

(Grenzüberschreitende) Umgründungspraxis

Zur Bedeutung von Liegenschaften im Umgründungssteuerrecht

Berücksichtigung (steuer)bilanzieller Konsequenzen anhand ausgewählter Beispiele

VON DDR. ULRICH KRASSNIG^{*)}

Die Bedeutung von Liegenschaften wird in der Umgründungspraxis häufig unterschätzt. Anhand von Praxisbeispielen soll im Rahmen des vorliegenden Beitrags gezeigt werden, welche Auswirkungen das Vorliegen von Liegenschaften bei Umgründungen haben kann; dies insbesondere in Verbindung mit dem Erfordernis des Vorliegens eines positiven Verkehrswerts des zu übertragenden Vermögens (samt Sonderbetriebsvermögen), Gesellschafts-Verrechnungskonten bzw. negativen Kapitalkonten, Einlagenrückzahlungen und grenzüberschreitenden Sachverhalten.

1. Themenrelevante (umgründungs)steuerrechtliche Grundlagen

1.1. Positiver Verkehrswert des im Zuge einer Einbringung zu übertragenden Vermögens

Das Vorliegen eines positiven Verkehrswerts des einzubringenden Vermögens (Betriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile und Kapitalanteile) ist eine der Grundvoraussetzungen, um in den Anwendungsbereich des Art. III UmgrStG zu gelangen.¹⁾ Im Fall der Einbringung eines Mitunternehmeranteils ist ein eventuell vorhandenes Sonderbetriebsvermögen (z. B. Liegenschaften) bei der Beurteilung des Vorliegens eines positiven Verkehrswerts mitzuberechnenden (siehe Beispiel 1).

1.2. Gesellschafts-Verrechnungskonto

Aufgrund der Sphärentrennung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter gibt es bei Kapitalgesellschaften weder Privatentnahmen noch Privateinlagen. Jedwede Form der Zuwendung der Gesellschaft an den Gesellschafter (z. B. Geschäftsführerbezug, Ausschüttung, Zinsen für ein vom Gesellschafter an die Gesellschaft gewährtes Darlehen, Darlehen von Gesellschaft an den Gesellschafter, Einlagenrückzahlung) bedarf eines Titels. In der Praxis werden Entnahmen des Gesellschafters aus der Gesellschaft auf ein zu verzinsendes Gesellschafts-Verrechnungskonto gebucht,²⁾ womit eine Forderung der Gesellschaft an den Gesellschafter entsteht. Verzichtet die Gesellschaft in weiterer Folge auf die Forderung gegenüber dem Gesellschafter, liegt eine außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegene Vorteilszuwendung vor, die auf die Anteilsinhaberschaft zurückzuführen ist³⁾ (wenn eine solche einem fremden Dritten nicht gewährt werden würde).⁴⁾ Eine solche durch die Gesellschafterstellung begründete Vorteilszuwendung wird als verdeckte Ausschüttung bezeichnet und, die gemäß § 27a Abs. 1 EStG i. V. m. § 27 Abs. 2 Z 1a EStG einem besonderen Steuersatz von 25 % (Kapitalertragsteuer mit Endbesteuerungswirkung) unterliegt. Beispiel 3 zeigt, wie sich durch Umgründungen mit Kapitalerhöhung, deren Gründe jedoch im außersteuerlichen Bereich liegen müssen, und anschließender Einlagenrückzahlung⁵⁾ Verrechnungskonten „steuerschonend“ eliminieren lassen.

^{*)} DDr. Ulrich Krassnig LL.M., ist Steuerberater und Wirtschaftsprüfer sowie Gesellschafter-Geschäftsführer einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in Klagenfurt und Senior Scientist an der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt.

¹⁾ Vgl. UmgrStR 2002, Rz. 671 ff.

²⁾ Vgl. Jakomi/Marschner, EStG⁸ (2013) § 27 Rz. 49.

³⁾ Vgl. WvGH 16. 5. 2007, 2005/14/0005; 19. 12. 2002, 99/15/0110; 30. 5. 2001, 99/13/0024.

⁴⁾ Vgl. WvGH 28. 1. 2003, 99/14/0100.

⁵⁾ Siehe hierzu die Ausführungen unter Punkt 1.3.

