

---

# Institut Österreichischer Steuerberater

## Immobilien – Aktuelles und praktische Tipps

Donnerstag, 18.11.2021  
weltweit

DR. CHRISTIAN  
PRODINGER  
STEUERBERATER

1



DR. CHRISTIAN  
PRODINGER  
STEUERBERATER

### Selbständiger Steuerberater in Wien.

Beratung und Vertretung für Unternehmen und Kollegen  
in besonders komplexen Bereichen des Steuerrechts

- Immobilien
- Rechtsmittel
- Umgründungen
- Leasing

## Inhalte.

---

- Fruchtgenuss in ESt, USt und Gebühren
- Steuerbefreiungen in der ImmoESt
- Abfuhr und Korrektur der ImmoESt
- Gewerblicher Grundstückshandel
- Einlage und Einbringung von Immobilien

## Fruchtgenuss.

---

- Vorbehaltsfruchtgenuss
- Zuwendungsfruchtgenuss
- Sinn und Zweck und Notwendigkeit von Fruchtgenuss
  
- Wirtschaftliches Eigentum

## Fruchtgenuss.

---

- A verkauft an B Grundstück (VW 100), behält sich Fruchtgenuss (Wert 80 vor)
- A schenkt an B Grundstück (VW 100), behält sich Fruchtgenuss (Wert 80 vor)

## Fruchtgenuss.

---

- Geht wirtschaftliches Eigentum an Grundstück an B über oder bleibt es bei A?
  - Reiner Zurückbehalt des Fruchtgenusses
    - Wirtschaftliches Eigentum folgt zivilrechtlichem Eigentum, daher Eigentum bei B
  - Fruchtgenuss wird zurückbehalten, Veräußerungs- und Belastungsverbot zugunsten A intabuliert

## Fruchtgenuss.

---

- Fruchtgenuss wird zurückbehalten, Veräußerungs- und Belastungsverbot zugunsten A intabuliert
  - Alte Judikatur: => A bleibt wirtschaftlicher Eigentümer
  - Neue Judikatur: VwGH 12.12.2007, 2006/15/0123; VwGH 26.06.2014, 2010/13/0105; dazu zB *Renner*, RdW 2014, 549; VwGH 15.01.2006, 2002/13/0042; VwGH 28.05.2015, 2013/15/0135:
  - => B wird Eigentümer
  - Nach neuer Judikatur ist es für abweichendes wirtschaftliches Eigentum (beim Fruchtgenussberechtigten) zusätzlich erforderlich, dass auch die Chance von Wertsteigerungen und das Risiko von Wertminderungen beim Fruchtgenussberechtigten verbleibt

## Fruchtgenuss.

---

- Problem: Ist B Eigentümer des Hauses, kann nur er die AfA geltend machen. Er hat aber keine Einkünfte, da ja A den Fruchtgenuss hat
- Umgekehrt hat A die Einkünfte, kann aber die AfA nicht geltend machen.
- Gleiches kann für Erhaltungsaufwand gelten

## Fruchtgenuss.

---

- EStR Rz 112
- Für Vorbehaltsfruchtgenussrecht:
- Leistet A Zahlung für Substanzabgeltung in Höhe der bisherigen AfA, so kann diese AfA abgezogen werden
- Bei B liegen Einnahmen vor, denen die AfA gegenübersteht
- Aussage gilt – nunmehr ausdrücklich – nicht für Zuwendungsfruchtgenuss

## Fruchtgenuss.

---

- EStR Rz 113a:
- Die Geltendmachung der AfA beim Fruchtgenussbesteller ist allerdings nur möglich, wenn eine ausreichend publizitätswirksam dokumentierte vertragliche Vereinbarung zur Zahlung der Substanzabgeltung abgeschlossen wurde (beispielweise durch Errichtung eines Notariatsaktes; siehe dazu Rz 1132 ff) und die Zahlungen tatsächlich erfolgen. Wurde im Zeitpunkt der Übertragung unter Vorbehalt des Fruchtgenussrechtes eine solche Vereinbarung nicht getroffen, muss diese gesondert erfolgen. Die Geltendmachung der AfA kann dabei nicht rückwirkend erfolgen, sondern frühestens in dem Veranlagungszeitraum, für den erstmalig die Zahlung der Substanzabgeltung vorgenommen wird.

## Fruchtgenuss.

---

- Soweit A vor unentgeltlicher Übertragung schon verteilungspflichtige Aufwendungen hatte, laufen diese weiter (EStR Rz 6485)
- Neue Aufwendungen können auch nach § 28 Abs 3 abgegolten werden
- Neue Aufwendungen können auch bei § 28 Abs 2 abgegolten werden
  - Sowohl für zwingend als auch freiwillig verteilten Aufwand

## Fruchtgenuss.

---

- „Substanzabgeltung“ bei Zuwendungsfruchtgenuss:
- Entgeltliche Einräumung:
  - Verpflichteter zahlt ohnedies Entgelt an Berechtigten, also den Eigentümer
- Unentgeltliche Einräumung:
  - Ohne Entgelt wird „Absetzung“ der AfA nicht möglich sein

## Fruchtgenuss.

---

- Folgen des Vorbehaltsfruchtgenusses:
- Wenn entgeltlich übertragen wird, ist Fruchtgenuss Belastung
- Einkommensteuerlich und umsatzsteuerlich wird daher nur der reduzierte Wert (100-80 =20) übertragen
- Grunderwerbsteuerlich wird zum Wert von 20 verkauft, zusätzlich wird Belastung von 80 eingegangen. Bemessung also 100
- Entspricht auch dem Verkehrswert
  - Allenfalls gleich Grundstückswert

