

Immobilien und Umgründungen

45. WT-Praxisdialog, Uni Klagenfurt

25. September 2017

wts

GrESt: Anteilsvereinigung

Probleme rund um die Grundstückszurechnung

wts

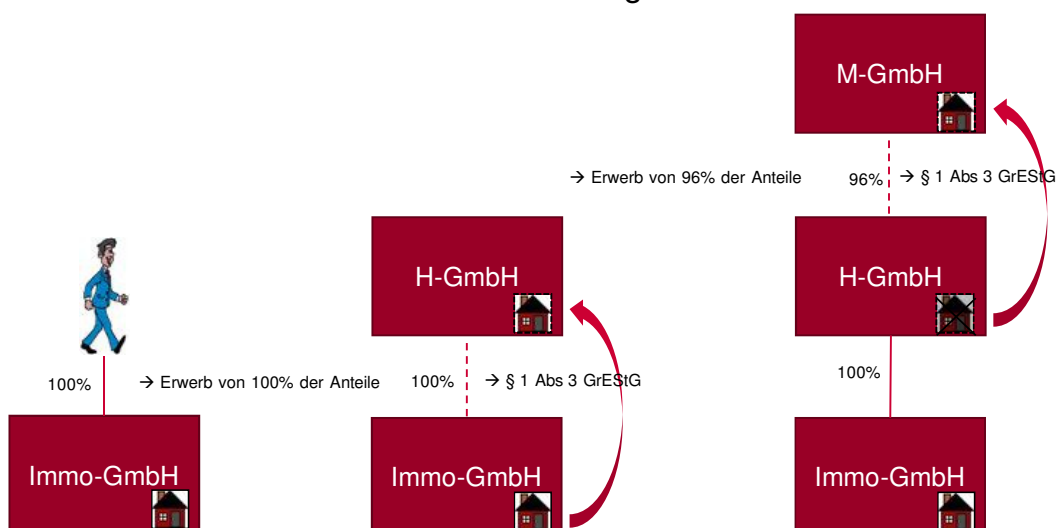
§ 1 Abs 3 GrEStG

- » Übertragung von mindestens 95% der Anteile oder Vereinigung von 95% aller Anteile in einer Hand
 - › Vereinigung in der „Hand“ einer Unternehmensgruppe iSv § 9 KStG möglich
- » Vorrang: § 1 Abs 2a geht § 1 Abs 3 GrEStG vor
- » Bemessungsgrundlage: Grundstückswert (§ 4 Abs 1 GrEStG)
 - › Ausnahme: land- und forstwirtschaftliche Grundstücke → Einheitswert
- » Steuersatz: 0,5% (§ 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG)
 - › Ausnahme: land- und forstwirtschaftliche Grundstücke → 3,5%
- » Steuerschuldner: Erwerber, in dessen Hand die Anteile vereinigt werden
 - › Gruppe: am Erwerbsvorgang Beteiligten

3

Wann „gehört“ ein Grundstück einer Gesellschaft?

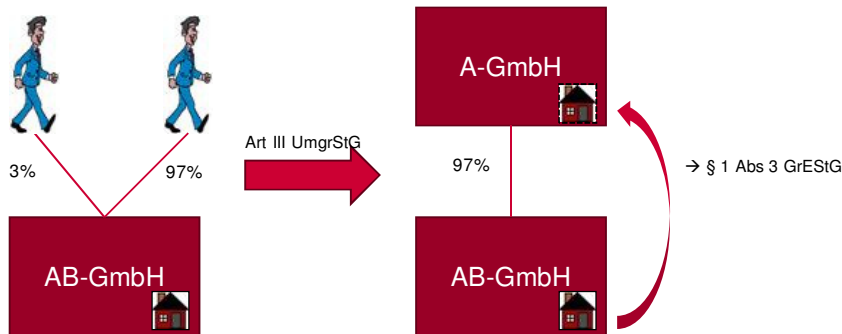
- » Keine mittelbare Anteilsvereinigung in Österreich
- » Ein Grundstück „gehört“ der Gesellschaft nicht nur dann, wenn es in deren Eigentum steht, sondern auch schon dann, wenn ein Tatbestand verwirklicht ist, der nach § 1 GrEStG die Steuerpflicht begründet.“ (VwGH 1.12.1987, 85/16/0111)
 - › Es soll somit nicht auf das zivilrechtliche Eigentum ankommen.



4

Umgründungen

- » Anteilsvereinigungstatbestand kann auch durch Umgründungen erfüllt werden!
- » Beispiel: Herr A bringt 97% der Anteile an der AB-GmbH in die ihm zu 100% gehörende A-GmbH unter Anwendung von Art III UmgrStG ein.

