

An die
Wirtschaftstreuhänder und Berufsanwärter Kartens,
Finanzverwaltung Kartens,
Richterinnen und Richter am Bundesfinanzgericht, Außenstelle Kärnten

42.

WT - P R A X I S D I A L O G

Programm: „**Übertragung von überschuldeten Betrieben in ESt, USt und GrEST mit Überlegungen zur Steueroptimierung**“

Vortrag von
Univ.-Prof. Dr. Sabine Urnik
Professorin für Rechnungslegung und Steuerlehre an der
Paris-Lodron-Universität Salzburg und Vizedekanin der
rechtswissenschaftlichen Fakultät

anschließend Diskussion

Zeit: Montag, 12. Dezember 2016, 18.30 - 20.00 Uhr

**StB Univ.-Prof. Dr. Sabine
Kanduth-Kristen, LL.M. e.h.**
Leiterin

WP/StB Mag. Walter Zenkl e.h.
Stellvertretender Leiter

Fachsenat für Steuerrecht Außenstelle Kärnten

StB Mag. Peter Katschnig e.h.
Präsident der Landesstelle Kärnten der Kammer der Wirtschaftstreuhänder

42. WT-Praxisdialog

Übertragung von überschuldeten Betrieben in ESt, USt und GrESt mit Überlegungen zur Steuroptimierung

12.12.2016
Universität Klagenfurt

Univ.-Prof. Dr. Sabine Urnik

Professorin für Rechnungslegung und Steuerlehre
FB Sozial- und Wirtschaftswissenschaften
Vizedekanin der Rechtswissenschaftlichen Fakultät Salzburg
WissensNetzwerk Recht, Wirtschaft und Arbeitswelt



Gesamtüberblick – Steuerliche Entscheidungsdimensionen



Rechtsform des Unternehmens
• Einzelunternehmen
• Anteilsübertragung
Personengesellschaft
Kapitalgesellschaft

Unternehmensnachfolge - Einzelunternehmen

Entgeltlich

Einkommensteuer

Umsatzsteuer

Grunderwerbsteuer

Unentgeltlich

Meldepflicht


Umsatzsteuer


Grunderwerbsteuer

Überlegungen:

- → Abgrenzung entgeltlich/unentgeltlich?
- → Besonderheiten bei Übertragung überschuldeter Betriebe
 - → Steuerliche Konsequenzen?
 - → Risiken bzw Gestaltung?


Nr 2

Abgrenzung entgeltlich vs unentgeltlich – Einkommensteuer (1)		 UNIVERSITÄT SALZBURG
Ertragsteuerliche Einordnung des Rechtsgeschäftes unter Zugrundelegung der „ Einheitstheorie “ als		
<input type="checkbox"/> (voll) entgeltlich	<input type="checkbox"/> (voll) unentgeltlich	
<ul style="list-style-type: none"> • Objektiv: Verhältnis Leistung – Gegenleistung nach dem Überwiegen (50% - Grenze) <u>Ausnahmen:</u> Renten (EStR 2000, Rz 7000 ff): „Angemessenheit“ (bei Übertragung von Betrieben/Teilbetrieben/Mitunternehmeranteilen) → Offenbares Missverhältnis: Gemischte Schenkung (zB VwGH 14.10.1991, 90/15/0084; 29.10.2003, 2001/13/0211) indiziell ein voll unentgeltliches Rechtsgeschäft; erforderlich ferner: • Subjektiv: Wille der Vertragsparteien (!) Prinzip der subjektiven Äquivalenz: erforderlich ist, dass sich beide Vertragspartner des doppelten Charakters der Leistung als teilweise unentgeltlich und teilweise entgeltlich bewusst gewesen sind. Der gemischte Charakter des Rechtsgeschäftes muss gewollt und ausdrücklich oder schlüssig zum Ausdruck gebracht werden. (Vgl EStR 2000, Rz 5571 mit Hinweis auf die Judikatur des VwGH 19.10.1987, 86/15/0097; 23.10.1990, 90/14/0102; 14.10.1991, 90/15/0084, 29.6.1995, 93/15/0134; vgl auch VwGH 18.2.1999, 97/15/0021) 		
		Nr 3

