



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der HS, vertreten durch AP, vom 21. Mai 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes L vom 10. März 2008 betreffend Einkommensteuer 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die festgesetzte Abgabe beträgt:

Einkommensteuer

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2007	Einkommen	42.807,92 €	Einkommensteuer	13.113,57 €
			anrechenbare Lohnsteuer	0,00 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				13.113,57 €

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

1. Die Bw. reichte am 2. März 2008 eine Einkommensteuererklärung beim zuständigen Finanzamt ein. In der Spalte „Wiederkehrende Bezüge“ (Code 800) waren 6.788,04 € (Leibrente HW) angeführt. Eingereicht wurde auch eine Bestätigung des HW über eine Abfindungszahlung für die Leibrentenverpflichtung von 30.000,00 €.
2. Das Finanzamt setzte bei der Veranlagung des Jahres 2007 im Einkommensteuerbescheid vom 10. März 2008 insgesamt 36.788,04 € (also die Abfindung und den wiederkehrenden Bezug) als sonstige Einkünfte an.
3. Mit Schreiben vom 31. März 2008 wurde seitens der Bw. ein Antrag auf Verlängerung der Berufsfrist für den Einkommensteuerbescheid 2007 gestellt.

Die Frist für die Einbringung der Berufung wurde bis zum 26. Mai 2008 verlängert.

4. In der Berufung vom 21. Mai 2008 gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 (zugestellt am 14. März 2008) führte die Bw. folgendes aus:

Der Bescheid werde im Umfang der wiederkehrenden Bezüge iHv. 36.788,04 € angefochten.

a) Die als sonstige Einkünfte erfassten Zuflüsse seien Zahlungen des HW. Dabei treffe es nicht zu, dass die Summe der bezahlten Beträge 36.788,04 € betragen habe. Im Jahr 2007 sei die zustehende Rentenzahlung iHv. 565,67 € monatlich durch eine Kapitalzahlung abgelöst worden, wobei die Rentenverpflichtung im Oktober geendet habe. Die Bw. habe im Jahr 2007 neben einer Ablösezahlung von 30.000,00 € insgesamt 10 monatliche Zahlungen iHv. gesamt 5.656,70 €, in Summe daher 35.656,70 € erhalten. Diesbezüglich sei möglicherweise ein Missverständnis aufgetreten.

b) Die Ablösezahlung sei kein der Einkommensteuer unterliegender Vorgang. Rechtsgrundlage der vom HW ausbezahlten Rente sei das in Form eines Notariatsaktes unterbreitete Vertragsangebot des verstorbenen Ehegatten LS vom 10. Juli 1973. Dieses sei vom HW mit Notariatsakt vom 17. Juli 1973 angenommen worden (Verträge zur Gebührenbemessung angezeigt). Im Vertrag verpflichtete sich das HW, dem (zwischenzeitig verstorbenen) Gatten und nach seinem Tode der Bw. bis zu ihrem Ableben eine monatliche Rente dafür zu bezahlen, dass der Gatte die Bestandsrechte im Haus LL 63 an die genannte Genossenschaft zur Gänze abtrete.

Da die Bw. für die Rente keinerlei Gegenleistung erbracht habe, liege eine reine Unterhaltsrente vor. Wirtschaftlich sei die Rente vom verstorbenen Gatten, der zur Unterhaltsleistung verpflichtet gewesen sei, gewährt worden, sodass eine Zuwendung des zwischenzeitig verstorbenen LS an eine gesetzlich unterhaltsberechtigte Person vorliege. Dabei handle es sich um keinen steuerpflichtigen Vorgang.

c) Selbst wenn man aber davon ausgehe, dass die laufenden Rentenzahlungen als wiederkehrende Bezüge steuerpflichtig seien, wäre die im Jahr 2007 geleistete Ablösezahlung kein wiederkehrender Bezug. Die einmalige Zahlung zur Ablöse der Rente stelle keinen steuerpflichtigen Vorgang dar.

5. Mit Schreiben vom 25. August 2008 ersuchte das Finanzamt die Bw. um eine Ergänzung der Berufung:

Renten seien regelmäßig wiederkehrende, auf einem einheitlichen Verpflichtungsgrund beruhende Leistungen, deren Dauer vom Eintritt eines ungewissen Ereignisses, vor allem dem Tod einer Person, abhängen. Im vorgelegten Notariatsakt verpflichtete sich das HW für die Ehegatten eine monatliche Leibrente zu bezahlen. Für den Fall des Ablebens habe man gesonderte Regelungen getroffen. Die Vereinbarung sei zwischen dem HW und den Ehegatten getroffen worden. Die behauptete Unterhaltsverpflichtung entbehre jeder Grundlage. Wie erkläre man die Unterhaltsverpflichtung eines vor dreißig Jahren Verstorbenen? Die 2007 geleistete Ablöse sei die letzte der wiederkehrenden Bezüge. Es werde ersucht, die diesbezügliche schriftliche Vertragsausfertigung und den Überweisungsbeleg vorzulegen.

