

Die steuerliche Behandlung entgeltlicher und unentgeltlicher Übertragungen von Immobilien in Verbindung mit der Erläuterung von Einbringungen gemäß dem Umgründungssteuergesetz als Leitfaden für Unternehmen

Masterthese zur Erlangung des akademischen Grades
“Master of Science”

eingereicht bei
Ing. Mag. Stefan Gruber

Vincent Teichgräber, BSc

01351826

Eidesstattliche Erklärung

Ich, **VINCENT TEICHGRÄBER, BSC**, versichere hiermit

1. dass ich die vorliegende Masterthese, "DIE STEUERLICHE BEHANDLUNG ENTGELTLICHER UND UNENTGELTLICHER ÜBERTRAGUNGEN VON IMMOBILIEN IN VERBINDUNG MIT DER ERLÄUTERUNG VON EINBRINGUNGEN GEMÄSS DEM UMGRÜNDUNGSSTEUERGESETZ ALS LEITFADEN FÜR UNTERNEHMEN", 82 Seiten, gebunden, selbständig verfasst, andere als die angegebenen Quellen und Hilfsmittel nicht benutzt und mich auch sonst keiner unerlaubten Hilfen bedient habe, und
2. dass ich das Thema dieser Arbeit oder Teile davon bisher weder im In- noch Ausland zur Begutachtung in irgendeiner Form als Prüfungsarbeit vorgelegt habe.

Wien, 25.09.2023

Unterschrift

Kurzfassung

Diese Masterarbeit untersucht die steuerliche Behandlung von entgeltlichen und unentgeltlichen Immobilientransaktionen und soll als Leitfaden für Unternehmen dienen, die überwiegend im Immobiliensektor tätig sind. Der Immobilienmarkt hat in den letzten Jahren sowohl im privaten als auch im gewerblichen Bereich erhebliches Wachstum verzeichnet. Allerdings kam dieses Wachstum ab Mitte 2022 bis dato in den meisten Bereichen zum Stillstand. Trotz der aktuellen wirtschaftlichen Lage und den jüngsten wirtschaftlichen Unsicherheiten bleiben steuerliche Verpflichtungen bei Immobilientransaktionen immer relevant. Die Arbeit bietet einen Überblick über verschiedene Gesellschaftsformen und ihre Besonderheiten sowie die Grundlagen des Immobilienhandels und der Übertragung von Immobilien. Zusätzlich werden die Auswirkungen der steuerlichen Unterschiede zwischen entgeltlichen und unentgeltlichen Übertragungen im Kontext der Immobilienertragsteuer in Bezug auf die Wahl der verschiedenen Rechtsformen und Transaktionsstrukturen analysiert. Es wird auch auf die Grunderwerbsteuer und die Grundbucheintragungsgebühren eingegangen. Die Masterarbeit soll Unternehmen und Akteuren im Immobiliensektor einen Leitfaden bieten, um Möglichkeiten zur Steueroptimierung zu erkennen und den richtigen Zeitpunkt für steuerliche Beratung zu bestimmen. Dafür vertieft sie sich in den rechtlichen Rahmen, die Terminologie und die steuerlichen Unterschiede im Zusammenhang mit Immobilientransaktionen und Umgründungen. Diese Masterarbeit trägt dazu bei, einen Teil der komplexen steuerlichen Aspekte des Immobilienmarktes zu verstehen und zu vereinfachen. Dies ermöglicht den Lesern, entscheidende wirtschaftliche und steuerrechtliche Faktoren vor der Durchführung von Immobilientransaktionen zu berücksichtigen. Darüber hinaus bietet sie eine strukturierte Gliederung und zahlreiche Verweise auf relevante Gesetzestexte sowie weiterführende Fachliteratur.

Inhaltsverzeichnis

| | | |
|--------|---|----|
| 1 | Einleitung | 1 |
| 2 | Gesellschaftsformen und deren Besonderheiten | 5 |
| 2.1 | Personengesellschaften | 8 |
| 2.1.1 | Sonderform GmbH & Co KG | 9 |
| 2.2 | Kapitalgesellschaften..... | 10 |
| 2.2.1 | Die wichtigsten Regelungen einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung und Aktiengesellschaft | 11 |
| 2.3 | Betriebsvermögen..... | 12 |
| 3 | Überblick Grundstückshandel und -übertragung..... | 13 |
| 3.1 | Gewerblicher Grundstückshandel..... | 14 |
| 3.2 | Entgeltliche Übertragung von Grundstücken..... | 15 |
| 3.2.1 | Terminus „Grundstück“ | 16 |
| 3.2.2 | Exkurs Baurecht | 16 |
| 3.2.3 | Teilung des Verkaufserlöses in Grund und Boden und in Gebäude..... | 17 |
| 3.2.4 | Steuerlich relevanter Zeitpunkt der Veräußerung | 18 |
| 3.2.5 | Die Gegenleistung | 19 |
| 3.2.6 | Der besondere Steuersatz oder „Immobilienwertsteuer“ | 20 |
| 3.2.7 | Befreiungstatbestände im betrieblichen Bereich | 22 |
| 3.2.8 | Übertragung von Grundstücken durch Einlage und Entnahme | 23 |
| 3.2.9 | Regelung der Alt- und Neugrundstücke..... | 24 |
| 3.2.10 | Erlöse und Kosten bei Veräußerung und Ankauf | 26 |
| 3.2.11 | Einkünfteermittlung bei Veräußerung von Altgrundstücken..... | 27 |
| 3.2.12 | Einkünfteermittlung bei Veräußerung von Neugrundstücken | 29 |
| 3.2.13 | Regelbesteuerungsoption i.V.m. Unternehmen..... | 30 |
| 3.2.14 | Vergleich steuerlicher Buchwert und Bilanzwert..... | 31 |
| 3.2.15 | Verlustausgleich aus betrieblichen Grundstücksveräußerungen..... | 32 |
| 3.3 | Tausch | 33 |

| | | |
|-------|---|----|
| 3.4 | Unentgeltliche Übertragung von Grundstücken..... | 35 |
| 3.5 | Exkurs: Bewertungsrelevante Termini im Steuerrecht..... | 36 |
| 4 | Grunderwerbsteuer und Grundbucheintragungsgebühr | 38 |
| 4.1 | Grunderwerbsteuer..... | 38 |
| 4.1.1 | Art der Berechnung der Bemessungsgrundlage der GrESt..... | 40 |
| 4.1.2 | Tarif und Definitionen gemäß § 7 GrEStG 1987..... | 43 |
| 4.1.3 | Ausnahmen bei Betriebsübertragungen i.V.m. dem GrEStG | 44 |
| 4.1.4 | Anwendung GrEStG bei Umgründungen..... | 45 |
| 4.2 | Grundbucheintragungsgebühr | 46 |
| 4.3 | Exkurs: Asset-Deal vs. Share-Deal | 47 |
| 4.3.1 | Asset-Deal | 47 |
| 4.3.2 | Share-Deal..... | 48 |
| 5 | Umgründungen gemäß UmgrStG mit Fokus auf die Einbringung nach Art III UmgrStG | 50 |
| 5.1 | Die Einbringung nach Art III UmgrStG..... | 52 |
| 5.1.1 | Voraussetzungen der Einbringung gemäß UmgrStG | 54 |
| 5.1.2 | Einbringungsvertrag und beteiligte Parteien..... | 55 |
| 5.1.3 | Begünstigtes Vermögen | 56 |
| 5.1.4 | Bewertung des einzubringenden Vermögens..... | 57 |
| 5.1.5 | Einbringungsbilanz | 58 |
| 5.1.6 | Die Gegenleistung und deren Voraussetzungen | 59 |
| 5.2 | Einbringungen gemäß UmgrStG i.V.m. Immobilien..... | 61 |
| 5.2.1 | Umgang mit der GrESt und Grundbucheintragungsgebühr bei Einbringungen..... | 61 |
| 5.2.2 | Umgang mit der ImmoESt bei Einbringungen | 62 |
| 5.3 | Exkurs: Realteilung..... | 65 |
| 6 | Conclusio | 67 |
| | Literaturverzeichnis | 70 |

| | |
|-----------------------------|----|
| Abkürzungsverzeichnis | 75 |
| Abbildungsverzeichnis..... | 76 |

1 Einleitung

Der Vermögenswert „Immobilie“ hat vor allem seit der Finanzkrise eine durchgehend starke Wachstumsphase erlebt, die durch eine über Jahre hinweg lasche Geldpolitik befeuert wurde. Sowohl im privaten als auch im betrieblichen Sektor wurde dadurch Jahr über Jahr unvergleichliches Vermögenswachstum in der Immobilienwirtschaft ermöglicht. Aber nicht nur die langfristige Anlage hat sich als Goldgriff herausgestellt, sondern auch der schnelllebige Immobilienhandel hat vor allem im gewerblichen Sektor regelrecht geboomt. Egal ob Investoren, Bauträger, Makler, etc. jeder dieser Marktteilnehmer hat von dem „billigen“ Geld profitiert und zu den immensen Transaktionsvolumina beigetragen.

Zum heutigen Zeitpunkt, herbeigeführt durch Nachwehen der geldpolitischen Maßnahmen während der Coronakrise sowie die geopolitische Lage, erlebt die Immobilienwirtschaft zumindest einen Wachstumsstillstand, der auch in gewissen Bereichen zu Verlusten führen wird. Das Resultat sind schrumpfende Transaktionsvolumina. Jedoch vollkommen losgelöst von einer konjunkturellen Boomphase oder einer Rezession, resultiert jeglicher Liegenschaftserwerb, ob als Privatperson oder Gesellschaft, ob entgeltlich oder unentgeltlich, in verpflichtenden ertrags- sowie verkehrssteuerlichen Abgaben an die Gebietskörperschaften.

Die Rahmenbedingungen für die Bemessungsgrundlagen sowie Höhe der Abgaben legen die diversen Steuergesetze und Gesellschaftsformen fest. Durch die festgelegten Rahmenbedingungen ergeben sich, vor allem aus unternehmerischer Sicht, zahlreiche Möglichkeiten und Optimierungspotentiale, in welcher Art und Weise der Liegenschaftserwerb letztendlich abgewickelt wird. Hierbei stellen sich den Betroffenen Fragen wie zum Beispiel: Sollte die Immobilie als Asset- oder Share-Deal erworben werden? In welcher Gesellschaftsform sollte dieser abgewickelt werden? Handelt es sich um eine entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung und wenn die Wahl besteht dies beeinflussen zu können, wofür sollte man sich entscheiden? Dies sind nur einige der vielen Fragestellungen, die relevant sind, um letztendlich die Transaktion im Wege der Möglichkeiten steueroptimiert zu gestalten.

In der Praxis gibt es einige Szenarien, in denen eine entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung von Liegenschaften ausgelöst wird. Eine davon ist die Einbringung gemäß Umgründungssteuergesetz (oder auch Sacheinlage) einer Liegenschaft in eine Gesellschaft. Bekanntlich bestehen die Gesellschaftsstrukturen der Akteure der Immobilienbranche meistens aus diversen

Tochtergesellschaften/Projektgesellschaften für die einzelnen Liegenschaften. Dies resultiert vor allem aus steuerlichen sowie haftungstechnischen Gründen. Folgende beispielhafte Darstellung könnte aus dem Alltag eines Immobilienentwicklers stammen. Liegenschaften besitzen immer eine einzigartige Einlagezahl und sind somit oftmals beim Ankauf aufgrund deren Grundstückskonfiguration, der zugrundeliegenden Projektkonzeption sowie der damit einhergehenden Verwertungsstrategie für Globalverkäufe nicht geeignet. Daher müssen Unternehmen die Liegenschaft dementsprechend teilen und bringen im Zuge dessen die dadurch neu entstandenen und geteilten Liegenschaften mit einer eigenen Einlagezahl in neu gegründete Gesellschaften ein. Infolge von Übertragungen von Liegenschaften oder zum Beispiel auch Unternehmensanteilen, deren Betriebsvermögen Liegenschaften enthalten, werden in den meisten Fällen Steuerzahlungen und Abgaben fällig. In welcher Höhe hängt in weiterer Folge wiederum von mehreren Aspekten, wie von der Ent- und Unentgeltlichkeit der Übertragung, ab. Wie der Einzelfall folglich einzuordnen ist, ist demgegenüber wieder von gegebenen Voraussetzungen abhängig und bietet auch für die Unternehmenseite viele strategische Eventualitäten in der Wahl und Abwicklung des Sachverhalts.

Um bei dieser komplexen Thematik den Überblick zu bewahren, bedarf es einer kompetenten steuerlichen Beratung. Da diese mit zeitlichem und monetärem Aufwand verbunden ist, ist es vor allem für Marktteilnehmer der Immobilienwirtschaft von Vorteil, bereits vorab durch Literatur und Leitfäden die wichtigsten Informationen zu sammeln und die diversen Szenarien sowie die damit verbundene Höhe der Steuern abschätzen zu können.

Ziel der Arbeit ist, einen Überblick über die wichtigsten Grundlagen für die beschriebene Thematik zu erstellen und einen gut strukturierten Überblick über die wichtigsten Punkte aus den zahlreichen Gesetzestexten als Leitfaden für betroffene Unternehmen zu bieten. Im Speziellen soll basierend auf der Ausarbeitung eine Beurteilung vom Stakeholder getroffen werden können, zu welchem Zeitpunkt es Sinn macht eine steuerliche Beratung hinzuzuziehen. Im Anschluss könnte diese dann bereits vorab über die wichtigsten Erkenntnisse sowie strategischen Evaluierungen aufgeklärt werden, um somit auch Zeit und Kosten zu sparen.

Im Verlauf der Arbeit wird untersucht, inwiefern die gesetzlichen Rahmenbedingungen die Begrifflichkeiten der Ent- und Unentgeltlichkeit im Zusammenhang mit Grundstücksübertragungen und Umgründungen, insbesondere Einbringungen, sowie die Wahl der verschiedenen Gesellschaftsformen definieren

und deren Inhalte sich in der Praxis auswirken. Der Fokus liegt hier vor allem auf den steuerlichen Unterschieden zwischen den diversen Begriffen und welche Wechselwirkungen diese untereinander aufzeigen. Zusätzlich wird auch noch die bei Übertragungen ausgelöste Grundbucheintragungsgebühr erläutert, da diese in diesen Fällen ebenso allgegenwärtig ist, einen finanziellen Einfluss haben kann und je nach Einzelfall anders zu bewerten ist. Letztendlich soll die Masterthese eine Informationsquelle darstellen, die die wichtigsten ökonomischen und rechtlichen Umstände der behandelten Thematik erläutert und zusammenfasst, sodass die relevanten Parameter bereits vorab in allen Bereichen der Immobilienprojektentwicklung berücksichtigt werden können.

Bei der Zitation von Gesetzestexten wird standardmäßig auf die aktuelle Fassung derer zurückgegriffen. Sollte auf eine ältere Fassung zurückgegriffen werden, wird mit einem Zusatz ausdrücklich darauf hingewiesen.

Die Gliederung der Masterthese ergibt sich folgendermaßen.

Kapitel 2 der Arbeit behandelt die theoretischen Grundlagen diverser Gesellschaftsformen. Insbesondere wird auf die Vor- und Nachteile von Personen- sowie Kapitalgesellschaften eingegangen. Weiters wird die Begrifflichkeit „Betriebsvermögen“ thematisiert.

Kapitel 3 gibt einen Überblick über den Grundstückshandel sowie deren Übertragung. Das Thema dieses Abschnitts umfasst verschiedene Bereiche des Grundstückshandels und deren steuerliche Aspekte. Dazu gehören der gewerbliche Grundstückshandel sowie die entgeltliche Übertragung von Grundstücken. Bei der Veräußerung von Grundstücken muss der Verkaufserlös mittlerweile in Grund und Boden sowie Gebäude aufgeteilt, wobei der steuerlich relevante Zeitpunkt der Veräußerung berücksichtigt wird. Des Weiteren behandelt dieser Abschnitt die Gegenleistung, die Immobilienertragsteuer und potenzielle Befreiungstatbestände im betrieblichen Bereich. Auch die Übertragung von Grundstücken durch Einlage und Entnahme wird erläutert, ebenso wie die Regelung von Alt- und Neugrundstücken. Erlöse und Kosten im Zusammenhang mit Veräußerung und Ankauf von Grundstücken werden beleuchtet und es wird auf die Einkünfteermittlung bei Veräußerung von Alt- und Neugrundstücken eingegangen. Weiterhin werden die Regelbesteuerungsoption in Verbindung mit Unternehmen, der Vergleich steuerlicher Buchwert und Bilanzwert, der Verlustausgleich aus betrieblichen Grundstücksveräußerungen sowie der Tausch von Grundstücken und unentgeltliche

Übertragung von Grundstücken behandelt. Am Ende des Kapitels werden in einem Exkurs die wichtigsten Begrifflichkeiten der Bewertungslehre in Verbindung mit dem Steuerrecht erläutert.

Kapitel 4 widmet sich den Regelungen der Grunderwerbsteuer und Grundbucheintragungsgebühr im Zusammenhang mit Grundstücksübertragungen und in welcher Höhe diese anfallen sowie abzugelten sind.

Kapitel 5 soll Aufschluss darüber geben, was Umgründungen gemäß dem Umgründungssteuergesetz generell sind. In weiterer Folge wird vor allem auf die Einbringung gemäß Art III UmgrStG eingegangen und schlussendlich erläutert, worauf bei diesen in Verbindung mit Unternehmen mit Immobilien im Betriebsvermögen zu achten ist. Weiters wird am Ende des Kapitels in einem Exkurs die Realteilung thematisiert.

Kapitel 6 fasst die Ergebnisse der Arbeit in den Schlussfolgerungen zusammen und reflektiert nochmal die gewonnenen Erkenntnisse.

Die in dieser Masterthese verwendeten Personenbezeichnungen beziehen sich immer gleichermaßen auf weibliche und männliche Personen. Auf eine Doppelnennung und gegenderte Bezeichnungen wird zugunsten einer besseren Lesbarkeit verzichtet.

2 Gesellschaftsformen und deren Besonderheiten

Gesellschaftsformen lassen sich in zwei grundlegende Kategorien einteilen, nämlich Personengesellschaften und Körperschaften. Die Unterscheidung zwischen diesen beiden Kategorien liegt in den Haftungs- und Repräsentationsstrukturen.

Personengesellschaften sind dadurch charakterisiert, dass sie eine begrenzte Anzahl von Gesellschaftern aufweisen, die persönlich mit ihrem privaten Vermögen für die Schulden der Gesellschaft haften. Beispiele für Personengesellschaften sind die Gesellschaft des bürgerlichen Rechts (GesbR), die Offene Gesellschaft (OG), die Kommanditgesellschaft (KG), die Europäische Wirtschaftliche Interessenvereinigung (EWIV) und die Stille Gesellschaft (stGes). (Gurmann 2018: 4)

Körperschaften hingegen sind juristische Entitäten, die von ihren Gesellschaftern rechtlich verselbständigt sind. Hier ist die Haftung der Gesellschafter für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft im Grundsatz ausgeschlossen. Körperschaften agieren durch eigene rechtliche Organe. Beispiele für Körperschaften sind Vereine nach dem Vereinsgesetz (VerG), Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH), Genossenschaften und Europäische Gesellschaften (SE). (Gurmann 2018: 4)

Wie bereits erwähnt, haftet bei Personengesellschaften zumindest ein Gesellschafter unbeschränkt (auch mit dem Privatvermögen) für Verpflichtungen der Gesellschaft. Im Gegensatz dazu haften Gesellschafter bzw. Aktionäre bei Kapitalgesellschaften bis zur Höhe der jeweiligen Einlage. In der Gefügestruktur der Personengesellschaften verkörpern die Eigentümer in persona das Unternehmen, wodurch sie in ihrer Eigenschaft als natürliche Personen der Einkommensteuer unterliegen, die gemäß variablem Steuersatz abzugelten ist. Hingegen erlangt das Unternehmen im Kontext von Kapitalgesellschaften eine Stellung als eigenständige rechtliche Entität respektive stellt eine juristische Person dar. Infolge dieser Rechtsnatur trägt das Unternehmen die Haftung mittels seines Gesellschaftsvermögens und untersteht der Besteuerung in Form der Körperschaftsteuer. Der Körperschaftsteuersatz beträgt 25 % (durch Steuerreform aus dem Jahr 2022 seit 2023 bei 24 % und ab 2024 bei 23 % (Fuhrmann & Kunisch 2022: 36)) des Einkommens der Körperschaft, wobei jedoch zumindest 5 % des Mindeststammkapitals abgeführt werden müssen. Laut § 6 Abs 1 GmbHG wird für eine GmbH ein Mindeststammkapital (Stammeinlagen der einzelnen Gesellschafter) von 35.000 € vorgegeben, wodurch die Körperschaftsteuer in diesem Fall jährlich

1.750 € beträgt. Weiters gibt es die Möglichkeit nach § 10b GmbHG der Inanspruchnahme einer Gründungsprivilegierung, bei der nur ein Mindeststammkapital von 10.000 € notwendig ist und somit die minimale Steuerlast nur 500 € beträgt. (Geirhofer & Hebrank 2016: 1f)

In Kapitalgesellschaften führt dieser Vorteil der haftungsbeschränkten Einlage üblicherweise gleichzeitig zu einem Verlust an Kontrolle. In Personengesellschaften ist die Position des Gesellschafters üblicherweise eng mit der Funktion des Geschäftsführers verbunden. In Kapitalgesellschaften hingegen ist dies nicht zwangsläufig der Fall. Bei GmbHs beispielsweise werden die Geschäftsführer von den Gesellschaftern bestimmt. Diese Geschäftsführer können zwar Gesellschafter sein, müssen es jedoch nicht. Daher haben die Eigentümer von Kapitalgesellschaften oft einen erhöhten Bedarf an zusätzlichen Informationen im Vergleich zu den Eigentümern von Personengesellschaften. Dies betrifft insbesondere Informationen über die wirtschaftliche und finanzielle Lage des Unternehmens. Aufgrund des Haftungsaspektes klingt zwar die Wahl der Rechtsform der Kapitalgesellschaft attraktiver, doch aufgrund dieses gesteigerten Informationsbedarfs sind die Gründung und der laufende Geschäftsbetrieb stärker durch das GmbHG bzw. AktG reguliert. (Geirhofer & Hebrank 2016: 2)

Im Zusammenhang mit der Buchführungspflicht bei den verschiedenen Gesellschaftsformen ist zu beachten, dass diese Verpflichtung von der Rechtsform und der Größe eines Unternehmens abhängt. Kapitalgesellschaften sowie Personengesellschaften, bei denen alle Gesellschafter beschränkt haften, weil sie Kapitalgesellschaften sind oder bei denen kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist und die Gesellschaft unternehmerisch aktiv ist, unterliegen generell der Buchführungspflicht gemäß § 189 Abs 1 Z 1f UGB. Für alle anderen selbstständig tätigen Wirtschaftssubjekte, vor allem Einzelunternehmer und Personengesellschaften, die mindestens einen voll haftenden Gesellschafter als natürliche Person stellen, tritt die Buchführungspflicht erst ein, wenn die Umsatzerlöse im Geschäfts-/Wirtschaftsjahr mehr als 700.000 € betragen. Gemäß § 189 Abs 2 UGB beginnt die Rechnungslegungspflicht im zweiten Folgejahr, sofern die Umsätze entweder in zwei aufeinanderfolgenden Jahren die Grenze von 700.000 € um weniger als 300.000 € oder im folgenden Jahr bereits um mehr als 300.000 € überstiegen haben. (Geirhofer & Hebrank 2016: 3f)

Folgende Abbildung 1 stellt bildlich einen Überblick über die per Gesetz vorgeschriebenen Buchführungspflichten der diversen Wirtschaftssubjekte dar.