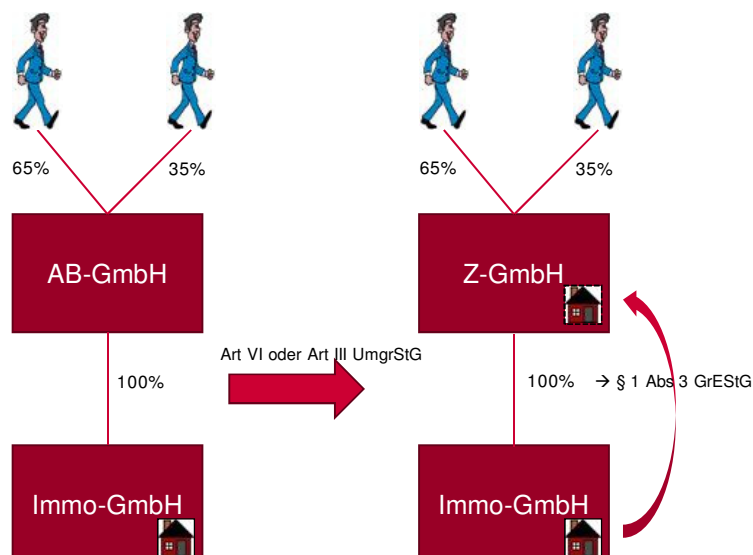


- » Variante: Herr A ist zu 94% direkt und zu 3% über einen Treuhänder an der AB-GmbH beteiligt. A bringt 97% der Anteile in die ihm zu 100% gehörende A-GmbH ein.
- » Anteilsvereinigungstatbestand wird verwirklicht, weil treuhändig gehaltene Anteile dem Treugeber zuzurechnen sind.

5

Umgründungen

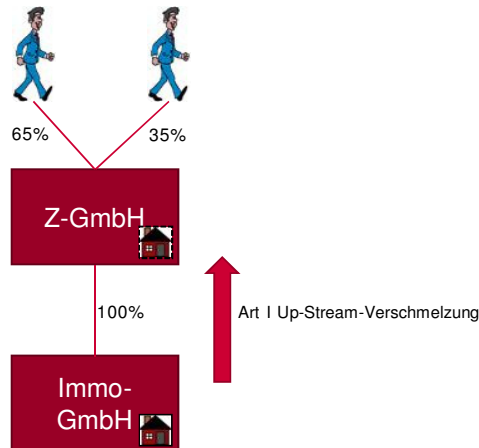
- » Ausgangssachverhalt: 100% der Anteile an der Immo-GmbH werden in die Z-GmbH abgespalten (oder eingebracht).



6

Umgründungen

- » Fortsetzung 1: Die Immo-GmbH wird up-stream unter Anwendung von Art I UmgrStG auf die Z-GmbH verschmolzen.

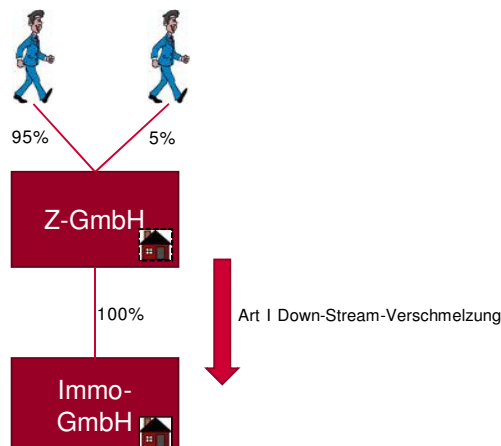


- » Differenzbesteuerung gem § 1 Abs 4 GrEStG möglich, weil eine Umgründung ein Erwerbsvorgang nach § 1 GrEStG ist. Steuer wird nur insoweit erhoben, als die Bmgl für den späteren Rechtsvorgang den Betrag übersteigt, von dem beim vorausgegangenem Rechtsvorgang die Steuer berechnet worden ist (vgl UmgrStR 2002, Rz 346).

7

Umgründungen

- » Fortsetzung 2: Die Beteiligungsverhältnisse an der Z-GmbH betragen 95% und 5%. Die Z-GmbH wird down-stream unter Anwendung von Art I UmgrStG auf die Immo-GmbH verschmolzen.

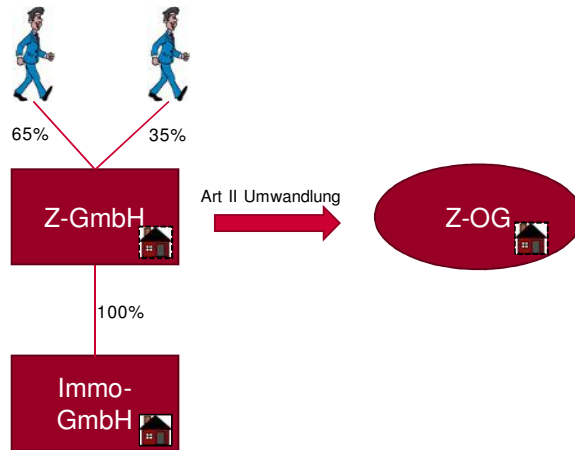


- » Keine Differenzbesteuerung!
- » Zweimal GrESt auf ein und das selbe Grundstück?

