

1. Kapitel

Rechtsformwahl und Steueroptimierung bei Familienunternehmen – ein Überblick für die Steuerpraxis

Klaus Wiedermann

Dieser einleitende Beitrag soll dem Praktiker unter Berücksichtigung der aktuellen Rechtslage zur Immobilien- und Kapitalvermögensbesteuerung einen pointierten Überblick über die wesentlichen **ertrag- und verkehrsteuerlichen** Eckpunkte und Optimierungsansätze für die in der Praxis beliebtesten Rechtsformen (**GmbH, KG, Privatstiftung** und **natürliche Person**) geben und spannt den Bogen von der **Gründung** bzw dem **Unternehmenserwerb** über die **laufende** Besteuerung bis hin zum „Exit“, dh zur **Veräußerung** oder **Beendigung** von **Familienunternehmen**. Weiterführende Ausführungen zu den angesprochenen Sachthemen sind in den einschlägigen Beiträgen in diesem Buch zu finden, auf die in der Folge jeweils verwiesen wird.

I. Gründung

A. Grunderwerbsteuer

- Die Gesellschaftsteuer ist mit 31. 12. 2015 außer Kraft getreten. Sie ist nur noch auf jene Fälle anzuwenden, in denen die Steuerschuld vor dem 1. 1. 2016 entstanden ist.
- Die Grunderwerbsteuer beträgt seit 1. 1. 2016 bei Einlagen von Grundstücken in eine Kapitalgesellschaft **mit Kapitalerhöhung** (Gegenleistung = weitere Kapitalanteile) **3,5%** vom Wert der ausgegebenen Kapitalanteile, jedoch mindestens vom Grundstückswert. Bei Einlagen **ohne Kapitalerhöhung** (keine Gegenleistung) wird die Grunderwerbsteuer vom **Grundstückwert** bemessen und es kommt der **Stufentarif** zu Anwendung. Bei Immobilieneinlagen in Personengesellschaften gilt dies nur bei Erfassung der Einlage in einer Kapitalrücklage. Demgegenüber vermittelt der auf das variable Kapitalkonto des einlegenden Gesellschafters verbuchte Gegenwert laut Ansicht des BMF einen Anspruch des Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft auf Auszahlung bzw Entnahme, womit dieser Wert die Gegenleistung für die Grundstücksübertragung darstellt (Steuersatz 3,5%).
- Die 1,1%ige Grundbucheintragungsgebühr (§ 26 a GGG) wird weiterhin vom dreifachen Einheitswert bemessen.
- Bei der Anteilsvereinigung fällt Grunderwerbsteuer in Höhe von **0,5% vom Grundstückswert** an, wenn mindestens **95% der Anteile** einer grundstücksbesitzenden Kapital- oder Personengesellschaft vereinigt oder übertragen werden. Auch eine

Vereinigung von mindestens 95% in einer Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG unterliegt dem Anteilsvereinigungstatbestand. Bei Treuhandschaften erfolgt die Zu-rechnung zum Treugeber. Bei einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft (KG, OG) unterliegt der Übergang von mindestens **95% der Anteile** auf neue Ge-sellschafter innerhalb von **fünf Jahren** ebenfalls der Grunderwerbsteuer in Höhe von **0,5% vom Grundstückswert**, obwohl keine Anteilsvereinigung mit mindestens 95% bei einer Person vorliegt. Jede prozentuelle Veränderung eines zum 1. 1. 2016 bereits bestehenden mindestens 95%igen Gesellschaftsanteils erfüllt ebenfalls den Anteilsvereinigungstatbestand, sofern nicht durch die Übertragung ein Beteiligungs-ausmaß von 95% unterschritten wird.

- Soll eine Immobilie vom Betrieb einer GmbH getrennt werden, so ist dies durch Ausgliederung dieses Betriebes in eine Tochter- bzw Schwestergesellschaft nach Maßgabe des Art III UmgrStG (Einbringung) bzw Art VI UmgrStG (Abspaltung) unter Zurückbehaltung der Immobilie ertrag- und grunderwerbsteuerneutral mög-lich.¹ Durch nicht verhältniswahrende, entflechtende Abspaltung des Betriebes kann ertrag- und verkehrsteuerneutral eine jeweils 100%ige Zuordnung des Immobilien-vermögens bzw des Betriebes zu jeweils einem Familienstamm erreicht werden. Nur im Fall der Zurückbehaltung einer Immobilie durch eine ihr Einzelunternehmen einbringende natürliche Person kommt es zur Entnahmebesteuerung hinsichtlich der stillen Reserven des Gebäudes.

