

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).

Lösungen zu Fallbeispiel 10:

a) Einbringungsbilanz mit unbarer Entnahme

(1) Einbringungsbilanz zum 31.12.2006

Sachanlagen	20.000	Einbringungskapital	- 160.000
Vorräte	80.000	Rückstellungen	15.000
Forderungen	70.000	Verbindlichkeiten	170.000
Bank	10.000	bare Entnahmeverbindlichkeit	10.000
		unbare Entnahmeverbindlichkeit	145.000
Bilanzsumme	180.000		180.000

(2) Ermittlung der Einbringungsbilanz

	Buchwerte	Verkehrswerte
Kapital laut Stichtagsbilanz	15.000	400.000
- zurückbehaltene WG	- 20.000	- 100.000
- bare Entnahmen	- 10.000	- 10.000
Zwischensumme		290.000
- max 50 % unbare Entnahmen	- 145.000	- 145.000
Einbringungskapital	- 160.000	145.000

(3) KEST-pflichtige Tilgung der baren und unbaren Entnahmen gem § 18 Abs 2:
(soweit Deckung in negativer Einbringungsbilanz): **155.000**

b) Einbringung eines Einzelunternehmens (Einnahmen/Ausgaben-Rechnung)

Falllösungsschema nach Umgründungsmethodik

(1) Handelsrechtliche Vorfragen:

- Gesellschaftsrechtliche Gründung durch Frau A (Sacheinlage des Unternehmens) und Herrn A (Bareinlage 17.500) zu jeweils 50 %
- Alternative1: Gründung der GmbH zu 100 % durch Herrn A mit Bareinlage von zumindest 17.500 und 50%ige Anteilsabtretung an Frau A aufgrund der nachfolgenden Einbringung
- Alternative2: Gründung der GmbH zu 100 % durch Frau A mit Sacheinlage des Unternehmens und anschließende 50%ige Anteilsschenkung an Herrn A (Schenkungsmittelepflicht prüfen)

(2) Anwendungsvorraussetzungen gem § 12 UmgrStG:

- Begünstigtes Vermögen gem § 12 Abs 2 UmgrStG (Betrieb)
- Stichtagsbilanz für begünstigtes Vermögen gem § 12 Abs 2 UmgrStG (Status)
- Ableitung der Einbringungsbilanz aus Stichtagsbilanz unter Berücksichtigung der Veränderung gem § 16 Abs 5 UmgrStG:

Eigenkapital laut Stichtagsbilanz	40.000
Veränderung bis zum Einbringungsvertrag, Annahme Ende September	
Bare Entnahmen (da bis zum Einbringungsvertrag bereits getätigt, ansonsten wären es unbare Entnahmen):	- 10.000
	- 18.000
	- 20.000
Einbringungskapital	
(zugleich KESt-Pflicht gem § 18 Abs 2)	- 8.000

- Positiver Verkehrswert des Einbringungsvermögens
- Ausschließliche Gegenleistung gem § 19 UmgrStG (Anteilsgewährung durch Sachgründung, durch Kapitalerhöhung oder Anteilsabtretung durch Herrn A)

(3) Ertragssteuerneutralität

- Keine Gewinnrealisierung für Einbringenden gem § 16 Abs 1
- Dafür Buchwertfortführung für übernehmende GmbH gem § 18 Abs 1
- Und zusätzlich Buchwertfortführung in den Gegenleistungsanteilen (Veränderung der Anschaffungskosten nur um positiven oder negativen Einbringungsbuchwert und nicht um Verkehrswert) gem § 20 Abs 2 UmgrStG: - 8.000
- Jedoch Besteuerung des Übergangsgewinnes von Einnahmen/Ausgaben-Rechnung auf Bilanzierung bei Frau A gem § 4 Abs 10 Z 1 EStG ($50 + 24 - 18 = 56$, voller ESt-Satz, da nicht im Zusammenhang mit steuerpflichtiger Betriebsveräußerung oder Aufgabe gem § 37 Abs 5 EStG)
- 25 % für bare Entnahme, soweit sie aus einem negativen Einbringungskapital erfolgt, somit für EUR 8.000
- Übernahme der 4jährigen Behaltefrist und der Nachversteuerungspflicht für FBiG (§ 10 EStG) durch die übernehmende GmbH (EStR Rz 3723)

