

TAX

## Steuerliche Sonderbilanzen

ÖGWT Berufsanwörtermeeting  
Wieland Haselauer  
21. November 2007



PRIVATE & CONFIDENTIAL

## Steuerliche Sonderbilanzen

- Betrieb / Teilbetrieb
- Entgeltliche Übertragung
  - Veräußerung eines Betriebes
  - Veräußerungsgewinn
  - Sonderposten
  - Gewinnermittlung
  - Ratenzahlung
- Unentgeltliche Übertragung
- Erwerber
- Sonderbetriebsvermögen
- Fallbeispiel

- Wann liegt die Übertragung eines **Teilbetriebes / Betriebes** vor?

„Eine Übertragung des (Teil-) Betriebes setzt voraus, dass die übertragenen Wirtschaftsgüter die **wesentlichen Betriebsgrundlagen** gebildet haben und objektiv geeignet sind, dem Erwerber die **Fortführung** des (Teil-) Betriebes zu ermöglichen.“ (RZ 5507 EStR)

⇒ **Wesentlichen Betriebsgrundlagen** werden in einem einheitlichen Vorgang übertragen

- Welche Wirtschaftsgüter stellen **wesentliche Betriebsgrundlagen** dar?

Beurteilung im Einzelfall nach Art und Funktion des Betriebes

Beispiele, auch branchenbezogene Einzelfälle, in den Einkommensteuerrichtlinien, RZ 5509 ff.

### Einige Beispiele:

- **Arbeitskräfte (RZ 5509)**

Arbeitskräfte gehören **nicht zu den wesentlichen Grundlagen**, **außer** es handelt sich um **hoch spezialisierte** Fachleute, die am Arbeitsmarkt nicht oder nur mehr schwer zu beschaffen sind und für das Funktionieren des Unternehmens unentbehrlich sind, oder es handelt sich um Leitpersonal

- **Grundstücke und Gebäude (RZ 5513)**

Grundstücke, Gebäude und Mieträume zählen bei **ortsgebundenen Tätigkeiten** (Hotels, Pensionen, Gasthäuser, Restaurants, Kaffeehäuser, Konditoreien, Lebensmittelgeschäfte, Einzelhandelsgeschäfte, Produktionsunternehmungen, Schilifte, Campingplätze) zu den **wesentlichen Betriebsgrundlagen**.

- **Kundenstock (RZ 5514)**

Der Kunden-, Klienten- bzw. Patientenstock zählt - abgesehen von bloßer Laufkundschaft - regelmäßig zu den **wesentlichen Betriebsgrundlagen**, insbesondere bei freien Berufen.

- **Maschinen und Anlagen (RZ 5515)**

Maschinen, Anlagen und Einrichtungen zählen bei **ausstattungsgebundenen Betrieben** (Produktionsunternehmen) zu den **wesentlichen Grundlagen**; **nicht** dazu zählen aber das **Warenlager** und das **Personal**.

## Steuerliche Sonderbilanzen

- Betrieb / Teilbetrieb
- Entgeltliche Übertragung
  - Veräußerung eines Betriebes
  - Veräußerungsgewinn
  - Sonderposten
  - Gewinnermittlung
  - Ratenzahlung
- Unentgeltliche Übertragung
- Erwerber
- Sonderbetriebsvermögen
- Fallbeispiel

## Entgeltliche Übertragung - Veräußerung eines Betriebes (I)

- Wann liegt die Veräußerung eines **Teilbetriebes / Betriebes** vor?

⇒ **Übertragung** eines (**Teil-**) **Betriebes**

⇒ vom **wirtschaftlichen Eigentümer**

⇒ **entgeltlich**

(Kauf, Tausch, Zwangsversteigerung, Enteignung, Übernahme von Betriebsschulden)

⇒ auf eine **andere Person**.

