

14. Österreichischer IT-&Beratertag

Der Branchenevent für Ihren Erfolg

Formen der Übergabe und deren steuerlichen Auswirkungen

Mag. Petra Maria Ibounig

Abteilung Finanzpolitik, Wirtschaftskammer Wien

Hilfestellungen:

- KC- Infoblätter: www.wko.at/steuern/
- Leitfaden (webshop WKÖ)
- Tel. WKW- Finanzpolitik: 01/514 50 -1625
- <https://www.bmf.gv.at/>
- **WIFI Wien Unternehmensberatung**
gefördert werden die Nettoberatungskosten
 - Unternehmensbewertung
 - Begleitung im Nachfolgeprozess
 - familieninterne Nachfolge
 - Mediation

Kontakt
www.wifi.wien.at/ub
01 476 77-5355



Inhalt

Entgeltlich

1. Verkauf Betrieb
Kauf Betrieb
Haftung!
2. Verkauf Anteil an Personengesellschaft
Kauf Anteil an Personengesellschaft
3. Verkauf GmbH (-Anteil)
Kauf GmbH (-Anteil)

Unentgeltlich

1. Schenkung Betrieb
2. Schenkung Anteil an
Personengesellschaft
3. Schenkung GmbH(-Anteil)

Was wird der Steuer unterworfen?

Verkauf (Einmalbetrag, Raten)

- Veräußerungsgewinn wird anhand Bilanz ermittelt
- Differenz zwischen Erlös und Eigenkapital wird versteuert bzw. stillen Reserven und der Firmenwert
- Veräußerungskosten abziehbar: Provisionen, Gebühren, Honorare für Vertragserrichtung,...

Unentgeltlich (Schenkung)

- kein Veräußerungsgewinn zu ermitteln
- steuerneutrale Buchwertfortführung
- **Achtung:** muss vollständige betriebl. Einheit übertragen!

Schlussbilanz: ja/nein

Einnahmen-Ausgabenrechner, §4/1 und §5 Ermittler:

- Entgeltlich: Schlussbilanz, USt nach SOLL (§ 17/7 UStG) im Zeitpunkt des Verkaufes
- Erbweg: **keine** Schlussbilanz (RZ 10 EStRL)
- Unentgeltlich: Schlussbilanz (Eigenverbrauchsbesteuerung, RZ 361 UStRL+ RZ 109 EstRL)
- Aufgabe: Schlussbilanz

1. Verkauf Betrieb

1. laufenden Gewinn/Verlust
 2. Übergangsgewinn/Verlust
 3. Veräußerungsgewinn/Verlust
 4. Immobilienbesteuerung
-
- Unterschiede bei der steuerliche Behandlung
 - Unterschiede bei Verlustvortrag

Verkauf Betrieb - Übergangsgewinn

- auch Einnahmen-Ausgabenrechner erstellt Bilanz
- Übergangsgewinn/-verlust ist im letzten Gewinnermittlungszeitraum vor der Veräußerung/Aufgabe zu berücksichtigen
- „halber Einkommensteuersatz“ wenn Betriebsveräußerung, weil
 - gestorben oder
 - erwerbsunfähig oder
 - oder 60.LJ vollendet und Erwerbstätigkeit eingestellt UND
 - 7 Jahresfrist vorbei
- Übergangsverluste sind prinzipiell ausgleichs- und vortragsfähig und auf 7 Jahre aufzuteilen, **ABER: bei Verkauf/Aufgabe zu 100% sofort ausgleichs- und vortragsfähig**

Beispiel Aufstellung Unternehmensverkauf:

	Entgelt	Umsatzsteuer
Firmenwert	100.000	20.000
Geschäftsausstattung	100.000	20.000
Firmen-PKW	20.000	nicht steuerbar
Wertpapiere	10.000	steuerfrei
Vorräte	70.000	14.000
Forderungen	50.000	steuerfrei
	350.000	54.000

Beispiel Aufstellung Unternehmensverkauf:

Veräußerungsgewinn:

Kaufpreis	350.000
-Kapital	100.000 (<i>Annahme</i>)
<u>-Veräußerungskosten</u>	<u>2.000</u>
Veräußerungsgewinn	248.000

Steuerbegünstigungen:

Freibetrag 3 Jahresverteilung halber Einkommensteuersatz

Steuererleichterungen f. d. Veräußerungsgewinn

- Freibetrag € 7.300,--, oder
- 3 Jahresverteilung
 - wenn Betrieb 7 Jahre bestanden hat, oder
- halber Durchschnittsteuersatz, wenn Veräußerer
 - erwerbsunfähig ist, oder
 - 60 LJ vollendet und Erwerbstätigkeit eingestellt hat UND
 - 7 Jahre seit letztem entgeltlichen Erwerbsvorgang

Was heißt Erwerbstätigkeit?

