

## Schenkung einer mit Fremdkapital belasteten Immobilie

Schenkung von fremdfinanzierten Immobilien könnte bei positivem Verkehrswert stets als unentgeltlich einzustufen sein

CHRISTIAN PRODINGER\*)



**Die Übertragung von Betrieben, KG-Anteilen und einzelnen Immobilien kann je nach der Höhe der Gegenleistung als entgeltlich oder unentgeltlich eingestuft werden. Fraglich ist, welches Betrachtungsobjekt heranzuziehen ist.**

### 1. Grundlagen

Unter nahen Angehörigen werden Wirtschaftsgüter oftmals unentgeltlich übertragen, unter Lebenden also geschenkt. Denkbar ist auch eine gemischte Schenkung, bei der eine Gegenleistung vorliegt. Natürlich kommen auch unter nahen Angehörigen entgeltliche Geschäfte vor. Entscheidend ist dabei die Abgrenzung der Geschäfte.

Dazu hat der VwGH<sup>1)</sup> entschieden, dass die Schenkungsabsicht, also der Bereicherungswille, zu ermitteln sei. Betrüge die Gegenleistung jedoch 75 % und mehr, so läge trotz grundsätzlicher Bereicherungsabsicht ein entgeltliches Geschäft vor. § 20 Abs 1 Z 4 EStG sei auf diese Frage nicht anzuwenden.

Nunmehr kann eine Gegenleistung dadurch zustande kommen, dass der „Beschenkte“ einfach Geld aus seinem Vermögensbereich nimmt und an den Geschenknehmer zahlt. Dass dies eine Gegenleistung darstellt, wird nicht zu bestreiten sein, ist es doch dem Grunde nach die Voraussetzung für einen Kauf, und ist dann nur noch die Höhe der Gegenleistung in Relation zum geschenkten Gegenstand für die Einstufung der Übertragung entscheidend.<sup>2)</sup> Natürlich sind auch andere Gegenleistungen denkbar, zB die Übernahme von Schulden des Geschenkgebers, die im ersten Schritt mit dem Geschenkgegenstand nichts zu tun haben.

#### • Beispiel 1

A hat ein Grundstück mit einem Verkehrswert von 100, das sie mit Eigenmitteln erworben hat. Für private Ausgaben hat sie einen Kredit von 75<sup>3)</sup> aufgenommen. A schenkt das Grundstück an B, wobei B den Kredit übernehmen muss.

**Lösung 1:** Die Übernahme des Kredits, der mit dem Grundstück offensichtlich nichts zu tun hat, ist als Gegenleistung einzustufen. Im Sinne der Judikatur des VwGH liegt ein entgeltliches Geschäft vor.

Oftmals – wohl sogar im Regelfall – wird es aber um die Übernahme von Schulden gehen, die mit dem Geschenkgegenstand in einem direkten Zusammenhang stehen. Die Wirkungen und Einstufungen sollen an verschiedenen Beispielen erörtert werden.

\*) Dr. Christian Prodinger ist Steuerberater in Wien. Seine Tätigkeitsschwerpunkte sind Umstrukturierungen, Immobilienbesteuerung, Leasing und Rechtsmittel sowie die Kollegenberatung. Herrn Präs. RA Dr. Arnenak Utudjian, Graf Isola Rechtsanwälte, sei für die Diskussion der zivilrechtlichen Grundlagen gedankt.

1) VwGH 16. 11. 2021, Ro 2020/15/0015. Siehe dazu auch Zorn, VwGH: ImmoEST erst ab 75 % Entgelt, RdW 2021, 874; Zorn, Die ImmoEST-Mausefalle, RdW 2022, 133; Bodis, Veräußerungsgeschäfte und Entgeltlichkeitsgrenze, SWK 7/2022, 361; Atzmüller, Gemischte Schenkung – Beurteilung durch den VwGH, RdW 2022, 133; Schlager, Praktische Fragen zur Entgeltlichkeit bei der vorweggenommenen Erbfolge und der Nachlassteilung, SWK 16/2022, 694 (auch zum zeitlichen Anwendungsbereich).

2) Sodass sodann auch über einen Schenkungswillen nachgedacht werden kann.

