Grunderwerbsteuer für Steuerberater

26.11.2019

Mag. Volker Engelmann

Notariatskandidat bei Mag. Johannes Kienast, öffentlicher Notar in Zwettl

Mag. Johannes Kienast
Öffentlicher Notar in Zwettl

Grunderwerbsteuer NEU

Haftungsausschluss: Eine Haftung für die Richtigkeit und die Vollständigkeit des Vortrages und der Vortragsunterlagen wird ausgeschlossen. Dies gilt auch für jene Schäden, welche durch grobfährlässiges Handeln verursacht wurden.

Grunderwerbsteuer neu

- Umfassende Änderung StRefG 2015/2016
- Tatbestände
- Begünstigte Erwerbe und Befreiungen
- Vermögensübergabe in der Familie + Gesellschaftsrecht
- Bemessungsgrundlagen und Grundstückswert

Bemessungsgrundlagen

- Gegenleistung
- Grundstückswert
- Einheitswert

Gegenleistung

- Wert der Gegenleistung (Kaufpreis)
- + mitübernommene Verpflichtungen (Schulden, Fruchtgenussbelastung)
  - Das zurückbehaltene Wohnungsgebrauchsrecht stellt ebenfalls eines Gegenleistung dar (§ 5 Abs 1 Z 1 GrEStG)
  - **Immobilienertragsteuer:** Das zurückbehaltene Wohnungsgebrauchsrecht stellt **keine** Gegenleistung dar
- Option in die USt-Pflicht (§ 6 Abs 1 Z 9a iVm § 6 Abs 2 UStG): USt **gehört** zur Bemessungsgrundlage
  - **Immobilienertragsteuer:** USt erhöht **nicht** die Bemessungsgrundlage

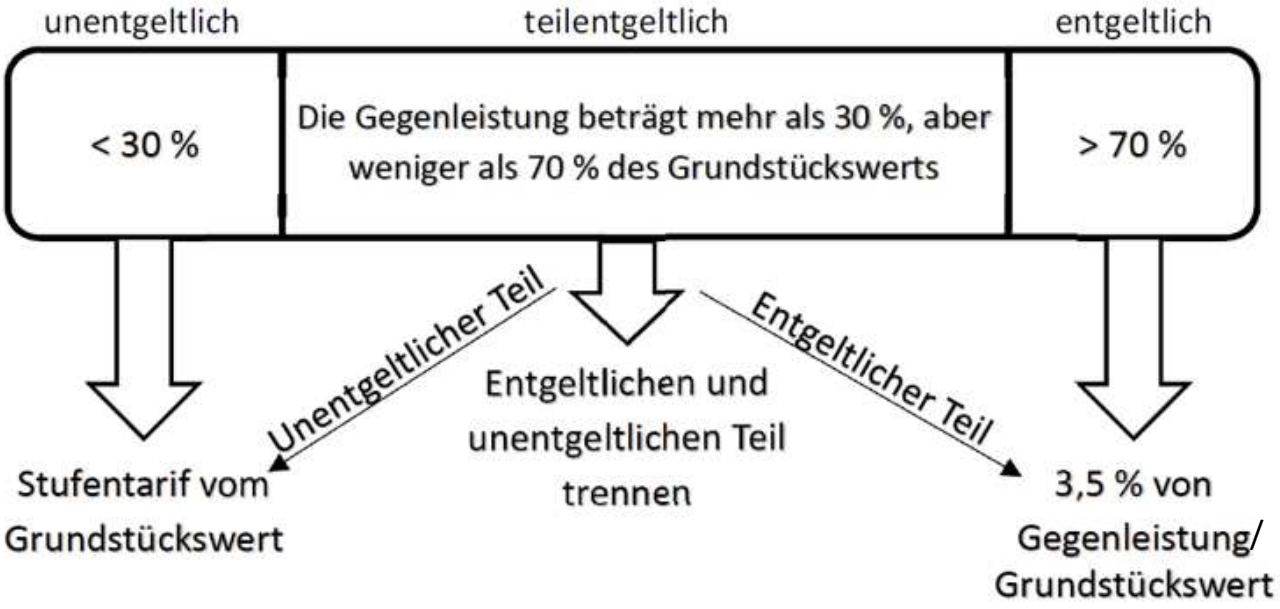
→ § 4 Abs 1 GrEStG: *„Die Steuer ist zu berechnen vom Wert der Gegenleistung (§ 5), <u>mindestens</u> vom Grundstückswert.“*

Grundstückswertermittlung

- Immobilienpreisspiegel der Statistik Austria
- Pauschalwertmodell
- Gutachten
- Sonderfall: Land- und Forstwirtschaft
  - Gemeiner Wert gem § 10 BewG = ortsüblicher Marktpreis
  - Dieser ist von der Partei selbst in Erfahrung zu bringen → Bezirksbauernkammer

Entgeltlich/Unentgeltlich/Teilentgeltlich

In welchem Verhältnis steht die Gegenleistung zum Grundstückswert?



Berechnung: (Wert der Gegenleistung * 100) / Grundstückswert: _____ %

Mag. Johannes Kienast
Öffentlicher Notar in Zwettl

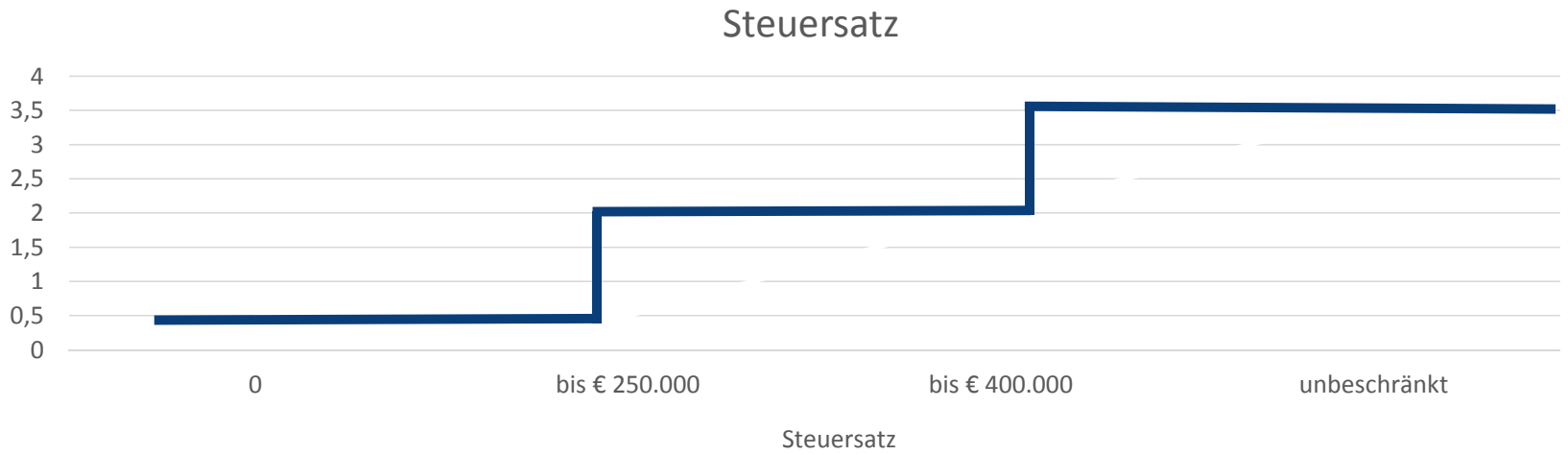
Arbeitshilfe: Teilentgeltlichkeit

Die Gegenleistung beträgt mehr als 30 %, aber weniger als 70 % des Grundstückswerts
(teilentgeltlich)

Grundstückswert:				
- Gegenleistung:			x 3,5 %:	
übersteigenender Grundstückswert:			x Stufentarif:	
			GrESt:	

Tarif

- 3,5 % der Gegenleistung
- Stufentarif vom Grundstückswert
  - ersten € 250.000,--: 0,5 %
  - nächsten € 150.000,--: 2 % (bis inkl € 400.000,--: Steuerlast € 4.250,--)
  - darüber hinaus: 3,5 %
- Zusammenrechnung mehrere Erwerbe: Erwerbe von denselben Personen sind binnen fünf Jahren **zusammenzurechnen**



Tarif – Sonderfälle

- Unentgeltlichkeitsfiktionen (§ 7 Abs 1 Z 1 lit a und b GrEStG)
  - Erwerbe von Todes wegen (Verwandtschaft unerheblich, außer bei LuF)
  - Erwerbe im begünstigen Familienverband (auch bei **Entgeltlichkeit!)**
- Unternehmensübertragung, Gesellschafterwechsel, Anteilsvereinigungen, Umgründungen: 0,5 % vom Grundstückswert
- Land- und forstwirtschaftliches Vermögen im begünstigten Familienverband: 2 % vom **einfachen** Einheitswert (§ 4 Abs 2 GrEStG)
- Stiftungen: Steuer erhöht sich, soweit die Gegenleistung den Grundstückswert übersteigt um ein Stiftungseingangs-steueräquivalent iHv 2,5 % (§ 7 Abs 2 GrEStG)

Beispiel

Tochter Theresia kauft von Ihrem Vater ein Grundstück um € 100.000,--.
Der Grundstückswert beträgt € 200.000,--.

