

ABTRETUNG VON GESELLSCHAFTSANTEILEN BEI NATÜRLICHEN PERSONEN



UNIV.-PROF. MMAG. DR. KLAUS HIRSCHLER



STEFAN FRANK, MSC (WU)

Im vorliegenden Beitrag sollen die steuerlichen Konsequenzen bei der Abtretung von Gesellschaftsanteilen überblicksmäßig aufgezeigt werden. Dabei wird zuerst auf die Abgrenzung von unentgeltlichem und entgeltlichem Rechtsgeschäft eingegangen. Im zweiten Abschnitt werden die mannigfaltigen Aspekte der Veräußerung eines Anteils an einer Personengesellschaft bzw. an einer Kapitalgesellschaft erörtert. Zuletzt soll ein kurzer Überblick über die Schenkung solcher Anteile gegeben werden.

1. ABGRENZUNG ENTGELTLICHE/UNENTGELTLICHE ÜBERTRAGUNG

Bei der Übertragung von Gesellschaftsanteilen bedarf es zunächst einer Abgrenzung zwischen entgeltlichem und unentgeltlichem Rechtsgeschäft. Im Ertragsteuerrecht ist bei der Ermittlung des Rechtsgeschäftscharakters die Einheitstheorie¹ anwendbar: Überwiegt der Entgeltcharakter liegt insgesamt ein entgeltliches Rechtsgeschäft vor. Überwiegt hingegen der Schenkungscharakter, ist ein unentgeltliches Rechtsgeschäft anzunehmen. Für die Beurteilung sind sowohl objektive (v.a. Verhältnis von Leistung und Gegenleistung) als auch subjektive (Wille der Parteien) Umstände in einer Gesamtbetrachtung zu würdigen.

1.1. ENTGELTLICHE ÜBERTRAGUNG

Als objektives Kriterium zur Beurteilung einer Leistungsäquivalenz wird das Verhältnis von Leistung und Gegenleistung herangezogen. Dabei wird der Unternehmenswert dem gemeinen Wert der Gegenleistung gegenübergestellt. Entgeltlichkeit ist grundsätzlich zu unterstellen, wenn die Leistung des Veräußerers objektiv (wertmäßig) äquivalent mit der Gegenleistung des Erwerbers ist. Davon kann ausgegangen werden, wenn die Gegenleistung zumindest die Hälfte des Wertes des übertragenen Vermögens übersteigt.

Nach höchstgerichtlicher Judikatur² ist ein entgeltliches Rechtsgeschäft anzunehmen, wenn nach Willen der Vertragsparteien eine Leistung im Sinne einer subjektiven Äquivalenz durch die andere „vergolten“ werden soll. Die Vertragsparteien müssen lediglich die eine Leistung als vollen Gegenwert für die andere betrachten – ein (objektiv) gleichwertiger Leistungsaustausch ist dabei grundsätzlich keine Voraussetzung.³ Auf das Vorliegen einer subjektiven Äquivalenz kann aus dem Sachverhalt geschlossen werden, wobei im geschäftlichen Verkehr grundsätzlich vermutet wird, dass zwei unabhängige Vertragspartner stets ein entgeltliches Rechtsgeschäft abschließen, da sich fremde Dritte in der Regel nichts zu schenken pflegen.⁴

Dieses zivilrechtliche Prinzip ist nach VwGH-Judikatur auch für die ertragsteuerliche Beurteilung maßgeblich.⁵ Unter einer Veräußerung wird demnach jede entgeltliche Übertragung von Eigentum auf eine andere Person verstanden, bei der subjektiv betrachtet eine angemessene Gegenleistung erbracht wird. Dazu zählen beispielsweise Verkauf, Tausch, Ratenverkauf⁶ oder Zwangsversteigerungen.

1.2. UNENTGELTLICHE ÜBERTRAGUNG

Im Sinne der subjektiven Äquivalenz wird bei einem unentgeltlichen Geschäft auf den Schenkungswillen des Leistenden abgestellt. Für das Vorliegen eines unentgeltlichen Rechtsgeschäfts müssen sowohl objektive als auch subjektive Hinweise vorliegen. Ein objektives Missverhältnis ist dabei keine Voraussetzung, insofern es sich um kein Rentengeschäft zwischen Leistung und Gegenleistung handelt.⁷ Bei Zuwendungen zwischen nahen Angehörigen wird das subjektive Element des „Bereichernwollens“ grundsätzlich vermutet.⁸ Demnach gilt der Erwerb von Todes wegen⁹ oder die Übertragung im Wege der Schenkung¹⁰ als unent-

geltliches Rechtsgeschäft.

1.3. GEMISCHTE SCHENKUNG

Besteht das Rechtsgeschäft sowohl aus entgeltlichen, als auch unentgeltlichen Elementen, liegt eine gemischte Schenkung vor.¹¹ Für das Vorliegen einer gemischten Schenkung, ist ein offenes Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung erforderlich.¹²

Ein offenes Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung ist dann gegeben, wenn sich nach Lage des jeweiligen Falles für den einen Teil auf jeden Fall eine Vermögenseinbuße, für den anderen Teil auf jeden Fall eine Bereicherung ergibt. Bei der Feststellung, ob ein solches krasse Missverhältnis zwischen den beiderseitigen Leistungen und damit eine Bereicherung eines Vertragsteiles vorliegt, sind Leistung und Gegenleistung nach ihrem gemeinen Wert zum Zeitpunkt der Vereinbarung zu vergleichen. Ein krasse Missverhältnis des Wertes der beiderseitigen Leistungen reicht zwar für sich allein nicht aus, die Annahme einer gemischten Schenkung zu begründen; es kann jedoch – als einer der maßgeblichen Umstände des Einzelfalles – den Schluss auf die Schenkungsabsicht der Parteien rechtfertigen.¹³ Liegt eine gemischte Schenkung vor, so ist diese nach h.M., Finanzverwaltung und Judikatur als unentgeltliches Rechtsgeschäft zu qualifizieren.¹⁴

Abweichend von obigen Ausführungen stellen Rentengeschäfte einen Sonderfall dar, auf den später näher eingegangen wird. Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass ein Rechtsgeschäft, unabhängig von der formalen Vertragsbezeichnung und unter Bedachtnahme der subjektiven Einschätzung der Vertragsparteien, grundsätzlich als entgeltlich einzustufen ist, wenn

- sich Leistung und Gegenleistung gleichwertig gegenüberstehen (50%-Grenze) oder
- sich die Parteien nicht des objektiven Missverhältnisses der ausgetauschten Werte bewusst sind.

