ARBEITSBEHELF

KAUF, VERKAUF, ÜBERGABE IM FAMILIENBETRIEB NACH DEM STEUERPAKET 2012

Steuerliche Grundlagen für die entgeltliche und unentgeltliche Übergabe im Familienbetrieb unter Berücksichtigung von Immobilien und Kapitalvermögen

ÖGWT
IHR SERVICE-NETZWERK

ISTOCKPHOTO

FINDEN SIE UNS
AUCH AUF
FACEBOOK

WIR VERBINDEN – MENSCHEN UND WISSEN.

IHRE ÖGWT – IHR SERVICENETZWERK!

DIE ÖGWT-MITGLIEDSCHAFT RECHNET SICH SEHR SCHNELL!

WIR SCHAUEN AUF SIE:

- mit qualitativ hochwertigen Fortbildungsveranstaltungen für Ihre Weiterbildung
- mit Arbeitsbehelfen für die tägliche Kanzleiarbeit
- mit praxisnahen Schulungen für Ihre Mitarbeiter
- mit einem Netzwerk für Ihren fachlichen Austausch
- mit vielen Preisvorteilen bei unseren Angeboten
- mit einer starken Vertretung in der Kammer für Ihre Interessen.

Bitte unterstützen Sie unsere Arbeit mit Ihrem Mitgliedsbeitrag. Zur Mitgliedschaft erhalten unsere Mitglieder ihre persönliche Servicecard, mit der sie Ermäßigungen bei fast allen unseren Veranstaltungen, zusätzliche Serviceprodukte, wie das ÖGWT-Gesetzbuch Steuergesetze, die ÖGWT-Bilanzierungscheckliste und Vorteile bei unseren Kooperationspartnern genießen. Alle Mitglieder der Kammer der Wirtschaftstreuhänder können unserem Verein beitreten.

DER JAHRESBEITRAG MIT STAND DEZEMBER 2011 BETRÄGT FÜR

- WT EUR 90,–
- BiBu/SBH EUR 60,–
- BA EUR 0,– (für die ersten drei Jahre nach KWT-Anmeldung) oder EUR 30,–
- Pensionisten EUR 30,–
- Kapitalgesellschaften EUR 360,– (wobei hier bis zu fünf Berufsangehörige die Vorteile der Mitgliedschaft in Anspruch nehmen können)

ÖGWT
IHR SERVICE-NETZWERK

ÖGWT-ANMELDUNG

PER FAX AN 01/315 45 45-33, PER POST ODER ÜBER DIE HOMEPAGE UNTER WWW.OEGWT.AT – RUBRIK MITGLIED

❑ JA, ich trete der Österreichischen Gesellschaft der Wirtschaftstreuhänder bei und erhalte meine persönliche ÖGWT-Servicecard, mein kostenloses ÖGWT-Gesetzbuch Steuergesetze und die aktuelle Bilanzierungscheckliste.

Name _____

Mitgliedschaftsform: ❑ natürliche Person ❑ Juristische Person

Adresse _____

Tel.-Nr. _____ Fax-Nr. _____ E-Mail _____

Datum _____ Unterschrift _____

Vertragsbedingungen: Die Mitgliedschaft kann schriftlich jederzeit gekündigt werden.

ÖGWT-Arbeitsbehelf

Beratung eines Unternehmenskaufs/-verkaufs, einer Unternehmensübergabe

„WP-KESt“ und „Immo-ESt“ berücksichtigt

1. Auflage
Stand: 30. Juni 2012

herausgegeben und bearbeitet von

WP/StB Mag. Heinz Harb
und
WP/StB Dr. Harald Manessinger
LBG Österreich

Vorwort

Liebe Kolleginnen,
liebe Kollegen!

Der Beratungsbedarf im Bereich der Unternehmensnachfolgen ist unverändert hoch. Um sich möglichst rasch bei einem konkreten Fall einen Überblick zu verschaffen, haben wir für Sie den Leitfaden herausgegeben.

Der Arbeitsbehelf dient als Unterstützung zur Entwicklung eines angemessenen Fahrplans für eine gezielte klientenorientierte Lösung.

Herzlichen Dank an die beiden engagierten Kollegen Heinz Harb und Harald Manessinger, die Ihr Know-How zur Verfügung gestellt haben.

Die ÖGWT ist laufend bestrebt, Ihnen bestes Service zur Unterstützung Ihrer Berufsausübung zu bieten. Da Gesetze, Verordnungen, Erlässe, etc. immer noch komplexer und umfangreicher werden, versuchen wir unseren beruflichen Alltag möglichst praxisgerecht aufzubereiten.

Wir hoffen, dass uns das mit diesem Leitfaden gelungen ist.

Ihr Klaus Hübner und sein Team.
Präsident der Österreichischen Gesellschaft der Wirtschaftstreuhänder

Inhalt

Familienbetriebe, Freie Berufe, Klein- und Mittelbetriebe 5
1. Betriebswirtschaftliche Aspekte, Business Plan, Unternehmensbewertung, Preisfindung . 5
2. Rechtsfragen und Haftung 6
3. Finanzierung und Förderungen 7
4. Sozialversicherung, Pensionsleistungen, Altersvorsorge 7
5. Steuern und Rechtsformgestaltung 8
6. Due Diligence – Sorgfältige Erhebung und Prüfung der konkret vorliegenden Unternehmenssituation 9

Wesentliche steuerliche Rahmenbedingungen in der Beratung von Verkauf, Kauf und Übergabe von Unternehmen 10
1. Die entgeltliche Unternehmensübertragung bzw. die Betriebsaufgabe 10
1.1 Einkommensteuer 10
§ 24. Veräußerungsgewinnermittlung 10
§ 4. Gewinnermittlung 12
§ 124b. Inkrafttretensbestimmung 14
§ 27. Einkünfte aus Kapitalvermögen 14
§ 27a. Besonderer Steuersatz und Bemessungsgrundlage für Einkünfte aus Kapitalvermögen 14
§ 29. Rentenbesteuerung 16
§ 30. Private Grundstücksveräußerungen 17
§ 30a. Besonderer Steuersatz für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen 19
§ 30b. Immobilienertragsteuer 19
§ 31. Spekulationsgeschäfte 20
§ 37. Steuerbegünstigungen 20
1.2. Körperschaftsteuer 22
§ 11. Zinsenabzug bei Erwerb von Kapitalanteilen 22
§ 12. Nicht abzugsfähige Aufwendungen & Ausgaben 22
§ 13. Sondervorschriften für Privatstiftungen 23
1.3. Umsatzsteuer 24
§ 4. Bemessungsgrundlage 24
§ 6. Steuerbefreiungen 25
§ 12. Vorsteuerabzug 25
2. Die unentgeltliche Unternehmensübertragung 26
2.1. Grunderwerbsteuer 26
§ 3. GrEStG – Ausnahmen von der Besteuerung 26
§ 4. GrEStG – Art der Berechnung 27
2.2. Einkommensteuer 28
§ 27. Einkünfte aus Kapitalvermögen 28
§ 27a. Besonderer Steuersatz und Bemessungsgrundlage für Einkünfte aus Kapitalvermögen 28
2.3. Umsatzsteuer 28
§ 3. Eigenverbrauch durch Entnahme 28
§ 4. Bemessungsgrundlage für den Eigenverbrauch 29
§ 12. Vorsteuerweiterleitung 29
3. Übersicht: Ertragsteuerliche Behandlung von Veräußerungsgewinnen 30
3.1. bei Veräußerung eines Betriebes, Teilbetriebes, Mitunternehmerschaftsanteils 30
3.2. bei Veräußerung eines Kapitalanteils 31
4. Renten anlässlich der Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen 32

Alle Angaben in diesem Arbeitsbehelf erfolgen trotz sorgfältiger Bearbeitung ohne Gewähr. Eine Haftung des Autors bzw des Herausgebers oder anderer Personen ist ausgeschlossen. Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt.

Satz und Druckvorlage: b+R-satzstudio, Graz

ISSN 2078-3957

Familienbetriebe, Freie Berufe, Klein- und Mittelbetriebe

Der Beratungsbedarf bei der Vorbereitung und Umsetzung von entgeltlichen oder unentgeltlichen Unternehmensnachfolgen ist nach wie vor hoch. Der beauftragte Wirtschaftstreuhänder wird seiner Beratungsaufgabe nur dann ausreichend gerecht werden können, wenn es ihm gelingt, alle wesentlichen **Aspekte für eine gelungene Unternehmensnachfolge-Beratung** im konkret vorliegenden Fall rasch zu überblicken, einen angemessenen „Fahrplan" zu entwickeln und gezielt klientenorientierte Lösungen zu erarbeiten.

1. Betriebswirtschaftliche Aspekte, Business Plan, Unternehmensbewertung, Preisfindung

Dies beginnt bei der Analyse der wesentlichen aktuellen und künftigen unternehmensinternen und externen betriebswirtschaftlichen Rahmenbedingungen des zu übergebenden/zu übernehmenden bzw. zum Verkauf/Kauf stehenden Unternehmens und der **Aufstellung bzw. Plausibilisierung eines „Business Plans"**. Dabei sind ausgehend von der Einschätzung des Kundenmarktes, der Mitbewerber, der Lieferanten, der Mitarbeiter und des Produkt-, Handels- bzw. Dienstleistungsangebotes unter Berücksichtigung eines ausgewogenen Chancen/Risken-Profils eine zentrale Verdichtung im rechnerischen Teil in Form einer Planerfolgsrechnung, Planbilanz und eines Finanzplans für einen überschaubaren künftigen Zeitraum sinnvoll, der dem Umfang und der Art des Unternehmens gerecht wird. Eine Parametervariation unter der Annahme unterschiedlich wahrscheinlicher Szenarien gibt dabei einen wertvollen Einblick über realistisch zu erreichende wirtschaftliche Bandbreiten (Szenariotechnik).

