

MASTER THESIS | MASTER'S THESIS

Titel | Title

Steuerliche Konsequenzen und Optimierungsüberlegungen
entgeltlicher und unentgeltlicher Betriebsübertragungen in
einer gesamtanalytischen Betrachtung

verfasst von | submitted by

Eva-Maria Metzler LL.B. (Wirtschaftsrecht)

angestrebter akademischer Grad | in partial fulfilment of the requirements for the degree of
Master of Laws (LL.M.)

Wien | Vienna, 2024

Studienkennzahl lt. Studienblatt | Degree
programme code as it appears on the
student record sheet:

UA 992 984

Universitätslehrgang lt. Studienblatt |
Postgraduate programme as it appears on
the student record sheet:

Steuerrecht und Rechnungswesen (LL.M.)

Betreut von | Supervisor:

Univ.-Prof. Mag. Dr. Sabine Urnik

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	iii
Tabellenverzeichnis	iv
1. Einleitung	1
2. Gesetzliche Bestimmungen zur Betriebsübertragung	3
2.1. Allgemeines zu § 6 Z 9 lit a EStG	3
2.1.1. Wesentlichkeit der Betriebsgrundlagen	4
2.1.2. Betriebsübergabe als einheitlicher Vorgang	5
2.1.3. Einstellung der betrieblichen Tätigkeit beim Übergeber	6
2.2. Der Verlustvortrag	7
2.2.1. Sicherung des Verlustvortrages durch Ausnützung des UmgrStG	9
2.3. Begriff der Unentgeltlichkeit	11
2.3.1. Gemischte Schenkungen: offenklares Missverhältnis	12
2.3.2. Wertermittlung von Betrieben	15
3. Steuerliche Konsequenzen beim Übergeber	17
3.1. Steuerliche Grundlagen zur Betriebsaufgabe und -veräußerung	17
3.1.1. Abgrenzung zur unentgeltlichen Übertragung eines Betriebes	19
3.1.2. Entnahmebesteuerung unwesentlicher Wirtschaftsgüter	20
3.2. Rentenvereinbarung	22
3.2.1. Die Bewertung der Rentenvereinbarung	22
3.2.2. Die Versorgungsrente	23
3.2.3. Die Gegenleistungsrente (Kaufpreisrente)	26
3.2.4. Die Unterhaltsrente	27
3.3. Zwischenergebnis Übergeber	29
3.3.1. Unentgeltliche Übertragung	29
3.3.2. Entgeltliche Übertragung	29
3.3.3. Rentenvereinbarung	30

3.3.4.	Zusammenfassung des Ergebnisses beim Übergeber	31
4.	Steuerliche Konsequenzen beim Übernehmer	32
4.1.	Die Buchwertfortführung beim Rechtsnachfolger	32
4.1.1.	Abgrenzung zur entgeltlichen Übertragung	33
4.2.	Konsequenzen der entgeltlichen Übertragung	35
4.3.	Rentenvereinbarung	37
4.3.1.	Rente als unentgeltliche Betriebsübertragung	37
4.3.2.	Rente als entgeltliche Betriebsübertragung	38
4.4.	Grunderwerbsteuer	40
4.5.	Zwischenergebnis Übernehmer	42
4.5.1.	Unentgeltliche Übertragung	43
4.5.2.	Entgeltliche Übertragung	43
4.5.3.	Rentenvereinbarung	44
4.5.4.	Zusammenfassung des Ergebnisses beim Übernehmer	45
5.	Optimierung und Gegenüberstellung Übergeber – Übernehmer	47
5.1.	Gegenüberstellung der Rechtsfolgen unentgeltlicher Übertragungen	47
5.2.	Gegenüberstellung der Rechtsfolgen entgeltlicher Übertragungen	49
5.2.1.	Steuervorteilhaftigkeit entgeltlicher Übertragungen	50
5.3.	Gegenüberstellung der Rechtsfolgen einer Rentenvereinbarung	53
5.3.1.	Überlegungen zur Vorteilhaftigkeit von Rentenvereinbarungen	55
5.4.	Übersicht der Vor- und Nachteile für Übergeber und Übernehmer	58
6.	Zusammenfassung der Ergebnisse	60
7.	Literaturverzeichnis	64

Abkürzungsverzeichnis

AbgÄG	Abgabenänderungsgesetz
Abs	Absatz
AfA	Absetzung für Abnutzung
Art	Artikel
BAO	Bundesabgabenordnung
BFH	Bundesfinanzhof
BW	Buchwert
EB	Erläuternde Bemerkungen zur Regierungsvorlage
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
evtl	eventuell
gem	gemäß
grds	grundsätzlich
idF	in der Fassung
iHv	in Höhe von
insb	insbesondere
iSd	im Sinne des
iZm	in Zusammenhang mit
pa	per annum
RFH	Reichsfinanzhof
StabG	Stabilitätsgesetz
StRefG	Steuerreformgesetz
TW	Teilwert
UmgrStG	Umgründungssteuergesetz
uU	unter Umständen
VfGH	Verfassungsgerichtshof
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
WG	Wirtschaftsgut

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Übersicht der steuerlichen Konsequenzen einer Rentenvereinbarung zur Übertragung eines Betriebes aus Sicht des Übergebers	31
Tabelle 2: Übersicht der steuerlichen Konsequenzen einer Rentenvereinbarung zur Übertragung eines Betriebes aus Sicht des Übernehmers	44
Tabelle 3: Gegenüberstellung der steuerlichen Konsequenzen einer Rentenvereinbarung zur Übertragung eines Betriebes	53
Tabelle 4: Übersicht der Konsequenzen von Übergeber und Übernehmer hinsichtlich entgeltlicher und unentgeltlicher Übertragungen sowie Rentenvereinbarungen	58

1. Einleitung

In Österreich ereigneten sich im Jahr 2018 laut KMU Forschung Austria rund 6 500 Unternehmensübernahmen.¹ In den Jahren 2020-2029 stehen knapp 51 500 Unternehmen in Österreich zur Nachfolge an.² Rund 88% der Unternehmen in Österreich können gemäß der EU-Definition als Familienunternehmen eingestuft werden (Familienunternehmen im weiteren Sinne).³ Selbst wenn die Ein-Personen-Unternehmen außer Betracht gelassen werden, bleibt der Anteil der "Familienunternehmen im engeren Sinne" mit 51% und somit mehr als die Hälfte aller Unternehmen in Österreich bestehen.⁴ Diese Unternehmen beschäftigen etwa 65% aller selbständigen und unselbständigen Arbeitnehmer, was rund 1,8 Millionen Personen entspricht und generieren zudem etwa 57% oder ungefähr 394 Milliarden Euro der Gesamtumsätze.⁵ Laut KMU Forschung Austria steht in Österreich jedes zehnte Familienunternehmen kurz vor der Phase der Übergabe, während dies bei lediglich jedem zwanzigsten Unternehmen insgesamt der Fall ist.⁶

Diese Arbeit thematisiert die steuerlichen Rechtsfolgen unentgeltlicher und entgeltlicher Betriebsübertragungen innerhalb von Familienunternehmen. Den anschließenden Ausführungen wird unter anderem die Arbeitshypothese zugrunde gelegt, welche impliziert, dass im Familienbereich die unentgeltliche Übertragung von Unternehmen von vorrangiger Bedeutung ist und der entgeltlichen Übertragung vorgeht. Nach Rechtsprechung des VwGH und der Meinung der Finanzverwaltung wird eine Schenkung im Grunde genommen nur bei (nahen) Angehörigen angenommen.⁷ Auch in der Grunderwerbsteuer gelten Erwerbe von Liegenschaften innerhalb des Familienverbandes kraft gesetzlicher Fiktion als unentgeltlich.

¹ *KMU Forschung Austria*, Unternehmensübergaben und -nachfolgen in Österreich, https://www.bmaw.gv.at/dam/jcr:b6f115a1-e107-4a1c-b284-0b0fe3a4b8f1/Nachfolge2021_Endbericht_final.pdf.

² Unternehmen mit mindestens einem unselbstständig Beschäftigten; *KMU Forschung Austria*, Unternehmensübergaben und -nachfolgen in Österreich, https://www.bmaw.gv.at/dam/jcr:b6f115a1-e107-4a1c-b284-0b0fe3a4b8f1/Nachfolge2021_Endbericht_final.pdf.

³ *Wirtschaftskammer Österreich*, WKO-Analyse: Familienunternehmen in Österreich, <https://www.wko.at/oe/news/wko-analyse-familienunternehmen-oesterreich> (Stand 13.03.2023).

⁴ *Wirtschaftskammer Österreich*, WKO-Analyse: Familienunternehmen in Österreich, <https://www.wko.at/oe/news/wko-analyse-familienunternehmen-oesterreich> (Stand 13.03.2023).

⁵ *Wirtschaftskammer Österreich*, WKO-Analyse: Familienunternehmen in Österreich, <https://www.wko.at/oe/news/wko-analyse-familienunternehmen-oesterreich> (Stand 13.03.2023).

⁶ *KMU Forschung Austria*, Unternehmensübergaben und -nachfolgen in Österreich, https://www.bmaw.gv.at/dam/jcr:b6f115a1-e107-4a1c-b284-0b0fe3a4b8f1/Nachfolge2021_Endbericht_final.pdf.

⁷ Vgl VwGH 08.02.1990, 89/16/0180; EStR 2000 Rz 6625.

In der Praxis kann auch die Sicherstellung der fortlaufenden Versorgung des Übergebenden im Rahmen der unentgeltlichen Übertragung innerhalb von Familien einen wesentlichen Planungsaspekt darstellen.⁸ Die gänzliche Unentgeltlichkeit ist seitens des Übergebers oftmals nicht leistbar, weshalb die Rechtsfolgen, einer ohne jegliche Gegenleistung erfolgenden, reinen Schenkung, in Realiter oft nicht intendiert sind. Dem Problem einer etwaigen Versorgungslücke kann mittels Rentenvereinbarungen entgegengewirkt werden.⁹ Diese Gestaltungsmöglichkeit der Unternehmensnachfolge und deren steuerlichen Rechtsfolgen werden in dieser Arbeit analysiert.

Im Zuge der innerfamiliären Betriebsübertragung ist steuerlich das Optimum erreicht, wenn die Übertragung seitens des Übergebers ohne eine dadurch bewirkte Steuerlast erfolgt. Für den Übernehmer ist hingegen eine steuerliche Abzugsfähigkeit etwaiger entrichteter Leistungen von Bedeutung. Im Sinne der Familiensteueroptimierung soll in dieser Arbeit nicht eine partialanalytische Betrachtung der Übertragung adressiert, sondern eine Gesamtbetrachtung der steuerlichen Konsequenzen dargestellt werden. Daher werden neben den Auswirkungen der Buchwertfortführung des § 6 Z 9 lit a EStG iZm einer unentgeltlichen Übertragung auch auf die Rechtsfolgen einer entgeltlichen Betriebsübergabe eingegangen. Es soll ausgearbeitet werden, ob evtl eine entgeltliche Ausgestaltung der Übertragung steuerlich sinnvoller sein kann, als eine unentgeltliche.

Dem Projekt ist auf Basis dieser Überlegungen folgende Forschungsfrage zugrunde gelegt:

Welche steuerlichen Konsequenzen ergeben sich bei unentgeltlichen Betriebsübertragungen in einer gesamtanalytischen Betrachtung und können eine entgeltliche Ausgestaltung der Betriebsübertragung oder eine Rentenvereinbarung uU vorteilhafter sein?

Die Ausführungen adressieren sich auf die Übergabe eines Einzelunternehmens. Die verwendeten Personenbezeichnungen gelten – sofern nicht anders angegeben – für alle Geschlechter.

⁸ Schwarz, Steuerliche Aspekte zur Übertragung von Familienunternehmen, in *Schumacher/Wiesinger* (Hrsg), Unternehmensnachfolge im Tourismus (2014) 83.

⁹ Schwarz in *Schumacher/Wiesinger* 83.

2. Gesetzliche Bestimmungen zur Betriebsübertragung

Da es für die unterschiedlichen steuerlichen Rechtsfolgen von großer Bedeutung ist, ob das Rechtsgeschäft als entgeltlich oder unentgeltlich gilt, wird zu Beginn auf den Anwendungsbereich des § 6 Z 9 lit a EStG und auf den Begriff der Unentgeltlichkeit eines Rechtsgeschäftes eingegangen.

2.1. Allgemeines zu § 6 Z 9 lit a EStG

Wird ein Betrieb unentgeltlich übertragen, so sind gem § 6 Z 9 lit a EStG die Buchwerte fortzuführen.¹⁰ Es erfolgt eine bilanzielle Übernahme der Buchwerte des Rechtsvorgängers, was ein Unterbleiben der Aufdeckung sowie der Besteuerung der stillen Reserven und eines möglichen Firmenwertes impliziert.¹¹ Die unentgeltliche Betriebsübertragung im Sinne einer Schenkung ist demgemäß mit keiner Ertragssteuerlast verbunden, es besteht jedoch die Pflicht, eine Schenkungsmeldung vorzunehmen.¹² Um zu vermeiden, dass zukünftige Schwarzgelder umfangreich als geschenktes Barvermögen verschleiert werden, hat der Gesetzgeber in § 121a BAO die Verpflichtung zur Anzeige von Schenkungen und Zuwendungen unter Lebenden verankert.¹³ Zur Anzeige der Schenkung sind die in § 121a Abs 3 BAO genannten Personen zur ungeteilten Hand verpflichtet.¹⁴ Sowohl der Übernehmer als auch der Übergeber trifft die Pflicht zur Schenkungsmeldung.¹⁵ Sobald ein Verpflichteter die Anzeige vorgenommen hat, entfällt die Meldepflicht des anderen.¹⁶

Die Bestimmung des § 6 Z 9 lit a EStG legt zunächst fest, dass ein Betrieb, Teilbetrieb oder ein Gesellschaftsanteil an einer Mitunternehmerschaft unentgeltlich übertragen oder vom Rechtsnachfolger weitergeführt wird.¹⁷ Unter Umständen ist der Nachfolger verpflichtet, die Buchwerte des bisherigen Inhabers fortzuführen und folglich auch etwaige stille Reserven zu übernehmen

¹⁰ *Ehgartner in Jakom*, Kommentar zum EStG¹⁷ (2024) § 6, X. Unentgeltlicher Erwerb von Betrieben und WG (Z9) Rz 172.

¹¹ *Urnik/Ketter*, Die Übertragung von Betrieben unter steuerlichen (Vorteilhaftigkeits-)Aspekten von Renten- und Fruchtgenussvereinbarungen, in *Urnik/Fritz-Schmied* (Hrsg), Bilanzsteuerrecht mit Bezügen zum UGB und KStG¹ (2014) 11.

¹² *Urnik/Ketter in Urnik/Fritz-Schmied*¹ 11 (28).

¹³ *Wolf/Geiger*, Die Besteuerung von Betriebsübertragungen – Kommentierung der steuerlichen Rechtsgrundlagen und Gestaltungsvorschläge, in *Wolf/Geiger* (Hrsg), SWK-Spezial Betriebsübertragungen kompakt³ (2018) 157 (294).

¹⁴ *Ritz/Koran in BAO*⁷ (2021) § 121a Rz 47.

¹⁵ *Ritz/Koran in Ritz/Koran*⁷ § 121a Rz 47.

¹⁶ *Ritz/Koran in Ritz/Koran*⁷ § 121a Rz 47.

¹⁷ *Werndl*, Der unentgeltliche Betriebserwerb und das Subjektsteuerprinzip, in *Hörtnagl-Seidner/Kühbacher* (Hrsg), Festschrift Reinhold Beiser¹ (2024) 649 (651).

und bei sich zu versteuern.¹⁸ Mangels weiterer Ausführungen des Gesetzgebers ist unklar, ob die Übertragung des Betriebes immer nur in einem einheitlichen Akt durchgeführt werden muss und ob es unschädlich ist, wenn der Übergeber einzelne Wirtschaftsgüter zurückbehält und unter Realisierung der stillen Reserven diese in das Privatvermögen überführt.¹⁹ Aus dem Gesetz geht weiters nicht hervor, ob das Einstellen der bisherigen Tätigkeit beim Übertragenden und weiters die Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven beim Rechtsnachfolger als Voraussetzung für die Buchwertfortführung gelten.²⁰ In Zusammenhang mit § 6 Z 9 lit a EStG ergibt sich ein erheblicher Auslegungsbedarf, nicht zuletzt, da es sich um eine Ausnahme des Subjektsteuerprinzips – eines der tragenden Fundamente der Ertragsbesteuerung – handelt.²¹

Damit eine Übertragung überhaupt stattfinden kann, bedarf es eines für sich lebensfähigen Betriebs.²² Entscheidend ist hierbei jedoch nicht, dass sämtliche Wirtschaftsgüter des bisherigen Betriebsvermögens übergeben werden, sondern das Ermöglichen einer Betriebsfortführung ohne weitere Maßnahmen durch den Betriebserwerber.²³ Erforderlich ist demnach die Ansicht seitens des Erwerbers, also in welchem Ausmaß der Betrieb beim Erwerber angelangt und diesem eine Fortführung des Betriebes ermöglicht.²⁴

In weiterer Folge bedeutet dies, dass Veräußerungen oder Entnahmen einzelner, unwesentlicher Wirtschaftsgüter durch den Übergeber für die Buchwertfortführung unschädlich sind, soweit dies nicht dazu führt, dass der Betrieb nicht mehr zur Erzielung von Einkünften herangezogen werden kann.²⁵ Diese Voraussetzung ist für jeden Betrieb individuell zu bestimmen, genauso wie die Frage der Wesentlichkeit oder Unwesentlichkeit der Betriebsgrundlagen.²⁶

2.1.1. Wesentlichkeit der Betriebsgrundlagen

Werden wesentliche Wirtschaftsgüter nicht übertragen, ist davon auszugehen, dass der Betrieb als Einheit untergeht und eine Betriebsaufgabe mit deren verknüpften Rechtsfolgen verwirklicht

¹⁸ VwGH 27.06.2000, 99/14/0281.

¹⁹ Werndl in Hörtnagl-Seidner/Kühbacher¹ 649 (651).

²⁰ Die vergleichbare Rechtslage in Deutschland fordert etwa die Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven beim Rechtsnachfolger; Werndl in Hörtnagl-Seidner/Kühbacher¹ 649 (651).

²¹ Werndl in Hörtnagl-Seidner/Kühbacher¹ 649 (651).

²² Werndl in Hörtnagl-Seidner/Kühbacher¹ 649 (651).

²³ Werndl in Hörtnagl-Seidner/Kühbacher¹ 649 (652).

²⁴ Werndl in Hörtnagl-Seidner/Kühbacher¹ 649 (652).

²⁵ EStR 2000 Rz 2529; Werndl in Hörtnagl-Seidner/Kühbacher¹ 649 (652).

²⁶ Werndl in Hörtnagl-Seidner/Kühbacher¹ 649 (652).

ist.²⁷ Beim Erwerber kommt es diesfalls nicht zu einer Buchwertfortführung, sondern zur Neubewertung der übernommenen Wirtschaftsgüter nach § 6 Z 9 lit b EStG.²⁸ Der Nachfolger hat die Buchwerte nach den Aufwendungen anzusetzen, die er im Zeitpunkt des Empfangs jedes einzelnen Wirtschaftsgutes hätte aufbringen müssen.²⁹

Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass beispielsweise die Rückbehaltung einzelner Forstparzellen oder einzelner Klienten eines Klientenstocks unwesentliche Wirtschaftsgüter darstellen und keine Entnahmebesteuerung verwirklichen, wenn diese zurückbehaltenen Positionen jeweils einen selbständigen lebensfähigen Betrieb etablieren.³⁰ Um festzustellen welche Betriebsmittel zu den wesentlichen Grundlagen gehören, sind die Gegebenheiten des Einzelfalls sowie die Gesamtbetrachtung der Verhältnisse des veräußerten Betriebes heranzuziehen.³¹ Aus der Funktion der Wirtschaftsgüter innerhalb des Betriebes kann eine Zuordnung zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen abgeleitet werden.³² Die Besonderheiten der jeweiligen Art des Betriebes sind ebenso maßgeblich.³³

Nach Meinung der Finanzverwaltung gehören Arbeitskräfte nicht zu den wesentlichen Grundlagen.³⁴ Ausgenommen von diesem Grundsatz sind leitende Angestellte sowie spezialisiertes Fachpersonal, welches nur schwer oder gar nicht am Arbeitsmarkt zu beschaffen und für den Geschäftsbetrieb unverzichtbar ist.³⁵ Bei ortsgebundenen Tätigkeiten werden Grundstücke, Gebäude und Mieträume als wesentliche Betriebsgrundlagen betrachtet (Hotels, Restaurants, Kaffeehäuser, Einzelhandelsgeschäfte, Produktionsunternehmungen, etc.).³⁶

2.1.2. Betriebsübergabe als einheitlicher Vorgang

Die Betriebsübernahme iSd § 6 Z 9 lit a EStG macht es notwendig, dass der Erwerber eine rechtliche Verfügbarkeit über die Betriebsmittel erhält und diese als Eigentümer oder zumindest ding-

²⁷ Werndl in Hörtnagl-Seidner/Kühbacher¹ 649 (653); siehe hierzu auch 3.1. Steuerliche Grundlagen zur Betriebsaufgabe und -veräußerung.

²⁸ Werndl in Hörtnagl-Seidner/Kühbacher¹ 649 (653).

²⁹ Werndl in Hörtnagl-Seidner/Kühbacher¹ 649 (653).

³⁰ EStR 2000 Rz 2529; zur Entnahmebesteuerung siehe 3.1.2 Entnahmebesteuerung unwesentlicher Wirtschaftsgüter.

³¹ EStR 2000 Rz 5508.

³² EStR 2000 Rz 5508.

³³ EStR 2000 Rz 5508.

³⁴ EStR 2000 Rz 5509.

³⁵ EStR 2000 Rz 5509.

³⁶ EStR 2000 Rz 5514; zu den Zuordnungsgrundsätzen der wesentlichen Betriebsgrundlagen siehe ausführlich EStR 2000 Rz 507 ff.

licher Berechtigter ungestört nutzen kann.³⁷ Ein zeitpunktbezogener, einheitlicher Vorgang ist diesfalls nicht erforderlich.³⁸ Vielmehr ist eine schrittweise Übertragung denkbar, die jedoch einen einheitlichen Entschluss der Vertragspartner auf die Übertragung des Betriebes erkennen lassen und einen engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang verwirklichen.³⁹ Die deutsche Rechtsprechung beurteilt eine rund zwei Jahre andauernde Übertragung noch als einheitlichen Vorgang.⁴⁰ Ausschlaggebend kommt es schlussendlich darauf an, dass der Betrieb beim Erwerber als voll funktionsfähig qualifiziert werden kann und diesem ohne weiteres Zutun die Fortführung des Betriebes ermöglicht wird.⁴¹

2.1.3. Einstellung der betrieblichen Tätigkeit beim Übergeber

Die Tatbestandsvoraussetzung der Einstellung der betrieblichen Tätigkeit beim Übertragenden ist gesetzlich nicht ausdrücklich verankert, ergibt sich aber durch eine systematische Gesetzesauslegung des Begriffes des Betriebes iSd Einkommensteuerrechts: ein Betriebs ist demnach gegenstands- und zugleich tätigkeitsbezogen zu betrachten.⁴² Der Sach- und Tätigkeitsbezug impliziert die Entgegennahme der Sachsubstanz ebenso wie den Übergang der Art der Bewirtschaftung (bzw. die Möglichkeit dazu) auf den Rechtsnachfolger.⁴³ § 6 Z 9 lit a EStG setzt schließlich die Perspektive der Fortsetzung der bisher ausgeübten Tätigkeit durch den Erwerber voraus, was wiederum nur unter der Prämisse funktionieren kann, dass der Vorgänger seine Tätigkeit einstellt.⁴⁴

³⁷ Werndl in Hörtnagl-Seidner/Kühbacher¹ 649 (653).

³⁸ Werndl in Hörtnagl-Seidner/Kühbacher¹ 649 (653).

³⁹ Werndl in Hörtnagl-Seidner/Kühbacher¹ 649 (653).

⁴⁰ BFH 14.7.1993, X R 74-75/90, BStBl II 1994, 15.

⁴¹ Werndl in Hörtnagl-Seidner/Kühbacher¹ 649 (654).

⁴² Werndl in Hörtnagl-Seidner/Kühbacher¹ 649 (656).

⁴³ Werndl in Hörtnagl-Seidner/Kühbacher¹ 649 (656).

⁴⁴ Werndl in Hörtnagl-Seidner/Kühbacher¹ 649 (656).

