

4. August 2010

BMF-010206/0169-VI/5/2010

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 2009**

*Zur Erzielung einer bundeseinheitlichen Vorgangsweise fand im November 2009 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 Erbschaftssteuer**

## **1.1 § 33 lit. a ErbStG 1955 iVm § 34 Abs. 1 Z 13 dritter Satz ErbStG 1955 – Widerruf einer Privatstiftung vor dem 27.06.2008, Ausfolgung des Vermögens erst nach dem 26.06.2008**

### **Sachverhalt:**

Der Stifter einer Privatstiftung widerruft diese Anfang 2008 auf Grund eines vorbehaltenen Widerrufsrechtes und der Stiftungsvorstand fasst unmittelbar darauf den Auflösungsbeschluss. Da gemäß § 36 Abs. 2 Privatstiftungsgesetz iVm § 213 Aktiengesetz 1965 das Vermögen vor Ablauf eines Jahres nach dem Gläubigeraufruf nicht verteilt werden darf, erfolgt die tatsächliche Herausgabe des Vermögens an den Stifter erst im Jahr 2009.

Die Erstattung der Schenkungssteuer gemäß § 33 lit. a ErbStG 1955 wurde beantragt.

### **Fragestellung:**

Ist auf die tatsächliche Herausgabe als das den Erstattungsanspruch begründende Ereignis abzustellen oder auf den ausgesprochenen Widerruf, der den Herausgabeanspruch begründet, wenngleich dieser nicht sogleich erfüllt werden darf?

### **Lösung:**

**Für die Anwendung des § 33 ErbStG 1955 ist auf das Entstehen des Herausgabeanspruchs und nicht auf die tatsächliche Herausgabe abzustellen (vgl. Punkt 1.6 des Erlasses des BMF vom 18. Februar 2009, BMF-010206/0040-VI/5/2009, über die verkehrsteuerlichen Auswirkungen durch das Schenkungsmeldegesetz 2008). Der Widerruf der Stiftung ist ein einseitiges, empfangsbedürftiges Rechtsgeschäft (vgl. Arnold, Privatstiftungsgesetz, § 34 Tz 6). Der Herausgabeanspruch entsteht somit mit dem Zugang des Widerrufs beim Stiftungsvorstand. Dieser Zugang muss vor 27.06.2008 erfolgt sein. Auf den Auflösungsbeschluss durch den Stiftungsvorstand oder das Gericht – bei Durchsetzung des Auflösungsbeschlusses im Klagswege – kommt es nicht an. Die Steuer wird jedoch nur dann erstattet, wenn das Stiftungsvermögen tatsächlich herausgegeben wird.**

## **2 Grunderwerbsteuer**

### **2.1 §§ 1, 4, 5 und 8 Abs. 3 GrEStG 1987, §§ 10 und 16 BewG 1955 – Schenkung auf den Todesfall, Bewertungsstichtag**

#### **Sachverhalt:**

In einem Schenkungsvertrag auf den Todesfall über ein Grundstück (dreifacher Einheitswert 60.000, Verkehrswert 150.000) im Jahr 2009 verpflichtet sich der Geschenknnehmer zu wiederkehrenden Leistungen (zB Leibrente, Pflegeleistungen), die vom Ableben einer Person abhängen. Bei Vorableben des Übernehmers gehen dessen Rechte und Pflichten auf seine Rechtsnachfolger über. Der zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses nach § 16 BewG 1955 ermittelte Wert der Gegenleistung beträgt 50.000 (geringer als der dreifache Einheitswert).

#### **Fragestellung:**

Von welcher Bemessungsgrundlage ist die Grunderwerbsteuer zu berechnen, wenn der Geschenkgeber im Jahr 2020 verstirbt und die bis dahin erbrachten Leistungen tatsächlich 70.000 betragen?

Auf welchen Stichtag (Vertragsabschluss oder Entstehen der Steuerschuld) ist bei der Bewertung der Gegenleistung und des Grundstücks abzustellen?

#### **Lösung:**

**Ob eine Schenkung auf den Todesfall iSd § 8 Abs. 3 GrEStG 1987 vorliegt, ist zunächst im Zeitpunkt der Vereinbarung zu prüfen. Ergibt sich zu diesem Zeitpunkt, dass die Gegenleistung geringer ist als der Wert des Grundstücks (§ 6 GrEStG 1987), liegt ein Anwendungsfall des § 8 Abs. 3 GrEStG 1987 vor (die Steuerschuld entsteht mit dem Tod des Übergebers).**

**Nach dem Tod des Übergebers erfolgt die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer vom Wert des Grundstücks im Zeitpunkt des Ablebens. Auf die tatsächlich erbrachte Gegenleistung kommt es nicht mehr an.**

#### ***Hinweis:***

***Ergibt sich im Zeitpunkt der Vereinbarung, dass der (kapitalisierte) Wert der Gegenleistung höher ist als der Wert des Grundstücks, entsteht die Steuerschuld***

