

c) Grundstückseinlage nach dem 31.3.2012

Wird Grund und Boden, der nach dem 31.3.2012 angeschafft wurde gem § 6 Z 5 lit b EStG zu den Anschaffungskosten eingelegt, kommt § 4 Abs 3a Z 4 EStG (die Regelung stellt auf den Teilwert ab) nicht zur Anwendung. Sämtliche Wertsteigerungen bei späterer Veräußerung sind im Rahmen der betrieblichen Einkünfte zu erfassen. Sofern Grund und Boden des Altvermögens eingelegt wird (keine Steuerbefreiung am 31.3.2012), stellt dieser trotz Einlage weiterhin Altvermögen dar, unabhängig von der Gewinnermittlungsart des Betriebes; bei späterer Veräußerung kann folglich der gesamte Veräußerungserlös pauschal gem § 30 Abs 4 EStG ermittelt werden (§ 4 Abs 3a Z 3 lit a EStG).⁵⁸¹ Anders verhält es sich, wenn Grund und Boden mit dem niedrigeren Teilwert (§ 6 Z 5 lit b EStG) im Zeitpunkt der Einlage dem Betrieb zugewendet wird. In diesem Fall ist § 4 Abs 3a Z 4 EStG einschlägig, wonach bei einer im Betriebsvermögen erfolgten Aufholung des im außerbetrieblichen Bereich entstandenen Wertverlustes der Veräußerungsverlust als Verlust aus privaten Grundstücksveräußerungen zu erfassen ist (Differenz zwischen niedrigerem Teilwert und Anschaffungskosten).⁵⁸² Für die Wertveränderungen nach der Einlage gelten die allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften (Differenz zwischen Veräußerungserlös und Buchwert unterliegt dem besonderen Steuersatz gem § 30a Abs 1 EStG).

Bei der Einlage von Gebäuden nach dem 31.3.2012 ist zu differenzieren:

- Handelt es sich um ein Gebäude des Altvermögens erfolgt die Bewertung der Einlage gem § 6 Z 5 lit c EStG zum Teilwert. Im Falle einer Veräußerung greift daher § 4 Abs 3a Z 4 EStG, wobei hinsichtlich der bis zur Einlage im außerbetrieblichen Bereich entstandenen Wertsteigerungen Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen vorliegen. Da das Gebäude zum 31.3.2012 nicht mehr steuerbefreit war, kann die pauschale Einkünftermittlung gem § 30 Abs 4 EStG auf Basis des Einlageteilwertes angewendet werden. Die stillen Reserven aus dem privaten Bereich werden damit pauschal abgegolten. Für die danach eintretenden Wertveränderungen gelten die allgemeinen Vorschriften.⁵⁸³

581 Vgl EStR 2000, Rz 783 und Rz 689; *Kovar*, Einlagen von Grundstücken und Veräußerung von zuvor eingelegten Grundstücken, SWK 2012, 1477; *Huber*, Immobilienertragsteuer und betriebliche Gewinnermittlung, SWK 2013, 62 f; *Schwandtner* in *Urtz*, Immobiliensteuer Update², 249; *Mayr*, Grundstücksbesteuerung im betrieblichen Bereich, RdW 2013, 44.

582 Vgl *Huber*, Immobilienertragsteuer und betriebliche Gewinnermittlung, SWK 2013, 61; **kritisch** zu dieser Regelung, weil es dadurch zur Besteuerung von Scheingewinnen kommt: *Schultermandl*, Einlagen, Entnahmen, Teilwertabschreibungen von Grundstücken im Betriebsvermögen natürlicher Personen, in *Ehrke-Rabel/Niemann*, Spezialfragen der Immobilienbesteuerung, 8; *Bruckner*, Die neue Immobilienbesteuerung im 1. Stabilitätsgesetz 2012 (BGBl I 2012/22), ÖStZ 2012, 180; siehe auch *Hirschler*, Umgründungen im Zusammenhang mit der neuen Immobilienertragsteuer, in FS Bertl, 720.

583 Vgl EStR 2000, Rz 783; *Kovar*, Einlagen von Grundstücken und Veräußerung von zuvor eingelegten Grundstücken, SWK 2012, 1477; *Huber*, Immobilienertragsteuer und betriebliche Gewinnermittlung, SWK 2013, 68; *Schultermandl*, Einlagen, Entnahmen, Teilwertabschreibungen von Grundstücken im Betriebsvermögen natürlicher Personen, in *Ehrke-Rabel/Niemann*, Spezialfragen der Immobilienbesteuerung, 8.

4. Grundstücksveräußerungen im Betriebsvermögen

- Handelt es sich um ein Gebäude des Neuvermögens (Anschaffung nach dem 31.3.2002) ist dieses gem § 6 Z 5 lit b EStG grundsätzlich mit den adaptierten Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten. Eine spätere Veräußerung aus dem Betriebsvermögen führt daher gänzlich zu betrieblichen Einkünften als Differenz zwischen Veräußerungserlös und Anschaffungskosten. Sofern der Teilwert im Einlagezeitpunkt niedriger ist, muss dieser zwingend angesetzt werden. Diesfalls greift § 4 Abs 3a Z 4 EStG, wobei die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen negativ sind. Die betrieblichen Einkünfte ergeben sich als Differenz zwischen Veräußerungserlös und Buchwert.⁵⁸⁴