1.3. Einlagenrückzahlungen

Bei im Zuge von Kapitalherabsetzungen getätigten Einlagenrückzahlungen sind aus steuerlicher Sicht immer die steuerlichen Anschaffungskosten der Beteiligung maßgeblich im Hinblick auf steuerliche Konsequenzen. Durch Einlagenrückzahlungen mindern sich die steuerlichen Anschaffungskosten der Beteiligung und stellen zunächst grundsätzlich einen steuerneutralen Aktivtausch dar. Wenn die Einlagenrückzahlungen jedoch die steuerlichen Anschaffungskosten der Beteiligung übersteigen, wird insoweit eine KESt-Pflicht von 25 % nach Maßgabe des § 27 Abs. 3 i. V. m. § 27a Abs. 1 EStG ausgestellt.⁵⁾

1.4. Liegenschaften bei grenzüberschreitenden Anteilsveräußerungen

Gemäß der Generalklausel des Art. 13 Abs. 5 OECD-MA (siehe z. B. auch Art. 13 Abs. 5 DBA Deutschland) dürfen Gewinne aus grenzüberschreitenden Beteiligungsveräußerungen grundsätzlich nur in jenem Staat besteuert werden, in dem der Veräußerer ansässig ist. Etwas anderes gilt lediglich dann, wenn Aktien oder sonstige Anteile an einer Gesellschaft veräußert werden, deren Aktivvermögen überwiegend (zu mehr als 50 %) aus unbeweglichem Vermögen (insbesondere Liegenschaften) besteht, das sich im anderen Staat befindet. In diesem Fall dürfen Gewinne aus grenzüberschreitenden Beteiligungsveräußerungen auch im „Belegenheitsstaat“ veräußert werden (Art. 13 Abs. 4 OECD-MA bzw. Art. 13 Abs. 2 DBA Deutschland), wobei sich die Höhe des Aktivvermögens und der Anteil des unbeweglichen Vermögens daran nach der letzten zu erstellenden Handelsbilanz bestimmen. Beispiel 2a und Beispiel 2b bzw. Beispiel 3 zeigen, wie in einem solchen Fall das Besteuerungsrecht durch Einbringung nach Art. III UmgrStG, die aufgrund außersteuerlicher Gründe erfolgen muss, vom „Belegenheitsstaat“ in den Staat, in dem der Veräußerer ansässig ist, verlagert wird.

2. Ausgewählte Umgründungsfälle

2.1. Beispiel 1: GmbH & Co KG soll zu GmbH umstrukturiert werden, Kommanditanteil eines Kommanditisten ist jedoch negativ

2.1.1. Ausgangsverhältnis

An der ABC GmbH & Co KG sind die natürlichen Personen TP (Vater) und AO (Tochter) als Kommanditisten mit jeweils 0,5 % beteiligt. Die ABC GmbH (Komplementärin) hält 99 % der Anteile an der ABC GmbH & Co KG. Die natürlichen Personen TP und AO halten wiederum 51 % bzw. 49 % der Anteile an der ABC GmbH.

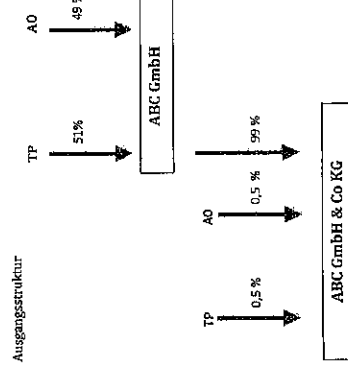


Abbildung 1: Gesellschaftsstruktur der ABC GmbH & Co KG

⁵⁾ Vgl. auch Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts¹¹ (2013) Rz. 488.

Im Sonderbetriebsvermögen des TP befindet sich ein Grundstück, das einen Verkehrswert von 500.000 Euro aufweist. Der Kapitalkonto der AO ist, bedingt durch Verrechnungen mit der ABC GmbH & Co KG, mit 300.000 Euro negativ (= negativer Verkehrswert). Der Verkehrswert des Kommanditanteils des TP ist mit 10.000 Euro positiv.

TP möchte anlässlich seiner Pensionierung die Anteile an der ABC GmbH & Co KG und an der ABC GmbH im Wege einer Schenkung an seine Tochter übertragen. Ferner wird im Zuge dessen angestrebt, den Verwaltungsaufwand zu reduzieren, weshalb die GmbH & Co KG zu einer „bißeren“ GmbH umstrukturiert werden soll.