2.2. Der Verlustvortrag

Der Begriff des Verlustabzuges bzw. Verlustvortrages iSd § 18 Abs 6 EStG bezieht sich auf die Verluste von Vorjahren, während der Verlustausgleich gem § 2 Abs 2 EStG im Veranlagungsjahr der Verlustentstehung erfolgt.⁴⁵ Der Verlustausgleich geht dem Verlustabzug vor.⁴⁶

Sind in vorangegangenen Jahren Verluste entstanden, so zählen diese zu den Sonderausgaben iSd § 18 EStG, soweit diese nicht bereits berücksichtigt wurden.⁴⁷ Können Verluste innerhalb eines Kalenderjahres nicht ausgeglichen werden, so dürfen diese zeitlich unbeschränkt in die Folgejahre vorgetragen und als Sonderausgaben abgezogen werden.⁴⁸ Zu beachten sind dabei die in § 18 Abs 6 EStG normierten Voraussetzungen: die Verluste müssen durch ordnungsgemäße Buchführung bzw. Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt worden sein (1. Teilstrich) und der Verlust darf nicht bereits im vorangegangenen Kalenderjahr mitveranlagt worden sein.⁴⁹

Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist ein Übergang des Verlustvortrags einzig durch eine Erbschaft (Gesamtrechtsnachfolge) möglich.⁵⁰ Die Finanzverwaltung stimmt diesbezüglich mit der Ansicht des VwGH überein: nur jene Person ist grundsätzlich persönlich vortragsberechtigt, welche den Verlust erlitten hat.⁵¹ Im Gegensatz zur Übertragung von Todes wegen, geht bei der Übertragung im Wege der Einzelrechtsnachfolge (z.B. Schenkung oder Veräußerung) der Verlustabzug nicht auf den den Betrieb übernehmenden Nachfolger über.⁵² Die herrschende Meinung in der Literatur stimmt dieser von Rechtsprechung und Finanzverwaltung vertretene Rechtsansicht zu.⁵³ Der Verlustabzug bezieht sich nicht auf die Quelle und ist somit nicht objektbezogen, sondern bezieht sich vielmehr auf den Abgabepflichtigen, der den Verlust erlitten hat.⁵⁴

⁴⁵ Büsser in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer (EStG 1988)⁴⁷ (2017) § 18 Abs 6 und 7 EStG Rz 3.

⁴⁶ Büsser in Hofstätter/Reichel⁴⁷ § 18 Abs 6 und 7 EStG Rz 3.

⁴⁷ Peyerl in Jakom, Kommentar zum EStG¹⁷ (2024) § 18, VI. Verlustabzug (Abs 6) Rz 68.

⁴⁸ Bieber/Zimprich, Übertragung von Verlustvorträgen durch Vererbung und Schenkung? taxlex 2008, 314.

⁴⁹ Peyerl in Jakom¹⁷ § 18, VI. Verlustabzug (Abs 6) Rz 71; siehe auch EStR 2000 Rz 4508.

⁵⁰ EStR 2000 Rz 4534.

⁵¹ VwGH 04.06.1986, 84/13/0251.

⁵² Urnik/Rohn, Die unentgeltliche Übertragung eines Betriebs, Mitunternehmer- bzw Kapitalgesellschaftsanteils, in Aigner/Tumpel (Hrsg), Handbuch der österreichischen Steuerlehre³ (2017) 575 (603).

⁵³ Bieber/Zimprich, taxlex 2008, 314.

⁵⁴ Bieber/Zimprich, taxlex 2008, 314.

Der VwGH betont bereits in älterer Rechtsprechung den Verlustabzug als höchstpersönliches Recht.⁵⁵ Diese persönliche Vortragsberechtigung des Verlustes durch den Steuerpflichtigen, der den Verlust erwirtschaftet hat, führt daher in Fällen der Übertragung unter Lebenden dazu, dass der Verlust beim bisherigen Betriebsinhaber bleibt und nicht mit dem Betrieb auf den Übernehmer übergeht.⁵⁶ Diese Rechtsansicht ist kritisch zu hinterfragen, vor allem hinsichtlich der Verlustvortragsmöglichkeit bei Übertragungen von Todes wegen. Würde mit der Übertragung auf den Tod des Übergebers gewartet, so könnte der Rechtsnachfolger den Verlust abziehen. Es erscheint nicht sachgerecht, eine früher durchgeführte Übertragung des Betriebes auf den Nachfolger dahingehend zu bestrafen, als dass dieser die innerhalb des Betriebes erwirtschafteten Verluste, nicht als Sonderausgaben abziehen darf.

Auch hinsichtlich der Durchbrechung des subjektiven Leistungsfähigkeitsprinzips bei der Buchwertfortführung im Allgemeinen⁵⁷, scheint das Verbot des Verlustvortrages unter Lebenden inkonsequent. Die vom Rechtsvorgänger erwirtschafteten stillen Reserven und somit deren Besteuerung bei Aufdeckung, gehen bei Anwendung des § 6 Z 9 lit a EStG auf den Übernehmer über, während der erwirtschaftete Verlust beim Übergeber verbleibt. Der Gesetzgeber geht hier folglich davon aus, dass die stillen Reserven als betriebsverknüpft und nicht – wie der Verlust – als bezogen auf den Steuerpflichtigen gelten. Während die Anwendung der Buchwertfortführung zu einer Durchbrechung des subjektiven Leistungsfähigkeitsprinzips führt, ist dies bei dem Verlustabzug nicht der Fall. Der Übernehmer wird an die Buchwerte gebunden und der Betrieb somit als wirtschaftlich gleichartig mit dem Betrieb des Vorgängers dargelegt.⁵⁸ Beim Verlustvortrag hingegen wird die wirtschaftliche Parität dementiert.⁵⁹ Eine sachliche Rechtfertigung iSd Art 7 B-VG ist hierbei nicht gegeben.⁶⁰

Im Rechtssatz einer etwas jüngeren Entscheidung des VwGH legt dieser dar, dass der Verlustvortrag als Hilfsmittel gegen die engen Schranken der Kalenderjahresbesteuerung dient.⁶¹ Der Besteuerung in der Einkommensteuer ist grundsätzlich nicht das Lebenseinkommen zugrunde zu legen, sondern vielmehr das Einkommen eines Kalenderjahres (Prinzip der Abschnittsbesteue-

⁵⁵ VwGH 19.09.1984, 84/13/0059.

⁵⁶ Peyerl in Jakom¹⁷ § 18, VI. Verlustabzug (Abs 6) Rz 78.

⁵⁷ Siehe hierzu 4.1 Die Buchwertfortführung beim Rechtsnachfolger.

⁵⁸ Reinhold Beiser, Die „Vererbbarkeit“ von Verlustvorträgen im Rechtsvergleich zwischen Österreich und Deutschland, RdW 2000, 571 (571).

⁵⁹ Reinhold Beiser, RdW 2000, 571 (571).

⁶⁰ Reinhold Beiser, RdW 2000, 571 (571).

⁶¹ VwGH 15.09.2016, Ra 2015/15/0003.

rung).⁶² Der Verlustabzug ist dazu da, eine Besteuerung von Einkommen trotz erlittener Verluste in der Vergangenheit, zu verhindern.⁶³ Der Zweck des Verlustabzugs richtet sich laut VwGH primär auf die periodenübergreifende Berücksichtigung seiner Leistungsfähigkeit.⁶⁴ Die vom Rechtsvorgänger erlittene Verluste haben laut Meinung des VwGH im Allgemeinen keine negative Auswirkung auf die Leistungsfähigkeit des Rechtsnachfolgers, womit eine steuersubjektübergreifende Beachtung nicht angebracht ist.⁶⁵

Dennoch scheint es im Angesicht der durch die Rechtspolitik erfassten Zielvorstellung einer steuerneutralen Übertragung stiller Reserven, unter der Beachtung einer liquiditätsschonenden betrieblichen Beständigkeit nur konsequent, auch die noch offenen Verluste auf den Nachfolger übergehen zu lassen.

Eine betriebsverknüpfte Übertragung der bisher nicht verrechneten Verluste ist bei unentgeltlichen Betriebsübergaben unter Lebenden gemäß dem Konzept der steuersubjektübergreifenden Buchwertfortführung gleichermaßen angemessen und zielführend wie bei Erbfällen.⁶⁶ Genau wie die Buchwerte aufgrund der wirtschaftlichen Identität des weitergeführten Betriebs betriebsverbunden übertragen werden, so sollten auch die Verluste im Falle einer Buchwertfortführung betriebsverbunden übertragen werden können.⁶⁷

2.2.1. Sicherung des Verlustvortrages durch Ausnützung des UmgrStG

Um zu verhindern, dass ungenutzte Verlustvorträge des Schenkers verfallen, sind steuerliche Gestaltungsmaßnahmen erforderlich.⁶⁸ Durch eine Umgründung iSd UmgrStG könnte eine Übertragung des Verlustvortrages auf den Nachfolger bewirkt werden.⁶⁹ Durch eine Einbringung des Betriebes in eine Kapitalgesellschaft gem Art. III UmgrStG, gehen die zum Einbringungsstichtag entstanden und nicht verrechneten Verluste auf die Körperschaft über (siehe § 21 UmgrStG).⁷⁰ Von einer Einbringung gem Art III UmgrStG wird gesprochen, wenn auf Grundlage eines schrift-

⁶² *Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²³ (2022) § 2, Der Begriff Einkommen Rz 1.

⁶³ VwGH 15.09.2016, Ra 2015/15/0003.

⁶⁴ VwGH 15.09.2016, Ra 2015/15/0003.

⁶⁵ VwGH 15.09.2016, Ra 2015/15/0003.

⁶⁶ *Reinhold Beiser*, RdW 2000, 571 (571).

⁶⁷ *Reinhold Beiser*, RdW 2000, 571 (571).

⁶⁸ *Bieber/Zimprich*, taxlex 2008, 314.

⁶⁹ *Bieber/Zimprich*, taxlex 2008, 314.

⁷⁰ *Trenkwalder/Nadlinger/Müller/Schneiderbauer/Tschurtschenthaler*, Steuerliche Behandlung von Unternehmensübertragungen, in *Hasch/Trenkwalder* (Hrsg), Handbuch Unternehmensnachfolge¹ (2016) 245 (371).

lichen Einbringungsvertrages und einer Einbringungsbilanz einbringungsfähiges Vermögen⁷¹ mit positivem Verkehrswert auf eine übernehmende Körperschaft übertragen wird.⁷² Bei der Einbringung wird der Betrieb ertragsteuerneutral in eine Kapitalgesellschaft eingebracht und die Buchwerte des Betriebes werden fortgeführt.⁷³

Für die Übertragung vortragsfähiger Verluste, muss das einzubringende Vermögen:

- mit den Verlusten objektiv verbunden sein,
- am Einbringungsstichtag tatsächlich vorhanden sein,
- am Einbringungsstichtag mit jenem des Verlustentstehungszeitraums vergleichbar sein,
- zu Buchwerden übergehen und
- auf die übernehmende Körperschaft tatsächlich übergehen.⁷⁴

Die Betriebsübergabe folgt anschließend an die Einbringung durch Übertragung der Anteile an der Kapitalgesellschaft durch Veräußerung oder Schenkung.⁷⁵ Der Übergeber kann hierbei entweder alle oder nur einen Teil der Anteile übertragen.⁷⁶

Da der Betrieb anschließend als Kapitalgesellschaft weitergeführt wird, ist bei dieser Art der Unternehmensnachfolge von vornherein festzustellen, ob die Rechtsform der Kapitalgesellschaft vom Übernehmer von Vorteil ist bzw. überhaupt gewollt wird.⁷⁷

⁷¹ Zum einbringungsfähigen Vermögen siehe § 12 Abs 2 UmgrStG.

⁷² *Trenkwalder/Nadlinger/Müller/Schneiderbauer/Tschurtschenthaler* in *Hasch/Trenkwalder*¹ 245 (364).

⁷³ *Trenkwalder/Nadlinger/Müller/Schneiderbauer/Tschurtschenthaler* in *Hasch/Trenkwalder*¹ 245 (363).

⁷⁴ UmgrStR 2002 Rz 1172; die Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.

⁷⁵ *Bieber/Zimprich*, taxlex 2008, 314.

⁷⁶ *Trenkwalder/Nadlinger/Müller/Schneiderbauer/Tschurtschenthaler* in *Hasch/Trenkwalder*¹ 245 (363).

⁷⁷ Zur genaueren Darstellung der Einbringung als Gestaltungsmöglichkeit der Unternehmensnachfolge siehe *Hasch/Trenkwalder* (Hrsg), Handbuch Unternehmensnachfolge¹ (2016) 363.

2.3. Begriff der Unentgeltlichkeit

Da die entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung eines Betriebes unterschiedliche steuerliche Rechtsfolgen nach sich zieht, ist eine begriffliche Abgrenzung notwendig. Laut VwGH kann entweder nur ein entgeltlicher oder unentgeltlicher Vorgang gegeben sein.⁷⁸ Diese sogenannte Einheitstheorie besagt, dass die abgabenrechtliche Handlung nach ihrem Kollektiv zu betrachten ist.⁷⁹ Für die Beurteilung sind im Ertragssteuerrecht objektive und subjektive Kriterien heranzuziehen.⁸⁰

Das objektive Kriterium indiziert eine sachliche Verbindung von Leistung und Gegenleistung und deren Verhältnis.⁸¹ Handelt es sich um ein entgeltliches Rechtsgeschäft, steht der Leistung eine adäquate, wertmäßig objektiv entsprechende Gegenleistung gegenüber.⁸² Die Gegenleistung ist dabei an keine bestimmte Form gebunden: Der Tausch kann ebenso wie eine Zwangsversteigerung oder die Übernahme von Schulden als entgeltlich qualifiziert werden.⁸³ Bei unentgeltlichen Rechtsgeschäften erbringt der Erwerber keinerlei Gegenleistung und geht somit keine Verpflichtung, gleich welcher Art, ein.⁸⁴

Demgegenüber stellt das subjektive Merkmal auf den Parteiwillen, also die Absicht der Vertragsparteien, ab.⁸⁵ Haben die Vertragspartner die Intention, für die erbrachte Leistung eine ungefähr gleichwertige Gegenleistung zu erlangen, so ist von Entgeltlichkeit auszugehen.⁸⁶ Entscheidend ist nicht die Formalität eines Vertragstitels, sondern dass die Handlung des Übergebers durch Unentgeltlichkeit geprägt ist.⁸⁷

Für die Qualifikation des Rechtsgeschäftes als rein unentgeltlich ist es notwendig, dass überhaupt keine Gegenleistung erbracht und somit keine Verpflichtung eingegangen wird.⁸⁸ Von Unentgelt-

⁷⁸ *Wolf/Geiger*, Die Besteuerung von Betriebsübertragungen – Kommentierung der steuerlichen Rechtsgrundlagen und Gestaltungsvorschläge, in *Wolf/Geiger*³ 157 (164).

⁷⁹ *Wolf/Geiger*, Die Besteuerung von Betriebsübertragungen – Kommentierung der steuerlichen Rechtsgrundlagen und Gestaltungsvorschläge, in *Wolf/Geiger*³ 157 (164).

⁸⁰ *Urnik*, Begriffsbestimmungen und Abgrenzungen, in *Aigner/Tumpel* (Hrsg), Handbuch der österreichischen Steuerlehre³ (2017) 440-463 (444).

⁸¹ *Urnik* in *Aigner/Tumpel*³ 440-463 (444).

⁸² *Urnik* in *Aigner/Tumpel*³ 440-463 (444).

⁸³ EStG 2000 Rz 5564; VwGH 24.09.1996, 95/13/0290.

⁸⁴ *Urnik* in *Aigner/Tumpel*³ 440-463 (444).

⁸⁵ *Wolf/Geiger*, Die Besteuerung von Betriebsübertragungen – Kommentierung der steuerlichen Rechtsgrundlagen und Gestaltungsvorschläge, in *Wolf/Geiger*³ 157 (165).

⁸⁶ *Urnik* in *Aigner/Tumpel*³ 440-463 (446).

⁸⁷ VwGH 19.10.1987, 86/15/0097; EStR 2000 Rz 5572.

⁸⁸ *Urnik* in *Aigner/Tumpel*³ 440-463 (444).

lichkeit kann im Allgemeinen immer dann ausgegangen werden, wenn die Übertragung durch eine Schenkung oder Erbanfall vollzogen wird.⁸⁹ Bei der Schenkung setzt der VwGH voraus, dass der Rechtsnachfolger durch die Übertragung bereichert wird.⁹⁰ Bei der Erbschaft hingegen kommt eine Buchwertfortführung auch in Betracht, wenn keine Bereicherungsabsicht vorliegt, so etwa bei der Übertragung und Fortführung eines real überschuldeten Betriebes.⁹¹ Bei der Übertragung eines bloß buchmäßig überschuldeten Betriebes kann auch dann von Unentgeltlichkeit ausgegangen werden, wenn durch die stillen Reserven doch noch eine Bereicherung beim Übernehmer bewirkt wird und dieser somit mehr erhält, als er Verbindlichkeiten eingegangen ist.⁹² Das subjektive Merkmal der Bereicherungsabsicht kann laut VwGH zwischen nahen Angehörigen im Zweifel grundsätzlich als gegeben angenommen werden.⁹³ Eine Veräußerung und eine damit verbundene Aufdeckung stiller Reserven liegt jedenfalls vor, wenn die Höhe der Gegenleistung den Buchwerten der zu übertragenden Wirtschaftsgütern entspricht.⁹⁴

2.3.1. Gemischte Schenkungen: offenes Missverhältnis

Bei der sogenannten gemischten Schenkung wird eine Gegenleistung vereinbart, welche wertmäßig nicht der gegenübergestellten Leistung gleichwertig ist.⁹⁵ Bei gemischten Schenkungen kommt der Einheitstheorie ein höherer Stellenwert zu, da zu bestimmen ist, ob insgesamt eine unentgeltliche oder entgeltliche Übertragung vorliegt und welche damit verbundenen Rechtsfolgen eintreten.⁹⁶ Entsprechend der im österreichischen Ertragssteuerrecht vorherrschenden Einheitstheorie sind Übertragungsvorgänge demnach nach ihrem signifikanten Inhalt zu beurteilen: Die Vorgänge sind entweder als entgeltlich oder unentgeltlich zu qualifizieren.⁹⁷

Unentgeltlichkeit bei gemischten Schenkungen liegt laut Finanzverwaltung und VwGH dann vor, wenn zwischen Leistung und Gegenleistung ein offenes Missverhältnis besteht.⁹⁸ Der Wert des übertragenen Betriebsvermögens und der gemeine Wert der Gegenleistung werden zum Ver-

⁸⁹ Werndl in Hörtnagl-Seidner/Kühbacher¹ 649 (655).

⁹⁰ VwGH 25.02.1998, 97/14/0141.

⁹¹ Werndl in Hörtnagl-Seidner/Kühbacher¹ 649 (655).

⁹² Werndl in Hörtnagl-Seidner/Kühbacher¹ 649 (655).

⁹³ VwGH 18.02.2021, Ra 2019/15/0052.

⁹⁴ Urnik in Aigner/Tumpel³ 440-463 (443).

⁹⁵ Fritz-Schmied/Urnik/Bergmann, Handbuch Mitunternehmensschaften. Rechnungslegung und Besteuerung¹ (2019) 162.

⁹⁶ Wolf/Geiger, Die Besteuerung von Betriebsübertragungen – Kommentierung der steuerlichen Rechtsgrundlagen und Gestaltungsvorschläge, in Wolf/Geiger³ 157 (164).

⁹⁷ Mit Ausnahme von Rentenvereinbarungen; siehe hierzu auch 3.3. Rentenvereinbarung; Urnik in Aigner/Tumpel³ 440-463 (443).

⁹⁸ EStR 2000 Rz 5571; VwGH 14.10.1991, 90/15/0084.

gleich herangezogen.⁹⁹ Der Wert des übertragenen Vermögens ergibt sich aus der Summe der Teilwerte aller Wirtschaftsgüter zuzüglich selbst geschaffener unkörperlicher Wirtschaftsgüter (z.B. Firmenwert).¹⁰⁰

Bei der gemischten Schenkung gilt es zu untersuchen, ob der Schenkungscharakter, also das Vorliegen einer einheitlichen Schenkung, oder der Entgeltlichkeitscharakter – das Vorliegen eines Leistungsaustausches – überwiegt.¹⁰¹ Laut VwGH ist es von Bedeutung, dass sich die Vertragsparteien der doppelten Eigenschaft der Leistung als zum Teil entgeltlich und zum Teil unentgeltlich bewusst gewesen sind.¹⁰² Die Beteiligten müssen die teilweise Entgeltlichkeit des Rechtsgeschäftes gewollt haben und dies ausdrücklich oder schlüssig zum Ausdruck bringen.¹⁰³ Nach dem Prinzip der subjektiven Äquivalenz können die Vertragspartner im Rahmen der Vertragsfreiheit die Leistung und Gegenleistung als gleichwertig betrachten.¹⁰⁴

Seit dem am 16.11.2021 ergangenen Erkenntnis des VwGH¹⁰⁵ wird von einer Veräußerung bzw. einem einheitlichen entgeltlichen Rechtsgeschäft ausgegangen, wenn die Gegenleistung zumindest 75% vom Wert des übertragenen Vermögens beträgt.¹⁰⁶ Eine unentgeltliche Übertragung liegt demgemäß vor, wenn die Gegenleistung also maximal 25% des Unternehmenswertes ausmacht.¹⁰⁷ Findet die Übertragung allerdings zwischen nahen Angehörigen statt und beträgt der Wert der Gegenleistung mehr als 25% aber weniger als 75% des gemeinen Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes, so ist von einem unentgeltlichen Rechtsgeschäft auszugehen.¹⁰⁸

Der VwGH hat in diesem Erkenntnis den subjektiven Parteiwillen der Bereicherungsabsicht für die Beurteilung eines Missverhältnisses große Bedeutung beigemessen.¹⁰⁹ Der Bereicherungswille ist bei nahen Angehörigen im Zweifel zu vermuten.¹¹⁰ Eine entsprechende Vertragsklausel

⁹⁹ EStR 2000 Rz 5572.

¹⁰⁰ EStR 2000 Rz 7025.

¹⁰¹ EStR 2000 Rz 5571.

¹⁰² VwGH 23.10.1990, 90/14/0102.

¹⁰³ EStR 2000 Rz 5571.

¹⁰⁴ VwGH 23.10.1990, 90/14/0102.

¹⁰⁵ VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015.

¹⁰⁶ EStR 2000 Rz 5572; *Sabine Kanduth-Kristen*, Entgeltlichkeit und Unentgeltlichkeit in der Einkommensteuer, taxlex 2023, 335 (335).

¹⁰⁷ EStR 2000 Rz 5572.

¹⁰⁸ EStR 2000 Rz 5572.

¹⁰⁹ *Bodis*, Veräußerungsgeschäfte und Entgeltlichkeitsgrenze, SWK 7/2022, 361 (364).

¹¹⁰ VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015, Rz 26.

als Dokumentation für den Bereicherungswillen wird für einen etwaigen späteren Nachweis vorteilhaft sein.¹¹¹

Demgegenüber definiert der VwGH auch eine absolute Wertgrenze: weicht der Gegenleistungswert um nicht mehr als 25% vom Wert des übernommenen Wirtschaftsgutes ab, so liegt ertragsteuerlich ein einheitlich entgeltliches Rechtsgeschäft vor.¹¹²

Aus gegenständlichem Urteil des VwGH entsteht eine beträchtliche Erweiterung des Handlungsspielraumes hinsichtlich zukünftiger innerfamiliärer Übertragungen von Vermögenswerten. Eine Übertragung zwischen nahen Angehörigen mit einer Gegenleistungsvereinbarung von beinahe 75%, ohne dass das Rechtsgeschäft Entgeltlichkeitscharakter annimmt, ist somit nicht ausgeschlossen.

Die bedeutendsten Rechtsfolgen einer unentgeltlichen Übertragung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils sind das Unterbleiben der Aufdeckung der stillen Reserven beim Übergeber und die damit verknüpfte Buchwertfortführung beim Übernehmer. Eine Versteuerung der stillen Reserven beim Übergeber würde grds einer konsequenten Durchführung des subjektiven Leistungsfähigkeitsprinzips entspringen: besteuert wird die am Markt realisierte Leistungsfähigkeit – das Nutzenpotenzial, das der Steuerpflichtige durch tatsächlich erbrachte Leistungen am Markt in geldwerte Vorteile umgesetzt hat.¹¹³ Mit der Voranstellung der Buchwertfortführung vor die Besteuerung der stillen Reserven beim Übergeber, wird das Prinzip der Leistungsfähigkeit, nachdem die Einkommensteuergesetze in Österreich und Deutschland ausgerichtet sind¹¹⁴, durchbrochen. Die stillen Reserven und deren Besteuerung gehen auf den Rechtsnachfolger über.¹¹⁵

Mit dem Erkenntnis vom 16.11.2021 und der daraus entstandenen Erweiterung des Handlungsspielraumes unentgeltlicher Übertragungen wird die Buchwertfortführung und die Weiterleitung der stillen Reserven auf den Übernehmer ausgedehnt und somit das subjektive Leistungsfähigkeitsprinzip noch weiter durchbrochen. Der VwGH bringt dadurch zum Ausdruck, dass das Fort-

¹¹¹ Bodis, SWK 7/2022, 361 (364).

¹¹² Bodis, SWK 7/2022, 361 (365).

¹¹³ Beiser, Steuern²¹ (2023) Rz 6.

¹¹⁴ Beiser, Steuern²¹ Rz 6.