„keine Erwerbstätigkeit“:

Pensionseinkünfte, V+V, Eink. Kapitalvermögen, geringe Einkünfte bis € 730 und Umsatz unter € 22.000,--

Mitunternehmerschaften:

klassische Kommanditist unschädlich (hat nur Kontroll-/Widerspruchsrechte, wirkt bei Gesellschafterbeschlüssen mit - KEINE tätigkeitsbezogenen Vergütungen)

Komplementär ist schädlich! (auch wenn tatsächl. keine Tätigkeit ausgeübt wird)

Veräußerungsverlust

- auszugleichen mit Einkünften innerhalb der derselben Einkunftsart
- verbleibender Verlust mit Einkünften spätere Jahre verrechenbar
- Verlustvortrag ist höchstpersönliches Recht
 - Ausnahme im Todesfall
- **Verluste aus Immobilienverkauf:**
 1. mit anderen positiven Grundstücksverkäufen gegenrechnen
 2. Rest zu 60% mit anderen betrieblichen Einkünften
 - ausgleichsfähig
 - vortragsfähig

Gewinnfreibetrag iZm Veräußerungsgewinn

13% „Gewinnfreibetrag“

„Grundfreibetrag“

- für die ersten € 30.000 Gewinn
- kein Investitionserfordernis
- auch bei Pauschalierung

„Investitionsbedingter Gewinnfreibetrag“

- für Gewinnanteile über € 30.000
- Investitionserfordernis
(*nur bestimmte Wirtschaftsgüter!*)
- Kennzeichnung im Anlageverzeichnis
- **nicht bei Pauschalierung**

Einschleifregelung ab 2013

Gewinnfreibetrag iZm Veräußerungsgewinn

- Bemessungsgrundlage des Gewinnfreibetrages ist der Gewinn OHNE Veräußerungsgewinn
- **Übergangsgewinn** erhöht die Bemessungsgrundlage
- **Übergangsverlust** vermindert (1/7 Regelung; Ausnahme bei Verkauf: dann 100% verwertbar) die Bemessungsgrundlage

Verkauf Immobilien im Betriebsvermögen: 30%ige ImmoEST ab 2016

Gebäude:

BMGL: Erlös abzügl. Restbuchwert x **30% ImmoEST**

Grund und Boden:

Altfall (vor 31.3.2002): Erlös
- 86%
14% x **30% ImmoEST** (keine BA!)

Neufall (nach 31.3.2002): Gewinn x **30% ImmoEST**
Selbstberechnungskosten Notar abziehbar

Verkauf Immobilien im Betriebsvermögen:

- Antrag auf Regelbesteuerungsoption möglich
- **30% Sondersteuersatz** ist bei **Körperschaften NICHT anzuwenden** (immer 25%)
- 30% Sondersteuersatz ist **nicht anzuwenden**, wenn:
 - Immobilien des Umlaufvermögens
 - Schwerpunkt in Überlassung und Veräußerung von Grundstücken
 - Buchwert wurde vor 1.4.2012 durch TW-Afa gemindert
 - Übertragung von stillen Reserven, die vor 1.4.2012 aufgedeckt wurden
- Berechnung ImmoESt: Notar oder Anwalt

Hauptwohnsitzbefreiung (auf Antrag):

NUR bei **Betriebsaufgabe** - nicht bei Betriebsveräußerung!

- Keine Versteuerung der stillen Reserven, wenn:
 - Todesfall, Erwerbsunfähigkeit oder über 60 LJ und keine Erwerbstätigkeit mehr (max. € 22.000 Umsatz, max. €730 Einkünfte)
 - bis zur Aufgabe war Gebäude Hauptwohnsitz
 - auf das Gebäude wurden keine stillen Reserven übertragen
- Begünstigung für Gebäude UND Grund und Boden

Kauf Betrieb

Erwerber setzt erworbene Wirtschaftsgüter mit

- Anschaffungskosten an (Barzahlung, Schuldenübernahme,..)
- inkl. der Nebenkosten (Vermittlungsprovisionen, Rechtsgebühren,..)

