



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Franz Zeitlhofer und die weiteren Mitglieder Dr. Beatrix Hutter, Mag. Christiane Riel-Kinzer und Dr. Ingo-Jörg Kühnfels über die Berufung des EV, vertreten durch Mag. Manfred Vogrin, Wirtschaftstreuhänder, 8650 Kindberg, Hauptstraße 13, vom 23. Oktober 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Mürzzuschlag, vertreten durch AD Reinhold Begusch, vom 30. September 2002 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 nach der am 5. April 2006 in 8018 Graz, Conrad von Hötendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) hat mit Übergabsvertrag vom 17. Dezember 2001 seinen gastwirtschaftlichen Betrieb zum 1. Jänner 2002 an seinen bis dahin in diesem Betrieb beschäftigten Sohn übertragen. Dieser verpflichtete sich als Gegenleistung die betrieblichen Verbindlichkeiten zu übernehmen sowie eine monatliche Versorgungsrente an den Bw. bzw. seine Ehegattin zu bezahlen. Dieses Rechtsgeschäft wurde von den Vertragspartnern als unentgeltliche Betriebsübertragung beurteilt. Der Übernehmer des Betriebes führte daher die Buchwerte fort.

Strittig ist, ob die aus Anlass der Betriebsübertragung bzw. der damit in Zusammenhang stehenden Beendigung des Dienstverhältnisses an den Sohn des Bw. geleistete Abfertigung in Höhe von 75.250,00 S eine Betriebsausgabe darstellt.

Vom Finanzamt wurde diese Zahlung unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 9.10.1991, 89/13/0128, und VwGH 1.12.1992, 89/14/0176) nicht als Betriebsausgabe anerkannt. Der Betrieb des Bw. sei gegen ein unangemessen niedriges Entgelt übertragen worden, weil einem Wert des übertragenen Betriebes von etwa 6,4 Mio. S nur (vom Sohn übernommene) betriebliche Verbindlichkeiten von etwa 1,1 Mio. S gegenübergestanden seien. Selbst unter Berücksichtigung der vom Übernehmer zu leistenden Versorgungsrente sei die Gegenleistung unangemessen niedrig gewesen. Zu berücksichtigen sei auch, dass im Übergabsvertrag die Anwendung des § 15a ErbStG 1955 für eine unentgeltliche Betriebsübertragung begehrt worden sei. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse liege daher kein unter Fremden üblicher Erwerbsvorgang vor, weshalb die Abfertigungszahlung an den Sohn des Bw. nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig sei.

Der Bw. brachte im Verfahren vor der Abgabenbehörde erster Instanz vor, die im Übergabsvertrag vereinbarte Gegenleistung sei aus wirtschaftlichen Überlegungen festgesetzt worden. Bedingt durch die sich ständig verschlechternde Lage in der Gastronomie sowie die Ungewissheit über den Fortbestand der Werkskantine, habe keine Möglichkeit zum Verkauf des Betriebes zu einer angemessenen Gegenleistung an einen fremden Dritten bestanden. Die Gegenleistung für die Übertragung des Betriebes habe in der Übernahme der zum Stichtag aushaftenden Verbindlichkeiten in Höhe von 2.574.695,00 S sowie in der Bezahlung einer grundbücherlich sicherzustellenden Rente an den Bw. bzw. seine Ehegattin bestanden. Der versicherungsmathematisch ermittelte Rentenbarwert habe zum 31. Dezember 2001 1.138.492,80 S betragen. Die Gegenleistung des Übernehmers habe daher insgesamt 3.713.187,80 S betragen. Den Wert des übertragenen Betriebsvermögens habe der Bw. zu diesem Stichtag mit 5.708.205,00 S errechnet, wobei der Wert der betrieblichen Grundstücke mit 3 Mio. S geschätzt worden sei. Da der Wert der Gegenleistung somit nur rund 65% des Wertes des übertragenen Betriebsvermögens ausgemacht habe, sei die Einstufung der Übertragung des Betriebes als unentgeltliches Rechtsgeschäft im Sinn des Einkommensteuerrechtes (§ 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 iVm § 29 EStG 1988 sowie § 6 Z 9 lit. a EStG 1988) zutreffend gewesen. Eine Unentgeltlichkeit im Sinn dieser Bestimmungen liege nämlich immer dann vor, wenn der versicherungsmathematische Rentenbarwert zuzüglich allfälliger Einmalbeträge weniger als 75% oder mehr als 125% des Wertes des Betriebsvermögens ausmache. Eine Unentgeltlichkeit liege somit auch dann vor, wenn der Rentenverpflichtete mehr leiste als es dem Wert des Betriebes entspreche. Daraus sei ersichtlich, dass das Vorliegen einer Unentgeltlichkeit im Sinn dieser Bestimmungen für die Entscheidung des vorliegenden Falles nicht relevant sei. Der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 1.12.1992, 89/14/0176, zwar ausgeführt, dass Abfertigungen, die an einen