## Fruchtgenuss.

---

- Folgen des Vorbehaltsfruchtgenusses:
- Einkommensteuerlich bleiben die Einkünfte beim bisherigen Vermieter und nunmehrigen Fruchtgenussberechtigten (zB EStR Rz 114a)
- Umsatzsteuerlich bleiben die Leistungen beim bisherigen Vermieter und nunmehrigen Fruchtgenussberechtigten
  - Daher auch kein Eigenverbrauch, keine Vorsteuerkorrektur
  - VwGH 18.10.2005, 2001/14/0079

## Fruchtgenuss.

---

- AfA-Miete und Dienstbarkeitsgebühr
- BFG 29.10.2019, RV/7102945/2018
- Schenkung der Immobilie, Vorbehalt des Fruchtgenussrechts, Zahlung AfA-Miete für Substanzabgeltung, Übernahme der BK

## Fruchtgenuss.

---

- Lt BFG zwei getrennte Rechtsgeschäfte
- Daher Befreiungsvorschrift des § 15 Abs 3 GebG nicht anwendbar
  - Obwohl GrEst anfällt, aber eben zwei Rechtsgeschäfte
- Daher Gebühr vom kapitalisierten Wert der Substanzabgeltung



## Fruchtgenuss.

---

- VwGH 3.9.2020, Ra 2020/16/0109
- Für Einheitlichkeit entscheidend ist Parteiwille
- Dies gilt bei Abschluss in einem Vertrag, aber auch, wenn zwischen verschiedenen Verträgen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht
  - Wenn Einheitlichkeit gegeben ist, sind andere Argumente (mangelnde Entgeltlichkeit, keine „Einräumung“, Bemessungsgrundlage von Null) nicht mehr bedeutend

## Fruchtgenuss.

---

- VwGH 3.9.2020, Ra 2020/16/0109
- Für § 15 Abs 3 GebG ist entscheidend, dass das Rechtsgeschäft einer genannten Steuer unterliegt, nicht, dass diese vorgeschrieben wird.
  - Also die Erwähnung der GrESt, auch wenn auf die Dienstbarkeit keine GrESt vorgeschrieben wird
- Somit keine Gebühr auf Substanzabgeltung

## Fruchtgenuss.

---

- Auswirkung auf die Umsatzsteuer:
- UStR (Rz 3 erster Satz):
  - Die unentgeltliche Übereignung eines Wirtschaftsgutes gegen Vorbehalt des Fruchtgenussrechts begründet mangels Vorliegens einer Gegenleistung keinen Leistungsaustausch.
- Nach den UStR (UStR Rz 3 zweiter Satz) ist die Substanzabgeltung jedoch Entgelt des Vorbehaltsfruchtgenussberechtigten für eine sonstige Leistung des zivilrechtlichen Eigentümers. Dem wurde schon bisher in der Literatur widersprochen (Ruppe/Achatz, § 1 Tz 190).

## Fruchtgenuss.

---

- Umsatzsteuer:
- Judikatur des BFG (BFG 30.4.2021, RV/2100704/2019, RV/2100705/2019):
  - Eltern hatten ihrer Tochter Geld zugewendet, die damit eine Wohnung kaufte (und den Vorsteuerabzug geltend machen wollte). Die Tochter wendete den Eltern den Fruchtgenuss zu, wobei ein Entgelt in Höhe der AfA zzgl EUR 50 Verwaltungskosten vereinbart war.

## Fruchtgenuss.

---

- BFG:
  - Zum einen ist keine wirtschaftliche Tätigkeit gegeben, da Entgelt nicht fremdüblich sei
    - Verweis auf EuGH „Enkler“
  - Zum anderen wurde aus Vergleich mit Dienstbarkeit auf einheitlichen Willen des Geschäftes geschlossen, sodass eben keine Entgeltlichkeit vorlag
    - Daher wurde der begehrte Vorsteuerabzug aus der Anschaffung abgelehnt
  - Fraglich ist, ob diese Überlegung nur für den Sachverhalt gilt, oder auch bei reiner Zuwendung eines Fruchtgenusses (gegen Entgelt) anzuwenden ist.

## Fruchtgenuss.

---

- Veräußerung und Verzicht auf Fruchtgenussrecht:
- Ein Fruchtgenussrecht kann zivilrechtlich sowohl „der Ausübung nach“ als auch „der Substanz nach“ – mit obligatorischer oder mit dinglicher Wirkung sowie ganz oder nur zum Teil – an einen Dritten übertragen werden (vgl. VwGH 31.3.2017, Ra 2016/13/0029)
  - EStR Rz 115a
- Eine Übertragung der Substanz nach führt daher nach dem VwGH zur Disposition über die Einkunftsquelle
- Sohin liegt eine Veräußerung eines Rechtes vor
- Außerhalb § 31 EStG nicht steuerbar
  - Anschaffungskosten des Rechts ?

