

An das  
Bundesministerium für Finanzen  
Johannesgasse 5  
1010 Wien

Wien, am 03.03.2023  
GZ: 32/23

## **Entwurf des Einkommensteuerrichtlinien-Wartungserlasses 2023; Begutachtungsverfahren**

Sehr geehrte Damen und Herren!

Mit Schreiben vom 17.01.2023, bei der Österreichischen Notariatskammer am selben Tag eingelangt, hat das Bundesministerium für Finanzen den Entwurf des Einkommensteuerrichtlinien-Wartungserlasses 2023 übermittelt und ersucht, dazu bis 03.03.2023 eine Stellungnahme abzugeben.

Die Österreichische Notariatskammer bedankt sich für die Möglichkeit, sich zum vorliegenden Entwurf äußern zu können und erlaubt sich, nachstehende

### **Stellungnahme**

abzugeben:

Die Österreichische Notariatskammer begrüßt die Vereinheitlichung der Verwaltungspraxis, insbesondere in Hinblick auf die Entscheidung VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015, welche eine Aktualisierung im Bereich von gemischten Schenkungen und Erbteilungsübereinkommen notwendig machte.

Die Österreichische Notariatskammer hegt Bedenken hinsichtlich der neuen erlassmässigen Regelungsvorschläge in Hinblick auf Erbteilungsübereinkommen. Dies deshalb, weil die geplante Änderung in mehrfacher Hinsicht der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes widerspricht und zudem erhebliche Bedenken hinsichtlich des Steuervollzuges in der Praxis aufwirft.

Im Detail darf wie folgt Stellung genommen werden:

#### Geplante Änderung der Rz 134b:

Ob ein ertragsteuerbarer Veräußerungstatbestand bei Abschluss eines Erbteilungsübereinkommen erfüllt wurde, war bislang dadurch geregelt, ob verlassenschaftsfremde Mittel in die Verlassenschaft „eingespeist“ wurden oder nicht. Mit dem neuen Erlassentwurf kommt es zu einem Paradigmenwechsel,

#### **Österreichische Notariatskammer**

Landesgerichtsstraße 20, 1010 Wien, Telefon +43 1 40245090, Telefax +43 1 40245090100, [kammer@notar.or.at](mailto:kammer@notar.or.at), [www.notar.at](http://www.notar.at)

Der Informationspflicht laut Datenschutz-Grundverordnung wird mit folgender Datenschutzerklärung ([www.notar.at/oenk-dse](http://www.notar.at/oenk-dse)) entsprochen.  
Bei Bedarf ist auch eine postalische Übermittlung möglich.

wonach nun auch Mittel der Verlassenschaft für die Entgeltlichkeitsgrenze maßgeblich sind. Der Erlass lautet auszugsweise wie folgt:

*„Alles was aufgewendet wird, um den Nachlassgegenstand zu erhalten, ist daher für die Abgrenzung entgeltlich/unentgeltlich als Gegenleistung anzusehen und daher einzubeziehen. Ein entgeltliches Geschäft liegt daher dem Grunde nach dann vor, wenn die gesamte Gegenleistung dem übertragenen Anteil am Nachlassgegenstand wertmäßig entspricht. Allerdings stellt nur jener Teil einen steuerwirksamen Realisationsvorgang dar, der dem Anteil der nachlassfremden Mittel an der gesamten Gegenleistung entspricht. In dem Umfang, in dem die Gegenleistung aus nachlasseigenen Mitteln stammt, liegt ein steuerneutraler Vorgang vor. Der gesamte Vorgang ist somit nur teilweise steuerwirksam (Veräußerung hinsichtlich der nachlassfremden Mittel und steuerneutraler Vorgang hinsichtlich der nachlasseigenen Mittel).“*

