

Betriebsveräußerungen im Familienverband

Rechtsfolgen - Gestaltungspotenzial - Steueroptimierungsstrategien

Bearbeitet von
Eva Rohn

1. Auflage 2014 2014. Taschenbuch. ca. 520 S. Paperback

ISBN 978 3 7073 2430 3

Format (B x L): 15,5 x 22,5 cm

Gewicht: 840 g

Recht > Europarecht, Internationales Recht, Recht des Auslands > Recht des Auslands > Ausländisches Recht: Österreich

Zu [Inhaltsverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

1. Einführung

1.1. Rechtfertigung der Themenwahl und Zielsetzung

Im Familienverband werden etwa ein Drittel der Unternehmen unentgeltlich übertragen.⁴ Gerade wenn die Übertragung altersbedingt erfolgt⁵, steht die Unentgeltlichkeit häufig im Widerspruch zur Notwendigkeit der finanziellen (Alters-)Versorgung des Übergebers, die auch bei einer familieninternen Unternehmensnachfolge regelmäßig gegeben ist: Um den bisherigen Lebensstandard aufrechterhalten zu können, sind ausreichende finanzielle Mittel erforderlich; dabei sind sowohl Kosten der privaten Lebensführung (zB Miet- oder Erhaltungskosten, Verpflegungs-, [Alten-]Betreuungskosten) als auch Beiträge zu Kranken-, Unfall- und Lebensversicherungen, Zins- bzw Tilgungszahlungen für noch bestehende Verbindlichkeiten sowie allfällige Steuerzahlungen zu berücksichtigen. Häufig reichen die gesetzlichen Pensionsansprüche zur Deckung dieser Ausgaben nicht aus.⁶ Va wenn hohe betrieblich gebundene und nur geringe private Vermögenswerte bestehen, sollte der Generationenwechsel daher idealerweise als Anlass genutzt werden, Vermögenswerte vom Betriebs- ins Privatvermögen zu übertragen, um dem Übergeber bzw dessen Angehörigen die nötigen finanziellen Mittel zur Befriedigung der persönlichen Bedürfnisse zur Verfügung zu stellen. Im Rahmen einer entgeltlichen Betriebsübertragung könnte möglicherweise durch die Vereinbarung einer Gegenleistung dieses Versorgungsziel erreicht bzw könnte uU ein wesentlicher Beitrag hierzu geleistet werden. Die Veräußerung stellt in diesem Fall den Realisationszeitpunkt für im Betrieb geschaffene Werte dar, die bisher nicht in die Privatsphäre übertragen wurden und daher nicht für die persönliche Bedürfnisbefriedigung zur Verfügung standen, und zieht dementsprechend steuerliche Konsequenzen nach sich.

⁴ Siehe *Mandl/Dörflinger/Gavac*, Unternehmensübergaben und -nachfolgen in Kleinen und Mittleren Unternehmen (KMU) der Gewerblichen Wirtschaft Österreichs (2008) S 44 f.

Anzumerken ist jedoch, dass sich diese Statistik nur auf Unternehmensübergaben und -nachfolgen in KMU der Gewerblichen Wirtschaft bezieht, dh es wurden nur Mitglieder der Wirtschaftskammer Österreich betrachtet.

⁵ Etwa 50 % sämtlicher KMU-Übertragungen erfolgen altersbedingt: *Mandl/Dörflinger/Gavac*, Unternehmensübergaben und -nachfolgen in Kleinen und Mittleren Unternehmen (KMU) der Gewerblichen Wirtschaft Österreichs (2008) S 47 f.

⁶ Laut Hauptverband der österreichischen Sozialversicherungsträger (16.09.2013) betragen die neu zuerkannten Alterspensionen der SVA der gewerblichen Wirtschaft 2012 durchschnittlich € 1.377,- (Männer: € 1.649,-; Frauen: € 1.025,-); http://www.statistik.at/web_de/statistiken/soziales/sozialleistungen_auf_bundesebene/pensionen_und_renten/041214.html (15.11.2013).