Der Firmenwert ist abzuschreiben. idR auf 15 Jahre

Kauf Betrieb - Haftungsproblematik

- **Ausfallhaftung** für bestimmte offene Steuern und Abgaben des Vorgängers
- Betrieb muss **im Ganzen** verkauft werden (nicht nur einzelne Wirtschaftsgüter)
- auch Zweiterwerber haftet
z.B.: USt, LSt, KeSt, Nova,...

Kauf Betrieb - Haftungsproblematik

Haftungsbeschränkungen:

- Schuld ist **im Jahr der Übereignung und davor liegendem Jahr** entstanden bzw. fällig gewesen
 - ❖ bei Abgabenansprüchen (z.B.:USt) ist der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgeblich (*Bsp. Übereignung 30.9.2016 - Haftung für USt 2015 und UVA 1-9/2016*)
 - ❖ bei Steuerabzugsbeträgen (z.B.:LSt,KeSt) ist Fälligkeitstag relevant (*Bsp. Haftung für alle LSt, die nach dem 1.1.2015 fällig werden - auch LSt 12/14!*)
- für Abgabenschulden, die er **kannte oder kennen musste**
- **max. in Höhe des Wertes** der übertragenen Gegenstände

Zusammenfassung: Kauf Betrieb - Haftungsproblematik

Von der Haftung betroffene Abgabe:

- Umsatzsteuer (L+L, EV, aufgrund Rechnungslegung, Vorsteuerberichtigungen §12/10, IG Erwerb,...)
- Nova
- LSt, KeSt, Abzugssteuer

Nicht von der Haftung betroffen:

- Einkommensteuer, Körperschaftsteuer
- KFZ-Steuer, DB, Säumniszuschlag, Stempel-/Rechtsgebühren...

2. Verkauf Anteil an Personengesellschaft

Steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn (VG)

$$\begin{array}{r} \text{Abfindungsbetrag} \\ - \text{Kapitalkonto} \\ \hline \text{Veräußerungsgewinn} \end{array}$$

- anteilige Freibetrag (€ 7.300) od. Jahresverteilung od. $\frac{1}{2}$ Durchschnittsteuersatz möglich
- bei beschränkt Haftenden (z.B. Kommanditist) ist VG zumindest so hoch wie negatives Kapitalkonto
- Nachversteuerung des **negativen Kapitalkontos** als VG soweit keine Auffüllverpflichtung besteht

Konten Mitunternehmer

Fixes Kapitalkonto: repräsentiert Substanzbeteiligung, jede Veränderung mitbuchen!

Variables Kapitalkonto: für Verlust/Gewinnanteile, für Entnahmen und Einlagen

Ergänzungsbilanzkonten: für Wertkorrekturen zur Gesellschaftsbilanz (z.B. abweichende AKO)

Sonderbilanzkonten: Sondervermögen gehört zivilrechtlich dem Mitunternehmer, wird aber wirtschaftlich von der Gesellschaft genutzt

IMMER Kfix und Kvar führen, AUCH bei Einnahmen-Ausgabenrechnern!

Beispiel 1: positives Kapitalkonto bei OG

3 Mitunternehmer, A, B und C (C scheidet aus), A und B übernehmen zu gleichen Teilen

Bilanz vor Ausscheiden

	BW	TW		BW	TW
Firmenwert		1.260	Kap.A	120	570
AV	100	130	Kap.B	180	630
Bank	210	210	Kap.C	150	600
UV	330	390	FK	190	190
	640	1.990		640	1.990

Stille Reserven: 1.350 (450 pro Gesellschafter), je zu 1/3 beteiligt

Lösung 1:

3 Mitunternehmer, A, B und C (C scheidet aus)

Bilanz nach Ausscheiden von C (vor Abfindung)

	BW		BW
Firmenwert	420	Kap.A	120
AV	100 + 10	Kap.B	180
Bank	210	Verbindl.C	600
UV	330 + 20	FK	190
	1.090		1.090

