

# ARBEITSBEHELFE

## ERTRAGSTEUERLICHE BESONDERHEITEN EINER GMBH & CO KG

- ▶ Die vermögensverwaltende GmbH & Co KG
- ▶ Die GmbH & Co KG im internationalen Steuerrecht
- ▶ Die Umgründungen bei einer GmbH & Co KG





Jetzt  
bestellen!

Erscheint demnächst!  
Ca. 100 Seiten. Br. Ca. EUR 24,-  
ISBN 978-3-214-08466-0

# Alles, was Sie zur neuen Pendlerförderung wissen müssen

---

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. Die vermögensverwaltende GmbH & Co KG**
- 4 1.1 Abgrenzung zur Mitunternehmerschaft
- 4 1.2 Einkünfteermittlung wie bei Privatpersonen
- 4 1.3 Einkünftezurechnung
- 4 1.4 Keine „Sondervergütungen“ analog § 23 Z 2 EStG
- 4 1.5 Umwandlung Hausgemeinschaft in vermögensverwaltende KG
- 4 1.6 Überführung Alleineigentum in Gemeinschaftseigentum
- 4 1.7 Feststellungsverfahren nur bei derselben Einkunftsart
- 5 1.8 Verlustzuweisung an Kommanditisten nur bis zur Hafteinlage
- 7 1.9 Sonderfall Veräußerung Immobilien-KG-Anteile
- 7 1.10 UFS zu vermögensverwaltenden Personengesellschaften
- 7 1.11 AbgÄG 2012 zu vermögensverwaltenden Personengesellschaften
- 7 1.12 Steueroptimaler Immobilienerwerb
- 8 **Tabelle Rechtsformvergleich Immobilien-GmbH versus vermögensverwaltende GmbH & CoKG**
- 9 **2. Die GmbH & Co KG im internationalen Steuerrecht**
- 9 2.1 Betriebsstätten-Konzept
- 9 2.2 Gewinnentnahmen statt Dividenden
- 9 2.3 Sonderfall vermögensverwaltende Personengesellschaften
- 9 2.4 Keine Abkommensberechtigung der KG
- 9 2.5 Doppelstöckige Personengesellschaften und Unterbetriebsstätten
- 10 2.6 GmbH & Co KG als Holding
- 10 2.7 Deutsche Gepräge Theorie
- 10 2.8 Ende der Anerkennung der deutschen Gepräge Theorie nach DBA
- 11 2.9 Auswirkung der „Abfärbetheorie“ auf deutsche Personengesellschaften österreichischer Investoren (EAS 3308 vom 21.12. 2012)
- 13 2.10 GmbH & Co KG mit deutschen Kapitalanteilen
- 13 2.11 Einbeziehung von Auslandsverlusten einer GmbH & Co KG
- 15 **3. Umgründungen und GmbH & Co KG**
- 15 3.1 Einbringungen gemäß Art. III UmgrStG und GmbH & Co KG
- 16 3.2 Zusammenschluss gemäß Art. IV UmgrStG und GmbH & Co KG
- 17 3.3 Realteilung gemäß Art. V UmgrStG und GmbH & Co KG

Der vorliegende Arbeitsbehelf soll dem Praktiker auf Basis der seit 2012 geltenden Rechtslage und unter Berücksichtigung der neuen Kapitalvermögens- und Immobilienbesteuerung einen pointierten Überblick über steuerliche Besonderheiten der GmbH & Co KG geben und umfasst die Themenkreise „Die vermögensverwaltende GmbH & Co KG“ / „Die GmbH & Co KG im internationalen Steuerrecht“ / „Die Umgründungen bei einer GmbH & Co KG“ im Lichte der Verwaltungspraxis.

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

Stand: Mai 2013

# ERTRAGSTEUERLICHE BESONDERHEITEN EINER GMBH & CO KG

## 1. DIE VERMÖGENSVERWALTENDE GMBH & CO KG

### 1.1 ABGRENZUNG ZUR MITUNTERNEHMERSCHAFT

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 ist keine Mitunternehmerschaft; eine GmbH verleiht der Personengesellschaft nicht gewerblichen Charakter – Rz 6015.

### 1.2 EINKÜNFTEERMITTLUNG WIE BEI PRIVATPERSONEN

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).

### 1.3 EINKÜNFTEZURECHNUNG

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).

### 1.4 KEINE „SONDERVERGÜTUNGEN“ ANALOG § 23 Z 2 EStG

▶ 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 Verpach-

tung 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.

### 1.5 UMWANDLUNG HAUSGEMEINSCHAFT IN VERMÖGENSVERWALTENDE 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.

### 1.6 ÜBERFÜHRUNG ALLEINEIGENTUM IN GEMEINSCHAFTSEIGENTUM

▶ Überträgt der Alleineigentümer das private Mietobjekt entgeltlich auf die KG, tritt hinsichtlich seiner Grundstücksquote keine Änderung in der AfA-Bemessungsgrundlage ein.

▶ Der andere Gesellschafter hat für seine Quote die AfA-Bemessungsgrundlage in Höhe der anteiligen tatsächlichen Anschaffungskosten anzusetzen – Rz 6021.

### 1.7 FESTSTELLUNGSVERFAHREN NUR BEI DERSELBEN EINKUNFTSART

▶ Ansonsten setzt die Feststellung der Einkünfte voraus, dass die Beteiligten dieselbe Einkunftsart erzielen. An Personengesellschaften, deren



FOTOLIA.COM

Gesellschaftern gemeinschaftliche Einkünfte zufließen, darf nur ein Bescheid pro Einkünfteermittlungszeitraum ergehen und nicht Feststellungsbescheide für jede einzelne vermietete Liegenschaft (VwGH 21.02.2001, 2000/14/0127; 2000/14/0128; 2000/14/0129; 2000/14/0130).

- ▶ 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 Kapitalge-

sellschaften und hinsichtlich der natürlichen Personen erforderlich (Rz 6024).

- ▶ Die von den Kapitalgesellschaften gemeinschaftlich erzielten Einkünfte sind zufolge § 7 Abs. 3 KStG 1988 solche aus Gewerbebetrieb (VwGH 25.6.1997, 95/15/0192).

### 1.8 VERLUSTZUWEISUNG AN KOMMANDITISTEN NUR BIS ZUR HAFTEINLAGE

- ▶ 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



FOTOLIA.COM

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.
- ▶ Ansonsten kommt eine Verlustzuweisung an den Kommanditisten (Stillen) über die Hafteinlage 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).
- ▶ 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 Falle 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).

