



NÖBBC – Seminar 2019

**Besteuerung von
Personengesellschaften**

Inhaltsverzeichnis

**Einkommen- und umsatzsteuerlicher
Überblick**

Sonderbetriebsvermögen

Ergänzungskapital

Steuerliches Kapitalkonto

Verlustverwertung bei kap. MU § 23a EStG

Gewinnfreibetrag bei Mintunternehmenschaften

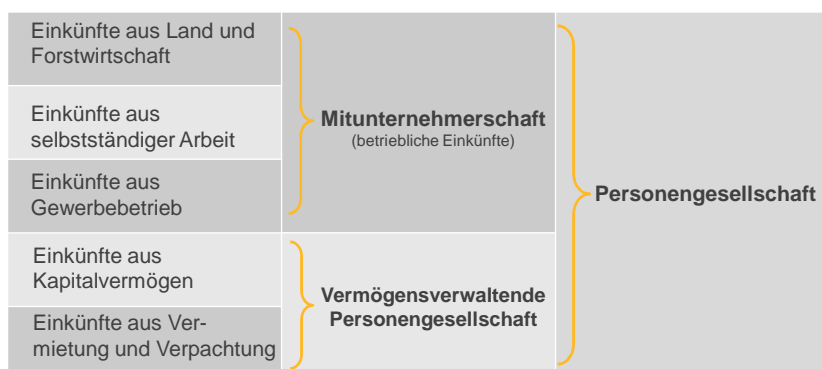
Einkunftsarten

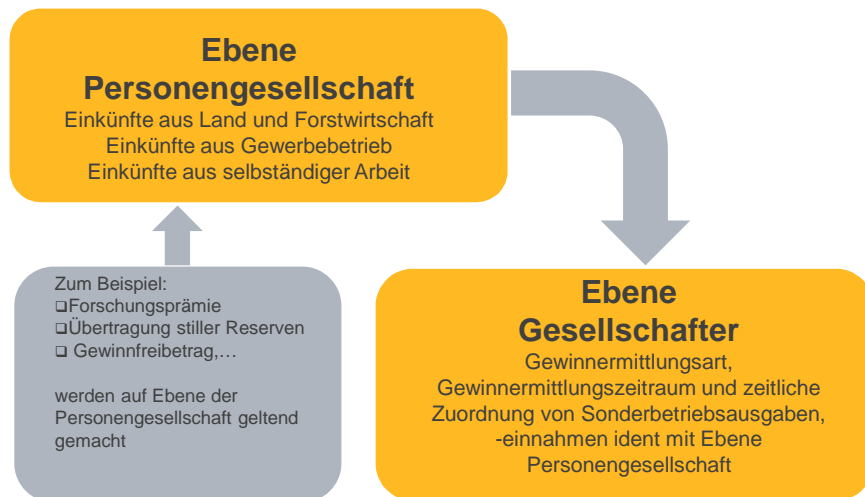
2

- Mitunternehmerschaft nur bei Erzielung von betrieblichen Einkunftsarten (EStRL 5831)
- Bei Erzielung von Einkünften aus Kapitalvermögen oder Vermietung und Verpachtung → vermögensverwaltende Personengesellschaft (EStRL 6015)
- Mitunternehmerschaft kann nur einen Betrieb haben und daher nur eine einzige Einkunftsart erzielen. (EStRL 5832)
- Jede noch so geringe gewerbliche Tätigkeit einer Mitunternehmerschaft macht alle ihre Einkünfte gewerblich.
- Mitunternehmerschaft ausschließlich land- und forstwirtschaftlich bzw. selbständig tätig → Einkünfte aus Land und Forstwirtschaft bzw. aus selbständiger Tätigkeit

Mögliche Einkunftsarten - Übersicht

3

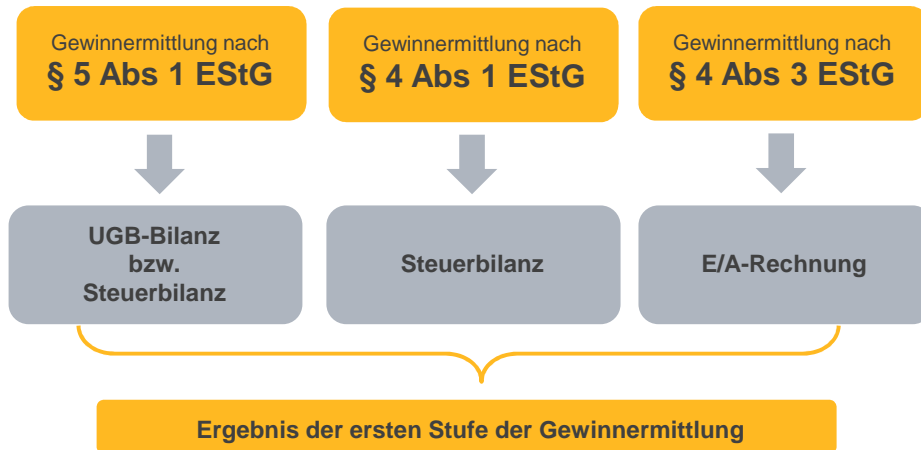




- Gewinnermittlung nach den normalen Vorschriften über die betriebliche Gewinnermittlung (§ 4 bis 14 EStG)
- Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter vorerst wie Betriebsausgaben behandeln
- Im Zuge der Erstellung der Steuererklärung gewinnerhöhend berücksichtigen; Gesellschafter kann Sonderbetriebsausgaben geltend machen

Gewinnermittlung Ebene Personengesellschaft

6



Gewinnermittlung durch Pauschalierung

7

- Möglich, wenn Voraussetzungen gemäß § 17 EStG erfüllt werden
- Gewinn der Personengesellschaft muss pauschal ermittelt werden.
 - Voraussetzungen bezüglich Umsatz- und Gewinngrößen beziehen sich auf die Gesellschaft
- Es ist nicht möglich, dass nur einzelne Gesellschafter pauschalieren

Beispiel & Lösung Nr. 1 - 2

02.06.2019

Beispiel 1

9

Die Huber & Winkler Anwalts-Kanzleigemeinschaft OG erzielt im Jahr X1 Gesamtumsätze in Höhe von € 260.000,00. Jeder der beiden Anwälte betreut seinen eigenen Klientenstock:

Huber erwirtschaftet einen Umsatzteil in Höhe von € 100.000,00 und Winkler in Höhe von € 160.000,00.