Abgrenzung entgeltlich vs unentgeltlich – Einkommensteuer (2)		 UNIVERSITÄT SALZBURG
Ertragsteuerliche Einordnung des Rechtsgeschäftes unter Zugrundelegung der „ Einheitstheorie “ als		
<input type="checkbox"/> (voll) entgeltlich	<input type="checkbox"/> (voll) unentgeltlich	
<ul style="list-style-type: none"> • Subjektiv: Wille der Vertragsparteien (!) Die gemischte Schenkung gilt als (voll-)unentgeltlich, wenn die Gegenleistung aus privaten Motiven überwiegend unter dem tatsächlichen Wert des Unternehmens liegt; eine „Teilentgeltlichkeit“ des Vorganges ist auszuschließen. (Vgl EStR 2000, Rz 6621 mit Hinweis auf Rz 5571 f) → Vermutung <u>entgeltlicher Rechtsgeschäfte</u> bei einander fremden Personen Vgl zB VwGH 14.09.1955, Slg 1224/F; 16.12.1971, 931/71 u 932/71; 14.5.1992, 91/16/0012; vgl ausdrücklich VwGH 8.2.1990, 89/16/0180: „<i>Im geschäftlichen Verkehr spricht die Vermutung gegen die Freigebigkeit einer Zuwendung, weil im Wirtschaftsleben davon ausgegangen werden kann, dass im Verhältnis zweier unabhängiger Vertragspartner keine Leistungsverpflichtung ohne eine entsprechende Gegenleistung eingegangen wird.</i>“; vgl auch EStR 2000, Rz 6625. → Vermutung <u>unentgeltlicher Rechtsgeschäfte</u> bei einander nahestehenden Personen Vgl zB VwGH 12.7.1990, 89/16/0088, 0089 mit Verweis auf 8.11.1977, 1168/77 Zur Beachtlichkeit der subjektiven Komponente des Zuwendungswillens, der Bewusstheit der Unentgeltlichkeit der Übertragung vgl zB VwGH 25.2.1998, 97/14/0141, 18.2.1999, 97/15/0021. 		
		Nr 4

Bewertung Leistung - Gegenleistung	UNIVERSITÄT SALZBURG
Ertragsteuerliche Einordnung des Rechtsgeschäftes unter Zugrundelegung der „ Einheitstheorie “ als	
(voll) entgeltlich	(voll) unentgeltlich
<ul style="list-style-type: none"> • Objektiv: Verhältnis Leistung – Gegenleistung nach dem Überwiegen (50 % - Grenze) Bewertung der „<u>Leistung</u>“ im Sinne des übertragenen <u>Unternehmens</u>: Ermittlung der realen Werte (Teilwerte) des übergehenden Vermögens (einschließlich selbstgeschaffener unkörperlicher Wirtschaftsgüter wie bspw eines Firmenwertes) (vgl EStR 2000, Rz 7025) Fachgutachten zur Unternehmensbewertung - KFS BW 1: idR Discounted Cashflow-Methode; Ableitung des Unternehmenswertes aus den künftigen finanziellen Überschüssen (Bandbreiten; volatile Ergebnisse: vgl UFS 7.6.2011, RV/0114-W/10) → Betriebliche Verbindlichkeiten bzw Lasten gelten ertragsteuerlich (für die Feststellung des Rechtsgeschäftscharakters) nicht als „Gegenleistungen“ „<u>Gegenleistung</u>“ des Übernehmers (Barbetrag; Raten; Rente...) 	
Nr 5	

Übertragung überschuldeter Betriebe: buchmäßige Überschuldung	UNIVERSITÄT SALZBURG																												
Ertragsteuerliche Einordnung des Rechtsgeschäftes unter Zugrundelegung der „ Einheitstheorie “ als																													
(voll) entgeltlich	(voll) unentgeltlich																												
<ul style="list-style-type: none"> • Objektiv: Bewertung der „<u>Leistung</u>“: Ermittlung der realen Werte (Teilwerte) des übergehenden Vermögens (einschließlich selbstgeschaffener unkörperlicher Wirtschaftsgüter wie bspw eines Firmenwertes) (vgl EStR 2000, Rz 7025) 																													
Bilanz EU zu Buchwerten in € tausend	Bilanz EU zu Verkehrswerten in € tausend																												
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%;">Anlagevermögen</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">400</td> <td style="width: 30%;">Eigenkapital</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">- 200</td> </tr> <tr> <td>Umlaufvermögen</td> <td style="text-align: right;">200</td> <td>Verbindlichkeiten</td> <td style="text-align: right;">800</td> </tr> <tr> <td>Bilanzsumme</td> <td style="text-align: right;">600</td> <td>Bilanzsumme</td> <td style="text-align: right;">600</td> </tr> </table>	Anlagevermögen	400	Eigenkapital	- 200	Umlaufvermögen	200	Verbindlichkeiten	800	Bilanzsumme	600	Bilanzsumme	600	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%;">Firmenwert</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">200</td> <td style="width: 30%;">Eigenkapital</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">200</td> </tr> <tr> <td>Anlagevermögen</td> <td style="text-align: right;">400+200</td> <td>Verbindlichkeiten</td> <td style="text-align: right;">800</td> </tr> <tr> <td>Umlaufvermögen</td> <td style="text-align: right;">200</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Bilanzsumme</td> <td style="text-align: right;">1.000</td> <td>Bilanzsumme</td> <td style="text-align: right;">1.000</td> </tr> </table>	Firmenwert	200	Eigenkapital	200	Anlagevermögen	400+200	Verbindlichkeiten	800	Umlaufvermögen	200			Bilanzsumme	1.000	Bilanzsumme	1.000
Anlagevermögen	400	Eigenkapital	- 200																										
Umlaufvermögen	200	Verbindlichkeiten	800																										
Bilanzsumme	600	Bilanzsumme	600																										
Firmenwert	200	Eigenkapital	200																										
Anlagevermögen	400+200	Verbindlichkeiten	800																										
Umlaufvermögen	200																												
Bilanzsumme	1.000	Bilanzsumme	1.000																										
Unternehmenswert = € 200 tsd (stille Reserven und Firmenwert je € 200 tsd)																													
<ul style="list-style-type: none"> → Vermutung eines <u>entgeltlichen Rechtsgeschäfts</u> bei einander fremden Personen (EStR 2000, Rz 5681a) → Vermutung eines <u>unentgeltlichen Rechtsgeschäfts</u> bei einander nahestehenden Personen (EStR 2000, Rz 5680) 																													
Nr 6																													

