



ABGABEN & STEUERN

ABGABEN UND STEUERN

**Betriebsverkauf und Betriebsaufgabe
Auswirkungen bei der Einkommen- und Umsatzsteuer**

Jänner 2016

Dieses Infoblatt ist ein Produkt der Zusammenarbeit aller Wirtschaftskammern.
Bei Fragen wenden Sie sich bitte an die Wirtschaftskammer Ihres Bundeslandes:
Burgenland, Tel. Nr.: 0590 907-0, Kärnten, Tel. Nr.: 0590 904-0,
Niederösterreich Tel. Nr.: (02742) 851-0, Oberösterreich, Tel. Nr.: 0590 909,
Salzburg, Tel. Nr.: (0662) 8888-0, Steiermark, Tel. Nr.: (0316) 601-601, Tirol, Tel. Nr.: 0590 905-0,
Vorarlberg, Tel. Nr.: (05522) 305-0, Wien, Tel. Nr.: (01) 514 50-0
Hinweis! Diese Information finden Sie auch im Internet unter <http://wko.at/steuern> (Neugründung)
Alle Angaben erfolgen trotz sorgfältigster Bearbeitung ohne Gewähr.
Eine Haftung der Wirtschaftskammern Österreichs ist ausgeschlossen.
Bei allen personenbezogenen Bezeichnungen gilt die gewählte Form für beide Geschlechter!

Inhalt

1.	ALLGEMEINES	4
2.	ÜBERSICHT DER HÄUFIGSTEN BETRIEBSÜBERTRAGUNGS- BZW. BETRIEBSBEENDIGUNGSVORGÄNGE	4
2.1	Entgeltliche Betriebsübertragung (Betriebsverkauf)	4
2.2	Unentgeltliche Betriebsübergabe	4
2.3	Übertragung eines überschuldeten Betriebes	5
2.4	Betriebsübertragung gegen Rente.....	5
2.5	Betriebsveräußerung gegen Ratenzahlung	5
2.6	Betriebsaufgabe	6
2.7	Übertragung eines Mitunternehmeranteils.....	6
2.8	Betriebsverpachtung	6
3.	EINKOMMENSTEUERLICHE AUSWIRKUNGEN	7
3.1	Betriebsverkauf	7
3.2	Unentgeltliche Betriebsübertragung.....	8
3.3	Betriebsübertragung gegen Rente.....	9
3.4	Betriebsaufgabe	10
3.5	Übergangsgewinn	10
3.6	Umgründungen	10
3.7	Besteuerung des Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinnes.....	11
3.7.1	Veräußerungs- bzw. Aufgabeverlust	13
3.7.2.	Halber Einkommensteuersatz	13
3.8	Sonderbehandlung von Wohn- und Betriebsgebäude	16
3.9	Anteilige betriebliche Gebäudenutzung.....	18
3.10	Steuerfreiheit von Grund und Boden	18
3.11	Erbschafts- und Schenkungssteuer/ Grunderwerbsteuer	19
4.	UMSATZSTEUERLICHE AUSWIRKUNGEN	19
4.1	Betriebsveräußerung.....	19
4.2	Betriebsaufgabe.....	20
4.3	Unentgeltliche Betriebsübertragung.....	20
4.4	Betriebsübertragung gegen Rente.....	20
4.5	Sonderbehandlung des Betriebsgebäudes.....	21
4.6	Übertragung eines Mitunternehmeranteils	22
4.7	Umsatzsteuerschuld, Fälligkeit	22

1. Allgemeines

Sowohl die entgeltliche als auch die unentgeltliche Übertragung sowie die Aufgabe eines Betriebes (Teilbetriebes, Mitunternehmeranteils) ziehen zum Teil ganz erhebliche steuerliche Folgen nach sich, die man unbedingt bedenken und gegebenenfalls vermeiden sollte. Gelegentlich wird deshalb auch behauptet, das „Aufhören“ ist schwieriger und teurer als das „Beginnen“.

2. Übersicht der häufigsten Betriebsübertragungs- bzw. Betriebsbeendigungsvorgänge

2.1 Entgeltliche Betriebsübertragung (Betriebsverkauf)

Die entgeltliche Übertragung eines Betriebes (Teilbetriebes) liegt vor, wenn die wesentlichen Grundlagen des Betriebes (Teilbetriebes) gegen einen angemessenen Preis an den Nachfolger in einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang übergehen und dieser in die Lage versetzt wird, das Unternehmen fortzuführen.

Hinweis:

Was als wesentliche Grundlage gilt, hängt von der Art des Betriebes (Teilbetriebes) ab.

Bei einem Einzelhandelsgeschäft wird z.B. das Warenlager neben dem Mietrecht die hauptsächliche Geschäftsgrundlage sein; bei einer Handelsvertretung die fundierte Geschäftsverbindung mit den Kunden und die Vertretungsberechtigung, bei einem Transportunternehmen der Fuhrpark oder bei einem Kaffeehaus das Mietrecht und die Geschäftseinrichtung.

Kein (Teil)Betriebsverkauf ist z.B. die Veräußerung einer Einzelhandelsfiliale, wenn diese nicht selbst einkaufen und kalkulieren und damit keine Ertragsberechnung durchführen kann. Eine solche Filiale stellt lediglich eine unselbständige Verkaufsstelle dar.

Ein Teilbetrieb verlangt einen organisatorisch in sich geschlossenen Unternehmensteil, der mit einer gewissen Selbständigkeit im Rahmen des Gesamtunternehmens ausgestattet ist.

2.2 Unentgeltliche Betriebsübergabe

Eine solche liegt dann vor, wenn der Betrieb geschenkt oder nur eine geringe Gegenleistung erbracht wird (gemischte Schenkung). Diese Art der Betriebsnachfolge erfolgt üblicherweise innerhalb der Familie.

In diesem Zusammenhang wird auf die unter bestimmten Voraussetzungen möglichen steuerlichen Begünstigungen bei unentgeltlichen Betriebsübertragungen im Bereich der Grunderwerbsteuer hingewiesen (siehe dazu näher im Infoblatt „Grunderwerbsteuer neu ab 01.01.2016“).

Hinweis

Beachten Sie bitte auch das ab 1.8.2008 geltende Schenkungsmeldegesetz, wonach bei Schenkungen - somit auch bei unentgeltlichen Betriebsübergaben- Meldepflichten eingeführt wurden. Auf unser Infoblatt „Schenkungsdeldegesetz 2008“ darf diesbezüglich hingewiesen werden.

2.3 Übertragung eines überschuldeten Betriebes

Eine solche Situation ist dann gegeben, wenn trotz Berücksichtigung der stillen Reserven (Unterschiedsbetrag zwischen Verkehrswert und Buchwert) und des Firmenwertes die übernommenen Betriebsschulden höher sind als das zu Verkehrswerten bewertete Betriebsvermögen.

2.4 Betriebsübertragung gegen Rente

Erfolgt die Betriebsübertragung gegen Leistung einer Rente, so ist die Besteuerung der Rente ganz wesentlich von der Rentenart abhängig. Es wird unterschieden zwischen:

- Kaufpreisrente
- Versorgungsrente
- Unterhaltsrente

Eine Kaufpreisrente liegt vor, wenn der nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ermittelte kapitalisierte Rentenbarwert vom Wert des übertragenen Betriebes (Teilbetriebes) einschließlich Firmenwert um nicht mehr als 25 % (nach oben oder unten) abweicht. Diese Rentenart wird meistens zwischen Fremden vereinbart.