**Sie wollen im Jahr X1 ihre Betriebsausgaben pauschal ermitteln.
Ist das möglich?**

Lösung, Beispiel 1

10

Da der Gesamtumsatz des Vorjahres der Personengesellschaft über der im § 17 EStG erläuterten Grenze von € 220.000,00 liegt, ist eine Pauschalierung der Betriebsausgaben nicht möglich.

Würde der Gesamtumsatz im Vorjahr unter der Grenze liegen, wäre eine Pauschalierung möglich.

Beispiel 2

11

Gewinnverteilung - Fremdüblichkeit

Frau Huber möchte ihre Tochter an ihrem gut laufendem Einzelunternehmen beteiligen. Zu diesem Zweck wird eine OG gebildet. Die Kapitaleinlage der Tochter wird von Frau Huber als Darlehen zur Verfügung gestellt.

Die Mitarbeit der Tochter beschränkt sich auf zwei Vormittage in der Woche. Am Ergebnis der OG ist sie zu 50% beteiligt.

Lösung, Beispiel 2

12

Da dieser Vereinbarung der Fremdvergleich fehlt, würde eine solche Gewinnverteilung steuerlich nicht anerkannt werden.

Gesellschaftsvermögen

13

- Besteht aus allen Wirtschaftsgütern die der Personengesellschaft zugerechnet werden und von ihr **betrieblich genutzt** werden.
- Zurechnung liegt vor, wenn die Personengesellschaft **zivilrechtlicher oder wirtschaftlicher Eigentümer** ist.

Beispiel & Lösung Nr. 3

02.06.2019

Beispiel 3

15

Abgrenzung Gesellschaftsvermögen - Privatvermögen

Die H&W OG erwirbt im Jahr X1 eine Eigentumswohnung am Neusiedlersee. Sie wird ausschließlich von den Gesellschaftern und deren Familien benutzt.

Die Anschaffungskosten liegen bei € 250.000,00. AfA wird in Höhe von € 10.000,00 (entspricht 4%) geltend gemacht.

Wie muss in der Buchhaltung damit umgegangen werden?

Lösung, Beispiel 3

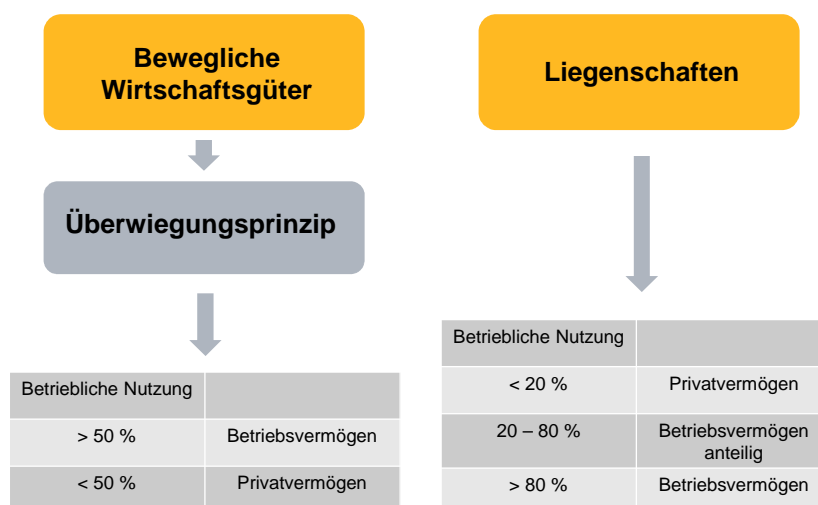
16

Zur Beurteilung, ob ein Wirtschaftsgut Betriebsvermögen oder Privatvermögen ist, sind die gleichen Kriterien heranzuziehen wie bei einem Einzelunternehmen.

Die Wohnung stellt notwendiges Privatvermögen dar. Die Anschaffungskosten sind daher zu gleichen Teilen auf den Verrechnungskonten der Gesellschafter zu verbuchen. Die AfA stellt keine Betriebsausgabe dar.

Gemischtgenutzte Wirtschaftsgüter

17



Beispiel & Lösung Nr. 4 - 5

02.06.2019

Beispiel 4

19

Im Betriebsvermögen der H&W KG befindet sich ein PKW mit einer Jahreskilometerleistung von 25.000. Es wurden betriebliche Fahrten im Ausmaß von 11.000 km getätigt.

Handelt es sich beim PKW um Betriebsvermögen?

Lösung, Beispiel 4

20

Da die betriebliche Nutzung unter 50% liegt, gehört der PKW nicht zum Betriebsvermögen. Die AfA und sonstige tatsächliche Kosten können nicht geltend gemacht werden. Für die betrieblich veranlassten Fahrten wird das amtliche Kilometergeld angesetzt.

Beispiel 5

21

Die H&W OG ist zivilrechtliche Eigentümerin einer Liegenschaft, die zu 70% für betriebliche Zwecke genutzt wird. 30% der Liegenschaft werden von den Gesellschaftern für Wohnzwecke genutzt.

Die jährlichen, laufenden Betriebskosten in Höhe von € 4.000,00 werden zur Gänze von der OG gezahlt. Die verbrauchsabhängigen Kosten (Strom, Gas..) werden den Nutzenden gesondert verrechnet.

Wie hoch sind die betrieblichen Ausgaben?

Lösung, Beispiel 5

22

Die Liegenschaft wird im Ausmaß von 70% als Betriebsvermögen erfasst. Diese 70% sind auch die Bemessungsgrundlage für die AfA.

Die laufenden verrechneten Betriebskosten sind nur im Ausmaß von 70% betrieblich veranlasst und dürfen daher nur in Höhe von € 2.800,00 als Betriebsausgaben verbucht werden. Die verbleibenden € 1.200,00 werden über das Privatverrechnungskonto der Gesellschafter verbucht. Sie dürfen den Gewinn/Verlust nicht vermindern/erhöhen.

Beispiel 5 - Variante

23

Angabe wie im Beispiel 13.

Die betriebliche Nutzung liegt jedoch bei 82%, die Privatnutzung bei 18%.