Übertragung überschuldeter Betriebe: reale Überschuldung 

Ertragsteuerliche **Einordnung** des Rechtsgeschäftes unter Zugrundelegung der „**Einheitstheorie**“ als

(voll) entgeltlich (voll) unentgeltlich

- **Objektiv:** Bewertung der „**Leistung**“: Ermittlung der realen Werte (Teilwerte) des übergehenden Vermögens (einschließlich selbstgeschaffener unkörperlicher Wirtschaftsgüter wie bspw eines Firmenwertes) (vgl EStR 2000, Rz 7025)

Anlagevermögen	400	Eigenkapital	-200
Umlaufvermögen	200	Verbindlichkeiten	800
Bilanzsumme	600	Bilanzsumme	600

Firmenwert	50	Eigenkapital	-100
Anlagevermögen	400+50	Verbindlichkeiten	800
Umlaufvermögen	200		
Bilanzsumme	700	Bilanzsumme	700

Unternehmenswert = minus € 100 tsd (stille Reserven und Firmenwert je € 50 tsd)

- Vermutung eines entgeltlichen Rechtsgeschäfts bei einander fremden Personen (EStR 2000 Rz 5681a)
- Vermutung eines (teil)entgeltlichen Rechtsgeschäfts bei einander nahestehenden Personen (EStR 2000 Rz 5681)

Nr 7

Steuerliche Behandlung real überschuldeter Betriebe unter einander nahestehenden Personen 

- Vermutung (teil)entgeltlicher Rechtsgeschäfte bei einander nahestehenden Personen (EStR 2000, Rz 5681):
„[...] die Übernahme der nicht im wahren Wert der Aktiven gedeckten Verbindlichkeiten aus außerbetrieblichen Gründen erfolgt“
 → unangemessener Teil iHd realen Überschuldung wird dem ertragsteuerlich irrelevanten unentgeltlichen Bereich zugeordnet
 → entsteht ein Veräußerungsgewinn aufgrund des verbleibenden entgeltlichen Rechtsgeschäftsteils *„in einem solchen Fall nur insoweit, als im übertragenen Betriebsvermögen stille Reserven einschließlich Firmenwert enthalten sind.“*