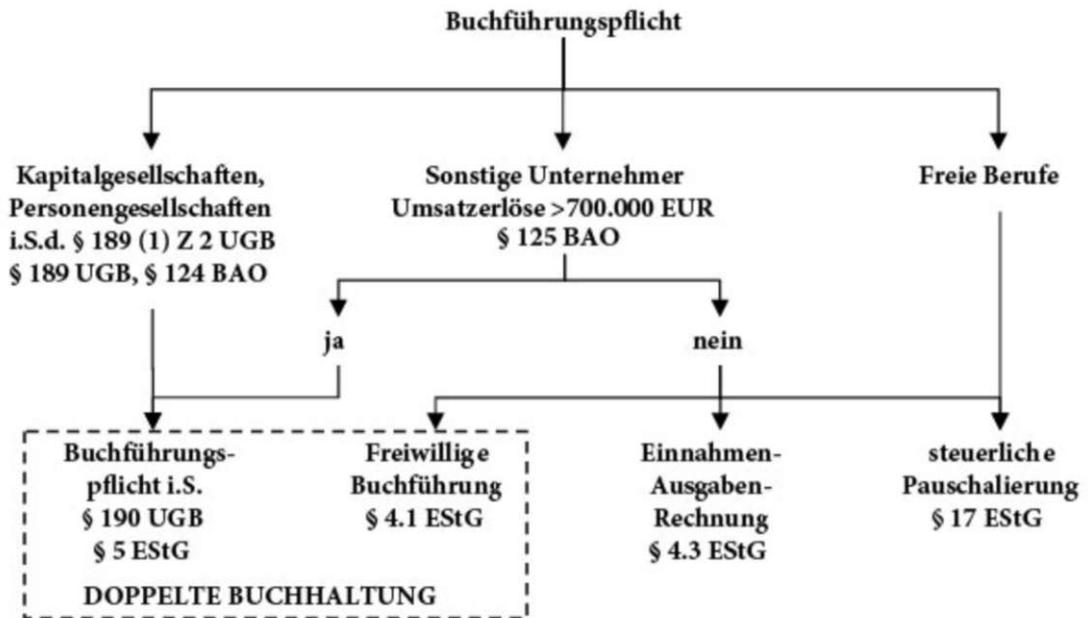


Abbildung 1: Überblick über die per Gesetz vorgeschriebenen Buchführungspflichten der diversen Wirtschaftssubjekte (Geirhofer & Hebrank 2016: 5)

2.1 Personengesellschaften

Personengesellschaften tragen ein ausgeprägtes persönliches Element, das eine enge Bindung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter schafft. In der rechtlichen Grundstruktur ist die Mitgliedschaft weder übertragbar noch vererbbar. Die Auflösung der Gesellschaft tritt ein, wenn ein Gesellschafter ausscheidet. Aus diesem Grund ist das Modell der Personengesellschaften grundsätzlich für ein Unternehmenskonzept mit hohem Gesellschafterwechsel ungeeignet. Persönliche und uneingeschränkte Haftung der Gesellschafter charakterisieren Personengesellschaften, ebenso wie das Prinzip der Selbstorganschaft. Die Organe, die sowohl intern als auch extern die Gesellschaft repräsentieren, erfordern keine separat angesetzte Bestellung. Innerhalb des Rahmens der Selbstorganschaft wird die Gesellschaft durch die Gesellschafter eigenständig repräsentiert. Die Personengesellschaftsformen umfassen, wie bereits erwähnt, die OG, KG, EWIV, GesbR und stGes. Die OG, KG und EWIV werden gemäß § 2 FBG als Rechtsträger im Firmenbuch eingetragen. Nicht im Firmenbuch einzutragen sind die GesbR und die stGes aufgrund ihrer fehlenden Rechtsfähigkeit. Das maßgebliche Distinktionsmerkmal zwischen OG und KG liegt in der Tatsache, dass bei der OG sämtliche Gesellschafter uneingeschränkt für die Verpflichtungen der Gesellschaft mit ihrem individuellen Privatvermögen haften. Im Gegensatz dazu obliegt bei der KG zumindest einem Komplementär eine uneingeschränkte Haftung, während die Kommanditisten nur bis zur Höhe ihrer Kommanditeinlage haften, deren Ausmaß anpassungsfähig gestaltet werden kann. (Geirhofer & Hebrank 2016: 2; Gurmann 2018: 4f, 11f)

Personengesellschaften bieten den Vorteil geringer Gründungs- und laufender Kosten aufgrund ihrer Formfreiheit, ermöglichen Selbstorganschaft und unterliegen einem begrenzten Kapitalerhaltungsregime ohne Entnahmebeschränkung. (Gurmann 2018: 5)

Die Nachteile der Personengesellschaften sind die persönliche Haftung, begrenzte Möglichkeiten für steuerliche und sozialversicherungsrechtliche Gestaltung sowie eingeschränkte Übertragbarkeit. (Gurmann 2018: 5)

2.1.1 Sonderform GmbH & Co KG

Die Konstruktion der GmbH & Co KG spiegelt eine Symbiose aus einer KG, in welcher die GmbH als Komplementär fungiert, wider. Dies hat zur Folge, dass keine natürliche Person einer unbeschränkten Haftung unterliegt und Elemente einer Personen- als auch einer Kapitalgesellschaft vereint werden. Die Komplementär-GmbH bestellt den Geschäftsführer. Dadurch entsteht in der GmbH & Co KG indirekt eine Form der Fremddorganschaft. Für die Komplementär-GmbH gelten weiterhin die gesetzlichen Rahmenbedingungen des GmbHG in Bezug auf die Bestellung und Abberufung des Geschäftsführers. Diverse Normen der Kapitalerhaltungsgrundsätze von Kapitalgesellschaften sind auf Grundlage der aktuellen Rechtsprechung auf die vorliegende Struktur der GmbH & Co KG anwendbar. Diese Normen umfassen die Limitierung von Entnahmen (einschließlich des Verbots von gewinnunabhängigen Entnahmen und Einlagenrückgewähr), die Disziplinierung von Rechtsgeschäften bei Nichteinhaltung, die Kapitalherabsetzungsmöglichkeit sowie Abfindungen aus dem Vermögen der KG, die nur nach Aufruf der Gläubiger erfolgen können und das Verbot des Eigenankaufs von Geschäftsanteilen. (Gurmann 2018: 57)

Die GmbH & Co KG ist der Rechnungslegungspflicht unterworfen, was sowohl die Komplementär-GmbH als auch die GmbH & Co KG in die doppelte Buchführung einbindet. Die Gewinn- und Verlustverteilung kann vertraglich geregelt werden oder den Bestimmungen der KG folgen. Durch die analoge Anwendung des Verbots der Einlagenrückgewähr darf an Gesellschafter der GmbH & Co KG vorerst nur der ermittelte Bilanzgewinn ausgeschüttet werden. Geschäfte zwischen der GmbH & Co KG und ihren Gesellschaftern müssen dem Fremdvergleichsgrundsatz genügen, also den Bedingungen entsprechen, die auch mit einem unabhängigen Dritten getroffen werden würden. (Wirtschaftskammer Österreich (WKO) 2022)

In steuerlicher Hinsicht wird die GmbH & Co KG bezüglich der Ertragsteuern (ESt, KöSt) nicht als autonomes Steuersubjekt betrachtet, vielmehr sind die individuellen Gesellschafter verpflichtet, die Einkommensteuer entsprechend als Steuersubjekt zu tragen. Im Bereich der betrieblichen Steuern (z.B. USt, Lohnabgaben) hingegen wird die GmbH & Co KG als Steuersubjekt angesehen, inklusive der Gewinnermittlung. Selbstständige Steuernummern werden sowohl für die Gesellschaft als auch die individuellen Gesellschafter benötigt. (Wirtschaftskammer Österreich (WKO) 2022)

§ 4 EKEG erfasst ebenfalls die GmbH & Co KG. Daher unterliegt diese den Normen des EKEG. Gemäß § 67 Abs 1f IO sowie § 22 Abs 2 URG wird die GmbH & Co KG mit Kapitalgesellschaften gleichgestellt, wodurch die Insolvenzgründe Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung gleichermaßen gelten. (Gurmann 2018: 57)

2.2 Kapitalgesellschaften

Kapitalgesellschaften gehören zur Gruppe der Körperschaften und werden als juristische Personen anerkannt. Je nach ihrer individuellen Rechtsform weisen sie unterschiedlich ausgeprägte Merkmale des Personalismus auf. In einer Aktiengesellschaft, die wohl die prominenteste Erscheinungsform dieser Gesellschaftsart ist und am stärksten den Prinzipien einer Körperschaft folgt, besteht in der Konzeption keine enge Bindung zwischen der Gesellschaft und den Aktionären. Das Aktionariat ist üblicherweise nicht stark an einer gesellschaftsrechtlichen Mitgliedschaft interessiert, sondern vielmehr an Kapital- und Gewinnbeteiligung. Die Beteiligung der Gesellschafter an Kapitalgesellschaften erfolgt durch Investition eines festgelegten Anteils am Grundkapital. Aufgrund des Prinzips der Haftungstrennung haften die Gesellschafter nicht persönlich für Verbindlichkeiten der Gesellschaft. Allerdings unterliegen Kapitalgesellschaften aus Gründen des Schutzes von Gläubigerinteressen den strengen Regeln des Kapitalerhaltungsgrundsatzes. Die Organisationsstruktur von Kapitalgesellschaften ist im Vergleich zu Personengesellschaften durch das GmbHG und AktG umfassender und detaillierter geregelt. Eine Kapitalgesellschaft muss zwangsläufig mindestens zwei Organe haben, darunter eine Mitgliederversammlung und ein Geschäftsführungsorgan, das die interne und externe Vertretung der Gesellschaft übernimmt. In dieser Form herrscht das Prinzip der Fremdorganschaft vor, wobei die Geschäftsführungsorgane nicht zwangsläufig auch Gesellschafter der Kapitalgesellschaft sein müssen. Zu den Kapitalgesellschaften zählen die Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die Aktiengesellschaft und die Europäische Gesellschaft. Die Rechtsform der Genossenschaft und des Vereins gelten zwar als Körperschaften, fallen jedoch nicht in die Kategorien der Kapitalgesellschaften, da sie Merkmale sowohl aus diesem Bereich als auch aus dem der Personengesellschaften vereinen. (Gurmann 2018: 5f)

Kapitalgesellschaften bieten den Vorteil der persönlichen Haftungsbeschränkung der Gesellschafter, eine leichtere Übertragbarkeit von Anteilen, sowie eine breite Bekanntheit und internationale Anerkennung. Jedoch gehen sie mit höheren

Gründungs- und laufenden Kosten aufgrund strenger Formvorschriften einher. Die Verpflichtung zur Publizität des Jahresabschlusses, mögliche Fremdganschaft, eingeschränkte Entnahmemöglichkeiten und die Anwendung des Kapitalerhaltungsprinzips sind ebenfalls Nachteile dieser Gesellschaftsform. (Gurmann 2018: 6)

2.2.1 Die wichtigsten Regelungen einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung und Aktiengesellschaft

Gesellschaft mit beschränkter Haftung

Die GmbH erfordert ein Mindeststammkapital von 35.000 €, wovon die Hälfte bei Gründung in bar einzubezahlen ist. Die Errichtung kann durch Sachgründung ohne Prüfung erfolgen, während der Gesellschaftsvertrag und die Übertragung von Geschäftsanteilen notariell festgehalten werden müssen. Die Generalversammlung bildet das höchste Organ und bestimmt die geschäftsführende Leitung. Die Prüfung des Jahresabschlusses durch einen Abschlussprüfer tritt ab mittelgroßen GmbHs ein (5 Mio. € Bilanzsumme; 10 Mio. € Umsatzerlöse; 50 Arbeitnehmer; 2 der 3 Kriterien müssen in 2 aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren überschritten werden), während die Offenlegung im Firmenbuch von der Größe (Ausnahme: Jahresumsatz bis zu 70.000 €) abhängig ist. Ebenso bietet die GmbH die Option des Gründungsprivilegs, das für einen Zeitraum von 10 Jahren gilt. Dabei belaufen sich die begünstigten Stammeinlagen auf 10.000 €, von denen 5.000 € in bar einzuzahlen sind (eine Sachgründung ist nicht möglich). Dank der personalistischen Struktur ermöglicht die GmbH vielfältige Anpassungen an individuelle Gegebenheiten und stellt die am häufigsten gewählte Form unter den Kapitalgesellschaften dar (rund 60 % aller Firmenbucheintragen). (TPA Steuerberatung GmbH 2019)

Aktiengesellschaft

Die Aktiengesellschaft erfordert ein Grundkapital von mindestens 70.000 €, aufgeteilt in Nennbetragsaktien ab 1 € oder Stückaktien. Die Möglichkeit einer Sachgründung unter Prüfpflicht besteht. Die Satzung wird notariell festgestellt. Die Aktiengesellschaft besitzt eine dreigliedrige Struktur mit dem Vorstand, dem Aufsichtsrat und der Hauptversammlung. Die Hauptversammlung, bei der ein Notar zwingend hinzugezogen wird, bestimmt den Willen der Aktionäre, wählt Aufsichtsratsmitglieder, die wiederum den Vorstand ernennen und bei Bedarf auch wieder abberufen können. Die Jahresabschlüsse unterliegen einer Prüfpflicht, wobei deren Offenlegung im

Firmenbuch nur eingeschränkte Erleichterungen bietet. Die Aktiengesellschaft wird in der Regel für einen geplanten Börsengang oder eine klare Trennung von Kapitalgebern und Geschäftsleitung in Erwägung gezogen, da hierbei mit einer erhöhten Kapitalaufbringung und laufenden Rechtsformkosten zu rechnen ist. (TPA Steuerberatung GmbH 2019)

2.3 Betriebsvermögen

Gemäß § 7 Abs 3 KStG i.V.m. § 23 Z 1 EStG 1988 werden sämtliche Einkünfte aus „Gewerbebetrieb“ Steuerpflichtigen zugeordnet, die aufgrund ihrer Rechtsform gemäß unternehmensrechtlichen Bestimmungen zur Rechnungslegung verpflichtet sind, wie zum Beispiel Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

Die geringste gewerbliche Tätigkeit gemäß § 23 EStG 1988 führt bei einer Personengesellschaft dazu, dass der gesamte Tätigkeitsbereich als gewerbliche Einkunft betrachtet wird, was auch als "Abfärbetheorie" bekannt ist. Sollte eine Personengesellschaft zusätzlich zu ihrer gewerblichen Tätigkeit auch Aktivitäten im Bereich der Vermietung ausüben, entsteht eine umfassende Mitunternehmerschaft mit Einkünften aus dem "Gewerbebetrieb". Des Weiteren ist zu beachten, dass ein Grundstück im Rahmen einer betrieblichen Nutzung als notwendiges Betriebsvermögen eingestuft wird, woraus Einkünfte aus dem "Gewerbebetrieb" resultieren. Gemäß § 5 EStG 1988 besteht die Möglichkeit, gewillkürtes Betriebsvermögen zu schaffen, wenn die Gewinnermittlung nach dieser Methode erfolgt. (Gruber 2022: 5)

3 Überblick Grundstückshandel und -übertragung

Das dritte Kapitel widmet sich eingehend dem Themenkomplex des Grundstückshandels und der Übertragung im steuerlichen Kontext. Der Umgang mit Grundstücken und deren rechtliche Übertragung stellt in der Praxis eine äußerst komplexe und steuerlich relevante Angelegenheit dar, die durch verschiedenste Möglichkeiten so strukturiert werden können, dass die steuerliche Belastung von natürlichen und juristischen Personen möglichst gering gehalten werden kann. Dieses Kapitel bietet einen umfassenden Überblick über die verschiedenen Aspekte des Grundstückshandels und der Übertragung von Grundstücken, die im weiteren Verlauf des Kapitels detailliert untersucht werden.

Anfangs werden im Zuge der Untersuchung des gewerblichen Grundstückshandels die Kriterien für die Abgrenzung von gewerblichem Handel und privater Vermögensverwaltung erörtert.

Im Anschluss daran wird die entgeltliche Übertragung von Grundstücken eingehend behandelt. Hierbei stehen verschiedene Schlüsselaspekte im Fokus, darunter der Terminus "Grundstück", die Aufteilung des Verkaufserlöses in Grund und Boden sowie Gebäude, der steuerlich relevante Zeitpunkt der Veräußerung, die Gegenleistung, die Immobilienertragsteuer, Befreiungstatbestände im betrieblichen Bereich, die Übertragung von Grundstücken durch Einlage und Entnahme und die Regelung von Alt- und Neugrundstücken. Ein besonderer Schwerpunkt wird zudem auf die Ermittlung von Erlösen und Kosten bei Veräußerung und Ankauf gelegt, einschließlich der Einkünfteermittlung bei Veräußerung von Alt- und Neugrundstücken. Des Weiteren wird die Regelbesteuerungsoption in Verbindung mit Unternehmen erläutert und ein Vergleich zwischen steuerlichem Buchwert und Bilanzwert gezogen. Schließlich wird die Thematik des Verlustausgleichs aus betrieblichen Grundstücksveräußerungen behandelt.

In Abschnitt 3.3 wird das Thema des Tauschs von Grundstücken beispielhaft vertieft, wobei die steuerlichen Konsequenzen und Besonderheiten dieses Vorgangs analysiert werden.

Anschließend erfolgt in Abschnitt 3.4 eine Betrachtung der unentgeltlichen Übertragung von Grundstücken und den diversen damit verbundenen steuerlichen Implikationen im Vergleich zu der entgeltlichen Übertragung.

Als Ergänzung zu den Hauptthemen dieses Kapitels gibt es einen Exkurs in bewertungsrelevante Termini im Steuerrecht. Hierbei werden Begriffe wie "fiktive Anschaffungskosten", "gemeiner Wert" und "Teilwert" näher erläutert, da diese von entscheidender Bedeutung für das Verständnis der steuerlichen Bewertung von Grundstücken sind.

3.1 Gewerblicher Grundstückshandel

Die Kriterien für einen gewerblichen Grundstückshandel werden erfüllt, wenn die Verkäufe planmäßig erfolgen. (VwGH 7.11.1978; 2085/78, zit. nach Portele & Portele 2021) Sollte ein privates Grundstück nur zufällig verkauft werden, handelt es sich um Vermögensverwaltung im Sinne der Steuervorschriften. Vermögensverwaltung tritt auf, sobald der Verkauf eines Grundstücks die private Nutzung beendet und die Veräußerung dazu dient, den während des Besitzzeitraums aufgetretenen Wertzuwachs zu realisieren. Ein Kennzeichen privater Vermögensverwaltung ist die Nutzung des Vermögens in Form von Fruchtziehung, bei der der Verkauf am Ende steht, jedoch nicht als Hauptziel der Gewinnmaximierung, sondern als Ergebnis regelmäßiger Fruchtziehung. Daher kann auch der kurzfristige Verkauf von langjährig zur Vermietung dienendem Grundbesitz als Vermögensverwaltung betrachtet werden. (EStR 2000 Rz 5477, zit. nach Portele & Portele 2021: 39)

Die Veräußerung von Grundstücken ist dem gewerblichen Betrieb zuzuordnen, sobald dies kontinuierlich mit der Absicht erfolgt, Profit zu erzielen und die Veräußerungen im allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr stattfinden, sofern es sich nicht um eine landwirtschaftliche Tätigkeit handelt. Auch bei Veräußerungen von Grundstücken aus privatem Vermögen kann es als gewerblicher Grundstückshandel betrachtet werden, wenn die Ausrichtung auf Vermögensverwertung vorrangig ist und die Nutzung des Vermögens im Hintergrund steht. (VwGH 13.9.2006, 2002/13/0059, 0061, zit. nach Portele & Portele 2021: 38)

Abgrenzungskriterien zwischen gewerblichem Grundstückshandel und der privaten Vermögensverwaltung: (Gruber 2022: 7)

- Gewerbliche Tätigkeit gegeben durch Relevanz zur generellen Berufstätigkeit des Steuerpflichtigen (wie Immobilienmakler, Hausverwalter, Rechtsanwalt, Bauträger, Baumeister).

- Wiederholte De- und Reinvestitionen der Veräußerungserlöse in neue Grundstücke führt zur Betrachtung als gewerbliche Tätigkeit. Die zeitliche Verbindung zwischen Grundstückskäufen und -verkäufen ist relevant.
- Der Einzelabverkauf von Wohnungseigentumsobjekten bei sich bietender Gelegenheit unterstellt nicht zwingend eine gewerbliche Tätigkeit.
- Ist der von Anfang an geplante Geschäftsfall die Parzellierung, Einreichung, Erschließung, Baureifmachung und nachfolgende Verwertung, unterliegt eine gewerbliche Tätigkeit. Eine ausschließliche Parzellierung eines Grundstücks gefolgt vom Abverkauf der Wohnungseigentumsobjekte begründet für sich selbst keinen Gewerbebetrieb.
- Ist durch die Verwendung von Fremdkapital zur Finanzierung des Grundstücks bereits bei der Anschaffung absehbar, dass aus finanziellen Gründen der Verkauf bestimmter Objekte notwendig sein wird, wird eine gewerbliche Tätigkeit unterstellt.

3.2 Entgeltliche Übertragung von Grundstücken

Mittels des Stabilitätsgesetzes von 2012 erfolgte eine grundlegende Veränderung im steuerlichen Rahmen für die entgeltliche Übertragung von Grundstücken nach dem 31. März 2012. Diese Aktivität wurde allgemein der Einkommensteuer unterstellt und findet nun in der Kategorie der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen Platz. Die vorher gültige Spekulationsfrist von in der Regel zehn Jahren, die in seltenen Fällen auf 15 Jahre anwuchs, wurde demzufolge außer Kraft gesetzt. In der Besteuerung von Grundstücken zeigt sich somit keine Diskrepanz zwischen Veräußerungen aus betrieblichem oder nicht betrieblichem Kontext. Im Hinblick auf den steuerlichen Umfang wird eine Unterscheidung zwischen der Veräußerung von Neuvermögen und der Veräußerung von Altvermögen vorgenommen. (Portele & Portele 2021: 64f)

Weiters ist zu beachten, dass bei entgeltlicher Gebäudeübertragung verteilte Absetzungen für Instandhaltung, Instandsetzung und Herstellungsaufwendungen entfallen. Der bisherige Eigentümer kann ab dem Folgejahr der Übertragung keine weiteren Absetzungen beanspruchen. Im Übertragungsjahr behält der Übertragende jedoch den vollen Jahresbetrag. Offene Instandhaltungsanteile werden in den folgenden Jahren als nachträgliche Werbungskosten bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt. (EStR 2000 Rz 6484 ; EStR 2000 Rz 6484a)

3.2.1 Terminus „Grundstück“

Der Terminus "Grundstück" umfasst folgende Elemente:

- Den bloßen Grund und Boden,
- Gebäude, einschließlich jener auf fremdem Grund und Boden, wie beispielsweise Kleingartenhäuser, die dem wirtschaftlichen Eigentum des Pächters unterliegen, sowie Superädifikate.
- Grundstücksgleiche Rechte, die rechtlich autonom sind und den zivilrechtlichen Regelungen, insbesondere jenen betreffend den Erwerb von Grundstücken, unterliegen. Diese Rechte können unabhängig von Grund und Boden separat übertragen werden.

