

14. Mai 2009

BMF-010206/0167-VI/5/2009

An

Bundesministerium für Finanzen
Steuer- und Zollkoordination
Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien
Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr
Finanzamt Klagenfurt
Finanzamt Graz-Umgebung
Finanzamt Innsbruck
Finanzamt Salzburg-Land
Finanzamt Feldkirch
Großbetriebsprüfung
unabhängigen Finanzsenat

Bundessteuertagung Gebühren und Verkehrsteuern - Ergebnisse 2007

Zur Erzielung einer bundeseinheitlichen Vorgangsweise fand im November 2007 die Bundessteuertagung Gebühren und Verkehrsteuern des Bundesministeriums für Finanzen gemeinsam mit dem zuständigen Fachbereich SZKFBGVB und den Finanzämtern statt, bei der in der Praxis aufgetretene Zweifelsfragen in den oben genannten Bereichen behandelt wurden. Das Ergebnis dieser Besprechung wurde im gegenständlichen Erlass festgehalten. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können daraus nicht abgeleitet werden.

1. Bewertung

1.1 §§ 10 und 13 Abs. 2 BewG 1955 - Gemeiner Wert (Wiener Verfahren)

Sachverhalt:

Eine Holding GmbH hält als einzige Vermögenswerte Beteiligungen an anderen Firmen. Vorwiegend sind dies Aktien an einer börsennotierten AG, welche durch Fremdfinanzierung

(Fremdwährungskredit) erworben wurden. Der Gesellschafter der Holding GmbH bringt seine Anteile an der Holding in eine Privatstiftung ein.

Fragestellung:

- 1) Ist die Bewertung der Anteile an der Holding GmbH nach dem Wiener Verfahren zu berechnen oder der Wert der börsennotierten Aktien als gemeiner Wert anzusetzen?
- 2) Sind bei der Berechnung des gemeinen Wertes nach dem Wiener Verfahren die Zinsen für die Fremdwährungskredite dazuzurechnen?
- 3) Wie sind die erzielten Kursgewinne bei den Fremdwährungskrediten zu behandeln?

Lösung:

Nach der Judikatur des VwGH (vgl. VwGH 17.02.1992, 90/15/0153) ergibt sich der gemeine Wert einer Holding aus dem gemeinen Wert einer allfälligen Eigentätigkeit zuzüglich der Summe der gemeinen Werte des Beteiligungsbesitzes (Kaskadeneffekt).

Im ersten Schritt sind daher bei der Bewertung der Eigentätigkeit der Holding nach dem Wiener Verfahren bei der Ermittlung des Vermögenswertes der Holding der Beteiligungsbesitz und allfällige damit im Zusammenhang stehende Schulden und bei der Ermittlung des Ertragswertes der Holding die Beteiligungserträge und die Zinsen für damit im Zusammenhang stehende Schulden nicht zu berücksichtigen. Folgerichtig sind sämtliche Aufwendungen und Erträge (etwa Kursgewinne oder Kursverluste bei Fremdwährungsfinanzierung) iZm den Beteiligungen bei der Bewertung der Eigentätigkeit der Holding unberücksichtigt zu belassen. Der so ermittelte gemeine Wert der Eigentätigkeit kann – wie jeder sonst ermittelte gemeine Wert - nicht kleiner Null sein bzw. kommen die Mindestansätze, wie zB die Mindestbeteiligung mit 40% des (um den Beteiligungsbesitz gekürzten) Vermögenswertes bei Verlustaussichten zum Ansatz.

Im zweiten Schritt ist der gemeine Wert des Beteiligungsbesitzes, der wieder mit dem Kurswert anzusetzen oder aus Verkäufen abzuleiten oder nach dem Wiener Verfahren zu schätzen ist, zum gemeinen Wert der Eigentätigkeit zu addieren.

1.2 § 5 GrEStG 1987 (§ 14 BewG 1955) - Abzinsung Wohnbauförderungsdarlehen

Sachverhalt:

Der Kaufpreis eines Anwartschaftsvertrages über den Erwerb von Wohnungseigentum ist als Fixpreis gestaltet. Die Berichtigung des Kaufpreises erfolgt unter anderem durch die Übernahme eines niedrig verzinslichen Landesdarlehens.

Im nachfolgenden Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag oder einer gesonderten Urkunde, die dem FA nicht bekannt ist, wird das Darlehen auf die einzelnen Miteigentumsanteile aufgeteilt. Das anteilige Darlehen wird als Belastung beim Miteigentumsanteil eingetragen. Der Erwerber hat die gesetzlichen Voraussetzungen für die Übernahme des Wohnbauförderungsdarlehens zu erfüllen.

Fragestellung:

Ist im Hinblick auf das Erkenntnis des VwGH vom 28. Juni 2007, 2007/16/0028, eine Abzinsung vorzunehmen?

Lösung:

Als Gegenleistung ist der vereinbarte nominale Kaufpreis maßgebend. Im Falle der Veräußerung gegen einen festen Kaufpreis kommt eine Abzinsung gemäß § 14 Abs. 3 BewG 1955 nicht in Betracht. Eine unverzinsliche oder niedrig verzinsliche Schuld ist nur dann abzuzinsen, wenn eine schon aus einem anderen Grund bestehende Forderung anstelle oder als Teil des Kaufpreises abtretungsweise oder wenn eine schon bestehende Schuld übernommen wird.

Wird ein fester Kaufpreis vereinbart und in Anrechnung auf diesen eine unverzinsliche oder niedrig verzinsliche Schuld übernommen, ist eine Abzinsung ausgeschlossen, weil gemäß § 5 GrEStG 1987 die Gegenleistung der vereinbarte nominale Kaufpreis ist. Verpflichtet sich der Erwerber des Grundstückes dem Verkäufer gegenüber eine Schuld zu übernehmen und den vereinbarten Kaufpreis zu zahlen, so ist eine Schuldübernahme eine sonstige Leistung, wenn sie ohne Anrechnung auf den Kaufpreis erbracht wird. Als sonstige (zusätzliche) Leistung übernommene Darlehen bilden die bzw. einen Teil der Gegenleistung.

1.3 § 16 BewG 1955 - Kapitalisierung von Fruchtgenussrechten an Gesellschaften

Sachverhalt:

Bei der Übertragung von Anteilen an Gesellschaften unter Vorbehalt des Fruchtgenussrechtes durch den Übergeber ist das Fruchtgenussrecht nach den Bestimmungen des § 16 BewG 1955 zu bewerten.

Als Jahreswert ist dabei der ausschüttungsfähige Gewinn zugrunde zu legen und - soweit das Fruchtgenussrecht bis zum Ableben des Berechtigten vereinbart wurde - mit dem Barwertfaktor entsprechend der Lebenserwartung des Fruchtgenussberechtigten zu kapitalisieren.

Dabei ergibt sich in der Regel ein Wert des Fruchtgenussrechtes, der zB den gemeinen Wert des übertragenen Gesellschaftsanteiles übersteigt.

Bei der Kapitalisierung von Unternehmenserträgen wird berücksichtigt, dass ein Unternehmen durch den wirtschaftlichen Wettbewerb einem höheren Risiko ausgesetzt ist. Das Wiener Verfahren berücksichtigt das Unternehmerrisiko - und andere Umstände wie geringere Mobilität udgl. - durch die Wahl eines Zinssatzes von 9%.

Fragestellung:

Kann bei der Kapitalisierung von Fruchtgenussrechten an Gesellschaften gemäß § 16 BewG 1955 ein Abzinsungsfaktor von zB 9% wie beim Wiener Verfahren angewendet werden?

Lösung:

Für die Bewertung gemäß §§ 14 – 16 BewG 1955 ist der für die Abzinsung anzuwendende Zinssatz mit 5,5% gesetzlich vorgegeben. Für Zwecke der Kapitalisierung von Rechten kann daher kein anderer Zinssatz herangezogen werden.

Das Wiener Verfahren ist eine Schätzungsmethode zur Bewertung von Gesellschaftsanteilen. Die Schätzungsmethode ist allerdings nicht normiert.

