



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Edith Putschögl und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. Gerda Pramhas, Josef Pointinger und Christian Nemeth im Beisein der Schriftführerin Veronika Schauer über die Berufung des Bw., vertreten durch Herbert Humer, gegen die Bescheide des Finanzamtes Urfahr, vertreten durch AD RR Renate Pfändtner, betreffend Schenkungssteuer und Grunderwerbsteuer für das Jahr 2001 nach in Linz durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

1. Der Schenkungssteuerbescheid bleibt unverändert.
2. Der Grunderwerbsteuerbescheid wird abgeändert und für endgültig erklärt.

Die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer beträgt 2.465.449,90 S

Die Grunderwerbsteuer in Höhe von 2 % der Bemessungsgrundlage beträgt 3.583,42 € (49.309,00 S). Daraus ergibt sich eine Nachforderung gegenüber dem angefochtenen Bescheid von 252,97 € (3.481,00 S).

Die Fälligkeit dieser Nachforderung ist der Buchungsmitteilung des Finanzamtes zu entnehmen. Die Fälligkeit der mit dem angefochtenen Bescheid festgesetzten Nachforderung bleibt davon unberührt.

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der festgesetzten Abgabe sind der Begründung zu entnehmen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof

muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Mit Notariatsakt vom 6. April 2001 übergaben JE und IE als übergebende Partei ihrem Sohn, SE (=Bw) , aus der der übergebenden Partei je zur Hälfte gehörigen Liegenschaft EZ 118 Grundbuch B, BG L, das neu gebildete Grundstück 1190/1 (EZ 169) mit 1.570 m² sowie die in der Liegenschaft vorgetragenen Grundstücke 1191 Baufläche (begrünt) und .94 Baufläche (Gebäude), B 30, im Ausmaß von 2.743 m², sowie den dem JE gehörigen Gewerbebetrieb, beinhaltend den Tischlereibetrieb, mit allen Aktiven und Passiven.

Die Übergabe und Übernahme des Vertragsobjektes erfolgte mit Stichtag 31. März 2001. Von der Übergabe ausgenommen wurde der Saldo auf dem Kreditkonto Nr. 0300... bei der Sparkasse L, der mit rund 1,595.000,00 S aushaftete. Dieses Kreditkonto verblieb laut Übergabsvertrag bei der übergebenden Partei JE.

„Viertens: Gewährleistung“, Punkt 2. des Übergabsvertrages, lautet:

„Die übergebende Partei haftet weder für ein bestimmtes Flächenausmaß, noch für eine bestimmte Eigenschaft oder Beschaffenheit des Übergabeobjektes, insbesondere für keinen bestimmten Bauzustand, wohl aber dafür, dass dasselbe mit Ausnahme der darauf lastenden betrieblichen Verbindlichkeiten (Höchstbetragshypotheken von 3,000.000,00 S und 1,950.000,00 S, je Raiffeisenbank B, und 1,800.000,00 S für Sparkasse L) sonst vollkommen lastenfrei in das Eigentum der übernehmenden Partei übergeht.

Die übergebende Partei, nämlich JE, übernimmt keinerlei Haftung für eine bestimmte Beschaffenheit oder Ertragsfähigkeit des übergebenen Tischlereibetriebes. (...)“

Der Einheitswert des übergebenen Geschäftsgrundstückes wurde zum 1. Jänner 1983 mit 1,529.000,00 S festgestellt.

Mit Ergänzungsersuchen vom 20. August 2001 forderte das Finanzamt SE auf, den Teilwert des Betriebsvermögens zum Stichtag der Übergabe bzw. auf Basis der letzten Bilanz bekannt zu geben sowie eine Bilanzkopie vorzulegen.

Mangels Vorliegens einer Bilanz zum 31. Dezember 2000 wurde eine Teilwertbilanz, in der ein bewegliches Anlage- und Umlaufvermögen von 8,367.642,00 S und Verbindlichkeiten von 10,652.684,50 S ausgewiesen waren, mit Stichtag 31. Dezember 1999 vorgelegt.

Am 2. Oktober 2001 erließ das Finanzamt einen an SE gerichteten Schenkungssteuerbescheid, betreffend die Übergabe von seiner Mutter IE, sowie einen vorläufigen Grunderwerbsteuerbescheid, betreffend die Übergabe von seinem Vater JE.

An sich waren die Teilwerte zum Übergabsstichtag 31. März 2001 maßgeblich, welche jedoch zum Zeitpunkt der Abgabensfestsetzung noch nicht bekannt waren. Da der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss war, erfolgte die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer vorläufig.

Die festgesetzte Grunderwerbsteuer in Höhe von 45.828,00 S ermittelte das Finanzamt mit 2 % der Gegenleistung, welche wie folgt berechnet wurde:

Vom gesamten übergebenen Vermögen von 10,661.142,00 S (100 %) entfielen 21,51 % auf den Hälfteanteil des von JE übergebenen Grundstückes, das mit dem dreifachen, halben Einheitswert (das sind 2,293.500,00 S) zu bewerten war, und 78,49 % auf das restliche, mit dem Teilwert bewertete Anlage- und Umlaufvermögen von 8,367.642,00 S. Von den gesamten Verbindlichkeiten wurden somit 21,51 % (das sind 2,291.392,44 S) der übergebenen Liegenschaft zugerechnet und dieser Betrag als Gegenleistung für die Liegenschaftsübertragung angesetzt.