**Die vorgeschlagene Regelung widerspricht dem Grundsatz des ertragsteuerlichen Überwiegensprinzips.** Aufgrund des Überwiegensprinzips („ganz oder gar nicht“ bzw. „schwarz oder weiß“) kennt das EStG – anders als das GrEStG – keine Teilentgeltlichkeit. Dies wurde im Erkenntnis VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015 erneut bestätigt. Auch die EStR erteilen bereits vor dem Wartungserlass 2023 einem System der Teilentgeltlichkeit eine Abfuhr (zB EStR 2000 Rz 6625 idGF und idF des Begutachtungsentwurfes des Wartungserlass 2023, zweiter Satz). Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und der Steuerlast ist trotz des Überwiegensprinzips in der Praxis eine große Herausforderung. Müsste nun bei einer Veräußerung einer Liegenschaft nicht nur jeder sukzessiv erworbene Liegenschaftsanteil zurückverfolgt werden, sondern darüber hinaus auch der Liegenschaftsanteil in sich unterschiedlich behandelt werden, kann einem solchen „Splitting“ kein gesicherter Abgabenvollzug gegenüberstehen.

Diesbezüglich darf angemerkt werden, dass ein System der (unzulässigen) Teilentgeltlichkeit zu unlösbaren praktischen Schwierigkeiten führt: Wird eine Erbteilungsübereinkommen durch den Gerichtskommissär protokolliert, so erfolgt die Protokollierung im Rahmen eines gerichtlichen Protokolls. Es wird über das Erbteilungsübereinkommen keine gesonderte Urkunde errichtet, wie dies etwa bei lebzeitigen Übertragungen in Form eines Notariatsaktes passieren würde. Wird daher eine Liegenschaft „teilentgeltlich“ im Rahmen eines Erbteilungsübereinkommens erworben, so lässt sich bei einem späteren Weiterverkauf der damalige Erwerbsvorgang schwer beurteilen, zumal die Urkunden darüber auch schwer zu erlangen sind. Was passiert insbesondere bei der Problematik, dass die Urkunden nicht auffindbar sind? Etwa weil ein späterer Veräußerer das Grundstück selbst geschenkt bekommen hat und ihm kein Einsichtsrecht in den Verlassenschaftsakt gewährt wird? Es liegt eben kein Notariatsakt vor, der beim errichteten öffentlichen Notar sicher verwahrt wird (§§ 49 ff NO). Darüberhinausgehend widerspricht die vorgeschlagene Regelung des Erbteilungsübereinkommens der aktuellen VwGH-Judikatur zum Realteilungsübereinkommen (VwGH 8.9.2022, Ro 2022/15/0007), wobei es für die Beurteilung stets auf Vermögen außerhalb der Teilungsmasse ankommt.

Aus Sicht der Österreichischen Notariatskammer sollte aus den zuvor genannten Gründen an den bisherigen Regelungen für die Beurteilung der Entgeltlichkeit eines Erbteilungsübereinkommens festgehalten werden und der Entscheidung VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015 dadurch entsprochen werden, dass lediglich die maßgebliche Grenze auf 75 % angehoben wird.

Die Österreichische Notariatskammer erlaubt sich darauf hinzuweisen, dass es nicht in ihrem Interesse ist, die ImmoEST bei Erbteilungsübereinkommen zu „verhindern“, sondern plädiert lediglich für Rechtssicherheit, Verständlichkeit und Planbarkeit bei Erbteilungsübereinkommen! Die lehrbuchartigen Beispiele skizzieren leider nicht das Bild der täglich herausfordernden notariellen Praxis, insbesondere bei der Erarbeitung eines Erbteilungsübereinkommens.

Darüber hinausgehend zeigt sich die Österreichische Notariatskammer verwundert, dass der Erlass in vielen anderen wichtigen Punkte keine Änderung erfahren hat (insbesondere in den Randzahlen Rz 6624, 6711).

Die anderen Neuregelungen werden – sofern es den Berufsstand der Notare betrifft – begrüßt und mitgetragen.

Mit vorzüglicher Hochachtung

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Lunzer', with a long, sweeping flourish extending upwards and to the right.

Dr. Michael Lunzer  
(1. Präsidenten-Stellvertreter)