8

Umgründungen

- » Fortsetzung 3: Die Z-GmbH wird unter Anwendung von Art II UmgrStG errichtend in eine OG umgewandelt.



- » Zweimal GrEST auf ein und das selbe Grundstück?
 - » Z-OG bereits „wirtschaftlicher“ Eigentümer für GrEST-Zwecke

9

Praktische Probleme

- » Evidenzhaltung des „fiktiven“ Grundstücks
- » Grenzüberschreitende Grundstückszurechnungen
 - » Ausländische Gesellschaft A erwirbt mindestens 95% der Anteile an einer österreichischen Immo-GmbH
- » Steuerberaterwechsel
- » Steuerfallen!

10

ImmoESt: Einbringung

Behandlung von Grundstücken des Altvermögens im Zuge einer Einbringung gem Art III UmgrStG



Einbringung

wts

Einführung

- » Auseinanderfallen von buchmäßigen und tatsächlich steuerverfangenen stillen Reserven
- » → § 16 Abs 6 UmgrStG
 - › Wirtschaftsgutbezogene Aufwertungsoption
 - Grund und Boden („Altvermögen“)
 - Gemeiner Wert, Versteuerung mit pauschaler Bmgl iSv § 30 Abs 4 EStG
 - Festhaltung im Einbringungsvertrag (Ordnungsvorschrift)
 - Versteuerung beim Einbringenden
 - Keine Verdoppelung stiller Reserven (= Erhöhung der AK in den Gegenleistungsanteilen)
 - Erhöhung Einbringungskapital und Einlagenevidenzkonto
- » → § 18 Abs 5 UmgrStG
 - › Buchwertfortführung
 - Z 1: Grund und Boden
 - Gesamthafte Anwendbarkeit von § 30 Abs 4 EStG
 - Evidenznahme des Teilwertes
 - Z 2: Grundstücke
 - Eingeschränkte Anwendbarkeit von § 30 Abs 4 EStG

Gesamthafte Anwendbarkeit von § 30 Abs 4 EStG

- » Grund und Boden, der am 31.3.2012 nicht steuerverfangen war
 - › Grundvoraussetzung: Anschaffung vor dem 31.3.2002
 - Gewinnermittlung gem § 4 Abs 1 oder Abs 3 EStG
 - Wechsel der Gewinnermittlungsart von § 4 Abs 1 oder Abs 3 EStG nach dem 31.3.2012 auf § 5 Abs 1 EStG
 - Wechsel der Gewinnermittlungsart von § 5 Abs 1 auf § 4 Abs 1 oder § 4 Abs 3 EStG vor dem 1.4.2012
 - § 4 Abs 10 Z 3 lit b EStG idF vor 1. StabG 2012 – Rücklage für Grund und Boden
 - Einlage vor dem 1.4.2012 in einen § 4 Abs 1 oder § 4 Abs 3 EStG gewinnermittelnden Betrieb
 - Teleologische Reduktion von § 4 Abs 3a Z 4 EStG (vgl auch EStR 2000, Rz 783)
 - Einlage nach dem 31.3.2012 in einen Betrieb, unabhängig von der Gewinnermittlungsart
- » Anwendungsbereich
 - › Natürliche Person
 - › Mitunternehmerschaften
 - › Körperschaften