2.1.2. Umsetzung

Um die ABC GmbH & Co KG zu „eliminieren“, müssten sowohl TP als auch AO ihre Kommanditanteile in die ABC GmbH einbringen, wodurch es zu einer Anwachsung des gesamten Vermögens der ABC GmbH & Co KG im Wege der Gesamtrechtsnachfolge gemäß § 142 UGB bei der ABC GmbH käme. Das Problem dabei besteht *prima vista* jedoch darin, dass der Kommanditanteil der AO mit 300.000 Euro negativ ist und daher in Ermangelung eines positiven Verkehrswerts kein einbringungsfähiges Vermögen im Sinne des Art. III UmgrStG darstellt.⁷⁾ Vor dem Hintergrund, dass TP anlässlich seiner Pensionierung ohnehin die Entscheidung getroffen hat, seine Anteile an seine Tochter AO im Schenkungswege zu übertragen, wird er dies zunächst tun. Durch Mitübertragung des im Sonderbetriebsvermögen befindlichen Grundstücks – diese ist ohne Aufdeckung stiller Reserven möglich⁸⁾ – wird der Kommanditanteil der AO, welche die steuerlichen Buchwerte des Kommanditanteils einschließlich des Sonderbetriebsvermögens übernimmt, positiv. Zu beachten ist, dass die Schenkung hinsichtlich des im Sonderbetriebsvermögen befindlichen Grundstücks Grunderwerbsteuer in der Höhe von 2 % vom dreifachen Einheitswert auslöst (§ 6 Abs. 3 GrEStG i. V. m. § 7 Abs. 1 Z 1 GrEStG).

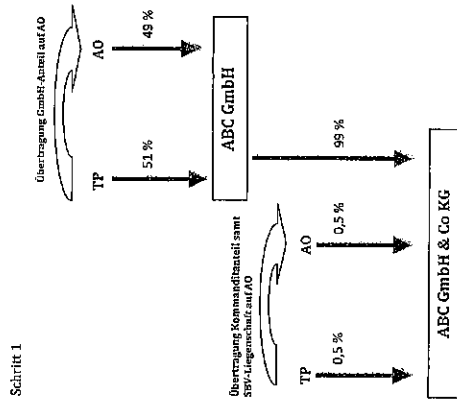


Abbildung 2: Übertragung des Kommanditanteils samt Liegenschaft im Sonderbetriebsvermögen sowie des GmbH-Anteils von TP auf AO

⁷⁾ Siehe hierzu die Ausführungen unter Punkt 1.1.
⁸⁾ Vgl. EStR, Rz. 5991 ff.

AO kann ihren nunmehr positiven Kommanditanteil in weiterer Folge unter Anwendung des Art. III UmgrStG in die ABC GmbH einbringen. Gemäß § 19 Abs. 1 UmgrStG bedarf es im Zuge der Einbringung grundsätzlich einer Gewährung von neuen Anteilen. Eine solche kann gemäß § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG dann unterbleiben, wenn die ABC GmbH nur einen Gesellschafter hat. Vor dem Hintergrund, dass TP anlässlich seiner Pensionierung ohnehin die Absicht hat, seine Beteiligung an seine Tochter AO zu übertragen, wird der dies im vorliegenden Fall vor Durchführung der Einbringung tun, um dem Erfordernis einer Kapitalerhöhung bei der ABC GmbH zu entgehen. Positiver steuerlicher Nebeneffekt der Konstruktion ist, dass die Verbindlichkeit, die AO gegenüber der ABC GmbH & Co KG hat, bzw. das negative Kapitalkonto der AO ohne steuerliche Konsequenzen „eliminiert“ werden kann.

Schritt 2

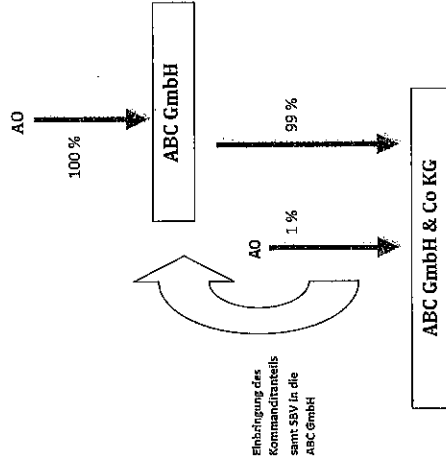


Abbildung 3: Einbringung des Kommanditanteils durch AO in die ABC GmbH

Zielstruktur

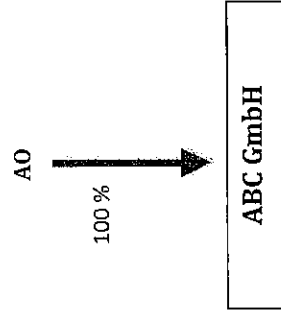


Abbildung 4: Gesellschaftsstruktur nach Anwachsung des gesamten Vermögens der ABC GmbH & Co KG im Wege der Gesamtrechtsnachfolge gemäß § 142 UGB bei der ABC GmbH

2.1.3. Weitere verkehrssteuerliche Aspekte der Umgründung

Die Einbringung des Kommanditanteils samt der im Sonderbetriebsvermögen befindlichen Liegenschaft zieht zunächst 3,5 % Grunderwerbsteuer vom doppelten Einheitswert nach sich (§ 22 Abs. 5 UmgrStG i. V. m. § 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG).

