

# **Bundessteuertagung 2004**

Gebühren Verkehrsteuern Bewertung

4. – 6. Oktober 2004

---

Protokoll betreffend  
Gebühren und Verkehrsteuern

## Inhaltsverzeichnis

GEBÜHRENGESETZ .....	1
Niederschrift gemäß § 40 GmbHG über eine Generalversammlung gemäß §§ 34ff GmbHG ohne Mitwirkung eines Notars.....	1
Entstehung der Gebührenschuld für Bauanzeigen und Fertigstellungsmeldungen .....	2
Ist eine schriftliche Ladung eine abschließende Erledigung, die die Gebührenschuld entstehen lässt, wenn das Verfahren wegen Nichterscheinens der Parteien nicht fortgeführt wird?.....	3
Liegt eine schriftliche Erledigung und damit Gebührenpflicht vor, wenn eine Behörde angeforderte Unterlagen (zB Ersuchen um Aktenabschrift) mit einem Begleitschreiben übermittelt? .....	4
Zulassungsgebühr: Befreiung für Diplomaten .....	4
Zulassungsgebühr: Befreiung für Diplomaten .....	5
Zulassungsgebühr: Befreiungsbestimmung .....	6
Beurkundung eines Rechtsgeschäftes .....	6
Selbstberechnung der Gebühr - Bescheid gemäß § 201 BAO von Amts wegen – Antrag der Partei auf Rückerstattung der Gebühr .....	7
Aufhebung eines Mietvertrages infolge Anfechtung wegen Irrtums.....	8
Elektronische Signatur.....	9
Bestandvertragsgebühr oder Dienstbarkeitsgebühr für Deponievertrag.....	10
Selbstberechnung der Gebühr - Bescheid gemäß § 201 BAO von Amts wegen .....	11
Wettgebühren – Ort des Zustandekommens des Wettvertrages .....	12
Gebührenpflicht für Kreditanbote von Seiten des Kreditnehmers .....	13
Gebührenfreie Umschuldung von Darlehen/Krediten auch bei Umstellung auf Fremdwährungskredit bzw. auf andere Währung? .....	14
NEUGRÜNDUNGS - FÖRDERUNGSGESETZ .....	15
Begriff "betriebsnotwendige Fahrzeuge" .....	15
Um- und Anmeldung von KFZ im Zuge von Betriebsübertragungen .....	16
Ummeldung von Fahrzeugen bei Betriebsübertragung – Zeitliche Begrenzung.....	17
Zulassungsgebühr bei Neugründung von Taxiunternehmen .....	17
Grundstückseinbringung in eine Kapitalgesellschaft nach Firmenbucheintragung jedoch vor Betriebsbeginn .....	19
Gebührenpflicht eines Antrages auf Ausstellung einer Legitimation gemäß § 108 GewO 1994 .....	20
Begriff "Fremdenbehörde" .....	21
Übernahme eines heruntergewirtschafteten und eine Zeit lang geschlossenen Restaurants.....	21
Zeitpunkt der Vorlage des Formulars NeuFö 3 .....	23
"Outsourcing" von Betrieben.....	24
Betriebsinhaber bei Publikumsgesellschaften, Vereinen und Privatstiftungen .....	25
Übergabe eines Betriebsgrundstückes im Rahmen einer Betriebsübergabe, welches sich nicht im Alleineigentum des Betriebsübergebers befindet und nur teilweise betrieblich genutzt wird .....	26
Zeitpunkt der Vorlage des NeuFö 3.....	27
Betriebsübertragung an mehrere Personen gleichzeitig .....	28

Bundessteuertagung 2004  
Gebühren Verkehrssteuern Bewertung  
Protokoll betreffend Gebühren und Verkehrssteuern

Einbringung einer Einzelfirma mit Betriebsliegenschaft in eine neu gegründete GmbH .....	28
ERBSCHAFTS- UND SCHENKUNGSSTEUERGESETZ.....	29
Erbschaftsteuerpflicht bei Unterbleiben der Verlassenschaftsabhandlung .....	29
Abfindungsbetrag für Verzicht auf erbrechtlichen Anspruch .....	30
Entstehen der Steuerschuld bei unentgeltlicher Einräumung eines Wohnrechtes für den Ehepartner des Übergebers .....	31
Berücksichtigung eines fiktiven § 15a ErbStG für Vorschenkung .....	32
Zuschlag bei einem Liegenschaftslegat .....	33
Schenkungssteuerbefreiung im Stiftungssteuerrecht .....	33
Betriebsübergabe bei vorheriger Verpachtung des Betriebes an nahe Angehörige zur Vorbereitung der späteren Schenkung.....	34
Aufgabe des begünstigten Zweckes, Weiterveräußerung .....	35
Voraussetzungen für die Befreiung gemäß § 15a Abs. 3 Z 3 iVm § 15a Abs. 3 Z 1 ErbStG und des anteiligen Freibetrages gemäß § 15a Abs. 4 Z 3 ErbStG bei Zusammentreffen von wertmäßig positiven und negativen Mitunternehmeranteilen .....	37
Übergebenes Vermögen – Gegenleistung (§§ 6 Abs. 2 und 12 Abs. 15 UStG 1994).....	39
Lombardkredit in Fremdwährung; Frage nach Missbrauch – Abzugsfähigkeit bei Nachlass .....	40
Absolute Verjährungsfrist des § 209 BAO .....	40
GRUNDERWERBSTEUERGESETZ .....	41
Grunderwerbsteuer bei Weitergabe einer Option .....	41
Grunderwerbsteuerbefreiung beim Erwerb zum Zwecke der Flurbereinigung .....	43
KAPITALVERKEHRSTEUERGESETZ.....	44
Gesellschafterzuschüsse bei Vorliegen eines Ergebnisabführungsvertrages.....	44
Mittelstandsfinanzierung: Gesellschaftsteuerbefreiung für nachträgliche Gesellschafterzuschüsse .....	45
UMGRÜNDUNGSSTEUERGESETZ .....	48
Anteilsvereinigung bei der downstream – Verschmelzung.....	48
Begünstigung bei Realteilung einer Forst-GesbnR im Bereich der Grunderwerbsteuer und der gerichtlichen Eintragungsgebühr .....	49
Vermögensbegriff bei der Auslegung der 2-Jahresfrist bei Kapitalanteilen, die mittels Mantelkauf wertlos erworben wurden und erst später durch einen Einbringungs- oder Spaltungsvorgang mit Vermögen befüllt wurden .....	50
Ermittlung der 2-Jahresfrist bei Einbringung eines Einzelunternehmens, das kurz zuvor durch Realteilung erworben wurde .....	51
Einbringung eines gemischt genutzten Grundstückes in eine GmbH.....	52
Realteilung einer KG mit 2 Teilbetrieben und 2 Grundstücken im Sonderbetriebsvermögen.....	53

## **GEBÜHRENGESETZ**

### **§§ 3 Abs. 5, 13 Abs. 4, 14 TP 7 Abs. 1 Z 4 lit. b GebG 1957**

#### **Niederschrift gemäß § 40 GmbHG über eine Generalversammlung gemäß §§ 34ff GmbHG ohne Mitwirkung eines Notars**

##### **Sachverhalt:**

Niederschriften über die Generalversammlung einer GmbH werden häufig auch ohne notarielles Protokoll verfasst. Dies erfolgt durch einen der Gesellschafter.

##### **Fragen:**

1. Ist durch die Bestimmung in § 3 Abs. 5 GebG "Notare oder andere zur Beurkundung befugte Personen (Urkundspersonen)" nur ein bestimmter berufsrechtlich qualifizierter oder als Behördenorgan befugter Personenkreis angesprochen?
2. Oder ist Urkundsperson im Zusammenhang mit dem Gebührentatbestand gem. § 14 TP 7 Abs. 4 Z 4a und b GebG jedwede andere Person, die dieses Protokoll verfasst hat?
3. Ein Generalversammlungsprotokoll wird von einem Rechtsanwalt verfasst und dann von einem Notariatsakt "ummantelt". Besteht Gebührenpflicht?

##### **Lösung:**

###### **Zu Frage 1 und 2:**

**Die Gebührenpflicht des Protokolls und der Kreis der Gebührenschuldner sind im GebG taxativ geregelt.**

**Nach § 13 Abs. 4 GebG hat der Gebührenschuldner die Gebühr an die Urkundsperson zu entrichten. Urkundspersonen sind Notare und Legalisatoren. Wenn eine andere als eine Urkundsperson das Protokoll verfasst hat, fehlt jedoch die entsprechende Regelung darüber, an wen die Gebühr zu entrichten ist und wer die Gebühr abzuführen hat. Solche Protokolle sind daher nicht gebührenpflichtig.**

###### **Zu Frage 3:**

**Gebührenpflicht besteht, weil hier eine Urkundsperson vorhanden ist, an die die Gebühr entrichtet werden kann.**

## **§ 11 Abs. 1 Z 1 GebG 1957**

### **Entstehung der Gebührenschuld für Bauanzeigen und Fertigstellungsmeldungen**

#### **Sachverhalt:**

Im Zusammenhang mit Bauanzeigen erging eine Anfrage, ob für den Fall, dass eine Bauanzeige iSd § 15 NÖ Bauordnung 1996 nicht untersagt wird und dies dem Anzeigenleger schriftlich mitgeteilt wird, damit dieser schon vor Ablauf der achtwöchigen Frist (§ 15 Abs. 4 NÖ Bauordnung 1966) mit den Bauarbeiten beginnen kann, davon auszugehen ist, dass keine Gebührenschuld für die Bauanzeige entsteht. Ein solches Verständigungsschreiben stellt keine gesetzlich vorgesehene Erledigung dar und wird daher seitens der Baubehörde als (freiwillige) Serviceleistung angesehen.

#### **Fragen:**

Entsteht die Gebührenschuld gemäß § 11 Abs. 1 Z 1 GebG für Bauanzeigen iSd § 15 NÖ Bauordnung 1996 und die ihr beigelegten Unterlagen (zB Pläne, Beschreibungen...) bei einer Erledigung in Form einer schriftlichen Mitteilung der Baubehörde über die Kenntnisnahme?  
Entsteht die Gebührenschuld gemäß § 11 Abs. 1 Z 1 GebG für Fertigstellungsmeldungen iSd § 30 NÖ Bauordnung 1996 bei einer Erledigung in Form einer schriftlichen Mitteilung der Baubehörde über die Kenntnisnahme?

#### **Lösung:**

**Eine schriftliche Erledigung löst dann die Gebührenpflicht aus, wenn sich aus dieser Erledigung eine rechtliche Konsequenz für das Verfahren mit der Anzeige bzw. Meldung ergibt. Darf – wie im dargestellten Sachverhalt – aufgrund der Zurkenntnisnahme der Bauanzeige früher mit den Bauarbeiten begonnen werden, so hat die schriftliche Zurkenntnisnahme eine rechtliche Konsequenz für das Verfahren und löst somit die Gebührenschuld für die Bauanzeige aus.**

**Wird in einer Erledigung bloß der Eingang der Bauanzeige bei der Behörde bestätigt, so löst dies allein keine Gebührenpflicht für die Bauanzeige aus.**

**Wird in einer Erledigung die Nichtuntersagung eines Bauvorhabens zum Ausdruck gebracht, so hat dies eine rechtliche Konsequenz für das Verfahren und löst daher wiederum die Gebührenpflicht für die Bauanzeige aus.**

## **§ 11 Abs. 1 Z 1 GebG 1957**

**Ist eine schriftliche Ladung eine abschließende Erledigung, die die Gebührenschuld entstehen lässt, wenn das Verfahren wegen Nichterscheinens der Parteien nicht fortgeführt wird?**

### **Sachverhalt:**

Im Verwaltungsverfahren (zB Verleihung der österr Staatsbürgerschaft) wird bei Fehlen von erforderlichen Unterlagen (zB Urkunden) der Antragsteller seitens der Behörde mit schriftlicher Ladung aufgefordert, die fehlenden Unterlagen beizubringen. Die Ladung enthält ua folgenden Wortlaut: Sie werden ersucht, innerhalb einer Frist von 4 Wochen [...] die fehlenden Urkunden [...] nachzureichen, da sonst keine Weiterbearbeitung des Ansuchens möglich ist.

Kommt der Antragsteller dieser Aufforderung nicht nach, wird der Staatsbürgerschaftsakt seitens der Behörde aus der Evidenz genommen, ohne dass eine abschließende schriftliche Erledigung erfolgt. Für den Fall, dass zu einem späteren Zeitpunkt ein Weiterbearbeitungsantrag eingebracht wird, wird der Akt wieder in Evidenz genommen und das Verfahren fortgeführt.

### **Frage:**

Stellt die schriftliche Ladung des Antragstellers eine abschließende schriftliche Erledigung seitens der Behörde dar?

### **Lösung:**

**Die schriftliche Ladung des Antragstellers stellt keine abschließende schriftliche Erledigung dar.**

## **§ 14 TP 6 Abs. 1 GebG 1957**

**Liegt eine schriftliche Erledigung und damit Gebührenpflicht vor, wenn eine Behörde angeforderte Unterlagen (zB Ersuchen um Aktenabschrift) mit einem Begleitschreiben übermittelt?**

### **Sachverhalt:**

Eine Versicherungsanstalt ersucht um Übermittlung eines Unfallberichtes. Die Erledigung erfolgt durch Übermittlung einer Kopie des Berichtes samt Schreiben der Behörde.

### **Frage:**

Stellt das Begleitschreiben, das mit der übermittelten Kopie der Behörde übersandt wird, eine schriftliche Erledigung dar ?

### **Lösung:**

**Jede Form der schriftlichen Erledigung durch die Behörde löst die Gebührenschuld für den Antrag aus. Damit löst auch die bloße Übermittlung von Kopien (ohne Begleitschreiben) die Gebührenschuld aus.**

## **§ 14 TP 15 GebG 1957**

**Zulassungsgebühr: Befreiung für Diplomaten**

### **Sachverhalt:**

Ein Diplomat hat auf seinen Namen mehrere Kraftfahrzeuge angemeldet.

### **Frage:**

Für wie viele Kraftfahrzeuge steht die Befreiung zu?

### **Lösung:**

**Zufolge Art. 42 des Wiener Übereinkommens vom 18. April 1961, BGBl. Nr. 66/1966, über diplomatische Beziehungen (Wiener Diplomatenkonvention) darf ein Diplomat im Empfangsstaat keine auf persönlichen Gewinn gerichtete gewerbliche Tätigkeit ausüben. Befreit sind die dem persönlichen Bedarf**

**dienenden Fahrzeuge. Die Befreiung steht auch dann zu, wenn etwa ein Fahrzeug für Repräsentationszwecke und ein Fahrzeug für den Privatgebrauch (zB Allradfahrzeug) für den Diplomaten zugelassen sind. In der Praxis steht die Befreiung jedenfalls für so viele Fahrzeuge zu, die ausschließlich von Personen, die im gemeinsamen Haushalt leben, benutzt werden.**

## **§ 14 TP 15 GebG 1957**

### **Zulassungsgebühr: Befreiung für Diplomaten**

#### **Sachverhalt:**

Ein Diplomat, österreichische Staatsangehörigkeit, Inhaber eines Legitimationsausweises, tätig bei der österreichischen Botschaft bei den Vereinten Nationen in Wien, ersucht um Steuerbefreiung.

