

1.1.2 Formen der Rechtsgeschäfte

Grundsätzlich ist es den handelnden Parteien überlassen, in welcher Form sie ein Rechtsgeschäft abschließen wollen: mündlich, schriftlich, vor dem Notar, mit oder ohne Zeugen; es gilt der Grundsatz der Formfreiheit (§ 883 ABGB). Für bestimmte Rechtsgeschäfte wird dieser Grundsatz durch gesetzliche Anordnung durchbrochen.

Ein Notariatsakt ist dazu bestimmt, rechtsgeschäftlichen oder geschäftsähnlichen Willenserklärungen von Parteien eine besondere urkundliche Beweiskraft zu verleihen.

Insbesondere bedürfen folgende Rechtsgeschäfte der Notariatsform:

- Ehepakete;
- Kauf-, Tausch-, Renten- und Darlehensverträge sowie Schuldbekennnisse zwischen Ehegatten;
- Schenkungsverträge ohne wirkliche Übergabe;
- Erbverzicht;
- Erbschaftskauf;
- Errichtung einer GmbH oder AG;
- Errichtung einer Privatstiftung;
- Übertragung von GmbH-Geschäftsanteilen.

Bei der notariellen Beurkundung hingegen werden Tatsachen hinsichtlich ihrer Echtheit oder ihrer Übereinstimmung mit dem Original festgehalten; insbesondere ist sie für Generalversammlungsbeschlüsse, mit welchen die Abänderung des Gesellschaftsvertrages einer GmbH oder die Auflösung der Gesellschaft beschlossen wird, vorgesehen. Bei der AG bedürfen alle Hauptversammlungsbeschlüsse der notariellen Beurkundung.

1.1.3 Abgrenzung Vorvertrag – Option – Punktation

Bei einem **Vorvertrag** (§ 936 ABGB) handelt es sich um eine Verabredung, künftig einen Vertrag mit einem bestimmten Inhalt abzuschließen. Der Vorvertrag ist nur dann verbindlich, wenn der Zeitpunkt der Abschließung sowie die wesentlichen Inhalte des Hauptvertrages bestimmt sind. Auch die Umstände dürfen sich bis Unterfertigung des Hauptvertrages nicht wesentlich ändern (der ausdrücklich bestimmte oder aus den Umständen hervorleuchtende Zweck darf nicht vereitelt werden und darf auch nicht das Zutrauen des einen oder anderen Teiles verloren gehen). Da der Vorvertrag noch kein Hauptvertrag ist, kann man aus dem Vorvertrag noch nicht auf die Erfüllung jener Verpflichtung geklagt werden, die Gegenstand des Hauptvertrages sein soll. Die Verpflichtung zum Abschluss des Hauptvertrages erlischt durch Ablauf der Einjahresfrist.

1.2 Haftungen bei Betriebsübergaben, Vertragsübernahme

Grundsätzlich haftet der Erwerber zwingend für die im Unternehmen begründeten Schulden, die er kannte oder kennen musste, aber nur bis zum übernommenen Unternehmenswert der Aktiva.

Die zivilrechtlichen Konsequenzen der Einzelrechtsnachfolge, insbesondere die Haftungs- und Vertragsübernahmeprobleme sowie die Unterschiede zum Unternehmensübergang im Erbgang, sind häufig im Einzelnen gar nicht bekannt. Die zentralen privatrechtlichen Bestimmungen sind § 1409 ABGB und §§ 38 ff UGB. § 1409 ABGB ordnet die zwingende Haftung des Erwerbers für die unternehmensbezogenen Verbindlichkeiten bis zum Wert der übernommenen Aktiven an. Die §§ 38 ff UGB gehen davon aus, dass die Übertragung von Unternehmen im Wege der Einzelrechtsnachfolge durch den gesetzlichen Eintritt des Erwerbers in alle unternehmensbezogenen Rechtsverhältnisse erfolgt (Kontinuitätstheorie).

Als Konsequenz einer Betriebsübergabe entstehen zwei Probleme: einerseits auf der Seite des Gläubigers (ob der Übernehmer für die Verbindlichkeiten des Vorgängers haftet), und andererseits für den Übernehmer (ob die Betriebsübergabe gleichzeitig auch zu einer Übernahme der bestehenden Verträge führt). Aufgrund der weitreichenden Auswirkungen, die die Haftungsbestimmungen auf die Haftung des Erwerbers und die Ansprüche Dritter haben, gebührt diesen Vorschriften besondere Beachtung.