Weiterhin löst eine Anteilsinbringung grundsätzlich Gesellschaftsteuerpflicht in der Höhe von 1 % des Verkehrswerts des eingebrachten Vermögens aus, sofern die Einbringende AO den einzubringenden Mitunternehmeranteil zuvor nicht bereits mindestens zwei Jahre gehalten hat (§ 22 Abs. 4 UmgrStG). Allerdings ist in diesem Zusammenhang zu beachten, dass gemäß § 6 Abs. 1 Z 3 KVG eine Befreiung von der Gesellschaftsteuer gegeben ist, wenn sämtliche Kommanditanteile in die Komplementär-GmbH eingebracht werden,⁹⁾ wie dies beim konkreten Sachverhalt der Fall ist.

2.2. Beispiel 2a: Verlagerung des Besteuerungsrechts bei einer grenzüberschreitenden Anteilsveräußerung als Folge einer Umgründungsmaßnahme

2.2.1 Ausgangssachverhalt

Die in Deutschland ansässige natürliche Person TP besitzt 100 % der Anteile an der ABC Betonwerke GmbH mit Sitz in Österreich. Das Aktivvermögen der Gesellschaft besteht überwiegend (zu mehr als 50 %) aus unbeweglichem Vermögen (= Liegenschaften), das in Österreich gelegen ist, womit Österreich im Fall einer Veräußerung der Beteiligung durch TP ein Besteuerungsrecht gemäß § 98 i. V. m. § 27 EStG hat (Art. 13 Abs. 2 DBA Deutschland).

Ausgangsstruktur

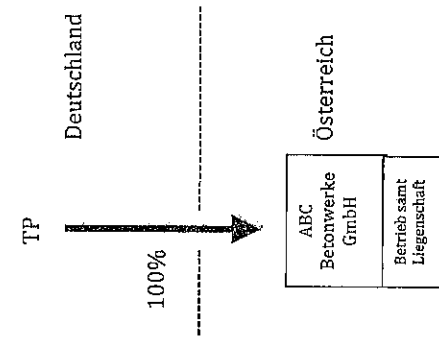


Abbildung 5: Gesellschaftsstruktur der ABC Betonwerke GmbH

TP möchte nunmehr über eine in Österreich ansässige Holdinggesellschaft weitere Betonwerke erwerben bzw. in der UGB-Bilanz den wahren Wert des Vermögens für den Fall einer späteren Veräußerung zeigen.

⁹⁾ Vgl. UmgrStR 2002, Rz. 1237.

2.2.2. Umsetzung

Zu diesem Zweck ist beabsichtigt, dass die ABC Betonwerke GmbH ihren Betrieb samt Liegenschaft (somit ihr ganzes Vermögen) unter Anwendung des Art. III UmgrStG in eine von ihr neu zu gründende GmbH (Sachgründung *uno actu*) steuermittel einbringt, wobei auf eine Gewährung von Anteilen verzichtet werden kann, da die einbringende ABC Betonwerke GmbH Alleingesellschafterin der übernehmenden GmbH ist (§ 19 Abs. 2 UmgrStG). Die einbringende ABC Betonwerke GmbH hält somit nur noch die Anteile an der neuen Tochtergesellschaft und wird dadurch zu einer reinen Holdinggesellschaft, die in weiterer Folge weitere Beteiligungen an Betonwerke betreibenden Gesellschaften erwerben kann. Die ABC Betonwerke GmbH wird in weiterer Folge aufgrund ihrer Holdingfunktion zur ABC Betonwerke Holding GmbH umfirmiert, während die neue Tochtergesellschaft künftighin als XYZ Betonwerke GmbH firmieren soll.

Da die ABC Betonwerke Holding GmbH (früher: ABC Betonwerke GmbH) nunmehr nur noch die Anteile an der XYZ Betonwerke GmbH hält, ist ihr Bilanzbild ein mittlerweise gänzlich anderes. Dies hat zur Folge, dass im Fall einer Beteiligungsveräußerung durch TP die „Liegenschaftsklausel“ des Art. 13 Abs. 2 DBA Deutschland nicht mehr greift (Wegfall der beschränkten Steuerpflicht des TP in Österreich) und Deutschland gemäß Art. 13 Abs. 5 DBA Deutschland das alleinige Besteuerungsrecht hat. Ein Veräußerungsstatbestand gemäß § 27 Abs. 6 Z 1b EStG, der dann erfüllt ist, wenn Umstände vorliegen, die zum Verlust des Besteuerungsrechts der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten führen, wird durch die beschriebene Umgründungsmaßnahme nicht gesetzt. Dies deshalb, weil Österreich ein Besteuerungsrecht an der den Betrieb samt Liegenschaft aufnehmenden XYZ Betonwerke GmbH hat. Insofern ist § 27 Abs. 6 Z 1b EStG teleologisch zu reduzieren und eine Aufdeckung stiller Reserven im Zuge der Umgründung auszuschließen.

