

SKRIPTUM

Steuerrecht und Rechtsformwahl
WS 2009/10

Univ.Lektor Dr. Christian Huber
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

Lösungen zu Teil III Fallbeispiele

KONTAKT

Leitner + Leitner GmbH & Co KG
Ottensheimer Straße 32
A - 4040 Linz

Telefon ++43 / 732 / 7093 - 200
Telefax ++43 / 732 / 7093 - 822
christian.huber@leitnerleitner.com
www.leitnerleitner.com

Lösung Fallbeispiel 1

Rechtsformvergleich bei einem Gewinn von EUR 100.000,00

a) Einzelunternehmen

- **Steuersubjekt:** natürliche Person gem § 1 EStG
- **Steuergegenstand:** Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit
- **Ermittlung Bemessungsgrundlage:** gem § 2 Abs 4 Z 1 EStG: Gewinn (gem § 4 bis 14 EStG, § 17 EStG, § 20 EStG)
- **Gewinnermittlungsart:** wenn Gewerbebetrieb und Umsätze 2 x über EUR 400.000,00 (§ 189 UGB) bzw ab RÄG 2010 2 x über 700.000: Gewinnermittlung gem § 5 EStG, ansonsten Wahlrecht zwischen § 4 Abs 1 (freiwillige steuerliche Bilanzierung) oder § 4 Abs 3 EStG (Einnahmen- Ausgabenrechnung)
- **Steuersatz:**
 - **Ohne § 11a Begünstigung:** $100.000 \times 41,585 \% = \mathbf{41.585}$ (Berechnung des Durchschnittsteuersatz siehe Seite 2 Skriptum)
 - **Mit § 11a Begünstigung** letztmalig 2009 (Gewerbebetrieb, Bilanzierung): $50.000 \times 20,79 \%$ (halber Durchschnittssteuersatz für nicht entnommene Gewinne) = 10.395; $50.000 \times 41,58 \%$ (voller Steuersatz für entnommene Gewinne) = 20.790, **gesamt somit 31.185**
 - **Mit § 10 Begünstigung** (E/A-Rechnung, 10 % Gewinnfreibetrag): $90.000 \times 50 \% + 17.085 = \mathbf{36.585,00}$, ab 2010 13 % Gewinnfreibetrag

b) Mitunternehmerschaft

- **Steuersubjekt:** Mitunternehmer gem § 1 EStG
- **Steuergegenstand:** Anteiliger Gewinn der Mitunternehmerschaft (Gewinnanteil) gem § 23 Abs 2 EStG (§ 22 Abs 2 EStG, Leistungsvergütungen sind gem § 23 Z 2 EStG ebenfalls Teil des Gewinnanteils)
- **Ermittlung des Gewinnes:** gem § 188 Abs 1 EStG einheitlich und gesondert für die Mitunternehmerschaft, nach der Gewinnermittlungsart für die Mitunternehmerschaft, § 5 Gewinnermittlung, wenn Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Rechnungslegungspflicht der Mitunternehmerschaft gem § 189 HGB (Übersteigung der Umsatzgrenze bzw bei GmbH 8c Co KG)
- **Steuersatz:** ESt-Tarif des jeweiligen Mitunternehmers, § 11a Begünstigung anteilig (max EUR 100.000,00 für gesamte Mitunternehmerschaft), § 10 Gewinnfreibetrag durch jeden Mitunternehmer anteilig von seinem Gewinnanteil beanspruchbar, Deckung durch Investitionen im Gesellschaftsvermögen (Zurechnung an Mitunternehmer nach Substanzbeteiligungsschlüssel) oder im Sonderbetriebsvermögen

- Steuerverfahren: Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellungserklärung für Mitunternehmerschaft gem § 188 BAO mit Bindungswirkung für Einkommenssteuererklärungen gem § 192 BAO

c) Kapitalgesellschaft

1. Gesellschaftsebene:

- Steuersubjekt: GmbH gem § 1 KStG
- Steuergegenstand: Einkommen gem § 7 Abs 2 KStG mit Verweis auf Einkunftsarten des EStG, jedoch gem § 7 Abs 3 KStG immer Einkünfte aus Gewerbebetrieb
- Gewinnermittlung: § 7 Abs 2 Satz 2 KStG nach EStG (§ 5 EStG, § 4 bis 14 EStG) und KStG (§ 8 bis 12, § 19 und 20 KStG): 100.000
- Steuersatz: 25 %, somit EUR **25.000,00**