## 1.9 SONDERFALL VERÄUSSERUNG IMMOBILIEN-KG-ANTEILE

- ▶ Keine GrESt mangels Vereinigung aller Anteile an der KG (GrESt nur bei Anwachsung kraft Ausscheidens des vorletzten Gesellschafters).
- ▶ Erwerber kann sämtliche stille Reserven im abnutzbaren Anlagevermögen der KG steuerlich über die Nutzungsdauer abschreiben.
- ▶ Verkäufe von Anteilen an einer vermögensverwaltenden KG im Privatvermögen unterliegen der neuen Immobilienertragsbesteuerung (AbgÄG 2012).

## 1.10 UFS ZU VERMÖGENSVERWALTENDEN PERSONENGESELLSCHAFTEN

- ▶ Veräußerung eines Anteils an einer vermögensverwaltenden KG – Spekulationsfristenberechnung.
- ▶ Ansicht der Finanzverwaltung: Spekulationsgeschäft i.S.d. § 30 Abs. 1 Z 1 lit a EStG => 10- bzw. 15-jährige Spekulationsfrist mit Verweis auf EStR Rz 6022 und § 24 Abs. 1 lit e BAO
- ▶ UFS Wien 21.12.2011, RV/1060-W/09, RV/1225-W/10: Kein Spekulationsgeschäft gemäß § 30 Abs. 1 Z 1 lit b EStG => einjährige Spekulationsfrist bereits abgelaufen: „Es kann nicht von einer anteiligen Grundstücksveräußerung im Sinne des § 30 Abs. 1 lit a EStG ausgegangen werden. § 24 BAO bietet keine Grundlage dafür, die objektive Seite steuerrechtlicher Tatbestandsverwirklichung umzugestalten.“ (UFS schließt sich Rechtsansicht von BFH an).
- ▶ Amtsbeschwerde beim VwGH anhängig unter Zl. 2012/13/0021.

## 1.11 ABGÄG 2012 ZU VERMÖGENSVERWALTENDEN PERSONENGESELLSCHAFTEN

- ▶ Im Hinblick auf die Entscheidung des UFS gilt bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften mit Immobilien- oder Kapitalvermögen im Ergebnis nicht die einjährige Spekulationsfrist, sondern „als Klarstellung“ entsprechend der bisherigen Verwaltungspraxis Folgendes: „Die Anschaffung oder Veräußerung einer unmit-

telbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft stellt eine Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter dar.“

- ▶ Demnach gelten die neuen Immobilienbesteuerungsregeln (aber auch Kapitalvermögensbesteuerungsregeln) auch bei Veräußerung eines Anteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft.
- ▶ § 32 Abs. 2 EStG ist erstmals anzuwenden für Einkünfte, die nach dem 31.12.2012 anfallen.

## 1.12 STEUEROPTIMALER IMMOBILIEN-ERWERB

- ▶ Beim Erwerb einer **Immobilienkapitalgesellschaft** („Share Deal“) anstatt einer Immobilie („Asset Deal“) kann die **Grunderwerbsteuer** kraft „Anteilsvereinigung“ durch Kauf eines Zwerganteils **durch** einen organschaftlich nicht verbundenen **zweiten Gesellschafter** vermieden werden (abweichendes Erkenntnis des VwGH bei *treuhändig* zurückgehaltenen Zwerganteilen; laut BMF 29.6.2011 gilt dies nur in speziellen Missbrauchskonstellationen), doch kann der Erwerber einer GmbH nicht die stillen Reserven abschreiben.
- ▶ Steueroptimal wäre deshalb der Erwerb einer **vermögensverwaltenden Immobilien-KG** (VuV im **Privatvermögen**) unter **Vermeidung** der die **GrESt** auslösenden zivilrechtlichen Anwachsung (bei Anteilsvereinigung), wodurch auch die erworbenen stillen Gebäude-Reserven abgeschrieben werden können (wobei nach UFS Wien vor dem AbgÄG 2012 die **KG-Anteile** bereits nach Ablauf der einjährigen **Spekulationsfrist steuerfrei** verkauft werden hätten können).

## RECHTSFORMVERGLEICH

### Immobilien-GmbH versus vermögensverwaltende GmbH & CoKG

KAPITALGESELLSCHAFT, BETRIEBSVERMÖGEN	VERM. VERWALTENDE GMBH & CO KG, PRIVATVERMÖGEN (PV)
Gestaltungen Gesellschafter – Gesellschaft möglich	I.d.R. keine steuerwirksamen Gestaltungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter möglich
25%; Mindest-KSt EUR 1.750,- / 3.500,- / ersten 4 x 273,- (= 1.092,-)	keine Mindest-KSt, Einkommen- oder Körperschaftsteuer je nach beteiligtem Gesellschafter (Kommanditist, Komplementär)
Ausschüttung: 25% 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%	Bei vermögensverwaltender KG außerbetriebliche V+V-Einkünfte mit i.d.R. 1,5% AfA im PV; dafür steuergünstiger Verkauf von Altvermögen (Effektivsteuersatz i.d.R. 3,5% des Erlöses)
Instandsetzungskosten von Geschäftsräumen sind sofort Betriebsausgabe	Im PV: Instandsetzungskosten von Geschäftsräumen sind optional auf 10 Jahre verteilungsfähig (analog zu den nicht regelmäßigen Reparaturen)
Zehntelabschreibung gem. § 8 Abs. 2 EStG nur bei Denkmalschutz	Im PV: Fünfzehntelabschreibung gem. § 28 Abs. 3 EStG bei § 3 - § 5 MRG/Wohnhausanierungsförderung/Denkmalschutz
Aufteilung Grund- und Gebäudewert konkret vorzunehmen	Aufteilung Grund- und Gebäudewert nach Rz 6447 EStR zulässig (20% Grundanteil)



## 2. DIE GMBH & CO KG IM INTERNATIONALEN STEUERRECHT

### 2.1 BETRIEBSSTÄTTEN-KONZEPT

Betrieb und Betriebsstätte der GmbH & Co KG gelten DBA-rechtlich als anteilige Betriebsstätten der Gesellschafter, die Gewinne sind somit anteilige Unternehmensgewinne der Gesellschafter, die nach den Grundsätzen des Art. 7 OECD-MA aufzuteilen sind.

### 2.2 GEWINNENTNAHMEN STATT DIVIDENDEN

- ▶ Gewinnverwendungen durch die Gesellschafter gelten als (steuerneutrale) Entnahme und nicht als Dividenden. Steueranrechnung bzw. Ergebnisfreistellung i.S.d. Art. 23A/B OECD-MA erfolgen auf Ebene des Gesellschafters.
- ▶ Für vermögensverwaltende Personengesellschaften sind demgegenüber die für passive Einkünfte wie z.B. Zinsen und Mieteinkünfte maßgeblichen Verteilungsnormen des DBA zu beachten.

