

Zweifelsfragen Personengesellschaft

ÖGWT-Club

Dr. Klaus Hirschler

27. April 2010

Abgrenzung Kauf / Schenkung

- Gemischte Schenkung im Ertragsteuerrecht
 - Objektive Wertverhältnisse
 - Überwiegt Schenkungscharakter, liegt insgesamt unentgeltliches Rechtsgeschäft vor
 - Überwiegt Entgeltcharakter, liegt insgesamt entgeltliches Rechtsgeschäft vor
 - nahe Angehörige: keine Korrektur auf fremdüblichen Preis, Veräußerungsverlust wird allerdings lt. BMF nicht anerkannt
 - Überwiegensprinzip anhand Vergleich von Unternehmenswert und tatsächlicher Gegenleistung
 - Sollte Gegenleistung < 50 % Unternehmenswert
 - » Schenkungscharakter überwiegt jedenfalls (anders: Rente!)
 - Subjektive Absicht
 - Beachtung auch der subjektiven Komponente
 - Was wollten die Vertragsparteien?
 - Vertragstypus

Entgeltliche Übertragung

- Typische Gegenleistungen
 - Kauf gegen Einmalzahlung
 - Sofortzahlung
 - Verkauf auf Ziel
 - Ratenkauf
 - Kauf gegen Kaufpreisrente
 - Erwerb eines Mitunternehmeranteils
 - Bandbreite der kapitalisierten Rente im Verhältnis zum Unternehmenswert
 - » **75 % - 125 %: entgeltlich**
 - » < 75 % oder > 125 und ≤ 200 %: (betriebliche) Versorgungsrente
 - » > 200 % Unterhaltsrente

Verkauf von Personengesellschaftsanteilen

- Personengesellschaftsanteil = Mitunternehmeranteil
- Mitunternehmeranteil
 - Zusammengesetzt aus
 - Fixes Kapital
 - Variables Kapital / Verrechnungskonto
 - Sonderbetriebsvermögen
 - Ergänzungskapital
- Verkauf steuerpflichtig nach § 24 EStG
 - Veräußerung gesamter MU-Anteil
 - Veräußerung eines Teils des MU-Anteils
 - Freibetrag § 24 Abs 4 EStG
 - Anteilig von € 7.300,--
 - Kein Freibetrag bei Veräußerung gegen Kaufpreisrente, da kein auf einmal realisierter Ertrag

Verkauf von Personengesellschaftsanteilen

- Veräußerung gesamter MU-Anteil
 - Veräußerungsgewinn
 - Ermittlung nach Grundsätzen doppelter Buchführung / § 5 EStG
 - Realisation des Veräußerungsgewinns / Zeitpunkt
 - » Bei Verkauf gegen Einmalzahlung bzw Ratenverkauf mit Verschaffung wirtschaftliche Verfügungsmacht an Erwerber,
 - » Bei Kaufpreisrente Steuerwirkung erst ab dem Moment, wo Rente inklusive allfälliger Einmalzahlung den strl. Buchwert des übertragenen MU-Anteils überschritten hat
 - » Stirbt Rentenberechtigter vor dem Zeitpunkt des Überschreitens des Buchwertes, entsteht ein ausgleichsfähiger Veräußerungsverlust, § 295a BAO
 - Zinsen aus Ratenverkauf bzw. gestundeter Einmalzahlung sind nachträgliche Betriebseinnahmen nach § 32 EStG, Herausrechnung bei Un(ter)verzinslichkeit
 - Forderungsabschreibung aus Ratenverkauf bzw. gestundeter Einmalzahlung ist **eine** nachträgliche Betriebsausgabe nach § 32 EStG
 - » **Kein rückwirkendes Ereignis** iSd § 295a BAO
 - » VwGH 4.2.2009, 2006/15/0151

