

DIE STEUEROPTIMALE RECHTSFORMGESTALTUNG

14. JUNI 2023
KLAUS WIEDERMANN
WWW.STEUER-BAR.AT

DIE VERMÖGENSVERWALTENDE PERSONENGESELLSCHAFT

- Verwaltet eine Personengesellschaft (zB OG oder KG) ausschließlich eigenes Vermögen (Kapital- oder Immobilienvermögen), zB durch Verwaltung von Wertpapieren oder durch die bloße Vermietung ohne hotelähnliche Nebenleistungen, so liegt ertragsteuerlich keine Mitunternehmerschaft („MU“), sondern eine steuerliche Miteigentumsgemeinschaft („ME“) vor. Dies gilt selbst dann, wenn die KG bzw OG nur Betriebsvermögen hat, weil sämtliche Gesellschafter § 7 Abs 3 KStG-Körperschaften (zB GmbHs) sind und daher nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb haben.
- Atypisch stille Gesellschaft an einer bloß vermietenden GmbH: ebenfalls keine MU, nur die GmbH hat für ihren verbleibenden Gewinnanteil (samt Haftungsprovision) gewerbliche Einkünfte (aliquot BV), der „Stille“ (natürliche Person) hat private Einkünfte aus VuV (aliquot PV).

DIE VERMÖGENSVERWALTENDE PERSONENGESELLSCHAFT

- Wird eine vermietende, schlichte Miteigentumsgemeinschaft (zB die Eigentumswohnung zweier Ehegatten) in eine vermögensverwaltende KG mit gleichen Beteiligungsverhältnissen umgewandelt (dh eingelegt), liegt nach Rz 6019 EStR ein bloßer Rechtsformwechsel vor, der mit der Fortführung der AfA verbunden ist.
- Achtung: GrESt bei Neugründung der KG (3,5% vom Verkehrswert), bei Einlage in bestehende KG niedrigere GrESt im Fall der Einbuchung gegen Kapitalrücklage (Stufentarif auf Grundstückswert).

DIE VERMÖGENSVERWALTENDE PERSONENGESELLSCHAFT

- Überträgt der Alleineigentümer seine private vermietete Immobilie unentgeltlich auf eine vermögensverwaltende KG, an der dieser und eine andere Person beteiligt sind, ist der Übertragungsvorgang in einen Veräußerungs- und Einlagevorgang aufzuspalten (Rz 6020; dies gilt analog auch bei Mitunternehmerschaften nach Rz 5927a und 5927b EStR)
- AfA-Basis des übertragenden Gesellschafters ist die bisherige AfA-Bemessungsgrundlage im Ausmaß seiner Substanzbeteiligung an der Personengesellschaft

DIE VERMÖGENSVERWALTENDE PERSONENGESELLSCHAFT

- Wird ein Anteil an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft verkauft, gilt dies gemäß § 32 Abs 2 EStG seit dem AbgÄG 2012 (davor gilt dasselbe laut VwGH 24.9.2014, 2012/13/0021) als anteiliger Verkauf der von der Personengesellschaft gehaltenen Wirtschaftsgüter (insbesondere Immobilien und Wertpapiere).
- Veräußert die Personengesellschaft selbst ihre Immobilien/Wertpapiere, ist die Alt- oder Neuvermögenseigenschaft aus der durchgerechneten Beteiligungsdauer des jeweiligen Gesellschafters zu beurteilen
- Bei entgeltlichem oder unentgeltlichem Gesellschafterwechsel bleibt das Umsatzsteuersubjekt „Miteigentumsgemeinschaft“ bzw KG/OG bestehen, sodass keine Vorsteuerkorrektur erfolgt.

VERLUSTE UND VERLUSTVERWERTUNG

- Werbungskostenüberschüsse einer vermögensverwaltenden KG sind, soweit sie über die Hafteinlage des Kommanditisten hinausgehen, nicht diesem (auch nicht als „Wartetaste“), sondern dem Komplementär zuzurechnen.
- Bis zu dieser Höhe sind dann auch die späteren Einnahmenüberschüsse dem Komplementär zuzurechnen.
- Diese sich aus der Judikatur des VwGH ergebende Rechtsansicht des BMF wurde in Rz 6018 EStR insoweit konkretisiert, als ernst gemeinte Haftungs- und Garantieerklärungen (zB Bürgschaftsübernahmen, etc) zu einer über die Hafteinlage entsprechend hinausgehenden Verlustzuweisung an den Kommanditisten führt.

VERLUSTE UND VERLUSTVERWERTUNG

- § 23a EStG gilt nur für kapitalistische Mitunternehmer (und nicht für Gesellschafter einer vermögensverwaltenden KG); und zwar nur für natürliche Personen, die beschränkt haften wie zB ein Kommanditist oder atypisch stiller Gesellschafter
- § 23a EStG regelt, dass über die Einlage hinausgehende Verluste (also in Höhe des negativen Kapitalkontos) auf Wartetaste gehen und erst nach Maßgabe späterer Gewinne oder Einlagen erstmals verrechnet werden können.
- § 23a EStG erfasst nicht Mitunternehmer mit ausgeprägter Unternehmerinitiative, also nicht Mitunternehmer, die durchschnittlich 10 Wochenstunden mitarbeiten (überwiegend im Jahr) oder die gleichzeitig Geschäftsführer der Komplementär-GmbH einer GmbH & Co KG sind (vgl näher Rz 6030 ff EStR).