#### **Frage:**

Liegt hier Steuerbefreiung laut den Bestimmungen der Wiener bzw. sonstigen Übereinkommen vor?

#### **Lösung:**

**Nein, sämtliche Befreiungen gelten nur für ausländische Staatsbürger.**

(Abschnitt 32 lit. a UNO-Amtssitzabkommen: Mitglieder von Ständigen Vertretungen, die bei den Vereinten Nationen beglaubigt sind, genießen die gleichen Privilegien und Immunitäten, wie sie die Regierung den Mitgliedern gleichen Ranges der in der Republik Österreich beglaubigten diplomatischen Vertretungsbehörden einräumt.

Artikel 38 des Wiener Übereinkommens vom 18. April 1961, BGBl. Nr. 66/1966, über diplomatische Beziehungen (Wiener Diplomatenkonvention): Soweit der Empfangsstaat nicht zusätzliche Vorrechte und Immunitäten gewährt, genießt ein Diplomat, der Angehöriger dieses Staates oder in demselben ständig ansässig ist, Immunität von der Gerichtsbarkeit und Unverletzlichkeit lediglich in Bezug auf seine in Ausübung seiner dienstlichen Tätigkeit vorgenommenen Amtshandlungen).

## **§ 14 TP 15 GebG 1957 iVm Art 34 Budgetbegleitgesetz 2001**

### **Zulassungsgebühr: Befreiungsbestimmung**

#### **Sachverhalt:**

Durch Ausgliederungen von Aufgaben der Körperschaften öffentlichen Rechts an juristische Personen sowie Personenvereinigungen werden in diesem Zusammenhang auch Kraftfahrzeuge neu zugelassen.

#### **Frage:**

Ist die Zulassungsgebühr von der Befreiung des Art 34 umfasst?

#### **Lösung:**

**Ja, wenn aus rechtlichen Gründen unmittelbar anlässlich der Übertragung oder Ausgliederung ein Zulassungswechsel erforderlich ist.**

## **§ 15 Abs. 1 und 2 GebG 1957**

### **Beurkundung eines Rechtsgeschäftes**

#### **Sachverhalt:**

Ein Unternehmer bietet Baumaschinen zur Miete an. Der beworbene Kunde unterfertigt ein schriftliches Angebot, in dem er die Anmietung einer Baumaschine anbietet. In diesem Anbot sind sämtliche wesentliche Details, wie Mietdauer, Mietpreis, Liefertermin etc enthalten. Die Annahme kann lt. Anbot entweder durch ausdrückliche schriftliche Annahmeerklärung oder durch konkludente Übergabe des Mietgegenstandes erfolgen.

In weiterer Folge wird der Mietgegenstand lt. Anbot ohne schriftliche Annahme des Vermieters übergeben, wobei der Kunde ein Übernahmeprotokoll unterfertigt.

#### **Frage:**

Liegt eine Urkunde iSd § 15 GebG vor?

**Lösung:**

**Führt ein Anbot erst dann zum Abschluss eines Rechtsgeschäftes, wenn der Vertragspartner das Anbot annimmt, so wird eine Gebührenpflicht nur dann ausgelöst, wenn die Annahme schriftlich erfolgt. Eine mündliche oder konkludente Annahme löst keine Gebührenpflicht aus.**

**Nur dann, wenn im Einzelfall aus dem Anbotsschreiben der vorangegangene mündliche Abschluss eines Rechtsgeschäftes erkennbar ist (Urkundenprinzip), handelt es sich trotz der Bezeichnung als "Anbotsschreiben" um eine rechtsbezeugende Urkunde über das Rechtsgeschäft, die gemäß § 16 Abs. 2b GebG die Gebührenschuld auslöst.**

**Das vom Mieter unterfertigte Anbotsschreiben stellt keine Beurkundung eines gültig zu Stande gekommenen Rechtsgeschäftes dar. Enthält das Übernahmeprotokoll einen Bezug auf das Anbotsschreiben (zB Datum oder Geschäftszahl), so führt dies zur Gebührenpflicht. Nimmt das Übernahmeprotokoll nicht Bezug auf das Anbotsschreiben, so liegt mangels schriftlicher Annahme keine Urkunde nach § 15 Abs. 2 GebG vor, sodass der gegenständliche Vorgang nicht der Bestandsvertragsgebühr unterliegt.**

**§§ 16, 33 TP 5 Abs. 5, TP 8 Abs. 4, TP 19 Abs. 2, TP 17, TP 22  
Abs. 6, 3 Abs. 4, 3 Abs. 4a GebG 1957 und § 201 BAO**

**Selbstberechnung der Gebühr - Bescheid gemäß § 201 BAO von  
Amts wegen – Antrag der Partei auf Rückerstattung der Gebühr**

**Sachverhalt:**

Eine Partei, die eine Selbstberechnung und Entrichtung der Gebühr vorgenommen hat, stellt beim zuständigen Finanzamt 3 Jahre nach erfolgter Selbstberechnung (innerhalb der Verjährungsfrist) mangels entstandener Abgabenschuld einen Antrag auf Rückerstattung der Gebühr.

**Frage:**

Kann die Abgabenbehörde einen Bescheid iSd § 201 Abs. 2 Z 3 BAO innerhalb der Bemessungsverjährung erlassen, wenn entscheidungserhebliche Tatsachen (wie zB das Fehlen der Abgabenschuld) der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Bekanntgabe des selbst

berechneten Betrages noch nicht bekannt waren bzw. die Behörde erst 3 Jahre später davon Kenntnis erlangt?

**Lösung:**

**Ja! Nach § 201 Abs. 2 Z 3 BAO kann eine Festsetzung ua erfolgen, wenn in sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden.**

**Bezogen auf den "Neuerungstatbestand" ist somit erforderlich, dass für die Abgabenbehörde im Verfahren nicht geltend gemachte Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.**

**Voraussetzung für die Festsetzung ist somit, dass entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages noch nicht bekannt waren und dass diese Umstände nachträglich neu hervorkommen (zB im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung; vgl Ritz, BAO-Handbuch, Seite 118).**

## **§ 17 Abs. 5 GebG 1957**

### **Aufhebung eines Mietvertrages infolge Anfechtung wegen Irrtums**

**Sachverhalt:**

Zwischen den Vertragsparteien wurde ein Mietvertrag abgeschlossen, der ausschließlich auf die Errichtung eines Lebensmittel-Supermarktes auf dem Bestandobjekt ausgerichtet war. Das angemietete Grundstück wies jedoch eine beschränkte Widmung aus, die gerade die Ansiedlung und den Betrieb eines Lebensmittelgeschäftes ausschließt. Laut Angaben der Mieterin wurde diese von der Vermieterin in Irrtum geführt, da ihr diese die Widmungsbeschränkung nicht bekannt gegeben hat. Die Mieterin forderte zwecks Schaffung von Rechtssicherheit den Bestandgeber auf, konkret zu erklären, dass der Vertrag ex tunc aufgehoben und als nicht geschlossen gilt. Diese Erklärung gab der Vermieter in der Folge ab.

**Lösung:**

**Ist ein Rechtsgeschäft wegen Irrtums über einen wesentlichen Teil des Vertrages anfechtbar, so ist dieser Umstand gemäß § 23 Abs. 4 BAO für die Erhebung der Abgaben insoweit und so lange ohne Bedeutung als nicht die Anfechtung mit Erfolg ex tunc durchgeführt wird (VwGH 26.6.1997, 96/16/0150). Bei Dauerschuldverhältnissen (zB Bestandverträge) wirkt die Auflösung des Rechtsgeschäftes im Allgemeinen ex nunc (OGH 5.11.1968, 4 Ob 57/68). Die Auflösung ex nunc hat auf das Entstehen der Gebührenschuld keine Auswirkung. Ob die Vertragsanfechtung gerichtlich oder außergerichtlich vorgenommen wird, ist unerheblich. Im Fall der außergerichtlichen Anfechtung müssen jedoch ausreichende Gründe vorliegen, die bei gerichtlicher Anfechtung Erfolg versprechend wären.**

**Beim gegenständlichen Sachverhalt wirkt die Auflösung des Rechtsgeschäftes im Hinblick auf seinen Charakter als Dauerschuldverhältnis ex nunc und wird daher die einmal entstandene Gebührenschuld nicht beseitigt.**

## **§ 18 Abs. 1 GebG 1957**

### **Elektronische Signatur**

**Sachverhalt:**

Zwei Vertragsparteien schließen einen Vertrag und tauschen per Internet die Verträge versehen mit einer elektronischen Signatur/Unterschrift aus. Jeder Vertragspartner druckt sich eine Ausfertigung aus. Sonstige händische Unterschriften erfolgen nicht mehr.

**Fragen:**

- a) Liegt in diesem Fall eine gebührenpflichtige Urkunde vor, da § 18 Abs. 1 GebG nunmehr durch die Worte "oder in jeder anderen technisch möglichen Weise" ergänzt ist?
- b) Ist das Ausdrucken eine Voraussetzung für das Vorliegen einer gebührenpflichtigen Urkunde, wenn man die Gebührenpflicht zu a) bejaht?

**Lösung:**

**Jede elektronische Signatur ist eine Unterschrift iSd GebG 1957. Das Ausdrucken der Urkunde ist keine Voraussetzung für das Entstehen der Gebührenschuld.**

## **§ 33 TP 5 bzw. TP 9 GebG 1957**

### **Bestandvertragsgebühr oder Dienstbarkeitsgebühr für Deponievertrag**

#### **Sachverhalt:**

A gestattet B die Einlagerung von Kieswaschschlämmen im Zuge des Abbaues von einem bestimmten Kiesvorkommen in einem Baggersee der A. Der Kiesabbau erfolgt dabei nicht aus diesem Baggersee. Die Einleitung wird mit einem Mindest- und einem Höchstausmaß für eine bestimmte Dauer vereinbart.

Beide Vertragsteile verzichten auf eine Kündigung des Vertragsverhältnisses, wenn eine bestimmte Mindesteinlagerung pro Jahr erfolgt.

Die Vergütung beträgt X € pro m<sup>3</sup> zuzüglich 20 % USt.

#### **Fragen:**

Stellt die Vereinbarung der Einlagerung und Belassung auf Dauer eine Dienstbarkeitsvereinbarung dar oder kann diese Vereinbarung auch als Bestandverhältnis betrachtet werden?

Oder fällt die Vereinbarung allenfalls unter keinen dieser Gebührentatbestände, weil sich das Entgelt nach der eingelagerten Menge richtet, sozusagen als "Liefervertrag ("negativer" Kaufvertrag)"?

#### **Lösung:**

**Der Deponievertrag stellt einen gemischten Vertrag dar. Die gebührenrechtliche Beurteilung des Vertrages richtet sich danach, welche Vertragselemente überwiegen. Nach dem Inhalt des zu beurteilenden Vertrages liegt typischerweise eine Dienstbarkeit vor, da das Recht auf Einlagerung auf einem fremden Grundstück auf Dauer erworben wird. Gegenstand des Vertrages ist nicht die vorübergehende bestandweise Nutzung sondern die dauernde Duldung der Einlagerung der Materialien.**

**Das Entgelt bemisst sich dabei nach der höchstmöglichen Vergütung für die vereinbarte Dauer der Einlagerung (bestimmte Dauer x Höchstmenge x Entgelt pro m<sup>3</sup>).**

**Eine Einordnung als Liefervertrag ist nicht möglich, da nicht der "Lieferant" das Entgelt erhält, sondern der, der die "Lieferung" erhält.**

**§§ 33 TP 5 Abs. 5, TP 8 Abs. 4, TP 19 Abs. 2, TP 17, TP 22 Abs. 6,  
3 Abs. 4 und 4a GebG 1957 und § 201 BAO**

**Selbstberechnung der Gebühr - Bescheid gemäß § 201 BAO von  
Amts wegen**

**Sachverhalt:**

Selbstberechnung der Bestandvertragsgebühr (§ 33 TP 5 Abs. 5 Z 5 GebG) –

Bemessungsgrundlage = 100.000 €; Gebühr = 1.000 €.

Die erfolgte Selbstberechnung lt. Abrechnungsliste lässt nicht erkennen, dass die Selbstberechnung unrichtig ist.

Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung - 2 Jahre nach Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages - kommt bei der Einsichtnahme in den Bestandvertrag hervor, dass die Gebühr unrichtig berechnet wurde.

Bemessungsgrundlage lautet richtig: 900.000 €; Gebühr: 9.000 €

**Frage:**

Kann die Abgabenbehörde einen Bescheid iSd § 201 Abs. 2 Z 3 BAO innerhalb der Bemessungsverjährung erlassen, wenn entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages noch nicht bekannt waren?

**Lösung:**

**Ja. Nach § 201 Abs. 2 Z 3 BAO kann eine Festsetzung ua erfolgen, wenn in sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden.**

**Bezogen auf den "Neuerungstatbestand" ist somit erforderlich, dass für die Abgabenbehörde im Verfahren nicht geltend gemachte Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, wenn die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.**

**Voraussetzung für die Festsetzung ist somit, dass entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages noch nicht bekannt waren und dass diese**

**Umstände nachträglich neu hervorkommen (zB im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung) - siehe Ritz, BAO-Handbuch, Seite 118.**

## **§ 33 TP 17 Z 6 GebG 1957**

### **Wettgebühren – Ort des Zustandekommens des Wettvertrages**

#### **Sachverhalt:**

Ein inländischer Buchmacher schließt Sportwetten ua im Korrespondenzweg mit ausländischen Kunden ab. Es wird ein Wettangebotsformular mit konkreten Wetten und Gewinnquoten an potentielle Kunden übermittelt, die nach Eintragung der Wette an den Buchmacher zurückgeschickt werden. Nach dessen Einlangen und Einbuchung der gewählten Wetten wird – nach Prüfung der Deckung bzw. der Zahlung des Wetteinsatzes – auf dem Postweg ein Wettkontoauszug an den Kunden zugestellt. Sowohl in den Wettangebotsformularen wie auch in den Wettbedingungen befindet sich folgender Hinweis: "Der Wettabschluss aufgrund dieses Angebots ist durch die Entrichtung des Wetteinsatzes sowie durch den Zugang des xy (Buchmacher)-Wettkontoauszuges bedingt."

#### **Fragen:**

Wo kommt der Wettvertrag zu Stande?