Wie hoch ist die Grunderwerbsteuer?

Lösung

- Es liegt ein Erwerb gem § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG vor
- Es liegt ein Erwerb unter Lebenden durch den in § 26a Abs 1 Z 1 GGG genannten Personenkreis vor
- Solche Erwerbe gelten gem § 7 Abs 1 Z 1 lit c GrEStG als unentgeltlich
- Die Steuer beträgt bei unentgeltlichen Erwerben für die ersten € 250.000,-- 0,5 % vom Grundstückswert
- Die Grunderwerbsteuer beträgt sohin € 1.000,--.

Beispiel

Vater Viktor und Mutter Maria möchten ihr Einfamilienhaus ihrem Sohn Stefan und seiner Lebensgefährtin Lisa je zur Hälfte übertragen. Der Grundstückswert beträgt € 120.000,--. Als „Gegenleistung“ wird ein Wohnungsgebrauchsrecht eingeräumt. Das Wohnungsgebrauchsrecht weist einen Wert in Höhe von € 50.000,-- aus. Berechnen Sie die Grunderwerbsteuer für die Erwerbsvorgänge je von Stefan und Lisa.

Lösung für Stefan

- Der Erwerb von Stefan erfolgt gem § 7 Abs 1 Z 1 lit c GrEStG ex lege unentgeltlich, weil ein Erwerb unter Lebenden durch den begünstigten Personenkreis vorliegt.
- Die Steuer beträgt gem § 7 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG 0,5 % (Stufentarif!) vom Grundstückswert, fallgegenständlich: € 60.000,-- (Hälfteanteil!) * 0,005 = € 300.

Lösung für Lisa

- Lisa scheidet aus dem begünstigten Personenkreis als Lebensgefährtin von Stefan aus, es greift daher nicht die Unentgeltlichkeitsfiktion.
- Der Erwerbsvorgang gilt als teilentgeltlich gem § 7 Abs 1 Z 1 lit a zweiter TS GrEStG, weil die Gegenleistung mehr als 30 %, aber nicht mehr als 70 % beträgt (konkret: 25.000 * 100 / 60.000 = **41,67 %**).
- Bei einem teilentgeltlichen Erwerb ist die Steuer in einen unentgeltlichen und in einen entgeltlichen Teil aufzuteilen:

Die Gegenleistung beträgt mehr als 30 %, aber weniger als 70 % des Grundstückswerts
(teilentgeltlich)

Grundstückswert:		€ 60.000,–		
- Gegenleistung:		€ 25.000,–	x 3,5 %:	€ 875,–
übersteigenender Grundstückswert:		€ 35.000,–	x Stufentarif:	€ 175,–
			GrESt:	€ 1.050,–

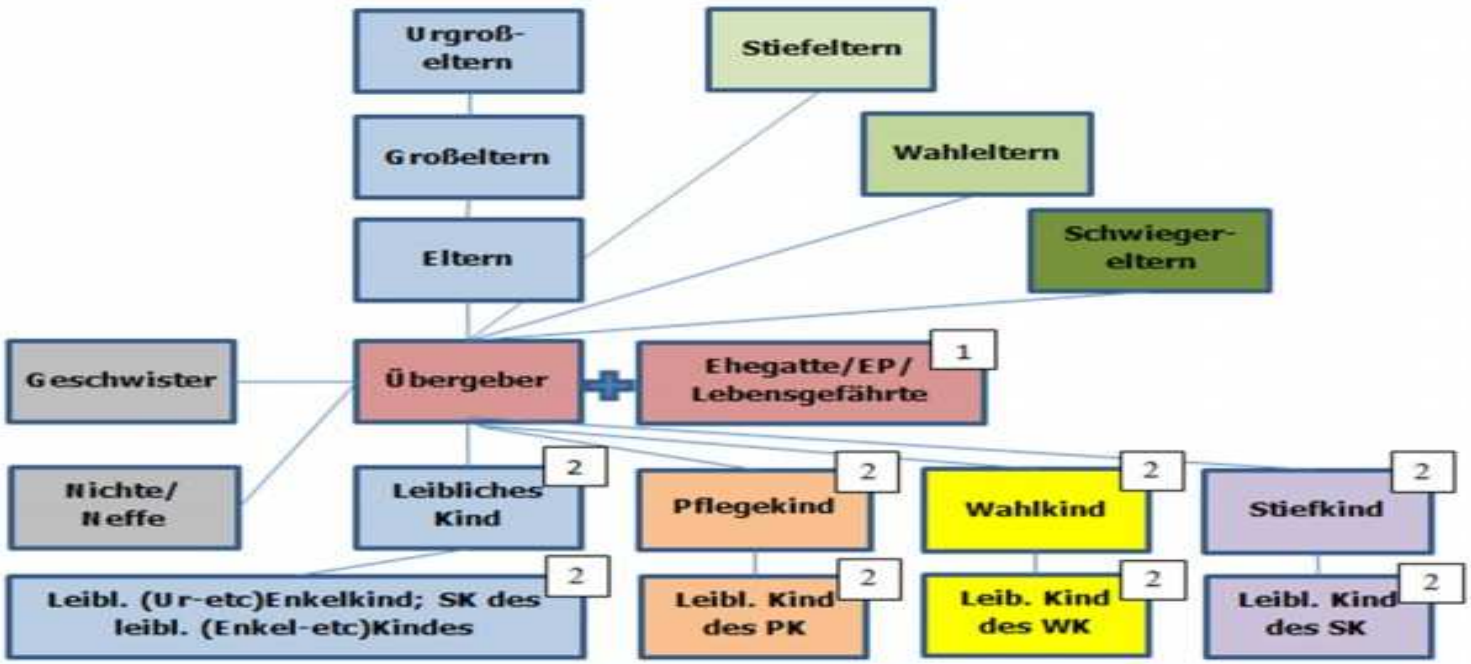
Begünstigter Familienverband

„§ 26a Gerichtsgebührengesetz: (1) Abweichend von § 26 ist für die Bemessung der Eintragungsgebühr bei den nachstehend angeführten begünstigten Erwerbsvorgängen der dreifache Einheitswert, maximal jedoch 30% des Werts des einzutragenden Rechts (§ 26 Abs. 1), heranzuziehen:

*1. bei Übertragung einer Liegenschaft an den **Ehegatten** oder **eingetragenen Partner** während aufrechter Ehe (Partnerschaft) oder im Zusammenhang mit der Auflösung der Ehe (Partnerschaft), an den **Lebensgefährten,** sofern die Lebensgefährten einen gemeinsamen Hauptwohnsitz haben oder hatten, an einen Verwandten oder Verschwägerten in **gerader Linie, an ein Stief-, Wahl- oder Pflegekind oder deren Kinder, Ehegatten oder eingetragenen Partner, oder an Geschwister, Nichten oder Neffen des Überträgers;***

~~*2. bei Übertragung einer Liegenschaft aufgrund eines Vorgangs nach dem **Umgründungssteuergesetz**, BGBl. Nr. 699/1991, aufgrund eines Erwerbsvorgangs zwischen einer Gesellschaft und ihrem Gesellschafter oder aufgrund der Vereinigung aller Anteile einer Personengesellschaft; [...]“*~~

Begünstigter Familienverband



[1] Lebensgefährten zählen zum Familienverband, sofern die Lebensgefährten einen gemeinsamen Hauptwohnsitz haben oder hatten.
[2] Zum Familienverband zählen auch Ehepartner oder eingetragene Partner.

Quelle: BMF 13.05.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Pkt. 3.1.