Die Ausarbeitung einer darauf aufbauenden **Unternehmensbewertung aus betriebswirtschaftlicher Sicht unter Beachtung der Grundsätze des Fachgutachtens KFS/BW1** (beschlossen am 27.2.2006) wird nicht nur bei einer Nachfolgeregelung außerhalb der Familie, sondern auch im Familienkreis, beispielsweise bei zu berücksichtigenden Ansprüchen von das Unternehmen nicht übernehmenden Geschwistern und der üblicherweise damit häufig verbundenen Erb- und Pflichtteilsverzichte, für den verantwortungsbewussten Berater meist unverzichtbar sein. Bei der Ermittlung der nachhaltig künftig erwirtschaft- und entnehmbaren cash flows kann gerade im Familienbetrieb die Trennung von privat und betrieblich veranlassten Aufwendungen und Erträ-

gen, die sachgerechte Zuordnung von Betriebs- und Privatvermögen und etwaiger darin ruhender stiller Reserven bzw. Lasten, sowie die Berücksichtigung angemessener Arbeitsvergütungen für nicht fremdüblich entlohnte Familienangehörige bzw. den Unternehmer selbst, eine Herausforderung in der praktischen Umsetzung sein.

Daraus abgeleitete **Entscheidungsgrundlagen für unter finanziellen Gesichtspunkten betriebswirtschaftlich gerechtfertigte Kauf- bzw. Verkaufspreise, Rentenvereinbarungen, Schuldübernahmen, Aufteilung von außerbetrieblichem Vermögen (das naheliegender Weise auch sachgerecht zu bewerten ist), Übergabemodalitäten im Familienkreis bzw. die Regelung von „Auszahlung" an nicht das Unternehmen weiterführende Familienangehörige** stellen die wirtschaftliche, solide Basis für Überlegungen des Übergebers bzw. Übernehmers und deren Berater für alle nachfolgenden Rechts- und Gestaltungsfragen dar.

2. Rechtsfragen und Haftung

Aus zivilrechtlicher und öffentlich rechtlicher Sicht sind vor allem das **Gewerberecht, das Berufsrecht der einzelnen freien Berufe, im Bereich der Land- und Forstwirtschaft das Anerbengesetz** (mit ähnlichen Bestimmungen im Kärntner Erbhöfegesetz und im Tiroler Höferecht)**, bestandsrechtliche Fragen zu Miete** (insbesondere § 12 a MRG) **und Pacht, das Schenkungs-, Erb- und Pflichtteilsrecht, das Unternehmens- und Gesellschaftsrecht, das Arbeitsrecht sowie häufig auch Fragen des Liegenschaftsverkehrs** zu beachten.

Hinsichtlich der fortgesetzten Haftung des Übergebers bzw. der den Übernehmer treffenden **Haftungen sind besonders §§ 38, 39 UGB, § 1409 ABGB, § 14 BAO und die relevanten Bestimmungen des ASVG, sowie das AVRAG** zu beachten.

Haftungsprävention in eigener Sache: Unter Beachtung der den Wirtschaftstreuhändern in der Rechtsberatung nicht zuletzt durch die dazu ergangene OGH-Judikatur (OGH 08.03.2006, 7 Ob 258/05z) gesetzten Grenzen sind dabei Notare bzw. Rechtsanwälte beizuziehen und diese vornehmlich direkt vom Klienten zu beauftragen, um eine nicht zu unterschätzende Berater-Haftung zu vermeiden. Wiewohl der Wirtschaftstreuhänder den Klienten nach einer weiteren höchstgerichtlichen Judikatur ungeachtet dessen beispielsweise auf die Besonderheiten des § 12 a MRG hinzuweisen hat, obwohl er selbst in diesen Fragen nicht rechtsvertretend tätig werden darf.

Schon aus berufs- und haftungsrechtlichen Gründen in eigener Sache empfiehlt sich in der Praxis, das übernommene Mandat bereits bei Auftragser-

teilung klar abzugrenzen und nachvollziehbar zu vereinbaren, für wen man im Zuge der Beratung einer Unternehmensnachfolge oder eines Unternehmenskaufs als Wirtschaftstreuhänder tätig wird – für den Käufer, Verkäufer, Übergeber, Übernehmer, für die Gesellschaft, einen oder gar mehrere Gesellschafter, etc. – und für wen nicht.

3. Finanzierung und Förderungen

Hinsichtlich der aktuellen und künftigen **Finanzierung des Unternehmens** sind Fragen der Haftungsübernahme und Bestellung von Sicherheiten zu klären, die eng mit dem Umfang und der Art des im Zuge der Unternehmensnachfolge bzw. des Unternehmenskaufs/-verkaufs tatsächlich übertragenen bzw. etwaigen auch zurückbehaltenen Vermögens verbunden sind. Die **Aufstellung eines Finanzstatus und eines soliden Finanzplanes** sowie die vollständige Erhebung aller gewährten Sicherheiten, Garantien, übernommenen oder drohenden Haftungen sind dringend zu empfehlen.

Förderungen und Maßnahmen der AWS (www.awsg.at), **aber auch der Länder** und anderer Förderstellen im Zuge von Unternehmensübergaben bzw. -übernahmen sind in die Überlegungen mit einzubeziehen. Die Begleitung der vom Klienten zu führenden Bankgespräche gehört regelmäßig zu den Aufgaben des Wirtschaftstreuhänders.

4. Sozialversicherung, Pensionsleistungen, Altersvorsorge

Aus sozialversicherungsrechtlicher Sicht sind die Bestimmungen des Leistungsrechts im **ASVG, FSVG, BSVG und GSVG**, vor allem die **Regelungen des Pensionsrechts und die damit verbundenen Übergangsregelungen** zu beachten und bei der Gestaltung einer etwaigen künftigen Mitarbeit bzw. bei Leistungen an den Übergeber deren möglicherweise nachteilige Einfluss auf einen laufenden Pensionsbezug (Wirtschaftliche Aufrechnung bzw. Wegfall von Pensions- und Ausgleichzulagenleistungen) bzw. die Überschreitung von Zuverdienstgrenzen zu berücksichtigen. Dies gilt ebenso hinsichtlich des Risikos des Wegfalls von steuerlichen Begünstigungen (z.B.: Hälftesteuersatz).

Fragen im Zusammenhang mit einer **betrieblichen Altersvorsorge des Unternehmers und seiner mitarbeitenden Familienangehörigen unter He-**

ranziehung der dazu zur Verfügung stehenden steuerlichen Begünstigungen sind häufig – jedoch nicht erst im Zuge der Unternehmensnachfolge, sondern sinnvollerweise schon viele Jahre zuvor – zu lösende Beratungsaufgaben.

5. Steuern und Rechtsformgestaltung

Dieser **Arbeitsbehelf hat zum Ziel**, neben einem **punktuellen Überblick über die Beratungsaufgaben des Wirtschaftstreuhänders im Zuge von Unternehmensnachfolgen** nachstehend eine **Zusammenfassung steuerrechtlich wesentlicher, aber weit verstreuter Rechtsnormen einschließlich eines Überblicks zur Besteuerung von Renten** (zur Rentenberechnung gem. § 16 BewG siehe www.bmf.gv.at/Steuern/Berechnungsprogramme) und damit dem Fachmann insgesamt eine rasche Übersicht in der praktischen Klientenberatung zu ermöglichen.

Das bei Drucklegung sich in Begutachtung befindende Abgabenänderungsgesetz 2012 und die nicht verstummte politische Diskussion betreffend einer Wiedereinführung einer Vermögenssteuer, Schenkungs- und Erbschaftsteuer wurde hier nicht berücksichtigt, sollte aber hinsichtlich einer „rechtzeitigen" Übergabeplanung im Sinne einer vorausschauenden Planung und Beratung nicht außer Acht gelassen werden. Bei so manchem Klienten empfiehlt sich daher, diesen Aspekte und damit verbundene fachliche Überlegungen so früh wie möglich aufzuzeigen.

Hinsichtlich der steuer- und gesellschaftsrechtlichen Gestaltung der Unternehmensnachfolge wird häufig eine vorausschauende Rechtsformplanung und Umsetzung unter **Anwendung der Bestimmungen des Umgründungssteuerrechts durch Verschmelzung, Umwandlung, Einbringung, Zusammenschluss, Realteilung und Spaltung** oder auch im Einzelfall die **Errichtung einer Privatstiftung** zweckmäßig und erforderlich sein. Hinsichtlich der Abschreibung von Anschaffungskosten für Firmenwerte im Zuge eines Unternehmenskaufs sind dabei auch bei Klein- und Mittelbetrieben die Bestimmungen der **Gruppenbesteuerung** für Kapitalgesellschaften zu berücksichtigen.

Damit verbunden ist die praktische Umsetzung in der Unternehmens- bzw. Steuerbilanz (Sonderbilanzen, Übergangsgewinne/-verluste, etc.) und im laufenden Rechnungswesen; soweit Dienstnehmer davon betroffen sind auch durch die Personalverrechnung.

