

pflicht wird nicht dadurch eingeschränkt, dass in sachlicher Hinsicht nur die Einkünfte iSd § 98 EStG der österr Besteuerung unterliegen und damit die tschechischen Einkünfte des Rw trotz Optionsausübung stets als nicht steuerbar gelten. § 33 Abs 8 Z 4 EStG muss iS einer allgemeinen unbeschränkten Steuerpflicht angewendet werden. Wäre der Rw nämlich tatsächlich unbeschränkt steuerpflichtig in Österreich (und nicht nur derart zu behandeln), so wären die tschechischen Einkünfte, falls sie aufgrund abkommensrechtlicher Steuerbefreiungen nicht unmittelbar Eingang in die Bemessungsgrundlage fänden, zumindest gem § 33 Abs 8 Z 4 EStG jedenfalls für die Berechnung der Negativsteuer zu berücksichtigen. Nach der Teleologie des § 33 Abs 8 EStG kann es bei Ausübung der Option des § 1 Abs 4 EStG somit nur zu einer Negativsteuer kommen, sofern das Einkommen auch unter Berücksichtigung der nicht steuerbaren ausländischen Einkünfte unter der Besteuerungsgrenze bleibt.

Fazit: Durch die Berücksichtigung von nicht steuerbaren ausländischen Einkünften beschränkt Steuerpflichtiger, die gem § 1 Abs 4 EStG in die unbeschränkte Steuerpflicht optieren, wird der Wortlaut

des § 33 Abs 8 Z 4 EStG teleologisch erweitert. Dies führt zu dem sachgerechten Ergebnis, dass die volle wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen erfasst werden kann und die Negativsteuer entsprechend dem Willen des Gesetzgebers nur jenen Personen zukommt, die tatsächlich ein niedriges (Welt-)Einkommen beziehen. Andernfalls würden die als unbeschränkt steuerpflichtig behandelten Steuerpflichtigen iSd § 1 Abs 4 EStG gegenüber regulär unbeschränkt Steuerpflichtigen bei der Anspruchsberechnung bevorteilt werden und gegebenenfalls eine nach der Leistungsfähigkeit nicht gebührende Erstattung erhalten. Regelungen wie § 33 Abs 8 Z 4 EStG müssen demnach bei Anwendung auf beschränkt Steuerpflichtige, die die Option des § 1 Abs 4 EStG zur unbeschränkten Steuerpflicht ausgeübt haben, stets so angewendet werden, als ob diese tatsächlich – und nicht nur mit ihren Einkünften iSd § 98 EStG – unbeschränkt steuerpflichtig wären.

Michael Hubmann, LL.B. (WU), ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

VwGH zu Bestandvertragsgebühren beim Asset Deal im Falle von Vertragsanpassungen

ecolex 2022/279

§ 33 TP 5 GebG

VwGH 8. 11. 2021, Ra 2019/16/0193

Bestandvertragsgebühr; Geschäftsraummiete; Mietvertrag; Asset Deal; Unternehmensübergang

1. Im revisionsgegenständlichen Fall ist für die Frage der Gebührenpflicht somit maßgeblich, ob mit der vom jeweiligen Bestandgeber, der W-GmbH und der Rw unterzeichneten Urkunde bloß ein „ex lege“ eingetretener Übergang des Bestandverhältnisses beurkundet wurde oder ob zusätzlich ein vertraglicher Titel für ein über den § 38 UGB hinausgehendes Rechtsgeschäft geschaffen und beurkundet wurde.

2. Das BFG ist im angefochtenen Erk nach ausführlicher Auseinandersetzung mit dem Inhalt der jeweiligen Urkunden, insb aufgrund der in sämtlichen Urkunden enthaltenen Änderungen der Kautionsbestimmungen und der gesetzlichen Haftungsregelungen der §§ 38 f UGB, zum Ergebnis gelangt, dass damit nicht bloß ein „ex lege“ eingetretener Rechtsübergang, sondern eine Willenseinigung zwischen der jeweiligen Bestandgeberin, der W-GmbH und der Rw über die Übertragung des jeweiligen Bestandverhältnisses beurkundet wurde.

3. Dass dem BFG bei seiner Beurteilung ein vom VwGH aufzugreifender krasser Fehler (...) unterlaufen wäre, macht die Rev in ihrem Zulässigkeitsvorbringen nicht einsichtig.