¹¹⁵ Ehgartner in Jakom¹⁷ § 6, X. Unentgeltlicher Erwerb von Betrieben und WG (Z9) Rz 172.

bestehen des Betriebes und die Sicherung der betrieblichen Liquidität von signifikanter Wichtigkeit sind.

Das Heranziehen einer 75%-Grenze an sich erscheint insofern konsequent, als hinsichtlich Rentenvereinbarungen diese Angemessenheitsgrenze von 75% bereits bei der Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen Anwendung findet.¹¹⁶ Der VwGH merkt weiter an, dass die Regelung des § 20 Abs 1 Z 4 EStG und die damit verbundene 50%-Grenze nicht zweckdienlich für die Abgrenzung von Entgeltlichkeit und Unentgeltlichkeit ist: Die Bestimmung beziehe sich nicht auf sämtliche Rechtsgeschäfte, sondern nur auf Rentengeschäfte.¹¹⁷ Daraus ergibt sich, dass die Klassifizierung von Vermögensübertragungen von Einzelwirtschaftsgütern gegen Renten unverändert bleibt.¹¹⁸ Während hinsichtlich Rentenvereinbarungen die Gegenleistung bei einer Übertragung eines Einzelwirtschaftsgutes für die Unentgeltlichkeit nicht mehr als 50% betragen darf, kommt bei der Übertragung eines Betriebes die Angemessenheitsgrenze von 75% zur Anwendung.¹¹⁹

2.3.2. Wertermittlung von Betrieben

Um das Rechtsgeschäft als entgeltlich bzw. unentgeltlich klassifizieren zu können, muss dem Betrieb ein entsprechender Wert zugewiesen werden. Bei erwerbswirtschaftlich geführten Unternehmen ergibt sich der Unternehmenswert als ein Zukunftswert, der sich aus dem Barwert zukünftiger Nettoeinnahmen, die dem Inhaber aufgrund seines Eigentums am Betrieb zukünftig voraussichtlich zufließen werden, zusammensetzt.¹²⁰ Im Grunde genommen können drei verschiedene Verfahren zur Unternehmensbewertung herangezogen werden: substanzwertorientierte, ertragswertorientierte und vergleichswertorientierte Verfahren.¹²¹ Die Discounted Cash-Flow-Methoden (kurz DCF) sind in diesem Zusammenhang am meisten verbreitet.¹²² Die zeitraumbezogene Bewertung erfolgt dabei auf Basis der zukünftigen Überschüsse, die auf den Zeitpunkt der Bewertung abgezinst werden und somit den Unternehmenswert darstellen.¹²³

¹¹⁶ EStR 2000 Rz 7002; vgl. auch VwGH 28.04.1987, 86/14/0175.

¹¹⁷ VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015, Rz 23.

¹¹⁸ *Sabine Kanduth-Kristen*, taxlex 2023, 335 (336); EStR 2000 Rz 7002.

¹¹⁹ EStR 2000 Rz 7002.

¹²⁰ *Huber*, Betriebsübergabe – Betriebsübernahme. An/durch familienexterne Personen und Unternehmen. Ein Leitfaden für Klein- und Mittelunternehmen² (2019) 86.

¹²¹ *Huber*, Betriebsübergabe – Betriebsübernahme² 87.

¹²² *Urnik/Ketter* in *Urnik/Fritz-Schmied*¹ 11 (22).

¹²³ *Urnik/Ketter* in *Urnik/Fritz-Schmied*¹ 11 (22); zur genauen Darstellung der Discounted Cash-Flow-Methoden und zu weiteren Bewertungsverfahren siehe *Huber*, Betriebsübergabe – Betriebsübernahme² 92.

Wurde der Wert des Betriebes festgestellt und das Rechtsgeschäft als entgeltlich oder unentgeltlich qualifiziert, so können hieraus die steuerlichen Konsequenzen abgeleitet werden. Diese Konsequenzen werden im Folgenden dargestellt, wobei zunächst die Seite des Übergebers und anschließend die Auswirkungen beim Übernehmer angeführt werden.

3. Steuerliche Konsequenzen beim Übergeber

Der diesen Ausführungen zugrunde gelegten Arbeitshypothese, dass die unentgeltlichen Übertragungen den entgeltlichen vorgehen, hat für den Übergeber allen voran die Konsequenz einer Nichtaufdeckung und somit Nichtbesteuerung der stillen Reserven.¹²⁴ Würde die Übertragung als entgeltlich qualifiziert, so liegt eine Betriebsveräußerung gem § 24 EStG vor, welche eine Erfassung und Besteuerung der stillen Reserven vorsieht.¹²⁵

3.1. Steuerliche Grundlagen zur Betriebsaufgabe und -veräußerung

In § 24 EStG wird die Betriebsaufgabe gesetzlich geregelt. Der Tatbestand der Aufgabe des Betriebes ist erfüllt, wenn die betriebliche Tätigkeit in einem Zuge aufgegeben wird und die wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang teilweise oder zur Gänze ins Privatvermögen übernommen werden.¹²⁶ Auch eine entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung an verschiedene Erwerber ist davon erfasst.¹²⁷

Werden die wesentlichen Grundlagen entgeltlich an den Erwerber übertragen und dieser führt die bisherige Tätigkeit mit den übertragenen Wirtschaftsgütern in vergleichbarer Art und Weise fort, so liegt keine Betriebsaufgabe sondern eine Betriebsveräußerung vor.¹²⁸ Die Veräußerung stellt für den Veräußerer immerzu eine Aufgabe dar, hingegen muss die Aufgabe nicht gezwungenermaßen eine Veräußerung darstellen.¹²⁹ Der Oberbegriff der Literatur der „Betriebsaufgabe im weiteren Sinne“ schließt die Betriebsveräußerung und die Betriebsaufgabe im engeren Sinne mit ein.¹³⁰

Da Veränderungen im Wert des Betriebsvermögens in aller Regel steuerpflichtig sind, werden mit der Veräußerung oder Aufgabe alle noch nicht realisierten Wertänderungen des Betriebsvermögens realisiert und beeinflussen somit den steuerlichen Gewinn.¹³¹

¹²⁴ Ehgartner in Jakom¹⁷ § 6, X. Unentgeltlicher Erwerb von Betrieben und WG (Z9) Rz 172.

¹²⁵ Kanduth-Kristen in Jakom, Kommentar zum EStG¹⁷ (2024) § 24 Rz 1.

¹²⁶ Kofler/Urnik/Rohn, Handbuch Betriebsaufgabe und Wechsel der Gewinnermittlung³ (2020) 4; siehe ausführlicher EStR 2000 Rz 5631ff.

¹²⁷ EStR 2000 Rz 5631; Kofler/Urnik/Rohn, Handbuch Betriebsaufgabe und Wechsel der Gewinnermittlung³ 5.

¹²⁸ Kofler/Urnik/Rohn, Handbuch Betriebsaufgabe und Wechsel der Gewinnermittlung³ 5.

¹²⁹ Kofler/Urnik/Rohn, Handbuch Betriebsaufgabe und Wechsel der Gewinnermittlung³ 21.

¹³⁰ Kofler/Urnik/Rohn, Handbuch Betriebsaufgabe und Wechsel der Gewinnermittlung³ 21.

¹³¹ Perl, Steuerrecht für die Praxis⁶ (2023) 207.

Bei der Betriebsaufgabe werden stille Reserven, welche über mehrere Jahre entstanden sind, sofort aufgedeckt und können dadurch die Einkünfte erheblich erhöhen.¹³² Die hierdurch entstandenen hohen steuerlichen Belastungen sollen durch die in § 24 und § 37 EStG normierten Begünstigungen gemindert werden.¹³³ In § 24 Abs 4 EStG ist ein Freibetrag iHv EUR 7.300,00 vorgesehen.¹³⁴ Eine Verteilung der Einkünfte auf drei Jahre und die Anwendung des Hälftesteuersatzes sind im § 37 EStG verankert.¹³⁵

Die Begünstigungsnorm des § 37 EStG beinhaltet eine Progressionsermäßigung für bestimmte Einkünfte.¹³⁶ Die Begünstigungen beinhalten einen Hälftesteuersatz und eine Verteilungsbegünstigung.¹³⁷ Hälftesteuersatz bedeutet, dass sich der Steuersatz, des auf das Einkommen entfallenden Durchschnittsteuersatzes, halbiert.¹³⁸ Diese Begünstigung findet gem § 37 Abs 5 nur Anwendung bei einer Veräußerung bzw. Aufgabe von Todes wegen, aufgrund Erwerbsunfähigkeit oder wenn die Erwerbstätigkeit eingestellt wird und das 60. Lebensjahr vollendet ist.¹³⁹ Im Zuge einer Drei-Jahresverteilung des § 37 Abs 2 EStG können Veräußerungsgewinne über Antrag linear auf drei Jahre verteilt und in diesen Jahren mit dem Normaltarif des § 33 EStG versteuert werden.¹⁴⁰

Der Freibetrag des § 24 Abs 4 EStG ist eine sachliche Befreiung und steht im Jahr der Veräußerung bzw. Aufgabe zu.¹⁴¹ Ein Veräußerungsgewinn ist demnach nur steuerpflichtig, wenn dieser den Freibetrag iHv EUR 7.300,00 übersteigt.¹⁴² Diese Begünstigung des § 24 EStG steht allerdings nur zu, wenn nicht bereits von der Progressionsermäßigung gem § 37 Abs 2 EStG (Drei-Jahresverteilung) Gebrauch gemacht wird oder wenn die Veräußerung den Tatbestand des § 37 Abs 1 EStG (Hälftesteuersatz) erfüllt.¹⁴³ Wird eine entgeltliche Rentenvereinbarung getroffen, so steht der Freibetrag ebenfalls nicht zu, da der Veräußerungsgewinn nicht innerhalb eines Veranlagungszeitraumes angefallen ist.¹⁴⁴

¹³² *Perl*, Steuerrecht für die Praxis⁶ 210.

¹³³ *Perl*, Steuerrecht für die Praxis⁶ 210.

¹³⁴ *Kofler/Urnik/Rohn*, Handbuch Betriebsaufgabe und Wechsel der Gewinnermittlung³ 28.

¹³⁵ *Perl*, Steuerrecht für die Praxis⁶ 210.

¹³⁶ *Kanduth-Kristen* in *Jakom*, Kommentar zum EStG¹⁷ (2024) § 37 Rz 1.

¹³⁷ *Kanduth-Kristen* in *Jakom*¹⁷ § 37 Rz 1.

¹³⁸ *Kanduth-Kristen* in *Jakom*¹⁷ § 37 Rz 11.

¹³⁹ *Moßhammer/Stückler* in *Büsser/Ehrke-Rabel/Hirschler/Petriz/Sutter*, Die Einkommensteuer (EStG 1988) (2024) § 37 Rz 20.

¹⁴⁰ *Kanduth-Kristen* in *Jakom*¹⁷ § 37 Rz 62.

¹⁴¹ *Kanduth-Kristen* in *Jakom*¹⁷ § 24 Rz 101.

¹⁴² *Moßhammer/Stückler* in *Büsser/Ehrke-Rabel/Hirschler/Petriz/Sutter* § 37 Rz 96.

¹⁴³ *Kanduth-Kristen* in *Jakom*¹⁷ § 24 Rz 102.

¹⁴⁴ *Moßhammer/Stückler* in *Büsser/Ehrke-Rabel/Hirschler/Petriz/Sutter* § 37 Rz 31.

Obwohl § 24 Abs 1 EStG die einkommensteuerlichen Auswirkungen bei Aufgabe und Veräußerung gleich behandelt und somit die Anwendung der Begünstigungen für Veräußerungs- und Aufgabegewinne gewährleistet, beziehen sich bestimmte Vorschriften explizit auf die Aufgabe des Betriebes.¹⁴⁵

§ 24 Abs 3 EStG regelt die Ermittlung des Aufgabegewinnes der zu veräußernden Wirtschaftsgüter und weiters den Wertansatz jener Wirtschaftsgüter, die im Zuge der Betriebsaufgabe nicht veräußert werden.¹⁴⁶ Als Aufgabegewinn wird demnach der Veräußerungsgewinn angesetzt, während für nicht veräußerte Wirtschaftsgüter der gemeine Wert im Zeitpunkt der Aufgabe herangezogen werden muss.¹⁴⁷ Die Bestimmung des § 24 Abs 3 EStG stellt sich hinsichtlich des Wertansatzes zurückbehaltender Wirtschaftsgüter als *lex specialis* heraus und verdrängt somit den grundsätzlich bei Entnahmen anzusetzenden Teilwert gem § 6 Z 4 EStG.¹⁴⁸

3.1.1. Abgrenzung zur unentgeltlichen Übertragung eines Betriebes

Im Rahmen der Betriebsaufgabe können auch wesentliche Betriebsgrundlagen auf einen oder mehrere Nachfolger in einem einheitlichen Vorgang unentgeltlich übertragen werden.¹⁴⁹ Wird der Betrieb als lebendiger Organismus weitergeführt bzw. ist eine Fortführung abstrakt möglich, so kann nicht von einer Betriebsaufgabe iSd § 24 Abs 1 Z 2 EStG gesprochen werden.¹⁵⁰ Maßgeblich für die Beurteilung, ob eine Schenkung oder Aufgabe bzw. Veräußerung vorliegt, ist die Absicht des Übergebers: Wird der Betrieb um der Entlohnung willen übertragen, so liegt Entgeltlichkeit vor.¹⁵¹ Da bei der unentgeltlichen Betriebsübertragung kein Veräußerungsgewinn ermittelt wird, kommen die §§ 24 und 37 EStG nicht zur Anwendung.¹⁵²

Auch die Finanzverwaltung stellt klar, dass eine unentgeltliche Übertragung einer betrieblichen Einheit keine Betriebsaufgabe darstellt, sondern vielmehr der Tatbestand der Buchwertfortführung gem § 6 Z 9 lit a EStG gegeben ist.¹⁵³ Durch die Buchwertfortführung fällt beim Übergeber

¹⁴⁵ Kofler/Urnik/Rohn, Handbuch Betriebsaufgabe und Wechsel der Gewinnermittlung³ 19.

¹⁴⁶ Kofler/Urnik/Rohn, Handbuch Betriebsaufgabe und Wechsel der Gewinnermittlung³ 24.

¹⁴⁷ Kanduth-Kristen in Jakom¹⁷ § 24 Rz 79.

¹⁴⁸ Kofler/Urnik/Rohn, Handbuch Betriebsaufgabe und Wechsel der Gewinnermittlung³ 24.

¹⁴⁹ Kofler/Urnik/Rohn, Handbuch Betriebsaufgabe und Wechsel der Gewinnermittlung³ 21.

¹⁵⁰ Kofler/Urnik/Rohn, Handbuch Betriebsaufgabe und Wechsel der Gewinnermittlung³ 21.

¹⁵¹ Kofler/Urnik/Rohn, Handbuch Betriebsaufgabe und Wechsel der Gewinnermittlung³ FN 199; zur Unentgeltlichkeit siehe auch 2.3. *Begriff der Unentgeltlichkeit*.

¹⁵² Kanduth-Kristen in Jakom¹⁷ § 24 Rz 3.

¹⁵³ EStR 2000 Rz 5643.

keine Steuerlast an, was eine Ausnahme vom ansonsten im Einkommensteuerrecht dominanten Gewinnrealisierungsgrundsatz darstellt.¹⁵⁴

Werden nun im Zuge einer unentgeltlichen Übertragung, einzelne Wirtschaftsgüter zurückbehalten und somit nicht der gesamte Betrieb mit sämtlichen Vermögenswerten übergeben, ist einerseits zu prüfen, ob es sich hierbei um wesentliche Betriebsgrundlagen handelt.¹⁵⁵ Andererseits muss beachtet werden, dass sich durch diese Zurückbehaltung der Wirtschaftsgüter, eine Entnahmebesteuerung iSd § 6 Z 4 EStG ergibt.¹⁵⁶

3.1.2. Entnahmebesteuerung unwesentlicher Wirtschaftsgüter

Im § 6 Z 4 EStG ist die Bewertung von Entnahmen geregelt. Werden Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen entnommen, bedeutet dies eine Minderung des Betriebsvermögens.¹⁵⁷ Das EStG umfasst unter dem Begriff der Entnahme ausschließlich jene, die außerbetrieblich veranlasst sind.¹⁵⁸ Bei solch einer Entnahme, die aus privaten Gründen erfolgt, ist es unzulässig, den Vermögensverlust steuerlich geltend zu machen.¹⁵⁹ Sie sind demnach dem Gewinn hinzuzurechnen.¹⁶⁰ Die Entnahme bewirkt zugleich eine gewinnwirksame Aufdeckung der stillen Reserven des entnommenen Wirtschaftsgutes, welche sich aus der Differenz zwischen Buchwert und Entnahmewert ergeben.¹⁶¹

Werden im Rahmen einer Betriebsveräußerung einzelne Wirtschaftsgüter zurückbehalten, so bewirkt dies den Entnahmetatbestand des § 6 Z 4 EStG.¹⁶² Werden im Zuge der unentgeltlichen Übertragung einzelne unwesentliche Wirtschaftsgüter zurückbehalten, so verwirklicht dies ebenfalls eine Entnahme, die Anwendung der Buchwertfortführung des § 6 Z 9 EStG wird hierdurch jedoch nicht ausgeschlossen.¹⁶³ Eine Entnahme iSd § 6 Z 4 EStG liegt vor, wenn Vermögensgegenstände aus dem betrieblichen Bereich des Einzelunternehmers ins Privatvermögen überführt werden.¹⁶⁴ Die Überführung der zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter ins Privatvermögen verwirk-

¹⁵⁴ Mayr/Gensluckner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²³ (2022) § 6, Unentgeltlicher Betriebserwerb, betrieblich veranlasster unentgeltlicher Erwerb einzelner Wirtschaftsgüter Rz 405.

¹⁵⁵ Fellner in Büsser/Ehrke-Rabel/Hirschler/Petritz/Sutter, Die Einkommensteuer (EStG 1988) (2015) § 24 Rz 18.

¹⁵⁶ Mayr/Gensluckner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²³ (2022) § 6, Entnahmen und Einlagen Rz 372.

¹⁵⁷ Ehgartner in Jakom, Kommentar zum EStG¹⁷ (2024) § 6, V. Entnahmen (Z 4) Rz 113.

¹⁵⁸ Mayr/Gensluckner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn²³ § 6, Entnahmen und Einlagen Rz 327.

¹⁵⁹ Mayr/Gensluckner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn²³ § 6, Entnahmen und Einlagen Rz 327.

¹⁶⁰ Ehgartner in Jakom¹⁷ § 6, V. Entnahmen (Z 4) Rz 113.

¹⁶¹ Mayr/Gensluckner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn²³ § 6, Entnahmen und Einlagen Rz 328.

¹⁶² Mayr/Gensluckner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn²³ § 6, Entnahmen und Einlagen Rz 338.

¹⁶³ VwGH 29.06.1995, 93/15/0134; siehe hierzu auch 2.1.1 *Wesentlichkeit der Betriebsgrundlagen*.

¹⁶⁴ Ehgartner in Jakom¹⁷ § 6, V. Entnahmen (Z 4) Rz 112.

licht einen Entnahmegewinn beim Übergeber, wenn der Teilwert der übernommenen Wirtschaftsgüter über dem Buchwert im Zeitpunkt der Entnahme liegt.¹⁶⁵

Da die Entnahme von Grund und Boden keine steuerlichen Folgen durch die Unterdrückung der Aufdeckung der stillen Reserven auslösen soll, erfolgt die Bewertung von Grund und Boden StabG 2012 mit dem Buchwert im Zeitpunkt der Entnahme.¹⁶⁶ Der Entnahmebesteuerung steht diesfalls zudem entgegen, dass keine tatsächliche Realisation der stillen Reserven eintritt und mit der Entnahme keine liquiden Mittel verbunden sind.¹⁶⁷ Gebäudeentnahmen hingegen erfolgten nach alter Rechtslage zum Teilwert.¹⁶⁸ Gem § 6 Z 4 EStG idF AbgÄG 2023 sind ab 01.07.2023 generell Grundstücke iSd § 30 Abs 1 – somit auch sonderbesteuerte Gebäude und grundstücksgleiche Rechte – mit dem Buchwert anzusetzen, außer eine Ausnahme vom besonderen Steuersatz liegt vor.¹⁶⁹ Zu prüfen gilt allem voran, ob der Grund und Boden und das Gebäude wesentliche Betriebsgrundlagen darstellen und somit eine Entnahme dieser, einer Anwendung der Buchwertfortführung, entgegenstehen könnte.¹⁷⁰

Da im Familienverbund entgeltliche Betriebsübertragungen oftmals nicht intendiert sind, aber auch rein unentgeltliche Schenkungen seitens des Übergebers nicht leistbar sind, können stattdessen Rentenvereinbarungen zwischen Übergeber und Übernehmer getroffen werden.

¹⁶⁵ *Trenkwalder/Nadlinger/Müller/Schneiderbauer/Tschurtschenthaler in Hasch/Trenkwalder*¹ 245 (262).

¹⁶⁶ *Mayr/Gensluckner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*²³ § 6, Entnahmen und Einlagen, 356/2.

¹⁶⁷ *Mayr/Gensluckner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*²³ § 6, Entnahmen und Einlagen, 356/2.

¹⁶⁸ *Ehgartner in Jakob*¹⁷ § 6, V. Entnahmen (Z 4) Rz 121.

¹⁶⁹ *Ehgartner in Jakob*¹⁷ § 6, V. Entnahmen (Z 4) Rz 121.

¹⁷⁰ Siehe hierzu 2.1.1. *Wesentlichkeit der Betriebsgrundlagen*.

3.2. Rentenvereinbarung

Im Rahmen von Betriebsübertragungen gibt es die Möglichkeit als Gegenleistung ein lebenslanges Rentenbezugsrecht zu vereinbaren.¹⁷¹ Als Renten versteht man regelmäßig wiederkehrende, auf einem einheitlichen Verpflichtungsgrund beruhende Leistungen, deren Laufzeit vom Eintritt eines ungewissen Ereignisses (vor allem dem Tod einer Person) abhängt.¹⁷² Die Rente wird durch ihren aleatorischen Charakter gekennzeichnet: die Indifferenz der tatsächlichen Lebensdauer und der durchschnittlichen Lebenserwartung.¹⁷³ Die Leistungsdauer ist somit – im Gegensatz zu Rentenzahlungen – nicht von vornherein bestimmt.¹⁷⁴

Bei der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern gegen Rente wird weiterhin die 50%-Grenze für die Beurteilung der Entgeltlichkeit herangezogen, während für Übertragungen von Betrieben gegen Rentenzahlungen die Angemessenheitsgrenze von 25% zur Anwendung kommt.¹⁷⁵ Die unterschiedliche Wertgrenze ist zu kritisieren und kann uU zu einem verfassungsrechtlichen Problematik der Ungleichbehandlung führen.¹⁷⁶ Der VfGH hat dies jedoch als einen unbeachtlichen Widerspruch abgetan.¹⁷⁷

3.2.1. Die Bewertung der Rentenvereinbarung

Zur Bewertung der Rentenzahlungen wird der versicherungsmathematische Rentenbarwert herangezogen.¹⁷⁸ Der Barwert einer Schuld ist der Betrag, welcher zinsbringend angelegt werden muss, um bis zur Fälligkeit zusammen mit den Zinsen den Schuldbetrag zu erreichen.¹⁷⁹ Die Leistung, welche später fällig wird, ist daher abzuzinsen.¹⁸⁰

Der Rentenbarwert ergibt sich aus dem jährlichen Rentenbetrag multipliziert mit dem versicherungsmathematischen Faktor.¹⁸¹ Laut Finanzverwaltung ist der Wert nach § 16 BewG zu

¹⁷¹ *Urnik/Ketter in Urnik/Fritz-Schmied*¹ 11 (15).

¹⁷² EStR 2000 Rz 7003.

¹⁷³ EStR 2000 Rz 7003; OGH 30.5.1994, 1 Ob 515/94.

¹⁷⁴ *Urnik/Ketter in Urnik/Fritz-Schmied*¹ 11 (15).

¹⁷⁵ *Urnik*, Abgrenzungsprobleme zwischen entgeltlichen und unentgeltlichen Rechtsgeschäften, in *Urnik* (Hrsg), *Steuerwissenschaften und betriebliches Rechnungswesen* (2009) 395 (400); EStR 2000 Rz 7002.

¹⁷⁶ *Urnik/Ketter in Urnik/Fritz-Schmied*¹ 11 (16).

¹⁷⁷ VfGH 28.04.1987, 86/14/0175; *Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²³ (2022) § 18 Abs 1 Z 1 Renten und dauernde Lasten 55/1.

¹⁷⁸ *Trenkwalder/Nadlinger/Müller/Schneiderbauer/Tschurtschenthaler in Hasch/Trenkwalder*¹ 245 (354).

¹⁷⁹ *Stoll*, Rentenbesteuerung, *Handbuch der Vermögensnachfolgen im Steuerrecht*³ (1979) 26.

¹⁸⁰ *Stoll*, Rentenbesteuerung³ 26.