Stellt die Übermittlung des Wettangebotsformulars durch den Buchmacher an den Kunden

a) lediglich eine Aufforderung zur Anbotsstellung dar, sodass die Rücksendung des ausgefüllten Formulars als Anbot zum Abschluss der Wette zu werten ist und die Wette mit Übermittlung des Wettkontoauszuges (im Ausland) zustande kommt?

oder

b) ein Anbot auf Abschluss eines Wettvertrages dar, sodass die Rücksendung des ausgefüllten Formulars als Annahme (im Inland) und die Übermittlung des Wettkontoauszuges lediglich eine Bestätigung der erfolgten Vertragsannahme zu werten ist

#### **Lösung:**

**Das Zustandekommen des Wettvertrages ist eine zivilrechtliche Vorfrage, für deren Beantwortung die Kenntnis der "Allgemeinen Wettbedingungen"**

**Voraussetzung ist.**

## **§ 33 TP 19 iVm §§ 15, 16, 17 GebG 1957**

### **Gebührenpflicht für Kreditanbote von Seiten des Kreditnehmers**

#### **Sachverhalt:**

Ein Kreditnehmer bietet der Bank unwiderruflich den Abschluss eines näher beschriebenen Kreditvertrages an. Der im Anbot festgehaltene Kreditvertrag beinhaltet:

- Kreditbetrag
- Verwendungszweck
- Zuzählung
- Laufzeit und Rückzahlung
- Konditionen, insbesondere Zinsberechnung
- Sicherstellung: Hierbei wird auf ältere Pfandurkunden verwiesen, die zu früheren (getilgten) Kreditgeschäften errichtet wurden.
- Sonstige Bestimmungen: ua kann die Annahme des Angebotes durch Zuzählung der Kreditvaluta auf das Kreditkonto erfolgen.

Das Anbot wird vom Kreditnehmer original unterfertigt an den Kreditgeber (Bank) ausgehändigt. Eine schriftliche Annahme des Angebotes durch die Bank erfolgt nicht. Der Kreditvertrag wird durch Zuzählung der Kreditvaluta gültig.

#### **Fragen:**

Ist eine schriftliche Annahme des Angebotes durch die Bank für das Entstehen der Gebührenschuld unbedingt erforderlich, wenn das Anbot unwiderruflich gestellt wird, und das Anbot alle wesentlichen Bestimmungen eines Kreditvertrages enthält?

Oder reicht für das Entstehen der Gebührenschuld der eindeutige Inhalt des Schriftstückes (Angebotes) und die Unterfertigung eines Vertragsteiles und Aushändigung an den zweiten Vertragsteil?

#### **Lösung:**

**Führt ein Anbot erst dann zum Abschluss eines Rechtsgeschäftes, wenn der Vertragspartner das Anbot annimmt, so wird eine Gebührenpflicht nur dann ausgelöst, wenn die Annahme schriftlich erfolgt. Eine mündliche oder konkludente Annahme löst keine Gebührenpflicht aus.**

**Nur dann, wenn im Einzelfall aus dem Anbotsschreiben der vorangegangene mündliche Abschluss eines Rechtsgeschäftes erkennbar ist (Urkundenprinzip),**

handelt es sich trotz der Bezeichnung als "Anbotschreiben" um eine rechtsbezeugende Urkunde über das Rechtsgeschäft, die gemäß § 16 Abs. 1 Z 1 lit. b GebG die Gebührenschuld auslöst.

## **§ 33 TP 19 Abs. 5 GebG 1957**

### **Gebührenfreie Umschuldung von Darlehen/Krediten auch bei Umstellung auf Fremdwährungskredit bzw. auf andere Währung?**

#### **Sachverhalt:**

Fremdwährungskredite für verschiedenste Finanzierungen sind populär. Immer mehr Bankkunden wollen aus ihren alten in ATS/Euro ausnutzbaren Krediten/Darlehen in einen günstigeren Fremdwährungskredit umwandeln. Hierbei stellt sich die Frage der Möglichkeit der Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung des Abs. 5 des § 33 TP 19 GebG.

#### **Frage:**

Ist die (bloße) Umstellung eines Kredites/Darlehens auf eine andere Währung ein neues Rechtsgeschäft bzw begründet diese Urkunde neuerlich Gebührenpflicht oder ist dieser Vorgang der oa Befreiungsbestimmung zugänglich - wenn ja, unter welchen Umständen?

#### **Lösung:**

**Die Umstellung eines Darlehens oder Kredites auf eine andere Währung stellt keine Novation iSd § 24 GebG (Änderung des Vertragsgegenstandes) dar, weil Vertragsgegenstand die Zurverfügungstellung einer bestimmten Geldsumme ist, gleichgültig, in welcher Währung diese Geldsumme ausgedrückt wird. Eine Umstellung der Währung im Zuge einer Umschuldung hindert somit – bei Vorliegen der Voraussetzung – nicht die Anwendbarkeit des § 33 TP 19 Abs. 5 GebG.**

## **NEUGRÜNDUNGS - FÖRDERUNGSGESETZ**

### **§ 14 TP 15 GebG 1957**

#### **Begriff "betriebsnotwendige Fahrzeuge"**

##### **Sachverhalt:**

Bei der durch die Betriebsübertragung erforderlichen Anmeldung (Ummeldung) von Kraftfahrzeugen ist für "betriebsnotwendige Fahrzeuge" eine Befreiung von der Gebühr für Zulassungsscheine auszusprechen.

##### **Fragen:**

Wie ist der Begriff "betriebsnotwendige Fahrzeuge" bei den jeweiligen Betrieben - zB bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben - Pkws, bei anderen Gewerbebetrieben eventuell Luxuslimousinen auszulegen? Ist hier auch auf die ausschließliche oder überwiegende Verwendung für den Betrieb abzustellen?

##### **Lösung:**

**Eine Betriebsübertragung kann nur dann zu einer Begünstigung nach dem NeuFÖG führen, wenn bereits bestehende und für den konkreten Betrieb wesentliche Betriebsgrundlagen als funktionsfähige Sachgesamtheit übernommen werden, wobei die Übertragung in einem einzigen einheitlichen Vorgang zu erfolgen hat. Eine Befreiung von der Gebühr gemäß § 14 TP 15 GebG steht nur dann zu, wenn die Übertragung von Kraftfahrzeugen unmittelbar durch eine Betriebsübertragung veranlasst ist. Eine "Unmittelbarkeit" ist somit nur gegeben, wenn die Übertragung eines Kraftfahrzeuges oder mehrerer Kraftfahrzeuge selbst notwendig ist, um den Tatbestand einer begünstigten Betriebsübertragung dem Grunde nach überhaupt zu erfüllen.**

**Folglich liegt der geforderte unmittelbare Zusammenhang nur dann vor, wenn ein Kraftfahrzeug zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen zählt. Die ausschließliche oder überwiegende Verwendung im Betrieb ist für sich allein nicht ausreichend. Ob ein Kraftfahrzeug zu den wesentlichen Grundlagen des Betriebes gehört, richtet sich nach den Umständen des Einzelfalles und ergibt sich einerseits aus der Art des Betriebes und andererseits nach der Funktion des Kraftfahrzeuges innerhalb des konkreten Betriebes. Nähere Ausführungen dazu enthalten die Rz 5507 bis 5563 der Einkommensteuerrichtlinien 2000.**

**Unbestritten ist die Betriebsnotwendigkeit bei folgenden Betrieben:**

- **Autobusunternehmen**
- **Unternehmen mit einer Gewerbeberechtigung zur "Veranstaltung von Gesellschaftsfahrten"**
- **Transportunternehmen**
- **Taxi- und Mietwagenunternehmen**
- **Land- und forstwirtschaftliche Betrieben, soweit es sich um Traktoren und sonstige landwirtschaftliche "Maschinen" handelt**

**Hingegen zählt zB der im Betriebsvermögen befindliche PKW eines Arztes oder eines Vertreters grundsätzlich nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen.**

## **§ 14 TP 15 GebG 1957**

### **Um- und Anmeldung von KFZ im Zuge von Betriebsübertragungen**

#### **Sachverhalt:**

Im Zuge von Betriebsübertragungen werden KFZ um - bzw. angemeldet. Wenn keine anderen Abgaben anfallen, bzw. durch den Umstand, dass für jede Behörde ein gesondertes Original einzureichen ist, ist keine Bestätigung über die Beratung durch die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft, sofern keine gesetzliche Berufsvertretung vorhanden, erforderlich. Der Betriebsinhaber kann in diesem Fall das Formular NeuFö 3 selbst unterschreiben, ohne Bestätigung durch die Sozialversicherungsanstalt.

#### **Frage:**

Wie sollen die Zulassungsstellen bei der Beurteilung der Befreiung vorgehen?

#### **Lösung:**

**Nur dann, wenn ein Kraftfahrzeug unbestritten zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen zählt (siehe dazu Beantwortung zu Begriff "betriebsnotwendige Fahrzeuge"), ist die Befreiung von der Gebühr nach § 14 TP 15 GebG zu gewähren, und zwar auch dann, wenn auf dem Formular NeuFö 3 eine Beratung nicht bestätigt wurde (§ 1 Abs. 3 VO BGBl. II Nr. 278/1999).**

Wenn zweifelhaft ist, ob ein Fahrzeug zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehört, sollen die Zulassungsstellen die Befreiung nicht gewähren. Der Zulassungswerber hat die Möglichkeit, sich mit einem Rückerstattungsansuchen an das Finanzamt zu wenden.

## **§ 14 TP 15 GebG 1957**

### **Ummeldung von Fahrzeugen bei Betriebsübertragung – Zeitliche Begrenzung**

#### **Frage:**

Nach der Betriebsübertragung können Fahrzeuge umgemeldet werden. Gibt es hierfür eine zeitliche Begrenzung?

#### **Lösung:**

Für die Befreiung von der Gebühr nach § 14 TP 15 GebG ist entscheidend, dass das übertragene Kraftfahrzeug zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen zählt (siehe dazu Beantwortung zu Begriff "betriebsnotwendige Fahrzeuge"). Es kommt dabei auf die tatsächliche Übergabe und die Aufnahme in das Anlagevermögen des Übernehmers, nicht jedoch auf den Zeitpunkt der Ummeldung des Kraftfahrzeuges an. Für die Befreiung von der Gebühr für die Ummeldung eines übertragenen Kraftfahrzeuges, das zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen zählt, gibt es daher keine zeitliche Begrenzung.

## **§ 14 TP 15 GebG 1957**

### **Zulassungsgebühr bei Neugründung von Taxiunternehmen**

#### **Sachverhalt:**

Neugründung eines Unternehmens (zB Taxiunternehmen). Im Zuge der Neugründung sind nur Schriften und Amtshandlungen, die durch die Neugründung unmittelbar veranlasst sind, von der Gebühr befreit. Im Erlass betreffend Betriebsübertragungen ist zwar dieser Passus

wortgleich übernommen worden, es wurde jedoch dezidiert die Zulassungsgebühr erwähnt, bei den Neugründungen jedoch nicht.

**Fragen:**

Ist bei der Neugründung gemäß NeuFöG für die Anmeldung des Taxis die Zulassungsgebühr zu entrichten?

Wie sollen hier die Zulassungsstellen vorgehen?

**Lösung:**

**Voraussetzung für die Begünstigung einer *Betriebsübertragung* ist ua, dass bereits vorhandene wesentliche Betriebsgrundlagen als funktionstüchtige Sachgesamtheit übertragen werden. Eine Befreiung von der Gebühr gemäß § 14 TP 15 GebG ist nur dann gegeben, wenn die Übertragung von Kraftfahrzeugen unmittelbar durch die Betriebsübertragung veranlasst ist. Ein solcher unmittelbarer Zusammenhang wiederum liegt nur dann vor, wenn ein Kraftfahrzeug zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen zählt. Im Falle eines Taxiunternehmens zählt der Fuhrpark zu den "notwendigen Betriebsgrundlagen".**

**Voraussetzung für das Vorliegen einer *Neugründung* iSd NeuFöG ist unter anderem die Schaffung einer neuen betrieblichen Struktur. Befreit von den Stempelgebühren und Bundesverwaltungsabgaben sind allerdings nur jene Schriften und Amtshandlungen, die durch die Neugründung des Betriebes unmittelbar veranlasst sind. Nicht gebührenbefreit sind daher Schriften und Amtshandlungen, die im Vorfeld einer Neugründung anfallen (vgl. Ansuchen um Erteilung einer Baubewilligung zur Errichtung eines Betriebsgebäudes). Die Zulassung des Fuhrparks ist somit ein dem Gründungsvorgang bloß mittelbar dienender Vorgang, der nicht gebührenbefreit ist.**

## **§ 1 Z 2 und 5 NeuFöG**

### **Grundstückseinbringung in eine Kapitalgesellschaft nach Firmenbucheintragung jedoch vor Betriebsbeginn**

#### **Sachverhalt:**

Eine bar gegründete Kapitalgesellschaft wird im November 2003 im Firmenbuch eingetragen. Nach später getroffener Überlegung der Gründungsgesellschafter soll die zur Aufnahme der Betriebstätigkeit erforderliche Liegenschaft für die Produktionsstätte im Eigentum der Kapitalgesellschaft stehen. Darüber hinaus sollte die Einbringung des Grundstückes zur Errichtung der Produktionsstätte nicht vor Bewilligung der Widmung der vorgesehenen Liegenschaft erfolgen.

Zum Zeitpunkt der Einbringung im Frühsommer 2004 war die Kapitalgesellschaft noch nicht nach außen werbend in Erscheinung getreten (§ 3 der VO zum NeuFöG BGBl II 1999/278). Wohl aber wurden bis dahin umfangreiche interne vorbereitende Maßnahmen zur Produktidee, Produktion, Bauplanung, Finanzierung und Vermarktung getroffen. Die Einbringung erfolgt gegen neue Anteile an der Gesellschaft.

#### **Fragen:**

Erfolgt die Auslegung der bezughabenden Bestimmungen des NeuFöG unter dem Blickwinkel "Neugründung von Betrieben" oder unter dem Blickwinkel "Neugründung der Gesellschaft" ? Ist die Grunderwerbsteuer für eine erst nach der Firmenbucheintragung erfolgte Einbringung von Grundstücken gegen Gewährung von neuen Gesellschaftsrechten durch Kapitalerhöhung nicht zu erheben, wenn zu diesem Zeitpunkt der Betrieb noch nicht eröffnet war? Ist die Gesellschaftsteuer für eine erst nach der Firmenbucheintragung erfolgte Kapitalerhöhung durch Sacheinlage (Einbringung von Grundstücken) nicht zu erheben, wenn zu diesem Zeitpunkt der Betrieb noch nicht eröffnet war?

#### **Lösung:**

**Sowohl die Befreiung von der Grunderwerbsteuer als auch die Befreiung von der Gesellschaftsteuer setzen einen Zusammenhang mit der Neugründung der Gesellschaft voraus.**

**Für Kapitalerhöhungen stehen die Befreiungen nach § 1 Z 2 und 5 NeuFöG nicht zu, weil keine Gründungseinlagen anlässlich der Neugründung der Gesellschaft vorliegen, sondern Erhöhungen der Einlagen durch eine Kapitalerhöhung (VwGH**

23.3.2003, 2002/16/0188). Dies gilt auch dann, wenn der Betrieb selbst noch nicht aufgenommen wurde.

## **§ 1 Z 1 NeuFöG**

### **Gebührenpflicht eines Antrages auf Ausstellung einer Legitimation gemäß § 108 GewO 1994**

#### **Sachverhalt:**

Eine natürliche Person gründet einen Betrieb (Fremdenführerin) und legt bei der Bezirkshauptmannschaft das entsprechende NeuFö-Formular vor. Auf dem Gewereregisterauszug wurde von der Behörde der Vermerk "Abgabenfrei gemäß NeuFöG" angebracht. Fraglich ist, ob der Antrag auf Ausstellung der Legitimation gemäß § 108 GewO der Gebühr gemäß § 14 TP 6 GebG unterliegt und die Ausstellung der Legitimation gemäß § 14 TP 14 GebG gebührenpflichtig ist. Der Gewerbetreibende hat bei Ausübung des Berufes diese Legitimation mitzuführen (§ 108 Abs. 6 GewO).

