arbeitsbehelf

STEUER- UND RECHTSFORMGESTALTUNG AB 2016

GmbH, KG und Privatstiftung
Rechtsformwahl und Besteuerungsunterschiede bei Kapital- und Immobilienvermögen
Mitunternehmerschaften versus vermögensverwaltende Gesellschaften
Verkehrsteueroptimierung/GrESt neu

ÖGWT
IHR SERVICE-NETZWERK

© MAARTJE VAN CASPEL – ISTOCK

© vege – Fotolia.com

Mit grenzüberschreitenden Varianten

2015.
XX, 252 Seiten. Br. EUR 58,–
ISBN 978-3-214-09192-7

Umgründungen steuerlich richtig gestalten

MANZ'sche Verlags- und Universitätsbuchhandlung GmbH
TEL *+43 1 531 61 100* **FAX** *+43 1 531 61 455 bestellen@manz.at*
Kohlmarkt 16 · 1014 Wien www.manz.at

MANZ

inhalt

4 **1. Strukturvergleich GmbH – Personengesellschaften im Gesellschafts- und Steuerrecht**
- a. GmbH im Unternehmens-, Zivil- u. Gesellschaftsrecht
- b. GmbH im Steuerrecht
- c. OG/KG im Unternehmens-, Zivil- u. Gesellschaftsrecht
- d. OG/KG im Steuerrecht

5 **2. Die KG als Mitunternehmerschaft**
- a. Voraussetzungen einer Mitunternehmerschaft
- b. Mitunternehmerschaftskonzept – Konsequenzen
- c. Vorteile der KG
- d. Nachteile der KG
- e. Einkommenssplitting – Grenzen
- f. Sonderbetriebsvermögen – Einlage/Entnahme
- g. Verkehrsteueroptimierung (Grunderwerbsteuer)
- h. Grunderwerbsteuer – Anteilsvereinigung „neu“
- i. Veräußerung Mitunternehmeranteil an einer KG
- j. Besteuerung des Veräußerungsgewinnes
- k. Besonderheiten bei Verkauf einer KG mit Immobilien
- l. Veräußerungsgewinnbesteuerung und Begünstigungen

9 **3. Verlustverrechnungsbremse ab 2016 bei kapitalistischen Mitunternehmeranteilen**

11 **4. Vermögensverwaltende Personengesellschaften**
- a. Die EStR zur vermögensverwaltenden KG
- b. Umwandlung Hausgemeinschaft in KG
- c. Bündelung von Beteiligungen in einer Holding-KG
- d. Kein Feststellungsverfahren bei unterschiedlichen Einkunftsarten
- e. Einlage eines Wirtschaftsgutes in eine vermögensverwaltende Personengesellschaft
- f. Eingeschränkte Verlustzuweisung an Kommanditisten einer vermögensverwaltenden KG
- g. Verkauf von Anteilen an vermögensverwaltenden Personengesellschaften

14 **5. Die GmbH**
- a. Laufende Besteuerung, Strukturunterschiede der Rechtsformen
- b. Gruppenbesteuerung
- c. Besonderheiten bei der Einkünfteermittlung
- d. Unterschied zur vermögensverwaltenden KG
- e. Veräußerung Kapitalgesellschaftsanteil

16 **6. GmbH und Umgründungen**
- a. Umgestaltung Asset Deal in Share Deal
- b. Weitere Umgründungen bei Immobilien(gesellschaften)

17 **7. Grundstückseinlagen in Gesellschaften**
- a. Einlagen aus Sicht des GrEStG
- b. EStR-Wartungserlass 2015: Einlage eines Wirtschaftsgutes in eine Personengesellschaft (Rz 5927a und 5927b)

18 **8. Die Privatstiftung**
- a. Die Widmung von Immobilien
- b. Laufende Besteuerung von Privatstiftungen
- c. Immobilienbesteuerung in der Privatstiftung
- d. Zuwendungen von Mietimmobilien an Begünstigte
- e. Privatstiftung und Kapitalvermögen

21 **9. Tabellarischer Vergleich Immobilienvermietung GmbH vs. Privatstiftung**

22 **10. GrESt-Anteilsvereinigung „neu“**

Der vorliegende Arbeitsbehelf soll dem Praktiker auf Basis der **ab Jänner 2016** geltenden Rechtslage nach dem StRefG 2015/2016 und dem AbgÄG 2015 einen pointierten Überblick über die Rechtsformen GmbH, KG und Privatstiftung für die Themenkreise Kapitalvermögens- und Immobilienbesteuerung sowie Steuer- und Rechtsformgestaltung unter besonderer Berücksichtigung der Neuregelung der Grunderwerbsteuer bieten.

Der Arbeitsbehelf wurde zusammengestellt von **WP/StB DDr. Klaus Wiedermann**

STEUER- UND RECHTSFORM-GESTALTUNG AB 2016

1. STRUKTURVERGLEICH GMBH – PERSONENGESELLSCHAFTEN IM GESELLSCHAFTS- UND STEUERRECHT

a. GMBH IM UNTERNEHMENS-, ZIVIL- U. GESELLSCHAFTSRECHT

- kapitalistisch
- beschränkte Haftung der Gesellschafter
- Mindestkapitalausstattung (AbgÄG 2014: seit 1.3.2014 formal wieder EUR 35.000,–)
- Ausschüttung nur bei Bilanzgewinn
- Unternehmer i.S. des UGB kraft Rechtsform (§ 2 UGB)
- Rechnungslegungspflicht gemäß UGB (§ 189 Abs. 1 Z 1 UGB)
- Firmenbucheintragung

b. GmbH im Steuerrecht

- ertragsteuerliches Trennungsprinzip Gesellschafter – Gesellschaft
- 25% Körperschaftsteuer
- § 7 Abs. 3 KStG: Einkünfte aus Gewerbebetrieb
- Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG
- 1% Gesellschaftsteuer (Abschaffung per 1.1.2016)
- keine Gebühr gemäß GebG
- Firmenbuch: Eingabegebühr + Eintragungsgebühr (außer: Neugründung)

c. OG/KG im Unternehmens-, Zivil- u. Gesellschaftsrecht

- §§ 105 ff UGB (OG) bzw. §§ 161 ff UGB (KG)
- personalistisch
- unbeschränkte Haftung der Gesellschafter (Kommanditist beschränkt)
- keine gewinnunabhängigen Entnahmen (außer bei Zustimmung aller Gesellschafter) – § 122 UGB
- für Unternehmer gemäß UGB und für Vermögensverwaltung
- zwingend für gewerbliche Unternehmen mit einem Umsatz über EUR 700.000,– (§ 8 Abs. 3 UGB)
- Buchführungspflicht nach Maßgabe von § 189 UGB (nicht für Freiberufler, LuF und bloße Vermögensverwaltung i.S. des EStG)
- Firmenbucheintragung

d. OG/KG im Steuerrecht

- ertragsteuerliches Transparenzprinzip (kein Ertragsteuersubjekt)
- Einkommensteuer der Gesellschafter
- gesonderte Gewinnfeststellung (§ 188 BAO)
- bei Vorliegen eines Betriebes: Mitunternehmerschaft
- idR EaGB (allenfalls EaVV, EaKV, z.B. bei vermögensverwaltender KG)
- Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG, wenn EaGB und Rechnungslegungspflicht gemäß UGB
- Verlustausgleichsmöglichkeit (Achtung: Verlustverrechnungsbremse ab 2016)
- keine Gesellschaftsteuer (außer Kommanditeinlage bei KapGes & Co KG); Abschaffung per 1.1.2016, keine Gebühr gemäß GebG
- Firmenbuch: Eingabegebühr + Eintragungsgebühr (außer: Neugründung)

