

nur potenziell anfallenden) endbesteuerten Gewinnausschüttungen und Aufwendungen im Gesellschaftsinteresse als gegeben ansieht. Der steuerlich günstigere Weg ist damit eine Verrechnung der angefallenen Kosten gegenüber der GmbH, da die Reisekosten in diesem Fall mit den voll zu versteuernden Ersatzleistungen, welche die GmbH als Betriebsausgabe geltend machen kann, gegengerechnet werden können.

PP

## 66 §§ 4 Abs 1, 5, 23 Z 2 EStG; § 8 KStG

Max hält zu 5 % KG-Anteile an einer gewerblich tätigen GmbH & Co KG. Die Ma-GmbH ist Komplementärin und als Arbeitsgesellschafterin am Vermögen der KG nicht beteiligt. Max hält 25 % Beteiligung an der Ma-GmbH, 75 % Beteiligung hält seine Frau Maxima. Die Moritz-Holding-GmbH hält 95 % der KG-Anteile. Max hält 100 % der Anteile der Moritz-Holding-GmbH. Max vermietet eine in seinem (zivilrechtlichen und wirtschaftlichen) Alleineigentum befindliche Immobilie an die GmbH & Co KG um

- ① 10.000 Euro (marktkonform) pro Jahr
- ② 25.000 Euro (überhöhte Miete) pro Jahr
- ③ unentgeltlich.

*Welche ertragsteuerlichen Konsequenzen ergeben sich aus der Vermietung bei den natürlichen Personen und bei der GmbH?*

## Lösung

- ① Der Mietaufwand reduziert den Gewinn der KG um Euro 10.000. Aufgrund des Durchgriffsprinzips sind der Moritz-Holding-GmbH 95 % des Gewinns zu zuweisen. Zum 5%igen Gewinnanteil von Max ist ein Gewinnvorab nach § 23 Z 2 EStG iHv 10.000 Euro hinzuzurechnen.

Die Immobilie wird durch die Vermietung zum Sonderbetriebsvermögen der KG; allfällige Abschreibungen sind bei Max Sonderbetriebsausgaben (gilt für alle Varianten).

- ② Der Mietaufwand ist überhöht; angemessen wären nur 10.000 Euro. Trotzdem reduziert die Miete in Höhe von 25.000 Euro den Gewinn der KG. Max erhält einen Gewinnvorab iHv 25.000 Euro gem § 23 Z 2 EStG. Der überhöhte Teil der Miete stellt nach Durchgriff bei der KG eine verdeckte Gewinnausschüttung an Max dar:  $15.000 \text{ Euro} \times 95 \% = 14.250 \text{ Euro}$ . Bei der Moritz-Holding-GmbH sind zusätzlich 25 % KöSt von 14.250 Euro abzuführen. Für Max fallen 27,5 % KESt von der vGA an.

- ③ Die unentgeltliche Zurverfügungstellung ändert den Gewinn der KG nicht. Aufwendungen des Max iZm der unentgeltlichen Vermietung sind Sonderbetriebsausgaben bei Max. Die unentgeltliche Vermietung stellt bei der Moritz-Holding-GmbH eine Nutzungseinlage/Aufwands-einlage (*Beiser, ÖStZ 2011/861, 489*) dar (Durchgriff durch KG). Die Aufwendungen des Max aus der Vermietung dürfen bei der Moritz-Holding-GmbH nicht nochmals abgezogen werden (Einmalерfassung; Subsidiaritätsprinzip).

VH

#### 67 §§ 4 Abs 12, 27 und 27a EStG; § 20 UmgrStG

*Welche Vorteile bringt ein positives Eigenkapital in der steuerrechtlichen Einbringungsbilanz?*

#### Lösung

- § 4 Abs 12 EStG: Der Einlagenstand erhöht sich und ermöglicht ertragsteuerneutrale Einlagenrückzahlungen.
- Die Anschaffungskosten auf Ebene der einbringenden Gesellschafter steigen (§ 20 UmgrStG) und mindern so die Steuerpflicht einer späteren Veräußerung nach §§ 27 und 27a EStG.
- Ein positives Eigenkapital erhöht die Kreditwürdigkeit.

RB

#### 68 §§ 4 Abs 3a, 30, 30a bis 30c und 27, 27a EStG

Eine GmbH & Co KG führt einen Industriebetrieb. Die Komplementär-GmbH (100.000 Euro Nennkapital) und vier natürliche Personen (mit Ansässigkeit in Österreich) als Kommanditisten sind zu je einem Fünftel (20.000 Euro Fixkapital pro Gesellschafter) am Vermögen und Erfolg der KG beteiligt. Die vier Kommanditisten halten je 25 % an der Komplementär-GmbH. Eine AG möchte den Industriebetrieb um 100 Mio Euro Entgelt erwerben.

