

Beispielsammlung
Angaben

Wahl der Rechtsform

WS 2010/11

Univ.-Ass. Mag Martin Lehner

Inhaltsverzeichnis

I.	Unternehmensbesteuerung	3
1.	Steuerbelastungsvergleich 2010	3
2.	Veräußerung KG-Anteil	4
3.	Veräußerung OG-Anteil als Sachwertabfindung und an einen lästigen Gesellschafter.	5
4.	Liquidation Kapitalgesellschaft.....	6
5.	Übertragung stiller Reserven.....	7
6.	Betriebsaufgabe	8
7.	Betriebsveräußerung.....	9
8.	Veräußerung Beteiligung (bzw Grund und Boden)	10
9.	Ergänzungsbilanz	11
II.	Umgründungen.....	12
1.	Einbringung ohne Gewährung neuer Anteile.....	12
2.	Einbringung in eine neu gegründete GmbH.....	14
3.	Verschmelzung up-stream.....	15
4.	Konzentrationsverschmelzung	16
5.	Abspaltung zur Neugründung (verhältnismäßig)	17
6.	Verschmelzende Umwandlung	18
7.	Errichtende Umwandlung	19
8.	Einbringung ohne Gewährung neuer Anteile.....	20
9.	Spaltung zur Aufnahme (nicht verhältnismäßig)	21
10.	Verkehrswertzusammenschluss	22
11.	Kapitalkontenzusammenschluss.....	23

I. Unternehmensbesteuerung

1. Steuerbelastungsvergleich 2010

X und Y betreiben ein Handelsunternehmen. X ist zu 20% mit einem Kapital iHv 100.000,-- EUR und Y zu 80% mit einem Kapital iHv 400.000,-- EUR beteiligt. Berechnen Sie die jeweilige Steuerbelastung und das Einkommen nach Steuern für den Fall einer OG und einer GmbH im Jahr 2010. Welche Rechtsform ist günstiger?

- Es ist von der gesetzlichen Gewinnverteilung auszugehen. Die Ausschüttungen erfolgen im maximalen Ausmaß. Keine Anwendung von § 97 Abs 4 EStG.
- Die Gesellschaft erwirtschaftet 2010 (wie im Jahr zuvor) einen unternehmensrechtlichen Gewinn von 1.100.000,-- EUR. Noch nicht verbucht wurden jedoch folgende Sachverhalte:
 - X und Y sind beide als Geschäftsführer tätig und erhalten von der Gesellschaft monatlich brutto 5000,-- EUR (14-mal).
 - Die 2007 um 20.000,-- EUR erworbene 50%ige Beteiligung an der A-GmbH wird im Juni um 45.000,-- EUR verkauft. Im April erfolgte eine Ausschüttung iHv 10.000,-- EUR.
 - Die deutschen D-AG (Anteil 20%) schüttet im Mai 30.000,-- EUR aus (Annahme: keine Abzugssteuer eingehoben in D). Die Beteiligung wird nach 3 Jahren (erworben um 70.000,-- EUR) im November um 50.000,-- EUR verkauft.
 - X stellt der Gesellschaft für die unmittelbare Betriebsausübung ein Grundstück zur Verfügung.
 - Buchwerte: Grund = 50.000,-- EUR; Gebäude = 210.000,-- EUR.
 - Anschaffungskosten: Grund = 50.000,-- EUR; Gebäude = 300.000 EUR.
 - Betriebskosten des Gebäudes jährlich 10.000,-- EUR.
 - Abziehbare Sonderausgaben von X und Y jeweils 7.000,-- EUR.

Angaben zur Berechnung der Beiträge zur Sozialversicherung und sonstiger Abgaben:

- GSVG¹:
 - PV (7,65%), KV (16,5%), SVK (1,53%) = 25,43%
 - UV = monatlich EUR 8,03 = jährlich EUR 96, 36
 - Höchstbeitragsgrundlage = monatlich EUR 4795,-- = jährlich EUR 57.540,--
- ASVG (Angestellte):
 - DG-Anteil = 21,83%
 - DG-Anteil Sonderzahlungen = 20,78%
 - DN-Anteil = 18,07%
 - DN-Anteil Sonderzahlungen = 17,07%²
 - MVK-Beitrag = 1,53%
 - Höchstbeitragsgrundlage = monatlich EUR 4.110,-- = jährlich EUR 49.320,--
 - Höchstbeitragsgrundlage Sonderzahlungen = jährlich EUR 8.220,--
- Sonstige Abgaben³:
 - DB (4,5%), DZ (0,36%), KommSt (3%) = 7,86 %

¹ Die aktuellen Werte von GSVG und ASVG werden vom Hauptverband der SV-Träger veröffentlicht (www.hauptverband.at).

² Keine Arbeiterkammerumlage (0,5%) und keinen Beitrag zur Wohnbauförderung (0,5%).

