

Walter Brugger

ABGABENSPARENDE MODELLE BEIM GMBH-ANTEILSERWERB

Der Autor zeigt, wie bei der GmbH-Anteilsabtretung manchmal Abtretungsgebühr, Börsen-UST, GrESt und Ertragsteuern gespart werden können und welche der bisher praktizierten Modelle nicht mehr zielführend sind.

B. Abgabensparende Modelle

In der Folge werden etliche Beispiele aufgezeigt, wie einige Abgaben¹³⁾ vermieden oder verringert werden können; die Anführung erfolgt ohne Anspruch auf Originalität und Vollständigkeit und gibt eine Übersicht über großteils bereits bekannte Modelle (in der Praxis werden sie oft deshalb vernachlässigt, weil die Vertragsparteien bei der Akquisition unter Zeitdruck stehen und vor Erfüllung der Formpflicht jede der Parteien fürchten muß, die andere Seite werde es sich noch anders überlegen):

Abgaben:
– Verkehrssteuern
– Ertragsteuern
– Gebühren

Abtretung

GmbH-Anteile

A. Allgemein auflaufende Kosten und Abgaben

Bei der entgeltlichen Übertragung (die unentgeltliche oder entgeltfreie¹⁾ Übertragung wird hier nicht behandelt) von GmbH-Anteilen ist bekanntlich idR mit folgenden Kosten und Abgaben zu rechnen:

- Rechtsanwalt
- Steuerberater
- allenfalls Unternehmensberater, Makler, Gebühren für beglaubigte Übersetzungen ausländischer Urkunden
- Notar für Notariatsakt und allenfalls beglaubigte Unterschriften (Vollmachten, Firmenbucheingaben)
- 3,5% GrESt bei Anteilsvereinigung oder Übertragung aller Anteile²⁾ an der GmbH, berechnet vom Liegenschafts-Einheitswert.³⁾
- 2% Zessionsgebühr (Rechtsgeschäftsgebühr, soweit nicht GrESt zu zahlen war) berechnet vom Wert des Abtretungsentgeltes,⁴⁾ mindestens aber (seit 1. 1. 1990) 2% vom Wert⁵⁾ der Anteile. Bogengebühr fällt hingegen nicht an.⁶⁾
- 0,5% BörsenUSt⁷⁾ regelmäßig berechnet vom vereinbarten Preis (exklusive Kosten für den Geschäftsabschluß).⁸⁾ USt fällt hingegen nicht an.⁹⁾
- S 750,- Gerichtsgebühr¹⁰⁾ für die Anmeldung des Gesellschafterwechsels zur Eintragung im Firmenbuch und Veröffentlichung
- Der Anteilskäufer kann Fremdmittelzinsen für den zum Anteilskauf aufgenommenen Kredit nicht absetzen.¹¹⁾
- Die Anschaffungskosten (Preis für GmbH-Anteile) sind beim Käufer nicht abschreibbar.¹²⁾

1. Ausschüttung vor Abtretung

Wenn der Verkäufer vor der Anteilsabtretung noch nicht entnommene Gewinnanteile entnimmt (allenfalls verbunden mit einer Kapitalherabsetzung), wird sich dadurch regelmäßig der Kaufpreis für die GmbH-Anteile verringern;

- 1) ZB Abtretungen zwischen Treuhänder und Treugeber.
- 2) § 1 Abs 3 GrEStG.
- 3) § 4 Abs 2 und § 6 GrEStG.
- 4) § 33 TP 21 Abs 1 Z 2 GebG.
- 5) Vgl § 26 GebG unter eingeschränktem Verweis auf das Bewertungsgesetz: demgemäß ist für GmbH-Anteile (anders als bei der Bewertung von OHG- oder KG-Anteilen iSd § 33 TP 16 Abs 1 Z 1 lit c GebG hier nicht der Einheitswert, sondern) der gemeine Wert maßgebend (§ 13 Abs 2 BewG; vgl Arnold, NZ 1990, 107); dieser wird durch den im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielbaren Preis ohne Berücksichtigung ungewöhnlicher oder persönlicher Verhältnisse bestimmt (§ 10 BewG).
- 6) Vgl § 14 TP 11 GebG.
- 7) § 22 Abs 1 Z 5 KVG: § 15 Abs 3 GebG nimmt nur die Gesellschaftsteuer und Wertpapiersteuer, nicht aber die Börsenumsatzsteuer zum Anlaß für eine Befreiung von der Rechtsgeschäftsgebühr lt Gebührengesetz; die Rechtsgeschäftsgebühr entfällt somit nicht.
- 8) § 21 Z 1 KVG.
- 9) § 6 Z 8 lit e UStG.
- 10) Anm 1 und 3 b zu TP 10 GCG (§ 11 FBC).
- 11) § 12 Abs 2 KStG (sofern in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem erworbenen Anteil stehend). Schuldzinsen für Fremdmittel, die zur Anschaffung einer Kapitalanlage aufgenommen werden, können Werbungskosten (§ 16 EStG) sein (vgl Schubert – Pokorny – Schuch – Quantschnigg, Einkommensteuerhandbuch² RN 47 zu § 16).
- 12) Ausnahme: Eine Reduktion des inneren Wertes einer Beteiligung kann zu einer Teilwertabschreibung nach § 6 Z 1 EStG führen (handelsrechtlich „außerplanmäßige Abschreibung“, vgl § 204 HGB idF RLG).
- 13) Zu den Abgaben gehören sowohl die Steuern (zB Ertragsteuern oder die Verkehrssteuern: Rechtsgeschäftsgebühren, GrEStG, Kapitalverkehrssteuern, USt) als auch die Gebühren (zB Gerichtsgebühren). Zur Terminologie vgl Loukota – Nolz – Wiesner, Österreichs Steuern², 15.