### 2.3 SONDERFALL VERMÖGENSVERWALTENDE PERSONENGESELLSCHAFTEN

Vermögensverwaltende Personengesellschaften begründen für die Gesellschafter selbst dann keine Betriebsstätten, wenn die Gesellschafter gewerblich tätige Kapitalgesellschaften sind (vgl. VPR 2010 Rz 276).

### 2.4 KEINE ABKOMMENSBERECHTIGUNG DER KG

- ▶ Die fehlende Abkommensberechtigung von Personengesellschaften bedingt allerdings auch, dass auf die Abkommensberechtigung der Gesellschafter einer ausländischen Personengesellschaft abzustellen ist.
- ▶ Entrichtet beispielsweise eine österreichische Konzerntochtergesellschaft Lizenzgebühren an eine schweizerische Kollektivgesellschaft (eine der OG vergleichbare Personengesellschaft) mit deutschen Gesellschaftern, dann sind diese Lizenzgebühren nicht durch das österreichisch-schweizerische Abkommen vor der österreichischen Quellenbesteuerung

nach § 99 EStG geschützt, weil nach dem Recht aller beteiligten Staaten die schweizerische Personengesellschaft steuerlich transparent und folglich nicht in der Schweiz ansässig und daher auch nicht abkommensberechtigt ist (vgl. EAS 3175).

- ▶ Im Ausland ansässige Gesellschafter einer österreichischen GmbH & Co KG werden daher nur im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht, dh soweit die gewerbliche Tätigkeit der GmbH & Co KG einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist, erfasst.
- ▶ Umgekehrt werden in Österreich ansässige Gesellschafter einer ausländischen bzw. im Ausland tätigen GmbH & Co KG regelmäßig von der österreichischen Besteuerung (unter Progressionsvorbehalt) freigestellt, soweit nicht die Anrechnungsmethode im DBA vereinbart ist (vgl. § 98 Abs. 1 Z 3 EStG).

### 2.5 DOPPELSTÖCKIGE PERSONENGESELLSCHAFTEN UND UNTERBETRIEBSSTÄTTEN

- ▶ Die Beteiligung österreichischer natürlicher oder juristischer Personen an einer betrieblich tätigen ausländischen Personengesellschaft führt nach *Philipp/Loukota/Jirousek* stets dazu, dass die Betriebsstätten der ausländischen Personengesellschaft jeweils anteilig dem inländischen Gesellschafter zuzurechnen sind. Dieser Grundsatz gilt nach Ansicht dieser Autoren auch für doppelstöckige Personengesellschaften sinngemäß.
- ▶ Auch der BFH hat für doppelstöckige Personengesellschaften entschieden, dass sämtliche Betriebsstätten der Untergesellschaft abkommensrechtlich Betriebsstätten der Gesellschafter der Obergesellschaft sind (BFH 16.10.2002, BStBl II 2003, 631; vgl. in diesem Sinne auch BMF 25.8.2003, EAS 2337 SWI 2003, 444; vgl. auch VPR 2010 Rz 276).
- ▶ Nach *Toifl* ist es allerdings sehr wohl denkbar, dass eine Unterbetriebsstätte im Sitzstaat einer Personengesellschaft auch der Betriebsstätte einer anderen Personengesellschaft

zuzurechnen sein kann: Aus der Sicht des DBA zwischen dem Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter und dem Sitzstaat der übergeordneten Personengesellschaft darf daher bei Anwendung der Befreiungsmethode der Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter bereits nach DBA insofern nicht besteuern, als die Einkünfte einer Betriebsstätte im Sitzstaat der übergeordneten Personengesellschaft zuzurechnen sind.

- ▶ Darunter fallen nach *Toiff* auch Einkünfte einer im Sitzstaat der untergeordneten Personengesellschaft unterhaltenen Betriebsstätte, deren Einkünfte der übergeordneten Personengesellschaft zuzurechnen wären.

### 2.6 GMBH & CO KG ALS HOLDING

- ▶ Fließen Beteiligungserträge einer österreichischen GmbH an eine österreichische gewerblich tätige GmbH & Co KG und gehen sie damit in den Betriebsstättengewinn dieser österreichischen Personengesellschaft ein, so steht Österreich das ausschließliche Besteuerungsrecht zu, wenn an dieser GmbH & Co KG ausschließlich Personen beteiligt sind, für welche ein Doppelbesteuerungsabkommen mit Befreiungsmethode für Unternehmensgewinne vereinbart ist; dies gilt beispielsweise im Fall von in Deutschland ansässigen Kommanditisten.
- ▶ Hierbei ist zu beachten, dass eine bloße Holdingfunktion der GmbH & Co KG im Sinne einer Vermögensverwaltung für die Annahme einer gewerblichen Tätigkeit nicht ausreichen würde und somit eine eigene gewerbliche Tätigkeit gefordert wird.
- ▶ Die österreichische Finanzverwaltung prüft in einem weiteren Schritt die Frage, ob die Kapitalbeteiligung auch wirklich dem Betriebsvermögen der österreichischen GmbH & Co KG zuzurechnen ist. Das BMF meint nämlich, dass die in früheren EAS noch vertretene Ansicht, dass hierfür eine Zuordnung zum gewillkürten Betriebsvermögen ausreicht, seit Veröffentlichung des Authorized OECD Approach (AOA) gegenüber ausländischen Staaten wie z.B. Deutschland nicht mehr

„durchsetzbar ist“. Denn nach dem AOA ist für die Zuordnung von Vermögenswerten zum Betriebsvermögen einer Betriebsstätte erforderlich, dass diese Vermögenswerte in einem funktionalen Zusammenhang mit der Betriebsstättenaktivität stehen (vgl. EAS 1053).

- Werden Beteiligungen an einer deutschen AG von den Mitgliedern einer Familie, die ihren Lebensmittelpunkt nach Österreich verlegen, in eine deutsche GmbH & Co KG eingebracht, um dadurch die steuerliche „Verstrickung“ dieser Beteiligungen in Deutschland aufrechtzuerhalten und keine deutsche Wegzugsbesteuerung auszulösen, so ist nach österreichischem innerstaatlichen Recht durch die Beteiligung der Familienmitglieder an dieser deutschen vermögensverwaltenden KG keine deutsche Betriebsstätte gegeben, sodass die Einkünfte aus der deutschen AG-Beteiligung gemäß Art. 10 DBA-Deutschland steuerlich den in Österreich ansässig gewordenen Familienmitgliedern zuzurechnen sind.

### 2.7 DEUTSCHE GEPRÄGETHEORIE

- ▶ Wenn allerdings nach der im deutschen innerstaatlichen Recht verankerten „Geprägetheorie“ die deutsche GmbH der KG ein gewerbliches Gepräge gibt und damit das Entstehen einer die Beteiligung haltenden deutschen Betriebsstätte für die nunmehr in Österreich ansässigen KG-Gesellschafter verbunden ist, konnte ursprünglich (nämlich vor der sogleich zitierten EAS 3256 vom 27.1.2012) das österreichische BMF Deutschland „nicht entgegnetreten“, wenn es auf der Grundlage von Art. 3 Abs. 2 DBA-Deutschland nach Art. 7 dieses DBA das Besteuerungsrecht an den Gewinnausschüttungen und am Wertzuwachs in Anspruch nimmt. Vgl. BMF 29.10.2007, SWI 2007, 529 (EAS 2900).