³ Rechtsgrundlagen: Zum DB siehe §§ 41 bis 43 FLAG, zum DZ siehe § 122 Abs 7 und 8 WKG, zur KommSt siehe das Kommunalsteuergesetz 1993.

2. Veräußerung KG-Anteil

An der XY GmbH & CoKG sind Herr X und Frau Y zu je 50% als Kommanditisten beteiligt. Komplementär ist die Z-GmbH, an der Herr X zu 100% beteiligt ist. Die Z-GmbH ist Arbeitsgesellschafterin ohne Vermögenseinlage.

Die Gesellschaft wurde im Jahr 2000 gegründet. Die Beteiligungen sind seither unverändert. Frau Y möchte ihren KG-Anteil zum 31.12.2009 gegen Barzahlung oder gegen Abfindung aus dem Gesellschaftsvermögen in Höhe von 450.000,-- EUR an Herren X abtreten. Frau Y ist 64 Jahre und strebt keine weitere Beschäftigung mehr an.

Die Bilanz der XY GmbH & CoKG hat folgendes Aussehen:

Bilanz zum 31.12.2009

	Buchwert	Teilwert		Buchwert
<i>Anlagevermögen</i>			<i>Kapital</i>	
Grund und Boden	50.000	150.000	X	200.000
Gebäude	200.000	300.000	Y	200.000
BGA	100.000	150.000	Z	0
Beteiligungen	150.000	300.000		
<i>Umlaufvermögen</i>			Verbindlichkeiten	700.000
Vorräte	200.000	240.000		
Lieferforderungen	300.000	300.000		
Kassa/Bank	100.000	100.000		
	1.100.000	1.540.000		700.000

Aufgaben:

- Wie hoch ist der steuerpflichtige Veräußerungsgewinn von Frau Y?
- Welche Optimierungsmöglichkeiten gibt es für Frau Y?
- Wie sehen die Bilanzen der XY GmbH & CoKG zum 1.1.2010 aus?

3. Veräußerung OG-Anteil als Sachwertabfindung und an einen lästigen Gesellschafter⁴

Die ABC-OG besteht seit 2008. Beteiligte Gesellschafter sind A zu 40%, B zu 30% und C zu 30%.

Bilanz zum 31.12.2009

<i>Anlagevermögen</i>		<i>Kapital</i>	
Grundstücke	70.000	A	50.000
Beteiligungen	10.000	B	30.000
Sachanlagevermögen	50.000	C	10.000
<i>Umlaufvermögen</i>		Übertragungsrücklage	10.000
Vorräte	20.000	Rückstellungen	20.000
Lieferforderungen	35.000	Verbindlichkeiten	80.000
Kassa/Bank	15.000		
	200.000		200.000

- a) Gesellschafter C scheidet zum 31.12.2009 aus der OG aus. In den Grundstücken sind stille Reserven iHv 10.000,-- EUR enthalten. Der Teilwert der Vorräte beträgt 19.000,-- EUR. Der Firmenwert für die Gesellschaft beläuft sich auf 60.000,-- EUR. C erhält als Abfindung ein Grundstück (Buchwert = 20.000,--; Gemeiner Wert = 26.000,-- EUR) und den Restbetrag in bar ausbezahlt. Wie sieht die Bilanz zum 1.1.2010 aus und wie hoch ist der Veräußerungsgewinn?
- b) Variante: C gilt als „lästiger Gesellschafter“ und wird von A und B mit einem Barbetrag iHv 40.000,-- abgefunden.

ESTR 2000, Rz 5998 f

Ausscheiden eines lästigen Gesellschafters

Rz 5998

Als lästiger Gesellschafter wird ein Mitunternehmer bezeichnet, der durch sein Verhalten den Betrieb wesentlich schädigt, sodass es im betrieblichen Interesse liegt, ihn zu entfernen. Entscheidend ist, dass nicht persönliche Motive ausschlaggebend sind, sondern dass ein objektiver Dritter das Verhalten als das eines lästigen Gesellschafters empfinden würde (VwGH 18.11.1987, 84/13/0083).

Beispiel

Ein Gesellschafter passt seine Privatentnahmen nicht den betrieblichen Verhältnissen an, verwendet Gelder vereinbarungswidrig, ist gegenüber Kunden unfreundlich und arbeitet nur in unzulänglicher Weise mit. Zur Abwehr weiterer betrieblicher Störungen wird beschlossen, den Gesellschafter mit einer höheren Summe, als es dem Wert seines Anteiles entsprechen würde, abzufinden.

Rz 5999

Der lästige Gesellschafter erzielt auch mit dem Mehrbetrag einen Veräußerungsgewinn. Die ihn auszahlenden verbleibenden Gesellschafter haben im Ausmaß des Mehrbetrages (gegenüber den anteiligen Teilwerten und Firmenwertanteil) eine sofort abzugsfähige Betriebsausgabe (VwGH 15.3.1961, 1590/58).

⁴ Angelehnt an *Hirschler* ua (Hrsg), Handbuch der österreichischen Steuerlehre, Band VI (2008), 226.