Ein großer Teil der Betriebsübertragungen im Familienverband erfolgt dennoch in einer unentgeltlichen Form. Maßgeblich für die Wahl dieser Übertragungsform ist häufig, dass sie seit der Aufhebung der Erbschafts- und Schenkungssteuergrundtatbestände (§ 1 Abs 1 Z 1 und Z 2 ErbStG) durch den VfGH⁷ keine unmittelbaren steuerlichen Konsequenzen auslöst. Da die stillen Reserven nicht realisiert, sondern auf den Erwerber übertragen werden, entsteht auch kein einkommensteuerpflichtiger Veräußerungsgewinn.⁸ Gegen die entgeltliche Betriebsübertragung sprechen möglicherweise auch Rechtsunsicherheiten, die einerseits hinsichtlich der steuerlichen Anerkennung von entgeltlichen Rechtsgeschäften zwischen Angehörigen und andererseits iZm steuerlichen Begünstigungen auf Seiten des Veräußerers und Realisationsmöglichkeiten auf Seiten des Erwerbers bestehen.

Der vorliegenden Untersuchung liegt die Frage zugrunde, ob sich der Anlass der Betriebsübertragung⁹ nicht auch im Hinblick auf steuerliche Aspekte als geeignet erweist, die betrieblich gebundenen Vermögenswerte ins Privatvermögen zu transferieren. Sofern in bestimmten, näher zu konkretisierenden Konstellationen sogar steuerliche Vorteile im Vergleich zur unentgeltlichen Übertragung zu lukrieren sind, wird dieses Optimierungspotenzial aufgezeigt und Anregungen zur aktiven Steuergestaltung gegeben.

Bei der Beurteilung der steuerlichen Dimension wird eine Besonderheit der Betriebsübertragung im Familienverband berücksichtigt: Während bei der Übertragung an einen fremden Dritten die Steuerbelastung auf Seiten des Veräußerers mit anderen monetären und nicht-monetären Zielen der Übertragung abzustimmen ist, kann bei einer familieninternen Nachfolge die Gesamtsteuerwirkung – dh die Belastung beim Veräußerer kombiniert mit den steuerlichen Auswirkungen auf Seiten des Erwerbers – fokussiert werden, da eine geringere Steuerbelastung auf einer Seite, die insgesamt zu einer Steuermehrbelastung führt, regelmäßig nicht gewünscht ist.¹⁰ Da die Steuerwirkungen beim Veräußerer mit jenen des Erwerbers korrelieren, kann sich bei einer Gesamtbetrachtung ein spezielles Gestaltungs- und Optimierungspotenzial ergeben: Im Zuge einer entgeltlichen Betriebsübertragung wird ein auf Seiten des Veräußerers realisier-

⁷ VfGH 07.03.2007, G 54/06 ua; 15.06.2007, G 23/07 ua mit Wirkung ab 01.08.2008.

⁸ Zu den steuerlichen Konsequenzen der unentgeltlichen Betriebsübertragung siehe Kapitel 2.1.2.

⁹ Die Untersuchungen beziehen sich dabei ausschließlich auf die von natürlichen, dem EStG unterworfenen Personen geführten Betriebe; siehe hierzu Kapitel 2.1.1.

¹⁰ Vgl *Hundsdoerfer*, Ist die Steuerbarwertminderung auf die interpersonale Übertragung von Bemessungsgrundlagenanteilen anwendbar? in Schneider et al (Hrsg), *Kritisches zu Rechnungslegung und Unternehmensbesteuerung*, FS Siegel (2005) S 636 ff.

