

# **Rechtsformgestaltung für Steuerberatungskanzleien in unterschiedlichen Lebensphasen**

StB Prof. Dr. Petra Hübner-Schwarzinger, MSc

Universität Klagenfurt

7.4.2025

# Beginn als EU

- Originärer Aufbau einer Kanzlei
- Kauf einer Kanzlei
- Gewinnermittlungsart
- Versicherung, berufsrechtliche Erfordernisse
- Sonstige Aspekte

# Kauf des Klientenstocks

- Ansatz eines derivativen FW in der Bilanz von StB (auch bei EAR: Ansatz des FW im Anlageverzeichnis)
- AfA: 5 Jahre / 15 Jahre

Rz 3188: Ist der Praxiswert eines freiberuflich Tätigen abnutzbar (siehe Rz 2287 ff), so sind die Anschaffungskosten ggf. auf einen kürzeren Zeitraum als jenen nach § 8 Abs. 3 EStG 1988 [Anm.: 15 Jahre] abzuschreiben.

Rz 3189: Da die Nutzungsdauer des Praxiswertes nicht gesetzlich geregelt ist, muss sie im Einzelfall gesondert ermittelt werden. Ein entscheidendes Kriterium ist das Ausmaß der Abgeltung des mit der **persönlichen Beziehung des freiberuflich Tätigen verbundenen besonderen Vertrauensverhältnisses** zu den von ihm Betreuten (Klienten, Patienten) oder unter Umständen zu anderen Personen (das Vertrauen der Berufskollegen zu einem Spezialisten) im Vergleich zu anderen Komponenten des Praxiswertes. Dies gilt nicht nur für die unterschiedlichen Berufsgruppen der freien Berufe, sondern kann auch bei unterschiedlichen Strukturen innerhalb einer Berufsgruppe, zB jener der Ärzte, zutreffen. Als Richtlinie kann daher gelten, dass die Nutzungsdauer des Praxiswertes zwar im Standardfall mit **fünf Jahren** angenommen werden kann, dass dies aber nicht ausschließt, dass sie nach den konkreten Umständen des Einzelfalles innerhalb eines mit **mindestens drei und höchstens fünfzehn Jahren** (wenn der Praxiswert nicht abnutzbar ist) begrenzten Zeitrahmens angenommen wird.

# Exkurs: Sicht des Verkäufers

- § 37 Abs 5 EStG:

- Übergangs- und Veräußerungsgewinn:

- EAR

- Verkauf des Betriebes:

- In der Praxis: nur FW, AV, Übernahme von Sozialkapitalrückstellungen als Kaufpreisminderung (Achtung: steuerlich Teil des Veräußerungserlöses!)

- Vollendung 60. Lebensjahr und Einstellung der Erwerbstätigkeit:

- Zuverdienst

- Achtung: BFG 30.6.2023, RV/7101190/2021 – Werterhöhung des Anteils durch (unentgeltliche) Mitarbeit

- 7 Jahresfrist:

- Rz 7375 EStR und Betriebsbezogenheit

- Ein seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang erfolgter **Wechsel der Gewinnermittlungsart** hat auf Beginn und Lauf der siebenjährigen Frist keinen Einfluss. Im Falle der **Buchwertfortführung** (insbesondere bei der unentgeltlichen Betriebsübernahme gemäß § 6 Z 9 EStG 1988, Buchwertübertragungen iSd **Art. II, IV und V UmgrStG**) sind die Zeiträume zusammenzurechnen; die Frist berechnet sich jeweils pro **Betrieb bzw. Teilbetrieb**.

- Grenzen hinsichtlich Gesellschafterstellung?

- Exkurs: Entnahme von Betriebsliegenschaft mit (freiwilliger) Aufwertung gem § 24 Abs 6 EStG

- (6) Wird der Betrieb aufgegeben und werden aus diesem Anlass Gebäudeteile (Gebäude) ins Privatvermögen übernommen, können diese – abweichend von § 6 Z 4 – auf **Antrag** mit dem **gemeinen Wert** gemäß Abs. 3 angesetzt werden, wenn einer der in § 37 Abs. 5 Z 1 bis 3 genannten Fälle vorliegt.*

