

# Gestaltungsoptionen aus steuerrechtlicher Sicht

—

von Univ.-Prof. Dr. *Reinhold Beiser*  
Institut für Unternehmens- und Steuerrecht  
Universität Innsbruck

## 1 *Das Zwei-Konten-Modell*

Sind Kosten einer Fremdfinanzierung (Schuldzinsen, Kurssicherungskosten, Kursverluste, Spesen etc) als Betriebsausgaben/Werbungskosten abzugsfähig? Inwieweit greifen Abzugsverbote nach § 20 EStG (Aushalt/Unterhalt/Lebensführung; Abzugsverbote kraft Endbesteuerung – linearer KEST von 25 %/27,5 %; oder kraft linearer ImmoESt von 30 %)?

Beispiel:

Eine junge Anwältin will

1 Mio Euro in ihre Kanzlei und

1 Mio Euro in ein Eigenheim

investieren.

1 Mio Euro hat sie auf ihrem Sparbuch.

1 Mio Euro erhält sie von ihrer Bank als Kredit zu 5 % Zinsen pa (ganzjährig/dekursiv).

Frage:

Wie kann die Anwältin die Abzugsfähigkeit von 50.000 Euro Schuldzinsen pa erreichen?

Lösung:

Der Kredit fließt auf ein betriebliches Bankkonto und wird ausschließlich (zu 100 %) für den Betrieb als Anwältin verwendet (zB Investitionen in ein neues Büro, Geschäftsausstattung, Löhne für Angestellte, laufende Kosten etc).

Die Mittel vom Sparbuch fließen in das Eigenheim.

Die Verwendung der Mittel entscheidet nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes über die Zuordnung zu einem Betrieb oder einer anderen Einkunftsquelle (zB in ein Mietgebäude) oder zu einem mit einem Abzugsverbot nach § 20 EStG belegten Bereich.

→ *Beiser*, Der Abzug von Schuldzinsen in der Einkommensteuer – die Zuordnung von Verbindlichkeiten (Berlin 1990); *derselbe*, Neues zum Schuldzinsenabzug? – Aus für das Zwei-Konten-Modell?, ÖStZ 1998/15, 370 ff (vgl auch DStR 1990, 659 ff; DStZ 1991, 197 ff und IStR 1992, 7 ff); *derselbe*, Fremdwährungsverluste und Schuldzinsen in der ImmoESt (eine Analyse der Rechtsprechung des VwGH und VfGH und eine systemkonsistente Einmalerfassung), ÖStZ 2015/242, 193 ff; *derselbe*, Fremdwährungskredite zur Finanzierung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, ÖStZ 2017/326, 225 ff; *derselbe*, Steuern<sup>15</sup> (2017) Rz 60b.

→ case 56 und 62 in *Beiser/Hörtnagl/Kühbacher/Pülzl/Walder/Zorn*, Casebook Steuern<sup>2</sup> (2016); in der Folge kurz: Casebook Steuern<sup>2</sup>.

## 2 Umschuldung

Ein Unternehmer (eine natürliche Person) hat sein Eigenkapital in sein Unternehmen investiert. Er möchte 1 Mio Euro in den Erwerb eines Eigenheims für seine Familie investieren.

Wie kann die Abzugsfähigkeit von Fremdfinanzierungskosten erreicht werden?

Der Unternehmer entnimmt die Einnahmen (Erlöse) aus seinem Betrieb und sammelt sie auf einem Privatkonto für seine private Investition in ein Eigenheim.

Die Kreditmittel einer Bank fließen auf das Konto im Betriebsvermögen und werden ausschließlich (zu 100 %) für betriebliche Zahlungen (Investitionen, Löhne/Gehälter, Waren, Strom, Reparaturen etc) verwendet.

Kurz: Durch Entnahmen nach § 4 Abs 1 EStG wird Eigenkapital aus einem Betrieb in das Privatvermögen verlagert. Eine gezielte Steuerung der Zahlungsströme ermöglicht eine rasche Verlagerung von Eigenkapital zwischen der Betriebs- und Privatsphäre.

### 3 Einlage oder nur Besicherung? – Zinsspannenmodelle

Eine natürliche Person A hat 1 Mio Euro auf ihrem Sparbuch. Sie investiert 1 Mio Euro in ihren Betrieb. Es stellt sich die Frage: Sollen 1 Mio Euro vom Sparbuch im Privatvermögen in den Betrieb eingelegt werden?

Oder sollen die Investitionen im Betriebsvermögen mit einem Bankkredit fremdfinanziert werden?

Legt A seine Mittel vom Sparbuch in seinen Betrieb ein, so stärkt er damit sein Eigenkapital im Betrieb. A hat jedoch Nachteile: Benötigt er sein Eigenkapital für Investitionen im Privatvermögen, muss er ein Zwei-Konten-Modell (2. Umschuldung) einsetzen. Der durch eine Finanzierung mit Eigenkapital erhöhte operative Betriebsgewinn unterliegt der progressiven ESt nach § 33 EStG; Annahme: A bewegt sich im Grenzsteuersatz von 50 %.