2. VERKAUF VON PERSONENGESELLSCHAFTSANTEILEN

Unter einem Mitunternehmeranteil (Anteil an einer Personengesellschaft) ist der quotenmäßige Anteil eines Gesellschafters an einer Personengesellschaft zu verstehen – hierbei handelt es sich um einen eigenständigen steuerlichen Begriff.¹⁵ Wesentliche Voraussetzung zur Begründung einer Mitunternehmerschaft ist das Eingehen von Unternehmerwagnis.¹⁶ Dies drückt sich einerseits durch die Übernahme von Unternehmerrisiko (Partizipation an stillen Reserven und Firmenwert) und andererseits durch das Entfalten von Unternehmerinitiative (Ausübung von Kontroll- und Widerspruchsrechten) aus. Zu den typischen Erscheinungsformen zählen die Gesellschafter einer OG, der Kommanditist einer KG, die atypisch stille Gesellschaft und die Arbeitsgemeinschaft.

Ein steuerlicher Mitunternehmeranteil umfasst folgende Komponenten:

- fixes (starres) Kapital
- variables Kapital
- Sonderbetriebsvermögen
- Ergänzungskapital

Die Übertragung von Personengesellschaftsanteilen wird ertragsteuerlich als „asset deal“ behandelt.¹⁷ Hierbei ist zu beachten, dass die übertragenen, dem Mitunternehmeranteil zurechenbaren Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens das Schicksal des Mitunternehmeranteils teilen. Folglich liegt im Rahmen einer entgeltlichen Übertragung sowohl eine Veräußerung als auch eine Anschaffung vor. Sollte Sonderbetriebsvermögen zurückbehalten werden, ist dieser Vorgang als eine mit dem gemeinen Wert bewertete Entnahme zu beurteilen. Lediglich Grund und Boden ist seit 1.4.2012 davon ausgenommen. Die Entnahme erfolgt in diesem Fall gem. § 24 Abs. 3 EStG steuerneutral mit dem Buchwert.

Dem Tatbestand der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen können u.a. folgende Vorgänge zugeordnet werden:

- Ausscheiden eines Gesellschafters durch Verkauf seiner Anteile an einen neuen Gesellschafter bzw. an die verbliebenen Gesellschafter
- Eintritt eines neuen Gesellschafters durch Anteilerwerb von Beteiligungen bestehender Gesellschafter
- Entgeltliche Veränderung der Beteiligungsverhältnisse zwischen bestehenden Gesellschaftern
- Anwachsen der Gesellschaftsanteile eines ausscheidenden Gesellschafters bei den verbleibenden Gesellschaftern (§ 141 UGB)
- Veräußerung eines quotenmäßigen Anteils an einem Einzelunternehmen an einen neu eintretenden Gesellschafter

Folgende Sachverhalte gelten u.a. nicht als Veräußerungsvorgang:¹⁸

- Bloße formwechselnde Umwandlung
- Ausscheiden eines reinen Arbeitsgesellschafters (ohne Kapitalbeteiligung)
- Unentgeltliche Übertragung
- Umgründungen, soweit die Buchwerte fortgeführt werden

2.1. VERÄUßERUNGSGEWINN

Mangels eigener Rechtspersönlichkeit sind Personengesellschaften kein Steuersubjekt und die Einkünfte werden daher gem. § 188 BAO gesondert festgestellt. Die Einkünfte werden den einzelnen Mitunternehmern anteilig zugewiesen. Auch das Ergebnis aus der Veräußerung ist mit den gemeinschaftlich erzielten Einkünften festzustellen, allerdings ist dieses nur dem betreffenden Mitunternehmer zuzurechnen.¹⁹ Selbst wenn ein Gesellschafter unterjährig ausscheidet, sind die Einkünfte aller in dem Wirtschaftsjahr beteiligten Gesellschafter im Rahmen der einheitlichen Gewinnfeststellung zu berücksichtigen.²⁰ Eine Bilanz der Mitunternehmerschaft auf den Veräußerungstichtag ist nicht erforderlich.²¹ Allerdings hat zum Tag der Veräußerung eine Ergebnisabgrenzung zu erfolgen.

Der die Beendigung der Zurechnung eines Mitunternehmeranteiles (sowie Betriebes oder Teilbetriebes) betreffende Vorgang an eine bestimmte Person, ist beim Veräußerer ertragsteuerlich unter § 24 EStG zu subsumieren und unterliegt demnach dem progressiven Steuertarif gem. § 33 EStG. Die Normierung umfasst dabei

sowohl die Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils als auch den Verkauf eines Bruchteiles davon. Gem. § 24 Abs. 2 EStG ist der Veräußerungsgewinn ausschließlich durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln, unabhängig davon ob der gesamte Betrieb oder lediglich ein Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil veräußert wird. Wird der Gewinn der Mitunternehmer nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, so ist aufgrund des zwingenden Wechsels der Gewinnermittlungsart für den veräußernden Mitunternehmer ein Übergangsgewinn/-verlust iSd § 4 Abs. 10 EStG zu ermitteln. Eine bereits feststehende Kaufpreisforderung resultierend aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils ist bei der Ermittlung des Übergangsgewinnes außer Acht zu lassen.²² Mit dem Wechsel der Gewinnermittlungsart im Falle einer Veräußerung wird dem Prinzip der Totalgewinnlichkeit Rechnung getragen. Für den Übergangsgewinn kann die sog. Halbsatzbegünstigung gem. § 37 Abs. 5 EStG in Anspruch genommen werden.²³

Nach der im Gesetzeswortlaut angesprochenen Nettomethode ermittelt sich das Veräußerungsergebnis wie folgt:²⁴

