

# 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. Alfredo Molinari  
Dr. Massimo Moser

Dr. Oskar Malfertheiner  
Rag. Stefano Seppi  
Dr. Andrea Tinti

Mitarbeiter - Collaboratori

Dr. Karoline de Monte  
Dr. Iwan Gasser  
Dr. Stephanie Vigl

<b>Nummer:</b>	16
<b>vom:</b>	2017-01-30
<b>Autor:</b>	Stefan Sandrini

## Rundschreiben

An alle interessierten Kunden

### Freiwillige Aufwertung von Beteiligungen - Termin 30.06.2017

Mit dem Finanzgesetz 2017<sup>1</sup> wurde wiederum die Möglichkeit vorgesehen, eine freiwillige Aufwertung der Grundstücke und Beteiligungen, anhand der Entrichtung einer Ersatzsteuer, durchzuführen.<sup>2</sup> Dadurch kann bei einem zukünftigen Verkauf nur mehr die Differenz (Mehrerlös) zwischen Verkaufspreis und aufgewerteten Wert besteuert werden.

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

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**
- **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 1.1.2017 Eigentümer, nackte Eigentümer oder Fruchtniesser der Beteiligungen sein.<sup>6</sup>

1 Gesetz 232 vom 11.12.2016, veröffentlicht in der ordentlichen Beilage zum Amtsblatt der Republik Nr. 297 vom 21.12.2016

2 Art. 1, Abs. 554, Gesetz 232/2016 in Abänderung der Art. 5 und 7 Gesetz 448 vom 28.12.2001

3 Art. 67 Abs. 1 Buchst. c DPR 917/1986

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

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

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.<sup>9</sup>

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>10</sup>).

Eine Aufwertung der Beteiligung ist immer dann sinnvoll wenn:

- diese verkauft werden
- der Wert zu welchem die Beteiligung mittels Kauf, Erbschaft oder Schenkung erworben wurde, weit unter dem heutigen Marktwert liegt.

Es ist möglich auch nur einen Teil der gehaltenen Beteiligung aufzuwerten.<sup>11</sup> Die aufgewertete Beteiligung gilt als zum 1.1.2017 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>12</sup>

Eventuelle aufgrund der Aufwertung der Beteiligung in der Folge erzielte Mindererlöse sind steuerlich nicht anerkannt.<sup>13</sup>

Die Aufwertung kann auch nicht für die Ermittlung von Kapitaleinkünften herangezogen werden, die beispielsweise beim Rücktritt oder Ausschluss des Gesellschafters anfallen<sup>14</sup> und für die Anwendung der Sonderbestimmungen bei Fusionen und Spaltungen.<sup>15</sup>

## 1.3 Zeitliche Voraussetzung

Voraussetzung für die Inanspruchnahme der begünstigten Aufwertung ist, dass sich die Beteiligungen am 1.1.2017 im Eigentum befunden haben. Alle, die aufgrund von Schenkungen oder Erbschaften nach diesem Datum Eigentümer werden, sind daher **nicht** berechtigt die Aufwertung anzuwenden.<sup>16</sup>

Im Falle der Erbschaft nach dem 1.1.2017, kann die Aufwertung der Beteiligung zum 1.1.2017 nur dann vorgenommen werden, wenn bereits der Verstorbene, vor seinem Tod, den Auftrag mit Vertretungsvollmacht für die Aufwertung erteilt hatte.<sup>17</sup>

Die beedete Schätzung muss innerhalb 30.6.2017 erstellt sein.

Die Ersatzsteuer muss innerhalb 30.6.2017 bezahlt werden. Bei Ratenzahlung muss die erste

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

<sup>8</sup> Art. 74 DPR 917/1986, nachdem für diese der Art. 67 DPR 917/1986 nicht zur Anwendung gelangt

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

<sup>10</sup> Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 12/E vom 31.1.2002, Pkt.2

<sup>11</sup> 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

<sup>12</sup> 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

<sup>13</sup> Art. 5 Abs. 6 Gesetz 448/2001, Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 9/E vom 30.1.2002, Pkt. 2.5

<sup>14</sup> Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 12/E vom 31.1.2002, Pkt.5

<sup>15</sup> Art. 6 Abs. 2 D.Lgs. 358/1997

<sup>16</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>17</sup> Rundschreiben der Agentur der Einnahmen vom 9.5.2003, Nr. 27/E, Pkt. 2.1

Rate innerhalb 30.6.2017 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 1.1.2017 hervorgeht.