## Fruchtgenuss.

---

- Verzicht auf Fruchtgenussrecht führt auch nicht zu Einkünften aus VuV
  - VwGH 31.3.2017, Ra 2016/13/0029
- auch keine Anwendung von § 29 Z 3 EStG
  - Fruchtgenussrecht ist als übertragbares Recht eigenes Wirtschaftsgut
  - Achtung: Wohnrecht ist als höchstpersönliches Recht nicht übertragbar, daher führt Verzicht zu Einkünften nach § 29 Z 3 EStG

## Fruchtgenuss.

---

- Ausnahme laut EStR:
  - Wird allerdings gegen Entgelt auf ein Fruchtgenussrecht verzichtet, das anlässlich der früheren Übertragung eines Wirtschaftsgutes vorbehalten wurde, sind die Übertragung des Wirtschaftsgutes unter Vorbehalt des Fruchtgenussrechtes und der spätere entgeltliche Verzicht auf das Fruchtgenussrecht in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als einheitlicher Übertragungsvorgang anzusehen. In der Gesamtschau stellt dieser Vorgang eine Veräußerung des übertragenen Wirtschaftsgutes dar (siehe dazu auch Rz 6611).
  - Das Entgelt für den Verzicht auf das Fruchtgenussrecht ist somit Veräußerungserlös (bzw. Teil des Veräußerungserlöses) für das übertragene Wirtschaftsgut (siehe VwGH 4.9.2014, 2011/15/0039, zum entgeltlichen Verzicht auf ein Vorbehaltsfruchtgenussrecht an Gesellschaftsanteilen).

## Fruchtgenuss.

---

- Die Veräußerung unterliegt in diesen Fällen dann der Steuerpflicht, wenn
  - dadurch ein Einkünftebestand verwirklicht wird (beispielsweise Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 EStG 1988 bei Verzicht auf einen Vorbehaltsfruchtgenuss an einem Grundstück), und
  - das Entgelt für den Verzicht – isoliert oder gemeinsam mit dem Entgelt, das anlässlich der Übertragung des Wirtschaftsgutes entrichtet wurde – mindestens 50% des gemeinen Wertes des (nicht um den Wert des Fruchtgenussrechtes verminderten) übertragenen Wirtschaftsgutes zum Zeitpunkt des Verzichts auf das Fruchtgenussrecht beträgt

## Fruchtgenuss.

---

- Ablöse des Fruchtgenussrechtes:
- Durch den Eigentümer (an den verkauft/geschenkt wurde)
- Durch den neuen Eigentümer nach Verkauf des belasteten Grundstückes
  - Dem Vernehmen nach soll nach Meinung von VwGH-Richtern diese Variante noch nicht geklärt sein, da es dazu keine Judikatur gibt
  - An sich unlogisch, da der entgeltliche Verzicht auf das Fruchtgenussrecht gegenüber einem neuen Eigentümer ja wohl nicht bei der ursprünglichen Übertragung der Liegenschaft mitgedacht gewesen sein kann

## Steuerbefreiungen bei ImmoESt.

---

- Hauptwohnsitzbefreiung:
  - BFG 22.6.2020, RV/4100407/2017
    - Grundstück war Hanglage mit eingelagerten Ebenen
  - Bestätigung der Rechtsprechung von 1.000 m<sup>2</sup>
    - Lt VwGH (VwGH 29.3.2017, Ro 2015/15/0025):
    - Ortsüblicher Bauplatz
  - Gilt auch im ländlichen Bereich
    - Keine differenzierte Unterscheidung nach Topographie

## Steuerbefreiungen bei ImmoESt.

---

- Hauptwohnsitzbefreiung:
  - BFG 21.12.2020, RV/6100390/2020
  - Zwischen Verkauf und Aufgabe des Hauptwohnsitzes muss primär sachlicher, und nicht zeitlicher Zusammenhang bestehen
    - Ausreichender Zusammenhang liegt vor, wenn der Auszug aus der verkauften Wohnung raschestmöglich (mit einer Maximalfrist) geplant und vereinbart war und nachweislich die Anmietung einer neuen Wohnung betrieben wurde und diese sich nur aufgrund zahlreicher widriger Umstände (finanzielle Nöte, Internetbetrüger) viel länger als erwartet (auf 18 Monate) verzögert hat

## Steuerbefreiungen bei ImmoESt.

---

- Hauptwohnsitzbefreiung:
  - BFG 20.05.2021, RV/7102591/2019
  - Wurde der Hauptwohnsitz bereits 2014 in eine neu angeschaffte Wohnung verlegt und konnte die alte Wohnung wegen überhöhter Preisvorstellungen erst 2017 verkauft werden, steht Befreiung nicht zu
  - Zwar begannen die Verkaufsbemühungen bereits 2013 (Maklerauftrag), doch lagen überhöhte Preisvorstellungen weit über damaligem Preisniveau vor
  - Verkauf drei Jahre später, mit Preisreduktion, allerdings nur von 10 %
  - Lt BFG aber Verkaufspreis nur durch zwischenzeitige Preiserhöhung am Markt erklärbar

## Steuerbefreiungen bei ImmoESt.

---

- Herstellerbefreiung:
  - BFG 11.5.2020, RV/3100856/2016
  - Befreiung nur für erstmalige Errichtung, nicht für Aufstockung oder Zubau
  - Befreiung steht nur höchstpersönlich dem Errichter zu, geht nicht auf Erben oder Geschenknehmer über

## Abfuhr und Korrektur der ImmoESt.

---

- Vorschreibung der ImmoESt an KG
- VwGH 3.9.2019, Ro 2019/15/0016
  - Dazu Zorn, RdW 10/2019, 710
- KG ist kein Steuersubjekt

## Abfuhr und Korrektur der ImmoESt.

---

- Kaufanbot und Kaufoption führen noch nicht zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums
- Daher war zum Zeitpunkt der Einräumung der Option noch kein (wirtschaftliches) Eigentum gegeben, sodass kein Altvermögen vorlag
- VwGH 14.9.2020, Ra 2018/15/0146
  - Dazu Zorn, RdW 11/2020, 869
  - Nach BP wurde höhere ImmoESt durch Bescheid nach § 201 BAO festgesetzt
  - Vorschreibung der ImmoESt hat im Est-Bescheid zu erfolgen
  - Auch die Korrektur des vom Parteienvertreter selbstberechneten Betrages an ImmoESt hat daher im Wege der Veranlagung zu erfolgen
  - Die (gesonderte) Festsetzung der ImmoESt ist nicht zulässig