1. Einführung

ter Veräußerungsgewinn begünstigt Besteuerung (§ 24 Abs 4, § 37 Abs 2 oder § 37 Abs 5 EStG). Der Erwerber muss die Gesamtanschaffungskosten auf die erworbenen Wirtschaftsgüter aufteilen und hat daher im Falle der Aufdeckung stiller Reserven beim Veräußerer höhere Bilanzansätze als sein Rechtsvorgänger. Diese sog. „Buchwertaufstockung“ führt iRd steuerlichen Gewinnermittlung zu höheren Betriebsausgaben (zB durch Abschreibungen) und folglich zu niedrigeren, als Teil des Einkommens dem progressiven Einkommensteuertarif zu unterwerfenden Gewinnen. Sind die Steuerminderbelastungen beim Erwerber insgesamt höher als die Steuermehrbelastungen auf Seiten des Veräußerers (unter Berücksichtigung sämtlicher relevanten Steuerarten), ist die Entgeltlichkeit im Verhältnis zur Unentgeltlichkeit steuerlich vorteilhaft.

Die vermutete Vorteilhaftigkeit der steuerneutralen Nicht-Realisation von stillen Reserven iRd unentgeltlichen Übertragung zu widerlegen bzw. darzulegen, unter welchen Prämissen die entgeltliche Betriebsübertragung der unentgeltlichen im Hinblick auf die steuerlichen Konsequenzen vorzuziehen ist, ist wesentliches Ziel dieser Untersuchungen. Darauf aufbauend werden Steueroptimierungspotenziale identifiziert und steuerliche Gestaltungsmodelle sowie Optimierungsstrategien entwickelt.

Den Rechtsunsicherheiten iZm der entgeltlichen Betriebsübertragung im Familienverband kann durch eine entsprechende Auslegung der relevanten Steuerrechtsnormen entgegengewirkt werden. Darüber hinaus werden diese Normen einer kritischen Wertung unterzogen. In Verbindung damit werden Anregungen zur systemgerechten Ausgestaltung der relevanten Steuerrechtsnormen formuliert.

Berücksichtigt wird der Stand der Rechtslage und Rechtsprechung im November 2013.

1.2. Untersuchungsgegenstand und methodischer Zugang

1.2.1. Untersuchungsgegenstand

Unter Anwendung der relevanten Steuernormen wird zunächst untersucht, welche steuerlichen Wirkungen die unterschiedlichen Formen der Betriebsübertragung auf Seiten des Veräußerers und auf Seiten des Erwerbers nach sich ziehen. Auf der Grundlage dieser Ergebnisse werden Optimierungspotenziale aufgezeigt und deren Rahmenbedingungen bzw. Grenzen erörtert. Eine kritische Auseinandersetzung mit den anzuwendenden Normen auf Basis der gewonnenen Erkenntnisse wird die Untersuchungen ergänzen.

Es werden damit Fragestellungen der Betriebsübertragung, die aus der Existenz der Besteuerung resultieren, analysiert und transparent gemacht und für durch die Besteuerung verursachte einzelwirtschaftliche Probleme wird ein Problemlösungspotenzial geschaffen. Gegenstand der Untersuchung sind also die durch die Besteuerung hervorgerufenen Auswirkungen auf das Betriebsgeschehen bzw konkret der Einfluss von steuerlichen Konsequenzen auf die Form der finalen Unternehmensentscheidung.¹¹ Die Untersuchungen sind daher der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, bei der die Analyse der einzelwirtschaftlichen Wirkungen der Besteuerung im Mittelpunkt steht, zuzuordnen. Ziel der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre – als Teilgebiet der entscheidungsorientierten Betriebswirtschaftslehre – ist es, Sachverhalte im Rahmen eines Betriebes unter spezifisch steuerlichen Gesichtspunkten zu beurteilen und Grundlagen für Entscheidungen unter Berücksichtigung ihrer Steuerwirkungen zu bieten.¹²

Die Aufgaben der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre¹³ im Allgemeinen und dieser Untersuchung im Speziellen können wie folgt charakterisiert werden:

- Darstellung der relevanten Normen¹⁴
(*Steuernormendarstellung*)
 - Untersuchung der Steuerwirkung
(*Betriebswirtschaftliche Steuerwirkungslehre*)
 - Kritische Würdigung der relevanten Steuernormen¹⁵
(*Normative Betriebswirtschaftliche Steuerlehre*)
 - Identifikation der Optimierungspotenziale
(*Betriebswirtschaftliche Steuergestaltungslehre*)
-

¹¹ Vgl *Haberstock/Breithecker*, Einführung in die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre¹³ (2005) S 1.

