

# WINKLER & SANDRINI

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater  
Dottori Commercialisti - Revisori Contabili

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater  
Dottori Commercialisti e Revisori Contabili

Dr. Peter Winkler  
Dr. Stefan Sandrini  
Dr. Stefan Engele

Dr. Martina Malfertheiner  
Dr. Verena Klausner  
Rag. Stefano Seppi  
Dr. Andrea Tinti

Dr. Oskar Malfertheiner  
Dr. Alfredo Molinari  
Dr. Massimo Moser

Mitarbeiter - Collaboratori  
Dr. Karoline de Monte

Dr. Matthias Sepp

## Rundschreiben

<b>Nummer:</b>	12
<b>vom:</b>	2015-01-28
<b>Autor:</b>	Dr. Andrea Tinti

An alle betroffenen Kunden

### Freiwillige Aufwertung von Beteiligungen - Termin 30.06.2015

Mit dem Finanzgesetz 2015<sup>1</sup> wurde erneut die Möglichkeit vorgesehen, eine freiwillige Aufwertung der Grundstücke und Beteiligungen, durch die Entrichtung einer Ersatzsteuer, durchzuführen.<sup>2</sup> Wenn man diese Möglichkeit der Aufwertung in Anspruch nimmt, wird bei einem zukünftigen Verkauf der Beteiligungen, bei welchen ein Mehrerlös anfällt, nur mehr die Differenz zwischen Verkaufspreis und aufgewerteten Wert für die Einkommenssteuer besteuert.

Diese Begünstigung ist daher für alle Inhaber von Beteiligungen interessant, welche diese in naher Zukunft verkaufen wollen.

Um feststellen zu können ob durch die eventuelle Aufwertung ein Vorteil erzielt wird, ist die Ersatzsteuer auf den aufgewerteten Betrag zu vergleichen mit der normalen Besteuerung:

- von 26% auf den Mehrerlös ohne Aufwertung bei **nicht qualifizierten** Beteiligungen
- der progressiven Einkommenssteuer auf 49,72 % des Mehrerlöses bei **qualifizierten** Beteiligungen.

Mit vorliegendem Rundschreiben fassen wir die entsprechenden Bestimmungen betreffend Beteiligungen zusammen.

## 1 Voraussetzungen

### 1.1 Subjektive Voraussetzung – Begünstigte

Diese Begünstigung können nur Steuerpflichtige in Anspruch nehmen, die eventuelle Mehrerlöse als sogenannte „sonstige Einkommen“ besteuern müssen.<sup>3</sup>

Das sind:<sup>4</sup>

- natürliche Personen, welche Beteiligungen nicht im Rahmen eines Unternehmens halten
- einfache Gesellschaften
- Sozietäten

1 Gesetz Nr. 190 vom 23.12.2014, veröffentlicht im Amtsblatt der Republik vom 29.12.2014

2 Art. 1, Abs. 626, Gesetz 190/2014 in Abänderung der Art. 5 und 7 Gesetz 448 vom 28.12.2001

3 Art. 67 Abs. 1 Buchst. a, b oder c DPR 917/1986

4 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 12/E vom 31.1.2002

- nicht gewerblichen Körperschaften
- ausländische Steuerpflichtige, sofern die Beteiligungen nicht deren italienischen Niederlassung zuzurechnen sind und sofern deren Abtretung aufgrund des entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommens in Italien steuerpflichtig ist<sup>5</sup>.

Diese müssen zum 1.1.2015 Eigentümer, nackte Eigentümer oder Fruchtniesser der Beteiligungen sein.<sup>6</sup>

Die Aufwertung von Beteiligungen kann unabhängig davon, welches Besteuerungssystem gewählt wurde, in Anspruch genommen werden.<sup>7</sup>

Die Aufwertung kann nicht von Körperschaften in Anspruch genommen werden die subjektiv von der Einkommenssteuer befreit sind, wie z.B. Gemeinden und Bezirksgemeinschaften.<sup>8</sup>

## 1.2 Objektive Voraussetzung – aufwertbare Beteiligungen

Die Begünstigung kann für nicht börsennotierte Beteiligungen in Anspruch genommen werden.