dann verringert sich auch die Bemessungsgrundlage für die Abtretungsgebühr, die BörsenUSt und die künftige Vermögensteuer beim Käufer.¹⁴⁾

2. Grundstücksbesitzende GmbH

Wie bereits oben erwähnt, ist die Vereinigung aller Anteile (oder die Übertragung aller Anteile) an einer GmbH, die Eigentümerin einer Liegenschaft ist, grunderwerbsteuerpflichtig.¹⁵⁾ Hier wäre zur GrESt-Vermeidung zu empfehlen, daß die Verkäufer nicht „alle“ Anteile übertragen (der Zurückbehalt von „Zwerganteilen“¹⁶⁾ verhindert bereits, daß GrESt anfällt. Wenn – aus welchen Gründen immer – dennoch alle Anteile vom Verkäufer zu veräußern sind, sollte als Käufer nicht eine (physische oder juristische) Person, sondern es sollten deren zwei (einer der Anteilskäufer kann ein Treuhänder¹⁷⁾ des anderen sein und nur einen Zwerganteil an der GmbH erhalten, wodurch bereits die GrESt vermieden wird¹⁸⁾ als Käufer auftreten. Zu beachten ist aber, daß die beiden als Käufer auftretenden Personen nicht organ-schaftlich¹⁹⁾ verbunden sein dürfen.

Anmerkung: Wenn allerdings keiner dieser Auswege gewählt wird und somit GrESt (für die Anteilsvereinigung oder Übertragung aller Anteile) anfällt, dann ist nur noch der Teil, der nicht Gegenstand der GrESt wurde, der Rechtsgeschäftsgebühr zu unterziehen.²⁰⁾ Unklar ist, wie diesfalls die verminderte Bemessungsgrundlage für die Rechtsgeschäftsgebühr genau zu ermitteln ist.²¹⁾

Die Bemessungsgrundlage für die BörsenUSt verringert sich allerdings nicht.

3. Gerichtlicher Vergleich

Die Übertragung von GmbH-Anteilen unter Lebenden bedarf der Notariatsaktsform.²²⁾ Der Notariatsaktsform gleichwertig²³⁾ ist ein gerichtlicher Vergleich.²⁴⁾ Der Abschluß eines „normalen“²⁵⁾ oder eines prätorischen²⁶⁾ Vergleiches über die Abtretung von Geschäftsanteilen unterliegt der Gebührenpflicht nach dem GGG; eine Rechtsgeschäftsgebühr (Zessionsgebühr) ist dadurch „absorbiert“,²⁷⁾ nicht aber die BörsenUSt oder die GrESt.²⁸⁾

Die Gerichtsgebühr für den prätorischen Vergleich beträgt die halbe²⁹⁾ Pauschalgebühr nach TP 1 GGG; Bemessungsgrundlage ist der den Gegenstand des Vergleiches bildende Wert.³⁰⁾ Bei einem beispielsweise angenommenen Kaufpreis von S 50 Mio beträgt die Gerichtsgebühr somit S 255.200,-; zuzüglich BörsenUSt S 250.000,- beträgt die Gesamtgebührenbelastung S 505.200,- (während sie anderenfalls S 1.250.000,- betragen würde; Ersparnis: S 744.800,-).

