



Bank Austria Privatbanking Unternehmensnachfolge KONKRET



“**Nachfolgeplanung
aus privatrechtlicher
und steuerrechtlicher
Sicht**”

Mai
2012

3. Auflage, Mai 2012

Impressum:

Medieninhaber, Herausgeber und Verleger: UniCredit Bank Austria AG, Tel.: +43 (0)5 05 05-46101.

<http://www.bankaustria.at>

Redaktion: Institut für Recht der Wirtschaft an der Fakultät für Wirtschaftswissenschaften der Universität Wien.

Produktion und Koordination: Bank Austria Private Banking, Wealth Advisory Services, 1010 Wien, Hohenstaufengasse 6,
Tel.: +43 (0)5 05 05-46113, Fax: +43 (0)5 05 05-49293, E-Mail: privatebanking@unicreditgroup.at

Layout: www.stiedl.at

Druck: Gutenberg Druck GmbH

Haftungsausschluss:

Trotz sorgfältiger Recherche und Verwendung verlässlicher Quellen kann keine Verantwortung für die Vollständigkeit oder die Richtigkeit übernommen werden. Sämtliche Angaben in dieser Publikation erfolgen ohne Gewähr. Eine Haftung der Autoren, der Herausgeber, der Medieninhaber und Verleger ist ausgeschlossen. Für Fragen zu Ihrer persönlichen Steuersituation empfehlen wir Ihnen, eine Steuerberaterin bzw. einen Steuerberater zu Rate zu ziehen.

Diese Publikation basiert auf dem Stand vom Mai 2012.

Konkret

Unternehmens-
nachfolge

**“ Nachfolgeplanung
aus privatrechtlicher
und steuerrechtlicher
Sicht ”**

Inhalt

7 Vorwort

9 1 Unternehmensnachfolge in Österreich

- 9 1.1 Österreich auf Erfolgskurs
- 10 1.2 Übergabepotenzial bleibt hoch
- 10 1.3 Welche Unternehmen werden weitergegeben?
- 11 1.4 Beweggründe und Abwicklung der Unternehmensübergaben
- 13 1.5 Übergabeprobleme und Erfolgsquote übernommener Unternehmen
- 15 1.6 Fazit

17 2 Unternehmensnachfolge aus privatrechtlicher Sicht

- 17 2.1 Einführung
- 18 2.2 Erbrechtliche Grundlagen
 - 19 2.2.1 Erbvertrag, Testament
 - 19 2.2.1.1 Erbvertrag
 - 19 2.2.1.2 Testament
 - 20 2.2.2 Gesetzliche Erbfolge
 - 21 2.2.3 Pflichtteilsrecht
 - 22 2.2.3.1 Der Pflichtteilsanspruch
 - 22 2.2.3.2 Pflichtteilsverzicht
 - 23 2.2.3.3 Erfüllung des Pflichtteilsanspruches durch letztwillige Zuwendungen
 - 25 2.2.3.4 Pflichtteilerhöhung wegen Schenkungen
 - 26 2.2.3.5 Berücksichtigung von Vorempfängen auf den Pflichtteil
 - 26 2.2.3.6 Privatstiftungen und Pflichtteilsrecht
 - 28 2.3 Unternehmensnachfolge unter Lebenden (vorweggenommene Erbfolge)
 - 28 2.3.1 Schenkung
 - 29 2.3.2 Finanzielle Absicherung des Übergebers
 - 31 2.3.3 Schleifende Übergangsregelungen
 - 31 2.3.4 Verkauf
 - 32 2.4 Gestaltungsmöglichkeiten über den Tod hinaus
 - 32 2.4.1 Nacherbschaft
 - 34 2.4.2 Bedingung, Befristung, Auflage
 - 34 2.4.3 Testamentsvollstreckung, Nachlassverwaltung
 - 36 2.5 Rechtsformspezifische Fragen der Unternehmensnachfolge
 - 36 2.5.1 Einzelunternehmen
 - 37 2.5.2 Offene Gesellschaft
 - 38 2.5.2.1 Fortsetzungsklausel im engeren Sinn
 - 38 2.5.2.2 Einfache Nachfolgeklausel
 - 39 2.5.2.3 Qualifizierte Nachfolgeklausel
 - 40 2.5.2.4 Eintrittsklausel
 - 40 2.5.3 Kommanditgesellschaft
 - 41 2.5.4 Gesellschaft bürgerlichen Rechts, stille Gesellschaft
 - 41 2.5.4.1 Gesellschaft bürgerlichen Rechts
 - 42 2.5.4.2 Stille Gesellschaft
 - 43 2.5.4.3 Gesellschaft mit beschränkter Haftung