PRAXIS

In der Praxis werden häufig „Rückgriffsklauseln“ vereinbart, wie bspw., „Der Verkäufer erklärt, dass der Kaufgegenstand frei von Verbindlichkeiten an den Erwerber übergeben wird. Sollten wider Erwarten Forderungen, die aus der Zeit vor der Übergabe stammen, gegen den Käufer geltend gemacht werden, so wird der Verkäufer diesen schad- und klaglos halten.“ Rückgriffsrechte sind jedoch wertlos, wenn der Verkäufer zahlungsunfähig ist.

Sonderbestimmungen, wie zB § 12a MRG oder § 3 AVRAG (siehe unter Pkt 1.5 ff und Pkt 1.2.7) führen zu einer umfangreicheren Haftung als § 1409 ABGB oder §§ 38 ff UGB und sind daher bei Betriebsübergaben ganz besonders zu beachten.

Zur Schuldenhaftung nach §1409 ABGB kann es auch bei einem Share Deal kommen, und zwar dann, wenn die „Shares“ im Wesentlichen das gesamte Vermögen des Übergebers bilden. Denn § 1409 ABGB ist auch auf die Haftung des Übernehmers eines „Vermögens“ anzuwenden. Dass der Übergeber aufgrund der Gegenleistung (Kaufpreis) nach der Transaktion wiederum über gleich viel Vermögen verfügt, ändert an der Schuldenhaftung des Übernehmers nichts. Denn Geld (Kaufpreis) lässt sich vor dem Gläubigerzugriff leichter verstecken als Sachwerte.

1.6 Gewerberechtliche Überlegungen bei Betriebsübergaben

Einleitend sei festgehalten, dass unter einer Gewerbeberechtigung das subjektive öffentliche Recht verstanden wird, eine der GewO unterliegende Tätigkeit unter den im Gesetz aufgestellten Bedingungen ungehindert auszuüben. Die Gewerbeberechtigung des Übergebers geht bei der Übergabe nicht auf den Nachfolger über, daher muss der Erwerber selbst die gewerberechtlichen Voraussetzungen erfüllen und darüber hinaus alle erforderlichen Anmeldungen bei der Gewerbebehörde durchführen. Die Gewerbeordnung sieht jedoch eine Sonderregelung bei Umgründungen vor (§ 11 Abs 4 GewO).

1.6.1 Allgemeines zur Gewerbeberechtigung

Die GewO schreibt für den Erwerb einer Gewerbeberechtigung bestimmte Bedingungen vor und bezieht sich auf sog Gewerbeantrittsvoraussetzungen, welche bei **natürlichen Personen** wie folgt sind:

- Allgemeine Voraussetzungen (§§ 8 bis 15 GewO): Das sind insb Gewerberechtsfähigkeit, österreichische oder gleichgestellte Staatsbürgerschaft, Fehlen von Gewerbeausschließungsgründen (zB Insolvenz, strafgerichtliche und finanzstrafbehördliche Verurteilung) und Ausübungsverboten (zB Fehlen der Betriebsanlagengenehmigung).
- Besondere Voraussetzungen iSd § 16 GewO: Für die Ausübung eines freien Gewerbes ist neben der Gewerbeanmeldung nur die Erfüllung der allgemeinen Voraussetzungen erforderlich: Bei Handwerken und bei allen gebundenen Gewerben ist ein Befähigungsnachweis zu erbringen (zB Meisterprüfung bei Handwerken).

Zusätzlich muss das Kriterium der Zuverlässigkeit erfüllt sein, dh es dürfen keine schwerwiegenden Verstöße gegen die im Zusammenhang mit dem betreffenden Gewerbe zu beachtenden Rechtsvorschriften und Schutzinteressen, insbesondere auch zur Wahrung des Ansehens des Berufsstandes vorliegen (§ 87 Abs 1 Z 3 GewO).