### 2.8 ENDE DER ANERKENNUNG DER DEUTSCHEN GEPRÄGETHEORIE NACH DBA

- ▶ Ende der Anerkennung der deutschen Geprägetheorie ab 2012 aufgrund der EAS-Auskunft des BMF, BMF-010221/0051-IV/4/2012 vom 27.1.2012 (EAS 3256): „Beabsichtigen öster-

reichische Investoren, sich als Kommanditisten an einer durch die Komplementär-GmbH „gewerblich geprägten“ deutschen GmbH & Co KG zu beteiligen, die ein sehr hoch verzins-tes Darlehen an einen Kanadier vergibt, dann stellen die Räumlichkeiten der KG Personen-gesellschaftsbetriebstätten der Gesellschafter dar. Dies hat in der Vergangenheit infolge der österreichischen Ablehnung der Geprägetheorie (EStR 2000 Rz 6015) zu Qualifikationskonflikten mit der Wirkung einer Doppelbesteue-rung geführt. In solchen Fällen hat Österreich in seiner Eigenschaft als Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter die Doppelbesteuerung auf der Grundlage von Art. 23 DBA-Deutschland beseitigt (EAS 2571, EAS 2646, EAS 2900, EAS 2977, EAS 3034, EAS 3060, EAS 3167). Allerdings zeichnet sich mittlerweile durch die jüngste Rechtsprechung des BFH eine Änderung der Rechtslage insoweit ab, als der im deutschen innerstaatlichen Recht nach wie vor verwurzelten Geprägetheorie nicht die Kraft beigemessen wird, auf die völkerrechtliche Ebene der Doppelbesteuerungsabkommen durchzuschlagen (BFH 28.4.2010, I R 81/09; BFH 9.12.2010, I R 117/08; BFH 4.5.2011, II R 51/09; BFH 25.5.2011, I R 95/10; BFH 24.8.2011, I R 46/10). Es ist nicht anzunehmen, dass die deutsche Steuerverwaltung sich dieser nunmehr verfestigten Rechtsmeinung des BFH entziehen kann. Wenn aber Deutschland - ungeachtet der im innerstaatlichen Bereich fortgeltenden Geprägetheorie - nicht mehr in der Lage ist, dies auf der Grundlage von Art. 3 Abs. 2 DBA als betriebstättenbegründende „Tätigkeit eines Unternehmens“ im Sinn von Art. 5 Abs. 1 DBA zu werten und folglich eine Betriebstättenbesteuerung vorzunehmen, wird die Doppelbesteuerung damit nicht mehr auf österreichischer Seite, sondern auf deutscher Seite zu beseitigen sein. Damit verlieren aber auch die vorzitierten EAS-Auskünfte ihre Anwendungsgrundlage, weil diese eine abkom-menskonforme Inanspruchnahme eines deut-schen Besteuerungsrechtes voraussetzen.“

## 2.9 AUSWIRKUNG DER „ABFÄRBE-THEORIE“ AUF DEUTSCHE PERSONENGESELLSCHAFTEN ÖSTERREICHISCHER INVESTO-REN (EAS 3308 VOM 21.12.2012)

- ▶ Ist ein österreichischer Investor 100%iger Kommanditist einer deutschen vermögensver-waltenden GmbH & Co KG, kann angesichts der in EAS 3256 und EAS 3265 erläuterten abkommensrechtlichen Unwirksamkeit der deutschen „Geprägetheorie“ aus Art. 23 DBA Deutschland kein Anspruch mehr auf Steuer-freistellung in Österreich abgeleitet werden.



FOTOLIA.COM

- ▶ Ist die deutsche GmbH & Co KG des öster-reichischen Investors an einer deutschen operativen Personengesellschaft beteiligt, so tritt dadurch nach österreichischem und deutschem Steuerrecht ein Abfärbefekt der Gewerblichkeit der deutschen operativen KG ein, weil bei der Einkünftefeststellung einer Personengesellschaft die Einkünfte immer nur einheitlich einer einzigen Einkunftsart zugerechnet werden können (Rz 5831a und Rz 5832 EStR). Es tritt dadurch ein Effekt ein, wie er bei der Gewerblichkeit einer Kapital-gesellschaft gegeben ist, bei der kraft ihrer Rechtsform vermögensverwaltende Betätigun-gen zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führen.
- ▶ Dieser Abfärbefekt geht angesichts der Transparenz von Personengesellschaften

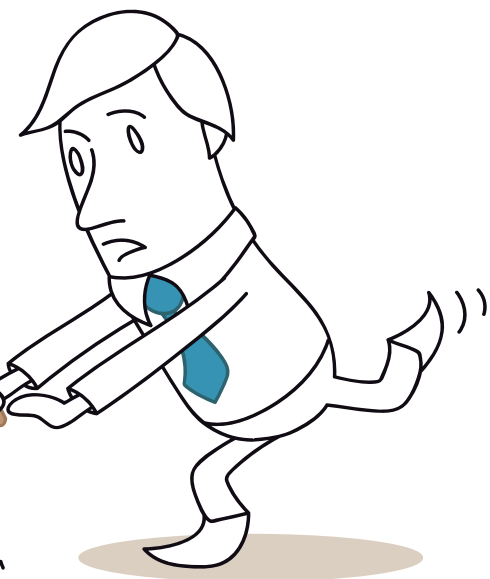
im Allgemeinen auch dann nicht verloren, wenn zwischen die operative KG und die KG des österreichischen Investors eine weitere (ebenfalls vermögensverwaltende) KG tritt, die gemeinsam mit einem zweiten Investor gegründet wird. Denn kraft Transparenz aller Ebenen von verschachtelten Personengesellschaften schlägt die Gewerblichkeit der untersten Ebene auch auf die oberste Ebene durch.

