

taxlex

FACHZEITSCHRIFT FÜR STEUERRECHT

Top Thema

Start-Up-Mitarbeiterbeteiligung

Praxisfall
Umsatzsteuer

Ertragssteuern

(Gemischte) Schenkungen
– Lösungsansatz de lege
ferenda

Internationales Steuerrecht

Amount B

Lohnsteuer & Sozialversicherung

SEG-Zulagen –
Update 2024



TAXLEX.MANZ.AT

ISSN 1813-4432

(Gemischte) Schenkungen im Steuerrecht – die unendliche Geschichte

Neuer Lösungsansatz de lege ferenda

BEITRAG. Die Revolution in der steuerlichen Behandlung sowohl für Grundstücks- als auch für Betriebsübertragungen bei „gemischten Schenkungen“ erfolgte am 16. 11. 2021.¹⁾ Das „bahnbrechende“ Erkenntnis des VwGH hat auch Eingang im BMF-Wartungserlass²⁾ gefunden. Wenngleich sich die Fachliteratur³⁾ schon sehr ausführlich mit diesem Thema auseinandergesetzt hat, ist bislang ein (bedeutender) Denkfehler des BMF im Rahmen des zitierten Wartungserlasses noch unentdeckt geblieben. Diese Lücke wird hiermit geschlossen. Es ist zu erwarten, dass die Regeln für gemischte Schenkungen grundlegend und nochmals geändert werden müssen. **taxlex 2024/47**



Mag. **Erich Wolf** ist Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in Wien.

Mag. FH **Jürgen Sykora** ist Steuerberater in Purkersdorf und Berufsgruppen-Obmann bei der Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen.

A. Der Anlassfall

Der Anlassfall: Ein Ehepaar übertrug gemeinsam ein bebautes Grundstück unter Vorhalt des Wohnungsgebrauchs- und (teilweise) Fruchtgenussrechts an ihre Töchter. Die begünstigte Tochter verpflichtet sich, eine Ausgleichszahlung in richtiger Höhe an ihre drei nicht bedachten Geschwister zu leisten. Die gesamte Gegenleistung betrug dreimal 25%, somit in Summe 75% des Verkehrswerts des Grundstücks. Das Finanzamt und das BFG betrachteten die gesamte Transaktion als entgeltlich und setzten für die Übertragung die Immobilienertragsteuer für die veräußerten Grundstücke fest. Der Notariatsakt war jedoch als „Schenkungsvertrag“ bezeichnet.

Die steuerpflichtigen Eheleute versuchten offensichtlich, die Qualifizierung eines unentgeltlichen Vorgangs durchzusetzen – auch mit verfassungsrechtlichen Argumenten. Der VwGH hat diese Causa zum Anlass genommen, einige – durchaus revolutionäre – Grundsätze hinsichtlich der Abgrenzung zwischen entgeltlichen und unentgeltlichen Übertragungen sowie auch für den Anlassfall der Ausgleichszahlungen an erb- oder pflichtteilsberechtigte Personen festzustellen.

B. Abgrenzung entgeltliches und unentgeltliches Rechtsgeschäft

Der VwGH verwirft die vorher geltende Auffassung, wonach die Grenze einer Gegenleistung von mehr als 50% des Verkehrswerts des übertragenen Wirtschaftsguts im Anwendungsbereich des EStG relevant ist. Der VwGH erachtet § 20 Abs 1 Z 4 EStG für die Abgrenzung der Rentenbesteuerung für die Beurteilung einer Unentgeltlichkeit als nicht geeignet. Der VwGH erläutert ausführlich die Genese der Bestimmung des § 20 Abs 1 Z 4 EStG, dabei geht es um die Abgrenzung zwischen Rentenzahlungen als abzugsfähige Sonderausgaben und freiwillige Unterhaltszahlungen, welche steuerlich irrelevant sind. Steuerlich irrelevante Zahlungen liegen vor, wenn die Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern weniger als die Hälfte ihres gemeinen Werts beträgt oder soweit unangemessen hohe Gegenleistungen gewährt werden. Dabei geht es um den Typus der Unterhaltsrente, welche für die Abgrenzung

zwischen Veräußerung oder Schenkung irrelevant ist. Dem VwGH ist insofern zuzustimmen, als die 50%-Grenze willkürlich und ohne gesetzliche Grundlage erscheint, wenngleich die 50%-Grenze jahrzehntelang von der stRsp vertreten wurde.⁴⁾ Die 50%-Grenze als Gegenleistung für einen steuerpflichtigen Vorgang stand und steht immer noch zur Diskussion.

