

Betriebsübergaben im Steuerrecht.

In den nächsten Jahren steht bei einer Vielzahl von Unternehmen in Tirol eine Betriebsübergabe an, was Übergeber, Nachfolger und Berater vor große Herausforderungen stellt. Insbesondere im Westen Österreichs, wo die Knappheit von Grund und Boden sich in hohen Grundstückspreisen niederschlägt, besteht ein hoher Beratungsbedarf für die Übertragung von Betriebsliegenschaften im Zusammenhang mit einer Betriebsübergabe.



MMag. Philipp Hagele,
Steuerberater und Standortleiter
Grüner & Partner, Innsbruck

Grüner & Partner Steuerbera-
tungsgesellschaft m.b.H. & Co
Kommandit-Partnerschaft
Imst – Innsbruck – St. Anton

www.gruener-partner.at

Wird ein Betrieb unentgeltlich übernommen, so kann der Rechtsnachfolger die bisherigen Buchwerte gem. § 6 Z 9 lit a) EStG fortführen. Für den Übergeber fällt im Zuge der Übergabe keine ertragssteuerliche Belastung an, sofern keine Wirtschaftsgüter ins Privatvermögen übernommen werden. Aus umsatzsteuerlicher Sicht ist vom Übergeber an den Übernehmer eine Rechnung mit Weiterverrechnung der Umsatzsteuer im Sinne des § 12 (15) Umsatzsteuergesetz (UStG) zu legen. Seit Auslaufen der Erbschafts- und Schenkungssteuer mit 31.07.2008 fällt keine Erbschafts- und Schenkungssteuer mehr an.

Problematik Betriebsgebäude

Befinden sich im Betriebsvermögen Liegenschaften (Grund und Boden samt Gebäude), so unterliegt eine Betriebsübergabe samt Betriebsgebäude der Grunderwerbsteuer, bei Ehegatten, Kindern, Enkelkindern, Schwiegerkind oder Stiefkind des Übergebers in Höhe von 2 %, ansonsten in der Höhe von 3,5 %. Hinzu kommt eine Eintragungsgebühr von derzeit 1 %, wobei als Bemessungsgrundlage für beide Steuern der Wert der Gegenleistung heranzuziehen ist. Darunter fallen – je nach Sachverhalt – auch sämtliche übernommenen Verpflichtungen wie Verbindlichkeiten des Unternehmens, Wohnrechte oder Fruchtgenussrechte und übernommene Umsatzsteuer iSd § 12 (15) UStG. Diese werden anteilig – bezogen auf die Liegenschaft – für die Bemessungsgrundlage herangezogen, was mitunter zu einer sehr hohen steuerlichen Belastung der Betriebsübergabe führen kann.

Zusammenschluss

Neben den oben beschriebenen rechtlichen Rahmenbedingungen bietet das Umgründungssteuergesetz (UmgrStG) eine Vielzahl von Möglichkeiten für eine steueroptimale Betriebsübergabe. So kann sich der Übergeber mit seinem Nachfolger zu einer Personengesellschaft – bei Vorliegen der Voraussetzungen des Art. IV UmgrStG – zusammenschließen

und bspw. die Stellung eines Kommanditisten einnehmen, wodurch seine Haftung gemäß § 171 UGB mit seiner Einlage begrenzt wird. Gesellschaftsrechtlich ist der Kommanditist von der Geschäftsführung ausgeschlossen. Das Betriebsgebäude kann im Sonderbetriebsvermögen des Übergebers zurückbehalten werden, in diesem Fall stellt der rückbehaltende Übergeber das Sonderbetriebsvermögen der Gesellschaft in Form eines entgeltlichen Miet- oder Pachtvertrages zur betrieblichen Nutzung zur Verfügung. Wurden für das Betriebsgebäude innerhalb der letzten sieben Jahre Verbindlichkeiten aufgenommen, sind diese mit der Liegenschaft im Sonderbetriebsvermögen des Übergebers aufgrund §§ 16 (5) iVm 24 UmgrStG zurückzubehalten. In der Praxis werden jedoch die im Zusammenhang mit der Liegenschaft stehenden Verbindlichkeiten auch bei Überschreiten der Sieben-Jahres-Grenze regelmäßig gemeinsam mit der Liegenschaft im Sonderbetriebsvermögen zurückbehalten, um den positiven Verkehrswert des zu übertragenden Vermögens nicht zu gefährden.