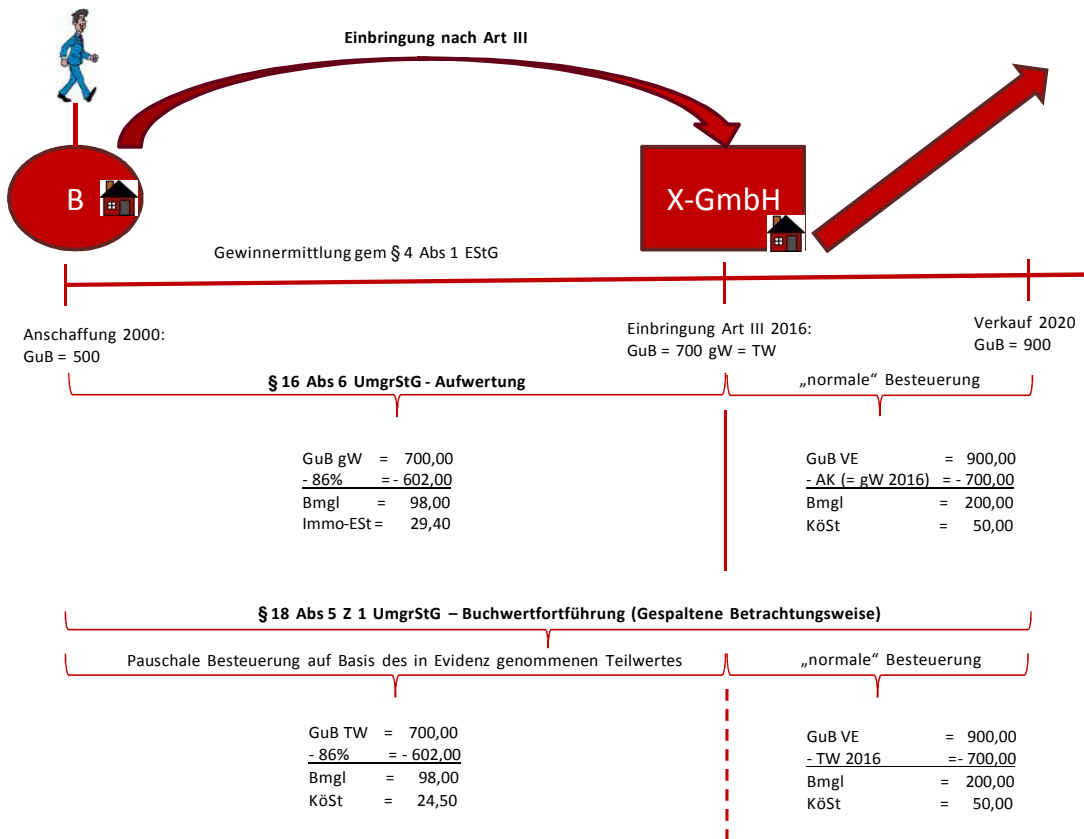
13

Beispiel 1 - Angabe

- » Einzelunternehmer § 4 Abs 1 EStG
- » Anschaffung GuB
 - › Jahr 2000
 - › AK = 500
- » Einbringung zum 31.12.2016
 - › Gemeiner Wert/Teilwert GuB = 700
- » Veräußerung im Jahr 2020
 - › Veräußerungserlös GuB = 900

14

Beispiel 1 - Lösung



15

Eingeschränkte Anwendbarkeit von § 30 Abs 4 EStG

- » Grund und Boden und Gebäude, welche am 31.3.2012 teilweise nicht steuerverfangebar waren
 - Wechsel der Gewinnermittlungsart von § 4 Abs 1 oder § 4 Abs 3 EStG auf § 5 Abs 1 EStG vor dem 1.4.2012
 - § 4 Abs 10 Z 3 lit a EStG idF vor 1. StabG 2012 – Aufwertung des Grund und Bodens steuerneutral mit dem Teilwert
 - → § 4 Abs 3a Z 3 lit c EStG: § 30 Abs 4 EStG kann für Grund und Boden, der ohne Wechsel zur Gewinnermittlung nach § 5 zum 31.3.2012 nicht steuerverfangebar gewesen wäre angewendet werden, wobei an die Stelle des Veräußerungserlöses der Teilwert im Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlungsart tritt
 - Einlage vor dem 1.4.2012 in einen § 5 Abs 1 EStG gewinnermittelnden Betrieb
 - Einlage zum Teilwert (§ 6 Z 5 EStG idF StruktAnpG 2006)
 - § 4 Abs 3a Z 4 EStG: Unterschiedsbetrag Teilwert und Anschaffungs- oder Herstellungskosten gilt als Einkünfte aus privater Grundstücksveräußerung.
 - § 30 Abs 4 EStG anwendbar, wobei an die Stelle des Veräußerungserlöses der Teilwert im Einlagezeitpunkt tritt.