§ 13 BewG 1955 ordnet lediglich an, dass bei der Schätzung von Gesellschaftsanteilen das Vermögen und die Ertragsaussichten zu berücksichtigen sind. Hierbei ist auch zu beachten, dass dann, wenn

Gesellschaftsanteile gegen Zurückbehaltung eines Fruchtgenussrechtes übergeben werden und der Übergeber sich auch das Stimmrecht hinsichtlich dieser Anteile zurückbehält, der Übergeber wirtschaftlicher Eigentümer der Anteile bleibt (vgl. VwGH 26.06.2003, 2000/16/0377).

Eine Verfügungsbeschränkung rechtfertigt bei der Bewertung von Gesellschaftsanteilen im Hinblick auf § 10 Abs. 2 BewG 1955 keine Wertminderung, wenn sie von den betroffenen Personen selbst vereinbart wurde und von ihnen auch jederzeit wieder aufgehoben werden kann (vgl. VwGH 29.06.1984, 82/17/0169).

2. Erbschafts- und Schenkungssteuer

2.1 § 3 ErbStG 1955 - Schenkungssteuerpflicht bei alinearer Ausschüttung

Sachverhalt:

An einer inländischen Kapitalgesellschaft sind eine Privatstiftung sowie mehrere Stifter beteiligt. Die Gesellschafter beschlossen, einen Teil des Bilanzgewinns auszuschütten. Dabei wurde vereinbart, dass die Stifter auf ihren Gewinnanteil zugunsten der Stiftung verzichten. Im Gegenzug haben sich die Stifter einen ziffernmäßig noch nicht bestimmten Liquidationsvorab für den Fall der Liquidierung oder der Veräußerung der Kapitalgesellschaft vorbehalten. Dieser Liquidationsvorab ist angemessen zu verzinsen, wobei die Höhe der Verzinsung erst bei Eintritt der Liquidierung oder Veräußerung vereinbart werden soll.

Fragestellung:

Ist für den Verzicht auf den Gewinnanteil zugunsten der Stiftung Schenkungssteuerpflicht gegeben oder ist in der Vereinbarung des Liquidationsvorabs eine Gegenleistung zu erblicken?

Lösung:

Mangels konkreter Vereinbarung der Höhe des Liquidationsvorabs und der Höhe der Verzinsung des Anspruches liegt im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld (Verzicht) keine bewertbare Gegenleistung vor. Der Verzicht auf die

Gewinnanteile unterliegt daher der Schenkungssteuer. Im Liquidationsfall kann eine Berichtigung gemäß § 6 Abs. 2 BewG 1955 beantragt werden.

2.2 § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG 1955 - Bankguthaben einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft

Sachverhalt:

In der zum Todestag eines an einer vermögensverwaltenden OG (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) zu 50% beteiligten Gesellschafters errichteten Vermögensaufstellung ist ein Bankguthaben ausgewiesen, dessen Erträge dem Steuerabzug gemäß § 97 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 unterliegen.

Fragestellung:

Ist die Befreiung nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG 1955 hinsichtlich dieses Bankguthabens zu gewähren?

Lösung:

Ja.

Die Zinsen aus diesem Bankguthaben stellen ertragsteuerlich Einkünfte aus Kapitalvermögen dar, die bei den Gesellschaftern der vermögensverwaltenden OG endbesteuert sind. Für die Anwendung der Steuerbefreiung nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG 1955 ist nicht auf die im Zeitpunkt des Todes gegebenen zivilrechtlichen Umstände, sondern darauf abzustellen ist, wem im Zeitpunkt des Todes einkommensteuerlich die Kapitalerträge zuzurechnen sind (vgl. VfGH 22.06.2005, B 1349/04).

Hinweis:

Liegen hinsichtlich der Erträge aus dem Kapitalvermögen einer OG betriebliche Einkünfte vor, ist die Befreiung gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG 1955 auf Grund des statischen Verweises auf § 97 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 12/1993 nicht anwendbar (vgl. VwGH 30.09.2004, 2004/16/0074).

2.3 § 15a Abs. 5 ErbStG 1955 - Nacherhebung der Steuer

Fragestellung:

Beginnt bei Erwerben von Todes wegen die 5-Jahres-Frist für die Nacherhebung der Erbschaftssteuer gemäß § 15a Abs. 5 ErbStG 1955 am Todestag des Erblassers oder am Tag der Abgabe der Erbantrittserklärung zu laufen?

Lösung:

Beim Zeitpunkt des Erwerbes ist in erbschaftssteuerlicher Hinsicht auf das Entstehen der Steuerschuld abzustellen. Der Fristenlauf beginnt daher mit dem Todestag des Erblassers oder mit einem der anderen in § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955 angeführten Zeitpunkte.

2.4 § 15a Abs. 5 ErbStG 1955, Anlassfallwirkung Art. 140 Abs. 7 B-VG - auch für Nacherhebung

Sachverhalt:

Einem Rechtsvorgang, der dem ErbStG 1955 unterliegt, wurde vom VfGH iZm der Aufhebung der Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer die Anlassfallwirkung zuerkannt. Im Oktober 2007 wird ein Nachversteuerungstatbestand (zB § 15a Abs. 5 ErbStG 1955) verwirklicht.

Fragestellung:

Kommt dem die Nachversteuerung auslösenden Sachverhalt ebenfalls Anlassfallwirkung zu?

Lösung:

Gegenstand sowohl des (bereits aufgehobenen) Bescheides als auch einer allfällig folgenden Nacherhebung ist derselbe Rechtsvorgang. Durch die rechtzeitige Anfechtung des Erstbescheides hat der Erwerber für diesen Rechtsvorgang Anlassfallwirkung erreicht, die auch für eine allfällige Nacherhebung wirkt.

3. Gebühren

3.1 § 2 GebG, § 33 TP 9 GebG – Gebührenbefreiung

Sachverhalt:

Auf Grund eines Gesetzes wird ein Nationalpark errichtet. Eine Gemeinde räumt bei der Errichtung dem Betreiber Bund an einem Grundstück eine Dienstbarkeit ein.

Fragestellung:

Ist die Einräumung der Dienstbarkeit gebührenpflichtig?

Lösung:

Der Bund ist gemäß § 2 Z 1 GebG persönlich von den Gebühren befreit (uneingeschränkte persönliche Befreiung).

Die Gemeinde ist gemäß § 2 Z 2 GebG im Rahmen des öffentlich-rechtlichen Wirkungskreises ebenfalls persönlich von den Gebühren befreit (eingeschränkte persönliche Befreiung). Öffentlich-rechtlicher Wirkungskreis ist der der Gebietskörperschaft unmittelbar durch ein Gesetz verpflichtend übertragene Aufgabenbereich (VwGH 18.10.1984, 83/15/0106; VwGH 22.06.1987, 86/15/0008). Öffentliches Interesse allein reicht nicht aus, vielmehr muss eine dem öffentlichen Recht angehörende Rechtsvorschrift bestehen, die eine entsprechende Tätigkeit der Gebietskörperschaft vorsieht.

Die Dienstbarkeit ist daher gebührenpflichtig, es sei denn, im Gesetz über die Errichtung des Nationalparks

- **ist eine Gebührenbefreiung für die Einräumung der Dienstbarkeit normiert oder**
- **es wird die Gemeinde verpflichtet, eine Dienstbarkeit vertraglich einzuräumen.**

3.2 § 8 Abs. 1 GebG, § 14 GebG - Amtlicher Gebrauch von ausländischen Urkunden

Fragestellung:

Ist der amtliche Gebrauch von ausländischen Standesurkunden, ausländischen Strafregisterbescheinigungen usw nach der jeweiligen Tarifpost des § 14 GebG je Ausfertigung zu vergebühren, auch wenn die zweifache Vorlage nicht notwendig wäre?

Lösung:

Nein.

Die Gebührenschuld auf Grund eines amtlichen Gebrauchs von ausländischen Urkunden im Inland kann bei jeder Vorlage bei einer Behörde nur einmal entstehen, auch wenn diese in mehreren Ausfertigungen (Originalen, Gleichschriften, Abschriften, Kopien) vorgelegt werden.