¹⁸¹ *Trenkwalder/Nadlinger/Müller/Schneiderbauer/Tschurtschenthaler in Hasch/Trenkwalder*¹ 245 (354).

ermitteln.¹⁸² Gem § 16 BewG ergibt sich der Wert der Rente aus der abgezinsten Summe sämtlicher Rentenzahlungen, deren Anzahl sich aus der wahrscheinlichen Lebenserwartung ergibt. Die wahrscheinliche Lebenserwartung ist durch eine Verordnung des Finanzministers vorgegeben (§ 16 Abs 2 BewG).¹⁸³ Gem § 16 Abs 1 iVm § 15 Abs 1 beträgt der Zinssatz, der für die Diskontierung heranzuziehen ist, 5,5%. Auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen steht für die Praxis ein Berechnungsprogramm zur Verfügung.¹⁸⁴

Im Steuerrecht wird zwischen der Versorgungsrente, Gegenleistungsrente (Kaufpreisrente) und Unterhaltsrente unterschieden.¹⁸⁵ Die Klassifizierung der Rententypen erfolgt anhand des eben dargestellten versicherungsmathematischen Rentenbarwertes.¹⁸⁶ Die Prozentsätze, welche für die Einordnung der einzelnen Rententypen maßgeblich sind, wurden von der Literatur und den EStR aus den EB des StRefG 2000 übernommen.¹⁸⁷ Da den EB des StRefG 2000 keine normative Wirkung zukommen, sind die dort angegebenen Prozentsätze nicht verbindlich.¹⁸⁸ Entscheidend für die Beurteilung ist vielmehr der Wille der Vertragsparteien, ein entgeltliches oder unentgeltliches Rechtsgeschäft abzuschließen.¹⁸⁹ Da die persönliche Intention aber sehr wohl durch das Verhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung indiziert wird, sind die Prozentsätze aus den EB von großer Relevanz.¹⁹⁰

3.2.2. Die Versorgungsrente

Die Versorgungsrente ist auf die Rechtsprechung des RFH zurückzuführen, wonach diese anfänglich nur auf die persönliche Leistung des ausscheidenden Gesellschafters und auf dessen Versorgung, insb des Schutzes vor materieller Not, abzielte (außerbetriebliche Versorgungsrente).¹⁹¹ Die Rentenzahlungen gestalteten sich dabei als nicht angemessene Gegenleistungen für die Übertragung.¹⁹² Der VwGH (und auch der BFH) hat diese Rechtsprechung fortgesetzt und ausgebaut und hat festgelegt, dass eine Versorgungsrente neben der Unterhalts- und Gegenleis-

¹⁸² EStR 2000 Rz 7020.

¹⁸³ für abgeschlossene Vereinbarungen vor dem 1.1.2009; ErlWS-VO 2004, BGBl II 2003/627; für abgeschlossene Vereinbarungen nach dem 31.12.2008: ErlWS-VO 2009, BGBl II 2009/20.

¹⁸⁴ Link zum Berechnungsprogramm des BMF:

<https://service.bmf.gv.at/Service/Anwend/Steuerberech/Par16/Par16.aspx> (16.06.2024).

¹⁸⁵ EStR 2000 Rz 7013.

¹⁸⁶ *Urnik/Rohn in Aigner/Tumpel*³ 575 (603).

¹⁸⁷ *Hajicek*, Die Rentenbesteuerung im Einkommensteuerrecht (2008) 29.

¹⁸⁸ *Büsser in Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer (EStG 1988)⁴⁷ (2017) § 18 Abs 1 Z 1 Rz 13.

¹⁸⁹ *Urnik/Rohn in Aigner/Tumpel*³ 575 (583); *Büsser in Hofstätter/Reichel*⁴⁷ § 18 Abs 1 Z 1 Rz 13.

¹⁹⁰ *Büsser in Hofstätter/Reichel*⁴⁷ § 18 Abs 1 Z 1 Rz 13.

¹⁹¹ *Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*²³ § 18 Abs 1 Z 1 Renten und dauernde Lasten Rz 48.

¹⁹² *Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*²³ § 18 Abs 1 Z 1 Renten und dauernde Lasten Rz 48; RFH 23.3.1932, VI A 926/30.

tungsrente nur für die Übertragung von Unternehmen steuerlich anerkannt wird (iZm der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern, ist eine Versorgungsrente nicht möglich).¹⁹³

Ist der Wert der Gegenleistung im Vergleich zum Wert der Leistung, kleiner als 75% oder mehr als 125% (aber nicht mehr als 200%), so spricht man von einer Versorgungsrente.¹⁹⁴ Der Wert der Bezüge stimmt demnach nicht mit dem Wert des übertragenen Vermögens überein.¹⁹⁵ Der Verkehrswert einschließlich des Firmenwertes stellen den Wert des Betriebes dar.¹⁹⁶ Allerdings ist die Verwendung des Unternehmenswertes als Maßstab für die Versorgungsrente heikel, da verschiedene Methoden der Unternehmensbewertung herangezogen werden können, und selbst innerhalb einzelner Methoden die Resultate erheblich variieren können.¹⁹⁷

Wie bereits durch die Bezeichnung der Rentenform verdeutlicht wird, sollen die regelmäßig erbrachten Leistungen, nicht als Entlohnung für den übertragenen Betrieb angesehen werden.¹⁹⁸ Vielmehr steht der Versorgungsgedanke der Rentenvereinbarung im Vordergrund.¹⁹⁹ Im Bereich der Unentgeltlichkeit wird zwischen einer betrieblichen und außerbetrieblichen Versorgungsrente unterschieden.²⁰⁰

3.2.2.1. Die betriebliche Versorgungsrente

Diese Form der Versorgungsrente wird als Anerkennung für die Leistungen des früheren Betriebsinhabers für die seinerzeitig erbrachten Leistungen im übertragenen Betrieb im Stile einer Pension ausbezahlt.²⁰¹ Die betriebliche Versorgungsrente charakterisiert sich vorwiegend durch die betrieblich veranlasste Absicht, den früher im Unternehmen tätigen Inhaber zu versorgen.²⁰² Persönliche bzw. verwandtschaftliche Verbindungen zwischen den Vertragspartnern sind in diesem Zusammenhang nicht ausschlaggebend.²⁰³ Die betriebliche Versorgungsrente kommt in der Praxis eher selten vor.²⁰⁴

¹⁹³ Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn²³ § 18 Abs 1 Z 1 Renten und dauernde Lasten, 48/1.

¹⁹⁴ Urnik/Rohn in Aigner/Tumpel³ 575 (604).

¹⁹⁵ Urnik/Rohn in Aigner/Tumpel³ 575 (604).

¹⁹⁶ Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn²³ § 18 Abs 1 Z 1 Renten und dauernde Lasten Rz 56.

¹⁹⁷ Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn²³ § 18 Abs 1 Z 1 Renten und dauernde Lasten Rz 56.

¹⁹⁸ Urnik/Rohn in Aigner/Tumpel³ 575 (604).

¹⁹⁹ VwGH 05.03.1975, 1514/74; Urnik/Rohn in Aigner/Tumpel³ 575 (604).

²⁰⁰ EStR 2000 Rz 7026ff.

²⁰¹ EStR 2000 Rz 7026.

²⁰² Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn²³ § 18 Abs 1 Z 1 Renten und dauernde Lasten Rz 58.

²⁰³ Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn²³ § 18 Abs 1 Z 1 Renten und dauernde Lasten Rz 58.

²⁰⁴ Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn²³ § 18 Abs 1 Z 1 Renten und dauernde Lasten Rz 58.

Bei der betrieblichen Versorgungsrente erfolgt die Betriebsübertragung unentgeltlich gem § 6 Z 9 lit a EStG, weshalb die Entstehung eines Veräußerungsgewinnes unterbleibt.²⁰⁵ Der Rentenberechtigte erzielt bei Zufluss der Rentenleistung sofort in voller Höhe nachträgliche betriebliche Einkünfte gem § 32 Abs 1 Z 2 EStG.²⁰⁶ Die Funktion der Norm des § 32 Abs 1 Z 2 EStG liegt in der Sicherstellung der steuerlichen Wirksamkeit von Geschehnissen, die in engem Bezug zu einer früheren Einkünfteerzielung stehen, aber erst nach Beendigung der Betätigung eintreten.²⁰⁷ Die Ablöse in Form einer Einmalzahlung stellt eine steuerpflichtige Einnahme dar.²⁰⁸ Die Einnahmen sind jener Einkunftsart unterzuordnen, der die seinerzeitige Tätigkeit angehörte.²⁰⁹

3.2.2.2. Die außerbetriebliche Versorgungsrente

Dieser Art der Übertragung gegen Rente wird eine subjektive Versorgungsabsicht zugrunde gelegt²¹⁰ und sie beruht in erster Linie auf verwandtschaftlichen Beziehungen (z.B. vorangestellte Erbfolge).²¹¹ Im Regelfall ist nicht davon auszugehen, dass fremde Dritte ein Geschäft abschließen, bei dem eine ausgeprägte Abweichung von Leistung und Gegenleistung besteht.²¹² Die Vereinbarung einer außerbetrieblichen Versorgungsrente wird demnach grundsätzlich nur innerhalb des Familienverbandes getroffen werden.²¹³ Dennoch ist eine Übereinkunft zwischen Fremden imaginabel (beispielsweise akzeptiert früherer Betriebsinhaber Missverhältnis, um Fortführung des Betriebes zu gewährleisten).²¹⁴

Die Übertragung gegen eine außerbetriebliche Versorgungsrente ist unentgeltlich, weshalb kein Veräußerungsgewinn entsteht.²¹⁵ Die beim Übergeber vereinnahmten Zahlungen sind als wiederkehrende Bezüge iSd § 29 Z 1 EStG zu versteuern.²¹⁶ Die Bezüge sind gesondert von der Betriebsübertragung zu betrachten und werden getrennt von der Übertragung besteuert.²¹⁷ Die

²⁰⁵ EStR 2000 Rz 7026.

²⁰⁶ *Kanduth-Kristen in Jakom*, Kommentar zum EStG¹⁷ (2024) § 32, III. Einkünfte aus einer ehemaligen Tätigkeit bzw aus einem früheren Rechtsverhältnis (Abs 1 Z 2) Rz 30.

²⁰⁷ *Kanduth-Kristen in Jakom*¹⁷ § 32, III. Einkünfte aus einer ehemaligen Tätigkeit bzw aus einem früheren Rechtsverhältnis (Abs 1 Z 2) Rz 21.

²⁰⁸ *Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*²³ § 18 Abs 1 Z 1 Renten und dauernde Lasten Rz 59.

²⁰⁹ *Kanduth-Kristen in Jakom*¹⁷ § 32, III. Einkünfte aus einer ehemaligen Tätigkeit bzw aus einem früheren Rechtsverhältnis (Abs 1 Z 2) Rz 21; vlg. auch VwGH 22.03.1993, 91/13/0091.

²¹⁰ EStR 2000 Rz 7027.

²¹¹ *Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*²³ § 18 Abs 1 Z 1 Renten und dauernde Lasten, 49/1.

²¹² VwGH 03.04.1968, 1847/67.

²¹³ *Stoll*, Rentenbesteuerung³ 349.

²¹⁴ *Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*²³ § 18 Abs 1 Z 1 Renten und dauernde Lasten, 49/1.

²¹⁵ *Hajicek*, Die Rentenbesteuerung im Einkommensteuerrecht 128.

²¹⁶ EStR 2000 Rz 7027.

²¹⁷ *Wolf/Geiger*, Die Besteuerung von Betriebsübertragungen – Kommentierung der steuerlichen Rechtsgrundlagen und Gestaltungsvorschläge, in *Wolf/Geiger*³ 157 (231).

Steuerpflicht entsteht ab dem erstmaligen Zufließen der Rentenzahlung.²¹⁸ Steuerliche Vergünstigungen oder Sonderregelungen gibt es nicht.²¹⁹

Bei den wiederkehrenden Bezügen iSd § 29 Z 1 EStG ist nicht die Existenz einer Einkunftsquelle relevant, sondern vielmehr der wiederkehrende Zulauf der Bezüge.²²⁰ Ein Ablöse durch eine einmalige Zahlung ist daher nicht vom Tatbestand des § 29 Z 1 EStG umfasst und somit nicht einkommensteuerbar.²²¹

3.2.3. Die Gegenleistungsrente (Kaufpreisrente)

Liegt der Rentenbarwert im Hinblick auf den Wert des übertragenen Betriebsvermögens im Bereich zwischen 75% und 125%, so stellt der Rentenbarwert eine angemessene Gegenleistung für die Übertragung dar.²²² Bei der Einschätzung der Rentenkategorie wird nach Verwaltungspraxis streng anhand dieser 75-bis-125%-Regel vorgegangen.²²³ Eine Beurteilung nach rein objektiven Kriterien ist umstritten, da vor allem auch subjektive Intentionen der Vertragspartner für die Entscheidung als relevant angesehen werden.²²⁴ Die betragsmäßige Übereinstimmung der Werte von Leistung und Gegenleistung kann sich zufällig ergeben, was eine Betrachtung des Gesamtbildes der tatsächlichen Verhältnisse, vor allem der Schenkungsabsicht der Vertragsparteien, notwendig macht.²²⁵

Die Kaufpreisrente wird als wirtschaftlich gleichwertige Kompensation betrachtet²²⁶ und somit als entgeltliche Vermögensübertragung (Veräußerung) qualifiziert.²²⁷ Grundsätzlich gilt, dass Veräußerungsgewinne in dem Zeitpunkt entstehen, in dem der Betrieb übergeben wird (Besitz, Nutzen und Lasten gehen auf den Übernehmer über).²²⁸ Bei der Übertragung gegen Rentenzahlungen entsteht ein Veräußerungsgewinn jedoch schrittweise zum Zeitpunkt der Vereinnahmung

²¹⁸ *Wolf/Geiger*, Die Besteuerung von Betriebsübertragungen – Kommentierung der steuerlichen Rechtsgrundlagen und Gestaltungsvorschläge, in *Wolf/Geiger*³ 157 (231).

²¹⁹ *Urnik/Rohn* in *Aigner/Tumpel*³ 575 (604).

²²⁰ *Hayden/Mayr* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²³ (2022) § 29 Rz 9.

²²¹ *Hayden/Mayr* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*²³ § 29 Rz 9.

²²² VwGH 28.04.1987, 86/14/0175; EStR 2000 Rz 7031.

²²³ *Wolf/Geiger*, Die Besteuerung von Betriebsübertragungen – Kommentierung der steuerlichen Rechtsgrundlagen und Gestaltungsvorschläge, in *Wolf/Geiger*³ 157 (229).

²²⁴ *Wolf/Geiger*, Die Besteuerung von Betriebsübertragungen – Kommentierung der steuerlichen Rechtsgrundlagen und Gestaltungsvorschläge, in *Wolf/Geiger*³ 157 (229).

²²⁵ *Fritz-Schmied/Urnik/Bergmann*, Handbuch Mitunternehmerschaften¹ 167.

²²⁶ *Wolf/Geiger*, Die Besteuerung von Betriebsübertragungen – Kommentierung der steuerlichen Rechtsgrundlagen und Gestaltungsvorschläge, in *Wolf/Geiger*³ 157 (229).

²²⁷ *Urnik/Rohn* in *Aigner/Tumpel*³ 575 (603).

²²⁸ *Hajicek*, Die Rentenbesteuerung im Einkommensteuerrecht 112.

der Renten.²²⁹ Übersteigen die Rentenzahlungen den Buchwert des Betriebsvermögens, hat der Rentenberechtigte nachträgliche betriebliche Einkünfte gem § 32 Abs 1 Z 2 EStG zu versteuern.²³⁰ Die Einkunftsart richtet sich nach der für den veräußerten Betrieb maßgeblichen Einkunftsart.²³¹ Zu den Zahlungen (Zuflussprinzip) werden allfällige Entnahmegewinne oder Einmalbeträge hinzugezählt.²³²

Da die Begünstigung der Progressionsermäßigung des § 37 Abs 2 EStG nur zur Anwendung gelangt, wenn die Einkünfte innerhalb eines Veranlagungszeitraumes anfallen, kommt diese Privilegierung für Rentenvereinbarungen nicht in Betracht.²³³ Auch der Freibetrag des § 24 EStG kann nicht herangezogen werden, da dieser nicht beansprucht werden kann, wenn auch die Progressionsermäßigung nach § 37 Abs 7 nicht zusteht.²³⁴ Für Veräußerungsgewinne in Form von Rentenzahlungen sind daher keine steuerlichen Begünstigungen anwendbar.²³⁵

Wird bei der Kaufpreisrente allerdings eine Ablösezahlung statt weiterer Renten ausbezahlt, können die Begünstigungen für Veräußerungsgewinne iSd § 24 EStG iVm § 37 EStG²³⁶ zur Anwendung gelangen.²³⁷ Voraussetzung hierfür ist, dass die Ablösezahlung spätestens in dem Jahr ausbezahlt wird, in dem die bereits zugeflossenen Rentenbeträge die Buchwerte übersteigen.²³⁸

3.2.4. Die Unterhaltsrente

Bei der Unterhaltsrente beträgt der Rentenbarwert in Bezug auf den Wert des zu übertragenden Betriebsvermögens mehr als 200% (doppelt so viel wie das übertragene Vermögen).²³⁹ Durch den hohen Rentenbarwert wird bei diesem Rententyp die Kausalität zwischen Übertragung und Rentenvereinbarung wirtschaftlich unbedeutend.²⁴⁰ Es liegt eine unentgeltliche Übertragung des Betriebsvermögens vor, auf welche § 20 Abs 1 Z 4 erster Satz EStG anzuwenden ist.²⁴¹ Die Zah-

²²⁹ Hajicek, Die Rentenbesteuerung im Einkommensteuerrecht 112.

²³⁰ Kanduth-Kristen in Jakom¹⁷ § 32, III. Einkünfte aus einer ehemaligen Tätigkeit bzw aus einem früheren Rechtsverhältnis (Abs 1 Z 2) Rz 30; EStR 2000 Rz 7032.

²³¹ Hajicek, Die Rentenbesteuerung im Einkommensteuerrecht 113.

²³² EStR 2000 Rz 7032.

²³³ Hajicek, Die Rentenbesteuerung im Einkommensteuerrecht 122.

²³⁴ Hajicek, Die Rentenbesteuerung im Einkommensteuerrecht 122.

²³⁵ Wolf/Geiger, Die Besteuerung von Betriebsübertragungen – Kommentierung der steuerlichen Rechtsgrundlagen und Gestaltungsvorschläge, in Wolf/Geiger³ 157 (230).

²³⁶ Zu den Begünstigungen siehe 3.1. Steuerliche Grundlagen zur Betriebsaufgabe und -veräußerung.

²³⁷ Wolf/Geiger, Die Besteuerung von Betriebsübertragungen – Kommentierung der steuerlichen Rechtsgrundlagen und Gestaltungsvorschläge, in Wolf/Geiger³ 157 (232).

²³⁸ Hajicek, Die Rentenbesteuerung im Einkommensteuerrecht 123.

²³⁹ EStR 2000 Rz 7046.

²⁴⁰ EStR 2000 Rz 7046; Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn²³ § 18 Abs 1 Z 1 Renten und dauernde Lasten Rz 57.

²⁴¹ Büsser in Hofstätter/Reichel⁴⁷ § 18 Abs 1 Z 1 Rz 13.

lungen sind steuerlich unerheblich und lösen beim Rentenempfänger keine Einkommensteuerpflicht aus.²⁴²

Werden Ablösen für den Verzicht weiterer Rentenzahlungen ausbezahlt, sind diese Entschädigungszahlungen gleich zu behandeln, wie die zuvor zugeflossenen Rentenbeträge.²⁴³ Im Fall der Unterhaltsrente ist auch die Ablöse steuerlich nicht relevant.²⁴⁴

²⁴² *Wolf/Geiger*, Die Besteuerung von Betriebsübertragungen – Kommentierung der steuerlichen Rechtsgrundlagen und Gestaltungsvorschläge, in *Wolf/Geiger*³ 157 (231).

²⁴³ *Wolf/Geiger*, Die Besteuerung von Betriebsübertragungen – Kommentierung der steuerlichen Rechtsgrundlagen und Gestaltungsvorschläge, in *Wolf/Geiger*³ 157 (232).

²⁴⁴ *Wolf/Geiger*, Die Besteuerung von Betriebsübertragungen – Kommentierung der steuerlichen Rechtsgrundlagen und Gestaltungsvorschläge, in *Wolf/Geiger*³ 157 (232).

3.3. Zwischenergebnis Übergeber

Ziel dieses Kapitels ist es, die soeben dargestellten Konsequenzen des Übergebers kurz und prägnant zusammenzufassen.

3.3.1. Unentgeltliche Übertragung

Die für eine unentgeltliche Betriebsübertragung vorgesehene Buchwertfortführung des § 6 Z 9 lit a EStG bewirkt, dass beim Übergeber keine stillen Reserven realisiert und besteuert werden.²⁴⁵ Der Gesetzgeber akzeptiert also wissentlich die Verschiebung der beim Übergeber durch Wertsteigerungen eingetretenen stillen Reserven auf den Übernehmer.²⁴⁶ Diese Verschiebung steht dem im österreichischen Einkommensteuergesetz vorherrschenden Prinzip der Besteuerung der individuellen Leistungsfähigkeit gegenüber.²⁴⁷

Beim unentgeltlichen Betriebserwerb fällt beim Übergeber demnach keine Steuerlast an und es wird eine Ausnahme vom ansonsten im Einkommensteuerrecht dominanten Gewinnrealisierungsgrundsatz gemacht.²⁴⁸

Werden allerdings im Zuge einer unentgeltlichen Übertragung, einzelne unwesentliche Wirtschaftsgüter zurückbehalten und ins Privatvermögen des Schenkers überführt, so sind diese Wirtschaftsgüter aufgrund der Verwirklichung des Entnahmetatbestandes des § 6 Z 4 EStG beim Übergeber zu versteuern.²⁴⁹ Die Bewertung für die Versteuerung dieser entnommenen Wirtschaftsgüter erfolgt zum Teilwert, was bedeutet, dass die stillen Reserven des Wirtschaftsgutes realisiert und versteuert werden müssen.²⁵⁰

3.3.2. Entgeltliche Übertragung

Liegt durch beispielsweise die Vereinbarung eines Einmalbetrages eine entgeltliche Übertragung vor, so kommt dies einer Veräußerung gem § 24 EStG gleich.²⁵¹ Die Besteuerung der somit auf-

²⁴⁵ Mayr/Gensluckner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn²³ § 6, Unentgeltlicher Betriebserwerb, betrieblich veranlasster unentgeltlicher Erwerb einzelner Wirtschaftsgüter Rz 405.

²⁴⁶ Zorn/Petritz in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer (EStG 1988)⁴⁷ (2017) § 6 Z 9 EStG Rz 3.

²⁴⁷ Siehe hierzu auch 4.1 Die Buchwertfortführung beim Rechtsnachfolger.

²⁴⁸ Mayr/Gensluckner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn²³ § 6, Unentgeltlicher Betriebserwerb, betrieblich veranlasster unentgeltlicher Erwerb einzelner Wirtschaftsgüter Rz 405.

²⁴⁹ Ehgartner in Jakom¹⁷ § 6, V. Entnahmen (Z 4) Rz 126.

²⁵⁰ Ehgartner in Jakom¹⁷ § 6, V. Entnahmen (Z 4) Rz 120.

²⁵¹ Wolf/Geiger, Die Besteuerung von Betriebsübertragungen – Kommentierung der steuerlichen Rechtsgrundlagen und Gestaltungsvorschläge, in Wolf/Geiger³ 157 (164).

gedeckten stillen Reserven des Betriebes erfolgt sofort, wobei bei Vorliegen entsprechender Voraussetzungen, etwaige Begünstigungen (wie der Freibetrag des § 24 Abs 4 EStG oder der Hälftesteuersatz gem § 37 Abs 1 EStG) zur Anwendung gelangen können.²⁵² Für die Beurteilung, ob eine Schenkung oder Aufgabe bzw. Veräußerung vorliegt, ist die Absicht des Übergebers ausschlaggebend: Wird der Betrieb um der Entlohnung Willen übertragen, so liegt Entgeltlichkeit vor.²⁵³

3.3.3. Rentenvereinbarung

Liegt eine unentgeltliche Unterhaltsrente vor, so stellen die sich daraus ergebenden Einnahmen beim Betriebsübergeber keine steuerlichen Einnahmen dar.²⁵⁴

Sowohl bei der betrieblichen als auch bei der außerbetrieblichen Versorgungsrente erzielt der Übergeber steuerlich relevante Einnahmen.²⁵⁵ Bei der betrieblichen Versorgungsrente hat der Übergeber bei Zahlungszufluss nachträgliche betriebliche Einkünfte gem § 32 Abs 1 Z 2 EStG zu versteuern.²⁵⁶ Die außerbetriebliche Versorgungsrente zieht eine Ertragsbesteuerung als wiederkehrende Bezüge iSd § 29 Z 1 EStG nach sich.²⁵⁷

Da die Kaufpreisrente als entgeltlich qualifiziert wird, hat auch dieser Rententyp eine Besteuerung beim Betriebsübergeber zur Folge.²⁵⁸ Wenn die Summe der Rentenzahlungen das steuerliche Eigenkapital übersteigt, so ist ein Veräußerungsgewinn zu besteuern.²⁵⁹ Der Übergeber erzielt nachträgliche betriebliche Einkünfte gem § 32 Abs 1 Z 2 EStG.²⁶⁰

Aus diesen Ausführungen ergibt sich für den Übergeber, im Hinblick auf die Übertragung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteil, folgende Übersicht:

²⁵² Urnik/Ketter in Urnik/Fritz-Schmied¹ 11 (32).