# Kooperation / Vergesellschaftung mit Kollegen

- Mögliche Kooperations- und Rechtsformen?
- Kooperation als GesbR / OG: Zusammenschluss erforderlich?
- Stichwort: Vermögensübertragung
  - Kann ein FW im SBV stehen?
  - Nutzungsüberlassungsvereinbarung
  - Auftritt nach außen (Vollmachtsverhältnisse, Rechnungen,...)
  - Arbeitsgesellschafter bei GesbR: wirtschaftlich (hinsichtlich Substanz) EU mit Gewinnverteilung
- Zusammenschluss zu Mitunternehmerschaft
  - Mindestens ein ZS-Partner muss begünstigtes Vermögen übertragen (hier: StB)
  - Buchwertübertragung mit Vorsorge

# Zusammenschluss

- Schriftlicher Zusammenschlussvertrag
- Positiver Verkehrswert
- Ausschließliche Gewährung von Gesellschafterrechten
- Tatsächliche Vermögensübertragung
- Bilanz und Zusammenschlussbilanz
- Vorsorge gem § 24 UmgrStG: „Es ist Vorsorge zu treffen, dass es nicht zu einer endgültigen Verschiebung von Steuerlasten kommt.“

# Vorsorge gem § 24 UmgrStG

- Wie berechnet sich der FW?
- Abgrenzung FW / VW!
- Wie wird der derivative FW berücksichtigt?
- Gewinnvorab + Ersatzausgleichsregelung
- Liquidationsvorab + Ersatzausgleichsregelung
- Rz 1320a UmgrStR: Gewinnvorab
  - Gewinnabhängig (Prozentsatz oder in einem festen ab mit dem (gesellschaftsrechtlichen) Gewinn begrenzten Betrag)
  - Über Gewinnvorab hinausgehende Befriedigung ist so lange unschädlich, als sie im laufenden gewinn Deckung findet
  - Vorübergehende Reduktion des Gewinnvorabs zulässig
- Rz 1326a UmgrStR: Liquidationsvorab
  - *„Die Erfüllung des unternehmensbezogenen Liquidationsvorab und eines den Gewinnvorab erfüllenden Ersatzausgleichs sind Teil des Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinnes und daher nach den §§ 24 und 37 EStG 1988 zu behandeln.“*

# Konsequenzen bei verunglücktem Zusammenschluss

§ 32 Abs 3 EStG (seit AbgÄG 2023, davor Verwaltungspraxis):

Nur Realisierung, soweit das übertragene Vermögen nicht mehr dem Übertragenden zuzurechnen ist

- Fremdquote: Realisierung
- Eigenquote: Vorsorge nach § 24 UmgrStG

Gleiche Rechtsfolgen wie Zusammenschluss ohne Vorsorge

# Einbringung in GmbH

- Schriftlicher Einbringungsvertrag
- Begünstigtes Vermögen
- Pos Verkehrswert
- Gewährung von Gesellschafterrechten
- Tatsächliche Vermögensübertragung
- Bilanz und Einbringungsbilanz
- Stichtag
  - Meldung / Anzeige

# Einbringung in GmbH

- Einbringung von Betrieb vs von Mitunternehmeranteilen
- Rechtsnachfolge
- Einbringungsvermögen und Maßnahmen gem § 16 Abs 5 UmgrStG, insb
  - Bare Entnahmen / bare Einlagen
  - Vorbehaltene Entnahmen
  - Zurückbehaltungen von AV und Verbindlichkeiten
- Rz 721 UmgrStR bei Einbringung von MU-Anteilen

# Einbringung von MU-Anteil – Rz 721

## UmgrStR

Einbringung von **gesamtem Mitunternehmeranteil** und **positives variables Kapitalkonto**:

- Bare Entnahme gemäß § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG
- vorbehaltene Entnahme § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG; diesfalls ist eine Verbindlichkeit in der Ergänzungsbilanz anzusetzen, siehe Rz 915).
- Ein Zurückbehalten oder Verschieben des variablen Kapitalkontos gemäß § 16 Abs. 5 Z 3 und Z 4 UmgrStG ist nicht möglich, weil das variable Kapitalkonto als solches ohne den Mitunternehmeranteil nicht bestehen kann.