- ▶ Im vorliegenden Fall tritt allerdings Gewerblichkeit der aus der Vermögensverwaltung herrührenden Einkünfte der obersten KG nur kraft „Einheitsbetrachtung“ und nicht kraft gewerblicher Natur der ausgeübten Funktionen ein. Genauso wie im Fall einer österreichischen Kapitalgesellschaft eine bloß vermögensverwaltende schweizerische Finanzierungsstelle keine schweizerische Betriebsstätte für die österreichische Kapitalgesellschaft begründen kann (EAS 2891), können auch Räumlichkeiten einer deutschen KG, in denen eine bloß vermögensverwaltende Aktivität vorgenommen wird, nicht als deutsche Betriebsstätte des österreichischen Gesellschafters gewertet werden. Denn in beiden Szenarien (Gewerblichkeit kraft Rechtsform bei Kapitalgesellschaften einerseits und Gewerblichkeit kraft Einheitsbetrachtung bei Personengesellschaften andererseits) fehlt es an dem wesentlichen Merkmal einer Betriebsstätte, dass nämlich die betreffenden Räumlichkeiten der „Ausübung eines Betriebes“ dienen (§ 29 BAO). In den Räumen einer nur Vermögensverwaltung betreibenden KG existiert kein gewerblicher Betrieb, sodass auch das Kriterium der „Ausübung einer Tätigkeit eines Unternehmens“ im Sinn von Art. 5 Abs. 1 DBA Deutschland nicht erfüllt wird. Die aus Vermögensverwaltung herrührenden Einkünfte der deutschen vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaften sind daher nicht gemäß Art. 7 iVm Art. 23 DBA von der österreichischen Besteuerung freizustellen.
- ▶ Anders verhält es sich indessen mit dem im Finanzergebnis der deutschen vermögensverwaltenden KGs enthaltenen Anteilen an den



Gewinnen der untersten operativ tätigen KG. Denn die Betriebsstätten dieser betrieblich tätigen KG bilden deutsche Betriebsstätten der Gesellschafter, und zwar auch im Fall doppelstöckiger Konstruktionen (Hinweis auf Rz 276 VPR). Die in den deutschen Einkünften des österreichischen Investors enthaltenen Anteile am Gewinn der operativen deutschen KG sind daher in Österreich gemäß Art. 7 iVm Art. 23 DBA steuerfrei zu stellen.

- ▶ Zusammenfassend ergibt sich somit:
  - ▶ 1. Die direkt in der obersten (eigentlich vermögensverwaltenden, aber aufgrund Einheitsbetrachtung gewerblichen) KG erzielten Einkünfte können in Österreich besteuert werden, da sie selbst keiner Betriebsstätte im abkommensrechtlichen Sinn in Deutschland zuzurechnen sind.
  - ▶ 2. Die im Ergebnis der KG enthaltenen operativen Gewinne aus den Ebenen darunter sind aber freizustellen.



FOTOLIA.COM

## 2.10 GMBH & CO KG MIT DEUTSCHEN KAPITALANTEILEN

- ▶ Gehören zum Betriebsvermögen einer in Österreich errichteten und betrieblich tätigen GmbH & Co KG Anteile an deutschen Kapitalgesellschaften, dann können die in Österreich ansässigen Gesellschafter gemäß Art. 10 DBA-Deutschland eine Reduktion der deutschen Kapitalertragsteuer auf 15% in Bezug auf die Dividenden geltend machen; die 15%ige deutsche Kapitalertragsteuer ist sodann in Österreich nach Maßgabe des Art. 23 Abs. 2 DBA-Deutschland auf die von den österreichischen Gesellschaftern erhobene Einkommen- bzw Körperschaftsteuer anzurechnen.
- ▶ In Deutschland ansässige Gesellschafter der österreichischen GmbH & Co KG unterliegen jeweils mit ihrem Anteil an den deutschen Dividenden als Teil der in der inländischen Personengesellschaftsbetriebsstätte erzielten

Gewinne der österreichischen Einkommensbesteuerung (vgl. EAS 2724).

## 2.11 EINBEZIEHUNG VON AUSLANDSVERLUSTEN EINER GMBH & CO KG

- ▶ Nach § 2 Abs. 8 Z 3 EStG sind **im Ausland nicht berücksichtigte Verluste** bei der inländischen Einkommensermittlung abzugsfähig.
- ▶ Dies betrifft grundsätzlich jene Fälle, in denen eine Entlastung (i.d.R. durch DBA) nach der **Befreiungsmethode** erfolgt.
- ▶ Gilt z.B. für ausländische **Betriebsstättenverluste**, aber auch für Verluste aus der Vermietung **ausländischer Immobilien** (vgl. auch Rz 199 EStR, wonach auch die Liebhabereibeurteilung nach österreichischem Steuerrecht erfolgen muss).
- ▶ Im Ausmaß der Verlustberücksichtigung im Ausland kommt es in Österreich zur **Nachversteuerung**.
- ▶ Sollte ein in Österreich ausgleichsfähiger Auslandsverlust **nach ausländischem Recht nicht ausgeglichen werden können, unterbleibt** in Österreich eine **Nachversteuerung**.
- ▶ Nach § 2 Abs. 8 Z 2 EStG sind die Verluste ausländischer Betriebsstätten von österreichischen Kapitalgesellschaften regelmäßig **nach § 5 EStG** zu ermitteln (**Umrechnung**), seit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 begrenzt mit dem nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verlust.
- ▶ Die bloße Vorlage von ausländischen Steuerbescheiden ist nicht ausreichend (Rz 191 EStR).
- ▶ Sofern die umgerechneten (adaptierten) ausländischen Einkünfte nicht in Euro ermittelt wurden, sind sie nach dem **Umrechnungskurs** des Tages, zu dem sie bezogen wurden, in Euro anzugeben. Bezugstag ist der nach **ausländischem Recht maßgebliche Abschlussstichtag** (vgl. § 2 Abs. 8 Z 2 Satz 2 EStG).
- ▶ Sollte eine Berücksichtigung ausländischer Verluste zu Unrecht unterblieben sein, kann die **Verlustberücksichtigung** in einem späteren Jahr **nicht mehr nachgeholt** werden; in diesem Fall findet allerdings **auch keine**

