



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der S.K. , ehem. Friseurmeisterin, vertreten durch Vavken & Partner Confidence GmbH, Steuerberatungsgesellschaft, 1040 Wien, Große Neugasse 16, vom 4. Juni 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17, vertreten durch

ADir. Eckhard Mold, vom 24. Mai 2002 betreffend Einkommensteuer 2001 im Beisein der Schriftführerin FOI Andrea Newrkla nach der am 7. November 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 21. Dezember 2001 teilte die steuerliche Vertretung der Berufungswerberin (Bw.) dem Finanzamt mit, dass diese mit Wirkung ab 1. Jänner 2002 den in ihrem Alleineigentum stehenden Betrieb eines Frisiersalons unentgeltlich an ihren Sohn K.K. übertragen hat, welcher den Betrieb unverändert weiter führen werde und übermittelte als Beilage den Schenkungsvertrag. In diesem wird unter Pkt. 2 ausgeführt, dass Stichtag der Schenkung der Ablauf des 31. Dezember 2001 ist, wobei auf Grundlage des zu diesem Tag erstellten Jahresabschlusses alle Vermögenswerte und Schulden auf den Geschenknehmer übergehen. Der Geschenknehmer verpflichtete sich in dem Vertragswerk weiters, das zum 31. Dezember 2001 beschäftigte Personal mit allen Rechten und Pflichten einschließlich allfälliger Urlaubs- und Abfertigungsansprüche zu übernehmen, wobei die zum

Übergangsstichtag hinterlegten Wertpapiere ebenfalls unentgeltlich an den Geschenknehmer übergeben würden.

Im Zuge einer Lohnsteuerprüfung für die Jahre 1998-2001 wurde seitens des Prüfungsorgans der Betriebsprüfung festgestellt, dass der Sohn K.K. bei der Übergabe der Firma zum 1.1.2002, eine Abfertigung erhalten hatte.

Am 25. April 2002 übermittelte die Bw. die **Einkommensteuererklärung** 2001 dem Finanzamt und erklärte u.a. einen Gewinn aus Gewerbebetrieb iHv. S 288.225,00.

Mit Datum vom 24. Mai 2002 erließ das Finanzamt einen **Bescheid**, in dem die Einkünfte aus Gewerbebetrieb jedoch mit S 453.125,00 festgestellt wurden, und führte diesbezüglich begründend aus, dass Zahlungen an Familienangehörige nur dann als Betriebsausgaben abzugsfähig seien, wenn diese einem Fremdvergleich standhalten würden. In Anlehnung an das Erkenntnis des VwGH vom 31.5.1972 hätte daher der Aufwand "Abfertigung an den Sohn" iHv. S 164.900,00 als Betriebsausgabe nicht anerkannt werden können, da im Zuge der Übernahme des Betriebs durch einen Familienangehörigen ein entsprechender Anspruch iSd. § 67 EStG keine Begründung finde.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen **Berufung** brachte die Bw. vor, dass die Ausführungen hinsichtlich des Fremdvergleichs nicht zutreffend seien. Der Geschenknehmer sei bereits seit 1985 bei der Bw. als Friseur beschäftigt. Sein Lohn sei stets - ebenso wie den anderen Mitarbeiterinnen - in Höhe des kollektivvertraglichen Mindestmonatslohnes abgerechnet und ausbezahlt worden. Es sei richtig, dass die Bw. ihm den Frisiersalon mit Datum 1. Jänner 2002 unentgeltlich übertragen habe, wobei sich der Geschenknehmer verpflichtet habe, neben allen Vermögenswerten und Schulden auch das im Betrieb beschäftigte Personal mit allen Rechten und Pflichten zu übernehmen. Eine Übernahme des Dienstverhältnisses mit dem Geschenknehmer hätte allein schon aus rechtlichen Gründen nicht erfolgen können, sodass die Bw. gezwungen gewesen sei, dieses durch Kündigung zu beenden. Wenn in Zweifel gezogen werde, dass die Kündigung durch den Dienstgeber und die Zahlung einer Abfertigung an den Sohn bei Schenkung des Betriebes einen Fremdvergleich nicht standalte, so könnte dies durch nachfolgende Umstände widerlegt werden.