3) In der Folge wird immer von genau 75 % Fremdmitteln im Vergleich zur sonst übertragenen Sache ausgegangen; für höhere Fremdmittel gelten die Überlegungen genauso. Erreichen oder Überschreiten die Fremdmittel die übertragene Sache, wären allenfalls neue Betrachtungen anzustellen.

## 2. Ausgangsbeispiele und steuerliche Rechtsfolgen

### 2.1. Schenkung eines Betriebs

- **Beispiel 2**

A hat einen Betrieb (Verkehrswert der Aktiva 100, Betriebsschulden 75). Sie schenkt den Betrieb, sohin mit den Schulden, B.

Geschenkt wird annahmegemäß ein Betrieb. Für die Einstufung als entgeltlich oder unentgeltlich ist nach herrschender Ansicht entscheidend, ob der Betrieb insgesamt einen positiven Verkehrswert hat. Wird ein buchmäßig überschuldeter Betrieb geschenkt, der aber einen positiven Verkehrswert hat, kann weiterhin von einer Schenkung ausgegangen werden.<sup>4)</sup>

Es werden daher nicht etwa die Betriebsschulden den Aktiva des Betriebs gegenübergestellt und damit die Höhe der Gegenleistung ermittelt. Vielmehr wird davon ausgegangen, dass der Betrieb als Gesamtsache übertragen wird und daher die Betriebsschulden Teil des Betriebs sind.<sup>5)</sup> Die Mitübertragung der Verbindlichkeit stellt daher gerade keine Gegenleistung dar.<sup>6)</sup> Methodisch lässt sich dies nur begründen, wenn man den Betrieb – auch steuerlich – als Sachgesamtheit betrachtet und daher die Verbindlichkeiten dem Betrieb integrierend zuordnet.

Das EStG definiert den Begriff „Betrieb“ nicht eigens, sondern setzt ihn voraus. Allgemein kann der Begriff „Betrieb“ als die Zusammenfassung menschlicher Arbeitskraft und sachlicher Produktionsmittel in einer organisatorischen Einheit verstanden werden.<sup>7)</sup>

Die herrschende Meinung überzeugt: Nach der Verkehrsauffassung wird der Betrieb als Einheit verstanden werden. Damit sind alle aktiven Wirtschaftsgüter umfasst, ebenso aber auch alle passiven Wirtschaftsgüter. Somit richtet sich der nach der Judikatur des VwGH entscheidende Schenkungswille bzw. Bereicherungswille auf den Betrieb als solchen. Da die Schulden in einem direkten Zusammenhang mit dem Betrieb stehen, weil sie offensichtlich für den Erwerb der Aktiva oder für den laufenden Geschäftsbetrieb aufgenommen wurden, sind sie als Teil des Betriebs nicht gesondert zu beurteilen. Solange der Verkehrswert nach Abzug der Schulden positiv ist, wird der Geschenknehmer bereichert. Würde der Geschenknehmer neben der Übernahme der Betriebsschulden auch andere Schulden übernehmen, die mit dem Betrieb nichts zu tun haben, läge insoweit eine Gegenleistung vor.

Es liegt ein Betrieb mit einem positiven Verkehrswert vor. Die übernommenen Schulden stellen keine Gegenleistung dar. Es ist von Unentgeltlichkeit auszugehen.

### 2.2. Schenkung eines Mitunternehmeranteils

- **Beispiel 3**

A ist (alleinig vermögensbeteiligte) Gesellschafterin einer gewerblichen Personengesellschaft (Verkehrswert der Aktiva 100, Betriebsschulden 75). Sie schenkt den Anteil an B.

Das Gleiche gilt aber, wenn ein Mitunternehmeranteil geschenkt wird.<sup>8)</sup> Dies ergibt sich schon aus der sogenannten „Bilanzbündeltheorie“. Sieht man nämlich die Mitunternehmer-

<sup>4)</sup> ZB EStR 2000, Rz 5569.

<sup>5)</sup> Dazu *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch (1993) § 24 Tz 8.4, mit Verweis auf die Judikatur des BFH.

<sup>6)</sup> *Zorn*, VwGH: „ImmoEST“ bei Verkauf der Beteiligung an vermögensverwaltender KG, RdW 2022, 642; VwGH 21. 9. 2016, 2013/13/0018; *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG<sup>15</sup> (2022) § 24 Rz 5, uva.

