



**Comploj Vieider Lorenzon
Lechner Zanellato**

PDC Partner
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
Dottori Commercialisti

Senior partner

Dott. Lodovico Comploj
Dott. Emilio Lorenzon
Dott. Josef Vieider
Dott. Alessandro Zanellato
Dott. Martin Lechner

**Wirtschaftsprüfer und
Steuerberater / Dottori commercialisti**

Dott.ssa Elena Gattolin
Dott.ssa Sabrina Tabiaddon
Dott.ssa Monika Mattivi
Dott. Nicola Sartori
Dott. Thomas Pichler
Dott. Samuel Vittur
Dott. Christian Gentilini
Dott. Stefan Lanznaster
Dott.ssa Martina Santin
Dott.ssa Serena Giacomozzi
Dott. Lorenz Bonadio
Dott.ssa Giulia Fortin

Bilanzbuchhalter / Esperto contabile
Dott. Antonio Gocev

An alle
Mandanten

Rundschreiben
Nr. 32/2023

Bozen, den 31. August 2023

Betreff: Begünstigte Zuweisungen bzw. begünstigter Verkauf von nicht betrieblich genutzten Betriebsgütern an die Gesellschafter oder Umwandlung in eine einfache Gesellschaft

Innerhalb **30. September 2023** können Personen- und Kapitalgesellschaften **nicht betrieblich genutzte Liegenschaften und Fahrzeuge** begünstigt **ihren Gesellschaftern** zuweisen bzw. an diese mittels Kaufvertrag übertragen oder unter bestimmten Umständen die Gesellschaft selbst in eine einfache Gesellschaft umwandeln. Die Regelung ist in Art. 1, Abs. 101, des Haushaltsgesetzes für 2023 (G. 197/2022) enthalten. Amtliche Anleitungen sind bis dato nicht erlassen worden; da es sich aber i. W. um eine Wiederauflage einer identischen Erleichterung aus dem Jahr 2016 handelt, kann auch auf die damaligen Anleitungen der Agentur der Einnahmen (Rundschreiben Nr. 26/E vom 1. Juni 2016 und Rundschreiben Nr. 37/E/2016) Bezug genommen werden. In den letzten Tagen wurden insbesondere vonseiten der staatlichen Kammer der Wirtschaftsprüfer und Steuerberater Forderungen laut, die Frist auf den 30. November 2023 zu verlängern. Offizielle Stellungnahmen hierzu liegen bis heute aber nicht vor. Nachstehend daher die Rechtslage aus heutiger Sicht:

Subjektiver Die Erleichterung gilt für Personen- und Kapitalgesellschaften, nicht aber für sonstige gewerbliche oder nichtgewerbliche Körperschaften. Die begünstigte Zuweisung



**Anwen-
dungsbe-
reich**

oder der begünstigte Verkauf sind an jene Gesellschafter möglich, die zum **30. September 2022** als solche aufschienen. Einzige Ausnahme betrifft die Erben bei einem Todesfall nach dem erwähnten 30. September 2022. Nicht notwendig ist hingegen, dass die Höhe der Beteiligung seit dem 30. September 2022 unverändert geblieben ist. Die Gesellschafter können sowohl natürliche als auch juristische Personen sein. Handelsrechtlich entspricht die Zuweisung der Güter (nicht der Verkauf!) einer Verteilung von Kapital bzw. von Kapitalrücklagen oder von Gewinnen bzw. von Gewinnrücklagen an die Gesellschafter in Form von Sachwerten. Entsprechend können mit der Zuweisung auch eine Reduzierung des Gesellschaftskapitals mit Rücktritt eines Gesellschafters oder im Extremfall sogar die Auflösung der Gesellschaft einhergehen.

Weiterhin nicht völlig klar ist die Zuweisung von Liegenschaften bei Beteiligungen mit Fruchtgenuss (mit Stimmrecht des Fruchtnießers in der Gesellschafterversammlung); zumindest laut Auslegung der Notare des Triveneto müsste die Zuweisung an den nackten Eigentümer erfolgen, und dem Fruchtniesser verbliebe ggf. das Fruchtgenussrecht zu Lasten der Liegenschaft. Es wäre zu hoffen, wenn zu dieser Frage noch amtliche Klarstellungen erfolgen könnten.