1.6.2 Gewerberecht und Rechtsform

Abhängig von der jeweiligen Rechtsform des zu übernehmenden Unternehmens sind folgende Gewerbeberechtigungen und Befähigungsnachweise vorzulegen:

1.6.2.1 Einzelunternehmen

Die Gewerbeberechtigung ist erforderlich für den Einzelunternehmer; den Befähigungsnachweis muss der Einzelunternehmer, der gewerberechtliche Geschäftsführer oder der Pächter erbringen.

1.6.4 Verkauf eines Personenunternehmens

Zu Beginn ist anzumerken, dass die Gewerbeberechtigung ein persönliches Recht ist und im Falle einer Betriebsübergabe nicht auf den neuen Betreiber mit übertragen werden kann. Daher wird der Betriebsübernehmer die Gewerbeberechtigung bei Anmeldungsgewerben (freie, handwerksmäßige und nicht bewilligungspflichtige, gebundene Gewerbe) durch Anmeldung bei der Bezirksverwaltungsbehörde und für bewilligungspflichtige gebundene Gewerbe durch Bewilligung der Behörde erwerben müssen.

Der Betriebsübergeber legt in der Regel zwecks Erlangung der Pension nach dem GSVG bei einer Betriebsübergabe seine Gewerbeberechtigung zurück. Die Zurücklegung tritt mit dem Tag des Einlangens der Anzeige bei der zuständigen Gewerbebehörde ein. Es besteht auch die Möglichkeit, die Gewerbeberechtigung ruhend zu melden oder zu verpachten, jedoch ist damit der Anspruch auf eine Pension nach GSVG verhindert.

1.6.5 Unentgeltliche Übergabe eines Personenunternehmens, Mitunternehmeranteils und Kapitalanteils

Unentgeltliche Übergabe von Todes wegen

Grundsätzlich ist festzuhalten, dass die Gewerbeberechtigung einer Gesellschaft bestehen bleibt, wenn die Gesellschaft bestehen bleibt. Dies trifft dann zu, wenn sich an der Gesellschaft als solche keine Veränderung ergibt. Auch hier gilt, dass der ausscheidende Gesellschafter in der Funktion des gewerberechtl. Geschäftsführers binnen sechs Monaten nachzubersetzen ist (§ 9 Abs 2 GewO).

Vom Grundsatz, dass das Gewerbe aufgrund der Gewerbeberechtigung eines Dritten nicht ausgeübt werden darf, wird bei der unentgeltlichen Betriebsübergabe von Todes wegen (anders unter Lebenden!) abgewichen:

Im Falle des Todes des Gewerbetreibenden kann ein Unternehmen gewerberechtlich begünstigt durch das sog **Fortbetriebsrecht**, welches mit dem Ableben des Gewerbeinhabers entsteht und mit der Einantwortung endet, fortgeführt werden.

Das Fortbetriebsrecht kann von der Verlassenschaft und danach vom überlebenden Ehegatten – soweit der Betrieb in den rechtlichen Besitz aufgrund einer Rechtsnachfolge von Todes wegen (zB Erbvertrag, Testament, gesetzliche Erbfolge) oder einer Schenkung auf den Todesfall übergeht (sog Witwen- oder Witwerfortbetrieb) – oder von den Kindern des Gewerbeinhabers, allerdings nur bis zur Vollendung des 24. Lebensjahres (sog Deszendentenfortbetrieb) ausgeübt werden.

Die Fortbetriebsberechtigten (Ehegatte oder Deszendenten) können innerhalb eines Monats nach Entstehung des Fortbetriebsrechtes auf dieses verzichten und damit Kosten (insb Umlagen und Sozialversicherungsbeiträge) einsparen.



