
RWP 2008/20**RWP 2008, 63**

Heft 3 v. 16.05.2008

Fälle aus der Praxis

Personengesellschaften aus unternehmensrechtlicher und steuerlicher Sichtweise - Teil 2*Gastbeitrag: Mag.Dr. Michael Drabek**MMag. Rita Wittmann*

In der RWP 2008/17 haben wir Begriffe wie Einheits- oder Bilanzbündeltheorie, Sonder- oder Ergänzungsbilanz behandelt und dabei den steuer- und unternehmensrechtlichen Hintergrund von Personengesellschaften in Grundzügen beleuchtet. In der vorliegenden Ausgabe runden wir das Thema mit einem Beispiel ab.

Sachverhalt

An der **Hacker & Partner OG** (rechnungslegungspflichtig nach § 189 UGB) sind Hans Hacker, Gerhard Gerber und Erich Esterer seit 17 Jahren beteiligt. Hans Hacker hält einen Anteil von 40 %, die anderen Gesellschafter sind je zu 30 % beteiligt.

Erich Esterer (49 Jahre) **scheidet** zum 31. 12. 2007 aus dem gemeinsamen Unternehmen **aus** und **verkauft** seinen Anteil an Michael Maresch. Michael Maresch wird erst ab 2008 im Unternehmen mitarbeiten und hat für 2007 **keinen Gewinnanspruch** an die Hacker & Partner OG.

Der Jahresabschluss zum 31. 12. 2007 ist fertig gestellt, der unternehmensrechtliche Gewinn nach Berücksichtigung der im Folgenden angeführten Geschäftsfälle beträgt 300.000 EUR .

1. Hans Hacker agiert aufgrund eines mit der OG abgeschlossenen Dienstvertrages als **Geschäftsführer**, sodass im Personalaufwand der OG im laufenden Geschäftsjahr 40.000 EUR verbucht wurden. Richtigerweise wurde kein Lohnsteuerabzug seitens der OG vorgenommen.
2. Gerhard Gerber **vermietet** eine in seinem Privatvermögen befindliche Halle. Die OG nutzt diese Halle unmittelbar zur Betriebsausübung und entrichtete dafür Miete, die iHv 24.000 EUR (marktüblich) verbucht wurde. Die Anschaffungskosten für Gerhard Gerber betragen 280.000 EUR (davon 120.000 EUR Grundanteil).
3. Hans Hacker gewährte der OG ein **Darlehen**. Er erhielt dafür im Jahr 2007 4.000 EUR Zinsen (marktüblich).
4. Im Geschäftsjahr 2007 wendete die Gesellschaft 1.100 EUR für von Hans Hacker verursachte **Strafmandate** (Geschwindigkeitsübertretungen) auf.
5. Sonstige Positionen in der **Mehr-Weniger-Rechnung**:
 - 5.000 EUR (= 50 % von betrieblich veranlassten Bewirtungsspesen)
 - 2.400 EUR (Luxustangente PKW)
 - 10.000 EUR (Aufwandsrückstellung)

Anlässlich des **Ausscheidens** von Erich Esterer werden folgende Werte erhoben:

In einem unbebauten **Grundstück** der OG sind stille Reserven von 45.000 EUR enthalten.

Im Unternehmen wurde eine eigene **Produktionssoftware** erstellt, die einen Wert von 12.000 EUR darstellt, aber nicht aktiviert wurde. Eine Restnutzungsdauer von 4 Jahren kann angenommen werden.

Gastbeitrag: Mag.Dr. Michael Drabek MMag. Rita Wittmann: Personengesellschaften aus unternehmensrechtlicher und steuerlicher Sichtweise - Teil 2 -- RWP Heft 3, 64

Die Gesellschafter führen **fixe Kapitalkonten**, Hans Hacker hat einen Kapitalanteil von 40.000 EUR, Gerhard Gerber und Erich Esterer haben einen Kapitalanteil von jeweils 30.000 EUR. Michael Maresch übernimmt den fixen Kapitalanteil von Erich Esterer. Es sind **keine Änderungen** in den Anteilen bzw in der Gewinnverteilung geplant.

Für die übernommenen Anteile von Erich Esterer bezahlt Michael Maresch einen **Kaufpreis** von 105.000 EUR. Es erfolgen keine weiteren Sachleistungen oder sonstige Vergütungen. Verkaufskosten entstanden Erich Esterer iHv 2.500 EUR.