Die begriffliche Auslegung von "Grundstück" gemäß § 30 Abs 1 EStG 1988 beinhaltet auch solche Vermögensgegenstände, die im Sinne allgemeiner Auffassung in engem Zusammenhang mit Grund und Boden, Gebäuden oder gleichartigen Rechten stehen. Diese Verbindung bewirkt, dass sie die Nutzung des Grundstücks erleichtern oder optimieren und somit nicht separat übertragen werden können. Gleiches gilt für Vermögensgegenstände, die in der Regel im Rahmen von Veräußerungsgeschäften mitübertragen werden, wie beispielsweise Zäune, Parkplätze, Wege, Wegerechte auf fremden Grundstücken und analoge Dienstbarkeiten, Brücken, Biotope, Geländegestaltungselemente, Drainagen, Wehranlagen, feste Sitzgelegenheiten im Freien sowie Gartenlauben und -häuschen. (EStR 2000 Rz 6621)

Diese Definition des Grundstücks, die für die Festlegung der besonderen Steuersätze von 25 % bzw. 30 % bei Veräußerungen nach dem 31. Dezember 2015 maßgeblich ist, gilt gleichermaßen für den betrieblichen und privaten Bereich. (EStR 2000 Rz 6621)

3.2.2 Exkurs Baurecht

Im besonderen Fokus bei den grundstücksgleichen Rechten steht das Baurecht. Das Baurecht an einem eigenen Grundstück ist eine Ausprägung des Eigentumsrechts. Die eigenständige Etablierung eines grundstücksgleichen Rechts erfolgt erst durch die Übertragung des Baurechts an Dritte in Form einer persönlichen Dienstbarkeit. Die kostenpflichtige Gewährung eines Baurechts auf einem Grundstück (sofern im Betriebsvermögen) gegen Entrichtung eines Bauzinses unterliegt gemäß § 28 EStG 1988 der Einordnung als betriebliche Einkünfte. Die Veräußerung des Baurechts fällt

in den Anwendungsbereich der Immobilienertragsteuer. (EStR 2000 Rz 764 ; EStR 2000 Rz 6622)

Es entstehen Einkünfte gemäß § 30 EStG 1988 bei der Veräußerung eines Baurechts an einem privaten Grundstück. Für eine Veräußerung bedarf es einer erbrachten Gegenleistung für die Übertragung des Baurechts, wie beispielsweise eine Barzahlung oder die Übernahme von ausstehenden Bauzinsen vom Veräußerer. Die Übernahme noch in Zukunft ausstehender Bauzinsen gilt nicht als Veräußerungserlös. In diesem Fall handelt es sich um eine kostenlose Übertragung des Baurechts. (EStR 2000 Rz 6628a)

Wenn das Baurecht erstmals eingeräumt wird, entsteht das Baurecht durch Gesetz. Somit handelt es sich nicht um einen Erwerb kraft Rechtsgeschäftes. Die entgeltliche Einräumung des Baurechts führt zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 EStG 1988. § 30 EStG 1988 erfordert keine Anschaffung des veräußerten Wirtschaftsguts, daher deckt wiederum § 30 EStG 1988 die erstmalige Veräußerung des Baurechts ab. Falls der Inhaber des Baurechts dem Eigentümer des Grundstücks selbst keine Gegenleistung für die Einräumung des Baurechts erbracht hat, werden die Anschaffungskosten des Baurechts als Null betrachtet. (EStR 2000 Rz 6628a)

3.2.3 Teilung des Verkaufserlöses in Grund und Boden und in Gebäude

In Bezug auf die ImmoESt ist es nicht immer zwingend erforderlich, den Veräußerungserlös zwischen Grund und Boden sowie dem Gebäude aufzuteilen. Diverse Situationen jedoch verlangen eine Aufteilung. Aufgeteilt wird der Verkaufserlös normalerweise anhand von Schätzungen, wobei einerseits das Verhältnis der gemeinen Werte von Grund und Boden und andererseits des Gebäudes berücksichtigt wird. Zunächst werden die gemeinen Werte oder Verkehrswerte von Grund und Boden sowie des Gebäudes ermittelt. Anschließend erfolgt die Verteilung des tatsächlichen Verkaufserlöses für das gesamte Grundstück entsprechend dem Verhältnis dieser Werte auf Grund und Boden sowie das Gebäude. Eine Ermittlung eines Differenzwerts für das Gebäude ist nur möglich, wenn der Wert des Grund und Bodens feststeht und der Verkaufspreis auch überwiegend dem Verkehrswert entspricht. Falls Unsicherheiten bestehen, ist es ratsam, einen Sachverständigen für die Erstellung eines Gutachtens hinzuzuziehen. (Thunshirn 2018: 304f)

§ 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG 1988 besagt, sollte kein anderes Aufteilungsverhältnis nachgewiesen werden, werden bei den Anschaffungskosten eines bebauten Grundstücks 40 % als Anteil für den Grund und Boden angenommen. Diese Regelung gilt nicht, wenn die realen Verhältnisse deutlich davon abweichen. Das BMF hat die Befugnis, mithilfe geeigneter Kriterien, wie beispielsweise Lage oder Bebauung, abweichende Aufteilungsverhältnisse von Grund und Boden sowie Gebäude durch Verordnungen festzulegen. Da es naheliegend ist, dass der üblicherweise angewandte 40 %-Anteil nicht in allen Situationen zutreffen wird, sind laut § 2 GrundanteilV 2016 zur Berücksichtigung unterschiedlicher örtlicher oder baulicher Verhältnisse folgende Anteile der Anschaffungskosten auf den Grund und Boden zu verteilen:

1. Kategorie: <100.000 Einwohner und durchschnittlichen Quadratmeterpreis für baureifes Land <400 € in Gemeinden, bedeutet 20 % Grundanteil.
2. Kategorie: mindestens 100.000 Einwohner sowie ein durchschnittlicher Quadratmeterpreis von mindestens 400 € für baureifes Land und wenn das Gebäude mehr als zehn Wohn- oder Geschäftseinheiten beinhaltet, bedeutet 30 % Grundanteil.
3. Kategorie: mindestens 100.000 Einwohner sowie ein durchschnittlicher Quadratmeterpreis von mindestens 400 € für baureifes Land und wenn das Gebäude bis zu zehn Wohn- oder Geschäftseinheiten beinhaltet, bedeutet 40 % Grundanteil.

Als eigene Geschäftseinheit gilt jede begonnene Nutzfläche von 400 m². (Thunshirn 2018: 305f)

3.2.4 Steuerlich relevanter Zeitpunkt der Veräußerung

Der steuerrechtlich maßgebliche Zeitpunkt bei Veräußerungen ist der Abschluss eines schuldrechtlichen Vertrags respektive das Verpflichtungsgeschäft. Ausschließlich die Veräußerung von Grundstücken unterliegt der verpflichtenden Abfuhr der Immobilienertragsteuer. Folglich lässt sich ableiten, dass die Inzidenz der Immobilienertragsteuer stets mit einem entgeltlichen Rechtsgeschäft in Form eines Verkaufs oder Tauschs kohärent ist. Die faktische Übertragung des materiellen Objekts erweist sich dabei als nicht entscheidend. Anschaffung und Veräußerung sind dementsprechend parallellaufende Begrifflichkeiten, die mit einer entgeltlichen Übertragung immanent sind. Für jede Übertragung aufseiten des Veräußerers steht

zur gleichen Zeit eine Anschaffung aufseiten des Erwerbers gegenüber. (EStR 2000 Rz 6623 ; Portele & Portele 2021: 68)

Es sei auf nachfolgende Ausnahmen im Zusammenhang mit bedingten Rechtsgeschäften hingewiesen, bei welchen das wirtschaftliche Eigentum bereits im Vorfeld übertragen wird:

- Im Falle einer auflösenden Bedingung wird die Abfuhr der Immobilienertragsteuer verpflichtend, sobald der Vertrag abgeschlossen ist. Eine nachträgliche Rückabwicklung des Verpflichtungsgeschäfts aufgrund des Eintritts der auflösenden Bedingung hebt nicht das ursprüngliche Rechtsgeschäft auf, sondern führt stattdessen zur Entstehung eines neuerlichen Übertragungsprozesses.
- Bei Verträgen mit aufschiebenden Bedingungen, bei denen der Bedingungseintritt als plausibel betrachtet wird, erfolgt die Entrichtung der Immobilienertragsteuer ebenso bereits mit Vertragsabschluss. Falls trotz dieser Annahme die Bedingung nicht eintritt, handelt es sich um ein retrospektives Ereignis im Sinne des § 295a BAO. Im Falle von Veräußerungen mit aufschiebenden Bedingungen, bei denen von Beginn an der Eintritt der Bedingung als unwahrscheinlich eingeschätzt wird, erfolgt die Veräußerung erst nach Eintritt der Bedingung. (Portele & Portele 2021: 68f)

3.2.5 Die Gegenleistung

Für die Beurteilung, ob eine entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung eines Grundstücks erfolgt ist, ist es wichtig, bei der Gegenleistung im Zuge des Übertragungsvorgangs auch die geldwerten Vorteile zu berücksichtigen und den Veräußerungserlös zu erfassen. Der Veräußerungserlös umfasst nicht nur den erhaltenen Kaufpreis, sondern auch die Übernahme von Verpflichtungen - also geldwerte Vorteile für den Veräußerer - seitens des Erwerbers. (EStR 2000 Rz 6625)

Sollten Kosten durch den Erwerber übernommen werden, kann dies als eine Gegenleistung interpretiert werden und in diesem Zusammenhang in den Veräußerungserlös miteinfließen. Kosten, die beispielsweise durch die Immobilienertragsteuer, deren Selbstberechnung, die Lastenfreistellung des Grundstücks, die Erstellung eines Energieausweises oder die Abfuhr von

Gerichtsgebühren anfallen, würden eine Gegenleistung darstellen und somit Teil des Veräußerungserlöses sein. (EStR 2000 Rz 6655a)

Hingegen wird die Übernahme von Kosten wie beispielsweise für die Erstellung des Vertrags oder die Entrichtung der Grunderwerbsteuer durch den Erwerber nicht als Gegenleistung betrachtet. (EStR 2000 Rz 6655a)

Als ausgeschlossene Gegenleistungen gelten Nutzungsrechte (wie etwa Fruchtgenuss, Wohnrecht, etc.), die am übertragenen Grundstück auch nach der Übertragung im Eigentum des Veräußerers verbleiben. In der Folge führen verbliebene Nutzungsrechte zu einer Minderung des Veräußerungserlöses beziehungsweise des gemeinen Wertes des veräußerten Grundstücks und können somit keine Gegenleistung für die Übertragung des Grundstücks darstellen. Dabei ist es unerheblich, wem das verbliebene Nutzungsrecht zugutekommt, ob dem Übertragenden oder einer dritten Partei. (EStR 2000 Rz 774 ; EStR 2000 Rz 6624)

In Ausnahmefällen kann die Übernahme eines Nutzungsrechts sehr wohl eine Gegenleistung darstellen. Dies ist der Fall, wenn das eingeräumte Nutzungsrecht rein aus schuldrechtlicher Sicht besteht und übernommen wurde, da es eine reine Verbindlichkeit darstellt. Dies gilt auch für zusätzlich eingeräumte Nutzungsrechte an einem anderen Grundstück im Zusammenhang mit dem zu übertragenden Grundstück. (EStR 2000 Rz 6624)

3.2.6 Der besondere Steuersatz oder „Immobilienvererbssteuer“

Die Besteuerung von Einkünften aus der Übertragung von Grundstücken unterliegt seit dem 1. Jänner 2016 einem speziellen Steuersatz von 30 %. Diese Einkünfte werden bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen berücksichtigt. Auch für betriebliche Einkünfte aus der Veräußerung, Zuschreibung oder Entnahme von Grundstücken ist der besondere Steuersatz anwendbar. (§ 30a Abs 1 EStG 1988 ; § 30a Abs 3 EStG 1988) Auf Körperschaften, vor allem Kapitalgesellschaften, ist gemäß § 7 Abs 3 KStG der besondere Steuersatz nicht anzuwenden, da deren gesamten Einkünfte der KSt unterliegen. (Fuhrmann & Kunisch 2022: 42)

Für die betrieblichen Einkünfte gibt es, gemäß § 30a Abs 3 EStG 1988, jedoch Ausnahmen von der Anwendung des besonderen Steuersatzes:

- Sofern das gegenständliche Grundstück dem Umlaufvermögen zuzuordnen ist, siehe § 30a Abs 3 Z 1 EStG 1988. Dies ist beispielsweise bei einem gewerblichen Grundstückshändler der Fall, bei dem im objektiven Gesamtbild der Verhältnisse die primäre Absicht der Vermögensumschichtung oder Vermögensverwertung und nicht die Nutzung des Grundstücks im Vordergrund steht. Daher wird unabhängig von der Dauer der betrieblichen Zugehörigkeit das Grundstück nicht dem Anlagevermögen, sondern dem Umlaufvermögen zugeordnet. Selbst wenn das Grundstück bis zur Veräußerung wie ein langfristiges Anlagevermögen behandelt wird – beispielsweise durch Vermietung –, aber anhand seiner betriebsüblichen Nutzungsdauer nicht dazu bestimmt ist, dem Betrieb langfristig zu dienen, ist es dem Umlaufvermögen zuzuordnen. (EStR 2000 Rz 616)
- Ein weiterer Ausnahmetatbestand liegt gemäß § 30a Abs 3 Z 2 EStG 1988 vor, wenn während des laufenden Betriebs primär mit gewerblicher Überlassung und Veräußerung von Grundstücken gewirtschaftet wird. Die spezifische Ausnahmeregelung vom besonderen Steuersatz ist auf Immobilienentwicklungsgesellschaften ausgerichtet, die nicht ausschließlich vermögensverwaltend tätig sind. In solchen Fällen, in denen die Immobilien dem Anlagevermögen zugeordnet sind, soll verhindert werden, dass die bestehende Ausnahme vom besonderen Steuersatz für Umlaufvermögen Anwendung findet. Ziel ist es, eine gerechte Behandlung im Vergleich zu anderen Steuerpflichtigen zu gewährleisten, deren Hauptgeschäftsfeld nicht im Immobilienbereich liegt. Verpflichtend für diese Ausnahme ist jedoch die Gewerblichkeit, die sowohl die Überlassung als auch die Veräußerung von Grundstücken betrifft. Eine gewerbliche Überlassung, ohne gleichzeitige gewerbliche Veräußerung von Grundstücken, führt nicht automatisch zum Entfall des besonderen Steuersatzes. Auf der anderen Seite reicht es aus, wenn primär der laufende Betrieb des Unternehmens in der gewerblichen Überlassung und Veräußerung von Grundstücken liegt. Von dieser Annahme wird ausgegangen, wenn der Anteil der gewerblichen Überlassung und Veräußerung von Grundstücken am Betriebsgeschehen mindestens 20 % ausmacht, insbesondere gemessen am erzielten Umsatz. Der besondere Steuersatz bleibt bei vorbetrieblicher Wertsteigerungen erhalten. (EStR 2000 Rz 6686)
- Teilwertabschreibungen, die vor dem 1. April 2012 vorgenommen wurden und den Buchwert gemindert haben, wie in § 30a Abs 3 Z 3 EStG 1988 erläutert.

- Stille Reserven, die vor dem 1. April 2012 aufgedeckt und übertragen wurden, wie in § 30a Abs 3 Z 4 EStG 1988 erläutert.

So wie bei den privaten Grundstücksveräußerungen wird auch bei den betrieblichen Veräußerungen von Grundstücken die Immobilienertragsteuer in der Regel direkt vom Notar berechnet. Es gibt jedoch Ausnahmen, wie zum Beispiel, wenn der besondere Steuersatz von 30 % nicht auf die gesamte Berechnungsgrundlage angewendet wird, bei Verkäufen von Grundstücken durch Unternehmen, die der Körperschaftsteuerpflicht unterliegen, bei Privatstiftungen oder wenn keine Steuerpflicht besteht. (Fuhrmann & Kunisch 2022: 41)

Im Gegensatz zu privaten Grundstücksveräußerungen hat die Immobilienertragsteuer im betrieblichen Vermögen keine Abgeltungswirkung. Das bedeutet, dass der Verkaufsvorgang in der Steuererklärung angegeben werden muss. Die bereits bezahlte Immobilienertragsteuer wird von der Steuerschuld abgezogen oder ein Überschuss wird gutgeschrieben. Wenn der besondere Steuersatz nicht gezahlt wird, muss der Steuerpflichtige eine besondere Vorauszahlung in Höhe von 30 % leisten. Es sind jedoch keine besonderen Vorauszahlungen erforderlich, wenn der Veräußerungserlös erst nach mehr als einem Jahr eingeht oder wenn die erzielten stillen Reserven in eine geeignete Ersatzinvestition übertragen werden (Bildung einer Übertragungsrücklage). Da im Fall von Körperschaften der besondere Steuersatz hinfällig ist, da die Körperschaftsteuer diesen ersetzt, ist in diesem Fall der Notar nicht verpflichtet, die ImmoESt selbst zu berechnen und es sind keine besonderen Vorauszahlungen zu leisten. Der Verkaufsvorgang wird erst im Rahmen der Körperschaftsteuerveranlagung des entsprechenden Jahres erklärt. (Fuhrmann & Kunisch 2022: 41f)

3.2.7 Befreiungstatbestände im betrieblichen Bereich

Die Befreiungstatbestände nach § 30 Abs 2 Z 3f EStG 1988, die sich auf behördliche Eingriffe sowie Zusammenlegungen, Flurbereinigungen und Baulandumlegungen beziehen, gelten laut § 4 Abs 3a Z 1 EStG 1988 auch für die Berechnung betrieblicher Gewinne. Zusätzlich gelten die Befreiungsregelungen für Abgeltungen von Wertminderungen auf Grund von Maßnahmen im öffentlichen Interesse gemäß § 3 Abs 1 Z 33 EStG 1988. Dazu gehören Veräußerungserlöse aus dem Verkauf von Grundstücken aufgrund behördlicher Eingriffe oder zur Abwehr eines unmittelbar drohenden Eingriffs sowie Erlöse aus Tauschvorgängen von Grundstücken im

Zusammenhang mit Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahren gemäß dem Flurverfassungs-Grundgesetz 1951. Zuletzt gelten die Befreiungstatbestände nach § 30 Abs 2 Z 3f EStG 1988 auch im Rahmen von behördlichen Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland, besonders nach den relevanten Vorschriften für die Verbesserung von Bauland. Das im Rahmen solcher Verfahren erworbene Grundstück ersetzt das übergebene Grundstück in Bezug auf alle zur Einkunftsermittlung relevanten Umstände. (Thunshirn 2018: 292)

3.2.8 Übertragung von Grundstücken durch Einlage und Entnahme

Für Grund und Boden gilt, dass dieser im Falle einer Entnahme zum Buchwert im Zeitpunkt der Entnahme bewertet wird, sofern keine Ausnahme vom besonderen Steuersatz vorliegt. Diese Regelung gilt auch, wenn die Regelbesteuerungsoption ausgeübt wird. (§ 6 Z 4 EStG 1988 ; § 30a Abs 2 EStG 1988)

Grundstücke sind mit deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei der Einlage anzusetzen. Außerdem führen Herstellungsaufwendungen zu einer Erhöhung der Anschaffungskosten, sofern diese bei der Ermittlung der Einkünfte keine Berücksichtigung fanden. Absetzung für Abnutzungen (AfA), sofern diese bei der Einkünfteermittlung inklusive steuerfreie Beträge abgezogen wurden, sind von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzuziehen. Wenn der Teilwert zum Zeitpunkt der Zuführung geringer ist, wird dieser Wert berücksichtigt, was letztendlich zur Verwendung des niedrigeren Wertes führt. (§ 6 Z 5b EStG 1988)

Gemäß § 6 Z 5c EStG 1988 erfolgt die Entnahme von Gebäuden zum Teilwert. Waren Gebäude und grundstücksgleiche Rechte zum 31. März 2012 nicht steuerverfangen, ist bei diesen deren Teilwert zum Zeitpunkt der Zuführung zu verwenden.

3.2.9 Regelung der Alt- und Neugrundstücke

Die entscheidenden Faktoren für die Ermittlung der Einkünfte und den Umfang der Steuerpflicht drehen sich um die Unterscheidung zwischen Altgrundstücken und Neugrundstücken. (EStR 2000 Rz 6654)

Altgrundstücke sind solche, die bis zum 31. März 2012 nicht mehr steuerverfangen waren. Hingegen gelten Grundstücke als Neugrundstücke, wenn sie am 31. März 2012 noch steuerverfangen waren – das bedeutet, dass die zehnjährige (manchmal auch 15-jährige) Spekulationsfrist bei Einführung der Immobilienertragsteuer am 1. April 2012 noch nicht abgelaufen war. Der relevante Stichtag ist dabei stets der 31. März 2012. Grundstücke, die zu diesem Zeitpunkt steuerverfangen waren oder danach erworben wurden, gelten als Neugrundstücke, während jene, die zu diesem Stichtag nicht steuerverfangen waren, als Altgrundstücke betrachtet werden. (EStR 2000 Rz 6654)

Bis zum 31. März 2012 fand die Einheitstheorie bei bebauten Grundstücken noch Anwendung. Seit dem 1. April 2012 gilt diese nicht mehr, wodurch die Klassifizierung von Alt- und Neugrundstücken für jedes Wirtschaftsgut individuell erfolgen muss. Wenn also auf vor dem 31. März 2002 erworbenem Grund und Boden nach dem 31. März 2012 mit dem Bau eines Gebäudes begonnen wird (wobei der tatsächliche Baubeginn ausschlaggebend ist) oder ein grundstücksgleiches Recht eingeräumt wird, stellt das Gebäude oder das grundstücksgleiche Recht ein Neugrundstück dar, während der Grund und Boden als Altgrundstück betrachtet wird. Bezüglich Grund und Boden, Gebäude und grundstücksgleichem Recht handelt es sich um eigenständige Wirtschaftsgüter. (EStR 2000 Rz 6654)

Die Unterscheidung zwischen Alt- und Neugrundstücken hat erheblichen Einfluss auf die Grundlage, nach der die Immobilienertragsteuer letztendlich berechnet wird (siehe Abbildung 2). Weitere Details zur Immobilienertragsteuer finden Sie im Kapitel 3.2.6.

Die Immobilienertragsteuer bei der Veräußerung von Grund und Boden

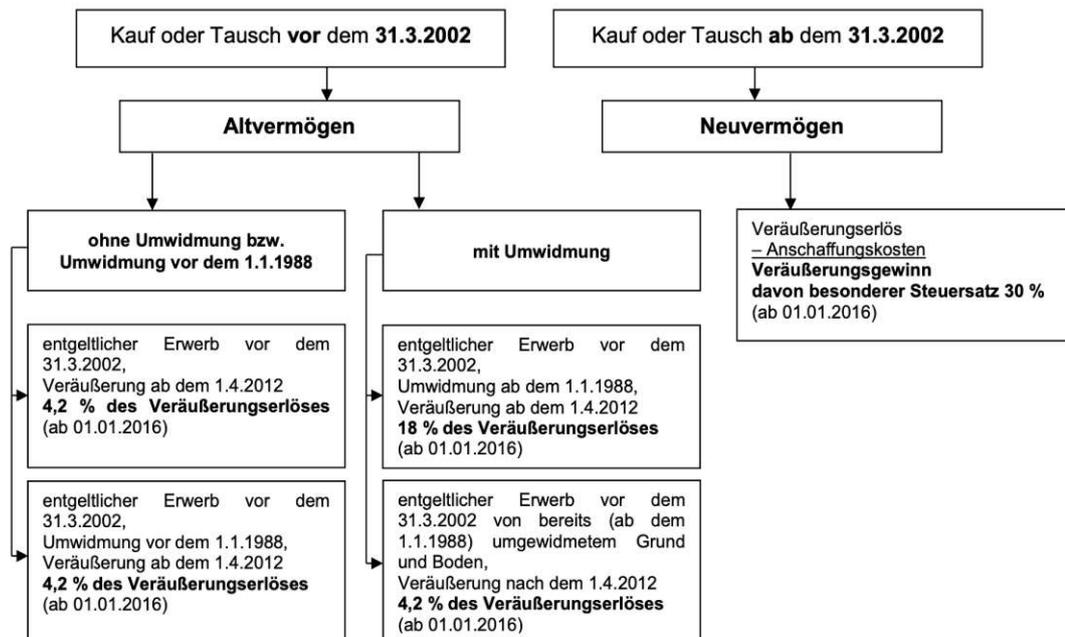


Abbildung 2: Überblick Regelung Alt- und Neugrundstücke i.V.m. der Immobilienertragsteuer (Böck et al. 2016: 24)

3.2.10 Erlöse und Kosten bei Veräußerung und Ankauf

Die Differenz zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten dient zur Ermittlung der Einkünfte. In dieser Hinsicht beinhaltet der Veräußerungserlös sowohl den erhaltenen Barkaufpreis als auch den Erwerb von Verpflichtungen seitens des Käufers, einschließlich der Übernahme der Immobilienertragsteuer. Falls notwendig wird der Veräußerungserlös zwischen dem Grund und Boden sowie dem Gebäude getrennt behandelt. Eine solche Trennung wird insbesondere relevant, wenn beispielsweise das Gebäude von dem Befreiungstatbestand gemäß §30 Abs 2 Z 2 EStG 1988 profitieren kann oder wenn der Bau des Gebäudes zu einem späteren Zeitpunkt als der Erwerb des Grundstücks stattgefunden hat, was zur Anwendung unterschiedlicher Besteuerungsregelungen für Alt- und Neugrundstücke führen kann. (Portele & Portele 2021: 76)

Die Erfassung der Einkünfte erfolgt gemäß dem Zuflussprinzip. Der zugeflossene Barkaufpreis gilt als erfasst, sobald der Veräußerer darüber verfügen kann oder dies bereits getan hat. Sofern die Auszahlung an den Verkäufer oder an dessen Gläubiger möglich ist, erfolgt der Zufluss der Einnahmen. Ist die zeitliche Diskrepanz zwischen der Auszahlungsmöglichkeit und der tatsächlichen Auszahlung von keinem relevanten Ausmaß, kann auf die tatsächliche Auszahlung abgestellt werden. Wenn es zu einer Schuldübernahme kommt, erfolgt der Zufluss zum Zeitpunkt der rechtlichen Wirksamkeit dieser Übernahme. Abzugsposten wie Anschaffungs- und Herstellungskosten, Instandsetzungsaufwendungen und abziehbare sonstige Kosten sind entsprechend dem Zuflussprinzip steuerlich zu berücksichtigen. Sobald die zugeflossenen Einnahmen die Abzugsposten übersteigen, entstehen steuerpflichtige Einkünfte. Ein Verlust tritt ein, wenn der Veräußerungserlös vollständig vereinnahmt wurde, die Abzugsposten jedoch nicht überschritten werden. (EStR 2000 Rz 6656)

Den Raten- oder Rentenzahlungen liegt das Prinzip des sukzessiven Zuflusses des (abgezinsten) Veräußerungserlöses zugrunde. Erst wenn die ursprünglichen Anschaffungskosten überschritten werden, entstehen steuerpflichtige Einkünfte. Ein Verlust aus der Grundstücksveräußerung tritt erst dann in Erscheinung, wenn die letzte Ratenzahlung oder Rentenzahlung erfolgt ist. (EStR 2000 Rz 6657)

3.2.11 Einkünfteermittlung bei Veräußerung von Altgrundstücken

Wie bereits im Kapitel 3.2.9 beschrieben, sind Altgrundstücke insofern definiert, als solche bis zum 31. März 2012 nicht mehr der Steuerverfängenheit unterlagen. In anderen Worten bedeutet dies, dass die Spekulationsfrist zu diesem Zeitpunkt bereits abgelaufen war. Die Einkünfteermittlung für Altgrundstücke erfolgt üblicherweise pauschal und ist nur auf solche anwendbar. Dies liegt daran, dass in vielen Fällen der Erwerbszeitpunkt so weit zurückliegt, dass die genauen ursprünglichen Anschaffungskosten nicht bekannt sind. Dies ist auf die damals weniger fortgeschrittenen digitalen Aufzeichnungsmethoden zurückzuführen. Mittels der pauschalen Einkünfteermittlung werden die (fiktiven) Anschaffungskosten anhand eines vordefinierten prozentualen Anteils des Veräußerungserlöses ermittelt. Weitere Abzüge von Aufwendungen sind in diesem Fall nicht erlaubt. Nach §30 Abs 4 Z 2 EStG 1988 sind die pauschalen Anschaffungskosten mit 86 % des Veräußerungserlöses anzusetzen, was zu Einkünften in Höhe von 14 % des Veräußerungserlöses führt. Unter Berücksichtigung eines Steuersatzes von 30 % ergibt sich folglich eine effektive Steuerbelastung von 4,2 % des Veräußerungserlöses. (EStR 2000 Rz 6668 ; Portele & Portele 2021: 78f)

Wie in §30 Abs 4 Z 1 EStG 1988 beschrieben, werden im Falle einer Umwidmung von Grundstücken nach dem 31. Dezember 1987 der Differenzbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den pauschalen Anschaffungskosten, die sich auf 40 % des Veräußerungserlöses belaufen, als steuerpflichtige Einkünfte angesetzt. Unter Berücksichtigung eines Steuersatzes von 30 % resultiert daraus eine effektive Steuerbelastung in Höhe von 18 % des Veräußerungserlöses. Eine Umwidmung gemäß der rechtlichen Definition bezeichnet eine Änderung der Widmung, die nach dem letzten kostenpflichtigen Kauf des Grundstückes stattgefunden hat und eine erstmalige Bebauung (Baulandwidmung) ermöglicht. Des Weiteren besagt §30 Abs 4 Z 1 EStG 1988, dass eine Abgeltungswirkung der bereits gezahlten Immobilienertragsteuer selbst dann nicht in Kraft tritt, wenn eine Umwidmung innerhalb von fünf Jahren nach der Grundstücksveräußerung erfolgt. Hierbei wird die Umwidmung gemäß den Bestimmungen des §295a BAO als rückwirkendes Ereignis betrachtet und im Veranlagungsjahr erfasst, wo auch die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung eingelangt sind. Dabei ist der niedrigere Pauschalsatz von 40 % auf sämtliche Einkünfte aus der Grundstücksübertragung anwendbar. (EStR 2000 Rz 6668 ; EStR 2000 Rz 6669 ; EStR 2000 Rz 6724a)

Außerdem ist in §30 Abs 4 i.V.m. §28 Abs 3 EStG 1988 zu beachten, dass sich die pauschale Einkünfteermittlung um 50 % der begünstigten Herstellungskosten, die in Teilbeträgen abgesetzt wurden, erhöht. Diese Erhöhung trifft zu, sofern diese Kosten innerhalb eines Zeitraums von 15 Jahren vor der Grundstücksveräußerung entweder vom Steuerpflichtigen selbst oder von seinen Vorbesitzern im Falle einer unentgeltlichen Übertragung geltend gemacht wurden.