4. Liquidation Kapitalgesellschaft⁵

An der AB-GmbH sind der Gesellschafter A zu 30% und der Gesellschafter B zu 70% beteiligt. A hat seinen Anteil 2003 um 100.000,-- EUR erworben. B ist Gründungsgesellschafter an der seit 1998 bestehenden GmbH.

Am 1.4.2010 wird die Liquidation der Gesellschaft beschlossen. Das Anlagevermögen wird um 160.000,-- EUR verkauft. Die Lieferforderungen werden mit einem Betrag von 30.000,-- EUR eingetrieben. Die Warenvorräte werden um 35.000,-- EUR veräußert. Eine Verbindlichkeit iHv 55.000,-- EUR wird vom Gläubiger erlassen. Die restlichen Verbindlichkeiten werden bezahlt. Die Kosten der Liquidation belaufen sich auf 5.000,-- EUR.

Das Finanzamt schreibt Körperschaftsteuervorauszahlungen für 2010 und die folgenden Jahre iHv 10.000,-- EUR vor. Der Verlustvortrag beträgt auch steuerlich 100.000,-- EUR. Die Liquidation ist am 31.8.2011 abgeschlossen.

Bilanz zum 31.12.2009

<i>Anlagevermögen</i>		<i>Kapital</i>	
Sachanlagevermögen	50.000	Stammkapital	50.000
<i>Umlaufvermögen</i>		Verlustvortrag	-100.000
Vorräte	20.000	Verbindlichkeiten	180.000
Lieferforderungen	35.000		
Kassa/Bank	25.000		
	130.000		130.000

Aufgaben:

- Wie hoch ist der Liquidationsgewinn?
- Wie hoch ist die Steuer auf den Liquidationsgewinn?
- Welche Auswirkungen ergeben sich für die Gesellschafter?

⁵ Angelehnt an *Hirschler* ua (Hrsg), Handbuch der österreichischen Steuerlehre, Band VI (2008), 230.

5. Übertragung stiller Reserven

An der 1999 gegründeten „Schotter GmbH & CoKG“ ist der Gesellschafter S zu 100% beteiligt. Die Schotter GmbH ist als Komplementär zu 0% beteiligt und reine Arbeitsgesellschafterin. Die Gesellschaft veräußert Ende 2009 ein 1999 erworbenes Schottergrundstück (Grund und Boden) um 500.000,- EUR (BW: 350.000,- EUR). Im Jänner 2010 verkauft die Gesellschaft Anteile an der Bagger-AG um 250.000,- EUR (BW: 50.000,-), die im Jänner 2005 erworben wurden. Im April 2010 wird ein Grundstück (Grund und Boden) um 400.000,- EUR erworben. Anfang Oktober 2010 werden Abbaurechte im Wert von 700.000,- EUR erworben.

Aufgaben:

- Wie wirken sich die Sachverhalte für die Schotter GmbH & CoKG steuerlich aus?
- Gibt es Optimierungsmöglichkeiten?

6. Betriebsaufgabe

Der Schmuckhändler G, geboren 1947, ist seit 30 Jahren als Einzelunternehmer tätig. Mit 1. Juli 2010 möchte er seinen Betrieb einstellen und sich zur Ruhe setzen. Im Jahr 2010 erwirtschaftet G einen laufenden Gewinn von 50.000,-- EUR (freiwillige Buchführung). G erstellt folgende Aufgabebilanz.

Aufgabebilanz zum 30.6.2010

<i>Anlagevermögen</i>		<i>Kapital</i>	
Grund und Boden	25.000	G	100.000
Gebäude	100.000		
PKW	18.000		
Sachanlagevermögen	40.000		
<i>Umlaufvermögen</i>			
Vorräte	20.000		
Lieferforderungen	35.000	Verbindlichkeiten	143.000
Kassa/Bank	5.000		
	<hr/>		<hr/>
	243.000		243.000

Im Jahr 1999 erwarb G ein unbebautes Grundstück und errichtete ein Gebäude, das zu 50% privat als Hauptwohnsitz und zu 50% unmittelbar betrieblich genutzt wurde. Nach der Betriebsaufgabe wird der betrieblich genutzte Teil der Tochter von G unentgeltlich überlassen. Der gemeine Wert des betrieblichen Teils des Grund und Bodens beträgt 40.000,-- EUR, jener des betrieblichen Teils des Gebäudes 150.000,-- EUR. Der gemeine Wert des PKW beträgt 10.000,-- EUR und wird ins Privatvermögen überführt. Bis September 2010 wird das Sachanlagevermögen um 50.000,-- EUR veräußert, die Vorräte um 30.000,-- EUR. Die übrigen Aktiva und Passiva werden ins Privatvermögen übernommen.