## Steuerliche Sonderbilanzen

- Betrieb / Teilbetrieb
- Entgeltliche Übertragung
  - Veräußerung eines Betriebes
  - Veräußerungsgewinn
  - Sonderposten
  - Gewinnermittlung
  - Ratenzahlung
- Unentgeltliche Übertragung
- Erwerber
- Sonderbetriebsvermögen
- Fallbeispiel

# Entgeltliche Übertragung – Ermittlung des Veräußerungsgewinns (III)

- Ermittlung des **Veräußerungsgewinns**:

Bruttomethode	Nettomethode
iSd § 4 UStG (Entgelt)	gem. § 24 Abs 2 EStG (Kapitalkonto)
§ 4 Abs 7 UStG Wird ein Unternehmen oder ein in der Gliederung Unternehmens gesondert geführter Betrieb im ganzen veräußert (Geschäftsveräußerung), so ist Bemessungsgrundlage das Entgelt für die auf den Erwerber übertragenen Gegenstände und Rechte (Besitzposten). Die Befreiungsvorschriften bleiben unberührt. Die übernommenen Schulden können nicht abgezogen werden.	§ 24 Abs 2 EStG 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
Veräußerungserlös (Ertrag iSd § 4 UStG)	Veräußerungserlös
+ vom Erwerber übernommene Schulden	+ / - Eigenkapital lt. Kapitalkonto
- Buchwert Betriebsvermögen	
- Veräußerungskosten	- Veräußerungskosten
= <u>Veräußerungsgewinn</u>	= <u>Veräußerungsgewinn</u>



- Ermittlung des **Veräußerungserlös**:

Veräußerungserlös umfasst **alle Vorteile**, die dem Veräußerer anlässlich der Veräußerung zufließen (RZ 5657 EStR)

- **Kaufpreis**
- **Ratenzahlungen, Renten**
- **Sachwerte**
  
- **Übernahme betrieblicher / privater Schulden (nur bei Bruttomethode)**

## Steuerliche Sonderbilanzen

- Betrieb / Teilbetrieb
- Entgeltliche Übertragung
  - Veräußerung eines Betriebes
  - Veräußerungsgewinn
  - Sonderposten
  - Gewinnermittlung
  - Ratenzahlung
- Unentgeltliche Übertragung
- Erwerber
- Sonderbetriebsvermögen
- Fallbeispiel

- **Veräußerungserlös:**

- **Rücklagen:**

- a. Rücklagen, die zu Gunsten des laufenden Gewinns aufzulösen sind**

zB **Übertragungsrücklage** gem. § 12 EStG

Veräußerung Maschine 31.10.2007:	Veräußerungserlös	100,00
	- Buchwert	- 20,00
	<u>Veräußerungsgewinn</u>	<u>80,00</u>

Übertragungsrücklage gem. § 12 iHv. 80,00

Verkauf des Betriebes am 30.11.2007

**Auflösung** der Übertragungsrücklage bei Veräußerung des Betriebes zu Gunsten des **laufenden Gewinns**

(dadurch steigt EK, Veräußerungsgewinn sinkt)

(Übertragungsrücklage entstammt bereits im Rahmen der laufenden Geschäftstätigkeit realisiertem Veräußerungserlös)

- **Veräußerungserlös:**

- **Rücklagen:**

- b. Rücklagen, die zu Gunsten des Veräußerungsgewinns aufzulösen sind**

- zB Rücklage f. Grund und Boden**

- § 5 (1) – Bilanzierer: Wertsteigerungen von Grund und Boden zu erfassen (steuerwirksam)

- § 4(3) – Einnahmen-Ausgaben-Rechner: Wertveränderungen v. Grund und Boden steuerneutral

- Bei **Wechsel der Gewinnermittlungsart: Rücklage f. Grund und Boden** (von 5(1) auf 4(3), Rücklage zB in Höhe der Zwischenzeitlichen Wertsteigerung)

- Verkauf: ⇒ Auflösung** Rücklage zu Gunsten **Veräußerungsgewinn**

- **Veräußerungserlös:**

- **Passivposten:**

**Verbindlichkeiten**, die der Erwerber nicht übernimmt, bleiben grundsätzlich bis zur endgültigen Bezahlung des Kaufpreises Betriebsvermögen (§ 32 Z 2 EStG).