Lösung, Beispiel 5 - Variante

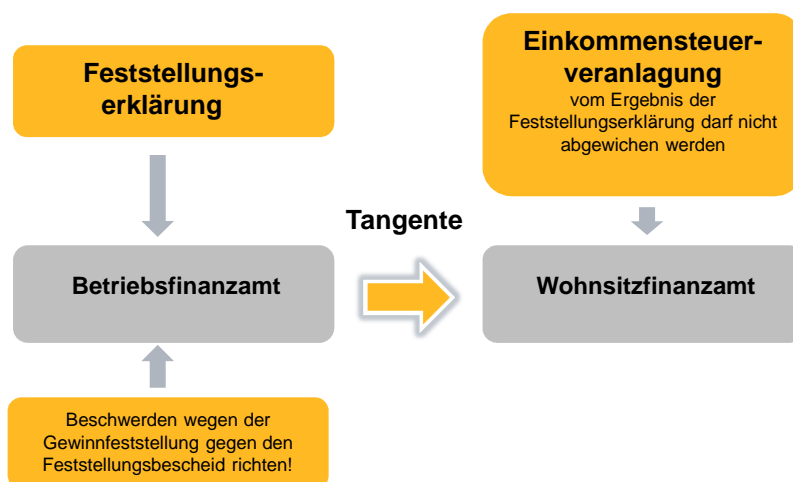
24

Die Liegenschaft ist zu 100% Betriebsvermögen. Aufwendungen wie AfA und laufende Betriebskosten stellen zur Gänze Betriebsausgaben dar.

Die private Nutzung wird als Nutzungsentnahme erfasst. Sie erhöht damit den zu verteilenden Gewinn der OG.

Verfahren zur Feststellung der Einkünfte

25



- Austretender und eintretender Gesellschafter werden in den Feststellungsbescheid mit einbezogen
- Zurechnung der Einkünfte bis zum Wechsel an den Altgesellschafter, ab dem Wechsel an den Neugesellschafter
- Zwischenbilanz ist nicht erforderlich (EStRL 5900)

Einkommen- und umsatzsteuerlicher Überblick

Sonderbetriebsvermögen

Ergänzungskapital

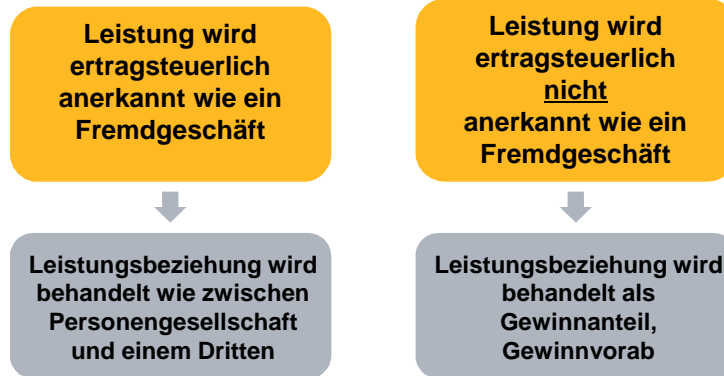
Steuerliches Kapitalkonto

Verlustverwertung bei kap. MU § 23a EStG

Gewinnfreibetrag bei MU

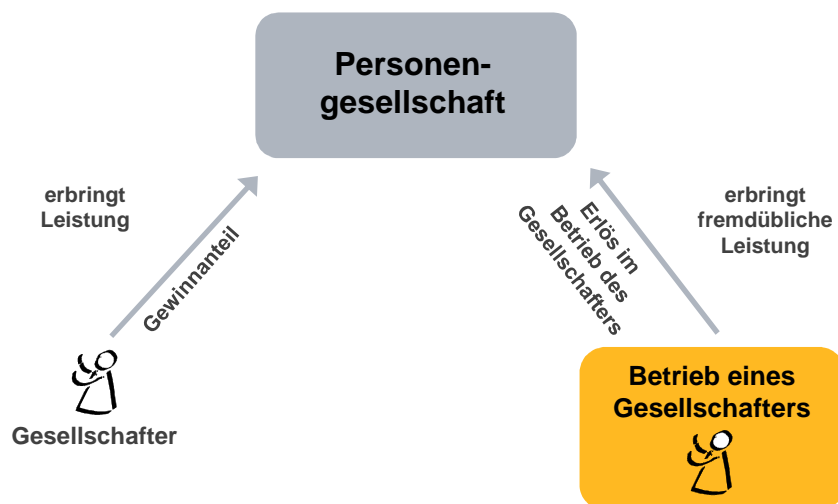
Leistungsbeziehungen zwischen Personengesellschaft und Gesellschafter

28



Übersicht – Leistungsbeziehungen Personengesellschaft und Gesellschafter

29



Beispiele

30

Leistungsbeziehung	Behandlung
Vergütung für Dienstleistung aus der Privatsphäre des Gesellschafters an die Gesellschaft	Gewinnanteil
Vergütung für Dienstleistung des Betriebes eines Gesellschafters an die Gesellschaft	bei Fremdüblichkeit anzuerkennen
Vergütung für Dienstleistung der Gesellschaft an die Privatsphäre des Gesellschafters	Entnahme und Einlage
Vergütung für Dienstleistung der Gesellschaft an den Betrieb eines Gesellschafters	bei Fremdüblichkeit anzuerkennen

Übersicht Gesamteinkunft eines Gesellschafters

31

	Unternehmensrechtlicher Gewinn/Verlust der Gesellschaft
+	Steuerliche Zurechnungen, die die Gesellschaft betreffen
-	Steuerliche Abrechnungen, die die Gesellschaft betreffen
	Zu verteilender steuerlicher Gewinn/Verlust der Gesellschaft
+	Zurechnungen aus Ergänzungsbilanzen
-	Abrechnungen aus Ergänzungsbilanzen
+	Zurechnungen aus Sonderbilanzen
-	Abrechnungen aus Sonderbilanzen
	Steuerpflichtiger Gewinn-/Verlustanteil bezogen auf jeden einzelnen Gesellschafter

Beispiel & Lösung Nr. 6 - 9

02.06.2019

Beispiel 6

33

An der H&W KG ist Frau Huber mit 80% (Komplementär) und Herr Winkler mit 20% (Kommanditist) beteiligt.

Herr Winkler hat mit der KG ein arbeitsrechtlich anerkanntes Dienstverhältnis. Sein Jahresbezug beträgt € 35.000,00, davon werden die Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung in Höhe von € 7.000,00 einbehalten.

Frau Huber erhält von der Gesellschaft einen Geschäftsführerbezug im Ausmaß von € 70.000,00. Dieser wurde als Aufwand gebucht.

