



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Romuald Kopf und die weiteren Mitglieder Mag. Armin Treichl, KommRat Heinz Grahammer und Mag. Michael Kühne im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn am 27.11.2003 über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Martin Winkel, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch ADir Walter Rehle, betreffend Schenkungssteuer nach in Feldkirch durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

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

AF ist die Mutter des Bw. Sie hat am 23.2.1988 ein Grundstück verkauft und einen Erlös in Höhe von 4.601.800,00 S erzielt. Aus diesem Erlös hat sie am 13.6.1988 ihren Kindern A und R jeweils ein zinsloses Darlehen in Höhe von S 500.000,00 und dem Bw ein zinsloses Darlehen in Höhe von 2.500.000,00 S gewährt.

Mit vorläufigem Bescheid vom 12.9.1996 schrieb das Finanzamt Feldkirch dem Bw Schenkungssteuer in Höhe von 51.250,00 S vor.

Mit Eingabe vom 31.10.1996 erhob der Bw gegen den vorläufigen Bescheid vom 12.9.1996 Berufung.

Das Finanzamt Feldkirch wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 5.3.1997 als unbegründet ab.

Am 1.7.1997 verzichtete die Geschenkgeberin auf die Rückzahlung des Darlehens.

Mit endgültigem Bescheid vom 25.8.1997 schrieb das Finanzamt dem Bw unter Einbeziehung der Vorschenkungen insgesamt Schenkungssteuer in Höhe von 333.675,00 S vor.

In der Berufung vom 24.9.1997 brachte der Bw im Wesentlichen vor, dass für die Zuteilung des Darlehens seine kritische finanzielle Situation ausschlaggebend gewesen sei. Nur mit Hilfe eines zinslosen Darlehens habe er sich finanziell retten und so den weiteren Unterhalt für sich und seine beiden Kinder bestreiten können. Da bis vor kurzem ungewiss gewesen sei, ob er die Firma wieder positiv gestalten könne, sei die Form eines Darlehens gewählt worden, um bei eventuellem Konkurs noch eine Quote und ein Mitspracherecht zu erhalten. Als Beweis für die finanzielle Situation lege er die Bilanz zum 31.12.1989 vor. Aus dieser Bilanz sei ersichtlich, dass eine Überschuldung in Höhe von mehr als 3,7 Mio S vorliege. Gewinn sei 1989 nur deshalb erzielt worden, weil einer Liegenschaft in Lustenau, die wegen Reduzierung der betrieblichen Tätigkeit auszuscheiden gewesen sei, zum Teilwert entnommen worden sei. Aus dem Steuerbescheid 1989 sei ersichtlich, dass der tatsächliche Verlust des Berufungsführers 1989 536.025,00 S betragen habe. Ebenfalls aus einer Beilage zur Einkommensteuererklärung sei ersichtlich, dass er 1985 einen Verlust in Höhe von 179.344,00 S 1986 einen Verlust in Höhe von 628.290,00 S 1987 einen Verlust in Höhe von 972.701,00 S und 1988 einen Verlust in Höhe von 108.558,00 S hinnehmen habe müssen. In dieser Situation habe für seine Mutter die sittliche und rechtliche Verpflichtung bestanden, seine Existenz zu retten. Eine solche Rettung sei erfolgt. Sie wäre aber nicht möglich gewesen, wenn die Geschenkgeberin kein zinsfreies Darlehen gewährt hätte. Zu dieser Vorgangsweise sei die Geschenkgeberin nicht nur sittlich, sondern auch rechtlich verpflichtet gewesen, da der einmal erloschene Unterhaltsanspruch wieder auflebe, wenn sich das Kind nicht mehr selbst erhalten könne. Eine rechtliche oder sittliche Verpflichtung würden eine Schenkung ausschließen. Er beantrage deshalb bei der Ermittlung der Schenkungssteuerbemessungsgrundlage nur (den Verzicht auf) das Darlehen von 2.500.000,00 S zu berücksichtigen.