Durch das Auftreten einer Vielzahl von Friseurketten habe sich der Konkurrenzkampf in der Branche wesentlich erschwert, sodass die Weitergabe bestehender Friseurgeschäfte nur sehr schwer möglich sei. Selbst für das Friseurgewerbe bereits eingerichtete Lokale fänden kaum Nachfolger.

Zudem sei darauf hinzuweisen, dass der Geschenknehmer - mangels namhafter Investitionen der Geschenkgeberin in den letzten Jahren - gezwungen sei, umfangreiche Renovierungsmaßnahmen zu setzen.

Wenn die Bw. daher ausschließlich aus Gründen ihres Pensionsantrittes das von ihr aufgebaute Unternehmen weitergeben wollte und aus den o.a. Gründen ein einschlägiger Betriebsnachfolger kaum gefunden worden wäre, so sei ihr nur der Weg offen geblieben, den Betrieb mit entsprechenden Kosten zu liquidieren und die Abfertigungen in voller Höhe an alle Arbeitnehmer auszubezahlen.

Wenn man nunmehr von dem als Wert der Schenkung angeführten Betrag von € 20.611,00 ausgehe und die zum 31. Dezember 2000 (wohl gemeint 2001) bestehenden Abfertigungsansprüche der beschäftigten Arbeitnehmer in voller Höhe als Schuld mit € 23.099,00 in Abzug bringe, sei klar erkennbar, dass unter Berücksichtigung der Ersparnis der Zahlung der Abfertigungen, der Liquidationskosten durch die Geschenkgeberin selbst und der Zahlung einer Abfertigung an den Betriebsnachfolger die Geschenkgeberin einen geldwerten Vorteil aus der unentgeltlichen Übertragung des Betriebes - selbst bei Zahlung der Abfertigung an den Betriebsnachfolger - hatte.

Dem Ansatz eines allfälligen good will als werterhöhenden Faktor der Schenkung sei insoweit zu widersprechen, als der Geschenknehmer durch die jahrzehntelange Mitarbeit bei der Geschenkgeberin alle Kunden gekannt hätte und ihnen auch gut bekannt gewesen sei. Er daher selbst nicht nur den good will mitgeschaffen, sondern hätte den Kundenstamm bei Eröffnung eines Frisiersalons in der Nähe des bisherigen Standortes ohne Schwierigkeiten allein schon durch Kundengespräche bei der Erbringung von Leistungen an den neuen Standort verlagert werden können.

Folglich träfen die Feststellungen in der Bescheidbegründung nicht zu, dass im Zuge der Übernahme des Betriebes durch einen Familienangehörigen ein entsprechender Anspruch iSd. § 67 EStG keine Begründung fände und somit die Zahlung einer Abfertigung für das Ausscheiden des Arbeitnehmers, welcher in der Folge den Betrieb unentgeltlich übernommen habe, einem Fremdvergleich nicht stand halte. "Ein Friseurgeschäft, bei welchem neben umfangreichen Instandsetzungsarbeiten auch alle Arbeitnehmeransprüche übertragen würden, an einen bisherigen Mitarbeiter ohne Zahlung einer gesetzlichen bzw. kollektivvertraglichen Abfertigung an diesen wäre kaum von einem Familienfremden übernommen worden. Diese hohen finanziellen Lasten wären im Falle der Liquidation von der bisherigen Betriebsinhaberin zu berichtigen gewesen, wobei jedoch in diesem Falle auch an den Sohn die volle Abfertigung hätte gezahlt werden müssen."