Barbetrag

- + Barwert der Raten
- + Barwert der Renten
- + vom Erwerber übernommene private Schulden
- + Teilwert der ins Privatvermögen übernommenen Aktiva²⁵
- + aufgrund der Entnahme der Wirtschaftsgüter ins Privatvermögen aufgelöster Freibetrag gem. § 10 EStG (Behaltefrist 4 Jahre)
- /+ positives/negatives²⁶ Kapitalkonto (inkl. betrieblicher Verbindlichkeiten, die nicht auf den Erwerber übergehen)
- Veräußerungskosten

ERGEBNIS AUS DER VERÄUSSERUNG

Zu den Veräußerungskosten zählen Kosten, die in unmittelbarer sachlicher Beziehung zum Veräußerungsvorgang stehen.²⁷ Darunter werden beispielsweise Maklerprovisionen, Gerichts- und Notariatskosten oder Beratungs- und Gutachterkosten verstanden.²⁸ Beim kapitalistischen Mitunternehmer wird der Veräußerungsgewinn um etwaige Wartetastenverluste gekürzt. Nicht zu den Veräußerungskosten werden Aufwendungen zur Beendigung von Schuldverhältnissen gezählt (z.B. Abfertigungen an die ausscheidenden Arbeitnehmer).²⁹

Insbesondere sind folgende Bestandteile nicht dem steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn hinzuzurechnen:

- Dem Mitunternehmer zuzurechnende § 12-Übertragungsrücklage (anteilige Auflösung zählt zum letzten laufenden Gewinn)
- Übergangsgewinn
- Entnahme von Grund und Boden (grundsätzlich erfolgt die Entnahme zu Buchwerten)
- Steuerfreier Anteil bei Auslandsbetriebsstätte (bei Befreiungsmethode)

2.2. SONDERBESTEUERTE WIRTSCHAFTSGÜTER

Bei der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen ist die Einordnung als entgeltliches bzw. unentgeltliches Rechtsgeschäft auch für die dahinterstehenden Wirtschaftsgüter entscheidend. Sollte es im Rahmen eines Veräußerungsvorganges zu einer Übertragung von sonderbesteuerten Wirtschaftsgütern³⁰ (Immobilien- und Kapitalvermögen) kommen, so sind diese aus dem Veräußerungserlös (und dem Kapital) auszuschneiden und gesondert zu erfassen.

Zur Frage der Ermittlung des anteiligen Veräußerungserlöses sieht die Finanzverwaltung die Verhältnismethode vor, unabhängig davon ob der vereinbarte Gesamtkaufpreis über oder unter dem Gesamtbetrag der Verkehrswerte der Wirtschaftsgüter liegt.³¹

Eine Gestaltungsmöglichkeit stellt die Option auf Regelbesteuerung dar: Dadurch könnten die sonderbesteuerten Einkünfte in der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes gem. § 24 EStG berücksichtigt werden und somit in den Genuss der damit verbundenen Begünstigungsbestimmungen des § 37 EStG (insbes. Abs. 5) sowie der vollen Abzugsfähigkeit von Aufwendungen kommen. Insbesondere bei Liegenschaften empfiehlt es sich Vorteilhaftigkeitsüberlegungen anzustellen: Neben der Möglichkeit zur Regelbesteuerung sind vor allem die Sonderbestimmungen wie eine mögliche Pauschalbesteuerung iSd § 30 Abs. 4 EStG für Grund und Boden zu berücksichtigen.³²

2.3. VERLUST

Ein Veräußerungsverlust ergibt sich, wenn die Abfindung unter dem buchmäßigen Wert des Kapitalkontos liegt oder das Entgelt aus betrieblichen Gründen unter dem Buchwert liegt, obwohl der Verkehrswert höher ist als der Buchwert (die ergibt sich beispielsweise dann, wenn verbleibende Gesellschafter auf ein vereinbartes Wettbewerbsverbot verzichten).³³

Ein Veräußerungsverlust ist beim ausscheidenden Gesellschafter unter Beachtung der Einschränkungen des § 6 Z 2 lit c und d EStG für sonderbesteuerte Wirtschaftsgüter uneingeschränkt ausgleichs- und vortragsfähig.

2.4. ÜBERSCHULDETER BETRIEB

Gem. § 24 Abs. 2 EStG ist bei fehlender Auffüllungsverpflichtung als Veräußerungsgewinn jedenfalls das negative Kapitalkonto als Veräußerungserlös anzusetzen. Für das negative Kapitalkonto eines Mitunternehmers ist kein Veräußerungsgewinn anzusetzen, wenn eine Verpflichtung zur Auffüllung desselben besteht. Insbesondere persönlich haftende Gesellschafter haben bei Ausscheiden aus der Gesellschaft eine Verpflichtung das negative Kapitalkonto auszugleichen.

Übersteigen die stillen Reserven und ein etwaiger Firmenwert in Summe das negative Kapitalkonto liegt eine buchmäßige Überschuldung vor. Der Kaufpreis ist zuzüglich des negativen Kapitalkontos und abzüglich der Veräußerungskosten als Veräußerungsgewinn anzusetzen.³⁴ Voraussetzung ist jedoch ein entgeltliches Geschäft. So ist beispielsweise die Übertragung unter Inkaufnahme einer Bereicherung des Beschenkten ein unentgeltlicher Vorgang.³⁵

Soweit das negative Kapitalkonto in den anteiligen stillen Reserven zuzüglich Firmenwert keine Deckung findet, kann eine Auffüllungspflicht für den ausscheidenden Gesellschafter entstehen. In einem solchen Fall ist ein Veräußerungsgewinn in Höhe der stillen Reserven zuzüglich des Firmenwerts anzusetzen. Sollte aus betrieblichen Gründen keine Auffüllungsverpflichtung bestehen, ist der gesamte Betrag des negativen Kapitalkontos als Veräußerungsgewinn anzusetzen.³⁶

Liegt eine unentgeltliche Übertragung vor, kommt es im Falle einer realen Überschuldung zur Durchbrechung der eingangs beschriebenen Prinzipien, da aus steuerlicher Sicht ein Veräußerungstatbestand vorliegt: Mangels Bereicherung des Rechtsnachfolgers kann nicht von einer unentgeltlichen Übertragung ausgegangen werden und es muss auch bei Übertragung zwischen nahen Angehörigen das negative Kapitalkonto als Veräußerungsgewinn angesetzt werden.³⁷

2.5. REALISATION

Unabhängig von Zahlungsmodalitäten, Tag des Vertragsabschlusses oder tatsächlichen Zufluss, gilt ein Veräußerungsgewinn mit Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten als realisiert. Bei der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen kann davon ausgegangen werden, wenn der Vertrag auf Abtretung des Mitunternehmeranteils wirksam wird.³⁸

Eine Ausnahme von der zeitpunktbezogenen Ermittlung des Veräußerungsgewinns stellt die Veräußerung gegen Renten dar. Bei Kaufpreisrenten tritt die Steuerwirkung erst ab dem Moment ein, wo die Rente zuzüglich allfälliger Einmalzahlung den steuerlichen Buchwert des Eigenkapitals überschritten hat.