B. Stiftungseingangssteuer²

- Zuwendungen an **Privatstiftungen** unterliegen der **2,5%igen** Stiftungseingangssteu-er, welche vom zugewendeten Geldbetrag, bei Kapitalanteilen vom gemeinen Wert (idR geschätzt nach der Mittelwertmethode des „Wiener Verfahrens“) und bei Be-triebsvermögen vom Teilwert (dh vom aktuellen Wiederbeschaffungspreis) zu be-messen ist.
- Seit 1. 1. 2016 wird auf Immobilienwidmungen eine knapp **6%ige Grunderwerb-steuer vom Grundstückswert** erhoben (Erhöhung des Grunderwerbsteuerstufentaf-riks um 2,5% Stiftungseingangssteueräquivalent gem § 7 Abs 2 GrEStG). Die Grund-bucheintragungsgebühr für gewidmete Immobilien beträgt hingegen weiterhin 1,1% vom Verkehrswert.
- Ausländische Immobilien können ohne **österreichische** Steuerbelastung an eine Privatstiftung gewidmet werden, da die Stiftungseingangssteuerbefreiung für alle Immobilien gilt und eine österreichische Grunderwerbsteuerpflicht nicht besteht.
- Die testamentarische Widmung in- und ausländischen **endbesteuerten** Kapitalver-mögens (Sparbücher, Bankkonten, bestimmte Forderungswertpapiere und Fonds, seit 15. 12. 2012 allerdings generell nicht mehr Kapitalanteile wie Aktien bzw Akti-

1 Vgl hierzu weiterführend die Ausführungen im Beitrag von Six in diesem Buch.

2 Vgl hierzu weiterführend die Ausführungen im Beitrag von Wilplinger/Pilz in diesem Buch.

- enfondsanteile) an eine Privatstiftung („Erbschaft“) ist **von der Stiftungseingangssteuer befreit**.
- Zuwendungen von Kommanditanteilen an eine **Privatstiftung** unterliegen der **2,5%igen Stiftungseingangssteuer**, welche bei Vorliegen einer Mitunternehmer-
schaft vom Teilwert des Betriebsvermögens der KG, bei vermögensverwaltenden
Personengesellschaften vom gemeinen Wert zu bemessen ist.
 - Aufgrund der Bewertung von Betrieben bzw **Kommanditbeteiligungen** an einer KG
mit dem Teilwert aller bilanzierten Wirtschaftsgüter unterliegt der **originäre Firmenwert** anders als bei der Widmung von Kapitalanteilen in der Regel (soweit sich
hierzu nicht in manchen Branchen wie zB für Anwaltskanzleien eine meist umsatz-
bezogene Verkehrsauffassung gebildet hat) **nicht der Stiftungseingangssteuer**.

II. Unternehmenserwerb

- Während der Erwerber eines (Teil-) Betriebes oder Mitunternehmeranteils („Asset Deal“) die Möglichkeit zur **Abschreibung** der erworbenen **stillen Reserven** und des **Firmenwerts** hat und die **Zinsen** für das zum Zwecke des Erwerbes aufgenommene Fremdkapital als **Betriebsausgaben** bzw im Feststellungsverfahren einer KG gem § 188 BAO als **Sonderbetriebsausgaben** absetzen kann, bestehen diese **Vorteile beim Erwerb** einer Kapitalgesellschaftsbeteiligung („Share Deal“) **durch eine natürliche Person oder Privatstiftung nicht**.
- Der Vorteil der Abzugsfähigkeit der Fremdkapitalzinsen im Fall des „Asset Deal“ kann allerdings beim Erwerb einer Kapitalgesellschaftsbeteiligung dadurch erzielt werden, dass der Erwerb über eine (allenfalls auch neu gegründete) **Käufer-Kapitalgesellschaft** erfolgt, welche die erworbene Kapitalgesellschaft als Gruppen-
mitglied in ihre **Unternehmensgruppe** einbezieht und dadurch die nach § 11 Abs 1 Z 4 KStG abzugsfähigen **Fremdkapitalzinsen** betreffend den Anteilserwerb mit den operativen Gewinnen des erworbenen Gruppenmitglieds **verrechnen** kann. Eine Firmenwertabschreibung besteht für Beteiligungskäufe seit 1. 3. 2014 jedoch nicht mehr.³
- Beim Erwerb einer **Immobilienkapitalgesellschaft** („Share Deal“) anstatt einer Immobilie („Asset Deal“) kann die **Grunderwerbsteuer** kraft „Anteilsvereinigung“ **durch** Kauf von mehr als 5% durch einen gruppenmäßig nicht verbundenen **zweiten Gesellschafter vermieden** werden, doch kann der Erwerber einer GmbH nicht die stillen Reserven abschreiben.
- Ein ertragsteueroptimaler Gesellschaftserwerb ist deshalb der Erwerb einer **vermögensverwaltenden Immobilien-KG/OG** (mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im **Privatvermögen**), wodurch auch die erworbenen stillen Gebäude-Reserven abgeschrieben werden können (diese Abschreibungen sind Sonderbe-