Die Verwendung jener Ausfertigung der ausländischen Urkunde für die auf Grund eines früheren amtlichen Gebrauchs die Gebührenschuld bereits entstanden war, unterliegt bei einem neuerlichen amtlichen Gebrauch in einem anderen Verfahren nur dann nicht der Gebühr, wenn die bereits erfolgte Vergebührung aus der Urkunde ersichtlich ist.

Hinweis:

Die Gebührenschuld auf Grund amtlichen Gebrauchs entsteht für alle jene im Ausland ausgestellten Schriften (auch Kopien), die – wenn das Original (Gleichschrift) der Schrift im Inland ausgestellt worden wäre – einer Gebühr nach den Tarifposten des § 14 GebG (mit Ausnahme der Beilagengebühr - TP 5 oder der Gebühr für einen Reisepass - TP 9, welcher beim Grenzübertritt vorgelegt wird) unterliegen würden.

3.3 § 14 TP 6 Abs. 1 bzw. § 14 TP 6 Abs. 2 Z 1 GebG - Eingabengebühr

Sachverhalt:

- 1) Die Ausübung eines Buschenschankes (gemäß § 8 NÖ BuschenschankG) wird erstmalig angemeldet.
- 2) Es erfolgt eine Anmeldung für einen weiteren Zeitraum.

Fragestellung:

Ist die erstmalige Anmeldung zur Ausübung des Buschenschankes mit der erhöhten Eingabengebühr gemäß § 14 TP 6 Abs. 2 Z 1 GebG zu vergebühren und die Anmeldung für jeden weiteren Zeitraum mit der Eingabengebühr von 13,20 gemäß § 14 TP 6 Abs. 1 GebG?

Lösung:

Die Rechtsgrundlage für die Beantwortung dieser Frage ist das NÖ Buschenschankgesetz:

Gemäß § 1 NÖ Buschenschankgesetz sind Besitzer von Wein- und Obstgärten berechtigt, nach Maßgabe der Bestimmungen dieses Gesetzes Wein und Obstwein, Trauben- und Obstmost, Trauben- und Obstsaft aus eigener Fechsung sowie selbstgebrannte geistige Getränke entgeltlich auszuschenken (Buschenschank, "Heuriger").

Der Buschenschenker hat gemäß § 8 NÖ Buschenschankgesetz die Ausübung des Buschenschankes spätestens zwei Wochen vor Beginn des Ausschankes bei der Gemeinde des Ausschankortes anzumelden.

Nach § 9 NÖ Buschenschankgesetz hat die Gemeinde über den Zeitpunkt der Anmeldung eine Bestätigung auszustellen. Wenn der Ausübung des Buschenschankes im Sinne der §§ 1 bis 8 NÖ Buschenschankgesetz Hindernisse entgegenstehen, so hat die Gemeinde die Ausübung des Buschenschankes binnen einer Woche nach Einlangen der Anmeldung zu untersagen.

Eine Bewilligung zur Ausübung einer Erwerbstätigkeit, die der erhöhten Gebühr unterliegt, wird dadurch nicht eingeräumt.

Für die Gebührenpflicht ist entscheidend, welchen Inhalt die Bestätigung der Gemeinde hat.

Wird das bloße Einlangen der Anmeldung bestätigt (Eingangsstempel oder Schreiben „.. die Anmeldung ist eingelangt ..“) entsteht keine Gebührenpflicht.

Ergeht seitens der Gemeinde eine Erledigung („ .. die Ausübung in dem angemeldeten Zeitraum wird nicht untersagt ..“), unterliegt die Anmeldung der Eingabengebühr (nicht der erhöhten, weil keine Bewilligung zur Ausübung des Buschenschanks erteilt wird).

Wird die Ausübung des Buschenschanks während des angemeldeten Zeitraumes untersagt (§ 9 NÖ BuschenschankG), löst diese Erledigung die Gebührenpflicht für die Anmeldung nach § 14 TP 6 Abs. 1 GebG aus.

3.4 § 14 TP 7 GebG - Niederschrift (Gelöbnis)

Sachverhalt:

Vor der Verleihung der Staatsbürgerschaft ist das Gelöbnis "Ich gelobe, dass ich der Republik Österreich als getreue Staatsbürgerin angehöre, ihre Gesetze stets gewissenhaft beachten und....." abzulegen. Dies wird in Form einer Niederschrift festgehalten, die vom Leiter der Amtshandlung und der neuen Staatsbürgerin unterschrieben wird.

Fragestellung:

Besteht für diese Niederschrift Gebührenpflicht?

Lösung:

Die Niederschrift über das Gelöbnis ist weder ein eingabevertretendes Protokoll noch liegt ein Befund oder eine Vernehmung anlässlich der Erteilung eines amtlichen Zeugnisses vor. Der Tatbestand des § 14 TP 7 Abs. 1 oder 2 GebG ist nicht erfüllt.

Anmerkung:

Ein Gelöbnis oder eine eidesstattige Erklärung ist eine Willenserklärung und keine Wissenserklärung (und damit kein Zeugnis gemäß § 14 TP 14 GebG).

3.5 § 18 GebG - Vertragstext und Unterschrift in einem mit einem Textverarbeitungsprogramm erstellten Dokument und Ausdruck

Sachverhalt:

Der Alleingesellschafter und Geschäftsführer einer GmbH als Bestandgeber schließt mit seiner GmbH (als Bestandnehmerin) einen Bestandvertrag ab.

a) Der Inhalt des Rechtsgeschäftes wird durch die Vertragsteile (bzw. deren Sekretär) in einem mit einem Textverarbeitungsprogramm erstellten Dokument festgehalten. Als Ersatz für die Unterschriften wird angeführt: Franz Huber e.h. und Franz Huber GmbH e.h.

Das Dokument wird zweimal ausgedruckt und im Zuge einer Betriebsprüfung zur Nachweisführung vorgelegt.

b) Hans Maier und die Hans Maier GmbH (vertreten durch die Geschäftsführerin Maria Maier) schließen in Anwesenheit ihres (gemeinsamen) Steuerberaters einen Bestandvertrag. Der Steuerberater hält den Inhalt dieses Rechtsgeschäftes in einem mit einem Textverarbeitungsprogramm erstellten Dokument (Gedenkprotokoll) fest. Als Ersatz für die Unterschriften wird angeführt: Dr. Max Mustermann, Stb., e.h.

Das Gedenkprotokoll wird drei Mal ausgedruckt (für die Vertragsteile und den Akt des Protokollverfassers [Stb.]) und werden diese Ausdrücke im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegt.

Fragestellung:

- 1) Liegen in beiden Fällen die Gebührenpflicht begründende Beurkundungen vor?
- 2) Zählt jeder zusätzliche Ausdruck als Gleichschrift?

Lösung:

zu 1.

Beide Fälle unterliegen der Gebühr gemäß § 33 TP 5 GebG.

Bei Einverständnis der Vertragspartner gilt für den Bereich des Gebührenrechts eine mechanisch oder in jeder anderen technisch möglichen Weise hergestellte Unterzeichnung als Unterschrift (siehe GebR Rz 506).

Die Namenszeichnung in dem mittels Textverarbeitungsprogramm erstellten Dokument - mit oder ohne Beifügung "e.h." durch die Vertragsteile oder den Verfasser des Gedenkprotokolls - stellt daher eine Unterschrift dar.

Es liegt weder für einen der Vertragsteile noch für den Verfasser des Gedenkprotokolls ein bloßer - nach GebR Rz 511 neutraler - Aktenvermerk, der nur für eigene Zwecke erstellt wurde, vor.

Das Ausdrucken der Urkunde ist im Übrigen keine Voraussetzung für das Entstehen der Gebührenschuld (GebR Rz 507).

zu 2.

In beiden Fällen stellt jeder Ausdruck im Auftrag oder mit Einverständnis der "Aussteller" (Vertragsteile) eine Gleichschrift dar und unterliegt den Regeln des § 25 GebG idF vor BGBl. I Nr. 34/2009.