3. Soweit von der Rw vorgebracht wird, dass in den Vereinbarungen keine Änderung der „essentialia negotii“ der Bestandverhältnisse erfolgt sei, ist darauf hinzuweisen, dass eine rechtsgeschäftliche Vertragsübernahme – die gebührenrechtlich wie die Neubegründung des übertragenen Rechtsverhältnisses zu behandeln ist – eine solche Änderung nicht erfordert, sondern vielmehr dann vorliegt, wenn unter Zustimmung des ausscheidenden, des neu eintretenden und des verbleibenden Vertragspartners „uno actu“ eine gesamte Vertragsstellung mit allen Rechten und Pflichten vom ausscheidenden auf den neu eintretenden Vertragspartner übertragen wird, mit welchem das Schuldverhältnis in seiner Gesamtheit fortgesetzt wird,

ohne dass sich am Inhalt oder der rechtlichen Identität des bisherigen Schuldverhältnisses etwas ändert (vgl VwGH 11. 9. 2014, 2012/16/0023; VwGH 17. 3. 2005, 2004/16/0254).

Sachverhalt:

Die Rw hat im Wege eines Asset Deals ein Unternehmen erworben und dabei unter Anwendung des § 38 UGB auch vergebührte Bestandverträge übernommen. Zwischen der Rw und den Bestandgebern wurde vereinbart, den jeweiligen Bestandvertrag in Bezug auf die Kautions- und die Haftung abzuändern. Die Bestandgeber haben im Gegenzug unter Hinweis auf § 38 Abs 2 UGB ausdrücklich erklärt, der Übernahme nicht zu widersprechen.

Aufgrund des Ex-lege-Übergangs des Bestandverhältnisses nach § 38 UGB gingen die Vertragsparteien davon aus, dass kein gebührenpflichtiger Vorgang vorliegt. Die Abänderung der Kautionsvereinbarung und der gesetzlichen Haftungsbestimmungen stellt nach Ansicht der Rw keinen für einen Bestandvertrag wesentlichen Inhalt dar, insb, weil es sich dabei um kein Recht oder keine Pflicht handelt, die für die Höhe der Gebührenschuld maßgeblich wäre. Das zuständige Finanzamt und das BFG vertraten hingegen die Auffassung, dass die Rw mit dem jeweiligen Vermieter einen neuen gebührenpflichtigen Bestandvertrag abgeschlossen hat.

Anmerkung:

Zur Zessionsgebühr (§ 33 TP 21 GebG) im Zuge eines Unternehmensübergangs nach § 38 UGB hat der VwGH 2014 in einem viel beachteten Erk festgehalten, dass eine bloß klarstellende Formulierung in einem Übernahmevertrag, wonach der Verkäufer den Geschäftsbetrieb einschließlich der Vermögenswerte (wie auch Forderungen) gem § 38 UGB verkauft, überträgt und zediert für sich keine vom Unternehmensübergang nach § 38 UGB abhängige Zession darstellt. Allgemeine Formulierungen, die keine über den § 38 UGB hinausgehende Rechtswirkungen entfalten, lösen daher keine Gebührenpflicht aus (VwGH 11. 9. 2014, 2013/16/0221; dazu auch Twardosz, GebG^{6,01} § 33 TP 5 Rz 22 [Stand 1. 5. 2015, rdb.at]; Moser, Gebührenpflicht übernommener Forderungen im Zuge eines Unternehmenserwerbs, BFGjournal 2014, 194; Endfellner/Kuster, Zessionsgebühr bei M&A, ecolex 2008, 768; Endfellner, Rechtsge-

schäftliche Abtretung von Forderungen oder doch bloß Beschreibung gesetzlicher Konsequenzen, *ecolex* 2015, 423; *Pinetz/Mechtler*, BFG 20. 10. 2014, RV/7104346/2014 *ecolex* 2015, 154; *Pinetz/Zeiler* in *Bergmann/Pinetz*, GebG² [2020] § 33 TP 21 Rz 35; *Lehner/Schaffer* in *Bergmann/Pinetz*, GebG² [2020] § 33 TP 5 Rz 114).