CHECKLISTE	
Kaufobjekt	Beschreibung der zum Unternehmen gehörigen Vermögenswerte (insb Liegenschaften, Mietobjekte, gewerbliche Schutzrechte wie Marken, Muster, Patente etc), Beschreibung und Bewertung des Umlaufvermögens , Bewertung der offenen Forderungen , Darlegung der Verbindlichkeiten , Recht zur Fortführung der alten Firma , Haftungsausschluss gem § 38 UGB.
	Bestehen Zessionsverbote oder Veräußerungsverbote ?
	Gibt es Aufgriffsrechte oder Vorkaufsrechte Dritter?
	Können die zum Unternehmen gehörenden Anteile an Gesellschaften frei übertragen werden?
	Liegen sämtliche öffentlich-rechtliche Voraussetzungen für den jetzigen Betrieb bzw für die zukünftige Fortführung des Betriebes durch den Übernehmer vor?
Kaufpreis	Kaufpreis für das Anlagevermögen (samt stillen Reserven und Firmenwert), Umlaufvermögen , Umsatzsteuer und Vorsteuerberichtigung
	Regelung der Auswirkungen allfälliger nachträglicher Vorschreibungen aufgrund einer Betriebsprüfung auf den Kaufpreis
	Ausstellung einer Rechnung an Erwerber über übergebene/verkaufte Wirtschaftsgüter mit Umsatzsteuer
	Regelung des nachträglichen Auftauchens weiterer Verbindlichkeiten, für die der Erwerber einstehen muss
Zahlung	Nettokaufpreis, Umsatzsteuer ; bei Ratenzahlung: Wertsicherung und/oder Verzinsung
	Sicherheitsleistung hinsichtlich zukünftiger Zahlungen: Treuhand-erlag, Umbuchungen, Eigentumsvorbehalt
Stichtag der Übergabe	Übergabebilanz, Status, Bewertungsgrundsätze
Konfliktlösungsmodell	Für den Fall nachträglich auftauchender Bewertungs- oder Berücksichtigungsdifferenzen
	Bestellung eines gemeinsamen (verbindlichen) Schiedsgerichtes , Kostentragung
Übergabe des Unternehmens an den Übernehmer	Modalitäten der Übergabe, Mitwirkungspflichten des Übergebers, bürgerliche Übertragung von Liegenschaften , Abtretung von Mietrechten (§ 12a MRG), Übertragung formgebundener Rechte (Marken, Muster, Patente)
	Übergabe der Geschäftsbücher
	Information des Betriebsrates , der Belegschaft und der Öffentlichkeit
	Regelung des Gewinnanspruches , falls der Gewinn nicht stichtagsbezogen zugewiesen wird
	Regelung allfälliger Entnahmen

Kapitel 2

Steuerrecht

Einleitend ist festzuhalten, dass an die unentgeltliche Unternehmensübertragung bzw den unentgeltlichen Unternehmenserwerb besondere steuerliche Konsequenzen anknüpfen. Diese können sich von denen bei entgeltlicher Übertragung bzw entgeltlichem Erwerb ganz wesentlich unterscheiden.

Bei einer **Veräußerung** (*siehe unter Pkt 2.1*) kommt es in aller Regel zur Aufdeckung der im Unternehmen vorhandenen stillen Reserven und zur Besteuerung nach § 24 iVm § 37 EStG (bei Betrieben, Asset Deal) bzw nach § 27 EStG bei Kapitalgesellschaftsanteilen (Share Deal); weiters stellt der Vorgang einen umsatzsteuerlichen Leistungsaustausch nach § 4 Abs 7 UStG dar.

Im Gegensatz dazu verhindert eine **unentgeltliche Übertragung** (*siehe unter Pkt 2.2*) aufgrund der zwingenden Buchwertfortführung nach § 6 Z 9 lit a EStG (*siehe unter Pkt 2.2.1.2*) eine Gewinnrealisierung und die damit zusammenhängenden ertragsteuerlichen Konsequenzen. Seit 1.8.2008 fällt für unentgeltliche Übertragungen keine Schenkungs- oder Erbschaftsteuer mehr an, jedoch besteht grundsätzlich eine Pflicht zur Anzeige der Schenkung beim Finanzamt gem § 121a BAO.

Aus **umsatzsteuerlicher Sicht** (*siehe unter Pkt 2.4*) wird im Falle der unentgeltlichen Übertragung ein Eigenverbrauch nach § 3 Abs 2 UStG (UStR 2000, Rz 361) unterstellt; die dem Übernehmer in Rechnung gestellte Umsatzsteuer kann von diesem grundsätzlich als Vorsteuer abgezogen werden (§ 12 Abs 15 UStG).

In *Pkt 2.3* wird die **Verpachtung** als steuerliche Gestaltungsmöglichkeit der Betriebsübergabe dargestellt; unter *Pkt 2.5* werden die Besonderheiten der **Grunderwerbsteuer** iZm Betriebsübergaben besprochen; *Pkt 2.6* und *Pkt 2.7* beschäftigen sich mit der **Privatstiftung** und dem **Umgründungssteuergesetz** als mögliche Instrumente einer Betriebsübergabe.