ÖGWT-Club 27.4.2010 Dr. Klaus Hirschler

5

Verkauf von Personengesellschaftsanteilen

- Veräußerung gesamter MU-Anteil
 - Veräußerungsgewinn
 - Setzt sich zusammen aus
 - Veräußerungsgewinn für übertragenen Anteil an Personengesellschaft im eigentlichen Sinn
 - Veräußerungsgewinn für Sonderbetriebsvermögen bzw.
 - Entnahmegewinn für nicht veräußertes Sonderbetriebsvermögen
 - » Bewertung des nicht veräußerten SBV mit gemeinem Wert
 - Nicht zu steuerpflichtigem Veräußerungsgewinn zählen insbes.
 - dem Mitunternehmer zuzurechnende § 12-Rücklage: Anteilige Auflösung derselben unterliegt letztem laufenden Gewinn vor Veräußerung
 - Übergangsgewinn bei bisheriger Einnahmen-Ausgaben-Rechnung
 - Gewinn für Grund und Boden bei E-A-R und § 4 Abs. 1-Gewinnermittlern
 - steuerfreier Anteil bei Auslandsbetriebsstätte bei Befreiungsmethode
 - Nachbesteuerung Auslandsbetriebsstätte (§ 2 Abs. 8 EStG)
 - Bestandteil Veräußerungsgewinn

ÖGWT-Club 27.4.2010 Dr. Klaus Hirschler

6

Verkauf von Personengesellschaftsanteilen

- Veräußerung gesamter MU-Anteil
 - Veräußerungsgewinn
 - Veräußerungserlös abzgl. Buchwert Mitunternehmeranteil abzgl. Veräußerungskosten (abzgl. Freibetrag) > 0
 - Verrechnung mit Verlustvortrag zu 100% möglich, Schwebeverluste werden zu normalen Verlusten
 - Bei beschränkt Haftenden (zB Kommanditisten) ist Veräußerungsgewinn zumindest so hoch wie negatives Kapitalkonto
 - Siehe dazu genauer unten

Verkauf von Personengesellschaftsanteilen

- Veräußerung gesamter MU-Anteil
 - Veräußerungsverlust
 - Veräußerungserlös abzgl. Buchwert Mitunternehmeranteil abzgl. Veräußerungskosten < 0
 - Veräußerungsverlust ist nach § 18 Abs 6 EStG vortragsfähig

Verkauf von Personengesellschaftsanteilen

- Veräußerung gesamter MU-Anteil
 - Besonderheiten im Rahmen der Veräußerung
 - Veräußerung zu einem vom Bilanzstichtag abweichenden Stichtag
 - Ergebnisabgrenzung zum Tag der Veräußerung für Zurechnung des laufenden Ergebnisses
 - Ermittlung (exakt) durch Zwischenabschluss: wichtig für alle mit einem Zwischenabschluss verbundenen Konsequenzen: zB § 12, WP-Deckung für PensionsRSt, Forschungs-, Bildungsfreibeträge, etc.
 - Bilanz Mitunternehmerschaft auf Veräußerungsstichtag nicht erforderlich – vgl. EStR Rz 5900
 - Anteiliger laufender Gewinn entsprechend Gewinnermittlungsmethode zu errechnen bzw zu schätzen
 - Für den ausscheidenden Gesellschafter ist gedanklich ein Rumpfwirtschaftsjahr zu bilden
 - AfA nach Halbjahresregel; anteilige Freibeträge (FFB, BildFB); etc
 - Zugleich Beginn Rumpfwirtschaftsjahr Erwerber
 - AfA nach Halbjahresregel, daher insoweit 1 1/2 AfA denkbar (wohl nur in Nebenrechnung durchführbar)

Verkauf von Personengesellschaftsanteilen

- Veräußerung gesamter MU-Anteil
 - Besonderheiten im Rahmen der Veräußerung
 - Gewinnermittlung § 4 Abs 3 EStG
 - Für veräußernden Mitunternehmer ist Übergangsgewinn zu ermitteln
 - Übergangsgewinn grundsätzlich nicht begünstigt (zB kein Freibetrag) – außer bei Vorliegen Voraussetzungen § 37 Abs 5 EStG
 - Gewinnermittlung § 4 Abs 1 EStG (inklusive § 4 Abs 3)
 - Für Grund und Boden Steuerneutralität
 - » Auf Grund und Boden entfallende Veräußerungskosten keine BA
 - Spekulationsgeschäft bei Veräußerung innerhalb von 10 Jahren
 - § 11a EStG
 - Veräußerung des MU-Anteils kein Tatbestand der Nachversteuerung im Rahmen des § 11a EStG
 - Zurückbehalten/Entnahme von SBV
 - » Im Rahmen der Veräußerung keine Nachversteuerung des § 11a EStG