44	2.5.6	Aktiengesellschaft
46	2.6	Übertragung von Unternehmensanteilen an eine Privatstiftung
46	2.6.1	Stifterrechte
46	2.6.1.1	Die gesetzlichen Stifterrechte
47	2.6.1.2	Ausübung der Stifterrechte bei einer Mehrheit von Stiftern
49	2.6.1.3	Ausgestaltung des Änderungsvorbehaltes
49	2.6.1.4	Die rechtliche Stellung des Stifters
50	2.6.2	Bestellung und Abberufung der Mitglieder des Stiftungsvorstandes
52	2.6.3	Wahrung des Familieneinflusses
52	2.6.4	Begünstigte
55	3	Unternehmens- und Anteilsübertragung aus steuerrechtlicher Sicht
55	3.1	Entgeltliche und unentgeltliche Betriebsübertragung
55	3.1.1	Betriebsübertragung aus einkommensteuerlicher Sicht
55	3.1.1.1	Grundsätze der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen
56	3.1.1.2	Gewinne aus der Veräußerung von Betrieben oder Teilbetrieben
57	3.1.1.3	Abgrenzung zwischen entgeltlichen und unentgeltlichen Betriebsübertragungen
57	3.1.1.4	Veräußerung eines Betriebes aus dem Blickwinkel des Veräußerers
57	3.1.1.4.1	Einkünftequalifikation und Begriffsklärungen
59	3.1.1.4.2	Ermittlung des Veräußerungsgewinnes
60	3.1.1.4.3	Übergangsgewinn
62	3.1.1.4.4	Grundstücke im Betriebsvermögen
62	3.1.1.4.5	Steuerliche Begünstigungen
63	3.1.1.4.5.1	Verrechnung mit Verlustvorträgen
64	3.1.1.4.5.2	Gebäudebegünstigung bei Betriebsaufgabe
64	3.1.1.4.5.3	Freibetrag von EUR 7.300,-
65	3.1.1.4.5.4	Verteilung des Veräußerungsgewinnes auf drei Jahre
66	3.1.1.4.5.5	Hälftesteuersatz gemäß § 37 Abs. 5 EStG
69	3.1.1.4.5.6	Entscheidung zwischen verschiedenen Steuerbegünstigungen
70	3.1.1.5	Sonderfall: Betriebsübertragung gegen Raten
71	3.1.1.6	Konsequenzen beim Erwerber
71	3.1.1.6.1	Entgeltlicher Erwerb
72	3.1.1.6.2	Unentgeltlicher Erwerb
72	3.1.2	Betriebsübertragung aus umsatzsteuerlicher Sicht
72	3.1.2.1	Entgeltlicher Unternehmenserwerb
73	3.1.2.2	Unentgeltlicher Unternehmenserwerb
73	3.1.2.2.1	Vererbung des Unternehmens (Übertragung des Unternehmens von Todes wegen)
74	3.1.2.2.2	Schenkung des Unternehmens
75	3.1.3	Betriebsübertragung und Anzeigepflicht für Schenkungen
76	3.1.4	Betriebsübertragung aus grunderwerbsteuerlicher Sicht
76	3.1.4.1	Entgeltlicher Unternehmenserwerb
77	3.1.4.2.	Unentgeltlicher Unternehmenserwerb
78	3.2	Entgeltliche und unentgeltliche Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften
78	3.2.1	Übertragung von Personengesellschaftsanteilen aus einkommensteuerlicher Sicht
78	3.2.1.1	Grundsätze der Besteuerung von Personengesellschaften
79	3.2.1.2	Entgeltliche Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften
80	3.2.1.3	Unentgeltliche Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften

82	3.2.2	Übertragung von Personengesellschaftsanteilen aus umsatzsteuerlicher Sicht
83	3.2.2.1	Entgeltliche Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften
83	3.2.2.2	Unentgeltliche Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften
83	3.2.3	Übertragung von Personengesellschaftsanteilen und Anzeigepflicht für Schenkungen
84	3.2.4	Übertragung von Personengesellschaftsanteilen aus grunderwerbsteuerlicher Sicht
84	3.2.4.1	Entgeltliche Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften
84	3.2.4.2	Unentgeltliche Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften
85	3.3	Entgeltliche und unentgeltliche Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften
85	3.3.1	Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen aus einkommensteuerlicher Sicht
85	3.3.1.1	Entgeltliche Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen
85	3.3.1.1.1	Behandlung beim Verkäufer im Betriebsvermögen
86	3.3.1.1.2	Behandlung beim Verkäufer im Privatvermögen
86	3.3.1.1.2.1	Veräußerung von wesentlichen Beteiligungen
87	3.3.1.1.2.2	Veräußerung von Portfoliobeteiligungen
88	3.3.1.2	Unentgeltliche Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen
89	3.3.2	Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen aus umsatzsteuerlicher Sicht
89	3.3.3	Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen und Anzeigepflicht für Schenkungen
89	3.3.4	Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen aus grundwerbsteuerlicher Sicht
90	3.4	Internationale Aspekte der Unternehmensnachfolge
90	3.4.1	Einleitung
90	3.4.2	Unbeschränkte und beschränkte Einkommensteuerpflicht
91	3.4.3	Vermeidung der Doppelbesteuerung im Einkommensteuerrecht
92	3.4.3.1	Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Doppelbesteuerungsabkommen
93	3.4.3.2	Innerstaatliche Vermeidung der Doppelbesteuerung
94	3.5	Steuerliche Sonderfragen der Unternehmensnachfolge
94	3.5.1	Unternehmensübertragung gegen Rente
94	3.5.1.1	Unternehmensübertragung gegen Kaufpreisrente
95	3.5.1.2	Unternehmensübertragung gegen Versorgungsrente
95	3.5.1.2.1	Unternehmensübertragung gegen außerbetriebliche Versorgungsrente
96	3.5.1.2.2	Unternehmensübertragung gegen betriebliche Versorgungsrente
96	3.5.1.3	Unternehmensübertragung gegen Unterhaltsrente
97	3.5.1.4	Gebührenrechtliche Behandlung der Übertragung von Unternehmen gegen Rente
97	3.5.2	Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen gegen Rente
99	3.5.3	Gestaltungsvariante: Einbringung in eine Kapitalgesellschaft
100	3.5.4	Gestaltungsvariante: Unternehmensübertragung auf eine Privatstiftung
101	3.5.4.1	Zuwendungen an eine Privatstiftung
102	3.5.4.2	Laufende Besteuerung der Privatstiftung im Zusammenhang mit Kapitalgesellschaftsanteilen
102	3.5.4.2.1	Gewinnausschüttungen
102	3.5.4.2.2	Veräußerungsgewinne
103	3.5.4.3	Zuwendungen an Begünstigte

Vorwort

Bei der ganzheitlichen Vermögensplanung kommt der Unternehmensnachfolge besondere Bedeutung zu. Die Aufgaben des Familienunternehmers sind dabei vielschichtiger, als sie sich aus seiner Stellung als Gesellschafter bzw. aus seiner Tätigkeit als Geschäftsführer ergeben. Denn die erfolgreiche Unternehmensübergabe soll nicht nur den konfliktfreien und reibungslosen Übergang innerhalb des Familienverbandes bzw. auf Dritte gewährleisten, sondern gleichzeitig den Unternehmensfortbestand und somit die Erhaltung von Arbeitsplätzen sichern. Im Einzelfall kann sich auch die Errichtung einer Privatstiftung als Instrument zur Unternehmensnachfolge anbieten. Die Herausforderungen für den Familienunternehmer bestehen schlussendlich darin, die familiären und die geschäftlichen Interessen bestmöglich miteinander in Einklang zu bringen. Der Unternehmensnachfolge geht idealerweise eine mittelfristige Planung voraus, in die umfassende privat- und steuerrechtliche Überlegungen einfließen. Von eminenter Bedeutung für den nachhaltigen Erfolg einer Unternehmensweitergabe ist auch ein ausgewogenes Finanzierungskonzept.

Die privat- und steuerrechtlichen Rahmenbedingungen einer Unternehmensnachfolge bilden den Schwerpunkt dieser Publikation, deren Ziel es ist, den Familienunternehmer für die Komplexität der Nachfolgeregelung zu sensibilisieren. Eine individuelle Beratung, die den Besonderheiten des jeweiligen Einzelfalles Rechnung trägt, kann dadurch aber nicht ersetzt werden.

Den Gastautoren, Herrn Rechtsanwalt Dr. Robert Briem und Herrn o. Univ.-Prof. Dr. Dr. Eduard Lechner, Vorstand des Instituts für Recht der Wirtschaft an der Fakultät für Wirtschaftswissenschaften der Universität Wien, sowie dessen Mitarbeitern, gebührt für das Zustandekommen dieser Publikation unser besonderer Dank. Die volkswirtschaftliche Bedeutung der Unternehmensnachfolge wurde dankenswerterweise von Herrn Mag. Günter Wolf, Bank Austria, Volkswirtschaftliche Abteilung, behandelt.