Aufgaben

- Wie hoch ist der Aufgabegewinn 2010?
- Variante1: Das Gebäude wird nicht der Tochter des G überlassen sondern an Dritte vermietet.
- Variante2: Der Gebäudeteil wird nicht der Tochter des G überlassen und nicht vermietet, sondern 2012 um
 - a) 250.000,-- EUR veräußert.
 - b) 90.000,-- EUR veräußert.

7. Betriebsveräußerung

Der Einzelunternehmer Huber (geboren 1949) veräußert zum 30.6.2010 seinen Betrieb, den er seit 1993 führt und setzt sich zur Ruhe. Der Kaufpreis wird vom Käufer sofort mit einem Einmalbetrag iHv 100.000,-- EUR und zwei Jahresraten zu je 50.000,-- EUR am 31.12.2010 und am 31.12.2011 entrichtet. Die ausstehenden Beträge werden zu 10% verzinst. Die Zinsen werden mit der Rate ausbezahlt. Der Erwerber übernimmt sämtliche Wirtschaftsgüter von Huber.

Schlussbilanz zum 31.12.2009

Anlagevermögen	100.000	<i>Kapital</i>	
		Huber	60.000
		§ 12 Rücklage	10.000
Vorräte	30.000	Verbindlichkeiten	90.000
Lieferforderungen	20.000		
Kassa/Bank	10.000		
	160.000		160.000

Aufgaben

- Wie hoch ist der Veräußerungsgewinn?
- Welche Besteuerungsalternativen gibt es für Huber?
- Wie ist die Ratenzahlung zu beurteilen?
- Wie sieht die Eröffnungsbilanz des Käufers aus?

8. Veräußerung Beteiligung (bzw Grund und Boden)

A erbt Anfang 2010 von ihrem Vater eine 10% Beteiligung an der inländischen B-GmbH. Die Anschaffungskosten betragen im Jahr 2004 100.000,-- EUR, der gemeine Wert im Zeitpunkt der Erbschaft 200.000,-- EUR. Sie verkauft die Beteiligung im Juni 2010 um 180.000,-- EUR. Die Beteiligung befindet sich im Privatvermögen von A.

Aufgaben:

- Wie ist die Veräußerung steuerlich zu beurteilen?
- Variante1: Die Beteiligung wurde Ende 2009 erworben.
- Variante2: Es handelt sich nicht um eine Beteiligung sondern um unbebauten Grund und Boden.

9. Ergänzungsbilanz

B verkauft seinen MU-Anteil mit 31.12.2009 an C um 50.000,-- EUR. B sind folgende stille Reserven zuzuordnen:

- Anlagevermögen 10.000,-- EUR, Restnutzungsdauer 4 Jahre
- Umlaufvermögen 10.000,-- EUR, wird 2010 verbraucht.

Schlussbilanz A-B OG zum 31.12.2009

Anlagevermögen	30.000	<i>Kapital</i>	
		A	10.000
		B	10.000
Vorräte	30.000	Rückstellungen	5.000
		Verbindlichkeiten	35.000
	<hr/>		<hr/>
	60.000		60.000

Wie sehen die erforderlichen Ergänzungsbilanzen zum 1.1.2010 und 1.1.2011 aus?

II. Umgründungen

1. Einbringung ohne Gewährung neuer Anteile

Einzelunternehmer A (Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG) bringt seinen seit 1993 geführten Betrieb mit Einbringungsstichtag 31.12.2009 in die B-GmbH ein. Die Einbringung wird im Februar 2010 angemeldet.

Herr B ist Alleingesellschafter der B-GmbH und hat die Anteile um 400 erworben. Von der Gewährung neuer Anteile an A wird Abstand genommen und der Einbringende A mit Anteilen des B abgefunden (§ 19 Abs 2 Z 2 UmgrStG).

Im Betriebsvermögen des A befindet sich eine seit 15 Jahren bebaute Liegenschaft mit einem Teilwert zum Einbringungsstichtag von 1.000 (Gebäude = 300; Grund und Boden = 700). Der Buchwert der bebauten Liegenschaft beträgt 700.

Im Zuge der Einbringung tätigt A folgende rückwirkende Maßnahmen:

- Bare Entnahme 100
- Zurückbehalten einer Verbindlichkeit 150
- Vorbehaltene Entnahme 450

Bilanz des Einzelunternehmers A zum 31.12.2009

<i>Anlagevermögen</i>		<i>Kapital</i>	
Grund und Boden	500	Eigenkapital A	-250
Gebäude	200		
Sachanlagevermögen	100		
<i>Umlaufvermögen</i>		Verbindlichkeiten	1.250
Vorräte	100		
Kassa/Bank	100		
	1.000		1.000

Buchwert zum Einbringungsstichtag = -250

Verkehrswert zum Einbringungsstichtag = 1.000 (vor den rückwirkenden Maßnahmen)

Bilanz der B-GmbH zum 31.12.2009

<i>Anlagevermögen</i>		<i>Kapital</i>	
Sachanlagevermögen	600	Stammkapital	300
<i>Umlaufvermögen</i>		Bilanzgewinn	100
Vorräte	200		
Kassa/Bank	100	Fremdkapital	500
	900		900