© MAARTJE VAN CASPEL – ISTOCK

2. DIE KG ALS MITUNTERNEHMERSCHAFT

a. VORAUSSETZUNGEN EINER MITUNTERNEHMERSCHAFT

- Zu den betrieblichen Einkünften zählen auch „Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind".
- Kriterien laut Judikatur (VwGH 29.6.1995, 94/15/0103) und BMF (Rz 5804 ff EStR):
  - Unternehmerinitiative: Recht zur Einflussnahme auf das betriebliche Geschehen
  - Unternehmerrisiko: Beteiligung am Gewinn/Verlust sowie an den stillen Reserven und Firmenwert eines Betriebes

b. MITUNTERNEHMERSCHAFTSKONZEPT – KONSEQUENZEN

- Der Gewinn/Verlust der Mitunternehmerschaft wird einkommensteuerrechtlich nicht bei der Gesellschaft besteuert, sondern unmittelbar den Gesellschaftern zugerechnet (Transparenzprinzip).
- Der Gesellschafter hat seinen Gewinnanteil in dem Veranlagungsjahr zu versteuern, in dem das Wirtschaftsjahr der Gesellschaft endet.
- Vergütungen, die Gesellschafter aufgrund besonderer schuldrechtlicher Vereinbarungen (z.B. für die Geschäftsführertätigkeit, für die Hingabe von Darlehen oder für die Vermietung von Wirtschaftsgütern) beziehen, sind ebenfalls als betriebliche Einkünfte und nicht

als außerbetriebliche Einkünfte zu erfassen (Sonderbetriebseinnahmen). Daraus der Gesellschaft erwachsende Kosten sind Betriebsausgaben (Sonderbetriebsausgaben). Ertragsteuerlich gibt es keinen Leistungsaustausch zwischen Gesellschafter und Gesellschaft.

c. VORTEILE DER KG

- Verlustausgleichsmöglichkeit, außer bei
  - Liebhaberei (vgl. Liebhaberei-VO und Liebhabereirichtlinien 2012)
  - Verlustbeteiligungsmodellen gemäß § 2 Abs. 2a EStG
  - Ab 2016: Verlustverrechnungsbremse gemäß § 23a EStG
- Einkommenssplitting (Progressionsglättung)
- ertragsteuerliche Unbeachtlichkeit von Entnahmen (wichtig im internationalen Steuerrecht mangels der Notwendigkeit im Ausland quellensteuerpflichtiger Ausschüttungen nach Österreich)
- Finanzierungskosten als Sonderbetriebsausgaben steuerlich abzugsfähig (im Gegensatz zum Abzugsverbot von Finanzierungskosten bei Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft)

d. NACHTEILE DER KG

- Besteuerung der Einkünfte aus einer Personengesellschaft mit dem regulären Einkommensteuertarif unabhängig von tatsächlichen Entnahmen (im Gegensatz zur 25%igen Körperschaftsteuer für Kapitalgesellschaften)
- Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern des Gesellschafters führt zwangsweise zur Einlage in das Sonderbetriebsvermögen
- Damit werden realisierte Wertsteigerungen grundsätzlich steuerwirksam
- Realisation bei entgeltlicher Übertragung (z.B. Verkauf) oder Entnahme
- keine Anerkennung von Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft

e. EINKOMMENSSPLITTING – GRENZEN

- Angemessenheitsprüfung bei nahen Angehörigen (§ 25 BAO): Rechtsverhältnisse sind daran zu messen, ob sie
  - nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
  - einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
  - auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. VwGH 13.10.1987, 87/14/0114)
- Entscheidend ist, ob sich die Gewinnverteilung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse als angemessen erweist (VwGH 16.9.2003, 2000/14/0069)

f. SONDERBETRIEBSVERMÖGEN – EINLAGE/ENTNAHME

- Einlage (§ 6 Z 5 EStG) mit dem Teilwert zum Einlagezeitpunkt, außer:
  - Kapitalvermögen (§ 27 Abs. 3 und 4 EStG) wird seit 1.4.2012 mit den Anschaffungskosten eingelegt, wenn diese niedriger sind als der Teilwert zum Einlagezeitpunkt
  - Grund und Boden generell (Alt- und Neuvermögen) und Neuvermögens-Gebäude werden mit fortentwickelten AK („BW“) oder niedrigerem TW eingelegt, demgegenüber sind zum 31.3.2012 nicht mehr steuerverfangene Gebäude (= Altvermögensgebäude) stets mit dem TW anzusetzen
- Entnahme (§ 6 Z 4 EStG) mit dem Teilwert zum Entnahmezeitpunkt, ausgenommen: Grund und Boden (nicht Gebäude) ist seit dem 1.4.2012 mit dem Buchwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen, sofern nicht eine Ausnahme vom besonderen Steuersatz (25%; ab 1.1.2016: 30%) gemäß § 30a Abs. 3 EStG vorliegt.

g. VERKEHRSTEUEROPTIMIERUNG (GRUNDERWERBSTEUER)

- Bei Veräußerung einer Liegenschaft fällt 3,5% Grunderwerbsteuer (sowie 1,1% Grundbucheintragungsgebühr) vom Kaufpreis (inkl. Umsatzsteuer) an.
- Die Einlage in eine Personengesellschaft ohne Gegenleistung unterlag bis 31.5.2014 der Grunderwerbsteuer sowie der Eintragungsgebühr nur vom dreifachen Einheitswert

(1,1% Eintragungsgebühr gemäß § 26 GGG seit 2013 bei Erwerbsvorgängen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft weiterhin bemessen vom dreifachen Einheitswert, maximal 30% des Verkehrswertes).
- Seit 1.6.2014 bemisst sich die Grunderwerbsteuer vom gemeinen Wert
- Bei Einlagen ab 1.1.2016 (ohne Kapitalerhöhung) kommen Grundstückswert (Bemessungsgrundlage) und Stufentarif zur Anwendung, d.h. die Grunderwerbsteuerbelastung wird tendenziell niedriger

h. GRUNDERWERBSTEUER – ANTEILSVEREINIGUNG „NEU“

- Anteilsvereinigung bei Personengesellschaften ist neu geregelt in § 1 Abs. 2a GrEStG
- Bisher wurde bei Personengesellschaften nur dann der Grunderwerbsteuertatbestand der Anteilsvereinigung verwirklicht, wenn sämtliche Anteile „in der Hand“ einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft vereinigt werden bzw. nur ein Gesellschafter verbleibt und es zur Anwachsung gemäß § 142 UGB kommt.
- Ab 1.1.2016 unterliegt (zusätzlich zum Tatbestand der Anteilsvereinigung bei Gesellschaften gemäß § 1 Abs. 3 GrEStG) auch der Übergang von mindestens 95% der Anteile an einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft (KG, OG) auf neue Gesellschafter innerhalb von fünf Jahren einer 0,5%igen GrESt.
- Treuhändig gehaltene Anteile sind nunmehr stets dem Treugeber zuzurechnen.
- Das Inkrafttreten des Gesetzes begründet an sich noch keinen Erwerbsvorgang.
- Übergangsbestimmung in § 18 Abs. 2p lit b GrEStG idF AbgÄG 2015:
  - Werden Anteile am Gesellschaftsvermögen oder an der Gesellschaft, die am 31.12.2015 treuhändig gehalten wurden, nach diesem Tag an den Treugeber rückübertragen, sind § 1 Abs. 2a letzter Satz und Abs. 3 letzter Satz GrEStG nicht anzuwenden.
  - Werden am 31.12.2015 mindestens 95% der Anteile am Gesellschaftsvermögen oder an der Gesellschaft in der Hand einer Person oder einer Unternehmensgruppe gemäß § 9 KStG gehalten, ist § 1 Abs. 3 GrEStG auch auf Rechtsvorgänge anzuwenden, die sich auf diese Anteile beziehen, sofern dadurch der Prozentsatz nicht unter 95% sinkt und bezogen auf diese Anteile nicht bereits ein Tatbestand des § 1 Abs. 3 GrEStG erfüllt wurde.