6. Mit Schreiben vom 1. September 2008 nahm die Bw. zum Ergänzungsersuchen Stellung:

a) Die Vereinbarung mit dem HW sei nicht von den Ehegatten, sondern nur von LS abgeschlossen worden, der auch alleiniger Besitzer dieser Rechte gewesen sei. LS habe sich für die Aufgabe der Mietrechte in erster Linie selbst eine Rente ausbedungen. Darüber hinaus habe sich das HW auch verpflichtet, nach dem Ableben des LS der Gattin (die an der Vereinbarung nicht beteiligt gewesen sei) eine Rente auszuzahlen.

b) Das HW habe eine Verpflichtung nur gegenüber LS gehabt, der ja auch die Gegenleistung (Aufgabe der Mietrechte) erbracht habe. Empfänger der Leistung sei ausschließlich LS gewesen, da das HW auch keine Veranlassung hatte, der Gattin gegenüber eine Leistung zu erbringen.

c) Der Beweggrund für LS das HW zur Leistung einer Rente auch an die Gattin zu verpflichten, könne nur darin gelegen sein, dass er damit seine Unterhaltsverpflichtung gegenüber der Gattin erfüllen wollte. Der wirtschaftliche Zweck, diese zu versorgen, sei offensichtlich. Es liege daher eine Zuwendung des Gatten an die Witwe vor, weil ein Vermögenswert (Mietrecht) letztlich der Gattin zugute gekommen sei.

Eine Unterhaltsverpflichtung des Verstorbenen sei nicht behauptet worden, dies ändere nichts daran, dass die Unterhaltsverpflichtung gegenüber dem Ehegatten in die Verlassenschaft falle, weshalb nach dem Tod die Verlassenschaft gegenüber der Ehegattin zur Leistung eines Unterhalts verpflichtet sei, wobei § 796 ABGB auch eine ausdrückliche Regelung enthalte,

dass in Fällen wie dem vorliegenden die geleisteten Zahlungen auf den Unterhaltsanspruch der Ehegattin gegen die Verlassenschaft anzurechnen seien.

Der Nachweis über den gezahlten Betrag werde umgehend nachgereicht.

7. Am 28. November 2008 erließ das zuständige Finanzamt eine Berufungsvorentscheidung betreffend Berufung zum Einkommensteuerbescheid 2007:

Der Berufung wurde teilweise stattgegeben.

a) Der Ehegatte (LS) habe dem HW ein Anbot zur Abtretung des Bestandrechtes gelegt und als Gegenleistung eine Rente, im Fall seines Todes eine um fünfzig Prozent verringerte Rente für die Gattin erhalten. Das HW habe dieses Angebot angenommen.

Die Bw. habe im Kalenderjahr 2007 gesamt 9 Monatsraten (a 565,67 €), sowie die erste Rate der Ablöse (30.000,00 €), also gesamt 35.091,03 € erhalten.

b) Renten seien regelmäßig wiederkehrende, auf einem einheitlichen Verpflichtungsgrund beruhende Leistungen, deren Dauer vom Eintritt eines ungewissen Ereignisses, vor allem dem Tod einer Person abhängen. Sie würden unter den Begriff der „wiederkehrenden Bezüge“ fallen und stellten sonstige Einkünfte iSd § 29 EStG 1988 dar.

c) Der Vertreter der Bw. bestreite nicht die Zahlung der Rente an sich, vertrete aber die Rechtsmeinung, dass die Leistung des LS an die Gattin eine nicht steuerbare Unterhaltsleistung bzw. Schenkung sei, weil dieser sein Bestandrecht veräußert und er alleine den Vertrag mit dem HW abgeschlossen habe.

Strittig sei nur

- wem die Zahlungen zufließen würden und

- ob sie in der Folge auch Einkünfte iSd § 29 EStG 1988 darstellten.

d) Außer den vorgelegten Anbotsschreiben gebe es keine schriftlichen Ausfertigungen über Schenkungen oder Verpflichtungen zwischen den Ehegatten. Es könne auch nicht mehr festgestellt werden, wie zu Lebzeiten des LS die Zahlungen erfolgt seien und wer die Einnahmen versteuert habe. Die Bw. sei seit vielen Jahren verwitwet.

Einkünfte aus einem Nachlassvermögen seien ab dem Todestag dem Erben zuzurechnen. Die Bw. sei Rechtsnachfolgerin nach dem Gatten. Sie habe auch allein die Vereinbarung über ihre Abfertigung mit dem HW getroffen. Es sei also völlig gleichgültig, welche Beweggründe oder Überlegungen zum ursprünglichen Vertrag geführt hätten. 2007 und 2008 würden die letzten Leibrentenzahlungen der Bw. zufließen und seien damit der Einkommensteuer zu unterwerfen.

Der Berufung habe man daher nur teilweise stattgeben können.

8. Mit Schreiben vom 30. Dezember 2008 wurde von der Bw. ein Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

Unstrittig sei, dass der Bw. Geldbeträge aus einer Rentenvereinbarung zugeflossen seien. Es würden aber – entgegen der Begründung in der Berufungsvorentscheidung – keinesfalls sämtliche wiederkehrenden auf einem einheitlichen Verpflichtungsgrund beruhenden Leistungen der Steuerpflicht unterliegen. So seien nach § 29 Z 1 EStG 1988 freiwillige oder an gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen erbrachte Leistungen nicht steuerpflichtig.