*grundsätzlich im Zeitpunkt der Vereinbarung, außer die Vereinbarung wurde unter einer aufschiebenden Bedingung geschlossen. Bei Vereinbarung unter einer aufschiebenden Bedingung entsteht die Steuerschuld mit Eintritt der Bedingung. Bemessungsgrundlage ist in diesem Fall die tatsächlich erbrachte Gegenleistung, mindestens der Wert des Grundstücks im Zeitpunkt des Bedingungseintrittes.*

## **2.2 §§ 1, 4 und 8 GrEStG 1987, § 956 ABGB – Übergabe auf den Todesfall mit verschiedenen Überlebensklauseln**

### **Sachverhalt:**

Ein Übergabsvertrag auf den Todesfall betreffend ein Grundstück (dreifacher Einheitswert 60.000, Verkehrswert 150.000) wird im Herbst des Jahres 2008 abgeschlossen. Die vereinbarte Gegenleistung beträgt 70.000. Übergeber und Übernehmer bewohnen das Haus gemeinsam. Der Notariatsakt enthält den Widerrufsverzicht des Übergebers gemäß § 956 zweiter Satz ABGB.

Bedingung für die Rechtswirksamkeit der Übergabe auf den Todesfall ist:

Variante 1: Bei Vorableben des Übernehmers gehen dessen Rechte und Pflichten nicht auf seine Rechtsnachfolger über. Der Übergeber kann dann wieder frei über die Liegenschaft verfügen.

Variante 2: Bei Vorableben des Übernehmers gehen dessen Rechte und Pflichten auf seine Erben und sonstigen Rechtsnachfolger über, aber nur dann, wenn es sich um leibliche Nachkommen des Übernehmers handelt.

### **Fragestellung:**

Wann entsteht die Grunderwerbsteuerschuld?

Art der Berechnung der Grunderwerbsteuer, wenn die Steuerschuld erst mit dem Tod des Übergebers entsteht?

### **Lösungsvorschlag:**

#### **Variante 1 und 2:**

**Der Erwerb wurde unter einer auflösenden Bedingung vereinbart, welche dem Eintritt der Steuerschuld nicht entgegensteht. Da die Gegenleistung höher ist als**

der Wert des Grundstücks (§ 6 GrEStG 1987), entsteht die Steuerschuld gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG 1987 mit Abschluss der Vereinbarung. Die Bemessung erfolgt nach § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 vom Wert der Gegenleistung. Bei Eintritt der Bedingung (Vorableben des Übernehmers vor dem Übergeber) kann die Steuer gemäß § 5 Abs. 1 BewG 1955 auf Antrag berichtigt werden.

Nachdem es sich um eine auflösende Bedingung handelt und die Steuerschuld mit Abschluss der Vereinbarung entsteht, erübrigt sich die Frage nach der Art der Berechnung.

## **2.3 § 1 GrEStG 1987 – Neufestsetzung der Nutzwerte**

### **Sachverhalt:**

Ein Miteigentümer A einer Wohnungseigentümergeinschaft nimmt auf dem Grundstück bauliche Veränderungen vor (zB Zubau einer Garage, Dachgeschoßausbau). Im Nachtrag zum Wohnungseigentumsvertrag (errichtet nach dem 01.08.2008) wird der Neufestsetzung der Nutzwerte zugestimmt und die Aufsandung erteilt. Es wird gemäß § 10 Abs. 4 WEG 2002 Unentgeltlichkeit für die Anteilsübertragungen vereinbart.

### **Fragestellung:**

1. Unterliegt der Nachtrag der Grunderwerbsteuer?
2. Was ist die Bemessungsgrundlage?

### **Lösungsvorschlag:**

**Zu 1.: Ja.**

**Zu 2.: Durch die Bauführung des Miteigentümers A erfährt das Gesamtobjekt eine Wertsteigerung, die auch dem Miteigentümer B zu Gute kommt. A hat daher eine Forderung gegenüber B.**

Laut VwGH 26.06.2003, 2003/16/0074, liegt ein tauschähnliches Rechtsgeschäft vor, bei welchem B *als Gegenleistung* dafür, dass die Liegenschaft eine entsprechende Wertsteigerung erfährt, dem A - der diese Wertsteigerung herbeigeführt hat - *in einem tauschähnlichen Vorgang* die äquivalenten Miteigentumsanteile überträgt. Es wird somit die anteilige Wertsteigerung gegen die zusätzlichen Nutzanteile vertauscht. Bemessungsgrundlage beim Tausch ist der Verkehrswert der hingegebenen Sache (hier die anteilige Wertsteigerung).

**Das ist der Wert der anteiligen Investition (zuzüglich allfälliger weiterer Leistungen, wenn nicht Unentgeltlichkeit vereinbart war), mindestens das Dreifache des anteiligen Einheitswertes.**

## **2.4 §§ 1 Abs. 1 Z 1, 5 GrEStG 1987 – Rückübertragung eines Baurechtes samt Bauwerk**

### **Sachverhalt:**

Der Eigentümer einer Liegenschaft räumt jemandem auf der Liegenschaft auf 50 Jahre ein Baurecht gegen Zahlung eines jährlichen Bauzinses ein. Der Bauberechtigte verpflichtet sich, im eigenen Namen und auf eigene Rechnung ein Gebäude nach den Vorgaben des Baurechtsgebers zu errichten. In einem gleichzeitig errichteten Mietkaufvertrag mietet der Baurechtsgeber das Bauwerk und vereinbart mit dem Bauberechtigten nach Ablauf eines bestimmten Zeitraumes, das Baurecht mitsamt dem Gebäude gegen Ersatz der Gesamtinvestitionskosten unter Anrechnung der entrichteten Nutzungsentgelte zurück zu erwerben.