Beträgt die Summe aus dem kapitalisierten Wert der Rente und anderer übernommener Belastungen (z.B. Pflichtteilsansprüche) weniger als 75 % oder mehr als 125 % bis maximal 200 % des tatsächlichen Wertes des übertragenen Betriebes, so liegt eine Versorgungsrente vor. Diese Art der Rentenleistung wird in der Regel zwischen nahen Verwandten vorkommen, weil sie vom Gedanken der Versorgung getragen ist.

Unterhaltsrenten werden freiwillig oder an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen gewährt. Sie liegen dann vor, wenn der Kapitalwert der Rentenverpflichtung mindestens das Doppelte des Wertes des übertragenen Vermögens beträgt, sodass keine adäquate Gegenleistung für die Übertragung eines Betriebes vorliegt.

Durch die Immobilienbesteuerung ab 01.04.2012 sind für jene Betriebsveräußerungen, wo ein Teil der Rentenzahlungen auf betriebliche Grundstücke (insbesondere Grund und Boden) entfällt, besondere Vorschriften zu beachten. Nähere Informationen dazu können den aktuellen Einkommensteuerrichtlinien der Finanzverwaltung entnommen werden.

2.5 Betriebsveräußerung gegen Ratenzahlung

Der Ratenkauf ist ein Abzahlungsgeschäft basierend auf einem Kaufvertrag mit fix vereinbartem Kaufpreis.

Beim Ratenkauf wird der Kaufpreis nicht auf einmal fällig, sondern wird in vertraglich vereinbarten Teilzahlungen getilgt.

Ziel der Ratenvereinbarung ist nicht die Versorgung des Ratenempfängers, sondern es soll dem Erwerber die Finanzierung des Kaufes erleichtert werden.

Im Rahmen einer Ratenvereinbarung ist die Leistungsdauer und Leistungshöhe von vornherein festgelegt.

Bei Rentenvereinbarungen hingegen liegt ein gewisser Unsicherheitsfaktor vor, da die Beendigung der Rentenzahlungen vollkommen ungewiss ist; für beide Vertragspartner liegt in gewisser Weise ein Glücksgeschäft vor.

Darüber hinaus gehen bei der Ratenzahlung sowohl die Ansprüche als auch die Leistungspflichten auf die jeweiligen Rechtsnachfolger der Berechtigten (= Ratenempfänger) bzw. der Verpflichteten (= Ratenzahler) über.

2.6 Betriebsaufgabe

Wird die betriebliche Tätigkeit eingestellt und werden die Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens nicht an einen einzelnen, sondern an verschiedene Käufer veräußert oder ins Privatvermögen übernommen, so liegt eine Betriebsaufgabe vor.

Die Abwicklung soll - um die für eine Betriebsaufgabe vorgesehenen steuerlichen Begünstigungen in Anspruch nehmen zu können - einen Zeitraum von 3 Monaten nicht übersteigen.

Hinweis:

Bei schwer verwertbarem Anlagevermögen wird auch ein längerer Zeitraum toleriert.

2.7 Übertragung eines Mitunternehmeranteils

Mitunternehmeranteile sind Beteiligungen an Personengesellschaften (z.B. OG, KG, GesbR). Die Übertragung eines Mitunternehmeranteils wird der Übertragung eines Betriebes (Teilbetriebes) gleichgestellt. Es gelten daher die dort angeführten Überlegungen.

2.8 Betriebsverpachtung

Die Verpachtung eines Betriebes ist für sich allein noch nicht als Betriebsaufgabe anzusehen und führt zu keinen steuerlichen Konsequenzen. Beim Verpächter besteht die Absicht den Betrieb nach Pachtende wieder selbst zu führen.

Eine Betriebsaufgabe und die damit verbundenen steuerlichen Auswirkungen ist allerdings dann anzunehmen, wenn offensichtlich der Verpächter den Betrieb nie mehr auf eigene Rechnung und Gefahr führen wird oder kann.

Bei der Beurteilung, ob in der Betriebsverpachtung ein bloßes Ruhen der betrieblichen Tätigkeit zu sehen ist oder eine Betriebsaufgabe vorliegt, kommt den Bestimmungen des Pachtvertrags eine wesentliche Bedeutung zu.

Hinweis:

Nähere Informationen zu diesem Thema finden Sie im Infoblatt „Die Unternehmensverpachtung als Betriebsaufgabe“.

3. Einkommensteuerliche Auswirkungen

Je nach Art des Übertragungsvorganges ist eine unterschiedliche steuerliche Berechnung notwendig.

3.1 Betriebsverkauf

Beim Betriebsverkauf (entgeltliche Übertragung) ist ein Veräußerungsgewinn zu ermitteln. Ein solcher liegt vor, wenn der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des übertragenen Betriebsvermögens zu Buchwerten übersteigt. Ausnahmen von diesen Grundsätzen gibt es aufgrund der Immobilienbesteuerung ab 01.04.2012 insbesondere bezüglich Grund und Boden des Betriebsvermögens, wenn dieser einen Teil des Betriebsverkaufes darstellt.

Zahlungsmodalitäten haben auf die Höhe des Veräußerungsgewinnes keinen Einfluss (Ausnahme: Renten).

Der Veräußerungsgewinn unterliegt im Jahre der Veräußerung der Einkommensteuer (siehe Punkt 3.7 Besteuerung des Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinnes).

Auch bei Ratenzahlungen ist somit die volle Kaufpreisforderung im Zeitpunkt der Betriebsveräußerung anzusetzen; allenfalls können entsprechende Abzinsungen (je nach Laufzeit der Ratenzahlungen) vorgenommen werden.

Prinzipiell ist bei Ratenzahlung der Wert des Betriebsvermögens dem tatsächlich vereinbarten Verkaufspreis gegenüberzustellen. Ein zu versteuernder Veräußerungsgewinn ergibt sich bei vereinbarter Ratenzahlung bereits in dem Jahr, in dem die Veräußerung verwirklicht wurde. (Nicht relevant ist hier das Zufließen der Ratenbeträge!). Hinsichtlich mitverkaufter betrieblicher Grundstücke sind allerdings aufgrund der Immobilienbesteuerung ab 01.04.2012 wiederum Sonderbestimmungen zu beachten.

Wird ein Unternehmensanteil verkauft, ist ebenso ein Veräußerungsgewinn zu ermitteln. Scheidet ein Gesellschafter mit einem negativen Kapitalkonto aus der Personengesellschaft aus, ohne dieses auffüllen zu müssen, so gilt jener Betrag als Veräußerungsgewinn, der nicht ausgeglichen werden muss (siehe dazu Punkt 3.7 Besteuerung des Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinnes).

3.2 Unentgeltliche Betriebsübertragung

Wird ein Betrieb unentgeltlich übertragen, sind vom Übernehmer die Buchwerte fortzuführen. Es entsteht kein Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn.

Hinweis:

Erfolgt im Zusammenhang mit der unentgeltlichen Betriebsübertragung auch die Übertragung von Grundstücken, fällt Grunderwerbsteuer an. Im Zusammenhang mit Unternehmensübertragungen bis 31.12.2015 ist unter bestimmten Voraussetzungen ein Freibetrag in Höhe von € 365.000,- für unentgeltliche Grundstücksübertragungen vorgesehen. Im Zuge der Steuerreform 2015/2016 wird dieser Freibetrag mit Wirksamkeit 01.01.2016 auf € 900.000,- angehoben. Für unentgeltliche Erwerbe bzw. Erwerbe, die nach dem Grunderwerbsteuergesetz als unentgeltlich gelten, berechnet sich die Grunderwerbsteuer auf Basis eines Stufentarifs, wobei für Grundstücke, die Rahmen einer begünstigten Betriebs-, Teilbetriebs- oder Mitunternehmeranteilsübertragung auf den Erwerber übergehen, eine Deckelung mit 0,5 % des Grundstückswertes vorgesehen ist.