2. Anteilsinhaberebene

- Steuersubjekt natürliche Person
- Steuergegenstand: Einkünfte aus Kapitalvermögen
- Einkunftsermittlung: Überschuss gem § 15 und 16 EStG, jedoch Abzugsverbot für Aufwendungen gem § 20 Abs 2 EStG wegen Endbesteuerung: 50.000
- Steuersatz: 25 % KESt gem § 93 EStG, somit EUR **12.500,00**
gem § 97 EStG zugleich Endbesteuerung, soweit nicht Aufnahme in Einkommensteuererklärung gem § 97 Abs 4 EStG, in diesem Fall Besteuerung mit halben ESt-Satz (16,65 %, soweit keine übrigen Einkünfte vorliegen)

Gesamtsteuerbelastung somit EUR 37.500,00

- Alternative: Auszahlung des Privatbedarfes von EUR 50.000,00 als Geschäftsführungsentgelt:

1. Gesellschaftsebene:

Lohnnebenkosten		3.930,00
Gewinn vor Geschäftsführergehalt	100.000,00	
- Geschäftsführergehalt	- 50.000,00	
- 7,86 % Lohnnebenkosten (siehe Seite 18 Skriptum)	-3.930,00	
Einkommen	46.070,00	
25 % KöSt		11.517,50

2. Anteilsinhaberebene (Annahme Beteiligung über 25 %):

Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit gem § 22 Z 2 EStG	50.000,00	
6 % Betriebsausgabenpauschale gem § 17 Abs 1 EStG	-3.000,00	
Einkommen	47.000,00	
ESt gem Tarif (auf Seite 2 Skriptum)		15.341,00
Gesamtsteuerbelastung		30.788,50

Ab 2010 kann das Einkommen des pauschalierten Geschäftsführers noch um den Grundfreibetrag iHv 3.900 (§ 10 EStG) reduziert werden.

Lösung Fallbeispiel 2

Kredittilgung ist keine Betriebsausgabe da bloße Vermögensumschichtung, sie ist daher aus dem versteuerten Gewinn zu tätigen.

a) Einzelunternehmen

- Ohne 11 a Begünstigung: für Kredittilgung vorhanden EUR 38.415,00

100.000
- 41.585 (ESt laut Tarif)
- 20.000 (Privatentnahme)
<u>38.415</u>

- Mit 11 a Begünstigung: für Kredittilgung vorhanden: EUR 55.052,00

100.000
- 24.948 (ESt: 41,68 % von 20.000, 20,79 % von 80.000)
- 20.000 (Privatentnahme)
<u>55.052</u>

- § 10 Gewinnfreibetrag verlangt die Verwendung des steuerfreien Gewinnes für die Anschaffung von Wirtschaftsgütern oder Wertpapieren, eine Verwendung zur Kredittilgung (für Anschaffungen der Vorjahre) ist nicht begünstigt.

b) Kapitalgesellschaft

Für Kredittilgung vorhanden: EUR 48.333,00

100.000
- 25.000 (25 % KöSt)
- 26.667 (Gewinnausschüttung, die notwendig ist, damit der Anteil-
<u>48.333</u> inhaber nach Abzug von 25 % KESt (= 33 % von Netto-
ausschüttung) über einen Nettobetrag von EUR 20.000,00
verfügen kann.)

Lösung zu Fallbeispiel 3:

a) Einzelunternehmen:

- Leistungsbeziehung weder zivilrechtlich noch steuerlich möglich
- Liegenschaft ist aufgrund der Nutzung für das Unternehmen notwendiges Betriebsvermögen
- Steuerhängigkeit als Grund und Boden jedoch nur bei Gewinnermittlung gem § 5 EStG, bei Gewinnermittlung gem § 4 Abs 1 EStG oder § 4 Abs 3 EStG Steuerhängigkeit nur im Rahmen der Spekulationsfrist gem § 30 EStG (siehe § 4 Abs 1 letzter Satz)

b) Mitunternehmerschaft:

- Leistungsbeziehung wäre zivilrechtlich möglich, steuerlich gem § 23 Abs 2 EStG jedoch nicht anerkannt (ausgenommen im Verhältnis zu einem Betrieb des Mitunternehmers). Die dennoch bezahlten Leistungsvergütungen gelten als Vorabgewinnanteil gem § 23 Abs 2 EStG.
- Die vom Mitunternehmer für die Mitunternehmerschaft zur Verfügung gestellte Liegenschaft ist mangels Trennungsprinzip Teil des Betriebsvermögens, nämlich Sonderbetriebsvermögen. Steuerhängigkeit von Grund und Boden besteht aber nur bei Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft gem § 5 EStG.