²⁵³ Kofler/Urnik/Rohn, Handbuch Betriebsaufgabe und Wechsel der Gewinnermittlung³ FN 199; zur Unentgeltlichkeit siehe auch 2.3. Begriff der Unentgeltlichkeit.

²⁵⁴ EStR 2000 Rz 7002.

²⁵⁵ EStR 2000 Rz 7002.

²⁵⁶ Urnik/Ketter in Urnik/Fritz-Schmied¹ 11 (51).

²⁵⁷ EStR 2000 Rz 7002.

²⁵⁸ Urnik/Ketter in Urnik/Fritz-Schmied¹ 11 (51).

²⁵⁹ Urnik/Ketter in Urnik/Fritz-Schmied¹ 11 (51).

²⁶⁰ EStR 2000 Rz 7002.

Rententyp	Wert der Gegenleistung	Qualifikation	Rechtsfolge
Unterhaltsrente	> 200%	unentgeltlich	keine steuerbaren Einnahmen durch Renten
Versorgungsrente	< 75% oder > 125% und < 200%	unentgeltlich	steuerpflichtige Rentenzahlungen; außerbetrieblich: wiederkehrende Bezüge gem § 29 Z 1 EStG betrieblich: Einkünfte gem § 32 Abs 1 Z 2 EStG
Kaufpreisrente	> 75% und < 125%	entgeltlich	steuerpflichtige Rentenzahlungen, wenn die Summe der Rentenzahlungen die Buchwerte übersteigt; nachträgliche betriebliche Ein- künfte gem § 32 Abs 1 Z 2 EStG

Tabelle 1: Übersicht der steuerlichen Konsequenzen einer Rentenvereinbarung zur Übertragung eines Betriebes aus Sicht des Übergebers²⁶¹

3.3.4. Zusammenfassung des Ergebnisses beim Übergeber

Für den Übergeber ist im Zuge einer innerfamiliären Betriebsübertragung steuerlich das Optimum erreicht, wenn für ihn keine Steuerlast entsteht. Dieses Optimum ist erreicht, wenn der Übergeber den Betrieb unentgeltlich an den Rechtsnachfolger überträgt und somit die Buchwertfortführung zur Anwendung gelangt.²⁶² Zu berücksichtigen sind jedoch etwaige zurückbehalten unwesentliche Wirtschaftsgüter, welche eine Steuerlast beim Schenker auslösen.²⁶³

Bei Vereinbarung einer Kaufpreisrente besteht eine Steuerpflicht nur, wenn die Rentenzahlungen den Buchwert des übertragenen Betriebsvermögens übersteigen.²⁶⁴ Weiters ist keine Ertragssteuerlast gegeben, wenn zwischen Übergeber und Übernehmer eine Unterhaltsrente vereinbart wird.²⁶⁵

Der unentgeltlichen Übertragung ist seitens des Übergebers aus rein steuerlicher Sicht der Vorzug zu geben, da einkommensteuerlich keine Belastung eintritt.²⁶⁶ Da dieser Arbeit im Sinne der Familiensteueroptimierung aber eine Gesamtbetrachtung der steuerlichen Konsequenzen zugrunde liegt, wird im Anschluss auf die Auswirkungen seitens des Rechtsnachfolgers eingegangen.

²⁶¹ EStR 2000 Rz 7002.

²⁶² Ehgartner in Jakom¹⁷ § 6, X. Unentgeltlicher Erwerb von Betrieben und WG (Z9) Rz 172.

²⁶³ Ehgartner in Jakom¹⁷ § 6, X. Unentgeltlicher Erwerb von Betrieben und WG (Z9) Rz 172.

²⁶⁴ EStR 2000 Rz 7002.

²⁶⁵ EStR 2000 Rz 7002.

²⁶⁶ Urnik/Steinhauser, Betriebsübergaben von Familienunternehmen – Zur Steuervorteilhaftigkeit entgeltlicher Übertragungen, in Duller/Hiebl/Kuttner/Mayr/Mitter (Hrsg), Herausforderungen im Management von Familienunternehmen¹ (2023) 169 (175).

4. Steuerliche Konsequenzen beim Übernehmer

Die Bestimmung der Buchwertfortführung des § 6 Z 9 lit a EStG hat nicht nur für den Übergeber steuerliche Auswirkungen. Auch für den Übernehmer hat die Fortführung der Buchwerte Konsequenzen hinsichtlich der Weiterführung des Betriebes. Diese Konsequenzen und auch die Auswirkungen einer entgeltlichen Übertragung sowie einer Rentenvereinbarung für den Übernehmer werden in diesem Kapitel angeführt.

4.1. Die Buchwertfortführung beim Rechtsnachfolger

Bei der unentgeltlichen Betriebsübertragung wird gem § 6 Z 9 lit a EStG beim Übernehmer eine Buchwertfortführung angeordnet. Konkret bedeutet dies, dass die Buchwerte des Rechtsvorgängers beim Nachfolger fortgeführt werden und damit eine Aufdeckung und Besteuerung vorhandener stiller Reserven unterbleibt.²⁶⁷ Diese gesetzliche Regelung des § 6 EStG geht davon aus, dass der Betrieb durch den Wechsel des Inhabers unberührt bleibt.²⁶⁸

Die Buchwertfortführung des § 6 Z 9 lit a EStG stellt sich in diesem Zusammenhang als Ausnahme des subjektiven Leistungsfähigkeitsprinzips heraus: An die Stelle des persönlichen Leistungsvermögens tritt das objektive Ertragspotenzial eines Betriebes.²⁶⁹ Die Bestimmung zur Buchwertfortführung sind, mangels eines gesetzlich eingeräumten Wahlrechts zur Versteuerung der stillen Reserven beim Übertragenden gem § 24 EStG, zwingend anzuwenden.²⁷⁰

Die Buchwertverknüpfung wird vom Gesetzgeber also, in Ermangelung einer konsequenten Durchführung des subjektiven Leistungsfähigkeitsprinzips, bewusst vor die Versteuerung der stillen Reserven beim Übergeber gestellt. In diesem Zusammenhang ist es für die Legislative wohl von größerer Bedeutung, das Fortbestehen des Betriebes und eine Absicherung der betrieblichen Zahlungsfähigkeit zu gewährleisten, anstatt sich voll umfänglich nach dem subjektiven Leistungsfähigkeitsprinzip zu richten.

²⁶⁷ Urnik/Rohn in Aigner/Tumpel³ 575 (593).

²⁶⁸ Urnik/Rohn in Aigner/Tumpel³ 575 (593).

²⁶⁹ Werndl in Hörtnagl-Seidner/Kühbacher¹ 649 (650).

²⁷⁰ Werndl in Hörtnagl-Seidner/Kühbacher¹ 649 (650).

Die Bestimmungen zur Buchwertfortführung des § 6 EStG sind den Inhalt betreffend aus dem EStG 1972 unverändert übernommen worden.²⁷¹ Verglichen mit den Bestimmungen des EStG von 1972 richtet sich die Formulierung jedoch auf den Übernehmer, womit verdeutlicht werden soll, dass die Bewertung auf Seiten des Erwerbers erfolgt.²⁷²

Aus historischer Sicht, könnte begründet werden, dass die Regelung des § 6 Z 9 lit a EStG ursprünglich für die Übertragungen von Todes wegen eingeführt wurde, um dafür zu sorgen, dass bei einer Übertragung aufgrund des Todesfalles des Betriebsinhabers die Hinterbliebenen nicht zusätzlich mit hohen Steuerlasten aus der Aufdeckung der stillen Reserven konfrontiert werden. Der Zweck der Norm richtete sich daher eher auf den Übernehmer. Heute hingegen könnte argumentiert werden, dass sich der Zweck der Buchwertfortführung, vor allem bei Übertragungen unter Lebenden, eher auf den Übergeber bezieht. Die primäre Rechtsfolge liegt in der Nichtaufdeckung und Nichtbesteuerung der stillen Reserven beim Übergeber. Der Übernehmer hingegen hat keinen steuerliche Vorteil, vielmehr gehen die höheren Teilwerte der Wirtschaftsgüter und somit die höhere AfA-Basis unter. Zusätzlich gehen die stillen Reserven vom Übergeber auf den Übernehmer über und eine etwaige Steuerlast durch die Aufdeckung derselben kann unter Umständen beim Übernehmer anfallen.

4.1.1. Abgrenzung zur entgeltlichen Übertragung

Bei der Veräußerung werden im Gegensatz zur Buchwertfortführung die stillen Reserven aufgedeckt und nach § 24 iVm § 37 EStG besteuert.²⁷³ Der Betriebsübernehmer ist verpflichtet, das neu erworbene Betriebsvermögen, unter Außerachtlassung der steuerlichen Werte des Vorgängers, neu zu bewerten.²⁷⁴ Die einzelnen Wirtschaftsgüter sind gem § 6 Z 1 vierter Satz EStG mit den Teilwerten zu bewerten. Die Differenz zum Kaufpreis ist als Firmenwert auszuweisen.²⁷⁵

Eine andere Ansicht hinsichtlich Firmenwert vertritt die Finanzverwaltung: Laut ihr hat eine Abgrenzung des Firmenwertes von den übrigen selbständig bewertbaren Wirtschaftsgütern zu erfolgen.²⁷⁶ Der Ansatz eines Firmenwerts kommt nur dann in Frage, wenn die Gegenleistung die

²⁷¹ Zorn/Petritz in Hofstätter/Reichel⁴⁷ § 6 Z 9 EStG Rz 1.

²⁷² Zorn/Petritz in Hofstätter/Reichel⁴⁷ § 6 Z 9 EStG Rz 1.

²⁷³ Binder/Manser/Joham/Schinnerl/Horvath/Sungi, Betriebsübergabe. Grundlagen, Strategien, Beispiele aus zivil- und steuerrechtlicher Sicht³ (Mai 2019) 65.

²⁷⁴ Wolf/Geiger, Die Besteuerung von Betriebsübertragungen – Kommentierung der steuerlichen Rechtsgrundlagen und Gestaltungsvorschläge, in Wolf/Geiger³ 157 (212).

²⁷⁵ Mayr/Sebastian in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Kommentar zum EStG (23. Lfg 2022) Betriebseröffnung, entgeltlicher Betriebserwerb Rz 397.

²⁷⁶ EStR 2000 Rz 2525.

tatsächlichen Werte der einzelnen übernommenen Wirtschaftsgüter übersteigt bzw. der Kaufpreis nicht nachweislich für bestimmte einzelne Wirtschaftsgüter aufgewendet wird.²⁷⁷ Die Aufteilung der Gegenleistung erfolgt laut Finanzverwaltung idR durch eine Verhältnisrechnung: Die Wirtschaftsgüter einschließlich Firmenwert werden zunächst mit dem Teilwert bewertet und anschließend nach dem Verhältnis der Teilwerte auf die Wirtschaftsgüter aufgeteilt.²⁷⁸

Bei der Buchwertfortführung wird die AfA von den Buchwerten des Rechtsvorgängers berechnet. Bei der entgeltlichen Übertragung werden die einzelnen Wirtschaftsgüter und der derivative Firmenwert mit den Anschaffungskosten aktiviert.²⁷⁹ Die Abschreibung in den Folgejahren erfolgt diesfalls von den höheren Teilwerten aufgrund der aufgedeckten Wertsteigerungen.²⁸⁰ Dies stellt für den Übernehmer eine Steuerentlastung in den Folgejahren dar, da die Abschreibungsbeträge aufgrund der höheren Abschreibungsbasis ansteigen.²⁸¹ Ein aktivierter Firmenwert ist steuerrechtlich zwingend über 15 Jahre abzuschreiben.²⁸² Die steuerliche Belastung zukünftiger Überschüsse beim Übernehmer werden durch die entgeltliche Übertragung vermindert.²⁸³

Die erwirtschafteten stillen Reserven werden bei der Buchwertfortführung vom Rechtsvorgänger auf den Übernehmer übertragen.²⁸⁴ Es stellt sich in diesem Zusammenhang weiters die Frage, wie mit etwaigen vorhandenen Verlustvorträgen, die der ehemalige Betriebsinhaber erlitten hat, umzugehen ist.

²⁷⁷ EStR 2000 Rz 2525.

²⁷⁸ EStR 2000 Rz 2525.

²⁷⁹ Urnik/Steinhauser in Duller/Hiebl/Kuttner/Mayr/Mitter¹ 169 (174).

²⁸⁰ Urnik/Steinhauser in Duller/Hiebl/Kuttner/Mayr/Mitter¹ 169 (174).

²⁸¹ Urnik/Steinhauser in Duller/Hiebl/Kuttner/Mayr/Mitter¹ 169 (175).

²⁸² Schwarz in Schumacher/Wiesinger 83 (89).

²⁸³ Schwarz in Schumacher/Wiesinger 83 (89).

²⁸⁴ Ehgartner in Jakob¹⁷ § 6, X. Unentgeltlicher Erwerb von Betrieben und WG (Z9) Rz 172.

4.2. Konsequenzen der entgeltlichen Übertragung

Beim entgeltlichen Erwerb eines Betriebes erfolgt die Bewertung der Wirtschaftsgüter, einschließlich eines Firmenwertes, immer zu den Anschaffungskosten.²⁸⁵ Der Anschaffungspreis im Gesamten ist nach dem Grundsatz der Einzelbewertung auf die einzelnen Wirtschaftsgüter verhältnismäßig stimmig aufzuteilen.²⁸⁶ Die Finanzverwaltung ist der Auffassung, dass die Ermittlung der Anschaffungskosten objektiv und sachverständig vorgenommen werden muss, wobei weder eine Aufteilung des Veräußerungserlöses durch den Übergeber noch eine vertraglich vereinbarte Wertfindung schlagend ist.²⁸⁷

Im Zuge der Ermittlung des Anschaffungspreises hat zunächst eine Bestimmung der Anschaffungsbeträge der einzelnen Wirtschaftsgüter (Teilwerte) zu erfolgen.²⁸⁸ Anschließend erfolgt eine Gegenüberstellung dieser Werte und der Gesamtanschaffungssumme.²⁸⁹ Stellt sich hierbei heraus, dass der Kaufbetrag höher ist als die Summe der Teilwerte, so erfolgt die Verteilung nur in Höhe der Summe der Einzelpreise.²⁹⁰ Die Differenz zwischen Kaufpreis und Summe der Teilwerte wird in der steuerlichen Eröffnungsbilanz des Erwerbers als Anschaffungskosten für den Firmenwert aktiviert.²⁹¹ Für diesen Firmenwert erfolgt die Abschreibung – nach Steuerrecht – gleichmäßig verteilt auf 15 Jahre gem § 8 Abs 3 EStG.²⁹²

Sollten der Anschaffungspreis unter der Summe der Teilwerte der Wirtschaftsgüter liegen, so erfolgt ein Abschlag bei den einzelnen Wirtschaftsgütern und diese werden mit den niedrigeren Werten angesetzt.²⁹³ Dabei können alle Teilwerte prozentuell um den gleichen Anteil, oder auch einzelne Wirtschaftsgüter konzentriert vermindert werden.²⁹⁴ Der Ansatz eines negativen Firmenwertes kommt dabei nicht infrage.²⁹⁵

²⁸⁵ EStR 2000 Rz 2524.

²⁸⁶ *Urnik/Ketter in Urnik/Fritz-Schmied*¹ 11 (33).

²⁸⁷ EStR 2000 Rz 2524; VwGH 15.09.1993, 91/13/0053.

²⁸⁸ *Urnik/Ketter in Urnik/Fritz-Schmied*¹ 11 (33).

²⁸⁹ *Urnik/Ketter in Urnik/Fritz-Schmied*¹ 11 (33).

²⁹⁰ *Urnik/Ketter in Urnik/Fritz-Schmied*¹ 11 (33).

²⁹¹ *Ehgartner in Jakom*, Kommentar zum EStG¹⁷ (2024) § 6, IX. Betriebseröffnung, entgeltlicher Betriebserwerb (Z 8) Rz 166.

²⁹² *Urnik/Ketter in Urnik/Fritz-Schmied*¹ 11 (34).

²⁹³ *Ehgartner in Jakom*¹⁷ § 6, IX. Betriebseröffnung, entgeltlicher Betriebserwerb (Z 8) Rz 167.

²⁹⁴ *Urnik/Ketter in Urnik/Fritz-Schmied*¹ 11 (34).

²⁹⁵ *Ehgartner in Jakom*¹⁷ § 6, IX. Betriebseröffnung, entgeltlicher Betriebserwerb (Z 8) Rz 167.

Im Zuge der Übertragung können dem Übernehmer auch Behaltefristen in Zusammenhang mit Begünstigungen des Veräußerers übergeben werden.²⁹⁶ Wurden beispielsweise vom Übergeber Wirtschaftsgüter, für welche seinerzeit die Begünstigung des Gewinnfreibetrages des § 10 EStG in Anspruch genommen wurde, übertragen, so ist dies kein Anlass für eine Nachversteuerung im Zuge der Übergabe.²⁹⁷ Der Gesetzestext nimmt hierbei keine Unterscheidung zwischen entgeltlichen oder unentgeltlichen Betriebsübertragungen vor, vielmehr wird in beiden Fällen eine etwaige Pflicht zur Nachversteuerung bzw. die Einhaltung der vierjährigen Behaltefrist auf den Rechtsnachfolger übergeben.²⁹⁸

Auf der Passivseite des Erwerbers hat der Ansatz des Kaufpreises basierend auf der Eigen- oder Fremdfinanzierung zu erfolgen.²⁹⁹ Wird die Übertragung fremdfinanziert, so sind die Fremdmittel aufgrund ihrer betrieblichen Veranlassung jedenfalls Betriebsschulden.³⁰⁰ Wird der Kaufpreis in Form von Ratenzahlungen beglichen, so muss diese Ratenverbindlichkeit zinsbereinigt als Passivposten ausgewiesen werden.³⁰¹ Bei der Rate ist – im Gegensatz zur Rente – die Leistungsdauer von vornherein bestimmt.³⁰² Die Zinsen stellen dabei einen laufenden Aufwand dar, welcher verteilt über die Laufzeit der Ratenvereinbarung, gewinnmindernd zu berücksichtigen ist.³⁰³

²⁹⁶ *Urnik/Ketter in Urnik/Fritz-Schmied*¹ 11 (35).

²⁹⁷ *Kanduth-Kristen in Jakom*, Kommentar zum EStG¹⁷ (2024) § 10 Rz 29.

²⁹⁸ *Kanduth-Kristen in Jakom*¹⁷ § 10 Rz 29.

²⁹⁹ *Urnik/Ketter in Urnik/Fritz-Schmied*¹ 11 (34).

³⁰⁰ *Urnik/Ketter in Urnik/Fritz-Schmied*¹ 11 (35).

³⁰¹ *Urnik/Ketter in Urnik/Fritz-Schmied*¹ 11 (35).

³⁰² *Urnik/Ketter in Urnik/Fritz-Schmied*¹ 11 (35).

³⁰³ *Urnik/Ketter in Urnik/Fritz-Schmied*¹ 11 (35).

4.3. Rentenvereinbarung

Wie bereits bei den Konsequenzen des Übergebers angeführt, wird bei der Übertragung von Betrieben zwischen Versorgungs- und Unterhaltsrente (unentgeltlich) und der Kaufpreisrente (entgeltlich) unterschieden.³⁰⁴

4.3.1. Rente als unentgeltliche Betriebsübertragung

Die Rentenzahlungen der außerbetrieblichen Versorgungsrente sind ab der ersten Zahlung sofort als Sonderausgaben gem § 18 Abs 1 Z 1 EStG beim Betriebsübernehmer abzugsfähig.³⁰⁵ Es kommt zu keiner Passivierung der Rentenschuld und folglich auch zu keiner jährlichen Neubewertung.³⁰⁶ Der Betriebserwerb ist als unentgeltlich einzustufen, was eine Buchwertfortführung seitens des Übernehmers zur Folge hat.³⁰⁷ Werden die außerbetrieblichen Versorgungsrenten mit einer Einmalzahlung abgegolten, ist diese jedoch nicht als Sonderausgabe abzugsfähig und der Abgeltungsbetrag stellt beim Empfänger keine steuerpflichtigen Einnahmen dar.³⁰⁸

Bei der betrieblichen Versorgungsrente als mögliche Ausgestaltung der Unternehmensübergabe wird diese als Entlohnung für geleistete Dienste im Unternehmen angesehen und ist daher von betrieblichem Interesse.³⁰⁹ Die Rentenzahlungen sind daher nicht als Sonderausgaben, sondern als Betriebsausgaben abzugsfähig.³¹⁰ Wie bei der außerbetrieblichen, führt auch bei der betrieblichen Versorgungsrente der Übernehmer die Buchwerte iSd § 6 Z 9 lit a EStG fort.³¹¹ Dieser Rententyp kann ebenfalls nicht passiviert werden.³¹² Findet bei der betrieblichen Versorgungsrente eine Abgeltung in Form einer Einmalzahlung statt, so stellt diese beim Zahlenden eine Betriebsausgabe dar.³¹³ Fallen die Rentenzahlungen weg, so ergeben sich keine weiteren steuerlichen Auswirkungen.³¹⁴

³⁰⁴ *Trenkwalder/Nadlinger/Müller/Schneiderbauer/Tschurtschenthaler* in *Hasch/Trenkwalder*¹ 245 (354).

³⁰⁵ EStR 2000 Rz 7027; *Renner* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Kommentar zum EStG (18. Lfg 2016) Renten und dauernde Lasten (Abs 1 Z 1) Rz 49; siehe auch 3.2.2.2. *Die außerbetriebliche Versorgungsrente*.

³⁰⁶ *Urnik/Ketter* in *Urnik/Fritz-Schmied*¹ 11 (43).

³⁰⁷ *Renner* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*²³ § 18 Abs 1 Z 1 Renten und dauernde Lasten Rz 49.

³⁰⁸ *Renner* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*²³ § 18 Abs 1 Z 1 Renten und dauernde Lasten Rz 59.

³⁰⁹ *Renner* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*²³ § 18 Abs 1 Z 1 Renten und dauernde Lasten Rz 49.

³¹⁰ *Renner* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*²³ § 18 Abs 1 Z 1 Renten und dauernde Lasten Rz 58.

³¹¹ *Hajicek*, Die Rentenbesteuerung im Einkommensteuerrecht 133.

³¹² VwGH 24.10.1978, 0243/76.

³¹³ *Hajicek*, Die Rentenbesteuerung im Einkommensteuerrecht 133.

³¹⁴ *Urnik/Rohn* in *Aigner/Tumpel*³ 575 (603).

Bei der Unterhaltsrente sind, aufgrund der wirtschaftlichen Bedeutungslosigkeit zwischen Übertragung und Rentenvereinbarung, die Rentenzahlungen beim Übernehmer nicht als Sonderausgaben abzugsfähig (§ 20 Abs 1 Z 4 EStG).³¹⁵ Dies gilt ebenso für allfällige Einmalzahlungen als Abgeltung.³¹⁶ Sollten die Unterhaltsrenten aus dem Betriebsvermögen geleistet werden, so stellen diese Entnahmen dar.³¹⁷

4.3.2. Rente als entgeltliche Betriebsübertragung

Bei der betrieblichen Gegenleistungsrente (Kaufpreisrente) stellt der Rentenbarwert eine angemessenen Gegenleistung dar und die Rentenzahlungen sind beim Rechtsnachfolger als laufende Betriebsausgaben abzugsfähig.³¹⁸ Der durch versicherungsmathematische Methoden festgestellte Rentenbarwert ist als Anschaffungskosten des Betriebes heranzuziehen und die passivierte Rentenverpflichtung ist zu jedem Bilanzstichtag neu zu bewerten.³¹⁹

Im Gegensatz zum Erwerb eines Betriebs gegen einen im Vorhinein festgelegten Kaufpreis ist bei der Rentenvereinbarung der Kaufpreis nicht bestimmt, dennoch feststellbar.³²⁰ Die Rentenschuld muss gem §§ 15 und 16 BewG monetarisiert werden.³²¹ Die Rentenschuld ist wie eine Kaufpreisschuld auf der Passivseite der Eröffnungsbilanz des Übernehmers zu passivieren.³²² Der Barwert der Rente im Zeitpunkt der Anschaffung stellt zugleich die Anschaffungskosten für das Wirtschaftsgut dar.³²³

Die Anschaffungskosten der einzelnen Wirtschaftsgüter sind im Verhältnis der Teilwerte zu ermitteln.³²⁴ Diese Anschaffungskosten bilden die Abschreibungsbasis der abnutzbaren Wirtschaftsgüter.³²⁵ Eine Wertsicherungsklausel führt zu einem höheren Rentenbarwert, aber nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten.³²⁶

³¹⁵ EStR 2000 Rz 7046.