LS habe sich für die Übertragung an das HW ausbedungen, dass zunächst ihm und nach seinem Ableben seiner Witwe eine wiederkehrende Leistung erbracht werde. Das bedeute, dass LS der Gattin eine Rente habe zukommen lassen, weil er den ihm gehörenden Vermögenswert dem HW überlassen habe. Der damit erzielte Erlös sei der Bw. zugewendet worden. Die Bw. sei bei Abschluss der Vereinbarung gegenüber dem Gatten unterhaltsberechtigt gewesen, sodass der wiederkehrende Bezug wirtschaftlich von LS der Gattin geleistet worden sei (freiwillige Leistung von LS an die Gattin).

Die wiederkehrenden Bezüge seien jedenfalls eine Gegenleistung für die Übertragung eines Wirtschaftsgutes. Nach § 29 Z 1 EStG 1988 seien solche Bezüge nur insoweit steuerpflichtig, als die Summe der vereinnahmten Beträge den Wert der Gegenleistung übersteige. Selbst wenn eine Rentenleistung vom HW an die Bw. vorliegen würde, sei diese nur dann steuerpflichtig, wenn die Summe der vereinnahmten Beträge über den Wert der Gegenleistung hinausgehe. Dafür gebe es aber keinen Anhaltspunkt.

Es würden daher keine der Einkommensteuerpflicht unterliegenden Einkünfte vorliegen.

9. Am 12. Januar 2009 wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Der steuerliche Vertreter wurde mehrfach telefonisch kontaktiert, wobei einzelne Aspekte der Berufung besprochen wurden. Mit den Vertretern des Finanzamtes wurde der Sachverhalt besprochen.

10. Folgende Unterlagen sind in die rechtliche Würdigung miteinzubeziehen:

(a) Vertrag LS mit dem HW vom 10.7.1973 (Auszug):

Erstens: Ich, LS bin alleiniger Mieter eines Hauses im Bestandsobjekt bestehend aus einem Geschäftslokal mit drei Auslagen.

Zweitens: Ich richte nunmehr das Anbot, meine Bestandsrechte zur Gänze abzutreten, wobei die Genossenschaft folgende Leistungen zu erbringen hat:

- An mich die Bezahlung eines baren Betrages von 100.000,00 S, der bei Annahme dieses Angebotes durch die genannte Genossenschaft fällig ist;
- weiters für mich und meine Ehegattin die Bezahlung einer monatlichen lebenslänglichen Leibrente von insgesamt 12.000,00 S. Diese Leibrente ist das erste Mal am Tag der Schlüsselübergabe fällig und sodann bis zum Zehnten eines jeden Monats zu bezahlen.

Sollte meine Ehegattin vor mir versterben, so ist diese Rente in voller Höhe an mich weiterzuzahlen; sollte ich jedoch vor meiner Ehegattin versterben, so vermindert sich diese Leibrente um 50% und ist sodann in diesem verminderten Ausmaß bis zum Ableben an meine Ehegattin weiterzubezahlen.

Viertens: Barwert der Rente 1.584.000,00 S zuzüglich 100.000,00 S Barzahlung = zusammen 1.684.000,00 S.

Fünftens: Beide Vertragsparteien haben auf das Rechtsmittel der Anfechtung dieses Übereinkommens wegen Verletzung desselben über die Hälfte des wahren Wertes zu verzichten.

(b) Anbot der Bw. an das HW vom 12. September 2007 (Auszug):

Der Fall des Ablebens des LS ist eingetreten, die Rentenberechtigte hat im Jahr 2006 auf 50% der ihr zustehenden Leibrente verzichtet.

Nach wirtschaftsmathematischen Berechnungen, ausgehend von der monatlich zu zahlenden Leibrente von 565,67 €, ergibt sich derzeit ein Abfindungsbetrag der Leibrente von 56.265,1 € bei Berechnung der Abfindung per 30. Juni 2007 mit 5,5%.

Ich, die Rentenberechtigte, verzichte hiermit unwiderruflich zur Gänze auf die künftige Weiterzahlung der Leibrente ab 30. September 2007 Zug um Zug gegen eine Zahlung von 60.000,00 €, auszahlbar in zwei Raten von jeweils 30.000,00 €. Die erste Rate ist zahlbar bis spätestens 30. September 2007 und die zweite Rate bis spätestens 31. Januar 2008. Die Annahme erfolgt durch Zahlung der ersten Rate von 30.000,00 €. Mit diesem Angebot bleibe ich ihnen bis spätestens 30. September 2007 im Wort. Mit den vereinbarten fristgerechten Zahlungen ist die Leibrentenvereinbarung vom 13. Juli 1973 zur Gänze aufgehoben und ich erkläre keine weiteren Forderungen gegen das HW zu haben.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Unbestritten ist, dass der Ehegatte der Bw. (LS) 1973 einen Vertrag mit dem HW abschloss, wonach gegen Übertragung von Bestandrechten eine Rente (laut Vertrag vom 10. Juli 1973 zuerst an LS und die Bw, nach seinem Tod an die Bw.) bezahlt werden sollte. Das Mietrecht wurde von LS übertragen, nicht von der Bw.