A entschließt sich deshalb für ein „Zinsspannenmodell“: A nimmt bei seiner Hausbank einen Betriebskredit von 1 Mio Euro und setzt sein Sparbuch mit 1 Mio Euro bei derselben Bank zur Besicherung ein. A und seine Hausbank treffen folgende Vereinbarung zur wechselseitigen Besicherung: Sollte einer der Vertragspartner (A oder seine Hausbank) zahlungsunfähig werden oder in einen Zahlungsverzug geraten, so werden das Sparguthaben von A und seine Kreditverbindlichkeiten nach § 1438 ABGB verrechnet (Kompensation der wechselseitigen Forderungen und Verbindlichkeiten).

Der Kredit wird mit 4 1/8 % pa (ganzjährig/dekursiv) verzinst. Das Sparbuch wird mit 4 % pa (ganzjährig/dekursiv) verzinst. Auf Grund der wechselseitig vollen Besicherung durch die vorab vereinbarte Aufrechnung nach § 1438 ABGB besteht für beide Vertragspartner Null Ausfallrisiko.

Die Kreditzinsen sind bei A Betriebsausgaben nach § 4 Abs 4 EStG.

Die Sparbuchzinsen werden mit 25 % KESt endbesteuert.

#### 4 Die Hinzurechnungsregel bei Mitunternehmerschaften

Eine natürliche Person A ist Kommanditistin einer gewerblich tätigen GmbH & CoKG (Rechnungslegungspflicht nach § 189 UGB; Gewinnermittlung nach § 5 EStG) mit einer Beteiligung in Höhe von 5 % (Fixkapital).

A hat ein Sparbuch mit 1 Mio Euro geerbt.

Die GmbH & CoKG benötigt einen Kredit in Höhe von 1 Mio Euro.

Gewährt A seiner GmbH & CoKG einen Kredit in Höhe von 1 Mio Euro zu 5 1/8 % Zinsen pa (ganzjährig/dekursiv), so sind 51.250 Euro Zinsen bei der GmbH & CoKG Betriebsausgaben nach § 4 Abs 4 EStG und bei A als Gewinntangente (in seinem Sonderbetriebsvermögen) nach § 23 Z 2 EStG zu erfassen. Der so erhöhte Gewinn von A aus seiner KG-Beteiligung unterliegt der progressiven ESt nach § 33 EStG; Annahme: A bewegt sich im Grenzsteuersatz von 50 %.

A entscheidet sich deshalb für ein „Zinsspannenmodell“: Nicht A, sondern seine Hausbank gewährt der GmbH & CoKG 1 Mio Euro Kredit zu 5 1/8 % Zinsen pa. A besichert diesen Kredit mit seinem Sparbuch in voller Höhe von 1 Mio Euro und 5 % Zinsen pa. Zur wechselseitigen Besicherung wird vereinbart: Im Fall einer Insolvenz oder eines Zahlungsverzugs eines Vertragspartners des Kreditvertrages werden die Kreditverbindlichkeiten und die Spareinlageforderung nach § 1438 ABGB verrechnet. Die Bank hat somit Null Ausfallrisiko. A trägt das Risiko einer Insolvenz der GmbH & CoKG ebenso wie im Fall einer direkten Kreditierung. Die Sparbuchzinsen werden jedoch mit 25 % KESt endbesteuert. Diese Endbesteuerung greift auch im Sonderbetriebsvermögen, sofern das Sparbuch als Sonderbetriebsvermögen qualifiziert wird.

Im Fall einer Insolvenz der GmbH & CoKG und einer Aufrechnung von zB 750.000 Euro Kreditverbindlichkeit mit 750.000 Euro Sparguthaben hat A 750.000 Euro Forderung gegen die GmbH & CoKG nach § 1358 ABGB. A kann diese Forderung als Insolvenzgläubiger anmelden oder zur Auffüllung seines EK 1 durch einen Verzicht einlegen und so Wartetastenverluste nach § 23a EStG in Höhe von 750.000 Euro nutzen.

## 5 Zinsspannenmodell bei Kapitalgesellschaften

Eine natürliche Person A ist zu 15 % an einer GmbH beteiligt. Gewährt A seiner GmbH einen Kredit in Höhe von 1 Mio zu 5 1/8 % Zinsen pa (ganzjährig/dekursiv), so muss A 51.250 Euro

Zinsen als Einkünfte aus Kapitalvermögen erklären und nach § 33 EStG versteuern.  
Annahme: A bewegt sich im Grenzsteuersatz von 50 %.

