



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch die Khüny & Bliem Steuerberatungsgesellschaft KG, vom 22. November 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 27. Oktober 2010 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2007 und 2008 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Einkommen 2007: 24.060,58 €; Einkommensteuer-Gutschrift 2007 nach Berücksichtigung der einbehaltenen Steuerabzugsbeträge: -371,30 €

Einkommen 2008: 23.515,77 €; Einkommensteuer-Gutschrift 2008 nach Berücksichtigung der einbehaltenen Steuerabzugsbeträge: -810,25 €

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 31. Juli 2006 teilte der Abgabepflichtige dem Finanzamt mit, dass er mit diesem Tag seine Einzelunternehmen X und Y seinem Sohn unentgeltlich übergeben habe. Er beziehe seither nur mehr Pensionseinkünfte und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Der „*Übergabsvertrag*“ wurde dem Schreiben an das Finanzamt beigelegt. Die Einkommens-

teuer für die Jahre 2007 und 2008 wurde in der Folge antrags- und erklärungsgemäß festgesetzt.

Im Zuge einer die Jahre 2005 bis 2008 umfassenden Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO ergaben sich hinsichtlich der im Prüfungsauftrag angeführten Abgaben und Zeiträume keine Feststellungen, die zu einer Änderung der ergangenen Bescheide oder der eingereichten Erklärungen geführt hätten. Die Abhaltung einer Schlussbesprechung sei daher gemäß § 149 Abs. 2 BAO entbehrlich gewesen (vgl. den Bp-Bericht vom 30. März 2010, ABNr. 123).

Am 27. Oktober 2010 erließ das Finanzamt - nach Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO von Amts wegen - neue Sachbescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2007 und 2008, mit denen erstmals sonstige Einkünfte (wiederkehrende Bezüge) von jeweils 4.800 € erfasst wurden. Anlässlich der Betriebsübergabe sei „auf Verlangen des Betriebsübergebers“ die Verpflichtung zur Bezahlung einer Rente vereinbart worden. Die Rentenleistungen des Betriebsübernehmers seien daher dem Betriebsübergeber zuzurechnen und bei diesem zu versteuern.

Gegen diese Sachbescheide erhob der Abgabepflichtige am 22. November 2010 fristgerecht Berufungen, die sich gegen den Ansatz sonstiger Einkünfte von jeweils 4.800 € richteten. Er habe seine Gewerbebetriebe im Jahr 2006 seinem Sohn AA. gegen Leistung einer Rente an seine Ehegattin BB übergeben. Die Rentenzahlungen seien durch den Unabhängigen Finanzsenat bereits unter der seinen Sohn betreffenden GZ. 234 behandelt worden. Dabei habe der Unabhängige Finanzsenat folgende Aussage getroffen:

„Handelte es sich im vorliegenden Fall um einen echten Vertrag zu Gunsten Dritter, verfügte die Ehegattin des Übergebers über ein Rentenstammrecht (es handelte sich dann um keine ‚Einkommensverwendung‘ des Übergebers). Läge aber ein solcher Fall nicht vor, wofür das ‚Verlangen des Übergebers‘ sprechen könnte, wären die Rentenleistungen von Anfang an dem Übergeber zuzurechnen.“

Vom Unabhängigen Finanzsenat sei die Frage der Zurechnung der Rentenzahlungen zu GZ. 234 aber „nicht abschließend beantwortet“ worden. Der Abgabepflichtige legte seinen Berufungen auch eine Stellungnahme des CC, des Vertragsverfassers des „Übergabsvertrages“, bei. CC stelle eindeutig klar, dass ein Rentenstammrecht zugunsten der Ehegattin BB übertragen worden sei. Das Rentenstammrecht sei auch im Grundbuch eingetragen. Der Ansatz von sonstigen Einkünften beim Abgabepflichtigen sei deshalb rechtswidrig.