2. Ab 1978 wurden nach dem Tod von LS die Rentenzahlungen an LS geleistet (damals 436,04 €). Im Jahr 2007 wurden Raten von monatlich 565,67 € an die Bw. bezahlt, gleichzeitig erfolgte eine Vereinbarung mit dem HW, dass mittels Einmalzahlung von je 30.000,00 € (im Jahr 2007 und zu Anfang 2008) die Rentenverpflichtung abgelöst wird. Die Finanzverwaltung geht davon aus, dass eine Rente gemäß § 29 Z 1 EStG vorliegt, die im Ausmaß der 2007 zugeflossenen Beträge zu versteuern ist. Die Bw. nimmt an, dass eine Unterhaltsrente gegeben ist, die nicht unter § 29 Z 1 EStG 1988 subsumiert werden kann.

3. Gemäß § 29 Z 1 EStG 1988 idF 2007 zählen sonstige Einkünfte nur dann zu den wiederkehrenden Bezügen, soweit sie nicht zu den Einkünften iSd § 2 Abs 3 Z 1 bis 6 EStG 1988 gehören. Bezüge die

- freiwillig,
- an eine gesetzlich unterhaltsberechtigte Person
- oder als Leistung aus einer Pensionszusatzversicherung gewährt werden, sind nicht steuerpflichtig. Werden die wiederkehrenden Bezüge als Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern geleistet, gilt folgendes: Die wiederkehrenden Bezüge (und Abfindungen) sind nur insoweit steuerpflichtig, als die Summe der vereinnahmten Beträge (Renten, dauernde Lasten, gänzliche oder teilweise Abfindungen derselben sowie allfällige Einmalzahlungen) den Wert der Gegenleistung übersteigt. Besteht die Gegenleistung nicht in Geld, ist als Gegenwert der kapitalisierte Wert der wiederkehrenden Bezüge (§§ 15 und 16 des Bewertungsgesetzes) zuzüglich allfälliger Einmalzahlungen anzusetzen.

4. (a) § 29 Z 1 EStG 1988 knüpft nicht an das Vorhandensein einer Einkunftsquelle an, sondern lediglich an den wiederkehrenden Zufluss von Bezügen, die auf einer einheitlichen Rechtsgrundlage oder einem einheitlichen Beschluss beruhen. Dabei unterliegt die Abgeltung der wiederkehrenden Bezüge durch einen Einmalbetrag grundsätzlich nicht der ESt, außer der wiederkehrende Bezug steht im Zusammenhang mit der Übertragung eines Wirtschaftsgutes, zB im Rahmen einer Kaufpreisrente (Jakom/Kanduth-Kristen, § 29, Rz 11).

(b) Folgende Umstände gehören zum Wesensmerkmal der wiederkehrenden Bezüge (Jakom/Kanduth-Kristen, § 29, Rz 13):

- Die Bezüge müssen einen vermögenswerten Vorteil darstellen, Vermögensumschichtungen fallen nicht unter § 29 Z 1 EStG 1988.
- Die Bezüge müssen wiederkehrend sein und mit einer gewissen Regelmäßigkeit zugehen. Die Zeitdauer darf idR nicht absolut fixiert sein (aleatorisches Element; Renten sind durch ihren aleatorischen Charakter gekennzeichnet).

- Die Bezüge müssen auf einem einheitlichen Verpflichtungsgrund (Gesetz, Verwaltungsakt, Vertrag, letztwillige Anordnung) oder zumindest auf einem einheitlichen und einmaligen Entschluss des Zuwendenden beruhen.

5. Die angeführten Voraussetzungen liegen grundsätzlich vor. Die Rentenzahlung ist als vermögenswerter Vorteil anzusehen, die Bezüge sind wiederkehrend und regelmäßig und Verpflichtungsgrund ist der Vertrag mit dem HW betreffend Übertragung der Bestandrechte.

6. Im Vertragsanbot vom 10. Juli 1973 vereinbart LS folgende Leistungen mit dem HW:

- „An mich die Bezahlung eines baren Betrages von 100.000,00 S,
- weiters für mich und meine Ehegattin die Bezahlung einer monatlichen lebenslänglichen Leibrente von insgesamt 12.000,00 S“.

Sollte meine Ehegattin vor mir versterben, so ist diese Rente in voller Höhe an mich weiter zu bezahlen; sollte ich jedoch vor meiner Ehegattin versterben, so vermindert sich diese Leibrente um 50% und ist sodann in diesem verminderten Ausmaß bis zum Ableben an meine Ehegattin weiterzubezahlen.

Bei Übertragung von Vermögenswerten unter Lebenden mit Rentenvereinbarung zu Gunsten eines Dritten, ist nach jenen Grundsätzen vorzugehen, die generell bei der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter gegen Rente zu beachten sind (FJ 2000, 34 zu BMF 14.12.1999, Z 14 0666/2-IV/14/99; AÖF 1999/272).