Arbeitnehmer im Rahmen einer unentgeltlichen Betriebsübertragung geleistet werden, nicht abzugsfähig seien. Dabei sei aber eine Unentgeltlichkeit im Sinn einer reinen Schenkung gemeint gewesen. Es widerspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens, die Übernahme von Verbindlichkeiten sowie die Bezahlung einer monatlichen Rente nicht als Gegenleistung anzusehen. Zu bedenken sei auch, dass der Übernehmer der Schulden sofort ein wirtschaftliches Risiko auf sich genommen habe, während die übertragenen Vermögenswerte nur sehr eingeschränkt verwertbar seien. Selbst bei der Festsetzung der Grunderwerbsteuer sei man offenbar von einer vorhandenen Gegenleistung ausgegangen. Im vorliegenden Fall könne daher nicht von einer Unentgeltlichkeit im Sinn einer reinen Schenkung gesprochen werden, weshalb die an den Sohn des Bw. ausbezahlte Abfertigung als Betriebsausgabe anzuerkennen sei. Zu berücksichtigen sei weiters, dass Versorgungsrenten nicht ausschließlich unter nahen Angehörigen vereinbart werden. Unerheblich sei auch, dass im Übergabsvertrag auf § 15a ErbStG 1955 hingewiesen worden sei, weil diese Bestimmung auch auf gemischte Schenkungen anzuwenden sei. Im Übrigen seien alle Voraussetzungen für eine formale Beendigung des Dienstverhältnisses erfüllt worden (eilvernehmliche Auflösung, Abrechnung und Auszahlung aller Ansprüche, Abmeldung des Arbeitnehmers bei der Sozialversicherung).

In der am 5. April 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung brachte der steuerliche Vertreter des Bw. ergänzend vor, dass für die Beurteilung der Angemessenheit einer Leistung im Sinn der Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 1.12.1992, 89/14/0176, die Wertgrenzen, die für die Angemessenheit einer Rentenzahlung aus Anlass einer Betriebsübertragung heranzuziehen seien, nicht entscheidend seien. Das sei schon daraus ersichtlich, dass eine Rentenzahlung auch dann als unangemessen und das Rechtsgeschäft als unentgeltlich gelten, wenn der kapitalisierte Wert der Rente mehr als 125% des Wertes des übertragenen Betriebes ausmache. Für die Beurteilung der Angemessenheit sei vielmehr § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 entscheidend. Im vorliegenden Fall sei die Leistung des Übernehmers angemessen gewesen, weil ein höherer Preis auch bei einer Veräußerung nicht erzielbar gewesen wäre. Der Übernehmer des Betriebes versuche derzeit, den Betrieb um etwa 4 Mio. S zu verkaufen. Er habe bisher jedoch noch keinen Käufer gefunden. Zu bedenken sei auch, dass der Standort des Betriebes keineswegs gesichert sei, weil dieser in einem engen Zusammenhang mit den VM stehe. Bei der Ermittlung der Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung sei weiters zu berücksichtigen, dass der Verkehrswert des Betriebes zum Zeitpunkt der Übergabe geschätzt worden sei. Bei der Bemessung der Grunderwerbsteuer sei das Rechtsgeschäft als gemischte Schenkung eingestuft worden, wobei der Wert der Gegenleistung mit rund 83% ermittelt worden sei (dabei sei auch der Wert des Wohnrechtes des Übergebers sowie der Wert allfälliger Pflegeleistungen miteinbezogen worden). Der Vertreter des Finanzamtes wies insbesondere

