungsraten zu je 5.000,-- , bei Frau BB 120 Raten zu je 4.167,-- ATS.*
- 6.) *Der Ausdruck Zeitrente würde von DP üblicherweise bei Vertragsformulierungen nicht gebraucht werden. Er glaube sich zu erinnern, dass dieser Wunsch im Zuge einer Vorbesprechung vom Steuerberater der Übernehmer geäußert worden wäre, obwohl er in der Diskussion darauf hingewiesen hätte, dass die Bezeichnung an der rechtlichen Qualifikation als solcher nichts ändern könne.*

Das Finanzamt legte die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vor.

Der steuerliche Vertreter der Bw. übermittelte der Abgabenbehörde II. Instanz am 10.4.2003 eine Auflistung der Barwerte der Ratenzahlungen unter Berücksichtigung eines Abzinsungsfaktors von 5,5% zum Übergabestichtag sowie jeweils zum 31.12. 1994 bis 2004, ein Barwert der Ratenzahlungen zum Übergabsstichtag in Höhe von 769.687,39 ATS entnehmbar ist. Im zum Übergabsstichtag 31.12.1993 erstellten Gutachten über den

Unternehmenswert wurde die Summe der Teilwerte der übergebenen Wirtschaftsgüter (Grundstücke, Gebäude, Betriebs- und Geschäftsausstattung) mit 2.086.000,-- ATS ermittelt.

Die für die Übergabe der genannten Teilbetriebe vereinbarte Gegenleistung im Ausmaß von 1.769.687,39 ATS beträgt 84,83% der Teilwerte der übergebenen Wirtschaftsgüter.

Die in den erhaltenen Zahlungen enthaltenen Zinsanteile sowie die als Sonderausgaben begehrten Steuerberaterkosten betragen für die angeführten Jahre:

1994: 2.212,-- ATS

1995: 8.250,-- ATS abzüglich 10.000,-- ,

1996: 13.555,-- ATS abzüglich 8.750,-- ;

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 29 Z 1 EStG 1988 lautet: Sonstige Einkünfte sind nur:

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

Werden die wiederkehrenden Bezüge als Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern geleistet, so sind sie nur insoweit steuerpflichtig, als die Summe der vereinnahmten Beträge den auf den Zeitpunkt der Übertragung kapitalisierten Wert der Rentenverpflichtung (§ 16 Abs. 2 und 4 des Bewertungsgesetzes 1955 9 übersteigt.

Gemäß § 32 Z 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG u. a. auch Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG.

Streitgegenständlich gilt es die Frage zu beantworten, ob die im Übergabsvertrag angeführten Leistungen für die Übertragung beider Teilbetriebe als Ratenzahlungen eines vereinbarten Kaufpreises oder als Renten im steuerrechtlichen Sinne, die unter die Steuerpflicht des § 29 Z 1 EStG 1988 fallen, zu qualifizieren sind.

Die Qualifikation als Rente oder Ratenzahlung hat nicht nach der von den Parteien gewählten Bezeichnung als "Zeitrente" sondern nach dem Vertragsinhalt zu erfolgen. Das Charakteristikum von Rentenvereinbarungen besteht im Vorliegen einer aleatorischen Komponente. Renten sind regelmäßig von der Lebensdauer eines Menschen abhängig. Da der Zeitpunkt des Ablebens nicht vorhersehbar und bestimmt ist, führen Vereinbarungen über die Erbringung wiederkehrender Leistungen dann zur Annahme von Renten, wenn das Ende der Leistungspflicht mit dem Ableben eines Menschen verbunden ist. Es spricht daher im Allgemeinen für das Gegebensein von Renten, wenn die Dauer der Leistungsverpflichtung

weitgehend von in der Zukunft liegenden Unsicherheitsfaktoren abhängig ist. Haben die Vertragsteile ihrer Vereinbarung hingegen eine feste Summe zugrundegelegt und ist der feststehende Betrag in Teilleistungen zu erbringen, kann nicht mehr von Renten gesprochen werden.

