

## Praktische Fallbeispiele zum Umgründungssteuerrecht

## Zusammenschlüsse, Vorsorgemaßnahmen und Immobilienertragsteuer

Wartungserlass zu Art. IV UmgrStG bringt neue Aussagen

VON MAG. ERICH WOLF\*)



Die Vorsorgemaßnahmen zur Vermeidung der Verschiebung von steuerpflichtigen Reserven sind in der Umgründungspraxis von hoher Bedeutung, zumal Fehler in den Vorsorgemaßnahmen zum steuerlichen Super-Gau führen: der steuerpflichtigen Gewinnrealisierung anlässlich des Zusammenschlusses. Bei Liegenschaften kommt es durch die Immobilienertragsteuer zu einer neuen Situation. Steuerlich begünstigte Wirtschaftsgüter (wie bestimmte Immobilien oder Kapitalanlagen) und „normal“ zu besteuerte Wirtschaftsgüter sind hinsichtlich der Vorsorgemethoden getrennt zu behandeln.

## 1. Zusammenschluss, übertragene Reserven und Ausgleichszahlung

Ein Zusammenschlusspartner mit übertragenen Reserven erhält anlässlich des Zusammenschlusses einen Ausgleich hierfür, dass die anderen Partner seine Stichtagsreserven nach dem Zusammenschluss übernehmen. Diese Situation kann sich auch bei Gründungen von Kanzleipartnerschaften stellen.

● *Beispiel 1<sup>1)</sup>*

Ein Junior-Steuerberater *Max Flink* verpartnert sich mit dem Seniorpartner *Nixloslassen*. Der Junior soll Bargeld, der Senior die Kanzlei übertragen. Der Buchwert der Kanzlei des Seniors ist 100, der Verkehrswert 1.000, die zu übertragene Reserven betragen somit 900. Das Beteiligungsverhältnis soll 60 % (Senior) und 40 % (Junior) sein. Da sich der Junior die 60 % des Verkehrswerts nicht leisten kann (und er auch nicht über eine ausreichende Bonität für einen Kredit verfügt), beschließen die beiden einen Buchkapitalzusammenschluss mit Gewinnvorab. Der Junior leistet somit eine Bareinlage von 40, der Senior überträgt 60 als fixes Kapital von seiner vormaligen Einzelkanzlei in die „*NF-Kanzleipartnerschaft*“. Um die Buchwertfortführung zu ermöglichen, bedarf es der Vorsorgemethoden. Sie wählen den Gewinnvorab: Der Seniorpartner erhält so lange einen (steuerpflichtigen) Gewinnvorab, bis 360 (40 % von 900) erreicht sind. Dieser Gewinnvorab ist im Zuge der laufenden Gewinnverteilung zu berechnen und der „normalen“ Einkommensbesteuerung beim Senior zu unterziehen.

● *Beispiel 2 (Variante zu Beispiel 1)*

Im Betriebsvermögen des Seniorpartners *Nixloslassen* ist eine betriebliche Liegenschaft enthalten (Buchwert 50, Verkehrswert 350). Die Gesamtreserven betragen unverändert 900. Hiervon entfallen 300 auf die betriebliche Liegenschaft. Da die beiden Zusammenschlusspartner einen Gewinnvorab vereinbaren, wäre im praktischen Fallbeispiel eine Kombination zwischen Gewinn- und Liquidationsvorab zu wählen, da für die Immobilienreserven zwar ein Gewinnvorab zum Normalsteuersatz zulässig ist,<sup>2)</sup> allerdings würde der Seniorpartner einen steuerlichen Nachteil erleiden, weil er für begünstigte Reserven einen Gewinnvorab zum Normalsteuertarif erhalten würde. Für die betriebliche Liegenschaft wird daher ein wirtschaftsgutsbezogener Liquidationsvorab von 120 (40 % von 300) und für die verbleibenden Reserven ein unternehmensbezogener Gewinnvorab in Höhe von 240 (40 % von 600) vereinbart. Im wirtschaftlichen Ergebnis erhält der Senior laufend einen höheren steuerpflichtigen Gewinnvorab, bis die Reserven der übrigen Wirtschaftsgüter von 240 abgedeckt sind. Die Grundstücksreserven werden erst mit der entgeltlichen Veräußerung der Liegenschaft zugunsten des Seniors ausgeglichen.