Die folgende Abbildung 3 stellt die pauschale Einkünfteermittlung bildlich dar:

| | |
|---|--|
| | Veräußerungserlös |
| - | pauschale Anschaffungskosten |
| + | Hälfte der Abschreibungen nach § 28 Abs 3 EStG 1988 in den letzten 15 Jahren vor der Veräußerung |
| = | Einkünfte nach § 30 Abs 4 EStG 1988 |

Abbildung 3: Überblick pauschale Einkünfteermittlung gemäß § 30 Abs 4 EStG 1988 (EStR 2000 Rz 6668)

Laut § 30 Abs 5 EStG 1988 kann bei Altgrundstücken auf Antrag ebenso eine Regeleinkünfteermittlung analog zu Neugrundstücken angewandt werden. Siehe Kapitel 3.2.12 und 3.2.13.

3.2.12 Einkünfteermittlung bei Veräußerung von Neugrundstücken

§ 30 Abs 3 EStG 1988 besagt, dass die Anwendung der Regeleinkünfteermittlung im Falle von Neugrundstücken zwingend geboten ist und für Altgrundstücken als optionale Wahl zur Verfügung steht. In diesem Zusammenhang werden die Einkünfte als Verkaufserlöse, die um die Anschaffungskosten bereinigt sind, definiert. Bei den Anschaffungskosten von Grundstücken sind etwaige Aufwendungen für Herstellung und Instandsetzung werterhöhend zu berücksichtigen. Für den Fall, dass das gegenständliche Grundstück als Einkunftsquelle diente, erfolgt eine Reduktion der Anschaffungskosten um die beanspruchten Abschreibungsbeträge, die ausgewiesenen Aufwendungen für Herstellung und Instandsetzung sowie die steuerfreien Beträge gemäß § 28 Abs 6 EStG 1988. Diese Einkünfte werden sodann durch die Vorsteuerberichtigung nach § 6 Z 12 EStG 1988 (Ausnahme bei der Verrechnung von Vorsteuerberichtigungen nach § 12 Abs 10 und 11 UStG) sowie die mit der Mitteilung oder Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer einhergehenden Kosten gemäß § 30c EStG 1988, wie beispielsweise Notariats- oder Rechtsanwaltskosten, gemindert. Kosten, die im Kontext der Veräußerung von Grund und Boden anfallen, dürfen gemäß § 20 Abs 2 EStG 1988 nicht abgezogen werden, sofern der besondere Steuersatz gemäß § 30a Abs 1 EStG 1988 auf die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung angewandt wird. Zieht man zusätzlich noch § 30a Abs 2 EStG 1988 in Betracht, können andere Ausgaben, die in Verbindung mit der Veräußerung stehen, lediglich dann abgezogen werden, sofern die Option zur Regelbesteuerung von Einkünften aus Grundstücksveräußerungen ausgeübt wurde. Gemäß EStR 2000 Rz 1552 müssen Prozesskosten, die im Kontext des Erwerbs entstanden sind, als Anschaffungsnebenkosten gesehen werden und unterliegen der Aktivierungspflicht.

Die Anschaffungskosten umfassen den Kaufpreis samt sämtlichen Nebenkosten, wie beispielsweise Vertragserrichtungskosten, Beratungshonorare für Due-Diligence, Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühren. Weitere abzugsfähige Werbungskosten sind infolge der Anwendung des besonderen Steuersatzes von 30 % auf die Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen nicht vorgesehen. Dies betrifft etwaige Aufwendungen, wie Geldbeschaffungskosten, Kosten der Besicherung von benötigten Fremdmitteln wie Pfandbestellungen, Fremdwährungsverluste und Zinsen. (EStR 2000 Rz 6660)

3.2.13 Regelbesteuerungsoption i.V.m. Unternehmen

Unter der Regelbesteuerungsoption nach §30a Abs 1f EStG 1988 wird verstanden, dass der Steuerpflichtige beantragen kann, die unter der Anwendung des besonderen Steuersatzes liegenden Einkünfte gemäß dem allgemeinen Steuertarif zu versteuern. Durch die Regelbesteuerungsoption werden sämtliche Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen, die andernfalls dem besonderen Steuersatz unterlägen, in den Gesamtbetrag der Einkünfte und Einkommen integriert und nicht dem 30%igen Steuersatz unterworfen. Dadurch ergibt sich eine Veranlagung nach dem progressiven Steuersatz, siehe §33 Abs 1 EStG 1988.

Die Regelbesteuerungsoption erstreckt sich auf sämtliche Grundstücksveräußerungen desselben Veranlagungszeitraums, unabhängig von der Art der Grundstücke. Die Ausübung betrifft alle Einkünfte, die dem besonderen Steuersatz unterliegen. Dies ermöglicht die Verrechnung von Verlusten aus anderen Einkunftsquellen mit positiven Einkünften aus Grundstücksveräußerungen und erlaubt die Aufrechnung offener Verluste gegen regelbesteuerte Einkünfte aus solchen Veräußerungen. Werbungskosten und Betriebsausgaben können vollständig abgezogen werden, wenn die Regelbesteuerungsoption gewählt wird und der besondere Steuersatz nicht gilt. Das Abzugsverbot greift nur bei Anwendung des besonderen Steuersatzes, während für Körperschaften die Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen weiterhin mit 25 % KöSt steuerpflichtig bleiben. (Portele & Portele 2021: 82f)

Die folgende Abbildung 4 stellt die Regeleinkünfteermittlung bildlich dar:

Veräußerungserlös

| | |
|---|---|
| - | Anschaffungskosten die unter Umständen zu adaptieren sind |
| - | Kosten der Meldung und Abfuhr |
| - | Minderbeträge aus Vorsteuerberichtigungen gemäß § 6 Z 12 EStG 1988 |
| - | Inflationsabschlag ab 11. Jahr (nur für Veräußerungen vor dem 1.1.2016) |
| = | <u>Einkünfte nach § 30 Abs 3 EStG 1988</u> |

Abbildung 4: Überblick Regeleinkünfteermittlung gemäß § 30 Abs 3 EStG 1988 (In Anlehnung an EStR 2000 Rz 6659)

3.2.14 Vergleich steuerlicher Buchwert und Bilanzwert

Wichtig ist darauf hinzuweisen, dass für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns immer der steuerliche Buchwert als Grundlage dient. Besonders im Zusammenhang mit Umgründungen kann es zu einer Diskrepanz zwischen dem steuerlichen Buchwert und dem Bilanzansatz gemäß dem UGB kommen. Dies trifft auch dann zu, wenn die unternehmensrechtliche Abschreibung von der steuerlichen Abschreibung abweicht. Solche Abweichungen können entweder aufgrund unterschiedlicher laufender Abschreibungen auftreten (insbesondere seit 2016) oder in der Praxis auch nach außerbilanziellen Anpassungen aufgrund einer Betriebsprüfung vorkommen. (Thunshirn 2018: 291)

3.2.15 Verlustausgleich aus betrieblichen Grundstücksveräußerungen

Verluste, die durch den Verkauf oder die Abschreibung auf den geringeren Teilwert und Absetzungen für außerordentliche technische und wirtschaftliche Abnutzung (bei realisierten Verlusten vor dem 1. Juni 2016, sind Absetzungen für außerordentliche technische und wirtschaftliche Abnutzung nicht miteinzubeziehen) von Grundstücken entstehen, müssen in erster Linie mit Gewinnen aus Grundstücksveräußerungen oder mit Wertzuschreibungen von Grundstücken desselben betrieblichen Vermögens gegengerechnet werden. In diesem Zusammenhang gelten diese Bestimmungen gleichwertig für Veräußerungen wie für Entnahmen von Grundstücken, somit ist dieselbe steuerliche Handhabe gegeben, wie sie gemäß § 6 Z 2 lit. c EStG 1988 für betriebliches Kapitalvermögen erfolgt. (EStR 2000 Rz 784)

Besteht ein Verlustüberschuss, ist dieser auf 60 % zu verringern (bei realisierten Verlusten vor dem 1. Juni 2016, ist der Verlustüberschuss zu halbieren). Analog zu einem gewöhnlichen betrieblichen Verlust erfolgt zunächst ein interner Ausgleich (horizontaler Verlustausgleich), gefolgt von einem Ausgleich nach den allgemeinen Ertragsteuergesetzen. Sollte selbst nach einem vertikalen Verlustausgleich ein Überhang verbleiben, wird dieser als Verlustvortrag gemäß § 18 Abs 6f EStG 1988 in den nachfolgenden Geschäftsjahren steuermindernd berücksichtigt. (EStR 2000 Rz 152 ; EStR 2000 Rz 153 ; EStR 2000 Rz 784)

Die bevorzugte Verrechnung mit anderen Gewinnen aus Grundstücksveräußerungen innerhalb desselben Unternehmens und die Herabsetzung auf 60 % des Verlustüberschusses (bei realisierten Verlusten vor dem 1. Juni 2016, auf 50 % des Verlustüberschusses) vor einer Verrechnung mit anderen Gewinnen bezieht sich ausschließlich auf Grundstücke, deren Wertsteigerungen nach § 30a Abs 1 EStG 1988 versteuert werden. Diese Verrechnung ist ebenso relevant, falls die Möglichkeit der Regeleinkünfteermittlung gemäß § 30a Absatz 2 EStG 1988 in Anspruch genommen wird. (EStR 2000 Rz 784)

Getrennt vom allgemeinen betrieblichen Gewinn erfolgt die Ermittlung und Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung, Entnahme oder Zuschreibung von Grundstücken im Anlagevermögen mittels des besonderen Steuersatzes. Aus dieser Tatsache ergibt sich, dass Gewinne aus Grundstücksveräußerungen, die dem besonderen Steuersatz unterliegen, nicht mit Verlusten aus dem laufenden Betrieb verrechnet werden können. Insofern hat dies zur Konsequenz, dass der laufende betriebliche Verlust nicht verringert werden kann. Wenn dieser nicht durch den

horizontalen und vertikalen Verlustausgleich ausgeglichen werden kann, muss er durch einen Verlustabzug in den kommenden Jahren berücksichtigt werden. Die Ausübung der Regelbesteuerungsoption gemäß § 30a Abs 2 EStG 1988 ist erforderlich, um den aktuellen betrieblichen Verlust mit Gewinnen aus der Veräußerung von Grundstücken im Anlagevermögen zu verrechnen. (EStR 2000 Rz 785)

3.3 Tausch

Laut § 30 Abs 1 letzter Satz i.V.m. § 6 Z 14 lit. a EStG 1988 sind Tauschvorgänge grundsätzlich stets als Veräußerungs- und Anschaffungsvorgänge anzusehen. Wenn ein Tausch sowohl als Veräußerungs- als auch als Anschaffungsvorgang gilt, werden die gemeinen Werte der gegenständlichen Grundstücke jeweils als Veräußerungserlös bzw. Anschaffungskosten angesetzt. Erst wenn der Steuerpflichtige das wirtschaftliche Eigentum am erhaltenen Grundstück erwirbt, unterliegt der Veräußerungserlös der Steuerpflicht. Beim Grundstückstausch wird, sofern keine Steuerbefreiung gemäß § 30 Abs 2 Z 4 EStG 1988 greift (z.B. Baulandumlegung, etc.), bei beiden Tauschpartnern ein steuerpflichtiger Tatbestand ausgelöst. Auf- oder Abwertungen durch Ausgleichszahlungen sind nur für die Berechnung des Anschaffungspreises relevant. Für die Ermittlung des Veräußerungserlöses nach § 30 EStG 1988 sind diese jedoch irrelevant. Folglich setzen sich die Anschaffungskosten des erhaltenen Grundstücks aus dem Wert des abgegebenen Grundstücks und gegebenenfalls einer Aufzahlung zusammen. Die andere Partei des Tausches ermittelt die Anschaffungskosten des erhaltenen Grundstücks insofern, als der Wert des ehemals im Eigentum befindlichen Grundstücks um die erhaltene Aufzahlung reduziert wird. Im Verlauf des Kapitels wird versucht, dies anhand eines Beispiels zu erläutern. (EStR 2000 Rz 6626)

Weiters wird darauf hingewiesen, dass auch beim Tausch von Miteigentumsanteilen an bewertungsrechtlich nicht wirtschaftlich verbundenen Grundstücken zum Zweck der Alleineigentumsbegründung, ein steuerpflichtiger Tatbestand im Sinne des § 30 Abs 1 letzter Satz i.V.m. § 6 Z 14 lit. a EStG 1988 vorliegt. Die soeben erläuterten Rahmenbedingungen finden ebenso Anwendung auf die Vereinigung von Teilflächen in einer Miteigentümergeinschaft und die anschließende Realteilung, sofern im gegenständlichen Sachverhalt keine Steuerbefreiung gemäß § 30 Abs 2 Z 4 EStG 1988 greift. Die chronologische Abfolge zwischen der Begründung des Miteigentums und dessen Aufteilung oder dem Abschluss mehrerer Tauschverträge unter den

Eigentümern angrenzender Grundstücke sollte keine disparaten steuerlichen Bewertungen nach sich ziehen. Eine Ausnahme bildet lediglich jener Flächenanteil, der gemäß der Vereinbarung wieder an die vorherigen (Mit-)Eigentümer zurückgegeben wird, bei diesem ist von keinem steuerpflichtigen Anschaffungsvorgang auszugehen. (EStR 2000 Rz 6626 ; VwGH 28.11.2002: 2000/13/0155)

Zur praxisnahen Veranschaulichung folgendes Beispiel: (EStR 2000 Rz 6626)

Grundstück X (Altgrundstück; Anschaffungskosten 100.000; gemeiner Wert 140.000) ist Eigentum von A, während Grundstück Y (Neugrundstück; Anschaffungskosten: 160.000; gemeiner Wert 240.000) im Besitz von B ist. Ein Tausch erfolgt, wodurch X zu B und Y zu A wechselt. Zudem zahlt A eine Ausgleichszahlung von 100.000 an B.

Die Einkünfte ergeben sich wie folgt:

1. A gibt X (Wert 140.000) an B und erhält Y (Wert 240.000); zudem zahlt A 100.000 Ausgleich. A realisiert Einkünfte nach § 30 Abs 4 EStG 1988 von 19.600 ($140.000 \cdot 14\%$, da „Altgrundstück“; ImmoEST i.H.v. 30 % von 19.600 ergibt 5.880; Steuerbelastung effektiv 4,2 % vom Veräußerungserlös).
2. B gibt Y (Wert 240.000) an A und erhält X (Wert 140.000); B erhält auch 100.000 Ausgleich. B realisiert dadurch Einkünfte nach § 30 Abs 3 EStG 1988 von 80.000 ($240.000 - 160.000$ da „Neugrundstück“; ImmoEST i.H.v. 30 % von 80.000 ergibt 24.000; Steuerbelastung effektiv 30 % vom Veräußerungserlös).

Die Ausgleichszahlung beeinflusst in gegenständlichem Beispiel nur die Anschaffungskosten der erhaltenen "Grundstückshälften":

1. A: 240.000 (140.000 + 100.000 zusätzliches Entgelt für Y bezahlt).
2. B: 140.000 (240.000 - 100.000 zusätzliches Entgelt für X erhalten).

3.4 Unentgeltliche Übertragung von Grundstücken

Im Falle von unentgeltlichen Übertragungen von Gebäuden werden die laufenden Abschreibungen für Instandhaltung und Instandsetzung ab dem folgenden Jahr auf den rechtlich Nachfolgenden übertragen. Die Zuweisung des Abschreibungsbetrags für das Jahr der Übertragung erfolgt in der Regel beim vorherigen Rechtsträger. Nichtsdestotrotz ist eine pro rata Aufteilung des Betrags zwischen dem vormaligen Rechtsträger und dem neuen Rechtsnachfolger nach Monaten ohne weiteres machbar. Sobald die verteilten Abschreibungen auf den neuen Rechtsnachfolger übergegangen sind, steht diesem die Fortsetzung der Abschreibungen in Form von Fünfzehntel-Raten offen. (Portele & Portele 2021: 60)

Unentgeltliche Transaktionen werden nicht als Veräußerungen betrachtet und unterliegen daher nicht der Immobilienertragsteuer. Auch im Falle einer Realteilung handelt es sich in der Regel nicht um eine entgeltliche Transaktion. Bei Grundstücken, die ohne Entgelt erworben werden, ist für die Bestimmung, ob es sich um Alt- oder Neugrundstücke handelt, der letzte Zeitpunkt eines entgeltlichen Erwerbs maßgebend. Im Fall einer vereinbarten Gegenleistung für den Wert der Übertragung des Grundstücks wird Entgeltlichkeit nur dann angenommen, wenn der Wert der Gegenleistung oder einer zukünftigen Verbindlichkeit des Empfängers mindestens 50 % des gemeinen Werts des Grundstücks ausmachen. Daher ist bei solchen Gegenleistungen zu beachten, dass diese eine entgeltliche Übertragung auslösen könnten, was zur Zahlungsverpflichtung der Immobilienertragsteuer führen würde. Wird ein Grundstück unentgeltlich übertragen, sind die Anschaffungskosten des letzten kostenpflichtigen Erwerbers maßgebend. Dies gilt in analoger Weise für Herstellungskosten und Instandsetzungsaufwendungen. Bei unentgeltlichen sowie entgeltlichen Erwerbsvorgänge entstehen Kosten ex lege, wie beispielsweise Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühren. Diese sind weder abziehbar noch erhöhen sie die Anschaffungskosten. Später auftretende Anschaffungs- und Herstellungskosten sind von dieser Abzugsbeschränkung nicht betroffen. (§ 20 Abs 1 Z 4 EStG 1988 ; § 20 Abs 1 Z 6 EStG 1988 ; EStR 2000 Rz 6660 ; EStR 2000 Rz 6660a)

3.5 Exkurs: Bewertungsrelevante Termini im Steuerrecht

Fiktive Anschaffungskosten

Fiktive Anschaffungskosten bezeichnen den Betrag, den eine steuerpflichtige Person zu einem bestimmten Zeitpunkt hätte aufbringen müssen, um ein Wirtschaftsgut zu erwerben, etwa beim unentgeltlichen Erwerb. Der Nachweis der fiktiven Anschaffungskosten ist erforderlich in Situationen wie der erstmaligen Verwendung eines Grundstücks für außerbetriebliche Einkünfte zur Ermittlung der AfA gemäß § 16 Abs 1 Z 8 lit. c EStG 1988, bei der unentgeltlichen Übertragung von Wirtschaftsgütern aus betrieblichem Anlass gemäß § 6 Z 9 lit. b EStG 1988 und bei Zuwendungen von Privatstiftungen an Begünstigte oder Letztbegünstigte gemäß § 4 Abs 11 Z 2 lit. a EStG 1988. (Prodingler & Ziller 2020: 2f)

Gemeiner Wert

Der „gemeine Wert“ eines Wirtschaftsguts ergibt sich aus dem Preis, der üblicherweise im redlichen Geschäftsverkehr aufgrund der Beschaffenheit des Guts bei einem Verkauf erzielt werden würde. Hierbei sind sämtliche Faktoren, die den Preis beeinflussen könnten, einzubeziehen. Jedoch sollten außergewöhnliche oder persönliche Umstände dabei außer Acht gelassen werden. Der gemeine Wert findet in diversen Situationen Anwendung im Einkommensteuergesetz sowie Bewertungsgesetz, einschließlich des Tauschs von Wirtschaftsgütern im Betriebsvermögen nach § 6 Z 14 EStG 1988, der Betriebsaufgabe gemäß § 24 Abs 3 EStG 1988, des außerbetrieblichen Tauschs im Sinne des § 30 Abs 1 i.V.m. § 6 Z 14 EStG 1988, im Rahmen des Umgründungssteuergesetzes (§ 3 Abs 1 Z 2, § 7 Abs 1 Z 2, § 9 Abs 1 Z 3, § 12 Abs 2 Z 3, § 16 Abs 4, § 17 Abs 2, § 18 Abs 1, § 24 Abs 1, § 29 Abs 1, § 37 Abs 4, § 38a Abs 2 und § 38e Abs 3 UmgrStG) sowie in weiteren Bestimmungen durch Verweise und bei der Einheitswertermittlung gemäß § 10 BewG. (Prodingler & Ziller 2020: 5)

Teilwert

Der Teilwert bezeichnet den Betrag, den ein Käufer eines gesamten Betriebs innerhalb des Gesamtkaufpreises für ein bestimmtes Einzelwirtschaftsgut ansetzen würde, vorausgesetzt, der Käufer führt den Betrieb fort. Die Anwendung des Teilwerts im betrieblichen Kontext sieht vor, dass der Teilwert in verschiedenen Szenarien zur Bewertung unterschiedlicher Vermögenswerte herangezogen wird. Beispielsweise wird nach § 6 Abs 1 EStG 1988 der Teilwert verwendet, um abnutzbares Anlagevermögen zu bewerten, wenn er nachhaltig unter den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich Abschreibungen liegt. Gleiches gilt für nicht abnutzbares Anlagevermögen, bei dem der Teilwert niedriger ist als die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, besagt § 6 Abs 2 EStG 1988. Auch beim Umlaufvermögen kommt der Teilwert gemäß § 6 Abs 2 EStG 1988 ins Spiel, wenn er unter den Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegt. Darüber hinaus wird der Teilwert bei Entnahmen gemäß § 6 Abs 4 EStG 1988 verwendet, wobei normalerweise Grund und Boden zum Buchwert entnommen werden können. Im Kontext von Einlagen gemäß § 6 Abs 5 EStG 1988 werden Grundstücke mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet, wobei diese um Abschreibungen, die bei Vermietungseinkünften berücksichtigt wurden, reduziert werden müssen. Falls der Teilwert niedriger ist, wird dieser als Bewertungsgrundlage herangezogen. Eine Ausnahme besteht jedoch, wenn das Gebäude am 31. März 2012 nicht mehr als Spekulationsobjekt gilt, was normalerweise bedeutet, dass es vor dem 31. März 2002 erworben wurde. In diesem Fall wird der Teilwert verwendet. Eine besondere Anwendung findet der Teilwert auch im Umgründungssteuergesetz (§ 3 Abs 4, § 5 Abs 7, § 9 Abs 4, § 18 Abs 4 und 5, § 20 Abs 7, § 24, § 25 Abs 1 und 3, § 29 Abs 1, § 30 Abs 1 und 3, § 34 Abs 3, § 36 Abs 5 und § 38d UmgrStG). Die Berücksichtigung des Teilwerts ist somit in verschiedenen steuerlichen Kontexten relevant, um eine genaue Bewertung der Vermögenswerte gemäß den Bestimmungen des EStG und UmgrStG sicherzustellen. (Prodinger & Ziller 2020: 5f)

4 Grunderwerbsteuer und Grundbucheintragungsgebühr

Das vierte Kapitel dieser Masterthese widmet sich der eingehenden Untersuchung zweier wichtiger Gebühren im Zusammenhang mit Immobilientransaktionen in Österreich: der Grunderwerbsteuer und der Grundbucheintragungsgebühr. Diese Themen sind von herausragender Bedeutung für die Bewertung und das Verständnis von Immobilientransaktionen, da sie erhebliche finanzielle Auswirkungen auf die erwerbende Partei haben können. Dieses Kapitel befasst sich zunächst mit der Grunderwerbsteuer, einschließlich der Berechnung der Bemessungsgrundlage dieser, des anwendbaren Steuertarifs und deren Definitionen. Darüber hinaus werden Ausnahmen und Sonderregelungen untersucht, insbesondere im Kontext von Betriebsübertragungen und die Anwendung der GrESt bei Umgründungen.