³¹⁶ Hajicek, Die Rentenbesteuerung im Einkommensteuerrecht 134.

³¹⁷ Hajicek, Die Rentenbesteuerung im Einkommensteuerrecht 134.

³¹⁸ Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²³ (2022) § 4 ABC der Betriebsausgaben Rz 330.

³¹⁹ Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn²³ § 4 ABC der Betriebsausgaben Rz 330.

³²⁰ Hajicek, Die Rentenbesteuerung im Einkommensteuerrecht 125.

³²¹ Hajicek, Die Rentenbesteuerung im Einkommensteuerrecht 125; siehe hierzu auch 2.2.2. *Wertermittlung von Betrieben*.

³²² Hajicek, Die Rentenbesteuerung im Einkommensteuerrecht 126.

³²³ Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²³ (2022) § 6 Z 3 Rz 274.

³²⁴ Hajicek, Die Rentenbesteuerung im Einkommensteuerrecht 126; siehe hierzu 4.3. *Konsequenzen der entgeltlichen Übertragung*.

³²⁵ Hajicek, Die Rentenbesteuerung im Einkommensteuerrecht 126.

³²⁶ Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn²³ § 6 Z 3 Rz 274.

Bei vorzeitigem Wegfall der Rentenverpflichtung (durch Ableben des Rentenempfängers) ist die Rentenschuld gewinnerhöhend aufzulösen.³²⁷ Im Zeitpunkt dieser Auflösung kann es zu einem hohen buchmäßigen Gewinnausweis kommen, der zum Normaltarif versteuert werden muss.³²⁸ Die Anschaffungskosten der Wirtschaftsgüter zu kürzen ist unzulässig.³²⁹

Etwaige Einmalzahlungen als Abgeltung sind mit der Rentenverpflichtung gegenzuverrechnen.³³⁰ Während Mehrbeträge zusätzlichen Aufwand bedeuten, sind Minderbeträge gewinnerhöhend.³³¹ Eine Erhöhung der Verpflichtung (z.B. durch Wertsicherungsklauseln) stellt wirtschaftlich die gewinnmindernde Komponente dar.³³²

³²⁷ Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn²³ § 6 Z 3 Rz 276.

³²⁸ Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn²³ § 6 Z 3 Rz 276.

³²⁹ Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn²³ § 6 Z 3 Rz 276.

³³⁰ Ehgartner in Jakom, Kommentar zum EStG¹⁷ (2024) § 6, IV. Verbindlichkeiten (Z 3) Rz 111.

³³¹ Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn²³ § 6 Z 3 Rz 276.

³³² Hajicek, Die Rentenbesteuerung im Einkommensteuerrecht 126.

4.4. Grunderwerbsteuer

Werden Grundstücke im Vermögen des Betriebes gehalten, so kann der unentgeltliche Erwerb dieses Betriebes bzw. Gesellschaftsanteils zu einer Grunderwerbsteuerbelastung führen, vorausgesetzt, ein grunderwerbsteuerbarer Vorgang wird verwirklicht.³³³

Die Norm des § 1 Abs 1 GrEStG setzt in Z 1 voraus, dass ein Rechtsvorgang realisiert wird, mit dem die Begründung eines Anspruchs auf Übereignung eines Grundstückes einhergeht.³³⁴ Der unentgeltliche Erwerb eines Betriebes, in dessen Vermögen sich ein inländisches Grundstück befindet, verwirklicht daher einen grunderwerbsteuerbaren Vorgang gem § 1 Abs 1 GrEStG.³³⁵

Die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Grunderwerbsteuer ergibt sich aus der Vorschrift des § 4 Abs 1 GrEStG, welcher die Heranziehung des Grundstückswertes normiert.³³⁶ Für die Ermittlung des Grundstückswertes kann entweder die Summe des hochgerechneten (anteiligen) dreifachen Bodenwertes gem § 53 Abs 2 BewG und des (anteiligen) Gebäudewertes herangezogen werden oder der Wert wird aus einem geeigneten Immobilienspiegel abgeleitet (Wahlrecht).³³⁷

Bei unentgeltlichen grunderwerbsteuerbaren Vorgängen kommt der Stufentarif nach § 7 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG zur Anwendung.³³⁸ Demnach sind für die ersten EUR 250.000,00 ein Steuersatz von 0,5%, für die nächsten EUR 150.000,00 ein Steuersatz von 2% und darüber hinaus ein Steuersatz von 3,5% heranzuziehen.³³⁹ § 7 Abs 1 Z 1 lit c räumt den Erwerbsvorgang eines nahen Angehörigen des Übergebers als stets unentgeltlich ein.³⁴⁰ Diese Unentgeltlichkeitsfiktion ist unabhängig vom Ausmaß einer etwaigen Gegenleistung.³⁴¹

³³³ Urnik/Rohn in Aigner/Tumpel³ 575 (606).

³³⁴ Metzler/Pinetz in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG² (2024) § 1, II. Rechtsvorgänge, die auf die Begründung eines Übereignungsanspruchs oder den Erwerb des Eigentums an einem inländischen Grundstück gerichtet sind (Abs 1) Rz 166.

³³⁵ Urnik/Rohn in Aigner/Tumpel³ 575 (606).

³³⁶ Urnik/Rohn in Aigner/Tumpel³ 575 (598).

³³⁷ § 4 Abs 1 GrEStG.

³³⁸ Urnik/Rohn in Aigner/Tumpel³ 575 (598).

³³⁹ Pinetz/Plansky in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG² (2024) § 7, II. Abgrenzung entgeltlicher, teilentgeltlicher und unentgeltlicher Erwerbsvorgänge Rz 2.

³⁴⁰ Pinetz/Plansky in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner² § 7, II. Abgrenzung entgeltlicher, teilentgeltlicher und unentgeltlicher Erwerbsvorgänge Rz 12; zum Personenkreis der nahen Angehörigen siehe § 26a Abs 1 Z 1 GGG.

³⁴¹ Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG² (2024) § 3, V. Betriebsübertragungen (Abs 1 Z 2) Rz 69.

Im § 3 GrEStG sind die Ausnahmebestimmungen verankert, wobei der Tatbestand des Freibetrags für Grundstücke im Rahmen von Betriebsübertragungen gem § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG bei unentgeltlichen Erwerbsvorgängen eine zentrale Rolle einnimmt.³⁴² Dieser Befreiungstatbestand sieht grds einen Freibetrag vor, welcher bis zu einem festgelegten Grenze von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden kann.³⁴³

Seit Inkrafttreten des GrEStG 1987 war in § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG zunächst die gänzliche Ausnahme von der Besteuerung für Grundstückerwerbe von Todes wegen und Schenkungen von Grundstücken unter Lebenden vorgesehen.³⁴⁴ Es sollte durch diese Bestimmung eine verkehrssteuerliche Doppelbelastung, nämlich der Erbschafts- und Schenkungssteuer einerseits und der Grunderwerbsteuer andererseits, vermieden werden.³⁴⁵ Diese Ausnahmebestimmung war im Rahmen der Abschaffung der Erbschafts- und Schenkungssteuer nicht mehr länger gerechtfertigt, wodurch sich eine inhaltlich neue Bestimmung in Form des Freibetrages für Betriebsübertragungen ergab.³⁴⁶ Die erfassten Rechtsvorgänge werden daher nun nicht mehr zur Gänze von der Grunderwerbsteuer befreit, sondern nur in gewissem Ausmaß dahingehend begünstigt, als der jeweils zur Anwendung kommende Freibetrag von der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer abgezogen werden kann.³⁴⁷

Um die Ausnahmebestimmung des Freibetrags in § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG anwenden zu können, müssen einige Voraussetzungen erfüllt sein:

- Vorliegen eines unentgeltlichen oder teilentgeltlichen Erwerbsvorgangs (aufgrund der Unentgeltlichkeitsfiktion des § 7 Abs 1 Z 1 li c GrEStG ist diese bei nahen Angehörigen stets anzunehmen);
- Der Erwerber des Grundstückes ist eine natürliche Person;
- Das Grundstück ist Teil des Betriebsvermögens, dessen Betrieb Einkünfte aus selbständiger Arbeit bzw. Einkünfte aus Gewerbebetrieben erzielt;
- Vollendung des 55. Lebensjahres oder Erwerbsunfähigkeit wegen körperlicher, psychischer, sinnesbedingter oder kognitiver Einschränkungen seitens des Übergebers (der Übergeber ist nicht in der Lage, den Betrieb fortzuführen);

³⁴² Urnik/Rohn in Aigner/Tumpel³ 575 (606).

³⁴³ Urnik/Herbst, Unternehmensverkauf in Aigner/Tumpel (Hrsg), Handbuch der österreichischen Steuerlehre³ (2017) 464 (596).

³⁴⁴ Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner² § 3, V. Betriebsübertragungen (Abs 1 Z 2) Rz 58.

³⁴⁵ Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner² § 3, V. Betriebsübertragungen (Abs 1 Z 2) Rz 58.

³⁴⁶ Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner² § 3, V. Betriebsübertragungen (Abs 1 Z 2) Rz 58.

³⁴⁷ Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner² § 3, V. Betriebsübertragungen (Abs 1 Z 2) Rz 63.

- Übertragung von mindestens einem Viertel des Betriebes bzw. beim Mitunternehmeranteil ein Viertel des Vermögens der Gesellschaft;³⁴⁸

Sind diese Anforderungen erfüllt, so kann ein Freibetrag von bis zu EUR 900.000,00 von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden.³⁴⁹ Wird nur ein Anteil eines Betriebes übertragen, so kann der Freibetrag nur im Ausmaß des Anteils des neu erlangten Vermögens in Abzug gebracht werden.³⁵⁰ Bei entgeltlichen Übertragungen iSd GrEStG steht der Freibetrag nicht zu.³⁵¹ Dies ist aufgrund der Unentgeltlichkeitsfiktion im Rahmen des GrEStG für die Übertragung von Betrieben innerhalb der Familie nicht von Bedeutung.

Im § 3 Abs 1 Z 2 lit f GrEStG ist eine fünfjährige Behaltefrist für unentgeltliche Erwerbe normiert, in welcher das erworbene Vermögen bzw. wesentliche Grundlagen dessen nicht innerhalb von fünf Jahren ab Erwerb entgeltlich oder unentgeltlich übertragen oder betriebsfremden Zwecken zugeführt werden dürfen.³⁵² Auch eine Betriebsaufgabe ist in diesem Zusammenhang schädlich.³⁵³ Wird gegen diese Behaltefrist verstoßen, so erfolgt eine Nachbesteuerung der Grunderwerbsteuer ohne Berücksichtigung des Freibetrages.³⁵⁴

Durch den in § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG normierten Freibetrag werden Betriebsübertragungen im Familienverband deutlich erleichtert bzw. sogar erst möglich gemacht, da die Entrichtung der Grunderwerbsteuer eine erhebliche finanzielle Belastung darstellen kann.³⁵⁵

4.5. Zwischenergebnis Übernehmer

Ebenso wie auf der Seite des Übergebers werden in diesem Kapitel die soeben angeführten Konsequenzen des Übernehmers kurz und prägnant zusammengefasst.

³⁴⁸ § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG; *Urník/Herbst* in *Aigner/Tumpel*³ 464 (596).

³⁴⁹ § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG; *Urník/Herbst* in *Aigner/Tumpel*³ 464 (597).

³⁵⁰ *Urník/Herbst* in *Aigner/Tumpel*³ 464 (597).

³⁵¹ *Laber/Zeiler* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*² § 3, V. Betriebsübertragungen (Abs 1 Z 2) Rz 111.

³⁵² *Laber/Zeiler* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*² § 3, V. Betriebsübertragungen (Abs 1 Z 2) Rz 123.

³⁵³ *Urník/Rohn* in *Aigner/Tumpel*³ 575 (597).

³⁵⁴ *Laber/Zeiler* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*² § 3, V. Betriebsübertragungen (Abs 1 Z 2) Rz 123.

³⁵⁵ *Wolf/Geiger*, Die Besteuerung von Betriebsübertragungen – Kommentierung der steuerlichen Rechtsgrundlagen und Gestaltungsvorschläge, in *Wolf/Geiger*³ 157 (307).

4.5.1. Unentgeltliche Übertragung

Gem § 6 Z 9 lit a EStG ist der Übernehmer bei einer als unentgeltlich qualifizierten Übertragung dazu verpflichtet, die Buchwerte des Vorgängers fortzuführen.³⁵⁶ Der Übernehmer darf demnach nicht die Teilwerte des Betriebsvermögens ansetzen.³⁵⁷ Die Buchwertverknüpfung wird vom Gesetzgeber bewusst vor die Versteuerung der stillen Reserven beim Übergeber gestellt und somit wird eine konsequente Durchführung des subjektiven Leistungsfähigkeitsprinzips außen vor gelassen.

Ein etwaiger beim Rechtsvorgänger noch nicht ausgeglichener Verlustvortrag, ist beim Rechtsnachfolger nicht abzugsfähig.³⁵⁸ Einzig durch eine Übertragung von Todes wegen ist ein Übergang des Verlustvortrages nach Meinung der Finanzverwaltung denkbar.³⁵⁹ Dieses Verbot des Verlustvortrages scheint, vor allem hinsichtlich der Durchbrechung des subjektiven Leistungsfähigkeitsprinzips bei der Buchwertfortführung, inkonsequent.

4.5.2. Entgeltliche Übertragung

Beim entgeltlichen Erwerb eines Betriebes werden die Wirtschaftsgüter, einschließlich eines Firmenwertes, zu den Anschaffungskosten bewertet.³⁶⁰ Es erfolgt eine verhältnismäßige Aufteilung des Anschaffungspreises auf die einzelnen Wirtschaftsgüter nach dem Grundsatz der Einzelbewertung.³⁶¹ Die Teilwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter wird der Gesamtanschaffungssumme gegenübergestellt.³⁶² Die Differenz zwischen Kaufpreis und Summe der Teilwerte wird in der steuerlichen Eröffnungsbilanz des Erwerbers als Anschaffungskosten für den Firmenwert aktiviert.³⁶³ Für diesen Firmenwert erfolgt die Abschreibung gleichmäßig verteilt auf 15 Jahre gem § 8 Abs 3 EStG.³⁶⁴ Liegt der Anschaffungspreis unter der Summe der Teilwerte der Wirtschaftsgüter, so erfolgt ein Abschlag bei den einzelnen Wirtschaftsgütern.³⁶⁵

³⁵⁶ Ehgartner in Jakom¹⁷ § 6, X. Unentgeltlicher Erwerb von Betrieben und WG (Z9) Rz 172.

³⁵⁷ Ehgartner in Jakom¹⁷ § 6, X. Unentgeltlicher Erwerb von Betrieben und WG (Z9) Rz 172.

³⁵⁸ VwGH 04.06.1986, 84/13/0251.

³⁵⁹ EStR 2000 Rz 4534.

³⁶⁰ EStR 2000 Rz 2524.

³⁶¹ Urnik/Ketter in Urnik/Fritz-Schmied¹ 11 (33).

³⁶² Urnik/Ketter in Urnik/Fritz-Schmied¹ 11 (33).

³⁶³ Ehgartner in Jakom¹⁷ § 6, IX. Betriebseröffnung, entgeltlicher Betriebserwerb (Z 8) Rz 166.

³⁶⁴ Urnik/Ketter in Urnik/Fritz-Schmied¹ 11 (34).

³⁶⁵ Ehgartner in Jakom¹⁷ § 6, IX. Betriebseröffnung, entgeltlicher Betriebserwerb (Z 8) Rz 167.

4.5.3. Rentenvereinbarung

Sowohl bei der Versorgungsrente als auch bei der Unterhaltsrente sind die Buchwerte durch den Übernehmer fortzuführen.³⁶⁶ Während bei der Unterhaltsrente die Zahlungen nicht abzugsfähig sind, stellen bei der betrieblichen Versorgungsrente die Beiträge an den Übergeber ab der ersten Zahlung abzugsfähige Betriebsausgaben und bei der außerbetrieblichen Versorgungsrente Sonderausgaben iSd § 18 Abs 1 Z 1 EStG dar.³⁶⁷

Die entgeltliche Kaufpreisrente führt nicht zu einer Buchwertfortführung, vielmehr ergibt der Rentenbarwert die anzusetzenden Anschaffungskosten.³⁶⁸ Die Rentenzahlungen sind als Betriebsausgaben abzugsfähig und es hat eine Passivierung der Rentenverbindlichkeit zu erfolgen.³⁶⁹

Aus diesen Ausführungen ergibt sich für den Übernehmer, im Hinblick auf die Übertragung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteil gegen Rente, folgende Übersicht:

Rententyp	Wert der Gegenleistung	Qualifikation	Rechtsfolge
Unterhaltsrente	> 200%	unentgeltlich	BW-Fortführung; Rentenzahlungen sind nicht abzugsfähig
Versorgungsrente	< 75% oder > 125% und < 200%	unentgeltlich	BW-Fortführung; außerbetrieblich: Rentenzahlungen sind Sonderausgaben; betrieblich: Rentenzahlungen sind Betriebsausgaben
Kaufpreisrente	> 75% und < 125%	entgeltlich	Ansatz der Anschaffungskosten; Rentenzahlungen sind abzugsfähig (Verminderung des Rentenbarwertes sind Betriebseinnahmen); Rentenbarwert ist zu passivieren

Tabelle 2: Übersicht der steuerlichen Konsequenzen einer Rentenvereinbarung zur Übertragung eines Betriebes aus Sicht des Übernehmers³⁷⁰

³⁶⁶ EStR 2000 Rz 7001.

³⁶⁷ EStR 2000 Rz 7001.

³⁶⁸ Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn²³ § 6 Z 3 Rz 274.

³⁶⁹ Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn²³ § 6 Z 3 Rz 274.

³⁷⁰ EStR 2000 Rz 7002.

4.5.4. Zusammenfassung des Ergebnisses beim Übernehmer

Laut der dieser Arbeit zugrunde gelegten Hypothese, ist für den Übernehmer des Betriebes steuerlich das Optimum erreicht, wenn die Übertragung für ihn eine möglichst hohe steuerliche Abzugsfähigkeit bewirkt.

Bei der unentgeltlichen Übertragung und der damit verbundenen Buchwertfortführung setzt der Übernehmer nicht die Anschaffungskosten, sondern die Buchwerte des Vorgängers an.³⁷¹ Diese hat für ihn eine geringere Abschreibungsbasis und somit niedrigere Aufwendungen hinsichtlich der Abschreibungsbeträge zur Folge.³⁷²

Da es sich sowohl bei der Unterhaltsrente als auch bei der Versorgungsrente um unentgeltliche Übertragungen handelt³⁷³, gelten diese Überlegungen sinngemäß. Die Versorgungsrente bietet im Gegensatz zur Unterhaltsrente dahingehend einen Vorteil, als die laufenden Rentenzahlungen beim Übernehmer abzugsfähig sind und seinen steuerlichen Gewinn mindern.³⁷⁴

Beim entgeltlichen Erwerb erfolgt die Bewertung der Wirtschaftsgüter des Betriebes, einschließlich eines Firmenwertes, im Hinblick auf die Anschaffungskosten.³⁷⁵ Nach dem Grundsatz der Einzelbewertung erfolgt eine verhältnismäßige Aufteilung des Anschaffungspreises auf die einzelnen Wirtschaftsgüter.³⁷⁶ Die Abschreibungsbasis wird somit erhöht, was für den Übernehmer eine höhere steuerliche Abzugsfähigkeit impliziert.³⁷⁷

Auch bei der entgeltlichen Kaufpreisrente ist die AfA-Basis durch das Ansetzen der Anschaffungskosten höher als jene der Buchwertfortführung. Weiters sind die regelmäßigen Rentenzahlungen an den ehemaligen Betriebsinhaber abzugsfähig.³⁷⁸

Sind etwaige Verlustvorträge vorhanden, ist, nach Ansicht der Finanzverwaltung und des VwGH, nur jene Person vortragsberechtigt, welche den Verlust erlitten hat.³⁷⁹ Dies bedeutet, dass

³⁷¹ Ehgartner in Jakom¹⁷ § 6, X. Unentgeltlicher Erwerb von Betrieben und WG (Z9) Rz 172.

³⁷² Urnik/Steinhauser in Duller/Hiebl/Kuttner/Mayr/Mitter¹ 169 (175).

³⁷³ EStR 2000 Rz 7002.

³⁷⁴ Büsser in Hofstätter/Reichel⁴⁷ § 18 Abs 1 Z 1 Rz 13.

³⁷⁵ EStR 2000 Rz 2524.

³⁷⁶ Urnik/Ketter in Urnik/Fritz-Schmied¹ 11 (33).

³⁷⁷ Urnik/Steinhauser in Duller/Hiebl/Kuttner/Mayr/Mitter¹ 169 (175).

³⁷⁸ EStR 2000 Rz 7002.

³⁷⁹ VwGH 04.06.1986, 84/13/0251.

die Möglichkeit eines Verlustabzuges bei der Übertragung im Wege der Einzelrechtsnachfolge (z.B. Schenkung oder Veräußerung) nicht auf den Nachfolger übergeht.³⁸⁰

Sind im zu übertragenden Betriebsvermögen Grundstücke enthalten, so wird beim unentgeltlichen Erwerb ein grunderwerbsteuerbarer Vorgang verwirklicht und es fällt Grunderwerbsteuer an.³⁸¹ Der Ausnahmetatbestand des Freibetrags für Grundstücke im Rahmen von Betriebsübertragungen gem § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG nimmt bei unentgeltlichen Erwerbsvorgängen eine zentrale Rolle ein.³⁸²

³⁸⁰ *Urnik/Rohn in Aigner/Tumpel*³ 575 (603); anderes gilt für die Übertragung von Todes wegen.

³⁸¹ *Urnik/Rohn in Aigner/Tumpel*³ 575 (606).

³⁸² *Urnik/Rohn in Aigner/Tumpel*³ 575 (606); siehe hierzu genauer 4.5. Grunderwerbsteuer.

5. Optimierung und Gegenüberstellung Übergeber – Übernehmer

Die entgeltliche und die unentgeltliche Übertragung ziehen unterschiedliche Rechtsfolgen nach sich, die für beide Vertragsparteien sowohl Vor- als auch Nachteile mit sich bringen. Es stellt sich die Frage, ob die Übertragung als entgeltliches oder unentgeltliches Rechtsgeschäft ausgestaltet werden soll und ob diesbezügliche Optimierungsüberlegungen denkbar sind. Dabei richtet sich der Zweck dieser Überlegungen nicht auf eine partialanalytische Betrachtung der Betriebsübertragung, vielmehr soll im Sinne der Familiensteueroptimierung eine Gesamtbetrachtung der steuerlichen Konsequenzen im Vordergrund stehen.

Ein weiterer Planungsaspekt bei der Unternehmensnachfolge innerhalb der Familie stellt die Sicherstellung der fortlaufenden Versorgung des Übergebers dar.³⁸³ Dem Problem einer etwaigen Versorgungslücke kann mittels Rentenvereinbarungen entgegengewirkt werden.³⁸⁴ Aber auch die Vereinbarung eines Einmalbetrages stellt eine Möglichkeit dar, die Versorgung des Übergebers sicherzustellen. Die Zahlung eines Einmalbetrages des Übernehmers an den Übergeber kann sowohl entgeltlich als auch unentgeltlich ausgestaltet sein. Beträgt der Wert der Gegenleistung, also des Einmalbetrages, mehr als 25% aber weniger als 75% des Unternehmenswertes, so ist unter nahen Angehörigen von einem unentgeltlichen Rechtsgeschäft auszugehen.³⁸⁵

5.1. Gegenüberstellung der Rechtsfolgen unentgeltlicher Übertragungen

Wird der Betrieb unentgeltlich übertragen, so fällt für den Übergeber keine Steuerlast an, da dieser die stillen Reserven des Betriebsvermögens nicht aufzudecken hat.³⁸⁶ Die stillen Reserven werden auf den Übernehmer verschoben und dieser führt die Buchwerte des Vorgängers weiter.³⁸⁷ Einzig vom Übergeber zurückbehaltene unwesentliche Wirtschaftsgüter können für ihn eine Steuerlast auslösen.³⁸⁸

³⁸³ Schwarz in Schumacher/Wiesinger 83.

³⁸⁴ Schwarz in Schumacher/Wiesinger 83.

³⁸⁵ EStR 2000 Rz 5572; siehe hierzu genauer 2.3.1 *Gemischte Schenkungen: offenes Missverhältnis*.

³⁸⁶ Ehgartner in Jakom¹⁷ § 6, X. Unentgeltlicher Erwerb von Betrieben und WG (Z9) Rz 172.

³⁸⁷ Ehgartner in Jakom¹⁷ § 6, X. Unentgeltlicher Erwerb von Betrieben und WG (Z9) Rz 172.

³⁸⁸ Mayr/Gensluckner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn²³ § 6, Entnahmen und Einlagen Rz 327.