Beispiel:⁵⁸⁵

Ein Steuerpflichtiger erwirbt im Jahr 2000 ein bebautes Grundstück im Privatvermögen um EUR 100.000. Auf den Grund und Boden entfallen Anschaffungskosten iHv EUR 40.000, auf das Gebäude EUR 60.000. Anfang des Jahres 2013 wird das Grundstück in einen Betrieb eingelegt (die Gewinnermittlungsart ist irrelevant). Der Teilwert des Grund und Bodens beträgt im Zeitpunkt der Einlage EUR 50.000, der des Gebäudes EUR 70.000. Vier Jahre später (Ende des Jahres 2017) wird das bebaute Grundstück um EUR 160.000 aus dem Betriebsvermögen veräußert (Grundanteil EUR 70.000, Gebäudeanteil EUR 90.000).

Sowohl der Grund und Boden als auch das Gebäude sind am 31.3.2012 nicht mehr steuerverfangen und zählen daher zum Altvermögen.

- Die Einlage des Gebäudes ist gem § 6 Z 5 lit c EStG mit dem Teilwert zu bewerten. Damit kommt für das Gebäude § 4 Abs 3a Z 4 EStG zur Anwendung, was zu einer Aufteilung des Veräußerungsgewinnes in einen außerbetrieblichen und betrieblichen Teil führt. Die vor der Einlage im Privatvermögen entstandenen stillen Reserven können pauschal gem § 4 Abs 3a Z 4 iVm § 30 Abs 4 EStG besteuert werden, indem anstelle des Veräußerungserlöses der Teilwert im Zeitpunkt der Einlage herangezogen wird ($70.000 \times 4,2\% = 2.940$). Der Anteil des Veräußerungsgewinnes im Betriebsvermögen ermittelt sich als Differenz zwischen Veräußerungserlös (EUR 90.000) und Buchwert (70.000 [Einlagewert] abzüglich AfA für vier Jahre).
- Die Einlage des Grund und Bodens ist gem § 6 Z 5 lit b EStG mit den im Vergleich zum Teilwert niedrigeren Anschaffungskosten zu bewerten. Die Wertsteigerung wird somit zur Gänze im Betriebsvermögen erfasst. Die pauschale Gewinnermittlung gem § 30 Abs 4 EStG hinsichtlich Grund und Boden ist für §-5-Abs-1-EStG-Gewinnermittler grundsätzlich nicht zulässig; davon besteht jedoch eine Ausnahme, wenn Altvermögen nach dem 31.3.2012 in das Betriebsvermögen eingelegt wird. Die Bewertung erfolgt nämlich zu den Anschaffungskosten, wodurch die Wertsteigerungen im außerbetrieblichen in den betrieblichen Bereich verschoben werden. Bei Anwendung der pauschalen Besteuerung gem § 30 Abs 4 EStG beträgt die Steuerbelastung EUR 2.940 ($70.000 \times 4,2\% = 2.940$).

584 Vgl *Huber*, Immobilienvermögen und betriebliche Gewinnermittlung, SWK 2013, 61; **kritisch** zu dieser Regelung, weil es dadurch zur Besteuerung von Scheingewinnen kommt: *Schultermandl*, Einlagen, Entnahmen, Teilwertabschreibungen von Grundstücken im Betriebsvermögen natürlicher Personen, in *Ehrke-Rabel/Niemann*, Spezialfragen der Immobilienbesteuerung, 8; *Bruckner*, Die neue Immobilienbesteuerung im 1. Stabilitätsgesetz 2012 (BGBl I 2012/22), ÖStZ 2012, 180.

585 Leicht adaptiert entnommen aus: *Schultermandl*, Einlagen, Entnahmen, Teilwertabschreibungen von Grundstücken im Betriebsvermögen natürlicher Personen, in *Ehrke-Rabel/Niemann*, Spezialfragen der Immobilienbesteuerung, 9 f.

Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger erwirbt im Jahr 2001 ein bebautes Grundstück im Privatvermögen um EUR 100.000. Auf den Grund und Boden entfallen Anschaffungskosten iHv EUR 40.000, auf das Gebäude EUR 60.000. Anfang des Jahres 2013 wird das Grundstück in einen Betrieb eingelegt (die Gewinnermittlungsart ist irrelevant). Der Teilwert des Grund und Bodens beträgt im Zeitpunkt der Einlage EUR 35.000, der des Gebäudes EUR 50.000. Fünf Jahre später (Ende des Jahres 2017) wird das bebaute Grundstück um EUR 130.000 aus dem Betriebsvermögen veräußert (Grundanteil EUR 60.000, Gebäudeanteil EUR 70.000).

Sowohl der Grund und Boden als auch das Gebäude sind am 31.3.2012 nicht mehr steuerverfangan und zählen daher zum Altvermögen.