Im Unterschied zur Veräußerung gegen Renten steht bei einer Ratenzahlung bzw. Kaufpreisstundung die Anzahl der Teilbeträge fest. Bei Vereinbarungen von Kaufpreisraten wäre – jedenfalls bei einer Stundung ab einer Dauer von einem Jahr – eine angemessene Verzinsung zu berücksichtigen. Die daraus resultierenden Zinsen sind im Zeitpunkt ihres Zufließens laufend als nachträgliche betriebliche Kapitaleinkünfte iSd § 27 Abs. 2 Z 2 iVm § 32 Abs. 1 Z 2 EStG zu berücksichtigen.³⁹ Zur Berechnung des Veräußerungsgewinns sind die Barwerte der Raten heranzuziehen und nach den im ersten Absatz beschriebenen Maßgaben realisiert.

2.6. STEUERBEGÜNSTIGUNGEN

Bereits im Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO ist darüber abzusprechen, dass ein begünstigungsfähiger Veräußerungsgewinn vorliegt, nicht aber über die Art der Begünstigung. Der Antrag auf die Begünstigung kann daher auch erst in der persönlichen Erklärung gestellt werden, sofern über die Begünstigung noch nicht im Feststellungsbescheid abgesprochen wurde.⁴⁰

Für die Veräußerung von Personengesellschaftsanteilen sieht der Gesetzgeber drei alternative Steuerbegünstigungen vor, die in Anspruch genommen werden können:

Einerseits kann gem. § 24 Abs. 4 EStG ein Freibetrag in Höhe

von € 7.300,00 geltend gemacht werden. Bei Veräußerung eines Mitunternehmeranteils steht der Freibetrag nur anteilmäßig zu. Nach h.A. ist dabei das Verhältnis der vertraglichen Kapitalbeteiligung, also das (fixe) Kapitalkonto des Gesellschafters zur Summe der Kapitalkonten aller Gesellschafter, maßgeblich.⁴¹ Dagegen könnte auch die Auffassung vertreten werden, dass sich der anteilige Freibetrag nach dem Verhältnis der stillen Reserven des Mitunternehmeranteils (einschließlich stiller Reserven des Sonderbetriebsvermögens) zu den stillen Reserven der gesamten Mitunternehmerschaft errechnet.⁴² Einzige Voraussetzung zur Geltendmachung des Freibetrags ist, dass der Veräußerungsgewinn in einem einheitlichen Veranlagungszeitraum realisiert wird (ausgeschlossen bei Rentenvereinbarungen). Es handelt sich um einen betriebsbezogenen Freibetrag, steht also für jede veräußerte Betriebseinheit zu.⁴³ Im Gegensatz zu den anderen Begünstigungen ist der Freibetrag von Amts wegen zu berücksichtigen.

Andererseits können Veräußerungsgewinne auf Antrag gem. § 37 Abs. 1 iVm Abs. 5 EStG mit einem halben Durchschnittssteuersatz besteuert werden. Diese Halbsatzbegünstigung steht dem Steuerpflichtigen zu, sofern die Veräußerung auf einem der folgenden Gründe beruht:

- Ableben des Steuerpflichtigen oder
- körperliche oder geistige Behinderung des Steuerpflichtigen, die eine Erwerbsunfähigkeit begründet oder
- der Steuerpflichtige hat das 60. Lebensjahr vollendet und stellt seine Erwerbstätigkeit ein.

Der Begriff Erwerbstätigkeit iSd Bestimmung umfasst alle Tätigkeiten, die sich als aktive Betätigung im Erwerbsleben darstellen (Haupteinkunftsarten gem. § 2 Abs. 3 Z 1 – 4 EStG und Nebeneinkunftsart gem. § 29 Z 4 EStG).⁴⁴ Die kapitalistische Mitunternehmereigenschaft iSd § 23a EStG stellt trotz ihrer Zuordnung zu den betrieblichen Einkünften keine Erwerbstätigkeit dar. Dementsprechend ist die Veräußerung eines kapitalistischen Mitunternehmeranteils steuerlich nicht begünstigt.⁴⁵ Zudem kann die Begünstigung nur in Anspruch genommen werden, sofern seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang und der Veräußerung des Mitunternehmeranteils sieben Jahre (oder 84 Monate) vergangen sind. Für die Fristenberechnung gilt das Stichtagsprinzip – eine unentgeltliche Übertragung unterbricht die Frist nicht.⁴⁶ Diese Begünstigung kann unter den genannten Voraussetzungen auch auf die bei einem Wechsel der Gewinnermittlung entstandenen Übergangsgewinne angewendet werden, mit dem Unterschied, dass die Sieben-Jahres-Klausel dabei nicht zu beachten ist.

Letztlich kann ein Veräußerungsgewinn nach Maßgabe des § 37 Abs. 2 EStG auf Antrag gleichmäßig auf drei Jahre verteilt werden. Einzige Voraussetzung ist, dass seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang und der Veräußerung des Mitunternehmeranteils sieben Jahre (oder 84 Monate) vergangen sind. Die Frist berechnet sich dabei wie oben ausgeführt.

Die drei beschriebenen Steuererleichterungen verstehen sich alternativ und können nur dann in Anspruch genommen werden, wenn der Veräußerungsgewinn in einem einzigen Veranlagungs-

zeitraum entsteht, also keine Rentenvereinbarung zugrunde liegt. Neben den genannten Begünstigungen kann gem. § 24 Abs. 5 EStG eine entrichtete Stiftungseingangssteuer oder Grunderwerbsteuer, die auf dieselben stillen Reserven angefallen sind, auf die Einkommensteuer angerechnet werden. Voraussetzung für die antragsgebundene Inanspruchnahme ist, dass der Mitunternehmeranteil innerhalb der letzten drei Jahre vor der Veräußerung infolge des Erwerbs Stiftungseingangssteuer oder Grunderwerbsteuer entrichtet hat.