Die Festsetzung der Schenkungssteuer in Höhe von 226.950,00 S erfolgte ausgehend vom dreifachen halben Einheitswert des dem Bw von der Mutter IE geschenkten Grundstückes.

Mit Eingabe vom 2. November 2001 legte der Bw sowohl gegen den Grunderwerbsteuer- als auch gegen den Schenkungssteuerbescheid Berufung ein und brachte dazu durch seinen steuerlichen Vertreter im Wesentlichen vor, dass ihm seine Eltern, JE und IE, die in ihrem Hälfteeigentum stehende, betrieblich genutzte Liegenschaft und den Tischlereibetrieb seines Vaters gegen Übernahme aller Aktiva und Passiva, mit Ausnahme eines Kredites bei der Sparkasse L, übertragen hätten. Die übertragene Liegenschaft habe zur Gänze dem übergebenen Tischlereibetrieb gedient. Auch die Liegenschaftshälfte der Mutter habe als wirtschaftliches Eigentum zum notwendigen Betriebsvermögen gehört. Im Lastenblatt des

Grundbuches der übergebenen Liegenschaft seien zur Besicherung betrieblicher Kredite zu Gunsten der Raika B Pfandrechte in Höhe von 3.000.000,00 S und 1.950.000,00 S (in der Bilanz zum 31. Dezember 1999 ausgewiesen mit 3.180.306,18 S und mit 2.005.124,19 S) und zu Gunsten der Sparkasse L Pfandrechte in Höhe von 1.800.000,00 S (in der Bilanz zum 31. Dezember 1999 ausgewiesen mit 941.098,95 S), insgesamt daher 6.750.000,00 S, eingetragen. Zum 31. März 2001 hätten diese übernommenen Kredite noch mit 3.281.683,50 S bzw. 2.005.124,19 S bzw. 726.575,66 S ausgehaftet (insgesamt verminderten sich somit die Verbindlichkeiten vom Bilanzstichtag 31. Dezember 1999 bis zum Übergabestichtag 31. März 2001 um 113.146,00 S). Die Übertragung des Betriebes und die Übertragung der dem Betrieb dienenden Liegenschaft seien als einheitlicher Rechtsvorgang anzusehen, der in einer einzigen Urkunde festgehalten sei. In dieser Urkunde seien die Eltern gemeinsam als übergebende Partei angeführt. Wie aus dem Übergabsvertrag weiters ersichtlich sei, sei die Liegenschaft mit allen damit verbundenen Rechten und Pflichten übergeben worden und sei die Übergabe und Übernahme des einheitlichen Vertragsobjektes in seinen tatsächlichen Besitz unter Übergang der Haftung für Gefahr und Zufall, Nutzen und Lasten erfolgt. IE habe mit ihrem Hälfteanteil an der Liegenschaft eine Sachhaftung für die betrieblichen Bankkredite übernommen. Aus dem Vertragsinhalt sei eindeutig zu entnehmen, dass die Eltern mit der Übergabe den Zweck verfolgt hätten, von den Lasten und der Haftung der übernommenen Betriebsverbindlichkeiten befreit zu werden. Dadurch, dass er die Passiva des Betriebes seines Vaters übernommen habe, sei auch seine Mutter aus der Haftung für diese Verbindlichkeiten entlassen worden. Für eine Schenkung sei die Schenkungsabsicht begriffswesentlich. Die Absicht seiner Eltern sei gewesen, ihm in einem einheitlichen Rechtsvorgang den Betrieb mit allen Aktiva und Passiva – mit Ausnahme eines Sparkassenkredites – sowie die betrieblich genutzte Liegenschaft zu übertragen. Gleichzeitig hätten sie durch diese Übertragung von den Schulden und der damit verbundenen Haftung befreit werden wollen. Der VwGH habe in seinem Erkenntnis vom 17.2.2000, Zl. 99/16/0187, in einem ähnlich gelagerten Sachverhalt entschieden, dass ein einheitlicher Rechtsvorgang anzunehmen sei und daher auch keine Schenkung vorläge. Beantragt werde daher, keine Schenkungssteuer, sondern nur Grunderwerbsteuer vorzuschreiben. Dabei sei von einem insgesamt übertragenen Vermögen von 12.954.642,00 S (100 %) auszugehen, wobei auf den dreifachen Einheitswert der Liegenschaft von 4.587.000,00 S 35,41 % und auf die beweglichen Wirtschaftsgüter und das Umlaufvermögen laut Bilanz in Höhe von 8.367.642,00 S 64,59 % entfielen. Von den übernommenen Verbindlichkeiten von 10.652.684,50 S entfielen auf die Liegenschaft demnach 35,41 % und somit ein Betrag von

3,772.115,58 S, welcher der Grundsteuerbemessung zu Grunde zu legen sei. Die 2%ige Grunderwerbsteuer betrage daher 75.442,00 S.

Einem Grundbuchsauszug des Grundbuchs B, BG L, zur EZ 118 und 169 ist zu entnehmen, dass auf dem den Übergebern je zur Hälfte verbliebenen Grundstück, Grundstücksnummer 1190/2 zu EZ 118, die Höchstbetragshypothek von 3 Mio. S als Nebeneinlage vermerkt ist und eine Simultanhaftung mit der Haupteinlage EZ 74 Grundbuch W besteht, welche sich im Alleineigentum des JE befindet. Auf der im Alleineigentum des Bw stehenden Liegenschaft EZ 169, Grundbuch B, ist diese Höchstbetragshypothek von 3 Mio. S ebenfalls als Nebeneinlage angemerkt.