- Die Einlage des Gebäudes ist gem § 6 Z 5 lit c EStG mit dem Teilwert zu bewerten. Damit kommt für das Gebäude § 4 Abs 3a Z 4 EStG zur Anwendung, was zu einer Aufteilung des Veräußerungsgewinnes in einen außerbetrieblichen und einen betrieblichen Teil führt. Da der Teilwert niedriger ist als die Anschaffungskosten liegt im Rahmen der Einkünfte aus privater Grundstücksveräußerungen ein Verlust iHv EUR 10.000 im Jahr der Veräußerung vor (Differenz zwischen niedrigerem Teilwert und Anschaffungskosten). Dieser Verlust aus privaten Grundstücksveräußerung kann nach den Vorschriften gem § 30 Abs 7 EStG verwertet werden. Ausgehend vom Einlageteilwert (50.000) sind die stillen Reserven im Betriebsvermögen zum besonderen Steuersatz gem § 30a Abs 1 EStG zu versteuern. Die AfA wird mit 2,5% angenommen (ein entsprechendes Gutachten liegt vor). Der Veräußerungsgewinn im Betriebsvermögen ermittelt sich als Differenz zwischen Veräußerungserlös iHv EUR 70.000 und Buchwert iHv 43.750 (50.000 [Einlagewert] – AfA [50.000 × 2,5% × 5 Jahre]).
- Die Einlage des Grund und Bodens ist gem § 6 Z 5 lit b EStG mit dem Teilwert zu bewerten, da dieser niedriger ist als die Anschaffungskosten. Grund und Boden stellt auch nach der Einlage Altvermögen dar, wodurch sämtliche nach der Einlage eingetretenen Wertsteigerungen gem § 4 Abs 3a Z 3 lit a EStG pauschal ermittelt werden können (60.000 × 4,2% = 2.520). Die pauschale Gewinnermittlung gem § 30 Abs 4 EStG hinsichtlich Grund und Boden wäre für §-5-Abs-1-EStG-Ermittler grundsätzlich nicht zulässig, außer die Einlage erfolgt nach dem 31.3.2012.

4.2.2.4.3. Einlagen und Entnahmen von Grundstücken im Anwendungsbereich des § 30a Abs 3 EStG

§ 30a Abs 3 EStG sieht bestimmte Ausnahmen vom besonderen Steuersatz gem § 30a Abs 1 EStG vor; die Besteuerung erfolgt diesfalls zum progressiven Tarif. Aufgrund dieser Ausnahmebestimmungen war es notwendig die Vorschriften der Entnahme- und Einlagenbewertung entsprechend anzupassen.

4.2.2.4.3.1. Entnahmen

Nach § 6 Z 4 zweiter Satz EStG gilt für Entnahmen des Grund und Bodens grundsätzlich der Buchwertansatz. Sofern der Grund und Boden unter eine Ausnahmebestimmung vom besonderen Steuersatz gem § 30a Abs 3 EStG fällt (zB gewerblicher Grundstückshändler) ist allerdings der Teilwert maßgebend. § 30a Abs 3 erster Satz EStG normiert, dass die Ausnahme von der Anwendung des besonderen Steuersatzes nicht nur für die Veräußerung/Zuschreibung, sondern auch für die Entnahme gilt. Die Entnahme führt daher in den Fällen des § 30a Abs 3 EStG

b) Probleme bei Mitunternehmerschaften

Unklarheiten könnten sich bei der Umwandlung in oder auf Mitunternehmerschaften ergeben. Bei Mitunternehmerschaften ist zweistufig zu prüfen, ob Alt- oder Neuvermögen vorliegt:

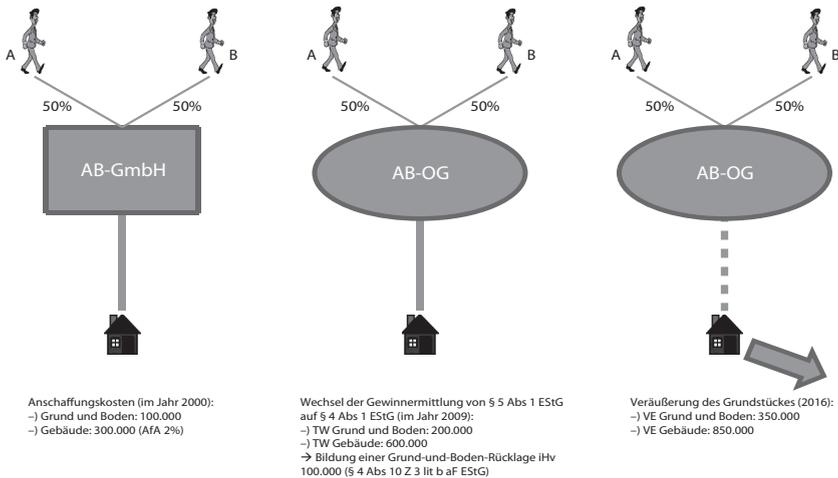
- Anschaffung des Grund und Bodens auf Ebene der Mitunternehmerschaft sowie
- Anschaffung des Mitunternehmeranteiles jeweils vor dem 31.3.2002.

Zudem sind bei Mitunternehmerschaften auf Wirtschaftsgüter entfallende stille Reserven bilanzbündeltheoretisch immer dem jeweiligen Mitunternehmer im Ausmaß seiner Beteiligungsquote zuzurechnen. Dies gilt sowohl für die Veräußerung der Wirtschaftsgüter auf Ebene der Mitunternehmerschaft als auch für die Veräußerung des Mitunternehmeranteiles – hinsichtlich des dem Anteil inwohnenden Grundstückes gilt dies als (anteilige) betriebliche Grundstücksveräußerung (vgl auch § 32 Abs 2 EStG).⁹⁸⁴ Fraglich erscheint wie mit in der Vergangenheit gebildeten Grund-und-Boden-Rücklagen bei späterer Veräußerung umzugehen ist. Die nachfolgenden zwei Beispiele sollen die Problematik verdeutlichen.