³ Vgl hierzu weiterführend die Ausführungen im Beitrag von Riegler/Herberstein-Wastl in diesem Buch.

triebsausgaben im Feststellungsverfahren gem § 188 BAO). Allerdings führt ein Wechsel von 95% aller Anteile an einer Personengesellschaft selbst dann zur GrESt-Pflicht, wenn jeder Erwerber eine Anteilshöhe unter 95% hat (neuer Anteilsvereinigungstatbestand gem § 1 Abs 2 a GrEStG).

III. Laufende Besteuerung

A. Strukturunterschiede der einzelnen Rechtsformen

- Während **Rechtsgeschäfte** eines Gesellschafters mit seiner GmbH aufgrund des **Trennungsprinzips** im Rahmen des **Fremdvergleichs** ertragsteuerlich **anerkannt** und nur **fremdunübliche** Vergütungsteile als **verdeckte Gewinnausschüttung** sowohl der 25%igen Körperschaftsteuer wie auch der 27,5%igen Kapitalertragsteuer (= 37,93% des dem Gesellschafter verbleibenden Nettobetrags) unterliegen,⁴ werden kraft steuerlicher Transparenz einer KG (oder OG) sämtliche rechtsgeschäftliche **Vergütungen** (Miete, Gehalt, Darlehenszinsen) beim Gesellschafter als **Sonderbetriebseinnahmen** (im § 188 BAO-Verfahren) erfasst, welche auf Ebene der KG steuerlich nicht abzugsfähig sind. Von der Mitunternehmerschaft entgeltlich oder unentgeltlich **genutztes Privateigentum des Gesellschafters ist als Sonderbetriebsvermögen** grundsätzlich **steuerverfangen**.
- Die GmbH ermöglicht im Gegensatz zur KG oder natürlichen Person eine **steuerschonende Reinvestition** der (noch) nicht ausgeschütteten Gewinne, während bei der KG oder natürlichen Person vor der Reinvestition die regelmäßig höhere Einkommensteuer abgezogen wird. Die GmbH ist somit ein **steueroptimales Reinvestitionsvehikel** im betrieblichen Bereich.
- Aufgrund der Gruppenbesteuerung⁵ kann zwischen Kapitalgesellschaften ein Ausgleich von Gewinnen und Verlusten wie in einem Personengesellschaftskonzern erzielt werden. Verluste ausländischer Kapitalgesellschaften können beim österreichischen Gruppenträger bis zur Höhe von 75% des inländischen Gruppeneinkommens sofort berücksichtigt werden, während Verluste aus ausländischen Betriebsstätten oder Immobilieninvestitionen (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. Generell sind die Auslandsverluste nach österreichischem Steuerrecht zu ermitteln und mit der nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Höhe zu begrenzen. Einschränkungen bestehen im Fall von Verlusten aus Drittstaaten, die mit Österreich keine umfassende Amtshilfe vereinbart haben. Die Nachversteuerung von Auslandsverlusten erfolgt im Ausmaß des im Ausland geltend gemachten Verlustabzugs bzw generell bei wirtschaftlichem Ausscheiden (= qualifiziertem Abschmelzen) der Auslandsaktivität,

⁴ Vgl hierzu weiterführend die Ausführungen im Beitrag von Götz in diesem Buch.

⁵ Vgl hierzu weiterführend die Ausführungen im Beitrag von Riegler/Herberstein-Wastl in diesem Buch.