i. VERÄUSSERUNG MITUNTERNEHMERANTEIL AN EINER KG

- Veräußerung eines Mitunternehmeranteils liegt vor, wenn ein Mitunternehmer aus der Gesellschaft ausscheidet und sein Anteil entweder gegen eine Abfindungssumme den übrigen Gesellschaftern zuwächst oder von einem neu eintretenden Gesellschafter übernommen wird.
- Veräußerung eines Mitunternehmeranteils ist ertragsteuerlich ein Verkauf der anteiligen Wirtschaftsgüter.
- § 24 Abs. 2 EStG: Veräußerungsgewinn = Veräußerungserlös abzüglich Veräußerungskosten und Buchwert des Betriebsvermögens
- Ausscheiden eines Gesellschafters mit negativem Kapitalkonto: zumindest Betrag des nicht mehr aufzufüllenden negativen Kapitalkontos als Veräußerungsgewinn zu versteuern (§ 24 Abs. 2 letzter Satz EStG).
- Bei § 4 Abs. 3 EStG Wechsel auf § 4 Abs. 1 EStG, Übergangsgewinn oder -verlust im Jahr der Veräußerung zu berücksichtigen (letzter Gewinnermittlungszeitraum vor Veräußerung – § 4 Abs. 10 Z 1 EStG).
- Bei der Ermittlung des steuerlichen Kapitalkontos ist das UGB-Eigenkapital um Standunterschiede der Bilanzposten zwischen UGB-Bilanz und Steuerbilanz zu korrigieren (= Berücksichtigung der temporären Differenzen zwischen UGB und Steuerrecht) und mit der Höhe des Mitunternehmeranteils zu multiplizieren.
- Darüber hinaus ist eine allfällige steuerliche Ergänzungsbilanz (zu 100%) zu berücksichtigen.

© MAARTJE VAN CASPEL – ISTOCK

j. BESTEUERUNG DES VERÄUSSERUNGSGEWINNES

- Entnahme von Wirtschaftsgütern: gemeiner Wert (Grund und Boden zum Buchwert unter Anwendung des § 6 Z 4 EStG)
- Veräußerungsfreibetrag nach § 24 Abs. 4 EStG EUR 7.300,– (anteilig), außer eine Begünstigung gemäß § 37 EStG wird beansprucht
- Begünstigung § 37 Abs. 2 EStG: Antrag Gewinn auf 3 Jahre zu verteilen, wenn seit Eröffnung oder Erwerb 7 Jahre vergangen sind
- Begünstigung § 37 Abs. 5 EStG: 60. Lebensjahr vollendet (und Einstellen der Erwerbstätigkeit)/gestorben/erwerbsunfähig und seit Eröffnung oder Erwerb 7 Jahre vergangen (Frist betraf vor Inkrafttreten des BBG 2009 nicht den Übergangsgewinn!)
- Immobilien: grundsätzlich 25% (ab 1.1.2016: 30%) Sondereinkommensteuer (§ 30a EStG)
- Anmerkung: keine Änderung für den Asset Deal durch Neuregelung der Kapitalvermögensbesteuerung

k. BESONDERHEITEN BEI VERKAUF EINER KG MIT IMMOBILIEN

- Sondersteuersatz gemäß § 30a EStG grundsätzlich anwendbar, sofern keine Ausnahme vom besonderen Steuersatz gemäß § 30a Abs. 3 EStG zur Anwendung kommt
- Rz 5659 EStR 2000 idF Wartungserlass 2013: Veräußerungsgewinn daher grundsätzlich aufzuteilen in Immobiliengewinn (25% bzw. ab 1.1.2016: 30% Sondereinkommensteuer) und „restlichen“ Gewinn (Tarif, ggf. Halbsatz), im Zweifel gemäß Verhältnismethode
- Veräußerungskosten nicht abzugsfähig, sofern sie auf den Immobiliengewinn entfallen
- Entnahme von Immobilien (auch z.B. bei Sonderbetriebsvermögen) analog § 6 Z 4 EStG, d.h. Grund und Boden idR zum Buchwert, Gebäude zum gemeinen Wert (§ 24 Abs. 3 EStG)
- Dreijahresverteilung (§ 37 Abs. 2 EStG) des Immobiliengewinnes nur, wenn keine Anwendbarkeit des besonderen Steuersatzes (25%; ab 1.1.2016: 30%) oder Ausübung der Regelbesteuerungsoption (vgl. Rz 7369a EStR)

l. VERÄUSSERUNGSGEWINNBESTEUERUNG UND BEGÜNSTIGUNGEN

- Eine kapitalistische Beteiligung an einer KG vermittelt keine Erwerbstätigkeit. Wird eine solche mitunternehmerische Beteiligung abgeschichtet, ist die Abschichtung mangels Einstellung der Erwerbstätigkeit nicht nach § 37 Abs. 5 Z 3 EStG begünstigt (unabhängig davon, ob ein zeitlicher Zusammenhang mit der Beendigung einer Erwerbstätigkeit besteht oder nicht). Der Komplementär einer Mitunternehmerschaft ist dagegen auch dann erwerbstätig, wenn er tatsächlich keine Tätigkeit ausübt (Rz 7321 EStR idF Wartungserlass 2015).
- Veräußert eine Kapitalgesellschaft einen Mitunternehmeranteil, steht der anteilige Freibetrag laut Finanzverwaltung nicht zu (Rz 5691 EStR).

3. VERLUSTVERRECHNUNGSBREMSE AB 2016 BEI KAPITALISTISCHEN MITUNTERNEHMERANTEILEN

- Bisher konnten Kommanditisten und atypisch stille Beteiligte ihre Verluste aus diesen Beteiligungen mit ihren anderen Einkünften verrechnen
- Neuregelung ab 2016 in § 23a EStG; Inkrafttreten: 1.1.2016 (für Wirtschaftsjahre, die nach 31.12.2015 beginnen)
- Zwecks Vermeidung unerwünschter, modellhafter Gestaltungen ist bei natürlichen Personen die Verlustzuweisung eines „kapitalistischen Mitunternehmers“ (eingeschränkte Haftung gegenüber Dritten; insbesondere Kommanditisten und atypisch stille Gesellschafter) auf die Höhe der Einlage begrenzt
- Darüber hinausgehende Verluste sind nach Art eines Verlustvortrages erst mit späteren Gewinnen aus derselben Kommanditbeteiligung (aber auch mit späteren Einlagenüberhängen oder bei Heranziehung zur Haftung) zu verrechnen („Wartetastenregelung“), soweit durch diese Verluste ein steuerlich negatives Kapitalkonto entsteht bzw. sich erhöht.
- Eine ausgeprägte Mitunternehmerinitiative kann die Wartetastenregelung trotz Haftungsbeschränkung ausschließen:
- Als „ausgeprägt“ ist eine Mitunternehmerinitiative anzusehen, die deutlich über die bloße Wahrnehmung von Kontrollrechten hinausgeht und in einer aktiven unternehmerischen Mitarbeit für das Unternehmen besteht (jedenfalls dann erfüllt, wenn der nicht oder beschränkt haftende Mitunternehmer die laufende

Geschäftsführung der Mitunternehmerschaft besorgt; unabhängig von der sozialversicherungsrechtlichen oder arbeitsrechtlichen Einstufung der Tätigkeit).