Begünstigt sind zB

- **Ehegatten** oder eigentragender Partner während aufrechter oder iZm der Auflösung der Ehe (oder Partnerschaft)
- **Lebensgefährten,** sofern die Lebensgefährten einen gemeinsamen Hauptwohnsitz haben oder hatten
- Verwandte oder Verschwägerte in **gerader Linie** (hier sind Übertragung in beide Richtungen begünstigt)
- **Stief-, Wahl- oder Pflegekinder oder deren Kinder,** Ehegatten oder eingetragener Partner (erfasst werden nur Übertragungen nach „unten“ [Deszendenten] und nicht nach „oben“ [Aszentenden])
- **Geschwister, Nichten oder Neffen** des Überträgers (auch hier ist nur die Übertragung nach „unten“, somit an den Neffen erfasst)

Nicht begünstigt sind zB

- Übertragungen an den Lebensgefährten des Kindes
- Übertragungen an den Onkel oder an die Tante
- Übertragungen an Cousins und Cousine
- Übertragungen an den Ehepartner/Lebensgefährte der Geschwister
- Übertragungen an den Ehepartner/Lebensgefährten der Nichte/Neffe
- Übertragungen an die Kinder des eigenen Lebensgefährten
- Übertragungen vom Ehegatten des Übergebers an den Neffen des Übergebers (Ehegattin des Onkel, BFG 14.11.2017, RV/5101415/2017)

Grunderwerbsteuer und ESt/KSt

- Grundsätzlich Anschaffungskosten (aktivierungspflichtig)
- BFH 2.9.2014, IX R 50/13:
  - Bei Anteilsvereinigung oder Gesellschafterwechsel: **sofort abzugsfähige Betriebsausgabe**
  - Begründung: kein Zusammenhang mit der Anschaffung eines Grundstückes
- Einlage eines Grundstücks in eine GmbH: GrESt **sofort abzugsfähige** Betriebsausgabe (§ 11 Abs 1 Z 1 KStG)
  - Umgründungen (Art III UmgrStG: Einbringung in GmbH)

Mag. Johannes Kienast
Öffentlicher Notar in Zwettl

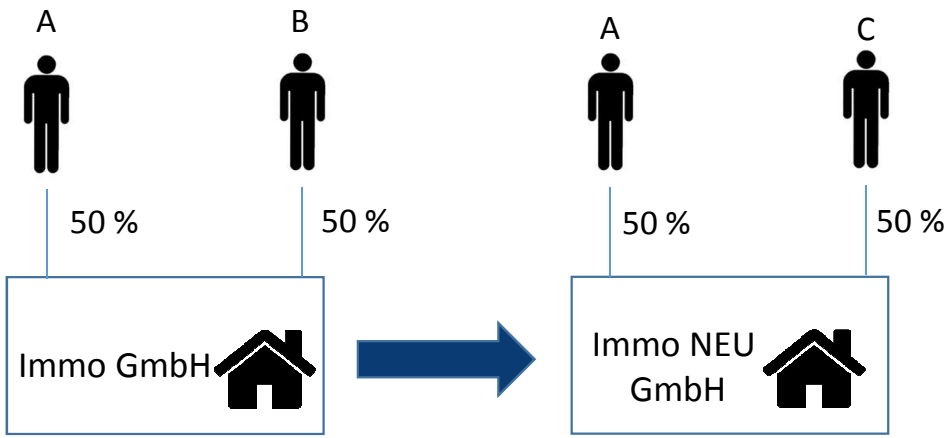
Grunderwerbsteuer und Gesellschaften

Typische Fehler

- Nicht nur der Asset-, sondern auch der **Share Deal** ist uU GrESt relevant
- Relevant für **alle** Gesellschaften mit Grundeigentum (§ 2 GrEStG)
- Der Erwerb/Vereinigung von 95 % der Anteile an einer grundbesitzenden Kapital- oder Personengesellschaft kann GrESt auslösen
- **Umstrukturierungen:** Übertragungen von Kleinstanteilen oder Umgründungen innerhalb einer Steuergruppe können GrESt auslösen
- **Treuhandmodelle** funktionieren nicht mehr (**Falle:** Übergangsregelungen bei Alt-Treuhandschaften)
- Enormer Planungsaufwand und sorgfältige Strukturierung

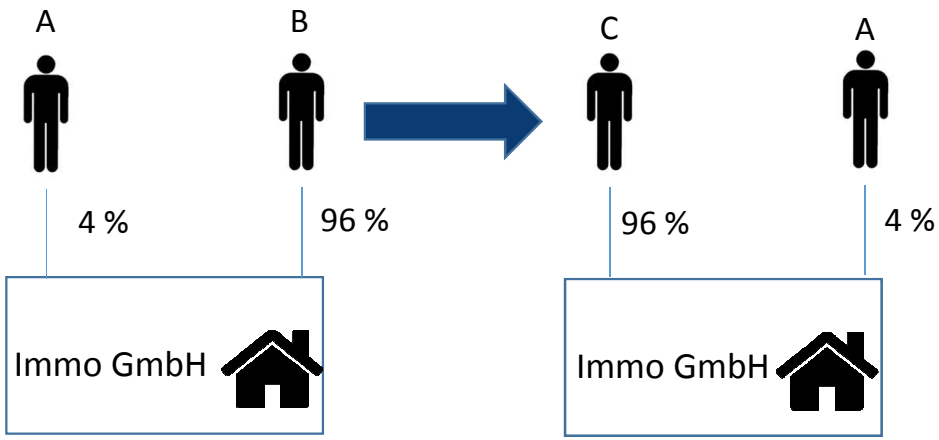
Mag. Johannes Kienast
Öffentlicher Notar in Zwettl

Rechtsträgerwechsel



Grundstücksumsatz

Gesellschafterwechsel



Änderung der Eigentumsverhältnisse

Anteilsvereinigung
→ Gesellschafterwechsel

Tatbestand: § 1 Abs 3 GrEStG

- 95 % einer Kapital- oder Personengesellschaft mit einem österreichischen Grundstück werden
  - an einen Erwerber übertragen („Übertragungstatbestand“)
  - oder in der Hand eines Erwerbers vereinigt („Vereinigungstatbestand“)

- Zusammenrechnung von Gesellschaften in einer Steuergruppe:
  - Tatbestand ist auch erfüllt: wenn 95 % der Anteile in der Hand von Mitgliedern der selben Steuergruppe (§ 9 KStG) vereinigt werden

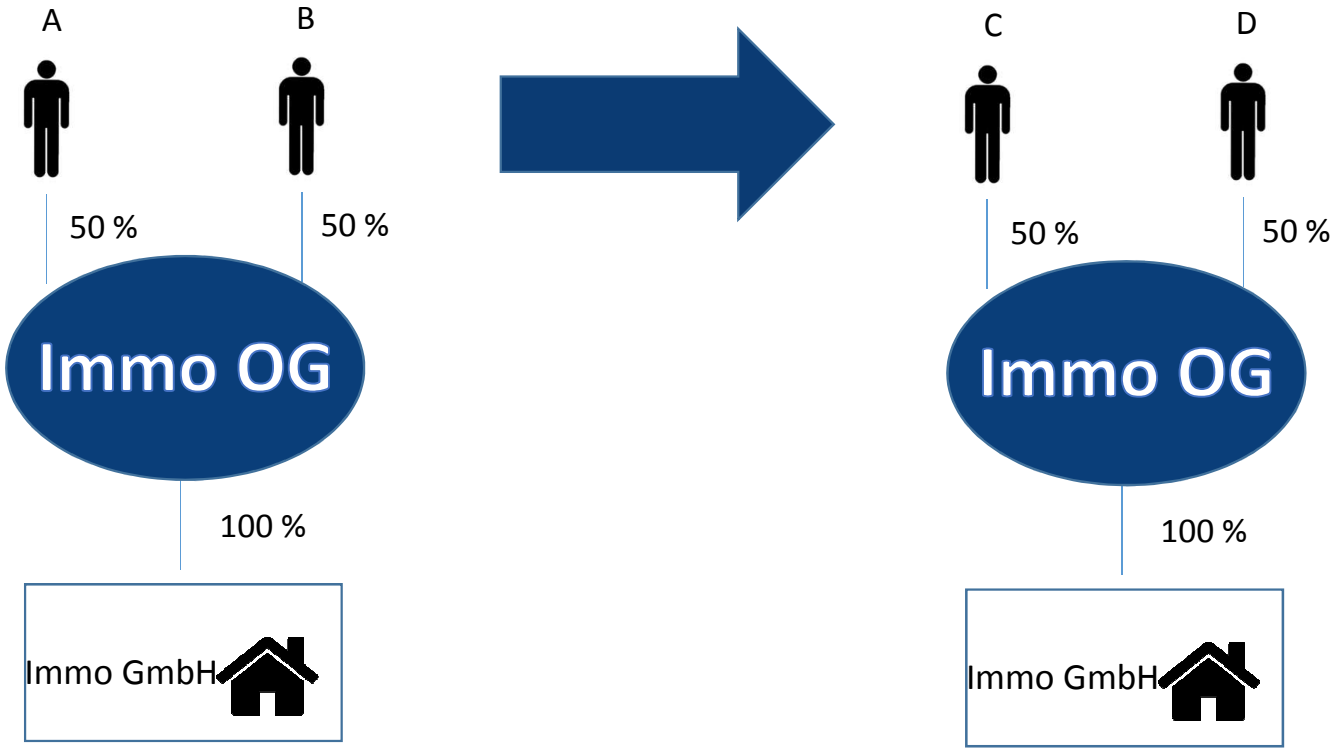
§ 1 Abs 3 GrEStG nicht anwendbar

- Kein (inländisches) Grundvermögen
- Keine Vereinigung von 95 % der Anteile in einer Hand
  - Vermeidungsstrategie: Erwerb von mehr als 5 % durch einen gruppenmäßig nicht verbundenen zweiten Käufer
- Holding – doppelstöckige Konstruktionen