- nach KStR 2013 Rz 1086 fiktiv auch dann, sobald in einem Folgejahr weder Verluste noch Nachversteuerungsbeträge erklärt werden.
- Jede bis 30. 6. 2013 gegründete GmbH unterliegt einer **Mindestkörperschaftsteuer** von jährlich € 1.750 (die AG dem doppelten Steuerbetrag), jede danach gegründete GmbH in den ersten fünf Jahren einer solchen jeweils iHv € 500, für weitere fünf Jahre jeweils € 1.000, danach jährlich € 1.750. Durch eine **Umwandlung** gem Art II UmgrStG können später allenfalls noch nicht verrechnete Mindestkörperschaftsteuerbeträge im Rahmen der Veranlagung des aktuellen Gesellschafters bis in das Jahr der Beendigung des Betriebes der umgewandelten GmbH berücksichtigt werden, wobei ein unmittelbar **zuvor** erfolgter **Kauf** der Gesellschaft den Übergang der Beträge auf den Gesellschafter – anders als hinsichtlich nicht „miterlebter“ Verlustvorträge iSd § 10 UmgrStG – nicht verhindert.⁶

B. Besonderheiten bei den Einkünften und deren Ermittlung

- Die Ermittlung der Höhe der **Einkünfte** und deren Zuordnung zu den Einkunftsarten sind **bei Privatstiftungen und natürlichen Personen grundsätzlich identisch**. Demgegenüber stellen **sämtliche Einkünfte einer GmbH** aufgrund der Transformation durch § 7 Abs 3 KStG **Einkünfte aus Gewerbebetrieb** dar, welche zwingend gem § 5 EStG zu ermitteln sind.
- Die **Übertragung aufgedeckter stiller Reserven** gem § 12 EStG ist **nur bei natürlichen Personen** (auch über Mitunternehmerschaften) möglich, einer GmbH wird die Übertragung nicht einmal im Fall eines Ausscheidens aus dem Betriebsvermögen infolge höherer Gewalt gewährt.

C. Steuersatz/Steuerbelastung

- Alle natürlichen Personen können im Fall betrieblicher Einkünfte als Einzel- oder Mitunternehmer den **13%igen „Gewinnfreibetrag“** als fiktive Betriebsausgabe geltend machen (für den € 30.000 übersteigenden Gewinnteil ist dies auch durch Kauf von Wertpapieren gem § 14 Abs 7 Z 4 EStG (spezielle Schuldverschreibungen sowie Investmentfondsanteile) möglich, wobei allerdings bei Fremdfinanzierung die Zinsen gem § 20 Abs 2 EStG selbst bei Regelbesteuerungsoption gem § 27 a Abs 5 EStG ertragsteuerlich nicht abzugsfähig sind). Der **Grundfreibetrag** iHv 13% von (bis zu) € 30.000,- steht **neben** der **Basisspauschale** gem § 17 EStG (12%; 6% zB bei Gesellschafter-Geschäftsführer gem § 22 Z 2 EStG) zu.
- Hierbei steht der Grundfreibetrag von bis zu € 3.900 (aber auch die Höchstgrenze) für jeden Mitunternehmer lediglich im Verhältnis von dessen Gewinntangente (nach Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben) einerseits und dem steuerlichen Gesamtgewinn der KG andererseits zu. Bei einem Grenzsteuersatz von 50% reduziert der 13%ige Gewinnfreibetrag die **Ertragsteuerbelastung** auf **43,5%**, während

⁶ Vgl hierzu weiterführend die Ausführungen im Beitrag von Six in diesem Buch.

die **Gesamtsteuerbelastung** körperschaftsteuerpflichtiger Gewinne einer **GmbH nach KESt-pflichtiger Ausschüttung 45,625%** beträgt.