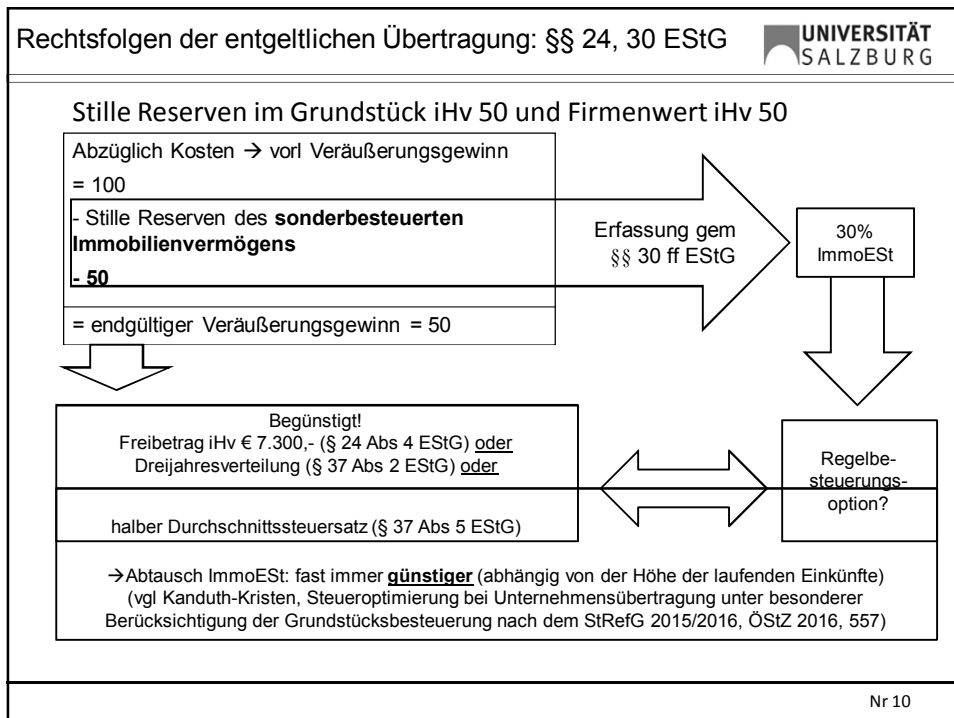
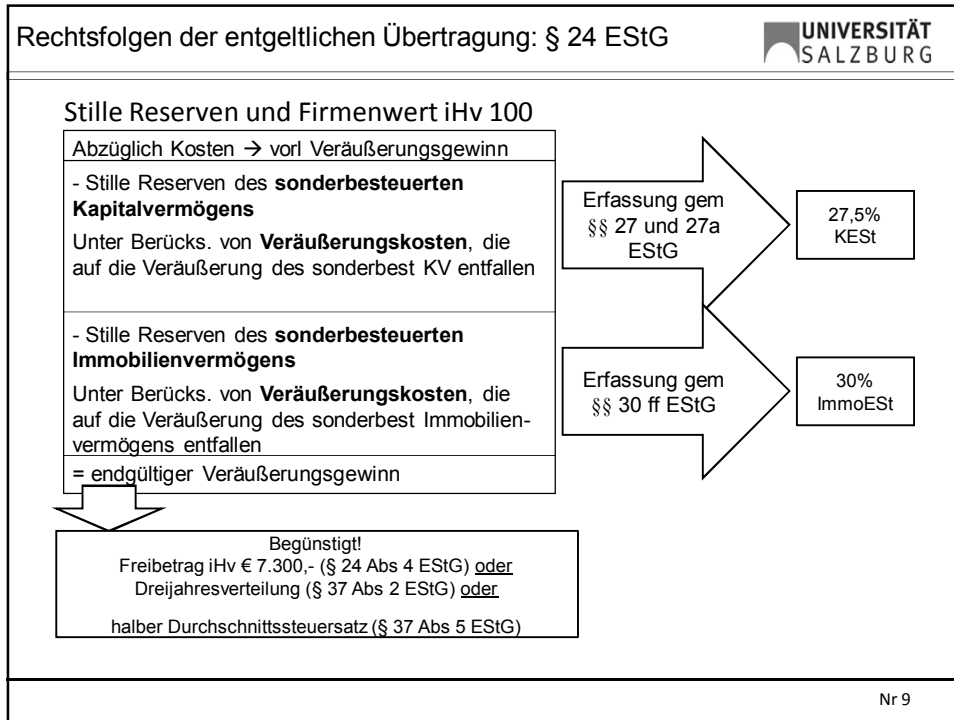
Anlagevermögen	400	Eigenkapital	-200
Umlaufvermögen	200	Verbindlichkeiten	800
Bilanzsumme	600	Bilanzsumme	600


Firmenwert	50	Eigenkapital	-100
Anlagevermögen	400+50	Verbindlichkeiten	800
Umlaufvermögen	200		
Bilanzsumme	700	Bilanzsumme	700

Unternehmenswert = minus € 100 tsd (stille Reserven und Firmenwert je € 50 tsd)

Verbindlichkeit iHv € 100 tsd → unentgeltlich
Stille Reserven und FW iHv € 100 tsd → Veräußerungsgewinn

Nr 8



Rechtsfolgen der entgeltlichen Übertragung: § 37 Abs 2 und 5 EStG 

Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der Dreijahresverteilung gem § 37 Abs 2 und des halben Durchschnittssteuersatzes gem § 37 Abs 5 EStG:

- Eröffnung/letzter entgeltlicher Erwerb: 7 Jahre (84 Monate)


zusätzliche Voraussetzungen beim halben Durchschnittssteuersatz:
Veräußerung weil:

- der Steuerpflichtige gestorben ist und dadurch der Sachverhalt veranlasst wird **oder**
- der Stpfl erwerbsunfähig ist **oder**

- der Stpfl das **60. Lebensjahr vollendet hat** und die **Erwerbstätigkeit einstellt**
(Toleranzgrenze: Gesamtumsatz < € 22.000/KJ und die gesamten Einkünfte aus den „schädlich“ ausgeübten Tätigkeiten < € 730/KJ)

- EStR 2000, Rz 7319: Der Hälftesteuersatz wegen altersbedingter Einstellung der Erwerbstätigkeit erfordert, dass das Anfallen des Veräußerungs- oder Übergangsgewinnes durch die Einstellung der Erwerbstätigkeit bedingt sein (VwGH 4.6.2008, 2003/13/0077) oder in engem zeitlichen Zusammenhang damit stehen muss (vgl auch VwGH 23.9.2010, 2006/15/0358). Zum Sechsmonatezeitraum EStR 2000, Rz 7321.
- Begriff „Erwerbstätigkeit“?? → EStR 2000, Rz 7316 ff (**Judikatur!**)

Nr 11

Steuerliche Behandlung real überschuldeter Betriebe unter einander nahestehenden Personen - Erwerber 

→ Vermutung (**teilentgeltlicher Rechtsgeschäfte**) bei einander nahestehenden Personen (EStR 2000, Rz 5681):
der Erwerber kann die beim Übergeber versteuerten stillen Reserven ansetzen; die über die buchmäßige Überschuldung hinausgehenden Verbindlichkeiten verlieren ihre Betriebsvermögenseigenschaft und stellen beim Erwerber hinkünftig private Schulden dar, deren Zinsen nicht mehr abzugsfähig sind.
(Vgl Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), EStG¹⁴, § 6 Tz 404)