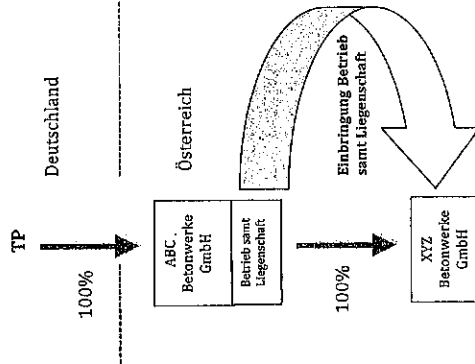


Abbildung 6: Einbringung des Betriebs samt Liegenschaft in neu zu gründende Gesellschaft

Zielstruktur

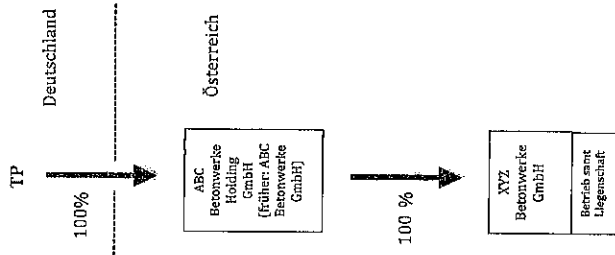


Abbildung 7: Gesellschaftskonstruktion nach Einbringung des Betriebs samt Liegenschaft

2.2.3. Weitere verkehrsteuerliche Aspekte der Umgründung

Die Einbringung löst Grunderwerbsteuer in der Höhe von 3,5 % vom doppelten Einheitswert aus (§ 22 Abs. 5 UmgrStG i. V. m. § 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG), die bei der aufnehmenden XYZ Betonwerke GmbH als Betriebsausgabe absetzbar ist (§ 11 Abs. 1 Z 1 KStG). Eine Gesellschaftsteuerpflicht besteht dann nicht, wenn mit der Einbringung des Betriebs das gesamte Vermögen der einbringenden Gesellschaft übertragen wird (§ 6 Abs. 1 Z 3 KVStG).

2.3. Beispiel 2b: Verlagerung des Besteuerungsrechts bei einer grenzüberschreitenden Anteilsveräußerung als Folge einer Umgründungsmaßnahme

2.3.1. Ausgangssachverhalt

Die Ausgangssituation entspricht jener von Beispiel 2a: Die in Deutschland ansässige natürliche Person TP besitzt 100 % der Anteile an der ABC Betonwerke GmbH mit Sitz in Österreich. Das Aktivvermögen der Gesellschaft besteht überwiegend (zu mehr als 50 %) aus unbeweglichem Vermögen (= Liegenschaften), das in Österreich gelegen ist, womit Österreich im Fall einer Veräußerung der Beteiligung durch TP ein Besteuerungsrecht gemäß § 98 i. V. m. § 27 EStG hat (Art. 13 Abs. 2 DBA Deutschland).

Ausgangsstruktur

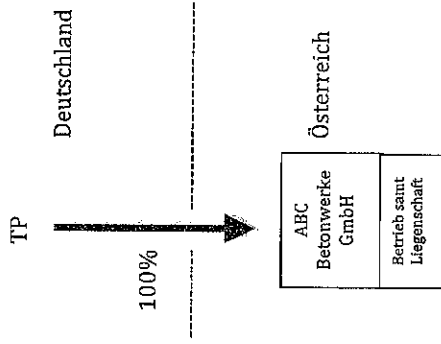


Abbildung 8: Gesellschaftsstruktur der ABC Betonwerke GmbH

Auch die weitere Intention des TP ist gleich wie in Beispiel 2a: TP möchte über eine in Österreich ansässige Holdinggesellschaft weitere Betonwerke erwerben bzw. in der UGB-Bilanz den wahren Wert des Vermögens für den Fall einer späteren Veräußerung zeigen.