Eine gemischte Schenkung liegt vor, wenn die beteiligten Personen einen zum Teil entgeltlichen, zum Teil unentgeltlichen Vorgang schließen wollen. Ein offensichtliches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung liegt vor, wenn sich nach Lage des Falls für den einen Teil auf jeden Fall eine Vermögenseinbuße und für den anderen Teil auf jeden Fall eine Bereicherung ergibt. Zu einer Gegenleistung zählt auch das Entgelt, das nicht dem Gläubiger, sondern einem Dritten erbracht wurde.

Bei einer (gemischten) Schenkung müssen sich die Vertragsparteien subjektiv des Charakters der Leistung als (zumindest teilweise) unentgeltlich bewusst sein. Die (zumindest) teilweise Unentgeltlichkeit des Rechtsgeschäfts wird im Zweifel bei nahen Angehörigen vermutet. Demgegenüber gehen die Rsp und die Verwaltungspraxis bei einem Geschäft zwischen fremden Personen (voneinander unabhängige Vertragsparteien) von einer Unentgeltlichkeit des Rechtsgeschäfts aus. Allerdings wird die (teilweise) Unentgeltlichkeit als Vermutung verstanden, welche auch im jeweiligen Einzelfall widerlegbar ist.

Die bisherige Rsp ging bei (gemischten) Vorgängen zudem von einem einheitlichen Rechtsgeschäft aus, entweder also 100% entgeltlich oder 100% unentgeltlich – je nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse im jeweiligen Einzel-

¹⁾ VwGH 16. 11. 2021, Ro. 2020/15/0015.

²⁾ Vgl Einkommensteuerrichtlinien 2000 idF Wartungserlass 2023 Rz 134b; Erlass des BMF vom 31. 3. 2023, 2023-0.039.376, BMF-AV Nr 47/2023.

³⁾ Vgl die umfassende Kommentierung bei Atzmüller, RdW 2/2022, 130; Zorn, RdW 2022, 109; Bodis, SWK 7/2022, 364ff; Marschner, ZFS 2022, 5ff; Mayr, RdW 2/2023, 81; Sykora/Wolf, RdW 6/2023, 158ff.

⁴⁾ ZB VwGH 23. 10. 1990, 90/14/0102; mwN bei Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch § 24 Rz 6ff, insb Punkt 92.

fall. Die sogenannte „Einheitstheorie“⁶⁵⁾ ist freilich ebenfalls in Diskussion geraten, da der VwGH nur noch in der Regel von einem einheitlichen Rechtsgeschäft ausgeht. Dies bedeutet im Umkehrschluss, dass die Einheitstheorie nicht in jedem Fall gelten muss.⁶⁶⁾

Im Anlassfall hat sich die übernehmende Tochter als Gegenleistung für die Übertragung der Liegenschaft durch ihre Eltern diesen gegenüber verpflichtet, Zahlungen an ihre Geschwister im Ausmaß von 75% des Verkehrswerts der Liegenschaft zu leisten. Der VwGH sieht diese Ausgleichszahlung als Gegenleistung an, da die Liegenschaftsübernehmerin eine Leistung an ihre Eltern erbrachte, die die Übernehmerin von ihrer Gegenleistungsverpflichtung aus dem gemischten Vertrag befreite. Es liegt somit ein verkürzter Zahlungsweg vor. Aus diesem Grund schloss der VwGH im Anlassfall, dass ein entgeltliches Veräußerungsgeschäft (private Grundstücksveräußerung) iSd § 30 Abs 1 EStG zu qualifizieren sei.

C. Einkommensteuer-Wartungserlass des BMF: Regel < 25% 50–75% > 75%

Das BMF reformierte die (bisher) geltende Zweifelsregel für die Entgeltlichkeit und damit verbunden die Einkommensteuerpflicht des (einheitlichen) Rechtsgeschäfts und erhöhte die prozentuelle Schwelle von vorher 50% auf 75% der Relation zwischen Verkehrswert und der Gegenleistung gemäß der dokumentierten Verwaltungspraxis in den Einkommensteuer-richtlinien laut dem Wartungserlass 2018.