Nähere Ausführungen zu den grunderwerbsteuerlichen Auswirkungen finden Sie im Infoblatt „Grunderwerbsteuer neu“ ab 01.01.2016.

Werden Wirtschaftsgüter ins Privatvermögen übernommen, so hat die Entnahme mit dem Teilwert (dieser entspricht in der Regel dem aktuellen Wiederbeschaffungswert) zu erfolgen. Der dabei entstehende Gewinn (Unterschied zwischen Buchwert und Verkehrswert) ist voll einkommensteuerpflichtig.

Mit dem Inkrafttreten des 1. Stabilitätsgesetzes 2012 kommt es ab 01.04.2012 abweichend von der bis dahin geltenden Rechtslage bei der Entnahme von Grund und Boden des Anlagevermögens aus dem Betriebsvermögen in der Regel zu keiner unmittelbaren steuerlichen Auswirkung mehr, da die stillen Reserven nunmehr auch im privaten Bereich steuerverfangen bleiben. Bei einem späteren Verkauf des Grund und Bodens werden die zugewachsenen stillen Reserven ohnedies steuerlich erfasst.

Die Entnahme von Grund und Boden des Umlaufvermögens führt jedenfalls zur sofortigen Gewinnrealisierung im Zeitpunkt der Entnahme. Im Unterschied zu Grund und Boden stellt die Entnahme von Gebäuden auch weiterhin grundsätzlich einen Realisierungsvorgang dar.

Achtung:

Die Besteuerung des Gewinnes aus dem nicht übergebenen Betriebsgebäude kann - trotz des Sondersteuersatzes von 30 % (bis 31.12.2015 25 %) - existenzgefährdend sein (siehe dazu auch Punkt 3.8 Sonderbehandlung von Wohn- und Betriebsgebäude).

Bei Übertragung eines wirtschaftlich (real) überschuldeten Betriebes an nahe Angehörige sind nur die stillen Reserven und der Firmenwert zu versteuern. Die Übernahme der das Vermögen übersteigenden Schulden erfolgt aufgrund verwandtschaftlicher Beziehung und führt zu keinem Veräußerungsgewinn.

Von diesem real überschuldeten Betrieb ist die Übertragung eines bloß buchmäßig überschuldeten Betriebes zwischen nahen Angehörigen ohne Zahlung zu unterscheiden.

Bei einem buchmäßig überschuldeten Betrieb liegt deshalb keine Überschuldung vor, weil der Wert des Betriebsvermögens (einschließlich stiller Reserven und Firmenwert) die Betriebsschulden übersteigt.

Die Übertragung eines nur buchmäßig überschuldeten Betriebes ist in der Regel wie eine unentgeltliche Betriebsübergabe zu behandeln.

Hat der Rechtsvorgänger bestimmte steuerliche Begünstigungen in Anspruch genommen, kann es beim Rechtsnachfolger unter Umständen zu einer Nachversteuerung kommen:

- Nachversteuerung von begünstigt besteuerten nicht entnommenen Gewinnen:
Im Zuge der im Budgetbegleitgesetz 2003 beschlossenen steuerlichen Begünstigung für nicht entnommene Gewinne kann es insbesondere bei Betriebsübertragungen mit Buchwertfortführung bei Überentnahmen des Rechtsnachfolgers bei diesem zur Nachversteuerung kommen. Näheres dazu siehe Infoblatt „Begünstigte Besteuerung nicht entnommener Gewinne“.
- Nachversteuerung von investierten Gewinnen bzw. beim investitionsbedingten Gewinnfreibetrag:
Hat der bisherige Betriebsinhaber den Freibetrag für investierte Gewinne bzw. den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag in Anspruch genommen und scheidet im Falle der (entgeltlichen oder unentgeltlichen) Betriebsübertragung ein begünstigtes Wirtschaftsgut vor Ablauf der Vierjahresfrist - ohne Ersatzbeschaffung - aus dem Betriebsvermögen aus, so ist der gewinnerhöhende Ansatz insoweit beim Rechtsnachfolger vorzunehmen. Näheres dazu siehe Infoblätter „Freibetrag für investierte Gewinne ab 2007 - 2009 für Einnahmen-Ausgaben-Rechner“ bzw. „Der Gewinnfreibetrag“.

3.3 Betriebsübertragung gegen Rente

Wurde eine Kaufpreisrente vereinbart, sind die Rentenzahlungen ab dem Zeitpunkt steuerpflichtig, ab dem die Summe der zugeflossenen Renten (einschließlich Wertsicherungsbeträge und einer eventuellen Einmalzahlung) den zum Veräußerungstichtag ermittelten Buchwert des übertragenen Betriebsvermögens übersteigt. Nach Maßgabe des Zufließens unterliegt der laufende jährliche Rentenbezug beim Rentenempfänger in der Folge dem Einkommenssteuertarif ohne besondere Begünstigung.

Die Vereinbarung von Versorgungsrenten gilt als unentgeltliche Betriebsübertragung. Die Rentenzahlungen führen beim Empfänger zu sonstigen Einkünften und unterliegen nach Maßgabe des Zufließens der Besteuerung nach dem Einkommensteuertarif. Eine Veräußerungs- oder Aufgabegewinnermittlung unterbleibt.

Unterhaltsrenten sind ebenfalls als Form der unentgeltlichen Betriebsübertragung zu sehen und lösen beim Rentenempfänger überhaupt keine Steuerpflicht aus (=nicht steuerbare Einnahmen).

Durch die Immobilienbesteuerung ab 01.04.2012 sind für jene Betriebsveräußerungen, wo ein Teil der Rentenzahlungen auf betriebliche Grundstücke (insbesondere Grund und Boden) entfällt, besondere Vorschriften zu beachten. Nähere Informationen dazu können den aktuellen Einkommensteuerrichtlinien der Finanzverwaltung entnommen werden.

3.4 Betriebsaufgabe

Wird ein Betrieb aufgegeben, ist für das Jahr der Betriebsaufgabe ein Aufgabegewinn zu ermitteln. Das ist der Betrag, um den die Erlöse für die veräußerten Wirtschaftsgüter zuzüglich des Wertes der ins Privatvermögen übernommenen Gegenstände den Buchwert des Betriebsvermögens übersteigen.

Dabei sind die Wirtschaftsgüter, die ins Privatvermögen übernommen werden, mit dem gemeinen Wert (das ist jener Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr voraussichtlich zu erzielen gewesen wäre) anzusetzen (siehe dazu Punkt 3.7 Besteuerung des Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinnes).

Hinsichtlich der steuerlichen Berücksichtigung von betrieblich genutztem Grund und Boden des Anlagevermögens, der im Rahmen der Betriebsaufgabe ins Privatvermögen überführt wird, tritt, wie unter Punkt 3.2 dargestellt, keine unmittelbare steuerliche Auswirkung ein. Die Entnahme erfolgt zum Buchwert, eine steuerliche Auswirkung käme für den Fall des Verkaufs im privaten Bereich in Betracht.

Die Entnahme von Gebäuden hat mit dem gemeinen Wert zu erfolgen, wobei die realisierten stillen Reserven grundsätzlich mit dem besonderen Steuersatz von 30 % (25 % bis 31.12.2015) zu erfassen sind.

3.5 Übergangsgewinn

Die Ermittlung des Veräußerungs- oder Aufgabegewinnes hat immer an Hand einer Bilanz (nach Grundsätzen der doppelten Buchführung) zu erfolgen. Wurde das Betriebsergebnis vor Betriebsveräußerung oder -aufgabe durch eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (oder Pauschalierung) ermittelt, so ist zum Zeitpunkt der Betriebsveräußerung bzw. -aufgabe verpflichtend eine Bilanz zu erstellen. Ein dabei entstehender Übergangsgewinn bzw. -verlust ist im letzten Gewinnermittlungszeitraum vor der Veräußerung oder Betriebsaufgabe zu berücksichtigen.