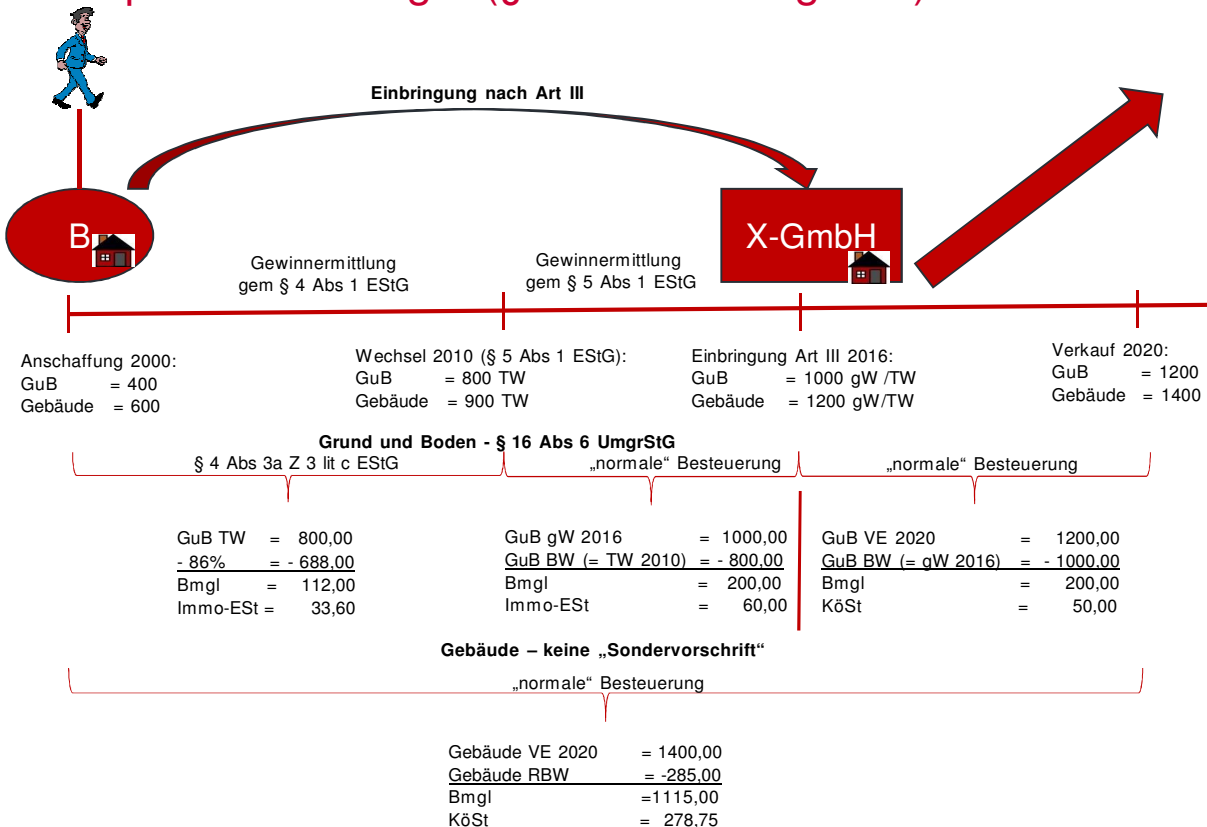
16

Beispiel 2

- » Anschaffung 2000 (Gewinnermittlung gem § 4 Abs 1 EStG)
 - › GuB = 400
 - › Gebäude = 600
- » 2010: Wechsel der Gewinnermittlungsart auf § 5 Abs 1 EStG
 - › GuB TW = 800, Gebäude TW = 900
- » Einbringung 31.12.2016
 - › GuB gW/TW = 1000, Gebäude gW/TW = 1200
- » Verkauf 2020
 - › GuB = 1200, Gebäude = 1400