Verkauf von Personengesellschaftsanteilen

- Veräußerung gesamter MU-Anteil
 - Besonderheiten im Rahmen der Veräußerung
 - § 10 EStG
 - Veräußerung des MU-Anteils: keine Nachversteuerung iSd § 10 EStG
 - » Erwerber setzt Behaltefrist für begünstigte Wirtschaftsgüter fort und muss der Erwerber bei Verletzung der 4-Jahresfrist nachversteuern!
 - Zurückbehalten von SBV
 - Aufdecken stille Reserven (Bewertung mit gemeinem Wert)
 - Gewinnermittlung SBV folgt nach herrschender Ansicht der der Mitunternehmerschaft
 - Zurückbehalten von Verbindlichkeit im Zusammenhang mit SBV
 - » Zinsen nachträgliche Betriebsausgabe, wenn Tilgung durch Veräußerungsgewinn oder Verkauf aktives SBV nicht möglich bzw. zumutbar
 - » Wird SBV nach Veräußerung des gesamten MU-Anteils (außer)betrieblich zur Einkünfterzielung verwendet, sind Zinsen Werbungskosten bzw Betriebsausgabe
 - Auswirkungen auf § 10 EStG
 - » Entnahme SBV, für das § 10 EStG geltend gemacht wurde, löst insoweit Nachversteuerung aus
 - » Nachversteuerung ist Teil des Veräußerungsgewinns

ÖGWT-Club 27.4.2010 Dr. Klaus Hirschler

11

Verkauf von Personengesellschaftsanteilen

- Veräußerung gesamter MU-Anteil
 - Besonderheiten im Rahmen der Veräußerung
 - Nachversteuerung des negativen Kapitalkontos gemäß § 24 Abs. 2 EStG bei Veräußerung durch einen Mitunternehmer, soweit keine Auffüllverpflichtung des Ausscheidenden besteht.
 - Bei Auffüllungsverpflichtung insoweit Einlage, die kapitalerhöhend und damit gewinnmindernd wirkt
 - Auffüllungsverpflichtung, insoweit stille Reserve und Firmenwert das negative Kapitalkonto nicht deckt
 - Steuerpflicht iHv stille Reserve und Firmenwert
 - Späteres Erlassen der Auffüllungsverpflichtung führt zu nachträglichen Einkünften iSd § 32 Z 2 EStG (VwGH 3.9.2008, 2006/13/0167)
 - Sollte Gesellschafter nach Erlass der Auffüllungsverpflichtung durch Gläubiger der Gesellschaft in Anspruch genommen werden, liegt insoweit nachträglicher Veräußerungsverlust iSd § 32 Z 2 EStG vor (VwGH 4.2.2009, 2006/15/0151)
 - Ausscheiden des Gesellschafters ohne Zahlung, allerdings Verzicht auf Abgeltung der stillen Reserven und Firmenwert, die höher sind als negatives Kapitalkonto – Indiz für Unentgeltlichkeit – RZ 5988