**Nachversteuerung** statt, wenn die Verluste im Ausland verwertet werden (Rz 198 EStR).

- ▶ Die angesetzten Verluste sind in der Steuererklärung an der dafür vorgesehenen Stelle **auszuweisen**. Wird dies unterlassen, sind die Auslandsverluste zwar dennoch berücksichtigungsfähig, es liegt aber bei Vorsatz eine **Finanzordnungswidrigkeit** i.S.d. FinStrG vor.
- ▶ Prinzipiell erfolgt in jenem Folgejahr, in dem der Verlust im Ausland verwertet wird oder verwertet hätte werden können, eine **Nachversteuerung** in Österreich.
- ▶ Die Nachversteuerung ist betragsmäßig doppelt eingeschränkt:
  - ▶ auf die Höhe der **Verlustberücksichtigung** in Österreich und
  - ▶ auf die Höhe des **(nicht umgerechneten) ausländischen Verlustes**, soweit dieser im Ausland berücksichtigt wurde (Rz 203 EStR).
- ▶ Entsteht oder erhöht sich bei der Umrechnung von Auslandsergebnissen durch eine zeitlich verschobene **spätere Berücksichtigung von Ausgaben** in Folgejahren ein Verlust, hat eine Berücksichtigung im Inland nur insoweit zu erfolgen, als nicht bereits im Ausland eine Verwertung dieser aus der Umrechnung entstandenen Verluste erfolgt ist (Rz 203a EStR).
- ▶ **Geht der ausländische Verlust** mangels positiver inländischer Einkünfte **in den inländischen Verlustvortrag ein** und kommt es in einem späteren Jahr aufgrund von ausländischen Gewinnen zur **Nachversteuerung**, erfolgt diese **unabhängig davon, ob** die zuvor zugerechneten ausländischen Verluste im Inland **bereits berücksichtigt** wurden oder sich noch im Verlustvortrag befinden.
- ▶ Befinden sich die ausländischen Verluste noch im Verlustvortrag, erhöht der **Nachversteuerungsbetrag** den Gesamtbetrag und es kann **nur unter** Berücksichtigung der **75%-Grenze** des § 2 Abs. 2b EStG zu einem Verlustabzug kommen.
- ▶ Ein Verlustausgleich ist auch vorzunehmen, wenn die Verluste in Staaten eingetreten sind, mit denen kein DBA besteht.
- ▶ Können die ausländischen Verluste hingegen

im Ausland sogleich, z.B. im Wege eines **Verlustrücktrages**, verwertet werden, liegt eine Berücksichtigung im Ausland i.S.d. § 2 Abs. 8 Z 3 Satz 1 EStG vor, sodass in Österreich **weder eine Verlustberücksichtigung noch eine Nachversteuerung** stattfindet.

- ▶ Ergibt sich im ausländischen Quellenstaat ein niedrigerer Verlust als **nach österreichischem Recht, ist vor dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 der nach österreichischem Steuerrecht ermittelte (höhere) Verlust zu berücksichtigen, nachversteuert** werden kann aber **nur der niedrigere ausländische Verlust**. Denn in Österreich wird nicht mehr nachversteuert, als der Quellenstaat an Verlustvortrag zulässt.
- ▶ Wird eine ausländische Betriebsstätte unter Übernahme des Verlustvortrags steuerneutral **in eine Kapitalgesellschaft umgegründet und verwertet** nun diese Kapitalgesellschaft die in Österreich bereits berücksichtigten Verluste, kommt es zur **Nachversteuerung** in Österreich (Rz 207 EStR).
- ▶ Die Nachversteuerung erfolgt bei jenem Steuerpflichtigen, bei dem die Verluste seinerzeit einkommensmindernd angesetzt worden sind, oder bei dessen (umgründungs-) steuerrechtlichen Gesamtrechtsnachfolger. **Im Zeitpunkt der Veräußerung** der „umgründungsbezogenen“ (z.B. einbringungsgeborenen) ausländischen bzw inländischen **Beteiligung** hat **jedenfalls** eine **Nachversteuerung** zu erfolgen.
- ▶ In Fällen **ausländischer Pauschalbesteuerung** bestehen laut Rz 210 EStR keine Bedenken, wenn die ausländischen Verluste **unberücksichtigt** bleiben. Dementsprechend bedarf es auch nicht einer Umrechnung oder einer späteren Nachversteuerung.
- ▶ Sind ausländische Einkünfte nach **ausländischem** Recht generell steuerbefreit (z.B. sogenannte „**Tax Holidays**“), hat eine **Verlustberücksichtigung** in Österreich im Hinblick auf die Steuerfreistellung im Ausland **zu unterbleiben** (Rz 211 EStR idF **EStR-Wartungserlass 2010**).

## 3. UMGRÜNDUNGEN UND GMBH & CO KG

### 3.1 EINBRINGUNGEN GEMÄSS ART. III UMRSTG UND GMBH & CO KG

#### **EINBRINGUNG: Eine Einbringung liegt vor, wenn (§ 12 Abs. 1 UmgrStG)**

- ▶ einbringungsfähiges Vermögen
- ▶ mit positivem Verkehrswert
- ▶ auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages
- ▶ und einer (Einbringungs)Bilanz
- ▶ ausschließlich gegen Gewährung von neuen Anteilen (außer bei Vorliegen entsprechender Ausnahmen)
- ▶ einer Körperschaft i.S.d. § 12 Abs. 3 UmgrStG
- ▶ tatsächlich übertragen wird.

#### **EINBRINGUNG: Einbringungsfähiges Vermögen (§ 12 Abs. 2 UmgrStG)**

- ▶ Betrieb
- ▶ Teilbetrieb
- ▶ **Mitunternehmeranteil**
- ▶ qualifizierter Kapitalanteil (Rz 725).

#### **EINBRINGUNG: Weitere Voraussetzungen**

- ▶ Zurechnung des eingebrachten Vermögens zum Einbringungsstichtag
- ▶ Beachtung der Rückwirkungsfrist und (An-)Meldung bei zuständiger Behörde
  - ▶ Anmeldung Firmenbuch bei Sachgründung und Kapitalerhöhung
  - ▶ Meldung beim Finanzamt in allen anderen Fällen
- ▶ Verstoß gegen die Anwendungsvoraussetzungen hat Steuerpflicht gemäß § 24 EStG zur Folge.

#### **EINBRINGUNG: Erforderliche Bilanzen (§ 15 UmgrStG)**

- ▶ Einbringung von Betrieb oder Teilbetrieb
  - ▶ Bilanz des Betriebes zum Einbringungsstichtag
  - ▶ Einbringungsbilanz zum Einbringungsstichtag

- ▶ Einbringung von Mitunternehmeranteil
- ▶ Bilanz der Mitunternehmerschaft zum Einbringungsstichtag
- ▶ Einbringungsbilanz zum Einbringungsstichtag.

#### **EINBRINGUNG: Erforderliche Bilanzen (§ 15 UmgrStG)**

- ▶ Wechsel der Gewinnermittlungsart
- ▶ Auch Einbringende, die den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, müssen bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen eine Bilanz nach § 4 Abs. 1 EStG erstellen.

#### **EINBRINGUNG: Rückwirkende Vermögensänderung (§ 16 Abs. 5 UmgrStG)**

- ▶ Tatsächliche Einlagen und Entnahmen Z 1
  - ▶ Insbesondere Geld
  - ▶ Vorsicht bei Entstehen / Erhöhung negatives Einbringungskapital: Ausschüttungsfiktion § 18 Abs. 2
- ▶ Vorbehaltene Entnahme (nur für natürliche Personen) Z 2
  - ▶ Verrechnungsverbindlichkeit der nachfolgenden Körperschaft
  - ▶ Vorsicht bei Entstehen / Erhöhung negatives Einbringungskapital: Ausschüttungsfiktion § 18 Abs. 2.