Eine noch größere Gebührenersparnis könnte dann erzielt werden, wenn der Streitwert für den prätorischen Vergleich geringer als der Kaufpreis angesetzt wird. Die Bewertung des Streitgegenstandes für „Feststellungsstreite“ ist frei³¹⁾, und das Gericht kann amtswegig den Streitwert nur bei einer übermäßigen, die Zuständigkeit verschiebenden Überbewertung (nicht aber bei einer Unterbewertung) durch den Kläger amtswegig neu festsetzen.³²⁾ Die von den Parteien vorgenommene freie Bewertung des Streitgegenstandes³³⁾ bindet für den Bereich der Gerichtsgebühren als Bemessungsgrundlage.³⁴⁾ Bei einem angenommenen Feststellungsstreitwert von S 10.000,- beträgt die Gerichtsgebühr (halbe Pauschalgebühr) für den prätorischen Vergleich S 225,-; zuzüglich BörsenUSt (S 250.000,-) beträgt die Gesamtgebührenbelastung nur noch S 250.225,-, während sich (im obigen Beispiel) die Zessionsgebühr und BörsenUSt

zusammen auf S 1.250.000,- belaufen würden; die Ersparnis beträgt somit S 1.999.775,-.

Ein solcher „Feststellungsvergleich“ könnte etwa folgenden Wortlaut haben:

Die Parteien erscheinen am Amtstag zum Vergleichsver-such, bewerten gem § 56 Abs 2 JN und § 14 GGG den auf Feststel-lung gerichteten Streitgegenstand mit S 10.000,- und bringen vor, daß sie mündlich, somit ohne Einhaltung der Form nach § 76 Abs 2 GmbHG, einen GmbH-Anteilsabtretungsvertrag abgeschlossen hät-ten; zur Bereinigung von allfälligen Streitigkeiten über die Wirksam-keit dieses Vertrages schließen die Parteien somit den nachstehen-den

Vergleich:

1. Es wird festgestellt, daß der folgende Vertrag zwischen den Parteien rechtswirksam und verbindlich ist:

[. . . vollständiger Text des Abtretungsvertrages . . .]

2. Die Kosten der heutigen Tagsatzung einschließlich Gerichtsgebühren trägt . . .

Es könnte eingewendet werden, daß die nach der Abtretung erforderliche³⁵⁾ Mitteilung an das Firmenbuch eine doch noch die Rechtsgeschäftsgebühr auslösende Ersatzurkunde³⁶⁾ sei. Allerdings hat Arnold³⁷⁾ überzeugend nachgewiesen, daß eine Gebührenpflicht kraft Ersatzurkunde nach Abschluß eines dem GGG unterliegenden Gerichts-vergleiches nicht eintreten kann.

Anmerkung: Der Richter hat wegen der BörsenUSt (nicht wegen der Rechtsgeschäftsgebühr³⁸⁾) dem nach dem Ort der GmbH-Geschäftsleitung zuständigen³⁹⁾ Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern eine beglaubigte Abschrift des Vergleiches zu

14) Ertragsteuerrechtlich sind jedoch die je nach konkretem Einzelfall gegebenen Umstände und Konsequenzen zu beachten. Die künftige Vermögensteuer beim Käufer ist jedoch bloß für natürliche Personen relevant, weil für Kapitalgesellschaften das bewertungs-gesetzliche Schachtelprivileg (§ 63 BewG) besteht.

15) § 1 Abs 3 GrEStG.

16) Die frühere gegenteilige „Zwerganteilsjudikatur“ ist überholt; vgl Czurda, RN 378 zu § 1 GrEStG.

17) VwGH VwSlg 5909 F.

18) Die wirtschaftliche Betrachtungsweise (§ 21 BAO) ist nicht anzuwenden (VwGH ÖJZ 1986/344 F = ÖStZB 1986, 253 = SWK 1986, R 61 = NZ 1987, 93 = Anw 1987/2549 = NZ-K 1989/55).

19) § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG verweist auf § 2 Abs 2 UStG; Czurda, RN 405 ff zu § 1 GrEStG; Stoll, GesRZ 1986, 165.

20) VwGH Anw 1989, 740/3281 mit Anm Arnold = ÖStZ 1990, 18 = ÖStZB 1990, 260 = ARD 4189/12/90 = ecolex 1990, 117 = SWK 1990, R 54; krit Gaier, GesRZ 1990, 68; aA Arnold, Rechts-gebühren² § 15 RN 25.

21) Gaier, aaO 70.

22) § 76 Abs 2 GmbHG.

23) Gleichwertig ist auch die Beurkundung im Protokoll des Gerichts-kommissärs, vgl OGH EFSlg 41.547; Arnold (Anw 1985, 424) hält auch vor ausl Gerichten abgeschlossene Vergleiche – soweit Voll-streckungsabkommen die Vollstreckung in Österreich zulassen – für ausreichend.

24) OGH HS 3246; SZ 45/74 = EvBl 1973/19; Reich-Rohrwig, GmbHR 628 mwN; Arnold, Anw 1985, 424; Arnold, NZ 1990, 108.

25) § 204 ZPO.

26) § 433 ZPO.

27) VwSlg 3468 F; Arnold, Rechtsgebühren², RN 10 zu § 33 TP 20; Gaier, GebG², RN 10 zu § 33 TP 20.