6. Due Diligence – Sorgfältige Erhebung und Prüfung der konkret vorliegenden Unternehmenssituation

Bei Unternehmenskauf bzw. -verkauf oder Unternehmensübergabe ist in vielen Fällen auch bei Klein- und Mittelbetrieben im Interesse des vertretenen Klienten die verantwortungsbewusste sorgfältige **Durchführung einer Due Diligence** (vertiefte Einschau in die Verhältnisse des Unternehmens) dringend zu empfehlen und **als ganz wesentliche Beratungsleistung durch den Klienten zweckmäßigerweise gesondert zu beauftragen und zu honorieren**.

Dabei wird sich der Wirtschaftstreuhänder im Wesentlichen auf eine **Financial und Tax Due Diligence** konzentrieren. Es wird sinnvoll sein, die Durchführung einer **Legal Due Diligence** durch einen damit vertrauten Rechtsanwalt beim Klienten anzuregen. Die **Commercial Due Diligence** wird meist vom Auftraggeber selbst, bei Klein- und Mittelbetrieben aber durchaus unter Beiziehung des Wirtschaftstreuhänders, durchgeführt.

Das angemessene Honorar hierfür mag dem Klienten zwar auf den ersten Blick hoch erscheinen, steht aber tatsächlich selbst bei Klein- und Mittelbetrieben in einer Vielzahl von Praxisfällen in einer vernachlässigbaren Höhe in Relation zum Transaktionswert der zugrundeliegenden Unternehmensnachfolge, bzw. des Unternehmenskaufs/-verkaufs. In vielen Fällen ist zu beobachten, dass sich bei Vorliegen einer professionellen Unternehmenseinschau (Due Diligence) durch kundige Wirtschaftstreuhänder Finanzierungsgespräche deutlich vereinfachen oder überhaupt erst sinnvoll geführt werden können.

Wesentliche steuerliche Rahmenbedingungen in der Beratung von Verkauf, Kauf und Übergabe von Unternehmen

Wesentliche zu beachtende steuerrechtliche Bestimmungen finden sich weit verstreut und nicht zuletzt in Unterabsätzen von Übergangsbestimmungen. Nachstehend dazu ein kleiner Querschnitt für die Praxis:

1. Die entgeltliche Unternehmensübertragung bzw. die Betriebsaufgabe

1.1. Einkommensteuer

§ 24. Veräußerungsgewinnermittlung

(1) Veräußerungsgewinne sind Gewinne, die erzielt werden bei

1. der Veräußerung
   - des ganzen Betriebes
   - eines Teilbetriebes
   - eines Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist
2. der Aufgabe des Betriebes (Teilbetriebes).

(2) Veräußerungsgewinn im Sinne des Abs. 1 ist der Betrag, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens oder den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt. Dieser Gewinn ist für den Zeitpunkt der Veräußerung oder der Aufgabe nach § 4 Abs. 1 oder § 5 zu ermitteln. Im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist, ist als Veräußerungsgewinn jedenfalls der Betrag seines negativen Kapitalkontos zu erfassen, den er nicht auffüllen muss.

(3) Werden die einzelnen dem Betrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter im Rahmen der Aufgabe des Betriebes veräußert, so sind die Veräußerungserlöse anzusetzen. Werden die Wirtschaftsgüter nicht veräußert, so ist der gemeine Wert im Zeitpunkt ihrer Überführung ins Privatvermögen anzusetzen. Bei Aufgabe eines Betriebes, an dem mehrere Personen beteiligt waren, ist für jeden einzelnen Beteiligten der gemeine Wert jener Wirtschaftsgüter anzusetzen, die er bei der Auseinandersetzung erhalten hat.

(4) Der Veräußerungsgewinn ist nur insoweit steuerpflichtig, als er bei der Veräußerung (Aufgabe) des ganzen Betriebes den Betrag von 7.300 Euro und

bei der Veräußerung (Aufgabe) eines Teilbetriebes oder eines Anteiles am Betriebsvermögen den entsprechenden Teil von 7.300 Euro übersteigt. Der Freibetrag steht nicht zu,

- wenn von der Progressionsermäßigung nach § 37 Abs. 2 oder Abs. 3 Gebrauch gemacht wird,
- wenn die Veräußerung unter § 37 Abs. 5 fällt oder
- wenn die Progressionsermäßigung nach § 37 Abs. 7 ausgeschlossen ist.

(5) Die Einkommensteuer vom Veräußerungsgewinn wird im Ausmaß der sonst entstehenden Doppelbelastung der stillen Reserven auf Antrag ermäßigt oder erlassen, wenn der Steuerpflichtige den Betrieb oder Teilbetrieb oder den Anteil am Betriebsvermögen innerhalb der letzten drei Jahre vor der Veräußerung (Aufgabe) erworben und infolge des Erwerbes Erbschafts- oder Schenkungssteuer, Grunderwerbsteuer oder Stiftungseingangssteuer entrichtet hat.

(6) Wird der Betrieb aufgegeben und werden aus diesem Anlass Gebäudeteile (Gebäude) ins Privatvermögen übernommen, so unterbleibt auf Antrag die Erfassung der darauf entfallenden stillen Reserven. Voraussetzung ist, dass das Gebäude bis zur Aufgabe des Betriebes der Hauptwohnsitz des Steuerpflichtigen gewesen ist, auf das Gebäude keine stillen Reserven übertragen worden sind und einer der folgenden Fälle vorliegt:

1. Der Steuerpflichtige ist gestorben und es wird dadurch eine Betriebsaufgabe veranlasst.
2. Der Steuerpflichtige ist wegen körperlicher oder geistiger Behinderung in einem Ausmaß erwerbsunfähig, dass er nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder die mit seiner Stellung als Mitunternehmer verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen. Das Vorliegen dieser Voraussetzung ist auf Grundlage eines vom Steuerpflichtigen beizubringenden medizinischen Gutachtens eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen zu beurteilen, es sei denn, es liegt eine medizinische Beurteilung durch den für den Steuerpflichtigen zuständigen Sozialversicherungsträger vor.
3. Der Steuerpflichtige hat das 60. Lebensjahr vollendet und stellt seine Erwerbstätigkeit ein. Eine Erwerbstätigkeit liegt nicht vor, wenn der Gesamtumsatz aus den ausgeübten Tätigkeiten 22.000 Euro und die gesamten Einkünfte aus den ausgeübten Tätigkeiten 730 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen.

Wird das Gebäude (der Gebäudeteil) nach Betriebsaufgabe durch den Steuerpflichtigen oder einen unentgeltlichen Rechtsnachfolger zur Erzielung von Einkünften verwendet, ist sein steuerlicher Wertansatz um die unversteuerten stillen Reserven zu kürzen. Wird das Gebäude (der Gebäudeteil) innerhalb von

fünf Jahren nach Aufgabe des Betriebes durch den Steuerpflichtigen oder einen unentgeltlichen Rechtsnachfolger veräußert, gilt die Veräußerung als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a der Bundesabgabenordnung, das beim Steuerpflichtigen zur Erfassung der stillen Reserven höchstens im Umfang der Bemessungsgrundlage bei Betriebsaufgabe führt. Die zu erfassenden stillen Reserven sind als Aufgabegewinn zu versteuern. Wurde das Gebäude (der Gebäudeteil) vor der Veräußerung bereits zur Erzielung von Einkünften verwendet, ist der steuerliche Wertansatz um die versteuerten stillen Reserven wieder zu erhöhen.

(7) Ein Veräußerungsgewinn ist nicht zu ermitteln, soweit das Umgründungssteuergesetz eine Buchwertfortführung vorsieht. Fällt die gesellschaftsvertragliche Übertragung von (Teil)- Betrieben oder Mitunternehmeranteilen nicht unter Art. IV oder Art. V des Umgründungssteuergesetzes, ist der Veräußerungsgewinn auf den nach dem Umgründungssteuergesetz maßgeblichen Stichtag zu beziehen.

§ 4. Gewinnermittlung

(3a) Für **Grundstücke im Sinne des § 30 Abs. 1,** die einem **Betriebsvermögen** zugehören, gilt Folgendes:

1. Die Befreiungsbestimmungen für Abgeltungen von Wertminderungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 33, für einen (drohenden) behördlichen Eingriff sowie für Zusammenlegungen, Flurbereinigungen und Baulandumlegungen gemäß § 30 Abs. 2 Z 3 und 4 sind anzuwenden.
2. Die für die Mitteilung oder Selbstberechnung gemäß § 30c anfallenden Kosten dürfen als Betriebsausgaben abgezogen werden, außer es kommt Z 5 zur Anwendung.
3. Bei der Veräußerung von Grund und Boden ist ein Inflationsabschlag gemäß § 30 Abs. 3 zu berücksichtigen, es sei denn, der besondere Steuersatz gemäß § 30a Abs. 1 kommt nicht zur Anwendung.
4. Müssen Grundstücksteile im Zuge einer Änderung der Widmung auf Grund gesetzlicher Vorgaben an die Gemeinde übertragen werden, sind die Anschaffungskosten der verbleibenden Grundstücksteile um die Anschaffungskosten der übertragenen Grundstücksteile zu erhöhen.
5. Wird Grund und Boden des Anlagevermögens veräußert, der am 31. März 2012 nicht steuerverfangen war, kann der Veräußerungsgewinn pauschal nach § 30 Abs. 4 ermittelt werden.
6. Bei der Veräußerung von mit dem Teilwert eingelegten Grundstücken des Betriebsvermögens gilt der Unterschiedsbetrag zwischen dem Teilwert im Einlagezeitpunkt und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen.