Beispiel:

An der betrieblich tätigen AB-GmbH sind A und B seit der Gründung Anfang des Jahres 2000 jeweils zu 50% beteiligt. Zum Betriebsvermögen gehört seit Bestehen der AB-GmbH ein bebautes Grundstück (AK Grund und Boden: 100.000, AK Gebäude: 300.000). Im Jahr 2010 beschließen die Gesellschafter eine (rückwirkende) errichtende Umwandlung unter Anwendung des Art II UmgrStG in eine OG vorzunehmen. Die Beteiligungsverhältnisse ändern sich anlässlich der Umwandlung nicht. Im Zuge der Umwandlung kommt es zum Wechsel der Gewinnermittlungsart von § 5 Abs 1 auf § 4 Abs 1 EStG. Der Teilwert des bebauten Grundstückes zum Umwandlungstichtag (31.12.2009) beläuft sich auf EUR 800.000 und verteilt sich auf Grund und Boden sowie Gebäude im Verhältnis von 1:3. Die Gesellschafter entscheiden sich für die Bildung einer Grund-und-Boden-Rücklage iSd § 4 Abs 10 Z 3 lit b EStG; EUR 100.000 werden somit einer Rücklage zugeführt, wodurch die Besteuerung vermieden wird. Da das Gebäude auch bei der Gewinnermittlung gem § 4 Abs 1 EStG nach alter Rechtslage stets steuerverfänger war, wird dieses mit dem Restbuchwert übernommen (EUR 240.000 bei 2%iger AfA gem § 8 Abs 1 dritter TS EStG idF vor dem StRefG 2015/2016 für 10 Jahre [Anfang 2000 – Ende 2009]) und auf die Restnutzungsdauer weiter abgeschrieben. Ende des Jahres 2016 veräußert die OG das bebaute Grundstück: Auf den Grund und Boden entfällt ein Veräußerungserlös iHv EUR 350.000 und auf das Gebäude ein Veräußerungserlös iHv EUR 850.000. Fraglich sind die steuerlichen Konsequenzen aufgrund der Veräußerung.

984 Vgl zB *Thunshirn/Podovsovnik/Arsenijevic*, Die Immobilien-Ertragsteuer², Rz I/509; *Beiser*, Die neue Immobilienbesteuerung idF AbgÄG 2012, SWK-Spezial 2013, Rz 31; *Kanduth-Kristen*, Veräußerung von Mitunternehmeranteilen unter besonderer Berücksichtigung der Grundstücksbesteuerung nach dem 1. StabG 2012, in GS Bruckner, 206.



Bei Veräußerung von Grundstücken aus dem Betriebsvermögen einer Mitunternehmensgesellschaft ist der Veräußerungserlös auf die Mitunternehmer entsprechend den Beteiligungsquoten aufzuteilen, weil ertragsteuerrechtlich aufgrund des Transparenzprinzips anteilig die Gesellschafter veräußern.⁹⁸⁵ Sofern die Voraussetzungen des § 4 Abs 3 Z 3 lit a EStG vorliegen, hat jeder Mitunternehmer das Wahlrecht die Pauschalbesteuerung anzuwenden (vgl auch § 32 Abs 2 EStG). Zu beachten ist, dass für die Eigenschaft des Grund und Bodens als (gesamthaftes) Altvermögen beim jeweiligen Mitunternehmer der Grund und Boden vor dem 31.3.2002 (auf Ebene der Mitunternehmerschaft) und der Mitunternehmeranteil vor dem 31.3.2002 angeschafft worden sein müssen.

A und B sind jeweils EUR 175.000 für Grund und Boden sowie EUR 425.000 für das Gebäude vom Veräußerungserlös zuzurechnen. Dem Veräußerungserlös des Gebäudes ist der Restbuchwert wiederum im Ausmaß von 50% für jeden Gesellschafter gegenüberzustellen (EUR 198.000 Fortsetzung der AfA ab 1.1.2010 iHv 2% für 7 Jahre und davon 50% sind EUR 99.000). Die Differenz zwischen anteiligen Veräußerungserlös (EUR 425.000) und Restbuchwert (EUR 99.000) unterliegt dem 30%igen Sondersteuersatz; ergibt somit für jeden Mitunternehmer eine auf das Gebäude entfallende Steuerbelastung iHv EUR 97.800 ($425.000 - 99.000 = 326.000 \times 30\% = 97.800$).

Für den Grund und Boden ist eine differenzierte Betrachtung geboten. Die Grund-und-Boden-Rücklage ist im Zeitpunkt des Ausscheidens des Grund und Bodens aus dem Betriebsvermögen jedenfalls mit 30% zu versteuern (§ 124b Z 212 EStG idF AIFMG, BGBl I Nr 135/2013). Daher ist die Grund-und-Boden-Rücklage im Ausmaß von 50% auf die Gesellschafter zu verteilen, weil beide Mitunternehmer im Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlungsart an der Gesellschaft beteiligt waren und daher eine anteilige Besteuerung vorzunehmen ist. A und B haben folglich jeweils EUR 50.000 dem besonderen Steuersatz zu unterziehen (Steuerbelastung für die Grund-und-Boden-Rücklage daher EUR 15.000).

