

Fälle

Ansatz

1. Fall: Einlage Grundstück (Antonitsch)/GrEST

**

Fall

Der Einzelunternehmer Antonitsch (Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG) legt am 2.1.2010 ein Grundstück, das er am 4.10.2001 erworben hat (AK = 4.000.000), in das Betriebsvermögen ein (beizulegender Wert = Teilwert im Einlagezeitpunkt = 7.000.000; Einheitswert 500.000).

Variante 1: Der Gesellschafter Babuschka der Antonitsch & Babuschka OG legt ein Grundstück (Werte wie oben) in die OG ein.

Variante 2: Antonitsch und Babuschka gründen die Antonitsch & Babuschka OG, Antonitsch bringt als Gesellschaftereinlage das Grundstück in die Gesellschaft ein.

Variante 3: Antonitsch schließt sich mit dem Einzelunternehmer Babuschka gegen Hingabe eines Grundstückes zur Vermeidung einer Äquivalenzverletzung nach Art IV UmgrStG zusammen.

Variante 4: Wie Variante 1, allerdings Einlage in Antonitsch & Babuschka GmbH.

Frage

Verbuchen Sie die dargestellten Sachverhalte und erklären Sie jeweils die besondere Behandlung der Grunderwerbsteuer!

Lösung

Grundfall:

Grundstück	7.000.000,-	
an Privat		7.000.000,-

Variante 1:

Grundstück	7.245.000,-	
an Privat		7.000.000,-
an Kontokorrent Finanzamt		245.000,-

Variante 2:

Grundstück	7.245.000,-	
an Kapital		7.000.000,-
an Kontokorrent Finanzamt		245.000,-

Variante 3:

sonstiger Aufwand (Verkehrsteuern)	35.000,-	
an Kontokorrent Finanzamt		35.000,-

Variante 4:

Grundstück	7.245.000,-	
an ungebundene Kapitalrücklage		7.000.000,-
an Kontokorrent Finanzamt		245.000,-

Analyse der Fälle

Ansatz

1. Fall: Einlage Grundstück (Antonitsch)/GrEST

**

Begründung

Es handelt sich hierbei um einen Fall, bei dem Gebühren und Verkehrsteuern in die unternehmens- und steuerrechtliche Bilanzierung mit eingebunden sind. Die Bilanzierung der Grunderwerbsteuer in den einzelnen Varianten ist höchst unterschiedlich.

Grundfall:

Der Einzelunternehmer legt ein Grundstück aus seinem Privatvermögen in das Betriebsvermögen ein, indem er den Gewinn nach § 5 Abs 1 EStG ermittelt. Mangels Rechtsträgerwechsels und Erfüllung eines Haupt- oder Nebentatbestandes fällt überhaupt keine GrEST an, in der UGB-Bilanz ist das Grundstück nach § 202 Abs 1 UGB mit dem beizulegenden Wert anzusetzen. Steuerrechtlich erfolgen Einlagen zum Teilwert nach § 6 Z 5 EStG.

Buchung:

Grundstück	7.000.000,–	
an Privat		7.000.000,–

Variante 1:

(Vgl VwGH 18.11.1993, 92/16/0179, ÖStZB 1994, 274)

Es erfolgt ein Rechtsträgerwechsel durch Rechtsgeschäft. Gesellschafter Babuschka überträgt das Grundstück an die OG, die nunmehr als Eigentümer im Grundbuch eingetragen wird. Der Tatbestand des § 1 Abs 1 Z 1 GrESTG ist verwirklicht, die Gegenleistung entspricht nach § 4 Abs 1 GrESTG der Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsrechte. Sollte die Erhöhung nicht exakt bezifferbar sein (wie zB bei einer Kapitalerhöhung einer Kapitalgesellschaft), so ist nicht ersatzweise nach § 4 Abs 2 GrESTG iVm § 6 Abs 1 lit b GrESTG der 3-fache Einheitswert des Grundstückes heranzuziehen, sondern eine Schätzung nach den Bestimmungen des BewG vorzunehmen. Im konkreten Fall ist die Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsrechte nach BewG mit dem beizulegenden Wert anzusetzen, wodurch GrEST im Ausmaß von $7 \text{ Mio} \times 3,5 \% = 245.000$ anfiel. Der Wert der Erhöhung der Gesellschaftsrechte bei Sacheinlage eines Grundstückes in eine Personengesellschaft ist mit dem (gemeinen) Wert der erworbenen Gesellschaftsrechte zuzüglich allenfalls von der Gesellschaft übernommener, mit dem Grundstück zusammenhängender Verbindlichkeiten zu schätzen. Aus unternehmensrechtlicher und ertragsteuerrechtlicher Sicht ist fraglich, ob die zu zahlende GrEST als „Einlagenebenkosten“ zu aktivieren ist, dh ob die GrEST vom „beizule-

genden Wert“ bzw. „Teilwert“ bereits eingeschlossen ist. Nach österreichischer Sicht dürfte dies wohl zu bejahen sein (VwGH 29.4. 1992, 90/13/0031, ÖStZB 1992, 836, zu BUSt als Teilwertkomponente einer Beteiligung an einer GmbH), nach deutscher Rechtslage ist dies zweifelhaft (BFH 20.3.1997, IV B 48/95, BFH/NV 1997, 563).