- Eine nur schwach in Erscheinung tretende Mitunternehmerinitiative (z.B. eine bloße sporadische Teilnahme an unternehmensinternen Sitzungen oder eine Mitwirkung an der Geschäftsführung in bloßen Ausnahmefällen oder bei außerordentlichen Geschäften) soll hingegen noch nicht bewirken, dass der beschränkt haftende Mitunternehmer von der Wartetastenregelung ausgenommen bleibt.
- Eine ausgeprägte Mitunternehmerinitiative verlangt somit eine auf Dauer angelegte kontinuierliche Partizipation in einer nicht bloß Kontrollbefugnisse wahrnehmenden Funktion.
- Eine durchschnittliche Mitarbeit im Ausmaß von mindestens 10 Wochenstunden wird in der Regel eine ausgeprägte Mitunternehmerinitiative begründen.
- Nicht vom Anwendungsbereich des § 23a EStG betroffen soll hingegen der Komplementär sein, ebenso nicht ein Kommanditist, der gleichzeitig Geschäftsführer der Komplementär-GmbH einer GmbH & Co KG ist und als solcher die Geschäfte der KG führt.
- Sonderbetriebsvermögen ist bei der Höhe des Kapitalkontos nicht zu berücksichtigen (dafür sind Verluste, die aus einem Überhang von Sonderbetriebsausgaben entstehen, nicht von der Wartetastenregelung betroffen).
- Wird der kapitalistische Mitunternehmer zu einem unbeschränkt haftenden Gesellschafter nach § 128 UGB (Komplementär, Offener Gesellschafter), werden sämtliche Wartetastenverluste ab diesem Veranlagungsjahr zu ausgleichs- und vortragsfähigen Verlusten.
- Die bloße Übernahme einer § 128 UGB vergleichbaren Haftung reicht allerdings nicht aus.
- Wandelt sich die Stellung bloß auf Grund einer erhöhten Mitunternehmerinitiative, löst dies ebenfalls keine Verrechenbarkeit aus. Lediglich die ab diesem Zeitpunkt neu entstehenden Verluste sollen nicht mehr § 23a unterliegen.
- Die Wartetastenverluste sind zu verrechnen mit künftigen:
  - laufenden Gewinnanteilen
  - Einlageüberhängen und
  - Übergangsgewinnen und Veräußerungsgewinnen im Sinne des § 24.
  - Vorübergehende Einlagen sind, soweit sie in engem zeitlichem Zusammenhang wieder entnommen werden, zwar kapitalkontoerhöhend, bewirken allerdings keine Ausgleichsfähigkeit/Vortragsfähigkeit von Wartetastenverlusten (§ 22 BAO).
- Wird der beschränkt haftende Mitunternehmer aufgrund interner Regressvereinbarungen oder sonstiger Haftungsübernahmen zur Einzahlung von weiteren Einlagen oder Nachschüssen verpflichtet oder wird er direkt von Dritten oder einem anderen Mitunternehmer in Anspruch genommen, gelten diese Zahlungen als nachträgliche Einlagen, die das Verlustverwertungspotential auf der Wartetaste aktivieren.

4. VERMÖGENSVERWALTENDE PERSONENGESELLSCHAFTEN

a. DIE ESTR ZUR VERMÖGENS-VERWALTENDEN KG

- Eine Personengesellschaft, die ausschließlich eigenes Kapitalvermögen oder eigenes unbewegliches Vermögen nutzt, ist vermögensverwaltend tätig und hat daher keine betrieblichen Einkünfte; sie ist keine Mitunternehmerschaft. Auch eine bloß eigenes Vermögen verwaltende GmbH & Co K(E)G oder GmbH & Still ist keine Mitunternehmerschaft; eine GmbH verleiht der Personengesellschaft nicht gewerblichen Charakter – Rz 6015.
- Für die Zurechnung von Einkünften aus einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft muss die Beteiligung von der Art sein, dass – wäre die Gesellschaft steuerlich im Bereich betrieblicher Einkünfte tätig – die Voraussetzungen einer Mitunternehmerstellung gegeben wären (VwGH 25.6.1997, 95/15/0192).
- Gemeinschaftliche außerbetriebliche Einkünfte liegen vor, wenn natürliche Personen mit einer vermögensverwaltenden GmbH eine stille Gesellschaft unter Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den Wertsteigerungen eingehen; die GmbH erzielt nur auf Grund des § 7 Abs. 3 KStG 1988 Einkünfte aus Gewerbebetrieb (VwGH 24.2.2000, 96/15/0062) – Rz 6016.
- Die Zurechnung der Einkünfte an die Beteiligten hat in analoger Anwendung des § 23 Z 2 erster Teil EStG 1988 zu erfolgen. § 28 EStG 1988 sieht jedoch keine Zuordnung der Vergütungen für Leistungen der Gesellschafter zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung vor, die mit jener des § 23 Z 2 zweiter Teil EStG 1988 vergleichbar wäre.
- Die Vergütungen an die Gesellschafter einer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielenden Personengesellschaft sind daher bei der Personenvereinigung als Werbungskosten abzugsfähig und als Einkünfte der Gesellschafter zu erfassen, bspw. nach § 22 Z 2 EStG 1988 für Geschäftsführung (VwGH 25.6.1997, 95/15/0192; VwGH 12.9.1989, 88/14/0137) – Rz 6017.

b. UMWANDLUNG HAUSGEMEINSCHAFT IN KG

- In der „Umwandlung“ einer Hausgemeinschaft in eine vermögensverwaltende KG bei gleich bleibenden Anteilsverhältnissen ist ein bloßer Wechsel der Rechtsform zu erblicken.
- Eine Änderung der Abschreibungsgrundlage und der Nutzungsdauer des Gebäudes ist damit nicht verbunden – Rz 6019.
- Überträgt der Alleineigentümer das private Mietobjekt entgeltlich auf die KG, tritt hinsichtlich seiner Grundstücksquote keine Änderung in der AfA-Bemessungsgrundlage ein.
- Die Umwandlung unterliegt allerdings als Einlage in die KG der GrESt (idR) vom Grundstückswert sowie der Grundbucheintragungsgebühr (vom dreifachen Einheitswert).
- Der andere Gesellschafter hat für seine Quote die AfA-Bemessungsgrundlage in Höhe der anteiligen tatsächlichen Anschaffungskosten anzusetzen – Rz 6021.

c. BÜNDELUNG VON BETEILIGUNGEN IN EINER HOLDING-KG

- Die ertragsteuerneutrale Beurteilung bei Umwandlung einer Hausgemeinschaft in eine KG ist laut EStR (Rz 6021) sinngemäß auf die Übertragung anderer Wirtschaftsgüter anzuwenden, bspw. Wertpapiere oder eine Beteiligung an Kapitalgesellschaften.
- Bündeln etwa mehrere Anteilsinhaber ihre privat gehaltenen Anteile an ein und derselben Körperschaft in einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft (Miteigentumsgemeinschaft) und entsprechen die Beteiligungen an dieser dem jeweiligen Wert der übertragenen Anteile, ändert sich an der steuerlichen Behandlung der bisherigen Anteilsinhaber nichts, sofern Vorsorge getroffen wurde, um eine Verschiebung stiller Reserven zu verhindern.
- Werden hingegen privat gehaltene Anteile an verschiedenen Körperschaften gebündelt, wird Miteigentum an allen auf die Personengesellschaft übertragenen Anteilen erworben. Bei einem äquivalenten Beteiligungsverhältnis hat

der Anteilsinhaber sein Alleineigentum an den übertragenen Anteilen gegen das Miteigentum an allen gebündelten Anteilen getauscht.

