

ten Ausschüttung in eine steuerneutrale Einlagenrückzahlung auch nach Ablauf des jeweiligen Kalenderjahrs möglich sei. Dies sei nach Ansicht des BFG Ausfluss der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtung und gehe etwaigen Rechtsfolgen, die eine Nichteinhaltung von Formvorschriften nach sich ziehe (zB Nichtabgabe der KEST-Erklärung, fehlende Abbildung der Vorgänge im Evidenzkonto nach § 4 Abs 12 Z 3 EStG), vor. Eine ähnliche Argumentation verfolgt das BFG im Erk RV/7105237/2015 (ao Amtsrevision anhängig: Ra 2019/13/0051). In beiden Erk geht das BFG erkennbar davon aus, dass es sich bei der Umdeutung einer verdeckten Ausschüttung in eine Einlagenrückzahlung um die rechtliche Neubeurteilung einer erfolgten Vorteilszuwendung handelt, die an sich an keine Frist gebunden sein könne. Wie in der Literatur bereits angeregt wurde, könnte es sich bei der Unterscheidung zwischen Ausschüttung und Einlagenrückzahlung um eine Tatfrage und keine Rechtsfrage handeln (dazu V. Bendlinger, taxlex 2019, 143). Die Vorteilszuwendung ist ein tatsächlicher Vorgang; ihr wirtschaftlicher Hintergrund kann nicht anhand der bloßen Zuwendung ausgemacht werden. Wie der VwGH in früheren Erk deutlich gemacht hat (vgl VwGH 19. 2. 1991, 87/14/0136; 22. 3. 2000, 96/13/0175), ist das Vorliegen einer Einlagenrückzahlung anstelle einer (verdeckten) Ausschüttung dem Beweis zugänglich, was bei reinen Rechtsfragen ausgeschlossen wäre.

Sohin kann das Wahlrecht der zuwendenden Körperschaft nach § 4 Abs 12 EStG, eine verdeckte Ausschüttung (bei ausreichenden Einlagen) als Einlagenrückzahlung zu deklarieren, nicht dahingehend verstanden werden, dass die rechtliche Beurteilung dieses Vorgangs der zeitlich unbegrenzten freien Wahl der Körperschaft unterliegt (vgl V. Bendlinger, taxlex 2019, 143). Vielmehr ist die Unterscheidung zwischen Einlagenrückzahlung und Ausschüttung eine Frage, die nur *de facto* auf eine freie Entscheidung der zuwendenden Gesellschaft zurückgeht, da sie Finanzierungsfreiheit genießt (vgl VwGH 11. 8. 1993, 91/13/0005) und die Entscheidungsgewalt darüber besitzt, welche Mittel zugewendet werden. Anders als über eine explizite (KESt-)Erklärung (und Buchung auf den entsprechenden Evidenzkonten) tritt dieser Wille idR nicht in einer für die Abgabenbehörde wahrnehmbaren Weise nach außen (als dritte Dokumentation des Vorgangs bleibt ein etwaiger Ausschüttungsbeschluss der Gesellschaft, vgl Beiser, RdW 2019, 338). Für ertragsteuerliche Zwecke ergibt sich somit die faktische Möglichkeit,

durch eine Erklärung gegenüber der Behörde eine verdeckte Ausschüttung in eine Einlagenrückzahlung umzudeuten, falls aus einer wirtschaftlichen Betrachtung prinzipiell beide Zuwendungsarten möglich wären. Entgegen der Auffassung des BFG ist in derartigen Fällen die Notwendigkeit einer Erklärung keine bloße Ordnungsvorschrift, sondern ein wesentlicher Anhaltspunkt für das Vorliegen einer Einlagenrückzahlung. Aufgrund der angesprochenen Nähe des Wahlrechts zu Tatfragen ist es konsequent, dieses zeitlich zu begrenzen.

In welcher Form das faktische Wahlrecht des § 4 Abs 12 EStG auszuüben ist, behandelt der VwGH in seinem Erk nicht explizit und spricht allgemein von einer „Erklärung“ „gegenüber dem Finanzamt“ (s Rz 28). Es ist zunächst anzunehmen, dass es sich dabei idR um eine KEST-Anmeldung iSd § 96 Abs 3 EStG handelt, wie Pkt 3.3 des Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlasses (Erlass des BMF v 27. 9. 2017, BMF-010203/0309-IV/6/2017) nahelegt. Der Erlassmeinung zufolge hat eine „nachträgliche Anmeldung gemäß § 96 Abs 3 EStG 1988 an das zuständige Finanzamt“ zu erfolgen. Bei der Umdeutung einer verdeckten Ausschüttung in eine Einlagenrückzahlung ist der entsprechend unterbliebene KEST-Abzug mit der Ausübung des Wahlrechts zu begründen. Teile der Literatur (vgl Bodis, SWK 2021, 789; Hirschler/Uedl, RWZ 2021, 180) sind der Ansicht, dass die Ausübung des Wahlrechts nicht ausschließlich durch Vornahme einer KEST-Anmeldung möglich ist und stellen damit eine andere Form der Erklärung in den Raum. Es ist zutreffend, dass Einlagenrückzahlungen nicht unter § 27 EStG subsumiert werden können und daher nicht KEST-pflichtig sind, wodurch prinzipiell keine KEST-Anmeldeverpflichtung nach § 96 Abs 3 EStG besteht. Die Funktion der KEST-Erklärung bei der Umqualifizierung von verdeckten Ausschüttungen ist jedoch, die Absicht der handelnden Organe einer Gesellschaft, Einlagen zurückzuzahlen, objektivierbar und damit beweisbar zu machen. Folglich wird ebenso die Auffassung vertreten, dass aus systematischen Gründen (insb aufgrund des inhärenten Zusammenhangs des § 27 EStG und des KEST-Regimes mit § 4 Abs 12 EStG) dennoch eine KEST-Anmeldung vorzunehmen ist (vgl V. Bendlinger, taxlex 2019, 140).