7. Ein Auf- oder Abwertungsbetrag nach § 4 Abs. 10 Z 3 lit. a in der Fassung vor dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, ist bei der Veräußerung gewinnwirksam anzusetzen.

(**10**) Beim **Wechsel der Gewinnermittlungsart** gilt folgendes:

1. Es ist durch Zu- und Abschläge auszuschließen, dass Veränderungen des Betriebsvermögens (Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben) nicht oder doppelt berücksichtigt werden. Ergeben die Zu- und Abschläge einen Überschuss (Übergangsgewinn), so ist dieser beim Gewinn des ersten Gewinnermittlungszeitraumes nach dem Wechsel zu berücksichtigen. Ergeben die Zu- und Abschläge einen Verlust (Übergangsverlust), so ist dieser, beginnend mit dem ersten Gewinnermittlungszeitraum nach dem Wechsel, zu je einem Siebentel in den nächsten sieben Gewinnermittlungszeiträumen zu berücksichtigen. Bei Veräußerung oder Aufgabe des ganzen Betriebes, eines Teilbetriebes oder eines Mitunternehmeranteiles sind Übergangsgewinne oder (restliche) Übergangsverluste beim Gewinn des letzten Gewinnermittlungszeitraumes vor Veräußerung oder Aufgabe zu berücksichtigen.
2. Darüber hinaus ist durch Zu- oder Abschläge und durch entsprechende Bilanzansätze sicherzustellen, dass sonstige Änderungen der Gewinnermittlungsgrundsätze (z.B. hinsichtlich der unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim Übergang von der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 oder 3 auf § 5 oder hinsichtlich der Berücksichtigung von Wertminderungen des Betriebsvermögens beim Übergang auf Buchführung) mit dem Wechsel der Gewinnermittlungsart berücksichtigt werden.
3. a) ~~Beim Übergang auf die Gewinnermittlung gemäß § 5 ist der Grund und Boden steuerneutral auf den Teilwert im Zeitpunkt des Wechsels auf- oder abzuwerten.~~

   b) ~~Beim Übergang von der Gewinnermittlungsart gemäß § 5 auf eine andere Gewinnermittlungsart sind die stillen Reserven des Grund und Bodens und des gewillkürten Betriebsvermögens aufzudecken und zu versteuern. Auf Grund eines in der Steuererklärung (Feststellungserklärung) gestellten Antrages sind die stillen Reserven des zum notwendigen Betriebsvermögen gehörenden Grund und Bodens aber einer Rücklage (bei Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 einem steuerfreien Betrag) zuzuführen, die (der) erst im Zeitpunkt des Ausscheidens des Grund und Bodens aus dem Betriebsvermögen oder im Zeitpunkt der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebes insoweit zu versteuern ist, als die stillen Reserven in diesem Zeitpunkt noch vorhanden sind .~~

§ 124b. Inkrafttretensbestimmung

212. § 4 Abs. 10 Z 3 und § 5 Abs. 1, jeweils in der Fassung vor dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, sind letztmalig auf Wirtschaftsjahre anzuwenden, die vor dem 1. April 2012 enden. Zum 31. März 2012 bestehende Rücklagen oder steuerfreie Beträge im Sinne des § 4 Abs. 10 Z 3 lit. b in der Fassung vor dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, sind im Zeitpunkt des Ausscheidens des Grund und Bodens aus dem Betriebsvermögen oder im Zeitpunkt der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebes insoweit gemäß § 30a zu versteuern als die stillen Reserven in diesem Zeitpunkt noch vorhanden sind.

§ 27. Einkünfte aus Kapitalvermögen

(3) Zu den Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gehören Einkünfte aus der Veräußerung, Einlösung und sonstigen Abschichtung von Wirtschaftsgütern, deren Erträge Einkünfte aus der Überlassung von Kapital im Sinne von Abs. 2 sind (einschließlich Nullkuponanleihen).

(8) Der Verlustausgleich ist nur nach Maßgabe der folgenden Vorschriften zulässig:

1. Verluste aus Einkünften nach Abs. 3 und 4 können nicht mit Zinserträgen aus Geldeinlagen und sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten sowie mit Zuwendungen gemäß Abs. 5 Z 7 ausgeglichen werden.
2. Verlustanteile aus der Beteiligung an einem Unternehmen als stiller Gesellschafter sowie aus der Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters dürfen nicht mit anderen Einkünften ausgeglichen werden. Sie sind in Folgejahren mit Gewinnanteilen aus derselben Beteiligung zu verrechnen.
3. Einkünfte aus Kapitalvermögen, auf die der besondere Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 anwendbar ist, können nicht mit Einkünften aus Kapitalvermögen ausgeglichen werden, für die dieser gemäß § 27a Abs. 2 nicht gilt.
4. Nicht ausgeglichene Verluste aus Kapitalvermögen dürfen nicht mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden.

Die vorstehenden Regelungen über den Verlustausgleich gelten auch im Falle der Regelbesteuerung gemäß § 27a Abs. 5.

§ 27a. Besonderer Steuersatz und Bemessungsgrundlage für Einkünfte aus Kapitalvermögen

(1) Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen einem besonderen Steuersatz von 25% und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuer-

pflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs. 5) anzuwenden ist.

Gilt nicht für:

(2) 3. Einkünfte aus der Beteiligung an einem Unternehmen als stiller Gesellschafter sowie aus der Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters;

(3) Als Einkünfte anzusetzen sind:

2. Bei realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen (§ 27 Abs. 3)
   a) der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös, dem Einlösungs- oder Abschichtungsbetrag und den Anschaffungskosten, jeweils inklusive anteiliger Stückzinsen;
   b) im Falle der Entnahme oder des sonstigen Ausscheidens aus dem Depot (§ 27 Abs. 6 Z 1 lit. a) sowie im Falle des Verlusts des Besteuerungsrechts (§ 27 Abs. 6 Z 1 lit. b) der Unterschiedsbetrag zwischen dem gemeinen Wert zum Zeitpunkt der Entnahme oder des sonstigen Ausscheidens bzw. des Eintritts der Umstände, die zum Wegfall des Besteuerungsrechts führen, und den Anschaffungskosten. Zwischen Wegzug und Veräußerung eingetretene Wertminderungen sind höchstens im Umfang der Bemessungsgrundlage bei Wegzug zu berücksichtigen, soweit diese nicht in einem anderen Staat berücksichtigt werden.
   c) im Falle der Liquidation (§ 27 Abs. 6 Z 2) der Unterschiedsbetrag zwischen dem Abwicklungsguthaben und den Anschaffungskosten

(4) Für die Anschaffungskosten gilt Folgendes:

2. Bei Wirtschaftsgütern und Derivaten, auf deren Erträge der besondere Steuersatz gemäß Abs. 1 anwendbar ist, sind die Anschaffungskosten ohne Anschaffungsnebenkosten anzusetzen. Dies gilt nicht für in einem Betriebsvermögen gehaltene Wirtschaftsgüter und Derivate.
3. Bei allen in einem Depot befindlichen Wirtschaftsgütern und Derivaten im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4 mit derselben Wertpapierkennnummer ist bei Erwerb in zeitlicher Aufeinanderfolge der gleitende Durchschnittspreis in Euro anzusetzen. Nach § 93 Abs. 4 angesetzte Anschaffungskosten fließen nicht in den gleitenden Durchschnittspreis ein. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, die Ermittlung der steuerlichen Anschaffungskosten bei Kapitalmaßnahmen durch Verordnung festzulegen.

(5) Anstelle des besonderen Steuersatzes von 25% kann auf Antrag der allgemeine Steuertarif angewendet werden (Regelbesteuerungsoption). Die Anrechnung ist betraglich insoweit ausgeschlossen, als der Steuerpflichtige den Anspruch auf einen Alleinverdienerabsetzbetrag oder einen Kinderabsetzbetrag

vermittelt. Die Regelbesteuerungsoption kann nur für sämtliche Einkünfte, die dem besonderen Steuersatz gemäß Abs. 1 unterliegen, ausgeübt werden.

(6) Die Abs. 1 bis 5 gelten auch für Einkünfte aus der Überlassung von Kapital, aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen und aus Derivaten von natürlichen Personen, soweit diese zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 gehören. Sie gelten nicht für die Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen und aus Derivaten, wenn die Erzielung solcher Einkünfte einen Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit darstellt.