Die Anlage von Kapitalvermögen und von Veräußerungserlösen aus Unternehmensverkäufen bedarf in weiterer Folge einer professionellen Vermögensberatung, wie sie das Bank Austria Private Banking mit all ihren Facetten kompetent anbietet.

Dr. Ruth Iwonski-Bozó

Bereichsleitung
Bank Austria Private Banking

Walter Wagner

Direktor
Bank Austria Private Banking
Wealth Advisory Services

Mag. Günter Wolf

Studium der Volkswirtschaftslehre an der Karl-Franzens-Universität Graz. Seit 1991 Mitarbeiter der Abteilung Volkswirtschaft der UniCredit Bank Austria AG. Arbeitsschwerpunkte in der Industrie- und Branchenanalyse.



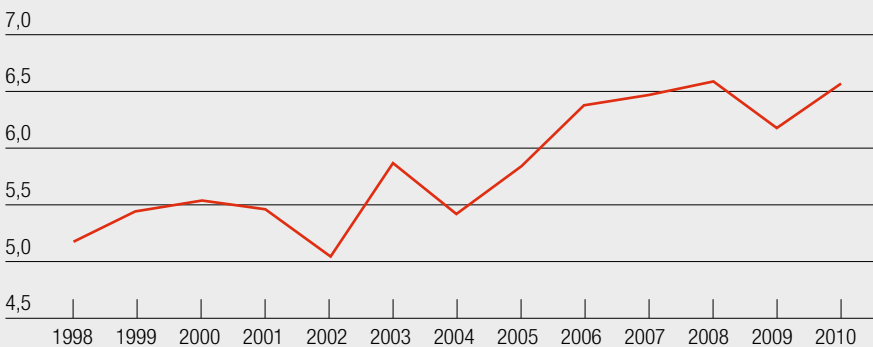
1 Unternehmensnachfolge in Österreich

Das Unternehmertum ist eine Triebfeder des Wirtschaftswachstums, der Wettbewerbsfähigkeit und der Sicherung und Schaffung von Arbeitsplätzen in einer Region. Insofern verdienen Unternehmensgründungen und gleichzeitig die Unternehmensübertragung besonderes wirtschaftspolitisches Augenmerk.

1.1 Österreich auf Erfolgskurs

Dem Thema wurde auf europäischer Ebene in der Vergangenheit viel Raum gegeben; beispielsweise im Rahmen der Lissabon-Strategie, die 2000 mit dem Ziel einer nachhaltigen Stärkung der europäischen Wettbewerbsfähigkeit verabschiedet wurde, oder zuletzt 2008 im „Small Business Act“, der speziell auf die wirtschaftliche Lage kleiner und mittlerer Unternehmen fokussiert. Bereits Mitte der 90er-Jahre hat die EU-Kommission eine Liste mit Maßnahmenempfehlungen für Unternehmensübertragungen veröffentlicht, wie zum Beispiel die Sensibilisierung der Unternehmen auf die Übergabeproblematik, die Verbesserung der Finanzierungsbedingungen bei Unternehmensweitergaben oder die Empfehlung, das Steuersystem übertragungsfreundlich zu gestalten. Die jüngste Evaluierung des Programms zeigte, dass Österreich schon vor Jahren auf einen Großteil der Empfehlungen reagiert beziehungsweise diese umgesetzt hat. 2009 beispielsweise hat die UEAPME, der EU-KMU-Verband, die verfügbare Unterstützung im Zuge von Unternehmensübergaben sogar explizit zu den Stärken Österreichs gezählt. Auf jeden Fall wurde der Prozess der Unternehmensübergabe in Österreich erfolgreich vereinfacht, wie die fast kontinuierlich gestiegene Zahl realisierter Übergaben zeigt. In der ersten Hälfte des Jahrzehnts wurden in Österreich jährlich 5500 Unternehmensnachfolgen registriert, 2006 bis 2010 waren es im Durchschnitt rund 6400 Fälle.

Unternehmensnachfolge in Österreich (in Tausend)



Quelle: KMU Forschung Austria, Bank Austria Economics & Market Analysis Austria

1.2 Übergabepotenzial bleibt hoch

Trotz der Erfolge darf das Ziel, den Übergabeprozess weiter zu optimieren, nicht aus den Augen verloren werden. Die Zahl der Unternehmen, die einen Nachfolger oder eine Nachfolgerin suchen, bleibt hoch. Für die nächsten zehn Jahre rechnet die KMU Forschung Austria (KMFA) damit, dass in Österreich knapp ein Fünftel der kleineren und mittleren Unternehmen der gewerblichen Wirtschaft, das sind rund 57.000 Firmen (inklusive 6000 Ein-Personen-Unternehmen), übergeben wird. Im Vergleich zu älteren Schätzungen ist das Übergabepotenzial damit relativ stabil geblieben (die KMFA hat 2002 eine erste Untersuchung zum Thema vorgelegt).

