

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 Leseprobe

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.

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	5
Inhaltsverzeichnis	7
Abkürzungsverzeichnis	14
Abbildungsverzeichnis	19
1. Einführung	22
1.1. Rechtfertigung der Themenwahl und Zielsetzung	22
1.2. Untersuchungsgegenstand und methodischer Zugang	24
1.2.1. Untersuchungsgegenstand	24
1.2.2. Adressaten der Erkenntnisse	26
1.2.3. Darstellung der relevanten Normen (Steuernormendarstellung)	26
1.2.3.1. Allgemeines zur Steuernormendarstellung	26
1.2.3.2. Methoden der Steuernormendarstellung	26
1.2.4. Untersuchung der Steuerwirkungen (Betriebswirtschaftliche Steuerwirkungslehre)	29
1.2.4.1. Allgemeines zur Betriebswirtschaftlichen Steuerwirkungslehre	29
1.2.4.2. Methoden der Betriebswirtschaftlichen Steuerwirkungslehre	29
1.2.5. Kritische Würdigung der relevanten Steuernormen (Normative Betriebswirtschaftliche Steuerlehre)	32
1.2.5.1. Allgemeines zur Normativen Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre	32
1.2.5.2. Methoden der Normativen Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre	32
1.2.6. Identifikation der Optimierungspotenziale (Betriebswirtschaftliche Steuergestaltungslehre)	34
1.2.6.1. Allgemeines zur Betriebswirtschaftlichen Steuergestaltungslehre	34
1.2.6.2. Methoden der Betriebswirtschaftlichen Steuergestaltungslehre	36
1.3. Gang der Untersuchung	38
2. Begriffsdefinitionen und Bewertungsgrundlagen	39
2.1. Begriffsabgrenzungen	39
2.1.1. Die Betriebsübertragung durch eine natürliche Person	39
2.1.2. Die entgeltliche Betriebsübertragung als Alternative zur Betriebsschenkung	40
2.1.3. Familieninterne Betriebsübertragung	41
2.2. Bewertungsmaßstäbe und Ermittlung der Wertansätze	42
2.2.1. Steuerliche Bewertungsmaßstäbe	42
2.2.1.1. Die Anschaffungskosten	42
2.2.1.2. Der Teilwert	49
2.2.1.3. Der gemeine Wert	57
2.2.1.4. Der Buchwert	62
2.2.2. Ermittlung der steuerlichen Wertansätze	62
2.2.2.1. Unternehmens- und Firmenwert	63
2.2.2.2. Gesellschaftsanteile	65
2.2.2.3. Kapitalforderungen und Wertpapiere	65
2.2.2.4. Patente, Lizenzen und andere unkörperliche Wirtschaftsgüter	66
2.2.2.5. Waren und andere Vorräte	67
2.2.2.6. Grundstücke	68
a) Die Bewertung eines unbebauten Grund und Bodens	68
b) Die Bewertung eines bebauten Grundstückes	70