28) § 1 Abs 1 GrEStG; VwGH ÖStZB 1981, 289 = SWK 1981 A VI 49 = Anw 1981/1397; Czurda, RN 225 zu § 1 GrEStG 1987.

29) TP 1 Anm 1 GGG.

30) § 14 GGG.

31) § 56 Abs 2 JN; für diesen Hinweis danke ich Johannes Reich-Rohr-wig.

32) § 60 JN; Fasching, Lehrbuch², RN 266.

33) § 56 Abs 2 JN.

34) § 14 GGG.

35) § 26 Abs 1 GmbHG idF BG.

36) § 33 TP 21 Abs 2 GebG.

37) Arnold in NZ 1990, 105 FN 37.

38) Vgl Gaier, GebG² § 33 TP 20 RN 10 mit Hinweis auf einen Erl des BMF.

39) § 34 Z 2 KVDB.

übersenden und darf den Parteien eine Vergleichsausfertigung erst dann aushändigen, wenn das Finanzamt den Eingang der Abschrift bestätigt oder der Aushändigung zugestimmt hat.⁴⁰⁾ Erforderlichenfalls werden die Parteienvertreter das Gericht diesbezüglich anleiten.

4. Umwandlung GmbH – AG – GmbH

Während die GmbH-Anteilsübertragung mit BörsenUSt und Zessionsgebühr in Höhe von zusammen 2,5% des Kaufpreises belastet wird, gibt es bei einer Übertragung von Aktien keine Zessionsgebühr und die BörsenUSt ist erheblich geringer (nur 0,15% des Kaufpreises; noch geringer bei den hier nicht interessierenden Händlergeschäften).⁴¹⁾

Je höher der Kaufpreis für GmbH-Anteile, desto bedeutender wäre die Gebührenersparnis, wenn die GmbH vor der Anteilsabtretung in eine AG umgewandelt⁴²⁾ wird und dann (statt der GmbH-Anteile) die Aktien verkauft⁴³⁾ werden. Die Ersparnis von 2,35% des Kaufpreises beträgt im obigen Beispiel (Kaufpreis S 50 Mio) S 1,175.000.–.

Falls gewünscht, kann die AG anschließend wieder in eine GmbH rückumgewandelt⁴⁴⁾ werden.

Der erheblichen Gebührenersparnis steht allerdings ein gewisser Aufwand für die Umwandlung⁴⁵⁾ gegenüber. Die formwechselnden Umwandlungen unterliegen weder der Kapitalverkehrsteuer⁴⁶⁾ noch der Zessionsgebühr noch einer Umwandlungsbesteuerung nach § 20 KStG oder der GrESt.⁴⁷⁾

5. Ausländerbeteiligung/ausländischer Abschlußort

Zwar hat der VfGH die lange Zeit hindurch praktizierte Schaffung einer „Auslandsurkunde“ nach der Zugangstheorie⁴⁸⁾ (und dadurch Vermeidung der Rechtsgeschäftsgebühr⁴⁹⁾ nicht anerkannt,⁵⁰⁾ doch besteht weiterhin die Möglichkeit, die halbe BörsenUSt zu sparen, wenn ein Vertragspartner Ausländer ist und der Ort des Vertragsabschlusses im Ausland liegt.⁵¹⁾

„Ausländer“ sind Personen, die keine gesetzlich (durch Wohnsitz, Aufenthalt, gewerbl Niederlassung oder ständige Vertretung) definierten⁵²⁾ Inländer sind; außerdem gilt (insoweit abweichend vom GebG) aber als „Ausländer“ auch jener Inländer, der das Geschäft durch seine ausländische Niederlassung abschließt (letzteres könnte die Phantasie mancher Vertragsverfasser zu Niederlassungsbegründungen beflügeln). Steuerschuldner ist der inländische Vertrags- teil.⁵³⁾

Sind beide Vertragsteile „Ausländer“ (oder gelten sie als Ausländer, weil sie das Geschäft durch ihre ausländische Niederlassung abschließen), entfällt die BörsenUSt zur Gänze, wenn der Abschlußort im Ausland gelegen ist.⁵⁴⁾

Es kann sich also lohnen, den *Abschlußort* in das Ausland zu verlegen. Zu diesem Zweck kann die Anteilsabtretung durch zwei gesonderte (inländische) Notariatsakte in Form von Anbot und Annahme abgeschlossen werden, weil für den Bereich der BörsenUSt solche Geschäfte, die durch „Briefwechsel“ zwischen einem Ort des Inlandes und einem Ort des Auslandes zustande gekommen sind, als im Ausland abgeschlossen „gelten“. ⁵⁵⁾ Es sollte die Annahmeerklärung aus dem Inland an den Anbieter in das Ausland gesandt werden,⁵⁶⁾ wodurch zivilrechtlich der Abschlußort im Ausland liegt; allerdings ist nach dem KVG die bürgerlich-rechtliche Empfangstheorie nicht maßgeblich, es könnte die An-

nahmeerklärung auch umgekehrt vom Ausland in das Inland gesendet werden.⁵⁷⁾

Besonders bei höherem Kaufpreis amortisiert die Halbierung oder der gänzliche Entfall der 0,5%igen BörsenUSt (im obigen Beispiel S 250.000.–) sehr rasch die Kosten einer Auslandsdienstreise. (Bei Geschäftsabschluß im Inland fällt nämlich trotz Ausländerbeteiligung die BörsenUSt in vollem Umfang an.)