<sup>7)</sup> So zB *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 4 Tz 4, mit Verweis auf VwGH 16. 2. 1988, 87/14/0040. Auch zivilrechtlich gibt es keine Definition eines Betriebs. Hilfsweise kann § 34 ArbVG herangezogen werden, der ebenfalls die organisatorische Einheit betont.

<sup>8)</sup> *Zorn*, RdW 2022, 642; VwGH 21. 9. 2016, 2013/13/0018.

merschaft als Bilanzbündel von Einzelbetrieben an, so wird durch die Schenkung eines Mitunternehmeranteils letztlich ein Einzelbetrieb geschenkt. Somit führt diese Schenkung im Vergleich zur Betriebsschenkung zur Nämlichkeit.

Besonders deutlich kommt dies beim gewählten Beispiel eines allein vermögensbeteiligten Gesellschafters zum Ausdruck, wiewohl aufgrund der Bilanzbündeltheorie dieselbe Überlegung auch für geringere Anteile gilt.

Fraglich ist, ob dieses Ergebnis dadurch bestärkt wird, dass nicht einzelne Wirtschaftsgüter, sondern eben ein Gesellschaftsanteil übertragen wird. Man könnte argumentieren, dass in diesem Fall ja überhaupt keine Fremdmittel „übernommen“ werden, sondern nur ein (insofern angenommen unbelasteter) Gesellschaftsanteil übertragen wird. Andererseits führt nach der aktuellen Rechtslage § 32 Abs 2 EStG dazu, dass bei der Anschaffung oder Veräußerung einer Beteiligung an einer Personengesellschaft auf die einzelnen Wirtschaftsgüter durchgeblickt wird. Insofern wird ja nach der Judikatur des VwGH<sup>9)</sup> gerade das einzelne Wirtschaftsgut veräußert. Letztlich werden aber auch bei einem Betrieb alle Wirtschaftsgüter übertragen, sodass zwischen den beiden Varianten im Ergebnis kein Unterschied bestehen kann.

Die Schenkung des Anteils an der Personengesellschaft stellt somit einen unentgeltlichen Vorgang dar.

### 2.3. Schenkung eines Anteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft

- **Beispiel 4**

A ist (alleinig vermögensbeteiligte) Gesellschafterin einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft (Verkehrswert der Aktiva 100, Schulden 75). Sie schenkt den Anteil an B.

Nach diversen Literaturmeinungen wird der Fall der Übertragung des Anteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft der betrieblichen Personengesellschaft gleichgesetzt.

So führen *Reiner/Reiner/Zorn*<sup>10)</sup> aus, dass durch die zitierte Judikatur des VwGH<sup>11)</sup> einer gegenteiligen Betrachtung<sup>12)</sup> eine Absage erteilt worden sei: Der VwGH stelle auf die Schenkungsabsicht der Parteien ab. Es komme darauf an, ob die Vermögensübertragung eine eindeutig und deutlich im Vordergrund stehende unentgeltliche Komponente aufweise. Die Absicht der Vertragsparteien – wie auch die einhellige Verkehrsauffassung – wird aber die Schenkung einer KG- oder OG-Beteiligung, die einen positiven Verkehrswert aufweist, nicht anders beurteilen, wenn die Gesellschaft nicht betriebliche, sondern außerbetriebliche Einkünfte erzielt.

Der gleichen Auffassung ist *Zorn*<sup>13)</sup> mit gleichlaufender Begründung. Der Autor<sup>14)</sup> geht hierzu ausdrücklich auf § 32 Abs 2 EStG ein und führt aus, dass die Frage der (Un-)Entgeltlichkeit der Schenkung eines KG-Anteils unabhängig davon zu beantworten sei, dass die Übertragung eines Anteils an einer Personengesellschaft auch anteilig die Übertragung von Wirtschaftsgütern bewirke.

Entscheidend ist offensichtlich, ob in einer Gesamtbetrachtung nach der Verkehrsauffassung eine Gegenleistung angenommen wird. Nach *Zorn* sind betriebliche und vermögensverwaltende Personengesellschaften insofern gleich zu behandeln. Auch dies

---

<sup>9)</sup> VwGH 3. 2. 2022, Ra 2020/15/0036, mit Verweis auf die Vorjudikatur.