Bei weder vom Steuerberater noch von den Vertragsteilen veranlassten oder ohne deren Einverständnis hergestellten Ausdrucken (zB Zufallsausdruck) liegt keine Gleichschrift vor.

3.6 § 33 TP 5 GebG – Energie-Contracting

Fragestellung:

Löst ein "Contractingvertrag" im Zusammenhang mit Energielieferung die Gebührenpflicht gemäß § 33 TP 5 GebG aus?

Das Energiecontracting wird seitens der anbietenden Firma (Auftragnehmer – AN) als interessant bei älteren und sanierungsbedürftigen Anlagen wie folgt beschrieben:

Wir mieten Ihren Heizraum für einen gewissen vereinbarten Zeitraum und führen alle notwendigen energiesparenden Maßnahmen (Heizkesseltausch, Regelungssanierung) auf unsere Kosten durch. Wir übernehmen alle zukünftigen Betriebskosten einschließlich Brennstoff, Wartung und Kaminkehrer. Gleichzeitig fernüberwachen wir die Anlage von unserem Betriebsstandort und führen damit regelmäßige Optimierungen durch.

Über einen geeichten Wärmezähler wird die vom Auftraggeber (Vertragspartner) benötigte Energie festgehalten. Der Auftraggeber (AG) bezahlt nur die direkt verbrauchte Wärme zu einem fix vereinbarten Preis pro Kilowattstunde. Nach Ablauf der Contractingfrist gehört die Anlage dem AG.

Der AG hat aber auch die Möglichkeit während der Vertragslaufzeit die Anlage zu einem Restkaufwert zu erwerben.

Lösung:

Ein Vertrag ist nicht nach seiner Bezeichnung, sondern nach seinem wahren Gehalt zu beurteilen. Der Auftraggeber zahlt für die Energielieferung einen fix vereinbarten Preis pro kWh, jedoch kein Entgelt für die Benutzung der sanierten Anlage. Da die Anlage am Ende der Vertragslaufzeit in sein Eigentum übergeht, ist im konkreten Fall von einem (Raten-)Kauf oder Liefervertrag auszugehen.

Es liegt somit kein Vertrag iSd § 33 TP 5 GebG vor.

3.7 § 33 TP 19 Abs. 5 GebG - Umschuldung von Kreditverträgen

Sachverhalt:

Der Kreditnehmer hat bei der Bank A einen Kredit in Höhe von 100.000 aufgenommen. Der Kreditvertrag wurde ordnungsgemäß vergebührt.

Nunmehr will der Kreditnehmer eine Umschuldung vornehmen. Der ursprüngliche Kredit haftet mit 90.000 aus. Dazu kommen Abschlussposten wie Zinsen und Spesen in Höhe von 2.000.

Der Kreditnehmer nimmt bei der neuen Bank B einen Kredit in Höhe von 92.000 auf, um den alten Kredit samt Nebenspesen umzuschulden.

Fragestellung:

Ist der neue Kreditvertrag zur Gänze gebührenfrei oder ist lediglich der aushaftende Kreditbetrag (90.000) von der Befreiung gemäß § 33 TP 19 Abs. 5 GebG erfasst?

Lösung:

Es sind folgende Gestaltungen zu unterscheiden:

- 1. Die aushaftenden Zinsen werden zum Kapital dazugeschlagen, es haftet nur ein Betrag (bestehend aus Kapital und Zinsen) aus; dann darf der neue Kredit in der Höhe des insgesamt aufhaftenden Betrages aufgenommen werden.**
- 2. Es haften gesondert ausgewiesen ein bestimmter Kapitalbetrag und ein bestimmter Zinsenbetrag aus; dann darf der neue Kredit nur in Höhe des**

aushaftenden Kapitalbetrages aufgenommen werden. Kreditzinsen stellen grundsätzlich eine andere Schuldigkeit dar als die aushaftende Kreditsumme. Wird im Rahmen eines Kreditgeberwechsels zur Tilgung der beim früheren Kreditgeber aushaftenden Kreditzinsen beim neuen Kreditgeber die aushaftende Kreditsumme um den Betrag der Zinsverbindlichkeiten aufgestockt, so liegt insoweit eine über die Gebührenfreiheit der Nachtragsfiktion hinausgehende Novation vor.

- 3. Soweit Zinsen zum Kapital dazugeschlagen werden, wird in der Regel angesichts der kurzen Ein-Monatsfrist eine Verrechnungsdifferenz (zB Zinsen, Abschlussprovisionen, Kontoführungsspesen, Schließungskosten etc) unvermeidlich sein. Diese Differenz hindert die Anwendung der Bestimmung des § 33 TP 19 Abs. 5 nicht, soweit sie im Verhältnis zum Kreditbetrag nicht erheblich ist und in angemessener Zeit nach Ablauf der Ein-Monatsfrist bereinigt wird.**

4. Grunderwerbsteuer

4.1 §§ 1 und 17 GrEStG 1987 - Grunderwerbsteuerpflicht bei „sale and lease back“ - Vereinbarung

Sachverhalt:

Das Unternehmen A verkauft seine Liegenschaft an eine Immobilienleasing X um den Preis von 3.000.000. Am selben Tag verleast X die eben erworbene Liegenschaft an A. Die Laufzeit beträgt 240 Monate. Nach Ablauf der Leasingdauer geht das Eigentum an der Liegenschaft automatisch wieder auf A über. Die monatliche Leasingrate wird aus den Gesamtinvestitionskosten iHv 3.000.000 (Kaufpreis für den Ankauf der Liegenschaft) errechnet. Auf die Gesamtlaufzeit berechnet betragen die gesamten Leasingzahlungen daher 4.500.000.

Sämtliche übrige anfallende Kosten (zB Grundbuch), Aufwendungen der Finanzierung des Leasingobjektes, sonstige Kosten und Gebühren, Aufwendungen der Zwischenfinanzierungen für das Leasingobjekt, Steuern, Gebühren und sonstige öffentliche Abgaben werden dem Leasingnehmer gesondert vorgeschrieben. Nach Bezahlung der letzten Leasingrate wird ein Kaufvertrag in grundbuchsfähiger Form erstellt. Der Kaufpreis entspricht der letzten

Leasingrate zuzüglich der nicht amortisierten Teile der vom Leasinggeber auf das Leasingobjekt allenfalls getätigten Aufwendungen.

Fragestellung:

- 1) Kann die Grunderwerbsteuer für diesen Immobilienleasingvertrag von der Differenz des ursprünglichen Kaufpreises zur kapitalisierten Leasingrate erhoben werden?
- 2) Wie ist der zukünftige Kaufvertrag über die Liegenschaft steuerlich zu behandeln?

Lösung:

zu 1)

Sowohl der Kaufvertrag über die Liegenschaft als auch der Immobilienleasingvertrag sind grunderwerbsteuerbar (VwGH 21.01.1998, 97/16/0345) Der Leasingvertrag erfüllt die Voraussetzung für die Nichtfestsetzung und Erstattung der Grunderwerbsteuer für den Rückerwerb gemäß § 17 Abs. 1 und 2 GrEStG 1987.

Nicht vom § 17 Abs. 2 GrEStG 1987 erfasst sind ein vom Leasinggeber zu errichtendes Gebäude oder sonstige von diesem vorzunehmende werterhöhende Investitionen (VwGH 12.10.1964, 0767/64). In diesen Fällen bildet die Werterhöhung, welche durch die vom Leasinggeber getätigten Investitionen bewirkt wird, die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer.

Eine Abzinsung der Leasingrate auf bestimmte Dauer gemäß § 15 BewG 1955 erfolgt nicht, da ein Gesamtkaufpreis vorliegt und die Ratenzahlung nur die Erfüllung des Rechtsgeschäftes betrifft (VwGH 21.01.1998, 97/16/0345; VwGH 28.06.2007, 2007/16/0028).

zu 2)

Mit dem am Ende der Leasingdauer erst zu erstellenden Kaufvertrag wird lediglich eine verbücherungsfähige Urkunde errichtet, ein weiterer Übereignungsanspruch wird dadurch nicht begründet.