Die unterschiedliche steuerliche Behandlung von entgeltlicher und unentgeltlicher Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen erfordert jedoch zunächst eine begriffliche Abklärung, wann bzw unter welchen Bedingungen ein Vorgang als entgeltlich und wann als unentgeltlich zu qualifizieren ist.

2.1 Die entgeltliche Betriebsübergabe

Unter entgeltlicher Betriebsübergabe versteht man grundsätzlich

- die Übertragung des zivilrechtlichen oder zumindest wirtschaftlichen Eigentums am Betriebsvermögen
- gegen Entgelt (Verkauf, Tausch, Zwangsversteigerung, Enteignung oder Übernahme des Betriebsvermögens eines real überschuldeten Betriebes gegen Übernahme der Betriebsschulden gem EStR 2000, Rz 5564)
- auf eine andere Person (VwGH 24.9.1996, 95/13/0290).

2.5.2 Begriff des Grundstückes iSd GrEStG

Das GrEStG knüpft an das Zivilrecht und versteht unter Grundstück solche des bürgerlichen Rechts. Zum Grundstück gehört daher der Grund und Boden, der natürliche Zuwachs, die auf Grund und Boden errichteten Gebäude (ausgenommen Superädifikate) sowie das Zubehör (zB Nebensachen, die dem Grundstück dienen, wie etwa die Einrichtung des Gebäudes, Grunddienstbarkeiten, Wasserbenutzungsrechte etc).

Baurechte (das ist ein Recht, auf oder unter der Bodenfläche eines fremden Grundstückes ein Bauwerk zu haben) stehen dem Grundstück gleich und daher unterliegt die Bestellung eines Baurechtes der GrESt.

Nicht zum Grundstück gerechnet werden Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören.

2.5.3 Tatbestände – Steuergegenstand (§ 1 GrEStG)

Steuergegenstand sind die in § 1 GrEStG angeführten Tatbestände:

- **Kaufverträge und andere Rechtsgeschäfte**

Das sind Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen (insb Tauschverträge, Verträge über die Einbringung eines Grundstückes in eine Gesellschaft); dieser Tatbestand ist bereits erfüllt, wenn die Durchsetzung des Übereignungsanspruches möglich ist, dh auch ein mündlicher Vertrag löst GrESt-Pflicht aus. Nicht darunter fallen ein Angebot, die Option oder ein Vorkaufsrecht (*siehe Pkt 1.1.3*), da in diesen Fällen kein Übereignungsanspruch begründet wird.

- **Eigentumserwerb**

Damit sind jene Fälle gemeint, denen kein Verpflichtungsgeschäft vorangegangen ist, wie zB der Erwerb bei einer Zwangsversteigerung, durch Enteignung, Erwerb kraft Gesetz oder bei der Ersitzung. Bei einer Umwandlung einer KG in eine GesbR werden die Gesellschafter kraft Gesetzes Miteigentümer der Grundstücke wodurch die GrESt-Pflicht ausgelöst wird.

- **Abtretungsgeschäfte**

Das sind Geschäfte, durch die der schuldrechtliche Anspruch auf Übereignung weiter übertragen wird, wie zB die Abtretung des Anspruches auf Übereignung, die Abtretung einer Option oder die Verpflichtung zu einer solchen Abtretung.

BEISPIEL:

Der Verkäufer verpflichtet sich, das Grundstück „an den Käufer oder an einen vom Käufer genannten Dritten“ zu übertragen. Mit der Nennung des Dritten liegen zwei Erwerbsvorgänge vor, nämlich erstens zwischen Verkäufer und Käufer und zweitens zwischen Käufer und Dritten. Ebenso liegt beim **Erbschafts Kauf** eine Abtretung des Anspruchs auf Übereignung vor.

2.7.3 Ertragsteuerliche Grundsätze bei Umgründungen

2.7.3.1 Grundsatz der Buchwertfortführung

Umgründungen lösen grundsätzlich keine Besteuerung der stillen Reserven aus. Beim übertragenden Rechtsträger unterbleibt der Gewinnausweis. Der Übernehmer hat dafür die steuerlichen Buchwerte des Übertragenden fortzuführen; dies unabhängig davon, ob vom unternehmensrechtlichen Aufwertungswahlrecht des § 202 UGB Gebrauch gemacht wird (keine Maßgeblichkeit). Die Steuerneutralität wird an den Fortbestand des Besteuerungsrechts der Republik Österreich geknüpft (Steuer-Verstrickung). Die ertragsteuerliche Neutralität bezieht sich grundsätzlich auch auf die Gesellschafter (bspw beim Anteilstausch im Zuge einer Verschmelzung).