<sup>10)</sup> *Reiner/Reiner/Zorn* in *SWK-Redaktion*, 10 Jahre ImmoEST, SWK-Spezial (2022) 58.

<sup>11)</sup> VwGH 16. 11. 2021, Ro 2020/15/0015.

<sup>12)</sup> So nämlich EStR 2000, Rz 6022a.

<sup>13)</sup> *Zorn*, Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit der Grundstücksübertragung, in *Hirschler/Fuhrmann/Bernwieser*, Umgründungen und Immobilien, FS Sulz (2022) 151.

<sup>14)</sup> *Zorn* in *Hirschler/Fuhrmann/Bernwieser*, Umgründungen und Immobilien, FN 63.

ergibt sich offensichtlich aus dem Abstellen auf die Verkehrsauffassung, sodass die Schenkung eines KG-Anteils, wobei die KG Schulden hat, als einheitlicher Vorgang angesehen wird.

Diese Überlegung, die *Zorn* aus der Judikatur des VwGH direkt ableitet, erfolgt also, obwohl – im Bereich der Vermögensverwaltung ganz offensichtlich ohne die Klammer, die ein Betrieb als Einheit über die Wirtschaftsgüter jedenfalls bildet – mittlerweile sogar nach gesetzlicher Anordnung auf die einzelnen Wirtschaftsgüter durchzublicken ist.

Daraus leitet sich eine entsprechende Wertung ab, wonach für die Frage der Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit auf die Verkehrsauffassung abzustellen ist. Auf dieser Basis werden wohl auch verfassungsrechtliche Argumente für diese Auslegung sprechen: Wie *Zorn* auch andeutet, besteht im Hinblick auf die Schenkungsabsicht wohl kein Unterschied bei unterschiedlichen Einkunftsarten einer Personengesellschaft.

## 2.4. Schenkung einer (belasteten) Liegenschaft

### • Beispiel 5

A ist Eigentümerin einer Immobilie im Privatvermögen (Verkehrswert 100). Die Immobilie wurde mit einem Kredit finanziert, der einen Stand von 75 hat (und grundbücherlich sichergestellt ist).<sup>15)</sup> Sie schenkt die Immobilie samt den darauf lastenden Schulden B.

Auf Basis der dargestellten Grundsätze ist daher fraglich, wie die Schenkung einer Immobilie gegen Übernahme der darauf lastenden Schulden zu beurteilen ist.

In einem ersten Schritt wird man – abweichend von den bisherigen Lösungen – die übernommenen Schulden der Immobilie gegenüberstellen und die Schulden somit als Gegenleistung beurteilen.

### 2.4.1. Zivilrechtliche Grundlagen

Gegenstand einer Schenkung iSd § 938 ABGB soll eine Sache iSd § 285 ABGB sein.<sup>16)</sup> Betrachtet man §§ 285 bis 301 ABGB, so wird wohl eher die Liegenschaft als körperliche und unbewegliche Sache getrennt von den darauf lastenden Schulden zu betrachten sein. Nach § 299 ABGB werden Schuldforderungen durch die Sicherstellung auf ein unbewegliches Gut nicht in ein unbewegliches Vermögen verwandelt. Auch diese Bestimmung zeigt eine mangelnde Nähe der Forderung (umgekehrt: Verbindlichkeit) zur Liegenschaft, ohne freilich allein überzeugen zu können.

### 2.4.2. Gesamtsache

Ein Inbegriff von mehreren besonderen Sachen, die als eine Sache angesehen werden, wird auch als Ganzes betrachtet.<sup>17)</sup> Schulbeispiel ist etwa das Unternehmen, das als Summe der körperlichen und unkörperlichen Aktiven und Passiven als Gesamtsache angesehen wird.<sup>18)</sup>

Dabei behalten aber die einzelnen Bestandteile der Gesamtsache ihre sachenrechtliche Selbständigkeit; soweit sie aber zusammen Gegenstand der Verpflichtung sind, werden sie von Verfügungen über den wesentlichen Teil der Gesamtheit mitumfasst, können unter Umständen durch Zeichen einheitlich übergeben werden und sind ohne Identitätsverlust gewissen Veränderungen zugänglich.<sup>19)</sup>

<sup>15)</sup> Dies ist oftmals üblich, ändert nichts an der Betrachtung, wiewohl vorweggenommen sei, dass auch eine nicht vorliegende grundbücherliche Sicherstellung nichts an den Überlegungen ändern würde.