**Sachlicher
Anwen-
dungsbe-
reich**

Zugewiesen werden können **Liegenschaften und in öffentlichen Registern eingetragene Güter** (z.B. Fahrzeuge, Flugzeuge und Boote), die **zum Zeitpunkt der Zuweisung nicht betrieblich genutzt werden**. In der Praxis interessant ist die Erleichterung eigentlich nur für Immobilien. Die Zuweisung kann sowohl Grundstücke, Wohnungen als auch gewerbliche Liegenschaften betreffen, wenn diese vermietet oder verliehen oder anderweitig nicht betrieblich genutzt werden. Ausdrücklich zugelassen wird auch die Zuweisung von Liegenschaften im Umlaufvermögen (z.B. Wohnungen der Bauträger oder Immobilienhändler). Umgekehrt ist eine begünstigte Zuweisung jener Liegenschaften ausgeschlossen, die von der Gesellschaft zur Ausübung ihrer Tätigkeit genutzt werden.

Eine wichtige Aussage im Rundschreiben Nr. 26/E/2016 betrifft den Zeitpunkt dieser sachlichen Voraussetzung der nicht direkten Verwendung: Diese muss zum **Zeitpunkt der tatsächlichen Zuweisung** (also u. U. am 30.09.2023) bestehen. Eine Änderung der Verwendung auch zeitnah kurz vor der Zuweisung gilt dabei ausdrücklich nicht als Missbrauch. Es handelt sich offensichtlich um eine legale Nutzung eines Steuervorteils. Zu beachten ist allerdings, dass in diesem Zusammenhang kein Scheingeschäft durchgeführt werden darf, denn dann läge eine



Steuerhinterziehung vor, die nicht mehr gedeckt ist. Die Notare empfehlen zudem (Studie Nr. 20-2016/T), in der Zuweisungsurkunde die nicht betriebliche Nutzung eigens festzuhalten.

**Verfahren
der Über-
tragung an
die Gesell-
schafter**

Die Übertragung von nicht betrieblich genutzten Betriebsgütern an die Gesellschafter kann über **3 Rechtsgeschäfte** erfolgen:

- Zuweisung der Güter an die Gesellschafter bei gleichzeitiger Reduzierung von Kapital- und/oder Gewinnrücklagen;
- Verkauf an die Gesellschafter ohne Auswirkungen auf das Reinvermögen der Gesellschaft;
- Umwandlung der Personen- oder Kapitalgesellschaft in eine einfache Gesellschaft.

Eine Zuweisung ist immer nur dann möglich, wenn sie proportional zu Gunsten aller Gesellschafter durchgeführt werden kann (ggf. auch mit Ausgleichszahlungen an die anderen Gesellschafter) und wenn auch die notwendigen Kapital- oder Gewinnrücklagen bestehen.

**Die Besteue-
rung der
Veräuße-
rungsge-
winne bei
der Gesell-
schaft und
die Auflö-
sung von
Rücklagen
unter Steu-
erausset-
zung bei der
Gesellschaft**

Die Steuerbegünstigung besteht in der Anwendung einer Ersatzsteuer für die etwaigen Veräußerungsgewinne sowie in einer Ersatzsteuer zur Besteuerung unter Steueraussetzung stehender Rücklagen, welche ggf. „ausgeschüttet“ werden.

Die Ersatzsteuer auf die latenten Mehrwerte beträgt 8%, erhöht auf 10,5%, wenn die Gesellschaft in 2 der letzten 3 Jahre nicht operativ war. Der Mehrwert bzw. die Bemessungsgrundlage für die Ersatzsteuer wird als Differenz zwischen dem Zuweisungswert und dem steuerlichen Wertansatz ermittelt. Der Zuweisungswert kann bei Gebäuden und Nichtbaugrundstücken wahlweise auf der Grundlage des Katasterwertes festgelegt werden. Es handelt sich dabei um den Katasterwert, der nach den Regeln der Registersteuer mit einem vorgesehenen Multiplikator oder Koeffizienten ermittelt wird:

Liegenschaft	Koeffizient
Grundstücke	112,5
Kat. C/1 und E	42,84
Kat. A/10 und D	63
Kat. B	176,40
Erstwohnung	115,5
Alle anderen Gebäude	126



Für Baugrundstücke hingegen ist der allgemeine Marktwert heranzuziehen. Übrigens, etwaige Veräußerungsverluste aus der begünstigten Zuweisung werden für Steuerzwecke bei der Gesellschaft nicht anerkannt, allerdings mit einer Ausnahme: Werden Güter im Umlaufvermögen zum Katasterwert zugewiesen und ergibt sich daraus ein Veräußerungsverlust, so ist dieser aufrechenbar bzw. absetzbar.