#### **EINBRINGUNG: Verlustabzug des Übertragenden (§ 21 UmgrStG)**

- ▶ Der Verlustabzug geht unter folgenden Voraussetzungen über:
  - ▶ Die Einbringung erfolgt unter Buchwertfortführung.
  - ▶ Die Verluste sind dem übertragenen Vermögen zuzurechnen.
  - ▶ Das übertragene Vermögen ist im Zeitpunkt des Einbringungsstichtags und am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrags mit dem Vermögen im Zeitpunkt der Verlustentstehung umfangmäßig vergleichbar.



- ▶ Das übertragene Vermögen ist bei Abschluss des Einbringungsvertrages tatsächlich vorhanden.
- ▶ Die Einschränkungen für verbundene Körperschaften sind nicht anzuwenden.
- ▶ Es liegt kein Mantelkauf vor.

### **EINBRINGUNG: Gegenleistung (§ 19 UmgrStG)**

- ▶ Grundsatz: Gewährung neuer Anteile durch Kapitalerhöhung bzw. Gewährung von Substanzgenussrechten
- ▶ Ausnahmen:
  - ▶ Abfindung durch eigene Anteile der übernehmenden Körperschaft
  - ▶ Abfindung durch bestehende Anteile der Anteilsinhaber der übernehmenden Körperschaft
  - ▶ Bare Zuzahlungen zur Rundung auf volle Prozentsätze
  - ▶ Aufgabe von Anteilen der übernehmenden Gesellschaft an der einbringenden Mitunternehmenshaft
  - ▶ Mittelbare oder unmittelbare Identität der Eigentums- und Beteiligungsverhältnisse an einbringender und übernehmender Körperschaft bzw. Einbringung durch (un-)mittelbaren Alleingesellschafter der übernehmenden Körperschaft.

### **EINBRINGUNG: Unterlassen einer Anteilsgewährung (§ 19 UmgrStG)**

- ▶ Einbringung Einzelunternehmer in bestehende Ein-Personen-GmbH
- ▶ Mitunternehmenshaft in eigene Tochtergesellschaft
- ▶ Mitunternehmeranteil in bestehende Ein-Personen-GmbH
- ▶ Konzerneinbringungen
- ▶ Sondertechniken erforderlich bei Einbringung von je 50% Mitunternehmeranteilen in eine je zu 50% gehörende GmbH, da keine Identität der Eigentums- und Beteiligungsverhältnisse vorliegt (an dem 50%igen Mitunternehmeranteil ist der einbringende Mitunternehmer zu 100% beteiligt).

### **EINBRINGUNG: Sonstige Rechtsfolgen (§ 22 UmgrStG)**

- ▶ Äquivalenzverletzung
  - ▶ Weichen die Beteiligungsverhältnisse von den tatsächlichen Wertverhältnissen ab, ist zu prüfen, ob unentgeltliche Zuwendung vorliegt (Schenkungsanmeldung prüfen)
- ▶ Dienstgeberautomatik
  - ▶ Übergang bei Anmeldung Firmenbuch bzw. Meldung Finanzamt.

### **EINBRINGUNG: Sonstige Rechtsfolgen (§ 22 UmgrStG)**

- ▶ Umsatzsteuer
  - ▶ Nicht steuerbar
- ▶ Kapitalverkehrssteuern
  - ▶ Gesellschaftsteuerfreiheit, wenn Zweijahresfrist erfüllt oder § 6 Abs. 1 Z 3 KVG
- ▶ Grunderwerbsteuer
  - ▶ Basis: Zweifacher Einheitswert.

## **3.2 ZUSAMMENSCHLUSS GEMÄSS ART. IV UMGSTG UND GMBH & CO KG**

### **ZUSAMMENSCHLUSS: Voraussetzungen (§ 23 UmgrStG)**

- wenn
- ▶ zusammenschlussfähiges Vermögen (Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil)
  - ▶ mit positivem Verkehrswert
  - ▶ auf Grundlage eines schriftlichen Zusammenschlussvertrages
  - ▶ und einer (Zusammenschluss)Bilanz
  - ▶ ausschließlich gegen Gewährung von neuen Anteilen
  - ▶ einer Mitunternehmenshaft i.S.d. § 23 Abs. 3 UmgrStG
  - ▶ tatsächlich übertragen wird.

### **ZUSAMMENSCHLUSS: Anwendungsfälle (§ 23 UmgrStG)**

- ▶ Zwei Einzelunternehmer übertragen ihre Betriebe auf eine Mitunternehmenshaft (z.B. GmbH & Co KG)
- ▶ Hinzutritt eines Einzelunternehmers zu einer bestehenden Mitunternehmenshaft (z.B. GmbH & Co KG)



- ▶ Hinzutritt eines neuen Gesellschafters ohne Betriebseinbringung zu einer bestehenden Mitunternehmerschaft (z.B. GmbH & Co KG)
- ▶ Gründung einer Mitunternehmerschaft (z.B. GmbH & Co KG) durch Hinzutritt eines neuen Gesellschafters ohne Betriebseinbringung
- ▶ Beitritt einer GmbH als Arbeitsgesellschafter einer GmbH & Co KG
- ▶ Änderung der Beteiligungsverhältnisse einer GmbH & Co KG ohne Wechsel der Gesellschafter.

### **ZUSAMMENSCHLUSS: Erforderliche Bilanzen (§ 24 UmgrStG)**

- ▶ Bilanz des Betriebes bzw. der Mitunternehmerschaft bei Einbringung Betrieb/Teilbetrieb bzw. Mitunternehmeranteil zum Zusammenschluss
- ▶ Zusammenschlussbilanz bezüglich des eingebrachten Vermögens – gilt auch für § 4 Abs. 3 EStG Gewinnermittler und zwar selbst dann, wenn sie nach dem Zusammenschluss den Gewinn unverändert nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln.

### **ZUSAMMENSCHLUSS: Mögliche Vorsorgemaßnahmen**

- ▶ Verkehrswertzusammenschluss
  - ▶ mit Quotenverschiebung
  - ▶ mit Aufwertung
- ▶ Kapitalkontenzusammenschluss
  - ▶ mit Gewinnvorab oder Liquidationsvorab
  - ▶ Sonderfall: Vorbehaltszusammenschluss.

### **ZUSAMMENSCHLUSS: Keine Notwendigkeit von Vorsorgemaßnahmen besteht, wenn**

- ▶ ein zukünftig nicht am Vermögen beteiligter Gesellschafter einer bestehenden Mitunternehmerschaft beitrifft oder durch Beitritt eine Mitunternehmerschaft entsteht (Arbeitsgesellschafter)
- ▶ alle Mitunternehmer den (fixen Kapital-)Einlagen entsprechend die Beteiligung erhöhen
- ▶ die stillen Reserven der Zusammenschlusspartner vor dem Zusammenschluss dem Beteiligungsverhältnis der Partner nach dem Zusammenschluss entsprechen

- ▶ keine stille Reserven existieren, die anlässlich des Zusammenschlusses verschoben werden könnten.