Die Grundbucheintragungsgebühr wird ebenfalls detailliert analysiert, da sie eine weitere Abgabe bei Immobilientransaktionen darstellt, die auch einen nicht unwesentlichen finanziellen Einfluss haben kann.

Zusätzlich bietet dieses Kapitel einen Exkurs in die Unterschiede und steuerlichen Auswirkungen von Asset- und Share-Deals. Durch die detaillierte Untersuchung dieser Steuern und Abgaben wird dieses Kapitel einen wichtigen Beitrag zum ganzheitlichen Verständnis zur finanziellen Optimierung von Immobilientransaktionen in Österreich leisten.

4.1 Grunderwerbsteuer

Grundsätzlich unterliegen sämtliche Erwerbsvorgänge von inländischen Grundstücken der Grunderwerbsteuer. Die GrESt fällt unter die Kategorie der Verkehrssteuern. Einen Anspruch auf die Übereignung eines Grundstücks begründen insbesondere Erwerbsvorgänge, wie Kaufverträge oder andere Rechtsvorgänge. Der Begriff "Grundstücke" im Sinne des GrEStG 1987 umfasst Immobilien nach zivilrechtlicher Definition samt Zugehör, wie beispielsweise Wohn-, Büro- und Industriegebäude inklusive Grund und Boden. Auch Baurechte (grundstücksgleiche Rechte) und Gebäude auf fremdem Boden (Superädifikate) fallen unter diese Definition. (Kovar et al. 2023: 51)

Gemäß § 1 Abs 1 Z 1-5 GrEStG 1987 unterliegen diverse Rechtsvorgänge der Grunderwerbsteuer, sofern sie auf ein inländisches Grundstück bezogen sind. Dazu gehören unter anderem Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, der Erwerb des Eigentums ohne vorhergehendes anspruchsbegründendes Rechtsgeschäft (z.B. Erbschaft, Ersitzung, Enteignung), Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Abtretung eines Übereignungsanspruchs begründen sowie Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Abtretung der Rechte aus einem Kaufanbot begründen. Ebenso unterliegt der Erwerb der zwei letztgenannten Rechte ohne vorheriges anspruchsbegründendes Rechtsgeschäft der GrESt.

Die GrESt betrifft nicht nur die bereits erwähnten Rechtsvorgänge gemäß § 1 Abs 1 Z 1-5 GrEStG 1987, die den Erwerb von Eigentum an einem Grundstück begründen. Gemäß § 1 Abs 2 erstreckt sich die Grunderwerbsteuer ebenfalls auf Rechtsvorgänge, die es ohne die Notwendigkeit eines Anspruchs auf Eigentumsübertragung einer anderen Partei rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten.

Weiters kann gemäß § 1 Abs 2a GrEStG 1987 festgehalten werden, dass, sofern innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren ab dem 1. Jänner 2016 mindestens 95 % der Anteile (Substanzbeteiligung) an einer Personengesellschaft, die im Besitz von Grundstücken ist, auf neue Gesellschafter übertragen werden, es zur Anteilsvereinigung kommt. Anteile, die von einem Treuhänder gehalten werden, werden dem wirtschaftlichen Eigentümer, also dem Treugeber, zugeordnet. Dieser Prozess stellt einen Anteilsübertragungstatbestand dar. (Gruber 2022: 60)

§ 1 Abs 3 GrEStG 1987 wiederum besagt, dass wenn mindestens 95 % der Anteile einer grundstücksbesitzenden Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft in einer einzigen Hand vereinigt werden und somit von einer einzigen Partei gehalten werden, dieser Vorgang als grunderwerbsteuerpflichtig gilt. Es ist zu beachten, dass treuhändig gehaltene Anteile dem Treugeber zugeordnet werden. Dieser Prozess stellt einen Anteilsvereinigungstatbestand dar. In beiden Fällen sowie bei Vorgängen gemäß dem Umgründungssteuergesetz, sofern die GrESt nicht auf Grundlage des Einheitswerts zu berechnen ist, beträgt 0,5 % des Grundstückswerts gemäß § 7 Abs 1 Z 2c GrEStG 1987. (Gruber 2022: 60)

4.1.1 Art der Berechnung der Bemessungsgrundlage der GrESt

Laut § 4 Abs 1 GrEStG 1987 erfolgt die Berechnung der Grunderwerbsteuer anhand des Wertes der Gegenleistung, der mindestens den Grundstückswert umfassen muss. In Fällen gemäß § 1 Abs 2a und 3 GrEStG 1987 sowie bei Vorgängen nach dem Umgründungssteuergesetz und bestimmten Erwerben nach § 7 Abs 1 Ziffer 1 lit. b & c GrEStG 1987 wird die Steuer immer vom Grundstückswert berechnet. In der Regel dient der Grundstückswert als Mindestbemessungsgrundlage. Dabei ist die gesamte wirtschaftliche Einheit maßgeblich. Wenn beispielsweise die Übertragung von zwei Liegenschaften stattfindet und diese eine wirtschaftliche Einheit bilden, wird die Bewertung anhand der Gesamtsumme der beiden Liegenschaften vorgenommen. (Gruber 2022: 57)

Der Grundstückswert kann entweder als Summe des hochgerechneten dreifachen Bodenwerts gemäß § 53 Abs 2 des BewG 1955 zuzüglich des Wertes des Gebäudes ermittelt werden oder als ein Wert, der aus einem geeigneten Immobilienpreisspiegel abgeleitet ist. Die genauen Details zur Hochrechnung des Bodenwerts, zur Ermittlung des Gebäudewerts sowie zum anzuwendenden Immobilienpreisspiegel werden vom Bundesministerium für Finanzen in Zusammenarbeit mit dem Bundeskanzler durch Verordnung festgelegt. Wenn ein Steuerschuldner nachweisen kann, dass der gemeine Wert des Grundstücks zum Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld niedriger ist als der ermittelte Grundstückswert gemäß Verordnung, gilt dieser geringere gemeine Wert als Grundstückswert. Wenn dieser Nachweis durch ein Schätzgutachten eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Immobiliensachverständigen erbracht wird, wird die Richtigkeit dieses Wertes vermutet. (§ 4 Abs 1 GrEStG 1987)

In der Grundstückswertverordnung (GrWV) von 2016, welche am 1. Jänner 2016 in Kraft trat, wurde die Herleitung des Grundstückswerts in mehreren Methoden detailliert erläutert. Eine Möglichkeit stellt gemäß § 2 GrWV die Wahl des **Pauschalwertmodells** dar. Dabei werden sowohl die Berechnung des Grundwertes als auch die des Gebäudewertes beschrieben. Der Grundwert ergibt sich aus der Multiplikation der Grundfläche mit dem dreifachen Bodenwert pro Quadratmeter, der über das Finanzamt im Wege einer elektronischen Anfrage über *FinanzOnline*, in Erfahrung gebracht wird und in Verbindung mit einem Gemeinde- oder Bezirksfaktor festgelegt wird, um unterschiedliche Wertentwicklungen zu berücksichtigen. Die Ermittlung des Gebäudewertes erfolgt durch die Multiplikation der Nutzfläche mit einem Baukostenfaktor, der je nach Bundesland variiert und unter Berücksichtigung

der Nutzung des Gebäudes anteilig angewendet wird. Der so ermittelte Wert setzt sich aus dem Grundwert und dem Gebäudewert zusammen und wird entsprechend einer Staffelung von 30 %, 65 %, 80 % bzw. 100 % in den Grundstückswert integriert, wobei die Staffelung abhängig ist vom Zeitpunkt der Fertigstellung oder ob eine Sanierung oder Teilsanierung in den letzten Jahren stattgefunden hat. Die so erzielte Bewertung des Grundstückswertes berücksichtigt somit die Lage des Grundstücks, die Bauweise, den Zustand des Gebäudes sowie dessen Nutzung. (Gruber 2022: 57)

Die Pauschalwertmethode wird auch auf die Übertragung von Gebäuden oder Gebäudeteilen ohne Grund und Boden (wie Superädifikate) angewendet, wobei lediglich die Ermittlung des Gebäudewertes erfolgt. Auch auf Baurechte findet die GrVV Anwendung. (Fuhrmann et al. 2021: 78)

Der Grundstückswert ermittelt sich anhand einzelner Komponenten, die in der GrVV im Detail festgelegt sind, folgendermaßen: (Fuhrmann et al. 2021: 78)

(anteilige) Grundfläche × dreifacher Bodenwert pro m² × Hochrechnungsfaktor

+

Nutzfläche oder (anteilige) gekürzte Bruttogeschossfläche × Baukostenfaktor ×
Bauweise-/Nutzungsminderung (100 %/71,25 %/60 %/25 %) × Altersminderung
(100 %/80 %/65 %/30 %)

Eine weitere Alternative stellt gemäß § 3 GrVV die Ableitung des Grundstückswertes anhand eines geeigneten **Immobilienpreisspiegels** dar. Seit 2017 ist der Immobilienpreisspiegel der Bundesanstalt *Statistik Austria* dafür maßgeblich. Dabei ist wichtig, dass das betreffende Grundstück mit den Kategorien eines vergleichbaren Grundstücks im Immobilienpreisspiegel übereinstimmen muss, da andernfalls diese Methode nicht anwendbar ist. Für Grunderwerbsteuerschulden, die vor 2017 entstanden sind, wurde der Grundstückswert aus dem letztveröffentlichten Immobilienpreisspiegel des Fachverbands der Immobilien- und Vermögenstreuhänder der Wirtschaftskammer Österreich abgeleitet, der dem jeweiligen Entstehungszeitpunkt der Steuerschuld entsprach. Letztendlich wird vom so ermittelten Wert ein Abschlag von 28,75 % abgezogen, um regionale Schwankungen auszugleichen. Es ist zu berücksichtigen, dass weder beim Grundstückswert noch beim Nachweis des gemeinen Werts eine Wertminderung

aufgrund eines bestehenden Wohnrechts abgezogen werden darf. (Fuhrmann et al. 2021: 84f; Gruber 2022: 58)

Als dritte Wahl zur Ermittlung des Grundstückswertes bietet sich Steuerpflichtigen an, einen niedrigeren gemeinen Wert durch die Vorlage eines **Schätzungsgutachtens** nachzuweisen. Ein Wert, der von einem allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Immobiliensachverständigen ermittelt wurde, wird als präsumtiv richtig angesehen. In besonderen Fällen bietet diese Möglichkeit, wie etwa bei abbruchreifen Objekten mit geringem Wert, die korrekte Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der GrESt. Gemäß den gesetzlichen Bestimmungen erfolgt bei der Bestimmung des Grundstückswerts mithilfe eines Sachverständigengutachtens eine Umkehr der Beweislast. Sollte das Finanzamt somit von einem höheren Wert ausgehen, ist dieses verpflichtet, eine höhere Bemessungsgrundlage als die vom Sachverständigen ermittelte nachzuweisen. Es ist jedoch nochmals zu betonen, dass weder beim Grundstückswert noch beim Nachweis des gemeinen Werts eine Wertminderung aufgrund eines bestehenden Wohnrechts abgezogen werden darf. (Fuhrmann et al. 2021: 86; Gruber 2022: 58)

Auch bei der Ermittlung des Grundstückswerts eines mit einem Baurecht belasteten Grundstücks sowie eines eigenständigen Baurechts, sofern kein niedrigerer gemeiner Wert nachgewiesen werden kann und das Baurecht an einem unbebauten Grundstück besteht, steht die Wahl zwischen der Pauschalwertmethode und der Immobilienpreisspiegelmethode zur Verfügung. Hingegen sind die Grundstückswerte von Baurechten an bebauten Grundstücken ausschließlich mithilfe der Pauschalwertmethode zu ermitteln. Falls die Restlaufzeit des Baurechts im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld mindestens 50 Jahre beträgt, wird der Wert des Baurechts dem Grundwert des unbebauten Grundstücks gleichgestellt, was den Grundwert des belasteten Grundstücks auf null reduziert. Falls die Restlaufzeit des Baurechts weniger als 50 Jahre beträgt, wird der Grundwert des Baurechts für jedes verbleibende Jahr der Laufzeit mit 2 % des Grundwerts des unbebauten Grundstücks bewertet. Bei einer Laufzeit von unter 50 Jahren erfolgt eine aliquote Zuordnung zwischen dem Grundwert des Baurechts und demjenigen des unbebauten Grundstücks. Bei bebauten Grundstücken wird zusätzlich der Gebäudewert separat berechnet und dem Grundwert des Baurechts hinzugefügt. (Prodinger 2019: 1354ff)

4.1.2 Tarif und Definitionen gemäß § 7 GrEStG 1987

Mit dem Ziel, unentgeltliche Erwerbe im Vergleich zu entgeltlichen Erwerben steuerlich zu begünstigen, wurde ein gestufter Steuertarif für unentgeltliche Erwerbe eingeführt. Um diese Änderung umzusetzen, ist eine präzise und allgemeingültige Definition der Begriffe "Unentgeltlichkeit" und "Entgeltlichkeit" im Grunderwerbsteuergesetz erforderlich. Gemäß § 7 Abs 1 Z 1 lit. a GrEStG 1987 versteht man unter unentgeltlichem Erwerb eine Situation, in der die erbrachte Gegenleistung den Umfang von bis zu 30 % des Grundstückswertes (oder der entsprechenden wirtschaftlichen Einheit) nicht übersteigt. Um zu verhindern, dass bereits geringfügige Gegenleistungen, insbesondere im Zusammenhang mit Schenkungen und übernommenen Verbindlichkeiten, den Übergang zum gestuften Tarif beeinflussen, sollen Erwerbe mit Gegenleistungen von bis zu 30 % des Grundstückswertes weiterhin als unentgeltlich gelten. Um reibungslose Übergänge zwischen entgeltlichen und unentgeltlichen Erwerben zu gewährleisten und sicherzustellen, dass selbst minimale zusätzliche Gegenleistungen nicht zur vollständigen Anwendung des Normalsteuersatzes von 3,5 % führen, ist vorgesehen, Erwerbsvorgänge mit Gegenleistungen von mehr als 30 % des Grundstückswertes in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Anteil aufzuteilen. Somit liegt Entgeltlichkeit vor, wenn die geleistete Gegenleistung mehr als 70 % des Grundstückswertes ausmacht. Die Neuregelung definiert als Teilentgeltlichkeit den Bereich zwischen mehr als 30 % und 70 % des Grundstückswertes. Die bedeutet zusammengefasst, dass in Fällen von Unentgeltlichkeit der gestufte Tarif gelten soll, während bei Entgeltlichkeit der Normalsteuersatz zur Anwendung kommt. Erst bei Gegenleistungen von mehr als 70 % des Grundstückswertes soll der Erwerbsvorgang vollständig als entgeltlich betrachtet werden. (ErläutRV 684 BlgNR XXV. GP: 37; Gruber 2022: 59)

In § 7 Abs 1 Z 2 GrEStG 1987 wird festgelegt, dass im Rahmen eines unentgeltlichen Erwerbs, bei dem die Gegenleistung den Wert von 30 % des Grundstückswertes nicht übersteigt, ein gestufter Steuertarif Anwendung findet. Innerhalb einer Bandbreite von bis zu 250.000 € Grundstückswert beträgt der Steuertarif 0,5 %. Für weitere bis zu 150.000 € beträgt der Steuertarif 2 %. Für Beträge darüber hinaus gilt der Normalsteuersatz von 3,5 %. Im Bereich der Teilentgeltlichkeit, bei dem die Gegenleistung mehr als 30 %, aber nicht mehr als 70 % des Grundstückswertes ausmacht, wird für den unentgeltlichen Anteil der bereits dargestellte Stufentarif angewandt. Für den entgeltlichen Anteil kommt der Normalsteuersatz von 3,5 % zur

Anwendung. Bei einem rein entgeltlichen Erwerb, bei dem die Gegenleistung mehr als 70 % des Grundstückswertes beträgt, kommt nur der Normalsteuersatz zur Anwendung. Es ist zu berücksichtigen, dass Erwerbe zwischen denselben beteiligten Personen oder für dasselbe Grundstück innerhalb eines Zeitraums von 5 Jahren zusammengefasst werden. Dies soll vor allem verhindern, dass eine niedrigere Tarifstufe des Steuersatzes für dieselbe Person oder dasselbe Grundstück mehrfach genutzt wird. Ebenfalls im Rahmen der Steuerreform wurde im § 7 Abs 3 GrEStG 1987 festgelegt, dass bei unentgeltlichen Erwerben die fällige Steuer auf einen Zeitraum von 2 bis 5 Jahren verteilt werden kann. Ein solcher Antrag kann in der Abgabenerklärung gestellt werden, wobei bei Selbstberechnung diese Option nicht möglich ist. (Gruber 2022: 59)

4.1.3 Ausnahmen bei Betriebsübertragungen i.V.m. dem GrEStG

Die Anwendung des Grundstückswerts als Ersatz- oder Mindestbemessungsgrundlage führt zu einer erhöhten Steuerlast bei Übertragungen von Betriebsanteilen. Um dieser Ungleichheit entgegenzuwirken, greift der Gesetzgeber mit § 3 Abs 1 GrEStG 1987 folgendermaßen ein. Die steuerliche Befreiung gemäß § 3 Abs 1 GrEStG 1987 gilt nicht nur für unentgeltliche, sondern auch für teilentgeltliche Transaktionen, die Teil des (Sonder-)Betriebsvermögens eines erworbenen (Teil-)Betriebs sind, in dem eine unmittelbare Beteiligung von mindestens einem Viertel besteht und dieser Betrieb Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit oder gewerblicher Tätigkeit erzielt. Für unentgeltliche Übertragungen von Betriebsgrundstücken wird ein Freibetrag von 900.000 € gewährt. Gemäß der Formulierung des § 3 GrEStG 1987 reduziert sich die Höhe des Freibetrags linear, wenn der Erwerbsvorgang an Entgeltlichkeit gewinnt. Eine teilentgeltliche Transaktion, die zu einer anteiligen Reduktion des Freibetrags führt, wird jedoch nur in Ausnahmefällen auftreten, in denen die Übertragung an eine Person außerhalb des Familienverbands erfolgt und die Gegenleistung unter dem Grundstückswert liegt. Im Fall einer Schenkung zu Lebzeiten muss der Übergeber gemäß § 3 Abs 1 Z 2 lit b GrEStG 1987 zum Zeitpunkt der unentgeltlichen Übertragung das 55. Lebensjahr erreicht haben oder es muss eine nachgewiesene Erwerbsunfähigkeit des Übergebers als Grund für die Übertragung von betrieblichen Liegenschaften vorliegen. Für den unentgeltlichen Teil einer teilentgeltlichen Übertragung oder bei unentgeltlichem Erwerb wurde gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 lit b GrEStG 1987 eingeführt, dass in den genannten Fällen der Stufensteuersatz und eine Deckelung, mit einem

festen Steuersatz von 0,5 % des Grundstückswerts, berechnet wird. Der Normalsteuersatz von 3,5 % der Gegenleistung gilt hingegen für den entgeltlichen Teil. Sofern die Grunderwerbsteuer gemäß dem Stufensteuersatz berechnet wird, ist diese auf 0,5 % des Grundstückswerts – ohne Abzug des Betriebsfreibetrages – begrenzt. Schließlich soll die Steuerbelastung für den unentgeltlichen Teil der Transaktion durch eine Obergrenze begrenzt werden. Wenn der unentgeltlich oder teilentgeltlich erworbene Betrieb innerhalb von 5 Jahren aufgegeben wird, erfolgt eine Nacherhebung der Grunderwerbsteuer. Die nachzuerhebende Grunderwerbsteuer wird gemäß Stufentarif ohne Deckelung berechnet, wobei der Freibetrag nicht abgezogen werden darf. (ErläutRV 684 BlgNR XXV. GP: 35-39; Gruber 2022: 59)

4.1.4 Anwendung GrEStG bei Umgründungen

In Bezug auf Umgründungen mit Immobilienvermögen hängt die Frage, ob GrESt anfällt, von der Anwendbarkeit der allgemeinen Grundsätze des GrEStG auf den gegenständlichen Erwerbsvorgang ab. Dies erfordert im Wesentlichen einen Akt der Übertragung respektive eine Änderung der Eigentümerstruktur, wobei die Richtung der Umgründung einen entscheidenden Einfluss haben kann. (Brauner 2021b: 225ff)

Seit dem 1. Jänner 2016 wurden sämtliche speziellen Bestimmungen zur Berechnung der Höhe der Grunderwerbsteuerbelastung i.V.m. Umgründungen im GrEStG festgelegt. Vor der Steuerreform im Jahr 2015/2016 waren diese hauptsächlich im UmgrStG zu finden. Erstens beträgt der Steuersatz allgemein 0,5 % des Grundstückswertes. Zweitens ist die Bemessungsgrundlage der Besteuerung der Grundstückswert - davor Einheitswerts -, wobei die Ermittlung des Grundstückswerts im GrEStG festgelegt ist. Drittens ist gemäß § 9 KStG 1988 der Anknüpfungspunkt für die Feststellung einer Anteilsvereinigung die Unternehmensgruppe, die zuvor als umsatzsteuerliche Organschaft bekannt war. Wenn man die Verpflichtung zur Zahlung der Grunderwerbsteuer umgehen möchte, indem zwei Erwerber oder Gesellschaften Anteile an einer Gesellschaft erwerben, die Grundstücke besitzt, ist es von Bedeutung sicherzustellen, dass diese Erwerber oder Gesellschaften keine Teile einer Unternehmensgruppe im Sinne von § 9 KStG 1988 sind. Denn gemäß § 1 Abs 3 GrEStG 1987 werden solche Unternehmensgruppen fiktiv als ein einzelner Erwerber betrachtet. Viertens liegt der Schwellenwert für das Auslösen einer Grunderwerbsteuerpflichtigen Anteilsvereinigung bei mindestens 95 % der Anteile. In solchen Situationen ist es jedoch wichtig, zwischen Anteilen an

Personengesellschaften, die Grundstücke besitzen und Anteilen an Kapitalgesellschaften zu unterscheiden (siehe Anteilsübertragungstatbestand und Anteilsvereinigungstatbestand im Kapitel 4.1). In Bezug auf die Bemessungsgrundlage und den Steuertarif werden Anteilsvereinigungen und Umgründungen im Sinne des UmgrStG gleichgestellt. (Brauner 2021a: 176f; Kovar et al. 2023: 52)