2.3.2. Umsetzung

Im Gegensatz zu Beispiel 2a soll jedoch die ABC Betonwerke GmbH nicht ihren Betrieb samt Liegenschaft in eine von ihr neu zu gründende GmbH steuerneutral einbringen. Vielmehr bringt TP seine Beteiligung im Sinne des § 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG an der ABC Betonwerke GmbH in eine neu zu gründende Zwischengesellschaft (ABC Betonwerke Holding GmbH) unter Anwendung des Art. III UmgrStG ein. Als Gegenleistung erhält TP 100 % der Anteile an der ABC Betonwerke Holding GmbH. Wie unter Beispiel 2a unterliegt TP mit seiner unmittelbaren 100%-Beteiligung (an der ABC Betonwerke Holding GmbH) nicht mehr dem Anwendungsbereich des Art. 13 Abs. 2 DBA Deutschland, was zur Folge hat, dass Österreich sein Besteuerungsrecht an Deutschland „verliert“ (Art. 13 Abs. 5 DBA Deutschland).

Aus diesem Grund ist eine Einbringung zu Buchwerten nicht möglich. Da das Besteuerungsrecht jedoch zugunsten eines Mitgliedstaates der Europäischen Union eingeschränkt wird, ist die Steuer auf Antrag so lange nicht festzusetzen, bis das eingebrachte Vermögen (= Anteile der ABC Betonwerke GmbH) veräußert wird (§ 16 Abs. 1 und 2 i. V. m. § 1 Abs. 2 UmgrStG). Eine Veräußerung der Beteiligung an der ABC Betonwerke Holding GmbH durch TP, wofür Deutschland nunmehr gemäß Art. 13 Abs. 5 DBA Deutschland das alleinige Besteuerungsrecht zusteht, ist dagegen hinsichtlich des Rechts auf Nichtfestsetzung der Steuer im Zuge der Einbringung unschädlich.

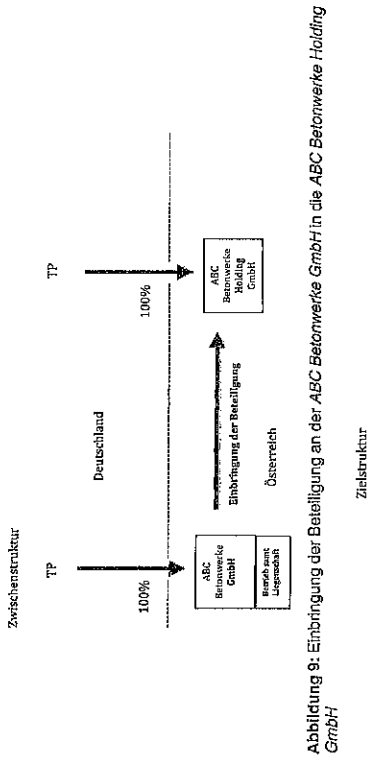


Abbildung 9: Einbringung der Beteiligung an der ABC Betonwerke GmbH in die ABC Betonwerke Holding GmbH

Abbildung 10: Gesellschaftsstruktur nach Einbringung der Anteile

2.3.3. Weitere verkettensteuerliche Aspekte der Umgründung

Durch die Einbringung einer 100%-Beteiligung (Übertragung aller Anteile) kommt es gemäß § 1 Abs. 3 Z 1 GrEStG zu einer Vereinfachung aller Anteile in einer Hand, was zu einer Grunderwerbsteuerpflicht in der Höhe von 3,5 % vom dreifachen Einheitswert führt (§ 22 Abs. 5 UmgrStG i. V. m. § 1 Abs. 3, § 4 Abs. 2 Z 3 und § 6 Abs. 1 lit. b GrEStG). Für die ABC Betonwerke Holding GmbH stellt diese eine Betriebsausgabe dar (§ 11 Abs. 1 Z 1 KStG). Die Grundbucheintragungsgebühr von 1,1 % bemisst sich vom dreifachen Einheitswert, maximal aber von 30 % des Verkehrswerts (§ 26a Abs. 1 Z 2 GGG).¹⁹⁾ Eine Gesellschaftsteuerpflicht in der Höhe von 1 % des Verkehrswerts des eingebrachten Vermögens besteht dann nicht, wenn der einbringende TP die Anteile an der ABC Betonwerke GmbH bereits länger als zwei Jahre gehalten hat (§ 22 Abs. 4 UmgrStG).

¹⁹⁾ Vgl. VfGH 21. 9. 2011, G 36/11, G 35/11.