#### Variante 1: „asset deal“

Der Betrieb wird um 100 Mio Euro Entgelt + USt veräußert. Das Entgelt entfällt in Höhe von

- 20 Mio Euro auf Immobilien (Grund und Gebäude) mit 10 Mio Euro Buchwert

- 10 Mio Euro auf Maschinen, Geschäftsausstattung und Lagerbestände mit 10 Mio Euro Buchwert
- 20 Mio Euro Patente mit null Euro Buchwert
- 50 Mio Euro Firmenwert mit null Euro Buchwert

### **Variante 2: „share deal“**

Die AG kauft 100 % der Anteile an der GmbH und an der KG um 100 Mio Euro Entgelt + USt.

### **Variante 3: Einbringung + „share deal“**

Die Kommanditisten bringen ihre KG-Anteile nach Art III UmgrStG zum 31.12.2015 (steuerliches Einbringungskapital laut Einbringungsbilanz 20 Mio Euro) in die Komplementärin ein (Kapitalerhöhung in der GmbH um 100.000 Euro Nennkapital) und veräußern die GmbH-Anteile im Juli 2016 an die AG um 100 Mio Euro (+ USt).

*Beurteilen Sie die drei Varianten in ESt, KöSt, USt, GrESt, Eintragungsgebühr aus der Sicht der Veräußerer und Erwerber.*

## **Lösung**

### **Variante 1: „asset deal“**

Die fünf Gesellschafter sind nach § 24 Abs 1 lit e BAO zu je einem Fünftel wirtschaftliche Eigentümer des veräußerten Betriebes.

#### **ESt:**

In den veräußerten Grundstücken werden 10 Mio Euro stille Reserven realisiert. Je 2 Mio Euro entfallen auf die fünf Gesellschafter: Bei der GmbH fallen 25 % KöSt an. Die vier Kommanditisten haben je 30 % ImmoESt-SVZ von je 2 Mio Euro (= 600.000 Euro) zu entrichten.

Annahme: Kein Gesellschafter hat ergänzende Anschaffungskosten für die Grundstücke in seiner Ergänzungsbilanz aktiviert.

Der Gewinn auf Lagerbestände ist null Euro.

Der Gewinn auf Patente beträgt insgesamt 20 Mio Euro.

Der realisierte Firmenwertgewinn beträgt 50 Mio Euro.

Die GmbH zahlt 25 % KöSt auf den Gewinn aus Patenten und Firmenwert (4 + 10 =) 14 Mio Euro = 3,5 Mio Euro KöSt.

Die vier Kommanditisten zahlen je 55 % auf je 14 Mio Euro = 7,7 Mio Euro ESt.

Annahme: keine Tarifbegünstigung nach § 37 EStG.

Die AG aktiviert die Grundstücke mit 20 Mio Euro und teilt diese Anschaffungskosten auf Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits auf. Die Gebäude werden nach §§ 7 und 8 EStG auf ihre Restnutzungsdauer abgeschrieben.

Maschinen, Geschäftsausstattung und Lager werden mit 10 Mio Euro aktiviert.

Die Patente werden mit 20 Mio Euro aktiviert und auf ihre Restnutzungsdauer abgeschrieben.

Der Firmenwert wird mit 50 Mio Euro aktiviert und auf 15 Jahre abgeschrieben.

#### **USt:**

Für die Grundstücke wird nach § 6 Abs 1 Z 9 lit a und § 6 Abs 2 UStG zur Umsatzsteuerpflicht optiert. Das gesamte Entgelt von 100 Mio Euro wird mit 20 Mio Euro USt belastet. Die AG beansprucht den Vorsteuerabzug nach § 12 UStG.

Die 3,5 % GrESt werden von 24 Mio Euro Kaufpreis für Grundstücke bemessen = 840.000 Euro GrESt.

Die Eintragungsgebühr nach TP 9 und § 26 GGG beträgt 1,1 % von 24 Mio Euro = 264.000 Euro.

### **Variante 2: „share deal“**

#### **EST:**

Die vier natürlichen Personen verkaufen je 25 % Beteiligung an der Komplementär-GmbH um je 5 Mio Euro (20 Mio Euro insgesamt) und realisieren so je

5.000.000 Euro	Erlös
– 25.000 Euro	Anschaffungskosten
<hr/>	
4.975.000 Euro	Überschuss
1.368.125 Euro	Est nach § 27a EStG pro natürliche Person

Die AG aktiviert

20 Mio Euro auf 100 % GmbH-Beteiligung.

Die vier Kommanditisten veräußern unternehmensrechtlich KG-Anteile, ertragsteuerrechtlich (nach dem Durchgriffsprinzip) insgesamt 80 % des KG-Vermögens um 80 Mio Euro. Das bedeutet: Die ESt ist für die vier Kommanditisten gleich hoch wie beim „asset deal“ nach Variante 1, weil nach dem Durchgriffsprinzip 80 % der Wirtschaftsgüter der KG aus dem wirtschaftlichen Eigentum der Kommanditisten veräußert werden.