c) Kapitalgesellschaft:

- Leistungsbeziehung zivilrechtlich und steuerrechtlich (Trennungsprinzip) möglich, soweit nicht verdeckte Gewinnausschüttung gem § 8 KStG (bei fehlender Fremdüblichkeit)
- Mietzahlung bei Gesellschaft Betriebsaufwand, ein daraus entstehender Verlust ist nicht ausgleichsfähig mit Gesellschaftereinkünften (Trennungsprinzip) sondern Verlustvortrag in der Gesellschaft
- Anteilsinhaber: Einkünfte aus Vermietung gemäß § 28 EStG; Überschussermittlung gem § 15 EStG

Lösung zu Fallbeispiel 4:

- a) Einzelunternehmen: Dienstverhältnis nur mit Ehegattin möglich, fremdübliche Abwicklung als Familienvertrag; laufende Auszahlungen an den Einzelunternehmer stellen Privatentnahmen dar
- b) Mitunternehmerschaft: Leistungsbeziehungen mit Mitunternehmern steuerlich nicht anerkannt

c) Kapitalgesellschaft:

- Leistungsbeziehungen zivilrechtlich und steuerlich möglich
- Bei Beteiligung bis 25 % nicht selbständiger Einkünfte gem § 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG (Lohnsteuerbegünstigungen gem § 67 EStG für Sonderzahlungen und Abfertigungen)
- Bei Beteiligung über 25 % selbständiger Einkünfte gem § 22 Z 2 EStG
- Jedenfalls aber Lohnnebenkosten von rd 7,86 % (DB, DZ, KommSt) in der Gesellschaft (vgl Seite 24 Skriptum)
- Fremdüblichkeitsmaßstab gem § 8 KStG beachten: eine überhöhte Vergütung wäre eine verdeckte Gewinnausschüttung gemäß § 27 EStG

Lösung zu Fallbeispiel 5:

Im Hinblick auf die Anlaufverluste und die Möglichkeit einer Steuerbegünstigung für nicht entnommene Gewinne gem § 11 a EStG empfiehlt sich in der Anfangsphase die Rechtsform einer Mitunternehmerschaft (GesbR oder Personengesellschaft). Nach nachhaltigem Eintritt in eine Gewinnphase kann ein Rechtsformwechsel in eine GmbH vorgenommen werden (durch Einbringung aller Mitunternehmeranteile in die GmbH mit dadurch ausgelöster Anwachsung gem § 142 UGB).

Lösung zu Fallbeispiel 6:

1. Österreichisches Einzelunternehmen (oder Mitunternehmerschaft) mit tschechischer Betriebsstätte:

- Auch ausländische Betriebsstättengewinne gem § 1 Abs 2 Satz 2 in Verbindung mit § 2 Abs 2 EStG gehören zum Steuergegenstand (Welteinkommensprinzip)
- Einschränkung durch DBA Österreich-Tschechien (Staatsvertrag als lex specialis): Zuweisung des Besteuerungsrechts für Betriebsstättengewinne an Betriebsstättenstaat
- Betriebsstättenverluste:
 - Nach EStG gem Welteinkommensprinzip abzugsfähig
 - DBA erfasst nur Gewinne, nicht Verluste, daher keine Einschränkung (DBA-Auslegung seit VwGH-Rechtsprechung 2001)
 - Klarstellung durch § 2 Abs 8 EStG

2. Österreichisches Einzelunternehmen (Mitunternehmerschaft) mit tschechischer Kapitalgesellschaft:

- Gewinne: Besteuerung bei tschechischer Kapitalgesellschaft in Tschechien (Trennungsprinzip)
- Gewinnausschüttungen: Einkünfte aus Gewerbebetrieb (da Beteiligung des Betriebsvermögens), jedoch Besteuerung mit halben Einkommensteuersatz gem § 37 Abs 4 Z 1 EStG (mit Anrechnung tschechischer Quellensteuern gem DBA)

- Veräußerung der Beteiligung: Einkünfte aus Gewerbebetrieb (da Betriebsvermögen), jedoch halber Steuersatz gem § 37 Abs 4 Z 2 EStG, innerhalb 1 Jahr voller Steuersatz
- Verluste in tschechische Gesellschaft: Kein Verlustausgleich beim Anteilsinhaber (Trennungsprinzip)
- Jedoch Teilwertabschreibung der Beteiligung gem § 6 EStG prüfen (Einschränkungen der Teilwertabschreibungen gem § 9, 10 und 12 KStG (siehe Seite 17 Skriptum) gelten nur für beteiligte **Kapitalgesellschaften** nicht aber für andere Gesellschafter. Das Abzugsverbot gem § 20 Abs 2 EStG gilt nicht für Teilwertabschreibungen, da diese mit der Beteiligung und nicht mit den endbesteuerten (§ 97, § 37 Abs 8 EStG) Beteiligungserträgen zusammenhängen.