2.7. EXKURS: RENTENGESCHÄFT BEI PERSONENGESELLSCHAFTSANTEILEN

Ein Sonderfall stellt die Veräußerung gegen Renten dar. Unter Renten versteht man wiederkehrende, auf einem einheitlichen Verpflichtungsgrund beruhende Leistungen, deren Dauer vom Eintritt eines ungewissen Ereignisses (beispielsweise Tod einer Person) abhängt.⁴⁷

Bei der Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen gegen Rente muss zwischen Unterhaltsrente, Kaufpreisrente und Versorgungsrente unterschieden werden. In Abhängigkeit der Rentenform sind die Renten als entgeltlich oder unentgeltlich zu klassifizieren. Für die Beurteilung welcher Rententypus vorliegt, ist das Verhältnis der kapitalisierten Rente zum Unternehmenswert ausschlaggebend:⁴⁸ (siehe Grafik unterhalb)

Überschreitet oder unterschreitet der kapitalisierte Rentenbarwert den Unternehmenswert um 25%, ist die Rente als Versorgungsrente zu qualifizieren.⁴⁹ Bei diesem Rententypus wird zwischen betrieblicher und außerbetrieblicher Versorgungsrente unterschieden. Eine betriebliche Versorgungsrente ist betrieblich veranlasst und hat den Zweck, die Versorgung des ehemaligen Betriebsinhabers (ähnlich einer Pension) sicherzustellen.⁵⁰ Derartige Renten stellen beim Rechtsnachfolger Betriebsausgaben und beim Rechtsvorgänger nachträgliche betriebliche Einkünfte dar.⁵¹ Mangels Entgeltlichkeit ist allerdings kein Veräußerungsgewinn anzusetzen. Ist die Rente nicht betrieblich veranlasst, liegt eine außerbetriebliche Versorgungsrente vor (insbesondere bei Übertragung zwischen Angehörigen). Diese stellt beim Rechtsnachfolger Sonderausgaben und auf Seiten des Rechtsvorgängers wiederkehrende Bezüge gem. § 29 Z 1 EStG dar. Trotz teilweiser Gegenleistung ist die Übertragung der betrieblichen Einheit bei beiden Rententypen als unentgeltlich anzusehen, wodurch es zur Fortführung der Buchwerte gem. § 6 Z 9 lit a EStG kommt.⁵²

Beträgt der Rentenbarwert mehr als 75% und weniger als 125% des Unternehmenswerts, liegt insgesamt eine Kaufpreisrente (Gegenleistungsrente) vor. In diesem Fall stellt die Rente eine angemessene Gegenleistung dar. Es liegt daher ein entgeltliches Rechtsgeschäft vor. Die laufenden Renten stellen beim Renten-

berechtigten ab Überschreiten des Eigenkapitals im Zeitpunkt des Zufließens nachträgliche betriebliche Einkünfte gem. § 32 Abs. 1 Z 2 EStG dar.⁵³

Beträgt der Rentenbarwert bezogen auf den Wert des übertragenen Betriebsvermögens (inkl. Betriebsgrundstücke) mehr als 200%, liegt eine Unterhaltsrente vor. Aufgrund des hohen Rentenwertes ist der Zusammenhang zwischen Übertragung und Rentenvereinbarung wirtschaftlich bedeutungslos und damit als unentgeltliche Übertragung einzustufen.⁵⁴ Der Rechtsnachfolger führt in diesem Fall die Buchwerte gem. § 6 Z 9 lit a EStG fort. Die geleisteten Renten gem. § 18 Abs. 1 Z 1 EStG können allerdings nicht als Sonderausgabe geltend gemacht werden. Sinngemäß sind die vereinnahmten Renten beim Rechtsvorgänger nicht als sonstige Einkünfte anzusetzen.

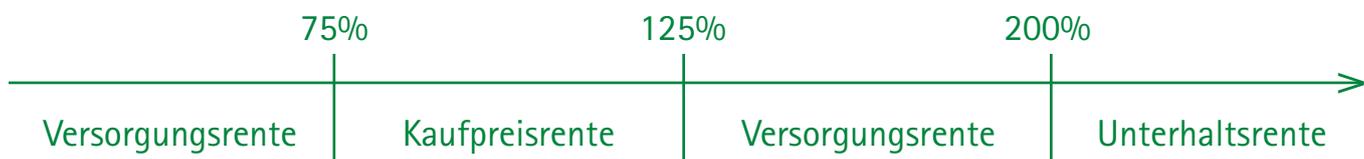
3. VERKAUF VON KAPITALGESELLSCHAFTSANTEILEN

Ein Kapitalgesellschaftsanteil (GmbH, AG) kann im Vergleich zu Anteilen an Personengesellschaften ohne formale Beschränkung übertragen werden, sofern keine Vinkulierung vereinbart wurde. Auch hier bewirkt eine entgeltliche Übertragung grundsätzlich das steuerwirksame Aufdecken der stillen Reserven. Unentgeltliche Übertragungen führen grundsätzlich zu keiner steuerpflichtigen Realisierung. Für die steuerlichen Konsequenzen ist dabei allerdings eine Differenzierung dahingehend vorzunehmen, ob der Übertragende den Anteil der Kapitalgesellschaft im Privat- oder Betriebsvermögen hält, wobei auf die Veräußerung durch eine Kapitalgesellschaft nicht eingegangen wird.

3.1. ANTEIL IM PRIVATVERMÖGEN

Wird ein Anteil an einer Kapitalgesellschaft im Privatvermögen gehalten, liegen bei der entgeltlichen Übertragung Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen gem. § 27 Abs. 3 EStG vor. Diese Substanzgewinne werden unabhängig von Beteiligungshöhe oder Behaltdauer der Kapitalertragsteuer unterworfen. Es ist der besondere Steuersatz gem. § 27 a Abs. 1 Z 2 EStG in Höhe von 27,5% (bis 31.12.2015: 25%) anzuwenden.