Veräußerer bezahlt Verbindlichkeiten, dadurch nicht Bestandteil des Veräußerungserlöses;

Zinsen, die darauf entfallen, sind als nachträgliche Betriebsausgaben abzugsfähig (RZ 1437 EStR)

### **Rückstellungen, die vom Veräußerer zurückbehalten werden**

Veräußerer übernimmt bestehende Verpflichtungen (zB Gewährleistungsrückstellungen)

zB Ankauf Produktionsanlagen ohne Altlasten

⇒ Übernahme eventueller Gewährleistungsansprüche durch Veräußerer

Verpflichtung fällt zur Gänze weg -> aufgelöster Betrag ist nachträgliche Betriebseinnahme

## Steuerliche Sonderbilanzen

- Betrieb / Teilbetrieb
- Entgeltliche Übertragung
  - Veräußerung eines Betriebes
  - Veräußerungsgewinn
  - Sonderposten
  - Gewinnermittlung
  - Ratenzahlung
- Unentgeltliche Übertragung
- Erwerber
- Sonderbetriebsvermögen
- Fallbeispiel

## Entgeltliche Übertragung – Gewinnermittlung (I)

- **Buchführungspflicht:** Steuerliche Buchführungspflicht richtet sich nach dem **Handelsrecht**  
Bisher: § 1 HGB „**Kaufmann** ist, wer ein Handelsgewerbe betreibt.“  
⇒ Eintragung im Firmenbuch (protokollierte Gewerbetreibende)  
**Ab 1.1.2007:** § 1 UGB „**Unternehmer** ist, wer ein Unternehmen betreibt.“  
⇒ alle nach dem UGB buchführungspflichtige Gewerbebetriebe  
(Unterscheidung Kaufleute fällt weg)
- **Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG:** **Einnahmen – Ausgaben – Rechner**  
sofern keine gesetzliche Verpflichtung zur Buchführung
- **Umsatzgrenzen** gem. § 125 Abs 1 **BAO:** **Umsatz > 400.000,00 €** in zwei aufeinanderfolgenden Kalenderjahren  
oder  
**Wert > 150.000,00 €**  
⇒ Gewinnermittlung nach § 5 EStG

## Entgeltliche Übertragung – Gewinnermittlung (II)

- **Veräußerung** eines Betriebes mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG (**Einnahmen-Ausgaben-Rechner**):

- **Wechsel der Gewinnermittlungsart:**

**Einnahmen – Ausgaben-Rechner** (§ 4 Abs 3 EStG) ⇒ **Betriebsvermögensvergleich** (§ 4 Abs 1 EStG)

⇒ Ermittlung eines **Übergangsgewinns**

- **Übergangsgewinn:** Totalgewinn Einnahme-Ausgaben-Rechnung & Bilanzierung muss **gleich** sein  
(Zufluss- / Abflussprinzip – periodengerechte Aufteilung)  
⇒ Ausgleich zeitlich unterschiedlich erfasster Geschäftsfälle (**§ 4 Abs 10 EStG**)

**Warenvorrat zur Beginn der Bilanzierung**

**+ Forderungen zu Beginn der Bilanzierung**

**= Übergangsgewinn / Übergangsverlust**



## Entgeltliche Übertragung – Gewinnermittlung (III)

**Veräußerung** eines Betriebes mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG (**Einnahmen-Ausgaben-Rechner**)

• **Beispiel Übergangsgewinn:**

**Einnahmen – Ausgaben-Rechner** (§ 4 Abs 3 EStG): **Mietertrag** iHv.12.000,00 am 1.12.2007 für 12/07 – 11/08

Zuflussprinzip, Buchung erfolgswirksam, volle Summe

01.12.2007		
Bank	12.000,00	
Ertrag		12.000,00

**Verkauf des Betriebes am 15.12.2007**

⇒ **Betriebsvermögensvergleich** (§ 4 Abs 1 EStG): **Übergangsverlust**

Mietertrag muss periodengerecht aufgeteilt werden

15.12.2007		
Dotierung PRA	11.000,00	
PRA		11.000,00

Dotierung PRA eliminiert 11/12 des Ertrages als Aufwand  
(periodengerechte Aufteilung)

## Steuerliche Sonderbilanzen

- Betrieb / Teilbetrieb
- Entgeltliche Übertragung
  - Veräußerung eines Betriebes
  - Veräußerungsgewinn
  - Sonderposten
  - Gewinnermittlung
  - Ratenzahlung
- Unentgeltliche Übertragung
- Erwerber
- Sonderbetriebsvermögen
- Fallbeispiel