c) Die Aufteilung eines Gesamtliegenschaftswertes auf die Grundstückskomponenten Grund und Boden bzw Gebäude	73
d) Die Aufteilung von Gesamtanschaffungskosten oder Gesamtveräußerungserlösen auf die Grundstückskomponenten Grund und Boden bzw Gebäude	75
2.2.2.7. Sonstiges Anlagevermögen	76
2.2.3. Ermittlung des Kapitalwertes zur Beurteilung von Handlungsalternativen	77
3. Einkommensteuerliche Konsequenzen der entgeltlichen Betriebsübertragung	79
3.1. Die Abgrenzung entgeltlicher von unentgeltlichen Betriebsübertragungen im Familienverband	79
3.1.1. Der Grundsatz der Maßgeblichkeit der subjektiven Äquivalenz und das Absorptionsprinzip	79
3.1.2. § 20 Abs 1 Z 4 EStG als Abweichung vom Grundsatz der Maßgeblichkeit der subjektiven Äquivalenz und Ausnahme vom Absorptionsprinzip	82
3.1.3. Der Indizcharakter des objektiven Wertverhältnisses zwischen Leistung und Gegenleistung	85
3.1.3.1. Die Begriffe ‚Leistung‘ und ‚Gegenleistung‘	86
a) Entgeltcharakter der Gegenleistung	86
b) Die Übernahme betrieblicher und privater Schulden des Veräußerers	87
c) Die Einräumung von Duldungsverpflichtungen	90
d) Für andere Leistungen zu erbringende Entgelte	91
3.1.3.2. Wertrelation zwischen ‚Leistung‘ und ‚Gegenleistung‘	92
3.1.3.3. Grenzen der Leistungs- und Gegenleistungsausgewogenheit	93
3.1.4. Die Veräußerung oder Schenkung eines überschuldeten Betriebes	96
3.1.4.1. Buchmäßige Überschuldung	96
3.1.4.2. Reale Überschuldung	98
3.1.5. Entgeltliche und unentgeltliche Betriebsübertragungen gegen Rentenvereinbarungen	102
3.1.5.1. Kaufpreisrenten	104
3.1.5.2. Versorgungsrenten	108
3.1.5.3. Unterhaltsrenten	111
3.1.6. Die Anerkennung einer entgeltlichen Betriebsübertragung als Angehörigenvereinbarung	112
3.1.6.1. Publizitätserfordernis	115
3.1.6.2. Inhaltserfordernis	117
3.1.6.3. Fremdvergleichserfordernis	118
3.2. Konsequenzen auf Seiten des Veräußerers	120
3.2.1. Ermittlung und Besteuerung des laufenden Betriebsergebnisses im Veräußerungsjahr	120
3.2.1.1. Die Trennung des laufenden Gewinnes bzw Verlustes vom Veräußerungsergebnis	120
3.2.1.2. Besonderheiten eines Rumpfwirtschaftsjahres	122
Exkurs: Bemessungsgrundlage und Geltendmachung des Gewinnfreibetrages	124
3.2.2. Ermittlung und Besteuerung des Übergangsergebnisses	125
3.2.2.1. Die Ermittlung des Übergangsergebnisses	125
3.2.2.2. Allgemeine Grundlagen der Realisation und Besteuerung des Übergangsergebnisses	130
3.2.2.3. Der halbe Durchschnittssteuersatz gem § 37 Abs 5 EStG	132
a) Fristberechnung	134

b) Altersbedingte Einstellung der Erwerbstätigkeit (§ 37 Abs 5 Z 3 EStG)	136
c) Erwerbsunfähigkeit (§ 37 Abs 5 Z 2 EStG)	139
d) Tod des Steuerpflichtigen (§ 37 Abs 5 Z 1 EStG).....	141
e) Höhe der begünstigungsfähigen außerordentlichen Einkünfte – Verlustausgleich	143
f) Die Steuerwirkungen des halben Durchschnittssteuersatzes	145
3.2.2.4. Die optimale Besteuerung sonderbesteuerter Übergangsgewinnbestandteile.....	160
3.2.3. Ermittlung und Besteuerung des Veräußerungsergebnisses.....	164
3.2.3.1. Die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes gem § 24 Abs 2 EStG.....	167
a) Veräußerungserlös	167
b) Wert des Betriebsvermögens	173
c) Veräußerungskosten.....	174
d) Entnahmen ins Privatvermögen	175
e) Nachversteuerung von investitionsbedingten Gewinnfreibeträgen ...	178
f) Zusammenfassende Darstellung zur Ermittlung des Veräußerungsergebnisses.....	179
3.2.3.2. Die Ermittlung sonderbesteuerter Komponenten des Veräußerungsergebnisses	181
a) Die Ermittlung sonderbesteuerter Einkünfte im Allgemeinen.....	181
b) Die Aufteilung des Gesamtveräußerungserlöses auf die sonderbesteuerten und regelbesteuerten Wirtschaftsgüter.....	184
c) Die Aussonderung der auf die sonderbesteuerten Wirtschaftsgüter entfallenden Veräußerungskosten	188
d) Die Entnahme sonderbesteuerter Wirtschaftsgüter	189
e) Auflösung steuerfreier Rücklagen.....	190
3.2.3.3. Zur Ableitung eines Ermittlungsschemas unter Berücksichtigung der sonderbesteuerten Veräußerungsergebniskomponenten	191
3.2.3.4. Allgemeine Grundlagen der Realisation und Besteuerung des Veräußerungsergebnisses	195
3.2.3.5. Veräußerungsgewinnbegünstigungen und deren Steuerwirkungen	198
a) Der Freibetrag nach § 24 Abs 4 EStG	199
b) Die Dreijahresverteilung nach § 37 Abs 2 EStG	206
c) Der halber Durchschnittssteuersatzes nach § 37 Abs 5 EStG.....	215
d) Die Steuerwirkungen der Veräußerungsgewinnbegünstigungen im Vergleich	217
e) Die Steuerwirkungen der Veräußerungsgewinnbegünstigungen im Vergleich unter Berücksichtigung eines gem § 37 Abs 5 EStG begünstigten Übergangsgewinnes	225
f) Die Steuerwirkungen der Veräußerungsgewinnbegünstigungen im Vergleich unter Berücksichtigung laufender Verluste oder sonstiger negativer Einkünfte im Veräußerungsjahr	232
g) Die Steuerwirkungen der Veräußerungsgewinnbegünstigungen im Vergleich unter Berücksichtigung eines Verlustvortrages	232
h) Analyse der Steuerwirkungen der Veräußerungsgewinn- begünstigungen auf der Grundlage des jeweiligen Normzweckes	233
3.2.3.6. Die Besteuerung der Betriebsveräußerung gegen Renten.....	240
3.2.3.7. Die Besteuerung der sonderbesteuerten Komponenten des Betriebsveräußerungsergebnisses.....	246
a) Die Besteuerung sonderbesteuerter Einkünfte im Allgemeinen	246