Demgegenüber steht die Rechtsfolge der Buchwertfortführung beim Übernehmer. Dieser hat gem § 6 Z 9 lit a EStG die Buchwerte des Übergebers fortzuführen und darf nicht die Teilwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter ansetzen.³⁸⁹ Er übernimmt die stillen Reserven und damit auch eine etwaige spätere Versteuerung dieser.³⁹⁰ Vom Übergeber erwirtschaftete Verluste können nur durch eine Übertragung von Todes wegen durch den Nachfolger übernommen werden.³⁹¹

Das steuerliche Optimum des Übergebers ist durch eine unentgeltliche Übertragung erreicht, da für ihn keine Steuerlast entsteht, insofern er keine unwesentlichen Wirtschaftsgüter zurückbehält. Das steuerliche Optimum des Übernehmers – die steuerliche Abzugsfähigkeit – ist bei Unentgeltlichkeit nicht gegeben. Der Rechtsnachfolger kann keine Verlustvorträge geltend machen.³⁹² Weiters ist es für ihn nachteilig, die Buchwerte anstatt der Teilwerte als niedrigere Abschreibungsbasis ansetzen zu müssen.

Aufgrund der Unentgeltlichkeitsfiktion des § 7 Abs 1 Z 1 lit c GrEStG ist eine Grunderwerbsteuerbelastung bei Übertragungen innerhalb der Familie zwar stets vorhanden, aber durch den Freibetrag und den Stufentarif ermäßigt.³⁹³ Befinden sich Grundstücke im Betriebsvermögen, fällt die Grunderwerbsteuer bei einer per se unentgeltlichen Übertragung ebenso an wie bei einer entgeltlichen.³⁹⁴

³⁸⁹ *Ehgartner in Jakob*¹⁷ § 6, X. Unentgeltlicher Erwerb von Betrieben und WG (Z9) Rz 172.

³⁹⁰ *Ehgartner in Jakob*¹⁷ § 6, X. Unentgeltlicher Erwerb von Betrieben und WG (Z9) Rz 172.

³⁹¹ EStR 2000 Rz 4534.

³⁹² *Büsser in Hofstätter/Reichel*⁴⁷ § 18 Abs 6 und 7 EStG Rz 24.

³⁹³ *Pinetz/Plansky in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*² § 7, II. Abgrenzung entgeltlicher, teilentgeltlicher und unentgeltlicher Erwerbsvorgänge Rz 2.

³⁹⁴ *Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*² § 3, V. Betriebsübertragungen (Abs 1 Z 2) Rz 69.

5.2. Gegenüberstellung der Rechtsfolgen entgeltlicher Übertragungen

Bei der entgeltlichen Übertragung des Betriebes ist der Tatbestand der Betriebsveräußerung iSd § 24 EStG beim Übergeber erfüllt.³⁹⁵ Dies hat die Ermittlung und Besteuerung eines Veräußerungsgewinnes und somit die Aufdeckung stiller Reserven zur Folge.³⁹⁶ Die hierdurch entstandenen hohen steuerlichen Belastungen können unter bestimmten Voraussetzungen, durch die in § 24 und § 37 EStG normierten Begünstigungen (z.B. Freibetrag und Progressionsermäßigung) gemindert werden.³⁹⁷

Beim Übernehmer werden die Wirtschaftsgüter mit den Anschaffungskosten angesetzt.³⁹⁸ Dem Übernehmer ist es hierdurch möglich, höhere Abschreibungsbeträge steuerlich geltend zu machen.³⁹⁹ Die Differenz aus dem Kaufpreis und dem Teilwert stellt den Firmenwert dar.⁴⁰⁰ Dieser aktivierte Firmenwert ist steuerlich über 15 Jahre abzuschreiben.⁴⁰¹

Das steuerliche Optimum ist bei der entgeltlichen Übertragung seitens des Übergebers nicht erreicht, da er den Veräußerungsgewinn zu versteuern hat.⁴⁰² Für den Übernehmer ist die Unentgeltlichkeit insoweit vorteilhafter, als dass er die Teilwerte statt der Buchwerte des Übergebers ansetzen kann und somit eine höhere Abschreibungsbasis erreicht.⁴⁰³ Weiters gehen die stillen Reserven des Übergebers nicht auf ihn über, was ihm bei einer späteren Realisation dieser eine dahingehende Steuerbelastung erspart.

Obwohl der Übergeber sein steuerliches Optimum nicht erreicht und die stillen Reserven bei sich versteuern muss, kann die entgeltliche Übertragung im Sinne einer Gesamtbetrachtung durchaus vorteilhaft sein.

³⁹⁵ *Kanduth-Kristen in Jakob*¹⁷ § 24 Rz 1.

³⁹⁶ *Kanduth-Kristen in Jakob*¹⁷ § 24 Rz 1.

³⁹⁷ *Perl*, Steuerrecht für die Praxis⁶ 210.

³⁹⁸ *Ehgartner in Jakob*¹⁷ § 6, IX. Betriebseröffnung, entgeltlicher Betriebserwerb (Z 8) Rz 166.

³⁹⁹ *Urnik/Steinhauser in Duller/Hiebl/Kuttner/Mayr/Mitter*¹ 169 (175).

⁴⁰⁰ *Ehgartner in Jakob*¹⁷ § 6, IX. Betriebseröffnung, entgeltlicher Betriebserwerb (Z 8) Rz 166.

⁴⁰¹ *Schwarz in Schumacher/Wiesinger* 83 (89).

⁴⁰² *Kanduth-Kristen in Jakob*¹⁷ § 24 Rz 1.

⁴⁰³ *Urnik/Steinhauser in Duller/Hiebl/Kuttner/Mayr/Mitter*¹ 169 (175).

5.2.1. Steuervorteilhaftigkeit entgeltlicher Übertragungen

In Österreich wird die innerfamiliäre Betriebsübergabe größtenteils als unentgeltlicher Rechtsgang abgewickelt.⁴⁰⁴ Aus der Perspektive des österreichischen Einkommensteuerrechts scheint diese Ausgestaltung der Übertragung auf den ersten Blick durchaus nachvollziehbar, da der Übergeber dadurch einer Veräußerungsgewinnbesteuerung entgeht.⁴⁰⁵

Im Falle der entgeltlichen Betriebsübertragung steht die Steuermehrbelastung beim Übergeber einer Steuerminderbelastung beim Übernehmer gegenüber.⁴⁰⁶ Sollte sich die Steuerminderbelastung beim Übernehmer als höher als die Steuermehrbelastung beim Übergeber darstellen, so ist die entgeltliche Übertragung der unentgeltlichen vorzuziehen.⁴⁰⁷

Das Modell von Sabine Urnik und Elisabeth Steinhauser beschäftigt sich mit der Berechnung der steuersubjektübergreifenden Differenzsteuer und ermöglicht eine betragsmäßige Darstellung der Steuerbelastung.⁴⁰⁸ Hierbei wird zunächst der Veräußerungserlös seitens des Übergebers ermittelt.⁴⁰⁹ Zwischen dem Veräußerungsgewinn des Übergebers und der jährlichen Abschreibung des Erwerbers besteht insofern ein Zusammenhang, als dass die Wertsteigerungen, die den Veräußerungsgewinn ausmachen, in der Regel zu Abschreibungen beim Erwerber führen, sofern es sich um abnutzbare Wirtschaftsgüter oder einen Firmenwert handelt.⁴¹⁰ Im Gegensatz dazu führen stille Reserven in nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern, wie etwa Grund und Boden, die im Veräußerungsgewinn enthalten sind, nicht zu einer laufenden Steuerentlastung für den Erwerber, da keine Abschreibungen möglich sind.⁴¹¹ Eine mögliche Steuerentlastung tritt erst dann ein, wenn das nicht abnutzbare Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen ausscheidet.⁴¹² Je höher also der Anteil der nicht abnutzbaren Wirtschaftsgüter (insbesondere im Anlagevermögen) im Veräußerungsgewinn, desto geringer die steuersubjektübergreifende Differenzsteuer und die Steuerentlastungen.⁴¹³

⁴⁰⁴ Urnik/Steinhauser in Duller/Hiebl/Kuttner/Mayr/Mitter¹ 169 (185).

⁴⁰⁵ Urnik/Steinhauser in Duller/Hiebl/Kuttner/Mayr/Mitter¹ 169 (185).

⁴⁰⁶ Urnik/Steinhauser in Duller/Hiebl/Kuttner/Mayr/Mitter¹ 169 (175).

⁴⁰⁷ Urnik/Steinhauser in Duller/Hiebl/Kuttner/Mayr/Mitter¹ 169 (175).

⁴⁰⁸ Urnik/Steinhauser in Duller/Hiebl/Kuttner/Mayr/Mitter¹ 169 (176).

⁴⁰⁹ Urnik/Steinhauser in Duller/Hiebl/Kuttner/Mayr/Mitter¹ 169 (176).

⁴¹⁰ Urnik/Steinhauser in Duller/Hiebl/Kuttner/Mayr/Mitter¹ 169 (177).

⁴¹¹ Urnik/Steinhauser in Duller/Hiebl/Kuttner/Mayr/Mitter¹ 169 (177).

⁴¹² Urnik/Steinhauser in Duller/Hiebl/Kuttner/Mayr/Mitter¹ 169 (177).

⁴¹³ Urnik/Steinhauser in Duller/Hiebl/Kuttner/Mayr/Mitter¹ 169 (177).

Ein weitere Variable dieses Berechnungsmodells ist der Planungszeitraum, welcher sich maximal über die längste Abschreibungsdauer, auf die sich die Wertsteigerungen verteilen, erstreckt.⁴¹⁴

Nach dem Modell von Urnik und Steinhauser sind weiters die Differenzsteuersätze beim Übergeber und Übernehmer zu berechnen.⁴¹⁵ Die Bestimmung der Differenzsteuersätze erfolgt aufgrund des progressiven Einkommensteuertarifs des § 33 Abs 1 EStG steuersubjektbezogen.⁴¹⁶ Es besteht einerseits eine Abhängigkeit hinsichtlich der Höhe der weiteren tarifbesteuerten Einkünfte des Übernehmers bzw. Übergebers, die nicht mit der Betriebsübergabe zusammenhängen (z.B. der laufende Betriebsgewinn). Andererseits sind die Differenzsteuersätze auch von der Höhe des Veräußerungsgewinnes bzw. der laufenden AfA abhängig.⁴¹⁷ Der maßgebliche Differenzsteuersatz ergibt sich aus der höchsten, von den Einkünften noch berührten Tarifstufe in Verbindung mit der Höhe des Veräußerungsgewinns bzw. der jährlichen AfA.⁴¹⁸ Innerhalb dieser Tarifstufe entspricht der Differenzsteuersatz dem jeweiligen Steuersatz gem § 33 Abs 1 EStG oder ergibt sich bei Über- bzw. Unterschreiten von Tarifstufen durch den Veräußerungsgewinn und die AfA aus den gewichteten Durchschnittssteuersätzen der Steuersätze der durch die Änderung der Bemessungsgrundlagen betroffenen Tarifstufen.⁴¹⁹ Dabei stellt sich das Problem, dass der jeweilige Differenzsteuersatz des Übernehmers für die Folgejahre der Planungsperiode geschätzt werden muss, da die Grenzbeträge der Tarifstufen des § 33 Abs 1 EStG jährlich an die Inflation angepasst werden.⁴²⁰

Wird demgegenüber ein konstanter Steuersatz über die gesamte Planungsperiode angenommen, ergibt sich laut Modell eine positive steuersubjektübergreifende Differenzsteuer.⁴²¹ Das bedeutet, es entsteht ein Steuervorteil einer entgeltlichen Übertragung immer dann, wenn der Differenzsteuersatz des Übernehmers den des Übergebers so weit überschreitet, dass der Zeiteffekt beim Übernehmer, also die über die Abschreibungsdauer verteilte Steuerentlastung, mehr als ausgeglichen wird.⁴²²

⁴¹⁴ Urnik/Steinhauser in Duller/Hiebl/Kuttner/Mayr/Mitter¹ 169 (177).

⁴¹⁵ Urnik/Steinhauser in Duller/Hiebl/Kuttner/Mayr/Mitter¹ 169 (177).

⁴¹⁶ Urnik/Steinhauser in Duller/Hiebl/Kuttner/Mayr/Mitter¹ 169 (177).

⁴¹⁷ Urnik/Steinhauser in Duller/Hiebl/Kuttner/Mayr/Mitter¹ 169 (178).

⁴¹⁸ Urnik/Steinhauser in Duller/Hiebl/Kuttner/Mayr/Mitter¹ 169 (178).

⁴¹⁹ Urnik/Steinhauser in Duller/Hiebl/Kuttner/Mayr/Mitter¹ 169 (178).

⁴²⁰ Urnik/Steinhauser in Duller/Hiebl/Kuttner/Mayr/Mitter¹ 169 (178).

⁴²¹ Urnik/Steinhauser in Duller/Hiebl/Kuttner/Mayr/Mitter¹ 169 (178).

⁴²² Urnik/Steinhauser in Duller/Hiebl/Kuttner/Mayr/Mitter¹ 169 (179).

Eine positive steuersubjektübergreifende Differenzsteuer (Steuervorteil) kann jedenfalls nicht entstehen, wenn der Differenzsteuersatz des Übergebers höher ist als der des Übernehmers oder wenn die Differenzsteuersätze von Übergeber und Übernehmer übereinstimmen.⁴²³ Letzteres könnte beispielsweise dann der Fall sein, wenn aus dem Betrieb konstante Gewinne realisiert werden, weder der Übergeber noch der Übernehmer weitere Einkünfte haben und die Änderungen der Bemessungsgrundlage (Veräußerungsgewinn bzw. Abschreibung) keine Veränderung der Tarifstufen indizieren.⁴²⁴

Bei Anwendung dieses Modells zur Bestimmung der steuersubjektübergreifenden Differenzsteuer gilt es zu beachten, dass der Tarif des § 33 Abs 1 EStG für den Übergeber nicht ohne weitere Einschränkungen gilt, sondern durch die Begünstigungsvorschriften des § 24 Abs 4 EStG und § 37 Abs 1 und oder Abs 2 EStG die Steuerbelastung seinerseits minimiert wird.⁴²⁵ Im Besonderen mindert der halbe Durchschnittssteuersatz gem § 37 Abs 1 und 5 EStG den Differenzsteuersatz des Übergebers und weist auf die Vorteilhaftigkeit entgeltlicher Übertragungen hin.⁴²⁶

Die Ausgestaltung der entgeltlichen Übertragung in Form eines Einmalbetrages, stellt für den Übernehmer eine hohe, auf den Zeitpunkt der Zahlung bezogene, liquide Belastung dar. Diese Belastung könnte mittels Rentenvereinbarung auf mehrere Jahre aufgeteilt werden.

⁴²³ Urnik/Steinhauser in Duller/Hiebl/Kuttner/Mayr/Mitter¹ 169 (179).

⁴²⁴ Urnik/Steinhauser in Duller/Hiebl/Kuttner/Mayr/Mitter¹ 169 (179).

⁴²⁵ Urnik/Steinhauser in Duller/Hiebl/Kuttner/Mayr/Mitter¹ 169 (179).

⁴²⁶ Zur genauen Berechnung inkl. Beispiel siehe Urnik/Steinhauser, Betriebsübergaben von Familienunternehmen – Zur Steuervorteilhaftigkeit entgeltlicher Übertragungen, in Duller/R. W. Hiebl, Martin et al. (Hrsg), Herausforderungen im Management von Familienunternehmen¹ (2023) 169 (176).

5.3. Gegenüberstellung der Rechtsfolgen einer Rentenvereinbarung

Um die fortlaufende Versorgung des Übergebenden im Rahmen der Betriebsübertragung innerhalb von Familien sicherzustellen, sind reine Schenkungen realiter oft nicht intendiert. Dem Problem einer etwaigen Versorgungslücke kann mittels Rentenvereinbarungen entgegengewirkt werden.⁴²⁷

Nachstehende Tabelle führt die Rechtsfolgen des Übergebers und Übernehmers hinsichtlich der Rentenvereinbarungen überblicksmäßig an:

Rententyp	Wert der Gegenleistung	Qualifikation	Rechtsfolge Übergeber	Rechtsfolge Übernehmer
Unterhaltsrente	> 200%	unentgeltlich	keine Ertragssteuerlast	BW-Fortführung; Rentenzahlungen nicht abzugsfähig
Versorgungsrente	< 75% oder > 125% und < 200%	unentgeltlich	steuerpflichtige Rentenbezüge; außerbetrieblich: wiederkehrende Bezüge gem § 29 Z 1 EStG betrieblich: Einkünfte gem § 32 Abs 1 Z 2 EStG	BW-Fortführung; Rentenzahlungen abzugsfähig
Kaufpreisrente	> 75% und < 125%	entgeltlich	steuerpflichtige Rentenbezüge, wenn die Summe der Rentenzahlungen die Buchwerte übersteigt; nachträgliche betriebliche Einkünfte gem § 32 Abs 1 Z 2 EStG	Ansatz der Anschaffungskosten; Rentenzahlung abzugsfähig (Verminderung des Rentenbarwertes sind Betriebseinnahmen); Rentenbarwert ist zu passivieren

Tabelle 3: Gegenüberstellung der steuerlichen Konsequenzen einer Rentenvereinbarung zur Übertragung eines Betriebes⁴²⁸

⁴²⁷ Schwarz in Schumacher/Wiesinger 83.

⁴²⁸ EStR 2000 Rz 7002.

Aus dieser Tabelle ist ersichtlich, dass das steuerliche Optimum seitens des Übergebers nur bei der Unterhaltsrente eintritt. Im Falle einer Kaufpreisrente sind die Rentenbezüge nur steuerpflichtig, wenn die Summe der Rentenzahlungen die Buchwerte übersteigt.⁴²⁹ Wird eine Unterhaltsrente vereinbart, so hat der Übergeber zwar keine Steuern zu entrichten, der Übernehmer verliert jedoch auch die Möglichkeit einer steuerlichen Abzugsfähigkeit.⁴³⁰

Das steuerliche Optimum des Übernehmers wiederum ist, hinsichtlich der abzugsfähigen Rentenzahlungen, bei der außerbetrieblichen Versorgungsrente gegeben. Andererseits werden hierbei die Buchwerte fortgeführt, was dem Übernehmer eine höhere Abschreibungsbasis, nämlich die der Teilwerte, versagt.⁴³¹ Allein die entgeltliche Kaufpreisrente ermöglicht dem Übernehmer die Anschaffungskosten anzusetzen und zusätzlich die Rentenzahlungen steuerlich geltend zu machen.⁴³²

Ein weiterer nicht außer Acht zu lassender Aspekt hinsichtlich der Rentenvereinbarungen stellt auch die Lebensdauer des Übergebers dar. Aufgrund ihres aleatorischen Charakters ist die Leistungsdauer der Rente nicht von vornherein bestimmt.⁴³³ Es kann also nicht vorhergesagt werden, wie lange der Übernehmer an den Übergeber Rentenzahlungen zu leisten hat. Mit etwaigen Einmalzahlungen könnte die Rentenverpflichtung jedoch abgegolten werden.⁴³⁴

⁴²⁹ *Kanduth-Kristen* in *Jakom*¹⁷ § 32, III. Einkünfte aus einer ehemaligen Tätigkeit bzw aus einem früheren Rechtsverhältnis (Abs 1 Z 2) Rz 30; EStR 2000 Rz 7032.

⁴³⁰ EStR 2000 Rz 7002.

⁴³¹ *Ehgartner* in *Jakom*¹⁷ § 6, X. Unentgeltlicher Erwerb von Betrieben und WG (Z9) Rz 172.

⁴³² EStR 2000 Rz 7002.

⁴³³ *Urnik/Ketter* in *Urnik/Fritz-Schmied*¹ 11 (15).

⁴³⁴ *Renner* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*²³ § 18 Abs 1 Z 1 Renten und dauernde Lasten Rz 59.

5.3.1. Überlegungen zur Vorteilhaftigkeit von Rentenvereinbarungen

Um den Betrieb nicht vollständig ohne Gegenleistung zu übergeben und somit die Versorgung des Übergebers zu gewährleisten, könnte die Versorgungsrente eine praktikable Möglichkeit der Betriebsübergabe darstellen.⁴³⁵ Im Zuge dieser Rentenvereinbarung wird keine äquivalente Gegenleistung festgelegt, sodass sich eine gemischte Schenkung ergibt.⁴³⁶

Wird eine Auszahlung von Versorgungsrenten vereinbart, so sind aus einkommensteuerlicher Sicht die Rentenzahlungen beim ehemaligen Betriebsinhaber sofort steuerpflichtig und mit dem progressiven Tarif des § 33 EStG zu versteuern.⁴³⁷ Tarifeffekte ergeben sich vor allem dann, wenn der Rentenberechtigte die erhaltenen Zahlungen zu einem niedrigeren Differenzsteuersatz versteuern muss, als der Rentenverpflichtete sie steuerlich absetzen kann.

Beim Übernehmer sind die Zahlungen als Sonderausgaben sofort abziehbar.⁴³⁸ Die Versorgungsrente hat Unentgeltlichkeitscharakter, weshalb steuerliche Begünstigungen der Betriebsveräußerung, wie der Freibetrag des § 24 EStG oder der Hälftesteuersatz des § 37 EStG, nicht zur Anwendung gelangen.⁴³⁹

Bei diesem Rententypus erreicht der Übernehmer seinerseits das steuerliche Optimum der Abzugsfähigkeit. Der Übergeber muss jedoch die Rentenzahlungen versteuern und hat daher sein steuerliches Optimum nicht erreicht. Im Sinne einer gesamtanalytischen Betrachtungsweise scheint diese Option der Übergabe dennoch attraktiv, sowohl für den Übernehmer als für auch den Übergeber. Der Übernehmer muss zwar die liquiden Mittel für die Rentenzahlungen aufbringen, doch sind diese Zahlungen viel niedriger als beim Verkauf an einen Dritten. Die Zahlungen wirken sich zudem gewinnmindernd aus. Der Übergeber andererseits erhält regelmäßige Zahlungen, die er bei einer reinen Schenkung nicht erhalten würde. Er hat trotz des Aspektes der Versteuerung einen geldwerten Vorteil aus der Übergabe.

⁴³⁵ *Wolf/Geiger*, Die Besteuerung von Betriebsübertragungen – Kommentierung der steuerlichen Rechtsgrundlagen und Gestaltungsvorschläge, in *Wolf/Geiger*³ 157 (307).

⁴³⁶ *Wolf/Geiger*, Die Besteuerung von Betriebsübertragungen – Kommentierung der steuerlichen Rechtsgrundlagen und Gestaltungsvorschläge, in *Wolf/Geiger*³ 157 (307).

⁴³⁷ *Wolf/Geiger*, Die Besteuerung von Betriebsübertragungen – Kommentierung der steuerlichen Rechtsgrundlagen und Gestaltungsvorschläge, in *Wolf/Geiger*³ 157 (308).

⁴³⁸ *Wolf/Geiger*, Die Besteuerung von Betriebsübertragungen – Kommentierung der steuerlichen Rechtsgrundlagen und Gestaltungsvorschläge, in *Wolf/Geiger*³ 157 (308).

⁴³⁹ *Kanduth-Kristen in Jakom*¹⁷ § 24 Rz 102.

Bei der Versorgungsrente sind die Buchwerte gem § 6 Z 9 lit a EStG beim Übernehmer fortzuführen.⁴⁴⁰ Um dem Nachfolger zusätzlich zur Minderbelastung durch die laufenden Aufwendungen der Rentenzahlungen eine höhere Abschreibungsbasis als jene der Buchwerte zu ermöglichen, muss eine entgeltliche Kaufpreisrente vereinbart werden. Bei diesem Rententypus werden die Anschaffungskosten seitens des Nachfolgers angesetzt.⁴⁴¹ Zusätzlich stellen die Rentenzahlungen an den Übergeber Betriebsausgaben dar.⁴⁴²

Andererseits hat der Übergeber die Einkünfte aus den Rentenzahlungen der Kaufpreisrente nach § 32 Abs 1 Z 2 EStG zu versteuern⁴⁴³, wobei die Veräußerungsbegünstigungen der §§ 24 und 37 EStG nicht zur Anwendung gelangen.⁴⁴⁴ Der halbe Durchschnittsteuersatz bzw. die Verteilungsbegünstigungen des § 37 EStG kommen grds nur bei der entgeltlichen Übertragung zum Einmalbetrag in Betracht.⁴⁴⁵ Dies scheint insofern konsequent, als im Falle der Betriebsveräußerung die über mehrere Jahre entstandenen stillen Reserven auf einmal aufgedeckt werden und somit einer höheren Progression unterliegen.⁴⁴⁶ Die Verteilungsbegünstigung und die Steuersatzbegünstigung sollten dieser Verschärfung der Progression entgegenwirken.⁴⁴⁷ Dieses Phänomen der Progressionsverschärfung trifft allerdings nur für Unternehmer zu, deren Einkünfte eindeutig unter dem höchsten Grenzsteuersatz liegen und durch die aufgedeckten stillen Reserven mit einem höheren Steuersatz besteuert würden.⁴⁴⁸ Dieses Argument begründet sich aus historischer Sicht vermutlich aus der damals großen Anzahl kleinerer Gewerbetreibender.⁴⁴⁹

Bei der Kaufpreisrente trifft den Übergeber zwar keine so beträchtliche Progressionsverschärfung wie beim Einmalbetrag, aber er hat durch die Renteneinnahmen sehr wohl höhere Einkünfte, die seinen Grenzsteuersatz beeinflussen können. Auch der in § 24 EStG verankerte Freibetrag steht nur für Veräußerungsgewinne zu, welche in einem Veranlagungszeitraum realisiert werden.⁴⁵⁰

⁴⁴⁰ *Ehgartner in Jakom*¹⁷ § 6, X. Unentgeltlicher Erwerb von Betrieben und WG (Z9) Rz 172.