## Abfuhr und Korrektur der ImmoESt.

---

- Frage der Steuerbefreiung für Fürsorgeverein
- VwGH 26.5.2021, Ra 2019/15/0046
  - Dazu Zorn, RdW 7/2021, 506
- Nur ImmoESt in korrekter Höhe hat Abgeltungswirkung
- Auch bei privaten Grundstücksveräußerungen
- Korrektur ausschließlich im ESt/KöSt-Bescheid

## Abfuhr und Korrektur der ImmoESt.

---

- Abfuhr ImmoESt durch Notar (zusammen mit GrESt)
- Danach wird Fehler festgestellt
  - zB Berücksichtigung einer Vorsteuerkorrektur bei Ermittlung der Einkünfte zur ImmoESt
- Nach der Judikatur des VwGH (VwGH 26.11.2015, Ro 2015/15/0005) hat die Korrektur im Rahmen der Veranlagung zu erfolgen.
- Rechtsgrundlage dafür ist § 30b Abs 3 EStG
  - Erläuterungen zur Regierungsvorlage: die Veranlagungsoption erfolgt unter Anwendung des pauschalen Steuersatzes, und wird dann sinnvoll sein, wenn die Geltendmachung abzugsfähiger Aufwendungen irrtümlich unterblieben ist.

## Gewerblicher Grundstückshandel.

---

- Gewerblicher Grundstückshandel
  - Siehe EStR Rz 5440 ff.
  - Planmäßige Anschaffung und Veräußerung
    - zB Grund wird angeschafft, aufgeschlossen, parzelliert, parzellenweise verkauft
  - Letztlich kasuistisch, in den letzten Jahren enger geworden
  - Vermietung verhindert Handel nicht, Abgrenzung problematisch

## Gewerblicher Grundstückshandel.

---

- Indizien für Grundstückshandel
  - Planmäßige Parzellierung, Aufschließung (Baureifmachung) und anschließende Verwertung; die Parzellierung einer Liegenschaft mit nachfolgendem Verkauf der Parzellen begründet für sich allein keinen Gewerbebetrieb (VwGH 22.9.1992, 92/14/0064).
  - Betreiben eines Bebauungsplanes durch Anregung, Aufstellung von Entwürfen, aktive Verfolgung der erstellten Pläne und anschließende Parzellierung entsprechend diesem Bebauungsplan.
  - Schaffung wesentlicher Voraussetzungen für die Erschließung und künftige Bebauung, wie zB die vertragliche Verpflichtung der Käufer, sämtliche Aufschließungskosten zu tragen.
  - Umfangreiche Werbemaßnahmen zur Käufersuche (Schaltung von Inseraten; VwGH 24.06.2010, 2007/15/0033).
  - Verkaufsaktivitäten usw. sind dem Verkäufer als eigene Tätigkeit zuzuordnen, auch wenn er sich dazu eines Dritten bedient, der derartige Geschäfte eigengewerblich betreibt.

## Gewerblicher Grundstückshandel.

---

- Indizien für Grundstückshandel
  - Wiederholte Veräußerung von Grundstücken, die bereits in der Absicht der alsbaldigen Veräußerung erworben wurden, innerhalb eines bestimmten Zeitraumes.
  - Hohe Fremdkapitalquote lässt spätere Veräußerung der Grundstücke naheliegend erscheinen (VwGH 24.06.2010, 2007/15/0033).
  - Große Dichte von Grundstücksverkäufen bzw. kontinuierlich betriebene Abverkäufe.
  - Verwendung des Erlöses aus dem Verkauf zum Erwerb eines weiteren Grundstückes (VwGH 25.3.1999, 94/15/0171).
  - Keine eindeutige Trennung beruflicher und persönlicher Verflechtungen bei Personen, die sich mit Grundstücksgeschäften befassen (zB Immobilienmakler, Immobilienverwalter);
  - grundsätzlich sind berufliche Berührungspunkte zum Immobiliengeschäft auf Grund des damit verbundenen Fachwissens geeignet, das Bild des planmäßigen Vorgehens zu verstärken (VwGH 24.06.2010, 2007/15/0033)

## Gewerblicher Grundstückshandel.

---

- Indizien gegen Grundstückshandel
  - Die Verkäufe nehmen zwar einen erheblichen Umfang an, andere Maßnahmen treten jedoch nicht hinzu,
  - es erfolgen planmäßige Teilverkäufe, wobei auch erhebliche Gewinne erzielt werden können,
  - Einzelveräußerungen erscheinen gegenüber Großverkäufen günstiger,
  - allmählicher Verkauf bzw. Ringtausch,
  - Vorliegen besonderer Umstände, die zu einer Parzellierung und Baureifmachung führen, wobei ursprünglich nur eine Gesamtverkaufstransaktion geplant war,
  - Einschränkung der freien Verfügung über die veräußerte Grundstücksfläche durch entsprechende Auflagen der Gemeinde, wie zB das Verlangen, dass bestimmte Flächen für sozialen Wohnbau zur Verfügung gestellt werden müssen, das Bestimmen der Größe der Baugrundstücke, die ausschließliche Festlegung der Baumaßnahmen für die Aufschließung (VwGH 26.4.1989, 89/14/0004).
  - Arrondierung bzw. Verbesserung des landwirtschaftlichen Betriebes durch den Veräußerungserlös.