Mit Vorhalt vom 14.10.1997 teilte das Finanzamt dem Bw mit, dass die mit der Berufung vorgelegte Bilanz 1989 nicht als Nachweis einer sittlichen Verpflichtung, geschweige denn einer gesetzlichen Verpflichtung zu einer Unterhalts- oder Darlehensgewährung angesehen werden könne. Bereits aus der Bilanz 1989 sei ersichtlich, dass die bilanzielle Überschuldung in Höhe von 3,7 Mio S trotz der Verluste in den Vorjahren ausschließlich auf Entnahmen in Höhe von 3,8 Mio S zurückzuführen seien. Wenn dem 1989 ausgewiesenen Gewinn der Entnahmegewinn gegenübergestellt und daraus ein tatsächlicher Verlust abgeleitet werde, so sei dem entgegenzuhalten, dass in gleicher Weise in den Vorjahren die angeführten Verluste durch Abschreibungen, die sich nicht in einer Wertminderung widerspiegeln und daher zum Entnahmegewinn geführt hätten, erhöht hätten. In den Folgejahren seien laufend Gewinne erwirtschaftet worden. Weiters hätten laufend Einlagen aus der Vermietung "S" vorgenommen werden können. 1993 sei ein Gewinn in Höhe von 978.244,00 S plus Rücklagenbildung in Höhe von 115.600,00 S ausgewiesen. Durch die Gewinne und die Einlage einer Versicherungsvergütung sei die buchmäßige Überschuldung bereits von 3,7 Mio S auf 585.000,00 S reduziert worden. 1994 und 1995 seien weitere Gewinne ausgewiesen. Daneben verfüge auch die Gattin über ein Einkommen aus der Beschäftigung in der Firma, aus Vermietung und teilweise aus Kapitalvermögen. An Vermögenswerten bestehe neben der Firma der Grundbesitz, der in Summe bereits einen Einheitswert in Höhe von 1.319.000,00 S und entsprechend einen vielfachen Verkehrswert habe. Ziehe man das gleiche Verhältnis wie beim ausgewiesenen Wert der Grundstücksentnahme 1989 (3,6 Millionen zu EW 468.000,00 = Faktor 7,7) heran, so ergebe sich ein Wert des Grundvermögens von rund 10 Mio S. 1995 und 1996 seien von der Gattin zudem Herstellungsaufwendungen in Höhe von 1.070.000,00 S im Jahr 1995 und 1.257.000,00 S im Jahr 1996 aktiviert worden. Da im Rahmen der Vermietung kein Zinsaufwand geltend gemacht wurde, seien diese Werte offensichtlich vollkommen schuldenfrei. Angesichts der dargestellten Gesamtsituation der Einkommens- und Vermögensverhältnisse der Familie des Berufungsführers könne nicht gefunden werden, dass eine sittliche oder gar gesetzliche Verpflichtung der Mutter des Berufungsführers bestanden habe, zum Unterhalt in welcher Form auch immer beizutragen. Der Berufungsführer werde ersucht, sich bis zum 13.11.1997 hiezu zu äußern.

Die Berufung wurde vom Finanzamt Feldkirch mittels Berufungsvorentscheidung vom 26.11.1997 mit der Begründung abgewiesen, eine gesetzliche oder sittliche Verpflichtung der Darlehensgeberin, zum Unterhalt in welcher Form auch immer beizutragen, habe nicht bestanden.

In der Eingabe vom 25.11.1997 brachte der Berufungsführer ergänzend vor, dass die Unterlagen für Zeiträume vor 1988 nach Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist vernichtet worden seien. AF habe ihr Darlehen am 13.6.1988 hingegeben. Maßgebend für die Darlehensgewährung sei die finanzielle Situation der Firma zu Beginn des Jahres 1988, wie sie sich auf Grund des vorläufigen Abschlusses 1987 dargestellt habe. Der Verlust des Jahres 1987 habe aus der normalen Geschäftstätigkeit 1.639.000,00 S betragen. Durch außerordentliche Erträge und Aufwendungen, die soweit erinnerlich aus dem Kauf und Verkauf einer Liegenschaft in Rankweil entstanden seien, habe sich für das Unternehmen ein Jahresverlust in Höhe von 897.000,00 S ergeben. 1988 habe sich zudem noch der Umsatz um 30% gegenüber 1987 vermindert. Die kurzfristigen Verbindlichkeiten hätten am 31.12.1987 7.459.000,00 S betragen, das gesamte Umlaufvermögen dagegen nur 4.995.000,00 S. Bei Vorliegen dieser Verhältnisse liege Handlungsbedarf vor. Hätte damals das Unternehmensreorganisationsgesetz bereits gegolten, hätte der Berufungsführer einen Reorganisationsplan dem Gericht vorlegen müssen, da kein buchmäßiges Eigenkapital mehr vorhanden gewesen sei und die mögliche Schuldentilgungsdauer aus Gewinn und Abschreibungen mathematisch unendlich gewesen sei und daher auch die Grenze von 15 Jahren überschritten hätte. Die Ehegattin habe 1988 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 153.702,00 S und Einkünfte aus Vermietung in Höhe von 10.648,00 S versteuert. Ihre Mieteinnahmen beim Objekt "S" hätten damals brutto lediglich 18.000,00 S betragen. Exekutionen gegen die Firma hätten damals nicht stattgefunden und auch Kreditanträge seien nicht abgelehnt worden, weil sie bei der negativen Ertragslage auch nicht gestellt worden seien. Solche Indizien wie Exekutionsführungen wären aber höchstens ein Beweis dafür, dass die finanziellen Probleme unter den Tisch gekehrt worden wären und nicht rechtzeitig nach einer Sanierung gesucht worden wäre. Auch der Betriebsprüfungsbericht weise Verluste für 1985 mit 179.344,00 S für 1986 von 627.504,00 S und 1987 von 972.700,00 S aus. In dieser Situation habe sehr wohl die Verpflichtung der Geschenkgeberin bestanden, dem Berufungsführer die Existenz zu retten, zumal sie durch einen Grundstücksverkauf über Millionen verfügt habe. AF habe damals bewusst keine Schenkung vorgenommen, um bei einem eventuellen Konkurs als Gläubigerin mitsprechen zu können. Die Hingabe als zinsfreies Darlehen sei zwangsläufig gewesen, da der Bw in dieser Situation mit der Zinsenbelastung keine Überlebenschance gehabt hätte. Bei diesem Sachverhalt sei der Schluss gerechtfertigt, dass sich der Bw zu Beginn des Jahres 1988 in einer derart kritischen finanziellen Situation befunden habe, dass er sich selbst nicht mehr erhalten habe können und daher der Unterhaltsanspruch gegenüber der AF auch rechtlich durchsetzbar gewesen wäre. Die weitere Entwicklung dürfe nicht überbewertet werden. Sie sei in erster Linie darauf zurückzuführen,