Erwerber:

Bilanz EU zu Verkehrswerten in € tausend				Bilanz EU zu Verkehrswerten in € tausend			
Firmenwert	50	Eigenkapital	-100	Firmenwert	50	Eigenkapital	0
Anlagevermögen	400+50	Verbindlichkeiten	800	Anlagevermögen	400+50	Verbindlichkeiten	700
Umlaufvermögen	200			Umlaufvermögen	200		
Bilanzsumme	700	Bilanzsumme	700	Bilanzsumme	700	Bilanzsumme	700

Unternehmenswert = minus € 100 tsd (stille Reserven und Firmenwert je € 50 tsd)
→ Verbindlichkeit iHv € 100 tsd privat

→ Vorhergehende Entnahme der Verbindlichkeit beim Übergeber:
→ Abzugsfähigkeit der Zinsen nach Maßgabe zumutbarer Tilgungen (UFS 2.3.2007, RV/0090-I/06 mit Hinweis auf VwGH 24.2.2004, 99/14/0250); zur Zumutbarkeit vgl EStR 2000, Rz 1437

Nr 12

Zwischenfazit zur Übergabe real überschuldeter Betriebe unter einander nahestehenden Personen



Vermutung (**teilentgeltlicher Rechtsgeschäfte** bei einander nahestehenden Personen (EStR 2000, Rz 5681) ist abzulehnen:

- Keine Anwendung der skizzierten allgemeinen ertragsteuerlichen Zuordnungsgrundsätze:
Gegenüberstellung der Verkehrswerte von Leistung und; übernommene Verbindlichkeiten mindern den Wert der Leistung (= Betrieb). Ist (mangels Gegenleistung) keine „Angemessenheit“ feststellbar und mit dem Willen der Vertragsparteien zur Schenkung verbunden, liegt insgesamt ein unentgeltliches Rechtsgeschäft mit den dafür vorgesehenen steuerlichen Konsequenzen vor.
(S hierzu auch Fraberger/Papst in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), EStG¹⁸, § 24 Tz 108 mit Hinweis auf die Judikatur des VwGH 24.9.1996, 95/13/0290; 9.2.2005, 2001/13/0156, 2005, 406: „...es stellt eine Beweisfrage dar, ob der Wille der Beteiligten auf eine unentgeltliche oder entgeltliche Übertragung gerichtet war.“)
- Abkehr von der Einheitstheorie (ohne gesetzliche Basis)
unsystematische Zuordnung der Rechtsfolgen eines entgeltlichen Rechtsgeschäftes bei unentgeltlich gewollten Übertragungsvorgängen
Vgl auch VwGH 29.6.1995, 93/15/0134; 25.2.1998, 97/14/0141; 9.2.2005, 2001/13/ 0156; 9.2.2005, 2001/13/0156; 24.10.2013, 2012/15/0028: keine Erfassung negativen Eigenkapitals, wenn es sich nicht um ein entgeltliches Rechtsgeschäft handelt.
- Steht im Widerspruch zur ertragsteuerlichen Behandlung real überschuldeter Betriebe im Erbfall, wonach insgesamt ein unentgeltlicher Erwerb vorliegt
(Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), EStG¹⁴, § 6 Tz 404 mit Hinweis auf die Judikatur des VwGH 20.4.2004, 2003/13/0160.)

Nr 13

Steuerliche Behandlung real überschuldeter Betriebe unter einander fremden Personen



Vermutung (**teilentgeltlicher Rechtsgeschäfte** bei einander nahestehenden Personen (EStR 2000, Rz 5681) ist abzulehnen:

- Widerspruch zur Übertragung real überschuldeter Betrieb unter einander fremden Personen, bei denen ein *zur Gänze* entgeltliches Rechtsgeschäft vorliegen soll: EStR 2000, Rz 5681a.

Bilanz EU zu Buchwerten in € tausend

Anlagevermögen	400	Eigenkapital	-200
Umlaufvermögen	200	Verbindlichkeiten	800
Bilanzsumme	600	Bilanzsumme	600

Bilanz EU zu Verkehrswerten in € tausend


Firmenwert	50	Eigenkapital	-100
Anlagevermögen	400+50	Verbindlichkeiten	800
Umlaufvermögen	200	Bilanzsumme	700
Bilanzsumme	700	Bilanzsumme	700

Unternehmenswert = minus € 100 tsd (stille Reserven und Firmenwert je € 50 tsd)

Ermittlung des Veräußerungsgewinns gem § 24 EStG

- Kaufpreis = 0
- Abzüglich Wert des Betriebsvermögens (-200)
- Abzüglich Kosten
- vorl Veräußerungsgewinn = 200

Nr 14

Rechtsfolgen der entgeltlichen Übertragung: § 24 EStG (2) 