Die Berufungen wurden vom Finanzamt unmittelbar der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufungen wurde erwogen:

Mit „*Übergabsvertrag*“ vom 18. Juli 2006 übergab der Berufungswerber (Bw.) „zur Fortführung der Gewerbebetriebe und Sicherung des Unterhaltes für sich und seine Ehegattin als anrechenbaren Erb- und Pflichtteilsvorempfang“ die Liegenschaft in EZ a GB b samt dem darauf befindlichen Gebäude in P, R-Straße, mit Ausnahme der Grundstücke GSt-Nr. c Baufläche (begrünt) von 875 m², GSt-Nr. d Baufläche (begrünt) von 158 m² und GSt-Nr. e Baufläche (Gebäude) und Baufläche (begrünt) von 915 m², sowie das auf dieser Liegenschaft situierte nicht protokollierte Einzelunternehmen „Betrieb1“ und das nicht protokollierte Einzelunternehmen „Betrieb2“ an seinen Sohn AA. und dieser übernahm die genannte Liegenschaft und die genannten beiden Einzelunternehmen zur Fortführung der Unternehmen unter steuerlicher Buchwertfortführung in sein alleiniges Eigentum (vgl. Punkt II. des „*Übergabsvertrages*“). Übergabestichtag war der 31. Juli 2006.

Unter Punkt IV. des „*Übergabsvertrages*“, der mit „*Gegenleistungen*“ überschrieben ist, wurde ua. Folgendes vereinbart:

„Der Übernehmer verpflichtet sich, auf Verlangen des Übergebers für die Übergabe der Einzelunternehmen seiner Mutter BB auf deren Lebenszeit beginnend ab 1.8.2006 eine monatliche Rente in Höhe von 400 € bis zum Fünften eines jeden Monats mittels Abbuchungsauftrages abzugs- und spesenfrei auf ein Konto der Berechtigten zu überweisen.

Nach dem Tode der Berechtigten BB steht diese monatliche Rente in voller Höhe ihrem Gatten DD als Berechtigtem auf dessen Lebenszeit zu.“

Die „*Versorgungsrente*“ war als Reallast zugunsten der BB und - nach dem Ableben der BB vor ihrem Ehegatten - auch für ihren Ehegatten grundbücherlich sicherzustellen. Streit besteht nun darüber, wem die aufgrund des „*Übergabsvertrages*“ vom Übernehmer zu leistenden Rentenzahlungen von 400 €/Monat steuerlich zuzurechnen sind.

Gemäß [§ 29 Z 1 EStG 1988](#) in der für die Streitjahre geltenden Fassung [BGBl. I Nr. 71/2003](#) sind sonstige Einkünfte wiederkehrende Bezüge, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des [§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 6 EStG 1988](#) gehören. Bezüge, die

- freiwillig oder
- an eine gesetzlich unterhaltsberechtigte Person oder
- als Leistung aus einer Pensionszusatzversicherung (§ 108b) gewährt werden, soweit für die Beiträge eine Prämie nach § 108a oder - gegebenenfalls vor einer Verfügung im Sinne des § 108i Z 3 - eine Prämie nach § 108g in Anspruch genommen worden ist, oder es sich um Bezüge handelt, die auf Grund einer Überweisung einer MV-Kasse (§ 17 BMVG oder gleichartige österreichische Rechtsvorschriften) geleistet werden,

sind nicht steuerpflichtig. Werden die wiederkehrenden Bezüge als angemessene Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern geleistet, gilt Folgendes: Die wiederkehrenden Bezüge sowie gänzliche oder teilweise Abfindungen derselben 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. Stellt ein aus Anlass der Übertragung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils vereinbarter wiederkehrender Bezug keine angemessene Gegenleistung für die Übertragung dar, sind die Renten oder dauernden Lasten nur dann steuerpflichtig, wenn

- sie keine Betriebseinnahmen darstellen und
- sie keine derart unangemessen hohen wiederkehrenden Bezüge darstellen, dass der Zusammenhang zwischen Übertragung und Vereinbarung der wiederkehrenden Bezüge wirtschaftlich bedeutungslos ist und damit eine freiwillige Zuwendung ([§ 20 Abs. 1 Z 4 erster Satz EStG 1988](#)) vorliegt.

Hinsichtlich der steuerlichen Rechtsfolgen ist zu unterscheiden, ob die wiederkehrenden Bezüge für die Übertragung eines Wirtschaftsgutes geleistet werden oder nicht. Dies ist insbesondere im Rahmen der Typologie der Renten von Bedeutung. [§ 29 Z 1 EStG 1988](#) erfasst nur Kaufpreisrenten anlässlich der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern des Privatvermögens und außerbetriebliche Versorgungsrenten anlässlich der Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen sowie sonstige Renten, die keine Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern darstellen. Kaufpreisrenten für Einzelwirtschaftsgüter des Betriebsvermögens und für Teilbetriebe stellen beim Empfänger betriebliche Einkünfte dar, Kaufpreisrenten für die Veräußerung von Betrieben oder Mitunternehmeranteilen zählen zu den nachträglichen betrieblichen Einkünften. Gleiches gilt für betriebliche Versorgungsrenten. Unterhaltsrenten sind nicht steuerbar (vgl. *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG, 2013, § 29 Rz 18).