## Gewerblicher Grundstückshandel.

---

- Indizien gegen Grundstückshandel
  - Gegen die Gewerblichkeit spricht auch der fehlende Einsatz von Fremdkapital, ein mangelnder zeitlicher Zusammenhang der Parifizierungen und der Verkäufe sowie eine lange Behaltdauer der Grundstücke (über einen Zeitraum von 10 Jahren hinausgehend) und ein passives Verhalten des Verkäufers, wodurch er keine werbende Tätigkeit gegenüber der Allgemeinheit entfaltet (VwGH 13.09.2006, 2002/13/0059, 0061).

## Gewerblicher Grundstückshandel.

---

- Einlage des Grundstückes (nach 2012) in Gewerbebetrieb:
- Einlage von Grundstücken mit AK/HK (§ 6 Z 5 lit b EStG)
- Einlage von Gebäuden, die zum 31.03.2012 nicht steuerverfangen waren, zum Teilwert

## Gewerblicher Grundstückshandel.

---

- Bei der Veräußerung von mit dem Teilwert eingelegten Grundstücken des Betriebsvermögens gilt der Unterschiedsbetrag zwischen dem Teilwert im Einlagezeitpunkt und den AK/HK als Einkünfte aus privater Grundstücksveräußerung. Als Veräußerungserlös gilt der Teilwert im Einlagezeitpunkt.
- Soweit das Grundstück zum 31.03.2012 nicht steuerverfangen war, oder es ohne Einlage nicht mehr steuerverfangen gewesen wäre, kann § 30 Abs 4 angewendet werden.
- § 4 Abs 3a Z 4 EStG
- Geteilte Betrachtungsweise

## Gewerblicher Grundstückshandel.

---

- Wenn daher ein Grundstück (etwa unbebauter Grund und Boden) zu den AK/HK (und nicht zum Teilwert) eingelegt wurde, gilt die Bestimmung gerade nicht
- Daher greift § 4 Abs 3a Z 3 lit a EStG:
- Bei der Veräußerung von Grund und Boden des Anlagevermögens kann der Veräußerungsgewinn pauschal nach § 30 Abs 4 ermittelt werden, wenn der Grund und Boden am 31.03.2012 nicht steuerverfangen war

## Gewerblicher Grundstückshandel.

---

- Beispiel:
- Anschaffung unbebauter Grund und Boden in 2000 (zB AK 10)
- Ab 2013 liegt Grundstückshandel vor, daher Einlage in 2013 (Verkehrswert 100)
- 2020 wird Grundstück verkauft (Veräußerungserlös 300)

## Gewerblicher Grundstückshandel.

---

- Lösung:
- Einlage erfolgt 2013 zu den AK von 10
- Daher kann keine gespaltete Betrachtungsweise greifen
- Daher wird aus dem BV Altvermögen veräußert
  - Erlös daher 300, AK mit 86 % (bei Umwidmung 40 %) anzusetzen
  - Siehe EStR Rz 783 Beispiel 1 am Ende und Beispiel 4
- Variante: Würde daher ein bebautes Grundstück eingelegt, wäre das Gebäude zum Teilwert einzulegen, daher für das Gebäude gespaltene Betrachtung. Für den Grund und Boden wie oben.

## Gewerblicher Grundstückshandel.

---

- Steuersatz:
  - Der pauschale Steuersatz von 30 % gilt nach § 30a Abs 3 Z 1 EStG nicht, wenn Umlaufvermögen vorliegt
  - Daher insofern hier gespaltete Betrachtung
  - Bis zur Einlage liegt kein Umlaufvermögen vor, daher 30 % Steuersatz
  - Nach Einlage liegt Umlaufvermögen vor, daher Tarifbesteuerung
  - Aufteilung wohl nach Verkehrswerten bis Einlage/nach Einlage

## Gewerblicher Grundstückshandel.

---

- Alternatives Beispiel (EStR Rz 6685):
- Anschaffung Grundstück 2005 um 100, Einlage 7/2012, Teilwert 140, Verkauf als Umlaufvermögen in 2013 um 170. Da es sich um Neuvermögen handelt, erfolgt die Einlage mit den Anschaffungskosten. Der Einlagewert 2012 ist daher nach § 6 Z 5 EStG 100.
- 2013 sind als betriebliche Einkünfte steuerpflichtig:
  - 30 zum allgemeinen Tarif
  - 40 mit 25% (jetzt 30 %!!)

## Verkauf einer Immobilie durch GmbH.

---

- Veräußerung jedenfalls steuerpflichtig
- KÖSt 25 %
- KESt 27,5 %, daher Gesamtsteuer 45,6 %
  
- Daher Frage: Ankauf durch GmbH/Privatvermögen
- Laufende Vermietung

## Verkauf der GmbH.

---

- Bei Anteilen aus Privatvermögen 27,5 % KESt
- Möglichkeit der GrESt-Reduktion
  - Verkauf Grundstück löst 3,5 % GrESt aus
  - Verkauf von 100 % der Anteile löst nur 0,5 % GrESt aus
    - Durch Splitting auf zwei Käufer kann GrESt vermieden werden
- Nachteilig: Keine Aufwertung, daher keine höhere AfA auf Gebäudewert



## Einlage Grundstück in GmbH.

---

- Einlage führt zu Tausch nach § 6 Z 14 EStG
- Anzusetzen ist daher der gemeine Wert
- Daher grundsätzlich ImmoESt
  - Daher Frage, ob stille Reserven in Grundstück gegeben sind

## Einlage Anteil VuV-KG in GmbH.

---

- A ist 100 %-Eigentümer der A-GmbH
- A hält Kommanditanteile an der Z-KG
  - KG hält ein Grundstück
  - KG ist vermögensverwaltend tätig
- A legt Anteile an KG in A-GmbH ein
  - Variante: A macht Einbringung nach Art III UmgrStG