3. Österreichische Kapitalgesellschaft mit tschechischer Betriebsstätte:

- Tschechische Gewinne: nach Welteinkommensprinzip gem § 1 Abs 2 letzter Satz KStG grundsätzlich steuerbar, jedoch Einschränkung durch DBA (Betriebsstättenstaat)
- Tschechische Betriebsstättenverluste: Nach Welteinkommensprinzip steuerlich ausgleichsfähig in Österreich, keine Einschränkung durch DBA, nähere Regelung durch § 2 Abs 8 EStG iVm § 7 Abs 2 letzter Satz KStG

4. Österreichische Kapitalgesellschaft mit tschechischer Kapitalgesellschaft

- Gewinnausschüttungen:
 - Steuerfrei gem § 10 Abs 3 KStG (Internationales Schachtelprivileg siehe Seite 11 Skriptum)
- Veräußerungsgewinne aus Beteiligungsveräußerung:
 - Steuerfrei gem § 10 Abs 3 KStG als internationale Schachtelbeteiligung, soweit nicht gem § 10 Abs 3 Z 1 KStG für die Steuerwirksamkeit bei Erwerb der Beteiligung optiert worden ist (siehe Seite 15 Skriptum)
- Tschechische Verluste:
 - Grundsätzlich kein Verlustausgleich in Österreich (Trennungsprinzip)
- Prüfung einer Teilwertabschreibung gem § 6 EStG:
 - Abzugsverbot für internationale Schachtelbeteiligung, soweit nicht Option erklärt worden ist, für Gruppenmitglieder (§ 9 Abs 7 KStG) und für ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung (§ 12 Abs 3 Z 1 KStG);
 - Wenn kein Abzugsverbot greift: steuerliche Verteilung der Teilwertabschreibung auf 7 Jahre gem § 12 Abs 3 Z 2 KStG (siehe Seite 17 Skriptum)
- Möglichkeit der unmittelbaren Verwertung der Auslandsverluste durch Einbeziehung der tschechischen Tochtergesellschaft in eine Unternehmensgruppe gem § 9 Abs 6 Z 6 KStG (siehe Seite 16 Skriptum)

Lösung zu Fallbeispiel 7:

1. Schenkungssteuer:

- Nur mehr Schenkungsmeldepflicht gemäß § 121a BAO, wenn das geschenkte Unternehmen mehr als EUR 50.000 (grober Schätzwert ohne Unternehmensbewertung) wert ist

2. Einkommensteuer

- Unentgeltliche Betriebsübergabe ist grundsätzlich kein Gewinnrealisierungsvorgang, da sie keine Veräußerung (Verkauf, Tausch) und auch keine Privatentnahme (Betriebsaufgabe) darstellt, da der Betrieb fortgeführt wird. Dies wird durch § 6 Z 9 lit a EStG (Buchwertfortführung) bestätigt.
- Das Haus stellt jedoch zu 22,5 % notwendiges Betriebsvermögen dar (bei betrieblicher Nutzung einer Liegenschaft zu mehr als 20 % aliquote Zurechnung zum Betriebsvermögen, bei Nutzung zu mehr als 80% 100%ige Zurechnung zum Betriebsvermögen). Da Herr A bisher aber nicht § 5 Gewinnermittler war (nach Rechtslage bis 2006 war dafür Gewerbebetrieb + Protokollierung notwendig) besteht gem § 4 Abs 1 letzter Satz EStG jedenfalls bis 2006 keine Steuerhängigkeit für Grund und Boden, sondern nur für das Gebäude. Für das Jahr 2007 konnte ein Prolongationsantrag gemäß § 124b Z 134 EStG (Aufschub der § 5 Gewinnermittlung bis 2010) gestellt werden bzw wäre die Einlage ohnehin mit dem Teilwert im Jahr 2007 zu bewerten.
- Im Falle von Verlusten verbleiben Verlustvorträge als höchstpersönliche Sonderausgabe beim Vater.
- Im Falle von hohen Gewinnen ist ein Rechtsformwechsel durch die Tochter in eine GmbH zu überlegen.