- An Begünstigte ausgeschüttete (zugewendete) Einkünfte von **Privatstiftungen** unterliegen ebenfalls dieser **45,625%igen Gesamtsteuerbelastung, wenn** es sich zB um mit **25% körperschaftsteuerpflichtige** Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Mitunternehmertangenten einer KG, Darlehenszinsen sowie Vermietungs- oder Spekulationsüberschüsse handelt. Einkünfte, die bei natürlichen Personen einem Sondersteuersatz unterliegen, wie insbesondere endbesteuerte Einkünfte aus Kapital- oder Immobilienvermögen, unterliegen bei Privatstiftungen einer nach Maßgabe KESt-pflichtiger Ausschüttungen wieder gutzuschreibenden (**Zwischen-)Körperschaftsteuer von 25% (ohne Einbehalt von KESt oder ImmoEST an der Quelle)**). Eine Steuerstundung kann bei Privatstiftungen nur durch **Übertragung stiller Reserven** aus Verkäufen von mindestens 1%igen Kapitalanteilen auf **über 10%ige** neu ausgegebene oder „**konzernfremde**“ Anteile nach Maßgabe des § 13 Abs 4 KStG erreicht werden. Sparbuch- und Wertpapierzinsen unterliegen bei natürlichen Personen (auch als Einzelunternehmer oder über eine KG) der **KESt** (mit Endbesteuerungswirkung im Privat- und Betriebsvermögen) bzw bei ausländischer Herkunft dem **Sondersteuersatz** gem § 27 a EStG, bei Kapitalgesellschaften der 25%igen **Körperschaftsteuer**.⁷

D. Verluste

- Während laufende **Verluste** und **Verlustvorträge** einer GmbH in dieser „**gefangen**“ sind, werden Verluste eines Einzelunternehmens bzw einer Mitunternehmerschaft unmittelbar **dem Gesellschafter zugerechnet**, bei welchem sich auch die Verlustvorträge „ansammeln“. Verluste kapitalistischer Mitunternehmer (wie Kommanditisten und atypisch still Beteiligte) ohne ausreichende Unternehmerinitiative (zB bei einer Tätigkeit unter zehn Wochenstunden) können nur bis zur Höhe der Einlage oder später mit Gewinnen und Einlagen verrechnet werden („**Wartetastenregelung**“ gem § 23 a EStG).
- **Laufende Verluste** (nicht aber Verlustvorträge) einer GmbH können durch einen **Zusammenschluss** gem Art IV UmgrStG zu einer Mitunternehmerschaft (zB über eine atypisch stille Einlage in die GmbH) von einer natürlichen Person verwertet werden, soweit sie nicht gem § 23 a EStG auf Wartetaste gehen. **Verlustvorträge** einer GmbH können hingegen **durch eine Umwandlung** gem Art II UmgrStG (zB in eine KG) auf den Gesellschafter übertragen werden, sofern dieser die Verluste im Verlustentstehungszeitraum (mittelbar) „**mit erlebt**“ hat.
- **Verluste aus der Veräußerung eines Kapitalgesellschaftsanteils** (wie auch **Teilwertabschreibungen** vor Verkauf) sind bei einer GmbH als Verkäufer auf **sieben Jahre** zu verteilen, während der Verlust bzw die Teilwertabschreibung **bei natürli-**

⁷ Vgl hierzu weiterführend die Ausführungen im Beitrag von Wilplinger/Pilz in diesem Buch.

- chen Personen** im Betriebsvermögen (auch hinsichtlich einer über eine GmbH & Co KG gehaltenen GmbH-Beteiligung) **sofort** abzugsfähig ist, wobei ein Verlustüberhang mit anderen Einkünften im Gegensatz zum Privatvermögen zu 55% verrechnet werden kann (§ 6 Z 2 lit c EStG). Bei Verlusten aus Immobilienverkäufen erfolgt eine Verrechnung mit anderen Einkünften zu 60% (§ 6 Z 2 lit d EStG).
- Die **Beschränkung des Verlustabzuges mit 75%** der Einkünfte einer GmbH kann durch Einbeziehung dieser GmbH in eine **Unternehmensgruppe** (beispielsweise einer Holdinggesellschaft) **vermieden** werden. Bei natürlichen Personen besteht seit der Veranlagung 2014 keine Verlustabzugsgrenze mehr, was in der Regel, nämlich bei eher niedriger Einkommenshöhe, deshalb von Nachteil ist, weil jährlich auch das steuerfreie Existenzminimum von € 11.000 mit den noch vorhandenen Verlustvorträgen so weit wie möglich verrechnet werden muss. Ab der Veranlagung 2016 haben auch Einnahmen-Ausgaben-Rechner einen zeitlich uneingeschränkten Verlustvortrag.