Bei Vorliegen der unter Punkt 3.7.2 („Halber Einkommensteuersatz“) angeführten Voraussetzungen (Tod, Erwerbsunfähigkeit oder Vollendung des 60. Lebensjahres und gleichzeitiger Einstellung der Erwerbstätigkeit) kann über Antrag für den Übergangsgewinn der Halftesteuersatz in Anspruch genommen werden.

Für Übergangsgewinne, die nach dem 17.06.2009 anfallen, steht der Halftesteuersatz nur dann zu, wenn seit der Eröffnung des Betriebes oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind.

3.6 Umgründungen

Ein Veräußerungsgewinn ist nicht zu ermitteln, soweit das Umgründungssteuergesetz eine Buchwertfortführung vorsieht.

3.7 Besteuerung des Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinnes

Für Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinne kann bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen zwischen verschiedenen Steuerbegünstigungen gewählt werden:

- Ist beabsichtigt, die Besteuerung des Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinnes zur Gänze sofort im Jahre der Betriebsveräußerung vorzunehmen, ist die Steuerpflicht nur insoweit gegeben, als der Freibetrag von € 7.300,-- überschritten wird. Wird ein Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil veräußert oder aufgegeben, steht nur ein anteiliger Freibetrag zu. Der den Freibetrag übersteigende Teil des Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinnes unterliegt der Einkommensteuer ohne Ermäßigung.

Tipp!

Diese Art der Besteuerung wird dann zweckmäßig sein, wenn der Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn den Freibetrag nicht wesentlich übersteigt.

- Ist der Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn wesentlich höher als der Freibetrag, besteht die Möglichkeit, auf Antrag den Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn gleichmäßig auf 3 Jahre zu verteilen. Das erste Drittel ist in dem Jahr zu erfassen, in dem der Veräußerungsvorgang erfolgt. Bei dieser Art der Besteuerung steht kein begünstigter Steuersatz und kein Freibetrag zu. Als Voraussetzung ist gefordert, dass seit Betriebseröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre (84 Monate) verstrichen sind.
- Bei Enteignung oder angedrohter Enteignung kann unter bestimmten Voraussetzungen eine Verteilung auf 5 Jahre beantragt werden.

Mit 01.04.2012 trat die Immobilienertragsteuer in Kraft, mit der es zu einer grundlegenden Veränderung der Besteuerungssätze im Zusammenhang mit der Veräußerung von Grundstücken gekommen ist. Die Grundstücksbesteuerung gilt für Veräußerungen von Grund und Boden samt Gebäuden, wobei die Art der Gewinnermittlung (Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, Betriebsvermögensvergleich) keine Rolle spielt. Um eine grundsätzliche Gleichbehandlung mit privaten Grundstücksveräußerungen zu erreichen, sind Wertsteigerungen des Grund und Bodens inkl. Gebäude auch im betrieblichen Bereich - unabhängig von der Art der Gewinnermittlung - mit einem Sondersteuersatz von 30 % (25 % bis 31.12.2015) zu besteuern.

Hinweis

Im Rahmen der Steuerreform 2015/2016 ergaben sich auch Änderungen im Zusammenhang mit der Besteuerung von Grundstücksveräußerungen. Für Tatbestände, die nach dem 31.12.2015 verwirklicht werden, wird der besondere Steuersatz von 25 % auf 30 % angehoben. Außerdem ist für Grundstücksveräußerungen ab dem 01.01.2016 die Geltendmachung des Inflationsabschlages ab dem 11. Jahr der Anschaffung bei der Ermittlung der Einkünfte nicht mehr vorgesehen.

Mit der Einführung der Immobilienbesteuerung ab 01.04.2012 kam es insbesondere im betrieblichen Bereich zu zahlreichen im Einkommensteuergesetz verstreuten Sonderregelungen; es ist daher schwierig die betriebliche Grundstücksbesteuerung - insbesondere bei einer Betriebsveräußerung - in ihrer Systematik im Detail darzustellen. Bei der Veräußerungsgewinnermittlung hinsichtlich Betriebsgrundstücke spielt insbesondere der Umstand eine Rolle, inwieweit diese Grundstücke bei

Inkrafttreten der neuen Immobilienbesteuerung (01.04.2012) steuerverfangen oder nicht steuerverfangen (diesfalls ist nämlich eine pauschale Veräußerungsgewinnermittlung bzw. Besteuerung möglich) waren; weiters ist auch zwischen Grund und Boden und Gebäuden zu differenzieren.

Die Komplexität ergibt sich somit aus vielen Ausnahmeregelungen (Gebäude, niedrigere Einlageteilwerte, Inflationsabschlag, allfällige Umwidmung des Grundstückes nach dem 31.12.1987 etc.) sowie hinsichtlich der Ermittlung der Ursache der Nichtsteuerverfangenheit von Betriebsgrundstücken. Es kann daher eine einzige Grundstücksveräußerung sowohl mehrere private und betriebliche Gewinnermittlungsregelungen hervorrufen.

Dieser Komplexität tragen daher auch umfassende Ausführungen samt Beispielen in den aktuellen Einkommensteuerrichtlinien Rechnung. Es ist daher bei Betriebsaufgaben und insbesondere bei Betriebsveräußerungen mit Grundstücken im Betriebsvermögen jedenfalls zu empfehlen, im konkreten Fall einen Rechtsberater (insbesondere Steuerberater) beizuziehen, um alle möglichen rechtlichen Auswirkungen abzuklären.

Anstelle des besonderen Steuersatzes von 30 % (25 % bis 31.12.2015) für Grundstücksveräußerungen kann auf Antrag der allgemeine Steuertarif angewendet werden (Regelbesteuerungsoption). Diese Besteuerungsoption kann nur für sämtliche betrieblichen und außerbetrieblichen Einkünfte, die dem besonderen Steuersatz für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen von 30 % (25 % bis 31.12.2015) unterliegen, ausgeübt werden.

Von der Anwendung des 30 %igen (25 % bis 31.12.2015) Sondersteuersatzes für Grundstücksveräußerungen sind folgende Fälle grundsätzlich ausgeschlossen:

- Grundstücksveräußerungen von gewerblichen Grundstückshändlern, weil das Grundstück dem Umlaufvermögen zuzurechnen ist sowie
- Grundstücksveräußerungen von Steuerpflichtigen, deren betrieblicher Schwerpunkt in der gewerblichen Überlassung/Veräußerung von Grundstücken liegt.

Hinsichtlich dieser beiden Ausnahmen ist allerdings zu differenzieren: Jene Wertsteigerungen, die ab der Einlage in den Betrieb angefallen sind, sind im Veräußerungsfall mit dem allgemeinen Tarif zu erfassen; der besondere Steuersatz ist nur auf jene stille Reserven anzuwenden, die vor der Einlage in den Betrieb angewachsen sind.

- Grundstücksveräußerungen, soweit vor dem 01.04.2012 außerordentliche Teilwertabschreibungen vorgenommen wurden.
- Grundstücksveräußerungen, soweit vor dem 01.04.2012 eine Übertragung stiller Reserven erfolgte oder soweit eine Übertragung mit Hilfe einer vor dem 01.04.2012 gebildeten Übertragungsrücklage gem. § 12 (8) Einkommensteuergesetz erfolgte.

Die oben dargestellten Besteuerungsgrundsätze hinsichtlich der Veräußerung von Betriebsgrundstücken aufgrund des 1. Stabilitätsgesetzes 2012 und des Abgabenänderungsgesetzes 2012 gelten auch für die Betriebsaufgabe. Jedoch sind nach den neuen Bestimmungen die stillen Reserven (mit Ausnahme von Gebäuden) nicht

schon im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe zu versteuern, sondern erst dann, wenn die entnommenen Grundstücke tatsächlich verkauft werden.