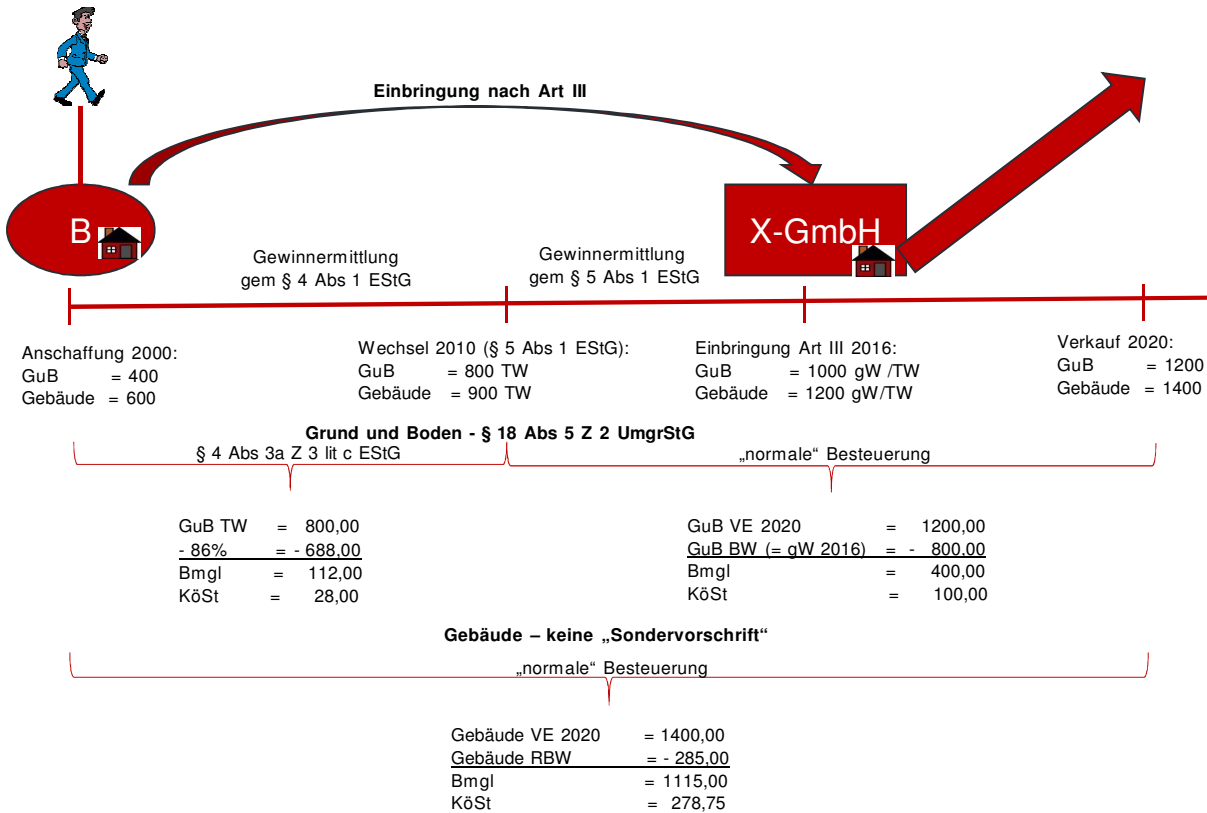
17

Beispiel 2 – Lösung A (§ 16 Abs 6 UmgrStG)



18

Beispiel 2 – Lösung B (§ 18 Abs 5 UmgrStG)