- Dieser Tauschvorgang ist nach Maßgabe der EStG steuerwirksam.

d. KEIN FESTSTELLUNGSVERFAHREN BEI UNTERSCHIEDLICHEN EINKUNFTSARTEN

- Sind Gesellschafter eine natürliche Person und eine Person, deren Anteil zum Betriebsvermögen gehört, findet kein Feststellungsverfahren statt (Rz 6024). Werden nur Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt, gilt dasselbe (Rz 6023).
- Sind als Gesellschafter mehrere natürliche Personen und eine Kapitalgesellschaft beteiligt, ist eine Feststellung nur hinsichtlich der natürlichen Personen möglich (VwGH 11.9.1997, 93/15/0127).
- Sind Gesellschafter mehrere natürliche Personen und mehrere Kapitalgesellschaften, ist eine Feststellung jeweils hinsichtlich der Kapitalgesellschaften und hinsichtlich der natürlichen Personen erforderlich (Rz 6024).

e. EINLAGE EINES WIRTSCHAFTSGUTES IN EINE VERMÖGENSVERWALTENDE PERSONENGESELLSCHAFT

- Überträgt der Alleineigentümer sein privates Mietobjekt unentgeltlich auf eine vermögensverwaltende KG, an der dieser und eine andere natürliche Person z.B. je 50% beteiligt sind, ist der Übertragungsvorgang in einen Veräußerungs- und Einlagevorgang aufzuspalten (EStR-Wartungserlass 2015, Rz 6020, gleichfalls bei Mitunternehmerschaften nach Rz 5927a und 5927b).
- AfA-Bemessungsgrundlage des übertragenden Gesellschafters ist die bisherige AfA-Bemessungsgrundlage dieses Mietobjektes im Ausmaß seiner Substanzbeteiligung an der Personengesellschaft.

f. EINGESCHRÄNKTE VERLUSTZUWEISUNG AN KOMMANDITISTEN EINER VERMÖGENSVERWALTENDEN KG

- Gemäß EStR 2000 Rz 6018 sind bei vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaften aus einem Werbungskostenüberschuss resultierende Verluste, soweit sie über die Hafteinlage des Kommanditisten hinausgehen, grundsätzlich nicht diesem, sondern dem Komplementär zuzurechnen.
- In gleicher Höhe sind Einnahmenüberschüsse dem Komplementär zuzurechnen (vgl. VwGH 20.5.1987, 86/13/0068 für den Geltungsbereich des § 23a EStG 1972, dessen inhaltlichen Gehalt der VwGH auf die vermögensverwaltende KG übertragen hat; zur vermögensverwaltenden K(E)G im Geltungsbereich des EStG 1988 siehe VwGH 21.2.2001, 2000/14/0127 sowie VwGH 9.9.2004, 2002/15/0196).
- Eine Verlustzuweisung an den Kommanditisten über die Hafteinlage hinaus kommt nur dann in Betracht, wenn sich dieser im Innenverhältnis verpflichtet, über seine Einlage hinaus haftungsmäßig am Verlust der K(E)G teilzunehmen (Nachschusspflicht, ernst gemeinte Haftungserweiterungs- bzw. Garantieerklärung, VwGH 21.2.2001, 2000/14/0127).
- Bürgschaftsübernahmen, Besicherung durch Blankowechsel und Abtretung von Nachschussverpflichtungen sind als „ernst gemeinte Haftungs- bzw. Garantieerklärung für die Gesellschaft“ taugliche Grundlage für eine Erhöhung der Verlustteilnahme über die ursprüngliche Hafteinlage hinaus.
- Soweit unternehmensrechtliche Erträge (bei Fehlen steuerlicher Einnahmen, bspw. Veräußerung der Liegenschaft) vorliegen, kommt es zu einem Anstieg des Kapitalkontos des Kommanditisten (Stillen), was eine weitere Verlustzuweisung ermöglicht – vgl. auch Rz 6018.

- Die Zurechnung des Jahresverlustes hängt nicht davon ab, dass im Verlustentstehungsjahr aktuell mit einem Zugriff der Gläubiger auf das Vermögen des Gesellschafters zu rechnen ist. Entscheidend ist lediglich, dass der Kommanditist oder Stille im Ernstfall für den Verlust einzustehen hat.
- Der Verlustzurechnung steht es nicht entgegen, dass im Fall eines günstigen wirtschaftlichen Verlaufes die Inanspruchnahme unterbleibt, weil es der Gesellschaft aus eigener Kraft gelingt, ihre Außenstände abzudecken (VwGH 9.9.2004, 2002/15/0196) betreffend die Verpflichtung eines Kommanditisten gegenüber Hauptgläubigern zur Nachschusspflicht auf deren Verlangen).
- Hängt eine Nachschusspflicht von einem Gesellschafterbeschluss der Kommanditisten ab, dürfen Verluste über die Kommanditeinlage hinaus erst bei einem entsprechenden Gesellschafterbeschluss zugewiesen werden (VwGH 24.2.2005, 2003/15/0070).
- Besteht eine gesellschaftsvertragliche, aber nicht im Firmenbuch eingetragene Verpflichtung zur Erhöhung der Hafteinlage, setzt eine weitere Verlustzuweisung voraus, dass die Erhöhung gemäß § 172 Abs. 1 UGB in handelsüblicher Weise kundgemacht oder den Gläubigern in anderer Weise von der Gesellschaft mitgeteilt worden ist (VwGH 30.6.2005 2004/15/0097).

g. VERKAUF VON ANTEILEN AN VERMÖGENSVERWALTENDEN PERSONENGESELLSCHAFTEN

- Die Anschaffung oder Veräußerung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft stellt eine Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter dar.
- Demnach gelten die Immobilienbesteuerungsregeln (aber auch Kapitalvermögensbesteuerungsregeln) auch bei Veräußerung eines Anteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft.
- § 32 Abs. 2 EStG gilt formal für Einkünfte, die nach dem 31.12.2012 anfallen, inhaltlich laut VwGH 24.9.2014, 2012/13/0021, auch davor: Anteile an Personengesellschaften gelten nicht als eigenes Wirtschaftsgut, sondern als aliquote Beteiligung an aktiven und passiven Wirtschaftsgütern des Beteiligungsunternehmens.

5. DIE GMBH

a. LAUFENDE BESTEUERUNG, STRUKTUR-UNTERSCHIEDE DER RECHTSFORMEN

- Die GmbH ermöglicht im Gegensatz zur KG oder natürlichen Person eine steuerschonende Reinvestition der (noch) nicht ausgeschütteten Gewinne.
- Hierbei können die Gewinne bereits nach Abzug der 25%igen Körperschaftsteuer reinvestiert werden, während bei der KG bzw. natürlichen Person vor der Reinvestition die regelmäßig höhere Einkommensteuer abgezogen wird.
- Die GmbH ist somit ein steueroptimales Reinvestitionsvehikel im betrieblichen Bereich.

b. GRUPPENBESTEUERUNG

- Vorteil liegt wie bei der Organschaft im sofortigen Verlustausgleich zwischen Körperschaften (Barwertvorteil); Bsp. fremdfinanzierter Erwerb einer Immobilien-GmbH (Gruppenmitglied) durch Holding/Gruppenträger
- finanzielle Eingliederung über 50% ist ausreichend
- vermögensverwaltende Holding als Gruppenträger
- reine Ergebniszurechnung ohne Erfordernis gesellschaftsrechtlicher Ergebnisabfuhr
- Firmenwertabschreibung bei Anschaffung betriebsführender inländischer Körperschaften der Gruppe (reine Immobilienvermietung nicht ausreichend; für Beteiligungsanschaffungen ab dem 1.3.2014 steht die Firmenwertabschreibung nicht mehr zu)

c. BESONDERHEITEN BEI DER EINKÜNFTEERMITTLUNG

- Die Ermittlung der Höhe der Einkünfte und deren Zuordnung zu den Einkunftsarten erfolgt bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften grundsätzlich wie bei Privatpersonen (soweit solche an der Personengesellschaft beteiligt sind).
- Demgegenüber stellen sämtliche Einkünfte einer GmbH aufgrund der Transformation durch § 7 Abs. 3 KStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar, sodass die GmbH insoweit gemäß § 5 EStG stets steuerverfangenes Betriebsvermögen hat. Diese Steuerverfangenheit gilt aufgrund der Immobilienbesteuerung nach § 30 EStG allerdings auch bei Immobilienverkäufen durch vermögensverwaltende Personengesellschaften.

d. UNTERSCHIED ZUR VERMÖGENS-VERWALTENDEN KG

- § 7 Abs. 3 KStG – Körperschaften (d.h. KapGes wie GmbH/AG) sind vom ImmoESt-Erhebungssystem ausgenommen
- Daher: keine Immo-ESt, keine besondere Vorauszahlung, nur Veranlagung
- Die Ermittlung der Höhe der Einkünfte und deren Zuordnung zu den Einkunftsarten erfolgt bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften grundsätzlich wie bei Privatpersonen (soweit solche an der Personengesellschaft beteiligt sind). Demgegenüber stellen sämtliche Einkünfte einer GmbH aufgrund der Transformation durch § 7 Abs. 3 KStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar, sodass die GmbH insoweit gemäß § 5 EStG stets steuerverfangenes Betriebsvermögen hat. Diese Steuerverfangenheit gilt aufgrund der Immobilienbesteuerung wegen § 30 EStG allerdings auch bei Immobilienverkäufen durch vermögensverwaltende Personengesellschaften.

