Unternehmensübertragungen - steuerliche Begünstigungen

Einleitend sei auf die Darstellung dieses Themas in der Klienten-Info Juli 2001 hingewiesen, in der den gesetzlichen Änderungen ab 1. Jänner 2001 besondere Aufmerksamkeit gewidmet wurde. Im folgenden liegt der Schwerpunkt auf den steuerlichen Begünstigungen durch das Konjunkturbelebungs-gesetz 2002, sowie der Novelle zum Neugründungs-Förderungsgesetz den Euro-Beträgen sowie den Änderungen in den arbeitsrechtlichen Bestimmungen.

1. Arbeitsrechtliche Haftungsbe-fristung

§ 6 Abs. 2 AVRAG wurde mit BGBlI 2002/52 dahingehend geändert, dass die Endloshaftung des Betriebsveräußerers zugunsten einer befristeten Haftung für Abfertigungs- und Betriebspensionsansprüche aufgehoben wurde. Die Anwartschaftshaftung des Betriebsveräußerers endet nach 5 Jahren ab dem Zeitpunkt der Betriebsveräußerung. Werden wesentliche Sicherungsmittel (Wertpapiere, Rückdeckungsversicherungen, etc.) an den Betriebserwerber übertragen, verkürzt sich die Haftung auf 1 Jahr. Die Änderung gilt für Betriebsübergänge, die nach dem 30. Juni 2002 und davor erfolgt sind. Für letztere endet die Haftung am 30. Juni 2007. Für Dienstverträge die ab 1. Jänner 2003 abgeschlossen werden, entfällt durch die Abfertigung neu diese Haftung. Für alte Dienstverträge, die noch nicht ins neue Abfertigungssystem übergeführt wurden sowie für betriebliche Pensionszusagen ist die Änderung allerdings von Bedeutung.

2. Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn

2.1 Betrieb, Teilbetrieb oder Unternehmeranteil § 24 EStG

2.1.1 Freibetrag EUR 7.300,-

Fällt der Gewinn zur Gänze im Veräußerungs-, Aufgabejahr an, ist der Freibetrag von Amts wegen abzuziehen. Bei einer Teilveräußerung der entsprechende Anteil. Der übersteigende Betrag unterliegt dem vollen Einkommensteuertarif.

2.1.2 Verteilung auf 3 Jahre

Der auf das Veräußerungs-, Aufgabegewinn entfallende Gewinn kann auf **Antrag** gleichmäßig auf 3 Jahre verteilt werden, wobei der Freibetrag entfällt. Die Mindestfrist von 7 Jahren seit Eröffnung/Erwerb des Betriebes muss verstrichen sein.

2.1.3 Verteilung auf 5 Jahre

Kommt es infolge einer (drohenden) Enteignung oder eines behördlichen Eingriffes zu einem Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn, so kann eine gleichmäßige Verteilung auf 5 Jahre **beantragt** werden. Stille Reserven laut § 12 EStG können aber nicht verteilt werden. Der Freibetrag steht nicht zu. Die oben angeführte 7-Jahres-Frist muss verstrichen sein.

2.1.4 Hälftesteuersatz

Für den zur Gänze im Veräußerungsjahr angefallenen Gewinn kann über Antrag der halbe Einkommensteuersatz - ohne Ansatz des Freibetrages - versteuert werden, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen:

- Seit Eröffnung bzw. Erwerb des Betriebes müssen mindestens 7 Jahre verstrichen sein.
- Der Steuerpflichtige ist entweder verstorben, erwerbsunfähig oder hat nach Vollendung des 60. Lebensjahres alle seine Erwerbstätigkeiten eingestellt.

2.1.5 Anrechnung von Erbschafts- und Schenkungssteuern

Auf **Antrag** kann die innerhalb der letzten 3 Jahre entrichtete Erbschafts- und Schenkungssteuer, die anlässlich des Betriebserwerbes entrichtet wurde, angerechnet werden.

2.1.6 Ermittlung des Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinnes

- Der **Veräußerungsgewinn** ist die Differenz zwischen Veräußerungserlös und steuerlichem Buchwert des Betriebsvermögens bzw. des Gesellschaftsanteiles. Ist der steuerliche Buchwert negativ, ist er dem Erlös hinzuzurechnen, sofern er vom Veräußerer nicht neutralisiert wird (z.B. Auffüllung des negativen Kapitalkontos durch den ausscheidenden Mitunternehmer). Die Übertragung eines buchmäßig überschuldeten Betriebes ohne Zahlung an nahe Angehörige ist als Schenkung zu qualifizieren.