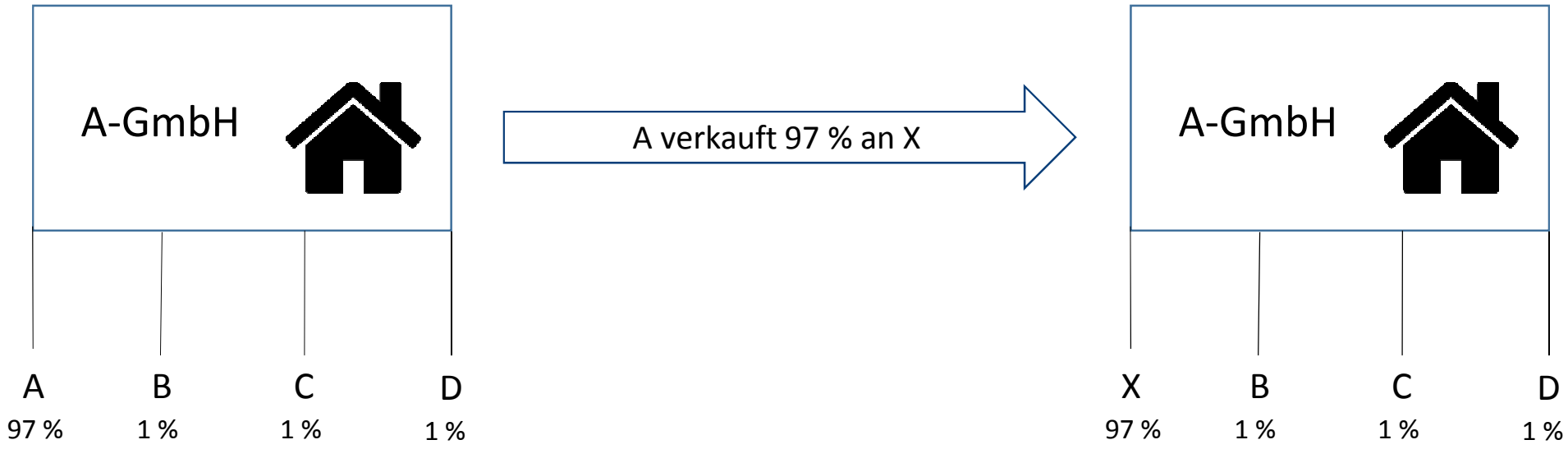
Holding – doppelstöckige Konstruktionen

- mittelbarer Erwerb (Anteile an der Holdinggesellschaft, die an einer immobilienbesitzenden Gesellschaft beteiligt ist) löst keine GrESt aus
- Klarstellung durch den Gesetzgeber mit dem JStG 2018
  - § 1 Abs 2a GrEStG: *„Ein inländisches Grundstück gehört zum Vermögen einer Personengesellschaft, wenn sie das Grundstück durch einen Rechtsvorgang gemäß Abs. 1 oder Abs. 2 erworben hat.“*
  - § 1 Abs 3 GrEStG: *„Ein inländisches Grundstück gehört zum Vermögen einer Gesellschaft, wenn sie das Grundstück durch einen Rechtsvorgang gemäß Abs. 1 oder Abs. 2 erworben hat.“*

Holding



Beispiel

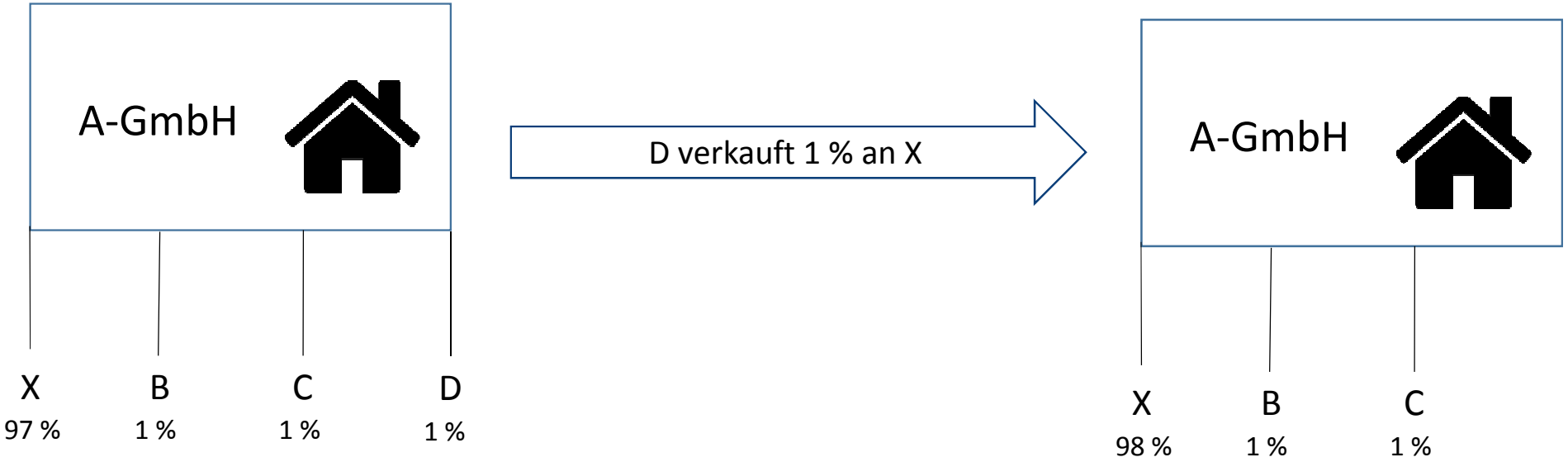


Der Grundstückswert beträgt € 100.000. Ist durch den Anteilserwerb von X eine Grunderwerbsteuer zu entrichten?

Lösung

- Es liegt ein Erwerbsvorgang gem § 1 Abs 3 GrEStG vor
- Steuersatz: 0,5 % vom Grundstückswert
- Steuerschuldner: Die am Erwerbsvorgang Beteiligten

Beispiel

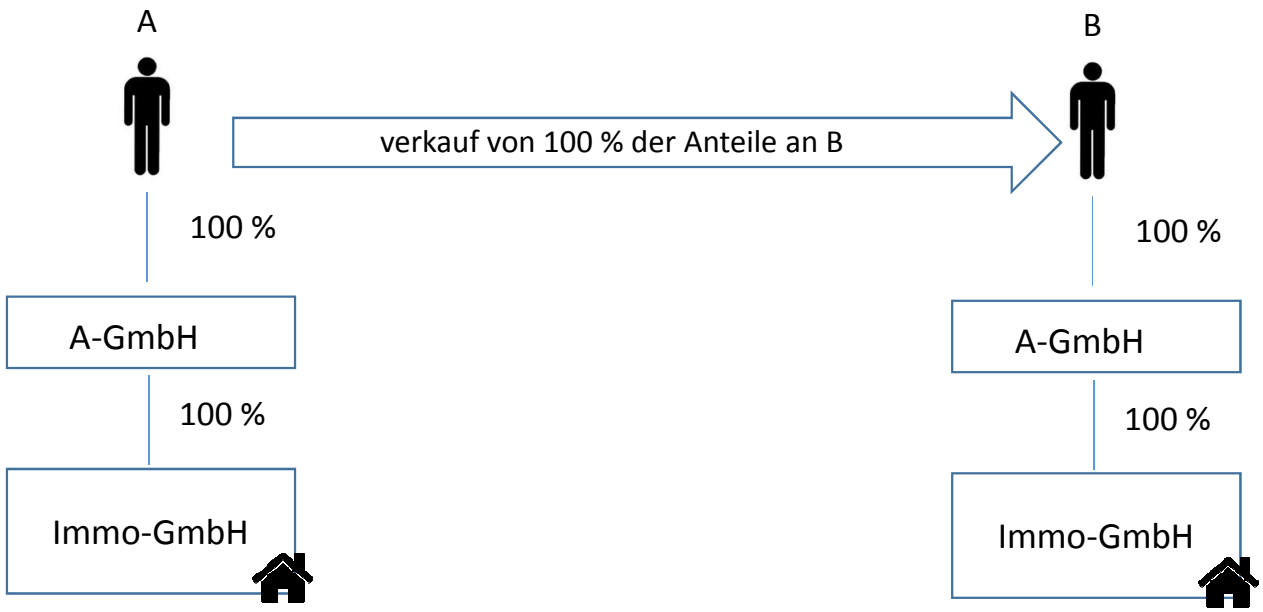


Der Grundstückswert beträgt € 100.000. Ist durch den Anteilserwerb von X eine Grunderwerbsteuer zu entrichten?