Insbesondere bei Aktien wird die Kapitalertragsteuer in vielen Fällen direkt von der inländischen depotführenden oder auszahlenden Stelle einbehalten und abgeführt. Der Kapitalertragsteuerabzug entfaltet dabei Abgeltungswirkung. Insbesondere GmbH-Anteile sind nicht wertpapiermäßig verbrieft, wodurch die Einkünfte aus der Veräußerung mangels Kapitalertragsteuerabzug im Rahmen der Veranlagung zu erklären und mit dem besonderen Steuersatz nach § 27a Abs. 1 zu besteuern sind. Gem. § 27a Abs. 5 EStG kann unter Anrechnung der entrichteten Kapitalertragsteuer für alle sonderbesteuerten Einkünfte aus Kapitalvermögen auf Regelbesteuerung optiert werden.⁵⁵



Die Bemessungsgrundlage ergibt sich aus der Gegenüberstellung des Veräußerungserlöses mit den tatsächlichen Anschaffungskosten. Da die Anteile im Privatvermögen gehalten werden, dürfen Aufwendungen und Ausgaben im Zusammenhang mit der Veräußerung (§ 20 Abs. 2 EStG) sowie Anschaffungsnebenkosten (§27a Abs. 4 Z 2 EStG) nicht abgezogen werden.

Darüber hinaus kann ein Verlust aus im Privatvermögen gehaltenen Anteilen nur eingeschränkt verwertet werden: Entstandene Verluste können nach Maßgabe des § 27 Abs. 8 EStG lediglich mit bestimmten Einkünften aus Kapitalvermögen ausgeglichen werden (beispielsweise Veräußerungsgewinne aus Aktien, Anleihen und Derivaten; Dividenden; Anleihezinsen, Fondsausschüttungen). Ein Ausgleich mit anderen positiven Einkünften sowie ein Vortrag der Verluste ist nicht möglich.

Letztlich ist für im Privatvermögen gehaltene Anteile insbesondere für „Zwerganteile“ < 1% eine Abgrenzung in Alt- und Neuvermögen vorzunehmen, da die generelle Besteuerung von Kapitalvermögen ab 1.4.2012 grundlegend geändert wurde (§§ 124b bzw. 185 EStG).

3.2. ANTEIL IM BETRIEBSVERMÖGEN

Auch im betrieblichen Bereich unterliegen die Substanzgewinne aus der Veräußerung dem Sondersteuersatz nach § 27a Abs. 1 iVm Abs. 6 EStG. Obige Ausführungen gelten sinngemäß. Allerdings kann ein etwaiger Veräußerungsverlust nach Maßgabe des § 6 Z 2 lit c EStG steuerlich berücksichtigt werden. Demnach ist ein nach der Verrechnung mit Substanzgewinnen verbleibender Verlust zu 55% ausgleichs- und vortragsfähig.

Darüber hinaus können Anschaffungsnebenkosten im betrieblichen Bereich vom Veräußerungserlös in Abzug gebracht werden. Zu den Anschaffungsnebenkosten zählen beispielsweise Beurkundungskosten, Broker-Gebühren, Makler- und Vermittlungsprovisionen. Um als Anschaffungsnebenkosten geltend gemacht werden zu können, müssen diese allerdings zeitlich und kausal mit der Anschaffung in Verbindung stehen. Demnach zählen ua laufende Beratungskosten mangels Zusammenhang mit einem Anschaffungsvorgang nicht als Anschaffungsnebenkosten.⁵⁶

Im betrieblichen Bereich hat gem. § 97 Abs. 1 lit a EStG der Kapitalertragsteuerabzug keine Abgeltungswirkung und die Einkünfte müssen im Zuge der Veranlagung erklärt werden. Damit können die Anschaffungsnebenkosten im Rahmen der Veranlagung berücksichtigt werden und die einbehaltene Kapitalertragsteuer wird angerechnet. Wie im Privatvermögen gilt auch im betrieblichen Bereich das Abzugsverbot von Aufwendungen und Ausgaben, die im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Einkünften stehen.

Entsprechend den obigen Ausführungen ergeben sich für im (gewillkürten) Betriebsvermögen gehaltene Kapitalanteile im Vergleich zu im Privatvermögen gehaltenen Kapitalanteilen steuerliche Vorteile.

3.3. EXKURS: RENTENGESCHÄFT BEI KAPITALGESELLSCHAFTSANTEILEN

Bei der Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften gegen Rente handelt es sich um eine Übertragung eines Einzelwirtschaftsgutes. Es muss zwischen Unterhaltsrente, Kaufpreisrente und gemischter Rente unterschieden werden.⁵⁷ Je nach Rentenform sind die Renten als entgeltlich oder (teilweise) unentgeltlich zu qualifizieren. Für die Beurteilung welcher Rententypus vorliegt, ist das Verhältnis der kapitalisierten Rente zum Unternehmenswert ausschlaggebend: (siehe Grafik unterhalb)

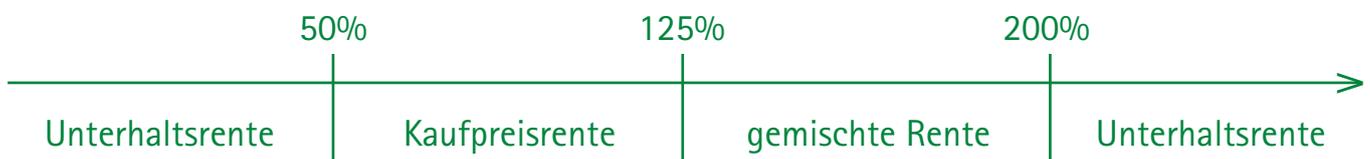
Beträgt der Rentenbarwert bezogen auf den Wert des übertragenen Kapitalanteils weniger als 50% oder mehr als 200%, liegt zur Gänze eine Unterhaltsrente vor. Da die Rente steuerlich unbeachtlich ist, liegt ein unentgeltliches Rechtsgeschäft vor. Mangels Entgeltlichkeit sind die Rentenzahlungen steuerlich unbeachtlich.