Kristof Masic, LL.B. (WU), ist Junior Researcher am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

BFG zur Dienstbarkeitsgebühr bei Vorbehaltsfruchtgenuss mit Vereinbarung einer Substanzabgeltung

ecolex 2021/626

§ 33 TP 9; § 15 Abs 3 GebG

BFG 22. 2. 2021, RV/7101499/2019

Dienstbarkeitsgebühr; Vorbehaltsfruchtgenuss; AfA-Miete; Substanzabgeltung

1. Zweck der Befreiungsbestimmung des § 15 Abs 3 GebG ist es, zu vermeiden, dass ein Rechtsgeschäft, das nach einem der erschöpfend angeführten Abgabengesetze steuerbar ist, nicht überdies noch mit einer Rechtsgebühr belegt wird.

2. Im vorliegenden BFG-Fall stand der Vorbehalt des Fruchtgenussrechts mit Vereinbarung einer Substanzabgeltung, in einem engen Zusammenhang mit der grunderwerbsteuerpflichtigen Schenkung der Liegenschaft, weshalb die Gebührenbefreiung des § 15 Abs 3 GebG anzuwenden war.

Sachverhalt:

Mit Schenkungsvertrag vom 16. 12. 2015 schenkte die Bf ihre Liegenschaft je zur Hälfte an ihren Sohn und ihre Tochter. Dabei behielt sich die Bf ein lebenslängliches Fruchtgenussrecht an der Liegenschaft vor. Zusätzlich wurde vereinbart, dass die Geschenknnehmer an die Bf jährlich eine Substanzabgeltung zu entrichten haben, die Höhe dieser Substanzabgeltung richtete sich nach der Höhe der jährlichen Abgeltung für Abnutzung des Schenkungsgegenstands („AfA-Miete“).

Für den Schenkungsvertrag wurde die GrESt ausgehend vom dreifachen Einheitswert selbstberechnet und entrichtet. Zusätzlich zur GrESt setzte das Finanzamt gegenüber der Bf für die Einräumung des Fruchtgenussrechts ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von € 198.966,09 eine 2%ige Dienstbarkeitsgebühr iHv € 3.979,32 fest (§ 33 TP 9 GebG). Gegen diesen Gebühr

renbescheid richtete sich die gegenständliche Beschwerde vor dem BFG.

Entscheidungsgründe:

Im vorliegenden Fall ergibt sich ebenso wie im Fall des Erk VwGH 3. 9. 2020, Ra 2020/16/0109 aus dem nach § 17 Abs 1 GebG maßgeblichen, eindeutigen Urkundeninhalt der zeitliche und sachliche Zusammenhang zwischen den mehreren Rechtsvorgängen. Es wurde neben der Schenkung der Liegenschaft von der Bf an ihre Kinder gleichzeitig die Einräumung des lebenslänglichen Fruchtgenussrechts an dieser Liegenschaft zu Gunsten der Bf vereinbart und verpflichtete sich die Bf, bis zu ihrem Ableben jährlich eine Substanzabgeltung in der Höhe der jährlichen Abgeltung für Abnutzung zu leisten sowie die zur Vermietung notwendigen Erhaltungs- und Verbesserungsarbeiten vorzunehmen. Der damit zweifellos gegebene zeitliche und sachliche Zusammenhang spricht auch hier dafür, dass die zwischen der Bf und ihren Kindern getroffenen Vereinbarungen miteinander kausal verknüpft sind und ist damit von einheitlichen Rechtsgeschäften, nämlich von Schenkungen gegen Vorbehalt des Fruchtgenussrechts an der Liegenschaft – dieses wiederum gegen laufende Zahlung von Beträgen in Höhe der AfA und Übernahme der Erhaltungs- und Verbesserungsarbeiten –, auszugehen.

(...) die Einräumung der Dienstbarkeit (lebenslängliches Fruchtgenussrecht) an die Bf [ist] somit gem § 15 Abs 3 GebG gebührenfrei.