Anspruch C: 600 (1/3 stille Reserven+ 150 Kapital)

Veräußerungsgewinn C: 600 Abfindung - 150 Kapitalkonto = 450

Beispiel 2: negatives Kapitalkonto OG

OG: C scheidet aus

Bilanz vor Ausscheiden

Aktiva	500	Kapital A	160
Kapital C	100	Kapital B	240
		Schulden	200
	600		600

C ist an OG mit 40% beteiligt; A und B mit jeweils 30%

Lösung 2:

Fall I: Firmenwert = 300 (größer als neg. Kapital)

Abfindungsanspruch C: $-100 + 120 = 20$ (40% von 300)

Veräußerungsgewinn C: 20 (Abfindung) + $100 = 120$

Fall II: Firmenwertanteil des C = 70 (kleiner als neg. Kapital)

C muss Differenz von 30 ($100 - 70$) auffüllen

Veräußerungsgewinn C: 100 (neg. Kapital) - $30 = 70$

Fall III: Firmenwert = 0

Veräußerungsgewinn C: 100 (neg. Kapital)

Aktiva	500	Kapital A	160
Kapital C	100	Kapital B	240
		Schulden	200
	600		600

Sonderproblem: Sonderbetriebsvermögen

- Sonderbetriebsvermögen ist Vermögen, das im Eigentum des Gesellschafters ist und der Gesellschaft zur Verfügung gestellt wird
- Sonderbilanz
- Sonderbetriebsvermögen, das verkauft wird führt zu Veräußerungsgewinn
- Sonderbetriebsvermögen, das zurückbehalten wird führt zur Aufdeckung der stillen Reserven = Entnahme
 - *Nachversteuerung des Gewinnfreibetrages*

Kauf Anteil an Personengesellschaft

- Neugesellschafter **führt Buchkapital fort**. Mehrwert (*Firmenwert, stille Reserven*) wird in eigener Ergänzungsbilanz ausgewiesen
- Kredit ist negatives Sonderbetriebsvermögen
- **Kreditzinsen sind Betriebsausgabe**
- Neufög: nachträgl. Verlust der Begünstigung, wenn Übernehmer innerhalb von 5 Jahren Betrieb aufgibt/verschenkt
- Gewinnfreibetrag: Erwerber setzt Behaltefrist für begünstigte Wirtschaftsgüter fort und muss bei Verletzung der 4-Jahresfrist nachversteuern!

3. Verkauf GmbH(-Anteil) - im Betriebsvermögen von natürlicher Personen

- Verkauf von Anteilen an Kapitalgesellschaften im **Betriebsvermögen**:
 - Gewinn: **27,50 %** Sondersteuersatz
 - Aufwendungen iZm Veräußerung nicht abzugsfähig
 - Anschaffungs**nebenkosten** sind anzusetzen
 - **Verlustausgleich möglich, aber nur 55 %** mit anderen Einkünften verrechenbar und vortragsfähig

Kauf GmbH(-Anteil) im Betriebsvermögen

- Kauf von Anteilen an Kapitalgesellschaften im **Betriebsvermögen**:
 - Anschaffungskostenprinzip
 - Fremdfinanzierungskosten NICHT abzugsfähig
 - Teilwertabschreibung bei §4/1 und §5 EStG Ermittlern möglich
 - **keine Abschreibung des Firmenwertes**

Ausweg: Gruppenbesteuerung

Kauf GmbH(-Anteil)- im Privatvermögen

- Verkauf von Anteilen an Kapitalgesellschaften im **Privatvermögen**:
 - neuen Sondersteuersatz **27,50%** für Verkäufe (*Antrag auf Versteuerung nach Tarif möglich*)
 - Anschaffungskostenprinzip
 - **Anschaffungsnebenkosten NICHT** abziehbar
 - **Fremdfinanzierungskosten NICHT** abziehbar
 - keine Abschreibung Firmenwert

Ausweg: Gruppenbesteuerung

1. Schenkung Betrieb

Übergeber:

- keinen Veräußerungsgewinn
- Entnahmegewinn, wenn einzelne Wirtschaftsgüter zurückbehalten werden
- Grunderwerbsteuer
 - * Freibetrag: bis € 900.000, wenn
 - Erwerber natürliche Person
 - Übergeber > 55 Jahre oder erwerbsunfähig