Schaltet A dagegen seine Hausbank als Kreditgeber ein und besichert diesen Kredit durch sein Sparbuch bei derselben Bank zu 5 % Zinsen pa, so greift für die Sparbuchzinsen die Endbesteuerung mit 25 % KESt nach §§ 27, 27a, 93 ff und 97 EStG.

A trägt das Insolvenzrisiko für die Kreditforderung seiner Hausbank gegen seine GmbH. Im Fall einer Insolvenz hat A in Höhe seiner durch Aufrechnung eingelösten Verbindlichkeit nach § 1358 ABGB eine Forderung, die er in der Insolvenz anmelden kann.

Sein Verlust unterliegt im Privatvermögen der Verlustausgleichssperre nach § 27 Abs 8 EStG; im Betriebsvermögen kann eine Teilwertabschreibung nach § 6 Z 2 lit c EStG verwertet werden.

Ein Forderungsverzicht wird bei der GmbH nach § 8 Abs 1 letzter Satz KStG nur in Höhe des werthaltigen Teils als ertragsteuerneutrale Einlage qualifiziert.

## 6 Sparbuch, Bankeinlagen, Anleihen

im Privatvermögen	im Betriebsvermögen
<ul style="list-style-type: none"> <li>• §§ 27, 27a EStG</li> <li>• 25 %/27,5 % KESt</li> <li>• Endbesteuerung nach § 97 EStG</li> <li>• Abzugsverbot nach § 20 Abs 2 und § 27a Abs 1 EStG</li> <li>• Option zum               <ul style="list-style-type: none"> <li>~ Verlustausgleich nach § 97 Abs 2 ESt</li> <li>~ zur Regelbesteuerung nach § 27a Abs 5 EStG</li> </ul> </li> <li>• keine Teilwertabschreibungen</li> <li>• Verlustausgleichssperre nach § 27 Abs 8 EStG</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• §§ 21 bis 23 EStG § 27a Abs 6 EStG</li> <li>• lineare Steuer auch im BV</li> <li>• Endbesteuerung auch im BV</li> <li>• auch im BV natürlicher Personen</li> <li>• auch im BV greifen beide Optionen</li> <li>• TWA möglich</li> <li>• § 6 Z 2 lit c EStG</li> </ul>

## 7 Kreditforderungen natürlicher Personen

im Privatvermögen	im Betriebsvermögen
<ul style="list-style-type: none"> <li>• §§ 27, 27a; §§ 93 ff EStG</li> <li>• keine KESt</li> <li>• Normaltarif nach § 33 EStG</li> <li>• kein Abzugsverbot nach § 20 Abs 2 EStG</li> <li>• Veranlagungspflicht</li> <li>• keine Teilwertabschreibungen</li> <li>• Verlustrealisierung erst bei Veräußerung oder endgültiger Uneinbringlichkeit</li> <li>• Verlustausgleichssperre nach § 27 Abs 8 EStG</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• §§ 21 bis 23; §§ 27, 27a und 93 ff EStG</li> <li>• keine KESt</li> <li>• Normaltarif nach § 33 EStG</li> <li>• kein Abzugsverbot nach § 20 Abs 2 EStG</li> <li>• Veranlagungspflicht</li> <li>• Teilwertabschreibung</li> <li>• bei § 5 und § 4 Abs 1 EStG Realisations- und Imparitätsprinzip</li> <li>• § 4 Abs 3 EStG: Zufluss/Abfluss</li> <li>• Teilwertabschreibung zu 100 % Betriebsausgabe</li> </ul>



## 8 Natürliche Personen als echte Stille

im Privatvermögen	im Betriebsvermögen
<ul style="list-style-type: none"> <li>• §§ 27 Abs 2 Z 4 und Abs 8 Z 2; § 27a Abs 2 Z 3 und § 93 EStG</li> <li>• keine lineare Steuer nach § 27a Abs 2 Z 3 EStG</li> <li>• keine KESt nach § 93 Abs 1 und § 27a Abs 2 EStG</li> <li>• keine Teilwertabschreibungen</li> <li>• Verlustausgleich nach § 27 Abs 2 Z 4 und § 27 Abs 8 Z 2 EStG</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• §§ 21 bis 23; §§ 27, 27a, 93 EStG</li> <li>• keine lineare Steuer nach § 27a Abs 2 Z 3 EStG</li> <li>• keine KESt nach § 93 und § 27a Abs 2 EStG</li> <li>• Teilwertabschreibung ist Betriebsausgabe</li> <li>• Realisationsprinzip bei § 4 Abs 1 und § 5 EStG</li> <li>• § 6 Z 2 lit c EStG greift nicht (keine lineare Steuer nach § 27a EStG)</li> <li>• laufende Verluste eines echten Stillen im Betriebsvermögen nur mit künftigen Gewinnen aus exakt derselben stillen Beteiligung ausgleichsfähig nach § 27 Abs 2 Z 4 und § 27 Abs 8 Z 2 EStG</li> </ul>