dass dem Bw 2,5 Mio S zinslos zur Verfügung gestanden seien. Hätte er für dieses Geld bankmäßig Zinsen zahlen müssen, dann wäre seine Situation nach wie vor kritisch. Das Ergebnis 1989 könne zu Fehlinterpretationen führen. Die gesetzlich aufgezwungene Überführung der ehemaligen Betriebsstätte "S" in das Privatvermögen habe zu einem buchmäßigen Gewinn geführt. Allein die Entnahme des Grund und Bodens habe zu einem Gewinn in Höhe von 1.151.280,00 S geführt. Diesem Gewinn aus dem Grund und Boden stünden auch keine Abschreibungen in den Vorjahren gegenüber. Es seien daher 1989 und in den Vorjahren tatsächliche Verluste vorhanden. Aus der Zusammensetzung der Abschreibungen lasse sich beweisen, dass diese überwiegend auch zu einer Wertminderung geführt hätten. Die Investitionen des Bw und seiner Gattin in das Objekt in Lustenau "S" seien aus Versicherungsvergütungen geleistet worden, die der Bw und seine Gattin erhalten hätten, nachdem ihre Vermietungsobjekte völlig abgebrannt seien. Sicher sei der Wert des Grundbesitzes wesentlich höher als in der Bilanz ausgewiesen. Das Haus in Dornbirn, Kneippstraße bestehe aus dem Betriebsgebäude und der Wohnung der Familie des Bw. Der tatsächliche Wert liege erfahrungsgemäß erheblich über dem Einheitswert, aber mit Bestimmtheit nicht in der im Vorhalt genannten Höhe. Das Auseinanderklaffen zwischen Einheitswert und Entnahmewert bei der Liegenschaft Lustenau "S" sei in erster Linie darauf zurückzuführen, dass die weit außerhalb Lustenaus gelegene Liegenschaft einen sehr geringen Einheitswert gehabt habe und andererseits der Bw durch eine Totalrenovierung der Liegenschaft unter persönlich großem Einsatz Werte geschaffen habe, die nicht im Einheitswert zum Ausdruck gekommen seien. Mit Fax vom 2.5.2002 hat die Finanzlandesdirektion dem steuerlichen Vertreter des Bw vorgehalten, dass aus der Bilanz des HF zum 31.12.1989 hervorgehe, dass das negative Eigenkapital ausschließlich durch Privatentnahmen in Höhe von ca. 3,9 Mio S entstanden sei. Aus dieser Bilanz gehe weiters hervor, dass die kurzfristigen Verbindlichkeiten lediglich ca. 2,2 Mio S betragen hätten. Das Vorbringen, dass die kurzfristigen Verbindlichkeiten zum 31.12.1988 ca. 7,5 Mio S betragen haben, sei daher unglaublich, zumal in diesen Verbindlichkeiten auch das Darlehen von AF in Höhe von 2,5 Mio S enthalten sei, obwohl dieses zweifellos langfristig eingeräumt worden sei. Weiters habe der Bw über Grundstücke im Privatvermögen mit einem Einheitswert in Höhe von ca. 1,3 Mio S und einem entsprechend vielfachen Verkehrswert verfügt. In Anbetracht des hohen Wertes des Grundvermögens sei das Vorbringen, dass Kreditanträge auf Grund der schlechten Ertragslage abgelehnt worden wären, und deshalb keine gestellt worden seien, nicht glaubhaft. Laufende Exekutionen seien ein sicheres Anzeichen dafür, dass sich der Schuldner in Zahlungsschwierigkeiten befinde. Das Vorbringen, dass Exekutionsanträge wegen offenkundiger Erfolglosigkeit nicht gestellt worden wären, sei in

Anbetracht der Tatsache, dass in der Saldenaufstellung zum 31.12.1988 Aktiva in Höhe von ca. 7,2 Mio S vorhanden gewesen seien und dem gegenüber kurzfristige Verbindlichkeiten in Höhe von höchstens 5,0 Mio S (7,5 Mio S minus Darlehen der Geschenkgeberin) vorhanden gewesen seien, unglaublich. Nach Ansicht der Finanzlandesdirektion habe daher weder eine rechtliche noch eine sittliche Verpflichtung für die Geschenkgeberin bestanden, dem Berufungsführer ein zinsloses Darlehen einzuräumen, zumal bei einem allfälligen Konkurs des Berufungsführers die Gefahr bestanden hätte, dass die Geschenkgeberin auch noch einen Teil des Darlehensbetrages verliere und da der Berufungsführer seine eigenen Ressourcen nicht annähernd ausgeschöpft habe, was insbesondere durch die Privatentnahmen in Höhe von ca. 3,9 Mio S im Jahr 1989 zum Ausdruck komme.