\*) Mag. Erich Wolf ist Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in Wien.

<sup>1)</sup> Vgl. das Ausgangsbeispiel bei Wolf, *Praktische Fallbeispiele zum Umgründungssteuerrecht*, SWK 32/2014, 1374.

<sup>2)</sup> Vgl. Rz 1230 UmgrStR 2002 idF Wartungserlass 2014: Nach dem Wartungserlass 2014 ist ein Herausrechnen des begünstigten Gewinnvorabs aus dem normalen Gewinnvorab – aus welchen Gründen auch immer – unzulässig.

## 2. Auswirkungen der Immobilienertragsteuer

Interessant ist, dass sich durch die Immobilienertragsteuer eine neue Situation ergibt. Werden nämlich Immobilien übertragen, kommen regelmäßige steuerliche Begünstigungen in Frage – entweder die begünstigte Pauschalsteuer von 3,5 % des Verkaufspreises oder 15 % bei Umwidmungen (bei Altbestand nach § 30 Abs 4 EStG) oder 25 % des Gewinns (bei Neubestand gemäß § 30 Abs 3 EStG). Es stellt sich die Frage, welcher Zusammenschlusspartner in den Genuss dieser steuerlichen Begünstigung gelangt und ob und, wenn ja, wie die Immobilienertragsteuer in den Vorsorgemethoden eingebunden werden kann.

Gemäß der herrschenden Meinung in der Fachliteratur sind Vorsorgemaßnahmen dann als geeignet anzusehen, wenn die Steuerlastverhältnisse vor und nach dem Zusammenschluss identisch sind. Von den Vorsorgemaßnahmen betroffen sind nur die persönlichen Steuerlasten, wobei die tarifliche Belastung – bislang – steuerrechtlich irrelevant ist.<sup>3)</sup> Die tarifliche Belastung kann freilich nur dann gänzlich unerheblich sein, wenn der Steuertarif für die übertragenen Wirtschaftsgüter gleich ist. Bedingt durch die Immobilienertragsteuer kommt es zu einer sog. „Schedulenbesteuerung“.<sup>4)</sup> Immobilien (und bestimmte Kapitalanlagen) werden nämlich nach besonderen Regeln – regelmäßig geringer als die „normalen“ betrieblichen Vermögensgegenstände – besteuert.

Grundsätzlich trifft der UmgrStR-Wartungserlass 2014 die Aussage, dass die gewählten Vorsorgemaßnahmen für Zusammenschlüsse ab dem 1. 4. 2012 (Zeitpunkt des Inkrafttretens der Immobilienertragsteuer) auch die stillen Reserven von Grundstücken (Grund und Boden, Gebäude und grundstücksgleiche Rechte) zu umfassen haben – und zwar unabhängig von der Gewinnermittlungsart, zumal die stillen Reserven von Grundstücken jedenfalls steuerhängig sind.<sup>5)</sup>

## 3. Kernaussagen des UmgrStR-Wartungserlasses 2014

Der UmgrStR-Wartungserlass 2014 enthält folgende detaillierte Aussagen über die Vorsorgemaßnahmen bei der Immobilienertragsteuer:

- Wenn bei Verkehrswertzusammenschlüssen mit Stichtag bis zum 31. 3. 2012<sup>6)</sup> keine Vorsorgemaßnahme ergriffen wurden, dann erfolgt:
  - beim Altbestand<sup>7)</sup> eine pauschale Besteuerung der Grund- und Boden-Reserven nach Maßgabe der Substanzbeteiligung;<sup>8)</sup>
  - die Reserven des Neubestands<sup>9)</sup> werden individuell je Mitunternehmer ermittelt (hier liegen die Anschaffungskosten vor, und eine Zuordnung der Reserven zum übertragenen Gesellschafter ist möglich);
- Bei Zusammenschlüssen ab dem Stichtag 1. 4. 2012 sind für jeden Mitunternehmer die Grundstücksreserven individuell zu ermitteln. Die übertragenen Immobilienreserven müssen in die gewählten Vorsorgemethoden eingebunden werden.<sup>10)</sup>

Die in dem Wartungserlass 2014 dokumentierte Auffassung ist somit – erwartungsgemäß – von Verwaltungsvereinfachungen geprägt. Ein allgemeiner „Gewinnvorab“ – be-

<sup>3)</sup> Vgl. Hofmann, Die neue Immobilienbesteuerung und Umgründungen, SWK-Heft 17/2012, 810 (811).

<sup>4)</sup> Vgl. Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts I<sup>11</sup> (2013) 19 mwN.

<sup>5)</sup> Vgl. Rz 1304, 1320 UmgrStR 2002 idF Wartungserlass 2014.

<sup>6)</sup> Zeitpunkt des Inkrafttretens der Immobilienertragsteuer nach § 30 EStG idF BGBl I Nr 2012/122 ab 1. 4. 2012

<sup>7)</sup> Grundstücke des Altbestands: Grundstücke im nicht steuerverhangenen Privatvermögen, dh, die Liegenschaften wurden vor dem 31. 3. 2002 käuflich erworben; dies gilt auch für Grund und Boden eines § 4 Abs 1- oder § 4 Abs 3 EStG-Gewinnermittlers, weil bei diesen Unternehmen die Wertänderungen von Grund und Boden nach alter Rechtslage steuerneutral waren; vgl. § 30 Abs 4 EStG.

<sup>8)</sup> Vgl. Rz 1314b UmgrStR 2002 idF Wartungserlass 2014: Hier kommt es daher durchaus zu einer „Steuerlastverschiebung“ – der Wartungserlass 2014 nimmt das wohl in Kauf, weil Anschaffungskosten ja idR nicht mehr ermittelbar sind.

<sup>9)</sup> Grundstücke des Neubestands: Grundstücke im steuerverhangenen Privatvermögen (oder Betriebsvermögen), zB Gebäude eines § 4 Abs 1- oder § 4 Abs 3- oder § 5 EStG-Gewinnermittlers, und der nackte Grund und Boden für einen § 5 EStG-Gewinnermittler.

<sup>10)</sup> Vgl. Rz 1314b UmgrStR 2002 idF Wartungserlass 2014.

zogen auf das gesamte Unternehmen – wäre nur sehr schwer administrierbar, weil die Steuersätze eben unterschiedlich sind. Ein Herausrechnen eines begünstigten Gewinnvorab aus einem normalen Gewinnvorab soll jedoch – aus welchen Gründen auch immer – nicht zulässig sein. Beim Altbestand mit der pauschalen begünstigten Einkommensbesteuerung des § 30 Abs 4 EStG erscheint dem BMF ein Verzicht auf die Vorsorgemaßnahmen vertretbar, wenn die Zusammenschlusspartner – nach alter Rechtslage – von der Steuerneutralität der Gesamtreserven – nach alter Rechtslage – zu Recht ausgehen konnten. Bei Zusammenschlüssen bis 31. 3. 2012 und Altbestandsgrundstücken kommt es daher tatsächlich zu einer Verschiebung der steuerlichen Reserven. Dies nimmt das BMF offenkundig in Kauf. Freilich wird auch das Vertrauen der Steuerpflichtigen in die Steuerneutralität von Grundstücken des Altbestands durch die Einführung der Immobilienertragsteuer – auch für nicht mehr steuerhängige Grundstücke des Altbestands – verletzt. Hier könnte jedoch der VfGH im Hinblick auf den verfassungsrechtlich garantierten Vertrauensgrundsatz Einwände haben.<sup>11)</sup>