Liegt der Rentenbarwert über 50% und unter 125% liegt zur Gänze eine Kaufpreisrente vor, da ein angemessenes Verhältnis unterstellt werden kann.⁵⁸ Im Falle einer Kaufpreisrente ist das Rechtsgeschäft als entgeltlich anzusehen.

Eine gemischte Rente liegt vor, wenn der kapitalisierte Rentenbarwert zwischen 125% und 200% des Wertes des Kapitalanteils beträgt. Bei einer gemischten Rente ist zu unterscheiden: Jener Teil der Rente, dessen Barwert zu 100% dem Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes entspricht, wird als Kaufpreisrente qualifiziert; während der übersteigende Teil eine Unterhaltsrente darstellt.⁵⁹ Der Anteil der Kaufpreisrente ergibt sich aus dem prozentuellen Verhältnis zwischen dem Wert des Kapitalanteils und des Rentenbarwerts.⁶⁰

Liegt ein entgeltliches Rechtsgeschäft vor und wird der Kapitalanteil im Betriebsvermögen gehalten, ist der Rentenbarwert zusätzlich etwaiger Einmalzahlungen dem Buchwert gegenüberzustellen. Der Unterschied daraus ist als realisierte Wertsteigerung gem. § 27 Abs. 3 EStG zu erfassen und dem Sondersteuersatz in Höhe von 27,5% zu unterwerfen. Die Rentenzahlungen sind als betriebliche Einnahme zu qualifizieren, denen ein Aufwand aus der Verminderung der aktivierten Rentenforderung gegenübersteht.⁶¹

Bei Übertragung von Kapitalanteilen aus dem Privatvermögen sind die Rentenzahlungen nur zu versteuern, wenn die Kaufpreisrente oder der entgeltliche Teil der gemischten Rente die Anschaffungskosten abzüglich etwaiger Einmalzahlungen über-



steigt. Im Zeitpunkt des Zuflusses müsste die realisierte Wertsteigerung mit dem besonderen Steuersatz in Höhe von 27,5% besteuert werden.

4. SCHENKUNG VON PERSONENGESELLSCHAFTSANTEILEN

Bei einer unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils sind gem. § 6 Z 9 a EStG vom Übernehmer die Buchwerte fortzuführen, unabhängig davon ob die Übertragung unter Lebenden oder von Todes wegen erfolgt.

Im Gegensatz zum Erbschaftsfall kann bei der Schenkung unter Lebenden ein Verlustabzug im Wege der Einzelrechtsnachfolge nicht übertragen werden.⁶² Im Vergleich dazu können Wartetas-tenverluste gem. § 23a EStG im Rahmen einer unentgeltlichen Übertragung sehr wohl vom Nachfolger übernommen werden.⁶³

Wird im Rahmen einer Schenkung der ganze Mitunternehmeranteil übertragen, stellt die Übertragung des Sonderbetriebsvermögens auf den Rechtsnachfolger ebenfalls einen steuerneutralen Vorgang dar. Gleiches gilt für die anteilige Übertragung eines Mitunternehmeranteils, insofern die übertragene Quote am Gesellschaftsanteil und am Sonderbetriebsvermögen übereinstimmt oder die Quote des Sonderbetriebsvermögens kleiner ist.⁶⁴ Das Ergänzungskapital geht grundsätzlich anteilig mit der jeweiligen Quote des Mitunternehmeranteils auf den Nachfolger über.

Werden einzelne Wirtschaftsgüter im Rahmen des Übertragungsaktes zurückbehalten, hindert dies die Annahme einer unentgeltlichen Übertragung nicht, wobei der Rückhalt beim Geschenkgeber eine Entnahme darstellt, sofern die zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter keinen eigenständigen lebensfähigen Betrieb darstellen.⁶⁵

Für den Geschenkgeber entsteht im Rahmen der unentgeltlichen Übertragung selbst bei negativem Buchwert keine Ertragsteuerpflicht.

Einen Sonderfall stellt die Übertragung eines real überschuldeten Betriebs dar: Mangels Bereicherung des Rechtsnachfolgers kann nicht von einer unentgeltlichen Übertragung ausgegangen werden. Es ist daher auch bei Übertragung zwischen nahen Angehörigen das negative Kapitalkonto als Veräußerungsgewinn anzusetzen.⁶⁶

5. SCHENKUNG VON KAPITALGESELLSCHAFTSANTEILEN

Werden Anteile an einer Kapitalgesellschaft, welche im Privatvermögen gehalten werden, übertragen, so hat der Rechtsnachfolger gem. § 27a Abs. 4 EStG die Anschaffungskosten fortzuführen. Für den Geschenkgeber entsteht selbst bei negativen Anschaffungskosten keine Ertragsteuerpflicht.

Wird ein im Betriebsvermögen gehaltener Kapitalanteil unentgeltlich übertragen, stellt dies im ersten Schritt eine steuerpflichtige Entnahme aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen dar. Der Rechtsnachfolger hat in diesem Fall die Anschaffungskosten fortzuführen, welche dem Entnahmewert entsprechen. Werden

die Kapitalanteile jedoch im Verständnis der Bilanzbündeltheorie im geschenkten Mitunternehmeranteil gehalten, so sind nach § 6 Z 9 a EStG die Buchwerte fortzuführen. Für den Geschenkgeber entsteht keine Ertragsteuerpflicht, selbst bei negativem Buchwert. Letztlich tritt der Rechtsnachfolger bei der unentgeltlichen Übertragung des Kapitalanteils in den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers ein. ■

ZU DEN AUTOREN

Stefan Frank, MSc (WU) ist Universitätsassistent am Institut für Revisions-, Treuhand- und Rechnungswesen (Abteilung für Rechnungswesen, Steuern und Jahresabschlussprüfung) der WU sowie WT-Berufsanwärter bei der PKF Österreicher-Staribacher WP GmbH in Wien.