Im Schreiben vom 22.5.2002 brachte der Berufungsführer im Wesentlichen vor, dass das negative Eigenkapital durch die Entnahme einer Liegenschaft in Lustenau entstanden sei. Diese Liegenschaft sei wegen der Reduktion der betrieblichen Tätigkeit zu entnehmen gewesen. Zum anderen habe das Unternehmen des Berufungsführers aus der operativen Tätigkeit keinerlei Gewinne abgeworfen, weshalb das Eigenkapital auch ohne Entnahme der Liegenschaft negativ geworden wäre. Wenn der Umstand, relativ geringer Verbindlichkeiten im kurzfristigen Bereich im Ausmaß von "lediglich" ca. 2,2 Mio S erwähnt werde, so müsse das Wort lediglich wohl betont werden. Bei einem derart schlechten Betriebsergebnis, wie es beim Unternehmen des Berufungsführers vorliege, könne nicht mehr von lediglich im Sinne von relativ wenig gesprochen werden. Die Schuldentilgungsdauer betrage hier wohl unerträgliche lange Jahre. Hinsichtlich der Grundstücke im Privatvermögen sei die Widmung und damit verbunden der mögliche Verkehrswert bis dato nicht ausreichend erhoben worden. Zudem sei der Grundstücksmarkt nicht in der Form beweglich, dass von heute auf morgen aus dem Verkauf von Liegenschaften Geld lukriert werden könne. Wenn nur laufende Exekutionen als Indikator für die Zahlungsschwierigkeiten eines Schuldners akzeptiert würden, so werde dem entgegengehalten, dass auch das Überschreiten von vereinbarten Zahlungszielen und das Anhäufen von kurzfristigen Verbindlichkeiten darauf schließen lasse, dass Zahlungsschwierigkeiten massiver Natur vorlägen. Hiezu könne der Berufungsführer in einer Einvernahme zur Erhellung der Situation beitragen. Auch Vertreter der Banken könnten nach Zustimmung des Berufungsführers zu diesem Sachverhalt einvernommen werden. Er beantrage daher, den Berufungsführer zu einer mündlichen Einvernahme zu laden. Die Bewertung der Aktiva erfolge nicht unter dem Gesichtspunkt der Zerschlagung des Betriebes. Bei einem betrieblichen Aus könne erfahrungsgemäß nur ein Bruchteil des Wertes erzielt werden, der durch die Buchwerte repräsentiert werde. Die in der Berufung erwähnte und als

maßgebend dargestellte sittliche und vor allem rechtliche Verpflichtung der Eltern zur Unterhaltsleistung gegenüber den Kindern sei aus den geschilderten bzw. vom Berufungsführer noch näher zu erläuternden Gründen zweifelsohne gegeben.

Mit Schriftsatz vom 31.1.2003 beantragte der Berufungsführer die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung, und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

Mit Vorhalt vom 19. Februar 2003 forderte der UFS den Bw auf, seine eigenen Einkommens-, Vermögens- und Lebensverhältnisse sowie die seiner Gattin und Mutter in den Jahren 1988 bis 1997 darzulegen. Ferner wurde der Bw ersucht, seine berufliche Qualifikation sowie seine Chancen auf anderen Arbeitsplatz zu schildern, da die Unterhaltsverpflichtung der Eltern für ein verheiratetes Kind gegenüber der Ehegattenunterhaltspflicht nur subsidiär sei.

Mit E-Mail vom 11. April 2003 ersuchte der Bw die Frist für die Beantwortung des Vorhalts vom 19. Februar 2003 bis zum 30. Juni 2003 zu erstrecken.

In der mündlichen Berufungsverhandlung brachte der steuerliche Vertreter des Berufungsführers im Wesentlichen vor, der Bw habe in den Jahren 1985 bis 1989 starke Verluste erzielt. Die Verbindlichkeiten seien im Jahr 2001 bis auf 7,85 Mio S angestiegen. Das Grundstück "S" sei vermietet worden. Der Teil des Grundstückes, auf dem sich der Gaststättenkomplex befunden habe, sei an die Gattin übertragen worden. Der Bw habe das Unternehmen vom Vater übernommen. Um den Betrieb zu erhalten und die Schande des Konkurses abzuwenden, habe sich die Mutter des Berufungsführers dazu entschlossen, dem Berufungsführer das gegenständliche zinslose Darlehen zu gewähren. Im Begleitschreiben zur Vermögensteuererklärung sei kein Motiv für die Schenkung angegeben worden. Die Einkünfte der damaligen Ehegattin des Berufungsführers gebe er unter Berufung auf die Verschwiegenheitspflicht und das mittlerweile zwischen ihr und dem Berufungsführer vollkommen vergiftete Klima nicht bekannt. Die damalige Ehegattin des Berufungsführers habe in dessen Betrieb als Angestellte mitgearbeitet. Sie habe die Buchhaltung vorbereitet. Die Mutter des Berufungsführers habe keine eigenen Einkünfte erzielt. Der Berufungsführer sei ausgebildeter Landmaschinenmechaniker. Er habe nicht versucht einen anderen Arbeitsplatz zu erlangen, da er und seine Mutter den Betrieb erhalten wollten. Zudem wäre es für den Berufungsführer, Jahrgang 1946, bereits 1988 auf Grund seines Alters schwierig gewesen, einen anderen Arbeitsplatz zu erlangen. In den Jahren nach 1988 habe der Berufungsführer ein Studium an der Hochschule für angewandte Kunst betrieben, das er 1997 als Magister abgeschlossen habe. Dieses Studium habe er vor allem aus persönlichen Motiven betrieben, da es sehr schwierig sei, einen künstlerischen Durchbruch zu erzielen. Seine Mutter

habe ihm dieses Studium finanziert, da sie dazu rechtlich verpflichtet gewesen sei. Der Berufungsführer seinerseits sei für zwei Kinder unterhaltspflichtig gewesen.