Das Urteil des VwGH hatte somit grundlegende Änderungen für Erbauseinandersetzungen und gemischte Schenkungen, als auch für vermögensverwaltende Personengesellschaften.⁷⁾ Das BMF hat die Aussagen des VwGH wie folgt interpretiert:

Beträgt die Gegenleistung der Geschenknnehmer:innen oder Erb:innen aus nachlassfremden Mitteln (im Falle einer Erbauseinandersetzung) mehr als 75%, dann ist einheitlich von einer **ertragsteuerpflichtigen Veräußerung** auszugehen.

Beträgt die Gegenleistung der Geschenknnehmer:innen oder Erb:innen aus nachlassfremden Mitteln (im Falle einer Erbauseinandersetzung) weniger als 25%, dann ist einheitlich von einer ertragsteuerneutralen Schenkung auszugehen. Daraus ist wiederum in der Praxis zu beachten, dass eine Schenkungsmeldung nach den Regeln des § 121 a BAO vorzunehmen ist. Eine Grunderwerbsteuer wird regelmäßig bei der schenkungsweise Übertragung von Immobilien anfallen.

Bei einer Gegenleistung von mehr als 25%, aber weniger als 75% des übertragenen Wirtschaftsgutes, kommt wiederum die **subjektive Bereicherungsabsicht** in Spiel, ob der Vorgang entweder einheitlich als unentgeltlich oder einheitlich als entgeltlich gilt. Unter nahen Verwandten⁸⁾ ist als (widerlegbare) Zweifelsregel von einem unentgeltlichen Rechtsgeschäft auszugehen.

Diese sehr praktikable und pragmatische Lösung beinhaltet jedoch zwei (uE) unsachliche Grundlagen: Erstens hat der VwGH in dem anlassbezogenen Erkenntnis die 75%-Grenze nur im jeweiligen Einzelfall erwähnt⁹⁾ – und nicht als generelle Zweifelsregel für die Abgrenzungsfrage. Zweitens hängt die Höhe der Ausgleichszahlung von der Zahl der weichenden Erb:innen ab. Im Anlassfall gab es vier Kinder und drei weichende Geschwister. Bei einer **wertäquivalenten Aufteilung** des vorweggenommenen Erbes ergeben sich somit 75% der drei weichenden Erb:innen, wenn die übernehmende Tochter und vierte Erbberechtigte 25% des Erbes erhalten soll. Bei nur einem einzigen weichenden Erben würde die wertäquivalente

Ausgleichszahlung 50% lauten. Und bei fünf Erben würde die wertäquivalente Ausgleichszahlung 80% betragen. Die Qualifizierung, ob ein entgeltliches oder ein unentgeltliches Rechtsgeschäft vorliegt, kann aber denkfolgerichtig und sachlich untermauert nicht von der **Kopfanzahl der beteiligten Personen** abhängig sein! Das deswegen, weil stets die subjektive Absicht hinter der objektiven prozentuellen Relationsrechnung der entscheidende Faktor ist, ob ein unentgeltlicher

⁵⁾ Zur Entwicklung der Einheitstheorie im Detail, *Wolf/Geiger* (Hrsg), Betriebsübertragungen kompakt, 164 und 200: Nach der alten VwGH-Judikatur, zB 23. 10. 1990, 90/14/0102, ist die Einheitstheorie insoweit anzuwenden, als für abgabenrechtliche Zwecke ein Rechtsgeschäft nach seinem prägenden Gehalt entweder einheitlich als entgeltlich oder einheitlich als unentgeltlich anzusehen ist. Im Grunderwerbsteuergesetz wurde die Einheitstheorie hingegen in § 7 GrEStG bereits mit der Normierung der „Teil-entgeltlichkeit“ aufgegeben.

⁶⁾ Vgl. *Zorn*, ImmoESt-Mausefalle, RdW 2/2022; 134: Demgemäß war die 50%-Grenze schon bisher nicht aus der bisherigen Rsp ableitbar.

⁷⁾ Der Tenor des VwGH ist umfassend und ohne Einschränkungen zu verstehen, sowohl für die Übertragungen von Grundstücken, als auch für Betriebsübertragungen (mit oder ohne betriebliche[n] Grundstücke[n]).