Stille Reserven im Grundstück iHv 50 und Firmenwert iHv 50


vorl Veräußerungsgewinn = 200	Erfassung gem §§ 30 ff EStG	30% ImmoESt
- Stille Reserven des sonderbesteuerten Immobilienvermögens - 50 (oder aliquot)		
= endgültiger Veräußerungsgewinn = 150		

„Sind die in den Grundstücken enthaltenen stillen Reserven nicht bekannt, ist der Wert der Grundstücke idR im Wege einer Verhältnisrechnung zu ermitteln.“: EStR 2000, Rz 5659

Sonst: Fiktive Wertzumessung nach der „Verhältnismethode“ (EStR 2000, Rz 5659; 2524 f):

- ✓ Zuordnung im Wertverhältnis → erfordert Wertermittlung (Verkehrswerte) sämtlicher veräußerten aktiven Wirtschaftsgüter (einschließlich des Firmenwerts)
- ✓ Ermittlung des Firmenwerts nach „betriebswirtschaftlichen Grundsätzen“
- ✓ unabhängig davon, ob der Gesamtwert über oder unter dem Gesamtveräußerungserlös liegt
- ✓ Aufteilung der Gegenleistung = übernommene Verbindlichkeiten iHv 800

Nr 15

Steuerliche Behandlung real überschuldeter Betriebe unter einander fremden Personen - Erwerber 


Übernahme der Wertbeiträge in die Erwerberbilanz (entgeltlicher Erwerb eines Betriebes gem § 6 Z 8 lit b EStG):


Erwerber: Bilanz EU zu Verkehrswerten in € tausend				Erwerber: Bilanz EU zu Verkehrswerten in € tausend			
Firmenwert	50	Eigenkapital	-100	Firmenwert	50+100	Eigenkapital	0
Anlagevermögen	400+50			Anlagevermögen	400+50		
Umlaufvermögen	200	Verbindlichkeiten	800	Umlaufvermögen	200	Verbindlichkeiten	800
Bilanzsumme	700	Bilanzsumme	700	Bilanzsumme	800	Bilanzsumme	800

Unternehmenswert = minus € 100 tsd (stille Reserven und Firmenwert je € 50 tsd)

- Aber: Bei Übergabe eines real überschuldeten Betriebes durch Fremde „[...] ist regelmäßig davon auszugehen, dass der Übernehmer einen entsprechenden Firmenwert unterstellt. Auch in der Höhe der realen Überschuldung ist dann ein Firmenwert anzusetzen.“: Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), EStG¹⁴, § 6 Tz 404
- Ansonsten: Aufteilung der Gesamtanschaffungskosten auf die erworbenen Wirtschaftsgüter nach objektiven Wertregeln und sachverständig; keine Bindung an die durch den Veräußerer vorgenommene Aufteilung des erzielten Erlöses auf die Einzelwirtschaftsgüter noch an eine vertraglich im Veräußerungsgeschäft vereinbarte Wertzuordnung (EStR 2000, Rz 2524 mit Hinweis auf VwGH 15.9.1993, 91/13/0053).

Nr 16

Abgrenzung entgeltlich vs unentgeltlich – Umsatzsteuer (1)		 UNIVERSITÄT SALZBURG
Umsatzsteuerliche Einordnung des Rechtsgeschäftes unter Zugrundelegung der „ Einheitstheorie “ als		
<input type="text" value="(voll) entgeltlich"/>		<input type="text" value="(voll) unentgeltlich"/>
<ul style="list-style-type: none"> • VwGH 11.9.1989, 88/15/0129: Unteilbarkeit der Leistung; zur Gänze unentgeltlich oder entgeltlich (UStR 2000, Rz 2) • → Lieferung und Leistung „gegen Entgelt“ (§ 1 Abs 1 Z 1 UStG): Leistungsaustausch mit Leistung und Gegenleistung; 2 Beteiligte; innere Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung (UStR 2000, Rz 1) Höhe der Gegenleistung ohne Bedeutung (VwGH 12.12.1952, 2757/50) → sonst: Eigenverbrauch (§ 3 Abs 2 UStG) • Relevanz: Bemessungsgrundlage gem § 4 Abs 7 oder Abs 8 UStG • → Weiterverrechnung der Umsatzsteuer; Vorsteuerabzug des Erwerbers (nur) bei korrekter Rechnung 		
		Nr 17

Abgrenzung entgeltlich vs unentgeltlich – Umsatzsteuer (2)		 UNIVERSITÄT SALZBURG
Umsatzsteuerliche Einordnung des Rechtsgeschäftes unter Zugrundelegung der „ Einheitstheorie “ als		
<input type="text" value="(voll) entgeltlich"/>		<input type="text" value="(voll) unentgeltlich"/>
<ul style="list-style-type: none"> • Vorfrage: vgl VwGH 24.5.1984, 83/15/0172 – zur USt: <i>„Ist die Leistung des Unternehmers darauf gerichtet, dem Übernehmer ein Unternehmen (einen Betrieb) mit seinen Aktiven und Passiven unentgeltlich zu übertragen, so kann nicht deshalb, weil der Übernehmer mit den Aktiven auch die Passiven des Unternehmens (Betriebes) übernimmt, gefolgert werden, daß er die Passiven als Gegenleistung für die Übertragung der Aktiven übernimmt. Ob der Wille der Beteiligten in der Tat auf eine unentgeltliche Betriebsübergang gerichtet ist, stellt eine nach der Lage des Falles zu lösende Beweisfrage dar (Hinweis E 12.6.1980, 610/79)“</i> → Beweisfrage: Schenkungsvertrag in Form eines Notariatsaktes; Vorwegnahme der Erbfolge <p style="margin-top: 10px;">(vgl auch zB Ruppe/Achatz, Umsatzsteuerkommentar⁴, § 4 Tz 144; Pernegger in Melhardt/Tumpel, UStG², § 4 Rz 253)</p>		
		Nr 18