⁴⁴¹ EStR 2000 Rz 7002.

⁴⁴² EStR 2000 Rz 7002.

⁴⁴³ EStR 2000 Rz 7002.

⁴⁴⁴ *Kanduth-Kristen in Jakom*¹⁷ § 24 Rz 102.

⁴⁴⁵ *Fraberger/Papst in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²³ (2022) § 24 Rz 214.

⁴⁴⁶ *Fraberger/Papst in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²³ (2022) § 37 Rz 1.

⁴⁴⁷ *Fraberger/Papst in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*²³ § 37 Rz 1.

⁴⁴⁸ *Fraberger/Papst in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*²³ § 24 Rz 9.

⁴⁴⁹ *Fraberger/Papst in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*²³ § 24 Rz 9.

⁴⁵⁰ *Moßhammer/Stückler in Büsser/Ehrke-Rabel/Hirschler/Petritz/Sutter* § 37 Rz 31.

Um für den Übergeber die Rentenvereinbarung attraktiver zu gestalten als den Erhalt eines Einmalbetrages und somit den Übernehmer nicht mit einer zeitpunktbezogenen hohen liquiden Belastung zu konfrontieren, könnte ein dem § 24 EStG gleichgestellter Freibetrag gesetzlich verankert werden. Zumal der VwGH mit der Entscheidung vom 16.11.2021 zum Ausdruck gebracht hat, wie wichtig für ihn die betriebliche Kontinuität innerhalb von Familien zu sein scheint und eine Kaufpreisrente mit möglichen Begünstigten für den Übergeber – gesamtanalytisch betrachtet – für beide Parteien eine durchaus attraktive Gestaltungsmöglichkeit darstellen kann: Der Übernehmer hat laufende Aufwendungen, die seinen steuerlichen Gewinn vermindern und der Übergeber hätte steuerlich begünstigte Einkünfte, die zur Deckung einer etwaigen Versorgungslücke beitragen.

Werden alle in § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG genannten Voraussetzungen erfüllt, so kann bei Vereinbarung einer Rente auch der grunderwerbsteuerliche Vorteil des Freibetrags iHv maximal EUR 900.000,00 geltend gemacht werden.⁴⁵¹

⁴⁵¹ *Urník/Herbst in Aigner/Tumpel*³ 464 (597).

5.4. Übersicht der Vor- und Nachteile für Übergeber und Übernehmer

Die in diesem Kapitel dargestellten Aspekte sollen in nachstehender Tabelle zur besseren Übersicht auf den Punkt gebracht werden:

	Übergeber		Übernehmer	
	Vorteile	Nachteile	Vorteile	Nachteile
Unentgeltlich	Keine Steuerlast (zurückbehaltene WG lösen Steuerlast aus)	Keine gleichwertige Gegenleistung für die Übergabe des Betriebes	Keine (bzw. niedrigere) Zahlungen oder andere Gegenleistung an den Übergeber	Niedrigere AfA-Basis (BW-Fortführung); keine steuerliche Abzugsfähigkeit; etwaige spätere Besteuerung der übernommenen stillen Reserven; keine Verlustvorträge
Entgeltlich	Erhalt einer (angemesseneren) Gegenleistung	Steuerlast durch Aufdeckung stiller Reserven	Höhere AfA-Basis (TW statt BW)	Muss Gegenleistung aufbringen; keine Verlustvorträge
Unentgeltliche Rente (Unterhalts- bzw. Versorgungsrente)	Bei Unterhaltsrente: keine Steuerlast	Erhalt einer Gegenleistung; bei Versorgungsrente: Bezüge sind zu versteuern	Versorgungsrente: steuerliche Abzugsfähigkeit der Rentenzahlungen	Niedrigere AfA-Basis (BW-Fortführung); Unterhaltsrente: keine Abzugsfähigkeit; keine Verlustvorträge
Entgeltliche Rente (Kaufpreisrente)	Erhalt einer Gegenleistung	Steuerpflichtige Rentenbezüge (wenn Summe der Rentenzahlungen die Buchwerte übersteigt)	Höhere AfA-Basis; steuerliche Abzugsfähigkeit der Rentenzahlungen	Muss Gegenleistung (Rentenzahlungen) aufbringen; keine Verlustvorträge

Tabelle 4: Übersicht der Konsequenzen von Übergeber und Übernehmer hinsichtlich entgeltlicher und unentgeltlicher Übertragungen sowie Rentenvereinbarungen

Hinsichtlich Grunderwerbsteuer ergeben sich keine Unterschiede zwischen entgeltlichen und unentgeltlichen Übertragungen.⁴⁵² Befinden sich Grundstücke im Betriebsvermögen impliziert die Unentgeltlichkeitsfiktion des § 7 Abs 1 Z 1 lit c GrEStG bei Übertragungen innerhalb der Familie stets eine Grunderwerbsteuerbelastung, welche jedoch durch den Freibetrag und den Stufentarif ermäßigt wird.⁴⁵³

⁴⁵² *Laber/Zeiler* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*² § 3, V. Betriebsübertragungen (Abs 1 Z 2) Rz 69.

⁴⁵³ *Pinetz/Plansky* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*² § 7, II. Abgrenzung entgeltlicher, teilentgeltlicher und unentgeltlicher Erwerbsvorgänge Rz 2.

6. Zusammenfassung der Ergebnisse

Laut der in Österreich vorherrschenden Einheitstheorie ist für die Beurteilung des Rechtsgeschäftes als entgeltlich oder unentgeltlich die abgabenrechtliche Handlung nach ihrem Kollektiv zu betrachten.⁴⁵⁴ Demnach kann bei der Übertragung eines Betriebes entweder ein entgeltlicher oder unentgeltlicher Vorgang gegeben sein.⁴⁵⁵

Bei der entgeltlichen Übertragung des Betriebes liegt eine Betriebsveräußerung gem § 24 EStG vor, welche eine Erfassung und Besteuerung der stillen Reserven beim Übergeber normiert.⁴⁵⁶ Die Bewertung der Wirtschaftsgüter beim Übernehmer erfolgt hierbei zu den Anschaffungskosten.⁴⁵⁷ Wird ein Betrieb unentgeltlich übertragen, werden die Buchwerte gem § 6 Z 9 lit a EStG fortgeführt.⁴⁵⁸ Es erfolgt eine bilanzielle Übernahme der Buchwerte des Rechtsvorgängers, was ein Unterbleiben der Aufdeckung sowie der Besteuerung der stillen Reserven nach sich zieht.⁴⁵⁹

Mit der Voranstellung der Buchwertfortführung vor die Besteuerung der stillen Reserven beim Übergeber wird das Prinzip der Leistungsfähigkeit, nach dem die Einkommensteuergesetze in Österreich und Deutschland ausgerichtet sind⁴⁶⁰, durchbrochen. Die stillen Reserven und deren Besteuerung gehen auf den Rechtsnachfolger über.⁴⁶¹ Eine konsequente Durchführung des subjektiven Leistungsfähigkeitsprinzips würde grds einer Versteuerung der stillen Reserven beim Übergeber bedeuten: Besteuert wird die am Markt realisierte Leistungsfähigkeit – das Nutzenpotenzial, das der Steuerpflichtige durch tatsächlich erbrachte Leistungen am Markt in geldwerte Vorteile umgesetzt hat.⁴⁶² Mit einem Erkenntnis vom 16.11.2021⁴⁶³ hat der VwGH den Handlungsspielraum unentgeltlicher Übertragungen innerhalb der Familie und somit das subjektive Leistungsfähigkeitsprinzip noch weiter durchbrochen. Das Fortbestehen des Betriebes

⁴⁵⁴ *Wolf/Geiger*, Die Besteuerung von Betriebsübertragungen – Kommentierung der steuerlichen Rechtsgrundlagen und Gestaltungsvorschläge, in *Wolf/Geiger*³ 157 (164).

⁴⁵⁵ *Wolf/Geiger*, Die Besteuerung von Betriebsübertragungen – Kommentierung der steuerlichen Rechtsgrundlagen und Gestaltungsvorschläge, in *Wolf/Geiger*³ 157 (164).

⁴⁵⁶ *Kanduth-Kristen in Jakom*¹⁷ § 24 Rz 1.

⁴⁵⁷ EStR 2000 Rz 2524.

⁴⁵⁸ *Ehgartner in Jakom*¹⁷ § 6, X. Unentgeltlicher Erwerb von Betrieben und WG (Z9) Rz 172.

⁴⁵⁹ *Ehgartner in Jakom*¹⁷ § 6, X. Unentgeltlicher Erwerb von Betrieben und WG (Z9) Rz 172.

⁴⁶⁰ *Beiser, Steuern*²¹ Rz 6.

⁴⁶¹ *Ehgartner in Jakom*¹⁷ § 6, X. Unentgeltlicher Erwerb von Betrieben und WG (Z9) Rz 172.

⁴⁶² *Beiser, Steuern*²¹ Rz 6.

⁴⁶³ VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015.

und die Sicherung der betrieblichen Liquidität scheinen für den VwGH von signifikanter Wichtigkeit zu sein.

Demgegenüber wird ein etwaiger Verlustvortrag als höchstpersönliches Recht eingestuft und führt in Fällen der Übertragung unter Lebenden dazu, dass der Verlust beim bisherigen Betriebsinhaber bleibt und nicht mit dem Betrieb auf den Übernehmer übergeht.⁴⁶⁴ Hinsichtlich der Durchbrechung des subjektiven Leistungsfähigkeitsprinzips bei der Buchwertfortführung im Allgemeinen scheint das Verbot des Verlustvortrages unter Lebenden inkonsequent. Es wird davon ausgegangen, dass die stillen Reserven als betriebsverknüpft gelten, der Verlust hingegen als bezogen auf den Steuerpflichtigen. Während die Anwendung der Buchwertfortführung zu einer Durchbrechung des subjektiven Leistungsfähigkeitsprinzips führt, ist dies bei dem Verlustabzug nicht der Fall. Der Übernehmer wird an die Buchwerte gebunden und der Betrieb somit als wirtschaftlich gleichartig mit dem Betrieb des Vorgängers behandelt.⁴⁶⁵

Obwohl die meisten innerfamiliären Betriebsübergaben in Österreich als unentgeltlich abgewickelt werden⁴⁶⁶, ist es sinnvoll, die Rechtsfolgen im Hinblick auf die steuerlichen Optima des Übergebers und Übernehmers gegenüberzustellen. Im Zuge der innerfamiliären Betriebsübertragung ist steuerlich das Optimum erreicht, wenn die Übertragung seitens des Übergebers ohne eine dadurch bewirkte Steuerlast erfolgt. Für den Übernehmer ist hingegen eine steuerliche Abzugsfähigkeit von Bedeutung.

Die Gegenüberstellung der Rechtsfolgen des Übergebers und Übernehmers hat ergeben, dass das steuerliche Optimum auf beiden Seiten nach aktueller Rechtslage weder durch eine entgeltliche noch durch eine unentgeltliche Übertragung erreicht werden kann. In beiden Fällen steht eine Steuer Mehrbelastung der einen Partei einer Steuerminderbelastung der anderen Partei gegenüber.⁴⁶⁷ Verglichen mit der entgeltlichen Übertragung steht bei der unentgeltlichen die Steuerentlastung durch eine Vermeidung der Veräußerungsbesteuerung beim Übergeber einer Steuer Mehrbelastung durch eine geringere Abschreibungsbasis beim Übernehmer entgegen.⁴⁶⁸ Für den Übergeber stellt sich die entgeltliche Übertragung und somit die Anwendung der Buch-

⁴⁶⁴ Peyerl in Jakom¹⁷ § 18, VI. Verlustabzug (Abs 6) Rz 78.

⁴⁶⁵ Reinhold Beiser, RdW 2000, 571 (571).

⁴⁶⁶ Urnik/Steinhauser in Duller/Hiebl/Kuttner/Mayr/Mitter¹ 169 (185).

⁴⁶⁷ Urnik/Steinhauser in Duller/Hiebl/Kuttner/Mayr/Mitter¹ 169 (175).

⁴⁶⁸ Urnik/Steinhauser in Duller/Hiebl/Kuttner/Mayr/Mitter¹ 169 (175).

wertfortführung als vorteilhafter dar, während für den Übernehmer eine Betriebsveräußerung und die damit zusammenhängende Aufwertung auf die Teilwerte von Vorteil ist.

Ist es für den Übergeber von großer Wichtigkeit, vor allem hinsichtlich der liquiden Situation, eine Veräußerungsbesteuerung zu vermeiden, so steht für ihn die Unentgeltlichkeit des Rechtsgeschäfts im Vordergrund. Vor allem auch dann, wenn für den Übergeber der Hälftesteuersatz nicht zur Anwendung gelangen kann, da dieser das 60. Lebensjahr noch nicht vollendet hat oder seine Erwerbstätigkeit nicht aufgeben möchte. Diesfalls muss der Übernehmer auf die höheren Abschreibungsbeträge aus den aufgedeckten stillen Reserven und des Firmenwerts verzichten. Die stillen Reserven der Wirtschaftsgüter gehen auf ihn über, während etwaige nicht ausgeglichene Verlustvorträge nicht auf ihn übergehen. Diese Nachteile des Erwerbers könnten durch die Unentgeltlichkeit allerdings entschärft werden, zumal der Nachfolger nicht annähernd die liquiden Mittel aufzubringen hat, die er beim Kauf eines gleichwertigen Betriebes vom einem fremden Dritten hätte aufbringen müssen.

Ist es hingegen für den Übernehmer von größerer Wichtigkeit die Abschreibungsbeträge zu erhöhen, um seinerseits die Einkommensbesteuerung zu minimieren, so wird die entgeltliche Übertragung attraktiver für die Unternehmensnachfolge sein. Sollten sich hohe stille Reserven im Betriebsvermögen befinden, so wird die Besteuerungsgrundlage des Übergebers deutlich erhöht.⁴⁶⁹ Dies kann zur Folge haben, dass selbst bei Anwendung des Hälftesteuersatzes, eine erhebliche liquide Belastung für den ehemaligen Betriebsinhaber entsteht. Vor allem innerhalb von Familienbetrieben hat der Übergeber meist viele Jahre gearbeitet und bereits jährlich Steuern bezahlt, weshalb eine erneute Steuerlast bei der Übergabe seines Betriebes, für ihn als nicht angemessen erscheinen könnte.

Steht der Aspekt der Versorgung des Übergebers bei der Übertragung im Vordergrund, so stellt die Rentenvereinbarung eine mögliche Ausgestaltung der Unternehmensnachfolge dar. Den Aufwendungen des Übernehmers, die seinen steuerlichen Gewinn vermindern, stehen die zu versteuernden, regelmäßigen Einkünfte zur Deckung einer etwaigen Versorgungslücke beim Übergeber gegenüber.

⁴⁶⁹ *Perl*, Steuerrecht für die Praxis⁶ 210.

Die Wahl zwischen entgeltlicher und unentgeltlicher Übertragung sollte individuell getroffen werden und hängt von den spezifischen Bedürfnissen und Zielen der Familie ab. In vielen Fällen kann eine gemischte Lösung, wie die Kombination von unentgeltlicher Übertragung und Rentenvereinbarungen, optimal sein, um sowohl die steuerlichen als auch die finanziellen Interessen beider Parteien zu berücksichtigen. Aus rein steuerlicher Sicht kann Folgendes festgehalten werden: Sollte sich die Steuerminderbelastung beim Übernehmer höher als die Steuermehrbelastung beim Übergeber sein, ist die entgeltliche Übertragung der unentgeltlichen vorzuziehen.⁴⁷⁰

Abschließend gilt es unbedingt festzuhalten, dass die Unternehmensnachfolge jedenfalls von vielen Einflussfaktoren und Herausforderungen geprägt ist. Für die Frage, ob schließlich der entgeltlichen oder der unentgeltlichen Übertragung der Vorrang zu geben ist, kann daher keine pauschal richtige Antwort abgegeben werden. Es ist von besonderer Wichtigkeit im Einzelfall zu beurteilen, welche Rechtsfolgen sich im Sinne einer gesamtanalytischen Betrachtung innerfamiliär als optimal ergeben.

⁴⁷⁰ *Urnik/Steinhauser in Duller/Hiebl/Kuttner/Mayr/Mitter*¹ 169 (175).

7. Literaturverzeichnis

Beiträge

Schwarz, Steuerliche Aspekte zur Übertragung von Familienunternehmen, in *Schumacher/Wiesinger* (Hrsg), Unternehmensnachfolge im Tourismus. Grundlagen - Rahmenbedingungen - Modelle (2014) 83–99.

Trenkwalder/Nadlinger/Müller/Schneiderbauer/Tschurtschenthaler, Steuerliche Behandlung von Unternehmensübertragungen, in *Hasch/Trenkwalder* (Hrsg), Handbuch Unternehmensnachfolge¹ (2016) 245–418.

Urnik, Abgrenzungsprobleme zwischen entgeltlichen und unentgeltlichen Rechtsgeschäften, in *Urnik* (Hrsg), Steuerwissenschaften und betriebliches Rechnungswesen. Strukturen - Prinzipien - Neuerungen ; Festschrift für Herbert Kofler zum 60. Geburtstag (2009) 395–410.

Urnik, Begriffsbestimmungen und Abgrenzungen, in *Aigner/Tumpel* (Hrsg), Handbuch der österreichischen Steuerlehre³ (2017) 440–463.

Urnik/Steinhauser, Betriebsübergaben von Familienunternehmen – Zur Steuervorteilhaftigkeit entgeltlicher Übertragungen, in *Duller/Hiebl/Kuttner/Mayr/Mitter* (Hrsg), Herausforderungen im Management von Familienunternehmen. Werte – Wachstum – Controlling – Krisenbewältigung¹ (2023) 169–187.

Urnik/Ketter, Die Übertragung von Betrieben unter steuerlichen (Vorteilhaftigkeits-)Aspekten von Renten- und Fruchtgenussvereinbarungen, in *Urnik/Fritz-Schmied* (Hrsg), Bilanzsteuerrecht mit Bezügen zum UGB und KStG¹ (2014) 11.

Urnik/Rohn, Die unentgeltliche Übertragung eines Betriebs, Mitunternehmer- bzw Kapitalgesellschaftsanteils, in *Aigner/Tumpel* (Hrsg), Handbuch der österreichischen Steuerlehre³ (2017) 575–607.

Urnik/Herbst, Unternehmensverkauf, in *Aigner/Tumpel* (Hrsg), Handbuch der österreichischen Steuerlehre³ (2017) 464.

Werndl, Der unentgeltliche Betriebserwerb und das Subjektsteuerprinzip, in *Hörtnagl-Seidner/Kühbacher* (Hrsg), Festschrift Reinhold Beiser. Docendo discimus¹ (2024) 649–666.

Wolf/Geiger, Die Besteuerung von Betriebsübertragungen – Kommentierung der steuerlichen Rechtsgrundlagen und Gestaltungsvorschläge, in *Wolf/Geiger* (Hrsg), SWK-Spezial Betriebsübertragungen kompakt. Arbeitsrecht, Gewerbeordnung, Bestand- und Zivilrecht, Steuerrecht, viele Praxisbeispiele³ (2018) 157–344.

Bücher

*Beiser, Steuern*²¹ (2023).

Binder/Manser/Joham/Schinnerl/Horvath/Sungi, Betriebsübergabe. Grundlagen, Strategien, Beispiele aus zivil- und steuerrechtlicher Sicht³ (Mai 2019).

Fritz-Schmied/Urnik/Bergmann, Handbuch Mitunternehmerschaften. Rechnungslegung und Besteuerung¹ (2019).

Hajicek, Die Rentenbesteuerung im Einkommensteuerrecht (2008).

Huber, Betriebsübergabe - Betriebsübernahme. An/durch familienexterne Personen und Unternehmen. Ein Leitfaden für Klein- und Mittelunternehmen² (2019).

Kofler/Urnik/Rohn, Handbuch Betriebsaufgabe und Wechsel der Gewinnermittlung³ (2020).

Perl, Steuerrecht für die Praxis⁶ (2023).

Stoll, Rentenbesteuerung. Handbuch der Vermögensnachfolgen im Steuerrecht³ (1979).

Gesetzeskommentare

Büsser/Ehrke-Rabel/Hirschler/Petriz/Sutter, Die Einkommensteuer (EStG 1988) 3 (2024).

Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²³ (2022).

Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer (EStG 1988)⁴⁷ 3 (2017).

Jakom, Kommentar zum EStG¹⁷ (2024).

Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG² (2024).

Ritz/Koran, BAO⁷ (2021).

Internetdokumente

KMU Forschung Austria, Unternehmensübergaben und -nachfolgen in Österreich,
https://www.bmaw.gv.at/dam/jcr:b6f115a1-e107-4a1c-b284-0b0fe3a4b8f1/Nachfolge2021_Endbericht_final.pdf.

Wirtschaftskammer Österreich, WKO-Analyse: Familienunternehmen in Österreich,
<https://www.wko.at/oe/news/wko-analyse-familienunternehmen-oesterreich>.

Zeitschriftenaufsätze

Bieber/Zimprich, Übertragung von Verlustvorträgen durch Vererbung und Schenkung? taxlex 2008, 314.

Bodis, Veräußerungsgeschäfte und Entgeltlichkeitsgrenze, SWK 7/2022, 361–365.

Reinhold Beiser, Die „Vererbbarkeit“ von Verlustvorträgen im Rechtsvergleich zwischen Österreich und Deutschland, RdW 2000, 571.

Sabine Kanduth-Kristen, Entgeltlichkeit und Unentgeltlichkeit in der Einkommensteuer, taxlex 2023, 335.

Richtlinien und Entscheidungen

BMF, Einkommensteuerrichtlinien 2000, GZ 06 0104/9-IV/6/00 idF GZ 2023-0.871.819 vom 13. März 2024

RFH 23.3.1932, VI A 926/30

VwGH 03.04.1968, 1847/67

VwGH 05.03.1975, 1514/74

VwGH 24.10.1978, 0243/76

VwGH 19.09.1984, 84/13/0059

VwGH 04.06.1986, 84/13/0251

VwGH 28.04.1987, 86/14/0175

VwGH 19.10.1987, 86/15/0097

VwGH 08.02.1990, 89/16/0180

VwGH 23.10.1990, 90/14/0102

VwGH 14.10.1991, 90/15/0084

VwGH 22.03.1993, 91/13/0091

VwGH 15.09.1993, 91/13/0053

VwGH 29.06.1995, 93/15/0134

VwGH 24.09.1996, 95/13/0290

VwGH 25.02.1998, 97/14/0141

VwGH 27.06.2000, 99/14/0281

VwGH 15.09.2016, Ra 2015/15/0003

VwGH 18.02.2021, Ra 2019/15/0052

VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015

Zusammenfassung / Abstract

Rund 88% der österreichischen Unternehmen sind gemäß der EU-Definition Familienunternehmen. Laut KMU-Forschung Austria steht jedes zehnte Familienunternehmen kurz vor der Übergabe. Diese Arbeit untersucht die steuerlichen Auswirkungen unentgeltlicher und entgeltlicher Betriebsübertragungen innerhalb von Familienunternehmen. Ein wesentlicher Aspekt der unentgeltlichen Übertragung ist die Sicherstellung der Versorgung des Übergebers, welche durch eine Rentenvereinbarung erfolgen kann. Bei unentgeltlichen Übertragungen gilt die Buchwertfortführung, wodurch stille Reserven nicht aufgedeckt und besteuert werden. Entgeltliche Übertragungen führen zur Erfassung und Besteuerung der stillen Reserven beim Übergeber. Das Ziel dieser Arbeit ist es, die steuerlichen Konsequenzen sowohl unentgeltlicher als auch entgeltlicher Übertragungen seitens des Übergebers und Übernehmers in einer gesamtanalytischen Betrachtung zu analysieren.

Approximately 88% of Austrian companies are classified as family businesses according to the EU definition. According to the Austrian Institute for SME Research, one in ten family businesses is about to be handed over. This work examines the tax implications of both gratuitous and non-gratuitous business transfers within families. A key aspect of gratuitous transfers is ensuring the provision for the transferor, which can be secured through a pension agreement. For gratuitous transfers, continuance of book values applies, preventing the recognition and taxation of hidden reserves. Non-gratuitous transfers, on the other hand, lead to the recognition and taxation of hidden reserves by the transferor. The aim of this work is to analyze the tax consequences of both gratuitous and non-gratuitous transfers on the sides of the transferor and transferee from a comprehensive perspective.