- Der **Aufgabegewinn** ist die Differenz zwischen dem steuerlichen Buchwert des Betriebsvermögens und den im Zuge der Aufgabe des Betriebes erzielten Erlöse der veräußerten Wirtschaftsgüter, sowie der gemeinen Werte der ins Privatvermögen übernommenen Wirtschaftsgüter. Der so ermittelte Aufgabegewinn ist nur einem Veranlagungszeitraum zuzuordnen, da er stichtagsbezogen zu ermitteln ist.

3. Stille Reserven in Betriebsgebäude bei Aufgabe des gesamten Betriebes

3.1 Steuerfreiheit

Liegen die Voraussetzungen für den **Hälftesteuersatz** (Z. 2.1.4) vor, dann bleiben auf **Antrag** bei der Betriebsaufgabe die **stillen Reserven** vom **Betriebsgebäude** unter den weiteren Voraussetzungen steuerfrei:

- Das Gebäude diene bis zur Betriebsaufgabe dem Steuerpflichtigen als **Hauptwohnsitz** (ohne Mindestfrist).
- Das Gebäude darf aber weder veräußert werden, noch der Einkünfteerzielung durch den Steuerpflichtigen selbst oder einem anderen dienen.
- Auf das Gebäude dürfen keine stillen Reserven übertragen worden sein.

3.2 Nachversteuerung

Bei Widmungsänderung innerhalb von 5 Jahren nach Aufgabe des Betriebes kommt es zu einer Nachversteuerung wie folgt:

3.2.1 Halber Steuersatz von Amt wegen (Rz 5714 EStR)

Bei Veräußerung durch den Steuerpflichtigen oder seinen Erben, bei Schenkung, bei Verwendung zur Einkünfteerzielung durch den Steuerpflichtigen selbst oder durch einen anderen.

3.2.2 Halber Steuersatz auf 10 Jahre verteilt (Rz 5715 EStR)

Bei Verwendung zur Einkünfteerzielung durch den Steuerpflichtigen selbst oder bei Überlassung zur Einkünfteerzielung durch einen anderen kann zusätzlich zum halben Steuersatz der **Antrag** auf gleichmäßige Verteilung auf 10 Jahre gestellt werden. Es kommt demnach über Antrag zu einer steuerlichen Doppelbegünstigung. Die Verteilungsregel kommt aber nicht zur Anwendung,

wenn das Gebäude verkauft oder verschenkt wird.

4. Veräußerung gegen Rente

4.1 Kaufpreisrente (Rz 5672 und 7031 EStR)

Die Steuerpflicht tritt erst dann ein, wenn die Rentenzahlung zusammen mit einer eventuellen Einmalzahlung den Buchwert des Betriebsvermögens übersteigt. Bei Erfassung dieses Veräußerungsgewinnes in mehr als einer Besteuerungsperiode kommt der normale Steuertarif zur Anwendung.

4.2 Versorgungs- oder Unterhaltsrente

Während die Versorgungsrente beim Verpflichteten als Sonderausgabe absetzbar und beim Empfänger als nachträgliche Betriebseinnahme zu versteuern ist, bleibt die Unterhaltsrente auf beiden Seiten steuerneutral. Hinsichtlich der Kriterien, wann welche Rente vorliegt, sei auf Rz 7013 ff EStR verwiesen.

5. Veräußerung auf Raten (Rz 5676 EStR)

Die Differenz zwischen Barwert der Rente und Buchwert des veräußerten Betriebes ist der Veräußerungsgewinn. Der Zinsenanteil stellt nachträgliche betriebliche Einkünfte dar.

6. Fruchtgenuss bei Betriebsübertragung

In diesem Fall handelt es sich um eine gemischte Schenkung bzw. Schenkung mit Auflagen. Beim **Vorbehaltsfruchtgenuss** geht das zivilrechtliche Eigentum über, die Früchte verbleiben beim ehemaligen zivilrechtlichen Eigentümer.

Beim **Zuwendungsfruchtgenuss** ändert sich am zivilrechtlichen Eigentum nichts, es wird nur das Recht übertragen, daraus die Früchte zu ziehen. Steuerlich ist das Problem AfAZu lösen, da diese grundsätzlich dem zivilrechtlichen Eigentümer zusteht. Da das Steuerrecht aber auf den wirtschaftlichen Eigentümer abstellt, ist bei der Vertragsgestaltung darauf zu achten. Bei entsprechender Vertragsgestaltung ist ferner eine Minimierung der Schenkungssteuer möglich, da der kapitalisierte Fruchtgenuss die Bemessungsgrundlage für die Schenkungssteuer mindert (Rz 111 ff EStR).

7. Betriebsübergang durch faktisches Verhalten

Für einen Betriebsübergang ist grundsätzlich keine rechtsgeschäftliche Verfügung (Kauf, Tausch, Schenkung etc.) erforderlich. Der bloße Wechsel des für die weitere Entwicklung des Betriebes verantwortlichen Inhabers reicht hierfür aus (z.B. Übernahme der Dienstnehmer samt Maschinen).

