

GZ. RV/0086-S/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Prodinger & Partner Wirtschaftstreuhand GesmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Finanzamt Zell am See (jetzt: St. Johann Tamsweg Zell am See) betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 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 Bw beantragte in der Einkommensteuerklärung des Jahres 2002, wie in den Jahren zuvor (ab 1998), die Absetzung von Rentenzahlungen als Sonderausgaben. Die Zahlung der Rentenbeträge wurden für die im Jahr 1998 erfolgte Übernahme verschiedener, privater Liegenschaften bzw. Liegenschaftsteile seines Stiefvater und seiner Mutter an diese geleistet.

Die übergebenen Liegenschaften bzw. Liegenschaftsteile werden zum Großteil an fremde Dritte vermietet und dienen dem Übernehmer zur Erzielung von Einkünften (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung). Die zwischen den nahen Angehörigen vereinbarte Rente wurde sowohl vom Finanzamt als auch vom Parteienvertreter als Versorgungsrente beurteilt und die bezahlten Rentenbeträge in den Jahren 1998 bis 2001 als Sonderausgaben anerkannt.

Auf Grund der im Jahr 2000 erfolgten Gesetzesänderung zur Abzugsfähigkeit von außerbetrieblichen Renten als Sonderausgaben beurteilte das Finanzamt – ohne nähere Begründung – die Rente als steuerlich nicht abzugsfähige Unterhaltsrente und versagte den geltend gemachten Sonderausgaben die Abzugsfähigkeit.

Gegen diesen Bescheid wurde berufen und unter anderem ausgeführt:

In dem am 18. 8. 1998 zwischen den nahen Angehörigen abgeschlossenen Übergabevertrag habe der Bw die Liegenschaften EZ 3. bzw. EZ 2. GB 5.. gegen die Übernahme folgender Verpflichtungen in sein Eigentum übertragen bekommen:

- das lebenslängliche Wohnrecht in der Wohnung W 1 für J. und R. H.
- die Pflege und Betreuung im Krankheitsfalle
- eine Versorgungsrente in Höhe von monatlich ATS 6.000 bis zum 31. 12. 2003 und in Höhe von ATS 12.000,- ab 1. 1. 2004 auf Lebensdauer sowie
- Kreditverbindlichkeiten in Höhe von ATS 3.542.901,48

Im Zeitpunkt des Abschlusses des Übergabevertrages sei es für den Bw auf Grund der jahrzehntelangen einheitlichen Rechtsprechung und Verwaltungspraxis klar gewesen, dass die Versorgungsrente als Sonderausgabe im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 1 EStG abzugsfähig sei. Dieser "steuerrechtliche" Sachverhalt sei für den Übernehmer eine wesentliche Entscheidungsgrundlage für das Eingehen dieser Rentenvereinbarung gewesen.

Mit dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. 1. 1999, 98/14/0045 sei der Gerichtshof von der langjährig gesichert erschienen Judikatur abgewichen und in der Frage der Rentenbesteuerung konträr entschieden. Auf Grund dieser neuen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei der Versorgungsrente die steuerliche Relevanz genommen worden.

Das Steuerreformgesetz 2000 sehe zwar die Abzugsfähigkeit von Rentenzahlungen als Sonderausgaben, die als Versorgungsrente einzustufen sei, bei der Übertragung von

Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen vor, nicht jedoch bei der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern.

Diese unterschiedliche Behandlung von betrieblichen und außerbetrieblichen "Versorgungsrenten" sei nach Ansicht des Parteienvertreters verfassungswidrig. Weiters sei die Nichtabzugsfähigkeit von Zahlungen auf Grund einer "Versorgungsrente" im "außerbetrieblichen" Bereich deshalb verfassungswidrig, da der Bw im Vertrauen auf den Fortbestand der gesetzlichen Regelungen diese Vereinbarung abgeschlossen habe. Die steuerrechtlichen Rahmenbedingungen seien bei betriebswirtschaftlichen Überlegungen ein wesentlicher Faktor.

Dem Gesetzgeber stehe es zwar grundsätzlich frei, die Rechtslage für die Zukunft zu ändern und auch ungünstiger zu regeln, es müsse aber dem Steuerpflichtigen Gelegenheit gegeben werden, sich rechtzeitig auf die neue Rechtslage einzustellen. Die schlagartige Änderung der Rechtslage habe es dem Bw aber nicht ermöglicht sich darauf einzustellen. Es widerspreche dem Gleichheitssatz, wenn ein solcher rechtlicher Eingriff von erheblichen Ausmaß den Steuerpflichtigen in seinem berechtigten Vertrauen auf die Rechtslage enttäusche, es lägen keine Umstände vor, die eine solche Rückwirkung sachlich rechtfertigen würden.

Der Parteienvertreter verwies auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 3. 3. 2000, G 172/99 und führte aus, dass die in diesem Erkenntnis getroffenen Aussagen seiner Ansicht nach vollinhaltlich auch für den Bw zuträfen. Es habe sich die Liquiditätsbelastung aus der Rentenzahlung durch die Nichtabsetzbarkeit der Zahlungen als Sonderausgabe effektiv um nahezu 70% geändert und dies sei somit von ganz erheblicher wirtschaftlicher Bedeutung.

Es werde daher die Stattgabe der Berufung beantragt.

Die Abgabenbehörde erster Instanz legte die Berufung wegen der behaupteten Verfassungswidrigkeit der angewandten Norm ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat vor.