## Einlage Anteil VuV-KG in GmbH.

---

- Lösung:
  - Nach § 32 EStG wird durch KG durchgeblickt
  - Im Ergebnis wird daher ein Grundstück eingelegt
  - Dieses stellt kein Vermögen iSd § 12 UmgrStG dar
  - Daher kommt es auch hier zu einem Tausch
  - Somit § 30 EStG auf Ebene des A

## Einlage Betrieb in GmbH.

---

- (Auch) zur Vorbereitung einer Nachfolge
  - Grundsätzlich daher Sacheinlage, die unter das UmgrStG fällt
  - Liegenschaft kann daher miteingebracht werden

## Grundstücke bei Umstrukturierung.

---

- Komplex Grundstücke
  - Einbringung eines Grundstückes mit Betrieb in GmbH
  - Zurückbehaltung in Privatvermögen
  - Herstellung einer Holdinggesellschaft aus Einzelunternehmen
  - Herstellung einer Besitz-/Betriebsstruktur aus bestehender GmbH

## Grundstücke bei Umstrukturierung.

---

- Betrieblich genutzte Liegenschaft:
  - Stellt daher zur Gänze Betriebsvermögen dar
  - Wenn daher ein Betrieb eingebracht wird, kann die Liegenschaft mit dem Betrieb eingebracht werden
  - Wird die Liegenschaft alleine eingelegt, ist das gesellschaftsrechtlich und unternehmensrechtlich möglich. Steuerlich liegt kein begünstigtes Vermögen vor, daher Tausch nach § 6 Z 14 EStG und Aufdeckung stiller Reserven

## Grundstücke bei Umstrukturierung.

---

- Gemischt genutzte Liegenschaft:
  - Liegenschaft  $\geq$  80 % BV:
  - Daher an sich zur Gänze Teil des einzubringenden Vermögens
  - => Vereinbarung über Nutzung des außerbetrieblichen Zwecken dienenden Teils
  - Ab Einbringungstichtag, sonst verdeckte Ausschüttung
  - RL 694

## Grundstücke bei Umstrukturierung.

---

- Gemischt genutzte Liegenschaft:
  - Liegenschaft  $<$  80 % BV:
  - Einbringung des außerbetrieblichen Teils fällt nicht unter Art III, somit Tausch nach § 6 Z 14 EStG und Aufdeckung der stillen Reserven und volle GrESt
  - Allenfalls rückwirkende Einlage in das BV, wenn nicht notwendiges PV

## Grundstücke bei Umstrukturierung.

---

- Gemischt genutzte Liegenschaft:
  - Liegenschaft < 80 % BV:
  - Alternative Nichteinbringung des außerbetrieblichen Teils:
    - Schaffung von Miteigentum der übernehmenden GmbH
    - Schaffung von Wohnungseigentum

## Grundstücke bei Umstrukturierung.

---

- Einbringung Betrieb mit Grundstück
  - Vorteil:
    - Einfache Strukturierung
    - Keine Mietverträge usw nötig
    - Höheres Eigenkapital in GmbH
    - GrESt 0,5 % überschaubar

## Grundstücke bei Umstrukturierung.

---

- Einbringung Betrieb mit Grundstück
  - Nachteil:
    - Veräußerung führt zu höherer Steuerpflicht neuer stiller Reserven
    - Übernahme von Altvermögen:
      - Gespaltene Betrachtungsweise (§ 18 Abs 5 Z 1 UmgrStG)
      - Für Wertänderungen bis zur Einbringung kann § 30 Abs 4 EStG weiterhin angewendet werden
      - An Stelle des Veräußerungserlöses tritt Teilwert
      - Spätere Wertsteigerungen sind normal zu behandeln
      - Siehe UmgrStR Rz 970a mit Beispielen

## Grundstücke bei Umstrukturierung.

---

- Einbringung Betrieb ohne Grundstück
  - Vorteil:
    - Trennung Besitz/Betrieb mit Besitz in PV
    - Keine GrEST
  - Nachteil:
    - Mietverträge usw nötig
      - Anwendungsvoraussetzung Art III
    - Allenfalls Probleme mit positivem Einbringungskapital
    - Aufdeckung der stillen Reserven im Gebäude

## Grundstücke bei Umstrukturierung.

---

- Einbringung Betrieb ohne Grundstück
  - Technik:
    - Einbringung des Betriebes unter Zurückbehaltung des Grundstückes nach §16/5/3
    - Allenfalls Zurückbehaltung der Verbindlichkeiten
      - Kann man Verbindlichkeiten mitgeben, werden sie in GmbH verdient
      - Insofern kommt das „gute“ Vermögen in das PV
      - Weitere Verschlechterung des Kapitals der GmbH

## Grundstücke bei Umstrukturierung.

---

- Zurückbehalten von Wirtschaftsgütern
  - des Anlagevermögens
  - von Verbindlichkeiten
- Aktiva und Passiva müssen am Einbringungsstichtag und am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages vorhanden sein (RL 918)

## Grundstücke bei Umstrukturierung.

---

- Wird Aktivum zurückbehalten, muss auch zusammenhängendes Passivum zurückbehalten werden
  - Zusammenhang ist dann unbeachtlich, wenn vom Einbringungsstichtag zurück bereits 7 Jahre vergangen sind
- Eigenschaft des Betriebes darf nicht verloren gehen
- Bei Betriebsliegenschaft muss Nutzungsüberlassung vereinbart werden