¹² Vgl *Djanani/Pummerer*, Methodologische Grundlagen, in *Kofler/Urnik/Kanduth-Kristen* (Hrsg) Handbuch der österreichischen Steuerlehre, Bd 1, Teil 1² (2010) S 22.

¹³ Vertiefend zu den Aufgaben und Methoden der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre siehe die folgenden Kapiteln sowie *Haberstock/Breithecker*, Einführung in die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre¹³ (2005) S 105 ff; *Djanani/Pummerer*, Methodologische Grundlagen, in *Kofler/Urnik/Kanduth-Kristen* (Hrsg) Handbuch der österreichischen Steuerlehre, Bd 1, Teil 1² (2010) S 1 ff.

¹⁴ In diesem Bereich kommt es zwangsläufig zu Überschneidungen der Aufgaben und Methoden der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre mit den Steuerrechtswissenschaften. Diese Verflechtungen der Steuerwissenschaften sind zur Schaffung eines steuerlichen Problemlösungspotenzials zielführend; vgl *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd 1² (2000) S 21 mwN; *Djanani/Pummerer*, Methodologische Grundlagen, in *Kofler/Urnik/Kanduth-Kristen* (Hrsg), Handbuch der österreichischen Steuerlehre, Bd 1, Teil 1² (2010) S 6 f.

¹⁵ Soweit die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre sich Fragen der Steuergerechtigkeit annimmt, liegt in diesem Bereich eine weitere Überschneidung der Wissenschaftsdisziplinen vor.

1.2.2. Adressaten der Erkenntnisse

Adressaten der gewonnenen Erkenntnisse sind zunächst Entscheidungsträger, die mit der Lösung steuerlicher Probleme konfrontiert sind: zum einen unternehmensinterne Entscheidungsträger (insbesondere potenzielle Übergeber und Übernehmer), zum anderen externe Berater. Die Ergebnisse des Forschungsprozesses sollen diesen Entscheidungsträgern eine Grundlage für eine wissenschaftlich fundierte Entscheidungsfindung bzw. Beratung bieten. Die Ergebnisse der Normativen Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre richten sich hingegen an politische Entscheidungsträger.¹⁶

1.2.3. Darstellung der relevanten Normen (Steuernormendarstellung)

1.2.3.1. Allgemeines zur Steuernormendarstellung

Um den Besteuerungseinfluss untersuchen zu können, müssen zunächst die steuerlichen Rahmenbedingungen dargestellt und interpretiert werden: Die Grundlage der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre ist die Rechtsanwendung – hierfür bedarf es der Auslegung der relevanten steuerrechtlichen Normen.¹⁷ Die Besteuerung ist zu diesem Zweck als Abfolge von Rechtsvorgängen zu betrachten. Erkenntnisziel ist, zu erklären, weshalb an bestimmte Sachverhalte bestimmte steuerliche Konsequenzen gebunden sind.¹⁸

Untersucht werden dabei jene steuerrechtlichen Normen der derzeit geltenden Rechtsordnung, die an die Betriebsübertragung steuerliche Konsequenzen knüpfen. Dabei sind neben einkommensteuerlichen Bestimmungen (ua § 6 Z 8 lit b, § 6 Z 9 lit a, § 7, § 24, § 27a sowie § 30a EStG) auch umsatz- (ua § 4 Abs 7 UStG), grunderwerbsteuerliche (ua § 4 GrEStG) und gebührenrechtliche (ua Tarifpost 9 lit b Z 1 GGG) Rechtsfolgen zu berücksichtigen.