b) Das Verhältnis der Sondersteuersätze zu den Veräußerungsgewinnbegünstigungen	248
c) Das Verhältnis unterschiedlich besteueter positiver zu negativen Veräußerungsergebniskomponenten	253
3.2.3.8. Die Besteuerung jener Veräußerungsergebniskomponenten, die der speziellen Begünstigung des § 37 Abs 3 EStG unterliegen: Veräußerungen aufgrund behördlicher Eingriffe	256
a) Das Verhältnis dieser speziellen Begünstigung zu den Veräußerungsgewinnbegünstigungen	257
b) Das Verhältnis positiver zu negativen Komponenten	257
3.2.3.9. Die steuerlichen Konsequenzen eines nachträglichen Wegfalles der Kaufpreisforderung	258
3.3. Konsequenzen auf Seiten des Erwerbers	260
3.3.1. Allgemeines zum Erwerb einer betrieblichen Einkunftsquelle und den sich daraus ergebenden steuerrechtlichen Pflichten	260
3.3.1.1. Die Gewinnermittlungsart	261
a) Betriebsvermögensvergleich	262
b) Einnahmen-Ausgaben-Rechnung	263
3.3.1.2. Vorgehensweise bei der Ermittlung und Zuordnung der Gesamtanschaffungskosten bzw bei der Erstellung einer Eröffnungsbilanz	265
3.3.2. Die Identifizierung der erworbenen aktiven Wirtschaftsgüter und sonstigen Aktivposten	266
3.3.2.1. Qualifikation und Aktivierung als (aktives) Wirtschaftsgut	267
3.3.2.2. Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen	270
3.3.2.3. Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens	271
3.3.2.4. Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens	271
a) Körperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens – Sachanlagen	271
b) Unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens	272
c) Der Firmenwert als besonderes unkörperliches Wirtschaftsgut des Anlagevermögens	277
3.3.2.5. Sonstige Aktivposten: Rechnungsabgrenzungsposten	281
3.3.3. Die Ermittlung der Gesamtanschaffungskosten	282
3.3.3.1. Der Umfang der Gesamtanschaffungskosten im Rahmen der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich	282
3.3.3.2. Der Umfang der Gesamtanschaffungskosten im Rahmen der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung	287
3.3.4. Die Aufteilung der Gesamtanschaffungskosten auf die aktiven Wirtschaftsgüter ..	288
3.3.4.1. Die Summe der Teilwerte der Wirtschaftsgüter überschreitet die Gesamtanschaffungskosten	289
a) Gleichverteilungsmethode	289
b) Konzentrierte Abschläge bei bestimmten Wirtschaftsgütern	291
c) Stufentheorie	292
d) Modifizierte Stufentheorie	294
e) Gegenüberstellung der Aufteilungsmethoden	295
3.3.4.2. Die Gesamtanschaffungskosten überschreiten die Summe der Teilwerte der Wirtschaftsgüter	298
a) Differenzmethode	298
b) Gleichverteilungsmethode	302
c) (Modifizierte) Stufentheorie	303
d) Gegenüberstellung der Aufteilungsmethoden	304