- 1 ausgenommen Rentengeschäfte gem. § 20 Abs. 1 Z 4 TS 2 EStG sowie Übertragung von real überschuldeten Betrieben im Familienverband
- 2 VwGH 18.2.1983, 81/17/0030; VwGH 16.10.2003, 2003/16/0126; VwGH 4.12.2003, 2003/16/0143; UFS 14.9.2006, RV/0878-W/06
- 3 VwGH 30.5.1994, 93/16/0093; Gruber in *Kletecka/Schauer*, ABGB-ON1.02 S 917 Rz 4; OGH 12.12.1985, 7 Ob 671/85
- 4 VwGH 24.6.2009, 2007/15/0113
- 5 VwGH 23.10.1990, 90/14/0102; VwGH 25.2.1998, 97/14/0141; VwGH 18.2.1999, 97/15/0021
- 6 insbesondere earn out-Regeln, § 32 EStG
- 7 VwGH 27.4.2005, 2005/14/0007; *Urnik*, Abgrenzungsprobleme zwischen entgeltlichen und unentgeltlichen Rechtsgeschäften in *Urnik/Fritz-Schmiedl/Kanduth-Kristen* (Hrsg.), Steuerwissenschaften und betriebliches Rechnungswesen, FS *Kofler*, S. 399 f
- 8 VwGH 24.6.2009, 2007/15/0113
- 9 VwGH 12.11.1985, 85/14/0074
- 10 VwGH 23.4.2014, 2010/13/0139; VwGH 24.6.2009, 2007/15/0113
- 11 VwGH 23.10.1990, 90/14/0102; 17.2.1994, 93/16/0126; UFS 5.3.2012, RV/3140-W/08; 30.1.2006, RV/2080-W/03; VwGH 17.2.1994, 93/16/0126; UFS 26.3.2013, RV/2636-W/09
- 12 VwGH 17.2.1994, 93/16/0126; UFS 26.3.2013, RV/2636-W/09
- 13 VwGH 23.4.2014, 2010/13/0139; VwGH 24.6.2009, 2007/15/0113
- 14 *Urnik* in *Tumpel/Aigner* (Hrsg.), Handbuch Steuerlehre III/3, S. 444; EStR 2000 Rz 5571; VwGH 14.10.1991, 90/15/0084
- 15 EStR 2000 Rz 5801
- 16 VwGH 4.3.186, 84/14/0063; VwGH 4.2.1987, 85/13/0194; VwGH 27.2.2008, 2005/13/0050; VwGH 28.6.2012, 2209/15/0106
- 17 *Kanduth-Kristen* in *Jakom 10*, EStG, § 24, Rz 25
- 18 EStR 2000 Rz 5968 ff
- 19 VwGH 22.3.1991, 87/13/0201
- 20 VwGH 11.6.1991, 90/14/0048
- 21 EStR 2000 Rz 5900
- 22 VwGH 15.9.1999, 94/13/0005
- 23 siehe dazu Kapitel 2.6 Steuerbegünstigungen
- 24 *Urnik/Herbst* in *Tumpel/Aigner* (Hrsg.), Handbuch Steuerlehre III/3, S. 444
- 25 für entnommenen Grund und Boden wird seit 1.4.2012 gem. § 6 Z 4 EStG der Buchwert angesetzt
- 26 insofern das negative Kapitalkonto nicht aufgefüllt werden muss
- 27 VwGH 29.11.1963, 1059/62
- 28 EStR 2000 Rz 5667
- 29 *Urnik/Herbst* in *Tumpel/Aigner* (Hrsg.), Handbuch Steuerlehre III/3, S. 521
- 30 § 30 a bzw. § 27 Abs 3 und 4 EStG
- 31 EStR 2000 Rz 5659 ff; kritisch dazu Rohn, JEV 2012, 52 ff
- 32 *Urnik/Herbst* in *Tumpel/Aigner* (Hrsg.), Handbuch Steuerlehre III/3, S. 527
- 33 *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 24 Rz 90 f; *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG17 § 24 Tz 90; im Falle von privaten Motiven ist von einer gemischten Schenkung mit Buchwertfortführung auszugehen
- 34 *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 24 Rz 69
- 35 VwGH 21.9.2016, 2013/13/0018

- 36 VwGH 28.10.2009, 2006/15/0126
 37 VwGH 24.10.2013, 2012/15/0028
 38 EStR 2000 Rz 5669
 39 VwGH 28.11.2007, 2007/15/0145; progressiver Tarif aufgrund § 27a Abs. 2 Z 1 iVm Abs 6 EStG
 40 VwGH 18.10.2005, 2004/14/0154; BMF-010103/0009-VI/2007 14.5.2007, Punkt 4.2
 41 *Urnik/Herbst* in *Tumpell/Aigner* (Hrsg.), Handbuch Steuerlehre III3, S. 530; EStR 2000 Rz 6011
 42 *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 24 Rz 123
 43 EStR 2000 Rz 5694
 44 unschädlich sind jedenfalls Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, Kapitalvermögen und Pensionseinkünfte
 45 VwGH 4.6.2008, 2003/13/0077; *Bergmann* in *Bergmann/Ratka*, Handbuch Personengesellschaften, Rz 14/58
 46 EStR 2000 Rz 7374
 47 VwGH 15.6.1977, 2722/76
 48 EStR 2000 Rz 7013 ff; *Pernt/Berger*, Handbuch für Einnahmen-Ausgaben-Rechner, S. 114f
 49 VwGH 28.4.1987, 86/14/0175
 50 VwGH 15.1.1960, 2464/56
 51 EStR 2000 Rz 7026
 52 VwGH 9.3.1982, 81/14/0104
 53 VwGH 28.4.1987, 86/14/0175
 54 *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG17 § 29 Tz 31
 55 EStR 2000 Rz 6228
 56 *Kirchmayr-Schiesselberger/Finsterer/Hofstätter/Polivanova-Rosenauer/Schuchter-Mang/Brandl/Prillinger* in Handbuch der Besteuerung von Kapitalvermögen in der Praxis 2012, S. 425 f
 57 VwGH 26.1.1999, 98/14/0045
 58 VwGH 24.3.2009, 2004/13/0063
 59 EStR 2000 Rz 7052
 60 *Kanduth-Kristen* in *Jakom10*, EStG, § 29, Rz 31
 61 *Urnik/Herbst* in *Tumpell/Aigner* (Hrsg.), Handbuch Steuerlehre III3, S. 560
 62 UFS 20.3.2008, RV/0466-W/08
 63 BMF-Information zu § 23 a, Punkt 11
 64 EStR 2000 Rz 5936
 65 VwGH 29.6.1995, 93/15/0134
 66 VwGH 24.10.2013, 2012/15/0028