Aufgewertet werden können unabhängig von der Höhe,

- Beteiligungen an:
  - Personengesellschaften (OHG, KG)
  - Kapitalgesellschaften (GmbH, AG) welche nicht börsennotiert sind
- sowie die Rechte und Wertpapiere mittels welche die bereits genannten Beteiligungen erworben werden können (z.B. nicht quotierte Wandelschuldverschreibungen, die in Stammkapital von Kapitalgesellschaften umgewandelt werden können<sup>9</sup>).

Eine Aufwertung der Beteiligung ist immer dann sinnvoll wenn:

- diese verkauft werden
- der Wert, welcher infolge des Erwerbs der Beteiligung mittels Kauf, Erbschaft oder Schenkung gilt, weit unter dem heutigen Marktwert liegt.

Es ist erlaubt auch nur einen Teil der gehaltenen Beteiligung aufzuwerten.<sup>10</sup> Die aufgewertete Beteiligung gilt als zum 1.1.2015 erworben, unabhängig wann die entsprechende Ersatzsteuer bezahlt wird. Sie stellt somit, falls nachfolgend keine weiteren Anteile mehr erworben wurden, den Anteil dar, der zuletzt erworben wurde.<sup>11</sup>

Eventuelle aufgrund der Aufwertung der Beteiligung in der Folge erzielte Mindererlöse sind steuerlich nicht anerkannt.<sup>12</sup>

Die Aufwertung kann auch nicht für die Ermittlung von Kapitaleinkünften herangezogen werden, die beispielsweise beim Rücktritt oder Ausschluss des Gesellschafters anfallen<sup>13</sup> und für die Anwendung der Sonderbestimmungen bei Fusionen und Spaltungen.<sup>14</sup>

## 1.3 Zeitliche Voraussetzung

Voraussetzung für die Inanspruchnahme der begünstigten Aufwertung ist, dass sich die Beteiligungen am 1.1.2015 im Eigentum befunden haben. Alle, die aufgrund von Schenkungen oder Erbschaften nach diesem Datum Eigentümer werden, sind daher nicht berechtigt die Aufwer-

5 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 12/E vom 31.1.2002, Pkt.1

6 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 12/E vom 31.1.2002, Pkt.1

7 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 12/E vom 31.1.2002, Pkt.1

8 Art. 74 DPR 917/1986

9 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 12/E vom 31.1.2002, Pkt.2

10 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 9/E vom 30.1.2002, Pkt.2.1 und Nr. 12/E vom 31.1.2002 Pkt. 2

11 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 9/E vom 30.1.2002, Pkt.2.1 und Nr. 12/E vom 31.1.2002, Pkt.2 und Pkt. 5

12 Art. 5 Abs. 6 Gesetz 448/2001, Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 9/E vom 30.1.2002, Pkt.2.5

13 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 12/E vom 31.1.2002, Pkt.5

14 Art. 6 Abs. 2 D.Lgs. 358/1997

tung anzuwenden.<sup>15</sup>

Hier ist jedoch eine Unterscheidung und Präzisierung notwendig. Im Falle der Erbschaft können die Erben, welche die Beteiligung im Zuge der Erbschaft nach dem 01.01.2015 erhalten, die Aufwertung der Beteiligung zum 01.01.2015 vornehmen, wenn bereits der Verstorbene (*de cuius*), schon vor seinem Tod, einem Freiberufler den Auftrag erteilt hatte, die beeidete Schätzung vorzunehmen<sup>16</sup>. Wenn die Erben hingegen die Beteiligung schon zum 01.01.2015 hielten, so ist darauf zu achten, dass für die ab dem 3. Oktober 2006 eröffneten Erbschaften, als Kaufwert für die eventuelle Berechnung des Mehrerlöses, jener heranzuziehen ist, welcher in der Erbschaftserklärung angegeben wurde.

Im Falle von durch Schenkung erworbenen Beteiligungen ist der für den Erben gültige Wert jener, welcher steuerlich für den Verstorbenen galt<sup>17</sup>.

Die beeidete Schätzung muss innerhalb 30.6.2015 erstellt sein.

Die Ersatzsteuer muss innerhalb 30.6.2015 bezahlt werden. Bei Ratenzahlung muss die erste Rate innerhalb 30.6.2015 bezahlt werden.