### **Fragestellung:**

Wer ist als Bauherr des Gebäudes anzusehen?

Ist Gegenstand des Rückerwerbes auch das vom Bauberechtigten errichtete Gebäude?

Was ist die Gegenleistung beim Rückerwerb?

### **Lösung:**

**Als Bauherr ist anzusehen, wer**

- a) auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann,**
- b) das Baurisiko zu tragen hat,**
- c) das finanzielle Risiko tragen muss.**

**Im gegenständlichen Fall hat zwar der Baurechtsgeber Einfluss auf die Gestaltung des Gebäudes, jedoch erfolgt die Bauführung im Namen und auf Rechnung des Bauberechtigten. Somit trägt der Bauberechtigte das Baurisiko und das finanzielle Risiko, weshalb dieser nach dem Gesamtbild der Verhältnisse als Bauherr anzusehen ist.**

**Baurechts- und Mietkaufvertrag bilden eine Einheit. Gegenstand des Rückerwerbes ist daher das Baurecht mitsamt dem Gebäude. Als Gegenleistung wurden die Gesamtinvestitionskosten unter Anrechnung des geleisteten Nutzungsentgeltes vereinbart. Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Grunderwerbsteuer sind somit die Gesamtinvestitionskosten.**

**Hinsichtlich der Wertsteigerung des Baurechtes durch die Errichtung des Gebäudes kommt die Anwendung des § 17 GrEStG 1987 jedenfalls nicht in Betracht (vgl. Bundessteuertagung Gebühren und Verkehrsteuern - Ergebnisse 2007, Punkt 4.1 des Erlasses des BMF vom 14. Mai 2009, BMF-010206/0167-VI/5/2009).**

## **2.5 §§ 1, 7 GrEStG 1987 – Nacherbfolge**

### **Sachverhalt:**

Der Erblasser hat eine Substitution angeordnet. Die Nacherbfolge tritt nach dem 31.07.2008 ein.

### **Fragestellung:**

Das Grunderwerbsteuergesetz enthält keine dem § 5 Abs. 2 ErbStG 1955 entsprechende Bestimmung. Wie ist daher dieser Erwerb zu versteuern?

### **Lösung:**

**Es liegen zwei gesondert zu beurteilende Rechtsvorgänge vor (vgl. Rummel, ABGB, § 608 Tz 2):**

- **Der Vorerbe erwirbt zeitlich befristetes Eigentum (auflösend bedingter Erwerb) vom Erblasser.**
- **Der Erwerb des Nacherben ist aufschiebend bedingt durch den Eintritt des Nacherbfalles (Substitution). Er erwirbt ebenfalls vom Erblasser (und nicht vom Vorerben).**

## **2.6 § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG 1987 – landwirtschaftliche Betriebsübergabe**

### **Sachverhalt:**

Ein landwirtschaftlicher Betrieb wird vom Vater an den Sohn übergeben. Der Betrieb wird vom Übergeber selbst noch weitere sechs Monate nach der Übergabe weitergeführt.

### **Fragestellung:**

Steht die steuerliche Begünstigung nach § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG 1987 auch dann zu, wenn der Übergeber den Betrieb nach der Übergabe weiterführt?

### **Lösung:**

Ja.

## **2.7 § 5 GrEStG 1987 – Bemessungsgrundlage bei freiwilliger Feilbietung**

### **Sachverhalt:**

Durch das Feilbietungsrechtsänderungsgesetz (FRÄG), BGBl. I Nr. 68/2008, ist die freiwillige Feilbietung von Grundstücken möglich (§ 87a ff Notariatsordnung). Der Eigentümer und die Bieter haben vor der Versteigerung die Feilbietungsbedingungen zu unterfertigen. In den Feilbietungsbedingungen ist die Verteilung und Verwendung des Meistbots unter Berücksichtigung allfälliger Lasten sowie deren Übernahme oder Lastenfreistellung anzugeben. Die Kosten der freiwilligen Feilbietung trägt der Eigentümer. Eine Bestimmung in den Feilbietungsbedingungen über deren Ersatz durch den Meistbieter ist zulässig.

### **Fragestellung:**

Was ist die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer beim Erwerb durch Zuschlag in einer freiwilligen Feilbietung?