3.7.1 Veräußerungs- bzw. Aufgabeverlust

Entsteht bei der Betriebsveräußerung bzw. -aufgabe ein Verlust, so ist dieser vorerst innerhalb der Einkünfte derselben Einkunftsart und innerhalb derselben mit dem Ergebnis der laufenden Gebarung des veräußerten Betriebes auszugleichen.

Ein dann noch verbleibender Verlust wird bei der Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte berücksichtigt (Ausgleich mit den übrigen Einkünften des Jahres - z.B. Pensionseinkünfte). Ein dann noch verbleibender Verlust kann mit Einkünften späterer Jahre verrechnet werden.

Der Verlustvortrag stellt ein höchstpersönliches Recht dar und steht somit nur demjenigen zu, der den Verlust erlitten hat. Lediglich im Todesfall konnten beim Erblasser noch nicht verbrauchte Verluste auch auf den/die Erben übergehen. Durch eine geänderte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können ab dem Veranlagungsjahr 2013 solche Verluste nur mehr dann und insoweit als Verlustvortrag auf den/die Erben übergehen, als der verlusterzeugende Betrieb auch tatsächlich durch den Steuerpflichtigen von Todes wegen unentgeltlich übernommen wurde. Durch Rechtsgeschäfte unter Lebenden (z.B. Schenkung eines Betriebes), kann ein Verlustvortrag nicht auf den Betriebsnachfolger übergehen.

Ab dem 01.04.2012 (1. Stabilitätsgesetz 2012 und Abgabenänderungsgesetz 2012) sind Verluste aus Teilwertabschreibungen und Veräußerungen von Grundstücken vorrangig mit gleichartigen Gewinnen desselben Betriebes zu verrechnen. Darüberhinausgehende Verluste können nur zur Hälfte mit einem betrieblichen Restgewinn oder anderen Einkünften ausgeglichen werden.

Bedingt durch die Erhöhung des besonderen Steuersatzes von 25 % auf 30 % für betriebliche Grundstücksveräußerungen im Rahmen der Steuerreform 2015/2016 wird die Verrechnungsgrenze des negativen Überhangs auf 50 % auf 60 % angehoben. Die Änderungen treten mit 01.01.2016 in Kraft. Weiterhin besteht die Pflicht zur vorrangigen Verrechnung mit anderen Grundstückseinkünften desselben Betriebs.

Auch hinsichtlich betrieblicher Verluste betreffend Kapitalvermögen sind aufgrund des Budgetbegleitgesetzes 2011 und des Abgabenänderungsgesetzes 2011 bezüglich der Verlustverwertung Sondervorschriften zu beachten.

3.7.2. Halber Einkommensteuersatz

Wird der Betrieb deshalb veräußert oder aufgegeben, weil der Steuerpflichtige

- gestorben ist,
- erwerbsunfähig ist
- oder das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt und
- sind seit Betriebseröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen

so wird auf Antrag die Einkommensteuer des Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinnes auf die Hälfte des auf das Gesamteinkommen entfallenden Durchschnittsteuersatzes ermäßigt, da diesfalls außerordentliche Einkünfte vorliegen.

Hinweis:

Der Freibetrag von € 7.300,-- steht diesfalls nicht zu.

Die Halbsatzbegünstigung kommt in dem Fall, in dem der Steuerpflichtige verstorben ist, den Erben des Betriebes zu Gute. Voraussetzung ist natürlich, dass die Erben den Betrieb des Erblassers nicht mehr weiterführen.

Die Erben müssen unmittelbar nach der Einantwortung Zeichen setzen, die auf eine Aufgabe bzw. Veräußerung des Betriebes hindeuten (z.B. Warenabverkauf oder Suche nach einem Käufer für den Betrieb).

Hinweis:

Nach der Verwaltungspraxis (Einkommensteuerrichtlinien 2000) kann davon ausgegangen werden, dass die Voraussetzungen für die Halbsatzbegünstigung gegeben sind, wenn der Betrieb innerhalb eines Jahres nach der Einantwortung von den Erben veräußert oder aufgegeben wird. Jedenfalls begünstigt ist die Veräußerung oder Aufgabe vor der Einantwortung - ungeachtet der Dauer des Verlassenschaftsverfahrens.

Hinsichtlich der Einstellung der Erwerbstätigkeit ist zu beachten:

Durch das Abgabenänderungsgesetz 2004 wurde eine Erleichterung dahingehend geschaffen, dass eine Erwerbstätigkeit dann noch nicht vorliegt, wenn der Gesamtumsatz aus den ausgeübten Tätigkeiten € 22.000,-- und die gesamten Einkünfte aus den ausgeübten Tätigkeiten € 730,-- im Kalenderjahr nicht übersteigen.

Unter Erwerbstätigkeit fallen alle Tätigkeiten, die sich als aktive Betätigung im Erwerbsleben darstellen. Als aktive Erwerbstätigkeit im Sinne dieser Bestimmung gelten die betrieblichen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit und aus Gewerbebetrieb.

Auch die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (ausgenommen Pensionseinkünfte) und Funktionsbezüge, die aktiven Funktionären von öffentlich rechtlichen Körperschaften in dieser Eigenschaft zufließen, stellen Aktivbezüge dar.

Keine begünstigungsschädliche Erwerbstätigkeit liegt vor:

- bei Einkünften aus Pensionen, aus einer bloßen Vermietung und Verpachtung oder aus Kapitalvermögen
- wenn ausdrücklich und unwiderruflich auf eine Entlohnung verzichtet wird. Darüber hinaus werden durch die bloße Abgeltung tatsächlicher Aufwendungen für die Tätigkeit noch keine begünstigungsschädlichen Erwerbseinkünfte begründet.

Bei Einkünften aus einer Mitunternehmerschaft ist zu differenzieren:

- Beschränkt sich der Mitunternehmer einer kapitalistisch organisierten KG auf die Wahrnehmung von Kontroll- und Widerspruchsrechten bzw. auf die Mitwirkung an Gesellschafterbeschlüssen, so kann nicht von einer begünstigungsschädlichen Betätigung ausgegangen werden. Der Rückzug des Unternehmers in die klassische Kommanditistenstellung steht also der steuerlichen Halbsatzbegünstigung nicht entgegen.

Eine tätigkeitsbezogene Vergütung der Gesellschaft an den Gesellschafter schließt eine kapitalistische Beteiligung allerdings aus und ist daher schädlich für die steuerliche Halbsatzbegünstigung.

Hinweis:

Vergütungen für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern stellen keine Aktivbezüge dar und sind somit zulässig.

- Jedenfalls begünstigungsschädlich ist die Stellung eines Mitunternehmers als Komplementär, auch wenn tatsächlich keine Tätigkeit ausgeübt wird.

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind deshalb erlaubt, weil sie keine Erwerbseinkünfte im Sinne des Steuerrechtes darstellen. Die Verpachtung muss aber einen aufgegebenen Betrieb betreffen.

Wird nach mehr als einem Jahr nach Betriebsveräußerung bzw. -aufgabe eine Erwerbstätigkeit neuerlich aufgenommen, bleibt nach der Verwaltungspraxis der halbe Einkommensteuersatz erhalten. Steht jedoch von vornherein eine Fortsetzung der Erwerbstätigkeit fest, liegt bloß eine Unterbrechung vor. Der halbe Einkommensteuersatz ist nicht anwendbar.

Erwerbsunfähigkeit für die Voraussetzung der Gewährung des Hälfstesteuersatzes liegt dann vor, wenn der Steuerpflichtige wegen körperlicher oder geistiger Gebrechen in einem Ausmaß erwerbsunfähig ist, dass er nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder die mit seiner Stellung als Mitunternehmer verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen.