## Grundstücke bei Umstrukturierung.

---

- Zurückbehaltung führt zu Entnahmehandlung
- Zurückbehaltung eines bebauten Grundstückes
  - Entnahme des Grund und Bodens, aber zum Buchwert
  - Entnahme des Gebäudes, aber zum Teilwert (Aufdeckung stiller Reserven)



## Grundstücke bei Umstrukturierung.

---

- Beispiel: A will seinen Betrieb in die GmbH einbringen, das Betriebsgrundstück aber zurückbehalten
  - Die Verbindlichkeiten stehen in keinem Zusammenhang mit dem Ankauf/Herstellung des Grundstücks
  - Verbindlichkeiten stehen im Zusammenhang mit dem Ankauf/Herstellung des Grundstücks
    - Variante: Seit Aufnahme des Kredites sind mehr als 7 Jahre vergangen

## Grundstücke bei Umstrukturierung.

---

- Betriebsgrundstück muss GmbH zur Verfügung gestellt werden
  - Abschluss eines Mietvertrages zeitgleich mit Einbringungsvertrag
  - Rückwirkende Geltung ab Einbringungsstichtag
  - Fremdübliches Mietentgelt
- Ohne Vertrag ist Art III gefährdet

## Grundstücke bei Umstrukturierung.

---

- Einbringung Betrieb ohne Grund und Boden, aber mit Gebäude
  - Technik:
    - Aufspaltung durch Baurechtsvertrag
  - Vorteil:
    - Aufdeckung der stillen Reserven wird verhindert
      - Grund und Boden wird zum Buchwert entnommen
  - Nachteil:
    - Komplizierte Trennung
    - Verkauf der Liegenschaft kaum möglich

## Grundstücke bei Umstrukturierung.

---

- Jahressteuergesetz 2018
  - In § 16 Abs. 5 wird folgender Schlussteil angefügt:
  - „Bei einem bebauten Grundstück kann der Grund und Boden gemäß Z 3 oder 4 zurückbehalten werden, indem nur das Gebäude im Wege eines Baurechtes im Sinne des Baurechtsgesetzes auf die übernehmende Körperschaft übertragen wird. Dabei gilt die Übertragung des Gebäudes als im Zuge der Einbringung verwirklicht, wenn Baurechtsvertrag und Einbringungsvertrag aufeinander Bezug nehmen und das Gesuch auf Einverleibung des Baurechts im Rückwirkungszeitraum gestellt wird; das Baurecht muss in weiterer Folge tatsächlich eingetragen werden.“

## Grundstücke bei Umstrukturierung.

---

- Einbringung Betrieb und Herstellung einer Holdingstruktur
  - Technik:
    - A gründet eine GmbH
    - A legt Betrieb mit Grundstück in A-GmbH ein
      - Art der Gründung zu diskutieren (Bar/Gemischt/Sach)
    - A-GmbH (Holding) gründet B-GmbH
    - A-GmbH bringt Betrieb ohne Grundstück in die B-GmbH ein

## Grundstücke bei Umstrukturierung.

---

- Einbringung Betrieb und Herstellung einer Holdingstruktur
  - Technik:
    - Daher zweifache Bewegung des Betriebes (einmal mit, einmal ohne Grundstück)
    - Da dasselbe Vermögen bewegt wird, Einbringung auf den gleichen Stichtag zulässig, wenn ein Umgründungsplan errichtet wird
    - Einbringung durch Holding erfolgt nach § 16/5/4, daher verbleibt Grundstück im Restvermögen der Holding

## Grundstücke bei Umstrukturierung.

---

- Einbringung Betrieb und Herstellung einer Holdingstruktur
  - Vorteil:
    - Trennung Besitz/Betrieb
    - Keine Aufdeckung der stillen Reserven im Gebäude, weil Grundstück im Betriebsvermögen bleibt
    - Ausschüttungen an Holding steuerfrei

## Grundstücke bei Umstrukturierung.

---

- Einbringung Betrieb und Herstellung einer Holdingstruktur
  - Nachteil:
    - Mietverträge usw. nötig
      - Anwendungsvoraussetzung Art III
    - Allenfalls Probleme mit positivem Einbringungskapital
    - Verkauf der Immobilie steuerlich teurer, weil ImmoEST (30 %) nicht zur Anwendung gelangt.
      - Gespaltene Betrachtungsweise, siehe oben

## Grundstücke bei Umstrukturierung.

---

- Einbringung Betrieb aus GmbH
  - Bestehende betriebsführende GmbH lagert Betrieb in Betriebsgesellschaft aus
  - Technik:
    - A-GmbH (Holding) gründet B-GmbH
    - A-GmbH bringt Betrieb ohne Grundstück in die B-GmbH ein

## Grundstücke bei Umstrukturierung.

---

- Einbringung Betrieb aus GmbH
  - Vorteil:
    - Trennung Besitz/Betrieb
    - Keine Aufdeckung der stillen Reserven im Gebäude, weil Grundstück im Betriebsvermögen bleibt
    - Ausschüttungen an Holding steuerfrei

## Grundstücke bei Umstrukturierung.

---

- Einbringung Betrieb und Herstellung einer Holdingstruktur
  - Nachteil:
    - Mietverträge usw. nötig
      - Anwendungsvoraussetzung Art III
    - Allenfalls Probleme mit positivem Einbringungskapital

## Grundstücke bei Umstrukturierung.

---

- Einbringung Betrieb aus GmbH in (neue) Tochter-Gesellschaft
  - Einbringung erfolgt unter Einzelrechtsnachfolge
  - Daher dann problematisch, wenn Vertragsverhältnisse mitübertragen werden sollen, da Vertragspartner der Übernahme der Verträge zustimmen muss