Die KG erwirtschaftet im Jahr X1 einen Gewinn in Höhe von € 80.000,00.

Lösung, Beispiel 6

34

	Huber	Winkler	Gesamt
Zu verteiler Gewinn	64.000,00	16.000,00	80.000,00
Vergütungen = Vorweggewinn	70.000,00	35.000,00	105.000,00
Sonderbetriebsausgaben SV		- 7.000,00	- 7.000,00
Steuerpflichtiger Gewinn	134.000,00	44.000,00	178.000,00

Beispiel 7

35

An der H&W OG sind die Gesellschafter H und W je zur Hälfte beteiligt. Es wird folgendes Betriebsergebnis ermittelt (entspricht Stufe 1):

Einnahmen	240.000,00
Gehalt an Gesellschafter H	40.000,00
Miete für Maschine von W	20.000,00
Sonstige Ausgaben	160.000,00
Gewinn	20.000,00

Für die hingegebene Maschine des Gesellschafters W fällt eine Absetzung für Abnutzung in Höhe von € 5.000,00 an.

Lösung, Beispiel 7

36

Gesellschafter	Gewinn Stufe 1	Sonderbetriebs-einnahmen	Sonderbetriebs-ausgaben	Steuerlicher Gewinn
H	10.000,00	40.000,00	---	50.000,00
W	10.000,00	20.000,00	5.000,00	25.000,00

Beispiel 8 (1/2)

37

An der H&W-KG sind die Gesellschafter Huber zu 20% (Komplementär) und Winkler zu 80% (Kommanditist) beteiligt.

Herr Winkler errichtet im Jahr X1 ein Betriebsgebäude auf seinem Grund und Boden und überlässt es der Gesellschaft zur Nutzung. Der Teilwert (=Anschaffungskosten) des Grundstückes beträgt € 300.000,00, die Anschaffungskosten des Gebäudes belaufen sich auf € 600.000,00. Es wird eine Nutzungsdauer von 33,33 Jahren angenommen. Herr Winkler muss für die Errichtung des Betriebsgebäudes einen Kredit in Höhe von € 540.000,00 aufnehmen.

Die monatliche Miete wird mit € 6.000,00 vereinbart. Im September X1 wird das Gebäude in Betrieb genommen, und es wird erstmals Miete gezahlt.

Beispiel 8 (2/2)

38

Betriebskosten für das Betriebsgebäude fallen in Höhe von € 14.000,00 an, welche von der Gesellschaft nicht ersetzt werden.

Die Zinsen für den aufgenommenen Kredit belaufen sich im Jahr X1 auf € 22.000,00. Die Kredittilgung beginnt erst im Jahr X3.

Wie hoch sind die Sonderbetriebsausgaben, die Sonderbetriebseinnahmen und das daraus resultierende Ergebnis aus dem Sonderbetriebsvermögen? Wie sieht die Sonderbilanz aus?

Lösung, Beispiel 8

39

Sonderbetriebseinnahmen	24.000,00
Sonderbetriebsausgaben	
Afa Gebäude	- 9.000,00
Betriebskosten Gebäude	- 14.000,00
Zinsen für Kredit	- 22.000,00
Verlust aus Sonderbetriebsvermögen	- 21.000,00

Sonderbilanz Winkler			
AKTIVA		PASSIVA	
Grund und Boden	300.000,00	Sonderkapital	360.000,00
Buchwert Gebäude	591.000,00	Kredit	540.000,00
Verrechnung SBE/SBA	21.000,00	Bank	12.000,00
SUMME	912.000,00	SUMME	912.000,00

Beispiel 9 (1/3)

40

An der Hochhausbau GmbH & Co KG sind die GmbH als Komplementärin und reine Arbeitsgesellschafterin ohne Vermögenseinlage und deren Gesellschafter Frau Huber und Herr Winkler als Kommanditisten beteiligt. Frau Huber und Herr Winkler sind mit ihrer Kapitaleinlage von je € 14.000,00 zu je 50% beteiligt.

Die GmbH bekommt für ihr Haftungsrisiko eine jährliche Vergütung von € 7.200,00 - das sind 10% ihres Stammkapitals. Zusätzlich bekommt sie von der KG die ihr für die Geschäftsführung der KG entstandenen Aufwendungen ersetzt. Diese Geschäftsführeraufwendungen betragen pro Jahr € 35.000,00.

Beispiel 9 (2/3)

41

Das Bürogebäude steht im zivilrechtlichen Eigentum von Frau Huber. Sie überlässt es der Gesellschaft gegen eine jährliche Miete in Höhe von € 50.000,00. Das Bürogebäude wurde ursprünglich von Frau Huber fremdfinanziert errichtet. Der Restbuchwert per 31.12.X1 beträgt € 90.000,00. Die auf die Anschaffungskosten aushaftenden Verbindlichkeiten betragen € 50.000,00. Im Jahr X1 fielen folgende Aufwendungen an:

AfA	20.000,00
Betriebskosten	25.000,00
Zinsen für Kredit	2.000,00

Beispiel 9 (3/3)

42

Herr Winkler gewährt der KG ein Darlehen in Höhe von € 70.000,00. Für dieses erhält er 5,5% per anno. Für die Finanzierung dieses Darlehens hat er selber einen Kredit aufnehmen müssen für den er 4,5% per anno bezahlt.

Das Darlehen haftet zum 31.12.X1 bei der KG mit € 50.000,00 aus, bei Winkler gegenüber der Bank mit € 45.000,00. Die im Jahr X1 dafür von der KG an Winkler bezahlten Zinsen betragen € 2.500,00, die von Winkler an die Bank bezahlten Zinsen betragen € 2.000,00.

Die KG erwirtschaftete im Jahr X1 einen unternehmensrechtlichen Gewinn in Höhe von € 60.000,00. Sie hat unternehmensrechtlich eine langfristige Rückstellung gebildet, welche steuerrechtlich in Höhe von € 8.000,00 nicht anerkannt wird, eine Provision für die Vermittlung eines russischen Bauauftrages in Höhe von € 5.000,00 bezahlt, deren Empfänger nicht genannt wird, und Bewirtungsaufwendungen in Höhe von insgesamt € 7.000,00 getätigt.