Die Höchstbetragshypotheken von 1,950.000,00 S und 1,8 Mio. S sind zur EZ 118, welche im Hälfteeigentum der Übergeber verblieben ist, als Haupteinlage angemerkt und zur EZ 169, welche dem Bw übergeben wurde, als Nebeneinlage.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 10. April 2002 wurde die Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid als unbegründet abgewiesen. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die vereinbarte Gegenleistung, bestehend in der Übernahme der betrieblichen Passiva, dem Übergeber JE zuzurechnen sei.

Ebenfalls am 10. April 2002 wurde die gegen den Schenkungssteuerbescheid eingebrachte Berufung mit Berufungsvorentscheidung abgewiesen. Das Pfandrecht für die Raika B im Höchstbetrag von 3 Mio. S sei als Haupteinlage bei der EZ 74 Grundbuch W, welche im Alleineigentum des JE stehe und nicht Gegenstand der Übergabe gewesen sei, sicher gestellt. Auf der Übergabsliegenschaft sei diese Verbindlichkeit als Nebeneinlage sicher gestellt. Mit Übergabe vom 6. April 2001 sei nicht die gesamte EZ 118 Grundbuch B übergeben worden und seien die auf der Liegenschaft sichergestellten Verbindlichkeiten unverändert aufrecht geblieben. Auf der neu eröffneten EZ 169 Grundbuch B seien die übernommenen Pfandrechte als Nebeneinlage mit Simultanhaftung mit der jeweiligen Haupteinlage eingetragen. Da somit eine Entlassung aus der Sachhaftung nicht erfolgt sei, liege hinsichtlich IE keine eine Schenkung ausschließende Gegenleistung vor.

Mit Schreiben vom 6. Mai 2002 beantragte der Bw die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Die Berufungsabweisung sei damit begründet worden, dass seine Eltern JE und IE mit den ihnen verbliebenen Liegenschaften bzw.

Liegenschaftshälften weiterhin für die ihm mit dem Betrieb übertragenen Bankschulden hafteten. Auf sonstige in der Berufung vorgebrachte Argumente sei die Entscheidung nicht eingegangen. Wie aus der Teilwertbilanz zum 31. Dezember 1999 ersichtlich sei, habe er

Passiva im Ausmaß von mehr als 10 Mio. S übernommen. Die Betriebsübernahme in dieser Form wäre sicher nicht zustande gekommen, hätte nicht auch seine Mutter ihre Liegenschaftshälfte mit übergeben. Ohne diese Liegenschaftshälfte wäre der Betrieb real überschuldet gewesen. Seine Mutter IE habe keine Schenkungsabsicht gehabt. Mit ihrer Zustimmung zu dieser Art der Übergabe habe sie überhaupt erst die Grundlage für seine Bereitschaft zur Betriebsübernahme geschaffen. Der Weiterbestand des Betriebes, welcher auch im Interesse seiner Mutter gelegen sei, sei dadurch ermöglicht worden. Seine Mutter habe damit auch seinem Vater geholfen, da dieser dadurch den wesentlichen Teil der Betriebsschulden auf ihn übertragen habe können. Auch dies sei durch seine Mutter nicht in Schenkungsabsicht, sondern in Erfüllung ihrer ehelichen Beistandspflicht im Sinne des § 90 ABGB erfolgt. Diese Beistandspflicht verlange die umfassende Unterstützung des Partners in allen Schwierigkeiten des Lebens. Die finanzielle Situation seines Vaters vor der Übergabe sei sicher so gewesen, dass sich seine Mutter zum Beistand verpflichtet gefühlt habe. Die Betriebsübergabe einschließlich der Übergabe der Liegenschaftshälfte seiner Mutter stelle einen einheitlichen Rechtsvorgang dar, der von seiner Mutter keinesfalls in Schenkungsabsicht erfolgt sei. Es werde daher nochmals beantragt, für diesen einheitlichen Vorgang keine Schenkungssteuer, sondern nur Grunderwerbsteuer vorzuschreiben.

In einem gleichzeitig mit dem Vorlageantrag eingebrachten Antrag auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO wies der Bw darauf hin, dass bezüglich der Schenkungssteuer die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt worden sei. Um Aussetzung der Einhebung des gesamten Rückstandes von 14.564,02 € werde daher ersucht.

In der Folge übermittelte das Finanzamt einen Vorlageantrag betreffend den angefochtenen Schenkungssteuerbescheid.

Mit Schriftsatz vom 17. Jänner 2003 beantragte der steuerliche Vertreter die Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat sowie die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung im Sinne des § 323 Abs.12 BAO.

Am 24. Februar 2004 sprach der Vertreter des Bw, H, persönlich bei der Referentin vor und legte sowohl eine Teilwertbilanz zum Stichtag 31. Dezember 2000 (zum Übergabestichtag 31. März 2001 sei eine (Teilwert)Bilanz aus Kostengründen nicht erstellt worden) als auch die Schuldübernahmen durch den Bw hinsichtlich der drei in Punkt „Viertens: Gewährleistung“, Unterpunkt 2., angeführten Kredite vor.

In dieser Teilwertbilanz zum 31. Dezember 2000 sind nunmehr – neben dem unveränderten dreifachen Einheitswert in Höhe von 4.587.000,00 S - bewegliche Wirtschaftsgüter und

Umlaufvermögen in Höhe von 4,569.165,18 S und übernommene Verbindlichkeiten in Höhe von 7,381.586,61 S ausgewiesen.