8. Übertragungsrücklage gemäß § 12 EStG

Rücklagen aus der Aufdeckung stiller Reserven stellen laut Rechtsprechung „geparkten“ laufenden Gewinn dar. Die Auflösung im Zuge einer Betriebsaufgabe ist als laufender Gewinn und nicht als Aufgabegewinn zu versteuern (Rz 7373 EStR).

9. Veräußerung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften

9.1. Beteiligungsveräußerung/Spekulationsgewinn

Übersteigt die Beteiligung 1 % des Gesamtkapitals ist der Gewinn laut § 31 EStG steuerpflichtig. Bei einer Veräußerung unter 1 % innerhalb der Frist von einem Jahr kommt es zu einem Spekulationsgewinn gemäß § 30 EStG, wenn er EUR 440,- p.a. übersteigt. Der Spekulationsgewinn unterliegt dem Normalsteuersatz, der Gewinn aus der Beteiligungsveräußerung dem Hälftesteuersatz.

9.2. Auf eine **steuerliche Besonderheit** bei der Beteiligungsveräußerung sei hingewiesen, wenn das Kapital aus **Gesellschaftsmittel erhöht** worden ist.

Der **Erwerb von Anteilsrechten** auf diese Art (Gratisaktien, Freianteile, etc.) ist gemäß § 3 Abs. 1 Z 29 i.V.m. § 94 Z 9 EStG beim Gesellschafter **steuer- und KESt-frei**. Erfolgt allerdings innerhalb von 10 Jahren aufgrund einer Kapitalherabsetzung eine Rückzahlung, ist diese gemäß § 32 Z 3 EStG steuerpflichtig (halber Steuersatz gem. § 37 (4) Z 1 lit c EStG). Nach Ablauf von 10 Jahren ist die Rückzahlung aber steuerfrei.

Anders ist die steuerliche Qualifikation bei der **Veräußerung der Beteiligung** gemäß § 31 EStG zu beurteilen. Die aus **Gesellschaftsmittel** (Gewinnrücklagen, Bilanzgewinn) stammenden Teile der **Kapitalerhöhung** bleiben nämlich auch **nach Ablauf der 10-Jahres-Frist steuerhängig**, da die steuerlichen Anschaffungskosten - mangels anders lautender Bestimmung - unverändert bleiben.

9.3. Beteiligungsveräußerung bei umgründungsbedingten negativen

Anschaffungskosten

In der Klienten-Info März 2002 wurde darauf hingewiesen, dass die gemäß § 4 Abs. 12 EStG in Evidenz zu haltenden negativen Anschaffungskosten nicht nur den Veräußerungs- bzw. Liquidationsgewinn erhöhen, sondern auch auf den Erben oder Geschenknahmer übergehen und bei diesem im gegebenen Fall steuerpflichtig werden.

10. Verkehrssteuerliche Begünstigungen für Betriebsübertragung ab 1. Jänner 2002

Die Begünstigungen des **Neugründungs-Förderungsgesetzes** sind zum Teil nunmehr auch auf Betriebsübertragungen anzuwenden.

10.1. Voraussetzung ist, dass der Betriebsinhaber wechselt und der neue Betriebsinhaber **Jungunternehmer** ist. Verbleibt die übertragende Person im Unternehmen, darf sie - nach einer weiten Auslegung - keine beherrschende Stellung mehr bekleiden. Darunter fallen auch alle Umgründungstatbestände aufgrund des Umgründungssteuergesetzes.

10.2. Steuerbefreiungen

- Die Grunderwerbssteuerbefreiung besteht insoweit, als der bei der Grunderwerbsteuerlichen Berechnung anzusetzende Wert EUR 75.000,- nicht überstiegen ist (Freibetrag)
- Stempelgebühren und Bundesverwaltungsabgaben für Schriften und Amtshandlungen
- Gerichtsgebühren für Eintragungen im Firmenbuch und im Grundbuch
- Gesellschaftssteuern

Anmerkung:

Die Befreiungen gelten nur für Tatbestände, die im unmittelbaren Zusammenhang mit der Betriebsübertragung stehen (z.B. entgeltliche Übertragung, gemischte Schenkung, Anteilsvereinigung, Einbringungen etc.). Der Zuerwerb eines Grundstückes anlässlich der Betriebsübertragung fällt nicht unter die Befreiung.

10.3. Antragstellung

Für diese Zwecke stehen folgende Formulare zur Verfügung:

- Neu Fö3-Erklärung der (Teil-)Betriebsübertragung

Diese unterschriebene Erklärung ist bei der jeweils in betracht kommenden Behörde (Finanzamt, Gericht, Magistrat etc.) bzw. bei Parteienvertretern (z.B. Notar) vorzulegen, wodurch es zur **unmittelbaren Befreiung** von Abgaben und Gebühren kommt.