Buchwert zum Einbringungsstichtag = 400

Verkehrswert zum Einbringungsstichtag = 600

Aufgaben

- Wie sehen die Einbringungsbilanz des A und die Übernahmebilanz der B-GmbH zum 1.1.2010 aus?
- Sind die rückwirkenden Maßnahmen zulässig? Wie hoch ist die maximale unbare Entnahme?
- Welche Rechtsfolgen ergeben sich für A durch die rückwirkenden Maßnahmen?
- Wie hoch sind die Beteiligungsquoten von A und B an der B-GmbH zum 1.1.2010?
- Wie hoch sind die steuerlichen Anschaffungskosten der Anteile an der B-GmbH von A und B zum 1.1.2010?
- Wie wirkt sich eine Tilgung der unbaren Entnahme iHv 100 auf die Anteile von A aus?

2. Einbringung in eine neu gegründete GmbH

X plant im August 2010 seinen Betrieb rückwirkend zum 31.12.2009 in eine neu gegründete GmbH zu übertragen. Die GmbH wird mit einem Nennkapital von 35.000 gegründet. X ermittelt den Gewinn nach § 4 Abs 1 EStG.

Bilanz von X zum 31.12.2009

Anlagevermögen	150.000	<i>Kapital</i>	
		Eigenkapital X	130.000
Umlaufvermögen	80.000	Unversteuerte RL	30.000
		Fremdkapital	70.000
	230.000		230.000

Verkehrswert = 150.000

Folgende zusätzliche Angaben sind zu berücksichtigen:

- Im Anlagevermögen ist Grund und Boden enthalten, den X zurückbehalten möchte (Teilwert = 25.000; Buchwert = 10.000)
- Im Jahr 2010 hat er bisher 25.000 für private Zwecke entnommen
- X möchte soviel wie möglich an unbarer Entnahme zurückbehalten. Die unbare Entnahme soll mit 5% pa verzinst werden.

Aufgaben

- Wie sehen die Einbringungsbilanz des X und die Übernahmebilanz der neuen GmbH zum 1.1.2010 aus?

3. Verschmelzung up-stream

Die X-GmbH ist an der Y-GmbH zu 100% beteiligt. Die Anschaffungskosten betragen 40.000 im Jahr 2005 und wurden fremdfinanziert.

Bilanz der X-GmbH zum 31.12.2009

Anlagevermögen	110.000	Nennkapital	70.000
Beteiligung Y-GmbH	40.000	Bilanzgewinn	60.000
Umlaufvermögen	80.000	Rückstellungen	30.000
		Fremdkapital	70.000
	<hr/>		<hr/>
	230.000		230.000

Im Anlagevermögen der Y-GmbH ist ein Grundstück enthalten (EHW = 10.000). Zum 31.12.2009 besitzt die Y-GmbH nicht verrechnete Verlustvorträge iHv 90.000, wobei 40.000 aus der Produktlinie A und 50.000 aus der Produktlinie B stammen. Die Produktion A wurde 2008 an einen Konkurrenten verkauft.

Bilanz der Y-GmbH zum 31.12.2009

Anlagevermögen	250.000	Nennkapital	60.000
		Kapitalrücklage	120.000
Umlaufvermögen	120.000	Rückstellungen	40.000
		Fremdkapital	150.000
	<hr/>		<hr/>
	370.000		370.000

Die Y-GmbH soll zum 31.12.2009 auf die X-GmbH verschmolzen werden.

Aufgaben

- Wie sehen die Verschmelzungsbilanz der Y-GmbH und die Übernahmebilanz X-GmbH aus?
- Ermitteln sie die Verkehrssteuerbelastung!
- Welche Auswirkungen hat die Verschmelzung auf die Verluste der Y-GmbH?

4. Konzentrationsverschmelzung⁶

A ist zu 100% an der X-GmbH beteiligt. B ist an der Y-GmbH zu 100% beteiligt. X wird als übertragende Gesellschaft zum 31.12.2009 auf die Y-GmbH verschmolzen. Im Zuge der Verschmelzung wird eine Kapitalerhöhung vorgenommen.

Bilanz der X-GmbH zum 31.12.2009

Grundstücke	950.000	Nennkapital	70.000
Sonstiges Anlagevermögen	350.000	Kapitalrücklagen	150.000
		Bilanzgewinn	250.000
		Unversteuerte RL	100.000
Forderungen	650.000	Rückstellungen	180.000
Umlaufvermögen	150.000	Verbindlichkeiten	1.350.000
	2.100.000		2.100.000

Bilanz der Y-GmbH zum 31.12.2009

Grundstücke	1.550.000	Nennkapital	300.000
Sonstiges Anlagevermögen	800.000	Gewinnrücklagen	1.200.000
		Bilanzgewinn	870.000
		Unversteuerte RL	200.000
Forderungen	1.300.000	Rückstellungen	780.000
Umlaufvermögen	2.400.000	Verbindlichkeiten	2.700.000
	6.050.000		6.050.000