#### **Frage:**

Unterliegt der Antrag auf Ausstellung einer Legitimation gemäß § 108 GewO 1994 der Gebühr gemäß § 14 TP 6 GebG und die Legitimation selbst der Gebühr gemäß § 14 TP 14 GebG?

#### **Lösung:**

**Der Antrag auf Ausstellung einer Legitimation gemäß § 108 GewO 1994 unterliegt grundsätzlich der Gebühr gemäß § 14 TP 6 GebG und die Legitimation selbst der Gebühr gemäß § 14 TP 14 GebG.**

**Gemäß § 1 Z 1 NeuFöG werden Stempelgebühren und Bundesverwaltungsabgaben für die durch eine Neugründung unmittelbar veranlassten Schriften und Amtshandlungen nicht erhoben. Schriften und Amtshandlungen sind unmittelbar durch eine Neugründung veranlasst, wenn sie in einem konkreten Zusammenhang mit der Neugründung eines Betriebes stehen. Dazu zählen ua Genehmigungen und Bewilligungen zur Berufstätigkeit, Niederlassungsbewilligungen, gründungsbedingte Konzessionserteilungen, Feststellungsbescheide über die Anwendbarkeit der gewerberechtlichen Vorschriften und über die Einreihung von gewerblichen Tätigkeiten.**

**Da Legitimationen gemäß § 108 GewO unmittelbar durch die Neugründung veranlasst sind, weil sie zwingend zusammen mit der Verständigung (Übermittlung des Gewerberegisterauszuges) dem Gewerbetreibenden zu übermitteln und daher untrennbar damit verbunden sind, werden sowohl der Antrag auf Ausstellung einer Legimitation als auch die Legimitation selbst von der Befreiung des § 1 Z 1 NeuFöG erfasst.**

## **§ 1 Z 1 NeuFöG**

### **Begriff "Fremdenbehörde"**

#### **Sachverhalt:**

Die Befreiung von Stempelgebühren und Bundesverwaltungsabgaben umfasst ua auch die Erteilung von entsprechenden Aufenthaltsbewilligungen iSd § 14 GewO durch die Fremdenbehörde zur Ausübung einer Erwerbstätigkeit.

#### **Frage:**

Welche Behörden sind hier als "Fremdenbehörde" angesprochen?

#### **Lösung:**

**Unter "Fremdenbehörde" sind alle Behörden zu verstehen, die für die Erteilung von Aufenthaltsbewilligungen zuständig sind.**

## **§ 2 Z 1 NeuFöG**

### **Übernahme eines heruntergewirtschafteten und eine Zeit lang geschlossenen Restaurants**

#### **Sachverhalt:**

Die Betriebsräumlichkeiten wurden im Rahmen eines Pachtvertrages übernommen, die Kücheneinrichtung sowie Geschirr und einzelne Geräte abgelöst. Nach Ansicht des Anfragers ist von einer Neugründung iSd § 2 NeuFöG auszugehen, weil als wesentliche Betriebsgrundlage eines Gastgewerbebetriebes eine vorhandene betriebliche Organisation, vorhandene Lieferantenbeziehungen, Stammkundschaft, eingeschultes Personal sowie ein

Betriebsgebäude anzusehen seien. Im vorliegenden Fall konnte jedoch keine betriebliche Organisation, kein Personal sowie keine Stammkundschaft übernommen werden. Auch mussten die Lieferantenbeziehungen von Grund auf neu aufgebaut werden und neues Personal rekrutiert und eingeschult werden.

**Frage:**

Stellt die Übernahme eines heruntergewirtschafteten und eine Zeit lang geschlossenen Restaurants eine Neugründung iSd NeuFöG dar?

**Lösung:**

**Eine Betriebsneugründung liegt nur dann vor, wenn eine bisher nicht vorhandene betriebliche Struktur neu geschaffen wird. Sind die für den Betrieb wesentlichen Grundlagen jedoch vorhanden, kann nur der Tatbestand der Betriebsübertragung erfüllt werden.**

**Nach der Rz 5528 der Einkommensteuerrichtlinien 2000 und der dort angeführten Rechtsprechung zählen zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Restaurants die Betriebsräumlichkeiten, das Betriebsgrundstück und die Einrichtung; nicht wesentlich sind hingegen das Warenlager, das Personal, Forderungen und Verbindlichkeiten.**

**Werden die Betriebsräumlichkeiten gepachtet und die Einrichtung inkl. Geschirr und Geräte erworben, dann werden im Effekt daher bereits bestehende Betriebsgrundlagen übernommen bzw. weitergeführt und somit die Voraussetzungen einer Betriebsneugründung nicht erfüllt.**

**Ein Kundenstock stellt nur dann eine wesentliche Betriebsgrundlage dar, wenn es sich um gefestigte Kundenbeziehungen handelt, wie dies zB bei bestimmten freiberuflichen Betrieben (Rechtsanwälte, Wirtschaftstreuhänder, Ärzte) der Fall ist. Derartige (zB vertraglich abgesicherte) Kundenbeziehungen sind im gastgewerblichen Bereich jedoch nicht gegeben.**

## **§ 4 NeuFöG**

### **Zeitpunkt der Vorlage des Formulars NeuFö 3**

#### **Sachverhalt:**

Es wird im Jahr 2004 eine entgeltliche Betriebsübertragung gemäß § 10 GrEStG 1987 angezeigt. Nach erfolgter Anzeige wird das Formular NeuFö 3 erstellt und zur Anzeige nachgereicht.

#### **Frage:**

Ist die Begünstigungsbestimmung des § 5a NeuFöG anzuwenden?

#### **Lösung:**

**Gemäß § 5a Abs. 2 Z 1 NeuFöG ist die Bestimmung des § 4 NeuFöG sinngemäß anzuwenden. Die Wirkungen des § 1 Z 1, Z 3 und 5 und § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG treten demnach nur dann ein, wenn der Betriebsinhaber bei den in Betracht kommenden Behörden die Erklärung der Übertragung (NeuFö 3) bereits im Vorhinein vorlegt. Die Vorlage der Erklärung stellt eine materielle Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Begünstigung dar. Die Wirkung des § 1 Z 1 NeuFöG tritt nur dann ein, wenn der Übernehmer des Betriebes bei den in Betracht kommenden Behörden die Erklärung bis zum Entstehen des Abgabensanspruches vorlegt. Für die Inanspruchnahme der Begünstigungen des § 1 Z 5 und § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG ist die Vorlage der Erklärung innerhalb der Anzeigefrist erforderlich. Im Falle der Selbstberechnung durch einen Parteienvertreter muss die Erklärung im Zeitpunkt der Durchführung des Selbstberechnung dem Parteienvertreter vorliegen.**

**Auf die Punkte 4.4, 4.5 und 4.6 des Erlasses des BMF und des BMJ zu den Bestimmungen des NeuFöG über die Förderung der Übertragung von Betrieben und Teilbetrieben vom 18. Dezember 2003, GZ 07 2401/2-IV/7/03, wird hingewiesen (AÖF 2004/16,**

**[https://www.bmf.gv.at/Steuern/Fachinformation/WeitereSteuern/NeugrundungsForderung\\_4107/ErlasszumNeuFGbertr\\_4228/\\_start.htm](https://www.bmf.gv.at/Steuern/Fachinformation/WeitereSteuern/NeugrundungsForderung_4107/ErlasszumNeuFGbertr_4228/_start.htm)).**

## **§ 5a Abs. 1 NeuFöG**

### **"Outsourcing" von Betrieben**

#### **Sachverhalt:**

Mehrere Unternehmen lagern ihre IT-Leistungen in eine eigene Gesellschaft aus.

#### **Fragen:**

1. Handelt es sich um eine Übertragung eines (Teil-)Betriebes?
2. Ist die neu gegründete GmbH als Betriebsinhaberin anzusehen, die bisher nicht in vergleichbarer Art betrieblich beherrschend tätig war?

#### **Lösung:**

##### **Zu Frage 1:**

**Eine Betriebsübertragung liegt nur im Falle eines unentgeltlichen oder entgeltlichen Übergangs eines Betriebes oder Teilbetriebes vor.**

**Nach der Rz 5582 der Einkommensteuerrichtlinien 2000 und der ständigen Rechtsprechung des VwGH liegt das Kriterium der Selbständigkeit eines Betriebsteiles dann vor, wenn sich der Betriebsteil bereits vor der Übertragung von der übrigen betrieblichen Tätigkeit hinreichend nach außen erkennbar abhebt bzw. abgrenzen lässt (VwGH 3.12.1986, 86/13/0079). Allerdings ist ein Teilbetrieb kein vollständig selbständiger Betrieb. Eine nur betriebsinterne Selbständigkeit genügt nicht. Dementsprechend stellen selbständig organisierte Abteilungen eines Unternehmens, die funktionell dem Gesamtunternehmen dienen (zB EDV-Abteilung, Buchhaltungsabteilung, Vertriebs- und Verkaufsabteilung), keine Teilbetriebe dar (vgl VwGH 20.11.1990, 89/14/0156, 0157; VwGH 7.8.1992, 88/14/0063; VwGH 3.11.1992, 89/14/0098).**

**Werden somit die IT-Leistungen mehrerer Unternehmen in eine gesonderte Gesellschaft ausgelagert, liegen keine Übertragungen mehrerer (Teil-)Betriebe vor. Allerdings kann – aus Sicht der übernehmenden GmbH – die Übernahme einzelner Wirtschaftsgüter Teil der Neugründung einer bisher nicht vorhandenen betrieblichen Struktur sein, sofern die GmbH als neue Betriebsinhaberin (siehe 2.) mit ihren Leistungen nach außen werbend in Erscheinung tritt.**

**Zu Frage 2:**

**Sind die auslagernden Unternehmen an der neu gegründeten GmbH als Gesellschafter jeweils nicht zu mehr als 25% beteiligt, ist die GmbH selbst Betriebsinhaberin (siehe Punkt 2.2 des Erlasses des BMF und des BMJ zu den Bestimmungen des NeuFöG über die Förderung der Übertragung von Betrieben und Teilbetrieben vom 18. Dezember 2003, GZ 07 2401/2-IV/7/03, AÖF 2004/16, [https://www.bmf.gv.at/Steuern/Fachinformation/WeitereSteuern/Neugrunderung\\_4107/ErlasszumNeuFGbertr\\_4228/\\_start.htm](https://www.bmf.gv.at/Steuern/Fachinformation/WeitereSteuern/Neugrunderung_4107/ErlasszumNeuFGbertr_4228/_start.htm) ), und zwar ab jenem Zeitpunkt, in dem sie erstmals die für den Betrieb typischen Leistungen anbietet.**

## **§ 5a Abs. 1 NeuFöG**

### **Betriebsinhaber bei Publikumsgesellschaften, Vereinen und Privatstiftungen**

**Sachverhalt:**

Im "Übertragungserlass" finden sich in der Auflistung der Betriebsinhaber zwei neue Punkte, nämlich

- die Kapitalgesellschaft selbst, wenn alle Gesellschafter höchstens mit 25% am Vermögen der Gesellschaft beteiligt sind (Publikumsgesellschaft), sowie
- Vereine und Privatstiftungen.

**Frage:**

Bedeutet dies, dass bei Publikums-Kapitalgesellschaften, bei denen keine Betriebsinhaber in Form von Gesellschaftern vorhanden sind, auch die Begünstigungen des NeuFöG für Betriebsübertragungen keine Anwendung mehr finden?

**Lösung:**

**Auch bei so genannten Publikums-Kapitalgesellschaften (Pub-KapG) können begünstigte Betriebsübertragungen vorliegen. Dabei ist zu unterscheiden, ob es sich um die Übertragung von (Teil-)Betrieben oder um die Übertragung von Kapitalanteilen handelt.**

*Beispiele:*

*Eine Pub-KapG betreibt einen Möbelhandel. Sie erwirbt vom Einzelunternehmer A ein Restaurant. Es liegt eine begünstigte Übertragung vor, weil ein Wechsel in der Person des Betriebsinhabers eintritt und die Pub-KapG bisher nicht in vergleichbarer Art beherrschend betrieblich tätig war.*

*A, B, C und D sind zu je 5% an einer Pub-KapG beteiligt und veräußern ihre Anteile an einen fünften Gesellschafter E, der zu 40% an der Pub-KapG (ohne Geschäftsführungsbefugnis) beteiligt ist. Durch die Anteilsübertragung verfügt der Gesellschafter E über 60%; die Betriebsinhabereigenschaft wechselt somit von der Pub-KapG auf den Gesellschafter E; es liegt daher eine begünstigte Übertragung vor.*

## **§ 5a NeuFöG**

### **Übergabe eines Betriebsgrundstückes im Rahmen einer Betriebsübergabe, welches sich nicht im Alleineigentum des Betriebsübergebers befindet und nur teilweise betrieblich genutzt wird**

**Sachverhalt:**

Ein Einzelunternehmen wird samt Liegenschaft übergeben. Eigentümer der Liegenschaft sind die Ehegatten je zur Hälfte. Die Liegenschaft ist als gemischt genutzte Liegenschaft – Betriebsgrundstück – bewertet, der betriebliche Anteil beträgt 70%. Als Gegenleistung werden die Übernahme der Betriebsschulden und die Einräumung eines Wohnrechtes vereinbart.

**Fragen:**

- a) Erstreckt sich die Anwendungsmöglichkeit des Freibetrages von € 75.000 auch auf den vom Nichtbetriebsinhaber übergebenen Liegenschaftsanteil?
- b) Fällt der nicht betrieblich genutzte Anteil auch unter die Befreiungsbestimmung ?

**Lösung:**

**Zu a) Steht ein Grundstück oder Grundstücksanteil nicht im Eigentum des übergebenden Betriebsinhabers, so ist auf die Übergabe dieses Grundstückes bzw. Grundstücksanteiles der Freibetrag nicht anzuwenden.**

**Zu b) Wird ein gemischt genutztes Grundstück nur in einem bestimmten Ausmaß betrieblich genutzt, so steht der Freibetrag zwar zur Gänze, jedoch nur für jenen Anteil an der Gegenleistung zu, der dem betrieblich genutzten Anteil des**

**Grundstückes entspricht. Soweit im gegenständlichen Fall die Gegenleistung auf den betrieblich genutzten Anteil von 70% entfällt, steht der Freibetrag gemäß § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG bis zum Höchstausmaß von € 75.000 zu.**

## **§ 5a NeuFöG**

### **Zeitpunkt der Vorlage des NeuFö 3**

#### **Sachverhalt:**

In einem Vertrag über die Übertragung eines Betriebes wird auch eine Liegenschaft mitübergeben. Innerhalb der Anzeigefrist ab Entstehung der Steuerschuld wird der Vertrag mit händischer Abgabenerklärung oder mit elektronischer Abgabenerklärung dem FAG angezeigt.