Für die Zahl der betroffenen Beschäftigten erstellte das Institut zuletzt zwei Szenarien: eine vorsichtige Schätzung, wonach durch erfolgreiche Unternehmensnachfolgen in den nächsten zehn Jahren die Arbeitsplätze von wenigstens 250.000 selbstständig und unselbstständig Beschäftigten gesichert werden könnten – das sind immerhin 10 Prozent aller Arbeitsplätze der gewerblichen Wirtschaft –, und eine optimistische Schätzung, derzufolge im selben Zeitraum knapp 500.000 Beschäftigte von Unternehmensnachfolgen betroffen sein könnten. Die Bedeutung und Sensibilität der Nachfolgeprozesse kommt wohl in beiden Szenarien klar zum Ausdruck. Schon die Ergebnisse des vorsichtigen Szenarios zeigen, dass eine effiziente und erfolgreiche Lösung der Probleme bei Unternehmensübergaben für die gesamte wirtschaftliche Entwicklung Österreichs wichtig ist.

In der Europäischen Union steht innerhalb der nächsten zehn Jahre sogar einem Drittel der Unternehmen eine Übergabe bevor. Das sind rund 690.000 überwiegend kleine und mittlere Betriebe pro Jahr, für die ein Nachfolger oder eine Nachfolgerin gesucht wird beziehungsweise die dann erfolgreich übergeben werden sollen. Zugleich mit ihnen werden 2,8 Millionen Arbeitsplätze im Jahr übertragen werden. Damit werden im gesamten Zeitraum mehr als 20 Prozent aller Arbeitsplätze der gewerblichen Wirtschaft auf EU-Ebene von einer Unternehmensübergabe betroffen sein.

1.3 Welche Unternehmen werden weitergegeben?

Vor allem werden Kleinstbetriebe weitergegeben: Von den rund 57.000 Unternehmen, die in den nächsten zehn Jahren in Österreich einen Nachfolger suchen werden, sind rund 11 Prozent Ein-Personen-Betriebe, weitere 71 Prozent beschäftigen weniger als 10 ArbeitnehmerInnen und nur 3 Prozent mehr als 50 ArbeitnehmerInnen. Auf Sektorebene dominiert der Handel den Pool potenzieller Übergabekandidaten: Etwa ein Drittel von ihnen sind Handelsbetriebe, 31 Prozent Gewerbe- und Handwerksbetriebe und 19 Prozent Tourismusbetriebe.

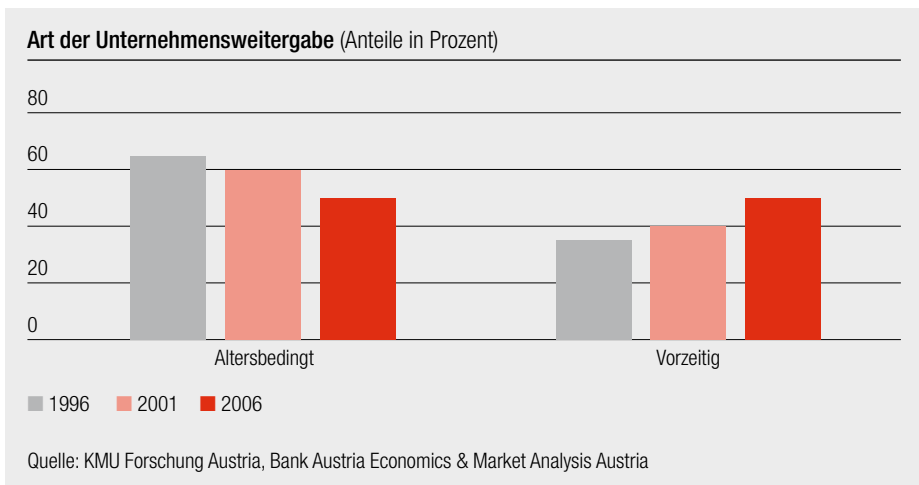
Mit dem steigenden Anteil von Handelsbetrieben, die einen Nachfolger suchen, wächst allerdings auch die Kluft zwischen der Zahl möglicher Unternehmensweitergaben und den realisierten Übergaben (im langfristigen Durchschnitt finden nur 80 Prozent der potenziellen Übernahmekandidaten einen Nachfolger). Die Analyse der KMFA zeigt, dass überdurchschnittlich viele Handelsbetriebe geschlossen und nicht weitergegeben werden. Die Ursachen liegen im intensiven Verdrängungswettbewerb im Sektor und dem relativ hohen Anteil an Ein-Personen-Unternehmen im Handel, für die es besonders schwierig ist, einen Nachfolger zu finden.