Ein Vertrag zugunsten Dritter setzt voraus, dass sich jemand eine Leistung an einen Dritten hat versprechen lassen. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn die Ehegattin dem Übergabevertrag des Gatten beiträgt und im Zusammenhang mit Inhalt und Zweck des Vertrages die Versorgung des Dritten sichergestellt werden soll (VwGH 6.12.1983, 83/14/0078), nicht aber dann, wenn sich jeder der Ehegatten für sich eine Leistung versprechen lässt (VwGH 18.2.1985, 82/15/0010 zur Abtretung von KG-Anteilen durch Ehegatten an den Sohn).

Im Berufungsfall überträgt LS das Bestandrecht um sich und der Ehegattin eine Rente zu verschaffen. Es liegt daher ein Vertrag zugunsten Dritter vor. Dieser führt mit der Überlassung des Bestandrechtes zu einem sofortigen Rentenstammrecht des LS und in weiterer Folge auch der Ehegattin.

7. Rechtslage im Zeitpunkt der Übertragung des Bestandrechtes 1973:

(a) Akten aus dieser Zeit existieren nach den Angaben der Finanzverwaltung nicht mehr. Bekannt ist lediglich, dass die Bw. seit 1978, also ab dem Tod von LS (2. Mai 1978), die vereinbarten Renten vom HW erhalten und gemäß § 29 Z 1 EStG seither jedes Jahr versteuert

hat. Dabei ist sie offenkundig – ebenso wie die Finanzverwaltung – von einer Kaufpreisrente ausgegangen. Zusätzlich bezieht sie eine Pension von der Pensionsversicherungsanstalt iHv. 368,82 € monatlich und eine Witwenleistung von der SVA der gewerblichen Wirtschaft von monatlich 333,63 €.

(b) Unterhaltsrenten waren nach der Rechtslage 1973 gegeben, wenn Renten an eine gesetzlich unterhaltsberechtigte Person gezahlt wurden und der Wert des übertragenen Vermögens weniger als die Hälfte des Wertes der Rentenverpflichtung ausmachte. Eine Aufteilung in Unterhaltsrenten und Gegenleistungsrenten war zu diesem Zeitpunkt nach dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung nicht möglich. Auch wenn die Rentenforderung nur auf Alimentationsgründe und nicht auf eigene Leistungen bauen konnte, lag dann keine Unterhaltsrente – sondern eine Rente nach § 29 Z 1 erster Satz vor – wenn der Leistende nicht Unterhaltsverpflichteter war, also eine Rente letztwillig oder vertragl jemandem angelastet wird, den keine gesetzliche Unterhaltspflicht trifft (s auch Stoll, Rentenbesteuerung, 3. Auflage, Kapitel Unterhaltsrente, S. 421). Unterhaltsrenten waren nicht nach § 29 Z 1 steuerbar.

(c) Als außerbetriebliche Versorgungsrenten wurden Renten angesehen, die (meist) zwischen Eltern und Kindern oder nahen Angehörigen (auch ein persönliches Naheverhältnis zwischen Übergeber und Übernehmer genügt), aufgrund der Übertragung von Betrieben oder Übertragung nichtbetrieblichen Vermögens (Aktienbesitz, Miethäuser) in Vorwegnahme der Erbschaft vertraglich vereinbart wurden. Dabei erfolgten die Vermögensübertragungen vorwiegend aus familienrechtlichen Erwägungen (Versorgungsgedanke im Vordergrund). Es lag in diesen Fällen kein wie zwischen Fremden vereinbarter Kaufpreis vor (keine Leistungsabwägung). Der Wert des Vermögens lag hinter dem Kapitalwert der Renten. Versorgungsrenten unterlagen der sofortigen Vollbesteuerung des § 29 Z 1 EStG.

(d) Kaufpreisrenten im Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern, die nicht Bestandteil des Betriebsvermögens sind, lagen vor, wenn die Entgeltlichkeit des Vorgangs überwog (dann zur Gänze Gegenleistungsrente). Zu den Wirtschaftsgütern zählten auch immaterielle Werte und Rechte.

8. Änderungen im Bereich der Rentenbesteuerung in den Jahren 2000 und 2004:

Nachdem in der Rspr herausgearbeitet wurde, dass im Bereich der Übertragung von Wirtschaftsgütern gegen Rente neben der Gegenleistungs- und Unterhaltsrente keine andere Rentenkatgorie Platz hat (VwGH 26.1.1999, 98/14/0045), erfolgte eine Neuregelung der Rentenbesteuerung mit Wirksamkeit ab 1. Januar 2000. Die Versorgungsrente wurde im Zusammenhang mit der Übertragung betrieblicher Einheiten beibehalten. Bei der Übertragung

außerbetrieblicher und betrieblicher Einzelwirtschaftsgüter war nur mehr die Vereinbarung einer Unterhaltsrente oder einer Gegenleistungsrente möglich.