4.2 Grundbucheintragungsgebühr

Bei jeder Übertragung eines inländischen Grundstücks auf einen neuen Eigentümer ist eine Grundbucheintragungsgebühr gemäß dem Gerichtsgebührengesetz zu entrichten. Diese Gebühr unterscheidet zwischen Grundstückserwerb innerhalb und außerhalb des Familienverbandes, wobei seit dem 1. Jänner 2016 der Familienverband gemäß dem GGG mit jenem nach dem Grunderwerbsteuergesetz übereinstimmt. Der begünstigte Familienverband gemäß § 26a Abs 1 Z 1 GGG bei der Übertragung einer Immobilie sind Ehegatten oder eingetragene Partner während einer bestehenden Ehe/Partnerschaft oder während der Auflösung der Ehe/Partnerschaft, Lebensgefährten, sofern sie einen gemeinsamen Hauptwohnsitz hatten oder haben, Verwandte oder Verschwägere in direkter Linie, Stief-, Wahl- oder Pflegekinder sowie deren Kinder, Ehegatten oder eingetragene Partner oder Geschwister, Nichten oder Neffen des Übertragenden. Bei entgeltlichem Erwerb außerhalb des Familienverbandes wird die Gebühr normalerweise auf Basis der Gegenleistung (zumindest vom Verkehrswert des Grundstücks) berechnet, während bei unentgeltlichem Erwerb außerhalb des Familienverbandes der übliche Gebührensatz auf den Grundstückswert angewandt wird, der 1,1 % beträgt. Hingegen löst der Erwerb von Kapital- oder Personengesellschaftsanteilen mit Grundstücken im Betriebsvermögen keine Grundbucheintragungsgebühr aus, da dieser Erwerbsvorgang nicht direkt das Eigentum an der Immobilie, sondern an der beteiligten Gesellschaft betrifft. Innerhalb des Familienverbandes, sei es entgeltlich oder unentgeltlich, wird die Gebühr anhand des dreifachen Einheitswerts bemessen, jedoch von höchstens 30 % des Verkehrswerts des Grundstücks. Die Feststellung ist in § 20 BewG 1955 gesetzlich festgelegt und wird auf Antrag durch das Finanzamt mittels eines Bescheids ermittelt. In der Regel ist dieser Wert deutlich niedriger als der Verkehrswert. Es bleibt zu betonen, dass das GGG explizit hervorhebt, dass auch bei Übertragungen aufgrund von Umgründungen gemäß UmgrStG, die Gebühr auf Basis des dreifachen Einheitswerts oder maximal 30 % des Verkehrswerts angesetzt

wird. Gleiches gilt für Erwerbsvorgänge zwischen Gesellschaften und ihren Gesellschaftern (außerhalb des UmgrStG) sowie für die Vereinigung aller Anteile einer Personengesellschaft. Bei all diesen begünstigten Grundstückserwerben gilt ebenfalls eine Grundbucheintragungsgebühr von 1,1 %. (Brauner 2021b: 227; Bundesministerium für Finanzen 2022; Gruber 2022: 58f; Kovar et al. 2023: 53; oesterreich.gv.at-Redaktion 2022)

4.3 Exkurs: Asset-Deal vs. Share-Deal

Die Unterscheidung zwischen einem Share-Deal und einem Asset-Deal ist von erheblicher Relevanz, da die gewählte Option die Durchführung der Due-Diligence sowie die Gestaltung des Unternehmenskaufs beeinflusst. (Saxinger & Chalupsky & Partner Rechtsanwälte GmbH 2023)

4.3.1 Asset-Deal

Der Asset-Deal repräsentiert die grundlegende Form einer Immobilientransaktion. In diesem Szenario erwirbt der Käufer direkt das entsprechende Grundstück samt sämtlicher damit verbundener dinglicher Rechte. Verbindlichkeiten übernimmt der Käufer lediglich in dem Umfang, in dem sie im Grundbuch verzeichnet sind. Ausgenommen hiervon sind die Fälle, in denen sich der Käufer vertraglich zur Übernahme von anderen Verpflichtungen bereit erklärt hat. Der Asset-Deal gewährt dem Käufer gleichzeitig maximale Flexibilität bei der Gestaltung seiner Akquisitionsstruktur. Er kann entscheiden, ob er das Objekt über eine bereits bestehende oder neu gegründete Gesellschaft erwirbt, ob sie in ein bereits bestehendes Portfolio integriert wird oder ob er es als natürliche Person persönlich erwirbt. (Goepfert 2016: 98)

Bei einem Asset-Deal erwirbt der Käufer selektiv Vermögensgegenstände, was sein Haftungsrisiko verringert und insbesondere in Insolvenzszszenarien sinnvoll ist. Die Durchführung eines Asset-Deals ist jedoch komplexer, da jeder einzelne Vermögensgegenstand separat übertragen werden muss. Auch die genaue Spezifikation jedes übertragenen Gegenstandes im Kaufvertrag ist erforderlich, da lediglich das Benannte übertragen wird. Die Zustimmung der Vertragspartner für die Übertragung von Verträgen ist notwendig und kann zu Neuverhandlungen dieser führen. Zudem kann der Erwerber beim Asset-Deal für unternehmensbezogene Verbindlichkeiten haftbar sein, was eine sorgfältige Due-Diligence und vertragliche

Absicherungen erfordert. Für Einzelunternehmen, in denen eine natürliche Person Unternehmensträger ist, erübrigt sich die Wahl zwischen Share-Deal und Asset-Deal, da weder Gesellschaftsstrukturen noch Gesellschafter existieren. Hier bleibt lediglich die Möglichkeit eines Asset-Deals zur Veräußerung der Unternehmensvermögenswerte. (Saxinger & Chalupsky & Partner Rechtsanwälte GmbH 2023)

Die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer bei Asset-Deals wird durch den Wert der Gegenleistung bestimmt, wobei dieser Wert mindestens dem Grundstückswert entsprechen muss. Innerhalb des Familienverbands erfolgt die unentgeltliche Übertragung unabhängig von der Gegenleistung. Hingegen gilt außerhalb des begünstigten Familienkreises, dass, wenn die Gegenleistung weniger als 30 % des Grundstückswerts beträgt, der Stufentarif angewandt wird, der sich zwischen 0,5 % und 3,5 % bewegt. Bei einer Gegenleistung von 30 bis 70 % wird ein aliquoter Steuersatz für den entgeltlichen Teil von 3,5 % angewendet, während bei einer Gegenleistung von mehr als 70 % der Steuersatz ebenfalls 3,5 % für den gesamten Teil beträgt. Zudem werden Veräußerungen desselben Grundstücks zwischen denselben Personen innerhalb von 5 Jahren kumuliert. (Hala 2018: 39)

Im Zusammenhang mit Asset-Deals beträgt die Grundbucheintragungsgebühr 1,1 %. Die Wahl der angemessenen Bemessungsgrundlage erfordert eine sorgfältige Betrachtung des konkreten Falls. Ausführlichere Erklärungen zur Grunderwerbsteuer und Grundbucheintragungsgebühr bei Asset-Deals finden sich weiter oben im Verlauf dieses Kapitels 4.

4.3.2 Share-Deal

Der Share-Deal, der den Erwerb von Gesellschaftsanteilen an dem Unternehmen darstellt, das das betreffende Grundstück besitzt, gestaltet sich im Vergleich dazu komplexer. Unabhängig davon, ob ein Käufer Anteile an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft erwirbt, geht damit stets einher, dass er nicht nur das Grundstück selbst erwirbt, sondern auch sämtliche weiteren Aktiva und Passiva, einschließlich Verbindlichkeiten, die sich in der gegenständlichen Gesellschaft befinden (unabhängig von seiner Kenntnis). Durch den Erwerb von Gesellschaftsanteilen geht neben dem Grundstück indirekt das gesamte Vermögen der erworbenen Gesellschaft auf den Käufer der Anteile über. Dies umfasst nicht nur das Anlage- und Umlaufvermögen sowie Forderungen, sondern auch bestehende Verbindlichkeiten

und Verträge. Dies schließt ebenso bestehende Darlehensverträge und Dienstverhältnisse mit ein. (Goepfert 2016: 98)

Insbesondere in finanziellen Krisen kann ein Share-Deal unvorteilhaft sein, da der Käufer bei Zahlungsunfähigkeit verpflichtet ist, einen Insolvenzantrag zu stellen, falls vorhandene Verbindlichkeiten die Vermögenswerte übersteigen. Bei einem Share-Deal bleiben die Gesellschafter und Gesellschaftsanteile bestehen, während bei einem Asset Deal die Gesellschaft selbst als Verkäuferin auftritt. (Saxinger & Chalupsky & Partner Rechtsanwälte GmbH 2023)

Im Falle einer Anteilsvereinigung im Zuge eines Share-Deals reduziert sich der Grunderwerbsteuersatz auf 0,5 % des Grundstückswerts. Um die Grunderwerbsteuer und die Eintragungsgebühr zu vermeiden, besteht die Möglichkeit, dass ein zweiter Käufer hinzutritt, der mindestens einen 5 % Anteil erwirbt. In diesem Szenario werden treuhändig gehaltene Anteile dem eigentlichen Treugeber zugerechnet. (Hala 2018: 40)

Im Kontext von Share-Deals spielt die Grundbucheintragungsgebühr keine Rolle. Ausführlichere Erklärungen zur Grunderwerbsteuer und Grundbucheintragungsgebühr bei Share-Deals finden sich weiter oben im Verlauf des Kapitels 4.

5 Umgründungen gemäß UmgrStG mit Fokus auf die Einbringung nach Art III UmgrStG

Das UmgrStG definiert im Allgemeinen verschiedene Umstrukturierungsszenarien. Diese fallen unter den Begriff "Umgründung" und sind ein unverzichtbarer Bestandteil des österreichischen Wirtschaftslebens, insbesondere im Kontext einer gesunden Wirtschaftsentwicklung und der langfristigen Unternehmensnachfolgeplanung. Sie sind ein wesentlicher Teil des sich ständig wandelnden Geschäftslebens, bei dem Veränderungen in der Rechtsform, teilweise Wechsel von Gesellschaftern und strukturelle Anpassungen am Unternehmen vorgenommen werden können, ohne die Existenz des Unternehmens zu gefährden. Für den Wirtschaftsstandort Österreich spielt die steuerliche Gesetzgebung eine bedeutende Rolle bei der stetigen Weiterentwicklung von Unternehmen. Die einzelnen Umgründungsszenarien des UmgrStG sind die Verschmelzung, Umwandlung, Einbringung, Realteilungen, Spaltung und der Zusammenschluss. Diese gesetzlichen Bestimmungen des UmgrStG bieten Unternehmen steuerliche Vorteile, die es ermöglichen, dass Unternehmen oder spezifische Vermögensteile ohne erhebliche ertragsteuerliche Belastungen auf andere Rechtsträger übertragen werden können. Insbesondere regelt sie die Vermeidung der Besteuerung bei der Realisierung von stillen Reserven sowie auch die Übertragung von Verlustvorträgen. Vor Zeiten der Einführung dieser Umstrukturierungsszenarien i.V.m. dem UmgrStG konnten solche Verfahren steuerschonend nur durch unentgeltliche Übertragungen oder durch steuerlich relevante Realisierung von stillen Reserven bzw. des Firmenwerts ermöglicht werden. Das UmgrStG gibt Unternehmern die Chance, eine optimale rechtliche Struktur zu wählen und die Übertragung von Vermögenswerten, ohne übermäßige steuerliche Belastung durchzuführen. Das Hauptziel des UmgrStG besteht somit darin, betriebswirtschaftlich sinnvolle Strukturierungsmaßnahmen zu fördern. (Hübner-Schwarzinger 2018: V; Jerabek et al. 2022: Rz 1.2)

Vor allem unter Berücksichtigung des Themenschwerpunktes „Immobilien“ im Zusammenhang mit dem UmgrStG ist es wichtig zu beachten, dass, sollten sich Grundstücke im Vermögen eines betroffenen Unternehmens befinden, dies in bestimmten Fällen zu Abgaben im Sinne des GrESTG sowie der Immobilienertragsteuer führen kann. Zusätzlich fällt bei einem Eigentümerwechsel eine Gebühr in Form der Grundbucheintragungsgebühr an. Allerdings fallen die Steuer- und Abgabenbelastungen im Vergleich zu Restrukturierungen außerhalb des

Anwendungsbereichs des Umgründungssteuergesetzes in der Regel geringer aus. (Kovar et al. 2023: 50)

Da es dem Gesetzgeber nicht gelungen ist mit den derzeit bestehenden Regelungen, die Tarifbestimmungen und Bemessungsgrundlagen für diese zu harmonisieren, müssen die Bestimmungen und Tarife in der Einzelfallbetrachtung erörtert werden. In diesen Fällen kommen folgende Umstrukturierungen in Frage:

- **Umgründungen:** Diese können sowohl innerhalb als auch außerhalb des Anwendungsbereichs des UmgrStG stattfinden.
- **Anwachsungen:** Auch Anwachsungen können innerhalb oder außerhalb des Geltungsbereichs des UmgrStG auftreten.
- **Anteilsvereinigungen:** Diese ereignen sich im Anlassfall bei Kapital- und Personengesellschaften, unabhängig von Umgründungen. (Kovar et al. 2023: 50)

Es ist wichtig zu beachten, dass, wenn eine Umgründung innerhalb einer Unternehmensgruppe gemäß § 9 KStG erfolgt, bei einer Anteilsvereinigung sowohl ein einzelnes Mitglied der Gruppe als auch der Gruppenträger oder sogar die gesamte Unternehmensgruppe das Zurechnungssubjekt darstellen können. Dies kann zu mehreren aufeinanderfolgenden GrEST-Zahlungen führen. In diesem Zusammenhang ist durch die Differenzbesteuerung auch eine Doppelbesteuerung gemäß § 1 Abs 5 GrESTG 1987 nicht immer unvermeidlich. (Kovar et al. 2023: 50f)

Im Verlauf dieser Arbeit wurden bereits Themen wie Immobilienertragsteuer, Grunderwerbsteuer und Grundbucheintragungsgebühr im Kontext von Umgründungen behandelt. In diesem Kapitel werden die Grundlagen und der Prozess der Einbringung gemäß Art III UmgrStG erörtert. In einem weiteren Schritt werden erneut die steuerlichen Auswirkungen bei Einbringungen, die auftreten können, wenn sich Grundstücke im Betriebsvermögen der betroffenen Unternehmen befinden, erläutert.

5.1 Die Einbringung nach Art III UmgrStG

Bei Einbringungen werden auf Basis eines gesellschaftsrechtlichen Vertrags Vereinbarungen getroffen, bei denen Vermögen ausschließlich auf Körperschaften gemäß § 12 Abs 3 UmgrStG übertragen werden kann, wobei üblicherweise im Gegenzug Gesellschaftsanteile gewährt werden oder auch bei bereits bestehender Beteiligung eventuell auf Anteile verzichtet werden kann. Unbedingt zu berücksichtigen ist, dass im Gesellschaftsrecht der Begriff der Einbringung nicht präsent ist und daher sinngemäß von der sogenannten „Sacheinlage“ gesprochen wird (es kann hierbei unterschieden werden zwischen Sacheinlagen/-ausschüttungen/-entnahmen in/von Kapitalgesellschaften sowie Personalgesellschaften. Auf diese wird in dieser Arbeit, jedoch nicht weiter eingegangen). Einbringungen können auf zwei verschiedene Art und Weisen erfolgen. (Hübner-Schwarzinger 2018: 71; Kraßnig & Zirngast 2018: 95)

Einerseits gibt es die **Konzentrationseinbringung**. Hier sind die einbringenden Parteien weder direkt noch indirekt an der übernehmenden Körperschaft beteiligt. (Hübner-Schwarzinger 2018: 71)

Außerdem gibt es die **Konzerneinbringung**. Bei dieser Form der Einbringung sind die einbringenden Parteien bereits an der übernehmenden Körperschaft beteiligt. Ideal ist es, wenn die Beteiligungsverhältnisse am einbringenden und am übernehmenden Vermögen identisch sind oder ein Mutter-Tochter-Verhältnis vorliegt. Im letztgenannten Fall kann je nach Richtung der Einbringung zwischen drei Einbringungsarten unterschieden werden. Diese werden in den folgenden Abbildungen bildlich dargestellt. (Hübner-Schwarzinger 2018: 71)

- Up-stream-Einbringungen (Tochtergesellschaft bringt Vermögen in die Muttergesellschaft ein)

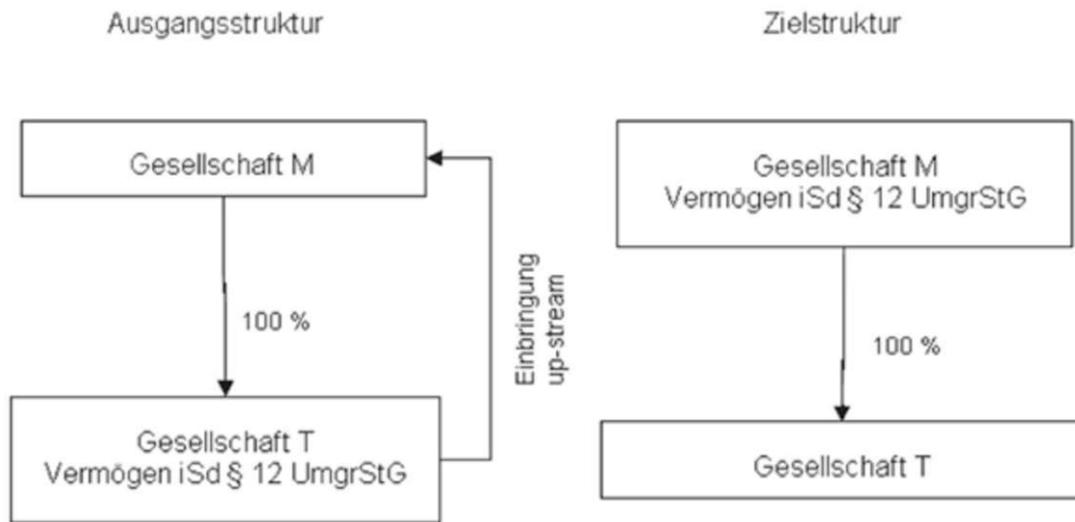


Abbildung 5: Darstellung Up-stream-Einbringung (Jerabek et al. 2022: Rz 4.5)

- Down-stream-Einbringungen (Muttergesellschaft bringt Vermögen in die Tochtergesellschaft ein)

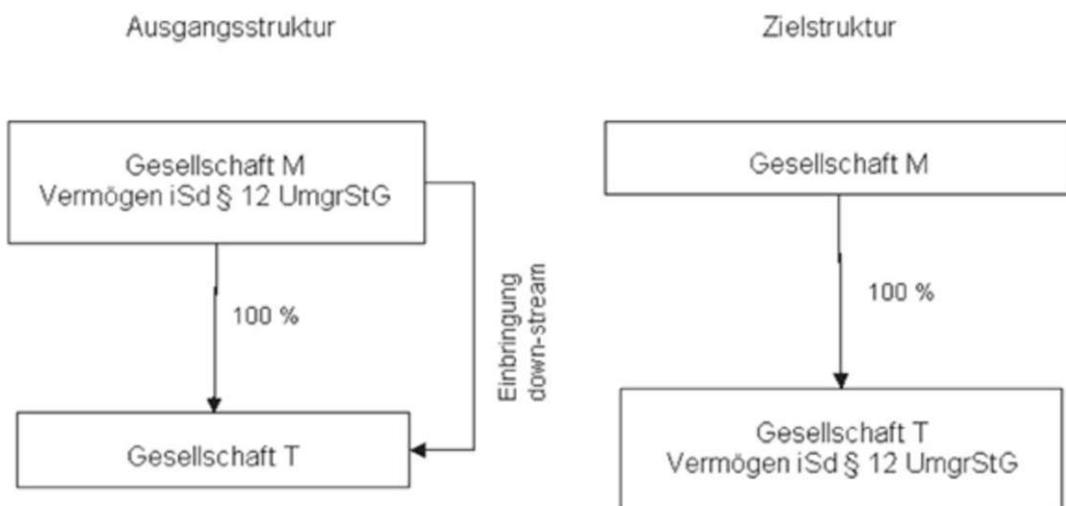


Abbildung 6: Darstellung Down-stream-Einbringung (Jerabek et al. 2022: Rz 4.5)

- Side-stream-Einbringungen (Schwesterunternehmen bringt Vermögen in ein anderes Schwesterunternehmen ein)

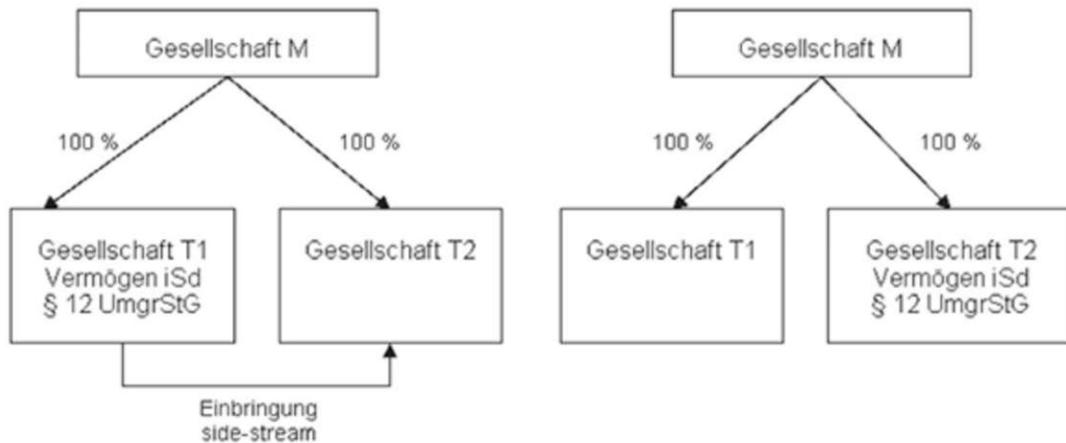


Abbildung 7: Darstellung Side-stream-Einbringung (Jerabek et al. 2022: Rz 4.5)

5.1.1 Voraussetzungen der Einbringung gemäß UmgrStG

Um eine Einbringung gemäß Art III UmgrStG durchzuführen, müssen bestimmte Voraussetzungen nach § 12 UmgrStG erfüllt sein, wie beispielsweise der Abschluss eines schriftlichen Einbringungsvertrags unter Vorlage einer Einbringungsbilanz oder einer anderen Darstellung des einzubringenden Vermögens. Zudem muss das Vermögen, das eingebracht wird, begünstigt sein und einen positiven Verkehrswert haben. Es muss am Stichtag der Einbringung vorhanden sein und dem Einbringenden zugeordnet werden können. Ein Jahres- oder Zwischenabschluss zum Einbringungsstichtag ist ebenfalls erforderlich (mit Ausnahme von Kapitalanteilen). Außerdem muss die tatsächliche Übertragung des begünstigten Vermögens erfolgen, die Gegenleistung auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage im Sinne des Art III UmgrStG sein und eine begünstigte übernehmende Körperschaft sein. (Hübner-Schwarzinger 2018: 71; Jerabek et al. 2022: Rz 4.7) Sollten Zweifel über den Wert des einzubringenden Vermögens bestehen, hat der Einbringende gemäß § 12 Abs 1 UmgrStG die Höhe des positiven Verkehrswertes durch die Erstellung eines begründeten Gutachtens eines Sachverständigen nachzuweisen.