Zu Konto-Nr. 3.. und Konto-Nr. 504...bei der Raika B wurde die Kreditübernahme am 30. April 2002 zwischen dem Bw als neuem Kreditnehmer, seinem Vater JE als bisherigem Kreditnehmer und der Raika B als Kreditgeberin vereinbart. An Stelle des bisherigen Kreditnehmers trat der Bw als neuer Kreditnehmer zu denselben Bedingungen mit allen Rechten und Pflichten als Schuldner und Gläubiger in dieses Kreditverhältnis ein. Der bisherige Kreditnehmer wurde aus der persönlichen Haftung entlassen. Die bestellten Sicherheiten blieben aufrecht; die Sicherheitengeber stimmten der Vertragsübernahme zu.

Zu Konto-Nr. 0307...bei der Sparkasse L bot der Bw der Kreditgeberin am 14. Dezember 2001 seine Schuldübernahme im Sinne der §§ 1405 bzw. 1406 ABGB für den ursprünglich seinem Vater JE eingeräumten Kredit an. Zur Sicherstellung dieser Verbindlichkeit sei ein Blankodeckungswechsel, unterfertigt und von JE als Annehmer und IE als Bürgen für den Annehmer übergeben worden. Sämtliche Sicherheiten sollten unverändert in Geltung bleiben, aber JE und IE sollten aus dem Kreditverhältnis ausscheiden und aus der persönlichen Haftung entlassen werden. Die Sparkasse L nahm dieses Anbot am 14. Februar 2002 an.

Auf Grund der nicht eindeutigen Formulierung im Vorlageantrag („Betreff: St.Nr. X, Erf.Nr. Y – Antrag auf Vorlage der Berufung bei der Abgabenbehörde zweiter Instanz“ und „mit Berufungsvorentscheidung vom 10. April 2002 wurde meine Berufung vom 5. November 2001 abgewiesen“) sowie der Nichtanwendbarkeit der §§ 250 und 275 BAO auf Vorlageanträge (vgl. Ritz, BAO², Tz. 1 zu § 250 BAO und Tz. 4 zu § 275 BAO) wurde der steuerliche Vertreter befragt, ob sich der Vorlageantrag nur auf den Schenkungssteuerbescheid oder auch auf den Grunderwerbsteuerbescheid beziehe. H gab dazu an, dass beabsichtigt gewesen sei, sowohl den Grunderwerb- als auch den Schenkungssteuerbescheid anzufechten. Im Aussetzungsantrag sei nur die Schenkungssteuer angeführt worden, da die gesamte Grunderwerbsteuer zu diesem Zeitpunkt bereits entrichtet gewesen sei.

Am 25. März 2004 wurde H telefonisch ersucht, bekannt zu geben, wofür die drei übernommenen Darlehen verwendet worden seien. H teilte dazu mit Schreiben vom 1. April 2004 mit, dass die angesprochenen Kredite der allgemeinen Finanzierung des Betriebes gedient hätten und keiner speziellen Investition zuordenbar seien.

In der am 9. Dezember vor dem gesamten Berufungssenat durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung, zu der sowohl der steuerliche Vertreter des Bw als auch dessen Mutter erschienen sind, wurde im Wesentlichen die bisherige Verantwortung des Bw erörtert.

Der steuerliche Vertreter des Bw wendete insbesondere ein, dass IE ihre Beteiligung an der Liegenschaft mit den Betriebsobjekten nicht bewusst gewesen sei. Sie habe erst im Zuge des Übergabsvertrages erkannt, dass sie Hälfteeigentümerin nicht nur des Einfamilienhauses, sondern auch der betrieblichen Liegenschaft gewesen sei.

Ursprünglich sei JE Alleineigentümer des Betriebsobjektes und des daneben errichteten Einfamilienhauses gewesen. Mit einem im Jahr 1979 zwischen den Eltern des Bw errichteten Schenkungsvertrag sei beabsichtigt gewesen, der Mutter die Hälfte des Einfamilienhauses zu übergeben. Die Einlagezahl 118 habe aber alle Grundstücke einschließlich des Betriebsgebäudes umfasst, sodass IE automatisch Hälfteeigentümerin aller Grundstücke geworden sei. Sie habe sich aber nie als Eigentümerin dieser betrieblichen Gebäude gefühlt und sich im Zeitpunkt der Übergabe im Rahmen ihrer ehelichen Beistandspflicht verpflichtet gefühlt, ihrem Ehegatten diese Liegenschaft zu überlassen, damit er diese dann in einem einheitlichen Vorgang dem Bw habe übergeben können. Laut einer Entscheidung des Obersten Gerichtshofes verlange die Beistandspflicht die umfassende psychische und physische Unterstützung des Partners in allen Schwierigkeiten des Lebens, mögen diese persönlicher, beruflicher, finanzieller oder sonstiger Art sein.

Eine Schenkungsabsicht sei nicht vorhanden gewesen, da sie nichts habe schenken können, von dem sie nicht gewusst habe, dass es ihr gehöre.

Die Vorsitzende gab zu bedenken, dass der Einheitswertbescheid an beide Ehegatten adressiert sei, IE den Schenkungsvertrag unterschrieben habe und im Grundbuch intabuliert gewesen sei, sodass ihre Kenntnis davon, dass sie Miteigentümerin aller Liegenschaften gewesen sei, vorausgesetzt werden könne.