Beim Verkehrswertzusammenschluss mit Aufwertungen und Rückkorrektur in den Ergänzungsbilanzen entstehen die dargestellten praktischen Schwierigkeiten nicht; die steuerpflichtigen Reserven lassen sich gesellschafterbezogen individuell ermitteln. Zulässig ist nach Meinung des BMF auch ein Reservenvorbehalt.<sup>12)</sup> Beim vom BMF als zulässig erachteten Reservenvorhalt erfolgt vorerst – im Zeitpunkt des Zusammenschlusses – überhaupt kein Ausgleich. Erst bei der entgeltlichen Veräußerung der Liegenschaft bzw beim Verkauf der Immobilie im Rahmen des Verkaufs der Gesamtkanzlei erfolgt ein (steuerpflichtiger) Ausgleich an den Senior, vorausgesetzt, die im Zeitpunkt des Zusammenschlusses ermittelten Reserven sind dann noch vorhanden. Im Unterschied zum Liquidationsvorab gibt es beim Reservenvorhalt keine Ersatzausgleichsforderung, falls sich die Reserven verflüchtigen.<sup>13)</sup>

### **i** Auf den Punkt gebracht

Bei Zusammenschlüssen vertritt das BMF eine neue Rechtsauffassung im Zusammenhang mit den Vorsorgemethoden und der Immobilienertragsteuer. Leider anerkennt das BMF nur bestimmte Vorsorgemethoden. Uneingeschränkt anerkannt sind bei Zusammenschlüssen ab 1. 4. 2012 (Zeitpunkt des Inkrafttretens der Immobilienertragsteuer) die Verkehrswertzusammenschlüsse, der wirtschaftsgutsbezogene Liquidationsvorab und der Reservenvorbehalt bei übertragenen Immobilien. Die restriktive Meinung des BMF ist jedoch abzulehnen. Alternativ hätte man die Vereinbarung einer beliebigen Vorsorgemethode im Zusammenhang mit der Immobilienertragsteuer auch gänzlich den Vertragspartnern überlassen können. Da Immobilien regelmäßig einem begünstigten Steuersatz unterliegen, hätte man auch das gänzliche Fehlen von Vorsorgemaßnahmen bei der Übertragung von begünstigten Vermögen hinnehmen können. Immerhin kommt es auch bei unentgeltlichen Schenkungen regelmäßig ebenfalls zur Verschiebung von Steuerlasten. Im Allgemeinen gilt ja der Grundsatz, dass einander fremde Geschäftspartner nichts zu schenken pflegen und daher ihre Angelegenheiten auch privatautonom regeln können. In der Umgründungspraxis ist jedoch zu raten, Fehler bei den Vorsorgemaßnahmen jedenfalls zu vermeiden, da sonst der (steuerliche) Super-Gau eintritt: Der verunglückte Zusammenschluss wegen mangelnder oder fehlender Vorsorgemethoden führt grundsätzlich zu steuerpflichtigen Gewinnveräußerungen.<sup>14)</sup>

<sup>11)</sup> Vgl den Antrag des OGH vom 29. 5. 2013, 9 ObA 15/13s, an den VfGH.

<sup>12)</sup> Vgl Wolf, SWK-Heft 32/2014, 1374.

<sup>13)</sup> Vgl Rz 1318a, 1327 ff UmgrStR 2002 idF Wartungserlass 2014; vgl auch Hübner-Schwarzinger/Six in Kofler, UmgrStG<sup>3</sup> (2014) § 24 Rz 176 ff.

<sup>14)</sup> Vgl Rz 1305 UmgrStR idF Wartungserlass 2014; Hübner-Schwarzinger/Six in Kofler, UmgrStG<sup>3</sup>, § 24 Rz 136 ff.