Nach Ergehen der Ladung zu einem Erörterungsgespräch, wurde vom Finanzamt die bisher fehlende Berechnung für das Vorliegen einer steuerlich unbeachtlichen Unterhaltsrente dem Unabhängigen Finanzsenat übersandt. Die Gegenüberstellung des Verkehrswertes der übernommenen Liegenschaften zu den versicherungsmathematischen Wert der Gegenleistung ergab, dass die Gegenleistung weniger als 50% (46,98%) beträgt und daher eine steuerlich unbeachtliche Unterhaltsrente vorliegt, wie der nachstehenden Berechnung zu entnehmen ist:

A) Verkehrswert

Anteil an der Liegenschaft EZ 3. GB 5.. (Parkplatz + Freizeitanlage)

Verkehrswert ATS 2.928.100,-

57585/73536 Anteile an der Liegenschaft EZ 2. GB 5..

(Wohn- und Geschäftshaus; W 1, 2, 3, 5, 7, 8, 9)

Verkehrswert ATS 9.774.000,-

Verkehrswert der übergebenen Wirtschaftsgüter AS 12.702.100,-

B) Gegenleistung

1) Wohnungsrecht in der übergebenen Wohnung W 1 (104 m²)

Höchstbarwert ATS 1.020.114,92

2) Vorschüssige Rente vom 30.6.1998 bis 31.12.2003

Barwert ATS 343.785,41

3) Vorschüssige Rente ab 1.4.2004 auf Lebenszeit von J. und R. H.

Höchstbarwert ATS 1.060.409,58

4) Übernahme von Darlehens- und Kreditverbindlichkeiten

Stichtag 30.6.1998 ATS 3.542.901,48

Gegenleistung (Rentenwert) ATS 5.967.211,39

Rentenwert ATS 5.967.211,39 : Verkehrswert ATS 12.702.100,- = **46,98%**

Die Berechnungen des Finanzamtes wurden dem Bw zur Wahrung des Parteiengehörs mit der Aufforderung übersandt, dass Einwendungen gegen die Berechnungen der Abgabenbehörde erster Instanz bzw eine eigene Berechnung bis 23. April 2004 einzubringen wären.

Die vom Finanzamt vorgenommene Wertermittlung (Verkehrswerte der Liegenschaften und die Berechnung der Gegenleistung) wurden vom Bw sowie vom Vertreter des Bw nicht beanstandet, wie der darüber aufgenommenen Niederschrift über den Verlauf des Erörterungsgespräches zu entnehmen ist. Mit der Zahlung der vereinbarten Rente wurde im Juli 1998 begonnen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

1...

4. 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 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. 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.

(§ 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 idF BGBI. I Nr. 106/1999 ab 1. 1. 2000 (Veranlagungsjahr 2000)

Mit dem Steuerreformgesetz 2000 (StRefG 2000) wurde der Bereich der Rentenbesteuerung in Reaktion auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (26. 01. 1999, 98/14/0045) gesetzlich neu geregelt. Die außerbetriebliche Versorgungsrente wurde im Rahmen der Übertragung von Betrieben (Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen) rückwirkend ab 1989 gesetzlich fixiert (§ 29 Z 1 EStG 1988) nicht hingegen bei einer Übertragung von "privaten Wirtschaftsgütern" (siehe Müller/Herzog, RdW 1999, 614).

Im Rahmen der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter wurde eine andere Konzeption gewählt. In diesen Bereich fallen insbesondere Wirtschaftsgüter des Privatvermögens, und zwar unabhängig davon, ob sie zur Erzielung von Einkünften genutzt oder "absolut privat" verwendet werden. Die gegenüber der Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen unterschiedliche Systematik liegt darin, dass es in diesem Bereich keine außerbetriebliche Versorgungsrente gibt. Es wird lediglich zwischen der Kaufpreisrente

und der Unterhaltsrente unterschieden. Unterschreitet, wie im gegenständlichen Verfahren, der Rentenwert den Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes, so gilt die sogenannte Überwiegenstheorie (vgl. zB VwGH 19. 10. 1987, 86/15/0097). Beträgt demnach der Rentenwert weniger als die Hälfte des Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes – im gegenständlichen Verfahren ATS 5.967.211,39 oder 46,98% -, so ist insgesamt von einer steuerlich irrelevanten Unterhaltsrente auszugehen und es liegt eine unentgeltliche Übertragung des Wirtschaftsgutes vor (ÖStZ 1999, 265). Als Zeitpunkt der Kapitalisierung des Rentenwertes (Berechnungszeitpunkt) ist nicht der Zeitpunkt der Übertragung des Wirtschaftsgutes maßgeblich, sondern jener des Beginns der Rentenzahlung (siehe ÖStZ 1999, 266).

Im gegenständlichen Verfahren ist sowohl die Wertermittlung des Finanzamtes zum 30. 6. 1998 als auch der Beginn der Rentenzahlungen ab 1. 7. 1998 sowie die Nichtabzugsfähigkeit der Rentenzahlungen infolge Vorliegens einer "privaten Versorgungsrente" ab dem StRG 2000 unbestritten.

Da die Abgabenbehörde erster Instanz die maßgebliche gesetzliche Bestimmung (§ 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 106/1999) gesetzkonform angewandt hat, das Parteiengehör gewahrt wurde, und es nicht in der Kompetenz des Unabhängigen Finanzsenates liegt über die Verfassungsmäßigkeit gesetzlicher Bestimmungen abzusprechen, war die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 abzuweisen.

Salzburg, 3. Mai 2004