6. Gründung einer „Zwischenholding“ und Fusion

Häufig muß der Anteilskäufer zur Finanzierung des Anteilkaufpreises Fremdmittel aufnehmen. Die Fremdmittelzinsen sind ertragsteuerlich nicht abzugsfähig.⁵⁸⁾ Durch einen kleinen Umweg kann man dieses Problem – wenn der Käufer alle oder zumindest 90%⁵⁹⁾ der Anteile erwerben will – vermeiden:

Der Anteilskäufer gründet⁶⁰⁾ eine Tochtergesellschaft („Zwischenholding“) in Form einer GmbH, die an seiner Stelle den Kredit aufnimmt und die GmbH-Anteile kauft. (Angesichts der nachfolgenden Fusion entfällt⁶¹⁾ für diesen Anteilserwerb die 0,5%ige BörsenUSt). Diese Tochtergesellschaft kann zwar die Fremdmittelzinsen auch nicht absetzen, aber sie kann mit der gekauften GmbH („Zielgesellschaft“) fusioniert werden; für diese (dem GebG nicht unterliegende) Fusion können auch die Kapitalverkehrsteuern (Gesellschaftsteuer, BörsenUSt und Wertpapiersteuer)⁶²⁾ und die Gebühren im Grundbuch⁶³⁾ vermieden werden, nicht aber die Gebühren im Firmenbuch.⁶⁴⁾

40) § 73 KVDB.

41) §§ 17 bis 22 KVG; diese Differenzierung zwischen GmbH und AG bei der BörsenUSt ist nach Ansicht des VfGH sachlich gerechtfertigt (VfGH ÖStZB 1989, 181 = Anw 1989, 212, Anm Arnold).

42) § 245 AktG.

43) Weiterer Vorteil ist, daß ein gutgläubiger Aktienwerb nach § 367 ABGB möglich ist, während dies bei einer GmbH ausscheidet (Risiko von Rechtsmängeln!), vgl OGH SZ 44/125, Reich-Rohr- wig, GmbHR 615.

44) § 239 AktG.

45) ZB: allfällige Kapitalerhöhung auf mindestens 1 Mio, geprüfte Umwandlungsbilanz, Verständigung des Betriebsrates gem § 109 ArbVG, Generalversammlungsbeschluß samt Anpassungen gem § 245 Abs 2 AktG, Verfassung einer Satzung, Bestellung von Aufsichtsrat, Abschlußprüfer, Vorstand und Umwandlungsprüfer, Firmenbucheingaben, grundbücherliche Anmerkung der Firmawortlautänderung etc; vgl dazu Lechner, Prüfung der Umwandlung einer GmbH in eine AG, in Vodrazka (Hg), Strukturverbesserung in Praxis und Recht, FS Helbich (1990) 103 ff.

46) Takacs, Komm z KVG § 2/5; eine steuerliche Unbedenklichkeitsbescheinigung muß dem Firmenbuch nicht vorgelegt werden (vgl Reich-Rohrwig, GmbHR 752).

47) Schiemer, AktG², 916 mwN.

48) Dazu noch: Kostner, GmbH³, 131 mwN.

49) Vgl § 16 GebG.

50) VfGH ÖStZB 1986, 131 = Anw 1985, 422 (Arnold); Anw 1985, 659.

51) § 34 Abs 1 KVG.

52) § 17 Abs 2 KVG.

53) § 34 Abs 2 KVG.

54) § 17 Abs 1 KVG.

55) § 17 Abs 3 KVG.

56) So Kostner, GmbH³, 132; zum Vertragsabschlußort nach der Empfangstheorie sa Rummel in Rummel², RN 2 zu § 862 a ABGB.

57) Takacs, Komm z KVG § 17/3.

58) § 12 Abs 2 KStG. S a oben FN 11.

59) Gem § 2 Abs 1 UmwG können bei der verschmelzenden Umwandlung Minderheitsgesellschafter bis 10% sogar ausgeschlossen werden.

60) Hiefür fallen 2% Gesellschaftsteuer (§ 9 KVG), 0,55% Firmenbuch-Eintragungsgebühr (TP 10 I a CCG) und weitere Spesen an.