### **Lösung:**

**Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 wird die Grunderwerbsteuer grundsätzlich von der Gegenleistung berechnet. § 5 GrEStG 1987 enthält keine Definition des Begriffes der Gegenleistung, sondern lediglich eine demonstrative Aufzählung, was als Gegenleistung anzusehen ist.**



**Gegenleistung im Sinn des § 5 GrEStG 1987 ist alles, was der Erwerber für den Erwerb des Grundstücks aufwenden muss. Das ist nach ständiger Judikatur (vgl. zB VwGH vom 10.04.2008, 2007/16/0223; 28.02.2007, 2005/16/0193; 18.12.1995, 95/16/0286 uva.) und Lehre jede Leistung, die in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstücks steht.**

**Bei der freiwilligen Feilbietung ist Gegenleistung daher das Meistbot zuzüglich nach den Feilbietungsbedingungen (§ 87a Abs. 2 NO) allfällig zu übernehmende Belastungen.**

## **2.8 §§ 8, 11 und 12 GrEStG 1987 – Selbstberechnung bei Schenkung/Übergabe auf den Todesfall**

### **Sachverhalt:**

Mit Notariatsakt nach dem 31.07.2008 wird ein Grundstück durch Schenkung/Übergabe auf den Todesfall übertragen. Der Wert der vereinbarten Gegenleistungen ist:

Variante 1: größer als der oder gleich dem Wert (dreifacher Einheitswert) des Grundstücks. Die Steuerschuld entsteht gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG 1987 mit Vertragsabschluss.

Variante 2: geringer als der Wert (dreifacher Einheitswert) des Grundstücks. Die Steuerschuld entsteht gemäß § 8 Abs. 3 GrEStG 1987 erst mit Ableben des Übergebers.

### **Fragestellung:**

Darf die Grunderwerbsteuer selbst berechnet und eine Selbstberechnungserklärung ausgestellt werden?

### **Lösung:**

#### **Variante 1:**

**Ja, wenn die Selbstberechnung innerhalb der durch § 8 Abs. 1 GrEStG 1987 in Gang gesetzten Fristen durchgeführt wird, ausgenommen die Grunderwerbsteuer ist gemäß § 200 BAO vorläufig festzusetzen. Eine „vorläufige“ Selbstberechnung ist nicht vorgesehen und darf daher nicht vorgenommen werden (vgl. Punkt 2.3.2 letzter Satz der Richtlinien zu den Verkehrsteuern betreffend die Selbstberechnung und die Übermittlung der Abgabenerklärung durch**

**Parteienvertreter, Erlass des BMF vom 8. Februar 2010, BMF-010206/0026-VI/5/2010).**

**Variante 2:**

**Ja, wenn die Selbstberechnung innerhalb der durch § 8 Abs. 3 GrEStG 1987 in Gang gesetzten Fristen durchgeführt wird.**

## **2.9 §§ 11, 12, 13 und 18 Abs. 2f GrEStG 1987 –**

### **Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer für den unentgeltlichen Teil einer gemischten Schenkung auf den Todesfall**

**Sachverhalt:**

Der Geschenkgeber aus einem mit Notariatsakt vor dem 01.08.2008 abgeschlossenen teils entgeltlichen und teils unentgeltlichen Schenkungsvertrag auf den Todesfall ist nach dem 31.07.2008 verstorben. Für den unentgeltlichen Teil des Erwerbes entsteht im Zeitpunkt des Todes des Geschenkgebers die Grunderwerbsteuerschuld.

**Fragestellung:**

1. Darf die Grunderwerbsteuer für den unentgeltlichen Teil des Erwerbes selbst berechnet werden?
2. Ist die Grunderwerbsteuerselbstberechnung im FinanzOnline einschließlich Berichtigung der Eintragungsgebühr nach dem Gerichtsgebührengesetz auch technisch möglich?

**Lösung:**

**Zu 1: Ja, es besteht kein Verbot der Selbstberechnung.**

**Zu 2: Ja, der Wert der Selbstberechnungserklärung muss auf das Dreifache des Einheitswertes im Zeitpunkt des Todes des Geschenkgebers berichtigt werden.**

## **2.10 § 17 GrEStG 1987 – Erstattung bzw. Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer**

### **Sachverhalt:**

Vor dem 01.08.2008 wurde ein Vertrag über die Übertragung einer Liegenschaft errichtet. Die Gegenleistung war geringer als der Wert des Grundstücks, daher wurde für den entgeltlichen Teil die Grunderwerbsteuer und für den unentgeltlichen Teil die Schenkungssteuer festgesetzt.

Nach dem 01.08.2008 wurde der Vertrag aufgehoben (Dissolutionsvertrag) und für die Verträge der Antrag auf Erstattung bzw. Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer gemäß § 17 GrEStG 1987 gestellt.

### **Fragestellung:**

Inwieweit ist den Anträgen Folge zu leisten?

### **Lösung:**

**Für den Übergabsvertrag vor dem 01.08.2008 ist die Grunderwerbsteuer von der grunderwerbsteuerpflichtigen Gegenleistung (entgeltlicher Teil) gemäß § 17 GrEStG 1987 zu erstatten. Eine Erstattung der Schenkungssteuer kommt nicht in Betracht, weil § 33 ErbStG 1955 - selbst wenn die Voraussetzungen vorliegen würden - auf Vorgänge, die sich nach dem 26.06.2008 ereignen, nicht mehr anzuwenden ist (§ 34 Abs. 1 Z 13 ErbStG 1955).**

**Die Rückübertragung nach dem 01.08.2008 (Bemessungsgrundlage ist gemäß § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987 das Dreifache des Einheitswertes) ist, auch wenn der ursprüngliche Erwerbsvorgang nur teilweise grunderwerbsteuerpflichtig war, zur Gänze steuerbefreit, wenn die Voraussetzungen des § 17 GrEStG 1987 erfüllt sind, weil der Rückerwerb nach dem 31.07.2008 zur Gänze nur mehr der Grunderwerbsteuer unterliegt.**

## **3 Gebühren**

### **3.1 § 11 GebG – Gebührenschuld bei Eingaben, wenn keine Aufforderung zur Gebührenentrichtung erfolgt**

#### **Fragestellung:**

Entsteht die Gebührenschuld bei einer Eingabe auch dann gemäß § 11 GebG mit der Zustellung der abschließenden Erledigung, wenn die Behörde den Einschreiter nicht zur Gebührenentrichtung aufgefordert hat?