Einbringung von **Mitunternehmeranteil teilweise** und **positives variables Kapitalkonto**:

- Bare Entnahme gemäß § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG
- vorbehaltene Entnahme § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG; diesfalls ist eine Verbindlichkeit in der Ergänzungsbilanz anzusetzen, siehe Rz 915).
- Verschiebetechnik gem § 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG (Dadurch wird das variable Kapitalkonto ganz oder teilweise zum eingebrachten oder zurückbehaltenen Mitunternehmeranteil des Einbringenden verschoben.)

**negatives Kapitalkonto: kann nur durch eine tatsächliche Einlage** bis zum Tag des Einbringungsvertrages gemäß § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG ausgeglichen werden.

# StB & Co GmbH & Co KG-Schlussbilanz

KG-Bilanz	
fixes KK-StB	1 000,00
var Kkto-StB	2 000,00
fixes KK-Co	1 000,00
var Kkto-Co	1 000,00
	<hr/>
	5 000,00

## Themen:

- Verkehrswert der MU-Anteile?
- Äquivalenz?
- url Ausweis der Vorjahresgewinne als Verbindlichkeit
  - Zurückbehaltung vs Einbringung

# Gegenleistung

- § 19 UmgrStG
  - Alleingesellschafterstellung: § 19 Abs 2 Z 5 UmgrStG
  - Altanteilsabtretung: § 19 Abs 2 Z 2 UmgrStG
  - Verzicht auf Anteilsgewährung bei Beteiligungsidentität: § 19 Abs 2 Z 6 UmgrStG
    - Achtung: SBV!

# Trennung von Gesellschaftern / Spaltung der GmbH

Voraussetzungen:

- Spaltungsfähiges Vermögen  
(Betriebe, Teilbetriebe, MU-Anteile, qualifizierte Kapitalanteile)
- Steuerhängigkeit der stillen Reserven
- Spaltungsplan bzw Spaltungs- und Übernahmevertrag
- Publizitätserfordernisse  
Vorlage, Anzeige, Auflage
- ggf Prüf- und Berichtspflichten

# Spaltung der StB GmbH

- Übertragung von zumindest einem begünstigten Vermögen
- Teilbetriebsfiktion bei Freiberufler gem § 32 UmgrStG

Abweichend von Abs. 2 gilt Folgendes:

- 1....
2. Liegen bei einem Betrieb, dessen wesentliche Grundlage der Klienten- oder Kundenstock ist, keine Teilbetriebe im Sinne des § 12 Abs. 2 Z 1 vor, gilt bei einer **nicht verhältnismäßigen Auf- oder Abspaltung** als Teilbetrieb die Übertragung jenes Teiles des Klienten- oder Kundenstocks, der in der spaltenden Körperschaft bereits vor der Spaltung von einem Anteilsinhaber **dauerhaft betreut worden** ist und in der neuen oder übernehmenden Körperschaft für sich als Betrieb geführt werden kann.

# Spaltung der StB GmbH

Themenbereiche:

- Abspaltung / Aufspaltung
- Zuzahlungen zur Herstellung der Wertäquivalenz

*§ 37 (4) UmgrStG: Zuzahlungen von Anteilsinhabern sind nicht wesentlich, wenn sie ein Drittel des gemeinen Wertes der in Anteilen empfangenen Gegenleistung des Zahlungsempfängers nicht übersteigen. Abweichend von Abs. 2 gilt in diesem Fall die Zahlung beim Empfänger als Veräußerungsentgelt und beim Leistenden als Anschaffung.*

*Beispiel: StB GmbH hat VW von 1000; Co übernimmt VW von 400 (anstelle von 500). Wie hoch müsste/darf die Zuzahlung sein?*

*Müsste: 100; darf:  $200 * 1/3 = 66,67$*

- Bewertung FW

# Umwandlung einer GmbH (ev vor Verkauf)

Rechtsnachfolger: Personengesellschaft

- Errichtende Umwandlung (Anteile an PersG entstehen als Ersatz für untergehende Gesellschaftsrechte)
- verschmelzende Umwandlung (Gesamtvermögensübergang auf Hauptgesellschafter als Ersatz für untergehende Beteiligung)

Voraussetzungen

- Gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit
- Steuerverstrickung stiller Reserven
- Betriebserfordernis
- Bei ausländischer Gesellschaft: Rechtsformvergleich