Bei der Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen gegen Rente kann nach der Verwaltungspraxis eine Kaufpreisrente (angemessene Gegenleistung, daher entgeltliche Übertragung: Rentenbarwert beträgt bezogen auf den Wert des übertragenen Betriebsvermögens mindestens 75 % und höchstens 125 %), eine betriebliche oder außerbetriebliche Versorgungsrente (nicht angemessene Gegenleistung, daher unentgeltliche Übertragung: Rentenbarwert beträgt bezogen auf den Wert des übertragenen Betriebsvermögens weniger als 75 % oder zwischen 125 % und 200 %) oder eine Unterhaltsrente (es fehlt an einem Gegenleistungsgedanken, unentgeltliche Übertragung: Rentenbarwert beträgt bezogen auf den Wert des übertragenen Betriebsvermögens mehr als 200 %) vorliegen (siehe Erläute-

rungen zum StRefG 2000, [BGBl. I Nr. 106/1999](#), RV 1766 BlgNR XX. GP; EStR 7013 ff; Kofler/Urnik/Herbst in Handbuch der österreichischen Steuerlehre, Band III, 2. Auflage, 411 ff; Urnik/Rohn in Handbuch der österreichischen Steuerlehre, Band I Teil 1, 3. Auflage, 189).

Als Wert des Betriebsvermögens gilt die Summe der Teilwerte aller übertragenen Wirtschaftsgüter inklusive selbst erstellter unkörperlicher Wirtschaftsgüter abzüglich der übernommenen Passivposten. Der Rentenbarwert ist nach versicherungsmathematischen Grundsätzen zu kapitalisieren. Einmalbeträge, die vom Übernehmer neben der Rentenzahlung geleistet werden, sind für die Klassifizierung der Rente dem versicherungsmathematisch kapitalisierten Rentenbarwert hinzuzurechnen (vgl. Jakom/*Kanduth-Kristen*, EStG, 2013, § 29 Rz 20, mwN). Unbestritten ist, dass im Streitfall eine außerbetriebliche Versorgungsrente vereinbart worden ist. (Der Barwert der Rente beträgt weniger als 75 % des Wertes des übertragenen Betriebsvermögens.)

Der Ansicht des Finanzamtes zufolge (vgl. die Stellungnahme des Prüfers vom 15. Dezember 2010) sei die Versorgungsrente dem Bw. zuzurechnen, weil er Eigentümer der übergebenen Gewerbebetriebe gewesen sei und die Übergabe das auslösende Moment des „*Übergabsvertrages*“ dargestellt habe. Der Bw. habe im Bestreben, sowohl für sich als auch seine Ehegattin finanzielle Sicherheit zu schaffen und seiner Unterhaltspflicht gegenüber der Ehegattin auch künftig nachzukommen (vgl. Punkt II. des „*Übergabsvertrages*“: „zur ... *Sicherung des Unterhaltes für sich und seine Ehegattin*“), das Entgelt, das aus dem für die Betriebsübertragungen erworbenen Rentenstammrecht stamme, seiner Ehegattin zugewendet. Die „*Weitergabe*“ der Versorgungsrente sei als steuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung anzusehen. Zwecks Abkürzung des Zahlungsweges sei mit dem Sohn vereinbart worden, dass die Rentenzahlungen „*auf Verlangen des Übergebers*“ sofort an diese gezahlt werden.

Streitentscheidend ist, ob aus dem im „*Übergabsvertrag*“ vom 18. Juli 2006 dargestellten und unbestritten gebliebenen Sachverhalt die Begründung eines selbständigen Anspruchs der Ehegattin des Bw. auf (eigene) Versorgungsrente gegen den Übernehmer der Gewerbebetriebe (ihren Sohn) abgeleitet werden kann oder ob ein solcher Anspruch für den Bw. begründet wurde und den für die Ehegattin ausbedungenen Leistungen als wesentlich nicht die erfolgte Übergabe eines Unternehmens, sondern ihre Unterhaltsansprüche gegen den Ehegatten zugrunde lagen.