Durch die Zuweisung aufgelöste Gewinnrücklagen unter Steueraussetzung (z. B. nicht freigestellte Aufwertungsrücklagen oder Rücklagen aus alten Beihilfen) werden mit einer **Ersatzsteuer von 13%** abgefunden.

An dieser Stelle ist darauf hinzuweisen, dass mit Rundschreiben Nr. 37/2016 geklärt worden ist, dass die begünstigte Zuweisung oder der begünstigte Verkauf an den Gesellschafter nicht schädlich sind für die Sperrfrist bei begünstigten Aufwertungen. Im Sinne dieser Auslegung sollte es also möglich sein, Liegenschaften, welche im Zusammenhang mit den Corona-Notstandsmaßnahmen (vor allem Art. 110 G.V. 104/2020) begünstigt (Ersatzsteuer 3% bzw. unentgeltlich im Tourismussektor) aufgewertet worden sind und für welche grundsätzlich eine Verkaufssperre von 3 Jahren (i. d. R. bis zum 31.12.2023) gilt, bereits jetzt den Gesellschaftern zuzuweisen bzw. diesen zu verkaufen, ohne dass dadurch die Effekte der Aufwertung aberkannt werden; im Klartext: Die Ersatzsteuer von 8% wird nur auf die Differenz zwischen aufgewertetem Marktwert und Zuweisungswert berechnet. Es wäre sicher hilfreich, wenn dieser Umstand von der Finanzverwaltung nochmals bestätigt würde.

Die Besteuerung der Zuweisung beim Gesellschafter

Die Zuweisung wirkt sich bei Kapitalgesellschaften auch auf den Gesellschafter aus: Bei Zuweisung von Gewinnen oder Gewinnrücklagen sind diese als Dividenden zu besteuern und unterliegen dann der **Ersatzsteuer von 26%**; der Gesellschafter erhält eine Dividende in Sachwerten. Dabei ist aber nur jener Teil zu besteuern, der nicht bereits bei der Gesellschaft als Veräußerungsgewinn der vorgenannten Ersatzsteuer von 8% bzw. 10,5% unterworfen worden ist.

Bei Personengesellschaften hingegen reduziert sich nur der steuerlich anerkannte Wert der Beteiligung um den gemeinen Wert der Zuweisung, und erst bei einer Reduzierung „unter Null“ ergibt sich u. U. auch ein steuerbares Einkommen für den Gesellschafter.



Zuweisungen von Kapitalrücklagen führen zu einer Minderung des steuerlich anerkannten Werts der Beteiligungen.

Keine Gewinnzuweisungen sind beim Gesellschafter zu besteuern, wenn dieser die Liegenschaft nicht im Zuweisungswege, sondern mittels Kaufvertrages, erwirbt.

**Zahlung der
Ersatz-
steuer**

Die Ersatzsteuer von 8% bzw. 10,5% und auch die Ersatzsteuer für die Auflösung von Rücklagen unter Steueraussetzung von 13% sind in zwei Teilbeträgen zu entrichten, und zwar **60% innerhalb 30. September 2023 und 40% innerhalb 30. November 2023**. Die Zahlung hat über den Vordruck F24 zu erfolgen, und es ist eine Verrechnung mit Steuerguthaben nach den allgemeinen Bestimmungen zulässig. Die Zahlungsschlüssel wurden mit Erlass Nr. 30 vom 22. Juni 2023 bestätigt und sind die gleichen wie 2016:

1836 für die Ersatzsteuer von 8% bzw. 10,5% auf die Veräußerungsgewinne im Zuge von Zuweisung, Verkauf oder Umwandlung sowie

1837 für die Ersatzsteuer von 13% auf die Freistellung von Rücklagen unter Steueraussetzung, die im Zuge von Zuweisung oder Umwandlung aufgedeckt werden.