DAS RECHTSVERHÄLTNIS ZWISCHEN KG UND GESELLSCHAFTER

- Bei einer KG oder OG besteht grundsätzlich die Möglichkeit der unmittelbaren Verlustverwertung beim Gesellschafter (sofern keine Einschränkungen wie nach § 23a oder § 2 Abs 2a EStG anzuwenden sind).
- Eine Progressionsmilderung durch Verteilung der Anteile auf mehrere Familienmitglieder ist grundsätzlich möglich (Ausnahmen bestehen vor allem bei freien Berufen, bei welchen primär der Arbeitseinsatz des Berufsträgers für die Gewinnverteilung maßgeblich ist; vgl Rz 1186 EStR).
- Die Gewinnverteilung muss nach der Judikatur des VwGH insgesamt nach dem Gesamtbild der Verhältnisse angemessen sein.
- Trias der Anerkennung von Rechtsverhältnissen mit nahen Angehörigen: schriftlich bzw außenwirksam, eindeutige Regelungen, fremdüblich

DAS RECHTSVERHÄLTNIS ZWISCHEN KG UND GESELLSCHAFTER

- Bei der Höhe von Haftungs- und Geschäftsführervergütung bei einer GmbH & Co KG ist auf die Angemessenheit (Fremdüblichkeit) zu achten.
- Eine unverhältnismäßige Gewinnverteilung zwischen den Gesellschaftern, nämlich zu Lasten der durch das Verbot der Einlagenrückgewähr (§ 82 GmbHG) geschützten Komplementär-GmbH, kann zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führen.
- Daraus folgt der Ansatz einer fremdüblichen Haftungs- und Geschäftsführervergütung in der Komplementär-GmbH. Ein bloßer Aufwendersatz der tatsächlich angefallenen, unter dem fremdüblichen Niveau liegenden Geschäftsführungskosten ist nicht ausreichend. Eine Korrektur erfolgt im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung (vgl BFG 27.9.2022, RV/5100077/2020).

DAS RECHTSVERHÄLTNIS ZWISCHEN KG UND GESELLSCHAFTER

- Sonderbetriebsvermögen: steht im zivilrechtlichen Privateigentum (zumindest Miteigentum) eines Gesellschafters der KG oder OG und wird von der KG bzw OG genutzt (dh wird ihr entgeltlich oder unentgeltlich überlassen).
- Einlage ins Sonderbetriebsvermögen ab Nutzungsbeginn nach § 6 Z 5 EStG: prinzipiell zum Teilwert, jedoch bei steuerhängigem Kapital- oder Immobilienvermögen die allenfalls niedrigeren AK/HK (Gegenausnahme: zum 31.3.2012 nicht mehr steuerverfangene Altvermögensgebäude stets mit dem Teilwert)

EINBRINGUNG UND SONDERBETRIEBSVERMÖGEN

- Sonderbetriebsvermögen kann mit dem KG- oder OG-Anteil in die GmbH miteingebracht werden (dann keine Realisation, sondern Buchwertfortführung).
- Bei Einbringung des gesamten KG-Anteils ohne Sonderbetriebsvermögen muss dieses gemäß § 6 Z 4 EStG grundsätzlich zum Teilwert ins Privatvermögen entnommen werden (für Einbringungstichtage ab 1.1.2024 sieht der BE zum AbgÄG 2023 eine steuerneutrale Entnahme nicht nur von Grund und Boden, sondern auch vom Gebäude vor, sofern keine Ausnahme nach § 30a Abs 3 EStG wie zB ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt).

DAS RECHTSVERHÄLTNIS ZWISCHEN KG UND GESELLSCHAFTER

- Wird ein Grundstück oder ein anderes Wirtschaftsgut (zB Wertpapier) in eine Mitunternehmerschaft eingelegt, kommt es hinsichtlich der Fremdbeteiligtenquote zu einer Tauschrealisation (zB mit aliquoter ImmoESt-Pflicht) und nur hinsichtlich der eigenen Beteiligungsquote zu einer steuerneutralen Einlage (zu bewerten nach § 6 Z 5 EStG).
- Dies gilt nach Rz 5927a EStR selbst dann, wenn das Wirtschaftsgut gegen variables Kapitalkonto oder Verrechnungskonto eingebucht wird (dh ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten). Laut Begutachtungsentwurf zum AbgÄG 2023 wird dies in § 32 Abs 3 EStG nunmehr ausdrücklich geregelt.
- Keine Realisation kann bei 100%iger Beteiligung als Kommanditist an einer GmbH & Co KG, an welcher die GmbH die Stellung eines bloßen Arbeitsgesellschafters hat, eintreten.

DAS RECHTSVERHÄLTNIS ZWISCHEN KG UND GESELLSCHAFTER

- Nach Rz 5927b EStR kommt es zu keiner Tauschrealisation durch die Einlage, wenn im Zuge der Einlage das variable Kapitalkonto eines nahen Angehörigen entsprechend dessen Substanzbeteiligung anteilig erhöht wird und damit eine Schenkung vorliegt.
- laut BMF-Info ist die 3,5%ige GrESt vom Wert der ausgegebenen Kapitalanteile zu bemessen, dh in der Regel vom Verkehrswert der Liegenschaft, auch wenn nur das variable Kapitalkonto oder Verrechnungskonto erhöht wird (da ein höherer Anspruch auf Auszahlung bzw. Entnahme entsteht). Wird hingegen der Gegenwert in einer Kapitalrücklage erfasst, fehlt eine Gegenleistung für die Grundstücksübertragung, daher Stufentarif vom Grundstückswert
- bei Einlage durch einen Gesellschafter gemäß § 26a GGG 1,1% Grundbucheintrag.-Gebühr vom 3-fachen EW, max. 30% d. gem. Werts