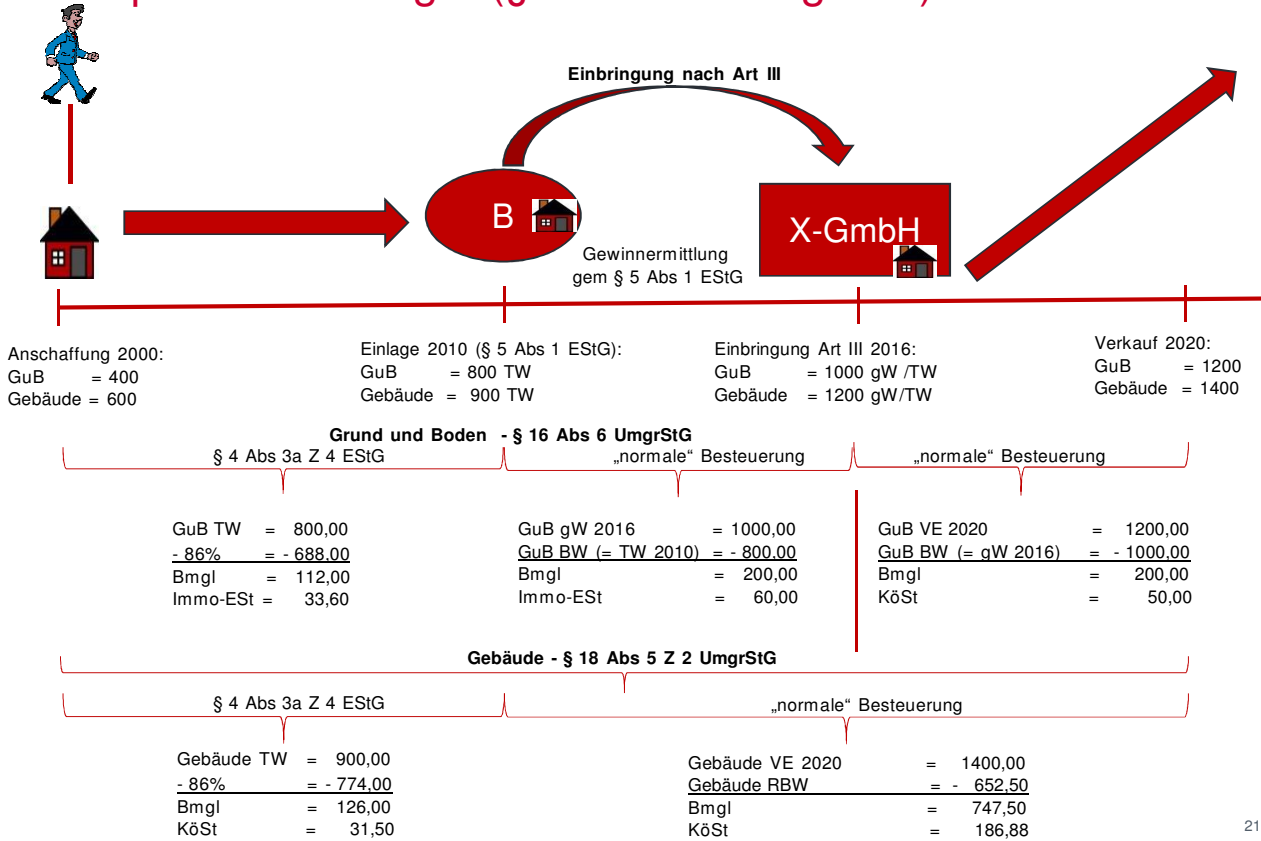
19

Beispiel 3

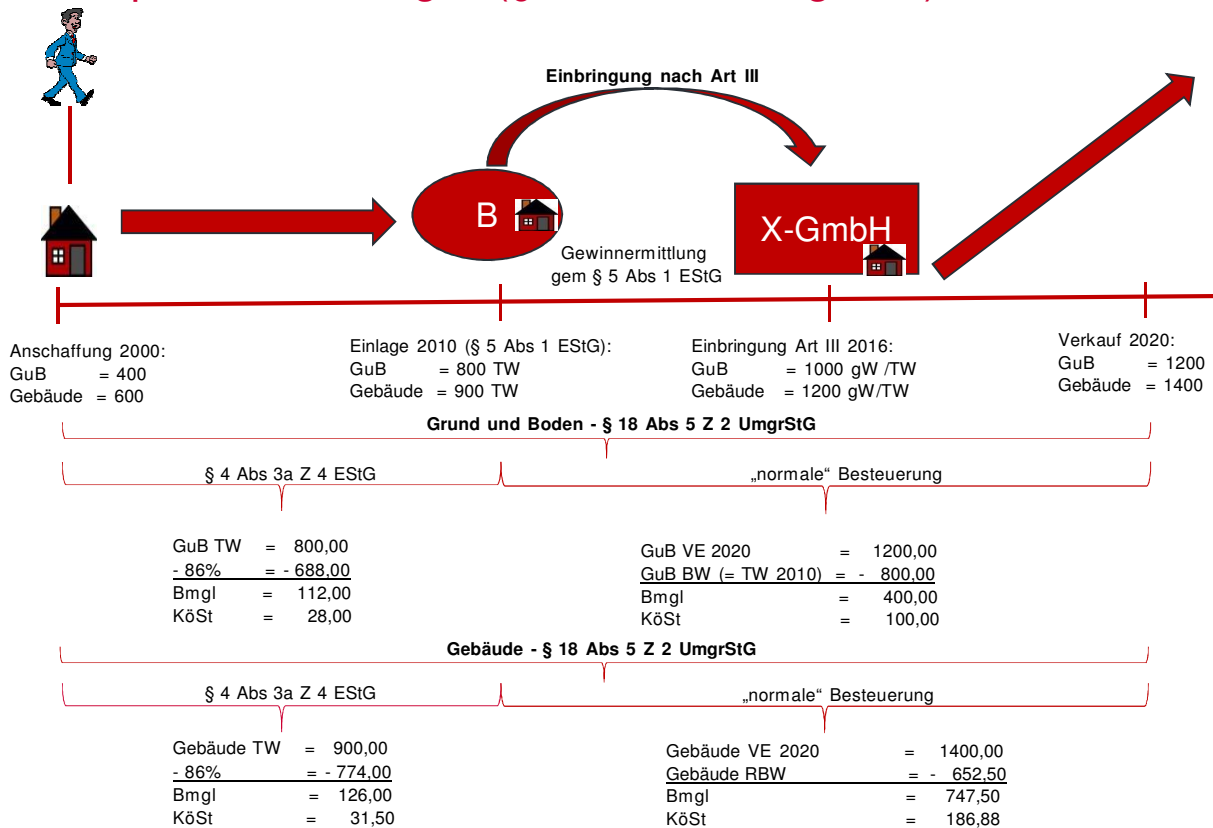
- » Anschaffung 2000 außerbetrieblicher Bereich
 - › GuB = 400
 - › Gebäude = 600
- » Einlage 2010 in Einzelunternehmen
 - › § 5 Abs 1 EStG
 - › GuB TW = 800, Gebäude TW = 900
- » Einbringung 31.12.2016
 - › GuB gW/TW = 1000, Gebäude gW/TW = 1200
- » Verkauf 2020
 - › GuB = 1200, Gebäude = 1400

20

Beispiel 3 – Lösung A (§ 16 Abs 6 UmgrStG)



Beispiel 3 – Lösung B (§ 18 Abs 5 UmgrStG)



Mitunternehmerschaften

- » Einbringung eines Betriebes/Teilbetriebes samt Grund und Boden
 - › Anwendung von § 30 Abs 4 EStG für einen Mitunternehmer gegeben
 - § 16 Abs 6 UmgrStG kann mit Wirkung für alle Mitunternehmer angewendet werden
 - → Für jene Mitunternehmer, für die bilanzbündeltheoretisch § 30 Abs 4 EStG anwendbar ist, kommt daher insoweit auch die Pauschalbesteuerung zur Anwendung
 - → Für die übrigen Mitunternehmer, für die bilanzbündeltheoretisch § 30 Abs 4 EStG nicht anwendbar ist, kommen die allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften zur Anwendung
- » Einbringung von MU-Anteilen
 - › Einbringungsergänzungsbilanz: Ergänzungskapital für den aufgewerteten Grund und Boden (Ausnahme: Sonderbetriebsvermögen)