Lösung

- Der Erwerb von 97 % durch X war bereits eine steuerpflichtige Anteilsvereinigung
- Daher:
  - 95 %-Grenze war schon zuvor erreicht
  - Keine Steuerpflichtige Anteilsvereinigung bei X

Beispiel Holding

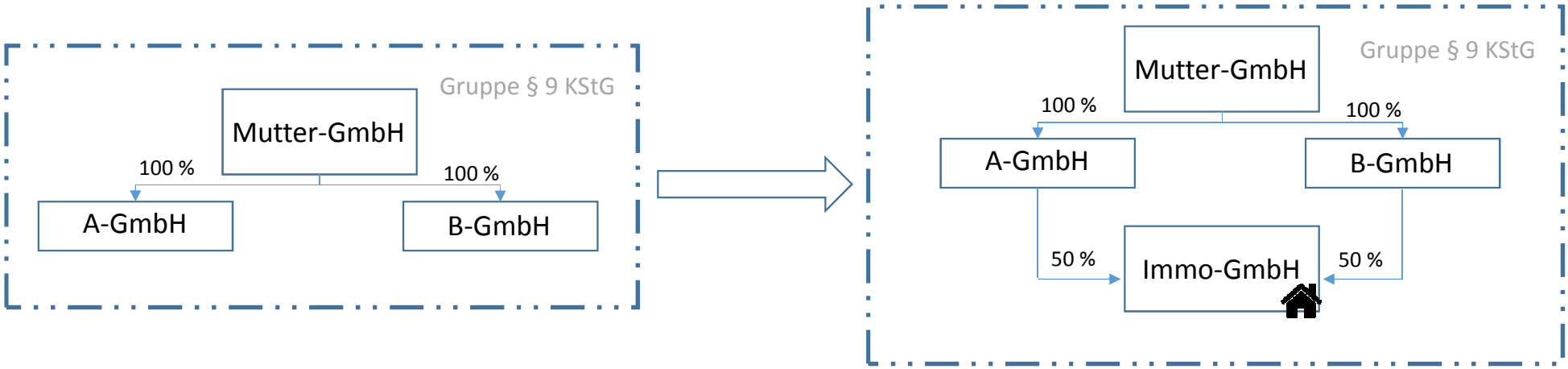


Grunderwerbsteuerpflicht?

Unternehmensgruppe § 9 KStG

- Organschaft nun irrelevant
- **„Bewegung“** von Anteilen in der Gruppe
  = Gruppengründung führt nicht zur Anteilsvereinigung in der Hand der Gruppe
- Zurechnungssubjekt:
  – Einzelne Gesellschaft: mindestens 95 %-Beteiligung
  – Steuergruppe

Beispiel



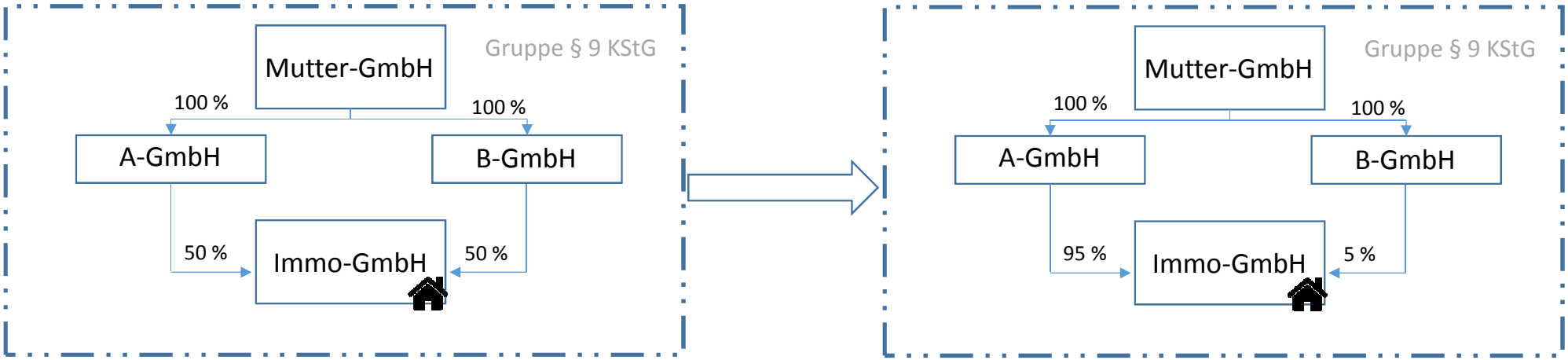
Die A-GmbH und die B-GmbH erwerben je 50 % an der Immo-GmbH.

Fällt Grunderwerbsteuer an?

Lösung

- Steuergruppe erwirbt zumindest 95 % der Anteile an der GmbH
- Steuerpflichtige Anteilsvereinigung gem § 1 Abs 3 GrEStG
- GrESt-Höhe: 0,5 % vom Grundstückswert (außer LuF)
- Steuerschuldner: Die am Erwerbsvorgang Beteiligten (§ 9 Z 3 lit c GrEStG)

Beispiel Variante a

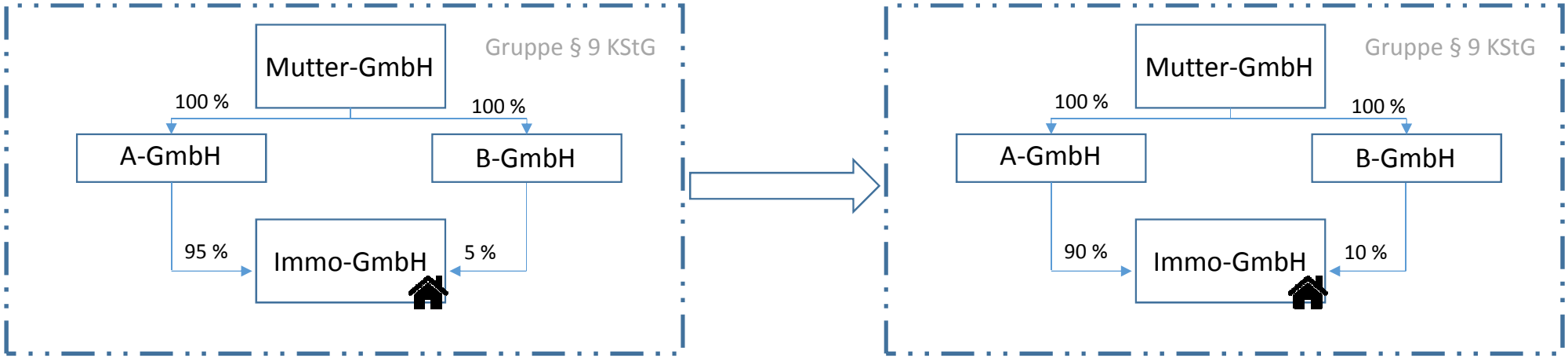


A GmbH erwirbt von B GmbH 45 %. Grunderwerbsteuerrechtliche Folgen?

