



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Stb, vom 14. April 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 16. März 2004 betreffend Einkommensteuer 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Übergabs- zugleich Pflichtteilsverzichtsvertrag (Notariatsakt vom 19. Juli 2002) hat der Berufungswerber (Bw.) folgende Vermögenswerte an seinen Sohn übergeben:

a) das vom Bw. betriebene nicht protokollierte Unternehmen in Form einer Dachdeckerei und Spenglerei zum Buchwert mit dem gesamten Anlage- und Umlaufvermögen auf der Grundlage der Steuerbilanz des Unternehmens zum Stichtag 1. Jänner 2002.

Die Übergabe des Einzelunternehmens erfolgt mit allen zum Betriebsvermögen gehörigen Aktiven und Passiven, so wie es sich in der zum 01.01.2002 erstellten Bilanz darstellt.

b) die dem Bw. allein gehörige Liegenschaft Einlagezahl XX.

Die Übergabe erfolge samt allem erd-, mauer-, niet- und nagelfesten sowie samt allem sonstigen tatsächlichen und rechtlichen Zubehör, ausgenommen die Wohnungseinrichtung und der Hausrat nach Auswahl des Übergebers, sonst aber wie alles liegt und steht, mit allen Rechten und Grenzen, mit welchen der Übergeber die Vertragsobjekte bisher besessen und benützt hat beziehungsweise zu besitzen und zu benützen berechtigt gewesen sei, gegen

Vorbehalt des nachstehend vereinbarten Wohnungsrechtes und der sonstigen weiteren Gegenleistung.

Im Punkt ZWEITENS wurde ein Wohnungsrecht im Hause G für den persönlichen Bedarf der Ehegatten LuG festgehalten.

Im Punkt DRITTENS verpflichtet sich der Übernehmer zur Übernahme und Zahlung der restlichen noch an den Übergeber (Bw.) zur Vorschreibung gelangenden Steuern aus dem Titel der Einkommensteuer und der betrieblich verursachten Steuern für den Zeitraum vor dem Stichtag der Betriebsübergabe.

Der Punkt VIERTENS regelt ein Belastungs- und Veräußerungsverbot der Liegenschaft ohne Zustimmung der Eltern des Bw..

Die Übergabe und Übernahme der Vermögenswerte samt Last, Vorteil, Nutzen und Gefahr wird auf den 1. Jänner 2002 rückbezogen (SECHSTENS).

Im Februar 2004 wurde eine Buch- Betriebsprüfung betreffend die Jahre 2000 und 2001 durchgeführt.

Im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Buch- und Betriebsprüfung der Jahre 2000 und 2001 beim Bw. wurde folgende berufungsgegenständliche Feststellung festgehalten:

Tz 17: Abfertigungszahlung an Sohn J :

Aufgrund eines aufrechten Dienstverhältnisses von Herrn J zu seinem Vater (Bw.), sei bei Beendigung des Dienstverhältnisses am 30. November 2001 (Banküberweisung vom 19. Dezember 2001) eine Abfertigung in Höhe von 230.508,00 ATS ausbezahlt worden.

In weiterer Folge sei laut Übergabevertrag vom 19. Juli 2002, mit Stichtag 1. Jänner 2002, der Betrieb zu Buchwerten vom Bw. an seinen Sohn J übertragen worden.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH würde es ausgeschlossen erscheinen, dass ein Arbeitgeber einem nicht mit ihm verwandten Arbeitnehmer seinen Betrieb unentgeltlich überlasse und dann auch noch eine Abfertigung bezahle.

Durch die Betriebsprüfung erfolge daher eine Stornierung dieser, als Lohnaufwand 2001 geltend gemachten, Abfertigungszahlung in Höhe von 230.508,00 ATS.

Nach Wiederaufnahme des Verfahrens für das Jahr 2001 wurde seitens des zuständigen Finanzamtes mit Bescheid vom 16. März 2004 den Feststellungen der Betriebsprüfung Rechnung getragen und oben genannte Abfertigungszahlung dem erklärten Gewinn zugerechnet (2001).