Der Vertreter des Finanzamtes brachte in der Verhandlung im Wesentlichen vor, dass der Bw bereits vor seiner Scheidung aufgefordert worden sei, seine finanzielle Situation darzustellen, dass er dies aber unterlassen habe. Die Überschuldung des Betriebes sei ausschließlich durch eine Grundstücksentnahme im Jahr 1988 erfolgt. Der Berufungsführer habe über privates Grundvermögen mit einem Einheitswert in Höhe von 1,3 Millionen S verfügt, was nach den Erfahrungen des Finanzamtes einem Verkehrswert von ca. 10 Mio S entspreche. Der Berufungsführer habe nicht versucht Kredite von anderer Seite zu erhalten. Es seien keine Exekutionen geführt worden. Die Aussichten seien mit den damaligen Schulden nicht allzu rosig gewesen. Allerdings habe keine Verpflichtung der Mutter bestanden, dem Berufungsführer das Unternehmerrisiko abzunehmen. Die Gewinne in den Jahren ab 1989 zeigten, dass der Berufungsführer die Selbsterhaltungsfähigkeit nicht verloren habe. Die 5,5% Zinsen seien in den Gewinnen ab 1989 gedeckt. Zudem sei der Berufungsführer noch in der Lage gewesen eine zweite Ausbildung anzustreben, die nicht unbedingt seine finanzielle Lage verbessert habe. Es sei daher nicht hervorgekommen, dass der Berufungsführer die Selbsterhaltungsfähigkeit verloren habe. Zudem habe auch seine Ehegattin über Vermögen verfügt. Die Ehegattin des Berufungsführers sei daher in der Lage gewesen dem Berufungsführer einen Unterhalt zu gewähren. Da die Unterhaltspflicht der Eltern gegenüber dem Ehegattenunterhalt nur subsidiär sei, sei die Mutter des Berufungsführers nicht verpflichtet gewesen, dem Berufungsführer ein zinsloses Darlehen zu gewähren. Sie habe daher die Bereicherung in Kauf genommen.

Der steuerliche Vertreter des Berufungsführers entgegnete im Wesentlichen, dass es zwar richtig sei, dass die sich im Privatvermögen des Berufungsführers befindlichen Liegenschaften einen Verkehrswert in Höhe von ca. 10 Mio S darstellen, allerdings sei die wertvollste dieser Liegenschaften mit einem Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten der Eltern des Berufungsführers belastet. Ziel der Rettung vor der Insolvenz sei der Berufungsführer gewesen und nicht sein Unternehmen. Die Selbsterhaltungsfähigkeit knüpfe nicht an die Ausbildung. Im Schenkungsvertrag vom 12.3.1981 hätten ihm seine Eltern sein Privatvermögen übertragen. Das Unternehmen habe er ebenfalls von seinen Eltern erhalten. Allerdings sei es dem steuerlichen Vertreter nicht bekannt ob das Unternehmen entgeltlich oder unentgeltlich übertragen wurde. Der Berufungsführer bewohnte bereits 1988 ein Haus, das in seinem Eigentum stand. Ob auf diesem Haus Kreditraten lasteten, sei dem steuerlichen Vertreter nicht bekannt.

Im Schlusswort verwies der steuerliche Vertreter des Berufungsführers auf seine obigen Ausführungen verwiesen. Die Selbsterhaltungsfähigkeit des Berufungsführers sei nicht gegeben gewesen, da er nicht in der Lage gewesen sei, die Verluste abzufedern. Es habe daher sowohl eine sittliche als auch eine rechtliche Verpflichtung der Mutter des Berufungsführers bestanden, ihm ein zinsloses Darlehen zu gewähren. Nach kurzer Unterbrechung, in der dem Vertreter Gelegenheit geboten wurde, seinen Klienten telefonisch zu kontaktieren, teilte der Vertreter mit, er erachte eine Anhörung seines Klienten nicht für erforderlich. Zuvor hatte er eine (Lücken aufweisende) Tabelle mit den Einkommens- und Vermögensverhältnissen des Bw erläutert und dem Senat vorgelegt. Weiters unterbreitete er eine Reihe von Rechtssätzen des OGH, auf die sich sein Rechtsstandpunkt betreffend das Wiederaufleben der mütterlichen Unterhaltspflicht stützt.

Der Senat hat erwogen:

Im vorliegenden Fall steht außer Streit, dass der Verzicht auf die Rückzahlung des zinslosen Darlehens eine Schenkung im Sinne des § 3 ErbStG darstellt. Strittig ist lediglich ob die fiktiven Zinsen für die Gewährung des zinslosen Darlehens der Schenkungssteuer unterliegen.

Gemäß § 3 Abs 1 Z 1 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechts und nach § 3 Abs 1 Z 2 ErbStG jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird (VwGH vom 9.11.2000, ZI 99/16/0482).

Bei der Hingabe eines zinsfreien Darlehens handelt es sich grundsätzlich um eine freigebige Zuwendung, weil jedes Bankinstitut eine entsprechende Verzinsung verlangt und auch der Darlehensnehmer mit der Zahlung von Zinsen rechnet (VwGH vom 31.3.1999, ZI 98/16/0358).