61) § 2 Satz 2 StruktVG; auf die 6-Monats-Frist wird verwiesen.

62) § 2 StruktVG.

63) Vgl die Nachweise bei Helbich, Umgründungen⁴, 368.

64) TP 10 I CCG.

Anmerkung: Ob bei der Fusion die neu gegründete Zwischenholding oder die gekaufte Zielgesellschaft als „aufnehmende Gesellschaft“ fungiert oder eine verschmelzende Umwandlung⁶⁵⁾ auf die Zwischenholding (Muttergesellschaft) erfolgt, kann im Prinzip frei gewählt werden; häufig geben wiederum steuerliche Überlegungen, zB die GrEST-Pflicht, die Präferenz für die eine oder andere Variante.

Durch die Fusion wird sowohl zivilrechtlich⁶⁶⁾ als auch, wenn das StruktVG angewendet wird, steuerrechtlich⁶⁷⁾ eine Gesamtrechtsnachfolge verwirklicht. Nach allgemeiner Ansicht sind die Fremdkapitalzinsen nun absetzbar. Außerdem kann die Gesellschaft nun für diesen Kredit Sicherheiten bestellen (vorher wäre dies eine – auch zivilrechtlich unzulässige⁶⁸⁾ – verdeckte Gewinnausschüttung gewesen).

7. Roll-over⁶⁹⁾

Beim Erwerb von GmbH-Anteilen wird das Unternehmen selbst vom Gesellschafterwechsel nicht berührt; es kommt – im Unterschied zum Unternehmenskauf (asset deal) – mangels Auflösung stiller Reserven bzw mangels Ansatzes eines Firmenwertes zu keiner AfA zwecks Reduktion der künftigen ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage. Dieser Nachteil kann vermieden werden: Nach dem GmbH-Anteils-Erwerb könnte die erworbene Zielgesellschaft – durch einen Unternehmensverkauf („interner asset deal“) – ihr gesamtes Vermögen an den Anteilskäufer (Muttergesellschaft) veräußern. Dabei sind die stillen Reserven aufzulösen und zu besteuern (Gewerbsteuer und Körperschaftsteuer), und bei der Käuferin (Muttergesellschaft) entsteht ein zusätzliches Abschreibungspotential, soweit die aufgedeckten stillen Reserven auf abnutzbare Wirtschaftsgüter entfallen.

Die bei der Zielgesellschaft durch den Unternehmensverkauf lukrierten Gewinne sind (steuerfrei)⁷⁰⁾ an die Muttergesellschaft ausschüttbar, und die Muttergesellschaft kann eine ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung⁷¹⁾ vornehmen.

Anmerkung: Da beim Unternehmensverkauf nicht alle Rechtsbeziehungen der Zielgesellschaft auf die Muttergesellschaft übertragen⁷²⁾ werden können, sollte in der Folge die Zielgesellschaft zwecks Gesamtrechtsnachfolge mit der Muttergesellschaft fusioniert werden (wie zuvor in Punkt 6 beschrieben).

Vor Durchführung eines solchen Modells ist eine detaillierte ertragsteuerrechtliche Durchrechnung erforderlich; beispielsweise kann dieses Modell entbehrlich sein, wenn Verlustvorträge bestehen.

8. Nebenverträge

Nicht selten ist die zu erwerbende Gesellschaft von Leistungen des bisherigen Gesellschafters (Muttergesellschaft) abhängig. Bei der Übertragung des Geschäftsanteiles auf einen neuen Gesellschafter könnte ein Teil des wirtschaftlich ausverhandelten „Gesamtentgeltes“ auf solche Leistungen entfallen, die der frühere Gesellschafter der Zielgesellschaft erbrachte oder weiter erbringt. Ein solcher Teil des dem verkaufenden Gesellschafter zustehenden Entgeltes sollte somit nicht vom Anteilskäufer, sondern von der Zielgesellschaft gezahlt werden, etwa aus dem Titel eines Managementvertrages, Lizenzvertrages etc. Würde man diese Entgeltteile vom Anteilskäufer zahlen lassen, wären sie bei ihm nicht absetzbar und würden als Abtretungsentgelt der

Zessionsgebühr und der BörsenUSt unterliegen, während sie anderenfalls nicht nur die Bemessungsgrundlage dieser Verkehrsteuern vermindern, sondern darüber hinaus Betriebsausgaben der Zielgesellschaft sind (auch Kreditzinsen der Zielgesellschaft für die Leistung dieser Entgelte sind absetzbar).

Dagegen steht der Aufwand für Vertragserrichtung und allfällige Vergebühung.