## 9 *Natürliche Personen als Mitunternehmer (Komplementäre/Kommanditisten/atypisch Stille)*

- § 21 Abs 2 Z 2/§ 22 Z 3/ § 23 Z 2 EStG
- keine KESt
- Normaltarif nach § 33 EStG für operative Gewinne
- § 27a Abs 6 EStG – lineare ESt für Einkünfte aus KV nach §§ 27, 27a und 93 EStG im BV
- § 30a Abs 3 EStG – lineare ESt auch im BV
- Veranlagungspflicht nach § 43 EStG und § 188 BAO
- Rechnungslegung nach § 189 UGB und
- § 5 EStG
- Hinzurechnungsregel
- Sonderbetriebsvermögen
- gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen
- einbringungsfähiges Vermögen nach § 12 Abs 2 Z 2 UmgrStG
- Betriebsstättenregel der DBA/Art 5 OECD-MA
- Verluste bei kapitalistischen Mitunternehmern mit beschränkter Haftung - § 23a EStG  
Wartetastenverluste
- negatives Eigenkapital - § 24 Abs 2 letzter Satz EStG iV mit §§ 168 und 172 UGB

## 10 Natürliche Personen als Aktionäre oder Gesellschafter einer GmbH

im Privatvermögen	im Betriebsvermögen
<ul style="list-style-type: none"> <li>• §§ 27, 27a, 93 ff EStG</li> <li>• 27,5 % KESt</li> <li>• Endbesteuerung nach § 97 EStG</li> <li>• Abzugsverbot nach § 20 Abs 2 und § 27a Abs 1 EStG</li> <li>• Option zum <ul style="list-style-type: none"> <li>~ Verlustausgleich nach § 97 Abs 2 ESt</li> <li>~ zur Regelbesteuerung nach § 27a Abs 5 EStG</li> </ul> </li> <li>• kein Ansatz von Anschaffungsnebenkosten nach § 27a Abs 4 Z 2 EStG</li> <li>• Zufluss/Abflussprinzip</li> <li>• Verlustausgleichssperre nach § 27 Abs 8 EStG</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• §§ 21 bis 23 EStG iV mit §§ 27, 27a und 93 ff EStG</li> <li>• 27,5 % KESt</li> <li>• Endbesteuerung auch im BV</li> <li>• Abzugsverbot nach § 20 und § 27a EStG auch im BV</li> <li>• beide Optionen auch in BV</li> <li>• voller Ansatz der Anschaffungskosten nach § 6 EStG und § 203 UGB</li> <li>• Realisations- und Imparitätsprinzip bei § 5 und § 4 Abs 1 EStG</li> <li>• Teilwertabschreibungen, Verlustausgleich und Verlustvortrag nach § 6 Z 2 lit c EStG zu 55 % auch mit nicht-tarifbegünstigten Einkünften</li> </ul> <p><i>Beiser, Steuern<sup>15</sup> (2017), Rz 59 f.</i></p>

## 11 AG/GmbH als Holding

Eine AG/GmbH hält als Holding Beteiligungen an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften.

- Für Ausschüttungen greift die „*Befreiung für Beteiligungserträge*“ nach § 10 KStG:
  - ~ Für *Anteile an inländischen Kapitalgesellschaften* greift die „*Schachtelbefreiung*“ jedenfalls (für jede Beteiligungshöhe zwischen „0,Josef“ und 100 % und für kurzfristig und langfristig gehaltene Anteile).  
Zur Zurechnung von Ausschüttungen siehe *Beiser*, Die Markteinkommenstheorie und die Einkünftezurechnung bei echten Stillen und bei Gesellschaftern von Kapitalgesellschaften – ein Beitrag zur konsistenten Einmalserfassung, ÖStZ 2016/123, 89 bis 95.
  - ~ Ausschüttungen aus *ausländischen* Kapitalgesellschaften sind in der Regel in Österreich nach § 10 Abs 1 Z 5 bis 7 KStG befreit. Siehe dazu *Beiser*, Die Beteiligungsertragsbefreiung nach § 10 KStG im Licht der jüngsten Rechtsprechung des EuGH, RdW 2017/427, 584 ff; *Beiser*, Steuern<sup>15</sup> (2017) Rz 328a.
- *Internationale Schachtelbeteiligungen*:
  - ~ Ab einer *Beteiligung von 10 % oder mehr* (also in einer Bandbreite von 10 bis 100 %) und
  - ~ einer Beteiligungsdauer von mindestens einem Jahr

liegt bei Beteiligungen an *ausländischen Kapitalgesellschaften* eine „*internationale Schachtelbeteiligung*“ nach § 10 Abs 2 KStG vor.