- a) Es wird die Befreiung von der Grunderwerbsteuer nach § 5a Abs. 2 NeuFöG händisch auf der Abgabenerklärung beantragt, aber kein Formular NeuFö 3 gleichzeitig beigelegt.
- b) Es wird eine elektronische Abgabenerklärung eingebracht, bei Übersendung des Vertrages wird der Antrag auf Befreiung von der Grunderwerbsteuer nach § 5a NeuFöG im Vertrag zwar formuliert, aber es wird kein Formular NeuFö 3 beigelegt.

#### **Fragen:**

- a) Ist die Befreiung - bei Vorliegen aller sonstigen Voraussetzungen des NeuFöG - zu gewähren, wenn das Formular NeuFö 3 nachher nachgereicht wird (vor oder nach Bescheiderlassung) ?
- b) Kann bei nicht rechtzeitiger Anzeige aber ordnungsgemäßer Vorlage des Formulars NeuFö 3 die Begünstigung gewährt werden?

#### **Lösung:**

- a) **Siehe die Beantwortung zur Frage § 4 NeuFöG**
- b) **Ja, die Begünstigung kann gewährt werden.**

## **§ 5a NeuFöG**

### **Betriebsübertragung an mehrere Personen gleichzeitig**

#### **Sachverhalt:**

In einem Vertrag über eine Betriebsübertragung iSd § 5a NeuFöG wird der vorhandene Betrieb an mehrere Personen gleichzeitig übertragen. Vorgelegt wird das Formular NeuFö 3 nur für einen der Erwerber.

#### **Frage:**

Kann einem der Erwerber, der das Formular NeuFö 3 ordnungsgemäß vorgelegt hat, die Begünstigung nach § 5a NeuFöG als Einzigem gewährt werden, wenn von den Miterwerbern das Formular NeuFö 3 nicht (nicht ordnungsgemäß) vorgelegt wurde.

#### **Lösung:**

**Die Begünstigung des § 5a NeuFöG kann nur gewährt werden, wenn die Voraussetzungen des § 5a NeuFöG bezüglich aller Erwerber erfüllt sind. Darüber hinaus kann die Begünstigung nur von jenen Erwerbern in Anspruch genommen werden, welche das Formular NeuFö 3 ordnungsgemäß vorlegen.**

## **§ 5a NeuFöG**

### **Einbringung einer Einzelfirma mit Betriebsliegenschaft in eine neu gegründete GmbH**

#### **Sachverhalt:**

Neugründung einer GmbH, Beteiligung: Kind 45 %, Kind 45 %, Vater 5 %, Mutter 5 %  
Sofort nach Neugründung erfolgt die Einbringung der Einzelfirma des Vaters und der Betriebsliegenschaft je ½ durch die Eltern.

Beteiligung nach Einbringung: Kind 30 % + Geschäftsführung (bisher keine betriebliche Betätigung), Kind 30 %, Vater 20 %, Mutter 20 %

#### **Frage:**

Steht für die Einbringung der Liegenschaft der Freibetrag gemäß § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG zu?

(Bemessungsgrundlage wäre gemäß § 22 Abs. 5 UmgrStG der 2-fache Einheitswert).

**Lösung:**

**Betriebsinhaber der GmbH ist das mit 30 % beteiligte Kind, das zusätzlich zur Geschäftsführung befugt ist. Da dieses Kind bisher keine betriebliche Betätigung ausgeübt hat und ein Wechsel des Betriebsinhabers vorliegt, steht der GmbH der Freibetrag gemäß § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG für die vom Vater erworbene Grundstückshälfte zu. Wird dieses Grundstück nur in einem bestimmten Ausmaß betrieblich genutzt, so steht der Freibetrag zwar zur Gänze, jedoch nur für jenen Anteil an der Bemessungsgrundlage zu, der dem betrieblich genutzten Anteil entspricht. Für die Grundstückseinbringung durch den Vater wird die Bemessungsgrundlage bei Vorliegen der übrigen Anwendungsvoraussetzungen gemäß § 22 Abs. 5 UmgrStG aus dem 2-fachen seines Anteils am Einheitswert des Grundstückes ermittelt. Für die von der Mutter erworbene Grundstückshälfte steht der Freibetrag gemäß § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG nicht zu. Dieser Erwerb unterliegt der Regelbesteuerung. Die Bemessungsgrundlage kann nicht nach § 22 Abs. 5 UmgrStG ermittelt werden. Die einbringende Mutter hat kein Vermögen gemäß § 12 Abs. 2 UmgrStG übertragen.**

## **ERBSCHAFTS- und SCHENKUNGSSTEUERGESETZ**

### **§ 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG**

#### **Erbschaftssteuerpflicht bei Unterbleiben der Verlassenschaftsabhandlung**

**Sachverhalt:**

Durch BGBl I 2003/111 wurde das AußStrG mit Wirksamkeit ab 1.1.2005, von erbschaftssteuerlichem Interesse insbesondere § 153, neu gefasst. Danach kann eine Abhandlung unterbleiben, wenn keine Eintragungen in öffentliche Bücher erforderlich sind und die Aktiven den Wert von 4.000 € nicht übersteigen.

**Fragen:**

1. Fällt die Vermögensübernahme nach § 153 Abs. 2 AußStrG unter § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG?

2. Wie ist der erbschaftssteuerpflichtige Gesamterwerb zu ermitteln, wenn derselbe Erwerber eine Schenkung auf den Todesfall und/ oder eine Lebensversicherung erwirbt und ein Reinvermögen gemäß § 153 Abs. 2 AußStrG übernommen hat?

**Lösung:**

**Die gerichtliche Überlassung von Vermögen nach §§ 153, 154 AußStrG stellt keinen Erwerb iSd § 2 ErbStG dar, sowohl Aktiva als auch Passiva sind erbschaftssteuerlich unbeachtlich, weshalb sich die Anwendung des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG erübrigt.**

**Bei Zusammentreffen von überlassenem Vermögen nach §§ 153, 154 AußStrG mit Erwerben gemäß § 2 ErbStG (zB bezugsberechtigte Lebensversicherung) werden nur jene Passiva berücksichtigt, die vom überlassenen Vermögen bzw. Zuflüssen von dritter Seite (zB Sterbeversicherung – Wr. Verein) nicht abgedeckt sind.**

## **§ 2 Abs. 2 Z 4 ErbStG**

### **Abfindungsbetrag für Verzicht auf erbrechtlichen Anspruch**

**Sachverhalt:**

Laut Verlassenschaftsabhandlung waren keine Pflichtteilsberechtigten vorhanden. Nach dem gesetzlichen Erbrecht wäre der Neffe als Erbe berufen. Die Erblasserin hatte aber mit Testament ihr ganzes Vermögen den Ehegatten X als Dank für deren Pflege hinterlassen. Vom gesetzlichen Erben wurde zunächst eine Anfechtung des Testamentes erwogen, vorrangig jedoch eine gütliche Einigung angestrebt. Laut Abhandlungsprotokoll verzichtete der gesetzliche Erbe auf jeglichen weiteren Anspruch gegen die Verlassenschaft bei vollinhaltlicher Erfüllung der außergerichtlich mit den Testamentserben geschlossenen Vereinbarung. Auf Grund des Testamentes gaben die Ehegatten X die bedingte Erbantrittserklärung ab. Laut nachfolgender Vereinbarung verpflichteten sich die Ehegatten X dem Neffen für erbrachte Arbeitsleistungen für die Verstorbene einen bestimmten Betrag zu bezahlen.

**Frage:**

Stellt dieser Entfertigungsbetrag eine Abfindung für einen Verzicht auf erbrechtliche Ansprüche iSd § 2 Abs. 2 Z 4 ErbStG dar ?

**Lösung:**

**Nach der Literatur kommt § 2 Abs. 2 Z 4 ErbStG in allen Fällen eines Vergleiches über erbrechtliche Positionen zur Anwendung, insbesondere auch bei Vergleichen im Zusammenhang mit Erbrechts- oder Erbschaftsklagen (siehe *Dorazil-Taucher*, ErbStG, § 2 TZ 7 34ff ua).**

**Im vorliegenden Fall wurde der Vergleich zur Vermeidung einer Erbrechtsklage geschlossen und nicht über die Anerkennung einer Forderung gegen den Nachlass.**

### **§ 3 ErbStG**

#### **Entstehen der Steuerschuld bei unentgeltlicher Einräumung eines Wohnrechtes für den Ehepartner des Übergebers**

**Sachverhalt:**

Eine Person X übergibt ein Grundstück an die Tochter und behält sich für sich selbst und für seine Ehefrau ein lebenslängliches Wohnrecht vor. Für die Berechnung der Grunderwerbsteuer liegt eine verbundene Rente vor, die mit dem Kapitalwert anzusetzen ist.

**Fragen:**

Ist die Einräumung des Rechtes zu Gunsten der Ehegattin des Übergebers bereits jetzt der Schenkungssteuer zu unterziehen und wenn ja, mit welchem Wert?

Oder ist die Vereinbarung des Wohnrechtes zu Gunsten der Ehegattin als Schenkung auf den Todesfall zu sehen und erst mit Ableben des Übergebers zu besteuern?

**Lösung:**

**Der Ehegatte ist aus dem Titel des Unterhaltes nicht verpflichtet, dem anderen Ehegatten an der ehelichen Wohnung Miet- oder Eigentumsrechte zu verschaffen (vgl VwGH 20.12.2001, 2001/16/0592; UFSW 11.8.2003, RV/2458-W/02).**

**Wird das Recht sofort eingeräumt, dann tritt die Bereicherung ebenfalls sofort ein und unterliegt in diesem Zeitpunkt der Besteuerung.**

**Wird das Wohnungsrecht erst mit Ableben des Übergebers eingeräumt, entsteht die Steuerschuld erst mit Ableben des Übergebers. Eine Selbstberechnung ist nicht zulässig und der Akt ist auf Termin zu legen (Richtlinien zu den Verkehrssteuern betreffend die Selbstberechnung und die Übermittlung der Abgabenerklärung**

durch Parteienvertreter, BMF vom 30.6.2004, GZ. 10 0101/2-IV/10/04, Punkt 2.3.2, AÖF 2004/214,

[https://www.bmf.gv.at/Steuern/Fachinformation/WeitereSteuern/ErbschaftsundSchenk\\_4101/\\_start.htm](https://www.bmf.gv.at/Steuern/Fachinformation/WeitereSteuern/ErbschaftsundSchenk_4101/_start.htm)).

Der Wert ergibt sich aus der versicherungsmathematischen Bewertung nach § 16 BewG. 1955 und ist begrenzt mit dem 3-fachen Einheitswert.

## **§§ 11 und 15a ErbStG**

### **Berücksichtigung eines fiktiven § 15a ErbStG für Vorschenkung**

#### **Sachverhalt:**

Im Jahre 2000 überträgt ein Geschenkgeber (68 Jahre alt) seine Anteile an einer KG (Vermögensbeteiligung 25 %) unentgeltlich an seinen Sohn.

Bereits im Jahr 1995 fand eine Vorschenkung im Ausmaß von 40 % der Anteile an dieser KG, an der er damals zu 65 % am Vermögen beteiligt war, statt.

In der Anmeldung zur Schenkungssteuerbemessung 2000 wird die Befreiung gemäß § 15a ErbStG für die Vorschenkung begehrt.

#### **Frage:**

Ist für die Vorschenkung § 15a ErbStG anzuwenden?

#### **Lösung:**

**Auf einen Erwerbsvorgang sind die im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geltenden materiellrechtlichen Vorschriften anzuwenden. Spätere Gesetzesänderungen wirken auf bereits verwirklichte Tatbestände nicht zurück, sofern nicht ausdrücklich anderes normiert wird.**

**Bestand im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld für die Vorschenkung keine sachliche Befreiung für diesen Vermögensanfall, so bleibt im Falle der Nachschenkung und damit verbundenen Zusammenrechnung beider Erwerbe die Vorschenkung selbst dann steuerpflichtig, wenn für diese im Zeitpunkt der Nachschenkung eine Steuerbefreiung besteht.**

**Die Steuerbegünstigung gemäß § 15a ErbStG kann daher bei einer Zusammenrechnung der Erwerbe nicht auf Schenkungen, für die die Steuerschuld vor dem 1.1.2000 entstanden ist, angewendet werden.**

## **§ 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG**

### **Zuschlag bei einem Liegenschaftslegat**

#### **Sachverhalt:**

Dem Legatar X wird eine Liegenschaft legiert. Da der Erbe den Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG nicht zur Gänze aufbraucht, ist der Restbetrag dem Legatar anzurechnen.

#### **Frage:**

Ist der Zuschlag bei einem Liegenschaftslegat (Pflichtteil), das teilweise steuerfrei ist (§ 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG), vom gesamten oder vom reduzierten Einheitswert zu berechnen?

#### **Lösung:**

**Der Zuschlag ist vom gesamten Einheitswert zu berechnen, da das sachlich befreite Vermögen aus endbesteuerten Vermögenswerten besteht, der Zuschlag hingegen lediglich von Grundstücken vorgeschrieben wird (für diese ist im § 15 ErbStG keine sachliche Befreiung vorgesehen).**

## **§ 15 Abs. 1 Z 18 ErbStG**

### **Schenkungssteuerbefreiung im Stiftungssteuerrecht**

#### **Sachverhalt:**

Eine Privatstiftung hat eine Eigentumswohnung erworben und dem Stifter, der gleichzeitig alleiniger Stiftungsbegünstigter ist, ein unentgeltliches Nutzungsrecht an dieser Wohnung für eine bestimmte Dauer eingeräumt.

#### **Frage:**

Ist die Schenkungssteuerbefreiung des § 15 Abs. 1 Z 18 ErbStG anwendbar?

**Lösung:**

Die Schenkungssteuerbefreiung des § 15 Abs. 1 Z 18 ErbStG kann zur Anwendung kommen. Allerdings unterliegt die Zuwendung der Steuerpflicht gemäß § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988.

## **§ 15a ErbStG**

### **Betriebsübergabe bei vorheriger Verpachtung des Betriebes an nahe Angehörige zur Vorbereitung der späteren Schenkung**

**Sachverhalt:**

Ein Betrieb wird an nahe Angehörige zur Vorbereitung einer späteren Schenkung des Betriebes verpachtet. Einige Zeit später erfolgt die Schenkung des Betriebes.

**Frage:**

Ist die Schenkungssteuerbefreiung gemäß § 15a ErbStG anwendbar?

**Lösung:**

In einer Verpachtung ist nicht in jedem Fall eine Betriebsaufgabe zu sehen, sondern nur dann, wenn der Übergeber nach außen zu erkennen gibt, dass er den Betrieb nicht fortführen will. Hinsichtlich der für die Beurteilung einer Betriebsaufgabe maßgeblichen Kriterien wird auf Pkt 18.1.5 der EStR (Rz 5629 ff) verwiesen.

Im gegenständlichen Fall ist die Schenkungssteuerbefreiung gemäß § 15a ErbStG nicht anwendbar, weil der Verpächter (und spätere Übergeber) zum Zeitpunkt der Verpachtung nicht die Absicht hatte, den Betrieb fortzuführen (vgl *Doralt* in RdW 5/2004).