(4) Verlustvorträge: Allfälliger Übergang von nicht verbrauchten Verlustvorträgen von Frau A aus dem Eingebachten Einzelunternehmen gem § 21 Z 1 UmgrStG (Verlustvorträge wären jedoch zuvor noch mit Übergangsgewinn zu verrechnen)

(5) Verkehrssteuern: 1 % Gesellschaftsteuer für Einlagen, jedoch Befreiung für Einlage von Frau A (Betrieb) gem § 22 Abs 4 UmgrStG, da sie den Betrieb bereits zwei Jahre besitzt; Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage für allenfalls miteingebrachte Grundstücke lediglich 2facher Einheitswert gem § 22 Abs 5 UmgrStG

(6) Rückwirkung:

- Zur Wahrung der 9-monatigen Rückwirkungsfrist ist gem § 13 Abs 1 innerhalb dieser Frist eine Anmeldung beim Firmenbuch (bei Sachgründung oder Kapitalerhöhung) oder beim Finanzamt (in allen anderen Fällen, somit auch bei Anteilsabtretung durch Herrn A an Frau A erforderlich)
- Verfügung über das Einbringungsvermögen zum Einbringungstichtag durch Frau A gem § 13 Abs 2 UmgrStG

c) Einbringung einer Architekten-Partnerschaft in GmbH

- Die bisherige Einnahmen/Ausgaben-Rechnung war trotz der hohen Umsätze möglich, da kein Gewerbebetrieb vorlag (Vorraussetzung gem § 5 EStG) sondern freiberufliche Tätigkeit.
- Vorteile einer GmbH:
 - Haftungsbegrenzung
 - 25 % KöSt für thesaurierte Gewinne
 - 25 % KESt nur für ausgeschüttete Gewinne, Gesamtsteuerbelastung 43,75 % niedriger als ESt-Spitzensatz
 - Möglichkeit von Leistungsbeziehungen (insbesondere Geschäftsführungsverhältnis) zur Ausnutzung der niedrigeren Einkommensteuerprogression bis 51.000 (Durchschnittsteuersatz maximal 33,5 %)
 - Nichtselbständige Einkünfte für Juniorgesellschafter: 6 % Steuersatz für sonstige Bezüge
 - Selbständige Einkünfte für Seniorgesellschafter (Beteiligung > 25 %) mit Betriebsausgabenpauschale (6 %) mit Gewinnfreibetrag bis EUR 3.900 (nur Grundfreibetrag für Pauschalierer)
 - Verlustvortrag zeitlich unbegrenzt
- Nachteile der GmbH:
 - Mindestkörperschaftsteuer
 - Bilanzierungspflicht mit ertragsteuerlichem Sollprinzip statt Istprinzip (umsatzsteuerlich bei FreiberuflerGmbH auf Antrag weiterhin Istprinzip möglich), Entschärfung des ertragsteuerlichen Nachteils durch abweichendes Wirtschaftsjahr 31.1. möglich
 - Besteuerung eines Übergangsgewinnes
 - Kein Verlustausgleich mit Gesellschaftereinkünften
 - Keine Endbesteuerung für betriebliche Kapitalerträge (§ 93 in Verbindung mit § 97 Abs 1 EStG)
 - Keinen Gewinnfreibetrag gem § 10 EStG (13 %)
 - Keine Übertragung stiller Rücklagen aus Veräußerungsgewinnen gem § 12 EStG (nur für natürliche Personen)

- Keine laufenden Entnahmen möglich, sondern nur über Gewinnausschüttungen (erst nach Bilanzfeststellungen) oder vorab durch „Belastungen des Verrechnungskontos“ (= Kreditaufnahme bei Gesellschaft mit fremdüblicher Verzinsungspflicht)
- Als Umgründungsform ist zu empfehlen:
 - Sachgründung einer GmbH durch die drei Mitunternehmer durch Einbringung ihrer Mitunternehmeranteile (ohne Gründungsprüfung gem § 6 a GmbHG bei 5jährigen Betriebsbestand)
 - Dadurch Untergang der OG mit Anwachsung in Gesamtrechtsnachfolge auf die GmbH gem § 142 UGB (da GmbH der einzige Gesellschafter der OG ist)
- Anwendungsvoraussetzungen: Einbringung von Mitunternehmeranteilen, Gegenleistung Gesellschaftsanteile (Sachgründung)
- Ausgleich der unterschiedlichen Kapitalkonten durch unbare Entnahme des 50%igen Gesellschafters iHv 6.000 (oder durch künftiges alineares Gewinnbezugsrecht in dieser Höhe)
- Ertragssteuerneutralität: Grundsätzlich neutral, jedoch Übergangsgewinn
- Verlustvorträge: Allfälliger Übergang gem § 21 Z 1
- Verkehrssteuern: Gesellschaftsteuerbefreiung bei Einhaltung der 2-Jahres-Frist
- Rückwirkung: Anmeldung in 9-Monats-Frist an Firmenbuch