Am 14. Juni 2002 erließ das Finanzamt eine abweisende **Berufungsvorentscheidung** und führte begründend aus, dass ein Arbeitgeber einem mit ihm nicht verwandten Arbeitnehmer seinen Betrieb unentgeltlich überlasse und außerdem noch eine Abfertigung bezahle, erscheine als ausgeschlossen. Nach der diesbezüglichen höchstgerichtlichen Judikatur vermöge daran auch der Umstand, dass der Sohn als Arbeitnehmer einen klagbaren Anspruch auf die Abfertigung gehabt habe nichts ändern, weil angesichts der unentgeltlichen Betriebsübergabe eine einvernehmliche Lösung des Dienstverhältnisses unter Verzicht auf die Abfertigung fremdüblich gewesen wäre.

Ebenso führe ein allfälliges Investitionserfordernis zu keiner anderen Beurteilung in Bezug auf die Fremdüblichkeit der Abfertigungszahlung. Der im Berufungsschreiben aufgezeigten Möglichkeit einer Liquidation des Betriebes und der Bezahlung der vollen Abfertigung an alle Arbeitnehmer mag Bedeutung im Rahmen der wirtschaftlichen Abwägungen über die letztlich unentgeltlich vorgenommene Betriebsübertragung zugekommen sein, ändere aber gleichfalls nichts an der Fremdunüblichkeit der dann auch noch vorgenommenen Abfertigungszahlung.

Den gegen diese Berufungsvorentscheidung eingebrachten **Vorlageantrag** begründete die Bw. dahingehend, dass sie bei Liquidation des Betriebes entweder aus ihrem Privatvermögen namhafte Einlagen hätte tätigen müssen oder in eventu ein Insolvenzverfahren unabdingbar gewesen wäre. Nur durch die gewählte Vorgangsweise wäre auch bei unentgeltlicher Übertragung des Betriebes an einen familienfremden Dritten und der Bezahlung der Abfertigung an den Erwerber und Übernahme der Abfertigungsverpflichtungen der weiterbeschäftigte Mitarbeiter durch den Erwerber eine mit den geringsten Kosten für sie verbundene Beendigung ihrer betrieblichen Tätigkeit möglich gewesen, also unter Beachtung des Wirtschaftlichkeitsprinzips. Die unentgeltliche Übertragung von Unternehmen bzw. der Erwerb zu einem Kaufpreis von S 1,00 und der Übernahme aller Schulden stelle eine im gewöhnlichen Geschäftsverkehr auch zwischen fremden Personen übliche Vorgangsweise dar und sei daher fremdüblich. Das für den Betriebsnachfolger notwendige Investitionserfordernis sei in der Begründung der Berufungsentscheidung ebenfalls nicht gewürdigt worden, "da vom Betriebsnachfolger vorzunehmende notwendige Investitionen zwecks Erhaltung der Ertragskraft des Betriebes nicht nur einerseits ein entsprechendes Liquiditätserfordernis für den Betriebsnachfolger darstellt, sondern auch durch zukünftige höhere jährliche Abschreibungen die Ertragslage des Unternehmens geschwächt wird". Der Umstand, dass der Betriebsnachfolger jedenfalls namhafte Investitionen vorzunehmen haben werde, ergäbe sich schon allein daraus, dass dem Buchwert des übertragenen Vermögens von S 81.276,00 Anschaffungswerte von S 1.536.432,55 gegenüberstünden, der Buchwert also nur 5,29% der Anschaffungskosten betrage, was generell auf eine Überalterung des Anlagevermögens hinweise. 36 Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit Anschaffungswerten von