© MAARTJE VAN CASPEL – ISTOCK

e. VERÄUSSERUNG KAPITALGESELLSCHAFTSANTEIL

	VERÄUSSERUNGSGEWINN	VERÄUSSERUNGSVERLUST
PV	§ 27a EStG: 27,5% Einkommensteuer auf sämtliche realisierte Vermögenssteigerungen	Nur ausgleichsfähig mit anderen endbesteuerten Kapitaleinkünften (ausgenommen Bankzinsen und Stiftungszuwendungen)
BV/Pers.ges.	Wie PV	Nur Verlustüberhang zu 55% steuerwirksam
BV/Kap.ges.	Steuerpflichtig o. § 10 KStG (BBG 2003: steuerneutral/Option bei Auslandsbeteiligungen)	Steuerwirksam auf 7 J verteilt (BBG 2003: steuerneutral/Option bei Auslandsbeteiligungen)

6. GMBH UND UMGRÜNDUNGEN

a. UMGESTALTUNG ASSET DEAL IN SHARE DEAL

- Durch eine Einbringung gemäß Art III UmgrStG (Einbringung des Mitunternehmeranteils) in eine GmbH unterliegt der Unternehmensverkauf dem Sondersteuersatz (§ 27a Abs. 1 EStG).
- Verlustvortrag: objektbezogener Verlustübergang
- bei Einbringung von Betrieben/Teilbetrieben mit Grundstücken: bisher 3,5% vom zweifachen Einheitswert; bei Umgründungen mit Stichtag nach dem 31.12.2015 beträgt die GrESt immer 0,5% vom Grundstückswert (ausgenommen bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken: 3,5% vom Einheitswert)

b. WEITERE UMGRÜNDUNGEN BEI IMMOBILIEN(GESELLSCHAFTEN)

- Immobilien sind nur als Teil eines Betriebes oder Teilbetriebes ertragsteuerneutral in Kapitalgesellschaften gemäß UmgrStG übertragbar (GrESt vor Steuerreform 2015/16 nur vom doppelten Einheitswert; ab 1.1.2016 0,5% vom Grundstückswert).
- Ertragsteuerneutrale Einbringung von Betrieben in eine GmbH (Art III UmgrStG), damit gehen zugeordnete Liegenschaften mit auf die GmbH über; Zurückbehaltung von Liegenschaften im Privatvermögen führt zur Entnahmebesteuerung hinsichtlich des Gebäudewertes
- Immobilienseparation durch Betriebsausgliederung aus einer Kapitalgesellschaft ist gemäß Art III (Einbringung) oder VI (Abspaltung) UmgrStG unter Zurückbehaltung der Immobilie in der Kapitalgesellschaft ertragsteuerneutral und grunderwerbsteuerneutral.
- Zuvor uU Einbringung von Betrieben oder Mitunternehmeranteilen in eine Kapitalgesellschaft mit anschließender Abspaltung oder Einbringung des Betriebes in eine Tochter-GmbH unter Zurückbehaltung der bei der Vorumgründung mitgegebenen Liegenschaften

7. GRUNDSTÜCKSEINLAGEN IN GESELLSCHAFTEN

a. EINLAGEN AUS SICHT DES GRESTG

- Alte Rechtslage bei Einlagen (vor 1.6.2014):
  - Laut VwGH (2004/16/0200) kommt bei Einlagen in Kapitalgesellschaften ohne Kapitalerhöhung (mangels tatsächlicher Gegenleistung) der dreifache Einheitswert als Bemessungsgrundlage zur Anwendung
  - Bei Einlagen mit Kapitalerhöhung: Bemessung der Grunderwerbsteuer vom Wert der Gegenleistung (= Verkehrswert)
  - Bei Einlagen in Personengesellschaften in der Praxis analoge Betrachtung
- GrEStG neu: Grundstückswert als Bemessungsgrundlage (1.6.2014 – 31.12.2015: Verkehrswert); bei Kapitalerhöhung außerhalb des UmgrStG ist jedoch die Gegenleistung maßgeblich.
- Seit 1.1.2013 bemisst sich jedoch die Eintragungsgebühr bei Erwerbsvorgängen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft vom dreifachen Einheitswert, maximal jedoch 30% des Werts des einzutragenden Rechts (§ 26a Abs. 1 Z 2 GGG)

b. ESTR-WARTUNGSERLASS 2015: EINLAGE EINES WIRTSCHAFTSGUTES IN EINE PERSONENGESELLSCHAFT (RZ 5927A UND 5927B)

- Übertragungsvorgänge nach dem 30.9.2014 sind in einen Veräußerungs- und einen Einlagevorgang aufzuspalten.
- Die Übertragung eines Wirtschaftsgutes (z.B. Grundstück) stellt insoweit eine Einlage dar, als das Wirtschaftsgut gemäß § 32 Abs. 2 EStG dem übertragenden Gesellschafter weiterhin steuerlich zuzurechnen ist.
- Soweit das Wirtschaftsgut den übrigen Gesellschaftern steuerlich zuzurechnen ist, stellt die Übertragung aufgrund der dafür gewährten weiteren Gesellschafterrechte einen Tausch iSd § 6 Z 14 lit a EStG dar.
- Kein Tausch ist dann gegeben, wenn trotz der Übertragung des Wirtschaftsgutes dieses dem übertragenden Gesellschafter weiterhin zur Gänze steuerlich zuzurechnen ist (nur bei 100%iger Substanzbeteiligung).
- Eine Aufspaltung in einen Veräußerungs- und Einlagevorgang hat bei der Übertragung eines Wirtschaftsgutes in eine Personengesellschaft auch dann zu erfolgen, wenn lediglich das variable Kapitalkonto berührt wird und somit keine Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt.
- Auch in diesem Fall liegt im Ausmaß der Quote der anderen Gesellschafter eine Veräußerung, im Ausmaß der Quote des Übertragenden eine Einlage vor.
- Bei nahen Angehörigen kann jedoch im Ausmaß der Fremdquote von einer Schenkung ausgegangen werden, wenn auch das variable Kapitalkonto der anderen (beschenkten) Gesellschafter entsprechend der jeweiligen Substanzbeteiligung anteilig erhöht wird.