Lösung Variante a

- „Zurechnungswechsel“ → A-GmbH wird Zurechnungssubjekt für Anteile an Immo-GmbH (vorher Steuergruppe)
- Steuerpflichtige Anteilsvereinigung gem § 1 Abs 3 GrEStG
- GrESt-Höhe: 0,5 % vom Grundstückswert (außer LuF)
- Steuerschuldner: Derjenige, in dessen Hand die Anteile vereinigt werden (§ 9 Z 3 lit b GrEStG)
- Keine Differenzbesteuerung, weil A-GmbH noch nie Zurechnungssubjekt war

Beispiel Variante b

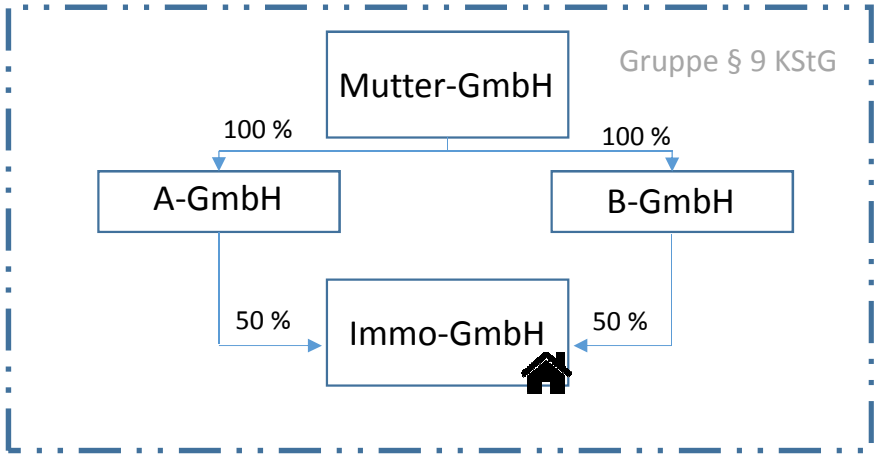


A GmbH verkauft 5 % an B GmbH. Grunderwerbsteuerrechtliche Folgen?

Lösung Variante b

- „Zurechnungswechsel“ → Gruppe wird wieder Zurechnungssubjekt für Anteile an Immo-GmbH
- Steuerpflichtige Anteilsvereinigung gem § 1 Abs 3 GrEStG
- Differenzbesteuerung gem § 1 Abs 5 GrEStG
- GrESt-Höhe: 0,5 % vom Grundstückswert (außer LuF)
- Steuerschuldner: Die am Erwerbsvorgang Beteiligten (§ 9 Z 3 lit c GrEStG)

Beispiel Variante c



- A-GmbH und B-GmbH halten Anteile an Immo-GmbH bereits
  →Immo GmbH erwirbt (steuerpflichtig) Grundstücke im Wege des asset deals

- Variante 1: B-GmbH wird auf Mutter-GmbH verschmolzen
- Variante 2: B-GmbH verkauft 1 % der Anteile der Immo-GmbH an Mutter-GmbH

Variante c Lösung

- In beiden Fällen erstmalige Anteilsvereinigung in der Steuergruppe
  - BMF: Steuergruppe kann erst nach erfolgter Verwirklichung einer Anteilsvereinigung Zurechnungssubjekt sein
  - Jede erstmalige Übertragung innerhalb der Gruppe kann zur Steuerpflicht führen
- GrESt-Höhe: 0,5 % vom Grundstückswert
- Steuerschuldner: Die am Erwerbsvorgang Beteiligten

Anrechnung („Differenzbesteuerung“)

- GrESt-Pflicht auch für Erwerbsvorgänge, wenn zwischen **denselben** Personen ein anderer Erwerbsvorgang vorausgegangen ist
- Beim späteren Erwerbsvorgang wird die Steuer des vorangegangenen Erwerbsvorgang angerechnet
- Daneben: § 17 GrEStG (Rückgängigmachung)

Treuhandmodelle

- Treuhändig gehaltene Anteile sind für Zwecke der Anteilsvereinigung direkt dem Treugeber zuzurechnen (§ 1 Abs 2a und Abs 3 GrEStG)
- Übliche Treuhandmodelle funktionieren nicht mehr

Tatbestand: § 1 Abs 2a GrEStG - Gesellschafterwechsel

- Gilt nur für **Personengesellschaften** (Kapitalgesellschaften kennen nur die Anteilsvereinigung), daher werden Personengesellschaften schlechter gestellt
- Innerhalb von fünf Jahren gehen 95 % der Anteile auf **neue** Gesellschafter über (Altgesellschafter irrelevant)
- Betrifft nur vermögensbeteiligte Gesellschafter (keine Arbeitsgesellschafter)
- Vorrang zu § 1 Abs 3 GrEStG
- Anwachsung nach § 142 UGB außerhalb des UmgrStG (Austritt des vorletzten Gesellschafters): Tatbestand des § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG → Tarif in Höhe von 3,5 %

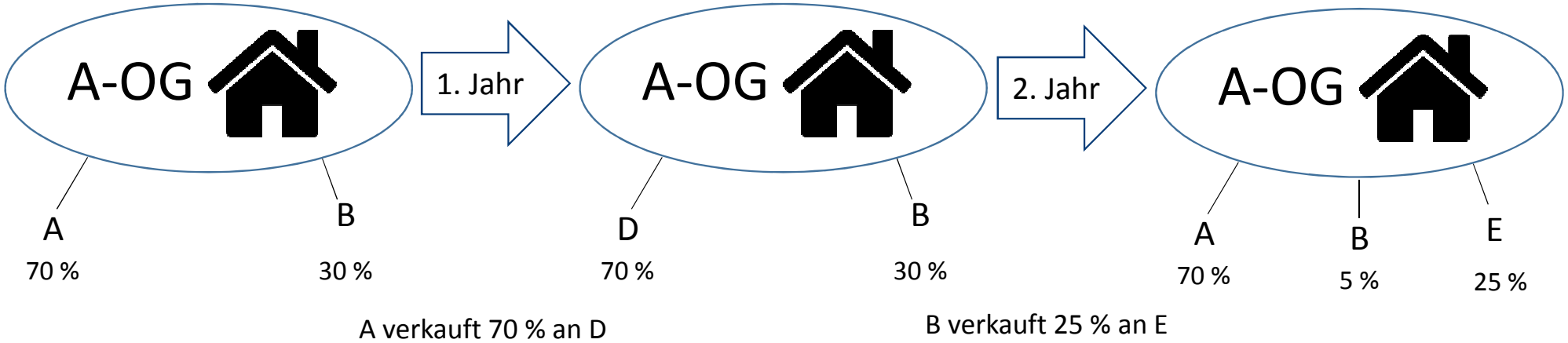
§ 1 Abs 2a GrEStG greift nicht

- Mehrfache Übertragungen **desselben** Anteils erfüllt den Tatbestand nicht, weil 95 % der Anteile auf neue Gesellschafter übergehen müssen (A überträgt seine 50 % an B und dieser überträgt an C)
- Im Zeitpunkt der Übertragung gehört kein Grundstück zum Vermögen der Personengesellschaft

Steuersatz und Bemessungsgrundlage

- Anteilsvereinigung: Steuersatz 0,5 % vom Grundstückswert
- Selbes gilt bei Umgründungen
- Steuerschuldner
  - ist die Person in deren Hand die Anteile vereinigt werden
  - bei Steuergruppe: die am Erwerbsvorgang Beteiligten
- Bei § 1 Abs 2a ist jedoch die Personengesellschaft Steuerschuldner

Beispiel



Der Grundstückswert beträgt € 100.000. Ist eine Grunderwerbsteuer zu entrichten?

Lösung

- Innerhalb des 5-Jahres-Zeitraumes wurden mindestens 95 % der Anteile übertragen
- Steuerpflichtige Anteilsvereinigung gem § 1 Abs 2a GrEStG
- Höhe: 0,5 % vom Grundstückswert (bei LuF 3,5 % vom Einheitswert gem § 7 Abs 1 Z 2 lit c iVm Z 3 GrEStG)
- Steuerschuldner: OG (§ 9 Z 3 lit a GrEStG)

Mag. Johannes Kienast
Öffentlicher Notar in Zwettl

UmgrStG und GrESt

Allgemeines

- Grunderwerbsteuerbarer Erwerbsvorgang
  - Übereignungsvorgang/Wechsel der Eigentümerstruktur
- Richtung der Umgründung:
  - Verschmelzung:
    - Up-stream/Side-stream: keine GrESt, wenn nur im Vermögen der aufnehmenden Gesellschaft Immobilien sind
    - Down-stream: GrESt auch dann, wenn untergehende Gesellschaft keine Immobilien hat

    <u>Fälle:</u>
    - Tochter (ohne Immobilien) auf Immo-Mutter: keine GrESt
    - Immo-Tochter auf Mutter (ohne Immobilien): GrESt
    - Mutter (ohne Immobilien) auf Immo-Tochter: GrESt
- StRefG 2015/2016;
  - Umgründungsvorgänge: Sonderregelungen im GrEStG
  - Steuersatz: 0,5 % des Grundstückswertes
    - LuF: 3,5 % des einfachen Einheitswerts
  - Statt Organschaft nun Unternehmensgruppe

Verschmelzung

- Zusammenschluss zweier oder mehrerer Kapitalesellschaften im Wege der Gesamtrechtsnachfolge
- Rechtsgeschäftliche Grundlage: Verschmelzungsvertrag
- Veräußerung des Vermögens der Gesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen an dieser Gesellschaft (§§ 96 GmbHG, 219 AktG) = entgeltliches Veräußerungsgeschäft = § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG
  - Eigener Erwerbsvorgang: aber auch Anteilsübertragung/-vereinigung möglich!
- GrESt für jene Grundstücke, die sich im Zeitpunkt des Abschlusses des Verschmelzungsvertrages im Eigentum der übertragenden Gesellschaft befinden + Übereignungsanspruch (UmgrStR 2002 Rz 332 f)
- GrESt-Schuld entsteht mit der Begründung des Übereignungsanspruchs und nicht mit Verschmelzungsstichtag = steuerliche Rückwirkung hat keine grunderwerbsteuerliche Relevanz!