Aus den unter Punkt 3.1. I. in beiden Übergabsverträgen formulierten Vereinbarungen ergibt sich, dass die Bezahlung eines Einmalbetrages im Ausmaß von jeweils 500.000,-- ATS durch die Übernehmer gewollt war, ebenso die Bezahlung der genannten Teilbeträge innerhalb der genau angeführten Zeiträume ohne jeden Hinweis auf die Lebenszeit der Bw.. In Summe ergibt sich aus der Anzahl der vereinbarten Monatsraten mal den bestimmten Teilbeträgen jeweils ein nomineller Betrag von 500.000,-- ATS bzw. von 500.040,-- ATS. Der letzt genannte Betrag weicht deswegen minimal vom "runden" Betrag von 500.000,-- ATS ab, da bei Ermittlung der Monatsraten zur Vermeidung von Groschenbeträgen eine Rundung erfolgen mußte :

$500.000,-- : 10 \text{ (Jahre)} = 50.000,-- : 12 = 4.166,66 \text{ (Monatsrate)}$, gerundet auf 4.167,--ATS.

Gerade diese Vorgangsweise aber bringt klar und deutlich zum Ausdruck, dass es Vertragswille gewesen sein mußte, einen Betrag von 500.000,-- ATS in Teilzahlungen zu leisten. Wer würde denn ansonsten einen derart unrunden Betrag von 4.167,-- ATS als monatliche Rente vereinbaren ?

Auch die unter Punkt 3.1.II erfolgte Einräumung eines unentgeltlichen Mitbenützungsrechtes zugunsten des Ehegatten der Bw. **auf Lebzeiten** weist darauf hin, dass die angeführten Teilleistungen (mangels Aufnahme einer derartigen Vertragsbestimmung in Punkt 3. Gegenleistungen) unabhängig von der Lebensdauer der Übergeberin vereinbart wurden.

Letztendlich wird das Vorliegen von Raten durch die Ausführungen des – als unparteiisch anzusehenden - Vertragserrichters DP, der weder als steuerlicher Vertreter der Übergeberin noch der Übernehmer fungierte, auf Basis seines Handaktes in seiner Stellungnahme bestätigt. Zudem verweist er darauf, dass eine Wertsicherungsklausel eben wegen des Vorliegens von Raten nicht in den Vertrag aufgenommen wurde.

Wird der Preis für eine (Teil-)Betriebsveräußerung neben einer Einmalzahlung auch in Teilbeträgen entrichtet, deren Anzahl bereits bei Vertragsabschluß feststeht, ist der Veräußerungsgewinn dennoch zeitpunktbezogen zu erfassen. Ist die Verzinsung des gestundeten Kaufpreises im Vertrag angemessen geregelt, kann der Barwert des Kaufpreises dem Kaufvertrag entnommen werden. Ohne gesonderter Zinsvereinbarung ist der Barwert unter Zugrundelegung des banküblichen Sollzinssatzes zu ermitteln, da die einzelnen Raten

einen Tilgungs- und einen Zinsanteil, der als nachträgliche betriebliche Einkünfte gemäß § 32 Z 2 EStG 1988 in Verbindung mit § 2 Abs. 3 EStG jährlich zu erfassen ist, enthalten.

Dem Berufungsbegehren ist insofern Rechnung zu tragen, als die erhaltenen Teilleistungen keine Versorgungsrenten darstellen sondern als Ratenzahlungen eines fest vereinbarten Kaufpreises zu qualifizieren sind. Daher ergibt sich hinsichtlich der jährlich erhaltenen Zahlungen keine Steuerpflicht gemäß § 29 Z 1 EStG 1988.

Die in den einzelnen Teilzahlungen enthaltenen Zinsanteile stellen laut § 32 Z 2 iVm § 2 Abs. 3 EStG 1988 nachträgliche betriebliche Einkünfte dar.

Die als Sonderausgaben begehrten Steuerberaterkosten sind den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuordnen (Qualifizierung als Versorgungsrente oder als Ratenzahlungen) und daher bei Ermittlung derselben zu berücksichtigen.

Es errechnen sich folgende Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

	Zinsanteil	Steuerberatungskosten	Einkünfte aus Gewerbebetrieb:
1994	2.212,-- ATS		2.212,-- ATS
1995	8.250,-- ATS	10.000,--	- 1.750,-- ATS
1996	13.555,-- ATS	8.750,--	4.805,-- ATS

Die Berechnung der Steuer ist den Beilagen zu entnehmen.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Klagenfurt, 22. April 2003