E. Beteiligungserträge

- **Beteiligungserträge** aus Anteilen einer **Privatstiftung⁸** oder **GmbH** an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften sind grundsätzlich steuerfrei. Dabei gelten folgende Grundsätze:
 - Ausländische Dividenden (auch aus Drittstaaten) sind ab einer Beteiligungshöhe von 10% nach einem Jahr Behaltesdauer steuerfrei („internationale Schachtelbeteiligung“), außer sie stammen aus niedrigbesteuerten Passivgesellschaften (dh Gesellschaften mit einem Unternehmensschwerpunkt in der Erzielung von Zinsen, Lizzenzen, Mobilienleasing- oder Kapitalanteilsveräußerungsgewinnen).
 - Gewinnanteile (Dividenden) bei einer Beteiligungshöhe unter 10% („Portfolio-Dividenden“) sind grundsätzlich ebenfalls körperschaftsteuerfrei, außer es handelt sich um Dividenden aus „Nicht-Amtshilfe-Drittstaaten“ oder aus Niedrigsteuerländern (auch bestimmte EU-Länder wie Irland, Bulgarien, Zypern). Zu den Amtshilfestaaten gehören zB USA, Kanada, Schweiz, Indien (seit 2015), Russland (seit 2016) und China (seit 2017), wobei für die Steuerfreistellung der Dividenerträge keine Niedrigbesteuerung im Ausland vorliegen darf.
- Beteiligungserträge aus Anteilen eines Einzelunternehmers oder Mitunternehmers (zB Kommanditisten) an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften unterliegen der Besteuerung mit dem 27,5%igen Sondersteuersatz (§ 27 a EStG). Sie können mit Verlusten aus anderen Kapitalveranlagungen grundsätzlich ausgeglichen werden. Ein Abzug von Kosten wie Fremdkapitalzinsen aus der Finanzierung der Beteiligung, aber auch laufender Kosten im Zusammenhang mit der Beteiligung ist selbst im Fall eines Antrags auf Regelbesteuerung mit dem individuellen Tarifatz ausgeschlossen (§ 20 Abs 2 EStG).

⁸ Vgl hierzu weiterführend die Ausführungen im Beitrag von Wilplinger/Pilz in diesem Buch.

F. Vermögensverwaltende Personengesellschaft

- Gemäß EStR 2000 Rz 6018 sind bei vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaften aus einem Werbungskostenüberschuss resultierende Verluste, soweit sie über die Hafteinlage des Kommanditisten hinausgehen, grundsätzlich nicht diesem, sondern dem Komplementär zuzurechnen. In gleicher Höhe sind Einnahmenüberschüsse dem Komplementär zuzurechnen. Eine Verlustzuweisung an den Kommanditisten über die Hafteinlage hinaus kommt nur dann in Betracht, wenn sich dieser im Innerenverhältnis verpflichtet, über seine Einlage hinaus haftungsmäßig am Verlust der KG teilzunehmen (laut VwGH 21. 2. 2001, 2000/14/0127, zB bei Nachschusspflicht und ernst gemeinten Haftungserweiterungs- bzw Garantieerklärungen).
- Auf Einkünfte aus dem Verkauf von Anteilen an vermögensverwaltenden Personen-gesellschaften mit (privatem) Immobilien- oder Kapitalvermögen sind nach § 32 Abs 2 EStG seit 1. 1. 2013 die Immobilien- und Kapitalvermögensbesteuerungsregeln anzuwenden, wobei bei der Zuordnung zum steuerlich begünstigten Altbestand das Datum des entgeltlichen Erwerbs des Gesellschafters zu berücksichtigen ist. Gemäß VwGH 24. 9. 2014, 2012/13/0021, hat § 32 Abs 2 EStG idF AbgÄG 2012 nur klarstellende Bedeutung und gilt deshalb auch für Zeiträume vor 2013.
- Ist ein österreichischer Investor Kommanditist einer deutschen vermögensverwaltenden GmbH & Co KG, kann angesichts der vom BMF vertretenen abkommensrechtlichen Unwirksamkeit der deutschen „Geprägetheorie“ aus Art 23 DBA Deutschland kein Anspruch mehr auf Steuerfreistellung in Österreich abgeleitet werden (EAS 3308 vom 21. 12. 2012).