Neben der steuerwirksamen Erfassung der Grund-und-Boden-Rücklage ist auch der Grund und Boden an sich steuerlich zu erfassen. Da der Grund und Boden am 31.3.2012 für beide Mitunternehmer nicht steuerverfangen war, kann § 30 Abs 4 EStG auf Basis des Veräußerungserlöses angewendet werden, wobei zu berücksichtigen ist,

⁹⁸⁵ Vgl zB *Beiser*, Die neue Immobilienbesteuerung idF AbgÄG 2012, SWK-Spezial 2013, Rz 30.

5. Umgründungen im Zusammenhang mit der Immobilienertragsteuer

Umwandlungsbilanz A-GmbH zum 31.12.X1			
Anlagevermögen	500.000	Umwandlungskapital	660.000
Unbebautes Grundstück	100.000	Fremdkapital	370.000
Bebautes Grundstück			
Grund und Boden	70.000		
Gebäude	250.000		
Umlaufvermögen	110.000		
	1.030.000		1.030.000

(Steuerliche) Bilanz Einzelunternehmer-A zum 31.12.X1			
Anlagevermögen	270.000	Eigenkapital	490.000
Beteiligung A-GmbH	220.000	Fremdkapital	200.000
Umlaufvermögen	200.000		
	690.000		690.000

(Steuerliche) Eröffnungsbilanz Einzelunternehmer-A zum 1.1.X2			
Anlagevermögen	770.000	Eigenkapital	610.000
Unbebautes Grundstück	100.000	Fremdkapital	570.000
Umlaufvermögen	310.000		
	1.180.000		1.180.000

Durch den Wegfall der Beteiligung an der A-GmbH iHv EUR 220.000 und die Übernahme des Umwandlungskapitals iHv EUR 660.000 ergibt sich zunächst ein Buchgewinn iHv EUR 440.000. Durch das umwandlungsbedingte Ausscheiden des zum gewillkürten Betriebsvermögen gehörenden bebauten Grundstückes reduziert sich der Buchgewinn um den abgehenden Buchwert des bebauten Grundstückes iHv EUR 320.000 auf EUR 120.000. Dieser Buchgewinn ist steuerneutral und wird dem Eigenkapital des Einzelunternehmers A zugeschlagen.

Durch das Ausscheiden des bebauten Grundstückes (gewillkürtes Betriebsvermögen) sind die auf das Gebäude entfallenden stillen Reserven (Entnahme zum Teilwert gem § 6 Z 4 EStG) iHv 200.000 (Teilwert: 450.000 abzüglich Buchwert: 250.000) im Jahr X2 prinzipiell mit dem besonderen Steuersatz iHv 30% im Rahmen der Veranlagung zu besteuern. Alternativ kann der Rechtsnachfolger einen Antrag auf Verteilung des Gewinnes auf drei Jahre stellen (§ 9 Abs 3 UmgrStG). Ab dem Jahr X2 und den nachfolgenden zwei Jahren werden daher EUR 66.667 mit dem besonderen Steuersatz iHv 30% besteuert. Die Entnahme des Grund und Bodens erfolgt steuerneutral zum Buchwert gem § 6 Z 4 EStG. Die im betrieblichen Bereich eingetretenen Wertsteigerungen werden in den außerbetrieblichen Bereich überführt und sind erst bei späterer Veräußerung im Rahmen der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen zu erfassen.

Da sich an der Widmung des unbebauten Grundstückes im Zuge der Umwandlung nichts ändert (Zuordnung weiterhin zum notwendigen Betriebsvermögen), führt der Einzelunternehmer A den Buchwert fort (EUR 100.000). Es kommt zu keiner Gewinnrealisierung.

Soweit A von der Fortführungsoption gem § 5 Abs 2 EStG Gebrauch macht, unterbleibt die Gewinnrealisierung hinsichtlich des Gebäudes, weil A als Einzelunternehmer das bebaute Grundstück im Unternehmen weiter als gewillkürtes Betriebsvermögen behandeln kann.