3.3.4.3. Die Gesamtanschaffungskosten entsprechen der Summe der Teilwert der Wirtschaftsgüter.....	306
3.3.5. Die Erstellung der Eröffnungsbilanz durch Ergänzung um Privateinlagen und Finanzierungsquellen des Erwerbers.....	306
3.3.6. Die steuerliche Realisation der Ausgaben zum Betriebserwerb	307
3.3.6.1. Steuerwirkungen im Rahmen des Betriebsvermögensvergleiches.....	309
a) Nicht abzugsfähige Ausgaben und Aufwendungen.....	309
b) Sofort abzugsfähige Betriebsausgaben.....	310
c) Den nicht abnutzbaren Anlagegütern zuzuordnende Anschaffungskosten.....	313
d) Den abnutzbaren Anlagegütern zuzuordnende Anschaffungskosten.....	314
e) Den Vorräten zuzuordnende Anschaffungskosten	326
f) Dem sonstigen Umlaufvermögen und aktiven Rechnungsabgrenzungsposten zuzuordnende Anschaffungskosten ..	328
g) Übernommene Verbindlichkeiten, Rückstellungen und passive Rechnungsabgrenzungsposten	330
h) Gesamtanalyse der Steuerwirkungen auf Seiten des Betriebserwerbers	331
i) Betriebsausgaben und -einnahmen in Verbindung mit Rentenverpflichtungen.....	334
3.3.6.2. Steuerwirkungen im Rahmen der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung.....	336
a) Nicht abzugsfähige Ausgaben und Aufwendungen.....	336
b) Sofort abzugsfähige Betriebsausgaben.....	336
c) Den nicht abnutzbaren Anlagegütern zuzuordnende Anschaffungskosten.....	337
d) Den abnutzbaren Anlagegütern zuzuordnende Anschaffungskosten.....	338
e) Den Vorräten, Forderungen und Wertpapieren des Umlaufvermögens zuzuordnende Anschaffungskosten	339
f) Dem sonstigen Umlaufvermögen und aktiven Rechnungsabgrenzungsposten zuzuordnende Anschaffungskosten ..	340
g) Übernommene Verbindlichkeiten, Rückstellungen und passive Rechnungsabgrenzungsposten	341
h) Gesamtanalyse der Steuerwirkungen auf Seiten des Betriebserwerbers	342
i) Betriebsausgaben und -einnahmen in Verbindung mit Rentenverpflichtungen.....	345
3.3.6.3. Die steuerlichen Konsequenzen eines nachträglichen Wegfalles der Kaufpreisverpflichtung	347
4. Implikationen der Vorteilhaftigkeit entgeltlicher Betriebsübertragungen.....	348
4.1. Die Korrelation der einkommensteuerlichen Konsequenzen entgeltlicher Betriebsübertragungen.....	348
4.2. Der Einfluss sonstiger Steuerarten auf die einkommensteuerliche Vorteilhaftigkeit entgeltlicher Betriebsübertragungen	350
4.2.1. Umsatzsteuerliche Konsequenzen der entgeltlichen im Vergleich zur unentgeltlichen Betriebsübertragung.....	350
4.2.2. Grunderwerbsteuerliche Konsequenzen der entgeltlichen im Vergleich zur unentgeltlichen Betriebsübertragung.....	354
4.2.3. Belastungen durch Grundbucheintragungsgebühren.....	359
4.2.4. Belastungen durch Rechtsgeschäftsgebühren.....	361