Gegenstand der Schenkung bzw. freigebigen Zuwendung ist nicht ein konkreter Ertrag, der dem Zuwendenden entgeht, sondern die den Verzicht auf die eigene Nutzungsmöglichkeit seitens des Zuwendenden korrespondierende Gewährung der Nutzungsmöglichkeit durch den Zuwendungsempfänger. Da es sich um die Nutzung einer Geldsumme handelt, ist - sofern kein anderer Wert feststeht - der einjährige Betrag ihrer Nutzung gemäß § 17 Abs. 1 BewG mit 5,5vH anzunehmen (BFH vom 12.7.1979, ZI II R 26/78).

Auf Grund der Rechtsprechung des VwGH zur Gesellschaftsteuerpflicht unverzinslicher Gesellschafterdarlehen (VwGH vom 18.12.1995, ZI 95/16/0195) ist der ersparte Zinsaufwand jahresweise im Nachhinein zu berechnen und der Wert der Leistung innerhalb eines Monats nach Ablauf des Kalenderjahres dem Finanzamt zur Steuerbemessung anzuzeigen. Einer

analogen Anwendung dieser für den Gesellschaftssteuerbereich gepflogenen Besteuerungsmodalitäten im Schenkungssteuerbereich stehen, da die Fälle gleich gelagert sind, keine Bedenken entgegen.

In subjektiver Hinsicht ist es erforderlich, dass die Zuwendenden den (einseitigen) Willen haben, den Bedachten auf ihre Kosten zu bereichern, das heißt, diesem unentgeltlich etwas zuzuwenden. Für das Vorliegen des Bereicherungswillens ist die Verkehrsauffassung maßgebend. Bei dem Zuwendenden muss somit der Wille zu bereichern, vorhanden sein. Dieser Wille muss allerdings kein unbedingter sein, es genügt, dass der Zuwendende eine Bereicherung des Empfängers bejaht bzw. in Kauf nimmt, dass sich eine solche Bereicherung im Zuge der Abwicklung des Geschäftes ergibt. Dabei kann der Bereicherungswille von der Abgabenbehörde aus dem Sachverhalt erschlossen werden. Die Annahme des Bereicherungswillens ist bei Zuwendungen an einen Angehörigen im Besonderen gerechtfertigt, weil Familienbande Gestaltungen nahe legen, zu denen gegenüber Fremden üblicherweise kein Anlass besteht (VwGH vom 31.3.1999, ZI 98/16/0358).

Im Berufungsfall ist durch den Verzicht auf die im Wirtschaftsverkehr für Darlehen üblicherweise zu zahlenden Zinsen eine Bereicherung im Vermögen des Berufungsführers auf Kosten der Darlehensgeberin eingetreten. Da der Berufungsführer weder in der Berufung noch im Vorlageantrag gegen die Berufungsvorentscheidung – die als Vorhalt gilt – eingewendet hat, dass ein anderer Zinssatz als 5,5% p.a. anzuwenden ist, ist gemäß § 17 Abs 1 BewG ein Zinssatz von 5,5% anzuwenden. Die vom Berufungsführer im Zeitraum von Juli 1988 bis Juni 1997 eingesparten Zinsen für das erhaltene Darlehen betragen demnach 1.237.500,00 S.

Unentgeltlichkeit liegt dann nicht vor, wenn eine Leistung aus einer moralischen, sittlichen oder Anstandspflicht zugesagt wird, weil in allen diesen Fällen die Schenkungsabsicht fehlt. Dabei besteht hinsichtlich des erforderlichen Vorliegens der Bereicherungsabsicht kein Unterschied zwischen den Tatbeständen des § 3 Abs. 1 Z 1 und 2 ErbStG. Eine Schenkung in Entsprechung einer sittlichen Verpflichtung ist nur dann anzunehmen, wenn hiezu eine besondere, aus den konkreten Geboten der Sittlichkeit wurzelnde Verpflichtung des Schenkers bestand. Ob eine solche moralische, sittliche oder Anstandspflicht besteht, ist nach den Umständen des Einzelfalls, so nach dem Herkommen, der Verkehrsanschauung im gesellschaftlichen Kreise der Verfügenden, nach den persönlichen Beziehungen zwischen Schenker und Beschenktem, ihrem Vermögen und ihrer Lebensstellung zu beurteilen (Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer § 3 Tz 11b).

