

■ RdW 2007/712, 695

Bewertung von Grund und Boden bei Ende der Steuerbefreiung systemwidrig?

Gem § 18 Abs 2 KStG werden stillen Reserven in Grund und Boden einer vormals befreiten Körperschaft, die während der Steuerbefreiung entstanden sind, besteuert, soweit der Verlust der Steuerbefreiung der Körperschaft innerhalb von 10 Jahren nach Anschaffung des Grund und Bodens eintritt. Vergleicht man diese Regelung mit der durch das StruktAnpG 2006 geänderten Bestimmung des § 6 Z 5 EStG, die einen ähnlichen Zweck verfolgt, dann scheint sie systemwidrig zu sein. Nach § 6 Z 5 EStG idF StruktAnpG 2006 sind Einlagen von Grund und Boden nämlich mit dem Teilwert anzusetzen. Stille Reserven, die vor der Einlage entstanden sind, werden somit nur insofern besteuert, als sie gem § 30 Abs 1 Z 3 EStG steuerpflichtig sind.

MMag. Thomas Ecker
Institut für Österreichisches und
Internationales Steuerrecht, WU Wien

1. Beginn und Ende der Steuerbefreiung nach § 18 KStG

§ 18 KStG enthält grundsätzlich Regelungen über die Einkommensermittlung bei Beginn und Ende einer Steuerbefreiung von der unbeschränkten Steuerpflicht einer Körperschaft. Das Ende einer Steuerbefreiung – also Fälle, in denen befreite Körperschaften in die Steuerpflicht wechseln – wird dabei von § 18 Abs 2 KStG geregelt. Ein Anwendungsbeispiel für einen Sachverhalt, der unter § 18 Abs 2 KStG fällt, wäre ein bisher gemeinnütziger Verein, bei dem die Voraussetzungen für die Gemeinnützigkeit wegfallen. In diesem Fall bestimmt nun § 18 Abs 2 KStG, dass im Zeitpunkt, zu dem die bisher von der unbeschränkten KSt-Pflicht befreite Körperschaft unbeschränkt steuerpflichtig wird, die Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens mit dem gemeinen Wert anzusetzen sind. Ziel dieser Bestimmung ist die Vermeidung der Besteuerung der während der Steuerfreiheit angesammelten stillen Reserven.

2. Grund und Boden bei Ende der Steuerbefreiung

Eine Ausnahme sieht § 18 Abs 2 KStG hingegen für Grund und Boden vor, der innerhalb der letzten zehn Jahre angeschafft worden ist. Dieser ist mit den Anschaffungskosten fortzuführen. Stille Reserven, die während der Befreiung angewachsen sind, werden somit in diesem Fall steuerhängig.

Sinn der Ausnahmeregelung für Grund und Boden war die Schaffung einer der Einlagen-Regelung des § 6 Z 5 Satz 2 EStG idF BGBl 1988/400 vergleichbaren Vorschrift. Diese sollte verhindern, dass dem Spekulationstatbestand durch Einlage des betreffenden Wirtschaftsgutes in ein Betriebsvermögen (samt Neubewertung zum Teilwert) ausgewichen werden kann¹⁾.

3. Vergleich zu § 6 Z 5 EStG und Änderungen durch das StruktAnpG 2006

§ 6 Z 5 EStG idF StruktAnpG 2006 bestimmt, dass Einlagen mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen sind. Zweck dieser Vorschrift ist, dass stille Reserven, die vor der Einlage – also außerbetrieblich – entstanden sind, nicht besteuert

werden²⁾. Ähnlich dem § 18 Abs 2 KStG soll der Wechsel der Wirtschaftsgüter von der steuerfreien Sphäre in die steuerpflichtige Sphäre nicht zur Versteuerung der in der steuerfreien Sphäre angewachsenen stillen Reserven führen.

