

## Update: Einbringung gemäß Art III UmgrStG eines Betriebsgebäudes mit Zurückbehaltung des Grund und Bodens

Immobilien



Nach Ansicht des VwGH ([01.06.2017, Ro 2015/15/0034](#)) ist, entgegen der bisherigen Ansicht der Finanzverwaltung, die Einbringung eines Betriebsgebäudes ohne Grund und Boden mittels Baurecht (im Rahmen einer Einbringung gem Art III UmgrStG) die Grundbucheintragung des Baurechts bis zum Abschluss des Einbringungsvertrages erforderlich. Dies führte zu erheblicher Unsicherheit in der Rechtsanwendung, weshalb die Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer (KSW) in einem Schreiben an das BMF anregte, den Umgang mit der Einräumung eines Baurechts legislativ zu regeln und schlägt bis dahin eine Erweiterung der UmgrStR 2002 Rz 694a vor, die eine für die Praxis zu beachtende Vorgehensweise für die Einbringung eines Gebäudes mittels Baurecht enthält.

In vielen Praxisfällen ist aus steuerplanerischen Überlegungen die Übertragung eines Einzelunternehmens auf eine Kapitalgesellschaft sinnvoll. Art III des Umgründungssteuergesetzes (UmgrStG) ermöglicht bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen im Rahmen einer Einbringung die steuerneutrale Übertragung des Betriebes. Dabei besteht auch die Möglichkeit, Entnahmen aus dem zu übertragenden Vermögen zu tätigen oder Vermögen teilweise zurückzubehalten.

In der Praxis wird oft die Zurückbehaltung der gesamten Liegenschaft gewünscht (um diese nachfolgend an die Kapitalgesellschaft zu vermieten), oder auch nur die Zurückbehaltung des Grund und Bodens.

### 1. Bisherige Ansicht der Finanzverwaltung

Für letzteren Fall, dh bei Einbringung eines Gebäudes ohne Grund und Boden (im Rahmen einer Betriebseinbringung) ist nach Ansicht der Finanzverwaltung der Abschluss eines entsprechenden Baurechts- oder eines grundbücherlich eingetragenen Dienstbarkeitsvertrages notwendig. Nach bisheriger Meinung war für den Fall der Einbringung eines

Gebäudes mittels Baurecht der Abschluss eines Baurechtsvertrages nach den Vorschriften des Baurechtsgesetzes mit der übernehmenden Körperschaft entweder im Einbringungsvertrag oder gleichzeitig mit Abschluss des Einbringungsvertrages notwendig (UmgrStR 2002 Rz 694a, 1. Bullet-Point).

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

Wie bereits in unseren [Tax News 10/2017](#) ausführlich berichtet, sprach der VwGH entgegen der bisherigen Ansicht der Finanzverwaltung aus, dass es in diesem Fall einer Grundbucheintragung des Baurechts bis zum Abschluss des Einbringungsvertrages bedarf. Dies ist in der Praxis jedoch in aller Regel noch gar nicht möglich, sodass eine Abstimmung auf den Eintragungszeitpunkt verfehlt wäre (vgl weiterführend auch *Hirschler et al*, SWK 2017, 1239).

Das Erkenntnis führte daher zu erheblicher Rechtsunsicherheit und Problemen in der Umsetzung, sodass die Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer KSW (Fachsenat für Steuerrecht, AG Umgründungssteuerrecht) in einem Schreiben an

das BMF die legislative Regelung des Umgangs mit der Einräumung eines Baurechts im Rahmen von Umgründungen anregt und eine bis dahin zu beachtende Vorgehensweise bzw eine Ergänzung zur bisherigen Rz 694a UmgrStR 2002 vorschlägt.

### 3. KSW-Vorschlag einer Ergänzung zur Rz 694a, UmgrStR 2002

Es wird vorgeschlagen, die Rz 694a 1. Bullet Point wie folgt zu ergänzen:

- Gleichzeitig mit dem Einbringungsvertrag ist ein Baurechtsvertrag abzuschließen.
- Der Baurechtsvertrag wird auflösend bedingt mit der Nichteintragung des Baurechts im Grundbuch innerhalb der Neunmonatsfrist des § 13 UmgrStG (praktischerweise einige Tage kürzer) abgeschlossen.
- Der Einbringungsvertrag wird aufschiebend bedingt mit der Eintragung des Baurechts im Grundbuch abgeschlossen.
- Die Einbringung wird (nach Eintragung des Baurechts) innerhalb der Neunmonatsfrist des § 13 UmgrStG bei der zuständigen Behörde (Firmenbuch bzw Finanzamt) (an-)gemeldet.

Mit dieser zu beachtenden Vorgehensweise soll nach den Ausführungen der KSW Folgendes erreicht werden:

- Die aufschiebende Bedingung im Einbringungsvertrag sollte unschädlich sein, weil hier das Inkrafttreten des Einbringungsvertrages von einer Behörde abhängig ist und v.a. auch, weil die Bedingung innerhalb der 9 Monate erfüllt sein muss.
- Das Grundstück wird entsprechend § 22 Abs 5 UmgrStG „auf Grund einer Einbringung“ erworben, sodass die Grunderwerbsteuer nur iHv 0,5 % vom Grundstückswert anfallen sollte.

### 4. Anwendung in der Praxis

Das BMF zeigte laut Auskunft der KSW Verständnis und hat in Aussicht gestellt, dies im Rahmen des Jahressteuergesetzes zu diskutieren. Bis dahin bestehen aus Sicht des BMF keine Bedenken gegen die vom Fachsenat für Steuerrecht vorgeschlagene Lösung mittels einer Kombination aus auflösender und aufschiebender Bedingung. Für die damit verbundene längere Vorbereitungszeit und sorgfältige Planung für den Fall der Einbringung eines Gebäudes mittels Baurecht stehen wir selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Immerhin konnte in Abstimmung mit dem BMF somit eine vorläufig praktikable Lösung gefunden werden. Über die weitere Rechtsentwicklung werden wir Sie auf dem Laufenden halten.

**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)