

An das
Bundesministerium für Finanzen
Johannesgasse 5
1010 Wien

Österreichische
Notariatskammer

Wien, am 16.1.2017
GZ: 573/16

**UmgrStR 2002 - Wartungserlass 2016 zu den Art. I bis VI UmgrStG;
Begutachtungsverfahren**

Sehr geehrte Damen und Herren!

Am 14.11.2016 hat das Bundesministerium für Finanzen den Entwurf eines UmgrStR 2002 - Wartungserlasses 2016 zu den Art. I bis VI UmgrStG auf seiner Homepage veröffentlicht und kann dazu bis 16. Jänner 2017 eine Stellungnahme abgegeben werden.

Die Österreichische Notariatskammer bedankt sich für die Möglichkeit, sich hierzu äußern zu können und erlaubt sich, nachstehende

Stellungnahme

abzugeben:

Der hier gegenständliche Wartungserlass dient insbesondere der Anpassung der UmgrStR an die gesetzlichen Änderungen des UmgrStG durch das Steuerreformgesetz 2015/2016 sowie das Abgabenänderungsgesetz 2015 und damit an die Änderungen im Bereich der Entstrickungsbesteuerung aufgrund des Ersetzens des Nichtfestsetzungskonzepts durch das Ratenzahlungskonzept sowie die Änderungen im Bereich der Gesellschaftsteuer sowie der Grunderwerbsteuer.



Insbesondere folgende Punkte sind aus Sicht der Österreichischen Notariatskammer anzusprechen:

Rz 857 ff; 933 ff

Beibehalten wurde die in den angeführten Rz enthaltene Aussage, wonach für die Frage des Vorliegens einer Einschränkung iSd § 16 Abs 1 Satz 2 UmgrStG das Besteuerungsrecht an der Gegenleistung nur für die Frage des Vorliegens einer „teilweisen Einschränkung“ des Besteuerungsrechts in die Einschränkungsprüfung miteinzubeziehen ist, während in allen anderen Fällen der einbringungsbedingten Einschränkung des Besteuerungsrechts nur zu prüfen sei, ob das am Einbringungsvermögen vor der Einbringung bestehende Besteuerungsrecht der Republik Österreich auch nach der Einbringung weiterbesteht, unabhängig davon, ob das Besteuerungsrecht in der gewährten Gegenleistung ersatzweise weiterbesteht.

Aus Sicht der Österreichischen Notariatskammer ist aber nach wie vor nicht ersichtlich, weshalb zwischen diesen beiden Fällen der im Anwendungsbereich von § 16 Abs 1 Satz 2 UmgrStG anzustellenden Einschränkungsprüfung differenziert werden sollte und nur im Fall der teilweisen Einschränkung des Besteuerungsrechtes das Besteuerungsrecht an der Gegenleistung in die Einschränkungsprüfung miteinzubeziehen ist. Denn § 16 Abs 2 Z 1 UmgrStG verweist weder dann hinsichtlich der Rechtsfolgen auf § 16 Abs 1 UmgrStG, wenn es sich bei dem Einbringenden um eine natürliche Person handelt und das Einbringungsvermögen dem progressiven Steuersatz unterlag, noch unterscheidet § 16 Abs 1 Satz 2 UmgrStG selbst für die „*Einschränkungsprüfung*“ danach.

Daher sollte aus Sicht der Österreichischen Notariatskammer das Besteuerungsrecht an der Gegenleistung auch bei der Einbringung eines Kapitalanteiles in die Einschränkungsprüfung des § 16 Abs 1 Satz 2 UmgrStG miteinbezogen werden. Denn kann ein vor der Einbringung bestehendes „volles“ Besteuerungsrecht am Einbringungsvermögen, durch zwei nach der Einbringung bestehende „halbe“ Besteuerungsrechte hinsichtlich des Einbringungsvermögens sowie der Gegenleistung ausgeglichen werden, so muss auch ein vorher „halbes“ Besteuerungsrecht im Rahmen des KöSt/KESt Regimes durch ein „halbes“ Besteuerungsrecht nach der Einbringung entweder hinsichtlich des Einbringungsvermögens oder der Gegenleistung ausgeglichen werden können. Kommt Österreich daher zB nach der Einbringung eines vor der Einbringung in Österreich steuerhängigen Kapitalanteiles ein Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gegenleistungsanteiles zu, so sollte aufgrund abstrakter Wertäquivalenz vom Nichtvorliegen einer Einschränkung iSd § 16 Abs 1 Satz 2 UmgrStG ausgegangen werden, unabhängig davon, ob Österreich das Besteuerungsrecht am eingebrachten Kapitalanteil weiterhin zukommt oder nicht.

Zudem sprechen auch unionsrechtliche Aspekte für diese Auslegung. Denn nach der jüngsten Judikatur des EuGH zur Entstrickungsbesteuerung ist eine mit der Entstrickungsbesteuerung verbundene Grundfreiheitsbeschränkung idR nur dann gerechtfertigt, wenn ein EU-MS tatsächlich jedes Recht verliert, die in seiner Steuerhängigkeit entstandenen stillen Reserven zu besteuern (vgl EuGH 23.1.2014, C-164/12, *DMC*, Rn 57; siehe auch EuGH 21.5.2015, C-657/13, *Verder LabTec*). Kommt Österreich daher nach der Einbringung in abstrakter Betrachtung ein Besteuerungsrecht im selben Ausmaß wie vor der Einbringung an den stillen Reserven zu – wie dies in dem oben genannten Beispielfall der Einbringung von Kapitalanteilen der Fall wäre –, so erscheint das von den UmgrStR in diesem Fall vertretene Einsetzen des Ratenzahlungskonzeptes und die damit verbundene zwingende Festsetzung der Steuer mit Aufschubsmöglichkeit nicht gerechtfertigt.