## Entgeltliche Übertragung – Ratenzahlung (I)

- **Veräußerung** eines Betriebes auf **Ratenzahlung**:

- a. **Fremdübliche Zinsen vereinbart:** Barwert der Raten = Veräußerungserlös (**sofort** bei Veräußerung)

- b. **Ohne Zinsvereinbarung:** Barwert der Rente = Veräußerungserlös (RZ 5678 EStR)  
zusätzlich: fremdübliche Zinskomponente auszuscheiden

- **Veräußerer:** Summe Raten / Rentenbarwert entspricht Barerlös (Sollgrundsatz)  
Aufteilung Veräußerungserlös – Zinsen  
Zinsen = nachträgliche Betriebseinnahmen, keine Begünstigung

- **Erwerber:** **Passivierung** Summe Raten / Rentenbarwert  
Aufteilung: siehe Entgeltliche Übertragung – Erwerber  
Zinsanteil = laufender Aufwand (eventuell ARA)

## Entgeltliche Übertragung – Rentenzahlung (I)

- **Veräußerung** eines Betriebes auf **Rentenzahlung**:

**a. Kaufpreisrente:** Rentenbarwert entspricht dem Verkehrswert des Betriebes (zw. 75% - 125%)

⇒ **Entgeltliche Übertragung**

**b. Versorgungsrente:** Barwert der Rente  $< 75\%$  /  $> 125\%$ , aber  $< 200\%$  des Wertes des Betriebes

⇒ **Unentgeltliche Übertragung**

## Steuerliche Sonderbilanzen

- Betrieb / Teilbetrieb
- Entgeltliche Übertragung
  - Veräußerung eines Betriebes
  - Veräußerungsgewinn
  - Sonderposten
  - Gewinnermittlung
  - Ratenzahlung
- Unentgeltliche Übertragung
- Erwerber
- Sonderbetriebsvermögen
- Fallbeispiel

## Unentgeltliche Übertragung (I)

- **Unentgeltliche Übertragung** eines Betriebes: Keine Veräußerung
  - **Erbschaft**
  - **Schenkung**
  - **Gemischte Schenkung**
  
- **Gemischte Schenkung:** **Missverhältnis Leistung – Gegenleistung**  
(Unternehmenswert – gemeiner Wert Gegenleistung)  
Grundregel: Missverhältnis liegt vor, wenn Wert der Gegenleistung < 50% vom Unternehmenswert inkl. Firmenwert
  
- **Einheitstheorie:** Übertragung **entweder entgeltlich oder unentgeltlich** (in Gesamtheit, keine Mischung)  
Qualifikation nach Gesamtbeurteilung

## Unentgeltliche Übertragung (II)

- **Übergeber:**

**Kein Veräußerungsgewinn**

Entnahmegewinn, sofern einzelne Wirtschaftsgüter zurückbehalten werden

- **Erwerber:**

**Buchwertfortführung**

Fortführung von Pensions- und Abfertigungsrückstellungen

***Verwendung offener Siebtel aus Übergangsverlust / offene Wartetastenverluste***

## Steuerliche Sonderbilanzen

- Betrieb / Teilbetrieb
- Entgeltliche Übertragung
  - Veräußerung eines Betriebes
  - Veräußerungsgewinn
  - Sonderposten
  - Gewinnermittlung
  - Ratenzahlung
- Unentgeltliche Übertragung
  - Erwerber
  - Sonderbetriebsvermögen
  - Fallbeispiel



- Aus Sicht der Erwerbers liegt ein **Asset Deal** vor, dh der Erwerber kauft – rechtlich betrachtet – die Summe der einzelnen Wirtschaftsgüter des Betriebes.
- **Bewertung der Wirtschaftsgüter** bei entgeltlichem Erwerb eines Betriebes (§ 6 Z 8 lit b EStG)