#### **1.4 Beeidete Schätzung**

Um die Aufwertung in Anspruch nehmen zu können muss eine beeidete Schätzung erstellt werden, aus welcher der Marktwert der Beteiligung zum 1.1.2015 hervorgeht.

Die Schätzung muss von einem ermächtigten Freiberufler erstellt und beglaubigt werden. Sie muss vom Steuerpflichtigen, zusammen mit den Informationen zur Identifikation des Verfassers und der Steuernummer der Gesellschaft, in welcher die Beteiligungen gehalten werden, verwahrt werden. Die Schätzung muss dem Finanzamt bei Anfrage vorgelegt werden.

Die Schätzung kann zur Beeidung bei folgenden Institutionen vorgelegt werden:<sup>18</sup>

- Gericht
- Friedensrichter
- Notar.

Für die aufgrund einer beeideten Schätzung durchgeführten Aufwertungen gelten in jedem Fall die Bestimmungen gegen die Steuerumgehung.<sup>19</sup>

Die Schätzung der Beteiligungen kann nur durch einen der folgenden Freiberufler durchgeführt werden.<sup>20</sup>

- jene welche im Berufsverzeichnis der Wirtschaftsprüfer und Steuerberater oder
- im Berufsverzeichnis Rechnungsprüfer oder
- im Verzeichnis der Experten, welches bei den Handels-, Industrie-, Handwerks- und Landwirtschaftskammern, gemäß Art. 32 des RD 20.9.34 Nr. 2011 geführt wird<sup>21</sup>,

eingetragen sind.

Die beeidete Schätzung muss immer auf den gesamten Marktwert der Gesellschaft abgestellt sein.

Werden die eventuellen Mehrerlöse aufgrund der Veräußerung der Beteiligung in der Steuererklärung erklärt, muss die Schätzung nicht unbedingt vor der eventuellen Veräußerung der

<sup>15</sup> Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 9/E vom 30.1.2002, Pkt 2.3 und Nr. 12/E vom 31.1.2002, Pkt. 1

<sup>16</sup> Rundschreiben der Agentur der Einnahmen vom 9.5.2003, Nr. 27/E, Pkt. 2.1

<sup>17</sup> Art. 68, Absatz 6, DPR 917/86 und Entscheid Agentur der Einnahmen vom 17.10.2014 Nr. 91/E

<sup>18</sup> Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 81/E vom 6.11.2002 Pkt.2

<sup>19</sup> Gemäß Art. 37-bis Abs. 3 Buchst. F VPR 600/1973, Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 47/E vom 24.10.2011

<sup>20</sup> Art. 5 Abs. 1 Gesetz 448/2001

<sup>21</sup> Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 11/E vom 24.10.2011, Pkt. 1.3

Beteiligung beglaubigt werden.<sup>22</sup> Dies aber nur wenn die Beteiligung bereits am 1.1.2015 gehalten wurde. Werden die eventuellen Mehrerlöse hingegen über einen Intermediär besteuert, muss die Beglaubigung der Schätzung vor Veräußerung der Beteiligung erfolgen und diesem die beglaubigte Schätzung sowie die entsprechende Einzahlung vorgelegt werden.<sup>23</sup>

Wird die Schätzung von der betreffenden Gesellschaft in Auftrag gegeben, ist das entsprechende Honorar steuerlich jeweils zu 1/5 im Jahr der Beauftragung und den nachfolgenden 4 Jahren absetzbar.<sup>24</sup>

Erfolgt die Schätzung im Auftrag der Gesellschafter erhöht das entsprechende Honorar den Anfangswert der Beteiligung.

## 2 Höhe der Ersatzsteuer

Die Ersatzsteuer auf Beteiligungen wird ebenfalls auf den in der beeideten Schätzung festgelegten Marktwert berechnet.

Sie beträgt:

- **4%** für nicht qualifizierte Beteiligungen. Als solche gelten Anteile mit einem Stimmrecht bis zu 20%, bzw. einem Stammkapital bis zu 25%
- **8%** für qualifizierte Beteiligungen. Wird nur ein Teil einer qualifizierten Beteiligung aufgewertet, muss trotzdem in jedem Fall 8% Ersatzsteuer bezahlt werden.<sup>25</sup>

Ausschlaggebend für die Einstufung als qualifizierte oder nicht qualifizierte Beteiligung ist die Höhe der am 1.1.2015 besessenen Anteile.<sup>26</sup>

## 3 Einzahlung der Ersatzsteuer

Bezahlt wird die Ersatzsteuer entweder anhand einer einzigen Zahlung innerhalb 30.06.2015 oder mit drei gleich hohen Raten, welche jeweils am

- 30.06.2015,
- 30.06.2016 (zuzüglich 3% Zinsen pro Jahr berechnet ab dem 30.06.2015) und
- 30.06.2017 (zuzüglich 3% Zinsen pro Jahr berechnet ab dem 30.06.2015) fällig sind.

