

# Die entgeltliche Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen gegen Leibrente nach dem StRefG 2000

Georg Kofler

Studienassistent am Institut für Verwaltungsrecht und Verwaltungslehre, Abteilung für Finanz- und Steuerrecht (Univ.-Prof. Dr. Achatz), Linz

## A. Allgemeines zur Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen gegen Leibrente

Rentenverpflichtungen sind Verpflichtungen zur Erbringung periodisch wiederkehrender Leistungen in Geld oder Geldeswert aufgrund eines Rentenstammrechtes.<sup>1</sup> Die Abgrenzung zwischen Raten und Renten wird dahingehend vorgenommen, daß unter Renten nur Verpflichtungen mit einem aleatorischen Element, d.h. einem Unsicherheitselement (etwa der Lebenszeit des Rentenberechtigten), verstanden werden; steht demnach der insgesamt zu entrichtende Betrag im vorhinein fest, liegen steuerrechtlich nicht Renten, sondern Raten vor.<sup>2</sup> Im Einkommensteuerrecht wurden bis zum „Renten-Erkenntnis“ des VwGH v. 26. 1. 1999, 98/14/0045<sup>3</sup>, grob die Kaufpreisrente (Gegenleistungsrente), die (betriebliche und außerbetriebliche) Versorgungsrente und die Unterhaltsrente unterschieden; maßgebend für diese Unterscheidung waren die Wertverhältnisse zwischen Leistung und Gegenleistung und eine etwaige Versorgungsabsicht.<sup>4</sup> Durch das zitierte „Renten-Erk.“ des VwGH wurde die Kategorie der (außerbetrieblichen) Versorgungsrente verworfen. Der Steuergesetzgeber hat als Reaktion auf diese Judikatur des VwGH eine Umstrukturierung der Rentenbesteuerung im EStG durch das Steuerreformgesetz 2000, BGBI I 106/1999, vorgenommen; demnach ist zwischen Rentenvereinbarungen aus Anlaß der Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen einerseits und Rentenvereinbarungen aus Anlaß der Übertragung einzelner – vor allem privater – Wirtschaftsgüter andererseits zu unterscheiden; die diesbezüglichen Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z 1, § 18 Abs. 1 Z 1 und § 29 Z 1 EStG i.d.F. StRefG 2000, BGBI I 106/1999, sind gem. § 124 b Z 40

EStG rückwirkend ab der Veranlagung 1989 anzuwenden.<sup>5</sup>

Im Bereich der Rentenvereinbarungen aus Anlaß der Übertragung von Betrieben ist nach der Rechtslage durch das StRefG 2000 weiterhin zwischen Kaufpreisrente, Versorgungsrente und Unterhaltsrente zu unterscheiden; einkommensteuerlich – und somit für die Beurteilung, ob eine Veräußerung i.S.d. § 24 EStG vorliegt, entscheidend – gilt lediglich die Kaufpreisrente als entgeltlich, die Versorgungs- bzw. Unterhaltsrente jedoch als unentgeltlich. Somit ist zunächst eine Feststellung zu treffen, ob aufgrund der Typenkategorisierung des Einkommensteuerrechtes bei einer Rentenvereinbarung aus Anlaß der Übertragung eines Betriebes eine Kaufpreisrente und somit eine Veräußerung i.S.d. § 24 EStG vorliegt. Diese Kategorisierung erfolgt dabei durch Gegenüberstellung des versicherungsmathematisch ermittelten Kapitalwerts der Rente einerseits und der Teilwerte des Betriebsvermögens einschließlich eines Firmenwertes abzüglich der Schulden andererseits.

Für die Beurteilung des Rententypus ist zudem die subjektive Seite bei Versorgungs- und Kaufpreisrenten zu beachten, da etwa eine Versorgungsrente nur bei einem Mißverhältnis der Leistungen und einer Versorgungsabsicht in Betracht kommt. Die einkommensteuerliche Abgrenzung zwischen entgeltlichem (Kaufpreisrente) und unentgeltlichem (Versorgungs-, Unterhaltsrente) Vorgang wird auch der Abgrenzung zwischen entgeltlicher und unentgeltlicher Übertragung im UStG<sup>6</sup>, ErbStG<sup>7</sup> und GebG<sup>8</sup> zu Grunde gelegt; die Ermittlung der jeweiligen Bemessungsgrundlage selbst ist in weiterer Folge gesetzespezifisch vorzunehmen. Übersichtsweise ergibt sich daher folgende Systematisierung der Rentenkategorien bei der Übertragung von Betrieben, Teil-

betrieben und Mitunternehmeranteilen gegen Leibrente:<sup>9</sup>

## 1. Kaufpreisrente (Gegenleistungsrente):

Bei diesem Rententypus stellt der versicherungsmathematische Wert der Rente im wesentlichen eine angemessene Gegenleistung für die Übertragung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils dar. Dies wird in Anlehnung an die bisherige Rechtsauslegung dann der Fall sein, wenn der Barwert der Rente bezogen auf den Wert des übertragenen Betriebsvermögens nicht weniger als 75% oder nicht mehr als 125% beträgt. Diese Bandbreite kommt in § 18 Abs. 1 Z 1 und in § 29 Z 1 EStG indirekt dadurch zum Ausdruck, daß erst bei einem Abweichen der Angemessenheit der Gegenleistung grundsätzlich eine außerbetriebliche Versorgungsrente anzunehmen ist.<sup>10</sup> Kaufpreisrenten führen beim Veräußerer der betrieblichen Einheit zu einem Veräußerungsgewinn im Sinne des § 24 EStG und beim Erwerber zu einem Betriebserwerb im Sinne des § 6 Z 8 lit b EStG.

## 2. Außerbetriebliche Versorgungsrente:

Bei diesem Rententypus stellt der versicherungsmathematische Wert der Rente keine angemessene Gegenleistung dar, es stehen zudem meist persönliche, i.d.R. verwandtschaftliche Gründe im Vordergrund; Versorgungsabsicht ist erforderlich. Dieser – durch das Renten-Erk., des VwGH v. 26. 1. 1999, 98/14/0045, „aufgehobene“ – Rententyp, ist nunmehr in § 18 Abs. 1 Z 1 und in § 29 Z 1 EStG ausdrücklich gesetzlich umschrieben. Bei diesem Rententyp stellt der versicherungsmathematische Wert des wiederkehrenden Bezuges keine angemessene Gegenleistung für die Übertragung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils dar.