ÖGWT-Club 27.4.2010 Dr. Klaus Hirschler

12

Verkauf von Personengesellschaftsanteilen

- Veräußerung gesamter MU-Anteil
 - Besonderheiten im Rahmen der Veräußerung
 - Nachversteuerung des negativen Kapitalkontos gemäß § 24 Abs. 2 EStG bei Veräußerung durch einen Mitunternehmer, soweit keine Auffüllverpflichtung des Ausscheidenden besteht.
 - Fehlt Auffüllungsverpflichtung (vor allem Kommanditist)
 - Veräußerungsgewinn jedenfalls in Höhe des negativen Kapitalkontos unabhängig von Höhe der stillen Reserven/Firmenwert
 - Erwerber des Anteils aktiviert allerdings nur stille Reserve/Firmenwert, Restbetrag ist aktiver bilanzieller Ausgleichsposten, der gegen zukünftige Gewinnanteile des Erwerbers erfolgsmindernd aufzulösen ist – Rz 5994
 - Sollte allerdings zwischen nahen Angehörigen Übertragung eines negativen Kapitalkontos erfolgen – Prüfen ob überhaupt Entgeltlichkeit vorliegt – bei Unentgeltlichkeit erfolgt nämlich Übertragung zu Buchwerten – Rz 6005
 - » Steuerpflicht hinsichtlich übergehender stille Reserven und Firmenwert?
 - » Gemäß Rz 6005 nein, aA aber für real überschuldeten Betrieb Rz 5681
 - Bei Betriebsaufgabe der KG – Rz 5994
 - » Nachversteuerung des negativen Kapitals beim Kommanditisten
 - » Verminderung Aufgabegewinn des Komplementärs in gleicher Höhe
 - Abschichtung lästiger Gesellschafter – Rz 5998
 - Dieser erzielt in Höhe Abschichtung Veräußerungserlös
 - Abfindende haben im die stillen Reserven/Firmenwert übersteigenden Betrag sofortige Betriebsausgabe

ÖGWT-Club 27.4.2010 Dr. Klaus Hirschler

13

Verkauf von Personengesellschaftsanteilen

- Veräußerung gesamter MU-Anteil
 - Besonderheiten im Rahmen der Veräußerung
 - Veräußerung zu von Bilanzstichtag abweichendem Stichtag – Rz 6001
 - Steuerpflicht bei Veräußerer in jenem Veranlagungsjahr, in das Veräußerungsstichtag fällt
 - Unabhängig von Erfassung des Veräußerungsgewinns in § 188 BAO-Feststellungsbescheid im Folgejahr
 - Beispiel: Wija MU ist 1.4.2009-31.3.2010; Verkauf MU-Anteil mit 30.11.2009
 - » Besteuerung Veräußerungsgewinn (sowie anteiliger laufender Gewinn) in 2009
 - Beispiel: Wija MU ist 1.4.2009-31.3.2010; Verkauf MU-Anteil mit 30.1.2010
 - » Besteuerung Veräußerungsgewinn (sowie anteiliger laufender Gewinn) in 2010
 - Besteuerung bei Halten Anteil im Rahmen eines anderen Betriebsvermögens mit Ende des Wirtschaftsjahres dieses Betriebsvermögens
 - Beispiel: Mitunternehmerschaft hat Wija 1.4.2008-31.3.2009, WJ des Mitunternehmers (zB GmbH) 1.2.2008 – 31.1.2009 bzw. 1.2.2009 – 31.1.2010:
 - Was ist bei Veräußerung MU-Anteil zum 31.12.2008 durch GmbH?
 - » Besteuerung bei Gesellschafter 2009;
 - Was ist bei Veräußerung MU-Anteil zum 1.3.2009 durch GmbH?
 - » Besteuerung bei Gesellschafter 2010

ÖGWT-Club 27.4.2010 Dr. Klaus Hirschler

14

Verkauf von Personengesellschaftsanteilen

- Abschichtung gesamter MU-Anteil - § 142 UGB
 - Wirtschaftlich kein Unterschied zu Veräußerung an Dritten
 - Veräußerungsgewinn entspricht Abschichtungserlös abzgl. Buchwert abzgl. Veräußerungskosten
 - Abschichtung negatives Kapitalkonto ebenso analog wie Abtretung negatives Kapitalkonto
 - Für verbleibenden Gesellschafter ist mit Abschichtung abgegoltene stille Reserve samt Firmenwert zu aktivieren auf die anteilig erworbenen Wirtschaftsgüter
 - Hinsichtlich eigener Mitunternehmerquote inklusive Sonderbetriebsvermögen keine steuerlichen Konsequenzen
 - Insoweit Buchwertfortführung
 - Soweit Ergänzungsbilanz aus vorangehendem entgeltlichen Erwerb besteht, Aktivierung/Passivierung der entsprechenden Beträge beim entsprechenden Wirtschaftsgut