Sollte es anlässlich der Entnahme zu einem Verlust kommen, weil der Teilwert des Gebäudes zum Entnahmezeitpunkt unter dem Buchwert liegt (diese Fallkonstellation wird in der Praxis idR untergeordnete Bedeutung haben, weil Kapitalgesellschaften aufgrund der Rechnungslegungspflichten bei voraussichtlich dauerhafter Wertminderung zur Abschreibung auf den niedrigen beizulegenden Wert gem § 204 Abs 2 iVm § 189a Z 3 UGB idF RÄG 2014 bzw Teilwert iSd Steuerrechts verpflichtet sind)¹⁰⁰² entsteht ein Verlust.¹⁰⁰³ Ein Verlust wird generell gem § 4 Abs 10 Z 1 EStG (iVm § 9 Abs 3 UmgrStG) gleichmäßig auf die nächsten sieben Wirtschaftsjahre verteilt.¹⁰⁰⁴ Das erste Siebentel kann in jenem Wirtschaftsjahr des Rechtsnachfolgers angesetzt werden, das nach dem Umwandlungsstichtag endet (und nicht erst in jenem, das danach beginnt).¹⁰⁰⁵ Diese sich aus § 4 Abs 10 Z 1 EStG ergebende Regelung könnte durch die Rspr mittlerweile als überholt angesehen werden. Nach der Rspr des UFS 13.11.2012, RV/0147-W/08 ist ein Verlust in voller Höhe im Umgründungsjahr (sachverhaltsgegenständlich ging es aber um eine Einbringung) ausgleichsfähig. Die dagegen erhobene VwGH-Beschwerde wurde mit Erkenntnis vom 17.12.2014, 2012/13/0126 zugunsten der UFS-Rspr als unbegründet abgewiesen.¹⁰⁰⁶ Fraglich ist, ob die Rspr zur Einbringung gem Art III auf die Umwandlung gem Art II übertragbar ist. *Walter* und *Stefaner* gehen offensichtlich von einer analogen Anwendung aus.¹⁰⁰⁷ Die Konsequenz wäre, dass der Übergangsverlust nicht mehr zu Siebenteln ist, sondern wie bei der Einbringung im ersten Wirtschaftsjahr, das nach dem Umwandlungsstichtag endet (nicht erst in jenem, das danach beginnt), zu berücksichtigen ist. Die Finanzverwaltung hat das VwGH-Erkenntnis in den UmgrStR 2002, Rz 820 zur Einbringung entsprechend eingearbeitet, nicht aber für die Umwandlung (UmgrStR 2002, Rz 518), wonach der Übergangsverlust noch immer auf 7 Jahre zu verteilen ist. Dies erscheint konsequent, weil bei der Einbringung der Gewinnermittlungswechsel noch beim Übertragenden stattfindet, während bei der Umwandlung dieser erst in der Sphäre des Rechtsnachfolgers erfolgt.¹⁰⁰⁸

Weiters nicht zweifelsfrei geklärt ist die Frage, ob die einschränkenden Verlustverwertungsmöglichkeiten des § 6 Z 2 lit d EStG zur Anwendung gelangen; die

1002 Vgl stellvertretend *Schwandtner* in *Urtz*, Immobiliensteuer Update², 220 f.

1003 Vorstellbar ist dies, wenn die Wertminderung eines Grundstücks als nicht dauerhaft eingestuft worden ist oder eine außerplanmäßige Abschreibung iSd UGB (bzw TWA-Afa iSd Ertragsteuerrechts) pflichtwidrig unterlassen wurde.

1004 Vgl *Keppert/Waitz-Ramsauer* in *W/H/M*, HdU II⁸ § 9 Rz 45; *Schwarzinger/Wiesner*, Umgründungssteuer-Leitfaden I/1³, 813; *Zöchling* in *W/Z/H/K*, UmgrStG⁵ § 9 Rz 27; UmgrStR 2002, Rz 520; **kritisch** zur Bestimmung *Marschner/Jakom*, EStG⁹ § 4 Rz 413, der die unterschiedliche Behandlung gegenüber dem Übergangsgewinn für unsachlich und verfassungsrechtlich bedenklich hält. Ebenso *Doralt* in *D/K/M/Z*, EStG¹¹ § 4 Rz 413 und *Wiesner*, Interessantes zum Umgründungssteuergesetz, RWZ 2015, 82.

1005 Vgl UmgrStR 2002, Rz 518; *Wellingner* in *W/H/M*, HdU II¹⁵ § 9 Rz 82.

1006 Siehe auch miterledigt VwGH 25.2.2015, 2014/13/0041; **kritisch** zur VwGH-Rspr *Wiesner*, Interessantes zum Umgründungssteuergesetz, RWZ 2015, 82.

1007 Vgl *Walter*, Umgründungssteuerrecht 2016¹¹ Rz 259; *Stefaner* in *Kofler*, UmgrStG⁵ § 9 Rz 147.

1008 So auch die UmgrStR 2002, Rz 820 mit Verweis auf VwGH 25.7.2013, 2011/15/0046; vgl auch *Wellingner* in *W/H/M*, HdU II¹⁵ § 9 Rz 82.

Entnahme erfolgt nämlich bereits auf Ebene des Rechtsnachfolgers (§ 6 Z 2 lit d EStG gilt für Körperschaften iSd § 7 Abs 3 KStG nicht).¹⁰⁰⁹ ME ist diese Frage zu verneinen, weil § 6 Z 2 lit d EStG auf einen Veräußerungstatbestand abstellt und daher nicht für einen Entnahmevorgang anwendbar ist.