#### **Lösung:**

**Ja. Das Entstehen der Gebührenschuld ist im § 11 GebG geregelt; sie entsteht mit der Zustellung der das Verfahren in einer Instanz abschließenden Erledigung. Das Gebührengesetz sieht nicht vor, dass die Behörde den Gebührenschuldner zur Gebührenentrichtung auffordern muss. Die Aufforderungen durch die Behörden tragen dem Servicegedanken sowie der Bürgernähe Rechnung.**

### **3.2 § 11 GebG, § 13 Abs. 3 GebG – Zustellung und Entstehen der Gebührenschuld**

#### **Fragestellung:**

Entsteht die Gebührenschuld iSd § 11 GebG bei Eingaben, wenn die Zustellung der schriftlichen Erledigung

- a) an den Parteienvertreter zu einem Zeitpunkt erfolgt, zu dem kein Vollmachtsverhältnis mehr besteht (Vollmachtsrücklegung)? Wenn ja, kann der Parteienvertreter in diesem Fall als Gesamtschuldner iSd § 13 Abs. 3 GebG in Anspruch genommen werden?
- b) eines mit Zustellungsvollmacht ausgestatteten Parteienvertreters nicht an diesen, sondern direkt an die Partei erfolgt?

#### **Lösung:**

**Die Gebührenschuld und Gesamtschuld entsteht nur, wenn die Zustellung rechtswirksam iSd ZustG erfolgt ist (siehe GebR Rz 146). Als Gesamtschuldner kann ein Parteienvertreter nur in Anspruch genommen werden, wenn die Gebührenschuld entstanden ist.**

### **3.3 § 14 TP 4 GebG – Neuausstellung einer Geburtsurkunde**

#### **Sachverhalt:**

Zum Zeitpunkt der Ausstellung (vor 1999) einer Geburtsurkunde konnten diakritische Zeichen nicht gedruckt werden. Da ein Rechtsanspruch auf Ausstellung einer Geburtsurkunde unter Verwendung von diakritischen Zeichen besteht, stellte das Standesamt auf Verlangen des Interessenten eine neue Urkunde aus.

#### **Fragestellung:**

Unterliegt die neu ausgestellte Geburtsurkunde der Gebühr gemäß § 14 TP 4 GebG?

#### **Lösung:**

**Ja, bei Auszügen iSd § 14 TP 4 GebG (zB Standesurkunden) entsteht die Gebührenschuld mit der Aushändigung der Schrift an den Interessenten. Das Gebührengesetz sieht keine Regelung vor, wonach von der Gebühr bei Neuausstellung der Geburtsurkunde und Aushändigung der Schrift an den Interessenten abgesehen werden könnte.**

#### *Anmerkung:*

*Der Unterschied zur im Erlass des BMF vom 22. Jänner 2010, BMF-010206/0007-VI/5/2010, unter Pkt. 1.1 beantworteten Frage besteht darin, dass dort eine „verdorbene (fehlerhafte) Urkunde“ vorgelegen ist, weil der Behörde bei der Ausstellung der Urkunde ein Fehler unterlaufen ist; im nunmehr zu beantwortenden Fall hat die Behörde jedoch keinen Fehler gemacht, sie konnte die Urkunde aufgrund der technischen Gegebenheiten nicht anders anfertigen.*

### **3.4 § 14 TP 8 Abs. 5b GebG – Abnahme von erkennungsdienstlichen Daten**

#### **Fragestellung:**

Ist es rechtens, wenn von der Verwaltungsbehörde neben der Gebühr für die Ausstellung einer Daueraufenthaltskarte (§ 14 TP 8 Abs. 5a GebG in Höhe von 56 Euro) eine Gebühr für die Abnahme der erkennungsdienstlichen Daten nach Abs. 5b leg.cit. im Betrag von 10 Euro eingehoben wird?

**Lösung:**

Ja, ab 01.01.2010 (vgl. UFSI 05.05.2010, RV/0192-I/10).

### **3.5 § 33 TP 5 GebG – Berechnung des Entgeltes bei sich erhöhendem Mietzins**

**Fragestellung:**

Wie ist die Bemessungsgrundlage bei einem auf unbestimmte Dauer abgeschlossenen Bestandvertrag zu ermitteln, wenn sich der Mietzins in gewissen Abständen erhöht?

**Lösung:**

Im gegenständlichen Fall ist weder eine Wahl bedungen (§ 22 GebG) noch liegt ein von sonstigen Umständen abhängiger, schwankender Mietzins (zB Umsatzpacht) vor.