Mit Eingabe vom 6. April 2004 wurde innerhalb der Berufsungsfrist Berufung gegen diesen Bescheid eingebracht.

Begründend wurde ausgeführt, dass es sich bei der Betriebsausgabe um eine Abfertigungszahlung an den Dienstnehmer J (Sohn) handle, welcher in der Zeit vom 9. Juli 1984 bis 30. November 2001 beschäftigt gewesen sei.

Ab der gesetzlichen Möglichkeit sei, wie für alle anderen Dienstnehmer auch, eine Abfertigungsrückstellung in zulässigem Ausmaß gebildet worden. Eine Einschränkung, dass Abfertigungsrückstellungen für nahe Angehörige nicht zulässig seien, sei im § 14 EStG nicht enthalten.

Es sei deshalb nicht verständlich, dass einerseits die Rückstellungsbildung erlaubt sei, jedoch die nach geltendem Recht zu zahlende Abfertigung als Betriebsausgabe nicht anerkannt werde.

Der Verweis des Finanzamtes beziehe sich auf eine über 10 Jahre alte Rechtsprechung des VwGH. Aufgrund von Änderungen in diesem Bereich sei dies nicht ausreichend.

Die Rechtsprechung hätte zum Beispiel das betriebliche Mitarbeitervorsorgegesetz (BMVG) nicht berücksichtigen können.

Das Ziel des BMVG sei, eine soziale Umverteilung; das Recht auf eine Abfertigung an alle Arbeitnehmer. Die einbezahlten Abfertigungsgelder würden dem Arbeitnehmer nach 3 Einzahlungsjahren oder 5 beitragsfreien Jahren garantiert zustehen.

Dem Arbeitnehmer stehe es frei, sich die Abfertigung bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses unter Wahrung seiner Verfügungsrechte auszahlen oder – im Sinne der zweiten Säule – weiter in der Mitarbeitervorsorgekasse veranlagern zu lassen.

Durch die gewählte Vorgangsweise werde nicht dem Grundsatz der wohl erworbenen Rechte entsprochen. Weiteres werde auf die Einkommensteuerrichtlinien RZ 1159 verwiesen.

Im Fremdvergleich hätte der Übernehmer keine Sonderstellung gegenüber anderen Mitarbeitern des Unternehmens.

Zur unentgeltlichen Übergabe des Betriebes wurde ausgeführt, dass der Übernehmer Abfertigungsansprüche der Dienstnehmer im Ausmaß von 1.150.364,00 ATS, Einkommensteuernachzahlung für den Übergeber in Höhe von 1.329.200,00 ATS und Garantieleistungen an Kunden neben sonstigen Verpflichtungen abzugelten hätte.

Es könne somit nur sehr eingeschränkt von einer unentgeltlichen Übergabe ausgegangen werden. Somit sei die Bescheidbegründung nicht zutreffend.

Da es sich in der gegenständlich zu beurteilenden Berufung um eine Rechtsfrage handelt, sei auf eine umfassende Stellungnahme der Betriebsprüfung verzichtet worden.

Mit Datum 30. April 2004 wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Am Vorliegen einer überwiegend unentgeltlichen Betriebsübergabe würden nach Auffassung des zuständigen Finanzamtes keine Bedenken bestehen. Unter Hinweis auf die

Rechtsprechung des VwGH (16.4.1991, 90/14/0104; 1.12.1992, 89/14/0176) werde der Antrag auf Abweisung der Berufung gestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die vom Verwaltungsgerichtshof für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung ausschließlich im Rahmen der Beweiswürdigung.

Der Bw. bekämpft die Nichtberücksichtigung der als Lohnaufwand geltend gemachten Zahlung einer Abfertigung an den bis zu diesem Zeitpunkt als Arbeitnehmer beschäftigten Sohn.