**Anschaffungswert:**

**Teilwert**

RZ 2524 EStR

**Buchwert**

**+ stille Reserven, die auf Wirtschaftsgut fallen**

**+ Firmenwert**

**+ Anschaffungsnebenkosten (aktivieren)**

**= Anschaffungswert**

- **Firmenwert:** **Derivativ erworbener Firmenwert =**  
Kaufpreis – Wert Wirtschaftsgüter (Buchwert + stille Reserven) – Passiva  
Strl. **Aktivierungspflicht** (hrl. Wahlrecht, § 203 Abs 5 UGB),  
**Verteilung über 15 Jahre** § 8 Abs 3 EStG)
- **Praxiswert:** **Firmenwert bei Freiberuflern** (Ärzte, Anwälte, Steuerberater, etc.)  
Nutzungsdauer idR **3 – 5 Jahre**  
(15 Jahre zulässig)
- **Negativer Firmenwert:** Ansatz der tatsächlich **niedrigeren Anschaffungskosten**  
Ansatz eines **negativen Firmenwertes ist steuerlich unzulässig**  
(VwGH vom 24.11.1999, 97/13/0022)
- **Kaufpreis < Kapitalkonto:** Wert des Betriebes = Buchwert  
Kaufpreis < Kapitalkonto  
Ansatz niedrigere Anschaffungskosten  
**Unterpreisiger Erwerb** führt nicht dazu, dass der Erwerber die Differenz zw.  
Kaufpreis und Kapitalkonto als Gewinn versteuern muss.

- **Abfertigungsverpflichtungen:**

### **§ 14 Abs 4 EStG**

Sofern Abfertigungsansprüche auf den Erwerber übergehen, sind bestehende **Abfertigungsrückstellungen fortzuführen**

### **Differenzbeträge Rückstellung – Wert Kaufvereinbarung:**

⇒ **Passivposten** gem. RZ 3345 EStR

analog für andere Personalrückstellungen (Urlaub, etc.)