Hat sich jemand eine Leistung an einen Dritten versprechen lassen, so kann er gemäß [§ 881 Abs. 1 ABGB](#) fordern, dass an den Dritten geleistet werde. Ob und in welchem Zeitpunkt auch der Dritte unmittelbar das Recht erwirbt, vom Versprechenden Erfüllung zu fordern, ist gemäß Abs. 2 *leg.cit.* aus der Vereinbarung und der Natur und dem Zwecke des Vertrages zu beurteilen. Im Zweifel erwirbt der Dritte dieses Recht, wenn die Leistung hauptsächlich ihm zum Vor-

teile reichen soll. Weist der Dritte das aus dem Vertrag erworbene Recht zurück, so gilt das Recht gemäß [§ 882 Abs. 1 ABGB](#) als nicht erworben. Soweit die im „Übergabsvertrag“ für die Ehegattin des Bw., die nicht selbst Eigentümerin und daher auch nicht Übergeberin der Gewerbebetriebe war, ausbedungene Rente zu beurteilen ist, ist die diesbezügliche Vereinbarung zwischen Übergeber und Übernehmer ein Vertrag zugunsten Dritter, nämlich der Ehegattin des Bw., im Sinne des § 881 ABGB.

Mit der Frage der Zurechnung von aufgrund eines Übergabsvertrages vom Übernehmer an die Ehegattin des Übergebers bezahlten Versorgungsrenten hat sich der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 6. 12. 1983, VwGH Zl. [83/14/0078](#), befasst. Der Gerichtshof hat in diesem Erkenntnis den Erwerb eines eigenen Rentenstammrechtes - und damit der Einkunftsquelle - durch die Rentenempfängerin für den Fall bejaht, dass sie im Sinne des [§ 881 Abs. 2 ABGB](#) ein unmittelbares Recht erworben hat, vom Leistungspflichtigen die Erfüllung der Rentenzusage an sie zu fordern und nötigenfalls im Klagewege durchzusetzen.

Vom Vorliegen eines (solchen) echten Vertrages zugunsten Dritter ist der Verwaltungsgerichtshof auch in seinem Erkenntnis vom 28. Jänner 1992, Zl. 91/14/0166, ausgegangen. Er hat dabei auf Tanzer in Ruppe, Handbuch der Familienverträge, 742, verwiesen. Dort ist ausgeführt, dass ein echter Vertrag zugunsten Dritter iSd § 881 ABGB vor allem dann anzunehmen sei, wenn der Dritte das eigenständige Recht besitzt, den Betrieb im Namen des Übernehmers, jedoch auf eigene Rechnung zu verkaufen, falls die Zahlungen ausbleiben oder der Übernehmer in Konkurs verfällt, oder der Dritte dem Übergabsvertrag sogar rechtsförmlich „beigetreten“ ist. Andernfalls (also bei Vorliegen eines unechten Vertrages zugunsten Dritter) hätte sich der vorherige Eigentümer des Betriebes der diesbezüglichen Einkunftsquelle (noch) nicht begeben. Deren weiteres Schicksal wäre zwischen dem Übergeber und dem Dritten in Schwebe, sodass auch der Übergeber die zugeflossenen Rentenleistungen zunächst als eigene Bezüge versteuern müsste.

In seinem bereits erwähnten Erkenntnis vom 6. Dezember 1983, Zl. 83/14/0078, hat auch der Verwaltungsgerichtshof den „Beitritt“ des Dritten zum Übergabsvertrag als maßgeblich erachtet, um von einem echten Vertrag zugunsten Dritter sprechen zu können. Gerade dieser „Beitritt“ des Dritten bewirke im Zusammenhalt mit dem übrigen Inhalt des Vertrages, seiner Natur und seinem Zweck, die Versorgung des Dritten direkt durch den Betriebsübernehmer sicherzustellen, dass der Dritte ein unmittelbares Recht erwirbt, vom Leistungspflichtigen die Erfüllung der Versorgungsrentenzusage an ihn zu fordern und nötigenfalls im Klagewege durchzusetzen ([§ 881 Abs. 2 ABGB](#)).

Ein solcher echter Vertrag zugunsten Dritter liegt aber auch im gegenständlichen Streitfall vor. Die Ehegattin des Bw., BB, ist dem „Übergabsvertrag“ vom 18. Juli 2006 rechtsförmlich beige-

treten; sie ist als Vertragspartei genannt, von ihr wurde der „*Übergabsvertrag*“ auch unterschrieben. Mit dem erfolgten „*Beitritt*“ zum „*Übergabsvertrag*“ brachte BB im Sinne des [§ 882 Abs. 1 ABGB](#) auch zum Ausdruck, dass sie das aus dem Vertrag erworbene Recht nicht zurückweise. Die monatliche Rente von 400 € wird vom Übernehmer der Gewerbebetriebe (ihrem Sohn) mittels Abbuchungsauftrages abzugs- und spesenfrei direkt auf ein Konto der Ehegattin des Bw. überwiesen. Die Versorgungsrente wurde auch als Reallast zugunsten der BB grundbücherlich sichergestellt.