§ 29. Rentenbesteuerung

Sonstige Einkünfte sind nur:

1. Wiederkehrende Bezüge, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 6 gehören. Bezüge, die
   - freiwillig oder
   - an eine gesetzlich unterhaltsberechtigte Person oder
   - als Leistung aus einer Pensionszusatzversicherung (§ 108 b) gewährt werden, soweit für die Beiträge eine Prämie nach § 108a oder – gegebenenfalls vor einer Verfügung im Sinne des § 108i Z 3 – eine Prämie nach § 108g in Anspruch genommen worden ist, oder es sich um Bezüge handelt, die auf Grund einer Überweisung einer BV-Kasse (§ 17 BMSVG oder gleichartige österreichische Rechtsvorschriften) geleistet werden,

   sind nicht steuerpflichtig. Werden die wiederkehrenden Bezüge als Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern geleistet, gilt folgendes: Die wiederkehrenden Bezüge sowie gänzliche oder teilweise Abfindungen derselben sind nur insoweit steuerpflichtig, als die Summe der vereinnahmten Beträge (Renten, dauernde Lasten, gänzliche oder teilweise Abfindungen derselben sowie allfällige Einmalzahlungen) den Wert der Gegenleistung übersteigt. Besteht die Gegenleistung nicht in Geld, ist als Gegenwert der kapitalisierte Wert der wiederkehrenden Bezüge (§§ 15 und 16 des Bewertungsgesetzes) zuzüglich allfälliger Einmalzahlungen anzusetzen. Stellt ein aus Anlaß der Übertragung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils vereinbarter wiederkehrender Bezug keine angemessene Gegenleistung für die Übertragung dar, sind die Renten oder dauernden Lasten nur dann steuerpflichtig, wenn
   - sie keine Betriebseinnahmen darstellen und
   - sie keine derart unangemessen hohen wiederkehrenden Bezüge darstellen, dass der Zusammenhang zwischen Übertragung und Vereinbarung der wiederkehrenden Bezüge wirtschaftlich bedeu-

tungslos ist und damit eine freiwillige Zuwendung (§ 20 Abs. 1 Z 4 erster Satz) vorliegt.

2. Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (§ 30) und aus Spekulationsgeschäften (§ 31).

§ 30. Private Grundstücksveräußerungen

(1) Private Grundstücksveräußerungen sind Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Der Begriff des Grundstückes umfasst Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen. Bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen. Bei Tauschvorgängen ist § 6 Z 14 sinngemäß anzuwenden.

(2) Von der Besteuerung ausgenommen sind die Einkünfte:

1. Aus der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b), wenn sie dem Veräußerer
   a) ab der Anschaffung bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird oder
   b) innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird.
2. Aus der Veräußerung von selbst hergestellten Gebäuden, soweit sie innerhalb der letzten zehn Jahre nicht zur Erzielung von Einkünften gedient haben.
3. Aus der Veräußerung von Grundstücken infolge eines behördlichen Eingriffs oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs.
4. Aus Tauschvorgängen von Grundstücken im Rahmen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens im Sinne des Flurverfassungs-Grundsatzgesetzes 1951, BGBl. Nr. 103/1951, sowie im Rahmen behördlicher Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland nach den für die bessere Gestaltung von Bauland geltenden Vorschriften. Das in solchen Verfahren erworbene Grundstück tritt hinsichtlich aller für die Ermittlung der Einkünfte relevanter Umstände an die Stelle des hingegebenen Grundstückes.

(3) Als Einkünfte ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen. Die Anschaffungskosten sind um Herstellungsaufwendungen und Instandsetzungsaufwendungen zu erhö-

hen, soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren. Die Anschaffungskosten sind um Absetzungen für Abnutzungen, soweit diese bei der Ermittlung außerbetrieblicher Einkünfte abgezogen worden sind, sowie um die in § 28 Abs. 6 genannten steuerfreien Beträge zu vermindern. Müssen Grundstücksteile im Zuge einer Änderung der Widmung auf Grund gesetzlicher Vorgaben an die Gemeinde übertragen werden, sind die Anschaffungskosten der verbleibenden Grundstücksteile um die Anschaffungskosten der übertragenen Grundstücksteile zu erhöhen.

Die Einkünfte sind zu vermindern um

- die für die Mitteilung oder Selbstberechnung gemäß § 30c anfallenden Kosten;
- 2% jährlich ab dem 11. Jahr nach dem Zeitpunkt der Anschaffung, höchstens jedoch um 50% (Inflationsabschlag).

(4) Soweit Grundstücke am 31. März 2012 nicht steuerverfangen waren, sind als Einkünfte anzusetzen.

1. Im Falle einer Umwidmung des Grundstückes nach dem 31. Dezember 1987 der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 40% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten. Als Umwidmung gilt eine Änderung der Widmung, die nach dem letzten entgeltlichen Erwerb stattgefunden hat und die erstmals eine Bebauung ermöglicht, die in ihrem Umfang im Wesentlichen der Widmung als Bauland oder Baufläche im Sinne der Landesgesetze auf dem Gebiet der Raumordnung entspricht. Dies gilt auch für eine spätere Umwidmung in engem zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Veräußerung.
2. In allen übrigen Fällen der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten.

(5) Auf Antrag können die Einkünfte statt nach Abs. 4 auch nach Abs. 3 ermittelt werden. Im Falle einer Umwidmung im Sinne des Abs. 4 Z 1 ist für den Inflationsabschlag der Zeitpunkt der Änderung der Widmung als Anschaffungszeitpunkt maßgeblich.

(6) Ein Auf- oder Abwertungsbetrag nach § 4 Abs. 10 Z 3 lit. a in der Fassung vor dem 1. Stabilitätsgesetz2012, BGBl. I Nr. xxx/2012, ist bei der Veräußerung einkünftewirksam anzusetzen.

(7) Führen die privaten Grundstücksveräußerungen in einem Kalenderjahr insgesamt zu einem Verlust, ist dieser nicht ausgleichsfähig (§ 2 Abs. 2); dies gilt auch im Falle der Regelbesteuerungsoption (§ 30a Abs. 2).

(8) Die Einkommensteuer, die auf Grundstücksveräußerungen entfällt, wird im Ausmaß der sonst entstehenden Doppelbelastung der Einkünfte aus Grund-

stücksveräußerungen auf Antrag ermäßigt oder erlassen, wenn der Steuerpflichtige infolge des Erwerbes der Grundstücke innerhalb der letzten drei Jahre Erbschafts- oder Schenkungssteuer, Grunderwerbsteuer oder Stiftungseingangssteuer entrichtet hat.

§ 30a. Besonderer Steuersatz für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen

(1) Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 unterliegen einem besonderen Steuersatz von 25% und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs. 2) anzuwenden ist.

(2) Anstelle des besonderen Steuersatzes von 25% kann auf Antrag der allgemeine Steuertarif angewendet werden (Regelbesteuerungsoption). Die Regelbesteuerungsoption kann nur für sämtliche Einkünfte, die dem besonderen Steuersatz gemäß Abs. 1 unterliegen, angewendet werden.

(3) Die Abs. 1 und 2 gelten auch für betriebliche Einkünfte aus der Veräußerung oder der Entnahme von Grundstücken. Dies gilt nicht:

1. Wenn das Grundstück dem Umlaufvermögen zuzurechnen ist. Wurde das veräußerte Grundstück in das Betriebsvermögen eingelegt, sind hinsichtlich des Unterschiedsbetrages zwischen dem Teilwert im Einlagezeitpunkt und den niedrigeren Anschaffungs- oder Herstellungskosten Abs. 1 und 2 anzuwenden.
2. Wenn ein Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit in der Überlassung oder Veräußerung von Grundstücken liegt. Z 1 zweiter Satz gilt entsprechend.
3. Soweit eine Teilwertabschreibung vorgenommen wurde.
4. Soweit stille Reserven übertragen wurden, die vor dem 1. April 2012 aufgedeckt worden sind.

§ 30b. Immobilienertragsteuer

(1) Für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen ist im Falle der Selbstberechnung gemäß § 30c Abs. 2 eine auf volle Euro abzurundende Steuer in Höhe von 25% der Bemessungsgrundlage zu entrichten (Immobilienertragsteuer). Die Immobilienertragsteuer ist spätestens am 15. Tag des auf den Kalendermonat des Zuflusses zweitfolgenden Kalendermonats zu leisten.

(2) Mit der Entrichtung der selbstberechneten Immobilienertragsteuer durch Parteienvertreter gilt die Einkommensteuer für Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 als abgegolten. Dies gilt jedoch nicht,

wenn die der Selbstberechnung zugrunde liegenden Angaben des Steuerpflichtigen nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen.

(3) Auf Antrag sind die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30, für die eine selbstberechnete Immobilienertragsteuer entrichtet wurde, mit dem besonderen Steuersatz gemäß § 30a zu veranlagen (Veranlagungsoption). Dabei ist die Immobilienertragsteuer auf die zu erhebende Einkommensteuer anzurechnen und mit dem übersteigenden Betrag zu erstatten.

(4) Wird außer in den Fällen des § 30c Abs. 4 erster und dritter Teilstrich keine Immobilienertragsteuer entrichtet, ist vom Steuerpflichtigen eine auf volle Euro abzurundende besondere Vorauszahlung in Höhe von 25% der Bemessungsgrundlage zu entrichten. Abs. 1 letzter Satz gilt entsprechend.

(5) Abs. 1 und 4 gelten auch für betriebliche Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken, es sei denn, der besondere Steuersatz ist aufgrund des § 30a Abs. 3 Z 1 und 2 zumindest teilweise nicht anwendbar.

§ 31. Spekulationsgeschäfte

(1) Spekulationsgeschäfte sind Veräußerungsgeschäfte von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens, wenn die Einkünfte nicht gemäß § 27 oder § 30 steuerlich zu erfassen sind und der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt. Bei unentgeltlich erworbenen Wirtschaftsgütern ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen. Bei Tauschvorgängen ist § 6 Z 14 sinngemäß anzuwenden.

(2) Als Einkünfte sind der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten und den Werbungskosten andererseits anzusetzen.

(3) Die Einkünfte aus Spekulationsgeschäften bleiben steuerfrei, wenn sie insgesamt im Kalenderjahr 440 Euro nicht übersteigen.