8. DIE PRIVATSTIFTUNG

a. DIE WIDMUNG VON IMMOBILIEN

- Zuwendungen an Privatstiftungen unterliegen grundsätzlich der 2,5%igen Stiftungseingangssteuer
- Gemäß BBG 2012 wird seit 1.1.2012 keine Stiftungseingangssteuer für Immobilienwidmungen mehr erhoben. Stattdessen wird eine 6%ige Grunderwerbsteuer (3,5%ige Grunderwerbsteuer + 2,5% Stiftungseingangssteueräquivalent) erhoben
- Die 6% Grunderwerbsteuer wird seit der Neuregelung der GrESt 2014 vom Verkehrswert bemessen
- Aufgrund der Neuregelung gemäß BBG 2012 können ausländische Immobilien ohne österreichische Steuerbelastung an eine Privatstiftung gewidmet werden
- Es fällt 1,1% Grundbucheintragungsgebühr seit 1.1.2013 vom Verkehrswert an
- Rechtslage bei Widmungen ab 1.1.2016: Stufentarif (§ 7 Abs. 1 Z 2 lit a GrEStG) und Grundstückswert (§ 4 Abs. 1 GrEStG)
  - Bei einem Grundstückswert bis zu EUR 250.000,– beträgt der Satz 0,5%
  - Über EUR 250.000,– bis maximal EUR 400.000,– beträgt der Satz 2%
  - Bei mehr als EUR 400.000,– liegt der Satz bei 3,5%
  - Zwischen denselben Personen erfolgt eine Zusammenrechnung über 5 Jahre (auch wenn durch zwei oder mehrere Erwerbsvorgänge eine wirtschaftliche Einheit innerhalb der Fünfjahresfrist an dieselbe Person anfällt)
- Stiftungseingangssteueräquivalent: Steuer erhöht sich bei unentgeltlichen oder teilentgeltlichen Erwerben um 2,5% des Unterschiedsbetrags zwischen dem Grundstückswert und einer allfälligen Gegenleistung
- Inkrafttreten: 1.1.2016, auf Erwerbsvorgänge nach 31.12.2015

b. LAUFENDE BESTEUERUNG VON PRIVATSTIFTUNGEN

- Eigen- und gemischtnützige Privatstiftungen sind bei Vorlage von Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde keine §-7-Abs.-3-KStG-Körperschaften (§ 13 Abs. 1 Z 1 KStG)
- 7 Einkunftsarten iSd EStG (wie natürliche Person), keine Gewerblichkeitsfiktion
- Einkünfteermittlung bei nicht gewerblicher Immobilienvermietung daher gemäß § 28 EStG analog zur natürlichen Person (Privatvermögen)
- 25% normale (= nicht gutschriftsfähige) Körperschaftsteuer, kein Verlustvortrag
- Bei Weiterleitung der Überschüsse an den Begünstigten beträgt die Gesamtsteuerbelastung 43,75% (ab 1.1.2016 erfolgt Erhöhung der KESt auf Zuwendungen auf 27,5% und beträgt die Gesamtsteuerbelastung 45,625%)

c. IMMOBILIENBESTEUERUNG IN DER PRIVATSTIFTUNG

- „Immobilienbesteuerung neu“ gilt auch für Privatstiftungen
- Ermittlung steuerpflichtiger Veräußerungsüberschuss/-gewinn nach EStG wie bei natürlichen Personen
- Steuerbefreiungen grundsätzlich gemäß § 30 Abs. 2 EStG (analog zu natürlichen Personen), jedoch Hauptwohnsitzbefreiung nicht anwendbar (Privatstiftung kann keinen Hauptwohnsitz haben)
- 25% (gutschriftsfähige) Zwischensteuer bei privaten Grundstücksveräußerungen (§ 13 Abs. 3 Z 2 KStG), jedoch keine ImmoESt an der Quelle
- 25% reguläre (nicht gutschriftsfähige) Körperschaftsteuer in allen übrigen Fällen
- Privatstiftung steuerlich benachteiligt, da
  - Immobilienveräußerungen aus dem Betriebsvermögen (z.B. land- und forstwirtschaftlich genutzte Liegenschaften) generell der regulären, nicht gutschriftsfähigen

25%igen Körperschaftsteuer unterliegen (unabhängig davon, ob bei natürlichen Personen der 25%ige Sondersteuersatz oder der Tarifsatz zur Anwendung kommt) und
- im Ergebnis bei Privatstiftungen weniger Befreiungstatbestände bestehen (insbesondere keine Hauptwohnsitzbefreiung)

d. ZUWENDUNGEN VON MIETIMMOBILIEN AN BEGÜNSTIGTE

- KESt-Bemessungsgrundlage: fiktive Anschaffungskosten (= Verkehrswert) und nicht der Wertzuwachs/stille Reserve („Mausefalleneffekt“)
- Anschaffungsfiktion beim Begünstigten, d.h. Immobilie ist beim Begünstigten jedenfalls Neuvermögen (auch dann, wenn bei der Privatstiftung Altvermögen vorgelegen ist)
- Keine Realisation stiller Reserven bei der Privatstiftung (anders als Sachdividenden bei Kapitalgesellschaften)
- Verlust offener Zehntel-/Fünfzehntelbeträge i.S. des § 28 Abs. 2 u. 3 EStG (Folge der Anschaffungsfiktion, aA Rz 253 StiftR), jedoch
- keine Nachversteuerung in Form besonderer Einkünfte iSd § 28 Abs. 7 EStG bzw. (neu) § 30 Abs. 4 EStG (keine Veräußerungsfiktion, nur Anschaffungsfiktion)
- Keine Erhöhung des steuerpflichtigen Einkommens der Privatstiftung um entgehende Überschüsse (anders als bei Kapitalgesellschaften)
- KESt beim Begünstigten auf den Nutzungsvorteil („ersparte Kosten“)
- Fiktives Mietentgelt (abzüglich tatsächlich gezahlter Miete)
- Luxuswirtschaftsgüter (Villen/Luxuswohnungen): laut Rz 252 StiftR Mittelwert aus der Summe von AfA und einer angemessenen Verzinsung des investierten Kapitals einerseits und Mittelpreis des Verbrauchorts andererseits (Schätzmethode)
- Renditemiete aus Rz 638 KStR 2013 der Höhe nach anwendbar? Laut UFS 29.5.2013, RV/0541-S/11 und RV/0481-S/12, keine Ausschüttung an der Wurzel i.S. der KStR 2013, sondern bloß KESt vom Nutzungsvorteil ähnlich einer Immobilienleasing-Rendite
- Vermeidung der Zuwendungsbesteuerung durch Fruchtgenussvorbehalt bereits bei Übertragung der Immobilie an die Privatstiftung
- Luxusimmobilien: Immobilien, die an besondere, individuelle Bedürfnisse des Begünstigten angepasst wurden und eine entsprechend eingeschränkte Marktgängigkeit aufweisen
- Frage des Vorsteuerabzugs für die Privatstiftung bei entgeltlicher Überlassung an den Begünstigten ist Gegenstand mehrerer Verfahren
- VwGH: Fremdüblichkeit des Mietentgelts für umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft entscheidend, d.h. außer bei Missbrauch oder Liebhaberei sollte bei fremdüblicher Vermietung der Vorsteuerabzug für die Privatstiftung zulässig sein.

e. PRIVATSTIFTUNG UND KAPITALVERMÖGEN

- Die Regelungen der Kapitalvermögensbesteuerung und – nach allgemeiner Auffassung – die diesbezüglichen Übergangsbestimmungen gelten grundsätzlich für Privatstiftungen sinngemäß (vgl. § 13 Abs. 3 KStG)
- ABER: Gemäß § 94 Z 12 EStG sind praktisch alle von steuerlich nicht gemeinnützigen Privatstiftungen bezogenen Kapitalerträge KESt-befreit. Dies hat insbesondere folgende Konsequenzen:
- Verlustausgleich erfolgt bei (steuerlich nicht gemeinnützigen) Privatstiftungen nicht durch die Bank, sondern nur über die Körperschaftsteuererklärung
- Sämtliche KESt-Fragen der Banken sind aufgrund der KESt-Befreiung der Erträge von Privatstiftungen in der Verantwortung des Stiftungsvorstandes (und dessen Steuerberaters)
- Korrekte Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte (herausfordernd bei komplexen Produkten und/oder hoher Anzahl an Transaktionen)