UNTERNEHMENSVERKAUF

- Veräußerung Betrieb und Mitunternehmeranteil nach Maßgabe von § 24 EStG steuerpflichtig (Nettomethode: Erlös minus EK, bei Renten ausnahmsweise Zuflussprinzip: steuerpflichtig ab Überschreitung des EK)
- Veräußerungsgewinn zumindest negatives Kapitalkonto, das vom Kommanditisten nicht aufzufüllen ist.
- Immobilienverkaufsgewinne gesondert mit 30% zu besteuern, außer Option zur Regelbesteuerung mit Tarifsatz, weil Pensionsfall gemäß § 37 Abs 5 EStG halbsatzbegünstigt und daher besser als 30%.
- Veräußerungskosten (auch laut VfGH) gemäß § 20 Abs 2 EStG nur im Fall der Veranlagungsoption (zum Tarifsatz) ansetzbar.
- Gebäudeentnahmen zum Teilwert mit 30% Sondersteuersatz in der Veranlagung zu erfassen (Grund u. Boden: nur Entnahme zum Buchwert)

UNTERNEHMENSVERKAUF

- § 37 Abs 5 EStG-Halbsatz setzt Einstellung der Erwerbstätigkeit voraus
- Dies ist laut VwGH (22.3.2010, 2008/15/0094) bei kapitalistisch beteiligten Kommanditisten und atypisch stillen Gesellschaftern nicht möglich
- Demgegenüber steht der Halbsatz dem Komplementär prinzipiell zu
- Aufnahme einer Erwerbstätigkeit nach Ablauf eines Jahres nach Betriebsveräußerung bzw Betriebsaufgabe unschädlich, wenn dies nicht von vornherein geplant war.

UNTERNEHMENSVERKAUF

- Verkauf von GmbH-Beteiligungen mit 27,5% Sondersteuersatz steuerpflichtig (Verluste mit anderen endbesteuerungsfähigen Kapitaleinkünften ausgleichsfähig, nicht aber mit Bankzinsen und Stiftungszuwendungen)
- Dies gilt auch im Betriebsvermögen, wobei allerdings Veräußerungsverluste zu 55% auch mit anderen Einkunftsarten (VuV und aus icht selbst. Arbeit) verrechenbar sind
- GmbH-Anteilsverkäufe durch eine GmbH sind nur bei internationalen Schachtelbeteiligungen (mind. 10%, 1 Jahr Behaltefrist) steuerneutral, außer es wurde zur Steuerpflicht optiert. Mit der Option wären auch Veräußerungs- und TWA-Verluste wie bei nationalen Beteiligungen abzugsfähig (auf 7 Jahre verteilt), wenn nicht ausschüttungsbedingt

UNTERNEHMENSVERKAUF

- Vorteile für den Erwerber eines Betriebes oder MU-Anteiles sind die Absetzbarkeit der Fremdkapitalzinsen und die Abschreibbarkeit der erworbenen stillen Reserven und des derivativen Firmenwerts (auf 15 Jahre).
- Bei Erwerb einer GmbH über eine (allenfalls neu gegründete) Käufer-GmbH sind die Fremdkapitalzinsen ebenfalls mit dem Ergebnis der gekauften Beteiligungskörperschaft (als Gruppenmitglied) verrechenbar.

UNTERNEHMENSVERKAUF

- Der Verkauf eines (Teil-)Betriebes oder Mitunternehmeranteils durch eine natürliche Person ist nach Maßgabe des § 37 Abs 5 EStG „halbsatzbegünstigt“ (Veräußerungs- und Übergangsgewinn nach Ablauf von sieben Jahren in den Fällen Pension, Erwerbsunfähigkeit und Tod), ansonsten steht (jedoch ebenfalls erst nach sieben Jahren) die Verteilung des Gewinnes auf drei Jahre oder – unabhängig von einer Behaltdauer – ein Freibetrag von € 7.300 (für 100%, ansonsten anteilig gemäß übertragener Beteiligungsquote) zur Wahl.
- Tritt als Verkäufer eine GmbH auf, fällt 25% Körperschaftsteuer ohne Begünstigung an (nach BMF ist bei einer GmbH – anders als bei einer veräußernden Privatstiftung – auch kein Abzug des Freibetrags gemäß § 24 Abs 4 EStG möglich).

UNTERNEHMENSVERKAUF

Die Veräußerungsgewinnermittlung erstreckt sich auch auf das Sonderbetriebsvermögen (vgl näher Rz 5984 EStR idF vom 31.3.2023):

- Wird ein Teil des Gesellschaftsanteiles, nicht aber auch anteilig das Sonderbetriebsvermögen veräußert, so liegt trotzdem ein begünstigungsfähiger Veräußerungsgewinn vor (VwGH 26.1.2023, Ro 2022/15/0006: allerdings ist der Pensionshalbsatz nur bei Veräußerung des GESAMTEN Anteils eines Mitunternehmers anwendbar).
- Wird ein Teil des Gesellschaftsanteiles veräußert, vom Sonderbetriebsvermögen jedoch eine höhere Quote, liegt auch hinsichtlich des übersteigenden Anteiles am Sonderbetriebsvermögen ein begünstigungsfähiger Veräußerungsgewinn vor.

UNTERNEHMENSVERKAUF

- § 1 Abs 3 GrEStG: Anteilsvereinigungstatbestand bei Vereinigung/Übertragung von mind. 95% der Anteile an einer grundstücksbesitzenden Kapitalgesellschaft (Zusammenrechnung der Anteile nur zwischen Erwerbern, die in derselben Unternehmensgruppe sind).
- § 1 Abs 2a GrEStG: Anteilsvereinigungstatbestand bei Vereinigung/Übertragung von insgesamt zusammengerechnet mind. 95% der Anteile an einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft innerhalb von 5 Jahren
- In beiden Fällen: 0,5% GrESt vom Grundstückswert

UNTERNEHMENSVERKAUF

- Seit dem JStG 2018 ist klargestellt, dass der Kauf einer Holding-GmbH (oder KG) nicht zur Anteilsvereinigung führt, wenn diese nicht selbst das Grundstück besitzt, sondern lediglich deren (wenn auch 100%igen) Tochtergesellschaft.
- Beim Erwerb einer Immobilien-GmbH kann die GrESt durch Erwerb von mehr als 5% durch einen gruppenmäßig nicht verbundenen zweiten Käufer vermieden werden.
- Dies ist beim Erwerb einer Immobilien-KG (oder OG) nicht möglich, da die Erwerbe innerhalb von 5 Jahren zusammengerechnet werden. Dafür können aber die erworbenen stillen Gebäude-Reserven abgeschrieben werden.