5.2.2.2. Außerbetriebliche Grundstücke

Sollte ein Grundbesitzteil der übertragenden Kapitalgesellschaft im Ausnahmefall außerbetriebliches Vermögen darstellen, kann es im Zuge der Umwandlung iSd Art II UmgrStG zu keiner Entnahmebesteuerung kommen, weil grundsätzlich kein Betriebsvermögen vorliegt, welches entnommen werden könnte; das Grundstück geht somit steuerneutral vom außerbetrieblichen Bereich der Kapitalgesellschaft in den außerbetrieblichen Bereich des Rechtsnachfolgers über.¹⁰¹⁰ Dies gilt unabhängig davon, ob der Rechtsnachfolger seinen Gewinn (weiterhin) gem § 5 Abs 1 oder gem § 4 Abs 1 oder Abs 3 EStG ermittelt. Nach *Schwarzinger/Wiesner* kommt es unter Zugrundelegung der KStR 2013, Rz 637 zu keiner Entnahmebesteuerung, weil der Rechtsnachfolger bereits vor der Umgründung wirtschaftlicher Eigentümer des Grundstückes ist.¹⁰¹¹ Die außerbetriebliche Sphäre iSd KStR 2013, Rz 637 ff ist nämlich als Sphärenwechsel der Liegenschaft von der Sphäre der Kapitalgesellschaft in die Sphäre des Gesellschafters zu sehen. Somit hat kein Wechsel von der Kapitalgesellschaft auf den Rechtsnachfolger im Zuge der Umgründung stattgefunden, denn der Rechtsnachfolger war bereits vor dem Umwandlungsakt wirtschaftlicher Eigentümer bei Zutreffen der Voraussetzungen gem den KStR 2013, Rz 637 ff. Im Sinne der VwGH-Rspr zum wirtschaftlichen Eigentum erscheint diese Argumentation – im Endergebnis zwar richtig – aber wenig überzeugend, weil der VwGH die außerbetriebliche Sphäre und einhergehend damit die verdeckte Ausschüttung an der Wurzel immer nur als Sphärenwechsel innerhalb der Gesellschaft verstanden hat (vgl auch die Ausführungen unter 4.3.1.2.).¹⁰¹² Zudem scheinen sich die KStR 2013 selbst zu widersprechen, weil die Annahme einer (Rück-)Einlage des Wirtschaftsgutes in die Kapitalgesellschaft vor einer möglichen Veräußerung¹⁰¹³ nicht für den Übergang des wirt-

1009 Gem § 6 Z 2 lit d EStG idF StRefG 2015/2016 sind Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert und Verluste aus der Veräußerung von Grundstücken iSd § 30 Abs 1, auf deren Wertsteigerungen der besondere Steuersatz gem § 30a Abs 1 anwendbar ist, vorrangig mit positiven Einkünften aus der Veräußerung oder Zuschreibung solcher Grundstücke desselben Betriebes zu verrechnen. Ein verbleibender negativer Überhang darf zu 60% mit anderen Einkünften ausgeglichen werden.

1010 Vgl *Hirschler*, Umgründungen im Zusammenhang mit der neuen Immobilienertragsteuer, in FS Bertl, 719.

1011 Vgl *Schwarzinger/Wiesner*, Umgründungssteuer-Leitfaden I/1³, 811 und 1207.

1012 Vgl zB *Kirchmayr*, Verdeckte Ausschüttung aus Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht, in HB Verdeckte Gewinnausschüttung, 156 f; *Blasina*, Wirtschaftliches Eigentum und „Ausschüttung an der Wurzel“, in FS Tanzer, 151 f; *Molterer*, Vermietung von Luxusimmobilien an GmbH-Gesellschafter, SPRW 2013, 67; *Schaunig*, Die Degeneration der verdeckten Ausschüttung „an der Wurzel“ – Implikationen auf Anteilsinhaberebene, taxlex 2014, 416 f.

1013 Vgl KStR 2013, Rz 638.

schaftlichen Eigentums auf den Gesellschafter spricht (wenn dieser nämlich wirtschaftlicher Eigentümer ist, muss ihm auch der entsprechende Veräußerungsgewinn zurechenbar sein); ein außerbetrieblicher Bereich wäre somit gar nicht notwendig.¹⁰¹⁴ Daher ist mE der Auslegung von *Hirschler* der Vorzug einzuräumen. *Hirschler* beschäftigt sich weiters mit der Folgefrage, ob das zum außerbetrieblichen Bereich der Kapitalgesellschaft zählende Grundstück für eine gedankliche Sekunde in das steuerliche Betriebsvermögen des Rechtsnachfolgers eingelegt und von dort in der gleichen Sekunde wieder entnommen wird oder ob eine derartige Einlage mit nachfolgender Entnahme zu verneinen ist.¹⁰¹⁵ Die Frage wird von *Hirschler* dahingehend gelöst, dass eine Einlage eines Wirtschaftsgutes die Eigenschaft als Betriebsvermögen voraussetzt und das außerbetriebliche Grundstück diese gerade nicht besitzt.¹⁰¹⁶ Eine fiktive Einlage mit anschließender fiktiver Entnahme ist daher im Ergebnis abzulehnen. Es kommt zum unmittelbaren Wechsel vom außerbetrieblichen Vermögen der Kapitalgesellschaft in das außerbetriebliche Vermögen des Rechtsnachfolgers im Zuge der Umwandlung. Dies erscheint im Lichte der VwGH-Rspr zur außerbetrieblichen Sphäre, wonach der Sphärenwechsel nur innerhalb der Gesellschaft stattfindet, überzeugend und daher der Gesellschafter (= Rechtsnachfolger) erst mit dem Untergang der Kapitalgesellschaft im Rahmen der Umgründung wirtschaftlicher Eigentümer wird.

Bei einer nach der Umwandlung erfolgenden Veräußerung ist zu überprüfen, ob das Grundstück am 31.3.2012 steuerverfänglich war oder nicht. Sollte die Spekulationsfrist bei der umgewandelten Kapitalgesellschaft am 31.3.2012 bereits abgelaufen sein, kann der Rechtsnachfolger § 30 Abs 4 EStG (pauschale Besteuerung) anwenden; andernfalls ist § 30 Abs 3 EStG einschlägig (alternativ kann auch die Regelbesteuerungsoption gewählt werden).¹⁰¹⁷ Da sich das Grundstück im außerbetrieblichen Bereich befindet, kann § 30 Abs 4 EStG ebenso auf das Gebäude angewendet werden.