4.3. Die quantitative Analyse ausgewählter Einflussfaktoren der Vorteilhaftigkeit im Rahmen eines Berechnungsmodell.....	363
4.3.1. Die Quantifizierung der Steuerwirkungen bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich.....	364
4.3.1.1. Der Einfluss des Übertragungszeitpunktes auf die Vorteilhaftigkeit der entgeltlichen Betriebsübertragung.....	364
a) Die Übertragung zum 31.12.2013	366
b) Die Übertragung zum 01.01.2014	375
c) Die Übertragung zum 01.02.2014	379
d) Zusammenfassende Darstellung des Einflusses des Übertragungszeitpunktes.....	391
4.3.1.2. Der Einfluss der Zusammensetzung des Veräußerungsgewinnes auf die Vorteilhaftigkeit der entgeltlichen Betriebsübertragung.....	392
a) Die Realisation eines Firmenwertes und stiller Reserven der sonstigen Wirtschaftsgüter.....	393
b) Die Realisation eines Firmenwertes und regel- sowie sonderbesteuerte stiller Reserven der sonstigen Wirtschaftsgüter....	403
c) Zusammenfassende Darstellung des Einflusses der Zusammensetzung des Veräußerungsgewinnes	420
4.3.1.3. Der Einfluss der Zahlungsmodalität auf die Vorteilhaftigkeit der entgeltlichen Betriebsübertragung.....	421
a) Die (teilweise) Kaufpreissstundung bei der Betriebsübertragung gegen Ratenzahlung.....	421
b) Die Betriebsübertragung gegen Rentenzahlung	432
c) Zusammenfassende Darstellung des Einflusses der Zahlungsmodalität	439
4.3.2. Die Quantifizierung der Steuerwirkung bei der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung	441
4.4. Optimierung der einkommensteuerlichen Konsequenzen der entgeltlichen Betriebsübertragung.....	451
4.4.1. Optimierungsstrategien auf Seiten des Veräußerer.....	451
4.4.1.1. Die Wahl der optimalen Begünstigungsalternative	452
4.4.1.2. Die Erfüllung der Voraussetzungen der Dreijahresverteilung gem § 37 Abs 2 EStG oder des halben Durchschnittssteuersatzes gem § 37 Abs 5 EStG.....	452
4.4.1.3. Maximierung des begünstigten Veräußerungsgewinnes zulasten eines nicht begünstigten laufenden Gewinnes	454
a) Steuerbilanzielles Gestaltungspotenzial	454
b) Entnahmen	461
c) Atypische Veräußerungen an Dritte	462
d) Kostenverlagerung	462
4.4.1.4. Maximierung des begünstigten Veräußerungsgewinnes zulasten eines nicht begünstigten Übergangsgewinnes	463
4.4.1.5. Der optimale Verlustausgleich bei begünstigten Übergangs- oder Veräußerungsgewinnen	463
4.4.1.6. Minimierung der Steuermehrbelastungen durch Wahl des optimalen Realisationszeitpunktes	464
a) Die Wahl des optimalen Übertragungstichtages	464
b) Die optimale Ausgestaltung von Rentenvereinbarungen	466
4.4.1.7. Minimierung der Steuermehrbelastung sonderbesteuerte Wirtschaftsgüter	467

a) Die Überprüfung der Vorteilhaftigkeit einer Regelbesteuerungsoption	467
b) Die optimale Aufteilung des Veräußerungserlöses auf sonderbesteuerte und regelbesteuerte Wirtschaftsgüter.....	468
4.4.2. Optimierungsstrategien auf Seiten des Erwerbers.....	469
4.4.2.1. Minimierung der Einkommensteuerbelastungen in den Jahren ab dem Betriebserwerb durch optimale Ermittlung und Aufteilung der Gesamtanschaffungskosten	469
4.4.2.2. Minimierung der Einkommensteuerbelastungen in den Jahren ab dem Betriebserwerb durch optimale Festlegung der Nutzungsdauern der Anlagegüter.....	472
4.4.2.3. Minimierung der Einkommensteuerbelastungen durch Wahl des optimalen Realisationszeitpunktes	473
a) Die Wahl des optimalen Übertragungstichtages.....	473
b) Die optimale Ausgestaltung von Rentenvereinbarungen	473
c) Die Festlegung der optimalen Zahlungszeitpunkte bei gestundeten Kaufpreisen im Rahmen der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung	474
5. Zusammenfassung der wesentlichen Untersuchungsergebnisse	475
5.1. Zusammenfassende Darstellung der Rahmenbedingungen entgeltlicher Betriebsübertragungen im Familienverband	475
5.2. Zusammenfassende Darstellung der einkommensteuerlichen Konsequenzen entgeltlicher Betriebsübertragungen auf Seiten des Veräußerers.....	477
5.3. Zusammenfassende Darstellung der einkommensteuerlichen Konsequenzen einer entgeltlichen Betriebsübertragung auf Seiten des Erwerbers	480
5.4. Zusammenfassende Darstellung der Strategien zur Optimierung der einkommensteuerlichen Konsequenzen	483
6. Abschließende Betrachtung	486
Literaturverzeichnis	489
Stichwortverzeichnis	511