2.7.3.2 Grundsatz der Steuerneutralität von Buchgewinnen/-verlusten

Buchgewinne oder -verluste treten auf, weil der Buchwert des übertragenen Reinvermögens vom Buchwert der gewährten Gegenleistung (insb neue Anteile, untergehende Beteiligung) abweicht; diese sind grundsätzlich steuerneutral (dh nicht steuerpflichtig, nicht ausgleichs- oder vortragsfähig). Dies gilt auch für die Abschreibung von in der UGB-Bilanz des übernehmenden Rechtsträgers nach § 202 UGB aktivierten stillen Reserven, Umgründungsmehrwerten oder Firmenwerten.

Buchgewinne oder -verluste, die aus der Vereinigung (Confusio) von Aktiven (bspw wertberichtigte Forderungen) und Passiven (bspw Verbindlichkeiten) stammen, sind aber steuerwirksam; sie sind in dem dem Umgründungstichtag folgenden Wirtschaftsjahr zu berücksichtigen (§ 3 Abs 3 UmgrStG).

2.7.3.3 Grundsatz der objektbezogenen Verlustvortragsverwertung

Vortragsfähige Verluste gehen mit dem übertragenden Vermögen grundsätzlich auf den Übernehmer über. Die Verlust verursachenden Vermögensteile müssen im Zeitpunkt der Umgründung noch vorhanden und wirtschaftlich mit dem ursprünglichen Vermögen vergleichbar sein, damit ein Verlustabzug möglich ist.

2.7.3.4 Rückwirkungsfiktion

Das Ertragssteuerrecht ist grundsätzlich rückwirkungsfeindlich. Das UmgrStG erlaubt jedoch eine Umgründung auf zurückliegende Bilanzstichtage, sofern eine Frist von 9 Monaten nicht überschritten wird.

2.7.3.5 Äquivalenzproblem

Entspricht im Zuge einer Umgründung der Wert des übertragenen Vermögens nicht dem Wert der Gegenleistung, fingiert das UmgrStG in Höhe der Wertdifferenz eine unentgeltliche Zuwendung. Die Zuwendung reduziert die Anschaffungskosten des Zuwendenden. Äquivalenzverletzungen können steuerneutral nur durch Maßnahmen auf gesellschaftsrechtlicher Ebene vermieden werden (bspw durch eine alineare Gewinnausschüttung), nicht aber durch Zuzahlungen oder Ausgleichsmaßnahmen außergesellschaftlicher Art (UmgrStR 2002, Rz 307).

Kapitel 3

Begünstigungen und Förderungen bei Betriebsübergaben

3.1 Neugründungsförderungsgesetz (NeuFÖG) für Betriebsübernehmer

Das NeuFÖG kann vom Betriebsübernehmer **vor** der Unternehmensübernahme in Anspruch genommen werden. Durch die Inanspruchnahme des NeuFÖG werden **Neugründungen**, entgeltliche und/oder unentgeltliche **Betriebsübertragungen** von bestimmten Abgaben und Gebühren befreit:

3.1.1 Begünstigte Neugründung im Sinne des NeuFÖG

Eine begünstigte (betriebliche) Neugründung iSd NeuFÖG liegt unter folgenden Voraussetzungen vor:

- Neueröffnung eines gewerblichen, land- und forstwirtschaftlichen oder dem selbständigen (freiberuflichen) Erwerb dienenden Betriebes durch Schaffung einer bisher nicht vorhandenen betrieblichen Struktur.
- Der Betriebsinhaber hat sich innerhalb der letzten 2 Jahre nicht in vergleichbarer Art (in einer vergleichbaren Branche) sowohl im Inland als auch im Ausland betrieblich betätigt.

Bei der Vergleichbarkeit der Betätigung kommt es nicht auf den Gewerbeschlüssel an, sondern darauf, ob die neuerliche selbständige Tätigkeit in dieselbe Wirtschaftsklasse fällt, wie die seinerzeitige Tätigkeit (ÖNACE).