4.2 § 5 GrEStG 1987, §§ 6 und 8 BewG 1955 - Übergabsvertrag – vereinbarte Leistungen: Pflege und Begräbnis

Fragestellung:

- 1) Wie sind die in einem Übergabsvertrag vereinbarten Leistungen der Pflege im Krankheitsfall und die Verpflichtung zur Ausrichtung eines ortsüblichen Begräbnisses und zur Errichtung eines Grabdenkmales im Fall des Ablebens des Übergebers bewertungsrechtlich zu behandeln?
- 2) Wie ist bei Grunderwerbsteuer (und Schenkungssteuer) vorzugehen, wenn die Übernehmer sich verpflichten, die Kosten eines ortsüblichen Begräbnisses und der Errichtung eines Grabdenkmales soweit zu tragen, als diese Kosten im Nachlass des Übergebers keine Deckung finden?

Lösung:

Wenn im Zeitpunkt der Übergabe bereits Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit besteht, ist die Pflege zu berücksichtigen, andernfalls ist die Pflege und Betreuung im Krankheitsfalle als aufschiebend bedingte Last nicht anzusetzen (vgl. VwGH 18.07.2002, 2002/16/0125). Bei Eintritt der Bedingung ist § 6 Abs. 2 BewG 1955 zur Berichtigung der Grunderwerbsteuer bzw. Schenkungssteuer anzuwenden.

Die Begräbniskosten und die Kosten für ein Grabdenkmal sind Lasten, deren Entstehung von einem Ereignis abhängt, bei dem nur der Zeitpunkt ungewiss ist. Diese Leistungen können gemäß § 8 BewG 1955 erst dann angesetzt werden, wenn das Ereignis (Ableben des Übergebers) eingetreten ist.

Es bestehen keine Bedenken, wenn im Einvernehmen mit dem Abgabepflichtigen ein pauschaler monatlicher Pflegesatz mit nicht weniger als 200 Euro und die Kosten für ein Begräbnis mit nicht weniger als 2.500 Euro sofort in die Bemessungsgrundlage einbezogen und die Grunderwerbsteuer festgesetzt wird.

4.3 § 4 GrEStG 1987 – Ermittlung der Gegenleistung bei Übertragung von Miteigentumsanteilen an einem Grundstück gemeinsam mit einem Einzelunternehmen

Sachverhalt:

Auf einem im Miteigentum von Ehegatten stehenden Grundstück wird vom Ehegatten ein Einzelunternehmen betrieben. Das Grundstück wird gemeinsam mit dem Einzelunternehmen übergeben.

Fragestellung:

Ist bei der für Zwecke der Ermittlung der anteiligen Gegenleistung anzustellenden Proportionalrechnung für den Grundstücksanteil des Einzelunternehmers ein – durch den Betrieb des Einzelunternehmens begründeter – gegenüber dem Grundstücksanteil der Ehegattin höherer oder geringerer gemeiner Wert anzunehmen?

Lösung:

Wird gemeinsam mit der Übertragung von unbeweglichem Vermögen auch bewegliches Vermögen übertragen, ist die anteilige – auf unbewegliches Vermögen entfallende – Gegenleistung mittels einer Proportionalrechnung zu ermitteln. Die übergebenen Vermögensarten sind für diesen Zweck mit den Verkehrswerten gegenüberzustellen.

Ob hierbei bei der gemeinsamen Veräußerung einer im Miteigentum befindlichen Liegenschaft für einen Miteigentumsanteil auf Grund besonderer Umstände (zB weil ein Miteigentümer auf der Liegenschaft ein Unternehmen betreibt) ein höherer oder geringerer Verkehrswert entfällt, als der Miteigentumsquote entspricht, ist eine Frage der Sachverhaltsermittlung.

Es bestehen jedoch keine Bedenken, wenn für Zwecke der Proportion der Verkehrswert für einen Miteigentumsanteil entsprechend der Miteigentumsquote vom Verkehrswert der gesamten Liegenschaft angesetzt wird.

4.4 § 1 GrEStG 1987 - Grunderwerbsteuer bei Anteilsvereinigung

Sachverhalt:

Die A-Gesellschaft ist Alleingesellschafterin einer Holding (B-GmbH), die ihrerseits wiederum zwei Töchter hat. An der ersten Tochter (C-GmbH) ist die Holding zu 100% beteiligt, an der zweiten Tochter (D-GmbH) zu 98%, die restlichen 2% hält eine Privatperson. Die D-GmbH hat in ihrem Gesellschaftsvermögen Grundstücke. Die D-GmbH wird mit der C-GmbH als aufnehmende Gesellschaft verschmolzen. Die mit 2% an der D-GmbH beteiligte Privatperson wird nicht Gesellschafter der C-GmbH.

Die Grunderwerbsteuer für den Verschmelzungsvorgang vom zweifachen Einheitswert steht außer Frage.

Fragestellung:

Kommt es neben der Grunderwerbsteuerpflicht für die Verschmelzung gemäß § 1 Abs. 1 GrEStG 1987 iVm den Bestimmungen des UmgrStG vom zweifachen Einheitswert auch zu einer Grunderwerbsteuerpflicht auf Grund einer Anteilsvereinigung gemäß § 1 Abs. 3 GrEStG 1987?

Lösung:

Ja.

Da der 2%-Gesellschafter nach Verschmelzung nicht Gesellschafter der aufnehmenden Gesellschaft ist, erfolgt eine Anteilsvereinigung bei der D-GmbH vor der Verschmelzung mit der C-GmbH. Die Anteilsvereinigung gemäß § 1 Abs. 3 GrEStG 1987 geht dem Erwerb durch Verschmelzung (§ 1 Abs. 1 GrEStG 1987) voraus, daher ist § 1 Abs. 4 GrEStG 1987 bei der Besteuerung der Verschmelzung zu berücksichtigen.

Der Begriff „Gegenleistung“ in § 1 Abs. 4 GrEStG 1987 ist in teleologischer und verfassungskonformer Interpretation als „Bemessungsgrundlage“ zu verstehen (vgl. UmgrStR 2002 Rz 346).

Bei Erwerbsvorgängen nach § 1 Abs. 3 GrEStG 1987 ist die wirtschaftliche Betrachtungsweise ausgeschlossen, es handelt sich dabei um eine rein an das

Zivilrecht anknüpfende Bestimmung (vgl. VfGH 27.6.1964, Slg 4764; VfGH 06.10.1972, B 240/71; VfGH 30.06.1977, B 222/76; VwGH 15.12.1988, 87/16/0142; VwGH 12.10.1989, 88/16/0189; VwGH 23.01.2003, 2002/16/0228).

4.5 § 1 Abs. 1 Z 1 u § 1 Abs. 2 und § 17 GrEStG 1987 - Grunderwerbsteuerpflicht von Treuhandgeschäften , Aufhebung (Rückgängigmachung) der Treuhandschaft

Sachverhalt:

Eine Miteigentümergeinschaft hat ein Grundstück an A veräußert. Die Grunderwerbsteuer für diesen Erwerbsvorgang wurde mit Bescheid festgesetzt. Später haben A und B einen Übergabsvertrag abgeschlossen, mit welchem B dieses Grundstück auf seinen Todesfall an A überträgt.

Im Zuge einer Außenprüfung ist hervorgekommen, dass A das Grundstück treuhändig für B erworben hat. Das FA erließ für das Treuhandgeschäft einen weiteren Grunderwerbsteuerbescheid gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG 1987 (Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht durch die Treuhänderin an den Treugeber).

Gegen diesen Bescheid wurde eine Berufung mit der Begründung eingebracht, dass das Treuhandgeschäft rückwirkend aufgehoben wurde und die Bestimmungen des § 17 GrEStG 1987 anzuwenden seien. Gleichzeitig wurde dem Finanzamt ein nunmehr gestelltes Kaufanbot sowie eine Annahmeerklärung vorgelegt, womit A die Liegenschaft an B zu einem symbolischen Kaufpreis überträgt.