Beispiel

Aufgabenstellung

- A. Im ersten Schritt ist der **steuerliche Gewinn der OG** zu berechnen.
- B. Anschließend sind die **Gewinnanteile der Gesellschafter** unter Berücksichtigung der angeführten Sachverhalte zu ermitteln. Welche Werte ergeben sich jeweils in der **einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung** nach § 188 BAO der Gesellschaft für das Jahr 2007 (nur für das laufende Ergebnis)?
- C. Wie hoch ist der **Veräußerungsgewinn** nach § 24 EStG für Erich Esterer?
- D. Welche Werte müssen für den neuen Gesellschafter Michael Maresch in der **Ergänzungsbilanz** (2007 und 2008) erfasst werden?

Lösung

A. Steuerlicher Gewinn der OG

Unternehmensrechtlicher Gewinn	300.000
<i>MWR:</i>	
Strafmandate (§ 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG)	+ 1.100
Aufwandsrückstellung (§ 9 Abs 1 EStG)	+ 10.000
Bewirtungsspesen (§ 20 Abs 1 Z 3 EStG)	+ 5.000
Luxustangente PKW (§ 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG)	+ 2.400
vorläufiger steuerlicher Gewinn	318.500

B. Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung (laufendes Ergebnis)

	Hans Hacker	Gerhard Gerber	Erich Esterer
	40 %	30 %	30 %
vorläufiger steuerlicher Gewinn	127.400	95.550	95.550
Sonderbetriebseinnahme Geschäftsführergehalt (§ 23 Z 2 EStG)	40.000		

Sonderbetriebseinnahme Mietertag Halle (§ 23 Z 2 EStG)	24.000
---	--------

Gastbeitrag: Mag.Dr. Michael Drabek MMag. Rita Wittmann: Personengesellschaften aus unternehmensrechtlicher und steuerlicher Sichtweise - Teil 2 -- RWP Heft 3, 65

Sonderbetriebsausgabe AfA Halle (§ 8 Abs 1 EStG) ¹⁾	-4.800
---	--------

Sonderbetriebseinnahme Zinsertrag (§ 23 Z 2 EStG)	4.000
--	-------

steuerliche Tangente § 188 BAO	171.400	114.750	95.550
---------------------------------------	----------------	----------------	---------------

C. Veräußerungsgewinn Erich Esterer

Veräußerungserlös	105.000
-------------------	---------

abzüglich Veräußerungskosten	-2.500
------------------------------	--------

abzüglich Buchwert Kapital	-30.000
----------------------------	---------

Veräußerungsgewinn nach § 24 EStG	72.500
--	---------------

Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 23 EStG (gesamt)	168.050
---	----------------

Der Veräußerungsgewinn ist nach § 24 Abs 4 EStG nur iHv 65.200 EUR (**Freibetrag** 7.300 EUR) steuerpflichtig. Alternativ dazu könnte Erich Esterer den Veräußerungsgewinn auch über **Antrag** gleichmäßig auf **drei Jahre verteilt** ansetzen (§ 37 Abs 2 EStG).

D. Ergänzungsbilanz Michael Maresch

	gesamt	30 %
Stille Reserven Grundstück	45.000	13.500
Software	12.000	3.600
		17.100
Kaufpreis		105.000
abzüglich Stille Reserven		-17.100
abzüglich Buchwert Kapital		-30.000
ergibt Anteil am Firmenwert		57.900

Gastbeitrag: Mag.Dr. Michael Drabek MMag. Rita Wittmann: Personengesellschaften aus unternehmensrechtlicher und steuerlicher Sichtweise - Teil 2 -- RWP Heft 3, 66

Steuerliche Ergänzungsbilanz Michael Maresch**31. 12. 2007 = 1. 1. 2008**

	Aktiva	Passiva
anteilige Stille Reserven Grundstück	13.500	
anteilige Software	3.600	
anteiliger Firmenwert	57.900	
Steuerliches Ergänzungskapital Michael Maresch		75.000
	75.000	75.000

Im Jahr 2008 kann Michael Maresch folgende AfA steuerlich geltend machen, die seine Einkünfte aus Gewerbebetrieb vermindern:

Software - Restnutzungsdauer 4 Jahre	-900
Firmenwert - Verteilung über 15 Jahre (§ 8 Abs 3 EStG)	-3.860
Gesamt	-4.760

Steuerliche Ergänzungsbilanz Michael Maresch**31. 12. 2008**

	Aktiva	Passiva
anteilige Stille Reserven Grundstück	13.500	
anteilige Software	2.700	
anteiliger Firmenwert	54.040	
Steuerliches Ergänzungskapital Michael Maresch		70.240
	70.240	70.240

1)

Ermittlung AfA Halle

Anschaffungskosten	28
abzüglich Anteil Grund	-12
ergibt Abschreibungsbasis	16

davon 3 % (§ 8 Abs 1 EStG)

-4