Der Senat hat erwogen:

Vorweg ist festzuhalten, dass entsprechend der Übergangsbestimmung des § 323 Abs. 12 BAO die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung fristgerecht bis zum 31. Jänner 2003 gestellt wurden.

Im berufungsgegenständlichen Fall wurden mit Übergabsvertrag vom 6. April 2001 dem Bw die im zivilrechtlichen Hälfteeigentum seiner Eltern stehende, betrieblich genutzte Liegenschaft sowie der Tischlereibetrieb des Vaters gegen Übernahme aller Aktiva und Passiva – mit Ausnahme eines dort bezeichneten Kredites, welcher auf das gegenständliche Verfahren ohne Einfluss ist – übertragen.

1. Schenkungssteuer:

Der Bw bestreitet die Unentgeltlichkeit des Erwerbes der Liegenschaftshälfte von seiner Mutter IE und somit das Vorliegen einer Schenkung. Er vertritt die Ansicht, dass die in Zusammenhang mit der Betriebsübergabe von seinem Vater übernommenen betrieblichen Verbindlichkeiten auch als Gegenleistung für den Grundstückserwerb von IE heranzuziehen seien und somit auch für diesen Erwerb Grunderwerbsteuer anstatt Schenkungssteuer vorzuschreiben sei, da der gesamte Erwerb als einheitlicher Rechtsvorgang anzusehen sei.

Der Bw begründet seine Meinung unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17.2.2000, 99/16/0187, insbesondere damit, dass die Mutter mit dem Hälfteanteil ihrer Liegenschaft eine Sachhaftung für betriebliche Kredite übernommen habe und die Eltern in einem als Einheit aufzufassenden Vertrag sich durch die Übergabe von den Lasten und der Haftung der übernommenen Betriebsverbindlichkeiten befreien wollten. Im Vorlageantrag wurde insbesondere vorgebracht, der Bw hätte den real überschuldeten Betrieb nicht übernommen, hätte nicht auch die Mutter ihre Liegenschaftshälfte mit übergeben. Darüber hinaus habe die Mutter keine Schenkungsabsicht gehabt und seinem Vater in Erfüllung ihrer ehelichen Beistandspflicht gemäß § 90 ABGB geholfen, dass dieser einen wesentlichen Teil der Betriebsschulden auf den Bw habe übertragen können.

Auf Grund der durchgeführten Erhebungen wurde festgestellt, dass im vorliegenden Fall für betriebliche Schulden von JE auf Liegenschaften sowohl von JE als auch von IE Pfandbestellungen erfolgt waren. Der Bw verpflichtete sich vertraglich zur Übernahme der Passiva des Tischlereibetriebes sowie zur Rückzahlung der hypothekarisch sicher gestellten Bankverbindlichkeiten. Diese Verbindlichkeiten sind jeweils als Nebeneinlage auf der ihm übertragenen Liegenschaft verbüchert. Ebenso sind diese Hypotheken auf den JE und IE verbliebenen Liegenschaften einverleibt und diese daher Realschuldner geblieben. An der Sachhaftung von IE für die betrieblichen Verbindlichkeiten hat sich durch die Übertragung der Liegenschaft an den Bw daher nichts geändert.

Vom steuerlichen Vertreter des Bw wurde dies indirekt bestätigt, als das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung vom 10. April 2002 ausführte, dass die Eltern dem Bw nicht ihren gesamten Grundbesitz übergeben hätten und die Pfandrechte auf den ihnen verbliebenen Grundstücken unverändert aufrecht geblieben seien.

Nachdem einer Berufungsvorentscheidung nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes die Bedeutung eines Vorhaltes zukommt, wurde dem Bw die Rechtsansicht der Abgabenbehörde I. Instanz vorgehalten. Seinerseits erfolgte dazu keine Äußerung, woraus

geschlossen werden kann, dass die Behauptung in der Berufungsschrift, die Mutter sei durch die Grundstücksübergabe aus der Haftung für die betrieblichen Verbindlichkeiten entlassen worden, nicht weiter aufrecht erhalten wird.

Der Senat schließt sich der Ansicht der Erstbehörde an, da die Eltern einen Teil der Liegenschaft – nämlich das Einfamilienhaus – nicht an den Bw übergeben haben und auf diesem Grundstück weiterhin alle ursprünglich vorhanden gewesenen Hypotheken einverleibt sind. Die Mutter blieb daher weiterhin Realschuldnerin für die betrieblichen Verbindlichkeiten. Eine Entlassung der Mutter aus der Sachhaftung erfolgte nicht.

Eine Simultanhypothek liegt vor, wenn ein Pfandrecht für dieselbe Forderung ungeteilt auf zwei oder mehreren Grundbuchskörpern eingetragen ist (§ 15 Abs. 2 Grundbuchsgesetz).

Der Gläubiger ist in solchen Fällen berechtigt, die Bezahlung der ganzen Forderung aus jeder einzelnen Pfandsache zu verlangen (Abs. 2 leg. cit.).

Grundbuchsrechtlich wird in diesem Fall eine Liegenschaft als Haupteinlage und die übrige(n) als Nebeneinlage bezeichnet (§ 105 Abs. 1 GBG).

Da alle Liegenschaften ungeteilt haften, steht es dem Gläubiger bei Nichtbezahlung seiner Forderung frei, aus welchen Objekten er sich ganz oder teilweise befriedigen will. Er erhält aber aus allen Liegenschaften insgesamt den Höchstbetrag nur einmal (vgl. Koziol-Welser, Grundriss des bürgerlichen Rechts, Band II, 9. Aufl., S 137).