Fragestellung:

- 1) Ist die rückwirkende Aufhebung des Treuhandgeschäftes möglich und § 17 GrEStG 1987 anwendbar?
- 2) Wie ist das Anbot- und Annahmegeschäft zu beurteilen?

Lösung:

Im konkreten Fall kann von einer ernsthaften Rückgängigmachung der Treuhandvereinbarung nicht gesprochen werden, weshalb § 17 GrEStG 1987 nicht anwendbar ist.

Der Wille der Vertragsparteien A und B war offensichtlich darauf gerichtet, dass A die Liegenschaft als Treuhänder erwirbt. Der Treugeber B hat die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Grundstück erlangt. Durch die Aufhebung des Treuhandverhältnisses und den in engem zeitlichen Zusammenhang erfolgten Erwerb durch Anbot und Annahme hat B auch das zivilrechtliche Eigentum am Grundstück erworben. Dasselbe Ergebnis wäre auch ohne Aufhebung der Treuhandschaft durch Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums vom Treuhänder A an den Treugeber B erreicht worden. Damit ist die mangelnde Ernsthaftigkeit der rückwirkenden Aufhebung der Treuhandvereinbarung offenkundig.

Insgesamt liegen somit drei grunderwerbsteuerbare Rechtsvorgänge vor:

- 1. Der Erwerb durch den Treuhänder A ist grunderwerbsteuerpflichtig gemäß § 1 Abs. 1 GrEStG 1987.**
- 2. Der Erwerb der wirtschaftlichen Verfügungsmacht durch den Treugeber B ist grunderwerbsteuerpflichtig gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG 1987.**
- 3. Der Erwerb des zivilrechtlichen Eigentums durch den Treugeber B vom Treuhänder A ist grunderwerbsteuerpflichtig gemäß § 1 Abs. 1 GrEStG 1987 aber begünstigt gemäß § 1 Abs. 4 GrEStG 1987.**

Wäre die Aufhebung der Treuhandvereinbarung ernsthaft erfolgt, wären zwei grunderwerbsteuerbare Tatbestände verwirklicht worden:

- 1. Der Erwerb der Liegenschaft durch A gemäß § 1 Abs. 1 GrEStG 1987 und**
- 2. der Erwerb durch B durch Anbot und Annahme gemäß § 1 Abs. 1 GrEStG 1987.**

4.6 § 2 GrEStG 1987 – Mietkauf iVm Baurecht

Sachverhalt:

Ein Einzelunternehmer kauft eine Liegenschaft und lässt sie in mehrere Teilgrundstücke teilen.

Die Einzelfirma räumte der GmbH, an welcher der Einzelunternehmer und Angehörige zu je 25% beteiligt sind, an den Teilgrundstücken Baurechte für 99 Jahre gegen Leistung eines Baurechtszinses ein.

Die GmbH errichtet auf Grund der Baurechte eine Reihenhäuseranlage. Die Reihenhäuser werden zunächst vermietet (Mietvertrag mit Kaufoption). Die Mieter müssen an die GmbH einen Finanzierungsbeitrag leisten. Nach 10 Jahren kann der Mieter auf Grund der Kaufoption das Baurecht mit dem Gebäude als Zubehör von der GmbH erwerben, wobei der zu zahlende Preis schon fixiert ist.

Der Grundeigentümer (Einzelunternehmer) ist berechtigt, das Grundstück an die Mieter zu verkaufen. Der Finanzierungsbeitrag wird in diesem Fall von der GmbH herausgegeben und als Teil des Kaufpreises an den Einzelunternehmer als Verkäufer überwiesen.

Fragestellung:

Wird mit der Übertragung des mit einem Baurecht belasteten Grundstückes des Einzelunternehmers an den Mieter bereits ein bebautes Grundstück verkauft?

Lösung:

Zunächst liegt ein gebührenpflichtiger Mietvertrag vor (§ 33 TP 5 GebG).

Das belastete Grundstück und das Baurecht sind für Zwecke der Grunderwerbsteuer als zwei getrennte Grundstücke zu betrachten (§ 2 GrEStG 1987). Sowohl der Erwerb des Grundstückes, als auch der Erwerb des Baurechts mit dem Gebäude als Zubehör unterliegen gesondert der Grunderwerbsteuer. Gegenleistung ist der jeweils vereinbarte Kaufpreis zuzüglich aller Leistungen, die auf diesen angerechnet werden.

Mit dem Erwerb des Grundstückes wird nicht automatisch auch das Baurecht erworben. Das Baurecht (samt Gebäude als Zubehör) kann selbständig durch den Mieter mit Ausübung der Option erworben werden.

4.7 § 4 Abs. 2 GrEStG 1987 - Übertragung eines landwirtschaftlichen Grundstückes mit geringer Fläche

Fragestellung:

Ist die Begünstigung gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG 1987 auch bei Übertragung eines sehr kleinen landwirtschaftlichen Grundstückes zu gewähren?

Lösung:

Ja.

Ob ein land- und forstwirtschaftliches Grundstück vorliegt, wird von den Bewertungsstellen festgestellt. § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG 1987 nimmt keine Einschränkung der Begünstigung nach der Größe vor. Sofern die übrigen Voraussetzungen vorliegen, ist die Begünstigung auch bei „kleinen“ land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken zu gewähren.

4.8 § 7 GrEStG 1987 – Steuersatz bei Anwachsung

Sachverhalt:

Bei einer zweigliedrigen Personengesellschaft tritt ein Gesellschafter aus und es tritt Anwachsung gemäß § 142 UGB ein.

Fragestellung:

Welcher Steuersatz ist auf die ermittelte Gegenleistung anzuwenden, wenn ein Verwandtschaftsverhältnis im Sinne des § 7 Z 1 GrEStG 1987 zwischen dem ausscheidenden und dem verbleibenden Gesellschafter vorliegt?

Lösung:

Es ist der Steuersatz gemäß § 7 Z 3 GrEStG 1987 anzuwenden.

Die Übernahme gemäß § 142 UGB bewirkt eine Universalsukzession und verwandelt das bisherige im Gesamthandeigentum stehende Gesellschaftsvermögen in Alleineigentum des Übernehmers (vgl. VwGH 21.12.2000, 2000/16/0563). Die Gesellschaft darf in dieser Eigenschaft nicht mit ihren Gesellschaftern gleichgesetzt werden (vgl. OGH 29.08.1995, 5 Ob 59/95,

HS 26.043), vielmehr sind das Gesellschaftsvermögen und das Vermögen der Gesellschafter zu trennen (Trennungsprinzip). An dem der Gesellschaft als Rechtsträger zugeordneten Gesamthandvermögen sind die Gesellschafter nur mittelbar über ihre Mitgliedschaft beteiligt. An den zum Gesellschaftsvermögen gehörenden einzelnen Objekten haben die Gesellschafter keinerlei Anteil.

Nachdem die Gesamtrechtsnachfolge gemäß § 142 UGB bewirkt, dass der verbleibende Gesellschafter in alle Rechtspositionen der früheren Gesellschaft eintritt und das bisher im Gesamthandeigentum stehende Vermögen der Gesellschaft in das Alleineigentum des verbliebenen Gesellschafters übergeht (vgl. VwGH 18.11.1993, 92/16/0109; VwGH 19.01.1994, 93/16/0139), erfolgt der Erwerb von der Gesellschaft und ist der Steuersatz gemäß § 7 Z 3 GrEStG 1987 anzuwenden.

5. Kapitalverkehrsteuer und Umgründung

5.1 § 2 Z 1 iVm § 5 Abs. 1 Z 3 KVG bzw. § 33 TP 19 GebG - Besteuerung eines Beteiligungsvertrages

Sachverhalt:

Mit Beteiligungsverträgen beteiligt sich die A BeteiligungsfinanzierungsgesmbH (sie verfügt auch über eine Bankenkonzession) als Beteiligungsgeber als typisch stiller Gesellschafter am Unternehmen von Kapitalgesellschaften als Beteiligungsnehmer nach §§ 178 ff UGB.