Die Bewertungsbestimmungen des § 16 Abs 2 BewG 1955 wurden durch VfGH 9.10.2002, G 112/02 aufgehoben, sodass eine Neuregelung ab 1. Januar 2004 notwendig wurde. Ab der Veranlagung 2004 kommen für die Bewertung von wiederkehrenden Bezügen die versicherungsmathematischen Grundsätze zur Anwendung (BudgBG 2003, BGBl I 71; nach § 124b Z 82). Diese Rechtslage gilt auch für zum 1. Januar 2004 bereits laufende Renten. Wenn der Rechtsgrund für wiederkehrende Bezüge vor dem 1. Januar 2004 entstanden ist, konnte bis 31. Dezember 2006 im Einvernehmen mit dem Verpflichteten beantragt werden, dass die wiederkehrenden Bezüge gemäß § 29 Z 1 idF BudgBG 2003 unter Anwendung der Bewertungsbestimmungen vor der Kundmachung des BGBl I 165/2002 versteuert werden. Der Rechtsgrund entsteht mit Abschluss des Rentenvertrags. Wird die Option ausgeübt, ist die Rente zur Gänze unter Anwendung der alten Rechtslage zu versteuern, eine Abfindung wäre dann nicht steuerpflichtig. Das Einvernehmen ist schriftlich nachzuweisen.

Die Bw. hat diese Option – offensichtlich deshalb, weil sie ihr unbekannt war und sie keinen Steuerberater hatte – nicht in Anspruch genommen. Die im Jahr 2007 vereinbarten Abfindungszahlungen sind daher steuerpflichtig, soweit von einer Gegenleistungsrente (Kaufpreisrente) auszugehen ist. Zur Berechnung ist grundsätzlich der versicherungsmathematische Wert heranzuziehen.

9. (a) § 29 Z 1 idF 2007 erfasst bei den wiederkehrenden Bezügen

- Kaufpreisrenten anlässlich der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern
- außerbetriebliche Versorgungsrenten anlässlich der Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen und
- sonstige Renten, die keine Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern darstellen (zB Schadenersatzrenten).

(b) Unterhaltsrenten fallen nicht unter § 29 Z 1 und sind nicht steuerbar.

(c) Da die Rente dafür bezahlt wird, dass LS das Mietrecht übertragen hat, liegt eine sonstige Leistung die keine Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern darstellt, nicht vor. Außerbetriebliche Versorgungsrenten für die Übertragung nichtbetrieblichen Vermögens sind im strittigen Zeitraum 2007 nicht mehr zulässig. Die Rente kann daher nur als Kaufpreisrente (bei angemessener Gegenleistung) oder als Unterhaltsrente (bei nicht angemessener Gegenleistung) qualifiziert werden.

(d) Von einer Kaufpreisrente kann ausgegangen werden, wenn der Wert der Rente eine angemessene Gegenleistung für das übertragene Wirtschaftsgut darstellt. Dies ist der Fall,

wenn der Rentenbarwert mindestens 75% und höchstens 125% des übertragenen Wirtschaftsgutes beträgt. Bei einem Wert von 125% bis 200% ergibt sich nach den EStR – bisher von der Judikatur nicht bestätigt – eine gemischte Rente, also eine Aufspaltung in Kaufpreis- und Unterhaltsrente (Jakom/Kanduth-Kristen, § 29, Rz 22 und 31). Das Wertverhältnis wird mit dem Rentenbarwert nach § 16 BewG und zwar mit Hilfe der versicherungsmathematischen Methode ermittelt. Dabei werden sämtliche Rentenzahlungen bis zum Ende einer Sterbetafel addiert, abgezinst und mit der Erlebniswahrscheinlichkeit des Rentenempfängers angesetzt. Für die Abzinsung sind 5,5% heranzuziehen. Einmalbeträge sind dem Rentenbarwert hinzuzurechnen. Bei der Ermittlung des Rentenbarwertes für vor dem 1. Januar 2004 abgeschlossene Rentenverträge ist bei der Sterbewahrscheinlichkeit von den im Anhang III zu EStR 7001 ff angeschlossenen Sterbetafeln auszugehen.

(e) Unterhaltsrenten liegen vor, wenn der Rentenbarwert bezogen auf das übertragene Wirtschaftsgut mehr als 200% beträgt oder unter 50% liegt.

10. Der Unabhängige Finanzsenat geht aus folgenden Gründen von einer Kaufpreisrente aus, die steuerpflichtig ist, weil der kapitalisierte Wert bereits überschritten wurde:

(a) Eine Unterhaltsrente kann schon aus grundsätzlichen Erwägungen nicht vorliegen: Wie der VwGH in ständiger Rspr festgestellt hat, liegt eine Unterhaltsrente nicht schon dann vor, wenn der Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes weniger als die Hälfte des kapitalisierten Rentenbarwertes beträgt. Vielmehr muss die Rentenverpflichtung überwiegend auf einer rechtlichen oder zumindest sittlichen Unterhaltsverpflichtung beruhen (VwGH 28.1.1981, 13/1427/79). Das bedeutet, dass der Rentenverpflichtete gegenüber dem Rentenberechtigten unterhaltsverpflichtet sein muss (VwGH 30.4.1974, 589, 590/74; so auch Stoll, Rentenbesteuerung aaO). Davon kann aber im gegenständlichen Fall keine Rede sein, beruht die Zahlung des HW doch auf der Abgeltung der Übertragung eines Wirtschaftsgutes und nicht auf einer gesonderten Unterhaltsverpflichtung des Rentenverpflichteten.