Verkauf von Personengesellschaftsanteilen

- Veräußerung anteiliger MU-Anteil
 - Veräußerungsgewinn
 - Ermittlung nach Grundsätzen doppelte Buchführung
 - Realisation des Veräußerungsgewinns
 - » Bei Verkauf gegen Einmalzahlung bzw Ratenverkauf mit Verschaffung wirtschaftlicher Verfügungsmacht an Erwerber
 - » Bei Kaufpreisrente Steuerwirkung erst ab dem Moment, wo Rente inklusive allfälliger Einmalzahlung den Buchwert des übertragenen MU-Anteils überschritten hat
 - Zinsen aus Ratenverkauf sind nachträgliche Betriebseinnahmen nach § 32 EStG
 - Forderungsabschreibung aus Ratenverkauf bzw. gestundeter Einmalzahlung ist **eine** nachträgliche Betriebsausgabe nach § 32 EStG
 - » **Kein rückwirkendes Ereignis** iSd § 295a BAO
 - » VwGH 4.2.2009, 2006/15/0151
 - Setzt sich zusammen aus
 - Veräußerungsgewinn für anteilig übertragenen Anteil an Personengesellschaft im eigentlichen Sinn
 - Veräußerungsgewinn für anteilig übertragenen Sonderbetriebsvermögen
 - Rechtsfolgen bei nicht anteilmäßiger Veräußerung des SBV lt. EStR 2000 Rz 5984
 - Wird mehr SBV-Quote veräußert als anteiliger MU-Anteil, fällt übersteigender SBV-Anteil nicht unter § 24 EStG
 - Wird weniger SBV-Quote veräußert als anteiliger MU-Anteil, fällt gesamter Veräußerungsvorgang nicht unter § 24 EStG

Verkauf von Personengesellschaftsanteilen

- Veräußerung anteiliger MU-Anteil
 - Besonderheiten im Rahmen der Veräußerung
 - Veräußerung zu von Bilanzstichtag abweichendem Stichtag
 - Ergebnisabgrenzung am Tag der Veräußerung für Zurechnung des laufenden Ergebnisses
 - Ermittlung (exakt) durch Zwischenabschluss: wichtig für alle mit einem Zwischenabschluss verbundenen Konsequenzen: zB § 12, WP-Deckung für PensionsRSt, Forschungs-, Bildungsfreibeträge, etc.
 - Bilanz Mitunternehmerschaft auf Veräußerungsstichtag nicht erforderlich – vgl. EStR Rz 5900
 - Anteiliger laufender Gewinn entsprechend Gewinnermittlungsmethode zu errechnen bzw zu schätzen
 - Für den ausscheidenden Gesellschafter ist gedanklich ein Rumpfwirtschaftsjahr zu bilden
 - AfA nach Halbjahresregel; anteilige Freibeträge (FFB, BildFB); etc
 - Zugleich Beginn Rumpfwirtschaftsjahr Erwerber
 - AfA nach Halbjahresregel, daher insoweit 1/2 AfA denkbar (wohl nur in Nebenrechnung durchführbar)