Die Erhöhungen sind bereits mit einem fixen Betrag vereinbart, es ist daher kein durchschnittlicher Mietzins zu errechnen, sondern die Gebühr gemäß § 26 GebG vom höchsten vereinbarten Mietzins zu bemessen (siehe GebR Rz 679).

### **3.6 § 33 TP 9 GebG – Wohnrechtsbegründung im Zuge eines Abhandlungsverfahrens**

**Fragestellung:**

Die Begründung eines Wohnrechtes für einen Erben oder Legatar kann durch prozessuale Handlungen und Rechtsgeschäfte auf verschiedene Weise herbei geführt werden.

- In welchen Fällen unterliegt die Wohnrechtseinräumung der Gebühr gemäß § 33 TP 9 GebG?
- Wie ist die Bemessungsgrundlage (Entgelt) für die Wohnrechtseinräumung zu ermitteln?
- In welchem Zeitpunkt entsteht die Gebührenschuld?
- Wie ist der gebührenpflichtige Rechtsvorgang neben dem grunderwerbsteuerpflichtigen Rechtsvorgang anzuzeigen?
- Kann für die Einverleibungsbewilligung des Wohnrechts auch Gebühr gemäß § 33 TP 18 GebG anfallen?

**Lösung:**

**Wird der Titel zum Erwerb des Wohnrechtes auf Grund einer beurkundeten *Vereinbarung zwischen den Miterben* durch Rechtsgeschäft unter Lebenden entgeltlich eingeräumt, so unterliegt dieser Vorgang der Gebühr gemäß § 33 TP 9 GebG. Dies unabhängig davon, ob diese Vereinbarung im Rahmen des Erbteilungsübereinkommens, eines gerichtlichen Protokolls oder in einer gesonderten Urkunde beurkundet wird. Auch die Aufnahme in den abhandlungsgerichtlichen Einantwortungsbeschluss führt zu keiner anderen Beurteilung.**

*Beispiele:*

*Im Nachlassvermögen befindet sich ein Grundstück (Einfamilienhaus). In einem Erbübereinkommen vereinbaren die von Gesetzes wegen zu Erben berufene Witwe (1/3) und das Kind (2/3) die Übernahme des gesamten Nachlasses durch das Kind gegen Einräumung eines Wohnrechtes für die Witwe.*

*Im Nachlassvermögen befindet sich ein Grundstück (Einfamilienhaus). Die auf Grund des Gesetzes zu 1/3 erbberechtigte Witwe schlägt die Erbschaft gegen Einräumung des Wohnrechts durch das nunmehr allein erbberechtigte Kind aus. Diese Vereinbarung wird im Erbübereinkommen oder im Abhandlungsprotokoll beurkundet.*

*Im Nachlassvermögen befindet sich ein Grundstück (Einfamilienhaus). Im Testament beruft der Erblasser die beiden Kinder zu gleichteiligen Erben und ersucht diese, der Witwe ein Wohnrecht im Einfamilienhaus einzuräumen. Die Erben vereinbaren mit der Witwe die Einverleibung des Wohnrechts. Dies wird im Abhandlungsprotokoll oder in einer gesonderten Schrift (zB Erbübereinkommen) beurkundet.*

**Da das Erbübereinkommen keinen grunderwerbsteuerbaren Tatbestand verwirklicht, kommt für die Einräumung des Wohnrechts weder die Befreiung gemäß § 15 Abs. 3 GebG noch gemäß § 19 Abs. 2 GebG zum Tragen.**

**Beruhet der Titel zum Erwerb des Wohnrechtes auf einer *gesetzlichen Grundlage* (zB Vorausvermächtnis gemäß § 758 ABGB) und wird lediglich diese gesetzliche Rechtsfolge beurkundet, wird kein Tatbestand des § 33 GebG verwirklicht.**

*Beispiel:*

*Im Nachlassvermögen befindet sich ein Grundstück (Einfamilienhaus). Die gesetzlich erbberechtigte Witwe schlägt die Erbschaft aus, nimmt aber das gesetzliche Vorausvermächtnis (§ 758 ABGB) in Anspruch.*

*Im Nachlassvermögen befindet sich ein Grundstück (Einfamilienhaus). Im Testament beruft der Erblasser die beiden Kinder zu gleichteiligen Erben und verfügt zugunsten der Witwe das Vermächtnis des Wohnrechts im Einfamilienhaus.*

Wird jedoch trotz Vorliegens der gesetzlichen Rechtsfolge eine Willensübereinstimmung über die Einräumung des Wohnrechts beurkundet, wird die Gebührenpflicht ausgelöst (vgl. GebR Rz 1019).

*Bemessungsgrundlage* der Gebühr für die Wohnrechtseinräumung ist gemäß § 33 TP 9 GebG der Wert des bedungenen Entgeltes. Das Entgelt besteht im Verzicht auf das quotenmäßige Erbrecht, das entspricht dem Anteil am Reinnachlass (Differenz zwischen Aktiva und Passiva). Gemäß § 26 GebG gelten bei der Bewertung, insoweit in den Tarifbestimmungen keine abweichenden Bestimmungen enthalten sind, die Vorschriften des BewG 1955. Da § 33 TP 9 GebG keine speziellen Bestimmungen zur Bewertung enthält, sind bei der Berechnung des Anteils am Reinnachlass die in der Erbschaft enthaltenen Grundstücke mit dem einfachen Einheitswert anzusetzen.