So hat der VwGH auch zu letztwillig vermachten Renten festgehalten, dass die Verpflichtung zur Zahlung aus dem Rechtsgrund der Annahme der Erbschaft und nicht aus dem Gesetz entsteht, sodass nicht von einer Zuwendung an eine gesetzlich unterhaltsberechtigte Person gesprochen werden kann (VwGH 15.3.1988, 87/14/0194). Soweit der BFH in seiner neuesten Rspr – abweichend von der Rechtsansicht in VwGH 14.6.1988, 87/14/0172 – bei einer Schadenersatzrente (nach dem Tod des Ehegatten aufgrund eines ärztlichen Fehlers) gem. § 844 Abs 2 BGB den Rentenbezug als Bezug an eine gesetzlich unterhaltsberechtigte Person ansieht, verweist er darauf, dass sich die Klägerin unmittelbar auf unterhaltsgesetzliche Regelungen (§§ 1360 ff BGB) stützen kann und die Rente keine Einnahmen ausgleicht, sondern einen fiktiven Unterhalt. Die Schadenersatzleistung dient nur dazu, die entfallene

wirtschaftliche Absicherung wiederherzustellen (BFH 26.11.2008, X R 31/07). Dagegen geht es im gegenständlichen Fall um den Ausgleich von Leistungen (Übertragung Wirtschaftsgut) und Gegenleistungen (Rente). Die Bw. kann ihren Anspruch auf das vom (Übergabs)Vertrag abgeleitete Rentenstammrecht stützen, aber nicht auf unterhaltsgesetzliche Regelungen.

Damit ist klargestellt: Es erfolgte keine Zahlung an eine gesetzlich unterhaltsberechtigte Person, weil die Rentenverpflichtung die Folge der Übertragung des Mietrechtes aufgrund des Vertragsabschlusses aus 1973 ist und nicht in Erfüllung einer gesetzlich auferlegten Unterhaltspflicht vom HW geleistet wird. Soweit daher im Vorlageantrag vom 30. Dezember 2008 von einer Leistung des Ehegatten LS an die Gattin gesprochen wird, kann dem nicht beigeprpflichtet werden. Leistender ist nicht LS, sondern das HW aus einem Vertrag zugunsten Dritter. Die Rentenberechtigte ist im eigentlichen Sinn nicht Vertragspartner des maßgeblichen Leibrentenvertrages gewesen, sondern nur Begünstigte (s VwGH 30.4.1974, 589, 590/74).

(b) Zudem kann auch aus der Wertverteilung nicht auf eine Unterhaltsrente geschlossen werden: Da sich LS und HW als Fremde gegenübergestanden haben, ist grundsätzlich davon auszugehen, dass Leistung und Gegenleistung in einem angemessenen (den Wert des Mietrechtes nicht um 100% übersteigenden oder um die Hälfte unterbietenden) Verhältnis standen (die den EStR entspringende Rechtsfigur der gemischten Rente bleibt dabei außer Betracht, zumal der UFS an Erlässe nicht gebunden ist). Das aufeinander Abstimmen von Leistung und Gegenleistung ist typisch für Kaufpreisrenten, also Verträge zwischen Fremden (zB VwGH 2.7.2002, 2000/14/0140). Es finden sich auch keine Anhaltspunkte dafür, dass der kapitalisierte Rentenbarwert nicht einmal die Hälfte der Gegenleistung erreichen oder diese um 100% übersteigen würde, auch die Bw. hat dafür keine Nachweise erbracht. Zudem wäre nicht erklärbar, warum die Bw. die Rente über Jahrzehnte versteuert hat, wenn tatsächlich von Anfang an (1973 bzw 1978) eine Unterhaltsrente vorgelegen wäre.

(c) Zwar sind auch bereits vor 2004 bestehende Renten versicherungsmathematisch zu bewerten, damit der Wertvergleich erbracht werden kann. Die Abweichung der Barwertfaktoren des § 16 BewG „alt“ von der nach der neuen Rechtslage ab 2004 (Option wurde nicht in Anspruch genommen) vorzunehmenden versicherungsmathematischen Barwertberechnung ist aber zu gering, als dass sich dadurch eine Abweichung im Ausmaß von 100% oder über der Hälfte des Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes ergeben könnte (nach EStR 7023 wäre es bei Rentenverträgen vor dem 1. Januar 2000 auch unbedenklich, die zu diesem Zeitpunkt angesetzten Parameter weiterhin anzuwenden). Daher ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates von einer Kaufpreisrente auszugehen. Diese Rechtsansicht wird vom versicherungsmathematischen Gutachten gestützt, welches anlässlich des Angebots an das HW über die Abfindung der Leibrente für den Zeitraum 2007 erstellt wurde. Dort heißt es in Punkt 4.3 „Bewertung der Verpflichtungen“: Die Bewertung der Kaufpreisrente erfolgte

einerseits nach den Bestimmungen des Erlasses zur Neuordnung der Rentenbesteuerung durch das StRefG 2000 sowie nach den Bestimmungen des ErlWS-VO 2004. Damit ist klargestellt, dass die Vertragsparteien (und damit auch die Bw., welche die errechneten Abfindungen akzeptierte) sowohl ursprünglich als auch im Ablösezeitpunkt von einer Kaufpreisrente ausgegangen sind.