Vor dem StruktAnpG 2006³⁾ sah § 6 Z 5 EStG noch eine Ausnahme von dieser generellen Regel für spekulationsverfangene Wirtschaftsgüter vor. Diese waren höchstens mit den ungekürzten tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Wie bereits erwähnt, bezweckte diese Ausnahme, dass dem Spekulationstatbestand nicht durch Einlage des betreffenden Wirtschaftsgutes in ein Betriebsvermögen ausgewichen werden kann. Sie war allerdings insoweit überschießend, als auch im außerbetrieblichen Bereich angewachsene stille Reserven von Wirtschaftsgütern, die innerhalb der Spekulationsfrist eingelegt wurden, dauerhaft steuerhängig blieben, selbst wenn das Wirtschaftsgut nach Ablauf der Spekulationsfrist verkauft wurde⁴⁾. Diese überschießende Rechtsfolge wurde durch die Änderungen des § 6 Z 5 EStG und des § 30 Abs 1 Z 3 EStG im Rahmen des StruktAnpG 2006 beseitigt. Nach der neuen Rechtslage bleiben Werterhöhungen im außerbetrieblichen Bereich nach einer Einlage weiterhin spekulationsverfangen nach § 30 Abs 1 Z 3 EStG, wenn sie innerhalb der Spekulationsfrist veräußert werden. Die eingelegten Wirtschaftsgüter werden aber – ebenso wie nicht spekulationsverfangene Wirtschaftsgüter – mit dem Teilwert angesetzt. Dies führt zu dem Ergebnis, dass eine Veräußerung innerhalb der Spekulationsfrist weiterhin zur Besteuerung des vollen Wertzuwachses führt, außerhalb der Spekulationsfrist hingegen nur die Werterhöhungen im betrieblichen Bereich versteuert werden, welche nach der Einlage angewachsen sind⁵⁾.

2) *Migglausch/Wilplinger*, Einlagenbewertung „neu“, FJ 2007, 144; *Schuchter*, StruktAnpG 2006: Die neue Einlagenbewertung, GeS 2006, 276 (278); *Werndl in Kirchhoff/Söhn/Mellinghoff*, EStG § 6 F 8.

3) Strukturangepassungsgesetz 2006, BGBl I 2006/100.

4) Vgl schon *Gassner*, Einlagen, Entnahmen und verwandte Tatbestände im Bilanzsteuerrecht, SWK 1990, A I 387 (389).

5) Vgl zB *Schuchter*, StruktAnpG 2006: Die neue Einlagenbewertung, GeS 2006, 276; *Fritz-Schmied*, StruktAnpG 2006: Die Neuregelung der Einlagenbewertung gem § 6 Z 5 EStG in Kombination mit der Spekulationsbesteuerung nach § 30 Abs 1 Z 3 EStG, taxlex 2006, 524; *Mayr*, UGB-AnpG 2006: wichtige Änderungen bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, RdW 2006, 245.

1) Vgl EriRV 622 BlgNR 17. GP 21 und EriRV 621 BlgNR 17. GP 69.

4. Bewertung in § 18 Abs 2 KStG systemwidrig?

Eine entsprechende Änderung des § 18 Abs 2 KStG blieb bislang aus. Jene stillen Reserven, die in der steuerbefreiten Sphäre angewachsen sind, werden weiterhin besteuert, wenn der Verlust der Steuerbefreiung der Körperschaft innerhalb der 10-Jahres-Frist nach Anschaffung des Grund und Bodens eintritt. Dies selbst dann, wenn der Grund und Boden letztlich mehr als 10 Jahre nach der Anschaffung aus dem Betriebsvermögen ausscheidet.

Dieses Ergebnis ist mE nach den Änderungen durch das StruktAnpG 2006 nicht mehr systemkonform, war doch die Ausnahme für Grund und Boden in § 18 Abs 2 KStG als analoge Regel zur Bewertungsregel des § 6 Z 5 EStG idF BGBl 1988/400 zu sehen⁶⁾. Dementsprechend wäre eine im Ergebnis dem neuen § 6 Z 5 EStG folgende Abänderung des § 18 Abs 2 KStG notwendig.