Wenn eine Pension bezogen wird, dann kann bei Verpachtung von einer Betriebsaufgabe ausgegangen werden.

## § 15a ErbStG

### Aufgabe des begünstigten Zweckes, Weiterveräußerung

#### Sachverhalt:

A) Im Nachlass befinden sich begünstigungsfähige Unternehmensanteile iSd § 15a ErbStG. Diese fallen nach der Erbantrittserklärung (Erbserklärung) den Miterben A und B je zur Hälfte an (Testament ohne Erbteilungsanordnung oder gesetzliche Erbfolge).

- aa) Im Erbübereinkommen übernimmt der Miterbe A den gesamten Unternehmensanteil. B erhält dagegen andere Vermögensgegenstände aus dem Nachlass.
- bb) Im Erbübereinkommen übernimmt der Miterbe A den gesamten Unternehmensanteil und leistet eine Ausgleichszahlung. B übernimmt ebenfalls andere Werte nach Quote und erhält darüber hinaus die Ausgleichszahlung.

In beiden Fällen stellt das Erbübereinkommen selbst keine begünstigte Übergabe nach § 15a ErbStG dar (Geschwister sind jünger als 55 Jahre).

B) Im Nachlass befinden sich begünstigungsfähige Unternehmensanteile iSd § 15a ErbStG. Diese fallen nach der Erbantrittserklärung den Miterben A und B je zur Hälfte an. Die Erbantrittserklärung wird aufgrund eines Testaments mit Teilungsanordnung abgegeben. In der Teilungsanordnung wird verfügt, dass A den Unternehmensanteil erhalten soll und B dafür eine Ausgleichszahlung von A.

Im Erbübereinkommen wird die vom Erblasser angeordnete Erbteilung vollzogen.

#### Fragen:

Stellt die Veräußerung im Erbübereinkommen die Aufgabe des begünstigten Zwecks iSd § 15a Abs. 5 ErbStG dar?

Wenn ja, ist es unerheblich, ob der Ausgleich nur durch das Nachlassvermögen erfolgt oder auch durch Mittel eines Miterben?

Ist der Fall gleich zu behandeln, wenn eine ausdrückliche Teilungsanordnung des Erblassers die Übernahme des Unternehmensanteiles durch einen Miterben bestimmt?

#### Lösung:

**Mit der Abgabe der Erbantrittserklärung ist der Erwerb durch Erbanfall erbschaftssteuerrechtlich vollzogen und die Erbschaftssteuerschuld entstanden (vgl VwGH v 28.9.2000, ZI 2000/16/0327 mwN).**

Ob die Voraussetzungen für eine steuerbegünstigte Unternehmensübertragung gemäß § 15a ErbStG vorliegen, muss für den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld beurteilt werden. Insbesondere sind die Beteiligungsverhältnisse und die Erwerbsquoten iSd Abs. 3 und 4 des § 15a ErbStG im Zeitpunkt des Erbanfalles zu bestimmen.

Das Erbübereinkommen ist selbständig als Rechtsgeschäft zwischen den Miterben zu beurteilen. Ist mit diesem Rechtsgeschäft eine (teilweise) Veräußerung der angefallenen Unternehmensanteile verbunden, so wird zugewendetes Vermögen entgeltlich oder unentgeltlich innerhalb der gesetzlichen Frist übertragen, weshalb eine Nacherhebung der Steuer für den Erwerb von Todes wegen vorzunehmen ist.

zu A) aa) und bb)

Den Erben A und B steht zunächst der Freibetrag gemäß § 15a Abs. 1 ErbStG im Ausmaß von je 50 % zu. Da das Erbübereinkommen selbst keinen steuerbegünstigten Vorgang nach Abs. 1 bis 3 (§ 15a Abs. 6 ErbStG) darstellt, liegt beim Erben B eine begünstigungsschädliche Vermögensübertragung nach § 15a Abs. 5 ErbStG vor. Sein Erwerb von Todes wegen ist daher nachträglich zu versteuern. Dem Erben A bleibt der aliquote Freibetrag (50 %) erhalten. Ob der Wertausgleich nur mit Nachlassvermögen erfolgt oder auch durch Mittel außerhalb des Nachlassvermögens, ist für die Frage der Nachversteuerung bedeutungslos.

zu B)

Bei einer Teilungsanordnung des Erblassers ist zu differenzieren.

Entspricht die Anordnung einem Auftrag iSd § 709 ABGB, dann ist der Erwerb einem Legatsempfang gleichzuhalten. Die Begünstigung des § 15a ErbStG kann in diesem Fall ausschließlich dem Alleinerwerber des nachlassgegenständlichen Unternehmens zukommen.

Will der Erblasser mit seiner Teilungsanordnung jedoch eine (nach seiner Vorstellung gerechte) Vermögensaufteilung zwischen den Erben bewirken oder sogar nur empfehlen, dann steht es den Erben frei, eine andere, den (Wert-) Vorstellungen des Erblassers entsprechende, Vermögensaufteilung vorzunehmen. Legt der Erblasser, wie hier, zugleich eine Ausgleichszahlung für die einem bestimmten Erben zugeordneten Werte fest, so spricht dies dafür, dass der Erblasser lediglich eine wertausgleichende Aufteilung des Vermögens zwischen seinen Erben im Auge hat. Die Erben können sich hier beispielsweise auch dahin

**einigen, dass nicht A den Unternehmensanteil und B den Ausgleichsbetrag erhält, sondern genau umgekehrt.**

**Die Aufteilungsvereinbarung der Erben ist in diesem Fall wie ein Erbübereinkommen zu behandeln (siehe Lösung zu A).**

## **§ 15a ErbStG, § 171 Abs. 1 HGB**

**Voraussetzungen für die Befreiung gemäß § 15a Abs. 3 Z 3 iVm § 15a Abs. 3 Z 1 ErbStG und des anteiligen Freibetrages gemäß § 15a Abs. 4 Z 3 ErbStG bei Zusammentreffen von wertmäßig positiven und negativen Mitunternehmeranteilen**

### **Sachverhalt:**

Lt. Gesellschaftsvertrag der Personengesellschaft ist die Beteiligung am Vermögen nach Quoten geregelt, wobei jedoch für die Ermittlung der effektiven Beteiligung am Vermögen (und des Auseinandersetzungsguthabens etc) die jeweiligen Stände der Kapitalkonten einzubeziehen sind.

Gleichzeitig mit der Übergabe des negativen Mitunternehmeranteiles wird auch

- ein Grundstück aus dem Sonderbetriebsvermögen geschenkt, oder
- steuerpflichtiges Privatvermögen geschenkt.

### **Fragen:**

Ist für die Ermittlung des anteiligen Freibetrages nach § 15a ErbStG lediglich von der vertraglichen Quote auszugehen oder ist die effektive wertmäßige Beteiligung am Vermögen zu ermitteln und daraus der anteilige Freibetrag nach § 15a ErbStG abzuleiten?

Ist § 15a ErbStG dem Grunde nach anwendbar, wenn hinsichtlich des negativen Mitunternehmeranteiles gar kein nach dem ErbStG steuerbarer Vorgang vorliegt und sich nur durch Zusammenrechnung von negativem Mitunternehmeranteil mit dem 3-fachen Einheitswert des Grundstückes im Sonderbetriebsvermögen ein insgesamt positiver Wert der Übergabe ergibt oder geht der Freibetrag gemäß § 15a ErbStG für das Grundstück im Sonderbetriebsvermögen verloren?

Vermindert die Schenkung (Erbchaft) eines

- negativen OHG – Anteiles
- negativen Kommanditanteiles durch Verlustzuweisungen (negatives Verlustevidenzkonto)
- negativen Kommanditanteiles durch handelsrechtlich unerlaubte, von den Mitgesellschaftern aber zugelassene Überentnahmen

die steuerliche Bemessungsgrundlage für die gleichzeitig übergebenen positiven Werte?

**Lösung:**

**Es ist von der vertraglichen Quote auszugehen. Dies kommt auch in der Bestimmung des Pkt 2.2 der RL über die Anwendung des § 15a ErbStG zum Ausdruck (Erlass des BMF vom 14. 12.1999, GZ 10 3230/3-IV/10/99, AÖF 1999/277,**

**[https://www.bmf.gv.at/Steuern/Fachinformation/WeitereSteuern/ErbschaftsundSchenk\\_4101/Richtlinienbetreffe\\_4201/\\_start.htm](https://www.bmf.gv.at/Steuern/Fachinformation/WeitereSteuern/ErbschaftsundSchenk_4101/Richtlinienbetreffe_4201/_start.htm)), wo es lautet, dass sich die Beteiligung am Vermögen primär aus dem Gesellschaftsvertrag oder sonstigen Vereinbarungen und erst subsidiär aus dem Gesetz ergibt. Dass sich aus der Ermittlung des effektiven Wertes der Beteiligung nach den Vorschriften des BewG ein negativer Wert ergeben kann, steht dieser Rechtsauslegung nicht entgegen. Der Freibetrag soll für das Sonderbetriebsvermögen, das grundsätzlich auch begünstigt sein soll, nicht verloren gehen und ist aliquot zum übergebenen Anteil zu berücksichtigen. Allerdings nur bis zu der Höhe, die sich aus der Zusammenrechnung von negativem Mitunternehmeranteil mit dem Sonderbetriebsvermögen ergibt.**

**Der Wert der Gesamtübergabe ergibt sich grundsätzlich aus dem Saldo des negativen Mitunternehmeranteiles und des positiven Wertes des Sonderbetriebsvermögens, allerdings vermindert um den aliquoten Freibetrag nach § 15a ErbStG, zuzüglich eines allenfalls gleichzeitig geschenkten Privatvermögens.**

**Ein Kommanditanteil, der bloß wegen Verlustzuweisungen auf das Verlust-Evidenzkonto einen negativen Wert hat, ist auf Grund der handelsrechtlichen Haftungsvorschriften mit 0 zu bewerten. Der negative Wert dieses Kommanditanteiles ist vom Komplementär zu tragen und mindert den Wert dessen Mitunternehmeranteiles.**

**Das durch handelsrechtlich unerlaubte, von den Mitgesellschaftern aber zugelassene, Überentnahmen entstandene negative Verrechnungskonto eines**

**Kommanditisten ist grundsätzlich von diesem aufzufüllen. Wird daher ein durch Überentnahmen negativer Kommanditanteil übergeben, so liegt insoweit, als das durch Überentnahmen negative Verrechnungskonto vom Erwerber übernommen wird, eine Gegenleistung vor, die für Zwecke der Grunderwerbsteuer proportional nach Verkehrswerten aufzuteilen ist.**

## **§ 19 ErbStG, § 5 GrEStG 1987**

### **Übergebenes Vermögen – Gegenleistung (§§ 6 Abs. 2 und 12 Abs. 15 UStG 1994)**

#### **Sachverhalt:**

Bei der Übergabe eines Einzelunternehmens mit Liegenschaft vom Vater an den Sohn, stellt der Vater eine Rechnung mit Umsatzsteuer (Eigenverbrauch - § 12 Abs. 15 UStG 1994) aus. Die Umsatzsteuer ist vom Vater an das FA abzuführen. Der Sohn übernimmt die Verpflichtung des Vaters und kann den ausgewiesenen Umsatzsteuerbetrag als Vorsteuer geltend machen. Der vom Vater an den Sohn in Rechnung gestellte Umsatzsteuerbetrag ist bei der Berechnung der Grunderwerbsteuer (soweit er auf das unbewegliche Vermögen entfällt) als Gegenleistung anzusetzen.

#### **Frage:**

Ist der Betrag an Umsatzsteuer, der in Rechnung gestellt wurde, bei der Berechnung des übergebenen Vermögens bzw. bei der Berechnung der Schenkungssteuer als Aktivpost anzusetzen?

#### **Lösung:**

**Der vom Vater an den Sohn in Rechnung gestellte Umsatzsteuerbetrag ist bei der Berechnung des übergebenen Vermögens nicht als Forderung (Aktivpost) anzusetzen, weil der Vorsteueranspruch beim Sohn originär eintritt. Bei der Berechnung der Gegenleistung für Grunderwerbsteuerzwecke ist der Anteil an Umsatzsteuer, der auf das unbewegliche Vermögen entfällt, miteinzubeziehen.**

## **§ 20 ErbStG**

### **Lombardkredit in Fremdwährung; Frage nach Missbrauch – Abzugsfähigkeit bei Nachlass**

#### **Sachverhalt:**

Unbeschränkte Steuerpflicht - Erblasser hinterlast mehrere Liegenschaften im Gesamteinheitswert von € 400.000,- und ein endbesteuertes Wertpapierdepot in Höh€ von € 1.000.000,-.

Weiters ist ein Fremdwährungskredit (Lombardkredit) des Erblassers €ber € 1.100.000,- vorhanden. Die Wertpapiere wurden für den Fremdwährungskredit, der zur Anschaffung der Liegenschaften diente, verpfändet.

#### **Frage:**

Ist der Fremdwährungskredit bei Berechnung der Erbschaftssteuer abzugsfähig?

#### **Lösung:**

**Der Fremdwährungskredit ist bei der Erbschaftssteuerberechnung abzugsfähig, wenn der Nachweis erbracht wird, dass er für den Ankauf der Liegenschaften aufgenommen wurde.**

**Wurde der Fremdwährungskredit jedoch für die Anschaffung von nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG begünstigten Wertpapieren aufgenommen, so ist dieser nicht abzugsfähig (§ 1 Z 2 iVm § 2 Endbesteuerungsg, BGBl 1993/818, § 20 Abs. 5 ErbStG).**

## **§ 209 BAO**

### **Absolute Verjährungsfrist des § 209 BAO**

#### **Sachverhalt:**

Eine Verlassenschaft fällt dem Staat anheim. Nach einer Zeitspanne von mehr als 15 Jahren werden Erben ausgeforscht und der Staat gibt die Erbschaft heraus.

**Frage:**

Ist in diesem Fall die absolute Verjährung gemäß § 209 BAO eingetreten?

**Lösung:**

Die Verjährungsfrist beginnt gemäß § 208 Abs. 2 BAO mit Kenntnis des Erwerbers. Die im § 209 Abs. 3 BAO enthaltene Sonderbestimmung für die Erbschaftssteuer besagt, dass in den Fällen des Erwerbes von Todes wegen das Recht auf Festsetzung der Erbschaftssteuer spätestens 10 Jahre nach dem Zeitpunkt der Anzeige verjährt.

Um dem Grundprinzip des Erbschaftssteuerrechtes der tatsächlichen Bereicherung durch Erbanfall gerecht werden zu können, sieht § 209 Abs. 3 BAO eine sehr lange Verjährungsfrist vor. Da die erbrechtlichen Ansprüche teilweise bis zu 40 Jahre lang klagsweise oder im Vergleichswege durchgesetzt werden können, knüpft die steuerliche Verjährung nicht an den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld, sondern an die "Anzeige" des Erwerbsvorganges an. Darunter ist die vollständige und richtige (iSd § 208 Abs. 2 BAO) Information der Abgabenbehörde über die zur Steuerfestsetzung erforderlichen Umstände zu verstehen.