Die Schätzung muss von einem ermächtigten Freiberufler erstellt und beglaubigt werden. Sie muss vom Steuerpflichtigen verwahrt werden und ist bei Anfrage dem Finanzamt vorzulegen.

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>

- Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
- Rechnungsprüfer
- Sachverständige die im Verzeichnis der Handelskammer<sup>21</sup>, eingetragen sind.

Die beeidete Schätzung muss immer auf den gesamten Marktwert der Gesellschaft abgestellt sein und muss folgende Angaben beinhalten:<sup>22</sup>

- den Verfasser
- die Steuernummer der betreffenden Gesellschaft.

Werden die eventuellen Mehrerlöse aufgrund der Veräußerung der Beteiligung in der Steuererklärung erklärt, muss die Schätzung nicht unbedingt vor der eventuellen Veräußerung der Beteiligung beglaubigt werden.<sup>23</sup> 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>24</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>25</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 auf den in der beeideten Schätzung festgelegten Marktwert berechnet.

Sie beträgt:

---

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

19 Gemäß Art. 10-bis Gesetz 212/2000 aufgrund des Verweises gemäß Art. 1, Abs. 2, D.Lgs. 128/2015 , Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 47/E vom 24.10.2011

20 Art. 5 Abs. 1 Gesetz 448/2001

21 gemäß Art. 32 RD 2011/1934, Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 47/E vom 24.10.2011, Pkt. 1.3 sowie Nr. 6/E vom 13.2.2006 Pkt. 8.2

22 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 12/E vom 31.1.2002, Pkt.3

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

24 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

25 Art. 5 Abs. 5 Gesetz 448/2001

- **8%** 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>26</sup>

Ausschlaggebend für die Einstufung als qualifizierte oder nicht qualifizierte Beteiligung ist die Höhe der am 1.1.2017 besessenen Anteile.<sup>27</sup>

### 3 Einzahlung der Ersatzsteuer

Bezahlt wird die Ersatzsteuer entweder anhand einer einzigen Zahlung innerhalb 30.06.2017 oder mit drei gleich hohen Raten, welche jeweils am

- 30.06.2017,
- 02.07.2018 (zuzüglich 3% Zinsen pro Jahr berechnet ab dem 30.06.2017) und<sup>28</sup>
- 01.07.2019 (zuzüglich 3% Zinsen pro Jahr berechnet ab dem 30.06.2017) fällig sind.<sup>29</sup>

Die Ersatzsteuer muss mittels Zahlungsvordruck F24 eingezahlt werden, wobei eventuelle Steuerguthaben auch verrechnet werden können. Es muss der Steuerschlüssel **8055**<sup>30</sup> und das Bezugsjahr **2017** 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>31</sup>

Werden verschiedene beedete Schätzungen für unterschiedliche Beteiligungen durchgeführt, kann eine einzelne kumulierte Einzahlung vorgenommen werden. In der Steuererklärung sind die Werte pro Schätzung getrennt anzuführen.<sup>32</sup>

Die verspätete Zahlung der einmaligen Rate oder der ersten Rate verwirkt die Möglichkeit der Aufwertung. Der verspätet bezahlte Betrag kann zurückgefordert werden.<sup>33</sup>

Für die verspäteten Zahlungen der 2. und 3. Rate kann die freiwillige Berichtigung angewandt werden.<sup>34</sup> Die Agentur der Einnahmen kann bei unterlassener Bezahlung der 2. und/oder 3. Rate, diese zuzüglich Strafen und Zinsen einheben<sup>35</sup>.