1.4 Beweggründe und Abwicklung der Unternehmensübergaben

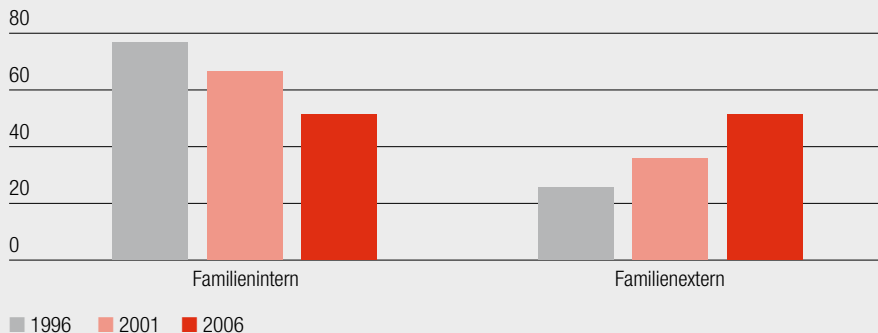
Der wichtigste Grund, ein Unternehmen zu übergeben, war bisher, dass der Inhaber ein pensionsfähiges Alter erreichte. In den letzten fünfzehn Jahren ist der Anteil altersbedingter Übergaben aber zunehmend geringer geworden: Während 1996 noch zwei Drittel der Unternehmen altersbedingt weitergegeben worden sind, war es 2006 nur mehr die Hälfte. Die Motive für die zunehmende Zahl vorzeitiger Übergaben sind vielschichtig und reichen von Gesundheitsproblemen und Unfällen bis hin zum Wunsch nach einem Berufswechsel.

Auch der Anteil familieninterner Unternehmensnachfolgen ist seit Mitte der 90er-Jahre relativ rasch gesunken. 1996 wurden noch drei Viertel der Unternehmen innerhalb der Familie weitergegeben, 2006 nur mehr die Hälfte. Zudem verlieren Schenkungen oder Erbschaften bei Unternehmensübertragungen innerhalb der Familie an Bedeutung (die Form der Übertragung wurde 2006 in einem Drittel der Fälle gewählt). Stattdessen werden immer mehr familieninterne Unternehmensweitergaben über finanzielle Ablösen und Verpachtung geregelt.

Bei familienexternen Weitergaben dominiert weiterhin der Verkauf an Dritte (2006 in 42 Prozent der Fälle), während der Anteil der Weitergaben an ehemalige Mitarbeiter des Unternehmens im Rahmen eines Management-Buy-outs von 25 Prozent (2001) auf 17 Prozent (2006) gesunken ist.

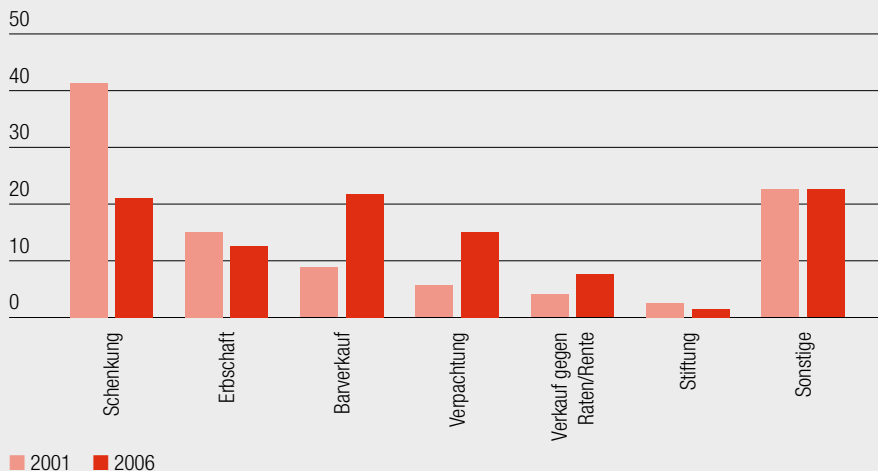


Art der Unternehmensweitergabe (Anteile in Prozent)