Die in der Berufungsschrift zitierte Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 17.2.2000, 99/16/0187, geht, wie der Bw zutreffend meint, von einem nur ähnlich gelagerten Sachverhalt aus und ist daher auf den Berufungsfall nicht unmittelbar anwendbar. Dieser Entscheidung liegt ein Sachverhalt zu Grunde, wonach die Tochter den Betrieb der Mutter sowie eine im Hälfteeigentum der Eltern stehende Liegenschaft übernommen hatte. Auf der gesamten Liegenschaft waren Verbindlichkeiten der Mutter verbüchert, für welche der Vater mit seiner Liegenschaftshälfte eine Sachhaftung übernommen hatte. Mit der Übertragung seiner Liegenschaftshälfte habe daher auch der Vater den Zweck verfolgt, dass die Beschwerdeführerin im Gegenzug dazu die Passiva ihrer Mutter übernehme.

In diesem Fall war dadurch, dass der gesamte Grundbesitz an die Tochter übergeben worden war, der Vater tatsächlich zur Gänze aus der Sachhaftung entlassen worden.

Der Berufungsfall unterscheidet sich von dem vom VwGH entschiedenen Fall in zwei wesentlichen Punkten:

Zum einen erfolgte – wie bereits dargestellt - keine Entlassung der Mutter des Bw aus der Sachhaftung.

Nach § 5 Abs. 2 Z 2 GrEStG gehören zur Gegenleistung auch Belastungen, die auf dem Grundstück ruhen, soweit sie auf den Erwerber kraft Gesetzes übergehen, ausgenommen dauernde Lasten.

Zu diesen Belastungen gehören vor allem die auf dem Grundstück einverleibten Hypotheken im Ausmaß des am Stichtag aushaftenden Betrages.

Die vom Bw übernommenen Schulden, zu deren Rückzahlung er sich als Liegenschaftserwerber verpflichtet hat, stellen demnach eine Gegenleistung im Sinne des § 5 GrEStG dar. Nach der Judikatur des VwGH ist maßgebend, wer Schuldner ist und nicht, aus welchem Vermögen die Schuld beglichen wird (vgl. VwGH 24.5.1991, 90/16/0069).

Zu unterscheiden ist zwischen der Schuld und dem Pfandrecht. Eine für die Schuld verpfändete Sache kann vom Schuldner selbst oder auch von einem Dritten beigestellt werden; Schuldner (Personalschuldner) und Pfandbesteller (Realschuldner) können demnach verschiedene Personen sein.

Selbst dann, wenn man auf Grund des o.a. VwGH-Erkenntnisses vom 24.5.1991 zum Schluss käme, dass nicht die übernommene Sachhaftung ausschlaggebend wäre, sondern der Umstand, wer sich zur Zahlung verpflichtet hätte, besteht ein weiterer gravierender Unterschied zu dem vom VwGH beurteilten Sachverhalt.

Im dortigen Vorlageantrag hatte die Übernehmerin vorgebracht, dass das Betriebsgebäude zur Gänze mit Fremdkapital finanziert worden sei. Die auf der Liegenschaft verbücherten Schulden seien daher auch dieser Liegenschaft zuzurechnen. Im Falle einer Realteilung hätte der Ehegatte, der zivilrechtlicher Eigentümer der Hälfteliegenschaft gewesen sei und der den Betrieb nicht geführt habe, die auf der Liegenschaft gesicherten Darlehen übernehmen müssen, da diese nicht nur die Liegenschaft belasteten, sondern auch für die Herstellung des Gebäudes aufgenommen worden seien. Da die betriebsführende Ehegattin mit Wissen ihres Ehegatten auf fremdem Grund ein Bauwerk errichtet habe, wäre ihr gemäß § 417f ABGB im Falle der Realteilung ein Bereicherungsanspruch gegen diesen zugestanden.

Grundsätzlich gilt nämlich, dass ein Bauwerk unselbstständiger Bestandteil der Liegenschaft wird und deren Schicksal teilt. Baut nur einer von mehreren Miteigentümern des Grundes mit fremdem Material, so wächst das Gebäude in der Regel allen zu. Folge des Zuwachses ist die Ausgleichspflicht des Mit- bzw. Grundeigentümers.

Das bedeutet, dass in dem vom VwGH entschiedenen Sachverhalt die Verbindlichkeiten nicht nur der Unternehmerin zuzurechnen gewesen sind, sondern auch ihrem am Betrieb nicht beteiligten Ehegatten, da dieser durch die Grundstücksübergabe nicht nur von der Sachhaftung, sondern auch von einem allfälligen, oben dargestellten Ausgleichsanspruch gegenüber seiner Ehegattin befreit worden ist.

Gegenständlich – und damit im Unterschied zu dem Sachverhalt, der der VwGH-Entscheidung zu Grunde lag - wurden die vom Bw übernommenen betrieblichen Verbindlichkeiten aber für Betriebsmittel, nicht jedoch für den Grund und Boden oder das Betriebsgebäude verwendet. Diese Verbindlichkeiten dienten, wie sich eindeutig aus der Vorhaltsbeantwortung des steuerlichen Vertreters des Bw vom 1. April 2004 ergibt, dem laufenden Betrieb der Tischlerei und sind somit ausnahmslos der Sphäre des Vaters zuzurechnen.