Lösung, Beispiel 9 (1/3)

43

1.) Ermittlung Steuerlicher Gewinn auf Ebene der Personengesellschaft

Unternehmensrechtlicher KG Gewinn	60.000,00
Zurechnung aus steuerlich zulässigen RST	8.000,00
Zurechnung Provision	5.000,00
Zurechnung Bewirtungsspesen 50 %	3.500,00
Steuerlicher KG Gewinn	76.500,00

Lösung, Beispiel 9 (2/3)

44

2.) Aufteilung steuerlicher Gewinn auf Gesellschafter und Adaptierung auf zweiter Stufe der Gewinnermittlung. (SBA = Sonderbetriebsausgaben, SBE = Sonderbetriebseinnahmen)

	GmbH	Huber	Winkler	Gesamt
Steuerlicher Gewinn		38.250,00	38.250,00	76.500,00
Haftungsprovision GmbH	7.200,00			7.200,00
SBE GF-Vergütung	35.000,00			
SBA GF-Vergütung	- 35.000,00			
SBE Miete Huber		50.000,00		
SBA Gebäude Huber		- 47.000,00		3.000,00
SBE Zinsen Winkler			2.500,00	
SBE Zinsen Winkler			- 2.000,00	500,00
Summe stpfl. Gewinn	7.200,00	41.250,00	38.750,00	87.200,00

Lösung, Beispiel 9 (3/3)

45

3.) Erstellung Sonderbilanzen

Sonderbilanz Huber			
AKTIVA		PASSIVA	
Bürogebäude	90.000,00	Sonderkapital	60.000,00
Bank	23.000,00	Ver.kto. Miete/BK	3.000,00
		Verbindlichkeiten Gebäude	50.000,00
SUMME	113.000,00	SUMME	93.000,00

Sonderbilanz Winkler			
AKTIVA		PASSIVA	
Forderungen/Darlehen	50.000,00	Sonderkapital	5.000,00
Bank	500,00	Ver.kto. Zinsen	500,00
		Verbindlichkeiten Darlehen	45.000,00
SUMME	50.500,00	SUMME	50.500,00

Sonderbetriebsvermögen

46

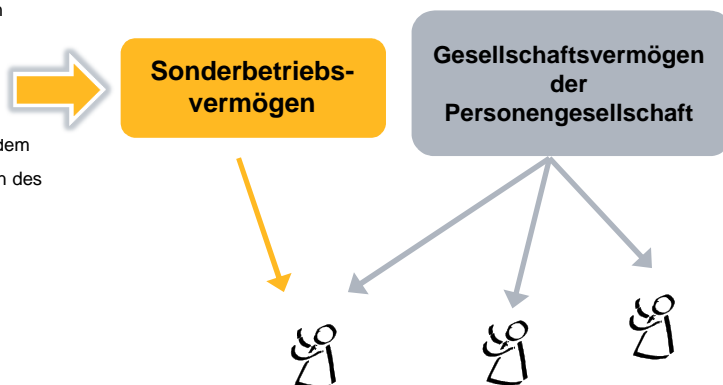
- aktive und passive Wirtschaftsgüter die im Eigentum eines oder mehrerer Gesellschafter stehen
- dienen dem Betrieb der Personengesellschaft (entgeltlich oder unentgeltlich)
- müssen der Personengesellschaft auf Dauer zur Verfügung stehen (sonst Nutzungseinlage)
- zählt nicht zum Gesellschaftsvermögen
- zählt zum steuerlichen Betriebsvermögen

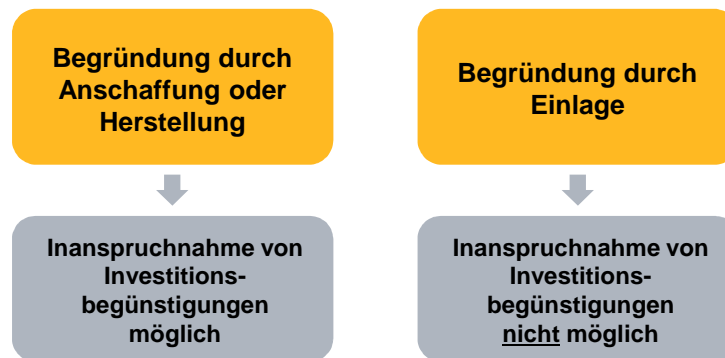
Darstellung Sonderbetriebsvermögen

47

Beispiele:

- Liegenschaften
- Maschinen
- Fahrzeuge
- Wertpapiere
- Darlehen aus dem Privatvermögen des Gesellschafters





Sonderbetriebseinnahmen	Sonderbetriebsausgaben
Vergütungen für Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern	Aufwendungen für das Sonderbetriebsvermögen z.B.: AfA, Erhaltungsaufwände
Erlöse aus der Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen	Zinsen für Verbindlichkeiten zur Finanzierung der Gesellschafterbeteiligung
Wertpapierzinsen aus dem gewillkürten Sonderbetriebsvermögen der Gesellschaft	Rechtsanwaltskosten wegen Streitigkeiten mit anderen Gesellschaftern

Einkommen- und umsatzsteuerlicher Überblick

Sonderbetriebsvermögen

Ergänzungskapital

Steuerliches Kapitalkonto

Verlustverwertung bei kap. MU § 23a EStG

Gewinnfreibetrag bei MU

Persönliche Verhältnisse der Gesellschafter werden berücksichtigt durch:

Ergänzungsbilanzen

Sonderbilanzen

Wertkorrekturen zu den Ansätzen der Steuerbilanz

Erfassung

Beispiel:
Abweichende Anschaffungskosten für die Anteile an der Personengesellschaft einzelner Gesellschafter...

**Sonderbetriebsvermögen
Sonderbetriebseinnahmen
Sonderbetriebsausgaben**

der einzelnen Gesellschafter

Grundsätze der Bilanzberichtigung und Bilanzänderung sind zu berücksichtigen.

Beispiel & Lösung Nr. 10 - 11

02.06.2019

Beispiel 10

53

Im Jahr X4 verkauft Frau Huber die Hälfte ihres Gesellschaftsanteiles an den neu eintretenden Gesellschafter Berger. Herr Berger zahlt für 35% der Gesellschafteranteile € 14.000,00 (Nominalwert € 7.000,00).

Wie sehen die Kapitalkonten aus – wie die Ergänzungsbilanz von Herrn Berger?