23

Zusammenfassung

- » Aufwertungsoption:
 - › **gemeiner Wert** x 14% x 30% **ESt** im Zeitpunkt der Einbringung und Erlös minus Buchwert (= gemeiner Wert) x 25% **KöSt** im Zeitpunkt der Veräußerung
 - › AK Gegenleistungsanteile: Erhöhung um gemeinen Wert des alten Grund und Bodens
 - › Evidenzkonto: Erhöhung um gemeinen Wert des alten Grund und Bodens
- » Buchwertfortführung:
 - › **Teilwert** x 14% x 25% **KöSt** und Erlös minus Buchwert (= Teilwert) x 25% **KöSt** jeweils im Zeitpunkt der Veräußerung
 - › AK Gegenleistungsanteile: Erhöhung um Buchwert des alten Grund und Bodens
 - › Evidenzkonto: „nur“ Erhöhung um Buchwert des alten Grund und Bodens

24

ImmoESt: Realteilung

Behandlung von Grundstücken des Altvermögens im Zuge einer Realteilung gem Art V UmgrStG



Realteilung

wts

Einführung

» Buchwertfortführung

- › Ausgleichsposten (§ 29 Abs 1 Z 2 UmgrStG)
 - aktiver und passiver
 - Verteilung auf 15 Jahre
 - Auflösung bei Veräußerung/Aufgabe/Liquidation
- › Steuerlastverschiebung?
 - Steuersatzdifferenzen
 - „Sonderausgleichsposten“ (§ 29 Abs 1 Z 2a UmgrStG)
 - Auflösung zum besonderen Steuersatz
 - Absetzung gem § 6 Z 2 lit d EStG
 - Pauschale Bildung des Sonderausgleichsposten gem § 30 Abs 4 EStG möglich (§ 30 Abs 4 UmgrStG)

Beispiel

- » ABC-OG (§ 4 Abs 1 EStG):
 - › A = 40%, B = 40%, C = 20%
 - › Buchwert/Anschaffungskosten GuB = 50
 - A und C = Altvermögen
 - B = Neuvermögen (Ergänzungsbilanz iHv 10 für GuB)
- » Abteilung TB auf C
 - › Übernahme von GuB durch C
 - › Gemeiner Wert GuB = 100
 - › A und B setzen OG verhältnismäßig fort

	<i>A (40%)</i>	<i>B (40%)</i>	<i>C (20%)</i>
<i>Anteiliger gemeiner Wert</i>	40,00	40,00	20,00
<i>(pauschale) Anschaffungskosten</i>	- 34,40	- 20,00	- 17,20
<i>Ergänzungsbilanz</i>		- 10,00	
<i>Stille Reserven vor Realteilung</i>	5,60	10,00	2,80

27

Lösung

- » Bildung des Sonderausgleichspostens
 - › Im Ausmaß der verschobenen stillen Reserven auf C
 - $5,60 (A) + 10 (B) = 15,60$
 - Verteilung auf 15 Jahre
 - Aktiver Sonderausgleichsposten für C
 - Passiver Sonderausgleichsposten für AB-OG
- » Steuerlastverschiebung zwischen A und B?
 - › Vorher:
 - A = 5,60 und B = 10
 - › Nachher:
 - AB-OG = 15,60 → A = 7,80 und B = 7,80

28

Lösung

» Gesellschafterbezogene Bildung in Ergänzungsbilanzen

Ergänzungsbilanz A			
Minderkapital	5,60	Passiver Sonderausgleichsosten	5,60
	5,60		5,60

Ergänzungsbilanz B			
Minderkapital	10,-	Passiver Sonderausgleichsosten	10,-
	10,-		10,-

» Korrekturposten zum Ausgleichsosten in Ergänzungsbilanz

Bilanz AB-OG			
Teilbetrieb	...,-	Eigenkapital A	...,-
	...,-	Eigenkapital B	...,-
		Passiver Sonderausgleichsosten	15,60
	...,-		...,-

Ergänzungsbilanz A			Ergänzungsbilanz B		
Korrektur zu Sonderausgleichsosten	2,20,-	Eigenkapital A	2,20,-	Minderkapital B	2,20,-
	2,20,-		2,20,-	Korrektur zu Sonderausgleichsosten	2,20,-
					2,20,-

Fortsetzung Beispiel

- » Veräußerung von GuB durch C um 250
 - › Altvermögensquote = 60%, Neuvermögensquote = 40%
 - 40% von A und 20% eigene Quote
 - 40% von B
 - › § 30 Abs 4 erster TS UmgrStG (bis zum Teilungsstichtag)
 - 60% von 100 = 60 x 14% = 8,40
 - 40% von 100 = 40 - 20 - 10 = 10
 - › § 30 Abs 4 zweiter TS UmgrStG (nach dem Teilungsstichtag)
 - 20% (Quote von C vor Realteilung) von 150 = 30 x 14% = 4,20
 - 80% (Quote von A und B vor Realteilung) von 150 = 120
 - › Auflösung aktiver Ausgleichsosten?

wts

MMag. Dr. Jürgen Reinold

WTS Tax Service Steuerberatungsgesellschaft mbH
Am Modenapark 10, 1030 Wien
T: +43 1 24 266 41
E: juergen.reinold@wts.at



WTS Tax Service Austria



wts.at | wts.com

wts