Unter "Anzeige" kann nicht die erstmalige Übersendung des Gerichtsaktes verstanden werden, sondern die nunmehrige Bekanntgabe der nachträglich ausgeforschten Erben, also die Kenntnis der richtigen Abgabepflichtigen. Daher ist Steuerpflicht gegeben, auch wenn der Todestag mehr als 10 Jahre zurückliegt.

## **GRUNDERWERBSTEUERGESETZ**

### **§§ 1 Abs. 1 Z 4f, 5 GrEStG 1987**

#### **Grunderwerbsteuer bei Weitergabe einer Option**

**Sachverhalt:**

Einem Leasingnehmer (LN) steht nach der Übung des Geschäftsverkehrs ein Optionsrecht auf Übernahme des Leasinggrundstückes zu einem weit unter dem Wert liegenden Übernahmepreis zu, das - um es entsprechend verkehrsfähig zu machen - auch vertraglich neu begründet werden kann/soll. Wert angenommen 400, Übernahmepreis 100. Der LN hat selbst keine Verwendung mehr für das Grundstück, möchte diesen Mehrwert aber lukrieren.

Das Optionsrecht wird an einen Dritten um 300 verkauft. Dieser kann damit das Grundstück um 100 von der Leasinggeberin erwerben.

**Fragen:**

- a) Was ist Bemessungsgrundlage für den Erwerb des Optionsrechtes, das Entgelt als Gegenleistung oder der Steuerwert des Grundstücks?
- b) Stellt das Entgelt für die Optionsabtretung im Fall der Einordnung als "Nichtgegenleistung für das Grundstück" beim Erwerb des Grundstückes selbst (§ 1 Abs. 1 Z 1 zwischen Leasinggeber und Erwerber des Optionsrechtes) eine Leistung an einen Dritten iSd § 5 Abs. 3 Z 1 GrEStG dar?
- c) Im Fall der Mehrfachübertragung des Optionsrechtes: Unterliegt jede Übertragung der GrESt oder unterliegt er nur bei jenem Erwerber der Steuer, der letztendlich auch das Grundstück selbst erwirbt.

**Lösung:**

**Wird dem Leasingnehmer schriftlich oder mündlich das Recht eingeräumt, das Leasinggrundstück um den Restbuchwert (= 100) zu erwerben, so tritt mit Ausübung dieses Gestaltungsrechtes Grunderwerbsteuerpflicht gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG ein. Die Besteuerungsgrundlage für den Erwerb des Leasingnehmers bildet der Kaufpreis von 100. Sind die Leasingraten auf Grund der vertraglichen Vereinbarungen Teil des Kaufpreises, so sind diese in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.**

**Erhält der Leasingnehmer zugleich oder zu einem anderen Zeitpunkt das Recht, einen anderen Käufer benennen zu können, der das Grundstück zu einem bestimmten Preis (= 100; es könnte auch mehr als der Restbuchwert, zB 200 vereinbart werden) vom Leasinggeber (Eigentümer) erwerben kann, und zudem vereinbart, dass dem Leasingnehmer darüber hinaus für den von ihm geschaffenen Mehrwert die Differenz auf den Verkehrswert (= 400) der bebauten Liegenschaft (Mehrerlös; hier: 300 bzw. 200) zusteht, so liegt ein Fall der Verkaufsermächtigung iSd § 1 Abs. 2 GrEStG vor. Der Leasingnehmer hat für diesen Erwerbsvorgang die Grunderwerbsteuer vom Mindestkaufpreis (= 100 bzw. 200) zu entrichten, der Käufer der Liegenschaft hat gemäß § 1 Abs. 1 GrEStG den Kaufpreis für das Grundstück (= 100 bzw. 200) gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG und die Gegenleistung an den Leasingnehmer (= 300 bzw. 200) gemäß § 1 Abs. 1 Z 4 oder § 1 Abs. 2 GrEStG zu versteuern.**

**Jede Weiterübertragung der Verwertungsbefugnis iSd § 1 Abs. 2 GrEStG unterliegt selbständig der Grunderwerbsteuer von dem jeweilig vereinbarten (Mindest-) Kaufpreis.**

**Anders zu lösen ist der Fall, wenn der Eigentümer jemandem die Option auf den Erwerb des Grundstückes zu einem bestimmten (Gesamt-) Kaufpreis einräumt und dieser zugleich das Recht auf Benennung eines anderen Käufers erhält. Die Übertragung des Angebotes auf den Dritten bewirkt bei Ausübung der Option/Annahme des Kaufangebotes durch den Dritten die Grunderwerbsteuerpflicht für den Liegenschaftserwerb gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG vom Kaufpreis und für die Weitergabe des Kaufangebotes beim ursprünglich Optionsberechtigten gemäß § 1 Abs. 1 Z 4 oder 5 GrEStG auf Basis des 3-fachen Einheitswertes (mangels Gegenleistung). Wird das Kaufangebot mehrmals übertragen, wird die Grunderwerbsteuerpflicht gemäß § 1 Abs. 1 Z 4 oder 5 GrEStG dennoch nur einmal - und zwar beim ursprünglich Optionsberechtigten - bewirkt, nicht jedoch bei weiteren Erwerbern des Optionsrechtes.**

**Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass zufolge der zahlreichen zivilrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten noch andere Besteuerungsvarianten denkbar sind. Die Grunderwerbsteuerliche Beurteilung kann, muss sich aber nicht mit der ertragsteuerlichen Sicht decken.**

### **§ 3 Abs. 1 Z 4 GrEStG 1987**

## **Grunderwerbsteuerbefreiung beim Erwerb zum Zwecke der Flurbereinigung**

### **Sachverhalt:**

Erworben wird eine (Zahlwort) wirtschaftliche Einheit des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens mit insgesamt 6 Grundstücken. Von der Agrarbezirksbehörde wird über Antrag des Erwerbers bescheidmäßig ausgesprochen, dass der Erwerb eines (Zahlwort) Grundstücks unmittelbar zur Durchführung einer Bodenreformmaßnahme dient und für eine Flurbereinigung erforderlich ist. Rund 11 % des Gesamtflächenausmaßes von etwa 7 Hektar sowie – laut Angabe der Parteien im Kaufvertrag – rund 63 % des Gesamtkaufpreises entfallen auf das "begünstigte" Grundstück.

**Frage:**

Steht die Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 4 GrEStG 1987 zu?

**Lösung:**

**Nein; nachdem ein einheitlicher Rechtsvorgang nach ständiger Rechtsprechung des VwGH nicht in einen steuerpflichtigen und steuerbefreiten Teil aufgespalten werden kann, ist darauf abzustellen, welches Kriterium überwiegt. Bei dieser Beurteilung ist das flächen- und nicht das wertmäßige Überwiegen maßgebend (vgl VwGH 20.2.1992, ZI 90/16/0170).**

## **KAPITALVERKEHRSTEUERGESETZ**

### **§ 2 Z 4 KVG**

#### **Gesellschafterzuschüsse bei Vorliegen eines Ergebnisabführungsvertrages**

**Sachverhalt:**

Zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft wurde am 15.5.2000 ein Gewinn- und Verlustausschließungsvertrag abgeschlossen.

Bei der Tochtergesellschaft handelt es sich um ein Kreditinstitut.

Mit Überweisung vom 20.7.2000 wurde ein Zuschuss iHv S 900.000.000,- an die Tochtergesellschaft geleistet. Weiters wurde mit Überweisung vom 5.12.2000 ein Betrag von S 200.000.000,- an die Tochtergesellschaft geleistet.

Die Erstellung des Jahresabschlusses der Tochtergesellschaft erfolgte am 1.3.2001, wobei ein Gewinn von über S 30 Mio. ausgewiesen wurde. Im Gewinn ist ein Teilbetrag des Zuschusses von ca. S 200.000.000,- enthalten (wurde über Erlös ausgebucht).

Die Zuschüsse wurden zur Bildung von Einzelwertberichtigungen verwendet, da die Tochtergesellschaft nicht über genügend Eigenmittel zur Abdeckung von Kreditrisiken verfügte.

Lt. Parteienvertreter erfolgte die Zuschussleistung aus handelsbilanziellen Gründen zwecks Vermeidung eines Verlustausweises. Daher sei es belanglos, ob die Zuschussleistung vor oder nach dem Feststehen des Verlustes erfolgte. Wesentlich sei, dass vor Zuschussleistung der

Ergebnisabführungsvertrag abgeschlossen wurde. Als Beweis wird das EuGH-Urteil v 28.3.1990, Rs 38/88, Waldrich Siegen Werkzeugmaschinen GmbH, Slg 1990, S 1-1447, zitiert.

**Frage:**

Sind auch Zuschüsse, welche vor Feststehen des Verlustes und zur Vermeidung eines Verlustausweises geleistet werden, von der Gesellschaftsteuer ausgenommen?

**Lösung:**

**Die aufgrund eines EAV (Ergebnisabführungsvertrag) erfolgte Verlustübernahme führt nach der Rechtsprechung des EuGH zu keiner Vermögensvermehrung, weil dem Verlust eine Forderung der Gesellschaft in gleicher Höhe gegenüber steht. Eine solche unterliegt daher nicht der Gesellschaftsteuer. Andere nicht vom EAV erfasste Gesellschafterleistungen unterliegen der Gesellschaftsteuer. Das sind solche, die nicht in kausalem Zusammenhang mit dem EAV stehen. Dies ist jeweils im Einzelfall zu prüfen.**

**Gesellschafterleistungen, die über den Bilanzstichtag hinaus das Eigenkapital der empfangenden Gesellschaft stärken und nicht durch einen laufenden Verlust verbraucht wurden oder nicht durch Gewinnabfuhr an die leistende Gesellschafterin rückgeführt wurden, unterliegen der Gesellschaftsteuer gemäß § 2 Z 4 KVG.**

**Im ggstl Fall besteht Gesellschaftsteuerpflicht für den Teil von S 900.000.000,- Der Teilbetrag von S 200.000.000,- unterliegt nicht der Gesellschaftsteuer, da ein Betrag von ca. S 170.000.000,000 zur Verlustabdeckung verwendet wurde und der Gewinn von ca. 30 Mio. aufgrund des EAV abzuführen wäre.**

## **§ 2 Art XXVII BGBl 1993/818 idF BGBl I 2002/18**

### **Mittelstandsfinanzierung: Gesellschaftsteuerbefreiung für nachträgliche Gesellschafterzuschüsse**

**Sachverhalt:**

Eine Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft (MFG) beteiligt sich an einer Gesellschaft. Lange nach Erwerb der Gesellschaftsanteile und unabhängig von dem Erwerb der Beteiligung wird ein freiwilliger Gesellschafterzuschuss geleistet.

- a) Der freiwillige Zuschuss übersteigt nicht die Anschaffungskosten der Beteiligung selbst (§ 6 Abs. 1 der Verordnung BGBl 1994/554 vom 21.6.1994).
- b) Es wird eine Zuschussvereinbarung getroffen, nach der freiwillige Zuschüsse in Raten geleistet werden. Der Gesamtbetrag der Leistungen liegt über den Anschaffungskosten der Beteiligung. Umstände iSd § 6 Abs. 3 der oa Verordnung (wirtschaftliche Umstände wie Sanierung, Vermeidung Insolvenz) liegen nicht vor.

**Fragen:**

Gemäß § 2 der Sonderregelungen zur Mittelstandsfinanzierung, BGBl 818/1993, sind Rechtsvorgänge über den Erwerb von Beteiligungen im Finanzierungsbereich ua von der Gesellschaftsteuer ausgenommen.

- a) Fällt eine freiwilliger Zuschuss, der nicht als Gegenleistung im Zusammenhang mit dem ursprünglichen Beteiligungserwerb (Erwerb Aktien oder GmbH-Beteiligung) gesehen werden kann, ebenfalls unter diese Bestimmung?
- b) Wenn ja: Wie ist das zulässige Ausmaß der weiteren Leistungen im Fall von Teilleistungen zu ermitteln?
- c) Ist die "wirtschaftliche Begründung" des § 6b Abs. 2 Z 1 lit. f KStG durch § 6 der Verordnung BGBl 554/1994 definiert? Ist diese Definition abschließend oder können auch andere wirtschaftliche Gründe, außer Sanierungsbedarf, geltend gemacht werden; etwa Gleichziehen der Gesellschafterleistungen mit Mitgesellschaftern, Expansion?

**Lösung:**

**Zu a) Gemäß § 6b Abs. 2 Z 1 lit. f KStG gilt als Beteiligung auch die Geldveranlagung neben Beteiligungen ua in Form von "Zuzahlungen" in wirtschaftlich begründeten Fällen. Da die Befreiung auf die Bestimmungen des KStG abstellt, gilt auch der freiwillige Gesellschafterzuschuss als "Beteiligung" in diesem Sinn.**

**Die Veranlagung im Finanzierungsbereich ist gemäß § 6 Abs. 1 der Verordnung BGBl 554/1994 gegeben, wenn die Zuzahlung/Gesellschafterleistung die ursprünglichen Anschaffungskosten der jeweiligen Beteiligung (Betrag der Erstanschaffung) nicht übersteigt.**

**Zu b) Eine Gesellschafterleistung ist nur insoweit von der Gesellschaftsteuer befreit, als die ursprünglichen Anschaffungskosten der Beteiligung (Betrag der Erstanschaffung) nicht überschritten werden. Dies gilt in allen Fällen, gleichgültig, ob eine einheitlich vereinbarte Gesamtleistung in Teilleistungen (Raten) erbracht**

wird oder ob einzelne gesondert vereinbarte wiederkehrende Gesellschafterleistungen erbracht werden.

Auch wenn die weiteren Gesellschafterleistungen auf die ursprüngliche Beteiligung aktiviert werden und dadurch eine (schrittweise) Erhöhung der Anschaffungskosten der jeweiligen Beteiligung bewirkt wird, sind bei der vergleichenden Betrachtung die ursprünglichen Anschaffungskosten (Betrag der Erstanschaffung) der Beteiligung heranzuziehen, weil die Geldveranlagungen gemäß § 6b Abs. 2 Z 1 lit. f KStG nur den gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen nach § 6b Abs. 2 Z 1 lit. a – d KStG selbst und nicht anderen Geldveranlagungen gegenüber gestellt werden dürfen (§ 6 Abs. 1 der Verordnung BGBl. Nr. 554/1994).