**Veräuße-
rungsge-
winne bei
Weiterver-
kauf durch
Gesellschaf-
ter**

Unabhängig davon, ob die Übertragung an den Gesellschafter durch Kauf oder Zuweisung erfolgt, erfolgt die Besteuerung zukünftiger Veräußerungsgewinne beim Gesellschafter im Sinne von Art. 67 EEST. Bei Gebäuden und Nichtbaugrundstücken ist also ab der Zuweisung eine **Spekulationsfrist von 5 Jahren** für den Weiterverkauf einzuhalten, andernfalls sind etwaige Veräußerungsgewinne beim Gesellschafter zu besteuern. Solche aus Baugrundstücken sind unabhängig von jeder Spekulationsfrist immer zu besteuern.

In diesem Zusammenhang kann es also auch durchaus interessant sein, die Zuweisung oder den Verkauf zu einem höheren Wert als zum Katasterwert vorzunehmen, denn die Ersatzsteuer von 8% wird i. d. R. geringer ausfallen als die Steuer auf etwaige zukünftige Veräußerungsgewinne. Die Ersatzsteuer kann also durchaus auch als eine Aufwertungssteuer im weiteren Sinne betrachtet werden.

**Mehrwert-
steuer, Re-
gistersteuer
und Hypo-
thekar- und**

Wie auch bei der letzten begünstigten Zuweisung im Jahr 2016 gibt es keine spezifischen Begünstigungen für die Mehrwertsteuer, auch weil etwaige Erleichterungen im Widerspruch zu den geltenden EU-Richtlinien stünden. Die Zuweisung kommt grundsätzlich einem Eigenverbrauch gleich, und entsprechend ist der gemeine Wert der MwSt zu unterwerfen.



Kataster- steuer

Kein Eigenverbrauch und Umsatz für Zwecke der MwSt besteht übrigens in all jenen Fällen, wo im Zuge der Anschaffung keine Vorsteuer in Abzug gebracht worden ist (z. B. Ankauf von Privatpersonen, Ankauf vor dem 1. Jänner 1973 oder Ankauf von Wohnungen ohne Vorsteuerabzug).

Bei Gebäuden wird darauf zu achten sein, ob die Fertigstellung mehr als 5 Jahre zurückliegt; ist dies der Fall, kommt die MwSt bei Wohnungen (für Bauunternehmer) und bei gewerblichen Liegenschaften (bei allen Unternehmen) nur zur Anwendung, wenn in der Urkunde ausdrücklich dafür optiert wird. Wenngleich die Anwendung der MwSt insbesondere bei Zuweisungen an Privatpersonen auf den ersten Blick kaum von Vorteil ist, müssen auch die Auswirkungen eines MwSt-freien Verkaufs auf den Vorsteuerabzug bei der privatisierenden Gesellschaft (Stichwort Pro-Rata) beachtet werden, und es können durchaus Fälle vorliegen, wo die Option für die MwSt Sinn macht. Bei den steuerfreien Zuweisungen abschreibbarer Gebäude (i. d. R. bei gewerblichen Gebäuden) ist auch der spezifische Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit den Liegenschaften in den letzten 10 Jahren anteilig zu berichtigen. Hier wird also jeder Einzelfall zu prüfen sein!

Bei den Grundstücken ist zu unterscheiden, ob es sich um Baugrundstücke oder um nicht bebaubare Grundstücke handelt. Im ersteren Fall ist die Zuweisung MwSt-pflichtig, während die Übertragung landwirtschaftlicher Grundstücke nicht steuerbar im Sinne von Art. 2 MwStG ist.

Soweit die Zuweisung der MwSt unterliegt (auch bei MwSt-freien Umsätzen), kommen Register-, Hypothekar- und Katastersteuer zum Fixbetrag zur Anwendung.

Halbierter Hebesatz bei Regis- tersteuer

Soweit Gebäude und landwirtschaftliche Grundstücke hingegen im Anwendungsbereich der Registersteuer übertragen werden, werden die **Hebesätze wie folgt halbiert:**

- allgemein bei Gebäuden 4,5% (anstatt 9%);
- 1% (anstatt 2%) bei Erstwohnungen;
- 7,5% (anstatt 15%) bei landwirtschaftlichen Grundstücken;
- 2% (anstatt 4%) für die Zuweisung von Baueinheiten, die spezifisch für gewerbliche Tätigkeiten bestimmt sind, sowie die entsprechenden Baugrundstücke (i. d. R. nicht anwendbar wegen MwSt).

Die Hypothekar- und Katastersteuern werden schließlich mit der Fixgebühr von jeweils 50 oder 200 Euro abgerechnet.