C. Nicht mehr mögliche Rechtsgeschäftsgebühreinsparungen

1. Anbot – Annahme

Jahrelang hat man Abtretungsverträge dadurch von der Rechtsgeschäftsgebühr freihalten können, daß man sie in Form von Angebot und Annahme („Korrespondenzweg“) errichtet hat.⁷³⁾ Die Zerlegung in Angebot und Annahme bringt jedoch seit 1. 1. 1977 keine gebührenrechtlichen Vorteile mehr.⁷⁴⁾

2. Auslandsurkunde

Bis zur Entscheidung des VwGH vom 22. 4. 1985⁷⁵⁾ vertrat man die Ansicht, daß die im Ausland erfolgte Zustellung einer Ausfertigung des Notariatsaktes über die Annahme des Vertragsanbotes bewirkt, daß der Vertrag im Ausland zustande kommt und daher eine „Auslandsurkunde“ vorliege, die eine Gebührenpflicht (zumindest bis zur Einbringung in das Inland oder bis zu einer Ersatzbeurkundung) nicht auszulösen vermag; der VwGH hat entgegen der Ansicht in der Lehre⁷⁶⁾ den im Inland errichteten und in Urschrift beim Notar verbleibenden Notariatsakt generell als (gebührenpflichtige) Inlandsurkunde qualifiziert.

3. Auslandsbeurkundung

Wenn eine der Parteien des Abtretungsvertrages „Gebührenausländer“⁷⁷⁾ ist, ist ein im Ausland abgeschlossener Abtretungsvertrag über Anteile an einer inländischen GmbH von der Rechtsgeschäftsgebühr befreit, solange die

65) § 2 UmwG; vorausgesetzt ist, daß die Zielgesellschaft bereits mehr als 2 Jahre besteht und ein Handelsgewerbe betreibt (§ 1 Abs 1 UmwG).

66) § 96 GmbHG bzw § 5 UmwG.

67) § 1 Abs 5 StruktVG; Helbich, Umgründungen⁴, 302.

68) Die Bürgschaft der GmbH für einen Gesellschafter und die Hypothekenbestellung für einen Gesellschafter sind arg § 82 GmbHG unzulässig (Reich-Rohrwig, GmbHR 652; Cellis-Feil², 434; Strommer in WBl 1987, 334 mwN) – selbst bei der „Einmanngesellschaft“ (Kastner-Doralt-Nowotny, Gesellschaftsrecht⁵, 391 FN 169) – und nichtig (Kastner-Doralt-Nowotny, Gesellschaftsrecht⁵, 386 FN 146; aA Arnold in GesRZ 1985, 96).

69) Im Detail beschrieben von Bertl in SWK A I 1990, 136.

70) § 10 KStG.

71) Die abschlägige Anfragebeantwortung des BMF 23. 4. 1991, ecollex 1991, 425 betraf einen etwas anderen Sachverhalt.

72) Die bei Vertragsübernahme anfallende Rechtsgeschäftsgebühr entfällt, wenn das StruktVG angewendet wird (§ 13 Abs 5 StruktVG). Zur ansonsten entstehenden Gebührenpflicht s Arnold in Anw 1989, 212; Peloschek in ecollex 1990, 178; Hügel in RdW 1989, 77; aA J-W Steiner in RdW 1991, 62.

73) Zur alten Rechtslage vgl Kostner, GmbH³, 132; Arnold, Rechtsgebühren² RN 16 zu § 15 GebG; Förster in GesRZ 1977, 14.

74) Vgl nunmehr § 15 Abs 2 GebG.

75) VwGH ÖStZB 1986, 131 = Anw 1985, 422 (Arnold); Anw 1985, 659.

76) Förster in GesRZ 1977, 14 (17–18).

77) Gebührenausländer gem § 16 Abs 2 Z 1 GebG ist, wer im Inland weder Wohnsitz (gewöhnlichen Aufenthalt), Geschäftsleitung oder Sitz hat, noch eine inländische Betriebsstätte unterhält.

Auslandsurkunde nicht in das Inland gebracht wird.⁷⁸⁾ Erst wenn die Urkunde (oder eine beglaubigte Abschrift) in das Inland gebracht oder von der Urkunde oder einer (wenn auch unbeglaubigten) Abschrift ein amtlicher Gebrauch⁷⁹⁾ gemacht wird, entsteht die Gebührenschuld.

Diese Vermeidung der Rechtsgeschäftsgebühr war nach früher überwiegender Ansicht deshalb nicht gangbar, weil zur GmbH-Anteilsübertragung ein „österreichischer“ Notariatsakt für erforderlich gehalten wurde.⁸⁰⁾ Der OGH⁸¹⁾ stellte jedoch klar, daß der „einzige Zweck“⁸²⁾ der Notariatsaktsform die Immobilisierung der Geschäftsanteile sei, und dieser Form gleichwertig die Beobachtung einer der Funktion des österreichischen Notariatsaktes entsprechenden, am ausländischen Ort der Abgabe der Rechtsgeschäftserklärung⁸³⁾ möglichen Form sei, wie etwa der in der BRD möglichen notariellen Beurkundung.⁸⁴⁾

Es ist somit zivilrechtlich möglich, die GmbH-Abtretung im Ausland durch einen dortigen Notar (notarielle Beurkundung) durchzuführen; sofern ein Gebührenausländer beteiligt ist, ist damit der Entfall⁸⁵⁾ der Rechtsgeschäftsgebühr verbunden.