Verschmelzung

- Up-stream und Side-stream:
  - Erwerbsvorgang nach § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG
  - Befinden sich **nur** in der aufnehmenden Gesellschaft Immobilien = kein Erwerbsvorgang!
- Down-stream:
  - Grunderwerbsteuer selbst dann, wenn die untergehende Gesellschaft keine Immobilien besitzt (Anteilsvereinigung!)

Falle: Down-Stream-Verschmelzung

- Muttergesellschaft wird auf Tochtergesellschaft down-stream verschmolzen
- Anteilsdurchschleusung erfolgt an einen zu mindestens 95 % beteiligten Gesellschafter der Muttergesellschaft = zwei grunderwerbsteuerbare Vorgänge!
  - Erster Erwerbsvorgang: GSt der Mutter auf Tochter
  - Zweiter Erwerbsvorgang: Anteilssauskehr zur Anteilsvereinigung
- Anrechnungsvorschriften kommen nicht zur Anwendung

(BMF 4.12.2017, BMF-010206/0094-IV/9/2017, Pkt 1.4.)

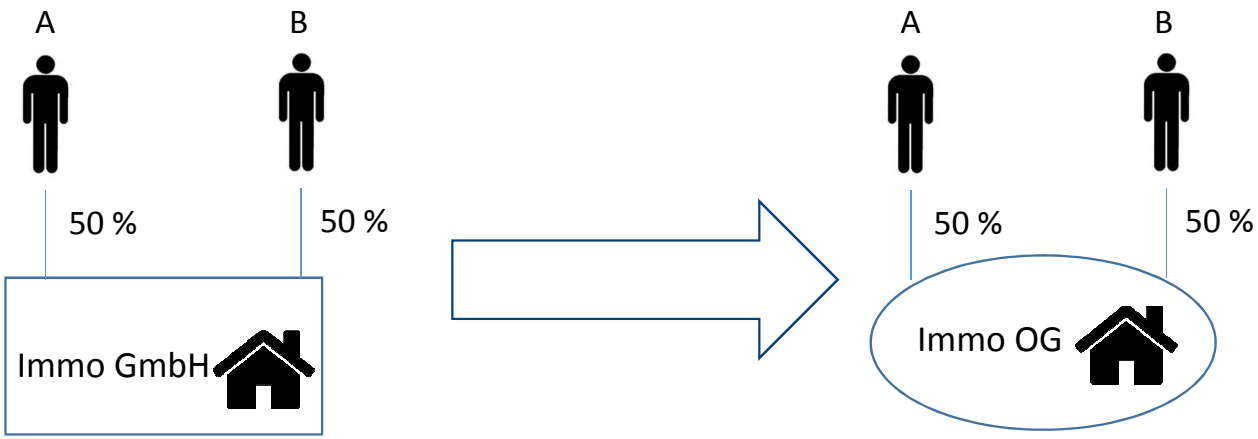
Umwandlung

- Wechsel der Rechtsform einer Gesellschaft
- Formwechselnde Umwandlung: Identität bleibt gleich, nicht grunderwerbsteuerbar
- Übertragende Umwandlung: Änderung der Rechtsträgeridentität
- Umwandlungsvertrag der verschmelzenden oder errichtende Umwandlung erfüllt § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG
- Jene Grundstücke, die sich zum Zeitpunkt des Abschlusses des Verpflichtungsgeschäfts im Eigentum der übertragenden Kapitalgesellschaft befinden

Umwandlung

- Befindet sich im übertragenen Vermögen inländische Grundstücke oder Anteile an grundstücksbesitzenden Kapital- oder Personengesellschaften, so kann GrESt ausgelöst werden
- Beispiele:
  - Eine grundstücksbesitzende GmbH wird verschmelzend auf den Hauptgesellschafter umgewandelt.
  - Die grundstücksbesitzende Immo GmbH wird errichtend auf die Immo OG umgewandelt

Umwandlung - Beispiel



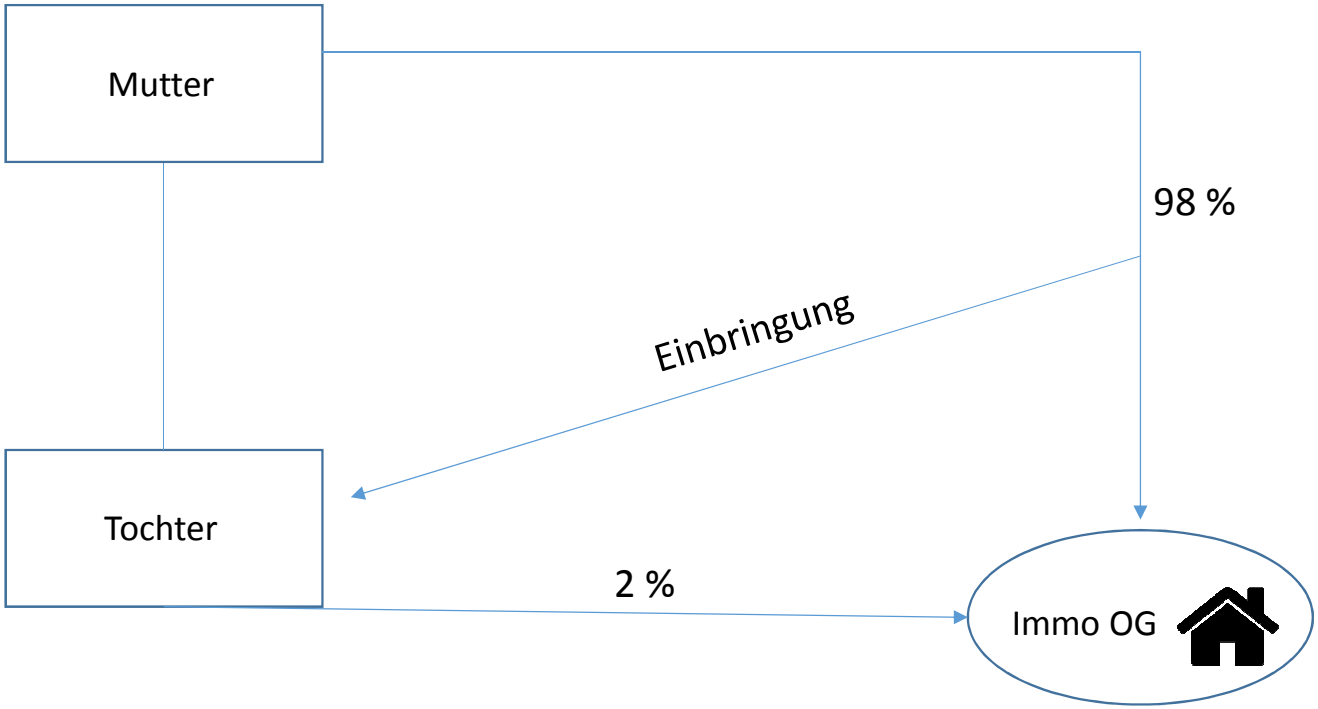
Einbringung

- Übertragung von Vermögenswerten an eine Gesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (Tausch)
- Einzelrechtsnachfolge
- GrESt-Pflicht wenn im Einbringungsvermögen inländische Grundstücke iSd § 2 GrEStG enthalten sind
- Keine Relevanz der Rückwirkungsfiktion nach § 13 Abs 1 UmgrStG
- Anteilsübertragung oder Anteilsvereinigung zusätzlich möglich!
- Einbringung eines Kapital- oder eines Mitunternehmeranteils löst keine GrESt aus, weil keine direkte Grundstücksübertragung (Ausnahme: Anteilsvereinigung)

Einbringung – doppelte GrESt?