Lösung, Beispiel 10

54

AKTIVA		PASSIVA	
Ausstehende Einlage Huber	0	Fixkapital Huber	7.000,00
Ausstehende Einlage Winkler	0	Variables Kapital Huber	11.600,00
		Fixkapital Winkler	6.000,00
		Variables Kapital Winkler	400,00
		Fixkapital Berger	7.000,00

Ergänzungsbilanz Berger			
AKTIV		PASSIV	
Firmenwert	7.000,00	Ergänzungsbilanz Berger	7.000,00
SUMME	7.000,00	SUMME	7.000,00

StB Mag. Manuela Meyerhofer



02.06.2019

Beispiel 11

55

Ergänzungsbilanz

An der Huber & Winkler OG ist Huber mit 60% und Winkler mit 40% beteiligt. Die Bilanz der Gesellschaft weist per 31.12.X1 folgende Werte auf:

AKTIVA		PASSIVA	
Anlagevermögen	10.000,00	Fixkapital Huber	6.000,00
Umlaufvermögen	15.000,00	Fixkapital Winkler	4.000,00
		Variables Kapital Huber	7.000,00
		Variables Kapital Winkler	- 2.000,00
		Verbindlichkeiten	10.000,00
Bilanzsumme	25.000,00	Bilanzsumme	25.000,00

Huber veräußert per 31.12. X1 1/3 seiner OG- Anteile an Herrn Berger. Dieser bezahlt für diese Anteile € 5.000,00 (Nominalwert € 2.000,00). Der über den Buchwert hinausgehende Kaufpreis entfällt zu 30% auf stille Reserven des Anlagevermögens und zu 70% auf den Firmenwert.

Wie sieht die Gesellschaftsbilanz nach der Veräußerung aus? Wie die Ergänzungsbilanz?

StB Mag. Manuela Meyerhofer



02.06.2019

Lösung, Beispiel 11 (1/2)

56

AKTIVA		PASSIVA	
Anlagevermögen	10.000,00	Fixkapital Huber	4.000,00
Umlaufvermögen	15.000,00	Fixkapital Winkler	4.000,00
		Fixkapital Berger	2.000,00
		Variables Kapital Huber	7.000,00
		Variables Kapital Winkler	- 2.000,00
		Verbindlichkeiten	10.000,00
Bilanzsumme	25.000,00	Bilanzsumme	25.000,00

Lösung, Beispiel 11 (2/2)

57

Ergänzungsbilanz Berger			
AKTIVA		PASSIVA	
Mehrwert Anlagevermögen	900,00	Ergänzungskapital Berger	3.000,00
Firmenwert	2.100,00		
SUMME	3.000,00	SUMME	3.000,00

Diese Ansätze sind die Bemessungsgrundlage für ertragswirksame Abschreibungen. Dabei ist der Mehrwert Anlagevermögen auf die Restnutzungsdauer des Anlagevermögens, und der Firmenwert i.d.R. auf 15 Jahre verteilt abzuschreiben. Nach der Verteilung des Gesamtgewinnes vermindern diese Aufwendungen den Gewinnanteil von Berger bzw. erhöhen seinen Verlustanteil.

Beispiel 11 - Variante

58

Angabe wie im Beispiel 10.

Der neue Gesellschafter Berger zahlt jedoch für seinen neu erworbenen Gesellschaftsanteil € 1.000,00. (Nominalwert € 2.000,00)

Wie sieht die Ergänzungsbilanz von Berger aus?

Lösung, Beispiel 11 - Variante

59

Ergänzungsbilanz Berger			
AKTIVA		PASSIVA	
Ergänzungskapital	1.000,00	Minderwert Anlagevermögen	1.000,00
SUMME	1.000,00	SUMME	1.000,00

Der Minderwert Anlagevermögen muss auf die Restnutzungsdauer des Anlagevermögens ertragswirksam aufgelöst werden. Nach der Verteilung des Gesamtgewinnes erhöht diese Auflösung den Gewinnanteil von Berger bzw. vermindert seinen Verlustanteil.

Einkommen- und umsatzsteuerlicher Überblick

Sonderbetriebsvermögen

Ergänzungskapital

Steuerliches Kapitalkonto

Verlustverwertung bei kap. MU § 23a EStG

Gewinnfreibetrag bei MU

- **§ 23a EStG neu als „Verlustverrechnungsbremse“**
- nur für „kapitalistische Mitunternehmer“
 - gilt nur für natürliche Personen
 - gegenüber Dritten eingeschränkte Haftung
 - insbesondere Kommanditist, atypisch stiller Gesellschafter
 - ausgenommen ausgeprägte Mitunternehmer-Initiative
 - mehr als Ausübung Kontrollrechte, sporadische Teilnahme an Strategiesitzungen usw.
 - Durchschnittliche Mitarbeit im Ausmaß von mind. 10 Wochenstunden wird in der Regel Mitunternehmerinitiative begründen (laut erläuternde Bemerkungen)
- **Verluste gehen auf Wartetaste**, soweit ein steuerlich negatives Kapitalkonto entsteht bzw. sich erhöht

- **Wartetastenverluste sind zu verrechnen**
 - mit Gewinnen (einschließlich Veräußerungs- und Übergangsgewinnen) späteres Wirtschaftsjahr
 - soweit später Einlagen geleistet werden
- Wird kapitalistischer Mitunternehmer zu einem unbeschränkt haftenden Gesellschafter werden sämtliche Wartetastenverluste ab diesem Veranlagungsjahr zu ausgleichs- und vortragsfähigen Verlusten
- Darstellung Entwicklung steuerliches Kapitalkonto und Wartetastenverluste künftig in Einkünftefeststellungserklärung
- Inkrafttreten: Verluste aus Wirtschaftsjahren, die nach 31.12.2015 beginnen