3. Beispiel 3: Einbringung einer ausländischen Beteiligung in eine inländische Kapitalgesellschaft mit anschließender Kapitalherabsetzung

3.1. Ausgangsachverhalt

Der in Österreich ansässige TP hält in seinem Privatvermögen 30 % an der deutschen ABC Hotelbetriebe GmbH (steuerliche Anschaffungskosten der 30%-Beteiligung: 100.000 Euro, gemeiner Wert der 30%-Beteiligung: 900.000 Euro). Das Aktivvermögen der ABC Hotelbetriebe GmbH besteht überwiegend (zu mehr als 50 %) aus unbeweglichem Vermögen (= Liegenschaften), das in Deutschland gelegen ist, womit Deutschland im Fall einer Veräußerung der Beteiligung durch TP ein Besteuerungsrecht hat (Art. 13 Abs. 2 DBA Deutschland). Ferner ist TP Alleingesellschafter der österreichischen XYZ Hotelbetriebe Holding GmbH (steuerliche Anschaffungskosten: 35.000 Euro). Diese weist gegenüber TP eine Forderung (Gesellschafter-Vorrechnungskonto) in der Höhe von 500.000 Euro auf. Aufgrund strategischer und organisatorischer Überlegungen möchte TP seine im Privatvermögen gehaltene Beteiligung an der deutschen ABC Hotelbetriebe GmbH in die österreichische XYZ Hotelbetriebe Holding GmbH unter Anwendung des Art. III UmgrStG einbringen.

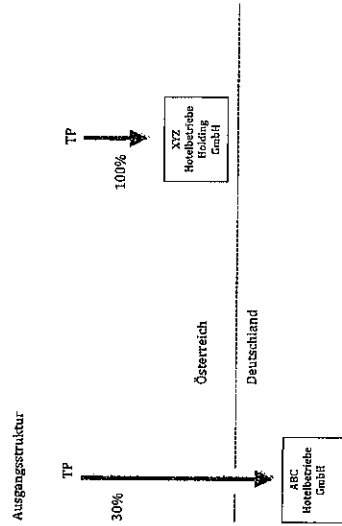


Abbildung 11: Gesellschaftsstrukturen vor Umgründung

3.2. Umsetzung

Da es sich beim einzubringenden Vermögen um eine Beteiligung im Sinne des § 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG handelt, ist die Einbringung von Art. III UmgrStG erfasst. Im Zuge der Einbringung soll eine Kapitalerhöhung in der Höhe von 900.000 Euro durchgeführt werden (§ 19 Abs. 1 UmgrStG). Deutschland hat aufgrund der „Liegenschaftsklausel“ des Art. 13 Abs. 2 DBA Deutschland das Besteuerungsrecht hinsichtlich der Beteiligung des TP an der deutschen ABC Hotelbetriebe GmbH. Dies führt dazu, dass gemäß § 17 Abs. 2 Z 2 UmgrStG der höhere gemeine Wert anzusetzen ist, wodurch sich die steuerlichen Anschaffungskosten um 900.000 Euro erhöhen.¹¹⁾ Sollte in Folgejahren eine Kapitalherabsetzung (z. B. Einlagenrückzahlung in der Höhe von 600.000 Euro) geplant sein, könnte eine solche durch Verrechnung mit der Forderung (Gesellschafter-Vorrechnungskonto) der Gesellschaft gegenüber dem Gesellschafter TP in der Höhe von 500.000 Euro erfolgen, während ein Verzicht auf diese Forderung den

¹¹⁾ Ein Verzicht zum Ansatz des gemeinen Werts besteht auch dann, wenn mit dem Ansässigkeitsstaat der Körperschaft, deren Kapitalanteile eingebracht werden, ein DBA mit Anrechnungsmethode existiert und dieser Staat das Besteuerungsrecht besitzt (vgl. UmgrStR 2002, Rz. 936; Wundsam/Zöchling/Huber/Khurn, UmgrStG⁴, § 17 Rz. 31).

Tatbestand einer verdeckten Ausschüttung erfüllen und eine KEST-Belastung von 25 % nach sich ziehen würde.¹²⁾ Weitere 100.000 Euro können im Zuge dieser Kapitalherabsetzung (Einlagenrückzahlung) darüber hinaus, ebenso ohne KEST-Belastung, an TP zurückgezahlt werden. In der Höhe der Kapitalherabsetzung (600.000 Euro) mindern sich auch die steuerlichen Anschaffungskosten des TP an der XYZ Hotelbetriebe GmbH.