IMMOBILIENÜBERTRAGUNGEN IN EINE GMBH

- Einlage von Wirtschaftsgütern in eine GmbH ist gemäß § 6 Z 14 EStG ein Tausch
- Tausch ist steuerpflichtig zB bei Immobilieneinlagen nach Maßgabe des § 30 EStG (bei Wertpapieren bzw Beteiligungen außerhalb des UmgrStG nach § 27 Abs 3 EStG).
- Bei Einbringungen: Grund und Boden des Altvermögens sofort mit 4,2% ImmoESt (§ 16 Abs 6 UmgrStG) oder Buchwertfortführung mit später KöSt auf 14% des eingebrachten Teilwerts (§ 18 Abs 5 UmgrStG)
- GrESt ist 3,5% vom Verkehrswert, wenn eine auch nur geringfügige Kapitalerhöhung durchgeführt wird
- GrESt ist laut GrESt-Info des BMF nur zum Stufentarif vom Grundstückswert zu berechnen, wenn wegen Buchung gegen Kapitalrücklage keine Gegenleistung vorliegt.
- bei Einlage durch einen Gesellschafter gemäß § 26a GGG 1,1% Grundbucheintragsgebühr vom 3-fachen EW, max. 30% d. gem. Werts

ERHÖHTE AfA IM ERSTEN UND ZWEITEN JAHR

Erhöhte AfA im ersten und zweiten Jahr gemäß § 8 Abs 1a EStG

- Im Jahr der erstmaligen Berücksichtigung der Absetzung für Abnutzung beträgt diese (höchstens) das Dreifache und im darauffolgenden Jahr (höchstens) das Zweifache des jeweiligen Prozentsatzes gemäß § 8 Abs 1 EStG (2,5% bzw bei Wohnraumvermietung 1,5%), wobei die Halbjahresregel es § 7 Abs 2 EStG nicht anzuwenden ist.

Erhöhte AfA im ersten und zweiten Jahr gemäß § 16 Abs 1 Z 8 lit e EStG

- Im Jahr der erstmaligen Berücksichtigung der Absetzung für Abnutzung beträgt diese (höchstens) das Dreifache und im darauffolgenden Jahr (höchstens) das Zweifache des Prozentsatzes gemäß § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG (1,5%; laut BMF nicht die 2% bei Gebäudeerrichtung vor 1915; dh ab dem 3. Jahr auch nur 1,5% p.a.), wobei die Halbjahresregel es § 7 Abs 2 EStG nicht anzuwenden ist.

VERTEILUNGSREGELN UND AFA BEI VERMIETUNG

- im Privatvermögen einheitlich 1,5% AfA
- bei Errichtung vor 1915: 2% (nicht kombinierbar mit erhöhter AfA!)
- Instandhaltungskosten sofort abzugsfähig, optional bei nicht regelmäßig anfallenden Kosten auf 15 Jahre (nach Rz 6484a EStR laufen diese beim Verkäufer als nachträgliche Werbungskosten weiter)
- Instandsetzungskosten („Austausch > 25%“): Verteilung bei Wohngebäuden zwingend, bei Geschäftsräumen optional auf 15 Jahre

UNTERNEHMENS- UND IMMOBILIENÜBERTRAGUNG: SCHENKUNG VERSUS VERKAUF

- Bei Immobilienschenkung (auch bei gemischter Schenkung mit einer Gegenleistung (zB Übernahme einer Hypothekarschuld) laut VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015, ist unter 75% des gemeinen Wertes ein Schenkungswille unter nahen Angehörigen argumentierbar):
 - Fortführung der steuerlichen Werte (fortentwickelte Anschaffungskosten), der AfA und der Zehntel- bzw Fünfzehntelabsetzungen;
 - keine Realisation (Aufdeckung) stiller Reserven (da kein § 30 EStG)
 - Aufrechterhaltung Altvermögenseigenschaft
- Im Falle der Schenkung eines Anteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft ist nach Rz 6022a EStR der darin enthaltene Anteil der Gesellschaftsverbindlichkeiten als Gegenleistung anzusehen.
- Die Abgrenzungskriterien in Rz 6625 EStR für private Wirtschaftsgüter gelten laut Rz 5572 EStR auch bei der Übertragung von Betrieben und MU-Beteiligungen.

SCHENKUNG VON BETRIEBEN

- ertragsteuerneutral, Fortführung der steuerlichen Buchwerte beim Geschenknehmer; gilt auch bei Betriebsübergabe gegen Versorgungsrente (vgl EStR Rz 7002 ff); Verlustvorträge gehen nicht über (nur bei Erbschaft objektbezogen möglich)
- Schenkung von Einzelunternehmen gilt als Entnahme-Eigenverbrauch, dh als fiktive Lieferung (USt vom Wiederbeschaffungswert, außer bei Befreiungen für Forderungen, Grundstücke etc), Weiterverrechnung gemäß § 12 Abs 15 UStG
- Schenkungsmeldepflicht (via FinanzOnline) hinsichtlich des Teilwerts der Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens, gilt auch für betriebliche Immobilien wie zB Hotels, Gaststätten, Büro- und Verwaltungsgebäude, industriell oder für Handelszwecke genutzte Betriebsgebäude, da Schenkungen von Betrieben unabhängig von deren Zusammensetzung meldepflichtig sind.