Die Ersatzsteuer muss mittels Zahlungsvordruck F24 eingezahlt werden, wobei eventuelle Steuerguthaben auch verrechnet werden können. Es muss der Steuerschlüssel **8055** für die Aufwertung von Beteiligungen<sup>27</sup> und als Bezugsjahr muss **2015** angegeben werden.

Die Einzahlung muss vom Steuerpflichtigen verwahrt werden und ist bei Anfrage dem Finanzamt vorzulegen.

Wird die Aufwertung von mehreren Miteigentümern durchgeführt, muss die Einzahlung von jedem einzelnen für seinen Anteil vorgenommen werden.<sup>28</sup>

Werden verschiedene beeidete Schätzungen für unterschiedliche Beteiligungen durchgeführt, kann eine einzelne kumulierte Einzahlung vorgenommen werden. In der Steuererklärung sind die Werte pro Schätzung getrennt anzuführen.<sup>29</sup>

Die verspätete Zahlung der einmaligen Rate oder der ersten Rate verwirkt die Möglichkeit der

---

22 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 47/E vom 5.6.2002

23 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 12/E vom 31.1.2002, Pkt.3, Nr. 47/E vom 5.6.2002 und Nr. 81/E vom 6.11.2002 Pkt. 3.4

24 Art. 5 Abs. 5 Gesetz 448/2001

25 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 9/E vom 30.1.2002, Pkt 2.1 und Nr. 12/E vom 31.1.2002, Pkt.2

26 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 9/E vom 30.1.2002, Pkt 2.2 und Nr. 12/E vom 31.1.2002, Pkt.3

27 Entscheid der Agentur der Einnahmen Nr. 75/E vom 25.05.2006 und Nr. 144/E vom 10.4.2008

28 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 81/E vom 6.11.2002 Pkt.2.5

29 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 81/E vom 6.11.2002 Pkt.2.5

Aufwertung. Der verspätet bezahlte Betrag kann zurückgefordert werden.<sup>30</sup>

Für die verspäteten Zahlungen der 2. und 3. Rate kann die freiwillige Berichtigung angewandt werden.<sup>31</sup> Weiters ist zu beachten, dass im Falle der termingerechten Zahlung der ersten Rate, die Agentur der Einnahmen bei nicht-Bezahlung der 2. und der 3. Rate, diese zuzüglich Strafen und Zinsen einheben wird, nachdem die Aufwertung auch durch nicht-Bezahlung der genannten Beträge nicht ihre Wirkung verliert<sup>32</sup>.

#### 4 Nachträglicher Verzicht

Ein Verzicht auf die Aufwertung nach erfolgter Zahlung der einmaligen Rate bzw. der ersten Rate führt nicht dazu, dass die bereits bezahlten Beträge zurückgefordert werden können. Die noch ausstehenden Raten sind trotz Verzicht weiterhin zu bezahlen. Dies ergibt sich aus der Tatsache, dass es sich hierbei um eine Begünstigung handelt, die der Steuerpflichtige freiwillig in Anspruch nimmt. Sobald sie beansprucht ist, kann diese Entscheidung nicht mehr rückgängig gemacht werden.<sup>33</sup>

#### 5 Angabe in der Steuererklärung

Die Aufwertung muss in der Steuererklärung Unico im Abschnitt RT angeführt werden.