1.2.3.2. Methoden der Steuernormendarstellung

Die Auslegung der Steuernormen erfolgt anhand der klassischen rechtswissenschaftlichen Interpretationsmethoden. Wesentlich für Zwecke der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre ist aber eine an ökonomischen Bedürfnissen ausgerichtete Normendarstellung, dh die Auslegung erfolgt aus betriebswirtschaftlicher

¹⁶ Vgl *Djanani/Pummerer*, Methodologische Grundlagen, in Kofler/Urnik/Kanduth-Kristen (Hrsg), Handbuch der österreichischen Steuerlehre, Bd 1, Teil 1² (2010) S 5, S 21.

¹⁷ Vgl *Djanani/Pummerer*, Methodologische Grundlagen, in Kofler/Urnik/Kanduth-Kristen (Hrsg), Handbuch der österreichischen Steuerlehre, Bd 1, Teil 1² (2010) S 9.

¹⁸ Vgl *Oechsle*, Das System des Steuerrechts – Die rechtswissenschaftliche Steuerlehre von Hermann-Wilfried Bauer, StuW 1999, 120.

Sicht, sie beschränkt sich nicht auf eine rein juristische Interpretation, sondern integriert ökonomische Aspekte.¹⁹

Um den Inhalt der Normen beschreiben und präzisieren zu können ist es erforderlich, konkrete Sachverhalte (Fälle) zu berücksichtigen. Zu diesem Zweck wird die diesbezügliche Judikatur analysiert, systematisch dargestellt und der Argumentation zugrunde gelegt.²⁰

Folgende Interpretationsmethoden²¹ werden zur Ermittlung der Norminhalte – sofern diese nicht ohnehin evident oder im gegebenen Zusammenhang unerheblich sind²² – in der Reihenfolge der Auflistung verwendet:

- **Wortlautinterpretation**

Zunächst wird untersucht, welche Bedeutung der Norm auf Grundlage des vom Gesetzgeber verwendeten Wortlautes zugemessen werden kann.²³ Bestimmungskriterien des Wortlautes bzw. -sinnes sind neben Legaldefinitionen der allgemeine und insbesondere der juristische Sprachgebrauch sowie die speziellen Umstände dieses Sprachgebrauches. Auch die Regeln der Grammatik bzw. des Satzbaues – etwa die Satzzeichen – sind zu berücksichtigen.

- **Systematisch-logische Interpretation**

An die Wortlautinterpretation schließt sich die Auslegung nach den Regeln der Logik und nach der Stellung der Norm im Gesamtsystem bzw. im Regelungsbereich an.²⁴ Dabei sind – ausgehend von der Annahme, dass die auszulegende Norm Teil eines einheitlichen Regelungsplans ist – insbesondere Kriterien wie die Vermeidung von Normwidersprüchen oder der Unanwendbarkeit bzw. Zwecklosigkeit, aber auch die Verbindung von Generalklauseln und Spezialtatbeständen von Bedeutung.

- **Subjektiv-teleologische (historische) Interpretation**

Es folgt die Feststellung der Regelungsabsicht des historischen Gesetzgebers.²⁵ Der Normzweck soll aus dem historisch-gesellschaftlichen Kontext und dem Regelungswillen des Gesetzgebers abgeleitet werden. Erkenntnisquellen der vom historischen Gesetzgeber verfolgten Zwecke sind daher der

¹⁹ Vgl *Djanani/Pummerer*, Methodologische Grundlagen, in Kofler/Urnik/Kanduth-Kristen (Hrsg), Handbuch der österreichischen Steuerlehre, Bd 1, Teil 1² (2010) S 9.

²⁰ Vgl *Kerschner*, Wissenschaftliche Arbeitstechnik und Methodenlehre für Juristen⁵ (2006) S 36 f.

²¹ Vertiefend zu den Interpretationsmethoden und den rechtstheoretischen Aspekten der klassischen Auslegungslehren siehe *Schlüep*, Einladung zur Rechtstheorie (2006) Rz 901 ff.

²² Vgl *Kerschner*, Wissenschaftliche Arbeitstechnik und Methodenlehre für Juristen⁵ (2006) S 47.

²³ Auf hierzu siehe *Bydlinski*, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff² (1991) S 437 ff.