Bei Beteiligungen an *EU-Kapitalgesellschaften* greift insoweit nach der *Mutter-Tochter-RL* (2011/96/EU)

- ~ eine *Befreiung von Quellensteuern* (KESt) bei der ausschüttenden *Tochter*
- ~ und eine KöSt-Befreiung bei der die Ausschüttung empfangenden Mutter (in Österreich in § 10 KStG umgesetzt).
- ~ Darüber hinaus (das heißt *ohne* unionsrechtliche Verpflichtung) greift in Österreich eine *Befreiung von Gewinnen aus einer Veräußerung internationaler*

*Schachtelbeteiligungen*, sofern nicht beim Beteiligungserwerb zur *Steuerwirksamkeit* von Veräußerungsgewinnen und Verlusten aus Teilwertabschreibungen oder Veräußerungen optiert wird.

- **KEST:** Ab einer *Beteiligungshöhe von 10 %* (Mindestschwelle) greift eine KEST-Befreiung bei der ausschüttenden „*Tochter*“ nach § 94 Z 2 EStG.  
In Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) kann eine andere Grenze festgelegt sein (zB 20 % nach Art 10 DBA-A/CH).
  - ~ Eine an der Quelle einbehaltene österreichische KEST wird im Zuge der KöSt-Veranlagung auf die KöSt angerechnet/gut geschrieben.
  - ~ Eine ausländische Quellensteuer wird im Fall einer Befreiung der Ausschüttung nach § 10 KStG nicht angerechnet (keine Erstattung ausländischer Quellensteuern im Fall einer Nullbelastung in Österreich).
  - ~ Werden Ausschüttungen aus dem Ausland besteuert (Drittstaaten ohne Amtshilfe; oder Wechsel von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode nach § 10 Abs 4 oder 5 KStG; zu diesem „*switch over*“ siehe *Beiser, Steuern*<sup>15</sup> (2017) Rz 326, 328 und 331), so wird angerechnet.
- **Fremdfinanzierungsprivileg für Schachtelbeteiligungen**  
*Schuldzinsen* aus einer Fremdfinanzierung von *Schachtelbeteiligungen im Betriebsvermögen* sind nach § 11 Abs 1 Z 4 und § 10 KStG trotz der KöSt-Befreiung der Ausschüttungen *abzugsfähig*. Siehe dazu *Beiser, Steuern*<sup>15</sup> (2017) Rz 357.
- Beachte den Gegensatz zwischen

natürlichen Personen	Kapitalgesellschaften
<ul style="list-style-type: none"> <li>• 27,5 % KEST</li> <li>• Endbesteuerung nach § 97 EStG</li> <li>• Abzugsverbot nach § 20 Abs 2 und § 27a Abs 1 EStG</li> <li>• § 23a EStG begrenzt den Verlustausgleich für kapitalistische Mitunternehmer</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nullbelastung mit KEST durch               <ul style="list-style-type: none"> <li>~ Befreiung oder</li> <li>~ Anrechnung</li> </ul> </li> <li>• Null KöSt nach § 10 KStG</li> <li>• Schuldzinsenabzug nach § 11 Abs 1 Z 4 KStG</li> <li>• § 23a EStG gilt nur für natürliche Personen</li> </ul>

Siehe auch *Beiser, Steuern*<sup>15</sup> (2017) Rz 383d: „Der gespaltene Kapitalmarkt für Aktien/GmbH-Anteile“.

- Ab einer Beteiligung von **mehr als 50 %** (> 50 % bis 100 %)

~ am *Nennkapital*

und

~ an den *Stimmrechten*

kann nach § 9 KStG eine **Gruppe** zur Saldierung von Gewinnen und Verlusten beantragt werden.

- § 7 Abs 3 KStG:

~ einheitlicher allumfassender **Gewerbebetrieb**

~ Gewinnermittlung nach **§ 5 EStG** und §§ 189 ff UGB

~ **§ 6 Z 2 lit c und d EStG** gelten nicht bei rechnungslegungspflichtigen Körperschaften.

Zu § 6 Z 2 lit d EStG siehe *Beiser*, Betriebsausgaben nur zu 60 %?, RdW 2017/157, 180 bis 187.