## Grundstücke bei Umstrukturierung.

---

- Lösung: down-stream-Abspaltung
  - Überlegung: Lohnt sich Spaltung, ist es nicht viel komplizierter und teurer als Einbringung?
  - Spaltungen können side-stream und up-stream schwierig sein, an sich ist eine down-stream-Spaltung kein großes Problem
  - Erfahrener Steuerberater und Rechtsanwalt oder Notar schaden nicht

## Grundstücke bei Umstrukturierung.

---

- Technik
  - A gründet A-GmbH
  - A legt Betrieb in A-GmbH ein
    - Dies geht nur mit Einzelrechtsnachfolge
    - Soweit daher hier schon Problem, kann der Betrieb nicht übertragen werden

## Grundstücke bei Umstrukturierung.

---

- Technik
  - A-GmbH gründet B-GmbH
  - A-GmbH spaltet Betrieb in B-GmbH
    - Unter Zurückbehaltung der Liegenschaft
    - An sich gleiches Prozedere wie oben

## Grundstücke bei Umstrukturierung.

---

- Unterschiede
  - Bei Einbringung wird steuerliche Schlussbilanz benötigt
  - Sowie Einbringungsbilanz des einzubringenden Vermögens (=Betrieb)
  - Bei Spaltung wird (vereinfacht) auch Schlussbilanz und Übertragungsbilanz benötigt
  - Weiters Spaltungsbilanz (=Restvermögensbilanz)



## Grundstücke bei Umstrukturierung.

---

- Unterschiede
  - Die Restvermögensbilanz ergibt sich aber ohnedies aus Schlussbilanz und Übertragungsbilanz
  - Insofern wenig Problem
    - Anders allenfalls bei Einbringung von reinen Anteilen, da man hier keine Schlussbilanz und Restbilanz benötigt
      - Nach § 12 Abs 2 Z 1 und Z 2 UmgrStG muss eine Schlussbilanz des Betriebes bzw der Mitunternehmerschaft vorliegen

## Grundstücke bei Umstrukturierung.

---

- Unterschiede
  - Spaltung muss im Entwurf offengelegt werden
  - Einmonatige Aufruffrist für Gläubiger, erst dann Beschluss der Spaltung
    - Beispiel: Bilanzstichtag 31.12.2020
    - Einbringung auf 31.12.20 kann bis 30.9.21 beschlossen und gemeldet werden
    - Spaltung muss bis 30.8. im Entwurf angemeldet werden
    - Beginn im 9. Monat ist daher zu spät

## Grundstücke bei Umstrukturierung.

---

- Aufteilung einer Gesellschaft
  - A-GmbH hat zwei Betriebe
    - Beide haben Liegenschaften
  - A-GmbH hat einen Betrieb
    - Betrieb hat Liegenschaft
    - Zusätzlich ist Liegenschaft (zB Vermietung) vorhanden
  - A-GmbH hat nur Liegenschaften ohne Betrieb
- Vorfrage: Warum sind die Liegenschaften in der GmbH?

## Grundstücke bei Umstrukturierung.

---

- Aufteilung einer Gesellschaft
  - A-GmbH hat zwei Betriebe
    - Beide haben Liegenschaften
  - Aufteilung durch Abspaltung oder Aufspaltung möglich
    - Immobilien sind entweder ohnedies einem Betrieb zugeordnet
    - Oder können durch Verschiebetechnik (§ 16/5/4) verschoben werden
    - Bei verschiedenen Werten der Grundstücke wird jener Betrieb bewegt, in dem weniger wertvolle Grundstücke sind
      - Vergleich GrESt vs. sonstige Argumente

## Grundstücke bei Umstrukturierung.

---

- Aufteilung einer Gesellschaft
  - A-GmbH hat einen Betrieb
    - Betrieb hat Liegenschaft
    - Zusätzlich ist Liegenschaft (zB Vermietung) vorhanden
  - Nach Art VI UmgrStG darf nur der Betrieb bewegt werden
  - Vermietete Liegenschaft stellt (idR) keinen Betrieb dar, sohin würde Abspaltung der Liegenschaft zur Aufdeckung der stillen Reserven führen
  - Also Abspaltung des Betriebs in neue Gesellschaft

## Grundstücke bei Umstrukturierung.

---

- Aufteilung einer Gesellschaft
  - Sohin hat bisheriger Gesellschafter dann zwei Gesellschaften, in einer ist das Immobilienvermögen (jedenfalls das nicht betriebliche) vorhanden
  - Allenfalls kann Holdingstruktur hergestellt werden
    - zB Einlage der Anteile an den beiden Gesellschaften in neu gegründete Holding

## Grundstücke bei Umstrukturierung.

---

- Aufteilung einer Gesellschaft
  - A-GmbH hat nur Liegenschaften ohne Betrieb
  - Liegenschaften stellen kein Vermögen iSd UmgrStG dar
  - Daher ist eine Aufteilung der Liegenschaften nicht mehr möglich
  - Insofern also rechtzeitige Planung
  - Kosten mehrerer Gesellschaften vs. Vermögen ohne Struktur in einer Gesellschaft

---

• **Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!**



DR. CHRISTIAN  
PRODINGER

— STEUERBERATER —

### Selbständiger Steuerberater in Wien.

Beratung und Vertretung für Unternehmen und Kollegen  
in besonders komplexen Bereichen des Steuerrechts

- Immobilien
- Rechtsmittel
- Umgründungen
- Leasing

---

1090 Wien, Liechtensteinstraße 20/12  
+43 1 319 80 68-0

[office@christianprodinger.com](mailto:office@christianprodinger.com)  
[www.christianprodinger.com](http://www.christianprodinger.com)