Die Anwendung des Katasterwertes im Sinne der sogenannten automatischen Wertfestsetzung muss in der Zuweisungsurkunde ausdrücklich beantragt werden.

**Verkauf an
Gesellschaf-
ter**

Die aufgezeigten Erleichterungen gelten auch für entgeltliche Übertragungen, also für den **Verkauf, von Gütern an die Gesellschafter**, soweit der Kaufpreis zumindest dem gemeinen Wert bzw. dem Katasterwert der Gebäude, wie oben aufgezeigt, entspricht. In diesem Fall kommen die Bestimmungen über die Rücklagenverwendung bzw. über die Dividendenbesteuerung nicht zum Tragen.

Für den Verkauf wird man sich immer dann entscheiden müssen, wenn keine zuweisbaren Rücklagen vorhanden sind. Daneben bietet der Verkauf aber einige interessante steuerlichen Vorteile, wie die Agentur der Einnahmen mit Rundschreiben Nr. 37/2016 ausdrücklich bestätigt hat:

- Etwaige Verluste bei Immobilien im Umlaufvermögen sind nicht nur dann absetzbar, wenn der Verkauf zum gemeinen Wert (Katasterwert) erfolgt, sondern ggf. auch bei einem darunter liegenden Verkaufspreis.
- Die steuerliche Absetzbarkeit von Veräußerungsverlusten ist nicht auf Immobilien im Umlaufvermögen beschränkt, sondern nach den allgemeinen Kriterien zulässig.
- Während Zuweisungen zum gemeinen Wert/Katasterwert erfolgen müssen, kann der Verkauf auch zu einem abweichenden Wert erfolgen, und der Katasterwert ist nur dann zu beachten, wenn dieser über dem Verkaufspreis liegt.
- Bei zukünftigen Verkäufen durch den Gesellschafter wird nicht auf den Katasterwert laut Zuweisungsurkunde Bezug genommen, sondern auf den vereinbarten Kaufpreis.

Vollständigkeitshalber sei erwähnt, dass die Aussagen im obgenannten Rundschreiben Nr. 37/2016 später mit Antwort Nr. 101/2017 der Agentur wieder teilweise widerlegt worden sind, wobei aber der begrenzte Geltungsbereich solcher Antworten zu beachten ist. Eine zeitgerechte Klärung auch dieser Frage durch die Finanzverwaltung wäre wünschenswert.

Zu beachten ist schließlich, dass bei einem Verkauf der Gesellschafter den vereinbarten Kaufpreis auch der Gesellschaft schuldet!

**Umwand-
lung in ein-
fache**

Gesellschaften, **die vorwiegend oder ausschließlich die Verwaltung nicht betrieblich genutzter Liegenschaften zum Gegenstand** haben (i. d. R. Immobilien-gesellschaften), können innerhalb 30. September 2023 in einfache Gesellschaften umgewandelt werden. Konkret dürfen neben der Vermietung keine wesentlichen



Gesellschaft anderen gewerblichen Tätigkeiten in der Gesellschaft ausgeübt werden.

Bei Kapitalgesellschaften sind durch die Umwandlung die bestehenden Gewinnrücklagen beim Gesellschafter zu besteuern. Eine Umwandlung ist nur möglich, wenn zum Zeitpunkt der Umwandlung die gleiche Gesellschaftersituation herrscht wie zum 30. September 2022; die Änderung nur in der Höhe der Beteiligung einzelner Gesellschafter ist dabei aber nicht schädlich.

Die Besteuerung bei Gesellschaft und Gesellschaftern ist i. W. identisch wie bei der begünstigten Zuweisung, auch für Zwecke der Mehrwertsteuer.

Register-, Hypothekar- und Katastersteuer fallen naturgemäß immer zum Fixbetrag an.

Es besteht aber noch ein großer Unterschied: Bei Umwandlungen in einfache Gesellschaften wird für den zukünftigen Verkauf bei der Berechnung der Spekulationsfrist von 5 Jahren auch die Haltedauer durch die Gesellschaft eingerechnet. Insbesondere in Fällen, wo Gebäude oder Nichtbaugrundstücke umgehend weiterverkauft werden sollen, ist die Umwandlung also eine willkommene Alternative.

Soweit Sie in Ihrer Gesellschaft eine der aufgezeigten Operationen durchführen möchten, bitten wir Sie, sich so bald als möglich mit unserem Büro in Verbindung zu setzen.

Für weitere Informationen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Josef Vieider