Die Dauer der stillen Gesellschaft ist jeweils befristet und endet nach einer bestimmten im Vertrag festgelegten Zeit. Die Abschichtung der Beteiligung erfolgt jeweils in Halbjahresraten.

Gewinn- und Verlustverteilung: Der Beteiligungsgeber erwirbt eine Beteiligung von 30 - 50% am Gewinn der Beteiligungsnehmer, eine Beteiligung am Verlust des Beteiligungsnehmers ist jeweils ausgeschlossen.

Der Gewinnanteil besteht jeweils aus einem fixen Gewinnvorweg, unabhängig davon, ob ein Gewinn erzielt wird, in der Höhe der Refinanzierungskosten des Beteiligungsgebers (in einem konkreten Fall 4,43%), und dem den Gewinnvorweg übersteigenden Betrag aus der angeführten Gewinnverteilung. Der Gewinnanteil wird nach oben hin mit 3% über dem

Jahresdurchschnitt des 3-Monats-EURIBOR (hier 5,09%), begrenzt. Die Berechnung des jeweiligen Gewinnanteiles erfolgt vom aushaftenden Beteiligungskapital.

Dem Beteiligungsgeber sind umfassende Mitsprache- und Kontrollrechte eingeräumt.

Eine Beteiligung am Liquidationserlös ist nicht vorgesehen.

In einem Zusatzvertrag übernimmt eine dritte Person die Ausfallhaftung für das jeweilige Beteiligungskapital. Der Beteiligungsvertrag stellt einen integrierenden Bestandteil des Ausfallhaftungsvertrages dar.

Fragestellung:

1) Unterliegen die Beteiligungsverträge der Gesellschaftsteuer gemäß § 2 Z 1 iVm § 5 Abs. 1 Z 3 KVG oder der Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 19 Abs. 1 GebG?

2) Unterliegt der Zusatzvertrag der Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 7 GebG?

(Ausnahme: Berücksichtigung der Befreiung gemäß § 20 Z 5 GebG bei Einreihung des Hauptvertrages unter die Bestimmung des § 33 TP 19 GebG.)

Lösung:

Zu 1) Der Beteiligungsvertrag ist als Kreditvertrag nach § 33 TP 19 GebG gebührenpflichtig, weil durch die Vereinbarung eines fixen Gewinnvorwags – unabhängig davon, ob ein Gewinn erzielt wird – der Charakter als Kreditvertrag überwiegt und weil den stillen Gesellschafter kein Unternehmerrisiko trifft (vgl. VwGH 24.03.1994, 92/16/0189; VwGH 01.09.1999, 98/16/0374).

Zu 2) Für den Zusatzvertrag kommt die Befreiung des § 20 Z 5 GebG zur Anwendung.

5.2 § 2 Z 4 lit. a KVG - Großmutterzuschuss

Sachverhalt:

Auf Grundlage des nachfolgend wiedergegebenen Beschlusses der Gesellschafter der X-GmbH (Muttergesellschaft) wurde deren Tochtergesellschaft, der Y-GmbH, ein unwiderruflicher und nicht rückzahlbarer Gesellschafterzuschuss in Höhe von 1 Mio. gewährt. Die Leistung des Zuschusses erfolgte von der Z-GmbH (Muttergesellschaft der X und Großmuttergesellschaft der Y-GmbH).

BESCHLUSS

Der Gesellschafter der

X-GmbH (Muttersgesellschaft)

Unter Verzicht auf alle Formen und Fristen für die Einberufung und Abhaltung einer ao. Gesellschafterversammlung beschließen die Gesellschafter der X-GmbH für das Geschäftsjahr 2004 einen unwiderruflichen und nicht rückzahlbaren Gesellschafterzuschuss in Höhe von

1,000.000

an die

Y-GmbH (= Tochtergesellschaft)

zu gewähren.

Der Zuschuss wird zur Gänze von der Z-GmbH (= Großmuttergesellschaft) geleistet.

Unterschrift

Unterschrift

Z-GmbH

X-GmbH

Fragestellung:

Ist für diesen Großmutterzuschuss Gesellschaftsteuerpflicht gegeben?

Lösung:

Es liegt ein gesellschaftsteuerpflichtiger Zuschuss vor.

Nach der Rechtsprechung des EuGH ist anhand einer wirtschaftlichen und nicht einer formalen Betrachtungsweise zu beurteilen, wem die Leistung - unabhängig von deren tatsächlicher Herkunft - zuzurechnen ist (EuGH 17.10.2002, C-339/99).

5.3 § 22 Abs. 4 UmgrStG - unterschiedliche Anknüpfung der Zweijahresfrist bei Teilbetrieb

Sachverhalt:

Ein Teilbetrieb wird nach Artikel III UmgrStG in eine Kapitalgesellschaft eingebracht.

1) Der Teilbetrieb ist aus Vermögensteilen (Wirtschaftsgüter) des Stammbetriebes des Einbringenden vor dem Einbringungsstichtag, aber erst innerhalb der Zweijahresfrist des § 22 Abs. 4 UmgrStG entstanden.

2) Der Teilbetrieb ist durch Erwerb eines bestehenden Betriebes (zB Kauf, Umgründungsmaßnahme mit Einzelrechtsnachfolge) erst innerhalb der Zweijahresfrist des § 22 Abs. 4 UmgrStG in das zivilrechtliche Eigentum des Einbringenden gelangt.

Fragestellung:

Worauf ist bei Beurteilung der Zweijahresfrist abzustellen?

Lösung:

Zu 1)

Abzustellen ist auf den Zeitpunkt, ab dem der Teilbetrieb organisatorisch existiert. Die längere Zugehörigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter zum Vermögen des Einbringenden ist nicht von Bedeutung.

Zu 2)

Abzustellen ist auf den Zeitpunkt der Erlangung des zivilrechtlichen Eigentums des Einbringenden (vgl. UmgrStR 2002 Rz 1228).

5.4 § 22 UmgrStG - Einbringung einer GmbH & Co KG und deren Sonderbetriebsvermögen in die Komplementär-GmbH gemäß Art. III UmgrStG - Gesellschaftsteuer- und Grunderwerbsteuerpflicht für das eingebrachte Sonderbetriebsvermögen?

Sachverhalt:

Es besteht eine GmbH & Co KG. Komplementär ist die X-GmbH, einziger Kommanditist ist Herr Y. Nunmehr bringt die GmbH & Co KG den gesamten Betrieb dieser KG sowie Herr Y das Sonderbetriebsvermögen (Liegenschaften) unter Inanspruchnahme der abgabenrechtlichen Begünstigungen des Art. III UmgrStG in die Komplementär-GmbH ein. Mit der Einbringung ist die KG aufgelöst und erloschen.

Fragestellung:

1) Ist für die Einbringung des Sonderbetriebsvermögens Gesellschaftsteuerpflicht gegeben?

2) Was ist die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer?

Lösung:

Bringt die KG den Betrieb und der Gesellschafter das Sonderbetriebsvermögen (Grundstücke) in die aufnehmende Gesellschaft ein, gilt hinsichtlich des Sonderbetriebsvermögens Folgendes:

a) Gesellschaftsteuer:

Für die Einbringung des Sonderbetriebsvermögens (Grundstücke) besteht Gesellschaftsteuerpflicht gemäß § 2 KVG, weil weder die Voraussetzungen des Art. III UmgrStG noch des § 6 Abs. 1 Z 3 KVG erfüllt sind. Die Gesellschaftsteuer ist vom gemeinen Wert (1. Teil des BewG 1955) zu bemessen.

b) Grunderwerbsteuer:

Die Begünstigung des Art. III UmgrStG bezieht sich auch auf die Übertragung des bisherigen Sonderbetriebsvermögens (Grundstücke) durch den Kommanditisten, weil die Übertragung des Grundstückes „auf Grund“ einer Einbringung gemäß Art. III UmgrStG erfolgt (vgl. § 22 Abs. 5 UmgrStG). Die in § 22 Abs. 4 UmgrStG vorgesehene 2-Jahresfrist ist für die im Abs. 5 leg. cit. normierte Begünstigung bei der Grunderwerbsteuer unbeachtlich. Die Grunderwerbsteuer ist vom Zweifachen des Einheitswertes zu bemessen.