Sittliche Gründe liegen vor, wenn die vom Steuerpflichtigen erbrachten Leistungen nach dem Urteil billig und gerecht denkender Menschen durch die Sittenordnung geboten sind. Dass das Handeln des Steuerpflichtigen menschlich verständlich, wünschenswert oder lobenswert erscheinen mag, reicht nicht hin, um eine sittliche Verpflichtung anzunehmen (VwGH 17.12.1998, 97/15/0055; Hofstätter/Reichel, § 34 Abs 3 EStG 1988 Tz 5). Entscheidend ist nicht das persönliche Pflichtgefühl des Steuerpflichtigen, sondern der objektive Pflichtbegriff nach den herrschenden sittlichen Anschauungen. Es reicht nicht aus, dass das Handeln des Steuerpflichtigen menschlich verständlich ist, es muss vielmehr durch die Sittenordnung geboten sein (VwGH 18.10.1995, 92/13/0145, und 28.2.1995, 95/14/0016). Eine über die rechtliche Verpflichtung hinausgehende sittliche Verpflichtung betreffend die Leistung von Unterhalt ist grundsätzlich nicht anzuerkennen, da gerade auf dem Gebiet der Unterhaltsregelungen die gesetzlichen Vorschriften weitgehend von sittlichen Wertvorstellungen geprägt sind. Eine besondere, über die rechtliche Unterhaltspflicht hinausgehende sittliche Verpflichtung zur Übernahme von Unterhaltsleistungen kommt daher nur in ganz besonders gelagerten Ausnahmefällen in Betracht (Hinweis E 19.11.1979, 1378, 1431/78; E 20.4.1982, 81/14/0124). Was die Sittenordnung gebietet, richtet sich nach dem Urteil der billig und gerecht denkenden Mitbürger, in welchem also das Rechtsgefühl der Gemeinschaft zum Ausdruck kommt (VwGH 13.5.1992, 87/13/0083, und 23.4.1985, 84/14/0158). Nach dem Rechtsgefühl der Gemeinschaft besteht beispielsweise keine sittliche Verpflichtung, eine neuerliche Verurteilung des eigenen Kindes wegen fahrlässiger oder betrügerischer Krida durch eine finanzielle Unterstützung hintanzuhalten (VwGH 12.6.1991, 89/13/0077, und 23.4.1985, 84/14/0158; E 20.9.1988, 86/14/0015). Eine solche besteht auch nicht für die Übernahme der Kosten einer Verteidigung von straffällig gewordenen Kindern und/oder der Kosten für Resozialisierung und Verbesserung von Haftbedingungen. Eine derartige Hilfestellung ist zwar vom moralischen Standpunkt achtenswert, es besteht aber nach dem Rechtsgefühl der Gemeinschaft keine sittliche Verpflichtung dazu. Bezogen auf den konkreten Fall ist insbesondere zu beachten: Aufwendungen zur Vermeidung einer wirklichen oder vermeintlichen Nachrede in der Öffentlichkeit sind nicht zwangsläufig erwachsen (VwGH 14.2.1984, 83/14/0256, 17.1.1984, 83/14/0244, und 27.10.1980, 2953/78). Nach dem Urteil billig und gerecht denkender Menschen ist grundsätzlich niemand verpflichtet, einem Angehörigen das von diesem eingegangene Unternehmerrisiko, zu dem auch die Insolvenzgefahr gehört, abzunehmen. In gleicher Weise besteht keine sittliche Verpflichtung zur unmittelbaren Hingabe von Geldmitteln zur Abwendung einer solchen Konkursgefahr (VwGH vom 16.12.1999 ZI 97/15/0126). Eine diesbezüglich bestehende rechtliche

Verpflichtung kann weder aus der Unterhaltspflicht nach § 140 ABGB noch aus § 137 ABGB abgeleitet werden.

Gemäß § 140 Abs 1 ABGB haben die Eltern zur Deckung der ihren Lebensverhältnissen angemessenen Bedürfnisse des Kindes unter Berücksichtigung seiner Anlagen, Fähigkeiten, Neigungen und Entwicklungsmöglichkeiten nach ihren Kräften anteilig beizutragen.

Gemäß § 140 Abs 3 ABGB mindert sich der Anspruch auf Unterhalt insoweit, als das Kind eigene Einkünfte hat oder unter Berücksichtigung seiner Lebensverhältnisse selbsterhaltungsfähig ist.

Die Unterhaltspflicht eines Elternteils endet somit grundsätzlich mit der Selbsterhaltungsfähigkeit des Kindes. Diese Selbsterhaltungsfähigkeit orientiert sich zumindest bei durchschnittlichen Lebensverhältnissen der Eltern am Richtsatz für die Ausgleichszulage. Selbsterhaltungsfähigkeit liegt vor, wenn das Kind die zur Deckung seines Unterhalts erforderlichen Mittel selbst erwirbt oder zu erwerben imstande ist, also in der Lage ist, seine gesamten Lebensbedürfnisse angemessen aus eigenem Einkommen zu decken.

Der UFS teilt die Auffassung des Finanzamtes, dass der Berufungsführer vor dem Jahr 1988 die Selbsterhaltungsfähigkeit erlangt und nicht wieder verloren hat. Diese Überzeugung basiert auf dessen abgeschlossener Ausbildung zum Mechanikermeister, der jahrelang ausgeübten Berufstätigkeit, seinem Gesundheitszustand, dem keineswegs fortgeschrittenen Alter (42 Jahre) und nicht zuletzt auf dem beträchtlichen, im wesentlichen von den Eltern übernommenen Vermögen. Aus dem Vorbringen in der mündlichen Verhandlung, der Berufungsführer sei auf Grund seines Alters nur schwer vermittelbar gewesen sei, ist für das Berufsbegehren nichts zu gewinnen, da nur unverschuldete, durch Meldung beim Arbeitsamt dokumentierte absolute (auch Hilfsarbeit umfassende) Arbeitslosigkeit die Selbsterhaltungsfähigkeit nicht eintreten lässt. Dies wäre aber Voraussetzung gewesen, hätte der Berufungswerber den behaupteten Unterhaltsanspruch gerichtlich durchsetzen wollen. Bereits aus diesem Grund vermag der Senat das Berufungsvorbringen betreffend das Vorliegen einer rechtlichen bzw. sittlichen Verpflichtung zur Darlehenshingabe nicht zu teilen. Angesichts der oben dargestellten Rechtslage ist es auch nicht erforderlich, die zwischen den Parteien strittige Frage zu klären, ob der Bw tatsächlich insolvenzbedroht war, wenngleich an dieser Stelle doch festgehalten sei, dass die Argumente des Finanzamtes in dieser Streitfrage (Fehlen von Exekutionen, vorhandenes Vermögen, das zum Teil an die Gattin übertragen wurde, bestehende Möglichkeit zur Fremdfinanzierung) gegenüber jenen des Bw die gewichtigeren sind.