Zusatzangaben:

- ❖ Der Bilanzgewinn der X-GmbH wird zum 31.3.2010 offen ausgeschüttet.
- ❖ In den Rückstellungen der Y-GmbH sind Rückstellungen bezüglich eines Schadenersatzprozesses gegen die X-GmbH iHv 40.000 enthalten.
- ❖ Der Verkehrswert im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses über die Verschmelzung beläuft sich für die X-GmbH auf 600.000 und für die Y-GmbH auf 2.400.000.
- ❖ Die Anschaffungskosten von A betragen 220.000. Die Beteiligung wurde 2005 erworben.
- ❖ Die Anschaffungskosten von B betragen 900.000. Die Beteiligung wurde 2006 erworben.
- ❖ Die Verlustvorträge der X-GmbH betragen 150.000, wobei 50.000 auf einen 2007 stillgelegten Teilbetrieb entfallen.

Aufgaben

- Wie sehen die Verschmelzungsbilanz der X-GmbH und die Übernahmebilanz Y-GmbH aus?
- Welche Auswirkungen hat die Verschmelzung auf die Verluste der X-GmbH?
- Ermitteln sie die Verkehrssteuerbelastung!
- Wie sind die Anteile von A und B zu bewerten?

⁶ In Anlehnung an *Mayr/Wellinger* in *Mayr/Wellinger* (Hrsg), Handbuch Sonderbilanzen, Band II: Umgründungen (2010), 56.

5. Abspaltung zur Neugründung (verhältniswährend)⁷

Die A-GmbH führt zwei Betriebe. Eigentümer der A-GmbH sind X (30%, AK=51.000) und Y (70%, AK=119.000).

Bilanz der A-GmbH zum 31.12.2009

<i>Anlagevermögen</i>		<i>Eigenkapital</i>	
Betrieb 1	50.000	Nennkapital	70.000
Betrieb 2	500.000	Kapitalrücklagen	100.000
		Bilanzgewinn	50.000
		<i>Rückstellungen</i>	
		Betrieb 1	40.000
		Betrieb 2	60.000
<i>Umlaufvermögen</i>		<i>Verbindlichkeiten</i>	
Betrieb 1	60.000	Betrieb 1	90.000
Betrieb 2	270.000	Betrieb 2	470.000
	880.000		880.000

Verkehrswert Betrieb 1 = 300.000 (vor rückwirkenden Maßnahmen)

Verkehrswert Betrieb 2 = 700.000 (vor rückwirkenden Maßnahmen)

Verkehrswert gesamt = 1.000.000

Zum 31.12.2009 soll eine Spaltung zur Neugründung erfolgen, indem Betrieb 1 abgespalten und auf eine neue B-GmbH übertragen wird. Die KFZ des Betriebes 1 sollen in der A-GmbH verbleiben (Maßnahmen beeinflussen den Verkehrswert; Buchwert = 20.000; Verkehrswert = 50.000). Die stillen Reserven des Betriebes 1 betragen 15.000. Das Nennkapital der neu gegründeten B-GmbH wird mit 50.000 festgesetzt.

Aufgaben

- Wie sehen die erforderlichen Bilanzen aus?
- Wie sind die Anteile von X und Y zu bewerten?

⁷ Angelehnt an *Hirschler ua* (Hrsg), Handbuch der österreichischen Steuerlehre, Band VI (2008), 217.

6. Verschmelzende Umwandlung⁸

Die Beteiligung an der A-GmbH befindet sich zu 100% im Betriebsvermögen der AB-OG. An der AB-OG sind die Gesellschafter A (75%) und B (25%) beteiligt. Die A-GmbH wird auf die AB-OG zum 31.12.2009 verschmelzend umgewandelt. Die AB-OG ermittelt den Gewinn nach § 4 Abs 1 EStG.

Bilanz der A-GmbH zum 31.12.2009

Bebautes Grundstück		Nennkapital	3.000
Grund und Boden	2.000	Kapitalrücklagen	7.000
Gebäude	1.500	Gewinnrücklage	2.000
Unbebautes Grundstück	1.000	Bilanzgewinn	500
Sonstiges Anlagevermögen	9.000		
		Rückstellungen	1.000
Umlaufvermögen	3.000	Verbindlichkeiten	3.000
	16.500		16.500

Bilanz der AB-OG zum 31.12.2009

Anlagevermögen	5.000	Eigenkapital A	7.500
Beteiligung A-GmbH	4.000	Eigenkapital B	2.500
Umlaufvermögen	3.000	Verbindlichkeiten	2.000
	12.000		12.000

Zusatzangaben:

- Das unbebaute Grundstück der A-GmbH stellt gewillkürtes Betriebsvermögen dar (Teilwert = 2.000).
- Das bebaute Grundstück zählt zum notwendigen Betriebsvermögen. Der Teilwert des Grund und Bodens beträgt 4.000.
- Zwischen dem Umwandlungsbeschluss und dem Umwandlungstichtag wurden 500 von der A-GmbH ausgeschüttet.