Hinweis:

Für den Fall, dass die Gesellschafter ihre Mitunternehmeranteile gemeinsam mit dem Sonderbetriebsvermögen einbringen, siehe Ergebnisse der Bundessteuertagung Gebühren und Verkehrsteuern 2006, Pkt. 4.2, Erlass des BMF vom 07.05.2008, BMF-010206/0050-VI/5/2008.

6. Verfahrensrecht

6.1 § 33 TP 19 Abs. 4 Z 9 letzter Halbsatz GebG, §§ 207 f BAO, § 295a BAO - nachträgliche Vergebüßung eines selbstberechneten „Wohnbauförderungs“-Kreditvertrages wegen späterer Überschreitung des begünstigten Nutzflächenausmaßes

Sachverhalt:

Mit einem Kreditinstitut wird ein Kreditvertrag abgeschlossen, für den die Voraussetzungen der Gebührenbefreiung gemäß § 33 TP 19 Abs. 4 Z 9 GebG vorliegen. Der Kreditvertrag wird in das Gebührenjournal der Bank (§ 3 Abs. 4 GebG) als gebührenfrei aufgenommen. Nach acht Jahren wird durch bauliche Maßnahmen die Nutzfläche der Wohnung auf über 150m² vergrößert.

Fragestellung:

- 1) Wann entsteht die Gebührenschuld bei nachträglicher Verwirkung der Gebührenbefreiung?
- 2) Liegt ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO vor, sobald die Voraussetzungen für die Befreiung durch die Vergrößerung des Nutzflächenausmaßes nachträglich weggefallen sind?
- 3) Knüpft bei dem zunächst zur Gänze gebührenbefreiten Rechtsgeschäft, bei dem die Befreiung später verwirkt wird, der Beginn der Verjährung an den Eintritt des befreiungsschädlichen Ereignisses an oder ist die Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 BAO zu beachten und auf den Zeitpunkt der Errichtung der "gebührenbaren" (wenn auch gebührenbefreiten) Urkunde Bedacht zu nehmen?
- 4) Muss das Kreditinstitut eine Nachvergebüßung im Wege des Gebührenjournals vornehmen oder hat das Finanzamt die Abgabe mit Bescheid festzusetzen?

Lösung:

Der Abgabenanspruch entsteht im Zeitpunkt der Aufgabe des begünstigten Zweckes (Nutzflächenüberschreitung bei Fertigstellung der baulichen Maßnahmen). Ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO liegt daher nicht vor.

Die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Gebühr auf Grund des Nacherhebungstatbestandes beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Abgabeananspruch entsteht, zu laufen. Die Gebühr ist mit Bescheid grundsätzlich gegenüber dem Gebührenschuldner vorzuschreiben, die Fälligkeit richtet sich nach § 210 Abs. 1 BAO (1 Monat ab Zustellung des Bescheides).

Die Erhebung einer Gleichschriftengebühr gemäß § 25 GebG idF vor BGBl. I Nr. 34/2009 kommt nicht in Betracht.

6.2 § 132 Abs. 2 BAO; §§ 13 Abs. 1 und 15 Abs. 1 GrEStG 1987, § 23a Abs. 2 und 3 ErbStG 1955, § 10a Abs. 2 und 3 KVG

Muss bei Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer/Schenkungssteuer/Gesellschaftsteuer eine Urkundenabschrift aufbewahrt werden, wenn die Urkunde ins Urkundenarchiv aufgenommen wurde?

Sachverhalt:

Für den über die Grunderwerbsteuer/Schenkungssteuer/Gesellschaftsteuer selbstberechneten Rechtsvorgang wurde die Urkunde in das Urkundenarchiv (Cyberdoc) aufgenommen und der Abgabenbehörde der Zugriffscode zu dieser Urkunde bekannt gegeben.

Fragestellung:

Muss der Parteienvertreter (Selbstberechner) dennoch eine Abschrift (Durchschrift, Gleichschrift) der über den Rechtsvorgang ausgefertigten Urkunde sieben Jahre aufbewahren?

Lösung:

Der Parteienvertreter (Selbstberechner) muss grundsätzlich keine Abschrift (Durchschrift, Gleichschrift) der über den Rechtsvorgang ausgefertigten Urkunde in Papierform aufbewahren, wenn diese in elektronischer Form entsprechend den Bestimmungen des § 132 Abs. 2 BAO zur Verfügung gestellt werden kann.

Die in § 132 BAO normierte Aufbewahrungspflicht von Urkunden, Belegen umfasst auch die in der Anfrage angeführten Urkunden zur Selbstberechnung von Grunderwerbsteuer/ Schenkungssteuer/ Gesellschaftsteuer.

Die Pflicht zur Herstellung einer Abschrift der Urkunde und die Aufbewahrungspflicht treffen den Parteienvertreter.

Am elektronischen Urkundenarchiv ist der Parteienvertreter nur "Nutzer", es unterliegt nicht seiner persönlichen Gestaltung und Gewahrsame.

Dennoch entspricht das Einstellen der Urkunde in das Urkundenarchiv und die Bekanntgabe des Zugriffscode im Zeitpunkt der Selbstberechnung in sinngemäßer Auslegung der in § 132 Abs. 2 BAO näher geregelten Aufbewahrung auf Datenträgern.

Solange die Urkunde nicht aus dem Urkundenarchiv entfernt wird, braucht der Parteienvertreter keine Papier-Abschrift aufbewahren.

Insoweit die gespeicherten Urkunden im Rahmen der elektronischen Archivlösung der Justiz für die Urkundensammlungen Firmenbuch und Grundbuch zur Einsichtnahme aufbewahrt werden, gilt hinsichtlich der gespeicherten Urkunden (§ 91b Abs. 7 GOG idF BRÄG 2006 (Bundesgesetzblatt I Nr. 164/2005)) der im Beglaubigungsarchiv der Justiz gespeicherte Dateninhalt bis zum Nachweis des Gegenteils als Original der gespeicherten Urkunde. Der Hinweis auf die Einstellung in das Beglaubigungsarchiv der Justiz verbunden mit einer Übersendung einer mit elektronischer Signatur der Justiz versehenen verkehrsfähigen Version der elektronischen Urkunde gemäß § 89c GOG oder einer wirksamen Ermächtigung zum Zugang zu den Daten der gespeicherten Urkunde ist der Vorlage der Urschrift der Urkunde gleichzuhalten.

Die Abschrift (Durchschrift) der Selbstberechnungserklärung (zB § 12 GrEStG 1987) kann entweder in Papier oder nach Maßgabe des § 132 Abs. 2 BAO auf Datenträgern, über die der Parteienvertreter selbst dispositions- und verfügungsberechtigt ist, erfolgen, wenn die vollständige, geordnete, inhaltsgleiche und urschriftgetreue Wiedergabe bis zum Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist gewährleistet ist. Die urschriftgetreue Wiedergabe stellen beispielsweise das Erfassen auf einer optischen Speicherplatte, die

Mikroverfilmung oder das Einscannen sicher. Soweit solche Unterlagen nur auf Datenträgern vorliegen, entfällt das Erfordernis der urschriftgetreuen Wiedergabe.

Im Falle einer Prüfung (zB § 15 Abs. 2 GrEStG 1987) muss gemäß § 132 Abs. 3 BAO allerdings der Parteienvertreter auf seine Kosten die Hilfsmittel zur Verfügung stellen, die notwendig sind, um die Unterlagen des Urkundenarchivs lesbar zu machen oder ohne Hilfsmittel lesbare dauerhafte Wiedergaben beibringen.

Hingegen richtet sich die Kostentragung beim Zugriff durch das FA auf das Urkundenarchiv (zB Einsicht, Übermittlung in die Data-box, Ausdruck) nach einer elektronischen Abgabenerklärung (zB § 10 Abs. 2 GrEStG 1987) nach den §§ 312 und 313 BAO.

Bundesministerium für Finanzen, 14. Mai 2009