d) Umwandlung einer GmbH und Co KG in GmbH

- (1) Gesellschaftsrechtlicher Vorschlag: Einbringung KG-Anteile in GmbH gegen Anteilsabtretung (von Mutter an Vater) und dadurch ausgelöste Anwachsung der KG in die GmbH in Gesamtrechtsnachfolge gem § 142 UGB
- (2) Anschließende Schenkung der GmbH-Anteile von Mutter an Sohn
- (3) Damit verbundene steuerliche Probleme bzw Fragen:
 - Entnahme des Sonderbetriebsvermögens bei Zurückbehaltung des Unternehmensgrundstückes durch den Vater, Steuerhängigkeit von Grund und Boden (da bisher § 5 Gewinnermittler), Entnahmegewinn (Verkehrswert – Buchwert), voller Steuersatz, da keine Realisierung aller stillen Reserven (wie bei Mitunternehmeranteilsveräußerung oder Aufgabe)
 - Schenkungsmeldepflicht für GmbH-Anteile
- (4) Alternativen:
 - Miteinbringung des Sonderbetriebsvermögens durch den Vater in die GmbH (Grunderwerbssteuerbegünstigung mit zweifachen Einheitswert)
 - Schenkung zuerst der KG-Anteile von Mutter an Sohn (Bewertung mit Substanzwert) plus anschließende Einbringung der geschenkten KG-Anteile durch

den Sohn (damit verbundene Probleme allerdings: Einbringungsstichtag frühestens Schenkungsstichtag gem § 13 Abs 2 UmgrStG, 1 % Gesellschaftssteuer mangels Erfüllung der zwei Jahre Behaltefrist gem § 22 UmgrStG).

e) Einbringung und Anteilsverkauf

(1) Verkauf in die derzeitigen Rechtsform (KG-Anteile)

Verkaufspreis	20.000
Kapitalkonto	-150.000
Veräußerungsgewinn gem § 24 EStG	170.000
- Verlustviträge	-70.000
Einkommen	100.000
Voller Grenzsteuersatz gem § 33 Abs 1 EStG, angenommen 50 %	50.000

Eventuell noch Abzug des Freibetrages von EUR 7.300 vom Veräußerungsgewinn gemäß § 24 EStG (nach 7 Jähriger Behaltefrist)

(2) Verkauf nach Einbringung in GmbH:

- Einbringung KG-Anteile (unter Verzicht auf Anteilsgewährung) mit Anwachsung gem § 142 UGB
- Ertragsteuerneutral, jedoch Buchwertfortführung durch
 - übernehmende Körperschaft gem § 18 Abs 1 UmgrStG und
 - in den gewährten GmbH-Anteilen gem § 20 Abs 2 UmgrStG: Daher Bewertung der GmbH-Anteile mit bisherigen Anschaffungskosten (Annahme 0) +/- Einbringungsbuchwert, somit -150.000
- Beginn der Spekulationsfrist für GmbH-Anteile mit Einbringungsstichtag gem § 20 Abs 1 UmgrStG
- Übergang der Verlustviträge auf GmbH gem § 21 Z 1 UmgrStG
- Verkauf der GmbH-Anteile
 - Steuerpflichtig gem § 30 EStG (innerhalb einjähriger Spekulationsfrist ab Einbringungsstichtag) oder
 - Ansonsten gem § 31 EStG (Beteiligung über 1 %)
 - Veräußerungserlös:

Kaufpreis	20.000
Anschaffungskosten GmbH-Anteile	-150.000
Veräußerungserlös	170.000
Verlustvortrag	0
Einkommen	170.000
Voller Einkommensteuersatz für § 30	85.000
Halber Einkommensteuersatz für § 31	34.000
EStG-Einkünfte, geschätzt rund 20 %	

- Zusatzvorteil für Käufer: GmbH mit ungeschmäleren Verlustvorträgen