ÖGWT-Club 27.4.2010 Dr. Klaus Hirschler

17

Verkauf von Personengesellschaftsanteilen

- Veräußerung anteiliger MU-Anteil
 - Besonderheiten im Rahmen der Veräußerung
 - Veräußerung zu von Bilanzstichtag abweichendem Stichtag
 - Steuerpflicht bei Veräußerer in jenem Veranlagungsjahr, in das Veräußerungsstichtag fällt
 - Unabhängig von Erfassung des Veräußerungsgewinns in § 188 BAO-Feststellungsbescheid im Folgejahr
 - Beispiel: Wija MU ist 1.4.2009-31.3.2010; Verkauf MU-Anteil mit 30.11.2009
 - » Besteuerung Veräußerungsgewinn (sowie anteiliger laufender Gewinn) in 2009
 - Beispiel: Wija MU ist 1.4.2009-31.3.2010; Verkauf MU-Anteil mit 30.1.2010
 - » Besteuerung Veräußerungsgewinn (sowie anteiliger laufender Gewinn) in 2010
 - Besteuerung bei Halten Anteil im Rahmen eines anderen Betriebsvermögens mit Ende des Wirtschaftsjahres dieses Betriebsvermögens
 - Beispiel: Mitunternehmerschaft hat Wija 1.4.2008-31.3.2009, WJ des Mitunternehmers (zB GmbH) 1.2.2008 – 31.1.2009 bzw. 1.2.2009 – 31.1.2010:
 - Was ist bei Veräußerung MU-Anteil zum 31.12.2008 durch GmbH?
 - » Besteuerung bei Gesellschafter 2009;
 - Was ist bei Veräußerung MU-Anteil zum 1.3.2009 durch GmbH?
 - » Besteuerung bei Gesellschafter 2010

ÖGWT-Club 27.4.2010 Dr. Klaus Hirschler

18

Verkauf von Personengesellschaftsanteilen

- Veräußerung anteiliger MU-Anteil
 - Besonderheiten im Rahmen der Veräußerung.
 - Gewinnermittlung § 4 Abs 3 EStG
 - Für veräußernden Mitunternehmer ist Übergangsgewinn zu ermitteln
 - Gewinnermittlung § 4 Abs 1 EStG (inklusive § 4 Abs 3)
 - Für Grund und Boden Steuerneutralität
 - » Auf Grund und Boden entfallende Veräußerungskosten keine Betriebsausgabe
 - Spekulationsgeschäft bei Veräußerung innerhalb von 10 Jahren
 - § 11a EStG
 - Veräußerung des MU-Anteils: keine Nachversteuerung iSd § 11a EStG
 - Gewinn aus teilweisem Verkauf eines MU-Anteils keine Einlage nach § 11a EStG
 - » Entnahme des Veräußerungsgewinns nicht schädlich nach § 11a EStG
 - § 10 EStG
 - Veräußerung des MU-Anteils: keine Nachversteuerung iSd § 10 EStG
 - » Erwerber setzt Behaltefrist für begünstigte Wirtschaftsgüter fort und muss der Erwerber bei Verletzung der 4-Jahresfrist nachversteuern!
 - Von anteilig veräußertem MU-Anteil abweichendes SBV
 - Siehe frühere Folie

Schenkung von Personengesellschaftsanteilen

- „Reine“ Schenkung
 - Ertragsteuerliche Folgen der Schenkung
 - Buchwertfortführung nach § 6 Z 9a EStG für MU-Anteil
 - Keine Ertragsteuerpflicht bei Geschenkgeber
 - Gilt auch für negativen Buchwert
 - Schenkung eines real überschuldeten MU-Anteils (umgekehrte Schenkung jedenfalls bei Vollhafter, Realisierung!)
 - Schenkung ganzer MU-Anteil
 - Für SBV ebenfalls steuerneutraler Übergang auf Rechtsnachfolger, wenn dieser neben ganzen Anteil an Mitunternehmerschaft auch gesamtes SBV erhält
 - Schenkung eines Teils des MU-Anteils
 - Für SBV ebenfalls steuerneutraler Übergang auf Rechtsnachfolger, wenn idente Quote oder Quote SBV < Quote MU-Anteil – vgl. EStR 2000 Rz 5936
 - EStR 2000 Rz 5936:
 - » Es können auch einzelne WiGü des SBV ohne Gewinnrealisierung zur Gänze übertragen werden, wenn der Wert der einzelnen übertragenen WiGü zum Wert des gesamten SBV eine Quote ergibt, die in der Quote des unentgeltlich übertragenen Gesellschaftsanteils Deckung findet.
 - Ergänzungskapital geht immer anteilig mit Quote MU-Anteil über
 - Keine Nachversteuerung nach § 11a EStG anlässlich Schenkung
 - Geschenknnehmer tritt in Beobachtungsfrist des Rechtsvorgängers ein
 - Keine Auswirkung auf geltend gemachten FBiG (GFB) § 10 EStG
 - Geschenknnehmer tritt in Besitzfristen ein