Allerdings ist nunmehr⁸⁶⁾ zu beachten, daß diesfalls „keine Urkunde in einer für das Entstehen der Gebührenschuld maßgeblichen Weise errichtet“ wurde, weshalb durch die Mitteilung an das Firmenbuch⁸⁷⁾ über den Gesellschafterwechsel die Gebührenpflicht doch eintritt („Ersatzbeurkundung“).⁸⁸⁾

Durch eine notarielle Beurkundung im Ausland verbleibt somit (neben der BörsenUSt-Befreiung, s oben Pkt 5) nur noch die Einsparung, daß ausländische Beteiligte nicht nach Österreich zur Notariatsaktserrichtung zureisen oder (ebenfalls kostenverursachend) einen am inländischen Abschlußort ansässigen Bevollmächtigten bestellen müssen; dieser Kostenspareffekt ist aber minimal.

4. Sanierung formungültiger Vereinbarungen

Ein formfrei geschlossener Vertrag über die Veräußerung von GmbH-Anteilen ist rechtsunwirksam; das zivil-

rechtlich unwirksame Rechtsgeschäft löst keine Rechtsgeschäftsgebühr aus.

Die formunwirksame Übertragung kann durch tatsächliche Erfüllung, nämlich längerdauernde (!) Ausübung der Gesellschafterrechte durch den Erwerber heilen.⁸⁹⁾ Auch die Sanierung löst die Gebührenpflicht nicht aus.⁹⁰⁾ Allerdings begründet auch hier die Mitteilung an das Firmenbuch über den Wechsel der Gesellschafter die Gebührenpflicht.⁹¹⁾

78) § 16 Abs 2 Z 2 lit a GebG.

79) § 16 Abs 2 Z 2 lit b GebG; im Detail s *Arnold*, Rechtsgebühren² RN 26 zu § 16 GebG.

80) Vgl die Nachweise bei *Reich-Rohrwig*, GmbHR 627.

81) OGH RdW 1989, 191 = GesRZ 1989, 225 = ZfRV 1989, 223.

82) OGH, aaO unter Hinweis auf die Gesetzesmaterialien; allerdings sieht der OGH in *ecolex* 1990, 486 = WiBl 1990, 219 = RdW 1990, 287 den Schutzzweck doch breiter und erwähnt auch den Schutz vor übereilem Anteilsverkauf (ebenso *Kastner-Doralat-Nowotny*, Gesellschaftsrecht⁵, 422) und nötige Evidenz, wer Gesellschafter sei. Weiters wurde der Formzweck auch in der fachkundigen Beratung der an der Abtretung Beteiligten sowie im Schutz der Allgemeinheit gesehen (OGH RdW 1989, 127; zum Formzweck vgl die Judikaturübersicht bei *Reich-Rohrwig* in *ecolex* 1990, 546). Vor allem der Zweck fachkundiger Beratung würde mE weiterhin für die Notwendigkeit eines österreichischen Notariatsaktes (und Ausschluß ausländischer Äquivalente) sprechen.

83) Es müsse sowohl für das Verpflichtungsgeschäft als auch für das Verfügungsgeschäft die Notariatsaktsform gefordert werden (so auch schon OGH RdW 1988, 384; *ecolex* 1990, 486 = WiBl 1990, 219 = RdW 1990, 287; *P Bydlynsky* in NZ 1986, 241 mwN; *Schauer* in RdW 1986, 358 f; *Kastner-Doralat-Nowotny*, Gesellschaftsrecht⁵, 422 FN 6; aA OGH JBl 1987, 580 und *Reich-Rohrwig*, GmbHR 626 FN 47).

84) So schon *Schönherr* in GesRZ 1985, 60; *Schwimann* in NZ 1981, 65 ff; *Gellis-Feil*, GmbHG², 404.

85) § 16 Abs 2 GebG.

86) Seit 1. 1. 1990.

87) § 26 Abs 1 GmbHG nF.

88) § 33 TP 21 Abs 2 GebG.

89) OGH HS 7504; SZ 56/119; *ecolex* 1990, 486 = WiBl 1990, 219 = RdW 1990, 287; NZ 1990, 279; *Reich-Rohrwig* in *ecolex* 1990, 546; *Kastner-Doralat-Nowotny*, Gesellschaftsrecht⁵, 423.

90) *Nowotny* in RdW 1986, 360 mwN.

91) § 33 TP 21 Abs 2 GebG.