Andererseits können beurkundete Parteienvereinbarungen auch gebührenpflichtig sein, wenn der vereinbarte Erfolg auch ohne Vorliegen der Vereinbarung kraft Gesetzes eintritt (vgl. VwGH 11. 9. 2014, 2013/16/0221 mwN). Wird daher nach dem Inhalt der von den Parteien errichteten Urkunde nicht bloß ein ex lege eintretender Vertragsübergang festgehalten, kann eine Gebührenpflicht ausgelöst werden (vgl. VwGH 23. 1. 1989, 87/15/0141; *Pinetz/Zeiler* in *Bergmann/Pinetz*, GebG² [2020] § 33 TP 21 Rz 32; GebR 2019 Rz 652).

Das BFG kam im vorliegenden Fall zum Ergebnis, dass nicht bloß die ex lege eintretende Rechtsfolge der Übertragung oder Zusätze/Nachträge gem § 21 GebG, sondern (neue) gebührenpflichtige Bestandverträge zwischen der Bf und den Bestandgebern beurkundet wurden. Dabei spielte es für das BFG keine Rolle, dass die Änderungen gegenüber den bisherigen Bestandverträgen (zB betreffend die Kautions) nicht die „essentialia negotii“ betrafen und für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Bestandvertragsgebühr unbeachtlich waren (BFG 29. 8. 2019, RV/7105483/2016; dazu auch *Lehner/Schaffer*, Mietvertragsgebühr beim Asset Deal, *ecolex* 2020, 141).

Nach Ansicht des VwGH ist anhand des jeweiligen Einzelfalls zu beurteilen, ob eine gebührenrechtlich relevante Vertragsübernahme oder bloß die Beurkundung einer gesetzlichen Rechtsfolge vorliegt. Im Ergebnis teilt der VwGH die Auslegung des BFG, wonach nicht von einer bloßen Beurkundung des „ex lege“ Rechtsübergangs auszugehen ist.

Zudem weist der VwGH darauf hin, dass es für eine rechtsgeschäftliche Vertragsübernahme unbeachtlich ist, ob die „essentialia negotii“ verändert werden. Eine rechtsgeschäftliche Vertragsübernahme liegt vor, wenn unter Zustimmung des ausscheidenden, des neu eintretenden und des verbleibenden Vertragspartners „uno actu“ eine gesamte Vertragsstellung mit allen Rechten und Pflichten vom ausscheidenden auf den neu eintretenden Vertragspartner übertragen wird, mit welchem das Schuldverhältnis in seiner Gesamtheit fortgesetzt wird, ohne dass sich am Inhalt oder der rechtlichen Identität des bisherigen Schuldverhältnisses etwas ändert. Eine derartige Vertragsübernahme ist gebührenrechtlich wie der Neuabschluss eines Vertrags zu behandeln, der eine Rechtsgeschäftsgebühr auslösen kann (im vorliegenden Fall zB Bestandvertragsgebühr).

Aus praktischer Sicht ist daher aufgrund der tendenziell strengen Rsp sowohl bei Änderungen auf Bestandgeberseite (zB bei Verkauf oder sonstiger Übertragung der vermieteten Liegenschaft) als auch bei Änderungen auf Bestandnehmerseite (zB beim Unternehmenskauf/-verkauf und bestehender Geschäftsraummiete) eine verstärkte Aufmerksamkeit auf die Rechtsgeschäftsgebühr zu richten, um ungeplante (neuerlich entstehende) Bestandvertragsgebühren iSd § 33 TP 5 GebG zu erkennen und – wenn möglich – zu vermeiden.

Dr. **Martin Lehner**, LL.M., ist Steuerberater bei EY und Lehrbeauftragter am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik an der JKU Linz.

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

MANZ
rechtsakademie

INTENSIVTAGUNG

Unternehmenserwerb aus Krise und Insolvenz

Worauf Berater, Manager und potenzielle Erwerber unbedingt achten müssen!

Tagungsleiter

RA Dr. **Felix Michael Klement**, MBA

24. MAI 2022

Steigenberger Hotel Herrenhof
Wien

manz.at/rechtsakademie

SORGLOS
BUCHEN!*

[manz.at/
rechtsakademie](http://manz.at/rechtsakademie)

*Sollten die Corona-Maßnahmen eine Teilnahme verhindern oder Sie kurzfristig verhindert sein, können Sie selbstverständlich jederzeit kostenfrei stornieren!