*Beispiele:*

*1. Vereinbarung über einen Gesellschafterzuschuss iHv 3,000.000, der in Teilbeträgen von je 1,000.000 zum 1.3., 1.6., 1.9. zahlbar ist:*

<i>Urspr. AK der Bet.</i>		<i>Leistung</i>	<i>Vergleichsbetrag (ursprüngliche AK)</i>	<i>Auswirkung</i>
<i>2,000.000</i>	<i>1. Teilleistung</i>	<i>1,000.000</i>	<i>2,000.000</i>	<i>frei</i>
	<i>2. Teilleistung</i>	<i>1,000.000</i>	<i>2,000.000</i>	<i>frei</i>
	<i>3. Teilleistung</i>	<i>1,000.000</i>	<i>2,000.000</i>	<i>pflichtig 1,000.000</i>

*2. Leistung von einzelnen, gesondert vereinbarten Nachschüssen:*

<i>Urspr. AK der Bet.</i>		<i>Leistung</i>	<i>Vergleichsbetrag (ursprüngliche AK)</i>	<i>Auswirkung</i>
<i>2,000.000 (z.B. 1998)</i>	<i>1. Zuschuss (im Jahr 2000)</i>	<i>1,000.000</i>	<i>2,000.000</i>	<i>frei</i>
	<i>2. Zuschuss (im Jahr 2002)</i>	<i>2,500.000</i>	<i>2,000.000</i>	<i>pflichtig 1,500.000</i>
	<i>3. Zuschuss (im Jahr 2005)</i>	<i>4,000.000</i>	<i>2,000.000</i>	<i>pflichtig 4,000.000</i>

Zu c) Die "wirtschaftliche Begründung" des § 6b Abs. 2 Z 1 lit. f KStG ist durch § 6 der Verordnung BGBl 554/1994 definiert. Diese Definition ist abschließend. Andere wirtschaftliche Gründe, außer Sanierungsbedarf, etwa Gleichziehen der

**Gesellschafterleistungen mit Mitgesellschaftern, Expansion, können nicht geltend gemacht werden.**

## **UMGRÜNDUNGSSTEUERGESETZ**

### **§ 1 Abs. 3 Z 3 und 4 GrEStG 1987 und UmgrStR Rz 340**

#### **Anteilsvereinigung bei der downstream – Verschmelzung**

##### **Sachverhalt:**

Verschmelzungsbedingt geht das gesamte Vermögen der Muttergesellschaft - also einschließlich der 100%-igen Beteiligung an der Grundstücke besitzenden Tochtergesellschaft - auf die Tochtergesellschaft über, in der diese Beteiligung eine juristische Sekunde in der Tochter verbleibt, um in der Folge an den oder die Gesellschafter der Muttergesellschaft herausgegeben zu werden (Durchschleusungsverfahren oder Durchgangserwerb). Die Anteile der übertragenden Gesellschaft gehen ex lege unter.

Es liegen daher 2 Schritte vor:

- 1.) Erwerb der eigenen Anteile durch die Tochtergesellschaft
- 2.) Die Tochtergesellschaft verwendet diese durch die Verschmelzung erworbenen, damit eigene Aktien gewordenen Anteile zum Umtausch der Anteile für die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft.

Die Muttergesellschaft hat

Fall 1: nur einen Gesellschafter oder mehrere aber organschaftlich verbundene Gesellschafter

Fall 2: mehrere Gesellschafter.

##### **Fragen:**

1. Wie oft fällt Grunderwerbsteuer gemäß § 1 Abs. 3 GrEStG an?
2. Erfüllt der Erwerb von 100% eigenen Anteilen für eine juristische Sekunde den Tatbestand gemäß § 1 Abs. 3 Z 3 oder 4 GrEStG?
3. Erfüllt die Auskehrung der 100% Anteile der Tochtergesellschaft an den Alleingesellschafter (oder mehrere organschaftlich verbundene Gesellschafter) der übertragenden Muttergesellschaft den Tatbestand gemäß § 1 Abs. 3 Z 3 oder 4 GrEStG?

**Lösung:**

Da die Tochtergesellschaft bereits bürgerliche Eigentümerin der Liegenschaften ist, kommt § 1 Abs. 3 GrEStG nicht zur Anwendung. Der Erwerb von 100% Anteilen an der Tochtergesellschaft durch den Alleingesellschafter (oder mehrerer organschaftlich verbundener Gesellschafter) der übertragenden Muttergesellschaft unterliegt gemäß § 1 Abs. 3 GrEStG der Grunderwerbsteuer. Der Erwerb durch zwei oder mehrere nicht organschaftlich verbundene Gesellschafter unterliegt nicht gemäß § 1 Abs. 3 GrEStG der Grunderwerbsteuer.

**§ 3 Abs. 2 GrEStG 1987 und § 31 Abs. 3 UmgrStG**

**Begünstigung bei Realteilung einer Forst-GesnbR im Bereich der Grunderwerbsteuer und der gerichtlichen Eintragungsgebühr**

**Sachverhalt:**

Bei einer Forst-GesnbR stehen die Grundstücke regelmäßig im Miteigentum der Mitunternehmer. Die Forst-GesnbR selbst kann nicht Grundstückseigentümer sein. Die Forst-GesnbR wird real geteilt.

**Fragen:**

1. In welchem Verhältnis stehen bei der Realteilung eines Forstbetriebes die Begünstigungen gemäß § 3 Abs. 2 GrEStG (Steuerfreiheit) und Bemessungsgrundlagenanordnung gemäß § 31 Abs. 3 UmgrStG zueinander?
2. Sind diese Begünstigungen kumulativ anwendbar?
3. Wenn diese Begünstigungen nicht kumulativ anwendbar sind, welcher Begünstigung ist der Vorzug zu geben?

**Lösung:**

Die beiden Begünstigungen sind kumulativ anwendbar. Als UB-Wert kommt der 2-fache Einheitswert zur Anwendung.

Bei forstwirtschaftlichem Vermögen gibt es gemäß § 46 Abs. 2 BewG keinen Wohnungswert. Ist bei landwirtschaftlichem Vermögen oder Weinbauvermögen ein Wohnungswert vorhanden und handelt es sich um notwendiges Privatvermögen, fällt der Vorgang – soweit anwendbar – unter § 3 Abs. 2 GrEStG

**und nicht unter § 31 Abs. 3 UmgrStG, es sei denn, das Privatvermögen ist von untergeordneter Bedeutung (80% - 20%, siehe unten) gemäß Rz 557 EStR.**

## **§ 22 Abs. 4 UmgrStG, UmgrStR Rz 1226 – 1235**

**Vermögensbegriff bei der Auslegung der 2-Jahresfrist bei Kapitalanteilen, die mittels Mantelkauf wertlos erworben wurden und erst später durch einen Einbringungs- oder Spaltungsvorgang mit Vermögen befüllt wurden**

### **Sachverhalt:**

Im Jahr 1 erwerben drei Personen 100% der Anteile an einer nahezu vermögenslosen GmbH um € 1,-. Im Jahr 2 wird in die GmbH ein Teilbetrieb gemäß Art III UmgrStG eingebracht, der schon länger als 2 Jahre besteht. Im Jahr 3 bringen die Gesellschafter der GmbH 100% ihrer Anteile an dieser Gesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft ein.

### **Fragen:**

Ist unter "zu übertragendem Vermögen" und "Vermögen des Einbringenden" bei Auslegung der Befreiungsbestimmung gemäß § 22 Abs. 4 UmgrStG nur auf die Besitzzeit am Kapitalanteil gemäß § 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG als solchen (GmbH) abzustellen oder ist bei der Betrachtung des zu übertragenden Vermögens beim beschriebenen Sachverhalt auf das Vermögen als Wertbegriff (im Hinblick auf die erst kurze Besitzzeit der GmbH am fraglichen Teilbetrieb) abzustellen?

Die zivilrechtliche Besitzzeit an den Kapitalanteilen (mit Wert € 1,-) ist länger als 2 Jahre.

### **Lösung:**

**Unter Vermögen iSd § 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG ist der Kapitalanteil selbst zu verstehen. Ob das Vermögen der Kapitalgesellschaft länger als 2 Jahre besteht, ist nicht von Bedeutung.**

## **§ 22 Abs. 4 UmgrStG, UmgrStR Rz 1230, 1231, 1232, 1235**

### **Ermittlung der 2-Jahresfrist bei Einbringung eines Einzelunternehmens, das kurz zuvor durch Realteilung erworben wurde**

#### **Sachverhalte:**

Beispiel 1:

Im ersten Schritt wird eine KEG mit 2 Betrieben/Teilbetrieben mit 2 natürlichen Personen als Gesellschafter gemäß Art V UmgrStG real geteilt. Es entstehen 2 Einzelunternehmen. Kurz danach, jedenfalls vor Ablauf der 2-Jahresfrist bringt einer der Einzelunternehmer seinen Betrieb gemäß Art III UmgrStG in eine Kapitalgesellschaft ein.

Beispiel 2:

Im ersten Schritt wird eine KEG mit 2 Betrieben/Teilbetrieben mit 4 natürlichen Personen als Gesellschafter gemäß Art V UmgrStG real geteilt. Es verbleibt die KEG-alt mit 2 natürlichen Personen als Gesellschafter und es entsteht eine neue KEG-2 mit 2 natürlichen Personen als Gesellschafter. Kurz danach, jedenfalls vor Ablauf der 2-Jahresfrist

- a) bringt die KEG-alt ihren Betrieb gemäß Art III UmgrStG in eine Kapitalgesellschaft ein;
- b) bringen die Mitunternehmer der KEG-alt ihre Mitunternehmeranteile gemäß Art III UmgrStG in eine Kapitalgesellschaft ein;
- c) bringt die KEG-2 ihren Betrieb gemäß Art III UmgrStG in eine Kapitalgesellschaft ein;
- d) bringen die Mitunternehmer der KEG-2 ihre Mitunternehmeranteile gemäß Art III UmgrStG in eine Kapitalgesellschaft ein.

#### **Fragen:**

Wie ist die 2-Jahresfrist zu ermitteln?

Sind nachstehende Fälle unterschiedlich zu lösen?

1. für den einbringenden Einzelunternehmer
2. a) für die einbringende (verkleinerte) aber fortbestehende KEG-alt
2. b) für die Mitunternehmer der (verkleinerten) aber fortbestehenden KEG-alt
2. c) für die einbringende neu entstandene KEG-2
2. d) für die einbringenden Mitunternehmer der neu entstandenen KEG-2.

**Lösung:**

Die Realteilung führt zu einer Einzelrechtsnachfolge. Daher sind die Fallbeispiele wie folgt zu lösen:

Bsp 1.): Die 2-Jahresfrist ist *nicht* erfüllt.

Bsp 2. a) und 2. b): Die 2-Jahresfrist *ist* erfüllt.

Bsp 2. c) und 2. d): Die 2-Jahresfrist ist *nicht* erfüllt.

## **§ 22 Abs. 5 UmgrStG - §§ 4 und 5 GrEStG 1987**

### **Einbringung eines gemischt genutzten Grundstückes in eine GmbH**

**Sachverhalt:**

Einbringung eines Einzelunternehmens in eine GmbH. Das gemischt genutzte Grundstück steht im bürgerlichen Eigentum des Einzelunternehmers und seiner Ehegattin. Die Ehegattin bringt die Liegenschaftshälfte gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in die GmbH ein.

**Frage:**

Ist nur der Teil der Hälfte des gemischt genutzten Grundstückes, der betrieblich genutzt ist und sich im Betriebsvermögen des Einzelunternehmers befindet, gemäß § 22 Abs. 5 UmgrStG mit dem anteiligen 2-fachen Einheitswert der Grunderwerbsteuer zu unterziehen?

**Lösung:**

**Nur der Teil der Hälfte des gemischt genutzten Grundstückes, der betrieblich genutzt ist und sich im Betriebsvermögen des Einzelunternehmers befindet, ist mit dem anteiligen 2-fachen Einheitswert gemäß § 22 Abs. 5 UmgrStG der Grunderwerbsteuer zu unterziehen.**

**Vom nicht betrieblich genutzten Teil ist die Grunderwerbsteuer von der Gegenleistung zu berechnen. Gegenleistung ist der Wert der Gesellschaftsrechte, die für die Einbringung gewährt werden und eventuell übernommene Verbindlichkeiten.**

**Bei der Einbringung der Liegenschaftshälfte durch die Ehegattin ist die Grunderwerbsteuer von der Gegenleistung zu berechnen.**

**Inwieweit Grundstücke zum Betriebsvermögen gehören und damit im Rahmen des Art III des UmgrStG übertragen werden können, richtet sich nach den ertragsteuerlichen Vorschriften (siehe Rz 1240 UmgrStR mit Hinweis auf EStR 2000, Rz 557ff).**

**Dies bedeutet, dass bei gemischt genutzten Liegenschaften bzw. Gebäuden eine anteilmäßige Zurechnung zum Betriebs- bzw. Privatvermögen Platz greifen kann. Werden einzelne bestimmt abgegrenzte Grundstücks- (Gebäude-) teile betrieblich, andere hingegen privat genutzt, ist das Grundstück (Gebäude) in einen betrieblichen und in einen privaten Teil aufzuteilen.**

**Eine Aufteilung ist jedoch nicht vorzunehmen, wenn ein entweder der betrieblichen oder der privaten Nutzung dienender Liegenschaftsteil im Verhältnis zur Gesamtliegenschaft nur von untergeordneter Bedeutung ist. In einem solchen Fall ist eine einheitliche Betrachtung geboten. Von einer untergeordneten Nutzung ist dann zu sprechen, wenn diese weniger als 20% der Nutzung der Gesamtnutzfläche beträgt.**

## **§ 31 Abs. 3 UmgrStG, UmgrStR Rz 1576 und 1634**

### **Realteilung einer KG mit 2 Teilbetrieben und 2 Grundstücken im Sonderbetriebsvermögen**

#### **Sachverhalt:**

Gesellschafter der KG sind als Komplementäre: Senior 1 und Senior 2, als Kommanditisten Junior 1 und Junior 2. Im Sonderbetriebsvermögen von Senior 1 und Senior 2 stehen im gleichteiligen Eigentum 2 Betriebsliegenschaften SBV-Gr 1 und SBV-Gr 2. Die KG führt 2 Teilbetriebe: TB 1 und TB 2. Zu diesen Teilbetrieben gehört jeweils eine der Liegenschaften im Sonderbetriebsvermögen.

Die KG wird real geteilt. Es verbleibt die ursprüngliche KG als KG 1 mit Senior 1 und Junior 1, im Sonderbetriebsvermögen von Senior 1 befindet sich nun zu 1/1 das Grundstück SBV-Gr 1 und es entsteht neu KG 2 mit Senior 2 und Junior 2, im Sonderbetriebsvermögen von Senior 2 befindet sich nun zu 1/1 das Grundstück SBV-Gr 2.

Für den "realteilungsbedingten" Tausch der jeweiligen Grundstückshälften an SBV-Gr 1 und SBV-Gr 2 zwischen Senior 1 und Senior 2 wird die Bemessung der Grunderwerbsteuer gemäß § 31 Abs. 3 UmgrStG jeweils vom 2-fachen (anteiligen) Einheitswert begehrt.

**Frage:**

Fällt der "realteilungsbedingte" Tausch der jeweiligen Grundstückshälften an SBV-Gr 1 und SBV-Gr 2 zwischen Senior 1 und Senior 2 unter § 31 Abs. 3 UmgrStG?

**Lösung:**

**Sonderbetriebsvermögen teilt grundsätzlich das Schicksal des anlässlich der Realteilung übertragenen Betriebsvermögens. Nach den ertragsteuerlichen Vorschriften fällt auch der Tauschvorgang der beiden Grundstückshälften unter Art V UmgrStG. Da die Verkehrsteuern im UmgrStG an die Ertragsteuern anknüpfen, ist auch für den Tausch der beiden Grundstückshälften die Bestimmung des § 31 Abs. 3 UmgrStG anzuwenden und die GrESt vom 2-fachen Einheitswert zu berechnen.**