(4) Führen Spekulationsgeschäfte in einem Kalenderjahr insgesamt zu einem Verlust, ist dieser nicht ausgleichsfähig (§ 2 Abs. 2).

§ 37. Steuerbegünstigungen

(1) Der Steuersatz ermäßigt sich für

- außerordentliche Einkünfte (Abs. 5),
- Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen (Abs. 6) soweit diese vorrangig den Verlust aus anderen Holznutzungen und sodann einen weiteren Verlust aus demselben forstwirtschaftlichen Betriebszweig, in dem die Einkünfte aus besonderer Waldnutzung angefallen sind, übersteigen,
- Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen (§ 38)

auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes.

(2) Über Antrag sind nachstehende Einkünfte, beginnend mit dem Veranlagungsjahr, dem der Vorgang zuzurechnen ist, gleichmäßig verteilt auf drei Jahre anzusetzen:

1. Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind.
2. Entschädigungen im Sinne des § 32 Z 1, wenn überdies im Falle der lit. a oder b der Zeitraum, für den die Entschädigungen gewährt werden, mindestens sieben Jahre beträgt.
3. Besondere Einkünfte im Sinne des § 28 Abs. 7, wenn seit dem ersten Jahr, für das Herstellungsaufwendungen gemäß § 28 Abs. 3 in Teilbeträgen abgesetzt wurden, mindestens weitere sechs Jahre verstrichen sind.

(3) Über Antrag sind stille Reserven, die deswegen aufgedeckt werden, weil Wirtschaftsgüter durch behördlichen Eingriff oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs aus dem Betriebsvermögen ausscheiden, beginnend mit dem Veranlagungsjahr, dem der Vorgang zuzurechnen ist, gleichmäßig verteilt auf fünf Jahre anzusetzen. Diese Bestimmung ist nicht anzuwenden, soweit stille Reserven nach § 12 übertragen oder einer Übertragungsrücklage zugeführt werden.

(4) aufgehoben

(5) Außerordentliche Einkünfte sind Veräußerungs- und Übergangsgewinne, wenn die Betriebsveräußerung oder -aufgabe aus folgenden Gründen erfolgt:

1. Der Steuerpflichtige ist gestorben und es wird dadurch eine Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe veranlasst.
2. Der Steuerpflichtige ist wegen körperlicher oder geistiger Behinderung in einem Ausmaß erwerbsunfähig, dass er nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder die mit seiner Stellung als Mitunternehmer verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen. Das Vorliegen dieser Voraussetzung ist auf Grundlage eines vom Steuerpflichtigen beigebrachten medizinischen Gutachtens eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen zu beurteilen, es sei denn, es liegt eine medizinische Beurteilung durch den für den Steuerpflichtigen zuständigen Sozialversicherungsträger vor.
3. Der Steuerpflichtige hat das 60. Lebensjahr vollendet und stellt seine Erwerbstätigkeit ein. Eine Erwerbstätigkeit liegt nicht vor, wenn der Gesamtumsatz aus den ausgeübten Tätigkeiten 22.000 Euro und die ge-

samten Einkünfte aus den ausgeübten Tätigkeiten 730 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen. Für Veräußerungs- und Übergangsgewinne steht der ermäßigte Steuersatz nur über Antrag und nur dann zu, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind.

(6) …

(7) Die Progressionsermäßigung nach Abs. 2, Abs. 3 oder Abs. 5 steht nicht zu, wenn Einkünfte nicht in einem Veranlagungszeitraum anfallen. Für Einkünfte, die zum Teil mit dem festen Steuersatz des § 67 versteuert werden, steht keine Progressionsermäßigung zu.

1.2. Körperschaftsteuer

§ 11. Zinsenabzug bei Erwerb von Kapitalanteilen

(1) Bei der Gewinnermittlung gelten auch folgende Aufwendungen als Betriebsausgaben im Sinne des Einkommensteuergesetzes 1988:

4. Die Zinsen in Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung des Erwerbes von Kapitalanteilen im Sinne des § 10. Dies gilt nicht in folgenden Fällen:
   - Die Kapitalanteile gehören nicht zu einem Betriebsvermögen.
   - Die Kapitalanteile sind unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw. unmittelbar oder mittelbar von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter erworben worden.
   - Bei Kapitalerhöhungen oder Zuschüssen, die in Zusammenhang mit einem Erwerb von Kapitalanteilen im Sinne des vorherigen Teilstrichs stehen.

§ 12. Nicht abzugsfähige Aufwendungen & Ausgaben

(2) Weiters dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte die nicht unter § 11 Abs. 1 fallenden Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie mit

- nicht steuerpflichtigen (steuerneutralen) Vermögensmehrungen und Einnahmen,
- Einkünften aus der Überlassung von Kapital, aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen und Einkünften aus Derivaten, mit Ausnahme der in § 27a Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Einkünfte oder
- Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 des Einkommensteuergesetzes 1988

in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Für unter § 7 Abs. 3 fallende Steuerpflichtige sind der zweite und dritte Teilstrich nicht anzuwenden.

(3) Für Beteiligungen im Sinne des § 10 gilt folgendes:

1. Die Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert (§ 6 Z 2 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988) oder ein Verlust anläßlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens darf nur insoweit abgezogen werden, als nachgewiesen wird, daß die Wertminderung oder der Verlust nicht mit Einkommensverwendungen im Sinne des § 8 Abs. 2 und 3 der Körperschaft, an der die Beteiligung besteht, in ursächlichem Zusammenhang steht (ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung und ausschüttungsbedingter Verlust).
2. Abzugsfähige Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (§ 6 Z 2 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988) oder Verluste anläßlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens einer zum Anlagevermögen gehörenden Beteiligung sind im betreffenden Wirtschaftsjahr und den nachfolgenden sechs Wirtschaftsjahren zu je einem Siebentel zu berücksichtigen, soweit nicht
   - eine Zuschreibung erfolgt oder
   - stille Reserven anläßlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens der Beteiligung steuerwirksam aufgedeckt werden oder
   - im Wirtschaftsjahr der Abschreibung oder des Verlustes stille Reserven anläßlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens einer anderen zum Anlagevermögen gehörenden von dieser Vorschrift nicht berührten Beteiligung steuerwirksam aufgedeckt und auf Antrag des Steuerpflichtigen gegenverrechnet werden.

§ 13. Sondervorschriften für Privatstiftungen

(3) Bei Privatstiftungen, die nicht unter § 5 Z 6 oder 7 oder unter § 7 Abs. 3 fallen, sind weder bei den Einkünften noch beim Einkommen zu berücksichtigen, sondern nach Maßgabe des § 22 Abs. 2 gesondert zu versteuern:

1. Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 des Einkommensteuergesetzes 1988, soweit es sich um
   a) Einkünfte aus der Überlassung von Kapital im Sinne des § 27 Abs. 2 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988,
   b) Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen im Sinne des § 27 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988, soweit nicht Abs. 4 angewandt wird, und
   c) Einkünfte aus Derivaten im Sinne des § 27 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes 1988, handelt und diese nicht in § 27a Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannt sind.

2. Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Die Besteuerung (§ 22 Abs. 2) unterbleibt insoweit, als im Veranlagungszeitraum Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs. 5 Z 7 des Einkommensteuergesetzes 1988 getätigt worden sind, davon Kapitalertragsteuer einbehalten und abgeführt worden ist und keine Entlastung von der Kapitalertragsteuer auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens oder nach § 240 Abs. 3 der Bundesabgabenordnung erfolgt.

(4) Wird ein nicht in einem Betriebsvermögen gehaltener Anteil an einer Körperschaft veräußert, an dem die Privatstiftung oder bei unentgeltlichem Erwerb ihr Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens 1% beteiligt war, gilt Folgendes:

1. Soweit nicht Abs. 3 letzter Satz anzuwenden ist, können die dabei aufgedeckten stillen Reserven von den Anschaffungskosten eines im Kalenderjahr der Veräußerung angeschafften Anteils an einer Körperschaft, der mehr als 10% beträgt, abgesetzt werden (Übertragung stiller Reserven). Davon ausgenommen sind Anschaffungen von bestehenden Anteilen von einer Körperschaft, an der die Privatstiftung, der Stifter oder ein Begünstigter allein oder gemeinsam unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 20% beteiligt sind.
2. Stille Reserven sind der Unterschiedsbetrag zwischen den Anschaffungskosten und dem Veräußerungserlös.
3. Als Anschaffungskosten des erworbenen Anteils gelten die um die übertragenen stillen Reserven gekürzten Beträge. Diese Anschaffungskosten sind in Evidenz zu nehmen.
4. Erfolgt im Kalenderjahr der Aufdeckung keine Übertragung stiller Reserven, kann dafür ein steuerfreier Betrag gebildet werden. Der steuerfreie Betrag kann innerhalb von zwölf Monaten ab der Veräußerung der Beteiligung als stille Reserve im Sinne der Z 1 bis 3 übertragen werden. Steuerfreie Beträge, die nicht innerhalb dieser Frist übertragen werden, sind nach § 22 Abs. 2 zu versteuern. Abs. 3 letzter Satz ist sinngemäß anzuwenden.

1.3. Umsatzsteuer

§ 4. Bemessungsgrundlage

(7) Wird ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im ganzen veräußert (Geschäftsveräußerung), so ist die Bemessungsgrundlage das Entgelt für die auf den Erwerber übertragenen Gegenstände und Rechte (Besitzposten). Die Befreiungsvor-

schriften bleiben unberührt. Die übernommenen Schulden können nicht abgezogen werden.