IMMOBILIENÜBERTRAGUNGEN NACH DEM 15.11.2021

- Beträgt die Gegenleistung zumindest 75% des gemeinen Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes, ist davon auszugehen, dass eine Veräußerung vorliegt (VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015).
- Beträgt die Gegenleistung höchstens 25% des gemeinen Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes, liegt eine unentgeltliche Übertragung vor.
- Beträgt die Gegenleistung mehr als 25% aber weniger als 75% des gemeinen Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes, ist unter nahen Angehörigen grundsätzlich von einem unentgeltlichen Rechtsgeschäft auszugehen (vgl auch Rz 5572: Es kommt jedoch nicht auf die formale Vertragsbezeichnung, sondern darauf an, ob Unentgeltlichkeit das Handeln des Übergebers bestimmt hat).

SENKUNG KÖRPERSCHAFTSTEUERSATZ AUF 24%/23%

- Bisheriger Satz 25% bis inklusive Veranlagung 2022
- Neuer Satz 24% bei Veranlagung 2023
- Neuer Satz 23% ab Veranlagung 2024
- § 26c Z 85 lit b KStG: bei abweichenden Wirtschaftsjahren Aliquotierung nach Monaten bzw mit Zwischenabschluss zum 31.12.
- Gilt auf für ImmoESt und KESt bei Körperschaften (gemeinnützige/KöR)

FREMDKAPITAL UND FREMDKAPITALZINSENABZUG

- Kapitalgesellschaften haben im Vergleich zu natürlichen Personen den steuerlichen Vorteil, dass sie die Zinsen für das aufgenommene Fremdkapital in der Regel (nach Maßgabe der Voraussetzungen in § 11 Abs 1 Z 4 KStG) ertragsteuerlich abzugsfähig sind, wenn nicht eine der speziellen Ausnahmeregelungen zur Anwendung kommt (zB § 12 Abs 1 Z 10 KStG bei Niedrigbesteuerung der Zinsen bei der empfangenden ausländischen Konzerngesellschaft).
- Demgegenüber sind Zinsen für den Erwerb von Kapitalanteilen durch natürliche Personen (§ 20 Abs 2 EStG) oder durch Privatstiftungen (§ 12 Abs 2 KStG) ertragsteuerlich nicht abzugsfähig.
- Deshalb müsste eine natürliche Person eine GmbH-Beteiligung „mittelbar“ über eine Kapitalgesellschaft kaufen, womit nicht nur die Abzugsfähigkeit der Zinsen, sondern auch die Reinvestition der steuerfrei ausgeschütteten Gewinne ermöglicht wird.

FREMDKAPITAL UND FREMDKAPITALZINSENABZUG

- Geldbeschaffungs- und Nebenkosten sind gemäß § 11 Abs 1 Z 4 KStG jedenfalls nicht abzugsfähig.
- Nach § 12 Abs 1 Z 9 KStG sind Zinsen im Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung einer im Konzern erworbenen Beteiligung nicht abzugsfähig. Letzteres gilt auch bei Kapitalerhöhungen und Zuschüssen, die in Zusammenhang mit dem Erwerb von Kapitalanteilen im Konzern stehen.
- Nach § 12 Abs 1 Z 10 KStG sind Zinsen (genauso wie Lizenzzahlungen) ertragsteuerlich nicht abzugsfähig, wenn sie an eine Konzerngesellschaft bezahlt werden, die diese Zinsen mit einer Steuerzahlung von weniger als 10% versteuert (dabei sind Steuerreduktionen in den folgenden neun Wirtschaftsjahren zu berücksichtigen).

FREMDKAPITAL UND FREMDKAPITALZINSENABZUG

- Bei Körperschaften sind Fremdkapitalzinsen grundsätzlich ertragsteuerlich abzugsfähig, wenn nicht ein spezielles gesetzliches Abzugsverbot zur Anwendung gelangt
- Für Fremdkapital charakteristisch ist die “Rückzahlungspflicht“ (während Eigenkapital prinzipiell – von Fällen der Kapitalherabsetzung abgesehen – nicht rückzahlbar ist und der Gesellschaft dauerhaft verbleiben soll).
- Die Rückführung des Fremdkapitals (auch über die Grenze) kann ohne Ertragsteuerbelastung erfolgen. Demgegenüber sind Einlagenrückzahlungen, soweit sie den Beteiligungsansatz (Anschaffungskosten oder Buchwert) überschreiten, ein in der Regel steuerrelevantes Veräußerungsergebnis.

FREMDKAPITAL UND FREMDKAPITALZINSENABZUG

- Im Gegensatz zu Dividendenzahlungen über die Grenze, welche in der Regel einer Quellensteuer unterliegen, ist von Tilgungsbeträgen keine Quellensteuer einzubehalten. Überdies kann die Bezahlung von Zinsen in vielen Fällen ebenfalls ohne Einbehalt von Quellensteuer erfolgen, weil der Empfänger der Zinszahlungen im anderen Staat diesbezüglich nicht beschränkt steuerpflichtig ist.

FREMDKAPITAL UND FREMDKAPITALZINSENABZUG

- Fremdkapitalzinsen betreffend die Finanzierung einer Ausschüttung sind nur hinsichtlich von steuerlichen Gewinnausschüttungen (inhaltlich aus den Jahresüberschüssen), nicht aber hinsichtlich von Einlagenrückzahlungen (dh aus dem Einlagenevidenzkonto, zB inhaltlich aus der Kapitalrücklage) ertragsteuerlich abzugsfähig.

STEUEROPTIMIERUNG BEI EINLAGENRÜCKZAHLUNG UND GESELLSCHAFTERVERRECHNUNG

- Einlagen (zB in die Kapitalrücklage oder ins Stamm- oder Grundkapital) sind evident zu halten:
 - Disponible Einlagen (nicht gebundene Kapitalrücklage)
 - Indisponible Einlagen (Stamm- oder Grundkapital)
- Jahresüberschüsse und Gewinnausschüttungen werden über das Innenfinanzierungs-Evidenzkonto abgebildet.
- Kapitalgesellschaften können nur dann gemäß § 10 Abs 1 KStG steuerfrei Gewinnausschüttungen erhalten, soweit zum Vorjahresende ein ausreichend hohes Innenfinanzierungskonto vorhanden ist (ansonsten muss beteiligungsabstockend eine Einlagenrückzahlung aus dem Einlagenevidenzkonto durchgeführt werden).

