

## VwGH zu einer Einbringung gemäß Art III eines Betriebsgebäudes mit Zurückbehaltung des Grund und Bodens

Immobilien



Soll im Rahmen einer Einbringung gemäß Art III UmgrStG ein Betriebsgebäude ohne Grund und Boden als Baurecht eingebracht werden, ist nach bisheriger Ansicht der Finanzverwaltung der Abschluss eines Baurechtsvertrages entweder im Einbringungsvertrag oder gleichzeitig mit Abschluss des Einbringungsvertrages notwendig. In seinem Erkenntnis vom 01.06.2017, Ro 2015/15/0034 sprach dagegen der VwGH aus, dass es in diesem Fall einer Grundbucheintragung des Baurechts bis zum Abschluss des Einbringungsvertrages bedarf. In der Praxis führt diese Sichtweise zu erheblichen Problemen in der Umsetzung.

Aus steuerplanerischer Sicht ist in vielen Praxisfällen die Übertragung eines Einzelunternehmens auf eine Kapitalgesellschaft sinnvoll. Art III des Umgründungssteuergesetzes („UmgrStG“) ermöglicht dabei unter bestimmten Voraussetzungen eine steuerneutrale Einbringung ohne Aufdeckung der stillen Reserven. Das UmgrStG sieht dabei auch die Möglichkeit vor, Entnahmen aus dem zu übertragenden Vermögen zu tätigen oder Vermögen teilweise zurück zu behalten. Bei derartigen Betriebs-einbringungen werden von den Steuerpflichtigen in der Praxis oft die Zurückbehaltung der gesamten Liegenschaft (inkl nachfolgender Vermietung an die Kapitalgesellschaft) oder manchmal auch die Zurückbehaltung nur des Grund und Bodens gewünscht.

### 1. Voraussetzungen für die Einbringung eines betrieblich genutzten Gebäudes nach Ansicht der Finanzverwaltung

Bei einer Einbringung nach Art III UmgrStG ist eine betrieblich genutzte Liegenschaft eines Einzelunternehmens, der seinen Gewinn nach § 5 Abs 1 EStG ermittelt, grundsätzlich Teil des einzubringenden Vermögens, wenn sie zur Gänze oder zu mehr als 80% betrieblichen Zwecken dient, sofern nicht von einer Zurückbehaltung gemäß § 16 Abs 5 Z 3 EStG Gebrauch gemacht wird. Der Einbringende hat

grundsätzlich die Möglichkeit (vgl auch UmgrStR 2002 Rz 694)

- die gesamte Liegenschaft (Grund und Boden samt Gebäude) (Entnahmetatbestand) oder
- (nur) Grund und Boden

zurückzubehalten.

Soll nur Grund und Boden zurückbehalten werden und folglich nur das Gebäude eingebracht werden, ist der Abschluss eines entsprechenden Baurechts- oder eines grundbücherlich eingetragenen Dienstbarkeitsvertrages notwendig (vgl UmgrStR 2002 Rz 694), die den in den UmgrStR vorgegebenen Kriterien entsprechen müssen (vgl UmgrStR 2002 Rz 694a, 694b). Für den Fall der Einbringung eines Gebäudes mittels Baurecht muss mit der übernehmenden Körperschaft entweder im Einbringungsvertrag oder gleichzeitig mit Abschluss des Einbringungsvertrages ein Baurechtsvertrag nach den Vorschriften des Baurechtsgesetzes abgeschlossen werden (vgl UmgrStR Rz 2002 694a).

## 2. VwGH 01.06.2017, Ro 2015/15/0034

### 2.1. Sachverhalt

In dem Rechtsmittelverfahren handelte es sich um folgenden Sachverhalt:

Der Revisionswerber (Rw) betrieb ein aus zwei Teilbetrieben – einer Baumschule und einem Gartencenter - bestehendes Einzelunternehmen und ermittelte seinen Gewinn nach § 5 Abs 1 EStG. Mit Einbringungsvertrag vom 08.03.2005 brachte er den Teilbetrieb Gartencenter, unter Zurückbehaltung des Grund und Bodens, in die X-GmbH rückwirkend zum 31.12.2004 unter Anwendung von Art III UmgrStG ein und ermittelte den Gewinn der Baumschule nachfolgend nach § 4 Abs 3 EStG.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung wurde festgestellt, dass eine steuerlich anzuerkennende Trennung von Grund und Boden und Gebäude im vorliegenden Fall nur durch die Einräumung eines Baurechts möglich gewesen wäre. Bei Abschluss des Einbringungsvertrages lag aber weder ein schriftlicher, noch ein mündlicher Baurechtsvertrag vor (dieser wurde danach abgeschlossen und offenbar rückdatiert). Es sei daher von einer Zurückbehaltung der gesamten Liegenschaft im Restbetrieb Baumschule auszugehen. Dies führt im vorliegenden Fall zur Entnahme der Liegenschaft aus dem Betriebsvermögen (der Baumschule), da aufgrund der Umstellung auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG kein gewillkürtes Betriebsvermögen vorliegen kann.

Der Entnahmegewinn 2004 betrage rund EUR 574.000, des Weiteren wurde im Zuge der im Jahr 2005 erfolgten Entprotokollierung des Einzelunternehmens ein über sieben Jahre zu verteiler Übergangsverlust iHv rund EUR 34.000 festgestellt. Das Finanzamt folgte der Ansicht des Prüfers und erließ entsprechende Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 und 2005.