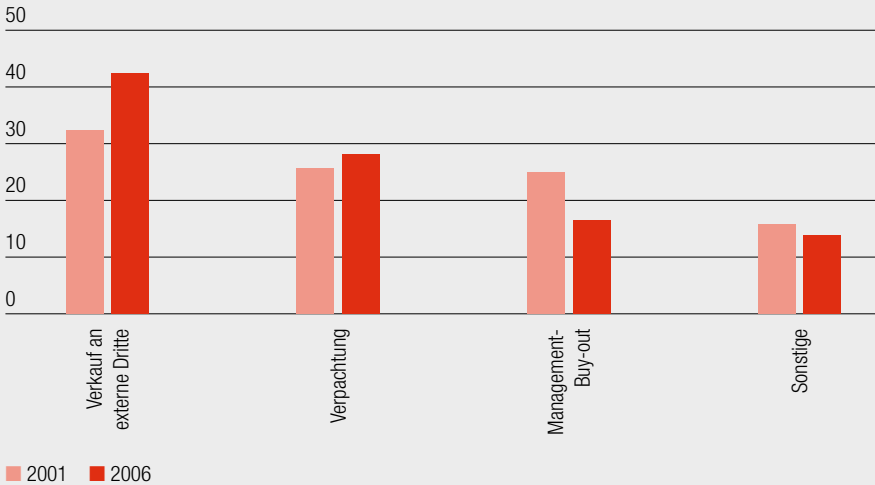
Quelle: KMU Forschung Austria, Bank Austria Economics & Market Analysis Austria

Familieninterne Weitergabe (Anteile in Prozent)



Quelle: KMU Forschung Austria, Bank Austria Economics & Market Analysis Austria

Familienexterne Weitergabe (Anteile in Prozent)



Quelle: KMU Forschung Austria, Bank Austria Economics & Market Analysis Austria

1.5 Übergabeprobleme und Erfolgsquote übernommener Unternehmen

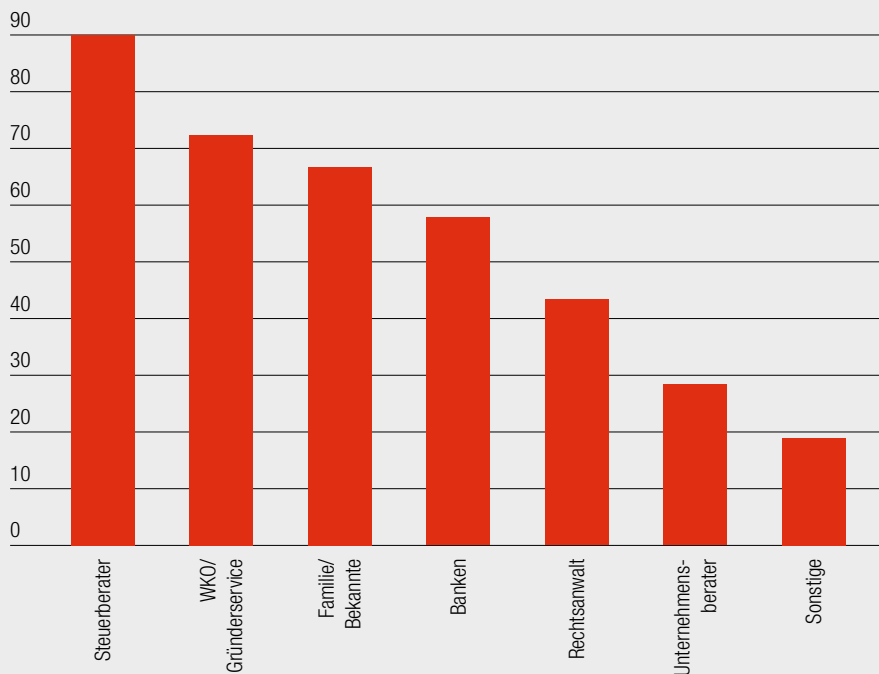
Mit dem wachsenden Anteil familienexterner Unternehmensnachfolgen beziehungsweise vorzeitiger und nicht mehr altersbedingter Übergaben gewinnen die Leistungen spezialisierter Berater ebenso wie die der Banken für die Planung und Finanzierung der Unternehmensübergaben an Bedeutung. In vielen Fällen fehlen Übergabepäne, die einen langfristigen Nachfolgeprozess vorsehen und damit implizit die Konsequenzen der Nachfolgeentscheidung für das Unternehmen stärker beachten. Während noch rund die Hälfte der familieninternen und altersbedingten Unternehmensübergaben über einen Nachfolgeplan geregelt wird, ist es bei familienexternen beziehungsweise vorzeitigen Unternehmensübergaben weniger als ein Drittel der Fälle. Darüber hinaus sind vorhandene Nachfolgepläne vielfach nur auf kurzfristige Aspekte ausgerichtet und vernachlässigen strategische Faktoren der Übernahme. Das heißt, dass externe Beratungsleistungen in den meisten Fällen die Erfolgchance einer Unternehmensübergabe erhöhen.