### **ZUSAMMENSCHLUSS: Sonstige Rechtsfolgen (§ 26 UmgrStG)**

- ▶ Äquivalenzverletzung
  - ▶ Weichen die Beteiligungsverhältnisse von den tatsächlichen Wertverhältnissen ab, ist zu prüfen, ob unentgeltliche Zuwendung vorliegt
- ▶ Dienstgeberautomatik
  - ▶ Übergang bei Anmeldung Firmenbuch bzw. Meldung Finanzamt
- ▶ Umsatzsteuer
  - ▶ Nicht steuerbar
- ▶ Kapitalverkehrsteuern
  - ▶ Gesellschaftsteuerfreiheit, wenn Zweijahresfrist erfüllt (§ 6 Abs. 1 Z 3 KVG nicht anwendbar)
- ▶ Grunderwerbsteuer
  - ▶ Basis: Zweifacher Einheitswert.

## **3.3 REALTEILUNG GEMÄSS ART. V UMGRSTG UND GMBH & CO KG**

### **REALTEILUNG: Voraussetzungen (§ 27 UmgrStG)**

- ▶ realteilungsfähiges Vermögen (Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil)
- ▶ mit positivem Verkehrswert
- ▶ auf Grundlage eines schriftlichen Teilungsvertrages
- ▶ und einer (Teilung)Bilanz
- ▶ zum Ausgleich untergehender Gesellschafterrechte
- ▶ ohne oder ohne wesentliche Ausgleichszahlungen
- ▶ auf Nachfolgeunternehmer denen das Vermögen ganz oder teilweise zuzurechnen war
- ▶ tatsächlich übertragen wird.

### **REALTEILUNG: Ausgleichszahlungen (§ 27 und 29 UmgrStG)**

- ▶ Zweck ist die Vermeidung von Äquivalenzverletzungen (Wert des durch die Realteilung

erhaltenen Vermögens entspricht nicht dem Wert des Mitunternehmeranteils).

- ▶ Ausgleichszahlungen dürfen nicht größer sein als ein Drittel des Verkehrswerts des Vermögens, das der Empfänger der Ausgleichszahlung durch die Realteilung erhält (Drittelgrenze).
- ▶ Wird die Drittelgrenze überschritten, ist Art. V nicht anwendbar: Gewinnrealisierung.

### **REALTEILUNG: Erforderliche Bilanzen (§ 28 UmgrStG)**

- ▶ Bei Übertragung eines (Teil-)Betriebs ist zum Teilungsstichtag eine Bilanz für den gesamten Betrieb der teilenden Mitunternehmerschaft zu erstellen.
- ▶ Bei Übertragung eines Mitunternehmeranteils ist zum Teilungsstichtag eine Bilanz für die Mitunternehmerschaft, an der die übertragene Beteiligung besteht, zu erstellen.
- ▶ Teilungsbilanz – gilt auch für § 4 Abs. 3 EStG Gewinnermittler und zwar selbst dann, wenn sie nach der Realteilung den Gewinn unverändert nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln.

### **REALTEILUNG: Ausgleichsposten (§ 29 UmgrStG)**

- ▶ Zweck des Ausgleichsposten:
  - ▶ Vermeidung der endgültigen Verschiebung steuerlicher stiller Reserven
- ▶ Im Fall der Verletzung des Gebots der Bildung des Ausgleichspostens
  - ▶ Realteilung ist steuerpflichtig (§ 24 EStG).

### **REALTEILUNG: Ausgleichsposten (§ 29 UmgrStG)**

- ▶ Bilanzielle Behandlung des Ausgleichsposten
- ▶ Aktivierung bzw. Passivierung je nach Verhältnis zu tatsächlich erhaltenen stillen Reserven
- ▶ Ab dem dem Teilungsstichtag folgenden Wirtschaftsjahr gleichmäßig verteilt auf 15 Jahre steuerwirksam aufzulösen bzw. abzusetzen
- ▶ Sofortige steuerwirksame Auflösung bei Veräußerung oder Betriebsaufgabe oder Liquidation.

### **REALTEILUNG: Auswirkungen auf die Nachfolgeunternehmer (§ 30 UmgrStG)**

- ▶ Buchwertfortführung
- ▶ Ansatz des Teilwerts nur für bisher in Österreich nicht steuerhängige stille Reserven
- ▶ Kein Verlustübergang auf die GmbH & Co KG denkbar, da diese kein Ertragsteuersubjekt ist.

### **REALTEILUNG: Sonstige Rechtsfolgen (§ 31 UmgrStG)**

- ▶ Äquivalenzverletzung
  - ▶ Es weichen die Beteiligungsverhältnisse von den tatsächlichen Wertverhältnissen ab. Dann ist zu prüfen, ob eine unentgeltliche Zuwendung vorliegt (Schenkungs meldepflicht)
  - ▶ Es ist keine ausreichende Ausgleichszahlung vereinbart bzw. wegen der Drittelgrenze zulässig
- ▶ Dienstgeberautomatik
  - ▶ Übergang bei Anmeldung Firmenbuch bzw. Meldung Finanzamt
- ▶ Umsatzsteuer
  - ▶ Nicht steuerbar
- ▶ Kapitalverkehrssteuern
  - ▶ Gesellschaftsteuerfreiheit, wenn Zweijahresfrist erfüllt (§ 6 Abs. 1 Z 3 KVG nicht anwendbar)
- ▶ Grunderwerbsteuer
  - ▶ Basis: Zweifacher Einheitswert.



Jetzt  
bestellen!

2013. Ca. 400 Seiten. Br. Ca. EUR 74,-  
ISBN 978-3-214-00935-9

# Mehrfachbesteuerung vermeiden

---

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 



1. – 67. Lfg. in 3 Leinenmappen 2013.  
2.392 Seiten. EUR 398,– ISBN 978-3-214-09434-8  
Im Abonnement zur Fortsetzung vorgemerkt.  
Die Komplettierung des Werks (pensionsrechtliche Bestimmungen,  
insbesondere zur Invalidität) erfolgt noch im Herbst 2013.  
Weitere Informationen unter <http://sv-komm.manz.at>

Jetzt  
bestellen!

# Der neue SV-Komm

- ASVG plus
- Parallelbestimmungen in GSVG, BSVG, NVG und B-KUUVG

MANZ'sche Verlags- und Universitätsbuchhandlung GmbH  
TEL +43 1 531 61 100 FAX +43 1 531 61 455 [bestellen@manz.at](mailto:bestellen@manz.at)  
Kohlmarkt 16 · 1014 Wien [www.manz.at](http://www.manz.at)

MANZ 