S 1.116.114,22 würden einen Buchwert von S 36,00 aufweisen, während nur 7 Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit Anschaffungswerten von S 420.318,33 mit Werten von S 81.240,00 zu Buche stünden. Auch die Aufgliederung des zum 31. Dezember 2001 vorhandenen Anlagevermögens nach Zugangsjahr, Anschaffungsjahr und Buchwerten zeige die völlige Überalterung des Anlagevermögens. Hinsichtlich des Erkenntnisses des VwGH, Zl. 10/1970 vom 31. Mai 1972 werde festgehalten, dass dieses mit dem vorliegenden Fall nicht vergleichbar sei, da dort eine Apotheke, die eine ungleich höhere Ertragskraft besitze, vom Vater an die Tochter übergeben worden sei und die Beträge der (freiwilligen) Abfertigung zum größten Teil mit Gegenforderungen der Abfertigungsempfänger kompensiert worden seien und sohin nicht zur Auszahlung gelangt seien, während die Abfertigung des Herrn K.K. ihren Rechtsgrund im Kollektivvertrag habe, keine Gratifikation beinhalte und zur Gänze bar ausbezahlt worden sei. Selbst wenn bei dem, dem Erkenntnis des VwGH zugrunde liegenden Sachverhalt die übernehmende Tochter an ihre weichende Schwester ein Kaufpreis von S 120.000,00 bezahlen musste, so sei doch allein der Buchwert des Betriebes darüber liegend, ohne dass der Kundenstock die Apothekergerechtigkeit, welche einen sehr hohen wirtschaftlichen Wert darstelle, für die Wertfindung in Ansatz gebracht worden wären. Aus welchen Erwägungen bei einer unentgeltlichen Betriebsübergabe eine einvernehmliche Lösung des Dienstverhältnisses unter Verzicht auf die Abfertigung nicht fremdüblich gewesen wäre, wenn die Zukunftschancen des Betriebes durch Übersättigung des Marktes und Übernahme der Abfertigungsansprüche der weiterbeschäftigten Mitarbeiter und hohe Investitionsbedürfnisse stark eingeschränkt seien, vermöge die Bescheidbegründung nicht zu erläutern. Nur das familiäre Naheverhältnis für die Versagung der Zahlung der Abfertigung an den Betriebsübernehmer als Betriebsausgabe heranzuziehen, sei zu wenig.

Auf die dargestellte Konkurrenzsituation in der Branche und dem angebotenen Beweis durch Befragung eines Vertreters der Innung der Wiener Friseure sei in der Begründung der Berufungsvorentscheidung ebenfalls nicht eingegangen worden, was einen erheblichen Verfahrensmangel darstelle.

Wenn durch Zahlung einer Abfertigung an den Betriebsübernehmer die Einlage darüber hinaus gehender höherer Geldbeträge durch den bisherigen Betriebsinhaber oder ein Insolvenzverfahren vermieden werde, dass durch die Kündigung aller Arbeitnehmer einschließlich des Betriebsübernehmers und der Bezahlung aller Abfertigungen zu befürchten gewesen sei, so stelle sich diese Vorgangsweise wirtschaftlich betrachtet als sinnvoll heraus, wäre auch unter Fremden üblich und halte daher einem Fremdvergleich stand.

Es werde daher der Antrag gestellt, die Stellungnahme eines kompetenten Vertreters der Innung der Wiener Friseure über die wirtschaftliche Situation des Friseurgewerbes in Wien und im Besonderen im lokalen Einzugsbereich der Bw. als Sachverständigen einzuholen.

Am 27. August 2002 legte die Abgabenbehörde 1. Instanz den Fall der Abgabenbehörde 2. Instanz vor.

In der am 7.11.2006 abgehaltenen mündlichen Verhandlung wiederholten die steuerlichen Vertreter der Bw. (Dkfm. Dr Erdhart und Mag Vavken) die bisherigen Vorbringen und wiesen nochmals ausdrücklich darauf hin, dass die von der Bw. gewählten Variante der Schenkung des Betriebes an den Sohn die einzige mögliche (sinnvolle) Lösung für die Bw. gewesen sei. Es liege somit keine Freiwilligkeit hinsichtlich der unentgeltlichen Betriebsübergabe vor. Auch habe Hr. K.K. den Betrieb nur unter der Bedingung übernommen, dass er eine Abfertigung erhalte. Diesem Vorbringen wurde seitens des Finanzamtes widersprochen und diverse andere Möglichkeiten (vgl. Niederschrift) aufgezeigt.