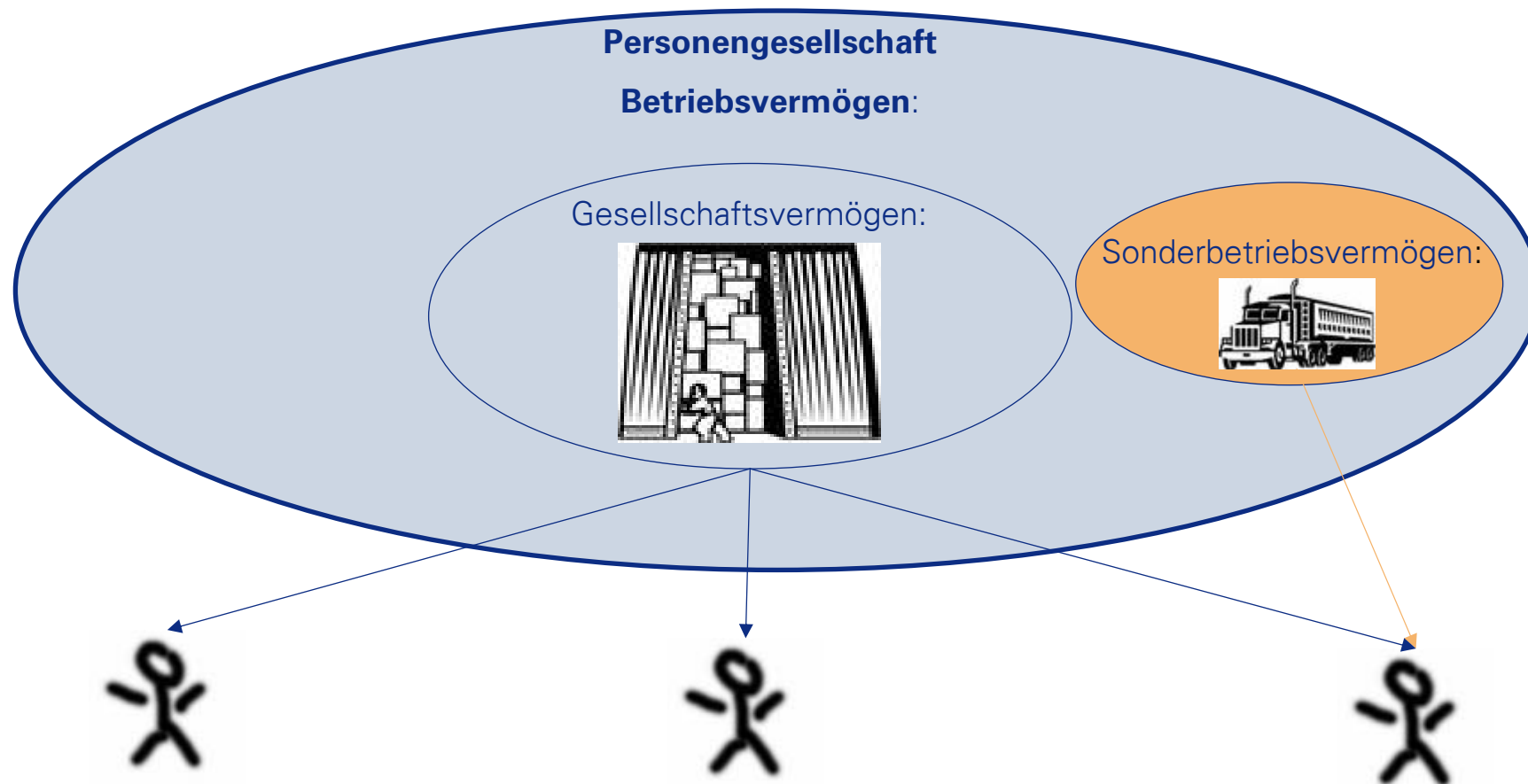
## Steuerliche Sonderbilanzen

- Betrieb / Teilbetrieb
- Entgeltliche Übertragung
  - Veräußerung eines Betriebes
  - Veräußerungsgewinn
  - Sonderposten
  - Gewinnermittlung
  - Ratenzahlung
- Unentgeltliche Übertragung
- Erwerber
- Sonderbetriebsvermögen
- Fallbeispiel



## Sonderbilanzen – Gesellschaftsvermögen (I)

- **Gesellschaftsvermögen:**

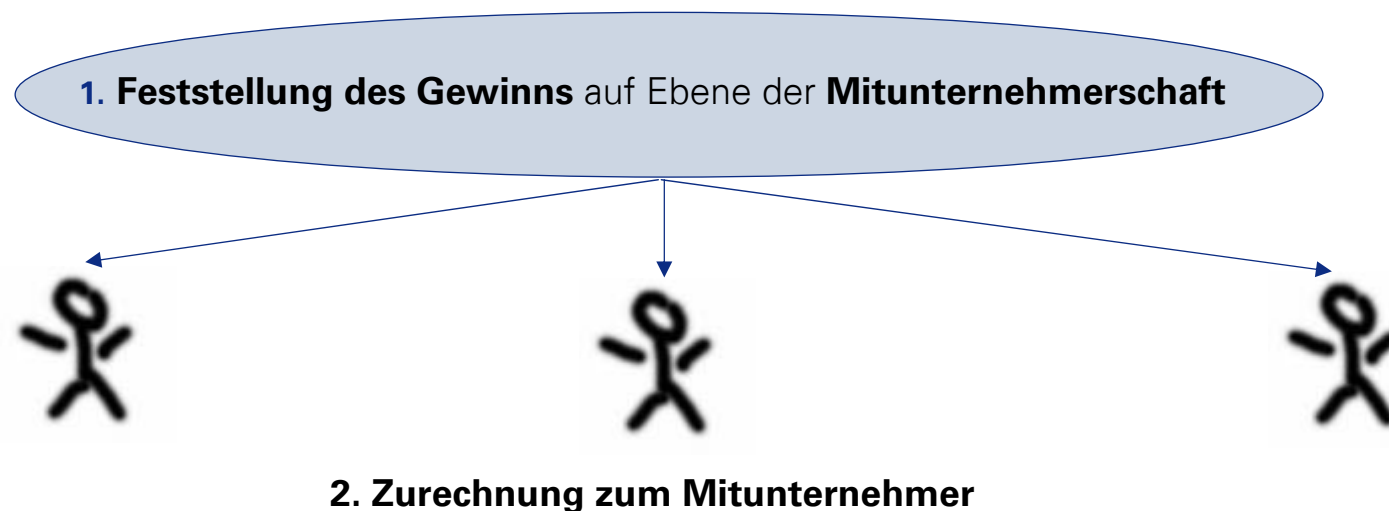


- **Grundsatz der einheitlichen und gesonderten Gewinnermittlung:**

**Personengesellschaft** (Mitunternehmerschaft) ist **kein Steuersubjekt**

⇒ **Durchgriff** auf Gesellschafter

Die Ermittlung der Einkünfte der einzelnen Gesellschafter erfolgt im Rahmen eines **einzigsten, einheitlichen und gesonderten Verfahrens** gem. § 188 BAO.