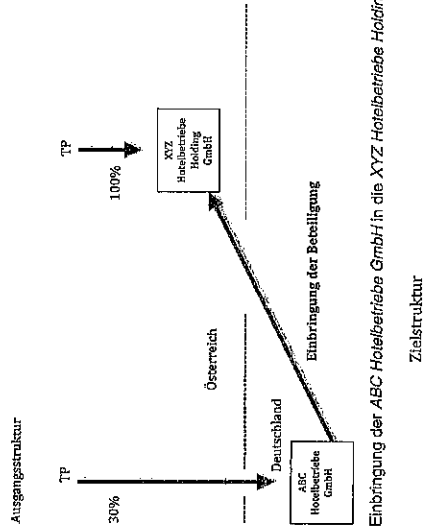


Abbildung 12: Einbringung der ABC Hotelbetriebe GmbH in die XYZ Hotelbetriebe Holding GmbH
Zielstruktur



Abbildung 13: Gesellschaftsstruktur nach Einbringung der Anteile

¹²⁾ Siehe hierzu die Ausführungen unter Punkt 1.2.

3.3. Weitere verkehrsteuerliche Aspekte der Umgründung

Die Anteilseinkünfte löst die Gesellschaftsteuerpflicht in der Höhe von 1 % des Verkehrswerts des eingebrachten Vermögens aus, sofern der einbringende TP die Beteiligung zuvor nicht bereits mindestens zwei Jahre gehalten hat (§ 22 Abs. 4 UmgrStG).

3.4. Exkurs: Variante (Sitz in Österreich)

Würde das Gesamtvermögen der deutschen ABC Hotelbetriebe GmbH nicht überwiegend aus Grundvermögen bestehen bzw. hätte diese ihren Sitz in Österreich (auch die Liegenschaften befinden sich annahmegemäß in Österreich), wäre das Besteuerungsrecht hinsichtlich des 30%-Anteils des TP nach Art. 13 Abs. 5 DBA Deutschland Österreich zuzuweisen. Die Einbringung hätte dann gemäß § 17 Abs. 1 UmgrStG unter Ansatz des Buchwerts bzw. der steuerlichen Anschaffungskosten zu erfolgen. Im vorliegenden Fall würden sich in weiterer Folge daher die steuerlichen Anschaffungskosten für die XYZ Hotelbetriebe Holding GmbH nur um 100.000 Euro (= steuerliche Anschaffungskosten der 30%-Beteiligung an der ABC Hotelbetriebe GmbH) auf 135.000 Euro (= steuerliche Anschaffungskosten der XYZ Hotelbetriebe Holding GmbH plus steuerlicher Anschaffungskosten der 30%-Beteiligung an der ABC Hotelbetriebe GmbH) erhöhen (§ 20 Abs. 2 Z 1 UmgrStG). Selbst wenn es unternehmensrechtlich im Zuge der Einbringung zunächst zu einer Kapitalerhöhung in der Höhe von 600.000 Euro käme, wäre eine Kapitalherabsetzung ohne steuerliche Konsequenzen in weiterer Folge nur bis zu 135.000 Euro möglich. Dadurch mindern sich die steuerlichen Anschaffungskosten auf null. Eine Einlagenrückzahlung darüber hinaus löst dagegen eine KEST-Pflicht von 25 % nach Maßgabe des § 27 Abs. 3 i. V. m. § 27a Abs. 1 EStG aus.¹³⁾

Auf den Punkt gebracht

Der vorliegende Beitrag machte deutlich, welche Rolle Liegenschaften bei Umgründungen spielen können:

- Beispiel 1 zeigte, dass das Sonderbetriebsvermögen im Zuge der Einbringung eines Mitunternehmeranteils im Hinblick auf die Beurteilung des erforderlichen positiven Verkehrswerts mitzuberechnen ist.
- Wie man der Anwendung der „Liegenschaftsklausel“ des Art. 13 Abs. 2 DBA Deutschland entgegen, wurde anhand der Beispiele 2a und 2b demonstriert.
- Schließlich wurde im Rahmen des Beispiel 3 dargelegt, dass bei einer Einbringung einer in Österreich nicht steuerpflichtigen Beteiligung (im konkreten Fall wieder aufgrund der „Liegenschaftsklausel“ des Art. 13 Abs. 2 DBA Deutschland) nach Art. III UmgrStG in eine österreichische Kapitalgesellschaft der höhere gemeine Wert anzusetzen ist, was zu einer Erhöhung der steuerlichen Anschaffungskosten führt. In weiterer Folge kann im Zuge einer Kapitalherabsetzung wiederum eine Einlagenrückzahlung ohne steuerliche Auswirkungen getätigt werden, soweit der rückgezahlte Betrag nicht die steuerlichen Anschaffungskosten übersteigt, wobei auch eine Verrechnung mit Gesellschafter-/Verrechnungskonten möglich ist.

¹³⁾ Siehe hierzu die Ausführungen unter Punkt 1.3.