STEUEROPTIMIERUNG BEI EINLAGENRÜCKZAHLUNG UND GESELLSCHAFTERVERRECHNUNG

- Einlagenrückzahlung gilt gemäß § 4 Abs 12 EStG (im Privatvermögen iVm § 15 Abs 4 EStG) als Veräußerung, dh die Einlagenrückzahlung ist ein Veräußerungserlös, der zuerst zur Abstockung der Anschaffungskosten bzw Buchwerte des Beteiligten bis auf EUR 0 führt und dann im Anschluss einen Veräußerungsgewinn entstehen lässt.
- Der Veräußerungsgewinn (bzw im Privatvermögen Veräußerungsüberschuss) ist nach Maßgabe des § 5 EStG bzw § 27 Abs 3 EStG steuerpflichtig (bei natürlichen Personen mit 27,5% Steuersatz gemäß § 27a Abs 1 u. 6 EStG)
- Für Kapitalgesellschaften und Privatstiftungen ist eine reine steuerliche Gewinnausschüttung idR besser als eine Einlagenrückzahlung, da erstere gemäß § 10 KStG steuerfrei ist und die Einlagenrückzahlung die Abstockung des Beteiligungsansatzes zum Preis hat (schlecht für spätere Verkäufe, ausgenommen bei internationalen Schachtelbeteiligungen)

STEUEROPTIMIERUNG BEI EINLAGENRÜCKZAHLUNG UND GESELLSCHAFTERVERRECHNUNG

- Prinzipiell besteht ein Wahlrecht, ob eine Ausschüttung eine steuerliche (idR KESt-pflichtige) Gewinnausschüttung oder eine (bis zur Höhe des Beteiligungsansatzes) steuerneutrale Einlagenrückzahlung sein soll.
- Die Wahl setzt ein ausreichend hohes Einlagenevidenzkonto bzw Innenfinanzierungs-Evidenzkonto voraus.
- Ist das Innenfinanzierungs-Evidenzkonto des Vorjahres negativ oder nicht ausreichend hoch, wird insoweit eine Einlagenrückzahlung angenommen (sofern ein entsprechend hohes disponibles Einlagenevidenzkonto, etwa aus einer Kapitalrücklage, vorhanden ist).
- Eine KESt-frei Einlagenrückzahlung ist laut Pkt. 1.3.1. des ERZ-Erlasses vom 27.9.2017 selbst dann möglich, wenn der ausgeschüttete Bilanzgewinn nur aus Jahresüberschüssen besteht und die in diesem Umfang nicht gebundene KRL im UGB-Abschluss niemals aufgelöst wird.

STEUEROPTIMIERUNG BEI EINLAGENRÜCKZAHLUNG UND GESELLSCHAFTERVERRECHNUNG

- Eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) kann rückgängig gemacht werden, wenn spätestens am Bilanzstichtag eine (Rück-) Forderung bilanziert wird (Pkt. 3.3. des ERZ-Erlasses vom 27.9.2017)
- Die vGA kann laut jüngster VwGH-Judikatur (nur) dann in eine KESt-freie Einlagenrückzahlung transformiert werden, wenn spätestens am Ende des Kalenderjahres eine Einlagenrückzahlung erklärt wird (vgl VwGH 5.2.2021, Ro 2019/13/0027-4; vgl hierzu auch Pkt. 1.3.1. des ERZ-Erlasses, nach dem in diesem Fall wiederum das bloße Vorhandensein einer disponiblen Einlage aus der Kapitalrücklage ausreichend ist, während die Kapitalrücklage selbst im UGB-Abschluss niemals aufgelöst werden muss).

Alineare Aufteilung eines Verkaufserlöses und alineare Gewinnausschüttungen

- BFG 10.9.2018, RV/7101840/2015 unter Verweis auf OGH 6 Ob 143/16x
- Das BFG verweist auf Lehre und Judikatur ist, wonach bei einer GmbH als Ausfluss der Privatautonomie die alineare Gewinnverteilung abweichend von den Beteiligungsverhältnissen zulässig, sofern:
 - gesellschaftsvertraglich gedeckt (es muss die Möglichkeit vorgesehen werden)
 - nicht sittenwidrig (beispielsweise bei einstimmigem Beschluss)
 - wirtschaftlich begründet (alineare Agio-Zahlungen einzelner Gesellschafter, Erkauf der Zustimmung dieser Gesellschafter zur Veräußerung der Anteile)
- Das BFG wendet die Grundsätze alinearer Gewinnausschüttungen auf die alineare Aufteilung eines Veräußerungserlöses zwischen den die Anteile verkaufenden Gesellschafter analog an.