Lösung zu Fallbeispiel 8:

- Zunächst ist zwischen den Vertragsparteien ein angemessener Kaufpreis zu ermitteln (zur Bewertungsmethode siehe Seite 8 des Skriptums).
- Bei Frau B liegt eine Betriebsveräußerung gem § 24 EStG vor. Zum Veräußerungsgewinn gehören der eigentliche Veräußerungserlös (Kaufpreis abzüglich Buchwert der veräußerten Wirtschaftsgüter) und der aus Anlass der Veräußerung erzielte Entnahmegewinn (gem § 6 EStG Teilwert der entnommenen Wirtschaftsgüter abzüglich Buchwert). Zurückbehaltene Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens gelten als entnommen, da sie künftig nicht mehr zum Betrieb gehören.
- Da Frau B bisher § 5-Gewinnermittlerin war (Gewerbebetrieb + Protokollierung), ist auch die Wertsteigerung von Grund und Boden aus dem Zeitraum der § 5-Gewinnermittlung (seit 1991) Teil des Entnahmegewinns.
- Die Hauptwohnsitzbefreiung gem § 24 Abs 6 EStG kommt nicht zur Anwendung, da Frau B weder das sechzigste Lebensjahr erreicht hat noch überhaupt eine Betriebsaufgabe (sondern eine Betriebsveräußerung) vorliegt.

- Der Hälftesteuersatz gem § 24 EStG iVm § 37 EStG kommt nicht zur Anwendung, da Frau B das sechzigste Lebensjahr noch nicht erreicht hat. In Betracht kommt daher nur eine Verteilung des Veräußerungsgewinnes auf drei Jahre (da die siebenjährige Behaltefrist erfüllt ist).
- Eine Alternativgestaltung könnte darin bestehen, dass Frau B mit dem Mitarbeiter eine Personengesellschaft gründet (durch Zusammenschluss bzw Betriebsquotenverkauf, vgl Seite 50 Skriptum), und an dieser Personengesellschaft als Kommanditistin (Haftungsbeschränkung) bis zur Erreichung des sechzigsten Lebensjahres noch beteiligt bleibt, wodurch die zurückbehaltene Liegenschaft in ihrem Sonderbetriebsvermögen verbleibt und keine Privatentnahme vorliegt. Nach Erreichen des sechzigsten Lebensjahres kann sie die restliche Beteiligung an den Mitarbeiter verkaufen und die Liegenschaft ins Privatvermögen entnehmen. Zu diesem Zeitpunkt sind die Voraussetzungen für den Hälftesteuersatz gem § 24 iVm § 37 EStG erfüllt.

Lösung zu Fallbeispiel 9:

- Die 50%ige Beteiligung der Großmutter an der Komplementär GmbH besteht vermutlich deshalb, um den Ehegatten ein lohnsteuerliches Dienstverhältnis zur Komplementär GmbH mit den damit verbundenen lohnsteuerlichen Vorteilen (vgl Seite 24 Skriptum) zu ermöglichen.
- Für die Schenkung der KG-Anteile und der GmbH-Anteile besteht eine Schenkungsmeldepflicht, wenn der Schenkungswert EUR 50.000 übersteigt.
- Die Schenkung der KG-Anteile bzw GmbH-Anteile ist einkommenssteuerneutral (keine Veräußerung und keine Privatentnahme). Der Sohn hat die Buchwerte der KG-Anteile gem § 6 Z 9 lit a EStG bzw die Anschaffungskosten der GmbH-Anteile (gem § 31 EStG) fortzuführen.
- Lediglich für die durch Frau F zurückbehaltene Betriebsliegenschaft würde eine Privatentnahme aus ihrem Sonderbetriebsvermögen vorliegen. Auch Grund und Boden wäre steuerhängig, da die GmbH 8c Co KG ihren Gewinn gem § 5 EStG ermittelt hat und diese Gewinnermittlungsart auch auf die Mitunternehmer durchschlägt.
- Für den Entnahmegewinn steht keine Steuersatzbegünstigung zu, da keine Veräußerung des Mitunternehmeranteils, keine Betriebsaufgabe und auch kein Übergangsgewinn im Sinne des § 24 iVm § 37 EStG vorliegen. Es liegt die Entnahme eines einzelnen Wirtschaftsgutes vor, die mit dem vollen Steuersatz zu versteuern wäre.
- Die Privatentnahme könnte vermieden werden, indem entweder die Betriebsliegenschaft dem Sohn mitgeschenkt wird oder indem sich Frau F einen geringen Mitunternehmeranteil zurückbehält und dadurch die Liegenschaft zur Gänze im Sonderbetriebsvermögen verbleiben kann (vgl Seite 12 Skriptum).