## 12 Privatstiftungen

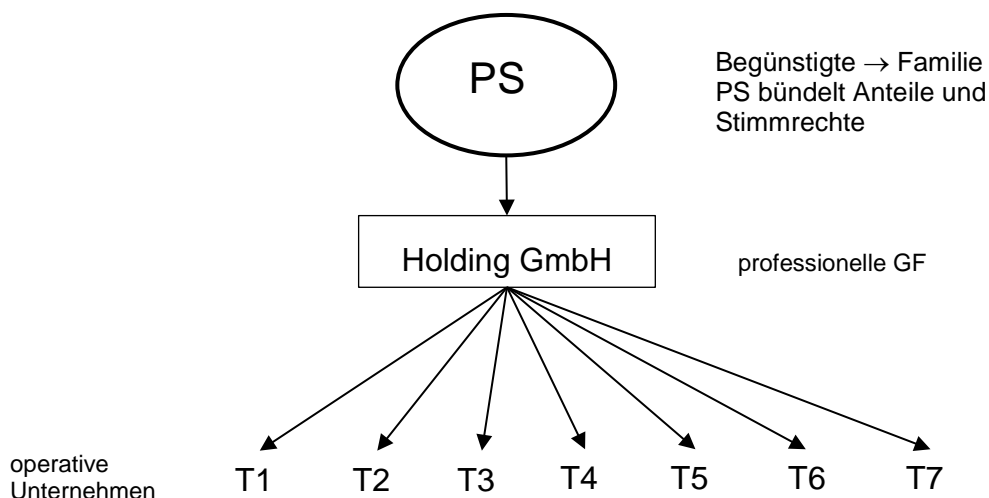
- Stiftungseingangssteuer - *Beiser, Steuern*<sup>15</sup> (2017) Rz 361 und 361a
- breiter Gestaltungsspielraum in der Ausgestaltung von Zuwendungen an Begünstigte
- Bündelung von Gesellschaftsanteilen

### Die Vorteile in der laufenden Besteuerung

Privatstiftungen genießen vier Vorteile in der laufenden Besteuerung:

- die KESt-Befreiung nach § 94 Z 12 EStG
- die Befreiung von der ImmoESt nach § 24 Abs 3 Z 4 KStG: 25 % KöSt im Veranlagungsverfahren statt ImmoESt nach § 30b und c EStG
- die Übertragung stiller Reserven bei Beteiligungsveräußerungen nach § 13 Abs 4 KStG
- die Beteiligungsertragsbefreiung für Ausschüttungen nach § 10 KStG.  
*Beiser, Steuern*<sup>15</sup> (2017) Rz 372.

## 13 Holding GmbH + Privatstiftung



- Vermeidung einer Wegzugsbesteuerung durch Verlagerung von Aktien/GmbH-Anteilen in eine Privatstiftung vor einem Wegzug iSd § 27 Abs 6 Z 1 EStG
- Vermeidung von ErbSt im Ausland
- Endbesteuerung der Begünstigten im Inland
- Art 21 OECD-MA „andere Einkünfte“
- EuGH 17.9.2015, Rs C-589/13 *F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, Beiser, Steuern*<sup>15</sup> (2017) Rz 367
- § 10 KStG + § 94 Z 2 EStG im Verhältnis zwischen der Holding GmbH und der PS
- alle Vorteile einer GmbH auf Ebene der Holding
- PS zur Vermeidung einer Einkünftezurechnung nach § 2 Abs 4a EStG → *Beiser, Steuern*<sup>15</sup> (2017) Rz 25d
- internationale Schachtelbefreiung nach § 10 KStG auf Ebene der Holding
- steuerfreie Übertragung stiller Reserven nach § 13 Abs 4 KStG auf Ebene der PS
- Veräußerung von „Altvermögen“ natürlicher Personen iSd § 30 Abs 4 EStG an PS → lineare ImmoESt in Höhe von 4,2 % ( 86 % fiktive AK)+ 3,5 % GrESt + 1,1 % TP 9 GGG beim Veräußerer; „step up“ bei VuV bei der PS



- Veräußerung von Zwerganteilen aus dem Privatvermögen nach § 124b Z 185 lit a EStG oder von Anteilen unter 10 % mit einem „*step up*“ zum 1.1.2001 nach § 124b Z 57 EStG.

## 14 Hotel GmbH & CoKG

Einzelunternehmer A betreibt ein Hotel mit hohen Gewinnen. Seine drei Kinder arbeiten im Hotel.

A gründet eine A-GmbH und schließt sich mit dieser zu einer Hotel GmbH & CoKG nach Art IV UmgrStG zusammen. Das löst 0,5 % GrESt vom Grundstückswert und 1,1 % Eintragungsgebühr vom dreifachen Einheitswert aus.

A bringt in der Folge 60 % seiner KG-Anteile in seine A-GmbH ein und verschenkt je 10 % seiner KG-Anteile und je 20 % seiner GmbH-Anteile an seine drei Kinder. A behält 40 % an der A-GmbH (= Komplementärin) und 10 % an der KG.

Die Komplementärin wird im ersten Schritt am Vermögen nicht beteiligt. A bleibt somit zunächst nach dem Durchgriffsprinzip Alleineigentümer des Hotelbetriebes samt Grundstück nach § 24 Abs 1 lit e BAO. Eine Verschiebung der Steuerbelastung iSd § 24 Abs 2 UmgrStG ist somit ausgeschlossen (VwGH 19.5.2005, 2000/15/0179; Rz 5931 EStR 2000; zur Anwendbarkeit des Art IV UmgrStG siehe VwGH 16.12.1999, 99/16/0205, ÖStZB 2000/237, 276).