- Es handelt sich nicht nur um eine Änderung der Rechtsform.
- Es liegt kein bloßer Wechsel in der Person des Betriebsinhabers vor, egal, ob es sich dabei um eine entgeltliche oder unentgeltliche Betriebsübertragung handelt.
- Die geschaffene betriebliche Struktur darf innerhalb eines Jahres ab Neugründung nicht um bestehende andere Betriebe oder Teilbetriebe erweitert werden.

3.1.2 Begünstigte Betriebsübertragung im Sinne des NeuFÖG

Eine begünstigte Betriebsübertragung iSd NeuFÖG liegt vor, wenn

- bloß ein Wechsel in der Person des die Betriebsführung beherrschenden Betriebsinhabers in Bezug auf einen bereits vorhandenen Betrieb (Teilbetrieb) durch eine entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung des Betriebes (Teilbetrieb) erfolgt, und
- die die Betriebsführung innerhalb von 2 Jahren nach der Übertragung beherrschende Person (Betriebsinhaber) sich bisher nicht in vergleichbarer Art beherrschend betrieblich betätigt hat.

Kapitel 4

Praxisüberblick zur Unternehmensbewertung

Bei jeder Betriebsübergabe, insb zwischen Fremden, stellt das Thema Unternehmensbewertung (wieviel ist das Unternehmen wert?) eine zentrale Frage dar. Bei der Ermittlung eines Unternehmenswertes wird das Unternehmen als Einheit mit seinem Kunden-/Klientenstock, den Mitarbeitern (Human-Resources), den aktuellen Produkten und Dienstleistungen, den Vertriebskanälen, dem Standort und seinen betrieblichen Einrichtungen bewertet.

Es steht dabei die bereits geschaffene, zukünftige Ertragskraft des Unternehmens im Vordergrund. Die zukünftig erzielbaren Gewinne (Zukunftsprognose) werden auf Basis des heute bereits Geschaffenen geschätzt – als Grundlage dazu dienen meist die Jahresabschlüsse der letzten drei bis fünf Jahre (Vergangenheitsanalyse).

Im Folgenden werden wesentliche Besonderheiten zu diesem Thema näher dargestellt und erläutert:

4.1 Grundlagen

Die Anlässe für Unternehmensbewertungen sind äußerst vielfältig. In der Praxis typische Anlassfälle sind:

- Kauf oder Verkauf eines Unternehmens bzw Anteilen
- Abfindungsansprüche bei Ausscheiden von Gesellschaftern
- Einstieg von Investoren
- Aufteilung der Anteile aufgrund einer Ehescheidung
- Aufteilung der Anteile im Zuge der Abwicklung einer Verlassenschaft
- Die Übergabe von Unternehmensanteilen an den/die Nachfolger
- Wechsel der Rechtsform oder Umstrukturierungen (Umgründungen)

4.2 Wertbestimmende Faktoren für den Unternehmenswert

In die Verkaufsverhandlungen für ein Unternehmen fließen neben objektiven Kriterien auch subjektive Wertvorstellungen, sowohl solche des Übergebers als auch solche des Übernehmers ein. Bei der Kaufpreisermittlung spielen somit nicht nur der

Kapitel 5

Erfolgreiche Beispiele aus der Praxis

Im Folgenden sollen – in einigen aus der Praxis stammenden Beispielen – Problem-bereiche und deren Gestaltungsmöglichkeiten bei Betriebsübergaben dargestellt werden.

5.1 Betriebsübergabe eines Einzelunternehmens iVm UmgrStG

Herr Muster führt ein nicht protokolliertes Einzelunternehmen; die Tätigkeit des Einzelunternehmens ist der Handel mit Waren aller Art. Die Ehegattin ist mitarbeitende Angestellte, ebenso die Kinder.

Der Verkehrswert der Betriebsliegenschaft, auf der Lagerhallen, Büros und Wohnungen errichtet sind, ist von einem gerichtlich beeideten Sachverständigen mittels Schätzgutachten zu ermitteln.