Einer Berufung des Rw gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 gab das Finanzamt statt und hob sodann den Bescheid 2005 gemäß § 299 BAO auf. Der Entnahmegewinn der Liegenschaft sei im Jahr 2005 zu erfassen, da bis zum 31.12.2004 der Gewinn des Einzelunternehmens nach § 5 Abs 1 EStG ermittelt wurde. Der Übergang auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG sei nach Ablauf des Einbringungsstichtages und somit am 01.01.2005 erfolgt. Im Jahr 2005 ist daher ein Übergangsgewinn von rund EUR 540.000 zu versteuern (Entnahmegewinn abzüglich Übergangsverlust).

Gegen diesen Aufhebungsbescheid richtete sich die Berufung (nunmehr Beschwerde) des Rw mit folgenden wesentlichen Argumenten:

- Das Gebäude ist bereits im Jahr 2004 aus dem Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens ausgeschieden, da im Zuge der Einbringung zum 31.12.2004 das Gebäude auf die X GmbH übergegangen sei.
- Falls es nicht zum Übergang des Gebäudes auf die X GmbH gekommen sein sollte, wäre es bereits im Jahr 2004 (und nicht im Jahr 2005) (nur) zur Entnahme des Gebäudes gekommen, weil im Zuge der Einbringung vereinbarungsgemäß (nur) Grund und Boden beim Einzelunternehmen zurückbleiben sollte.

### 2.2. Erkenntnis des VwGH

Das BFG erklärte die Revision für zulässig, da noch keine Entscheidung für die Frage, ob für Zwecke der Trennung von Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits im Zusammenhang mit § 16 Abs 5 Z 4 UmgrStG (Verschiebetechnik) der Abschluss eines Baurechtsvertrages erst nach dem Einbringungsvertrag ausreichen ist, vorliegt. Die Rechtsfrage dürfte uE wohl unabhängig von der Rechtsgrundlage für die Zurückbehaltung, dh § 16 Abs 5 Z 4 UmgrStG (Verschieben zwischen Betriebsvermögen) und § 16 Abs 5 Z 3 UmgrStG (Zurückbehaltung ohne Vorliegen von Betriebsvermögen beim Einbringenden) ähnlich zu lösen sein.

Der VwGH entgegnete den Einwänden des Rw mit folgenden wesentlichen Argumenten:

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH bilden Gebäude mit dem Grund und Boden ein einheitliches Wirtschaftsgut. Das Eigentum am Grund und Boden fällt (im Allgemeinen) mit jenem am Gebäude zusammen. Mit Grund und Boden ist damit auch das Gebäude (aufgrund der missglückten Trennung) zurückbehalten worden. Aufgrund des Übergangs der Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG auf § 4 Abs 3 EStG, der unstrittig nach dem Einbringungsstichtag und somit zum 01.01.2005 erfolgte, waren allfällige stille Reserven im Jahr 2005 zu erfassen.

Bezugnehmend auf den Einwand des Rw, die Einbringung des Gebäudes in die X GmbH sei geglückt, entgegnet der VwGH, dass ein Baurecht gem § 5 BauRG erst durch die Eintragung im Grundbuch entsteht. Da im vorliegenden Fall weder bis zum Einbringungsstichtag, noch bis zum Abschluss des Einbringungsvertrages eine Eintragung erfolgte, kann das Baurecht nie Gegenstand der Einbringung gewesen sein.

Im Ergebnis sind daher die stillen Reserven der gesamten Liegenschaft abzüglich des Übergangsverlustes im Jahr 2005 zu versteuern.

### 3. Zusammenfassung / Conclusio

Soll ein betrieblich genutztes Gebäude ohne Grund und Boden unter Anwendung von Art III UmgrStG mittels Baurecht eingebracht werden, bedarf es nach jüngster Ansicht des VwGH bis zum Abschluss des Einbringungsvertrages einer Grundbucheintragung. Dies widerspricht der in den UmgrStR Rz 694a festgehaltenen Ansicht der Finanzverwaltung, wonach entweder im oder gleichzeitig mit Abschluss des Einbringungsvertrages (nur) ein Baurechtsvertrag abgeschlossen werden muss.

In der Praxis dürfte damit eine Unanwendbarkeit dieser Maßnahme bestehen, da faktisch der Einbringende vor Durchführung der Einbringung ein Baurecht auf sich selbst im Grundbuch eintragen müsste, was nach unserem Verständnis rechtlich nicht möglich ist. Offen ist, ob die weiteren von den UmgrStR 2002 Rz 694b vorgesehenen Möglichkeiten die Trennung von Grund und Gebäude zu erreichen (zB Abschluss eines grundbücherlich eingetragenen Dienstbarkeitsvertrages) einen (weiterhin) gangbaren Weg darstellen.

In der Literatur und Beraterpraxis ist über die unglücklichen, praktischen Folgen des Erkenntnis bereits eine rege Diskussion entbrannt (vgl stellvertretend Wiesner, RWZ 2017, 284ff) und es bleibt zu hoffen, dass in Abstimmung mit dem Bundesministerium für Finanzen eine praktikable Lösung für diesen häufig anzutreffenden Fall gefunden wird. Bis dahin ist bei derartigen Einbringungen sehr sorgfältig vorzugehen, um eine verunglückte Einbringung und die daraus resultierenden, potentiell negativen Steuerfolgen zu vermeiden.

Die weitere Rechtsentwicklung bleibt abzuwarten.

**Markus Vaishor**  
Director, Tax  
T +43 1 31332-3652  
mvaishor@kpmg.at

**Katrin Postlmayr**  
Associate, Tax  
T +43 1 31332-3154  
kpostlmayr@kpmg.at

[kpmg.at](http://kpmg.at)