# Umwandlung – neg/pos Anschaffungskosten

- Negative Anschaffungskosten:
  - Bei Anteilsveräußerung, Liquidation,... nachzuversteuern
  - Bei Übertragung im Schenkungs-/Erbwege: geht auf Rechtsnachfolger über
  - Bei Holdingstruktur: „Verdoppelung der neg Ako“
  - § 9 Abs 2 UmgrStG:

*Auf Buchgewinne und Buchverluste ist § 3 Abs 2 und 3 anzuwenden. Dies gilt sinngemäß auch für Umwandlungsgewinne und Umwandlungsverluste in Bezug auf die **Anschaffungskosten** von außerbetrieblich gehaltenen Anteilen an der übertragenen Körperschaft.*

- Dh alle Anschaffungskosten gehen unter!

# Umwandlung StB Rnf GmbH

- **Ausschüttungsfiktion** gem § 9 Abs 6 UmgrStG:

Strl Umwandlungskapital

Abzgl EVI (Achtung: Herleitung durch Spaltung!)

= strl Gewinnkapital

Zuzgl neg BW aus Vorumgründungen (10 Jahresfrist!)

*§ 9 (6): ... Wurde im Zuge von Umgründungen innerhalb von zehn Jahren vor dem Umwandlungstichtag Vermögen mit negativem Buchwert übernommen, erhöht sich das Gewinnkapital um diesen Betrag, soweit er nicht im Rahmen des [§ 18 Abs. 2](#) als ausgeschüttet gilt. Der Tag der Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses zur Eintragung in das Firmenbuch gilt als Tag des Zufließens im Sinne des § 95 Abs. 3 Z 1 des Einkommensteuergesetzes 1988.*

*Übergangsvorschriften Z 23:*

*Bei der Anwendung von [§ 9 Abs. 6 dritter Satz](#) sind im Zuge von Vorumgründungen übernommene negative Buchwerte nur zu berücksichtigen, wenn der Vorumgründung ein Stichtag nach dem 31. Dezember 2007 zu Grunde lag. [§ 9 Abs. 7](#) ist letztmalig auf Umwandlungen anzuwenden, bei denen der Umwandlungsbeschluss vor dem 1. Jänner 2013 zur Eintragung in das Firmenbuch angemeldet wird.*

- Strl Umwandlungskapital aus Umwandlungsbilanz

# Umwandlung - Liegenschaften

- Liegenschaften im BV der umzuwandelnden GmbH:
  - Liegenschaften verbleiben im BV des Rechtsnachfolgers (GrESt 0,5% x GW; GEG: 1,1% x 3facher EW)
  - Liegenschaften werden entnommen
    - Achtung: Folgetag!
    - § 6 Z 4 EStG
    - GrESt 3,5% x VW; GEG: 1,1% x 3facher EW)
    - Mitübernahme von Verbindlichkeit (keine Reduzierung von GrESt)
- Liegenschaften im SBV werden zu BV des Nachfolgeunternehmens

# Umwandlung sonstiges

- Möglichkeit des Wechsels der Gewinnermittlungsart
  - Rz 517: Ein sich aus dem Wechsel der Gewinnermittlungsart sowie den anderen Strukturänderungen im Sinne des § 9 Abs. 3 UmgrStG ergebender Gesamtgewinn ist in dem dem Umwandlungstichtag folgenden Wirtschaftsjahr zu berücksichtigen, somit in jenem, das nach dem Umwandlungstichtag beginnt. Auf **Antrag** des Rechtsnachfolgers kann dieser (Gesamt)Gewinn zusammen mit einem steuerwirksamen Buchgewinn aus Confusio (siehe [Rz 503](#)) in den dem Umwandlungstichtag folgenden **drei Wirtschaftsjahren gleichmäßig verteilt** angesetzt werden. Antragsberechtigt ist jeder Rechtsnachfolger, unabhängig vom Verhalten der anderen Rechtsnachfolger.
- Bei Verkauf: § 37 Abs 5 EStG - siehe Folie 4

# Kontaktdaten:

StB Prof. Dr. Petra Hübner-Schwarzinger, MSc

Hübner-Schwarzinger Steuerberatung GmbH

Traungasse 4, 1030 Wien

01/712 25 55 – 0664/260 23 70

[wt.schwarzinger@speed.at](mailto:wt.schwarzinger@speed.at)

[www.kollegenberatung.at](http://www.kollegenberatung.at)