5.1.1 Ziele und Vorstellungen des Betriebsübergebers

Die Ehegatten beabsichtigen in Pension zu gehen. Es soll daher das Einzelunternehmen auf die Kinder übertragen werden. Aus Haftungs- und wirtschaftlichen Gründen soll das Unternehmen in Form einer neu zu gründenden GmbH geführt werden. Es soll dabei die Betriebsliegenschaft aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen überführt und in der Folge an die GmbH vermietet werden.

Grundsätzlich bietet sich für diesen Fall die Einbringung nach Art III UmgrStG an. Die Einbringung des Betriebes kann dabei steuerneutral erfolgen.

5.1.2 Problembereich stille Reserven und Firmenwert

Durch die geplante Überführung der Betriebsliegenschaft in das Privatvermögen werden stille Reserven aufgedeckt, die zu versteuern sind. Ein weiteres Problem stellt die Bewertung und die allfällige Realisierung des Firmenwertes des Unternehmens dar, welcher bei Orientierung am Ertragswert sich in mehreren tausend Euro bewegt und zu massiven Steuerbelastungen führen kann. Daher muss es das Ziel sein, dass es zu keiner Realisierung des Firmenwertes kommt.

5.3 Betriebsübergabe mit Beanspruchung der „Gebäudebegünstigung“

5.3.1 Ausgangssituation und Ziel

Die Übergeber (Ehegatte bereits in Pension, Ehegattin führt Betrieb) führen eine Fremdenpension (Gewerbebetrieb mit 5 Zimmer/10 Betten), die Gewinnermittlung erfolgt durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, das Gebäude befindet sich im Betriebsvermögen.

Ziel ist es den Betrieb der Fremdenpension bei Vollendung des 60. Lebensjahres der Gattin aufzugeben. Aus steuerlicher Sicht bedeutet die Betriebsaufgabe die Beendigung der gewerblichen Einkünfteerzielung und Entnahme des Gebäudes in das Privatvermögen. Zu diesem Stichtag ist auch der Gewerbeschein zurückzulegen.

Nach der Betriebsaufgabe ist die (saisonale) Vermietung von Zimmern beabsichtigt, jedoch in einem geringeren Umfang (ca 6 – 8 Betten) als bisher. Hierbei ist wichtig, dass nur dann Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung – und nicht gewerbliche Einkünfte – vorliegen, wenn die Zimmervermietung in geringem Ausmaß erfolgt; das ist dann der Fall, wenn bei einer saisonalen Zimmervermietung nicht mehr als 10 Fremdenbetten vermietet werden (EStR 2000, Rz 5435).

5.3.2 Steueroptimale Gestaltung und Umsetzung

Die Betriebsaufgabe ist dem Finanzamt zeitnah zur tatsächlichen Betriebsaufgabe unter Angabe der Gründe (gesundheitliche Gründe, weitere Vermietung in geringem Umfang beabsichtigt) schriftlich anzuzeigen.

Aus steuerlicher Sicht ist zu beachten, dass im Zuge der Betriebsaufgabe das Betriebsgebäude in das Privatvermögen überführt wird und dadurch stille Reserven (Unterschied zwischen tatsächlichem Wert und Buchwert) grundsätzlich aufgedeckt werden. Der Buchwert des Gebäudes beträgt € 0,-. Damit die aufgedeckten stillen Reserven nicht der Einkommensteuer zu unterwerfen sind, bedarf es eines Antrages in der Steuererklärung und einer der folgenden Fälle muss vorliegen:

- das Gebäude muss bis zur Betriebsaufgabe als Hauptwohnsitz dienen;
- der Steuerpflichtige ist wegen körperlicher oder geistiger Behinderung in einem Ausmaß erwerbsunfähig, dass er nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen; diese Voraussetzung ist auf Grundlage eines beizubringenden medizinischen Gutachtens eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen zu beurteilen; es kann auch eine medizinische Beurteilung durch den zuständigen Sozialversicherungsträger vorliegen;
- der Steuerpflichtige hat das 60. Lebensjahr vollendet und stellt die Erwerbstätigkeit ein. Eine Erwerbstätigkeit liegt nicht vor, wenn der Gesamtumsatz aus den ausgeübten Tätigkeiten € 22.000,- und die gesamten Einkünfte aus den ausgeübten Tätigkeiten € 730,- im Kalenderjahr nicht übersteigen. Die bloße Vermietung und Verpachtung – kleine Zimmervermietung – zählt nicht als Erwerbstätigkeit.