GESELLSCHAFTER-VERRECHNUNGSKONTO

- Eine vGA liegt nur dann vor, wenn keine werthaltige Forderung bilanziert wird oder wenn die Rückzahlung nicht gewollt oder wegen Uneinbringlichkeit mangels ausreichender Bonität bzw Sicherheiten von vornherein nicht zu erwarten war (vgl Rz 750 und Rz 969 KStR).
- Ohne schriftliche Kreditierungsdokumentation ist eine höhere Verzinsung zu verlangen (wie bei Kontokorrentkrediten). Bonität ist anhand des Einkommens und der Höhe und Fungibilität der Ersparnisse sowie der Belastungen mit Ansprüchen Dritter (Unterhalt etc.) zu beurteilen. Gegebenenfalls ist auch der Wert der Anteile an der darlehensgewährenden Gesellschaft zu berücksichtigen (vgl VwGH 23.1.2019, Ra 2018/13/0007); zukünftige Gewinnausschüttungen sind dann nicht zusätzlich zu berücksichtigen.
- Fehlen von Sicherheiten (insb. ab EUR 50.000) indiziert Probleme bei der Rückzahlung, bei Verschlechterung der Bonität Sofortmaßnahmen nötig

STEUEROPTIMALE VERLUSTVERWERTUNG UND DEREN GRENZEN

- § 8 Abs 4 Z 2 lit a KStG: Verlustvorträge können nur bis zu 75% der Einkünfte verrechnet werden.
- § 8 Abs 4 Z 2 lit b KStG: eine 100%ige Verrechnung ist nur mit folgenden Einkünften möglich:
 - Veräußerungs- und Aufgabegewinne
 - Sanierungsgewinne
 - Liquidationsgewinne
 - Nachversteuerungen von ins Inland über § 9 KStG oder § 2 Abs 8 EStG zugerechneten ausländischen Verlusten

ZUSAMMENFASSUNG WESENTLICHER VORTEILE EINER GMBH

- Zu den steuerlichen Besonderheiten einer Kapitalgesellschaft zählen zB:
 - die Befreiung der in- und ausländischen Beteiligungserträge nach Maßgabe des § 10 KStG, dadurch steueroptimale Hub-Funktion als Spitzenholding zur Empfangnahme und Weiterverteilung der in Tochtergesellschaften erzielten Gewinne in andere Projekte.
 - Zinsen aus der Finanzierung des Erwerbs von Beteiligungen sind trotz der Befreiung der Beteiligungserträge steuerlich abzugsfähig (dies gilt nicht für Erwerbe von Beteiligungen im Konzern, vgl näher § 12 Abs 1 Z 9 KStG).
 - Abwertungen und Verluste aus dem Verkauf von Kapitalbeteiligungen sind auf 7 Jahre verteilt abzugsfähig (§ 12 Abs 3 Z 2 KStG)
 - kein ImmoESt, keine besondere Vorauszahlung (§ 30b Abs 4 EStG)

ZUSAMMENFASSUNG VON BESONDERHEITEN BEI IMMOBILIEN EINER GMBH

- Zu den steuerlichen Fällen bei einer Kapitalgesellschaft zählen zB:
 - Instandsetzungskosten bei Geschäftsraumvermietung sind zwingend sofort abzuziehen und dürfen nicht auf 15 Jahre verteilt werden
 - es gibt anders als bei VuV (§ 28 Abs 3 EStG) keine beschleunigte Abschreibung (auf 15 Jahre) bei (geförderten) Wohnhaussanierungsgesetz-Aufwendungen, § 3 bis § 5 MRG-Aufwendungen (erstmaliger Bad- oder Lifteinbau, Kategorieanhebungsmaßnahmen, Wohnungszusammenlegung); diese werden idR auf 66,7 Jahre abzuschreiben sein (1,5% bei Wohnraumvermietung)
 - Der Gebäudeanteil ist nicht nach der für VuV geltenden Grundanteilverordnung, sondern auf Basis eines Schätzgutachtens aufzuteilen.

STEUEROPTIMIERUNG BEI GRUPPENBESTEUERUNG

- Aufgrund der **Gruppenbesteuerung** kann zwischen Kapitalgesellschaften ein **Ausgleich von Gewinnen und Verlusten** wie bereits **zuvor** in einem **Personengesellschaften-Konzern** erzielt werden. **Verluste ausländischer** Kapitalgesellschaften können beim österreichischen Gruppenträger berücksichtigt werden,
- während **Verluste ausländischer Betriebsstätten oder Immobilien** (auch bei Zurechnung dieser zu einer in- oder ausländischen **KG**) nach Maßgabe des § 2 Abs 8 EStG von der inländischen juristischen oder natürlichen Person in Österreich geltend gemacht werden (mit **Nachversteuerung** im Ausmaß des ausländischen Verlustabzuges).

STEUEROPTIMIERUNG BEI GRUPPENBESTEUERUNG

- Die Beteiligungsdauer muss über das gesamte Wirtschaftsjahr des Gruppenunternehmens, an welchem die Beteiligung besteht, erfüllt sein.
- Finanzielle Verbindung ist durch Umgründung rückwirkend herstellbar (dies ist in der Regel nur bei der Wahl des passenden Gruppenträgers und der Zuordnung von Gruppenmitgliedern innerhalb eines Konzerns zielführend, da ein unterjähriger Beteiligungskauf durch Einbringung nach UmgrStG nicht rückwirkend in einen früheren Beteiligungserwerb verwandelt werden kann).
- Zurechnung in jenem Wirtschaftsjahr des beteiligten Unternehmens, in welches der Bilanzstichtag fällt (zB wird das Ergebnis 2022 einer Tochtergesellschaft mit Stichtag 31.12. bei einem Gruppenträger mit abweichendem Bilanzstichtag, zB 31.1.2023, erst bei dessen Veranlagung 2023 versteuert)

STEUEROPTIMIERUNG BEI GRUPPENBESTEUERUNG

- Vorgruppenverluste, das sind die zum Beginn der Gruppe bestehenden Verlustvorträge eines Gruppenmitglieds sind zu 100% mit dessen eigenen Gewinnen verrechenbar
- Vorgruppenverluste des Gruppenträgers sind zwar nur bis zu 75% des Gruppenergebnisses verrechenbar, aber dafür werden diese 75% vom gesamten Gruppenergebnis und nicht bloß vom Ergebnis des Gruppenträgers gerechnet.
- Wird die dreijährige Mindestdauer einer Gruppe nicht erfüllt, kommt es zur Rückabwicklung der Gruppe und damit auch der Gruppenbesteuerung
- Steuerwirksame Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen an Gruppenmitgliedern ausgeschlossen (auch nicht auf 7 Jahre verteilt). Umgekehrt sind Siebtelbeträge, die aus einer Teilwertabschreibung in einer Zeit vor Beginn der Gruppe resultieren, weiterhin abzugsfähig.