Die steuerlichen Vertreter betonten ausdrücklich, dass es kaum möglich sei einen bestehenden Friseurbetrieb zu veräußern. Dies hätte die Bw. bereits vor ca. 15 Jahren mit einem anderen Friseurgeschäft versucht, sei aber damit gescheitert. Im berufungsgegenständlichen Fall sei aber kein derartiger Versuch unternommen worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw. betrieb bis 31.12.2001 einen Friseurbetrieb, in dem ihr Sohn seit 1985 in einem - auch steuerlich anerkannten - Dienstverhältnis stand, das per 31.12.2001 gekündigt wurde. Mit Pensionsantritt schenkte die Bw. den Betrieb per 1.1.2002 ihrem Sohn unter den o.a. angeführten Bedingungen. Mit Beendigung des Dienstverhältnisses erhielt der Sohn der Bw. eine Abfertigung, die die Bw. als Betriebsausgabe geltend machte und die von der Betriebspprüfung nicht anerkannt wurde.

Berufsgegenständlich ist die Frage der Fremdüblichkeit der Auszahlung einer Abfertigung an einen Arbeitnehmer, dem der Betrieb unentgeltlich übertragen wird und somit deren Anerkennung als Betriebsausgabe.

Im Berufungsverfahren argumentierte die Bw.,

- dass sich durch das Auftreten einer Vielzahl von Friseurgeschäften der Konkurrenzkampf wesentlich verschärft habe und Lokale kaum Nachfolger fänden.
- dass die Weitergabe aus Gründen ihres Pensionsantritts erfolgt sei und bei Liquidierung des Betriebs sämtliche Abfertigungen zu bezahlen gewesen wären. Die Abfertigungsansprüche seien insgesamt höher als Wert der Schenkung, weshalb die unentgeltliche Weitergabe des Betriebs an den Sohn, trotz Zahlung einer Abfertigung einen geldwerten Vorteil erbracht habe.

- dass ihr Sohn den good will selbst mitgeschaffen habe – weshalb dessen Wert, ebenso wie jener des Kundenstocks nicht anzusetzen sei, da ihr Sohn im Falle einer Neugründung letzteren hätte mitnehmen können.
- dass aufgrund der mangelnden Investitionen der Bw. umfangreiche Renovierungsmaßnahmen seitens des Betriebsnachfolgers notwendig wären.

Mit diesem Vorbringen liefert die Bw. aber selbst die Begründung warum im Berufungsfall keine Fremdüblichkeit vorliegt.

Die Argumentationen der Bw., dass ein Friseurbetrieb aufgrund der hohen Konkurrenz nur schwer zu veräußern ist, sind durchaus glaubhaft. Aus diesem Grund erübrigt sich auch – ungeachtet des Vorliegens eines nicht ordnungsgemäßen Beweisantrages (es wurde um Einvernahme nicht näher bezeichneter Personen ersucht) eine etwaige Befragung von Zeugen.

Fremdüblichkeit bedeutet in diesem Zusammenhang die Frage: hätte die Bw. auch einer beliebigen Angestellten der sie den Friseurbetrieb geschenkt hätte zusätzlich noch eine Abfertigung bezahlt.

Der Argumentation, dass das Unternehmen überschuldet gewesen sei (aufgrund der Arbeitnehmeransprüche), ein hoher Investitionsbedarf für den neuen Eigentümer bestanden hätte und daher die Schenkung an den Sohn die einzige Möglichkeit für die Bw. dargestellt habe den Betrieb weiterzugeben und in Pension zu gehen vermag der UFS nicht zu folgen, sondern erscheinen die seitens des Finanzamts in der mündlichen Verhandlung aufgezeigten und niederschriftlich festgehaltenen Möglichkeiten durchaus real.

