



Außenstelle Wien
Senat 8

UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

GZ. RV/3524-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Mödling betreffend Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2001 vom 14. Mai 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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.

Entscheidungsgründe

Berufungsgegenständlich ist die Nichtanerkennung einer Leibrentenzahlung in Höhe von S 56.808,00 (€ 4.128,40) im Jahr 2001 als Sonderausgaben.

Der Berufungswerber (Bw.) machte in seinem Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2001 unter anderem eine Leibrentenzahlung im Zusammenhang mit dem Erwerb einer Liegenschaft in Höhe von S 56.808,00 (€ 4.128,40) als Sonderausgaben geltend.

Mit Bescheid vom 14. Mai 2002 führte das zuständige Finanzamt Mödling (FA) die Arbeitnehmerveranlagung durch, bei der die Rentenzahlung mit folgender Begründung nicht als Sonderausgabe anerkannt wurde: "Aufgrund des Steuerreformgesetzes 2000 ist im gegenständlichen Fall eine steuerlich irrelevante Unterhaltsrente vorliegend. Ausgangspunkt ist der

versicherungsmathematische Rentenbarwert (s. Stoll, Rentenbesteuerung), welcher im gegenständlichen Fall weniger als die Hälfte des Verkehrswertes des Liegenschaftsanteiles beträgt. Gemäß § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 liegt eine freiwillige Zuwendung vor, die nicht abzugsfähig ist."

In seiner Berufung vom 2. Juni 2002 wandte sich der Bw. gegen die Nichtanerkennung der Leibrentenzahlungen als Sonderausgaben. Diese seien bis dahin als Kaufpreisrente und damit als Sonderausgabe anerkannt worden. Die einschlägigen Bestimmungen des Steuerreformgesetzes 2000 seien, soweit sie auf den gegenständlichen Sachverhalt Anwendung finden gleichheitswidrig, willkürlich, gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstößend und damit verfassungswidrig. Die vorerwähnten Bestimmungen seien daher auf den gegenständlichen Sachverhalt nicht anzuwenden und seien damit die geleisteten Leibrentenzahlungen zur Gänze als Sonderausgaben zu berücksichtigen. Es könne wohl als notorisch vorausgesetzt werden, dass die Versorgung mit Wohnraum zu den elementaren Angelegenheiten der Daseinsvorsorge zähle. Die Anschaffung einer Wohnung, aber auch der Kauf eines Grundstückes und der Bau eines den Wohnbauförderungsgesetzen entsprechenden Hauses sei in der Regel die größte Investition, die im Privatbereich vorgenommen werde. All dies sei für die langfristige Lebensplanung von größter Bedeutung und würden auch die einer solchen Anschaffung zugrunde liegenden Finanzierungspläne und Kredite/Wohnbauförderung auf Jahrzehnte angelegt. Eine der wesentlichen "Kalkulationsgrundlagen" sei dabei, dass ab einem, aufgrund des Bewertungsgesetzes einfach ermittelbaren Zeitpunktes von der Sonderausgabenfähigkeit der Leibrente ausgegangen werden konnte und das im Finanzierungsplan berücksichtigt werden konnte. Ausschlaggebend sei daher alleine die tatsächliche Lebensdauer des Leibrentenberechtigten gewesen. Mit dem Steuerreformgesetz 2000 solle ausschließlich auf den Wert der Sache im Abschlusszeitpunkt abgestellt werden, was einen systematisch diametral anderen Ansatz in der Behandlung der Kaufpreisleibrentenzahlungen bewirke. Alle für die Finanzierbarkeit/

Leistbarkeit des Erwerbes durch Leibrentenzahlungen jahrzehntelang geltenden Regeln seien mit einem Strich über den Haufen geworfen worden – Verstoß gegen Treu und Glauben im Steuerrecht – wobei auch keine Sanierungsmöglichkeiten für den Leibrentenzahler auf privatrechtlicher Basis bestünden (dass der Berechtigte verzichten könne, sei wohl eine sehr theoretische Sanierungsmöglichkeit). Erschwerend komme hinzu, dass die Situation für die betrieblichen Unterhaltsrenten bewusst unverändert aufrecht erhalten worden sei, woraus sich zusätzlich zum Eingriff in die Lebensplanung auch die Willkürlichkeit und Gleichheitswidrigkeit dieses Gesetzes zeige. Der rückwirkende Eingriff in die langfristige Lebensplanung ohne

Berücksichtigung vor vielen Jahren getroffener Entscheidungen bzw. entsprechend langfristiger Übergangsfristen für solche Sachverhalte durch den Gesetzgeber sei jedenfalls unverhältnismäßig und damit gleichheits- und verfassungswidrig.