Fraglich ist, inwieweit die geleistete Zahlung im Hinblick auf die Fremdüblichkeit tatsächlich als Betriebsausgabe zu berücksichtigen ist.

Würde einem fremden Arbeitnehmer bei Übergabe des Betriebes zu Buchwerten noch zusätzlich eine Abfertigung gezahlt werden?

Eines der bei Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen zu berücksichtigenden Kriterien ist, dass sie auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen so gestaltet worden wären.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung dargetan (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 24.6.1986, 86/14/0080; 17.1.1989, 86/14/0008; 19.9.1989, 86/14/0157; 16.4.1991, 90/14/0104), dass es ausgeschlossen erscheint, dass ein Arbeitgeber seinen Betrieb einem mit ihm nicht verwandten Arbeitnehmer unentgeltlich oder gegen ein nicht angemessenes (geringeres) Entgelt überlässt und dann auch noch eine Abfertigung bezahlt.

In der Berufung wird angemerkt, dass es nicht verständlich sei, dass einerseits die Bildung einer Rückstellung erlaubt sei, die nach geltendem Recht zu zahlende Abfertigung jedoch nicht als Betriebsausgabe anerkannt werde.

Wesensmerkmal einer Rückstellung ist die Ungewissheit bzw. Unsicherheit. Rückstellungen sind für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden, die am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher sind, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder dem Zeitpunkt ihres Eintrittes unbestimmt sind. Zum Zeitpunkt der Rückstellungsbildung war der Sohn noch Arbeitnehmer des Bw. und hatte somit grundsätzlich einen Abfertigungsanspruch. Zu diesem Zeitpunkt herrschte aber noch eine gewisse Unsicherheit über den tatsächlichen Verlauf der Geschäftsbeziehungen.

Dass nach dem tatsächlichen Verlauf nunmehr keine Abfertigung gezahlt werden darf, hat keinen Einfluss auf die ehemalige Rückstellungsbildung. Zum Zeitpunkt der Bildung einer Rückstellung herrscht eben noch eine gewisse, einer Rückstellung innewohnende Unsicherheit, die man aber im Zuge der Bilanzierung in Kauf nimmt bzw. nach rechtlichen Gesichtspunkten in Kauf nehmen darf.

Der Bw. wendet in der Berufungsschrift einerseits ein, dass eine unentgeltliche Übertragung im gegenständlichen Fall nicht vorliege, da sich der Sohn vertraglich verpflichtet hätte, die bestehenden Abfertigungsverpflichtungen und die Einkommensteuernachzahlungen des Übergebers zu übernehmen.

Weiters seien die gesetzlichen Änderungen (betriebliches Mitarbeitervorsorgegesetz) zu berücksichtigen.

Die erste hier zu lösende Frage ist also jene, ob eine unentgeltliche bzw. fremdunüblich geringe Gegenleistung vorliegt.

Der Bw. hat das Unternehmen mit allen zum Betriebsvermögen gehörigen Aktiven und Passiven, so wie sich dieses Unternehmen in der zum 1. Jänner 2002 erstellten Bilanz darstellt, an den Sohn übergeben. Übergeben wurde weiters eine dem Bw. allein gehörige Liegenschaft.

Die Bilanz zum 1.1.2002 (bzw. 31.12.2001) stellt sich wie folgt dar (in ATS):

AKTIVA		PASSIVA	
Grundstück, Gebäude	2.109.058,00	Eigenkapital	3.408.845,48
Betriebs-, Geschäftsausstattung	413.982,00	IFB	89.806,00
Wertpapiere	346.023,00	Abfertigungsrückstellung	583.163,00
Anteile	1.048,02	RSt für Beratung	50.000,00
Warenvorräte	738.402,00	Bankverbindlichkeiten	1.619.517,95
Forderungen aus L+L	3.634.866,92	Lieferverbindlichkeiten	380.307,20
Sonst. Forderungen	585,36	Sonst. Verbindlichkeiten	1.175.057,50
Kassaguthaben	37.949,03	Rechnungsabgrenzungen	61.340,84
Bankguthaben	83.648,58		
Rechnungsabgrenzungen	2.475,06		
SUMME AKTIVA	7.368.037,97	SUMME PASSIVA	7.368.037,97