Rechtsfolgen entgeltlicher Übertragung überschuldeter Betriebes



- Sonderfall einer Lieferung gegen Entgelt § 4 Abs 7 UStG: Geschäftsveräußerung im Ganzen
Bemessungsgrundlage: „Wert der Gegenleistung“; zu diesen zählen auch die übernommenen Schulden
→ VwGH 31.3.1971, 546/69: Wird ein überschuldeter Betrieb gegen Übernahme der Verbindlichkeiten (ohne Zahlung eines Barkaufpreises) übernommen, so ist Bemessungsgrundlage der Betrag der Verbindlichkeiten

Bilanz EU zu Buchwerten in € tausend				Bilanz EU zu Verkehrswerten in € tausend			
Anlagevermögen	400	Eigenkapital	- 200	Firmenwert	50	Eigenkapital	-100
Umlaufvermögen	200	Verbindlichkeiten	800	Anlagevermögen	400+50	Verbindlichkeiten	800
				Umlaufvermögen	200		
Bilanzsumme	600	Bilanzsumme	600	Bilanzsumme	700	Bilanzsumme	700

- → Aufteilung der **Gegenleistung** iHv 800 auf die Besitzposten
Aufteilungsmaßstab ist nach hM der **Teilwert** (vgl zB Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON 2.07, § 4 Rz 128)
- Behandlung der jeweiligen Besitzposten nach ihrem us! Schicksal (nicht steuerbar, differente Steuersätze; Firmenwert stets 20% [UStR 2000 Rz 676]) und uU Vorsteuerkorrektur gem § 12 Abs 10 UStG (Option zur Steuerpflicht gem § 6 Abs 2 UStG)

Nr 19

Rechtsfolgen unentgeltlicher Übertragung überschuldeter Betriebes



- Eigenverbrauchstatbestand gem § 3 Abs 2 UStG iVm § 4 Abs 8 UStG
Bemessungsgrundlage: Einkaufspreis + Nebenkosten des Erwerbs (Wiederbeschaffungspreis) oder Selbstkosten für den (gleichartigen) Gegenstand im Zeitpunkt des Umsatzes (UStR 2000, Rz 679)
Steuerbar, wenn der Gegenstand (seine Bestandteile) zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben
→ „Totalentnahme“ bei unentgeltlicher Übertragung von Unternehmen

Bilanz EU zu Buchwerten in € tausend			
Anlagevermögen	400	Eigenkapital	- 200
Umlaufvermögen	200	Verbindlichkeiten	800
Bilanzsumme	600	Bilanzsumme	600

- Wertfindung der einzelnen **Besitzposten**
Kein Ansatz eines originären Firmenwerts (vgl zB Ruppe/Achatz, Umsatzsteuerkommentar⁴ (2011), § 4 Tz 167)
- Behandlung der jeweiligen Besitzposten nach ihrem us! Schicksal (nicht steuerbar, differente Steuersätze und uU VSt-Korrektur gem § 12 Abs 10 UStG (Option zur Steuerpflicht gem § 6 Abs 2 UStG uU nur auf das Gebäude [USt Protokoll 2010, 5f])

Nr 20

UNIVERSITÄT SALZBURG

Abgrenzung entgeltlich vs unentgeltlich – Grunderwerbsteuer

- Unentgeltlichkeitsfiktion** gem § 7 Abs 1 Z 2b und c GrEStG: Ein Erwerb unter Lebenden innerhalb eines bestimmten Personenkreises gem § 26a Abs 1 Z 1 GGG Ehegatten oder eingetragene Partner während aufrechter Ehe (Partnerschaft); Lebensgefährten mit gemeinsamen Hauptwohnsitz, Verwandte oder Verschwägerte in gerader Linie, Stief-, Wahl- oder Pflegekind oder deren Kinder, Ehegatten oder eingetragenen Partner; Geschwister, Nichten oder Neffen des Überträgers
- Unentgeltlich** ferner: zB Erwerbe von Todes wegen
- Übertragungen unter Lebenden zwischen „**fremden Dritten**“: Nach dem Ausmaß der „Gegenleistung“ (weiter Begriff; auch aliquote übernommene Betriebsschulden)