- Alle Anteile einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft werden einbringungsbedingt auf neue Gesellschafter übertragen, 2x GrESt
  - Tatbestand der Anteilsvereinigung: Mehr als 95 % der Anteile auf neue Gesellschafter
  - Anwachsungsbedingte Übernahme des Vermögens gem § 142 UGB durch übernehmende Körperschaft (§ 1 Abs 1 Z 2 GrEStG)
- BMF verneint dies = nur 1 x GrESt für § 1 Abs 1 GrEStG und nicht für Anteilsvereinigung (BMF 13.05.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Pkt 1.1.2 und Pkt 1.1.3.)

Beispiel



Zusammenschluss

- Zusammenschluss: Vermögen einer Personengesellschaft wird ausschließlich gegen Gewährung von Gesellschafterrechte auf Grundlage eines schriftlichen Zusammenschlussvertrags und einer Zusammenschlussbilanz tatsächlich übertragen
- Einzelrechtsnachfolge
- § 1 Abs 1 Z 1 erfüllt: Zusammenschlussvertrag enthält die Verpflichtung zur Übertragung eines Grundstücks auf einen anderen Rechtsträger
- Anteilsübertragung/-vereinigung zusätzlich möglich
- Keine Rückwirkungsfiktion

Zusammenschluss

- GrESt bei Änderung der Eigentümerstruktur
  - Eintritt weiterer Gesellschafter in bestehende IMMO-OG: keine Änderung der Eigentümerstruktur
    - Liegenschaftseinlage des hinzutretenden Eigentümers: Änderung der Eigentümerstruktur (nicht bei Sonderbetriebsvermögen)
  - Immobilie wird auf eine neu gegründete OG übertragen
  - GesbR: Transfer Miteigentumsquoten der Immobilie (Ausnahme: Sonderbetriebsvermögen)

Realteilung

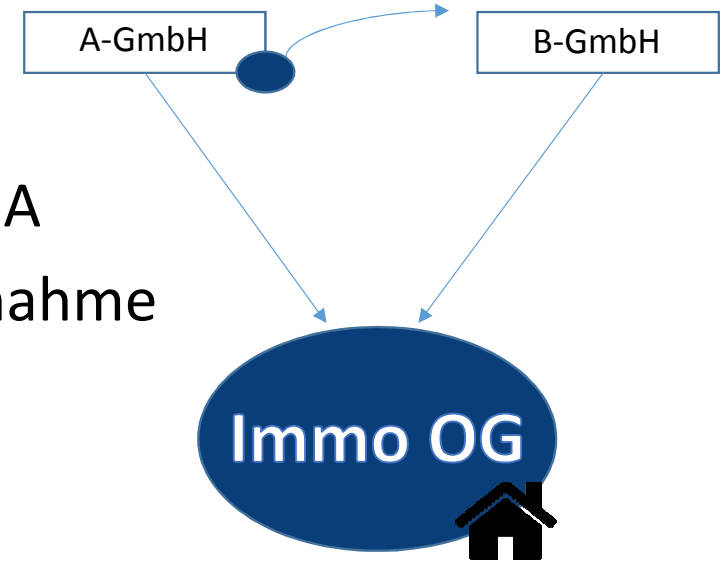
- Realteilung: Qualifiziertes Vermögen einer Personalgesellschaft wird auf Grundlage eines schriftlichen Teilungsvertrages und einer Teilungsbilanz zum Ausgleich untergehender Gesellschafterrechte ohne (wesentliche) Ausgleichszahlung auf Nachfolgeunternehmer übertragen
- § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG erfüllt (anderes Rechtsgeschäft): Aufgrund des Realteilungsvertrages wird ein Grundstück auf einen neuen Rechtsträger übertragen
- GrESt bei Änderung der Eigentümerstruktur
  - Ausscheiden eines Gesellschafters = keine Änderung der Eigentümerstruktur
  - Ausscheiden + Übernahme Immobilie = Änderung der Eigentümerstruktur
  - Auflösung einer GesbR = Änderung der Eigentümerstruktur
- Keine Rückwirkungsfiktion
- Grundstücke im Sonderbetriebsvermögen: Strittig ob § 31 Abs 3 UmgrStG anwendbar ist (*Bauner/Steinmaurer* in *Wiesner/Hirschler/Mayr*, HB der Umgründungen § 31 Rz 23).

Spaltung

- Form der Unternehmensteilung mit partieller Gesamtrechtsnachfolge unter Gewährung von Anteilen als Gegenleistung
- Befinden sich im übertragenen Vermögen inländische Grundstücke, können durch den Spaltungsvorgang unmittelbare bzw mittelbare Erwerbsvorgänge ausgelöst werden
- Spaltungsplan = sonstiges Rechtsgeschäft gem § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG
- Keine Rückwirkungsfiktion (BFG 26.1.2015, RV/7101674/2010)

Beispiel

Der 50%ige MU-Anteil der Gesellschaft A wird im Zuge einer Abspaltung zur Aufnahme an die Gesellschaft B übertragen.



Lösung

- Grundsätzlich doppelte GrESt-Pflicht, wenn alle Anteile an einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft vereinigt werden:
  1. Anteilsvereinigung: Mehr als 95 % in der Hand des Erwerbers vereinigt (§ 1 Abs 2a GrEStG)
  2. Anwachsungsbedingte Übernahme des Vermögens nach § 142 UGB (§ 1 Abs 1 Z 2 GrEStG)
- BMF: Verneint § 1 Abs 2a GrEStG und bejaht § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG

(BMF 13.5.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Pkt 1.1.3.)

Vorgänge außerhalb des UmgrStG

Sacheinlagen in Kapitalgesellschaft

- GrESt-Pflicht bei Übertragung eines Grundstücks
- Keine Kapitalerhöhung = unentgeltlicher Vorgang
- Kapitalerhöhung = entgeltlicher Vorgang

Sachausschüttung Kapitalgesellschaft

- Ausschüttungsanspruch = Geldanspruch
  - Gesellschafterbeschluss: Auszahlung in Form einer Sachausschüttung (§ 1414 ABGB)
- Gegenleistung: Wert des erloschenen Zahlungsanspruches
- GrESt: Gegenleistung, mindestens jedoch der Grundstückswert (§ 5 Abs 1 Z 3 GrEStG)

Sacheinlagen in Personengesellschaft

- Sacheinlagen von Immobilien in Personengesellschaft = Leistungsaustausch
- Bemessungsgrundlage: Wert der erhaltenen Gesellschaftsanteile oder der einlagebedingten Wertsteigerung bestehender Gesellschaftsrechte (mindestens jedoch der Grundstückswert)
  - Einlage in das variable Kapitalkonto einer KG: Gegenleistung, Tarif mit 3,5 %, weil Anspruch des Gesellschafters gegenüber der KG auf Auszahlung/Entnahme
- Sacheinlage in vermögensverwaltende Personengesellschaft: Verbuchung der Einlage (BMF 13.05.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Pkt. 3.2.)
  - Entgeltlicher Vorgang: Verbuchung des Gegenwerts des eingelegten Grundstücks auf das variable Kapitalkonto des einlegenden Gesellschafters
  - Erfassung in einer Kapitalrücklage = unentgeltliche Grundstücksübertragung

Sachentnahmen aus Personengesellschaft

- Differenzierung: Entgeltlichkeit/Unentgeltlichkeit
- Entgeltlichkeit bspw bei Entnahmeklausel, wonach der Gesellschafter statt der Auszahlung der aufgelösten Gewinnrücklage ein Grundstück erhalten soll (Leistung an Erfüllung statt nach VwGH 24.5.2012, 2009/16/0321).
  - Bemessungsgrundlage: entnahmebedingte Wertminderung der Gesellschaftsrechte

Befreiungsbestimmungen

Betriebsfreibetrag

- Erwerb eines Betriebsgrundstückes
- aus Anlass eines unentgeltlichen/teilentgeltlichen Betriebserwerbes
- im Zusammenhang mit Alter oder Erwerbsunfähigkeit des Übergebers

- Freibetrag: € 900.000,--

Neugründung

- Einbringung von Grundstücken auf gesellschaftsvertraglicher Basis ist von der GrESt ausgenommen (§ 1 NeuFöG)
  - Gesellschafterrechte müssen an der neu gegründeten Gesellschaft als Gegenleistung gewährt werden

Exkurs: Grundbuchseintragungsgebühr

- Gerichtsgebührengesetz
- Nur bei einer Änderung der Eigentümerstruktur
  - im Grundbuch statt „A-GmbH“ nun „B-GmbH“
  - keine Änderung = keine Eintragungsgebühr
- Höhe: dreifacher Einheitswert, begrenzt durch 30 % des gemeinen Wertes („Waldviertel-Regelung“)

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!