(d) Voraussetzung für die Steuerpflicht ist zusätzlich, dass die Zahlungen den Rentenbarwert übersteigen.

Grundsätzlich geht es nämlich nicht an, dass die Veräußerung von Gegenständen des Privatvermögens steuerfrei ist, ein Entgelt in Form einer Leibrente aber für steuerpflichtig erklärt wird (VfSlg 4627/1963). Die Einbeziehung wiederkehrender Bezüge in die Besteuerung wird aber dann als gerechtfertigt angesehen, wenn durch die sich wiederholenden Zuflüsse die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit auf (Bezugs)Dauer gestärkt wird. Dabei muss aber auch im Fall der Renten die Besteuerung auf den Vermögenszuwachs beschränkt werden. Besteuert wird nur der Zuwachs an wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit; dagegen hat der VfGH die Besteuerung wiederkehrender Bezüge, die als Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern geleistet wurden als verfassungswidrig aufgehoben, wenn sie nicht geeignet waren, den auf die Vermögensumschichtung entfallenden Teil der wiederkehrenden Bezüge von der Besteuerung auszuschließen oder ein Zuwachs an Leistungsfähigkeit schon in der Natur der Rente selbst nicht enthalten war (s VfGH 7.12.2006, B 242/06 zu Schadenersatzmehrbedarfsrenten und mwN).

Die Steuerpflicht tritt daher bei Kaufpreisrenten erst dann ein, wenn die Summe der vereinbarten Renten inklusive einer Abfindung derselben und allfälliger Einmalbeträge den Wert der Gegenleistung übersteigt, sodass nur der Zuwachs an Leistungsfähigkeit besteuert wird.

Die Rente des gegenständlichen Berufungsfalles wird seit 1973 mit einem Wert von 12.000,00 S monatlich, seit 1978 (also seit 28 Jahren) mit dem um 50% verminderten Wert (derzeit 6.788,04 € p.a.) ausbezahlt (dh. ab dem Tod von LS mit 72.000,00 S jährlich – die Wertanpassung ist da noch gar nicht enthalten – und in Summe daher in 28 Jahren mehr als 2.000.000,00 S bis 2006). Es besteht keine Veranlassung anzunehmen, dass bei derart – vom Rentenverpflichteten- und Berechtigten gar nicht absehbarer – langandauernder Auszahlung der Wert der Gegenleistung (gemeiner Wert des Mietrechtes) nicht überschritten sein sollte. Im Vertrag von 1973 wird die Rente mit einem Betrag von rund 1,7 Millionen S bewertet, sodass – wenn sich Leistung und Gegenleistung in etwa entsprechen – von einer Gegenleistung in ähnlicher Höhe auszugehen ist. Im Vergleich mit den (oben dargestellten)

bisherigen Zahlungen (von über 2.000.000,00 S wurde der Wert der Gegenleistung daher deutlich überschritten.

(e) Zusammengefasst ist festzuhalten, dass nach Ansicht der Bw. die Auszahlung des HW deshalb eine Unterhaltsrente darstellen soll, weil

- die Rentenberechtigte selbst keine Gegenleistung erbracht und
- wirtschaftlich gesehen LS eine Unterhaltsverpflichtung wahrgenommen und im Wege der Rente der Bw. einen Unterhalt zugewendet hat (freiwillige Leistung von LS an die Bw.).

Dieser Rechtsmeinung kann sich der Unabhängige Finanzsenat aus den erwähnten Gründen nicht anschließen. Zu betrachten ist das tatsächlich vereinbarte Übergabe- und Rentengeschäft und nicht ein fiktiver Vertrag. Die von LS abgeschlossene Vereinbarung beinhaltet eine Rentenverpflichtung zugunsten Dritter (nämlich zugunsten der Bw), sodass eine „Gegenleistung“ der Rentenberechtigten nicht Maßstab für die steuerliche Beurteilung der Rente sein kann. Die Rentenverpflichtung des HW ist keine für LS übernommene Unterhaltsverpflichtung, sondern ergibt sich als Gegenleistung für die Übertragung eines Wirtschaftsgutes. Eine Unterhaltsrente kann – wie der VwGH in zahlreichen Erkenntnissen herausgearbeitet hat – nur vom tatsächlich Unterhaltsverpflichteten in Erfüllung seiner Verpflichtung oder stellvertretend für diesen durch gesetzliche Übernahme einer Unterhaltsverpflichtung erbracht werden. Die Rentenleistung an die Bw. wird aber in Erfüllung des Vertrages über die Überlassung des Mietrechtes erbracht und ist keine in „wirtschaftlicher Betrachtungsweise“ von LS erfüllte Abgeltung aus einer Unterhaltsverpflichtung.

11. Bezüglich der Höhe der Renten- und Ablösezahlung für 2007 (gesamt 35.091,03 €) geht der UFS von der Berechnung des Finanzamtes aus, die eine Bemessung mit neun Rentenzahlungen inklusive Ablösezahlung vorsieht.

Die Berufung war aus den bezeichneten Gründen abzuweisen, der bekämpfte Bescheid war abzuändern.

Beilage: 1 Anonymisierungsblatt, 1 Berechnungsblatt

Linz, am 25. März 2009