Der Sachverhalt sei vom Eingriff in die Langfristplanung des Einzelnen vergleichbar mit der Anpassung des Pensionsantrittsalters von Männern und Frauen für welche jahrzehntelange Übergangsfristen zur Vermeidung der Verfassungswidrigkeit vorgesehen worden seien.

Aufgrund der oben dargelegten Verfassungswidrigkeit der zur Nichtberücksichtigung der Leibrentenzahlungen als Sonderausgabe führenden Bestimmungen des Steuerreformgesetzes 2000 – welche von der Behörde daher nicht anzuwenden gewesen wäre – werde der o. a. Bescheid angefochten und beantragt die Leibrentenzahlungen zur Gänze als Sonderausgaben anzuerkennen und zu berücksichtigen.

Zur Wahrung des Parteiengehörs gemäß § 115 Abs. 2 BAO teilte die Abgabenbehörde zweiter Instanz dem Bw. die der Beurteilung des FA zugrunde liegenden Ermittlungsergebnisse mit Schreiben vom 2. Dezember 2002 mit und stellte ihm frei sich innerhalb von 14 Tagen dazu zu äußern:

Der Verkehrswert des von Ihnen mit Kaufvertrag (Leibrentenvertrag) vom 10. Juli 1990 erworbenen unbebauten Grundstückes wurde unter Zuhilfenahme der amtlichen Kaufpreissammlung anhand von Vergleichsgrundstücken geschätzt.

Aus den in der näheren Umgebung für vergleichbare Grundstücke erzielten Quadratmeterpreisen

Hirschtanzstrasse S 3.236,00, S 2.632,00 und S 3.421,00

Meisengasse S 2.515,00

Fritz Koniggasse S 2.897,00

Finkengasse S 2.800,00

ergibt sich ein Durchschnittspreis von S 2.900,00 pro Quadratmeter.

Für das von Ihnen erworbene Grundstück wurde demzufolge ein Verkehrswert von S 2.357.000,00 (813 m² x S 2.900,00) ermittelt.

Der versicherungsmathematisch kapitalisierte Rentenbarwert (monatliche Rente zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses x 12 x Barwertfaktor = 3.000,00 x 12 x 11,2334) beträgt S 404.402,00 und damit lediglich 17,15% des Verkehrswertes der Liegenschaft.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Rechtliche Grundlagen

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 26. 1. 1999, 98/14/0045 die bisherige Rechtsprechung und Verwaltungspraxis in bezug auf Renten, die in Zusammenhang mit der Übertragung von Wirtschaftsgütern stehen, verlassen und damit de facto den Rententyp

der Versorgungsrente verworfen. Im Hinblick auf dieses Erkenntnis hat der Gesetzgeber die Rentenbesteuerung durch das Steuerreformgesetz 2000, BGBl. I Nr. 106/1999 vom 14. 7. 1999 neu geregelt (§§ 16 Abs. 1 Z 1, 18 Abs. 1 Z 1, 20 Abs. 1 Z 4 und 29 Z 1 EStG 1988).

Bei Rentenvereinbarungen aus Anlass der Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern (insbesondere Wirtschaftsgütern des Privatvermögens) gibt es durch die Neuregelung des § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2000 (§ 124b Z 39 EStG 1988) den bisher anerkannten Typus der Versorgungsrente nicht mehr, sondern es wird nur mehr zwischen Kaufpreisrente und Unterhaltsrente unterschieden. Insbesondere ergibt sich aus dieser neuen Bestimmung, dass Rentenvereinbarungen, bei denen keine angemessene Gegenleistung für die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter vorliegt, keine Versorgungsrenten mehr darstellen, sondern in eine Kaufpreisrente und in eine Unterhaltsrente aufzuspalten sind, oder zur Gänze als Unterhaltsrenten anzusehen sind.