<sup>16)</sup> *Schubert in Rummel*, ABGB<sup>4</sup> (2022) § 938 Tz 2.

<sup>17)</sup> Gesamtsache, § 302 ABGB.

<sup>18)</sup> Dazu *Spielbüchler in Rummel*, ABGB<sup>4</sup>, § 302 Tz 4.

<sup>19)</sup> *Spielbüchler in Rummel*, ABGB<sup>4</sup>, § 302 Tz 1.

Auch das Vermögen einer Person wird nach herrschender Ansicht als Gesamtsache angesehen. Das Vermögen ist die Summe aller vermögenswerten Rechte und Verbindlichkeiten, die durch das Subjekt des Trägers zusammengehalten werden.<sup>20)</sup> Insofern könnte eine Gesamtsache auch bei einer vermieteten Liegenschaft im Sinne eines Teilvermögens angenommen werden.

### 2.4.3. Schenkung

Eine Schenkung iSd § 938 ABGB hat eine unentgeltliche Leistungserbringung zum Inhalt, wobei Entgelt jeder wirtschaftliche Vorteil ist. Eine Gegenleistung soll bei synallagmatischer konditionaler oder kausaler Verknüpfung vorliegen. Dabei ist als Gegenleistung alleine eine aus dem Vermögen des Übernehmers erbrachte Leistung zu qualifizieren.<sup>21)</sup>

Insofern zeigt sich zivilrechtlich, dass wohl zunächst in Liegenschaft und Schuld zwei unterschiedliche „Sachen“ anzunehmen sein werden. Sie werden in der Regel nicht als Gesamtsache angesehen werden, wiewohl auch bei der Gesamtsache nur eine Betrachtung als Ganzes erfolgt, ohne die rechtliche Selbständigkeit der einzelnen Teile in Frage zu stellen. Versteht man den Betrieb im Sinne eines Unternehmens als Sachgesamtheit, könnte man allenfalls auch im bloßen fremdfinanziert erworbenen und vermieteten Vermögen eine Gesamtheit erblicken.

Geht man davon aus, dass eine Gegenleistung aus dem Vermögen des Übernehmers kommen muss, so könnte daraus ein Unterscheidungskriterium entwickelt werden: Wird nämlich eine Zahlung aus dem Vermögen des Übernehmers geleistet, so hat diese Zahlung nichts mit der übertragenen Sache zu tun. Gleiches gilt, wenn andere Schulden übernommen werden, da diese eben in keinem Zusammenhang mit der Liegenschaft stehen. Soweit jedoch die „direkten“ Schulden mitübertragen werden, könnte man unter Betonung des Schenkungswillens davon ausgehen, dass der Beschenkte insofern aus seinem Vermögen keine Leistung erbringt, sondern vielmehr eine belastete Liegenschaft erhält.

### 2.4.4. Schenkungswille

Eine grundsätzliche zivilrechtliche Unterscheidung von Liegenschaft und Schuld führt daher zur ähnlichen Betrachtung, wie sie bei der vermögensverwaltenden Personengesellschaft aufgrund von § 32 Abs 2 EStG angenommen werden kann, ohne dass dort eine Betriebseigenschaft vorliegen kann. Ausschlaggebend war aber dort nicht die Aufteilung auf einzelne Wirtschaftsgüter oder Schulden, sondern vielmehr der existierende Schenkungswille.

Insofern muss man sich fragen, ob aus Sicht des Geschenkgebers und Geschenknehmers ein Unterschied darin besteht, wenn eine Liegenschaft mit den darauf lastenden Verbindlichkeiten übertragen werden soll, oder aber wenn gegen den Erhalt der Liegenschaft ein Entgelt als Barbetrag bezahlt werden soll oder andere Schulden des Geschenkgebers übernommen werden sollen.

### 2.4.5. Auf Grundstück lastende Verbindlichkeit

Als Vorfrage ist daher zu klären, ob man den hier eingeführten Begriff „*der auf der Liegenschaft lastenden Verbindlichkeiten*“ gerade im diskutierten außerbetrieblichen Bereich näher qualifizieren kann.