Wird das Wohnrecht einerseits für den Verzicht auf das Erbrecht andererseits für die Übertragung einer Liegenschaftshälfte unter Lebenden eingeräumt, ist zu differenzieren. Der Teil der Wohnrechtseinräumung, welcher auf den Verzicht des Erbrechts entfällt, unterliegt der Gebühr gemäß § 33 TP 9 GebG vom anteiligen Reinnachlass; der Teil der Wohnrechtseinräumung, welcher auf die Übertragung der Liegenschaftshälfte entfällt, stellt diesbezüglich eine Gegenleistung dar.

*Beispiel:*

*Im Nachlassvermögen befindet sich ein ideeller Miteigentumsanteil (Hälfte eines Einfamilienhauses), der zweite Anteil befindet sich im Eigentum der Witwe. Auf Grund des Gesetzes sind die Witwe (1/3) und das Kind (2/3) zu Erben berufen. Die Witwe überträgt ihre Liegenschaftshälfte rechtsgeschäftlich dem Kind. In einem Erbübereinkommen wird die Übernahme des gesamten Nachlasses durch das Kind gegen Einräumung eines Wohnrechtes vereinbart.*

Die **Gebührenschild** entsteht mit der Unterzeichnung der Vereinbarung durch die Erben (Legatar). Auf den Zeitpunkt der Rechtskraft des Einantwortungsbeschlusses kommt es für das im Erbübereinkommen vereinbarte Rechtsgeschäft nicht an.

Ein zwischen den Vertragsteilen (allfällig) vereinbarter Vorbehalt der rechtskräftigen Einantwortung ist gemäß § 17 Abs. 4 GebG unbeachtlich.



Im Falle der erforderlichen gerichtlichen Genehmigung (zB pflegschaftsgerichtliche Genehmigung) entsteht die Gebührenschuld mit Erteilung der Genehmigung der Vereinbarung.

Damit wird der Lauf der Anzeigefrist in Gang gesetzt.

Die *Gebührenanzeige* hat – ungeachtet der Anzeigepflicht gemäß § 10 GrEStG 1987 für Zwecke der Grunderwerbsteuer – gemäß § 31 GebG zu erfolgen (vgl. GebR Rz 625 ff).

Die Bewilligung der Einverleibung eines Wohnrechts stellt keine Hypothekarverschreibung dar, daher fällt keine Gebühr gemäß § 33 TP 18 GebG an.

### **3.7 § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG – Gewinn eines Gutscheins: Tarif für Ware oder Geld?**

**Fragestellung:**

Wann liegt bei Gewinn eines Gutscheines ein Geld- und wann ein Warengewinn vor?

**Lösung:**

Wenn der Gutschein auf einen konkret bezeichneten Gegenstand bei einem bestimmten Unternehmen lautet, liegt ein Warengewinn vor; wenn der Gutschein auf einen bestimmten Betrag ausgestellt ist, der bei einem bestimmten Unternehmen gegen irgendwelche Waren einzulösen ist, liegt ein Geldgewinn vor.

Eine Geldablöse ist nur dann anzunehmen, wenn sich der Gewinner den Gewinn von vornherein in Geld ablösen lassen kann. Der vom Gewinner zu einem späteren Zeitpunkt mit dem Unternehmer, auf welchen der Gutschein lautet, vereinbarte Umtausch auf eine andere Ware stellt keine Geldablöse iSd § 33 TP 17 Abs. 4 GebG dar.

## **4 Gesellschaftsteuer und Umgründung**

### **4.1 § 6 Abs. 1 Z 2 lit. b KVG, § 2 Kapitalberichtigungsgesetz – Nennkapitalerhöhung nach Upstream-Umgründung aus Mitteln der ehemaligen Tochtergesellschaft**

#### **Sachverhalt:**

Die Tochter-GmbH (T) mit Nennkapital 5 Mio. wird auf die Mutter-GmbH (M) mit Mindestnennkapital verschmolzen. Gemäß § 224 Abs. 1 Z 1 AktG unterbleibt eine Kapitalerhöhung. Der Vorgang ist nicht gesellschaftsteuerbar. Der Wertüberhang aus der Übertragung des Vermögens der T gegenüber dem Wert des untergehenden Geschäftsanteiles der M an T wird bei der übernehmenden M mit 5 Mio. in die gebundene Rücklage und im Übrigen in die nicht gebundene Kapitalrücklage eingestellt.

Ein Jahr später beschließt M eine Kapitalerhöhung nach dem Kapitalberichtigungsgesetz 1967/171 idGF (KapBG) um 5 Mio., wofür entsprechend dem seinerzeitigen Verschmelzungsvertrag vorrangig die auf M übergegangenen Eigenmittel der übertragenden T heranzuziehen sind.

#### **Fragestellung:**

Ist bei dem dargelegten Sachverhalt die Gesellschaftsteuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 2 lit. b sublit. bb KVG für die Nennkapitalerhöhung anzuwenden?