#### 6 Vorhergehende Aufwertungen

Ähnliche Aufwertungen waren auch in früheren Jahren möglich:

Aufwertung von	Im Eigentum am	Zahlungstermin	Ersatzsteuer	Gesetz
Beteiligungen	01.07.1998		25% auf Mehrwert	Art. 14 DLgs. 461/1997
Beteiligungen, Grundstücke	01.01.2002	30.11.2002	2%, 4%	Art. 5 Gesetz 448/2001
Beteiligungen, Grundstücke	01.01.2003	16.03.2004	2%, 4%	Art. 2 Abs. 2 DL 282/2002
Beteiligungen, Grundstücke	01.07.2003	30.06.2005	2%, 4%	Art. 6-bis DL 355/2003
Beteiligungen, Grundstücke	01.01.2005	30.06.2006	2%, 4%	Art. 11-quaterdecies Abs. 4 DL 203/2005
Beteiligungen, Grundstücke	01.01.2008	31.10.2008	2%, 4%	Art. 1 Abs. 91 Gesetz 244/2007
Beteiligungen, Grundstücke	01.01.2010	31.10.2010	2%, 4%	Art. 2 Abs. 229 Gesetz 191/2009
Beteiligungen, Grundstücke	01.01.2011	30.06.2012	2%, 4%	Art. 7 Abs. 2 DL 70/2011
Beteiligungen, Grundstücke	01.01.2013	01.07.2013	2%, 4%	Art. 1, Absatz 473, Gesetz 228/2012
Beteiligungen, Grundstücke	01.01.2014	30.06.2014	2%, 4%	Art. 1, Absatz 156, Gesetz 147/2013

##### 6.1 Aufwertung von schon aufgewerteten Beteiligungen

Will man eine Aufwertung der Beteiligungen vornehmen, welche bereits in den Vorjahren aufgewertet worden sind, muss erneut innerhalb den 30. Juni 2015 eine beeidete Schätzung eingeholt werden, während die Ersatzsteuer auf den neuen Wert der Beteiligung berechnet werden muss.

Die bereits für die vorhergehenden Aufwertungen abgeführten Beträge der Ersatzsteuer können von der, für die „neue“ Aufwertung einzuzahlenden Ersatzsteuer abgezogen werden, oder es kann hierfür die Rückerstattung beantragt werden<sup>34</sup>.

Genannte Rückerstattung darf jedoch nicht den Betrag der geschuldeten Ersatzsteuer für die

30 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 47/E vom 24.10.2011 Pkt 1.3

31 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 35/E vom 4.8.2004 Pkt 2

32 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 35/E vom 4.8.2004, Pkt 2

33 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 47/E vom 24.10.2011 Pkt 1.3

34 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen 47/E vom 24.10.2011, Pkt. 3

neue Aufwertung übersteigen. Die Frist von 48 Monaten für die Rückerstattung läuft ab dem Tag der Zahlung der letzten Aufwertung ab (d.h. ab fristgemäßer Zahlung der ersten Rate oder der einmaligen Zahlung der Ersatzsteuer für die letzte Aufwertung)<sup>35</sup>.

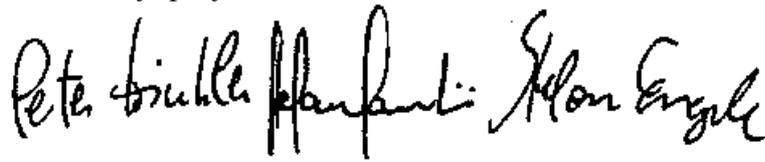
Wurden die Beteiligungen im Zuge einer Schenkung erworben, wobei der Schenkende bereits eine vorherige Aufwertung durchgeführt hatte, kann der Beschenkte die vom Schenkenden abgeführte Ersatzsteuer nicht bei der Zahlung der Ersatzsteuer der neuen Aufwertung in Abzug bringen, nachdem dieser Abzug nur von demjenigen durchgeführt werden kann, welcher die Ersatzsteuer effektiv bezahlt hatte<sup>36</sup>.

Sollten Sie an einer freiwilligen Aufwertung von Beteiligungen interessiert sein, so bitten wir Sie, sich mit uns in Verbindung zu setzen.

Für weitere Fragen stehen wir Ihnen selbstverständlich gerne zur Verfügung.

*Mit freundlichen Grüßen*

*Winkler & Sandrini*  
*Wirtschaftsprüfer und Steuerberater*



<sup>35</sup> Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 47/E vom 24.10.2011, Pkt 4

<sup>36</sup> Art. 7, Abs. 2, Buchstabe ee) DL n.7072011 e) Entscheid der Agentur der Einnahmen vom 17.10.2014 Nr. 91/E