Aufgaben

- Wie sehen die erforderlichen Bilanzen aus?
- Wie wirkt sich die Umwandlung auf A und B aus?

⁸ Angelehnt an *Walter, UmgrStG*⁷ (2008), Rz 310.

7. Errichtende Umwandlung

An der E-GmbH sind die Gesellschafter F (25%) und Gründungsgesellschafter G (75%) beteiligt. Die GmbH soll zum 31.12.2009 errichtend auf die F & E OG umgewandelt werden. Gesellschafter F hat seine Anteile an der E-GmbH im Jahr 2009 erworben. Zwischen Umwandlungsbeschluss und Umwandlungsstichtag beschließt die Generalversammlung der E-GmbH eine Ausschüttung in Höhe von 400.000.

Bilanz der E-GmbH zum 31.12.2009

Anlagevermögen	2.000.000	Nennkapital	500.000
		Gewinnrücklagen	500.000
		Bilanzgewinn	1.000.000
		Rückstellungen	700.000
Umlaufvermögen	2.000.000	Verbindlichkeit gegen G	300.000
		Sonstige Verbindlichkeiten	1.000.000
	4.000.000		4.000.000

Zusatzangaben:

- Die Verbindlichkeit gegen G betrifft ein von G angemietetes Grundstück. Die Miete wurde zum Zeitpunkt des Umwandlungsbeschlusses noch nicht bezahlt. Das Gebäude wird weiterhin genutzt. G hat das Grundstück bisher außerbetrieblich vermietet. Der Teilwert zum Umwandlungszeitpunkt beträgt für das Gebäude 500.000 (Anschaffungskosten = 200.000). Der Teilwert des Grund und Bodens beträgt 1.000.000 (Anschaffungskosten = 500.000).
- Zum Umwandlungsstichtag verfügt die Gesellschaft über noch nicht verrechnete Verluste aus den Jahren 2003 bis 2007 in Höhe von 200.000.
- Die OG ist rechnungslegungspflichtig und wird ihren Gewinn nach § 5 EStG ermitteln.

Aufgaben

- Wie sehen die erforderlichen Bilanzen aus?
- Wie wirkt sich die Umwandlung auf F und G aus?

8. Einbringung ohne Gewährung neuer Anteile⁹

Einzelunternehmer T (Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG) möchte seinen 5 Jahre bestehenden Betrieb rückwirkend zum 31.12.2009 in die S-GmbH einbringen. Es soll eine entsprechende Kapitalerhöhung erfolgen. Alleingesellschafter der S-GmbH ist Frau R. Die Anschaffungskosten der Beteiligung an der S-GmbH betragen 500 im Jahr 2003.

Im Anlagevermögen des T befindet sich eine bebaute Liegenschaft mit einem Teilwert von 250 (Gebäude = 150; Grund und Boden = 100) und einem Buchwert von 200 (Gebäude = 120; Grund und Boden = 80). Der Einheitswert des Grund und Bodens beträgt 50. Eine Verbindlichkeit in Höhe von 70 steht in unmittelbarem Zusammenhang mit der Liegenschaft. Im Zuge der Einbringung soll die Liegenschaft zurückbehalten werden.

Im Anlagevermögen des T befindet sich auch eine 100%-Beteiligung an der deutschen D-GmbH (Buchwert = 40; Teilwert = 80).

Im Zuge der Einbringung möchte T eine bare Entnahme iHv 100 und eine unbare Entnahme im gesetzlich maximalen Ausmaß tätigen.

Bilanz von T zum 31.12.2009

Anlagevermögen	900	<i>Kapital</i>	
		Eigenkapital T	600
Umlaufvermögen	600	Rückstellungen	400
Kassa/Bank	500	Verbindlichkeiten	1.000
	2.000		2.000

Verkehrswert zum Einbringungsstichtag = 1.200 (vor den rückwirkenden Maßnahmen)

Bilanz der S-GmbH zum 31.12.2009

Anlagevermögen	700	Nennkapital	400
		Bilanzgewinn	100
		Rückstellungen	300
Umlaufvermögen	300	Verbindlichkeiten	700
Kassa/Bank	500		
	1.500		1.500

Verkehrswert zum Einbringungsstichtag = 2.000

Aufgaben

- Wie sehen die erforderlichen Bilanzen aus?
- Welche Rechtsfolgen ergeben sich durch die rückwirkenden Maßnahmen?
- Welche Rechtsfolgen ergeben sich durch die Einbringung der Beteiligung?
- Wie hoch sind die Beteiligungsquoten von T und R nach der Einbringung?
- Wie hoch sind die Anschaffungskosten von T und R nach der Einbringung?
- Bis wann kann bei welcher Behörde die Einbringung gemeldet bzw angemeldet werden?