Dieses Problem ist im Interpretationsweg nicht zu beheben. § 18 Abs 2 KStG sieht ausdrücklich den Ansatz von Grund und Boden zu Anschaffungskosten vor, enthält aber gleichzeitig keine gesetzliche Grundlage für eine Nichterfassung allfälliger stiller Reserven aus der steuerbefreiten Zeit für den Fall, dass der Grund und Boden außerhalb der Spekulationsfrist veräußert wird. Ob man, wenn man zu dem Schluss käme, dass durch die Änderungen im StruktAnpG 2006 eine planwidrige Lücke entstanden ist, diese durch Analogie schließen kann, ist eher

fraglich. Es ist somit wohl der Gesetzgeber gefragt, eine systemkonforme Rechtslage herzustellen. Eine Möglichkeit, wie dies geschehen könnte, wäre die Streichung der Ausnahme in § 18 Abs 2 KStG bezüglich Grund und Boden. Verglichen mit der steuerlichen Behandlung von Einlagen würde dies der Änderung des § 6 Z 5 EStG durch das StruktAnpG 2006 entsprechen. In diesem Falle sollte weiters auch der mit der Änderung des § 6 Z 5 EStG einhergegangenen Novellierung des § 30 EStG Rechnung getragen werden. Dies könnte etwa durch einen Zusatz zu § 18 Abs 2 KStG geschehen, der vorsieht, dass die Differenz zwischen dem gemeinen Wert des Grund und Bodens zum Zeitpunkt des Verlusts der Steuerbefreiung der Körperschaft und dessen Anschaffungskosten im Falle einer Veräußerung dieses Grund und Bodens innerhalb von 10 Jahren nach dessen Anschaffung nachzuersteuern ist. Dieser Zusatz würde gewährleisten, dass die stillen Reserven aus der befreiten Sphäre bei Veräußerung innerhalb der 10-Jahres-Frist steuerhängig bleiben.



Der Autor:

MMag. Thomas Ecker ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität Wien.

6) Vgl ErlRV 622 BlgNR 17. GP 21.

■ RdW 2007/713, 696

Abgabensicherungsgesetz 2007: Nachversteuerung der Firmenwertabschreibung

Durch das Abgabensicherungsgesetz 2007 ist eine Nachversteuerung der in der Gruppe durchgeführten Firmenwertabschreibungen auf Beteiligungen bei deren umgründungsbedingtem Untergehen oder bei deren Verwendung als Abfindung der Anteilsinhaber der übertragenden Körperschaft vorgesehen. Insb im Falle von „up stream“-Verschmelzungen (daher beim ersatzlosen umgründungsbedingtem Wegfall der Beteiligung) oder „down stream“-Verschmelzungen (daher bei Abfindung der Anteile an der übertragenden durch Anteile an der übernehmenden Gesellschaft) zur Verhinderung der Umgehung von Nachversteuerungen der Firmenwertabschreibung bei nachfolgenden Beteiligungsveräußerungen („share deals“) kommt es daher zu Nachversteuerungen. Diese Neuregelung dürfe aber nicht zu einer Sicherung der einfachen Nachversteuerung, sondern zu einer unsachlichen Doppelbesteuerung (zunächst bei der Verschmelzung, danach bei der Betriebsveräußerung durch „asset deal“ oder „share deal“) führen; ihre Einführung sollte daher überdacht werden.

StB Dr. Andreas Kauba
Wien

1. Grundsätzliches

Die Neuregelung bezieht sich grundsätzlich auf sämtliche Arten von Umgründungen. Da sie sich aber insb auf Verschmelzungen bezieht, werden in diesem Beitrag die Auswirkungen bei Verschmelzungen dargestellt¹⁾.

Im *Ministerialentwurf § 9 Abs 7 KStG*²⁾ Abgabensicherungsgesetz 2007 war (bereits) vorgesehen, dass Firmenwertabschreibungen beim umgründungsbedingtem Wegfall von

2) In § 9 Abs 7 KStG idF Ministerialvorlage sollte folgender letzter Teilstrich angefügt werden: „– Gehen Beteiligungen, auf die eine Firmenwertabschreibung vorgenommen wurde, umgründungsbedingt unter, sind abgesetzte Fünfzehntelbeträge zum Umgründungsstichtag steuerwirksam nachzuerfassen, soweit der Nacherfassungsbetrag im Verkehrswert der abgeschriebenen Beteiligung Deckung findet. Tritt an die Stelle der firmenwertabgeschriebenen Beteiligung umgründungsbedingt die Beteiligung an einer übernehmenden Körperschaft, hat die Nacherfassung erst dann zu erfolgen, wenn die Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft umgründungsbedingt untergeht.“

1) Vgl auch die diesbezüglichen Beispiele in den EBRV.