## Sonderbilanzen – Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft (I)

- **Gesellschaftsvermögen:** Wirtschaftsgüter, die im **wirtschaftlichen Eigentum** der Gesellschaft stehen.

⇒ **Personengesellschaft:** **Gesamthandvermögen**

Das Gesellschaftsvermögen liegt im **gemeinsamen Eigentum** der Gesellschafter, dh die einzelnen Gesellschafter haben **keinen Bruchteil** oder sonstigen Anteil an den **einzelnen Vermögensgegenständen** der Gesellschaft, sondern einen ideellen Anteil am Gesellschaftsvermögen gemäß ihren Beteiligungsverhältnissen.



## Sonderbilanzen – Mitunternehmeranteil (I)

- **Mitunternehmeranteil:**

**Beteiligung am Gesellschaftsvermögen**

**+ / - Werte Ergänzungsbilanz**

**+ Sonderbetriebsvermögen**

**= Mitunternehmeranteil**

- **Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft:**

Im Gegensatz zu Kapitalgesellschaften sind Rechtsbeziehungen zwischen Mitunternehmer und **Personengesellschaften steuerlich nicht anerkannt**

⇒ **Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 Abs 2 EStG)**

- **Gesellschaftervergütungen** für Dienste an Gesellschaft
- **Miete** für Überlassung von Wirtschaftsgütern
- **Zinsen** aus **Gesellschafterdarlehen**

## Sonderbilanzen – Sonderbetriebsvermögen (I)

- **Sonderbetriebsvermögen:** **Wirtschaftsgüter**, die nicht im Gesamthandeigentum aller Mitunternehmer stehen, und der Gesellschaft **zur Nutzung überlassen** werden

**Sonderbetriebsvermögen** ist **notwendiges Betriebsvermögen** der Gesellschafter

- **Sonderbetriebsvermögen I:** Wirtschaftsgüter, die dem **Betrieb der Gesellschaft** dienen  
(zB Grundstück, Maschine, etc.)
- **Sonderbetriebsvermögen II:** Wirtschaftsgüter, die der **Beteiligung des Mitunternehmers** dienen  
(v.a. Schulden)

## Sonderbilanz – Ergänzungsbilanz (I)

- **Sonderbilanz:**

### Sphäre des Mitunternehmers

Wirtschaftsgüter, die im Alleineigentum des Mitunternehmers stehen und an die Gesellschaft zur Nutzung überlassen werden

zB: Mitunternehmer überlässt der Gesellschaft ein Grundstück zur Nutzung

Grundstücke	100.000	Eigenkapital	200.000
Gebäude	300.000	Verbindlichkeiten	200.000
	400.000		400.000

- **Ergänzungsbilanz:**

**Wertmäßige Ergänzungen** zu in der **Gesellschaftsbilanz** ausgewiesenen Wirtschaftsgütern

zB Firmenwert, stille Reserven und Verbindlichkeiten durch Ankauf Mitunternehmeranteil:

Firmenwert	420.000	Ergänzungskapital	-150.000
Mehrwert AV	10.000	Anschaffungsverb.	600.000
Mehrwert UV	20.000		
	450.000		450.000

## Steuerliche Sonderbilanzen

- Betrieb / Teilbetrieb
- Entgeltliche Übertragung
  - Veräußerung eines Betriebes
  - Veräußerungsgewinn
  - Sonderposten
  - Gewinnermittlung
  - Ratenzahlung
- Unentgeltliche Übertragung
- Erwerber
- Sonderbetriebsvermögen
- Fallbeispiel

Steuerliche Sonderbilanzen  
**Fallbeispiel**



TAX

Kontakt:

**Wieland Haselauer**

KPMG Alpentreuhand GmbH

Tel. +43 (732) 6938 – 2344

[whaselauer@kpmg.at](mailto:whaselauer@kpmg.at)

PRIVATE & CONFIDENTIAL