Anmerkung:

Gem § 33 TP 9 GebG unterliegt die Einräumung von Dienstbarkeiten einer Rechtsgeschäftsgebühr in Höhe von 2% des bedungenen Entgelts. Rechtsgeschäfte, die unter das GrEST fallen, sind jedoch nach § 15 Abs 3 GebG von der Gebührenpflicht ausgenommen.

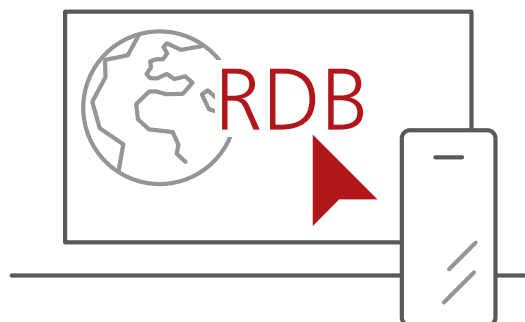
Nach der Ansicht der Finanzverwaltung (vgl *Lattner/Themel*, Anmerkung zu *Pinetz/Schaffer*, SWK 2019, 1095) wie auch der bisherigen Judikatur des BFG (vgl BFG 14. 5. 2020, RV/7103576/2019; 29. 10. 2019, RV/7102945/2018; 6. 12. 2018, RV/7104003/2016) soll es sich bei Schenkungen mit vorbehaltenem Fruchtgenussrecht gegen Zahlung einer Substanzabgeltung („AfA-Miete“) bei der Einräumung der Dienstbarkeit um ein zweites, von der Schenkung der Liegenschaft losgelöstes Rechtsgeschäft handeln. Folglich ist der Befreiungstatbestand nach § 15 Abs 3 GebG nicht anwendbar. Das

vorbehaltene Fruchtgenussrecht gegen Zahlung einer Substanzabgeltung sei vielmehr als entgeltliche Einräumung einer Dienstbarkeit zu beurteilen, die der Gebührenpflicht nach § 33 TP 9 GebG unterliegt.

Dieser Ansicht widersprach jedoch der VwGH in einem kürzlich ergangenen Erk (VwGH 3. 9. 2020, Ra 2020/16/0109). In derartigen Fällen sei von einem einheitlichen Rechtsgeschäft auszugehen, nämlich von Schenkungen gegen Vorbehalt des Fruchtgenussrechts an der Liegenschaft – letzteres wiederum gegen laufende Zahlung von Beträgen in Höhe der AfA. Für das Vorliegen eines einheitlichen Vertrags spricht etwa die Zusammenfassung und gleichzeitige Annahme mehrerer Leistungen in einem Schriftstück, wobei auch getrennt abgeschlossene Verträge dann als Einheit aufzufassen sind, wenn die Beteiligten eine einheitliche Regelung beabsichtigen und zwischen den Verträgen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht. Im dem VwGH-Erk zugrundeliegenden Sachverhalt gab es keine Anhaltspunkte dafür, dass die Parteien der Schenkungsverträge die Einräumung des Fruchtgenussrechts auch losgelöst von einer vorherigen Schenkung in Betracht gezogen hätten. Die Schenkung der Liegenschaft unterlag bereits der GrEST, weshalb für den damit zusammenhängenden Vorbehaltsfruchtgenuss die Gebührenbefreiung des § 15 Abs 3 GebG anwendbar war (vgl ausführlicher zur Thematik und zum VwGH-Erk *Pinetz/Schaffer*, SWK 2020, 1673ff).

Im vorliegenden BFG-Fall verweist das Gericht wiederum umfassend auf die Ausführungen des VwGH und wendet diese vollumfänglich an. Folglich stand auch hier der Vorbehalt des Fruchtgenussrechts mit Vereinbarung einer Substanzabgeltung in einem engen Zusammenhang mit der Schenkung der Liegenschaft, weshalb die Gebührenbefreiung des § 15 Abs 3 GebG anzuwenden war. Die frühere Rsp des BFG ist wohl infolge des jüngsten Erk des VwGH als überholt zu betrachten (vgl *Mischkreu/Knesl*, BFGjournal 2021, 222ff). Diese Judikaturwende ist zu begrüßen, da diese praktisch häufig vorkommende Form der Liegenschaftsübertragung an die nächste Generation nun wesentlich vereinfacht und mit höherer Rechtssicherheit möglich ist.

Dr. **Erich Schaffer**, MSc., LL.B., ist Steuerberater und Senior Tax Manager bei der WTS Wien und Lehrbeauftragter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.



rdb.manz.at

Alles aus einer Hand

Die Nr. 1 unter Österreichs Rechtsdatenbanken – mit mehr als 2,4 Millionen Dokumenten. Die RDB versammelt alle maßgeblichen Fachzeitschriften, Entscheidungssammlungen, Kommentare und Handbücher namhafter österreichischer Verlage zur Online-Recherche.

rdb.at
MANZ