Richtig ist das Vorbringen des Bw, dass die Liegenschaftshälfte einkommensteuerrechtlich als wirtschaftliches Eigentum zum notwendigen Betriebsvermögen des Vaters gehört hat. Das übergebene Grundstück wurde zur Gänze betrieblich genutzt, war in der Bilanz erfasst und als Betriebsgrundstück dem Betriebsvermögen zuzurechnen.

Für den berufsgegenständlichen Fall ist dies aber auf Grund nachfolgender Überlegungen nicht entscheidungswesentlich:

Für die Schenkungssteuerbemessung ist der zuletzt festgestellte Einheitswert maßgeblich; dieser Feststellungsbescheid ist verfahrensrechtlich als Grundlagenbescheid anzusehen und für Abgabenbescheide bindend.

Gemäß § 186 Abs. 3 BAO sind mit der Feststellung des Einheitswertes nicht nur Feststellungen über die Art des Gegenstandes zu treffen, sondern unter Beachtung des § 24 BAO auch die Feststellung, wem dieser zuzurechnen ist.

Aus dem Einheitswertakt EW-AZ A ist ersichtlich, dass der für das übergebene Geschäftsgrundstück zuletzt per 1. Jänner 1983 festgestellte Einheitswert 1,529.000,00 S betragen hat und die Liegenschaft vor ihrer Übergabe an den Bw antragsgemäß je zur Hälfte JE und IE zugerechnet gewesen ist. Diese Zurechnung war für den Schenkungssteuerbescheid genauso bindend wie die Höhe des zuletzt rechtskräftig festgestellten Einheitswertes.

Zum Argument, ohne die Liegenschaftshälfte der Mutter wäre der Betrieb real überschuldet gewesen und wäre die Betriebsübergabe nicht zu Stande gekommen, ist anzumerken, dass für Zwecke der Schenkungssteuerbemessung für die Wertermittlung von inländischem

Grundvermögen und von inländischen Betriebsgrundstücken seit 1. Jänner 2001 das Dreifache des Einheitswertes maßgebend ist (§ 19 Abs.2 ErbStG).

Die Grunderwerbsteuer ist nach § 5 GrEStG von der Gegenleistung im oben dargestellten Sinn zu bemessen. Ob der übergebene Betrieb dabei real überschuldet gewesen ist oder nicht, ist daher weder für Zwecke der Schenkungs- noch der Grunderwerbsteuer maßgeblich.

Als Schenkung im Sinne des § 3 Abs.1 ErbStG gilt jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes (Z. 1) sowie jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird (Z. 2).

Voraussetzung für die Annahme einer freigebigen Zuwendung ist in objektiver Hinsicht der Eintritt einer Bereicherung im Vermögen des Bedachten auf Kosten des Zuwendenden. In subjektiver Hinsicht ist erforderlich, dass der Zuwendende den (einseitigen) Willen hat, den Bedachten auf seine Kosten zu bereichern, das heißt, diesem unentgeltlich etwas zuzuwenden. Dieser Wille muss allerdings kein unbedingter sein; es genügt vielmehr, dass der Zuwendende eine Bereicherung des Empfängers der Zuwendung bejaht bzw. in Kauf nimmt.

Für die Beurteilung, ob ein Bereicherungswille auf Seiten des Zuwendenden vorliegt oder nicht, ist auch die Verkehrsauffassung maßgebend.

Entscheidend ist, dass eine Erhöhung des Vermögensbestandes beim Bedachten eintritt. Bei der Beurteilung, ob eine derartige Bereicherung eingetreten ist, ist auf den gemeinen Wert der Leistungen zu achten. Zu bedenken ist dabei, dass die Einheitswerte in der Regel nur einen Bruchteil des Verkehrswertes ausmachen.

Die Annahme des Bereicherungswillens ist bei Zuwendungen an einen (kraft Gesetzes erbberechtigten) Angehörigen im Besonderen gerechtfertigt, weil Familienbande Gestaltungen nahe legen, zu denen gegenüber Fremden üblicherweise kein Anlass besteht (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 11 zu § 3 ErbStG sowie die dort zitierte Judikatur).

IE hat dem Bw ihre Liegenschaftshälften übergeben, ohne aus der Sachhaftung entlassen worden zu sein, sodass der Bw diese Liegenschaftshälften ohne Erbringung einer entsprechenden Gegenleistung an IE übernommen hat. Diese Liegenschaftstransaktion wäre unter Fremden nicht durchgeführt worden und hat trotz der auf dieser Liegenschaft verbücherten Hypotheken, die – wie oben stehend ausgeführt – auch nicht der Sphäre der IE zuzurechnen waren, zu einer Bereicherung des Bw geführt. Dass diese Bereicherung sowohl seitens der IE beabsichtigt als auch – obwohl für das Vorliegen einer freigebigen Zuwendung

unmaßgeblich – dem Bw bewusst war, ergibt sich nicht zuletzt aus dem Vorlageantrag selbst, wo der Bw ausführt, dass der Betrieb ohne die Liegenschaftshälften der Mutter real überschuldet gewesen und eine Betriebsübernahme in der Form nicht zu Stande gekommen wäre, hätte nicht seine Mutter ihre Liegenschaftshälfte mit übergeben.

Der Bw bringt weiters vor, sowohl der Weiterbestand des Unternehmens als auch die Übertragung eines wesentlichen Teiles der Betriebsschulden auf den Bw sei auch im Interesse der IE gelegen gewesen, weil die finanzielle Situation von JE vor der Übergabe sicher so gewesen sei, dass IE sich zum Beistand verpflichtet gefühlt habe, weshalb sie in Erfüllung ihrer ehelichen Beistandspflicht gemäß § 90 ABGB und nicht in Schenkungsabsicht gehandelt habe.