Hinzu kommt, dass nach der ständigen Rechtsprechung des OGH die Unterhaltsverpflichtung der Eltern für ein verheiratetes Kind gegenüber der Ehegattenunterhaltspflicht nur subsidiär ist. Die Unterhaltspflicht der Eltern kommt daher nur insoweit zum Tragen, als der in erster Linie unterhaltspflichtige Ehepartner nicht in der Lage ist, seiner Unterhaltsverpflichtung nachzukommen.

Aus der Wendung des § 140 Abs. 1 ABGB “nach ihren Kräften” hat die Rechtsprechung und die Lehre die Anspannungstheorie entwickelt. Diese ermöglicht es, bei der Bemessung nicht vom tatsächlich erzielten, sondern vom erzielbaren Einkommen auszugehen. Maßstab für diese Fiktion ist der des durchschnittlichen rechtstreuen Elternteils, allerdings gleicher Lebensverhältnisse, Fähigkeiten und Umstände wie der des (“anzuspannenden”)

Unterhaltsschuldners. Man stellt auf eine den Fähigkeiten und der beruflichen Qualifikation entsprechende Erwerbstätigkeit ab. Auch hinsichtlich möglicher Erträge des Vermögens des Schuldners gilt der Anspannungsgrundsatz mit der aus § 230 Abs 1 ABGB abzuleitenden Maßgabe, dass Vermögen in erster Linie sicher, in zweiter Linie möglichst fruchtbringend anzulegen ist. Die Anspannungstheorie wirkt nicht nur gegenüber dem Schuldner, sondern auch gegenüber dem als Gläubiger auftretenden Kind in der Frage seiner Selbsterhaltungsfähigkeit.

Damit ergibt sich ein weiterer Grund, weshalb eine Verpflichtung der Mutter zur Darlehenshingabe zu verneinen ist. Da der Bw im Zeitpunkt der Schenkung verheiratet war und seine Ehegattin nach seinen Angaben in der Ergänzung zur Berufung im Jahr 1988 (nicht nur über Vermögen, sondern auch) über Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 153.702,00 S sowie Vermietungseinkünfte in Höhe von 10.608,00 S verfügt hat; ist die (hypothetisch angenommene) Unterhaltsverpflichtung der Mutter durch die eheliche Unterhaltsverpflichtung auch wieder verdrängt worden, zumal die Einkünfte der Ehegattin den Richtsatz für die Ausgleichzulage erreicht haben und der Bw über ein den gemeinsamen Wohnbedürfnissen genügendes Eigenheim verfügt hat. Auch aus dem Vorbringen des Berufungsführers, dass er durch die Aufnahme eines Studiums die Selbsterhaltungsfähigkeit verloren habe, ist für den Berufungsführer nichts zu gewinnen, da der Beginn eines Studiums nach bereits erlangter Selbsterhaltungsfähigkeit einerseits nur bei besonderer Begabung und andererseits nur bei sicherer Erwartung besseren Fortkommens auf Grund dieses Studiums zum Wiederaufleben des Unterhaltsanspruches führt. Wie der steuerliche Vertreter des Berufungsführers selbst eingeräumt hat, hat der Berufungsführer dieses Studium aber vorwiegend aus persönlichem Interesse betrieben, zumal es – wie vom steuerlichen Vertreter eingeräumt – äußerst schwierig ist, den künstlerischen Durchbruch zu schaffen. Es kann daher

keine Rede davon sein, dass der Bw das Studium in sicherer Erwartung eines besseren Fortkommens aufgenommen hat. Vielmehr erhellt aus der Tatsache, dass der Berufungsführer nebenbei ein Studium begonnen hat, dass er nicht alle seine Kenntnisse und Fähigkeiten eingesetzt hat, um der Sachlage nach angemessenes Einkommen zu erzielen. Dadurch dass der Bw trotz der hohen Verluste in den Jahren 1985 bis 1988 sich um keine andere Arbeitsstelle bemüht hat und er sein Vermögen nicht anderweitig – sicherer und ertragreicher – genützt hat, hat er gegen den Anspannungsgrundsatz verstoßen und daher allein aus diesem Grund schon seine Selbsterhaltungsfähigkeit nicht eingebüßt.

Zusammengefasst bedeutet dies. Die Mutter des Bw gab diesem im Jahr 1988 ein zinsloses Darlehen. Der Bw war in diesem Zeitpunkt selbsterhaltungsfähig. Selbst wenn die Selbsterhaltungsfähigkeit verneint würde, so war der Berufungsführer nur gegenüber seiner Gattin unterhaltsberechtigter. Motiv der mütterlichen Zuwendung war es, den Fortbestand des "Familienbetriebes" zu sichern, den Sohn vor einer Insolvenz zu schützen und dadurch letztlich auch eine schlechte Nachrede zu vermeiden. Diese Motive sind menschlich verständlich und durchaus zu achten, sie bilden aber weder eine rechtliche noch nach dem Rechtsgefühl der Gemeinschaft eine sittliche Verpflichtung zur Hingabe eines zinslosen Darlehens.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, 4. Dezember 2003