Der Gesetzgeber stellt nach neuester Rechtslage auf die „betriebsbezogene Erwerbsunfähigkeit“ ab. Ob das Tatbestandselement der betriebsbezogenen Erwerbsunfähigkeit erfüllt ist, hängt letztlich nur mehr davon ab, ob der Betriebsinhaber nicht mehr in der Lage ist, seine bisherige konkrete Tätigkeit auszuüben.

Damit wurde klargestellt, dass auch Fälle einer betriebsbezogenen jedoch nicht 100 %igen Erwerbsunfähigkeit von den gegenständlichen Begünstigungen erfasst sind.

Das Vorliegen der Erwerbsunfähigkeit ist auf Grundlage eines vom Steuerpflichtigen beigebrachten medizinischen Gutachtens eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen zu beurteilen, es sei denn, es liegt eine medizinische Beurteilung durch den für den Steuerpflichtigen zuständigen Sozialversicherungsträger vor.

Hinweis:

Erwerbsunfähigkeit liegt also jedenfalls dann vor, wenn keine Erwerbstätigkeit ausgeübt werden kann oder eine befristete oder unbefristete Erwerbsunfähigkeitspension zuerkannt wird.

In vielen Fällen wird es daher ohnehin so sein, dass die medizinische Einschätzung des zuständigen Sozialversicherungsträgers - bei dem die Erwerbsunfähigkeitspension beantragt wird - auch als Grundlage für die steuerliche Beurteilung dienen kann.

Auf das Infoblatt „Erwerbsunfähigkeit im Steuerrecht“ darf hingewiesen werden.

Hinweis:

Nach Ansicht der Finanzverwaltung sind nicht Teil eines Veräußerungs- oder Aufgabengewinnes iSd § 24 EStG 1988 Gewinnanteile, die im Rahmen einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe auf die Veräußerung oder Entnahme von Grundstücken oder realisierten Wertsteigerung von betrieblichen Kapitalvermögen entfallen, wenn der besondere Steuersatz auf diese Gewinnanteile angewendet wird. Solche Gewinne stellen daher auch keine außerordentlichen Einkünfte iS obiger Ausführungen dar.

Wird von der Regelbesteuerungsoption Gebrauch gemacht bzw. ist der besondere Steuersatz nicht anwendbar, sind allerdings auch Grundstücksgewinne und Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen Teil des Veräußerungs- oder Aufgabegewinnes iSd § 24 EStG 1988 und somit auch als außerordentliche Einkünfte anzusehen.

Sind aufgrund einer ausgeübten Regelbesteuerungsoption bzw. aufgrund mangelnder Anwendbarkeit des besonderen Steuersatzes Grundstücksgewinne Teil des Veräußerungs- oder Aufgabegewinnes iSd § 24 EStG 1988, ist der Hälftesteuersatz auch auf pauschal ermittelte Grundstücksgewinne anwendbar.

3.8 Sonderbehandlung von Wohn- und Betriebsgebäude

Bei der Betriebsaufgabe - nicht aber bei der Betriebsveräußerung - kann auf Antrag für den betrieblich genutzten Gebäudeteil unter gewissen Voraussetzungen die Versteuerung der stillen Reserven unterbleiben.

Diese Begünstigungsmöglichkeit steht deswegen nur im Rahmen der Betriebsaufgabe zu, da durch die steuerliche Erfassung der stillen Reserven eine gravierende steuerliche Belastung anfällt. Durch die sogenannte „Hauptwohnsitzbegünstigung“ kommt es bei Vorliegen nachfolgender Voraussetzungen zu einer möglichen steuerneutralen Privatisierung von betrieblich genutzten Gebäuden (Gebäudeteilen), die zugleich auch als Hauptwohnsitz genutzt wurden. Ohne diese Begünstigungsvariante müsste der Unternehmer unter Umständen seinen Wohnsitz aufgeben und das Gebäude veräußern, um die anfallende Steuerschuld abdecken zu können.

Von einer Betriebsaufgabe ist dann auszugehen, wenn der Geschäftsbetrieb eingestellt wird und die wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang an verschiedene Erwerber veräußert oder in das Privatvermögen überführt werden oder dauerhaft verpachtet werden.

Werden hingegen wesentliche Wirtschaftsgüter eines Betriebes an einen Erwerber veräußert, liegt eine Betriebsveräußerung auch dann vor, wenn andere wesentliche Wirtschaftsgüter (z. B. Gebäude) an den Erwerber lediglich vermietet werden, sodass dem Erwerber objektiv die Fortführung des Betriebes ermöglicht wird. In diesem Fall ist die Anwendung der Hauptwohnsitzbegünstigung nicht möglich. Somit ist die Überführung des Gebäudes in das Privatvermögen steuerpflichtig zu behandeln. Die Anwendbarkeit anderer steuerlicher Begünstigungen (Hälftesteuersatz, Verteilung auf drei Jahre) ist bei Vorliegen der jeweiligen Voraussetzungen möglich.

Auch nach der aktuellen Rechtslage ab 01.04.2012 (1. Stabilitätsgesetz 2012 und Abgabenänderungsgesetz 2012) stellt die Gebäudeentnahme aus dem Betriebsvermögen grundsätzlich einen steuerpflichtigen Sachverhalt dar. Die Gebäudeentnahme erfolgt zum gemeinen Wert, die aufgedeckten stillen Reserven fallen grundsätzlich unter den

besonderen Steuersatz von 30 % (25 % bis 31.12.2015). Bei Vorliegen aller Voraussetzungen ist die Anwendung der Hauptwohnsitzbegünstigung möglich, sodass die Versteuerung der stillen Reserven hinsichtlich des betrieblich genutzten Gebäudeteils unterbleiben kann.

Die Begünstigung kommt nur dann zum Tragen, wenn die Betriebsaufgabe erfolgt und eine der folgenden Konstellationen vorliegt:

- der Steuerpflichtige ist verstorben;
- der Steuerpflichtige ist erwerbsunfähig;
- der Steuerpflichtige hat das 60. Lebensjahr vollendet hat **und** stellt seine Erwerbstätigkeit ein.

Hinweis:

Hinsichtlich des Begriffes „Erwerbsunfähigkeit“ siehe oben unter 3.7.2.

Weiters müssen noch folgende Voraussetzungen gegeben sein:

- das Gebäude muss bis zur Aufgabe des Betriebes der Hauptwohnsitz des Steuerpflichtigen gewesen sein;
- auf das Gebäude dürfen keine stillen Reserven übertragen worden sein.

Die Frage, ob ein einheitliches Gebäude oder mehrere Gebäude vorliegen, ist nach bautechnischen Kriterien zu beurteilen, wobei es vordringlich darauf ankommen wird, ob Gebäude unmittelbar aneinandergrenzend gebaut oder mit entsprechendem Abstand voneinander errichtet sind.

Ein zum Beispiel fünf Meter vom Wohngebäude entfernt stehendes Betriebsgebäude kann somit im Rahmen der Betriebsaufgabe nicht begünstigt behandelt werden.

Die frühere Verwaltungspraxis verneinte die Anwendung der Hauptwohnsitzbegünstigung hinsichtlich des dazugehörigen Grund und Bodens. Allerdings hat der VwGH in einer mittlerweile ergangenen Entscheidung erneut festgestellt, dass die Begünstigungsbestimmung auch auf den Grund und Boden anzuwenden ist. Diesem Erkenntnis folgend hat nunmehr auch die Finanzverwaltung eingelenkt und wendet die gegenständliche Begünstigung nicht nur auf das Betriebsgebäude, sondern auch auf das entsprechende zugehörige Betriebsgrundstück an.