- Qualifikation und Zuordnung zu Alt-, Neu- und Zwischenbestand nach den einzelnen Anlagekategorien (Aktien und Fondsanteile einerseits und Anleihen und Derivate andererseits)
- Erfüllung der Meldepflichten bei Depotüberträgen; bei Nichterfüllung zwar keine KESt, allerdings nach dem Gesetzeswortlaut des § 27 Abs. 6 Z 1 EStG wegen der Veräußerungsfiktion 25% Zwischensteuer über die Körperschaftsteuerveranlagung (z.B. bei Depotüberträgen im Ausland)
- Möglichkeit der Investition über einen Spezialfonds
- Verlustausgleich grundsätzlich gemäß § 27 Abs. 8 EStG innerhalb der „sondersteuersatzpflichtigen“ Kapitaleinkünfte möglich (bei Privatstiftungen zwischensteuerpflichtige Kapitalerträge)
- Kein Verlustausgleich mit Stiftungszuwendungen, Zinserträgen aus Geldeinlagen und sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten und Zinserträgen aus Altbestandsanleihen
- Mögliche Maßnahmen zur Optimierung: Umschichtung von Geld-/Spareinlagen in andere zinstragende Produkte, wie z.B. Staatsanleihen
- 25% Zwischensteuer auf Kapitalerträge, welche bei Privatpersonen KESt-endbesteuert sind
- keine Zwischensteuer bei entsprechenden KESt-pflichtigen Zuwendungen im selben Jahr, ansonsten Gutschrift in Folgejahren
- 25% Körperschaftsteuer auf Kapitalerträge, welche bei Privatpersonen dem Tarifsatz unterliegen, Spekulationsgeschäfte und Anleihezinsen aus private placements
- 25% KSt besteht zusätzlich zur späteren Besteuerung der Zuwendungen an Begünstigte mit 25% KESt (insgesamt 43,75% Gesamtsteuerbelastung; ab 1.1.2016: 27,5% und Gesamtsteuerbelastung 45,625%)
- Verlustausgleich erfolgt bei eigennützigen Privatstiftungen nicht durch die Bank, sondern nur über die Körperschaftsteuererklärung

9. TABELLARISCHER VERGLEICH IMMOBILIEN-VERMIETUNG GMBH VS. PRIVATSTIFTUNG

KAPITALGESELLSCHAFT	PRIVATSTIFTUNG MIT IMMOBILIE (ODER VERM. VERWALTENDE KG) IM PRIVATVERMÖGEN (PV)
25%; Mindest-KSt „alte“ KapGes EUR 1.750,– „neue“ KapGes (nach 30.6.2013 gegründet): die ersten 5 Jahre EUR 500,–, in den darauffolgenden 5 Jahren EUR 1.000,–	25%; keine Mindest-KSt bei der Privatstiftung; 25% KESt (ab 1.1.2016: 27,5%) oder tarifliche ESt bei Zuwendung (Endbesteuerung, keine Berücksichtigung von Werbungskosten)
Ausschüttung: 25% (ab 1.1.2016: 27,5%) KESt oder tarifliche ESt, Endbesteuerung, keine Berücksichtigung von Werbungskosten	
§ 7 Abs. 3 KStG-Gewerblichkeitsfiktion, daher betriebliche Einkünfte mit den höheren Abschreibungssätzen in § 8 Abs. 1 EStG von 2% bzw. 3% (ab 1.1.2016: 2,5% bzw. bei Wohnraumvermietung: 1,5%)	Bei vermögensverwaltender KG außerbetriebliche V+V-Einkünfte mit idR 1,5% AfA im PV; dafür steuergünstiger Verkauf von Altvermögen (Effektivsteuersatz idR 3,5%, ab 2016 4,2% des Erlöses)
Instandsetzungskosten von Geschäftsräumen sind sofort Betriebsausgabe	Im PV: Instandsetzungskosten von Geschäftsräumen sind optional auf 10 Jahre (ab 1.1.2016: 15 Jahre) verteilungsfähig (analog zu den nicht regelmäßigen Reparaturen)
Zehntelabschreibung gemäß § 8 Abs. 2 EStG nur bei Denkmalschutz	Im PV: Fünfzehntelabschreibung gemäß § 28 Abs. 3 EStG bei § 3 – § 5 MRG/Wohnhaussanierungsförderung/ Denkmalschutz
Aufteilung Grund- und Gebäudewert konkret vorzunehmen	Aufteilung Grund- und Gebäudewert nach Rz 6447 EStR zulässig (20% Grundanteil) – ab 1.1.2016 Änderung auf grundsätzlich 40%

10. GREST-ANTEILSVEREINIGUNG „NEU“

- Neuregelung der Anteilsvereinigung bei Gesellschaften (§ 1 Abs. 3 GrEStG):
  - Bei Erwerben ab 1.1.2016 unterliegt wie in Deutschland die Vereinigung von mindestens 95% der Anteile an einer grundstücksbesitzenden Gesellschaft (auch innerhalb einer steuerlichen Unternehmensgruppe) in einer Hand einer 0,5%igen GrESt bemessen vom Grundstückswert.
  - Bisher wurden nur 100%ige Anteilsvereinigungen mit 3,5% (allerdings vom niedrigeren dreifachen Einheitswert) erfasst (vgl. aber VwGH vom 5.4.2011, 2010/16/0168).
  - Bei aufeinanderfolgenden Erwerben zwischen denselben Personen oder in derselben Unternehmensgruppe wird die Steuer jedoch nur insoweit erhoben, als die Bemessungsgrundlage für den späteren Erwerb den Betrag übersteigt, von dem beim vorausgegangenen Erwerb die Steuer berechnet worden ist.
- Anteilsvereinigung bei Personengesellschaften (§ 1 Abs. 2a GrEStG):
  - Bisher wurde bei Personengesellschaften nur dann ein Grunderwerbsteuertatbestand verwirklicht, wenn sämtliche Anteile „in der Hand“ einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft vereinigt werden oder wenn nur ein Gesellschafter verbleibt und es zur Anwachsung gemäß § 142 UGB kommt.
  - Ab 1.1.2016 unterliegt (im Gleichklang mit den Bestimmungen zur Anteilsvereinigung bei Kapitalgesellschaften) auch der Übergang von mindestens 95% der Anteile an einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft (KG, OG) auf neue Gesellschafter innerhalb von fünf Jahren einer 0,5%igen GrESt.
- Treuhändig gehaltene Anteile sind nunmehr stets dem Treugeber zuzurechnen.
- § 18 Abs. 2p GrEStG: Inkrafttreten des Gesetzes begründet keinen Erwerbsvorgang.
- Grunderwerbsteuer bei Umgründungen:
  - Der Steuersatz beträgt für Umgründungen mit Stichtag nach dem 31.12.2015 0,5% vom Grundstückswert (§ 4 Abs. 1, 7 Abs. 1 Z 2 lit c GrEStG).
  - Damit können auch noch 2016 Umgründungen unter Anwendung der bestehenden Rechtslage (3,5% GrESt vom zweifachen Einheitswert) durchgeführt werden, sofern der Umgründungsstichtag nicht nach dem 31.12.2015 liegt.
  - Werden hingegen land- und forstwirtschaftliche Grundstücke durch einen Umgründungsvorgang erworben, beträgt die Steuer (wie bisher) 3,5% vom einfachen Einheitswert (§ 4 Abs. 2 Z 4, 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG).

© Robert Kneschke – fotolia.com

Die Neuauflage!

3. Auflage 2015.
XXIV, 274 Seiten. Br. EUR 42,–
ISBN 978-3-214-04185-4

Da ändert sich vieles!

Immobilienbesteuerung NEU
Steuerreformgesetz 2015/2016

MANZ'sche Verlags- und Universitätsbuchhandlung GmbH
TEL *+43 1 531 61 100* **FAX** *+43 1 531 61 455 bestellen@manz.at*
Kohlmarkt 16 · 1014 Wien www.manz.at

MANZ

© Albachiaaa – Fotolia.com

2015.
XXII, 198 Seiten. Br. EUR 36,–
ISBN 978-3-214-04704-7

Viel mehr als nur eine Tarifreform

MANZ'sche Verlags- und Universitätsbuchhandlung GmbH
TEL *+43 1 531 61 100* **FAX** *+43 1 531 61 455 bestellen@manz.at*
Kohlmarkt 16 · 1014 Wien www.manz.at

MANZ