### 4 Nachträglicher Verzicht

Auch ein Verzicht auf die Aufwertung nach erfolgter Zahlung der ersten oder einmaligen Rate führt laut Steueramt grundsätzlich 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>36</sup>

Die Gerichtsbarkeit ist hingegen anderer Auffassung.<sup>37</sup>

26 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

27 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

28 Erlass der Agentur der Einnahmen Nr. 69/E vom 21.6.2012 und Rundschreiben Nr. 20/E vom 18.5.2016 Kapitel I; Pkt. 11

29 Erlass der Agentur der Einnahmen Nr. 69/E vom 21.6.2012 und Rundschreiben Nr. 20/E vom 18.5.2016 Kapitel I; Pkt. 11

30 Erlass der Agentur der Einnahmen Nr. 75/E vom 25.05.2006 und Nr. 144/E vom 10.4.2008, bis 27.2.2003 waren andere Steuerschlüssel vorgesehen vgl. Erlass der Agentur der Einnahmen Nr. 31/E vom 31.1.2002 und Nr. 48/E vom 27.2.2003

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

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

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

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

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

36 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 35/E vom 4.8.2004, Nr. 47/E vom 24.10.2011 Pkt 1.3 und Nr. 20/E vom 18.5.2016 Pkt. 11

37 Urteil der regionalen Steuerkommission Lombardei Sektion 66 Nr. 141 vom 16.9.2013, Urteil der regionalen Steuerkommission Veneto Sektion 30 Nr. 846 vom 19.5.2015

## 5 Angabe in der Steuererklärung

Die Aufwertung muss in der Steuererklärung Unico betreffend das Jahr in dem die Aufwertung durchgeführt wurde<sup>38</sup> im Abschnitt RT angeführt werden.

Die Steuerpflichtigen welche die Steuererklärung 730 einreichen müssen zusätzlich noch der Steuererklärung für natürliche Personen mit dem Abschnitt RT einreichen.<sup>39</sup>

## 6 Vorhergehende Aufwertungen

Es ist auch möglich eine erneute Aufwertung von Beteiligungen vorzunehmen welche bereits in den Vorjahren aufgewertet worden sind. Dazu muss erneut eine beeidete Schätzung eingeholt werden. Die Ersatzsteuer muss auf den neuen Wert der Beteiligung berechnet werden. Die bereits für die vorhergehenden Aufwertungen bezahlte Ersatzsteuer kann von der neue Aufwertung abgezogen werden<sup>40</sup>.

Alternativ kann innerhalb von 48 Monaten ab neuer Aufwertung die eventuelle Differenz zur vorherige Ersatzsteuer zurückgefordert werden.<sup>41</sup>

Wurde die Beteiligung durch Schenkung erworben, kann die vom Schenkenden bezahlte Ersatzsteuer nicht bei der Zahlung neuen Ersatzsteuer in abgezogen werden.<sup>42</sup> Das selbe gilt bei Erbschaften.<sup>43</sup>

Aufwertungen waren auch in früheren Jahren möglich:

Aufwertung von	Eigentum am	Einzahlung	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
Beteiligungen, Grundstücke	01.01.2015	30.06.2015	4%, 8%	Art. 1, Abs. 626, Gesetz 190/2014
Beteiligungen, Grundstücke	01.01.2016	30.06.2016	8%	Art. 1, Abs. 887, Gesetz 208/2015
Beteiligungen, Grundstücke	01.01.2017	30.06.2017	8%	Art. 1, Abs. 554, Gesetz 232/2016

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

<sup>38</sup> Anleitungen zur Steuererklärung Unico/PF Teil 2 Abschnitt RT

<sup>39</sup> Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 27/E vom 9.5.2003 in der Einleitung

<sup>40</sup> Rundschreiben der Agentur der Einnahmen 47/E vom 24.10.2011, Pkt. 3

<sup>41</sup> Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 47/E vom 24.10.2011, Pkt. 4

<sup>42</sup> Art. 7, Abs. 2, Buchstabe ee) DL n.7072011 e Entscheidung der Agentur der Einnahmen vom 17.10.2014 Nr. 91/E

<sup>43</sup> Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 6/E vom 13.2.2006 Pkt. 8.1

Für weitere Fragen stehen wir Ihnen selbstverständlich gerne zur Verfügung.

*Mit freundlichen Grüßen*

*Winkler & Sandrini*  
*Wirtschaftsprüfer und Steuerberater*

*Peter Winkler Hanspeter Anton Engel*