Die erklärten Gewinne (vor Steuern) des Unternehmens haben sich in den letzten Jahren wie folgt entwickelt:

Gewinn 1998	216.986,00
-------------	------------

Gewinn 1999	615.627,00
Gewinn 2000	2.280.068,00
Gewinn 2001	3.379.815,00

Der übernehmende Sohn hat sich vertraglich verpflichtet, die Einkommensteuerzahlungen für den Bw. zu übernehmen (1.329.200,00 ATS); ebenso die bestehenden Abfertigungsverpflichtungen (1.150.364,00 ATS).

Insgesamt ergibt dies also einen Betrag von 2.479.564,00 ATS.

Dafür übergibt er einen Betrieb mit einem Eigenkapital von 3.408.845,48 ATS. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang weiters die Ertragsentwicklung der letzten Jahre. Diese Zahlen weisen jedenfalls darauf hin, dass es sich hier um ein Unternehmen handelt, welches gerade in den letzten Jahren sehr gute Ertragsentwicklungen durchgemacht hat.

Würde man also einem nicht verwandten Arbeitnehmer ein derartiges Unternehmen zu diesen Bedingungen zu Buchwerten übergeben und noch zusätzlich eine Abfertigung zahlen?

Zur Übernahme der Abfertigungsverpflichtungen ist anzumerken, dass für diese bereits in der Bilanz zu 50% vorgesorgt wurde (Abfertigungsrückstellung).

Da keine Anzeichen vorgebracht wurden, dass in unmittelbarer Zukunft mit der Auszahlung von Abfertigungsansprüchen zu rechnen sein wird, stellt diese Verpflichtung zum Zeitpunkt der Übergabe keine konkret zu beziffernde Gegenleistung dar.

Bleibt also noch die Einkommensteuerzahlung für den Bw. übrig. Mit Bescheid vom 7. August 2002 wurde diese Einkommensteuernachzahlung mit einem Betrag von 96.596,73 € (1.329.200,00 ATS) festgesetzt.

Nach Ansicht des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates stellt die Übernahme einer derartigen Verpflichtung jedenfalls kein angemessenes Entgelt für ein derart gut dastehendes Unternehmen dar.

Bereits in den nachfolgenden Jahren wurden diese Aufwendungen durch die erwirtschafteten Gewinne mehr als kompensiert.

Gewinn 2002: 184.249,31 € (2.535.325,00 ATS)

Gewinn 2003: 73.314,15 € (1.008.824,00 ATS).

Die Nichtanerkennung der Abfertigungszahlung führte zu einer weiteren Eigenkapitalstärkung des Unternehmens, von der natürlich auch der nunmehr übernehmende Sohn profitiert hat.

Es kann also von keiner adäquaten Gegenleistung des Übernehmers an den Bw. ausgegangen werden.

Ob dem Sohn durch das neu eingeführte betriebliche Mitarbeitervorsorgegesetz nach dieser Rechtslage eine Abfertigung zugestanden wäre, ist für die Beurteilung irrelevant. Tatsache ist, dass zum Übergabezeitpunkt noch das „alte“ Abfertigungssystem galt und dem Sohn noch kein Anspruch aus einer Mitarbeitervorsorgekasse zustand.

Anhand der Tatsachen war es also zu beurteilen, ob bei den hier vorliegenden Übergabemodalitäten einem nicht verwandten Arbeitnehmer noch zusätzlich eine Abfertigung bezahlt worden wäre.

Die oben angeführten Zahlen deuten jedenfalls auf keine adäquate Gegenleistung hin. In Anlehnung an diese Tatsachen und der hierzu ergangenen ständigen eindeutigen Rechtsprechung des VwGH war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 10. März 2006