Da der zivilrechtliche Eigentümer der Liegenschaft weiterhin der bisherige Unternehmer bleibt, wird keine Grunderwerbsteuer ausgelöst. Der Übergeber erzielt weiterhin betriebliche Einkünfte, diese Einkünfte unterliegen jedoch nicht der Pflichtversicherung nach GSVG, wenn entsprechend § 171 UGB kein Einfluss auf die Geschäftsführung der KG genommen werden kann.

Einbringung

Erwirtschaftet das Unternehmen hohe Gewinne, ist die Einbringung des Betriebes nach Art. III UmgrStG in eine Kapitalgesellschaft zu überlegen. Hierbei kann der Nachfolger als Geschäftsführer der GmbH bestellt werden, der Übergeber behält sich die Anteile zurück und tritt diese bspw. zu einem späteren Zeitpunkt ab. Wird das Betriebsgebäude samt dem Betrieb in eine GmbH (Variante I) eingebracht, so löst dieser Vorgang eine Grunderwerbsteuer in Höhe von 3,5 % und Eintragungs-

gebühr von derzeit 1 % vom zweifachen Einheitswert aus, was im Vergleich zur Betriebsübergabe des Einzelunternehmens samt Betriebsgebäude eine beträchtliche Steuerersparnis darstellt, da der zweifache Einheitswert in der Regel wesentlich niedriger als der Wert der Gegenleistung wie oben beschrieben ist.

Die im Zuge der Einbringung anfallende Grunderwerbsteuer kann durch das Zurückbehalten (Entnahme) der Liegenschaft (Variante II) vermieden werden, die Aufdeckung der stillen Reserven unterliegt aber einer Entnahmebesteuerung, wobei die Höhe der Besteuerungsgrundlage sich nach der bisherigen Gewinnermittlungsmethode richtet. Weiters darf das Zurückbehalten von Anlagegütern des notwendigen Betriebsvermögens nicht die Betriebseigenschaft des einzubringenden Vermögens verletzen. Wurde der Gewinn gemäß § 4 EStG durch doppelte Buchführung oder Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt, unterbleibt die Besteuerung der Wertänderung von Grund und Boden – nur der Gebäudewert wird der Einkommensteuer in Höhe des Gemeinen Wertes (Verkehrswert) abzüglich Buchwert (Besteuerung der stillen Reserven) unterzogen.

Die Besteuerung dieser stillen Reserven des Gebäudes in Variante II kann jedoch durch Begründung eines Baurechtsvertrages (Variante II a) oder durch wirtschaftliches Eigentum der GmbH an der Liegenschaft (Variante II b) vermieden werden. Bei Variante II a wird zusammen mit dem Einbringungsvertrag ein Baurechtsvertrag abgeschlossen, das Gebäude ohne Aufdeckung der stillen Reserven samt dem Betrieb in eine GmbH eingebracht, Grund und Boden jedoch ins Privatvermögen entnommen. Die Begründung des Baurechtes löst Grunderwerbsteuer aus.

Bei Variante II b ist für die Begründung des wirtschaftlichen Eigentums gemeinsam mit dem Einbringungsvertrag eine strenge Nutzungsvereinbarung abzuschließen, wobei der zivilrechtliche Eigentümer (Übergeber) neben weiteren Voraussetzungen zugunsten der GmbH ein Veräußerungs- und Belastungsverbot einzuräumen hat.

Der bisherige Unternehmer erzielt in Variante II a und II b Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, diese Einkünfte unterliegen nicht der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft. Seitens der Gesellschaft sind die Aufwendungen vollständig als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Zusammenfassend muss festgehalten werden, dass für sämtliche Konstellationen eine weitere Vielzahl von rechtlichen Anforderungen einzuhalten und zu beachten ist. Eine gründliche Beratung durch einen Steuerberater, der Erfahrung mit diesen Gestaltungen aufweisen kann, ist somit unumgänglich!

Um Vermögen vor einer Zerschlagung im Zuge von Erbvorgängen zu schützen und so den Fortgang von Unternehmen als eine Einheit zu sichern, kann die Errichtung einer Privatstiftung eine sinnvolle Variante sein.

Diese wird auf Seite ... vorgestellt.



Text: Philipp Hagele
Fotos: Florian Schneider,
iStockphoto