5.2.3. Umwandlungsbedingte Entnahme von Wirtschaftsgütern

Selbst wenn Vermögen vor der Umwandlung notwendiges Betriebsvermögen darstellt, sind Sachverhaltskonstellationen vorstellbar, in denen die Umwandlung zu

1014 Vgl *Tratlehner*, Die steuerliche Zurechnung von Luxusimmobilien, 10 und 65 f; *Prodingner*, Immobilienvermietung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter², SWK-Spezial 2017, 156; *Brugger*, KStR 2013: verdeckte Ausschüttung an der Wurzel, SWK 2013, 615; *Molterer*, Vermietung von Luxusimmobilien an GmbH-Gesellschafter, SPRW 2013, 72; *Schaunig*, Die Evolution der verdeckten Ausschüttung „an der Wurzel“ – Implikationen auf Anteilseinerbene, taxlex 2014, 377.

1015 Diese Problematik scheint nicht unbegründet zu sein, zumal die KStR 2013, Rz 638 im Falle der Veräußerung von zum außerbetrieblichen Vermögen zählenden Grundstücken von einer Einlage in das Betriebsvermögen mit anschließender Veräußerung ausgehen (zur Kritik daran vgl 4.3.1.2.).

1016 Diese Begründung kann mE ebenso gegen die Annahme der KStR 2013, Rz 638 der (fiktiven) Einlage in die Kapitalgesellschaft im Falle der Veräußerung übertragen werden.

1017 Vgl *Hirschler*, Umgründungen im Zusammenhang mit der neuen Immobilienertragsteuer, in FS Bertl, 719.

5. Umgründungen im Zusammenhang mit der Immobilienertragsteuer

einem Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen führt (selbst bei Beibehaltung der Gewinnermittlung gem § 5 Abs 1 EStG). Somit sind Fälle denkbar, in denen der Wechsel der Rechtsform des Unternehmens eine Entnahme aus dem Betriebsvermögen nach sich zieht.¹⁰¹⁸ Als Beispiel führen die UmgrStR 2002, Rz 519 eine Wohnung an, die von der Kapitalgesellschaft zu fremdbüchlichen Konditionen an den 100%igen Gesellschafter-Geschäftsführer zu Wohnzwecken vermietet wird (zB als Teil der Arbeitsvergütung). Bei der Kapitalgesellschaft stellt die Wohnung notwendiges Betriebsvermögen dar; eine verschmelzende Umwandlung auf das Einzelunternehmen des Gesellschafters bewirkt jedoch, dass die Wohnung zu notwendigem Privatvermögen wird, weil sie nach der Umwandlung die Privatwohnung des Unternehmers darstellt. Umwandlungsbedingt scheidet die Wohnung zwangsweise aus dem Betriebsvermögen aus.¹⁰¹⁹ Dabei treten dieselben steuerlichen Konsequenzen wie anlässlich des Wechsels der Gewinnermittlungsart hinsichtlich des gewillkürten Betriebsvermögens ein: Die Entnahme von Grund und Boden erfolgt gem § 6 Z 4 EStG mit dem Buchwert, jene des Gebäudes mit dem Teilwert (Aufdeckung der stillen Reserven und Besteuerung mit 30%), wobei auf Antrag die Dreijahresverteilung gem § 9 Abs 3 UmgrStG möglich ist.¹⁰²⁰

Beispiel:¹⁰²¹

An der im Inland ansässigen AB-GmbH (Umsätze sind unter EUR 700.000) sind A und B im Ausmaß von 50% beteiligt. Im Gesellschaftsvermögen der AB-GmbH befindet sich ein unbebautes Grundstück (Grundstück 1) sowie ein bebautes Grundstück (Grundstück 2), in dem sich auch eine Dienstwohnung für den Gesellschafter-Geschäftsführer A befindet. Die steuerliche Schlussbilanz der AB-GmbH sieht vereinfachend wie folgt aus:

Unbebautes Grundstück	300.000	Nennkapital	500.000
Bebautes Grundstück		Bilanzgewinn	1.000.000
Grund und Boden	200.000	Fremdkapital	500.000
(davon Dienstwohnung 50.000)			
Geschäftsgebäude	500.000		
Gebäude Dienstwohnung A	100.000		
Umlaufvermögen	900.000		
	2.000.000		2.000.000

Die Gesellschafter A und B beschließen die AB-GmbH errichtend mit Umgründungstichtag 31.12.2016 in die AB-OG umzuwandeln.

1018 Vgl *Stefaner in Kofler*, UmgrStG⁵ § 9 Rz 122; *Keppert/Waitz-Ramsauer in W/H/M*, HdU II⁸ § 9 Rz 40; *Wellinger in HB Sonderbilanzen II*, 89; *derselbe in W/H/M*, HdU II¹⁵ § 9 Rz 89, Rz 100 und Rz 104.

1019 Vgl auch *Schwarzinger/Wiesner*, Umgründungssteuer-Leitfaden I/1³, 811 und 961.

1020 Vgl *Hirschler*, Umgründungen im Zusammenhang mit der neuen Immobilienertragsteuer, in FS Bertl, 719; UmgrStR 2002, Rz 524; siehe auch *Wellinger in W/H/M*, HdU II¹⁵ § 9 Rz 90 f.

1021 Vgl *Schwarzinger/Wiesner*, Umgründungssteuer-Leitfaden I/1³, 805 ff und 817 ff.