---

<sup>20)</sup> Helmich in Kletečka/Schauer, ABGB-ON<sup>1.05</sup> (Stand 1. 8. 2022, rdb.at) § 302 Rz 12.

<sup>21)</sup> Parapatits in Schwimann/Kodek, ABGB Praxiskommentar Band 65 (2021) § 938 Rz 19, 24.

Betrachtet man den Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, so zeigt sich, dass Schuldzinsen dann (und nur dann) vorliegen, wenn diese zur Finanzierung von Anschaffungskosten, Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen sowie von Werbungskosten getätigt werden.<sup>22)</sup> Bei Schuldzinsen muss daher generell ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit der Einkunftsart gegeben sein.<sup>23)</sup> Wird daher für die Anschaffung oder Herstellung ein Kredit aufgenommen, sind die Zinszahlungen abzugsfähig. Eine spätere „Umwidmung“ der tatsächlichen Verwendung ist nicht möglich.<sup>24)</sup> Wird also der Grundstückserwerb eigenfinanziert und werden später Finanzmittel aufgenommen, so sind die Zinsen nicht abzugsfähig, selbst wenn der Kredit grundbüchlicherweise sichergestellt wird. Daraus folgt aber, dass der Veranlassungszusammenhang jedenfalls hergestellt werden kann: Entweder wurden die Finanzmittel für die Anschaffung, Herstellung, Erhaltung oder für sonstige Werbungskosten aufgenommen, dann ergibt sich ein zeitlicher und kausaler Konnex. Dies ist im Rahmen der Beweiswürdigung zu ermitteln, wobei hier wenig Probleme auftreten werden: Gerade die bedeutenden Finanzierungen von Anschaffung, Herstellung oder Großreparatur werden sowohl hinsichtlich der vertraglichen Gestaltung als auch der faktischen Ausnützung des Kredits leicht argumentierbar sein.

#### 2.4.6. Zusammenhang und Schenkungswille

Nichts anderes gilt dem Grunde nach, wenn eine privat genutzte Immobilie fremdfinanziert erworben und hergestellt wird.

Kommen daher A und B zur Einigung, dass A ein Grundstück im Wert von 100 an B übertragen wird, B aber dafür 75 an Geld leisten muss bzw 75 andere Verbindlichkeiten übernehmen muss, wird die Einigung eine Grundstücksübertragung mit einer bestimmten Gegenleistung umfassen.

Will aber A an B ein fremdfinanziertes Grundstück schenken, so kann man nach der Verkehrsauffassung durchaus überlegen, ob A nicht der Meinung ist, dass sie an B ihr Grundstück, wie es ist, also durchaus zusammen mit den darauf lastenden Verbindlichkeiten schenken will. Dies würde darauf hindeuten, dass A Grundstück und Verbindlichkeit in einem so engen Zusammenhang sieht, dass ihr durchaus bewusst wird, dass sie an B nur den Differenzbetrag übertragen will, also B einen Wert von 25 schenken will. Gleichermäßen würde B die Schenkung deshalb annehmen, weil B – *ex definitione* – ein positiver Verkehrswert übertragen wird, und B daher insofern jedenfalls bereichert wird.

#### 2.4.7. Verkehrsauffassung

Die Verkehrsauffassung könnte also ergeben, dass mit dem Grundstück wegen der direkten Finanzierung eng verbundene Verbindlichkeiten völlig anders als sonstige Verbindlichkeiten gesehen werden. Einmal würde gedanklich nur der Saldo geschenkt werden („B soll mein Grundstück mit allen Rechten und Pflichten, wie es ist, haben“), einmal würde das Grundstück gegen eine explizite Gegenleistung geschenkt („B soll mein Grundstück haben, dafür muss B aber meine sonstigen Schulden übernehmen“). Die Verkehrsauffassung wird dabei wieder<sup>25)</sup> nicht auf sachenrechtliche oder steuerliche Unterscheidungen abstellen, sondern in einer Gesamtbetrachtung auf das belastete Grundstück fokussieren.

<sup>22)</sup> Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (22. Lfg, 2021) § 28 Tz 97, mit Verweis auf VwGH 27. 2. 1985, 84/13/0188.

<sup>23)</sup> Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (22. Lfg, 2021) § 16 Tz 63.