Hinweis:

Für Betriebsaufgaben nach dem 31.03.2012 sind von der Begünstigung nur die stillen Reserven des Gebäudes erfasst. Grund und Boden ist bei Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen mit dem Buchwert zu erfassen, wodurch es zu keiner Aufdeckung stiller Reserven kommt. In weiterer Folge sind (bei späterer Veräußerung) die Sondervorschriften der neuen Immobilienbesteuerung zu beachten.

Problematik der Nachversteuerung bei Veräußerung des Gebäudes:

Wird das Gebäude (der Gebäudeteil) innerhalb von fünf Jahren nach Aufgabe des Betriebes durch den Steuerpflichtigen oder einen unentgeltlichen Rechtsnachfolger veräußert, kommt es beim Steuerpflichtigen zur Nacherfassung der stillen Reserven des Gebäudes bzw. des ursprünglich betrieblich genutzten Gebäudeteiles.

Die Veräußerung innerhalb der fünf Jahresfrist führt zur notwendigen Abänderung des ursprünglichen Bescheides des Aufgabjahres, wobei die nach zu erfassenden stillen Reserven zum Aufgabegewinn gehören. Bei Betriebsaufgaben nach dem 31.03.2012 erfolgt die Nachversteuerung der steuerfrei gebliebenen stillen Reserven zum besonderen Steuersatz nach der neuen Immobilienbesteuerung.

Hinweis:

Detaillierte Informationen zu diesem Themenkreis finden Sie im Infoblatt "Die steuerliche Begünstigung des Wohngebäudes bei der Betriebsaufgabe".

3.9 Anteilige betriebliche Gebäudenutzung

Wird ein Teil des Gebäudes betrieblich, ein anderer privat genutzt, so stellt nur der betrieblich genutzte Gebäudeteil Betriebsvermögen dar.

Dabei spielt es eine wichtige Rolle, ob die betriebliche Nutzung unter 20 % der gesamten Gebäudenutzfläche liegt (untergeordnete betriebliche Gebäudenutzung), da diesfalls hinsichtlich des gesamten Gebäudes kein Betriebsvermögen vorliegt. Im Fall der Entnahme erfolgt daher für das Gebäude keine Besteuerung. Im Rahmen einer späteren Veräußerung sind ab 01.04.2012 jedenfalls aber die Sondervorschriften für die Immobilienbesteuerung zu beachten.

3.10 Steuerfreiheit von Grund und Boden

Völlig steuerfrei war der auf Grund und Boden (ohne Gebäude) entfallende Teil des Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinnes dann, wenn das veräußerte (aufgegebene) Unternehmen nicht im Firmenbuch eingetragen war (= Rechtslage bis 31.12.2006) bzw. wenn bei Gewerbebetrieben keine Rechnungslegungspflicht im Sinne des Unternehmensgesetzbuches (UGB) bestand (= Rechtslage ab 01.01.2007).

Veräußerungen von Grund und Boden waren aber gegebenenfalls als Spekulationsgeschäft zu versteuern, nämlich wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als 10 Jahre betrug.

War das Unternehmen im Firmenbuch eingetragen bzw. bestand für einen Gewerbebetrieb Rechnungslegungspflicht im Sinne des Unternehmensgesetzbuches, war ein Gewinn aus der Veräußerung (Entnahme) des Grund und Bodens dann - im Ausmaß der betrieblichen Nutzung - steuerpflichtig, wenn die betriebliche Gebäudenutzung über 20 % lag.

Stellte ein Gesellschafter einer im Firmenbuch eingetragenen und rechnungslegungspflichtigen Personengesellschaft seine im persönlichen Eigentum stehende Liegenschaft der Gesellschaft als „Sonderbetriebsvermögen“ zur Verfügung, so war bei Veräußerung (Aufgabe) sowohl der betriebliche Anteil am Gebäude als auch am Grund und Boden steuerpflichtig. Keine Steuerpflicht bestand bei einer untergeordneten betrieblichen Gebäudenutzung.

Mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 iV mit dem Abgabenänderungsgesetz 2012 ist die bisherige Differenzierung hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Grund und

Boden nach der Art der Gewinnermittlung weggefallen. Für Veräußerungen ab 01.04.2012 werden Wertänderungen von Grund und Boden - wenn auch für Altgrundstücke moderat - auch bei Gewinnermittlung nach § 4 (1) Einkommensteuergesetz (eingeschränkter Betriebsvermögensvergleich) und bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach § 4 (3) Einkommensteuergesetz durchgehend erfasst.

Die bisher relevante 10-jährige Spekulationsfrist zwischen Anschaffung und Veräußerungszeitpunkt ist entfallen. Die allgemeinen Aufteilungsgrundsätze bei gemischter Nutzung zu betrieblichen bzw. privaten Zwecken (80/20-Regel) bleiben grundsätzlich bestehen.

Ab 01.04.2012 sind jedenfalls die besonderen Regelungen der Immobilienbesteuerung zu beachten.

3.11 Erbschafts- und Schenkungssteuer/Grunderwerbsteuer

Wurde der Betrieb innerhalb von 3 Jahren vor der Veräußerung (Aufgabe) erworben und Erbschafts- oder Schenkungssteuer bezahlt, ermäßigt sich auf Antrag die Einkommensteuer auf den Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn im Ausmaß der sonst entstehenden Doppelbesteuerung der stillen Reserven.

Hinweis:

Als Ausgleich für den Wegfall der Erbschafts- und Schenkungssteuer per 31.07.2008 wurde die Grunderwerbsteuerpflicht auch für die unentgeltliche Übertragung von Grundstücken eingeführt. Unter obig angeführten Voraussetzungen erstreckt sich die Entlastung der auf den Veräußerungs- oder Aufgabegewinn entfallenden Einkommensteuer ab 01.08.2008 auch auf die Grunderwerbsteuer. Die Ermäßigung bzw. Befreiung kommt nur zum Tragen, wenn der Steuerpflichtige das Grundstück unentgeltlich erworben hat.

Durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012 wurde diese Begünstigungsbestimmung analog auch auf die Einkommensteuer, die auf Grundstücksveräußerungen entfällt, erweitert. Auch diesbezüglich ist für eine Entlastung einer derartigen Doppelbesteuerung ein Antrag nötig.

4. Umsatzsteuerliche Auswirkungen

4.1 Betriebsveräußerung

Ähnlich wie im Einkommensteuerrecht gibt es auch im Umsatzsteuerrecht einen Sondertatbestand für die Betriebs(Geschäfts)veräußerung. Bemessungsgrundlage ist in einem derartigen Fall das Entgelt für die auf den Erwerber übertragenen Gegenstände und Rechte (Besitzposten). Übernimmt der Käufer Schulden des Verkäufers, so gehören diese ebenfalls zum Entgelt und sind, soweit sie den Kaufpreis gemindert haben, diesem wieder hinzuzurechnen. Eine ratenweise Entrichtung des Kaufpreises ändert nichts an der sofortigen Umsatzsteuerpflicht.

Der Kaufpreis ist auf das übernommene Vermögen anteilig aufzuteilen und mit den entsprechenden Umsatzsteuersätzen zu versteuern. Steuerbefreiungen bleiben auch im Zuge der Betriebsveräußerung aufrecht.

Der Verkäufer hat über den Verkauf des Betriebes eine mehrwertsteuergerechte Rechnung auszustellen. Die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer kann vom Erwerber als Vorsteuer abgezogen werden. Alternativ dazu hat der Übernehmer die Möglichkeit, beim Finanzamt einen Überrechnungsantrag zu stellen (siehe dazu Punkt 4.7 Umsatzsteuerschuld, Fälligkeit).