²⁴ Vgl *Bydlinski*, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff² (1991) S 442 ff; *Kerschner*, Wissenschaftliche Arbeitstechnik und Methodenlehre für Juristen⁵ (2006) S 41 f.

²⁵ Vgl *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd III (1993) S 1254 f.

rechtliche bzw faktische Zustand vor bzw bei der Normsetzung und die Gesetzesmaterialien (zB erläuternde Bemerkungen).

• **Objektiv-teleologische Interpretation**

Abschließend soll der aktuelle und objektive Sinn des Gesetzes vor dem Hintergrund der Gegenwart – losgelöst vom Normzweck des historischen Gesetzgebers – ermittelt werden.²⁶ Welchen objektiven Zweck eine Norm für die gegenwärtige Situation hat, kann aus Ordnungsprinzipien (etwa aus den leitenden Strukturen und Prinzipien des Einkommensteuerrechtes) und den obersten, der Rechtsordnung immanenten Grundprinzipien (zB aus dem Gleichheitsgrundsatz) abgeleitet werden.

Führen diese Methoden zu unterschiedlichen Ergebnissen, sind die einzelnen Argumente im Rahmen einer Gesamtwürdigung abzuwägen.²⁷ Da es nach hA keine Rangordnung der Interpretationsmethoden gibt, entscheidet grundsätzlich die Stärke der einzelnen Argumente.

Bei der Gewichtung der Argumente ist aber auch das Ziel dieser Arbeit zu berücksichtigen: Dem Steuerpflichtigen bzw dessen Berater soll eine Entscheidungsgrundlage zu Zwecken der Steueroptimierung geboten werden – erfolgt dies auf Basis einer Norminterpretation, der die Finanzverwaltung bzw insbesondere der VwGH nicht folgt, kann das Ziel der Steueroptimierung letztendlich nicht erreicht werden. Der VwGH stellt bei der Interpretation einer Gesetzesnorm zwar auch auf den Wortsinn (Wortlautinterpretation), insbesondere jedoch auf den Zweck der Regelung (objektiv-teleologische Interpretation), auf den Zusammenhang mit anderen Normen (systematisch-logische Interpretation) sowie die Absicht des Gesetzgebers (subjektiv-teleologische Interpretation) ab.²⁸ Einem dem Normzweck widersprechenden Wortlaut misst der VwGH daher teilweise eine geringere Bedeutung zu.²⁹

²⁶ Vgl *Bydlinski*, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff² (1991) S 453 ff; aufz zur Telosermittlung von Steuergesetzen vgl *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd III (1993) S 1255 ff.

²⁷ Vgl *Schluep*, Einladung zur Rechtstheorie (2006) Rz 928. Verbleibende, planwidrige Gesetzeslücken sollen mittels Analogie bzw teleologischer Reduktion geschlossen werden; vgl *Bydlinski*, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff² (1991) S 472 ff. Im Steuerrecht – als Teil des öffentlichen Rechts – ist jedoch im Zweifel keine durch Analogie zu schließende Lücke anzunehmen; VwGH 03.11.1978, 970/75; vgl *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Band II⁵ (2006) Rz 423.

²⁸ VwGH 28.05.2009, 2008/15/0193; 28.10.2009, 2009/15/0168; 25.10.2011, 2008/15/0200.

²⁹ Vgl etwa VwGH 14.12.2006, 2005/14/0038; 28.10.2009, 2009/15/0168: IR dieser Erkenntnisse gelangt der VwGH basierend auf der teleologischen Interpretation zum Ergebnis, dass der in der Steuerbefreiungsbestimmung des § 24 Abs 6 EStG verwendete Begriff ‚Gebäude‘ das einheitliche Wirtschaftsgut in seiner Gesamtheit, also einschließlich Grund und Boden, erfasst (nach Ansicht der FinVerw [EStR 2000, Rz 5699] gilt diese Auslegung nur für Betriebsaufgaben bis zum 31.03.2012).