Weiters besagt Art III UmgrStG, dass die tatsächliche Übertragung in der Realität erfolgen muss. Es reicht nicht, dass diese nur in den Büchern erfolgt. Die Voraussetzung hierfür ist insofern erfüllt, wenn der Einbringende sowohl zum Zeitpunkt des Einbringungsstichtags als auch zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses das wirtschaftliche Eigentum am einzubringenden Vermögen

innehat. Es besteht auch die Möglichkeit, das wirtschaftliche Eigentum rückwirkend über eine Umgründung zu erlangen. (Jerabek et al. 2022: Rz 4.16) Bei der Tauschbesteuerung gemäß § 6 Z 14 lit b i.V.m. lit a EStG 1988 ist zu berücksichtigen, dass diese nicht stattfindet, sofern die Anwendbarkeit des UmgrStG gegeben ist. (Kraßnig & Zirngast 2018: 95)

5.1.2 Einbringungsvertrag und beteiligte Parteien

Um einen Vorgang als Einbringung gemäß Art III UmgrStG zu qualifizieren, ist die Erstellung eines schriftlichen Einbringungsvertrags, wird auch als Sacheinlagevertrag bezeichnet, unerlässlich. Der Vertrag selbst muss nicht explizit als "Einbringungsvertrag" benannt werden, jedoch sind bestimmte wesentliche Elemente der Einbringung zwingend darin festzuhalten:

- Die Identität des Einbringenden
- Der Einbringungsstichtag
- Angaben zur aufnehmenden Körperschaft
- Eine klare Beschreibung des einzubringenden Vermögens
- Vereinbarungen über die Gegenleistung, die im Rahmen der Einbringung erbracht wird (Jerabek et al. 2022: Rz 4.8; UmgrStR 2002 Rz 662f)

Der einbringende Rechtsträger kann verschiedene Formen annehmen. Das Umgründungssteuergesetz legt hierbei keine Einschränkungen fest, somit kommen insbesondere natürliche Personen, Personengesellschaften oder Kapitalgesellschaften/Körperschaften infrage. (Kraßnig & Zirngast 2018: 96)

Üblicherweise erfolgt eine Einbringung mit Einzelrechtsnachfolge. In gewissen Fällen kann jedoch eine Gesamtrechtsnachfolge zugrunde liegen, indem sämtliche Mitunternehmeranteile in eine Kapitalgesellschaft eingebracht werden, wodurch das Vermögen gemäß § 142 UGB anwächst. (Hübner-Schwarzinger 2018: 72)

5.1.3 Begünstigtes Vermögen

Bei einer Einbringung erfolgt die Übertragung von begünstigtem Vermögen auf eine Körperschaft. Jedoch ist es wichtig zu beachten, dass im umgründungssteuerlichen Kontext nur bestimmte Arten von Vermögen gemäß § 12 Abs 2 UmgrStG als begünstigt gelten. Darunter befinden sich **Betriebe**, **Teilbetriebe**, **Mitunternehmeranteile** und **qualifizierte Kapitalanteile**. (Hübner-Schwarzinger 2016: 26)

Aufgrund einer fehlenden gesetzlichen Definition werden die Begriffe "Betrieb" und "Teilbetrieb" aus dem allgemeinen Steuerrecht abgeleitet. Ein **Betrieb** bezeichnet die Vereinigung von Arbeitskräften und Produktionsmitteln in einer organisatorischen Einheit. Gemäß UmgrStR 2002 RZ 688 wird ein Vermögen als Betrieb anerkannt, sofern der Übertragende alle Wirtschaftsgüter, die wesentliche Grundlagen des Betriebs sind, auf die übernehmende Körperschaft überträgt oder ihr zumindest im Rahmen der Einbringung zur Nutzung überlässt, wenn dies zur Fortführung des Betriebs erforderlich ist. (Walter 2021: 135)

Im Gegensatz dazu, besagt EStR 2000 Rz 5579ff, dass ein **Teilbetrieb** ein organisch in sich geschlossener sowie selbstständiger Teil eines Betriebs ist, der aufgrund seiner Geschlossenheit der übernehmenden Körperschaft ermöglicht, die gleiche Erwerbstätigkeit ohne weitere Komplikationen fortzusetzen. Wichtig ist jedoch, dass der Teilbetrieb von Seiten des Einbringenden schon am Einbringungstichtag selbstständig gewirtschaftet hat, da die bloße unternehmensinterne Selbständigkeit für eine Einbringung nach UmgrStG nicht genügt. (Walter 2021: 135)

Hinsichtlich der Übertragung eines (Teil-)Betriebs wird in UmgrStR 2002 RZ 712 festgehalten, dass dieser nur dann unter das UmgrStG fällt, sofern dieser eine Einkunftsquelle darstellt und zur Erwirtschaftung betrieblicher Einkünfte genutzt wird. Aus diesem Grund liegen die Übertragung von Liebhabereibetrieben, aufgegebenen Betrieben und Hoheitsbetrieben gemäß § 2 Abs 5 KStG nicht im Anwendungsbereich des UmgrStG. Da es jedoch auch keine Rolle spielt, ob die erzielten Einkünfte steuerpflichtig oder steuerfrei sind, können auch steuerbefreite Betriebe eingebracht werden. (Walter 2021: 136)

Unter **Mitunternehmeranteil** wird ein gesellschaftsrechtlicher Anteil an einer Personengesellschaft verstanden, die betriebliche Einkünfte erzielt. Für die Einbringung eines Mitunternehmeranteils ist es erforderlich, dass dieser Anteil eine

Substanzbeteiligung darstellt. Eine Beteiligung als reiner Arbeitsgesellschafter ist daher nicht für eine Einbringung geeignet. (Hübner-Schwarzinger 2016: 26)

Nach § 12 Abs 2 Z 3 UmgrStG bezieht sich ein **qualifizierter Kapitalanteil** auf eine Beteiligung von mindestens 25 % an einer inländischen oder vergleichbaren ausländischen Kapitalgesellschaft, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft oder an EU-Gesellschaften, die in der Anlage zum UmgrStG angeführt sind. In bestimmten Fällen kann die Quote auch niedriger sein, solange die übernehmende Körperschaft in weiterer Folge die Mehrheit der Stimmrechte an der Gesellschaft besitzt, deren Kapitalanteil eingebracht wird. (Hübner-Schwarzinger 2016: 26)

5.1.4 Bewertung des einzubringenden Vermögens

Bei Einbringungen ist auch immer die Frage der Bewertung des Vermögens relevant. Wenn Vermögen gesellschaftsrechtlich eingebracht wird, erfolgt die Bewertung gemäß den unternehmensrechtlichen Vorschriften § 202 Abs 1f UGB entweder zum beizulegenden Wert (sofern dieser nicht durch die Nutzung im Unternehmen geringer ist) oder zum Buchwert. (Kraßnig & Zirngast 2018: 96)

Wenn die steuerlichen Voraussetzungen gemäß § 12 UmgrStG erfüllt sind, erfolgt die Einbringung des Vermögens zu Buchwerten. Diese Rechtsfolge ist zwingend und es besteht keine Möglichkeit zur Wahl zwischen der Buchwerteinbringung und der Aufwertungseinbringung. Dies bedeutet, dass die stillen Reserven, einschließlich eines Geschäfts- oder Firmenwerts im Einbringungsvermögen, steuerverfangen bleiben. Die Einbringung führt bei Buchwerteinbringung zu einer doppelten steuerlichen Belastung der im Einbringungsvermögen enthaltenen stillen Reserven. Zum einen sind diese aufgrund des Grundsatzes der Buchwertfortführung im Betriebsvermögen der übernehmenden Körperschaft enthalten (erste Hälfte der Besteuerung mit Körperschaftsteuer), zum anderen in den Anschaffungskosten (Buchwerten) der Kapitalanteile an der übernehmenden Gesellschaft in der Vermögenssphäre der Gesellschafter (zweite Hälfte der Besteuerung). Aufgrund dieser doppelten Steuerverfangenheit der stillen Reserven sind die steuerlichen Auswirkungen der Vermögensübertragung durch den Einbringenden und der Weitergabe der Kapitalanteile an der übernehmenden Körperschaft durch die Gesellschafter letzten Endes idealerweise gleichgestellt. (Hübner-Schwarzinger 2018: 72)

Zur praxisnahen Veranschaulichung folgendes Beispiel:

Stellen wir uns vor, Herr B bringt einen Betrieb in die C-GmbH ein und erhält im Gegenzug neue Anteile an der C-GmbH. Der Buchwert des eingebrachten Vermögens beträgt 50, während der gemeine Wert 250 beträgt. Aufgrund des Grundsatzes der Buchwertfortführung wird das eingebrachte Vermögen mit 50 bewertet, was bedeutet, dass die stillen Reserven von 200 auch bei der C-GmbH erhalten bleiben. Die Anschaffungskosten der neuen Anteile entsprechen dem Buchwert des eingebrachten Kapitals, der 50 beträgt. Da der gemeine Wert der Anteile bei 250 liegt, sind auch hier die stillen Reserven von 200 enthalten. (Jerabek et al. 2022: Rz 4.26)

5.1.5 Einbringungsbilanz

Gemäß § 15 UmgrStG ist es im Zuge von Einbringungen, bei denen Betriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder Kapitalanteile, die zum inländischen Betriebsvermögen gehören, eingebracht werden, notwendig, eine steuerliche Einbringungsbilanz zu erstellen. In § 13 UmgrStG wird vorgeschrieben, diese dem Finanzamt der übernehmenden Körperschaft vorzulegen. Die Hauptfunktion der Einbringungsbilanz besteht darin, das einzubringende Vermögen mit seinen Werten aus steuerlicher Hinsicht darzustellen und als Saldo das Einbringungskapital auszuweisen. Sollte es rückwirkende Vermögensänderungen gemäß § 16 Abs 5 UmgrStG geben, sind diese ebenfalls in dieser zu berücksichtigen. Falls Betriebe, Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile eingebracht werden, ist zusätzlich eine steuerliche Bilanz des gesamten Betriebs des Einbringenden oder der Mitunternehmerschaft zum Einbringungsstichtag zu erstellen. Es gibt jedoch die Möglichkeit, dass der steuerliche Buchwert des eingebrachten Vermögens und das Einbringungskapital im Einbringungsvertrag beschrieben werden können. Wichtig ist, dass die steuerliche Einbringungsbilanz klar von der Schlussbilanz des Einbringenden zum Einbringungsstichtag zu unterscheiden ist. (Jerabek et al. 2022: Rz 4.14)

5.1.6 Die Gegenleistung und deren Voraussetzungen

Im Sinne des § 19 Abs 1 UmgrStG fällt eine Einbringung nur dann in den Anwendungsbereich des Umgründungssteuergesetzes, sofern es sich bei der Gegenleistung für das vom Einbringenden eingebrachte Vermögen ausschließlich um neue Gesellschaftsanteile (Aktien, GmbH-Anteile, etc.) handelt. (Jerabek et al. 2022: Rz 4.21)

In UmgrStR 2002 Rz 1040 wird beschrieben, dass § 19 Abs 2 UmgrStG genau die Situationen auflistet, in denen eine Ausnahme von der Regelung des § 19 Abs 1 UmgrStG gemacht werden kann, die besagt, dass eine Kapitalerhöhung ganz oder teilweise stattfinden muss. In Fällen, bei denen es sich um einbringungsbezogene Anteile handelt, gibt es zwischen dem Einbringenden und der übernehmenden Körperschaft eine bestimmte gesellschaftsrechtliche Beziehung. Demnach kann, laut UmgrStR 2002 Rz 1041, die Ausgabe neuer Anteile unter folgenden Bedingungen unterbleiben:

- Die übernehmende Körperschaft findet den Einbringenden mit eigenen Anteilen ab, siehe UmgrStR 2002 Rz 1042f.
- Die Altgesellschafter finden den Einbringenden mit bereits bestehenden Anteilen aus ihrem eigenen Besitz ab, siehe UmgrStR 2002 Rz 1044ff.
- Die übernehmende Körperschaft leistet neben der Gewährung neuer Anteile auch bare Zuzahlungen, um die Beteiligungsprozentsätze auf volle Werte zu runden, siehe UmgrStR 2002 Rz 1052ff.
- Die übernehmende Kapitalgesellschaft gibt Anteile an der einbringenden Mitunternehmerschaft auf, siehe UmgrStR 2002 Rz 1058f.
- Wenn der Einbringende die Position des Alleingeschafters bei der übernehmenden Körperschaft innehat oder die Beteiligungsverhältnisse an der einbringenden und übernehmenden Körperschaft übereinstimmen, kann auf die Gewährung neuer Anteile verzichtet werden. Eine Gleichbeteiligung an der einbringenden und übernehmenden Körperschaft liegt auch dann vor, wenn diese durch eine inländische oder auch durch eine ausländische „Obergesellschaft“ hergestellt wird, siehe UmgrStR 2002 Rz 1060-1085.

Die soeben genannten Fälle können einerseits kombiniert werden sowie auch in Verbindung mit einer Kapitalerhöhung auftreten. (Jerabek et al. 2022: Rz 4.22)

Eine Situation, in der § 19 Abs 2 Z 5 UmgrStG nicht zur Anwendung kommt, besteht, wenn sämtliche Mitunternehmeranteile in eine Körperschaft eingebracht werden und

die Beteiligungsverhältnisse in der Mitunternehmerschaft und der aufnehmenden Körperschaft identisch sind. Dies liegt daran, dass der Einbringende alleiniges Eigentum an den eingebrachten Mitunternehmeranteilen besitzt, jedoch nicht an der übernehmenden Körperschaft, wie in UmgrStR 2002 Rz 1080a erläutert wird. (Jerabek et al. 2022: Rz 4.23) In UmgrStR 2002 Rz 1080a wird des Weiteren beschrieben, dass trotzdem oftmals fälschlicherweise angenommen wird, dass § 19 Abs 2 Z 5 UmgrStG in den oben geschilderten Situationen anwendbar ist, obwohl dies rechtlich nicht zutrifft. Folglich ist die Einbringung fehlerhaft und es sind die steuerlichen Auswirkungen der Tauschbesteuerung anzuwenden. Wenn in diesen Fällen eine Korrektur der Veranlagung der einbringenden Mitunternehmer gemäß § 4 Abs 2 Z 2 EStG 1988 nicht möglich ist, kann dies auch nicht bei der übernehmenden Körperschaft erfolgen, da die steuerlichen Auswirkungen der Tauschbesteuerung nicht diesem Steuersubjekt zugerechnet werden können. Daher erfolgt kein steuerwirksamer Zuschlag gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 bei der übernehmenden Körperschaft.

Sollte der Einbringende andere vorteilhafte Arten von Gegenleistungen als die oben geschilderten erhalten, liegt keine Einbringung gemäß Art III UmgrStG vor und es ist im gegenständlichen Fall das allgemeine Steuerrecht anzuwenden. Bei einem rein wertmäßigen Unterschied zwischen den erhaltenen Anteilen und dem Wert des eingebrachten Vermögens, muss beachtet werden, dass das Äquivalenzprinzip verletzt wird. (Jerabek et al. 2022: Rz 4.25) Damit diesem Prinzip wiederum entsprochen wird, müssen die Verkehrswerte des übertragenen Vermögens und der Gegenleistung zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gleichwertig sein. Wenn dies nicht der Fall ist, verhindert es nicht die Anwendbarkeit des UmgrStG. Eine ertragsteuerliche Anpassung der Anschaffungskosten der erhaltenen Gegenleistungsanteile sowie der Altgesellschafter ist trotzdem vorzunehmen. Sollte der Unterschiedsbetrag eine Verpflichtung zur Meldung als Schenkung auslösen, ist dies dem zuständigen Finanzamt innerhalb von drei Monaten nach Kenntnisnahme zu melden. (Jerabek et al. 2022: Rz 4.101)

5.2 Einbringungen gemäß UmgrStG i.V.m. Immobilien

Wenn Immobilien als Teil eines bereits ertragsteuerlich anerkannten (Teil-)Betriebs in eine Kapitalgesellschaft gemäß UmgrStG eingebracht werden, können sich steuerliche Vergünstigungen ergeben. Zum Beispiel ist die vollständige Vermeidung der Immobilienertragsteuer möglich. Es ist jedoch wichtig zu überprüfen, ob dies letztendlich auch zu den steuerlich bevorzugten Ergebnissen führt. Sollte es notwendig sein, Liegenschaften in eine Körperschaft einzubringen, können durch die Anwendung der begünstigenden Regelungen des Umgründungssteuerrechts steuerliche Vorteile erzielt werden. Ob eine Umgründung jedoch aus der Makroperspektive im Gesamten steuerlich machbar und sinnvoll ist, muss anhand der spezifischen Umstände in jedem individuellen Fall beurteilt werden. (eccontis steuerberatung gmbh 2017)

5.2.1 Umgang mit der GrEST und Grundbucheintragungsgebühr bei Einbringungen

Befindet sich im Vermögen des übertragenen Betriebs oder Teilbetriebs eine inländische Liegenschaft, führt dies zu einem Auslösungstatbestand der GrEST. Selbst wenn das Grundstück im Betriebsvermögen verbleibt, während das auf ihm befindliche Gebäude in die Kapitalgesellschaft eingebracht wird, kann GrEST fällig werden. Werden Kapital- oder Mitunternehmeranteile eingebracht, führt dies grundsätzlich nicht zur Grunderwerbsteuerpflicht, da die Grundstücke nicht direkt übertragen werden, sondern Anteile an der haltenden Gesellschaft. Die Pflicht zur Zahlung der Grunderwerbsteuer kann jedoch entstehen, wenn es im Zusammenhang mit einer Einbringung zu einer Anteilsvereinigung kommt und das Vermögen einer Personen- oder Kapitalgesellschaft ein inländisches Grundstück enthält, von dem die Anteile eingebracht werden. Der Grundstückswert dient stets als Grundlage für die Berechnung der Grunderwerbsteuer bei Einbringungen von Grundstücken nach dem Umgründungssteuergesetz. Der Steuersatz beträgt hierbei effektiv nur 0,5 % des Grundstückswerts. Wenn es sich bei den einzubringenden Grundstücken jedoch um land- und forstwirtschaftlich genutzte Flächen handelt, führt dies zu einer Grunderwerbsteuerbelastung von 3,5 % des Einheitswerts. Sowohl bei Einbringungen gemäß UmgrStG als auch bei anderen Einbringungen durch den Gesellschafter, ist die Bemessungsgrundlage der Grundbucheintragungsgebühr der dreifache Einheitswert - maximal 30 % des gemeinen Werts des Grundstücks, sollte

dieser niedriger sein - und wird mit 1,1 % von diesem bemessen. (Kovar et al. 2023: 56f)

5.2.2 Umgang mit der ImmoEST bei Einbringungen

Seit dem 1. April 2012 unterliegen Gewinne aus dem Verkauf von privaten Immobilien von natürlichen Personen grundsätzlich einer Pauschalsteuer, der sogenannten Immobilienertragsteuer, wobei der Steuersatz seit dem 1. Jänner 2016 bei 30 % liegt. Diese Regel gilt für Immobilien, die seit dem 1. April 2012 erworben wurden oder die am 31. März 2012 noch innerhalb der zehnjährigen Spekulationsfrist lagen. Hierbei handelt es sich um die weiter oben in der Arbeit bereits erläuterten Neugrundstücke. Immobilien, die bei ihrer Veräußerung am 31. März 2012 bereits nicht mehr innerhalb der zehnjährigen Spekulationsfrist lagen, war gemäß 1. Stabilitätsgesetz 2012 eine pauschale Besteuerung von effektiv 3,5 % vorgesehen. Hierbei handelt es sich um die weiter oben in der Arbeit bereits erläuterten Altgrundstücke. Wurden Altgrundstücke nach dem 31. Dezember 1987 in Bauland umgewidmet, war ein pauschaler Steuersatz von effektiv 15 % vorgesehen. Im Zuge der Tarifierhöhung seit dem 1. Jänner 2016 stieg der effektive Steuersatz für Veräußerungen nach dem 31. Dezember 2015 auf 4,2 % respektive 18 %. Wenn man sich nicht für die Pauschalbesteuerung entscheiden möchte, bietet die Regelbesteuerung auch weiterhin die Möglichkeit beim Verkauf von Altgrundstücken die Bemessungsgrundlage genau zu ermitteln. Sowohl für Neu- als auch Altgrundstücke kann die Regelbesteuerungsoption gewählt werden, die eine Besteuerung nach dem Einkommensteuertarif vorsieht. (Kovar et al. 2023: 67)

Die Immobilienertragsteuer wird grundsätzlich auch im betrieblichen Bereich angewendet, um private und betriebliche Immobilienveräußerungen bestmöglich zu harmonisieren. Es gibt jedoch Ausnahmen im betrieblichen Bereich, die bereits im Kapitel 3.2.6 erläutert wurden. Steuerpflichtige, deren Gewinn gemäß § 5 EStG 1988 ermittelt wird, stellen ebenso einen Ausnahmetatbestand dar. Dementsprechend kann auch der Einfluss der Immobilienertragsteuer bei Übertragungen von Immobilien gemäß UmgrStG groß sein. Vor allem bei Einbringungen, Zusammenschlüssen und Realteilungen gemäß UmgrStG kann die abzuführende ImmoEST erhebliche finanzielle Auswirkungen haben. (Kovar et al. 2023: 67f)

Um sicherzustellen, dass stille Reserven von Altgrundstücken bis zum Einbringungsstichtag pauschal besteuert werden können, wurde für Einbringungen mit Immobilienvermögen eine Wahlmöglichkeit zwischen zwei Optionen geschaffen:

- Auf den höheren gemeinen Wert von Grund und Boden aufwerten oder
- Buchwertfortführung des Einbringenden

Diese Wahl steht Einbringenden bei der Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen zur Verfügung. Voraussetzung dafür ist, dass am Einbringungsstichtag der Grund und Boden entweder vollständig oder teilweise ein sogenanntes „Altgrundstück“ darstellt. (Kovar et al. 2023: 68)

Wird die Aufwertungsoption gewählt, muss der Grund und Boden zum Zeitpunkt der Einbringung mit dem gemeinen Wert bewertet werden. Dies führt zur Realisierung allfälliger stiller Reserven zum Einbringungsstichtag, die pauschal mit einem effektiven Steuersatz von 4,2 % beziehungsweise 18 % besteuert werden. Die Optierung zu einer solchen Aufwertung ist unbedingt im Einbringungsvertrag festzuhalten und die ImmoEST von den Parteienvertretern abzuführen. Bedingt durch die vorgenommene Aufwertungsoption, erhöhen sich die Anschaffungskosten der Beteiligung des Einbringenden entsprechend um die versteuerten stillen Reserven. Vorteilhaft könnte dies für den Einbringenden sein, da auf Seiten der übernehmenden Gesellschaft die eingebrachte Liegenschaft gemäß dem gemeinen Wert in der Einbringungsbilanz dargestellt wird. Darüber hinaus steigen auch die Gegenleistungsanteile, die der Einbringende an der übernehmenden Körperschaft erhält, um eben denselben Wert. Der Aufwertungsbetrag wird in das Evidenzkonto der übernehmenden Gesellschaft als Einlage aufgenommen. Wird eben dieses Grundstück folglich von der Gesellschaft verkauft oder der Gesellschafter veräußert seine Anteile, könnte ein potenziell steuerpflichtiger Gewinn verringert werden. Dadurch steht dem Gesellschafter ein höherer Betrag für eine steuerneutrale Einlagenrückzahlung zur Verfügung. (Kovar et al. 2023: 69; UmgrStR 2002 Rz 928)

Die zweite Wahl ermöglicht die Einbringung von Altgrundstücken zu Buchwerten im Zuge einer Buchwertfortführung, wodurch eine sofortige Besteuerung der stillen Reserven vermieden wird. Damit sichergestellt wird, dass die pauschale Besteuerungsmethode für etwaige Gewinne (durch Wertsteigerungen bis zur Einbringung) erfolgen kann, muss bei einer zukünftigen Veräußerung der Immobilie eine getrennte Betrachtung durchgeführt werden. Daher wird am Einbringungsstichtag der Teilwert des eingebrachten Grund und Bodens erfasst. Der

Teilwert ist der Betrag, den ein Käufer im Rahmen des Gesamtkaufpreises für ein einzelnes Wirtschaftsgut ansetzen würde, vorausgesetzt, der Betrieb wird fortgeführt. Schließlich kann, wie oben erwähnt, bei einem Verkauf des Grund und Bodens die getrennte Betrachtungsweise in der gegebenen Reihenfolge durchgeführt werden: (Kovar et al. 2023: 69f)

1. Die stillen Reserven des Grund und Bodens bis zum Einbringungsstichtag, sind pauschal zu besteuern (trotz Erhöhung des besonderen Steuersatzes von 25 % auf 30 % ab dem 1. Jänner 2016, pauschale effektive Steuerbelastung bei der Einbringung von Liegenschaft in Körperschaften bei 3,5 % respektive 15 %, da KöSt 25 % (ab 2023 24 % und ab 2024 23 %)). Dabei wird als Grundlage für die Berechnung der ImmoESt der Teilwert des Grund und Bodens zum Zeitpunkt der Einbringung herangezogen.
2. Wertsteigerungen des Grund und Bodens, die nach dem Einbringungsstichtag eingetreten sind, unterliegen den allgemeinen steuerlichen Vorschriften zum Körperschaftsteuersatz, der bis zum 31. Dezember 2022 bei 25 % liegt, für den Zeitraum vom 1. Jänner bis zum 31. Dezember 2023 auf 24 % reduziert wurde und ab dem 1. Jänner 2024 nochmals auf 23 % herabgesetzt wird. Der ermittelte Teilwert ersetzt den Buchwert des Grund und Bodens zum Zeitpunkt der Einbringung. Der Veräußerungsgewinn wird aus dem Veräußerungserlös abzüglich des Teilwerts des Grund und Bodens zum Einbringungsstichtag berechnet. (Kovar et al. 2023: 70)

Um von der Vorteilhaftigkeit der getrennten Betrachtung im Zuge einer Einbringung zu profitieren, muss in der Regel der gesamte Grund und Boden zum Stichtag der Einbringung bereits als Altgrundstück gelten. Zu berücksichtigen ist, dass es sich nur teilweise um Altgrundstücke, bei Fällen, in denen vor dem 1. April 2012 ein Wechsel der Gewinnermittlungsart von § 4 auf § 5 Abs 1 EStG 1988 oder eine Einlage in das Betriebsvermögen eines Gewinnermittlers nach § 5 Abs 1 EStG 1988 zu einem Teilwert erfolgt ist, handelt. (Kovar et al. 2023: 70)