G. Vorteile und Nachteile des Betriebsvermögens bei Kapitalerträgen und Immobilienverkäufen

- Das Halten von Immobilien- oder Kapitalvermögen (samt Beteiligungen) im Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens oder einer KG mit Gewinnermittlung nach § 5 EStG ist grundsätzlich gegenüber dem Halten im Privatvermögen steuerlich vorteilhaft, außer es handelt sich um nicht steuerverfangenes Kapitalaltvermögen (Erwerb der Aktien- oder Fondsanteile vor 1. 1. 2011, ansonsten vor 1. 10. 2011) oder um nur der Hauptwohnsitzbefreiung des § 30 Abs 2 Z1 lit a EStG zugängliches Immobilienvermögen. Auf Veräußerungsgewinne von Kapitalvermögen im Betriebsvermögen kommt nämlich prinzipiell wie im Privatvermögen der 27,5%ige Sondersteuersatz zur Anwendung, während ein Verlustüberhang aus einer Veräußerung oder aus einer Abwertung in der Bilanz immerhin zu 55% bzw bei Immobilienverlusten zu 60% mit anderen Einkünften verrechnet werden kann (jedoch im Privatvermögen zur Gänze verloren ist bzw bei Immobilienverlusten nur zu 60% sofort oder auf 15 Jahre verteilt mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verrechnet werden kann). Instandsetzungskosten von Geschäftsräumen sind sofort abzugsfähig, (auf 15 bzw bei Zwangsmietenvorschreibung 10 Jahre) beschleunigt absetzbare Abschreibungen von Wohnhaussanierungsaufwendungen und Aufwen-

dungen nach §§ 3–5 MRG sind nur im Privatvermögen im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung möglich. Die gesetzliche jährliche AfA beträgt im Betriebsvermögen grundsätzlich 2,5% und bei für Wohnzwecke überlassenen Gebäuden 1,5%. Damit wurde die AfA im Zuge der Steuerreform an den außerbetrieblichen Bereich angepasst. Für Vermietung und Verpachtung im Privatvermögen ist generell ein AfA-Satz in Höhe von 1,5% vorgesehen. Bei Gebäudeerrichtung vor 1915 erlaubt das BMF in EStR 2000 Rz 6444 eine 2%ige AfA.

- Bei einer GmbH ist (genauso wie bei Privatstiftungen) keine Erhebung der ImmoESt an der Quelle vorgesehen. Vielmehr sind Gewinne aus der Immobilienveräußerung in der Veranlagung zu berücksichtigen.⁹
- Spesen des Erwerbes von Wertpapieren (wie zB Ausgabeaufschläge bei Fondskäufen, Börsespesen, Provisionen und Gebühren) dürfen nur im Betriebsvermögen als Anschaffungsnebenkosten berücksichtigt werden (im Gegensatz zu den grundsätzlich nicht abzugsfähigen Verkaufsspesen). Verlustüberhänge aus Wertpapier- und Beteiligungsverkäufen dürfen im Betriebsvermögen zu 55% mit anderen Einkünften (zB mit laufenden Einkünften aus dem Betrieb, aber auch mit anderen Einkünften wie zB aus einem Dienstverhältnis, aus einer anderen betrieblichen Tätigkeit oder aus Vermietung und Verpachtung) verrechnet oder als Verlustvortrag vorgetragen werden, während solche Verlustüberhänge bei privat gehaltenen Vermögenswerten zur Gänze verloren gehen (und auch niemals vorgetragen werden können). Gewinne aus dem Verkauf von Immobilien unterliegen sowohl im betrieblichen als auch im privaten Bereich einem besonderen Steuersatz in Höhe von 30%. Im Fall der Tarifbesteuerung ist – anders als beim Kapitalvermögen – ein Abzug von Werbungskosten möglich. Ein Verlustüberhang kann im Betriebsvermögen zu 60% mit anderen Einkünften verrechnet werden, im Privatvermögen nur mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (ohne Antrag nur verteilt auf 15 Jahre zu jährlich 4%). Eine Privatstiftung ist im Vergleich zu natürlichen Personen im Fall von Betriebsvermögen in folgenden Situationen steuerlich benachteiligt:
 - Bei natürlichen Personen kommt die Hauptwohnsitzbefreiung für Immobilienverkäufe nach Maßgabe des § 30 Abs 2 Z 1 EStG zur Anwendung, während der Immobilienverkauf durch eine Privatstiftung, die selbst keinen Hauptwohnsitz im Immobilienobjekt haben kann (sondern nur der Stifter bzw Begünstigte), der 25%igen Zwischensteuer unterliegt (jedoch erfolgt bei Privatstiftungen wie bei einer GmbH niemals ein ImmoESt-Einbehalt an der Quelle).
 - Immobilienveräußerungen aus dem Betriebsvermögen (zB land- und forstwirtschaftlich genutzte Liegenschaften) unterliegen bei Privatstiftungen generell der regulären, nicht gutschriftsfähigen 25%igen Körperschaftsteuer, während bei natürlichen Personen der 30%ige Sondersteuersatz, in der Regel in Form der ImmoESt an der Quelle, zur Anwendung kommt.