Damit hat BB durch den „*Übergabsvertrag*“ in Ansehung der ihr zugesagten Versorgungsrente ein eigenes Rentenstammrecht derart erworben, dass ihr Ehegatte das für die Übergabe seiner Gewerbebetriebe bedungene Rentenstammrecht *uno actu* ihr übertragen hat. Wenn auch bestehende gesetzliche Unterhaltspflichten als Motiv dabei eine Rolle gespielt haben mögen, stand jenes Rentenstammrecht (und damit die Einkunftsquelle), aus dem die Ehegattin des Bw. laufend Erträge (Renten) bezieht, schon mit Abschluss des Vertrages vom 18. Juli 2006 nicht dem Bw., sondern ausschließlich seiner Ehegattin BB zu. Dafür spricht auch, dass der Ehegattin BB auf deren Lebenszeit eine monatliche Rente in gleich bleibender (wertgesicherter) Höhe zugesichert wurde, unabhängig davon, ob ihr Ehegatte vor ihr stirbt oder nicht. Die Rentenansprüche der Ehegattin BB vermindern sich daher bei (teilweisem) Wegfall der Unterhaltsverpflichtung des Bw. nicht, der Übernehmer könnte im Falle des Voraustodes des Bw. gegenüber der Berechtigten keinen Verminderungs- oder Befreiungsanspruch erheben.

Der Bw. kann auch selbst in keiner Weise über den von der Berechtigten auf Lebensdauer erworbenen Rentenanspruch disponieren, er könnte auch im Falle eines Verzichtes der Forderungsberechtigten gegenüber dem Übernehmer für sich keinen Anspruch ableiten. Dass die Renten im Falle des Voraustodes der Begünstigten an den Bw. (weiter) zu zahlen sind, ist auf die Zurechnung vor diesem Ereignis ohne Einfluss (vgl. nochmals VwGH 28.1.1992, [91/14/0166](#)). Da der Bw. seiner Ehegattin somit nicht bloß Einkünfte überlassen, sondern eine Einkunftsquelle verschafft hat, sind diese Rentenbezüge aber vom Bw. nicht zu versteuern.

In diesem Zusammenhang wird auch auf die den Berufungen beigelegte Stellungnahme des CC, des Vertragsverfassers des „*Übergabsvertrages*“ vom 18. Juli 2006, verwiesen, der wie folgt - schlüssig - zum Ausdruck brachte, dass ein Rentenstammrecht zugunsten der Ehegattin BB übertragen worden sei:

„Sie haben mich im Auftrag der Familie D gebeten, im Hinblick auf den von mir errichteten Übergabsvertrag vom 18.7.2006 zur Frage Stellung zu nehmen, ob Frau BB aufgrund der Bestimmung des Punktes IV. 1. des genannten Vertrages einen eigenen Rentenanspruch in Höhe von € 400,- monatlich gegen ihren Sohn AAjun. erworben hat oder nicht.

Dazu ist auszuführen, dass die entsprechende Vertragsbestimmung zweifellos einen selbständigen, klagbaren Anspruch der Frau BB gegen den Übernehmer begründet. Frau BB hat den

Vertrag ja auch mitunterfertigt, sodass es sich um eine direkte Vereinbarung zwischen Frau BB und dem Übernehmer handelt. Die Formulierung ‚auf Verlangen des Übergebers für die Übergabe der Einzelunternehmen‘ wurde nur gewählt, um klarzustellen, dass es sich bei der eingeräumten Rente um eine Gegenleistung handelt.

Frau BB ist unzweifelhaft berechtigt, vom Leistungspflichtigen (Übernehmer) die Erfüllung der Versorgungsrentenzusage an sie zu fordern und nötigenfalls im Klagsweg durchzusetzen. Frau BB leitet dieses Rentenrecht nicht von ihrem Ehegatten ab, sondern ist sie selbst - und nur sie - hinsichtlich dieser Rente zu ihren Lebzeiten bezugsberechtigt."

Die Berechnung der Einkommensteuer für die Jahre 2007 und 2008 ist den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen, die insoweit Bestandteil dieser Berufungsentscheidung sind.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 2 Berechnungsblätter

Innsbruck, am 10. Dezember 2013