§ 6. Steuerbefreiungen

(1) 26. die Lieferungen von Gegenständen, wenn der Unternehmer für diese Gegenstände keinen Vorsteuerabzug vornehmen konnte und die gelieferten Gegenstände ausschließlich für eine nach den Z 7 bis 25 steuerfreie Tätigkeit verwendet hat;

§ 12. Vorsteuerabzug

(10) Ändern sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer in seinem Unternehmen als Anlagevermögen verwendet oder nutzt, in den auf das Jahr der erstmaligen Verwendung folgenden vier Kalenderjahren die Verhältnisse, die im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung für den Vorsteuerabzug maßgebend waren (Abs. 3), so ist für jedes Jahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges durchzuführen.

Dies gilt sinngemäß für Vorsteuerbeträge, die auf nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten, aktivierungspflichtige Aufwendungen oder bei Gebäuden auch auf Kosten von Großreparaturen entfallen, wobei der Berichtigungszeitraum vom Beginn des Kalenderjahres an zu laufen beginnt, das dem Jahr folgt, in dem die diesen Kosten und Aufwendungen zugrunde liegenden Leistungen im Zusammenhang mit dem Anlagevermögen erstmals in Verwendung genommen worden sind.

Bei Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) tritt an die Stelle des Zeitraumes von vier Kalenderjahren ein solcher von neunzehn Kalenderjahren.

Bei der Berichtigung, die jeweils für das Jahr der Änderung zu erfolgen hat, ist für jedes Jahr der Änderung von einem Fünftel, bei Grundstücken (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) von einem Zwanzigstel der gesamten auf den Gegenstand, die Aufwendungen oder die Kosten entfallenden Vorsteuer auszugehen; im Falle der Lieferung ist die Berichtigung für den restlichen Berichtigungszeitraum spätestens in der letzten Voranmeldung des Veranlagungszeitraumes vorzunehmen, in dem die Lieferung erfolgte.

(10a) aufgehoben

(11) Ändern sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer für sein Unternehmen hergestellt oder erworben hat oder bei sonstigen Leistungen, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, die Voraussetzungen, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren (Abs. 3), so ist, sofern nicht

Abs. 10 zur Anwendung gelangt, eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung eingetreten ist.

(12) Die Bestimmungen der Abs. 10 und 11 gelten sinngemäß auch für Gegenstände, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören.

(13) Eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges nach Abs. 10 ist nicht durchzuführen, wenn die auf den Gegenstand entfallende Vorsteuer 220 Euro nicht übersteigt.

2. Die unentgeltliche Unternehmensübertragung

2.1 Grunderwerbsteuer

§ 3. GrEStG – Ausnahmen von der Besteuerung

(1) Von der Besteuerung sind ausgenommen:

2. unentgeltliche Erwerbe von Vermögen gemäß lit. a, wenn ein Grunderwerbsteuertatbestand verwirklicht wird und die Steuer nach § 4 Abs. 2 Z 1 oder Z 4 zu berechnen ist, nach Maßgabe der lit. b und c bis zu einem Wert von 365 000 Euro (Freibetrag), sofern der Erwerber eine natürliche Person ist und der Übergeber im Falle einer Zuwendung unter Lebenden das 55. Lebensjahr vollendet hat oder wegen körperlicher oder geistiger Behinderung in einem Ausmaß erwerbsunfähig ist, dass er nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder die mit seiner Stellung als Gesellschafter verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen. Das Vorliegen der Erwerbsunfähigkeit wegen körperlicher oder geistiger Behinderung ist auf Grundlage eines vom Steuerpflichtigen beizubringenden medizinischen Gutachtens eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen zu beurteilen, es sei denn, es liegt eine medizinische Beurteilung durch den für den Steuerpflichtigen zuständigen Sozialversicherungsträger vor.
   a) Zum Vermögen zählen nur
      - Betriebe und Teilbetriebe, die der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988, in der jeweils geltenden Fassung, dienen;
      - Grundstücke, die der Mitunternehmerschaft von einem Mitunternehmer zur Nutzung überlassen sind (Sonderbetriebsvermögen), wenn diese gemeinsam mit Mitunternehmeranteilen zugewendet werden und der Übergeber im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld mindestens zu einem Viertel unmittelbar am Vermögen der Gesellschaft beteiligt ist.

b) Der Freibetrag (Freibetragsteil gemäß lit. c) steht bei jedem Erwerb von Vermögen gemäß lit. a zu, wenn Gegenstand der Zuwendung ist
   - ein Anteil von mindestens einem Viertel des Betriebes,
   - ein gesamter Teilbetrieb oder ein Anteil des Teilbetriebs, vorausgesetzt der Wert des Teilbetriebes oder der Anteil desselben beträgt mindestens ein Viertel des gesamten Betriebes,
   - ein Mitunternehmeranteil in dem in lit. a zweiter Teilstrich angeführten Maßnahmen

c) Der Freibetrag steht beim Erwerb
   - eines Anteiles eines Betriebes nur entsprechend dem Anteil des erworbenen Vermögens zu;
   - eines Teilbetriebes oder eines Anteiles daran nur in dem Verhältnis zu, in dem der Wert des Teilbetriebes (Anteil des Teilbetriebes) zum Wert des gesamten Betriebes steht;
   - eines Mitunternehmeranteiles (Teil eines Mitunternehmeranteiles) nur in dem Ausmaß zu, der dem übertragenen Anteil am Vermögen der Gesellschaft entspricht

Bei einem Erwerb durch mehrere Erwerber steht jedem Erwerber unter Berücksichtigung der Teilstriche 1 bis 3 der seinem Anteil am erworbenen Vermögen entsprechende Teil des Freibetrages zu.

d) Die Steuer ist nachzuerheben, wenn der Erwerber innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb das zugewendete Vermögen oder wesentliche Grundlagen davon entgeltlich oder unentgeltlich überträgt, betriebsfremden Zwecken zuführt oder wenn der Betrieb oder Teilbetrieb aufgegeben wird.

e) Lit. d gilt nicht, wenn die Vermögensübertragung einen nach dieser Bestimmung steuerbegünstigten Erwerb darstellt oder das zugewendete Vermögen Gegenstand einer Umgründung nach dem Umgründungssteuergesetz, BGBl. Nr. 699/1991, in der jeweils geltenden Fassung, ist, sofern für das an seine Stelle getretene Vermögen kein in lit. d angeführter Grund für eine Nacherhebung der Steuer eintritt.

f) Der Erwerber des begünstigten Vermögens hat Umstände, die zur Nacherhebung der Steuer führen, innerhalb eines Monats nach ihrem Eintritt dem Finanzamt anzuzeigen.

§ 4. GrEStG – Art der Berechnung

(2) Die Steuer ist vom Wert des Grundstückes zu berechnen,

1. wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist oder die Gegenleistung geringer ist als der Wert des Grundstückes,

2. wenn ein land- und forstwirtschaftliches Grundstück an den Ehegatten, den eingetragenen Partner, einen Elternteil, ein Kind, ein Enkelkind, ein Stiefkind, ein Wahlkind oder ein Schwiegerkind des Übergebers zur weiteren Bewirtschaftung gegen Sicherung des Lebensunterhaltes des Übergebers überlassen wird,
3. wenn alle Anteile einer Gesellschaft vereinigt werden oder alle Anteile einer Gesellschaft übergehen. Das gleiche gilt bei den entsprechenden schuldrechtlichen Geschäften.
4. beim Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder in Erfüllung eines Pflichtteilsanspruches, wenn die Leistung an Erfüllungs Statt vor Beendigung des Abhandlungsverfahrens vereinbart wird.

2.2. Einkommensteuer

§ 27. Einkünfte aus Kapitalvermögen

(6) 1. a) Bei der unentgeltlichen Übertragung von einer inländischen depotführenden Stelle auf das Depot eines anderen Steuerpflichtigen, wenn
- der depotführenden Stelle anhand geeigneter Unterlagen (insbesondere Notariatsakt, Einantwortungsbeschluss, Schenkungsmeldung) die unentgeltliche Übertragung nachgewiesen wird, oder – der Steuerpflichtige die depotführende Stelle beauftragt, dem zuständigen Finanzamt innerhalb eines Monats seinen Namen und seine Steuer- oder Sozialversicherungsnummer, die übertragenen Wirtschaftsgüter, deren Anschaffungskosten und gegebenenfalls jene Stelle mitzuteilen, auf die die Übertragung erfolgt.

§ 27a. Besonderer Steuersatz und Bemessungsgrundlage für Einkünfte aus Kapitalvermögen

(4) Für die Anschaffungskosten gilt Folgendes:
1. Bei unentgeltlichem Erwerb sind die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers maßgeblich.

2.3. Umsatzsteuer

§ 3. Eigenverbrauch durch Entnahme

(2) Einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt wird die Entnahme eines Gegenstandes durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen

- für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen,
- für den Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen, oder
- für jede andere unentgeltliche Zuwendung, ausgenommen Geschenke von geringem Wert und Warenmuster für Zwecke des Unternehmens.

Eine Besteuerung erfolgt nur dann, wenn der Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.