Die Österreichische Notariatskammer schlägt daher vor, die angeführten Rz insofern zu ändern, als das Besteuerungsrecht an der Gegenleistung jedenfalls in die im Anwendungsbereich von § 16 Abs 1 Satz 2 UmgrStG anzustellende Einschränkungsprüfung miteinbezogen werden soll.

Rz 858, 933,936

Nach den bisherigen Aussagen der UmgrStR lag eine Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich dann vor, wenn das anzuwendende DBA neben Österreich als Ansässigkeitsstaat auch dem Quellenstaat ein Besteuerungsrecht einräumte und Österreich als Ansässigkeitsstaat die im Quellenstaat angefallene Steuer anrechnen musste (Vermeidung der Doppelbesteuerung anhand der Anrechnungsmethode). Maßgeblich war dies insbesondere bei der Frage, ob eine Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich hinsichtlich der Gegenleistung vorlag. Da das Vorliegen einer Anrechnungsmethode für sich jedoch noch nichts über das Vorliegen einer Anrechnungsverpflichtung der vom UmgrStG geschützten stillen Reserven (namentlich den im Einbringungszeitpunkt bestehenden stillen Reserven) aussagt, begrüßt die Österreichische Notariatskammer die nunmehrige Richtlinienaussage, wonach das Vorliegen einer Anrechnungsmethode keine Einschränkung bewirkt.

Rz 860e

Die in dieser Rz angeführte Klarstellung, dass – wie von der hM im Schrifttum bereits vertreten – der einbringungsbedingte Wechsel vom KEST-Regime ins KöSt-Regime keine Einschränkung des Besteuerungsrechtes iSd § 16 Abs 1 Satz 2 UmgrStG bewirkt, ist aus Sicht der Österreichischen Notariatskammer sehr zu begrüßen, weil dadurch in diesem heiklen Punkt Rechtssicherheit geschaffen wird.

Rz 1223, 1225, 1480, 1632, 1861

Nach Rz 1223, 1480, 1632 und 1861 sollen die dort angeführten Regelungen hinsichtlich den Gebühren gem § 33 TP 21 GebG nur **für Umgründungsvorgänge bis zum 31.12.2016** gelten und verweist Rz 1225 im 1. Gliederungspunkt, der § 33 TP 21 Abs 2 Z 6 GebG betrifft, hinsichtlich dem **Außerkräfttreten dieser Bestimmung** auf Rz 1223. Da aber weder § 33 TP 21 GebG noch – soweit ersichtlich – die diesbezüglichen begünstigenden Bestimmungen des UmgrStG mit 31.12.2016 außer Kraft treten, dürfte es sich bei diesen Hinweisen um ein Versehen handeln.

Die Österreichische Notariatskammer regt sohin an in den Rz 1223, 1480, 1632 und 1861 die zeitliche Einschränkung 31.12.2016 sowie in Rz 1225 den Verweis hinsichtlich des Außerkräfttretens dieser Bestimmung zu entfernen.

Rz 1240

Sofern ein betriebsvermögenszugehöriges Grundstück anlässlich der Einbringung zivilrechtlich zurückbehalten werden, das auf diesem Grundstück befindliche Gebäude hingegen in die Kapitalgesellschaft mithilfe der Einräumung eines Baurechtes bzw eines Fruchtgenussrechtes iSd EStR Rz 694b eingebracht werden soll, unterliegen nach dieser Rz sowohl das Rechtsgeschäft, das

den Anspruch auf Einräumung des Baurechtes bzw des Fruchtgenussrechtes begründet, als auch die Einbringung des Gebäudes der Grunderwerbsteuer.

Diese Passage wurde durch den WE zwar nur insofern überarbeitet, als nunmehr auch die Einräumung eines Fruchtgenussrechtes iSd EStR Rz 694b aus Sicht der Grunderwerbsteuer wie die Baurechtseinräumung zu behandeln ist. Generell ist diese Passage aber aus Sicht der Österreichischen Notariatskammer etwas unklar formuliert, weil daraus auf den ersten Blick geschlossen werden könnte, dass nach den UmgrStR in derartigen Konstellationen zweimal Grunderwerbsteuer jeweils in voller Höhe gem § 4 iVm § 7 GrEStG anfallen soll, obwohl beide Vorgänge eine Einheit darstellen und sohin insgesamt nur einmal Grunderwerbsteuer anfällt. Die Österreichische Notariatskammer würde daher ersuchen eine diesbezügliche Klarstellung in die Richtlinien aufzunehmen.

Im Übrigen ist die Österreichische Notariatskammer der Meinung, dass die im Wartungserlass durchgeführten Änderungen für den Rechtsanwender äußerst hilfreich sind und zur Rechtssicherheit beitragen.

Der Immobilienpreisspiegel entspricht nicht den Anforderungen der Praxis.

Mit vorzüglicher Hochachtung

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'L. Bittner', with a stylized, cursive script.

Univ.-Doz. DDr. Ludwig Bittner
(Präsident)