Die Buchung lautet daher:

Grundstück	7.245.000,-	
an Privat		7.000.000,-
an Kontokorrent Finanzamt		245.000,-

Variante 2:

(Vgl VwGH 17.2.1994, 92/16/0115, ÖStZB 1994, 672, zur ESt: BFH 20.3.1997, BFH/NV 1997, 563)

Fraglich ist im konkreten Zusammenhang, wie der Wert der Gegenleistung bei Neugründung einer Gesellschaft anzunehmen ist. Hier ist grundsätzlich gleich vorzugehen wie in Variante 1, weil nach der Rechtsprechung auch bei Neugründung der Wert der Anteile zu schätzen ist (VwGH 16.11.1995, 94/16/0008, ÖStZB 1996, 425: [Verkehrs-]Wert der gesellschaftsvertraglich bedungenen Gesellschaftereinlagen + von der Gesellschaft übernommene, mit dem Grundstück zusammenhängende Verbindlichkeiten). Das Grundstück wäre daher mit einem Wert von 7.245.000 in das Inventar nach § 191 Abs 1 UGB bei Aufnahme der Geschäftstätigkeit einzustellen.

Der Buchungssatz lautet:

Grundstück	7.245.000,-	
an Kapital		7.000.000,-
an Kontokorrent Finanzamt		245.000,-

Variante 3:

(Vgl VwGH 4.11.1994, 94/16/0177, ÖStZB 1995, 361)

Beim Zusammenschluss nach Art IV UmgrStG ist der Wert der Gegenleistung nach § 4 Abs 1 GrEStG aufgrund der ausdrücklichen Vorschrift des § 26 Abs 4 UmgrStG mit dem zweifachen Einheitswert des Grundstückes anzusetzen. Dies gilt allerdings auch für den Fall, dass die tatsächliche Gegenleistung den zweifachen Einheitswert unterschreitet bzw. überhaupt keine Gegenleistung erbracht wird. Die Basis für die GrESt ist der Einheitswert $iHv\ 500.000 \times 2 \times 0,035 = 35.000$. Die Grunderwerbsteuer könnte nach Ansicht des BMF in einem derartigen Fall sofort als Betriebsausgabe abgesetzt werden (BMF 25.7.1994, SWK 1994, A 611, sowie EStR 2000, Rz 1662). Es wird grundsätzlich der Buchwert beim Zusammenschluss fortgeführt.

1. Fall: Einlage Grundstück

Buchung für GrESt:

sonstiger Aufwand (Verkehrsteuern)	35.000,–	
an Kontokorrent Finanzamt		35.000,–

Variante 4:

(Vgl VwGH 20.6.1990, 89/16/0101, ÖStZB 1991, 568)

Hinsichtlich des GrESt-Anfalls dem Grunde nach sowie der Ermittlung der GrESt-Bemessungsgrundlage kann auf die Ausführungen bei den Varianten 1 und 2 verwiesen werden. Die unternehmens- und ertragsteuerrechtlichen Folgen unterscheiden sich allerdings wesentlich von den Varianten 1–3, weil eine Sacheinlage in eine Körperschaft nach § 6 Z 14 lit b EStG als Tausch gilt, so dass auf Seite des einlegenden Gesellschafters eine Veräußerung des Grundstückes mit Aufdeckung der stillen Reserven, auf Seite der Kapitalgesellschaft eine Anschaffung unterstellt wird. Der einlegende Gesellschafter hat den Wertansatz seiner Beteiligung um den gemeinen Wert des hingegebenen Grundstückes zu erhöhen („Reflexwirkung der Einlage“). Die anlässlich der Grundstücksübertragung zu zahlende Grunderwerbsteuer stellt Anschaffungsnebenkosten des Grundstückserwerbs dar und ist als solche zu aktivieren. Aus unternehmensrechtlicher Sicht ist eine ungebundene Kapitalrücklage nach § 229 Abs 2 Z 5 UGB zu dotieren, weil diese Zuzahlung durch gesellschaftsrechtliche Verbindungen veranlasst ist. Die Einlage ist auch nach § 8 Abs 1 KStG als Gesellschafterleistung steuerneutral zu behandeln.

Der Buchungssatz lautet:

Grundstück	7.245.000,–	
an ungebundene Kapitalrücklage		7.000.000,–
an Kontokorrent Finanzamt		245.000,–

Quellen

Bertl, Steuern im Jahresabschluss nach RLG, RWZ 1991, 1
BFH-Urteil vom 20.3.1997, BFH/NV 1997, 563