#### **Lösung:**

**§ 6 Abs. 1 Z 2 lit. b sublit. bb KVG nimmt Rechtsvorgänge von der Besteuerung aus, wenn und soweit der Erwerb von Gesellschaftsrechten oder deren Erhöhung auf einer Erhöhung des Nennkapitals durch Umwandlung von Rücklagen beruht, die aus Mitteln, die der Gesellschaftsteuer unterlegen haben, gebildet wurden. Diese Bestimmung beruht auf der EU-Richtlinie betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital. Artikel 12 Abs. 1 lit. a der [Richtlinie 2008/7/EG](#) vom 12.02.2008 lautet: „Bei Erhöhung des Kapitals umfasst die Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer nicht den Betrag der für die Erhöhung des Kapitals herangezogenen Eigenmittel der Kapitalgesellschaft, die bereits der Gesellschaftsteuer unterlegen haben.“**

**Sinn und Zweck der Befreiung von der Gesellschaftsteuer sowohl nach dem KVG als auch nach der EU-Richtlinie ist, dass die Zufuhr von Vermögen an eine Kapitalgesellschaft, das bei ihr als Steuerschuldnerin der Gesellschaftsteuer unterlegen hat, bei einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln nicht nochmals bei der selben Steuerschuldnerin zu einer Belastung mit Gesellschaftsteuer führen soll.**

**Die Anwendung der Befreiung des § 6 Abs. 1 Z 2 lit. b sublit. bb KVG setzt voraus, dass die Rücklage aus Mitteln gebildet wurde, die der Gesellschaft aus der Gesellschaftsteuer unterliegenden Vorgängen zugeführt wurden.**

**Beim vorliegenden Sachverhalt sind die für die Kapitalerhöhung herangezogenen Gesellschaftsmittel aus einem nicht gesellschaftsteuerbaren Vorgang (Verschmelzung Upstream) gebildet worden, sodass die Befreiung nicht zur Anwendung gelangt.**

## **5 NeuFöG**

### **5.1 § 4 Abs. 1 NeuFöG – NeuFöG Erklärung - Mängelbehebungsverfahren**

#### **Sachverhalt:**

Bei einer Betriebsübertragung wird der Rechtsvorgang vom Parteienvertreter elektronisch dem FA angezeigt. Der Übergabsvertrag wird in das Urkundenarchiv cyberDOC gestellt und der Zugriffscode dem FA bekanntgegeben. Am gleichen Tag wird dem FA eine ausgefüllte NeuFö 3 Erklärung gefaxt.

#### **Fragestellung:**

Ist in diesem Fall ein Mängelbehebungsverfahren einzuleiten?

#### **Lösung:**

**Die Vorlage eines amtlichen Vordrucks ist eine materielle Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Begünstigungen des NeuFöG. Der amtliche Vordruck muss im Zeitpunkt der Inanspruchnahme der jeweiligen Behörde vorgelegt werden (vgl. NeuFöR Rz 95 ff).**

Mit der Erklärung der Neugründung oder Übertragung wird eine Abgabebefreiung begehrt; sie stellt somit ein Anbringen iSd § 85 BAO dar. Da ein Formgebrechen vorliegt, ist ein Mängelbehebungsverfahren durchzuführen (vgl. NeuFöR Rz 108).

## **5.2 § 1 Z 1 NeuFöG, § 14 TP 4 Abs. 1 Z 2 GebG – Gewerberegisterauszüge**

### **Sachverhalt:**

Einem Unternehmer wurde anlässlich der Neugründung von der Bezirkshauptmannschaft eine Gewerbekonzession für ein Transportunternehmen ausgestellt. Weiters wurden Gewerberegisterauszüge für alle LKW beantragt.

### **Fragestellung:**

Sind auch die Gebühren für die Gewerberegisterauszüge von der Befreiung gemäß § 1 Z 1 NeuFöG erfasst?

### **Lösung:**

Gemäß § 3 Abs. 1 GütbefG ist die Konzession für eine bestimmte Anzahl von Kraftfahrzeugen zu erteilen. Die Behörde stellt dem Konzessionsinhaber so viele Abschriften der Konzessionsurkunde oder beglaubigte Auszüge aus dem Gewerberegister aus, wie Kraftfahrzeuge von der Konzession umfasst sind. Dies gilt gemäß § 20 Abs. 6 GütbefG auch für den grenzüberschreitenden Güterverkehr.

Die Ausstellung der Abschriften oder beglaubigten Auszüge erfolgt daher im unmittelbaren Zusammenhang mit der Neugründung und sind auch diese von der Gebührenbefreiung gemäß § 1 Z 1 NeuFöG umfasst.

Wird gemeinsam mit dem Antrag auf Erteilung einer Konzession für den grenzüberschreitenden Güterverkehr ein Antrag auf Ausstellung einer EU-Gemeinschaftslizenz gestellt, erfolgt auch die Ausstellung der EU-Gemeinschaftslizenz und die Ausstellung der erforderlichen Abschriften in unmittelbarem Zusammenhang mit der Neugründung des Betriebes (die NeuFöR Rz 19 wird angepasst werden).

Bundesministerium für Finanzen, 4. August 2010