Einkommen- und umsatzsteuerlicher Überblick

Sonderbetriebsvermögen

Ergänzungskapital

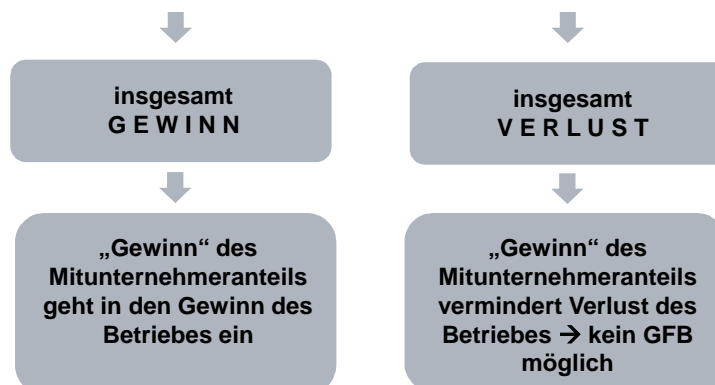
Steuerliches Kapitalkonto

Verlustverwertung bei kap. MU § 23a EStG

Gewinnfreibetrag bei MU

- Gewinnfreibetrag wird in Verhältnis der Beteiligung aufgeteilt
- Grundfreibetrag max. € 3.900,00 pro Mitunternehmerschaft
- Sonderbetriebseinnahmen/-ausgaben müssen berücksichtigt werden
- Wird bei der Einreichung nicht automatisch berücksichtigt → In Beilage E 6a-1 eintragen

Geltendmachung des GFB nur im Rahmen der Gewinnermittlung dieses Betriebes



Grundfreibetrag		+	Investitionsbedingter Gewinnfreibetrag	
Bmgl.	Höhe GrundFB		Bemessungsgrundlage	Höhe inv. GFB
Max. 30.000	13 %	Für die ersten 175.000	13 %	
Max. Grund FB 3.900		Für die nächsten 175.000	7 %	
		Für die nächsten 230.000	4,5 %	

Sofern Bmgl Grund FB > 30.000
und
Investitionen in begünstigte WG gem. Abs. 3
und
begrenzt mit AK/HK

max. GFB: 45.350,00

Beispiel & Lösung Nr. 12

Beispiel 12

68

A ist mit 50%, B und C jeweils mit 25% am Gewinn und am Vermögen der ABC-OG (in der Folge: MU) beteiligt, die einen unternehmensrechtlichen Gewinn von € 160.000,00 erzielt. Von der MU werden begünstigte Wirtschaftsgüter (WG) im Wert von € 8.000,00 angeschafft. B hält seinen Anteil im Betriebsvermögen.

C hat im Sonderbetriebsvermögen begünstigte Wertpapiere in Höhe von € 3.000,00 angeschafft.

Wie hoch sind die Gewinnfreibeträge der einzelnen Gesellschafter der Mitunternehmerschaft?

Wie sieht das steuerliche Ergebnis aus der Mitunternehmerschaft aus?

Lösung, Beispiel 12

69

	A	B	C
Anteiliger Gewinn aus MU	80.000,00	40.000,00	40.000,00
Davon GFB (insgesamt max. 45.350)	8.225,00	4.753,00	5.200,00
Angeschaffte begünstigte Wirtschaftsgüter	4.000,00	2.000,00	5.000,00
MU-Anteil im Betriebsvermögen?	Nein	Ja	Nein
Anteiliger Grundfreibetrag	1.950,00	0	975,00
Max. möglicher investitionsbedingter GFB	6.275,00	0	4.225,00
Ausgenützter investitionsbedingter GFB	4.000,00	0	4.225,00
Gewinnfreibetrag insgesamt aus MU	5.950,00	0	5.200,00
Steuerliches Ergebnis aus der MU	74.050,00	40.000,00	34.800,00

Beispiel 12 - Fortsetzung

70

A hat zudem ein Einzelunternehmen (EU) und erzielt dort einen Gewinn von € 240.000,00. Im Einzelunternehmen wurden begünstigte Wirtschaftsgüter im Wert von € 35.000,00 angeschafft. Er ordnet den Grundfreibetrag im Höchstausmaß dem MU-Anteil zu.

B hält den Mitunternehmeranteil im Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens und erzielt in diesem Betrieb einen Gewinn von € 175.000,00, insgesamt somit von € 215.000,00. Im Einzelunternehmen wurden begünstigte Wirtschaftsgüter im Wert von € 16.000,00 angeschafft.

C hat neben seiner Beteiligung keine betrieblichen Einkünfte.

Lösung, Beispiel 12 - Fortsetzung

71

	A	B	C
Gewinnfreibetrag insgesamt aus MU	5.950,00	0	5.200,00
Gewinn des Einzelunternehmens	240.000,00	215.000,00	---
davon GFB	24.675,00	25.550,00	---
Angeschaffte begünstigte Wirtschaftsgüter	35.000,00	18.000,00	---
Grundfreibetrag	1.950,00	3.900,00	---
Max. möglicher investitionsbedingter GFB	22.725,00	21.650,00	---
Ausgenützter investitionsbedingter GFB	22.725,00	18.000,00	---
Gewinnfreibetrag insgesamt	24.675,00	21.900,00	---
Gewinnfreibetrag insgesamt aus MU + EU	30.625,00	21.900,00	5.200,00

- Aufteilung Grundfreibetrag nach **Gewinnanteil**
- Aufteilung möglicher investitionsbedingter Gewinnfreibeträge nach **Gewinnanteil**
- Aufteilung der angeschafften begünstigten Wirtschaftsgütern nach ihrem **Vermögensanteil**
- Ermittlung investitionsbedingter Gewinnfreibetrag
- Ermittlung Gewinnfreibetrag gesamt

Beispiel & Lösung Nr. 13 -15

Beispiel 13

74

Frau A und Herr B sind zu je 50% am Gewinn der AB OG beteiligt.
Vermögensbeteiligung: Frau A 70% Herr B 30%
Die AB OG wirft einen Gewinn von € 100.000,00 ab.
Es wurden 3 begünstigte Wirtschaftsgüter angeschafft:

	Anschaffungskosten
Wirtschaftsgut 1	4.000,00
Wirtschaftsgut 2	2.500,00
Wirtschaftsgut 3	7.000,00

Wie hoch sind die möglichen Gewinnfreibeträge?

Lösung, Beispiel 13

75

	Frau A	Herr B
Anteiliger Gewinn aus MU	50.000,00	50.000,00
Anteiliger Grundfreibetrag	1.950,00	1.950,00
Max. möglicher investitionsbedingter GFB	4.550,00	4.550,00
Vermögensanteil Wirtschaftsgut 1	2.800,00	1.200,00
Vermögensanteil Wirtschaftsgut 2	1.750,00	750,00
Vermögensanteil Wirtschaftsgut 3	4.900,00	2.100,00
Investitionsbedingter GFB	4.550,00	4.050,00
Gewinnfreibetrag gesamt	6.500,00	6.000,00

Frau A kann sich aussuchen bei welchen Wirtschaftsgütern sie den investitionsbedingten GFB geltend macht. Herr B muss alle drei Wirtschaftsgüter wählen. Würden die Vermögensanteile den Gewinnanteilen entsprechen, könnte jeder der beiden den investitionsbedingten GFB voll ausnützen.