4.2 Betriebsaufgabe

Für die im Rahmen der Betriebsaufgabe veräußerten Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens ist die übliche umsatzsteuerliche Behandlung gegeben. Die Ausstellung von Rechnungen mit USt-Ausweis kann bis zum letzten Akt der unternehmerischen Tätigkeit erfolgen.

Für die ins Privatvermögen übernommenen Wirtschaftsgüter - ausgenommen Betriebsgebäude (siehe Punkt 4.5 Sonderbehandlung des Betriebsgebäudes) - ist Umsatzsteuerpflicht als Eigenverbrauch gegeben, falls ursprünglich (zumindest teilweise) ein Vorsteuerabzug zulässig war. Bemessungsgrundlage sind die Wiederbeschaffungskosten im Zeitpunkt der Entnahme.

4.3 Unentgeltliche Betriebsübertragung

Die im Rahmen einer Schenkung erfolgende Entnahme des Betriebes führt zu einer Eigenverbrauchsbesteuerung.

Werden bewegliche betriebliche Gegenstände (Warenlager, Geschäftseinrichtung, Maschinen usw.) übertragen, sind diese mit dem Wiederbeschaffungspreis im Zeitpunkt der Übertragung der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Es gilt der jeweils zutreffende Steuersatz.

Für betrieblich genutzte Liegenschaften gelten Sonderregelungen (siehe Punkt 4.5 Sonderbehandlung des Betriebsgebäudes).

Der Geschenkgeber ist berechtigt, dem Geschenknehmer die für den Eigenverbrauch abzuführende Umsatzsteuer gesondert in Rechnung zu stellen. Der Geschenknehmer seinerseits erhält die Umsatzsteuer im Wege des Vorsteuerabzuges vergütet, wenn bei ihm die allgemeinen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug vorliegen; insbesondere hat der Geschenknehmer den Betrieb fortzuführen.

4.4 Betriebsübertragung gegen Rente

Die Betriebsübertragung gegen Kaufpreisrente löst Umsatzsteuerpflicht im Zeitpunkt der Übertragung aus.

Die Bemessungsgrundlage setzt sich aus dem nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ermittelten kapitalisierten Rentenbarwert im Sinne des

Bewertungsgesetzes, übernommenen Schulden sowie einer etwaigen Einmalzahlung zusammen. Das Gesamtentgelt wird gemäß den Teilwerten auf die übertragenen Besitzposten aufgeteilt und mit den entsprechenden Umsatzsteuersätzen besteuert.

Wird der Betrieb gegen Versorgungs- oder Unterhaltsrente übertragen, so liegt umsatzsteuerrechtlich eine unentgeltliche Betriebsübertragung vor (siehe Punkt 4.3 Unentgeltliche Betriebsübertragung).

4.5 Sonderbehandlung des Betriebsgebäudes

Wird im Rahmen des Unternehmenskaufes auch ein Grundstück im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes (wozu auch ein darauf errichtetes Gebäude zählt) übertragen, so ist dieser Umsatz grundsätzlich umsatzsteuerfrei (unechte Steuerbefreiung).

Achtung:

Unter Umständen ist allerdings eine Berichtigung für in der Vergangenheit abgezogene Vorsteuern vorzunehmen und an das Finanzamt rückzuerstatten.

Die Vorsteuerberichtigung greift insbesondere dann, wenn ein Grundstück samt Gebäude, für welches von den Herstellungskosten, von aktivierungspflichtigen Umbauten oder von Großreparaturen ein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen wurde, innerhalb von neun Jahren (in wenigen Ausnahmefällen 19 Jahren) nach dem Jahr der erstmaligen Verwendung veräußert oder in das Privatvermögen entnommen wird.

Da diese Veräußerung unecht steuerbefreit ist, muss für jedes Jahr der Änderung der Verhältnisse ein Zehntel des ursprünglichen Vorsteuerabzuges rückgezahlt werden (Zehntelberichtigung). Nach Ablauf der grundsätzlich zehnjährigen (in Ausnahmefällen zwanzigjährigen) Frist ist weder bei der privaten Entnahme noch bei der Veräußerung des Grundstücks eine Vorsteuerkorrektur vorzunehmen.

In diesem Zusammenhang ist auf die Möglichkeit der steuerpflichtigen Behandlung von Grundstücksumsätzen durch den Veräußerer hinzuweisen.

Bei Inanspruchnahme dieser Option erspart sich der Verkäufer eine etwaige Vorsteuerkorrektur für die im Zusammenhang mit diesem Grundstück getätigten Aufwendungen.

Im Gegenzug dazu kommt es zu einer Erhöhung der Bemessungsgrundlage im Zusammenhang mit der Grunderwerbsteuer; die Umsatzsteuerrichtlinien 2000 sehen diesbezüglich aus Vereinfachungsgründen allerdings Erleichterungen vor.

Achtung:

Mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 kam es zu einer Verlängerung des Vorsteuerberichtigungszeitraumes für Grundstücke des Anlagevermögens auf 20 Jahre. Die Neuregelung gilt für Grundstücke inklusive aktivierungspflichtige Aufwendungen und Großreparaturen, die der Unternehmer erstmals ab 01.04.2012 als Anlagevermögen verwendet.

Für alte Grundstücke inklusive aktivierungspflichtiger Aufwendungen und Großreparaturen, die der Unternehmer erstmals vor 01.04.2012 verwendet hat gilt nach wie vor der 10-jährige Berichtigungszeitraum. Ebenfalls gilt der 10-jährige Berichtigungszeitraum für Grundstücke inklusive aktivierungspflichtiger Aufwendungen und Großreparaturen, die der Unternehmer erstmals ab 01.04.2012 als Anlagevermögen verwendet und der Vermietung zu Wohnzwecken dienen und der Vertragsabschluss für die Vermietung vor dem 01.04.2012 erfolgte. Nähere Informationen des Bundesministeriums für Finanzen sind abrufbar unter www.bmf.gv.at.

Da dieser Problemkreis der steuerlichen Behandlung von Grundstücksumsätzen sehr komplex ist, wird empfohlen, im konkreten Fall einen Rechtsberater (insbesondere Steuerberater) beizuziehen, um alle möglichen rechtlichen Auswirkungen zu prüfen.

4.6 Übertragung eines Mitunternehmeranteils

Die Übertragung eines Gesellschaftsanteils an einer Personengesellschaft von einem Gesellschafter auf einen neu eintretenden Gesellschafter führt zu keiner Umsatzsteuerbelastung, weil die Gesellschaft als Unternehmer unverändert bestehen bleibt.

4.7 Umsatzsteuerschuld, Fälligkeit

Die Umsatzsteuerschuld entsteht grundsätzlich im Monat der Betriebsveräußerung, Betriebsaufgabe oder der unentgeltlichen Betriebsübergabe. Sie ist am 15. des übernächsten Monats zu bezahlen.

Alternativ dazu hat der Übernehmer die liquiditätsschonende Möglichkeit, beim Finanzamt einen Überrechnungsantrag zu stellen. Dadurch entsteht insofern ein Finanzierungsvorteil, als die geltend zu machende Vorsteuer vom Abgabekonto des Erwerbers direkt auf das Abgabekonto des Veräußerers überrechnet wird.

So wird eine durch die zeitliche Verschiebung zwischen der Bezahlung der Umsatzsteuer an den Veräußerer und der Vorsteuererstattung seitens der Finanzverwaltung an den Käufer bedingte liquiditätsmäßige Belastung beim Erwerber vermieden.

In diesem Fall stellt sich die Verrechnung der Umsatzsteuer aus der Betriebsveräußerung lediglich als bloßer Buchungsvorgang ohne echten Geldfluss dar. Um allfällige Säumnisfolgen zu vermeiden ist allerdings auf die Rechtzeitigkeit des Überrechnungsantrages zu achten.