⁹ Angelehnt an *Hirschler* ua (Hrsg), Handbuch der österreichischen Steuerlehre, Band VI (2008), 189.

9. Spaltung zur Aufnahme (nicht verhältnismäßig)¹⁰

An der 2004 gegründeten X-GmbH sind A zu 70% und B zu 30% beteiligt. Der Betrieb der X-GmbH soll zum 31.12.2009 abgespalten werden und auf die Y-GmbH übertragen werden. An der Y-GmbH ist C zu 100% beteiligt. Die Grundstücke sollen in der X-GmbH verbleiben. Nach der Spaltung soll nur noch A an der X-GmbH beteiligt sein. Wertverschiebungen sollen durch Zuzahlungen ausgeglichen werden.

Die Anschaffungskosten von A betragen 49, jene von B und C 50. Die Beteiligungen werden jeweils im Privatvermögen gehalten.

Bilanz der X-GmbH zum 31.12.2009

Grundstücke	1.250	Nennkapital	70
Sonstiges Anlagevermögen	300	Gewinnrücklagen	450
		Bilanzgewinn	200
		Unversteuerte Rücklagen	100
Umlaufvermögen	800	Rückstellungen	180
		Verbindlichkeiten	1.350
	<hr/>		<hr/>
	2.350		2.350

Verkehrswert X-GmbH = 2.400 (Grundstücke = 1.800 und restlicher Betrieb = 600).

Bilanz der Y-GmbH zum 31.12.2009

Anlagevermögen	740	Nennkapital	50
		Gewinnrücklagen	145
		Bilanzgewinn	140
		Unversteuerte Rücklagen	50
Umlaufvermögen	800	Rückstellungen	165
		Verbindlichkeiten	990
	<hr/>		<hr/>
	1.540		1.540

Verkehrswert Y-GmbH = 400.

Aufgaben

- Wie sehen die erforderlichen Bilanzen aus?
- Wie hoch sind die erforderlichen Zuzahlungen?
- Wie sind die Anteile zu bewerten?
- Welche verkehrssteuerlichen Auswirkungen ergeben sich?

¹⁰ In Anlehnung an *Schlager* in *Mayr/Wellinger* (Hrsg), *Handbuch Sonderbilanzen*, Band II: Umgründungen (2010), 264.

10. Verkehrswertzusammenschluss¹¹

Die AB-OG soll zum Stichtag 31.12.2010 einen neuen Gesellschafter C aufnehmen. An der AB-OG sind A mit 75% und B mit 25% beteiligt. C soll eine Bareinlage iHv 2000 leisten und dafür Anteile zum Verkehrswert erhalten. Es entsteht dadurch die ABC-OG.

Bilanz der AB-OG zum 31.12.2009

Anlagevermögen	6.000	Kapital A	3.000
		Kapital B	1.000
Umlaufvermögen	3.000	Verbindlichkeiten	5.000
	9.000		9.000

Buchwert zum Zusammenschlussstichtag = 4.000.

Verkehrswert AB-OG = 8.000 (vor rückwirkenden Maßnahmen).

Es werden keine rückwirkenden Maßnahmen vorgenommen. Die stillen Reserven betreffen nur das Anlagevermögen.

Aufgaben

- Wie sehen die erforderlichen Bilanzen aus, wenn
 - a) die Verkehrswerte angesetzt werden (Aufwertung)?
 - b) die Buchwerte angesetzt werden (Quotenverschiebung)?

¹¹ Angelehnt an *Hirschler* ua (Hrsg), Handbuch der österreichischen Steuerlehre, Band VI (2008), 199.

11. Kapitalkontenzusammenschluss¹²

Die Einzelunternehmer A und B schließen sich mit Stichtag 31.12.2009 zur AB-OG zusammen und bringen dazu jeweils ihre Betriebe ein. Die Beteiligung an der AB-OG soll den Buchwerten der übertragenen Betriebe entsprechen.

Schlussbilanz A zum 31.12.2009

Anlagevermögen	3.500	Kapital A	2.000
Umlaufvermögen	500	Verbindlichkeiten	2.000
<hr/>		<hr/>	
	4.000		9.000

Verkehrswert Einzelunternehmen A = 2.500 (vor rückwirkenden Maßnahmen).

Schlussbilanz B zum 31.12.2009

Anlagevermögen	5.000	Kapital A	6.000
Umlaufvermögen	3.000	Verbindlichkeiten	2.000
<hr/>		<hr/>	
	8.000		8.000

Verkehrswert Einzelunternehmen B = 8.000 (vor rückwirkenden Maßnahmen).

Es werden jeweils keine rückwirkenden Maßnahmen vorgenommen. Die stillen Reserven betreffen jeweils nur das Anlagevermögen.

Aufgaben

- Wie sehen die erforderlichen Bilanzen aus?
- Müssen gesellschaftsrechtliche Maßnahmen vereinbart werden?

¹² Angelehnt an *Walter, UmgrStG*⁷ (2008), Rz 661.