<sup>24)</sup> Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (22. Lfg, 2021) § 16 Tz 63; VwGH 15. 6. 2005, 2001/13/0174.

<sup>25)</sup> Wie bei der Schenkung eines Anteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft, bei der auch nicht die Betriebseigenschaft entscheidend war, sondern der sich zwischen nahestehenden Personen ergebende Schenkungswille.

In diese Richtung könnten auch die EStR<sup>26)</sup> deuten, die bei der (freilich entgeltlichen) Übertragung eines Wirtschaftsgutes gegen Vorbehalt des Fruchtgenusses von einer Übertragung des um den Wert des Nutzungsrechts verminderten Wirtschaftsgutes ausgehen und einer Zerlegung in Übertragung des Wirtschaftsgutes und Einräumung des Nutzungsrechts widersprechen.<sup>27)</sup>

Eine Bestätigung würde sich auch im Fall der unentgeltlichen Übertragung von Todes wegen, etwa durch Erbschaft, ergeben. Der Erbe erbt die Liegenschaft und darauf lastende Schulden;<sup>28)</sup> er muss daher nicht von anderen eigenen Vermögensteilen eine Leistung erbringen.

Ebenso wie *Zorn* beim Vergleich einer gewerblichen und einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft in der unterschiedlichen Einkunftsart keinen Maßstab für die Verkehrsauffassung hinsichtlich der unentgeltlichen Übertragung sah, ist zu fragen, ob dies zwischen einem Betrieb und einem privaten Vermögen anders zu beurteilen ist. Besonders krass tritt dies am Beispiel einer gewerblichen Vermietung einer Immobilie zu Tage. Der Unterschied liegt nach der Judikatur bekanntlich in den erbrachten Nebenleistungen. Obwohl dieselbe fremdfinanzierte Immobilie jeweils vermietet wird, würde die Beurteilung einer Schenkung dieser Immobilie samt den darauf lastenden Schulden zu unterschiedlichen Ergebnissen führen, nur weil ab einer gewissen und durchaus kasuistisch festzustellenden Grenze statt Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ein Betrieb und daher solche aus Gewerbebetrieb anzunehmen sind. Dies könnte auch verfassungsrechtliche Bedenken im Hinblick auf eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes nach sich ziehen.

### 2.4.8. Konsistente einheitliche Interpretation

Fraglich wird auch sein, ob man die Verkehrsauffassung bei Schenkung eines Anteils einer (vermögensverwaltenden) Personengesellschaft, die Schulden hat, gleich mit der Schenkung einer Liegenschaft mit darauf lastenden Schulden beurteilen kann. Dafür sprechen die zivilrechtliche Nähe zu einer Sachgesamtheit und der inhaltliche Zusammenhang der Finanzierung mit den finanzierten Wirtschaftsgütern. Damit würde man in beiden Fällen von einer Betrachtung der einzelnen Wirtschaftsgüter und Schulden iSd § 32 Abs 2 EStG wegkommen.

Der überzeugenden Überlegung von *Zorn* folgend, die betriebliche Personengesellschaft nicht anders als die vermögensverwaltende Personengesellschaft behandeln zu können, würde damit auch eine gleiche Behandlung resultieren, wenn entweder die Anteile an der Personengesellschaft oder die Liegenschaft mit Schulden übertragen werden. Zum einen führt das gedankliche „Bilanzbündel“<sup>29)</sup> zum selben Ergebnis, was beim gewählten Beispiel des allein vermögensbeteiligten Gesellschafters umso klarer zum Ausdruck kommt. Zum anderen werden auch Bedenken im Hinblick auf die Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes schon im Vorfeld ausgeräumt, wenn nicht die Schenkung eines Personengesellschaftsanteils und die Schenkung einer Liegenschaft zu anderen steuerlichen Ergebnissen führen, obwohl jeweils durchgeblickt die gleichen Wirtschaftsgüter und Schulden übertragen werden.

Als Ausfluss spricht also einiges dafür, bei entsprechendem Willen der Parteien die Übertragung eines Grundstücks und der darauf lastenden Finanzierungsverbindlichkeiten einheitlich zu beurteilen. Insofern wäre auch in diesem Beispiel eine Unentgeltlichkeit immer dann gegeben, wenn der Verkehrswert des Grundstücks die Schulden übersteigt.

<sup>26)</sup> EStR 2000, Rz 114a.