⁹ Vgl hierzu weiterführend die Ausführungen im Beitrag von *Primik* in diesem Buch.

- Im Betriebsvermögen einer Privatstiftung erzielte Kapitalerträge (zB im Rahmen einer Land- und Forstwirtschaft oder in der Gewinnntangente einer KG) unterliegen bei Privatstiftungen generell der regulären, nicht gutschriftsfähigen 25%igen Körperschaftsteuer, während bei natürlichen Personen der 25% bzw 27,5%ige KESt-Abzug zur Anwendung kommt.

H. Fruchtgenussvorbehalt¹⁰ und GrESt NEU

- Die Grunderwerbsteuer ist seit 1. 1. 2016 vom Wert der Gegenleistung, mindestens aber vom Grundstückswert zu berechnen. Bei unentgeltlichen Übertragungen sowie bei Anteilsübertragungen und Anteilsvereinigungen gem § 1 Abs 2a und 3 GrEStG sowie bei Umgründungen gemäß UmgrStG ist grundsätzlich der Grundstückswert als Bemessungsgrundlage heranzuziehen. Für Übertragungen von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken gilt weiterhin der (einfache) Einheitswert als Bemessungsgrundlage.
- Die Übertragung einer Immobilie unter Vorbehalt des Fruchtgenussrechts löst seit 1. 1. 2016 grundsätzlich 3,5% Grunderwerbsteuer von der Gegenleistung aus. Die Höhe der Gegenleistung setzt sich aus dem (kапitalisierten) Wert des Fruchtgenussrechts vermindert um allfällige (kапitalisierte) Leistungen des Fruchtgenussberechtigten (inklusive der vereinbarten Substanzabgeltung in Form einer „AfA-Miete“) zusammen. Dies gilt zB bei Immobilienwidmungen an Privatstiftungen unter Vorbehalt des Fruchtgenusses beim Stifter (wobei auf die Differenz zwischen Gegenleistung und Grundstückswert zusätzlich grunderwerbsteuererhöhend 2,5% Stiftungseingangssteueräquivalent anfällt). Demgegenüber gelten Immobilienübertragungen an nahe Angehörige stets als unentgeltlich und unterliegen auch bei Vorbehalt des Fruchtgenusses lediglich dem Stufentarif vom Grundstückswert. Wird das zivilrechtliche Eigentum an einer Liegenschaft übertragen und behält sich der Übergeber die wirtschaftliche Verfügungsmacht zurück (zB durch ein „starkes“ Fruchtgenussrecht ähnlich einem Treugeber gegenüber dem Treuhänder), stellt dies nur einen grunderwerbsteuerlichen Erwerbsvorgang gem § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG dar. Das Zurückbehalten der wirtschaftlichen Verfügungsmacht verwirklicht somit keinen eigenen Erwerbsvorgang. Ein weiterer grunderwerbsteuerpflichtiger Vorgang kann jedoch bei späterer Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht an den zivilrechtlichen Eigentümer vorliegen (§ 1 Abs 2 GrEStG). Allenfalls kommt es zu einer „Differenzbesteuerung“ nach § 1 Abs 4 GrEStG.
- Laut BMF (EStR 2000 Rz 111) können die Einkünfte dem Fruchtgenussberechtigten zugerechnet werden, wenn dieser Einfluss auf die Einkünftezielung nehmen kann (Teilnahme am Wirtschaftsleben und Gestaltung der Nutzungsmöglichkeit nach eigenen Intentionen). Keine (ausreichende) Einflussnahme auf die Einkünftezielung liegt vor, wenn bloß bereits abgeschlossene Mietverträge aufrecht erhalten werden

10 Vgl hierzu weiterführend die Ausführungen im Beitrag von *Kapferer/Hofer* in diesem Buch.