Weiters wurde in der mündlichen Verhandlung festgestellt, dass die Bw. erst gar keinen Versuch unternommen habe den Betrieb anderweitig zu veräußern, sondern den Familienbetrieb an ihren Sohn weitergeben wollte, der bereits vor der Übergabe den Kunden gegenüber als "Chef" aufgetreten ist. Im übrigen gab die Bw. an, dass keiner ihrer Arbeitnehmer die berufsrechtlichen Voraussetzungen zur Weiterführung des Betriebes erfüllt hätte.

Für die Frage der Fremdüblichkeit der Auszahlung einer Abfertigung ist jedoch entscheidend, dass die Bw. den Betrieb verschenkt hat und darüber hinaus dem Geschenknehmer auch noch eine Abfertigung bezahlt hat.

Das in der mündlichen Verhandlung vorgebrachte Argument, dass sich der Sohn nur unter der Bedingung die Abfertigung ausbezahlt zu erhalten, bereit erklärt habe das Geschenk anzunehmen, stellt einerseits eine nicht bewiesene Behauptung dar und ist andererseits für die Frage der Fremdüblichkeit ohne Bedeutung.

Ebenso ist es nicht entscheidungsrelevant, dass für den Erwerber des Betriebs, aufgrund der Überalterung der Anlagegüter, ein hohes Investitionserfordernis bestand.

Auch aus der Argumentation, dass der Bw. nur durch die gewählte Vorgangsweise - da mit den geringsten Kosten verbunden - die Beendigung ihrer betrieblichen Tätigkeit möglich gewesen wäre, ist für die Bw. nichts zu gewinnen, da dies keine Frage der Fremdüblichkeit, sondern eine Frage des Wirtschaftlichkeitsprinzips und des Unternehmerrisikos ist.

Nach herrschender Lehre und ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (wie das Finanzamt bereits in der Berufungsvorentscheidung dargelegt hat), erscheint es ausgeschlossen, dass ein Arbeitgeber einem mit ihm nicht im nahen Angehörigenverhältnis stehenden Arbeitnehmer seinen Betrieb unentgeltlich überlässt (auch wenn dieser aufgrund von Abfertigungsansprüchen – die im übrigen nicht schlagend werden müssen- überschuldet ist) und zusätzlich noch eine Abfertigung bezahlt. Daran vermag auch der Umstand, dass der Sohn der Abgabepflichtigen als Arbeitnehmer einen klagbaren Anspruch auf Bezahlung der Abfertigung gehabt hätte, nichts zu ändern, weil in Ansehung der unentgeltlichen Betriebsübergabe eine einvernehmliche Lösung des Dienstverhältnisses unter Verzicht auf die Abfertigung üblich gewesen wäre (vergl. VwGH vom 17.1.1989, 86/14/0008; vom 1.12.1992, 89/14/0176).

Abfertigungsbeträge, die nahen Angehörigen zufließen, können nur insoweit als Entgelt (Entlohnung) für die Dienstleistung angesehen werden, als sie unter gleichen Voraussetzungen auch Fremden gezahlt worden wären (vergl. VwGH vom 8.11.1977, 1168/77). Wenn eine Mutter ihrem Sohn das Einzelunternehmen schenkt und noch zusätzlich eine Abfertigung zahlt, beruht eine solche Abfertigungszahlung nicht auf einer, auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen vorgenommenen Gestaltung des Rechtsverhältnisses zwischen Dienstgeber und Dienstnehmer.

(Weitere Entscheidungen: 24.6.1986, 86/14/0080; 31.5.1972 10/70; 20.11.1974, 537/73; 10.6.1975, 2225/74; 24.6.1986, 86/14/0080; 17.1.1989, 86/14/0008; 19.9.1989, 86/14/0157)

Wien, am 8. Jänner 2007