Die AG aktiviert 80 Mio Euro auf diese Aktiva:

16 Mio Euro	Grundstücke
8 Mio Euro	Maschinen, Geschäftsausstattung und Lager
16 Mio Euro	Patente
40 Mio Euro	Firmenwert

und schreibt darauf analog zum „asset deal“ nach Variante 1 auf die (Rest-)Nutzungsdauer ab.

#### **USt:**

Die Veräußerung der Gesellschaftsanteile an der GmbH und an der KG ist nach § 6 Abs 1 Z 8 lit g UStG umsatzsteuerfrei.

Die GmbH & Co KG bleibt als Unternehmerin nach § 2 UStG unverändert bestehen. Der Wechsel auf Gesellschafterebene berührt weder das Unternehmen noch die Unternehmerqualität der GmbH.

#### **GrESt:**

GrESt fällt nicht an: Die GmbH hält unverändert 20 % an der KG als Gründungsgesellschafterin. Die AG erwirbt „nur“ 80 % der KG-Anteile und überschreitet so die 95%-Schwelle nach § 1 Abs 2a GrEStG nicht.

#### **TP 9 GGG:**

Die GmbH & Co KG bleibt unverändert im Grundbuch als Eigentümerin der Grundstücke ausgewiesen. Eine Eintragungsgebühr fällt somit nicht an.

### **Variante 3: Einbringung nach Art III UmgrStG + „share deal“**

#### **ESt:**

Die vier natürlichen Personen veräußern je 25 % Beteiligung an einer GmbH um 100 Mio Euro. Ihre Anschaffungskosten steigen von 100.000 Euro bar einbezahltem Nennkapital durch die Einbringung auf insgesamt 20.100.000 Euro = 5.025.000 Euro Anschaffungskosten pro Gesellschafter.

+ 25.000.000 Euro	Erlös pro Gesellschafter
– 5.025.000 Euro	Anschaffungskosten
<hr/>	
19.975.00 Euro	Überschuss × 0,275 =
5.493.125 Euro	ESt nach § 27a EStG pro natürliche Person

Die AG aktiviert 100 Mio Euro Anschaffungskosten auf 100 % GmbH-Beteiligung.

#### **USt:**

Die Einbringung nach Art III UmgrStG ist nach § 22 Abs 3 UmgrStG nicht umsatzsteuerbar. Die Veräußerung der GmbH-Anteile ist nach § 6 Abs 1 Z 8 lit g UStG umsatzsteuerfrei.

#### **GrESt:**

Die umgründungsbedingte Anteilsanwachsung löst 0,5 % GrESt vom Grundstückswert der Grundstücke der KG aus.

Der Erwerb der GmbH-Anteile (100 %) durch die AG löst noch einmal 0,5 % GrESt vom Grundstückswert aus.

**TP 9 GGG:**

Nach § 26a GGG beträgt die Eintragungsgebühr für die Anteilsanwachsung kraft Umgründung 1,1 % vom dreifachen Einheitswert.

VH

**69 §§ 4 Abs 3a, 6 Z 2 lit d EStG**

Ein Rechtsanwalt verkauft das 2011 angekaufte Kanzleigebäude im Jahr 2016 mit einem Verlust von 45.000 Euro. Die sonstigen Aktivitäten der Kanzlei erbringen einen Gewinn von 450.000 Euro.

*Wie hoch sind die Einkünfte aus selbständiger Arbeit?*

**Lösung**

Grundstücksgeschäft: $-45.000 \times 60 \% (\S 6 \text{ Z } 2 \text{ lit d EStG})$	-	27.000	Euro
restliches Betriebsergebnis		450.000	Euro
steuerlicher Betriebsgewinn		423.000	Euro

NZ

**70 §§ 4 Abs 4 und 20 EStG**

Eine Anwältin eröffnet ihre Kanzlei und investiert 1 Mio Euro in Büroräume (Wohnungseigentum) und Geschäftsausstattung. Im selben Jahr kauft sie ein Einfamilienhaus für ihre Familie um 1 Mio Euro.

Die Finanzierung ist wie folgt geplant:

- 1 Mio Euro Sparbuch aus der Erbschaft nach Tante Frida
- 1 Mio Euro Kredit

Die Anwältin möchte zuerst die 1 Mio Euro vom Sparbuch für ihre Kanzlei verwenden, weil der Kaufpreis für das Einfamilienhaus erst ein halbes Jahr später fällig wird.

- ① *Was sind die einkommensteuerlichen Folgen dieser geplanten Vorgangsweise?*
- ② *Was empfehlen Sie der Anwältin aus steuerrechtlicher Sicht?*

**Lösung**

- ① Der Kredit ist als Privatschuld zu qualifizieren. Die Schuldzinsen sind nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.