Schenkung von Personengesellschaftsanteilen

- „Gemischte“ Schenkung
 - Ertragsteuerliche Folgen der Schenkung
 - Buchwertfortführung nach § 6 Z 9a EStG für MU-Anteil
 - Schenkung ganzer MU-Anteil
 - Für SBV ebenfalls steuerneutraler Übergang auf Rechtsnachfolger, wenn dieser neben SBV auch Quote an Mitunternehmerschaft erhält (Quote SBV und Quote MU-Anteil muss nicht ident sein!)
 - Schenkung eines Teils des MU-Anteils
 - Für SBV ebenfalls steuerneutraler Übergang auf Rechtsnachfolger, wenn idente Quote oder Quote SBV < Quote MU-Anteil – vgl. EStR 2000 Rz 5936
 - Ergänzungskapital geht immer anteilig mit Quote MU-Anteil über

ÖGWT-Club 27.4.2010 Dr. Klaus Hirschler

21

Schenkung von Personengesellschaftsanteilen

- „Gemischte“ Schenkung
 - Ertragsteuerliche Folgen der Schenkung
 - Außerbetriebliche Versorgungsrente
 - Bei Verpflichtetem Sonderausgabe ab Beginn Rentenzahlung
 - Bei Empfänger wiederkehrende Bezüge § 29 Z 1 EStG ab Beginn Rentenzahlung
 - » Auch hinsichtlich Anteil Grund und Boden in Rente sowie thesaurierter Gewinne
 - Betriebliche Versorgungsrente (idR bei Freiberuflern)
 - Bei Verpflichtetem Betriebsausgabe ab Beginn Rentenzahlung
 - Bei Empfänger nachträgliche Betriebseinnahmen nach § 32 Z 2 EStG ab Beginn Rentenzahlung
 - Unterhaltsrente:
 - Bei Verpflichtetem kein Abzug; beim Empfänger nicht steuerpflichtig
 - Keine Nachversteuerung nach § 11a EStG anlässlich Schenkung
 - Geschenknahmer tritt in Beobachtungsfrist des Rechtsvorgängers ein, evtl. Nachversteuerung beim RNF, wenn er später „Überentnahmen“ tätigt.
 - Keine Auswirkung auf geltend gemachten FBiG (GFB) § 10 EStG
 - Geschenknahmer tritt in Besitzfristen ein

ÖGWT-Club 27.4.2010 Dr. Klaus Hirschler

22

Einbringung von Personengesellschaftsanteilen

- Mitunternehmeranteilseinbringung
 - Gesamter Anteil
 - Teil des MU-Anteils
 - Entscheidung hinsichtlich aliquoter Einbringung variables Kapital, Sonderbetriebsvermögen – insoweit Verschiebetechnik § 16 Abs 5 Z 4 UmgrStG möglich
 - Einbringung in Körperschaft, insbesondere auch in Komplementär-GmbH
 - Gegen Gewährung neuer Anteile - § 19 Abs 1 UmgrStG
 - Gegen Abtretung bestehender Anteile - § 19 Abs 2 Z 2 UmgrStG
 - Gegen Verzicht auf bestehende Anteile der Komplementär-GmbH an der einbringenden Mitunternehmerschaft - § 19 Abs 2 Z 4 UmgrStG (Rz 1059)
 - Gegen Verzicht auf Gewährung von Anteilen, wenn an Komplementär-GmbH nur der Einbringende Mitunternehmer beteiligt ist - § 19 Abs 2 Z 5 UmgrStG
 - Ein-Personen-GmbH & Co KG

Sonderbetriebsvermögen

- Sonderbetriebsvermögen
 - SBV I
 - Vom Gesellschafter der Mitunternehmerschaft entgeltlich oder entgeltfrei zur Verfügung gestelltes Vermögen samt Anschaffungsschulden
 - SBV II
 - Fremdkapital aus Anschaffung des MU-Anteils
 - SBV liegt nicht nur vor, wenn es sich außerhalb der Mitunternehmerschaft um Privatvermögen handeln würde, sondern auch bei Überlassung von Betriebsvermögen des Gesellschafters
 - Sonderbetriebsausgaben und –einnahmen im Zusammenhang mit oben dargestelltem SBV
 - Sonstige Vergütungen, die aus Leistungsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter stammen