Dem Bw ist dabei insoweit zuzustimmen, als unter der so genannten Beistandspflicht des § 90 ABGB nicht nur eine immaterielle, sondern auch eine materielle Beistandspflicht zu verstehen ist, die sich aber im Wesentlichen auf Sach- und Geldaushilfen zu beschränken hat. Eine Verpflichtung, einem Ehepartner das von ihm eingegangene Unternehmerrisiko abzunehmen oder seine Verbindlichkeiten abzustatten, kann aus § 90 ABGB nicht abgeleitet werden. (vgl. VwGH vom 26.3.2003, 98/13/0072; VwGH vom 24.6.2003, 2001/11/0328).

Eine Verpflichtung, eine Grundstücksübergabe vorzunehmen, um dem in finanzielle Bedrängnis geratenen Ehepartner behilflich zu sein und damit den Fortbestand des Unternehmens zu ermöglichen, ist von der Regelung des § 90 ABGB, die eine eheliche Beistandspflicht nur im Rahmen der Zumutbarkeit vorsieht, jedenfalls nicht umfasst.

Der Bw beruft sich sowohl in der Berufungsschrift als auch im Vorlageantrag darauf, dass die Betriebsübergabe von JE einschließlich der Übergabe der Liegenschaftshälfte von IE als einheitlicher Rechtsvorgang anzusehen sei.

Daran, dass der Erwerbsvorgang des Bw von seiner Mutter IE auf Grund obiger Überlegungen unentgeltlich erfolgte, der Erwerbsvorgang von seinem Vater JE dagegen gegen Übernahme von Betriebsschulden und somit entgeltlich, ändert auch die Argumentation des Bw, dass ein einheitlicher Gewerbebetrieb übergeben worden sei, nichts.

In einem zur Frage der Steuerfreiheit ergangenen Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof dargelegt, dass bei der Beurteilung einer Mehrzahl von Besteuerungsvorgängen auch die Frage der Steuerfreiheit für jeden einzelnen Erwerbsvorgang gesondert geprüft werden müsse (vgl. VwGH 26.1.1995, 94/16/0058).

Die in dem vom Bw angeführten Erkenntnis vom 17.2.2000 zum einheitlichen Rechtsgeschäft zitierte Literatur (beispielsweise Stoll, ÖStZ 1981, 226) geht erkennbar davon aus, dass *eine* Person mehrere Vermögensgegenstände zuwendet, wogegen sich eine einheitliche Betrachtungsweise bei einer Mehrzahl von zuwendenden Personen schon alleine wegen der unterschiedlichen Steuerklassen und des progressiven Steuertarifs (§§ 7 und 8 ErbStG) verbietet.

Die Übertragung des Liegenschaftsanteils von IE an den Bw ist auf Grund der dargelegten Überlegungen unentgeltlich erfolgt, weshalb für diesen Erwerbsvorgang zu Recht vom dreifachen halben Einheitswert der Liegenschaft Schenkungssteuer festgesetzt wurde.

2. Grunderwerbsteuer:

Eine Änderung der Grunderwerbsteuer ergab sich lediglich dadurch, dass die Werte der Teilwertbilanz zum 31. Dezember 1999 durch die Werte der Teilwertbilanz zum 31. Dezember 2000 ersetzt wurden.

Nachdem die zum Zeitpunkt des Erstbescheides ausstehende Bilanz zwischenzeitig nachgereicht worden war, ist die Ungewissheit hinsichtlich des Umfangs der Abgabepflicht, welche eine vorläufige Abgabenfestsetzung zur Folge hatte, weggefallen. Der Bescheid war daher endgültig zu erlassen.

Für die Grunderwerbsteuerbemessung betreffend die Übergabe von seinem Vater JE an den Bw sind (ausgehend von der Teilwertbilanz zum 31. Dezember 2000) folgende Werte anzusetzen:

dreifacher, halber Einheitswert	2,293.500,00 S	33,4 %
bewegliche Wirtschaftsgüter und Umlaufvermögen	4,569.165,18 S	66,6 %
Summe	6,862.665,18 S	100 %
übernommene Verbindlichkeiten	7,381.586,61 S	
davon entfallen auf die Liegenschaft	2,465.449,90 S	33,4 %
2 % Grunderwerbsteuer (in Schilling)	49.309,00 S	
2 % Grunderwerbsteuer (in Euro)	3.583,42 €	

Der Vollständigkeit halber ist darauf hinzuweisen, dass die Übergabe des Vaters an seinen Sohn (ausgehend von den Werten laut Teilwertbilanz zum 31. Dezember 1999) grundsätzlich auch der Schenkungssteuer unterliegen würde – worauf im Grunderwerbsteuerbescheid vom 2. Oktober 2001 im letzten Satz der Begründung auch hingewiesen wurde -, dieser Erwerb aber gemäß § 15 a ErbStG vorläufig steuerfrei belassen wurde.

Auf Grund der in der Teilwertbilanz zum 31. Dezember 2000 ausgewiesenen Werte liegt eine Schenkungssteuerpflicht allerdings nicht mehr vor, da die Summe des dreifachen, halben Einheitswertes sowie der beweglichen Wirtschaftsgüter und des Umlaufvermögens die übernommenen Verbindlichkeiten nicht mehr übersteigt.

Linz, 13. Dezember 2004