auf die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 9.10.1991, 89/13/0128, hin, wonach Abfertigungszahlungen, die nahen Angehörigen zufließen, nur insoweit als Entgelt (Entlohnung) angesehen werden können, als sie unter gleichen Voraussetzungen auch Fremden gezahlt worden wären. Eine Abfertigungszahlung, die zusätzlich zu einer ohne Leistung eines angemessenen Entgeltes erfolgten Übergabe eines Betriebes gewährt werde, sei demnach nicht als Bezug oder Vorteil aus einem Dienstverhältnis anzusehen. Wenn die Gegenleistung nur rund 65% des Wertes des übertragenen Betriebes ausmache, handle es sich nach Ansicht des Finanzamtes nicht um eine angemessene Gegenleistung. Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters des Bw. könne im vorliegenden Fall hingegen nicht davon ausgegangen werden, dass die Gegenleistung des Übernehmers nicht angemessen gewesen sei, weil auch bei einem Verkauf kein höherer Preis für den Betrieb hätte erzielt werden können, was aus den bisher vergeblichen Verkaufsbemühungen ersichtlich sei. Der Vertreter des Finanzamtes entgegnete, dass für die Beurteilung der Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung die im Jahr 2001 ermittelten Werte heranzuziehen seien. Ob bzw. um welchen Preis der Verkauf des Unternehmens fünf Jahre nach der Übergabe des Betriebes möglich sei, sei nicht relevant. Überdies sei zu berücksichtigen, dass der Übergabsvertrag in der vorliegenden Form zwischen Familienfremden nicht abgeschlossen worden wäre, weil bei diesem Vertrag eindeutig der Versorgungsgedanke im Vordergrund stehe.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Wie der Verwaltungsgerichtshof in dem bereits vom Finanzamt zitierten Erkenntnis vom 9.10.1991, 89/13/0128, ausführte, können Abfertigungsbeträge, die nahen Angehörigen zufließen, nur insoweit als Entgelt (Entlohnung) für eine Dienstleistung angesehen werden, als sie unter gleichen Voraussetzungen auch Fremden gezahlt worden wären. Daraus folgt, dass eine Abfertigungszahlung, die zusätzlich zu einer ohne Leistung eines **angemessenen** Entgeltes erfolgten Übergabe eines Betriebes bezahlt wird, nicht als Bezug oder Vorteil aus einem Dienstverhältnis angesehen werden kann. Eine solche Abfertigungszahlung stellt daher keine Betriebsausgabe dar.

In dem auch vom Bw. angeführten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 1.12.1992, 89/14/0176, bestätigte dieser, es erscheine ausgeschlossen, dass ein Arbeitgeber einem mit ihm nicht verwandten Arbeitnehmer seinen Betrieb unentgeltlich überlasse und dann auch noch eine Abfertigung bezahle. Auch in diesem Fall verpflichtete sich der Übernehmer des Betriebes – einer Apotheke – zur Leistung einer Versorgungsrente. Die Übertragung des Betriebes erfolgte somit ebenfalls nicht in Form einer "reinen" Schenkung, sondern gegen eine

unangemessene Gegenleistung, weshalb das Rechtsgeschäft für den Bereich des Einkommensteuerrechts als unentgeltlich anzusehen war.