⁸⁾ Unseres Erachtens wird unter „nahen Verwandten“ der Personenkreis in § 26 a Abs 1 Z 1 GGG herangezogen werden können. Nahe Verwandte sind Ehegatten oder eingetragene Partner während aufrechter Ehe(-Partnerschaft) oder im Zusammenhang mit der Auflösung der Ehe(-Partnerschaft), Lebensgefährtin oder Lebensgefährte, sofern diese einen gemeinsamen Hauptwohnsitz haben oder hatten, Verwandte oder Verschwägerter in gerader Linie, Stief-, Wahl- oder Pflegekinder oder deren Kinder, Ehegatten oder Ehegattin oder eingetragene Partner, Geschwister, Nichten oder Nefen des Übertragenden.

⁹⁾ VwGH 16. 11. 2021, Ro. 2020/15/0015; Rz. 28.

oder ein entgeltlicher Vorgang vorliegt. Eine prozentuelle Grenze zwischen Verkehrswert und Gegenleistung kann daher nur ein Indiz für die subjektive Absicht sein.

D. Ein Lösungsvorschlag – de lege ferenda

Die prozentuelle Grenze von 75% kann iS eines praxistauglichen und pragmatischen Lösungsansatzes für die Beurteilung von gemischten Schenkungen unter **fremden Personen** herangezogen werden. Diese Grenze ist zwar eine Frage der individuellen Einschätzung, sie ist jedoch grundsätzlich nicht untauglich. Im Falle von **Erbauseinandersetzung unter nahen Verwandten** sind diese Grenzwerte allerdings abzulehnen, weil – wie aufgezeigt werden konnte – die Höhe der Ausgleichszahlung aus nachlassfremden Mitteln von der Anzahl der Erb:innen abhängig ist.

Wie kann die Lösung also bei Erbauseinandersetzungen unter nahen Verwandten aussehen: Es sprechen gute Gründe dafür, analog wie bei Ehescheidungen Erbauseinandersetzung als Vertrag sui generis zu verstehen. Der gesamte Vorgang ist somit als unentgeltlicher und damit verbunden nicht einkommensteuerpflichtiger Vorgang zu qualifizieren. Dies aus den folgenden Gründen:

Ein Scheidungsvergleich ist ein Vertrag „sui generis“ mit einem gegenseitigen Ausgleich von Rechten und Pflichten – und damit verbunden sind Ausgleichszahlungen im Scheidungsvergleich grundsätzlich **ertragsteuerneutral** – unabhängig aus welchen Quellen die Ausgleichszahlungen kommen.¹⁰⁾ Ein Scheidungsvergleich iS des Eherechts gilt zivilrechtlich als **Naturalteilung/Globalvereinbarung** und damit verbunden als unentgeltliche Übertragung. Die gesamte Ausgleichszahlung dient dem Ziel der Herstellung eines billigen und sachgerechten Vermögensausgleichs, die Aspekte Leistung und Gegenleistungen haben bei Scheidungsvergleichen keine Relevanz, auch eine allfällige Zweckwidmung der Ausgleichszahlung ist für deren ertragsteuerliche Beurteilung irrelevant, weil sie deren übergeordneten Zweck der Herstellung eines billigen und sachgerechten Vermögensausgleichs nicht beseitigt. **Die subjektive Absicht ist conditio sine qua non für die Unentgeltlichkeit.** Die Ähnlichkeit mit Erbauseinandersetzungen liegt auf der Hand.

Zweitens hat sich der Gesetzgeber im Grunderwerbsteuergesetz ebenfalls entschieden, einen ähnlichen Weg zu gehen. Bei den Übertragungen von Grundstücken unter nahen Verwandten spielen die übernommenen Verbindlichkeiten bzw. Gegenleistungen wie Fruchtgenuss- und Wohnungsgebrauchsrechte keine Rolle. Die unentgeltliche Übertragung von Grundstücken zwischen nahestehenden Personen gilt nach der Spezialregel des § 7 Abs 1 Z 1 lit b und lit c GrEStG jedenfalls als unentgeltlich – unabhängig von der Höhe der übernommenen Verbindlichkeiten als Gegenleistungen. Die Bemessungsgrundlage ist der Grundstückswert, welcher regelmäßig bei unentgeltlichen Vorgängen zur Anwendung gelangt. Die Einheitlichkeit der Rechtsordnung spricht ebenfalls für eine einheitliche Beurteilung sowohl im Einkommensteuer- als auch im Grunderwerbsteuerrecht.¹¹⁾