- Neu Fö4

Da das Gesetz mit auf den 1. Jänner 2002 rückwirkender Begünstigung beschlossen worden ist und das Formular Neu Fö3 erst am 1. September 2002 aufgelegt worden ist, wurde für jene Betriebsübertragungen, welche in der Zeit vom 1. Jänner bis 31. August 2002 erfolgten, das Formular Neu Fö4 aufgelegt, mit dem jene Personen, die in dieser Zeit die Steuern und Gebühren bereits entrichtet hatten, einen Antrag auf **Rückerstattung** stellen können.

11. Steuerliche Begünstigung bei Schenkung und Erbschaft

Bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 15a ErbStG sind Unternehmensübertragungen von Todeswegen oder Schenkungen bis zu einem Wert von EUR 365.000,- (Freibetrag) steuerfrei. Angemerkt sei, dass hierfür nicht die Buchwerte laut Bilanz in Frage kommen, sondern die Bewertungsregeln des Bewertungsgesetzes (z.B. Einheitswert bei Grundstücken, gemeiner Wert bei Kapitalanteilen etc.)

12. Bewertung von Unternehmen

Der Unternehmensbewertung hat eine sorgfältige Prüfung (Due Diligence) betreffend Markt- und Wettbewerbssituation, Finanzlage, Steuern, Risiko, Humankapital etc. voranzugehen. Dass aus den Jahresabschlüssen allein in der Regel keine aufschlussreichen Daten gewonnen werden können, ist bekannt.

Hiezu folgende Kurzgeschichte:

Dem Gutachter wird die Bilanz vorgelegt und er ersucht den Unternehmer ihm den Betrieb zu zeigen. Er besichtigt das Gebäude, die Maschinen, die

Büroeinrichtung etc. und vergleicht diese mit den in der Bilanz ausgewiesenen Werten.

Schließlich befragt er den Unternehmer nach dem wertvollsten in seinem Betrieb. Das sind meine Mitarbeiter bekommt er stolz zur Antwort. Für diesen Posten gibt es aber keinen Bilanzausweis, er ist vielmehr der größte Aufwandsposten in der Gewinn- und Verlustrechnung. Eine Diskussion über das diesbezügliche Einsparungspotential ist die Folge.

Was ist also ein Unternehmen Wert?

Bereits Moses hat seinem Volk diesbezüglich die Leviten gelesen. Im dritten Buch (Levitikus Vers 25, 14-16) steht geschrieben:

„Wenn du deinem Stammesgenossen etwas verkaufst oder von ihm etwas kaufst, sollt ihr einander nicht übervorteilen. Kaufst du von deinem Stammesgenossen, so berücksichtige die Zahl der Jahre nach dem Jubeljahr; verkauft er dir, dann soll er die noch ausstehenden Ertragsjahre berücksichtigen. Je größer die Anzahl der Jahre, desto höher berechne den Kaufpreis; je geringer die Anzahl der Jahre, desto weniger verlang von ihm; denn es ist die Zahl von Ernteerträgen, die er dir verkauft.“

Weder die Vergangenheitswerte in den Jahresabschlüssen noch der vorhandene Substanzwert bestimmen den Unternehmenswert, sondern sein Ertragswert. Wenn der Nutzen unter den Kosten liegt, ist der Kauf eine Fehlinvestition. Zukunftsbezogene Werte kränken allerdings definitionsgemäß an der Unsicherheit der Zukunft. Aus dem zitierten Bibelwort „... Zahl der Jahre nach dem Jubeljahr...“ ist ableitbar, dass die Anzahl der Ernteerträge aber nicht unbegrenzt ist, denn im Jubeljahr (auch Brach- oder Erlassjahr) welches jeweils das siebente Jahr ist, soll es zu der Befreiung des Schuldners kommen. Die Nachhaltigkeit der Erträge ist demnach begrenzt.

13. Schlussbemerkungen

Im Hinblick darauf, dass man in den nächsten 10 Jahren in Österreich mit einem Eigentümerwechsel von einem viertel bis einem Drittel der Klein- und Mittelbetriebe rechnet, bei der etwa 440.000 Mitarbeiter betroffen sein werden, kommt der steuerlichen Qualifikation dieser Tatbestände erhöhte Bedeutung zu. Stellt man in Rechnung, dass die Vererbung von Sparguthaben und sonstigen

endbesteuerten Wertpapieren in unbegrenzter Höhe steuerfrei ist, kann man wohl von einer Diskriminierung von Risikokapital bei der Vererbung von Betriebsvermögen sprechen, da hierfür nur ein Freibetrag von EUR 365.000,- besteht.