Wird für die Übertragung eines Betriebes als Gegenleistung eine Rente gezahlt, dann gilt die Gegenleistung (versicherungsmathematischer Rentenbarwert zuzüglich allfälliger Einmalzahlungen) als angemessen, wenn sie nicht niedriger als 75% und nicht höher als 125% des Wertes des übertragenen Betriebes ist. Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Gegenleistung des Übernehmers (Sohn des Bw.) im Zeitpunkt der Übertragung des Betriebes nur rund 65% des Wertes des übertragenen Betriebes ausmachte. Die Rente ist daher unangemessen und als Versorgungsrente anzusehen, die von der ersten Rente an beim Rentenzahler als Sonderausgabe abzugsfähig und beim Empfänger nach § 29 Z 1 EStG 1988 als wiederkehrender Bezug steuerpflichtig ist. Die Übertragung des Betriebes gilt im Fall der Leistung einer unangemessenen Rente als unentgeltlich. Es liegt somit keine Betriebsveräußerung nach § 24 EStG 1988 vor und der Übernehmer des Betriebes war berechtigt, die Buchwerte fortzuführen (vgl. ua. Doralt, EStG<sup>4</sup>, § 18 Tz 62/1-62/11 und § 20 Tz 125/16).

Dieser Rechtsansicht folgte der Bw. insoweit, als er die Übertragung des Betriebes für den Bereich des Einkommensteuerrechts als unentgeltlich beurteilte, keinen Veräußerungsgewinn ermittelte und der Sohn des Bw. die Buchwerte des Betriebes fortführte. Der Bw. bzw. sein steuerlicher Vertreter meinen jedoch, für die Beantwortung der Frage, ob die an den Übernehmer des Betriebes geleistete Abfertigung eine Betriebsausgabe darstelle, sei die Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung nach § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 zu beurteilen.

Dieser Rechtsansicht kann jedoch nicht gefolgt werden. Wird ein Betrieb gegen Versorgungsrente übertragen, dann ist – wie bereits ausgeführt wurde – ein Abzug der Rentenzahlung als Sonderausgabe möglich. Das Vorliegen einer freiwilligen Zuwendung im Sinn des § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 wird in diesem Fall verneint (vgl. Doralt, EStG<sup>4</sup>, § 20 Tz 125/2). Die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 kann im Fall der Übertragung eines Betriebes gegen Versorgungsrente daher auch nicht in Teilbereichen – wie der Beurteilung der Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung im Zusammenhang mit der Betriebsausgabeneigenschaft einer Abfertigungszahlung – als Beurteilungsmaßstab herangezogen werden.

Der Hinweis des steuerlichen Vertreters, dass der Wert des Betriebes anlässlich der Übergabe lediglich geschätzt worden sei, ändert an dieser Beurteilung nichts, weil nicht behauptet wurde, dass die seinerzeit festgestellten Werte nicht zutreffend gewesen seien. Die

vergeblichen Verkaufsbemühungen fünf Jahre nach der Übertragung des Betriebes sagen über die Höhe des Wertes des Betriebes zum Zeitpunkt der Übertragung nichts aus.

Nicht relevant ist auch die Einstufung des gegenständlichen Rechtsgeschäftes für Zwecke der Grunderwerbsteuer bzw. der Erbschafts- und Schenkungssteuer, weil im Bereich des Einkommensteuerrechts ein Rechtsgeschäft nur entweder insgesamt als entgeltlich oder insgesamt als unentgeltlich (mit allen steuerlichen Konsequenzen) behandelt werden kann.

Da die Übertragung des Betriebes gegen eine unangemessene Rente erfolgte und für den Bereich des Einkommensteuerrechts somit als unentgeltliches Rechtsgeschäft anzusehen ist, kann die an den Übernehmer bezahlte Abfertigung unter Berücksichtigung des Fremdvergleichs nicht als Betriebsausgabe abgezogen werden (vgl. die bereits genannten Erkenntnisse VwGH 9.10.1991, 89/13/0128, und VwGH 1.12.1992, 89/14/0176).

Graz, am 5. April 2006