In der Praxis bei Betriebsübertragungen im Familienverband ist die Frage, ob Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit des Vorgangs ein steueroptimales Ergebnis bewirkt, auf den ersten Blick gar nicht leicht zu beantworten. Der entgeltliche Betriebsveräußerer kann unter den Anwendungsvoraussetzungen des § 37 Abs 5 EStG nämlich die steuerliche Halbsatzermäßigung in Anspruch nehmen. Die Erwerber des Betriebs können

wiederum die übernommenen (höheren) Teilwerte übernehmen, während bei unentgeltlichem Betriebsübergang der Rechtsnachfolger zur Buchwertübernahme verpflichtet ist. Die übernommenen stillen Reserven und sogar die Firmenwerte können in weiterer Folge zu beträchtlichen und hohen Ertragsteuerersparnissen bei den Übernehmer:innen führen. Dies trifft insbesondere und im hohen Ausmaß auf ertragsstarke Betriebe bzw betriebliche Mitunternehmeranteile zu. Darüber hinaus könnten die Übernehmer:innen steuerliche Verlustvorträge beispielsweise aus Pandemiezeiten aufweisen, welche mit dem steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn im Veranlagungsweg zu saldieren sind. Auf der anderen Seite gehen Verlustvorträge im Schenkungswege nicht auf die Erwerber über, das Verlustabzugsrecht gilt als höchstpersönliches Recht. Im Erbfall bleibt der Verlustabzug regelmäßig beim übergehenden Betrieb.

Auf der anderen Seite fällt bei unentgeltlichen Übertragungen nur noch bei (österreichischen) Grundstücken Grunderwerbsteuer und/oder bei Übertragungen an Privatstiftungen die Stiftungseingangssteuer an. Die Frage des steuerlichen Optimums ist somit spannend für die Steuerberaterpraxis.

Schlussstrich

Die prozentuelle Grenze von 75% für entgeltliche/unentgeltliche Rechtsgeschäfte kann für die Beurteilung von Geschäften unter fremden Personen durchaus zweckdienlich sein. Liegt die Summe an Gegenleistungen unter 75% des geschätzten Verkehrswerts, kann die Zweifelsregel aufgestellt werden, dass der gesamte Vorgang als unentgeltlich zu beurteilen ist. Für Geschäfte zwischen nahen Verwandten ist die Aufstellung von prozentuellen Grenzwerten allerdings insgesamt abzulehnen, da die Höhe der Ausgleichszahlungen von der Kopfanzahl der beteiligten Personen abhängig ist. In Erbauseinandersetzungen zwischen Verwandten geht es im Wesentlichen darum, alle erbberechtigten Personen nicht zu bereichern oder zu benachteiligen. Die Übergeber:innen wollen eine gerechte Vermögensaufteilung bewirken, weshalb die Unentgeltlichkeit des gesamten Vorgangs das subjektive Motiv der Erbauseinandersetzung ist. Unseres Erachtens wäre hier die Schaffung einer gesetzlichen Grundlage angemessen.

¹⁰⁾ Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 28. 6. 2023, 2022/13/0103, zwar eine Steuerpflicht einer Kaufpreisrente im Scheidungsvergleich angenommen, aber nur weil es in diesem Anlassfall zu keinem Generalvergleich gekommen ist. Der VwGH betont, dass üblicherweise Aufteilungen im Scheidungsvergleich als unentgeltlich einzustufen sind, da Zahlungen ausschließlich oder überwiegend mit der früheren familiären Beziehung bzw deren vermögensrechtliche Abwicklung in Zusammenhang stehen.

¹¹⁾ Die Einheit der Rechtsordnung ist ein tragender Grundsatz der Rechtswissenschaft, der die jeweilige Rechtsordnung als Einheit beschreibt, sie sich nicht widerspricht, bzw besagt, dass die sich nicht widersprechen soll. Die Vielzahl der Rechtsnormen sollte als widerspruchsfreies System betrachtet werden.