Grunderwerbsteuer ab 2016

entgeltlich: 3,5%

unentgeltlich:

für die ersten 250.000	0,5%
für die nächsten 150.000	2,0%
darüber	3,5%

BMGL:

- entgeltlich: Wert der Gegenleistung
- keine / geringe Gegenleistung: **Grundstückswert**
 - *pauschale Sachwertermittlungsverfahren*
 - *Immobilienpreisspiegel*
 - *Nachweis Verkehrswert anhand Gutachten*

Grundstück im Betriebsvermögen

- Betriebsübergabe un-/teilentgeltlich:
 - **maximal**: Grundstückswert x 0,5% (Deckelung)
- Betriebsfreibetrag: € 900.000
 - Erwerber natürliche Person
 - Übergeber über 55 Jahre oder erwerbsunfähig
 - bei Teilentgeltlichkeit: Aliquotierung des FB
- **im Familienverband immer „unentgeltlich“**

Beispiel im Familienverband:

Vater schenkt Betrieb der Tochter
Grundwert: 2,5 Mio, Schulden übernommen zu 1 Mio

BMGL: 2,5 Mio
- 900.000 FB

1,6 Mio

$$250' \times 0,5\% + 150' \times 2\% + 1.200' \times 3,5\% = 46.250 \text{ (Tarif)}$$

maximal: 2,5 Mio x 0,5% = **12.500 Grunderwerbssteuer**

Beispiel unter Fremden:

Vater schenkt Betrieb Fremden
Grundwert: 2,5 Mio, Schulden übernommen zu 1 Mio

- entgeltlich zu 40%; unentgeltlich zu 60%
- Freibetrag aliquot: $900.000 \times 60\% = 540.000$

BMGL entgeltlich: $1 \text{ Mio} \times 3,5\% = 35.000$ Grunderwerbssteuer
BMGL unentgeltlich: $2,5 \text{ Mio} - 1 \text{ Mio} = 1,5 \text{ Mio} - 540' \text{FB} = 960'$

960.000 nach Tarif = 23.850

maximal: $2,5 \text{ Mio} \times 0,5\% = 12.500$ Grunderwerbssteuer

Entnahme von Immobilien bei Schenkung

Entnahme Grund und Boden aus dem Betriebsvermögen ins Privatvermögen:
mit Buchwert (stille Reserven werden erst bei Verkauf realisiert)

Entnahme Gebäude aus Betriebsvermögen ins Privatvermögen:
mit Teilwert → stille Reserven werden mit 30% Sondersteuersatz
besteuert oder Regelbesteuerung

Schenkung Betrieb

Erwerber:

- führt Buchwerte weiter
- Verlustvortrag bleibt beim **Übergeber**
(*nur im Erbweg geht Verlust auf Erben über*)
- Übernehmer tritt in die Behaltefristen des Gewinnfreibetrages ein

Seit 1.8.2008 keine Erbschaftsteuer, aber Meldepflicht

2. Schenkung Anteil an Personengesellschaft

- Meldefrist
- GrEst-Freibetrag von **anteiligen € 900.000**, wenn
 - Geber älter 55 Jahre oder erwerbsunfähig und
 - geschenkter Anteil mind. 25% der Anteile an PG umfasst
 - Achtung: 5 Jahre Nachversteuerungsfrist (Aufgabe/Übertragung)
- Sonderbetriebsvermögen geht steuerneutral über, wenn idente Quote oder Quote SBV < Quote Mitunternehmeranteil

2. Schenkung Anteil an Personengesellschaft

- Buchwertfortführung (auch für neg. Buchwerte)
- SBV geht auch steuerneutral über (Achtung: Quotenregelung)
- Ergänzungskapital geht IMMER anteilig über
- Behaltefrist für Gewinnfreibetrag geht über

3. Schenkung GmbH(-Anteil)

- Meldepflicht
- Wert der Schenkung - Schätzung des gemeinen Wertes reicht (Unternehmensbewertung nicht notwendig)
- keine Auswirkung auf GrESt
- Fortführung der Anschaffungskosten für im Privatvermögen gehaltenen Kapitalanteil
- keine Ertragssteuerpflicht für Geschenkgeber

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!