Es ist folgendermaßen in solch einem Fall vorzugehen. Statt den Teilwert zum Stichtag der Einbringung heranzuziehen, setzt man den Teilwert zum Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlungsart bzw. zum Zeitpunkt der Einlage als Veräußerungsgewinn (Aufwertung) bzw. als Buchwert (Buchwertfortführung) fest. Damit ist die Pauschalbesteuerung des Altgrundstücks auch in diesen Fällen gewährleistet. Falls die Aufwertungsoption gewählt wird, erfolgt die Besteuerung des Unterschiedsbetrags – der dann als begünstigtes Altgrundstück gilt – zwischen dem

Teilwert zum Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlungsart bzw. Einlage als Veräußerungsgewinn oder als Buchwert und den damaligen Anschaffungskosten zum Stichtag der Einbringung. Die Differenz zwischen dem Teilwert zum Zeitpunkt der Einbringung und dem Teilwert zum Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlungsart respektive bei Einlage als Veräußerungsgewinn oder als Buchwert unterliegt hingegen der allgemeinen Gewinnermittlung. (Kovar et al. 2023: 70f)

5.3 Exkurs: Realteilung

Bei der Realteilung (Anspruch der Miteigentümer gemäß § 843 ABGB) eines im Miteigentum befindlichen Grundstücks oder mehrerer Grundstücke, die gemäß § 2 BewG 1955 eine wirtschaftliche Einheit formen, ergibt sich keine Veräußerung oder Anschaffung aus wirtschaftlicher Sichtweise, sofern keine monetäre Entschädigung in Form von außerhalb der Teilungsmasse liegenden Werten erbracht wird. Hinsichtlich Verbindlichkeiten ist es wichtig zu berücksichtigen, dass diese auch dann nicht zur Teilungsmasse zählen, wenn diese eng mit dem Grundstück verbunden sind. (EStR 2000 Rz 6627 ; VwGH 8.9.2022: Ro 2022/15/0007 ; VwGH 22.6.1976: 0507/74: 0509/74: 0529/74)

Sollten sich die Wertverhältnisse bei der Teilung verschieben, wird die Realteilung in zwei Schritten betrachtet. Zuerst erfolgt die Aufteilung nach den bisherigen Miteigentumsanteilen. Anschließend findet die Verschiebung im Sinne der tatsächlichen Wertverhältnisse statt. Eine Teilveräußerung liegt vor, sofern die Verschiebung nach dem 15.11.2021 erfolgt und eine Ausgleichszahlung geleistet wird, die mindestens 75 % des anteiligen gemeinen Wertes ausmacht, der von der Verschiebung betroffen ist. Sowohl die Situation, in der ein Grundstück unter den Miteigentümern aufgeteilt wird, um Alleineigentum zu begründen, als auch der Fall, in dem ein Teil des Grundstücks an einen oder mehrere Miteigentümer übertragen wird, während der verbleibende Teil im Miteigentum der anderen oder aller bisherigen Miteigentümer verbleibt, ist davon betroffen. (EStR 2000 Rz 6627)

Außerdem muss infolge der Verschiebung der Wertverhältnisse auch berücksichtigt werden, dass sich der Charakter des hinzugewonnenen Grundstücksteils hinsichtlich seiner Stellung als Altgrundstück ändert. Damit liegt bei einer späteren Veräußerung eine anteilige Anschaffung eines Neugrundstücks vor. Im Zusammenhang mit der Zusammenlegung benachbarter Grundstücke, die sich im Alleineigentum

verschiedener Steuerpflichtiger befinden, zu einem Grundstück im Miteigentum aller Beteiligten, sind die Prinzipien der Realteilung analog anwendbar. Ist das konsolidierte Grundstück einem Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft zuzuordnen, gilt dies nicht. (EStR 2000 Rz 6627)

Vermögensgegenstände, die im Eigentum ein und derselben Person liegen, bilden im Allgemeinen eine wirtschaftliche Einheit. Keine wirtschaftliche Einheit bilden zwei Grundstücke, an denen zwar dieselben zwei Personen Miteigentümer sind, diese jedoch in unterschiedlichen Eigentumsverhältnissen zueinander liegen. Erwirbt jede Person Alleineigentum an einem der beiden Grundstücke, wird von einem Tauschvorgang im Sinne des § 30 EStG 1988 ausgegangen. Ein Tauschvorgang und folglich eine Veräußerung im Sinne des § 30 EStG 1988 liegt auch bei Aufgabe des Miteigentums an einem Grundstück im Austausch für den Erwerb des Alleineigentums an einem anderen Grundstück vor. Dies stellt keine Realteilung dar. Bei Kapitalgesellschaft wird die Einbringung von Grundstücken gemäß § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 ebenso als Tauschvorgang behandelt. Wird generell keine Ausgleichszahlung zwischen unabhängigen Parteien geleistet, kann davon ausgegangen werden, dass eine Aufteilung in gleichwertiger Weise erfolgt, da davon auszugehen ist, dass sich unabhängige Parteien nichts unbegründet schenken würden. (EStR 2000 Rz 6627 ; VwGH 8.9.2022: Ro 2022/15/0007)

Zur praxisnahen Veranschaulichung der Realteilung folgendes Beispiel:

Angenommen, ein Grundstück gehört A und B je zur Hälfte. Der Wert des Grundstücks beträgt 200.000 €, mit einer Hypothek von 80.000 €. Die Miteigentumsaufteilung basiert auf Wohnungsgrößen: Gemeiner Wert der Wohnung von A 140.000 € und von B eine 60.000 €. Verbindlichkeiten teilen sich nach demselben Verhältnis auf (A: 56.000 €, B: 24.000 €). Zuerst erfolgt die Aufteilung nach Miteigentumsanteilen, dann die Wertverschiebung (70/30 statt 50/50). Wenn Ausgleichszahlungen mit Mitteln außerhalb der Teilungsmasse getätigt werden und diese mind. 75 % des betroffenen anteiligen gemeinen Werts darstellt (40.000 €), ist die Aufteilung als entgeltlich zu sehen (Teilveräußerung). A übernimmt 56.000 € Verbindlichkeiten, 16.000 € mehr als nach Miteigentumsquote. Die Gegenleistung erreicht keine 75 % und ist daher keine entgeltliche Veräußerung. (EStR 2000 Rz 6627)

6 Conclusio

In der Einleitung wurde das Ziel gesetzt, die komplexe steuerliche Thematik rund um entgeltliche und unentgeltliche Grundstücksübertragungen in Verbindung mit Umgründungen, insbesondere die Einbringung, im Zuge der vorliegenden Masterarbeit zu erörtern. Die folgende Conclusio fasst die gewonnenen Erkenntnisse zusammen und zeigt auf, inwiefern diese Masterarbeit als Grundlage, Hilfestellung und Leitfaden für Stakeholder der Immobilienwirtschaft herangezogen werden kann.

Die größte Herausforderung bei einer derart vielfältigen Materie wie dem Steuerrecht liegt zweifellos im schier endlosen Umfang an Literatur. Ob es sich um Gesetzestexte, ergänzende Richtlinien und Judikatur, Kommentare, Fachliteratur, Broschüren oder Ratgeber handelt – der mögliche Rahmen an verwendbarer und nützlicher Literatur scheint unerschöpflich. Dieser Umfang kann sowohl als Vorteil als auch als Nachteil angesehen werden. Auf der einen Seite ermöglicht er eine gründliche und vereinfachte Recherche, was zweifellos von Vorteil ist. Auf der anderen Seite kann die Menge an verfügbarer Literatur auch überwältigend sein und die Unsicherheit darüber verstärken, ob alle relevanten Informationen tatsächlich erfasst wurden.

Dies verdeutlicht, warum die Expertise eines Steuerberaters in diesem mannigfaltigen Umfeld so entscheidend ist. Trotz der Fortschritte im Bereich der künstlichen Intelligenz und digitalen Werkzeuge wird die individuelle Fallanalyse und Beratung durch erfahrene Steuerexperten auch langfristig unverzichtbar bleiben. Ein Steuerberater kann nicht nur auf ein umfangreiches Wissen zugreifen, sondern auch die Fähigkeit zur Interpretation und Anwendung dieses Wissens in konkreten Situationen bieten. Dies ist von entscheidender Bedeutung, da das Steuerrecht nicht nur vielseitig, sondern auch ständigen Änderungen unterworfen ist.

Es ist jedoch wichtig zu betonen, dass die gesteckten Ziele der Arbeit keineswegs sinnlos oder unerreichbar waren. Im Gegenteil, durch sie wurde eine wertvolle Grundlage geschaffen, insbesondere für Interessensvertreter, die in der Immobilienwirtschaft tätig sind. Die kompakte Darstellung der steuerlichen Rechtsgrundlagen, die in dieser Arbeit vermittelt wird, ermöglicht es, bestimmte Sachverhalte im Vorfeld zu klären und die Zusammenarbeit mit externen Beratern effizienter zu gestalten. Dies spart nicht nur Zeit, sondern auch finanzielle Ressourcen.

Umso wichtiger ist es zu beachten, dass diese Arbeit von keinem ausgebildeten Steuerberater verfasst wurde und daher relevante Informationen und

Zusammenhänge möglicherweise nicht vollständig erfasst wurden. Trotzdem bietet die Masterarbeit wertvolle Einblicke und Orientierungshilfen für Unternehmen in diesem Bereich und betont gleichzeitig die Bedeutung der Zusammenarbeit mit qualifizierten Steuerberatern.

Selbst als Verfasser oder Leser dieser Arbeit wird es nicht möglich sein, die Komplexität dieser Materie vollumfänglich zu verstehen. Dennoch ist es zweifellos hilfreich, sich bewusst zu sein, welche Unterschiede und Vor- sowie Nachteile zum Beispiel zwischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften mit Immobilienbesitz bestehen. Die Wahl zwischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften hängt von verschiedenen Faktoren ab, einschließlich Haftungspräferenzen, steuerlicher Situation und Geschäftsmodell. Personengesellschaften bieten geringere Kosten und eine engere Bindung zwischen Gesellschaftern und Geschäftsführung, erfordern jedoch eine persönliche Haftung. Kapitalgesellschaften bieten eine Haftungsbeschränkung, sind jedoch kostenintensiver und unterliegen strengeren Regulierungen. Es ist wichtig, diese Vor- und Nachteile sorgfältig abzuwägen und gegebenenfalls rechtliche und steuerliche Beratung in Anspruch zu nehmen, um die am besten geeignete Gesellschaftsform auszuwählen.

Auch das Verständnis der Auswirkungen der Grunderwerbsteuer (GrESt) bei Share-Deals oder die Tatsache, dass bei dieser Art von Transaktionen keine Grundbucheintragungsgebühr berücksichtigt werden muss, kann von entscheidender Bedeutung sein. Ein einfaches Beispiel verdeutlicht dies: Bei einem Kaufpreis von 20.000.000 € bei einem Asset-Deal können Einsparungen bei der Grundbucheintragungsgebühr von bis zu 220.000 € erzielt werden. Solche Optimierungspotenziale sollten zweifellos in die strategischen Überlegungen von Unternehmen bei ihren Kalkulationen einbezogen werden.

Darüber hinaus ist es vorteilhaft, einen Überblick über die verschiedenen Fachtermini und deren Bedeutung im jeweiligen Rechtsgebiet zu haben. In vielen Fällen können Begriffe in benachbarten Bereichen unterschiedliche Bedeutungen haben, was die Anwendung in spezifischen Situationen erheblich beeinflussen kann. Es wird nicht allgemein bekannt sein, dass bei Einbringungen nur Kapitalgesellschaften als Übernehmer fungieren können und dass verschiedene Arten von Einbringungen, wie Down-, Up- oder Side-Stream-Einbringungen, möglich sind. Ebenso ist es von Vorteil zu wissen, unter welchen Voraussetzungen Einbringungen durchgeführt werden können, welche Kosten entstehen und welche Risiken und zukünftigen

Verpflichtungen damit einhergehen. Auch der Zeitpunkt und ob dies im Rahmen des Umgründungsgesetzes oder außerhalb dessen im allgemeinen Steuerrecht erfolgt, sind Themen, die sich zwangsläufig stellen werden.

Ein tiefes Verständnis der steuerlichen Kriterien ermöglicht eine effektive steuerliche Planung und Optimierung. Die Prüfung von Befreiungstatbeständen kann dazu beitragen, Steuern zu reduzieren oder zu vermeiden und die Aufteilung des Verkaufserlöses in Grund und Boden sowie Gebäude kann die Immobilienertragsteuer minimieren, wenn dies sinnvoll ist. Die Nutzung des besonderen Steuersatzes für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen ermöglicht eine präzise Steuerplanung.

Auf jeden Fall sollte klargestellt werden, dass diese Arbeit keinesfalls einen allumfassenden Leitfaden darstellt, der den richtigen Weg für eine steueroptimierte Abwicklung sämtlicher Transaktionen beschreiben kann. Dies ist angesichts der Vielschichtigkeit und des Umfangs des Steuerrechts, sowie der Vielzahl von Möglichkeiten in der Einzelfallbetrachtung, ein zu hoch gestecktes Ziel. Zudem ist zu beachten, dass das Rechtswesen dynamisch ist und sich Rahmenbedingungen ständig ändern können. Beispielsweise können die Verordnung zur Staffelsenkung der Körperschaftsteuer oder die umfangreichen steuerlichen Reformen in den letzten 10 bis 15 Jahren genannt werden.

Schließlich wurde in dieser Arbeit verdeutlicht, dass die individuellen Umstände und Ziele eines Unternehmens bei der Entscheidungsfindung und Umsetzung von Immobilientransaktionen und Umgründungen von entscheidender Bedeutung sind. Die rechtzeitige steuerliche Beratung und die Zusammenarbeit mit Fachleuten sind unerlässlich, um die besten Ergebnisse zu erzielen und unerwartete steuerliche Fallstricke zu vermeiden. Insgesamt zeigt diese umfassende Masterarbeit, dass die steuerlichen und rechtlichen Aspekte von Vermögenseinbringungen in Gesellschaften, insbesondere im Kontext von Immobilien, äußerst heterogen sind. Unternehmen und Steuerberater müssen sich dieser Vielseitigkeit bewusst sein und eine gründliche Analyse und Planung durchführen, um die Ergebnisse zu optimieren und steuerliche Risiken zu minimieren.

Literaturverzeichnis

Bücher/Sammelwerke

- Fuhrmann, Karin, Verweijen, Stephan, & Witt-Döring, Daniela. (2021): *Immobilien vererben und verschenken* (2. Auflage). Wien: Linde Verlag.
- Geirhofer, Susanne, & Hebrank, Claudia. (2016): *Grundlagen Buchhaltung und Bilanzmanagement : durchgängiges Fallbeispiel mit Darstellung bilanzpolitischer Entscheidungsauswirkungen auf den Unternehmenserfolg* (4. Auflage). Wien: Linde Verlag.
- Goepfert, Alexander. (2016): *Strukturierung von Immobilieninvestitionen*. In: Alexander Goepfert, Karl Hamberger, & Nico B. Rottke (Hrsg.): *Immobilienwirtschaftslehre – Recht*. Wiesbaden: Springer Fachmedien Wiesbaden, 98-119.
- Gurmann, Stefan. (2018): *Grundzüge des Gesellschafts- und Insolvenzrechts* (2. Auflage). Wien: Linde Verlag.
- Hübner-Schwarzinger, Petra. (2016): *Einführung in das Umgründungssteuergesetz* (2. Auflage). Wien: Linde Verlag.
- Hübner-Schwarzinger, Petra. (2018): *Buchungs- und Bilanzierungspraxis bei Umgründungen: die Umsetzung von Umgründungsmaßnahmen* (2. Auflage). Wien: Linde Verlag.
- Jerabek, Richard, Krickl, Rudolf, Rittsteuer, Franz, & Schuster, Ulrike. (2022): *Umgründungen in Fallbeispielen: Handbuch* (2. Auflage). Wien: MANZ Verlag.
- Kovar, Herbert, Wahrlich, Ronald, & Zorman, Barbara. (2023): *Übertragung und Vermietung von Immobilien* (4. Auflage). Wien: Linde Verlag.
- Kraßnig, Ulrich, & Zirngast, Sabine. (2018): *Grundlagen der Bilanzierung von Umgründungen: Unternehmensrecht und Steuerrecht* (1. Auflage). Wien: Linde Verlag.
- Portele, Karl, & Portele, Martina. (2021): *Das 1 × 1 der Steuern bei Immobilien* (4. Auflage). Wien: Linde Verlag.
- Prodinger, Christian, & Ziller, Manuela. (2020): *Immobilienbewertung im Steuerrecht* (4. Auflage). Wien: Linde Verlag.

Thunshirn, Roman. (2018): *Die Immobilien-Ertragsteuer* (3. Auflage). Wien: Linde Verlag.

Walter, Thomas. (2021): *Umgründungssteuerrecht 2021: ein systematischer Grundriss* (13. Auflage). Wien: Facultas.

Skripten/Broschüren/Zeitschriften

Böck, Marion , Kaluza, Peter , Kraft, Christine , Penninger, Karl , Prein, Roman , Urban, Christian , & Zapfl, Walter (2016). *Die Einkommensteuer bei der Veräußerung von Immobilien (ImmobilienErtragsteuer)*. Beratungsbroschüre. LBG Österreich GmbH Wirtschaftsprüfung & Steuerberatung. (01.06.2016).

Brauner, Peter. (2021a): Immobilien und Umgründungen : Teil 1: Grundsätze des allgemeinen Steuer-rechts betreffend ImmoESt und GrESt. In: *immo aktuell : Immobilien – Steuern – Recht : Dreifach hält am besten*. 5, 175-177.

Brauner, Peter. (2021b): Immobilien und Umgründungen : Teil 2: Art I UmgrStG – Verschmelzung. In: *immo aktuell : Immobilien – Steuern – Recht : Dreifach hält am besten*. 6, 225-227.

Fuhrmann, Karin, & Kunisch, Manfred. (2022). *Das 1x1 der Immobilienbesteuerung : Basis-Know-how für erfolgreiche Immobilieninvestitionen | 2022*. Broschüre. TPA Steuerberatung GmbH, Wien. (04.2022).

Gruber, Stefan. (2022). *Immobiliensteuerrecht*. Skriptum. Technische Universität Wien, Wien. (15.03.2022).

Prodinge, Christian. (2019): Das Baurecht in der Grundstückswertverordnung : Neue Regelungen über die Wertermittlung eines Baurechts. In: *SWK : Steuer- und WirtschaftsKartei : Die Nr. 1 im Steuerrecht!* 31, 1354-1357.

Masterthesen/Dissertationen

Hala, Veronika. (2018): *Die ertragsteuerliche Behandlung der Immobilie im Betriebsvermögen mit besonderem Blick auf Projektgesellschaften*. Masterthese, Technische Universität Wien, Wien.

Gesetze/Richtlinien/Verordnungen

§ 4 Abs 1 GrEStG 1987.

§ 6 Z 4 EStG 1988.

§ 6 Z 5b EStG 1988.

§ 20 Abs 1 Z 4 EStG 1988.

§ 20 Abs 1 Z 6 EStG 1988.

§ 30a Abs 1 EStG 1988.

§ 30a Abs 2 EStG 1988.

§ 30a Abs 3 EStG 1988.

ErläutRV 684 BlgNR XXV. GP.

EStR 2000 Rz 152.

EStR 2000 Rz 153.

EStR 2000 Rz 616.

EStR 2000 Rz 764.

EStR 2000 Rz 774.

EStR 2000 Rz 784.

EStR 2000 Rz 785.

EStR 2000 Rz 5477.

EStR 2000 Rz 6484.

EStR 2000 Rz 6484a.

EStR 2000 Rz 6621.

EStR 2000 Rz 6622.

EStR 2000 Rz 6623.

EStR 2000 Rz 6624.

EStR 2000 Rz 6625.

EStR 2000 Rz 6626.

EStR 2000 Rz 6627.

EStR 2000 Rz 6628a.

EStR 2000 Rz 6654.

EStR 2000 Rz 6655a.

EStR 2000 Rz 6656.

EStR 2000 Rz 6657.

EStR 2000 Rz 6659.

EStR 2000 Rz 6660.

EStR 2000 Rz 6660a.

EStR 2000 Rz 6668.

EStR 2000 Rz 6669.

EStR 2000 Rz 6686.

EStR 2000 Rz 6724a.

UmgrStR 2002 Rz 662f.

UmgrStR 2002 Rz 928.

Judikatur

VwGH 7.11.1978: 2085/78.

VwGH 8.9.2022: Ro 2022/15/0007.

VwGH 22.6.1976: 0507/74: 0509/74: 0529/74.

VwGH 28.11.2002: 2000/13/0155.

Webseiten

Bundesministerium für Finanzen. (2022): Einheitsbewertung.

<https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/immobilien-grundstuecke/grundbesitzabgaben-einheitsbewertung/einheitsbewertung.html> - abgerufen am 27.08.2023

eccontis steuerberatung gmbh. (2017): EINBRINGUNG VON IMMOBILIEN IN EINE

GMBH. https://www.eccontis.at/einbringung_von_immobilien_in_eine_gmbh/
- abgerufen am 22.09.2023

oesterreich.gv.at-Redaktion. (2022): Einheitswert.

<https://www.oesterreich.gv.at/lexicon/E/Seite.991072.html> - abgerufen am 27.08.2023

Saxinger & Chalupsky & Partner Rechtsanwälte GmbH. (2023): Share Deal oder Asset Deal beim Unternehmenskauf.

<https://at.schindhelm.com/international/expertise/share-deal-oder-asset-deal-beim-unternehmenskauf> - abgerufen am 27.08.2023

TPA Steuerberatung GmbH. (2019): GmbH & AG in die optimale Form bringen.
<https://www.tpa-group.at/de/news/gmbh-ag-in-die-optimale-form-bringen/> -
abgerufen am 25.08.2023

Wirtschaftskammer Österreich (WKO). (2022): GmbH & Co KG : Überblick.
<https://www.wko.at/service/wirtschaftsrecht-gewerberecht/gmbh-und-co-kg.html> - abgerufen am 24.08.2023

Abkürzungsverzeichnis

| | |
|--------------------|---|
| ABGB | Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch |
| AfA..... | Absetzung für Abnutzungen |
| AktG | Aktiengesetz |
| BAO..... | Bundesabgabenordnung |
| BewG..... | Bewertungsgesetz |
| BMF..... | Bundesministerium für Finanzen |
| EKEG | Eigenkapitalersatz-Gesetz |
| ESt..... | Einkommensteuer |
| EStG | Einkommensteuergesetz |
| EStR | Einkommensteuerrichtlinien |
| EWIV | Europäische Wirtschaftliche Interessenvereinigung |
| FBG | Firmenbuchgesetz |
| GesbR..... | Gesellschaft des bürgerlichen Rechts |
| GGG | Gerichtsgebührengesetz |
| GmbH | Gesellschaften mit beschränkter Haftung |
| GmbHG | Gesetz über Gesellschaften mit beschränkter Haftung |
| GrESt..... | Grunderwerbsteuer |
| GrEStG..... | Grunderwerbsteuergesetz |
| GrundanteilV | Grundanteilverordnung |
| GrWV..... | Grundstückswertverordnung |
| ImmoESt..... | Immobilienwertsteuer |
| IO..... | Insolvenzordnung |
| KG | Kommanditgesellschaft |
| KöSt..... | Körperschaftsteuer |
| KStG..... | Körperschaftsteuergesetz |
| OG..... | Offene Gesellschaft |
| SE..... | Societas Europaea |
| stGes | Stille Gesellschaft |
| UGB..... | Unternehmensgesetzbuch |
| UmgrStG | Umgründungssteuergesetz |
| UmgrStR..... | Umgründungssteuerrichtlinien |
| URG | Unternehmensreorganisationsgesetzes |
| USt | Umsatzsteuer |
| UStG..... | Umsatzsteuergesetz |
| VerG | Vereinsgesetz |

Abbildungsverzeichnis

| | |
|--|----|
| Abbildung 1: Überblick über die per Gesetz vorgeschriebenen Buchführungspflichten der diversen Wirtschaftssubjekte (Geirhofer & Hebrank 2016: 5) | 7 |
| Abbildung 2: Überblick Regelung Alt- und Neugrundstücke i.V.m. der Immobilienertragsteuer (Böck et al. 2016: 24) | 25 |
| Abbildung 3: Überblick pauschale Einkünfteermittlung gemäß § 30 Abs 4 EStG 1988 (EStR 2000 Rz 6668) | 28 |
| Abbildung 4: Überblick Regeleinkünfteermittlung gemäß § 30 Abs 3 EStG 1988 (In Anlehnung an EStR 2000 Rz 6659) | 31 |
| Abbildung 5: Darstellung Up-stream-Einbringung (Jerabek et al. 2022: Rz 4.5)..... | 53 |
| Abbildung 6: Darstellung Down-stream-Einbringung (Jerabek et al. 2022: Rz 4.5) . | 53 |
| Abbildung 7: Darstellung Side-stream-Einbringung (Jerabek et al. 2022: Rz 4.5) ... | 54 |