Wechsel von Vermögen in/aus Mitunternehmerschaft

- Entgeltliche fremdübliche Veräußerung von einzelnen Wirtschaftsgütern von Gesellschafter an Mitunternehmerschaft
 - Aus Privatvermögen – Rz 5927
 - Anteilig Veräußerung/Anschaffung bzw. Einlage
 - Aus Betriebsvermögen – Rz 5928
 - Zur Gänze Veräußerung bzw. Anschaffung
 - Aus Sonderbetriebsvermögen – Rz 5929
 - Zur Gänze Veräußerung bzw. Anschaffung

Wechsel von Vermögen in/aus Mitunternehmerschaft

- Entgeltliche fremdübliche Veräußerung von einzelnen Wirtschaftsgütern von Mitunternehmerschaft an Gesellschafter
 - Ins Privatvermögen – Rz 5927
 - Anteilig Veräußerung/Anschaffung bzw. Entnahme
 - In Betrieb des Gesellschafters – Rz 5928
 - Zur Gänze Veräußerung bzw. Anschaffung
 - Aus Sonderbetriebsvermögen – Rz 5929
 - Zur Gänze Veräußerung bzw. Anschaffung

Wechsel von Vermögen in/aus Mitunternehmerschaft

- Unentgeltliche Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern von Gesellschafter an Mitunternehmerschaft
 - Aus Privatvermögen
 - Einlage
 - Aus Betrieb – Rz 5933
 - Entnahme aus BV und Einlage in MU, außer bei Quotenwahrung und MU-Anteil ist Betriebsvermögen des Betriebes
 - Aus Sonderbetriebsvermögen – Rz 5931
 - Kommt es dadurch zu quotenmäßiger Änderung der Beteiligung, liegt zur Gänze realisierende Entnahme und Einlage vor
 - Kommt es zu keiner quotenmäßigen Änderung der Beteiligung, erfolgt mangels Verschiebung stiller Reserven Übertragung zu Buchwerten

Wechsel von Vermögen in/aus Mitunternehmerschaft

- Unentgeltliche Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern von Mitunternehmerschaft an Gesellschafter
 - Ins Privatvermögen
 - Entnahme
 - Ins Betriebsvermögen des Gesellschafters – Rz 5933
 - Entnahme aus Mitunternehmerschaft und Einlage in BV (Ausnahme: MU ist Teil des BV und keine Verschiebung)
 - Ins Sonderbetriebsvermögen – Rz 5931
 - Kommt es dadurch zu quotenmäßiger Änderung der Vermögenszurechnung, liegt Entnahme und Einlage vor
 - Kommt es zu keiner quotenmäßigen Änderung der Vermögenszurechnung, erfolgt mangels Verschiebung stiller Reserven Übertragung zu Buchwerten

Wechsel von Vermögen in/aus Mitunternehmerschaft

- Übertragung Vermögen aus Betrieb des Gesellschafters in das SBV der Personengesellschaft und umgekehrt
 - Steuerneutral, wenn Mitunternehmeranteil zum gleichen Betriebsvermögen gehört – Rz 5933
 - Andernfalls Entnahme und Einlage – Rz 5933

GmbH & Co KG

- OGH vom 29.5.2008, 2 Ob 225/07p
 - Ist bei einer KG kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person, sind die Vorschriften über das Verbot der Einlagenrückgewähr gemäß §§ 82, 83 GmbHG analog anzuwenden
 - Ist daher die GmbH & Co KG mittlerweile eine GmbH?
 - Falls im Ergebnis JA, Auswirkungen auf viele Rechtsbereiche, zB
 - Entnahmerechte
 - Kapitalerhaltungsgrundsätze bei Umgründungen
 - Anwachsung § 142 UGB
 - Realteilung