Unterhaltsrenten sind dadurch charakterisiert, dass wegen des hohen Rentenbarwertes der Zusammenhang zwischen Übertragung und Rentenvereinbarung wirtschaftlich bedeutungslos ist. Davon ist im Sinne der bisherigen Rechtauslegung dann auszugehen, wenn sich der versicherungsmathematisch kapitalisierte Rentenbarwert bezogen auf den Wert des übertragenen Betriebsvermögens oder Privatvermögens auf mehr als 200 % beläuft.

§ 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 normiert nunmehr ausdrücklich, dass auf diese Renten § 20 Abs. 1 Z 4 erster Satz EStG 1988 anzuwenden ist. Die geleisteten Renten sind keine nach § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 abzugsfähigen Sonderausgaben.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 dürfen ab dem Jahr 2000 bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

Freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn die Zuwendungen 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
- soweit für die Übertragung von Wirtschaftsgütern unangemessen hohe Geldleistungen 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.

Werden bei Übertragungen im Sinne des vorstehenden Satzes derart unangemessen hohe Renten oder dauernde Lasten vereinbart, dass der Zusammenhang zwischen Übertragung und Vereinbarung der Rente oder dauernden Last wirtschaftlich bedeutungslos ist, ist der erste Satz anzuwenden (BGBI. I Nr. 106/1999 ab 2000).

Der versicherungsmathematisch kapitalisierte Rentenbarwert (= monatliche Rente zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses \times 12 \times Barwertfaktor) beträgt im gegenständlichen Fall S 404.402,00. (S 3.000,00 \times 12 \times 11,2334). Die Ermittlung des Barwertfaktors von 11,2334 erfolgte unter Heranziehung von Stoll, Rentenbesteuerung, 4. Auflage, Manz, Wien 1997 (Tabelle 5 auf Seite 847 – Barwerte von Leibrenten für Frauen bei Alter 64 und Zinssatz 5,5 % abzüglich Abschlag bei monatlicher vorschüssiger Zahlung lt. Tabelle 3a auf Seite 843). Der gemeine Wert bzw. Verkehrswert des übertragenen Grundstückes wurde durch Ableitung aus den beim Erwerb von Vergleichsgrundstücken tatsächlich gezahlten Kaufpreisen ermittelt. Unter Zuhilfenahme der amtlichen Kaufpreissammlung ist das FA zum, vom Bw. unwidersprochenen, Ergebnis gelangt, dass für unbebaute Grundstücke mit vergleichbarer Größe und in vergleichbarer Lage im Durchschnitt ein Betrag von S 2.900,00 pro Quadratmeter erzielt wurde. Umgelegt auf den konkreten Fall, ergibt dies einen Verkehrswert des übertragenen Grundstückes von S 2.357.700,00 ($813 \text{ m}^2 \times \text{S } 2.900,00$).

Aus der Gegenüberstellung der beiden oben ermittelten Werte ergibt sich, dass der versicherungsmathematisch kapitalisierte Rentenbarwert jedenfalls weniger als die Hälfte des gemeinen Wertes des übertragenen Grundstückes, nämlich lediglich circa 17,15 % beträgt, und die Zahlungen daher gemäß § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 ab dem Jahr 2000 nicht mehr abgezogen werden dürfen.

2. Verfassungsrechtliche Überlegungen

Die Beurteilung, ob durch die oben angeführten Gesetzesstellen verfassungsrechtlich gewährleistete Rechte verletzt werden, obliegt dem Verfassungsgerichtshof. Hierüber hat der Unabhängige Finanzsenat nicht zu befinden, wenngleich die verfassungsrechtlichen Bedenken nicht geteilt werden.

Der Unabhängige Finanzsenat hat gemäß Artikel 18 B-VG aufgrund des Einkommensteuergesetzes 1988 in der für den Berufungszeitraum geltenden Fassung zu entscheiden. Da die als Sonderausgaben geltend gemachten Leibrentenzahlungen den Tatbestand des § 20 Abs. 1 Z 4 erster Satz EStG 1988 erfüllen, war die Berufung aufgrund der bestehenden Gesetzeslage abzuweisen.

Wien, am 24. Februar 2003