Beispiel 14 (1/2)

76

An der ABC-OG sind A mit 25%, B mit 35% und C mit 40% gewinnbeteiligt. Die Vermögensbeteiligung beträgt: A: 10%, B: 15% und C 75%. X1 wurden von der ABC-OG folgende (begünstigte) Wirtschaftsgüter (WG) angeschafft:

WG	AK in €	Anteil A	Anteil B	Anteil C
WG 1	34.000,00	3.400,00	5.100,00	25.500,00
WG 2	27.000,00	2.700,00	4.050,00	20.250,00
WG 3	4.500,00	450,00	675,00	3.375,00
WG 4	900,00	90,00	135,00	675,00
WG 5	650,00	65,00	97,50	487,50
Gesamt	67.050,00	6.705,00	10.057,50	50.287,50

Beispiel 14 (2/2)

77

Die ABC-OG erzielt einen steuerlichen Gewinn von € 115.000,00. Entsprechend der vertraglichen Gewinnaufteilung entfallen auf A € 28.750,00, auf B € 40.250,00 und auf C € 46.000,00. Den Mitunternehmern sind folgende Grundfreibeträge zuzuordnen:

	Gewinnanteil	Grundfreibetrag	Möglicher investitionsbed. GewinnFB	Vermögens- deckung
A	28.750,00	975,00	2.762,50	6.705,00
B	40.250,00	1.365,00	3.867,50	10.057,50
C	46.000,00	1.560,00	4.420,00	50.287,50

Lösung, Beispiel 14

78

Von den Mitunternehmern werden folgende Gewinnfreibeträge in Anspruch genommen:

	A	B	C
Grundfreibetrag	975,00	1.365,00	1.560,00
Inv.bed. GFB			
WG 1	2.762,50	3.867,50	4.420,00
Gesamter inv.bed. GFB	2.762,50	3.867,50	4.420,00
Gesamter Gewinnfreibetrag	3.737,50	5.232,50	5.980,00
WG 2			
WG 3			
WG 4,5			

Beispiel 15 - Gewinnfreibetrag

79

- Die natürlichen Personen A und B sind im Verhältnis 60:40 an der AB-Dachdecker-OG beteiligt.
- Diese erzielt im Jahr 2018 ein unternehmensrechtliches Ergebnis iHv EUR 320.000.
- Im vorläufigen Ergebnis wurden folgende Geschäftsfälle bereits berücksichtigt:
- B hat der OG ein Darlehen gewährt und erhält dafür fremdübliche Zinsen iHv EUR 2.500.

Beispiel 15 - Gewinnfreibetrag

80

- Das Firmengebäude befindet sich im Privatvermögen von A – dieser erhält dafür eine fremdübliche Miete iHv EUR 25.000 – jährliche Abschreibung: EUR 3.000.
- Im Mai wird ein neuer Kranwagen iHv EUR 100.000 angeschafft – Nutzungsdauer 10 Jahre.
- Ebenfalls im Oktober wurde ein neuer Laptop um EUR 1.500 gekauft – Nutzungsdauer 3 Jahre.

Beispiel 15 - Gewinnfreibetrag

81

- **Fragestellung:**
- Ermitteln Sie den steuerlichen Gewinn unter Berücksichtigung der genannten Geschäftsfälle!
- Ermitteln Sie den steuerlichen Ergebnisanteil für die Gesellschafter A und B unter Berücksichtigung der steuerlichen Begünstigungen!

Beispiel 15, Lösung

82

- Begründung:
- Bei der OG handelt es sich um eine Mitunternehmerschaft, bei der das Durchgriffsprinzip gilt. Vergütungen der Gesellschaft an ihre Gesellschafter für erbrachte Leistungen sind Teil des jeweiligen Gewinnes aus der Gesellschaft und daher Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Bei der OG liegen diesbezüglich keine Ausgaben vor.
- § 23 Z 2 EStG: Zu den betrieblichen Einkünften gehören nicht nur die Gewinnanteile der Mitunternehmer (Gesellschafter von Personengesellschaften mit betrieblichen Einkünften die Unternehmerinitiative und Unternehmerrisiko tragen), sondern auch die Vergütungen, die die Gesellschafter für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben.

Beispiel 15, Lösung

83

	OG	A – 60 %	B – 40 %
Ergebnis vorläufig	320.000	192.000	128.000
Sonderbetriebseinnahmen			
:			
Zinsen an B	2.500		2.500
Miete an A	25.000	25.000	
Sonderbetriebsausgaben:			
Afa Gebäude	- 3.000	- 3.000	
Steuerlicher Gewinn(anteile)	344.500	214.000	130.500
Anteil am Gewinn	100 %	62,12 %	37,88 %
Grundfreibetrag	3.900	2422,68	1.477,32
Max Inv GFB	30.715	18.429	12.286
Einkünfte	309.885	193.148,32	116.736,68

Beispiel 15, Lösung

84

Berechnung Gewinnfreibetrag:
Durch Investition (Kranwagen) gedeckt – maximaler Abzug möglich.

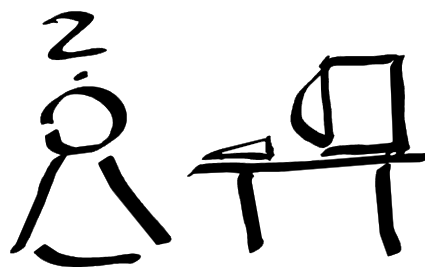
Bemessungsgrundlage		Gewinnfreibetrag	Bmgl Beispiel : 344.500
Für die ersten	175.000	13 %	22.750 (175.000 x 13 %)
Für die nächsten	175.000	7 %	11.865 ((344.500 – 175.000) x 7 %)
		Gewinnfreibetrag	34.615
		Abzgl Grundfreibetrag Invest. GFB	- 3.900
			30.715

StB Mag. Manuela Meyerhofer 

Datum

Fragen?

85




mag. Manuela Meyerhofer
steuerberater

handlirschgasse 11 - 1170 wien - tel: 01/480 30 32 - fax: 01/484 03 55
office@meyerhofer-steuerberatung.at - www.meyerhofer-steuerberatung.at