Die Einbringung der 60 % Mitunternehmerbeteiligung in die GmbH erfolgt nach Art III UmgrStG ertragsteuerneutral zu Buchwerten (Buchwerteinbringung).

Die Schenkung der Mitunternehmeranteile an die Kinder (je 10 % Beteiligung an der KG) ist nach § 6 Z 9 lit a EStG ertragsteuerneutral (Buchwertfortführung). Die Übertragung der GmbH-Anteile (je 20 % an jedes Kind) ist ertragsteuerneutral (keine entgeltliche Veräußerung; die Kinder führen nach § 27a Abs 4 Z 1 EStG die Anschaffungskosten fort).

In der Umsatzsteuer ist die GmbH & CoKG Unternehmer nach § 2 UStG. Der Zusammenschluss ist nach Art IV § 26 Abs 1 Z 2 und § 22 Abs 3 UmgrStG nicht steuerbar.

Der Zusammenschluss löst 0,5 % GrESt vom Grundstückswert nach § 4 Abs 1 zweiter Satz und § 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG aus; die KG wird Eigentümerin des Hotels. Die Eintragungsgebühr beträgt 1,1 % vom dreifachen Einheitswert (§ 26a und TP 9 GGG).

A kann in Pension gehen. Seine drei Kinder können als Geschäftsführer/Prokuristen die GmbH und den Hotelbetrieb leiten. Die Gewinnanteile aus der Mitunternehmerbeteiligung als Kommanditisten führen zu einer Gewinnaufteilung in der Familie (Familiensplitting).

Die GmbH kann zur Gewinnspeicherung genutzt werden.

## 15 Immobilien GmbH & CoKG

Eine GmbH & CoKG bewirtschaftet Immobilien in Form einer gewerblichen Tätigkeit (Hotels, Apartments, Büros, Geschäftsräume, Lagerhallen, Parkgaragen etc). Die Komplementärin ist zu 10 % am Vermögen der KG beteiligt. 10 natürliche Personen sind als Kommanditisten zu je 9 % am Vermögen der KG beteiligt und halten je 10 % an der Komplementärin.

Ein Käufer bietet 100 Mio Euro für die Immobilien der GmbH & CoKG.

Annahme: Der dabei realisierte Gewinn beträgt 50 Mio Euro.

### „Asset deal“:

Die GmbH & CoKG veräußert ihre Immobilien um

$$\begin{array}{r}
 100 \text{ Mio Euro Entgelt} \\
 + \quad \underline{20 \text{ Mio Euro USt}} \\
 120 \text{ Mio Euro Kaufpreis}
 \end{array}$$

- Option zur Umsatzsteuerpflicht nach § 6 Abs 1 Z 9 lit a und § 6 Abs 2 UStG, um hohe Vorsteuerkorrekturen im Fall einer umsatzsteuerfreien Veräußerung zu vermeiden
- 3,5 % GrESt von 120 Mio Euro Kaufpreis
- 1,1 % Eintragungsgebühr von 120 Mio Euro Kaufpreis
- 25 % KöSt von 5 Mio Euro Gewinn bei der Komplementärin
- 30 % ImmoESt von je 4,5 Mio Euro Gewinn der 10 Kommanditisten, falls bei keinem Kommanditisten ergänzende Anschaffungskosten abzuziehen sind.

### „Share deal“:

Der Erwerber kauft um 100 Mio Euro Entgelt die GmbH und die 10 KG-Anteile, zB um 10 Mio Euro 100 % an der Komplementärin und um 90 Mio Euro die KG-Anteile.

Die GmbH & CoKG bleibt im Grundbuch Eigentümerin der Immobilien und ebenso Unternehmer nach § 2 UStG. Der entgeltliche Wechsel der Gesellschafter löst somit

werder USt

noch GrESt

noch eine Eintragungsgebühr

aus.

§ 1 Abs 2a GrEStG greift nicht, weil die Komplementärin (die GmbH) nach wie vor 10 % am Vermögen der KG hält. Es wechseln nur 90 % der Anteile am Vermögen der KG.

Die Kommanditisten werden mit 30 % lineare ImmoESt in Form einer ImmoESt-SVZ nach § 30b Abs 4 EStG (keine GrESt und somit keine Selbstberechnung der GrESt nach § 10 GrEStG und § 30c EStG) auf je 4,5 Mio Euro realisierten Gewinn aus einer Grundstücksveräußerung (Fälligkeit der ImmoESt-SVZ nach Maßgabe des Zufließens des Erlöses für die KG-Anteile) belastet.