<sup>27)</sup> Freilich sind die Verbindlichkeiten schon früher gegeben und gegenüber einem Dritten; eine Ähnlichkeit in der Argumentation lässt sich nicht leugnen.

<sup>28)</sup> Auch hier wird die Verkehrsauffassung wohl in aller Regel davon ausgehen, dass der Erbe der Liegenschaft auch die Schulden erbt, und nicht eine andere Person die Schulden „auf der Liegenschaft“ übernehmen muss.

<sup>29)</sup> Natürlich im außerbetrieblichen Vermögen untechnisch zu verstehen.

Es wird abzuwarten sein, ob sich die Auffassung von *Zorn* hinsichtlich der vermögensverwaltenden Personengesellschaften in der Judikatur des VwGH niederschlägt. Bejahendenfalls ist die Judikatur des VwGH zur Schenkung einer Liegenschaft mit darauf lastenden Fremdmitteln bei einheitlichem Schenkungswillen abzuwarten.

**i Auf den Punkt gebracht**

- Die unentgeltliche Übertragung eines Betriebs setzt einen positiven Verkehrswert voraus; Betriebsschulden gelten dabei nicht als Gegenleistung. Gleiches gilt für die Schenkung eines Mitunternehmeranteils.
- Nach der Literatur ist die Schenkung eines Anteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft gleich zu behandeln. Dies ergibt sich aus dem Abstellen auf den Schenkungswillen; der Durchblick auf die einzelnen Wirtschaftsgüter nach § 32 Abs 2 EStG steht dem nicht entgegen.
- Wird ein Grundstück samt darauf lastenden Schulden geschenkt, ist zu überlegen, ob nicht auch hier ein einheitlicher Schenkungswille gegeben ist, sodass im Ergebnis nur das belastete Grundstück übertragen wird. Aus dem Zivilrecht folgt zunächst eher eine Trennung, wiewohl auch gewisse Argumente für ein zusammen zu betrachtendes Vermögen sprechen.
- Ein einheitlicher Schenkungswille spricht aber im Vergleich zu einem Betrieb und einem Vergleich zwischen Schenkung einer Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Gesellschaft mit Fremdkapital und Schenkung des Vermögens samt Finanzierungsverbindlichkeiten für die gleichförmige Behandlung.

## Budgetentwurf für das Jahr 2023

Am 12. 10. 2022 hat der Finanzminister den Budgetentwurf für das Jahr 2023 präsentiert. Unsichere Inflationsentwicklungen und eine Veränderung der EZB-Prognose für die Inflationsrate der Eurozone von 0,9 % im 1. Quartal 2021 hin zu 7,3 % im 3. Quartal 2022 prägen die budgetären Herausforderungen.

Von 2023 bis 2026 werden rund 23 Mrd Euro in den Haushalt eingezahlt, wobei der Anstieg aufgrund der Abschaffung der kalten Progression um 18,7 Mrd Euro niedriger ausfällt. Die größten Ausgaben in diesem Zeitraum sind in den Bereichen Zinsen (+ 11,1 Mrd Euro), Pensionen (+ 8,9 Mrd Euro), Entlastung und Anti-Teuerung (+ 7,8 Mrd Euro), Landesverteidigung (+ 6,9 Mrd Euro) und Transformationsunterstützung (+ 4,9 Mrd Euro). Die steigenden Staatsschulden müssen mittel- und langfristig abgetragen werden. Bis 2026 soll daher das Maastricht-Defizit von aktuell 3,5 % auf 1,6 % sinken. Im gleichen Zeitraum geht der BMF von einer Reduktion der Schuldenquote von 78,3 % im Jahr 2023 auf 72,5 % im Jahr 2026 aus.

in Mio Euro	Finanzierungsvorschlag 2023	
	allgemeine Gebarung	Geldfluss aus der Finanzierungstätigkeit
Auszahlungen	115.122,117	150.283,326
Einzahlungen	98.087,994	167.317,449
<b>Nettofinanzierungsbedarf</b>	<b>17.034,123</b>	
<b>Finanzierungsüberschuss</b>		<b>17.034,123</b>

**Link zu ausführlicheren Informationen:** <https://www.bmf.gv.at/presse/pressemeldungen/2022/Oktober/budget2023.html>.