§ 4. Bemessungsgrundlage für den Eigenverbrauch

(8) Der Umsatz bemisst sich

a) im Falle des § 3 Abs. 2 nach dem Einkaufspreis zuzüglich der mit dem Einkauf verbundenen Nebenkosten für den Gegenstand oder für einen gleichartigen Gegenstand oder mangels eines Einkaufspreises nach den Selbstkosten, jeweils im Zeitpunkt des Umsatzes;

§ 12. Vorsteuerweiterleitung

(15) Erbringt ein Unternehmer an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen eine Lieferung gemäß § 3 Abs. 2 oder eine sonstige Leistung gemäß § 3a Abs. 1a, so ist er berechtigt, dem Empfänger der Lieferung oder sonstigen Leistung den dafür geschuldeten Steuerbetrag gesondert in Rechnung zu stellen. Dieser in der Rechnung gesondert ausgewiesene Betrag gilt für den Empfänger der Lieferung oder sonstigen Leistung als eine für eine entgeltliche steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung gesondert in Rechnung gestellte Steuer. Weist der Unternehmer in der Rechnung einen Betrag aus, den er für diesen Umsatz nicht schuldet, so ist dieser Betrag wie eine nach § 11 Abs. 12 auf Grund der Rechnung geschuldete Steuer zu behandeln.

3. Übersicht: Ertragsteuerliche Behandlung von Veräußerungsgewinnen

Die nachstehenden Tableaus geben einen geordneten Überblick über die zu beachtenden ertragsteuerlichen Bestimmungen:

3.1. bei Veräußerung eines Betriebes, Teilbetriebes, Mitunternehmerschaftsanteils

<table>
<tr><th>Veräußerer</th><th colspan="3">Natürliche Person, Einzelunternehmen, Personengesellschaft</th><th>Kapitalgesellschaft</th></tr>
<tr><td rowspan="8"></td><td colspan="3">Grundsätzlich voller Steuersatz, außer Begünstigung kommt zum Tragen</td><td rowspan="7">Volle Besteuerung zum Köst-Tarif (25%)</td></tr>
<tr><td>Relevante Bestimmung</td><td>Begünstigung</td><td>Voraussetzungen</td></tr>
<tr><td>§ 24 Abs 4 EStG</td><td>Freibetrag bis max. € 7.300</td><td>Kein Antrag
Entstehung des Veräußerungsgewinnes in einem Jahr</td></tr>
<tr><td>§ 24 Abs 5 EStG</td><td>Ermäßigung im Ausmaß der Doppelbelastung mit ErbSt, GrESt und StiftE</td><td>Antrag, Erwerb Betrieb/Teilbetrieb/Mitunternehmeranteil innerhalb der letzten drei Jahre</td></tr>
<tr><td>§ 24 Abs 6 EStG</td><td>Befreiung der stillen Reserven aus Gebäude und Grund und Boden (*)
(nur bei Betriebsaufgabe)</td><td>Antrag „Hauptwohnsitzbefreiung“:
Betriebsaufgabe aufgrund Tod, Erwerbsunfähigkeit oder Vollendung des 60. Lebensjahres und Einstellung der Erwerbstätigkeit.
(*) Laut VwGH 14.12.2006, 2005/14/0038; VwGH 28.10.2009, 2009/15/0168 steht Hauptwohnsitzbegünstigung auch für Grund und Boden zu (siehe auch EStR Rz 5699).</td></tr>
<tr><td>§ 37 Abs 2 EStG</td><td>Verteilung auf 3 Jahre</td><td>Antrag
Mindestens 7 Jahre seit Eröffnung/letztem entgeltlichem Erwerb, kein Freibetrag und voller Steuersatz</td></tr>
<tr><td>§ 37 Abs 5 EStG</td><td>Halber Einkommensteuersatz</td><td>Antrag
Betriebsaufgabe/-veräußerung aufgrund Tod, Erwerbsunfähigkeit oder Vollendung des 60. Lebensjahres und Einstellung der Erwerbstätigkeit.
Mindestens 7 Jahre seit Eröffnung/letztem entgeltlichem Erwerb, kein Freibetrag
Einstellung der Erwerbstätigkeit liegt nicht vor, wenn Gesamtumsatz > € 22.000 oder Einkünfte > € 730</td></tr>
<tr><td>Erwerber</td><td colspan="4">Ansatz der Wirtschaftsgüter mit den Teilwerten, bei Anlagevermögen Abschreibung über Restnutzungsdauer, ein verbleibender Restwert ist als Firmenwert über 15 Jahre abzuschreiben (bei Freiberuflern auch kürzer), Fremdkapitalzinsenabzug für Betriebs- und Mitunternehmerschaftsanteilskauf möglich</td></tr>
</table>

3.2. bei Veräußerung eines Kapitalanteils

Veräußerer	Natürliche Person		Einzelunternehmer/ Personengesellschaft		Kapitalgesellschaft	
	Anschaffung vor dem 1.1.2011	Beteiligung am 31.03.2012 als auch innerhalb der letzten fünf Jahre vor der tatsächlichen Veräußerung unter 1%: steuerfrei In allen anderen Fällen: 25% Sondersteuersatz	Anschaffung vor dem 1.1.2011	Sondersteuersatz in Höhe von 25% unabhängig von der Beteiligungshöhe; Veranlagungspflicht von realisierten Wertsteigerungen	Ausländische Kapitalgesellschaft (Beteiligungsausmaß mind. 10 % und Behaltedauer mind. 1 Jahr)	Steuerfrei aufgrund internationaler Schachtelbefreiung, sofern keine Option zur Steuerpflicht ausgeübt wurde oder Missbrauchsbestimmungen Anwendung finden gemäß § 10 (4) KStG
	Anschaffung nach dem 31.12.2010	Kapitalertragsteuer in Höhe von 25% unabhängig von der Beteiligungshöhe	Anschaffung nach dem 31.12.2010	Kapitalertragsteuer / Sondersteuersatz in Höhe von 25% unabhängig von der Beteiligungshöhe; Veranlagungspflicht von realisierten Wertsteigerungen	Inländische Kapitalgesellschaft, ausländische Kapitalgesellschaft (sofern die Option zur Steuerpflicht ausgeübt wurde) oder die int. Schachtelbegünstigung nicht anwendbar ist	Voller Steuersatz von 25% KÖSt
Erwerber	Ansatz der Kapitalanteile zu Anschaffungskosten Nachteil: keine Abschreibung eines Firmenwertes oder der stillen Reserven (Abschreibung von bis zu 50% der Anschaffungskosten bei Einbeziehung in eine Unternehmensgruppe) Abzug der Fremdkapitalzinsen bei § 10 KStG-Beteiligung					

4. Renten anlässlich der Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen

	Kaufpreisrente	Außerbetriebliche Versorgungsrente	Unterhaltsrente
Wertverhältnis Versicherungsmathematischer Rentenbarwert zuzüglich allfälliger Einmalbeträge zum Wert des Betriebsvermögens	75–125%	unter 75% oder zwischen 125% und 200%	über 200%
Entgeltlichkeit/ Unentgeltlichkeit	Entgeltlich	unentgeltlich	unentgeltlich
Behandlung beim Rentenzahler (Betriebsnachfolger)	Ansatz als Anschaffungskosten Rentenbarwert ist zu passivieren, Rentenzahlungen sind Betriebsausgabe, jährliche Verminderung des Rentenbarwerts ist Betriebseinnahme, bei E/A-Rechnern sind Renten auf UV sofort Betriebsausgabe, auf AV erst ab Überschreiten des darauf entfallenden Rentenbarwertes	Buchwertfortführung Renten sind ab der ersten Zahlung Sonderausgabe	Buchwertfortführung Renten sind nicht abzugsfähig
Behandlung beim Rentenempfänger (Betriebsübergeber)	Steuerpflichtig, wenn Rentenzahlungen (zuzüglich allfälliger Einmalbeträge, Entnahmegewinne etc) den Buchwert des übertragenden Betriebsvermögens (zuzüglich Veräußerungskosten) übersteigen.	Renten sind ab der ersten Rentenzahlung als Einkünfte nach § 29 Z 1 EStG (im außerbetrieblichen Bereich) bzw Betriebseinnahme (im betrieblichen Bereich) zu erfassen.	Renten sind keine steuerbaren Einnahmen.

© plainpicture

ÖGWT Klienten- und KollegenInfo

Wir informieren Sie und Ihre Klienten.

Das Team	Hochkarätige Experten: Prof. Dr. Karl Bruckner, Mag. Eva Pernt, Prof. Dr. Thomas Keppert, Mag. Margit Widinski
Die Themen	Komplexe Steuerthemen, verständlich aufbereitet
Der Service	Kommt 6 x im Jahr versandfertig per E-mail. Als Druckvorlage und für Ihre Homepage. Sie können Ihre individuelle Gestaltung wählen.
Der Preis	Pro Ausgabe (Vorlage) nur € 63,33 10% Abo-Rabatt für ÖGWT-Mitglieder
Die Extras	**KollegenInfo:** kommentierte Fassung der KlientenInfo mit genauen Quellenangaben und Hinweisen in Fußnoten für Sie und Ihre Mitarbeiter.

Nützen Sie die neue Möglichkeit der Printversion in Kooperation mit Atikon. Bestellen Sie die gewünschte Auflage mit Ihrem individuellen Layout unter office@kollegeninfo.at oder direkt bei ingrid.bokesch@atikon.at

WILLKOMMEN IN IHREM SERVICE NETZWERK!

ÖGWT
IHR SERVICE-NETZWERK

www.oegwt.at