Neuer Unentgeltlichkeitsbegriff : „Voll“ Unentgeltlich: Gegenleistung < gleich 30% des Grundstückswertes	Neuer Teilentgeltlichkeitsbegriff : „Teil“ Entgeltlich: Gegenleistung > 30% und < gleich 70%	Neuer Entgeltlichkeitsbegriff : Entgeltlich: Gegenleistung > 70% des Grundstückswertes
→ Rechtsfolgen unentgeltlich	→ gesplittete Rechtsfolgen	→ Rechtsfolgen entgeltlich

„Kauf“ eines Betriebes:
 Betriebsverbindlichkeiten sind Teil der Gegenleistung
 (Grundstückswert 1.000' Ant. Verb. 200')

„Kauf“ eines Betriebes:
 Betriebsverbindlichkeiten sind Teil der Gegenleistung
 (Grundstückswert 1.000' Ant. Verb. 400')

„Kauf“ eines Betriebes:
 Betriebsverbindlichkeiten sind Teil der Gegenleistung
 (Grundstückswert 1.000' Ant. Verb. 800')

Nr 21

UNIVERSITÄT SALZBURG

Grunderwerbsteuerliche Rechtsfolgen der Übertragung eines überschuldeten Betriebes

Unentgeltlich Grundstückswert (!) (ähnlich dem Verkehrswert → Verordnung) abzüglich Freibetrag iHv max € 900.000,- (Erwerb eines betriebl. Grundstückes durch nat. Personen) Voraussetzungen! (zB.: Übergeber muss bei das 55. Lebensjahr vollendet oder erwerbsunfähig sein; Übergabe von mind 25% Anteil des Betriebes)	Bilanz EU zu Verkehrswerten in € tausend <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td>Firmenwert</td><td style="text-align: right;">50</td> <td>Eigenkapital</td><td style="text-align: right;">-100</td> </tr> <tr> <td>Anlagevermögen</td><td style="text-align: right;">400+50</td> <td>Verbindlichkeiten</td><td style="text-align: right;">800</td> </tr> <tr> <td>Umlaufvermögen</td><td style="text-align: right;">200</td> <td></td><td></td> </tr> <tr> <td>Bilanzsumme</td><td style="text-align: right;">700</td> <td>Bilanzsumme</td><td style="text-align: right;">700</td> </tr> </table> <p>Teilwert Grundstück = € 450 tsd Grundstückswert = € 400 tsd</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-top: 5px;"> Grundstückswert = 400 Abzüglich Freibetrag = 900 Bmgl = 0 </div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-top: 5px;"> TW Grundstück: TW Restl WG = 450:700 = rd 65% Grundstückswert : Gegenleistung 400: (800*0,65) = 520 → entgeltlich → € 520 *0,035 = 18,2 </div>	Firmenwert	50	Eigenkapital	-100	Anlagevermögen	400+50	Verbindlichkeiten	800	Umlaufvermögen	200			Bilanzsumme	700	Bilanzsumme	700	Entgeltlich → Wert der Gegenleistung (weiter Begriff) 3,5%
Firmenwert	50	Eigenkapital	-100															
Anlagevermögen	400+50	Verbindlichkeiten	800															
Umlaufvermögen	200																	
Bilanzsumme	700	Bilanzsumme	700															
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th>Bemessungsgrundlage</th> <th>Steuersatz</th> <th>Steuerbelastung</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>0–250.000</td> <td>0,5 %</td> <td>= Bgl x 0,5 % <i>max 1.250</i></td> </tr> <tr> <td>250.001–400.000</td> <td>2 %</td> <td>= (Bgl –250.000) x 2 % + 1.250 <i>max 4.250</i></td> </tr> <tr> <td>ab 400.001</td> <td>3,5 %</td> <td>= (Bgl –400.000) x 3,5 % + 4.250</td> </tr> </tbody> </table>			Bemessungsgrundlage	Steuersatz	Steuerbelastung	0–250.000	0,5 %	= Bgl x 0,5 % <i>max 1.250</i>	250.001–400.000	2 %	= (Bgl –250.000) x 2 % + 1.250 <i>max 4.250</i>	ab 400.001	3,5 %	= (Bgl –400.000) x 3,5 % + 4.250				
Bemessungsgrundlage	Steuersatz	Steuerbelastung																
0–250.000	0,5 %	= Bgl x 0,5 % <i>max 1.250</i>																
250.001–400.000	2 %	= (Bgl –250.000) x 2 % + 1.250 <i>max 4.250</i>																
ab 400.001	3,5 %	= (Bgl –400.000) x 3,5 % + 4.250																

Nr 22

**„Übertragung von überschuldeten Betrieben in ESt,
USt und GrESt mit Überlegungen zur
Steueroptimierung“**

Herzlichen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Univ.-Prof. Mag. Dr. Sabine Urnik
Professorin für Rechnungslegung und Steuerlehre am
FB Sozial- und Wirtschaftswissenschaften; Vizedekanin der Rechtswissenschaftlichen Fakultät
WissensNetzwerk Recht, Wirtschaft und Arbeitswelt
5020 Salzburg; Kapitelgasse 5-7
0662/8044/3701
sabine.urnik@sbg.ac.at