Die Veräußerung der GmbH-Anteile wird mit linear 27,5 % auf

$$\begin{array}{r}
 10 \text{ Mio Euro Erlös} \\
 - \underline{1 \text{ Mio Euro}} \text{ Anschaffungskosten (angenommenes Nennkapital der GmbH)} \\
 9 \text{ Mio Euro Überschuss}
 \end{array}$$

für 100 %-Beteiligung belastet; davon je ein Zehntel auf jeden der 10 Gesellschafter. Das ist mehr als 25 % KöSt im Fall des asset deal; dabei ist jedoch die KESt auf Ausschüttungen noch nicht berücksichtigt.

Der Erwerber kann 90 Mio Euro als Anschaffungskosten für die Immobilien aktivieren (Buchwerte + ergänzende Anschaffungskosten in seiner Ergänzungsbilanz als Mitunternehmer/Kommanditist) und den jeweiligen Anteil am Gebäude auf die Restlaufzeit abschreiben.

Bei der 100 %-Beteiligung an der GmbH sind 10 Mio Euro Anschaffungskosten auf diese Beteiligung zu aktivieren. Das Trennungsprinzip lässt eine Aufwertung des 10 %-Anteils der GmbH an den Immobilien der KG nicht zu und zwingt insoweit zur Fortführung der Buchwerte auf Ebene der GmbH (kein zusätzliches AfA-Potenzial wie beim 90 % KG-Anteil durch Aktivierung ergänzender Anschaffungskosten im Sonderbetriebsvermögen des Erwerbers).

## 16 Einzelunternehmer in GmbH & CoKG

Ein Hotelier ist bisher Einzelunternehmer und gründet eine GmbH & CoKG: Er hält 100 % an der GmbH und ist alleiniger Kommanditist. Die GmbH ist Arbeitsgesellschafterin *ohne* Anteil am Vermögen der KG. Der Kommanditist ist zu 100 % am Vermögen der KG beteiligt.

Der Hotelbetrieb wird samt Hotelgrundstück ins Vermögen der KG übertragen.

Eigentumswohnungen für die Hotelangestellten werden an die GmbH & CoKG vermietet und so Sonderbetriebsvermögen des Kommanditisten.

Der Vorgang fällt unter Art IV UmgrStG. Der Hotelier bleibt nach dem Durchgriffsprinzip Alleineigentümer des Hotels nach § 24 Abs 1 lit e BAO: Das zivilrechtliche Gesamthand Eigentum der KG wird ertragsteuerrechtlich in Miteigentum der Gesellschafter transformiert.

Eine Verschiebung in der „*endgültigen Steuerbelastung*“ nach § 24 Abs 2 UmgrStG ist ausgeschlossen, soweit sich die Quoten am wirtschaftlichen Eigentum nicht ändern.

VwGH 19.5.2005, 2000/15/0179; Rz 5931 EStR 2000;

VwGH 16.12.1999, 99/16/0205, ÖStZB 2000/237, 276.

Später bringt der Hotelier 6 % am Vermögen der KG nach Art III UmgrStG in seine GmbH ein.

## 17 Hotel GmbH & CoKG auf einem geschlossenen Hof

Ein Bauer und Landwirt betreibt ein Hotel auf einem geschlossenen Hof. Das Hotel erzielt hohe Gewinne und soll deshalb nach Art III UmgrStG in eine GmbH ausgegliedert werden. Die Höfekommission stimmt dem nicht zu.

Als Ersatzlösung wird folgender Weg beschrrieben:

Der Hotelbetrieb wird nach Art IV UmgrStG in eine GmbH & CoKG ausgegliedert: Die GmbH ist Arbeitsgesellschafterin ohne Beteiligung am Vermögen der KG. Der Kommanditist ist zunächst zu 100 % am Vermögen der KG beteiligt. Das Hotelgrundstück wird der GmbH & CoKG gegen ein marktkonformes Entgelt + 20 % USt überlassen und wird so Sonderbetriebsvermögen des Kommanditisten.

Danach bringt der Kommanditist 90 % seiner KG-Beteiligung in die Komplementärin nach Art III UmgrStG ein.

Das Hotelgrundstück auf dem geschlossenen Hof bleibt Eigentum des Bauern und ertragsteuerrechtlich Sonderbetriebsvermögen des Kommanditisten.

Die Anteile an der GmbH und an der KG können leicht in der Familien übertragen werden. Es ist darauf zu achten: Das an die KG entgeltlich überlassene Hotelgrundstück ist gemeinsam mit KG-Anteilen zu vererben/verschenken, um die Qualität als Sonderbetriebsvermögen zu erhalten (nicht eine ungewollte Entnahme auszulösen).

In der GrESt greifen § 3 Abs 1 Z 2 lit a und § 7 GrEStG: 900.000 Euro Freibetrag; Stufentarif; Maximal 0,5 % GrESt vom Grundstückswert; siehe dazu *Beiser, Steuern*<sup>15</sup> (2017) Rz 671; bei der Eintragungsgebühr nach TP 9 GGG die Bemessung vom dreifachen Einheitswert, maximal 30 % des gemeinen Wertes.