EINBRINGUNG GEMÄSS ART III UMGRSTG

- Einbringung Kommandit-Anteile in die Komplementär-GmbH
 - § 142 UGB: zivilrechtliche Gesamtrechtsnachfolge
 - Der übernehmende Gesellschafter führt die Buchwerte fort
 - Nach Einbringung der Kommanditanteile in die Komplementär-GmbH gem Art III UmgrStG und der damit verbundenen ertragsteuerneutralen Anwachsung des KG-Vermögens in das Eigentum der GmbH ist ein späterer Verkauf der Anteile an der übernehmenden GmbH unter Anwendung des 27,5%igen Sondersteuersatzes gem § 27a EStG möglich

EINBRINGUNGSBEDINGTE ANWACHSUNG EINER GMBH & CO KG

- Das im Zuge der einbringungsbedingten Anwachsung von der KG auf die Komplementär-GmbH übertragene Immobilienvermögen unterliegt der 0,5%igen Grunderwerbsteuer vom Grundstückswert.
- Eine Einbringung von zwei 50%igen Mitunternehmeranteilen in eine jedem Einbringenden zu 50% gehörende GmbH ist nur mit Kapitalerhöhung oder notariatsaktpflichtigem Anteilstausch (§ 19 Abs 2 Z 2 UmgrStG) möglich, während die Ausnahmebestimmung des § 19 Abs 2 Z 5 UmgrStG auf die Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine dem Einbringenden zu 100% gehörende GmbH anzuwenden ist (eine Erweiterung der Ausnahme von der Kapitalerhöhungspflicht ist derzeit im Begutachtungsentwurf des AbgÄG 2023 in § 19 Abs 2 Z 6 UmgrStG für Umgründungstichtage erst ab 1. Juli 2023 vorgesehen).

ZURÜCKBEHALTUNG VON GRUND UND BODEN BEI EINBRINGUNGSSTICHTAGEN BIS 31.12.2023

- Gemäß § 16 Abs 5 Schlussteil UmgrStG kann bei einer Einbringung des Betriebes in eine GmbH der Grund und Boden ertragsteuerneutral beim Einbringenden zurückbehalten werden, während das ansonsten steuerpflichtig zu entnehmende Gebäude durch Begründung eines Baurechts in die GmbH mitübertragen wird.
- Dabei müssen Baurechts- und Einbringungsvertrag wechselseitig aufeinander Bezug nehmen und das Baurechtsgesuch auf Basis des Baurechtsvertrages im Rückwirkungszeitraum, dh nicht später als am Tag des Einbringungsvertrages gestellt werden.
- Das Baurecht muss in weiterer Folge auch tatsächlich eingetragen werden.

ZURÜCKBEHALTUNG VON GRUND UND BODEN UND GEBÄUDEN BEI EINBRINGUNGSSTICHTAGEN AB 1.1.2024

- Nach dem derzeitigen Begutachtungsentwurf zum AbgÄG 2023 soll die Entnahmebesteuerung nach § 6 Z 4 EStG nicht nur wie bisher bei Grund und Boden, sondern generell für das gesamte entnommene Betriebsgrundstück entfallen, sodass es sowohl für den ins Privatvermögen entnommenen Grund und Boden als auch für das entnommene Gebäude zu einer Buchwertfortführung kommt.
- Dies wäre auch bei Zurückbehaltungen von Liegenschaften eines Einzelunternehmens im Privatvermögen des Einbringenden künftig zu berücksichtigen.
- Diese Neuregelung, welche den bisher notwendigen Baurechtsvertrag zur Mitgabe des Gebäudes in die GmbH entbehrlich macht, soll bei Einbringungsstichtagen ab 1.1.2024 gelten.

UMGRÜNDUNGEN ZUR VERMÖGENSSEPARIERUNG

- Umwandlung (Art II) zur Verwertung der Verlustvorträge der GmbH durch den bisherigen Gesellschafter, soweit er diese miterlebt hat (vgl § 10 UmgrStG); Vorsicht vor KESt wegen Ausschüttungsfiktion gemäß § 9 Abs 6 UmgrStG
- Ertragsteuerneutrale Betriebsausgliederung samt Immobilien in eine Tochter-GmbH mit Aufwertung des Betriebs- und Immobilienvermögens auf den beizulegenden Wert im UGB-Abschluss; ertragsteuerlich Buchwertfortführung; 0,5% GrESt vom Grundstückswert nach GrWV hinsichtlich der mitübertragenen und nur im UGB-Abschluss aufgewerteten Immobilien.

UMGRÜNDUNGEN ZUR VERMÖGENSSEPARIERUNG

- Side-stream-Abspaltung des Betriebes der GmbH in eine eigene operative Schwester-GmbH
- ist auch entflechtend (dh nicht verhältnismäßig) dergestalt möglich, dass ein Familienstamm und/oder die Eltern jeweils alle Anteile nur an jeweils einer einzigen GmbH hält;
- Dabei Zurückbehaltung des gesamten Immobilienvermögens möglich (ohne Ertragsteuerbelastung und ohne Grunderwerbsteuerbelastung);
Achtung: Spaltungshaftung für bisherige Verbindlichkeiten des Betriebes besteht weiter nach § 15 SpaltG

KONTAKT:

E-MAIL: WIEDERMANN@STEUER-BAR.AT

HOME PAGE: WWW.STEUER-BAR.AT

TELEFON: 0664 2511 636

BÜRO 1010 WIEN: STUBENRING 14

BÜRO GABLITZ: FRANZ-VON-SUPPÉ-GASSE 25