Auf jeden Fall lassen sich nicht alle Unternehmen übertragen. Eine der größten Hürden bei familienexternen Unternehmensnachfolgen ist für den Übergeber des Betriebs, einen passenden Nachfolger zu finden. Umgekehrt muss ein potenzieller Nachfolger erst einen geeigneten Betrieb finden. Schwierigkeiten treten in erster Linie dann auf, wenn es gilt, die Ideen des Nachfolgers mit den vorhandenen Unternehmensstrategien in Einklang zu bringen. Darüber hinaus bremst die betriebswirtschaftliche Situation des Unternehmens bei der Übernahme oft den Übernahmeprozess. Insofern sind viele Kleinstbetriebe nicht übergabetauglich, da der Betrieb zu stark an die Unternehmerpersönlichkeit gebunden ist oder auf Teilzeitbasis betrieben

wird. Ebenso ist die Weitergabe von Unternehmen in schrumpfenden oder im Strukturwandel befindlichen Sektoren problematisch. (Auf die relativ hohe Schließungsquote im Handel und die Gründe dafür wurde bereits eingegangen.)

Fast alle Unternehmensnachfolger ließen sich im Zuge der Übertragung beraten; in 90 Prozent der Fälle wurden Steuerberater konsultiert, gefolgt von der Wirtschaftskammer und, insbesondere bei familieninternen Weitergaben, von Familienmitgliedern. Und in 58 Prozent der Fälle haben die Nachfolger auch auf Beratungsleistungen der Banken zurückgegriffen.

Externe Beratung bei der Nachfolge (Anteile in Prozent, Mehrfachnennung möglich)



Quelle: KMU Forschung Austria, Bank Austria Economics & Market Analysis Austria

1.6 **Fazit**

Den gescheiterten Unternehmensübergaben, 12 Prozent laut KMFA-Analyse, stehen fast zwei Drittel langfristig erfolgreicher Übergaben gegenüber. In einem Großteil der Fälle konnten die Unternehmen seit ihrer Übergabe nicht nur Umsatzsteigerungen verbuchen, sondern auch ihre Beschäftigungsstruktur gut an die Betriebsentwicklung anpassen. Es wurden effiziente und nachhaltige Unternehmenskonzepte entwickelt.

Die Übertragung eines Unternehmens bleibt ein komplexer Vorgang, der leider häufig an Schwierigkeiten in der Übertragungsphase scheitert und nicht, weil das Unternehmen selbst nicht überlebensfähig wäre. Maßgeblich für den Erfolg der Unternehmensübergabe sind eine möglichst friktionsfreie Beziehung zwischen Nachfolger und Übergeber, eine sorgfältige Nachfolgeplanung unter Einbeziehung der Nachfolger und externe Unterstützung in der Vorbereitungsphase und während des Übertragungsprozesses. Noch immer hat etwa ein Drittel der Nachfolger Schwierigkeiten, in rechtlichen Fragen, der Vertragsgestaltung und in Finanzierungsfragen eine passende Beratung zu finden. Der hohe und wachsende Anteil erfolgreicher Unternehmensübergaben in Österreich beweist zwar, dass viele Hindernisse beseitigt worden sind, gleichzeitig zeigt aber die Analyse der erfolglosen Übergaben, dass die Unterstützung der Nachfolgeplanung und des Übergabeprozesses weiter fortgesetzt werden muss, insbesondere im Hinblick auf die Bedeutung erfolgreicher Unternehmensübergaben für das gesamtwirtschaftliche Wachstum und die Beschäftigungssituation im Land.

Literaturhinweise

EU-Kommission: Umsetzung des Lissabon-Programms der Gemeinschaft für Wachstum und Beschäftigung: Unternehmensübertragung, Kontinuität durch Neuanfang; Brüssel 2006

KMU Forschung Austria: Unternehmensübertragung und -nachfolgen in Kleinen und Mittleren Unternehmen der Gewerblichen Wirtschaft Österreichs; Wien 2008

UEAPME – European Association of Craft, Small and Medium-Sized Enterprise: Think Small Test and SBA Implementation Scoreboard; Brüssel 2009

Urnik, Sabine (Hrsg.): Unternehmensnachfolge; Wien 2011

Dr. Robert Briem

Dr. Robert Briem wurde 1965 geboren. Er war von 1987 bis 1989 Universitätsassistent am Institut für Finanzrecht der Universität Wien bei Univ.-Prof. Dr. Gerold Stoll. Im Jahr 1989 promovierte der Autor zum Dr. iur. Seit 1992 ist er als Rechtsanwalt vorwiegend auf dem Gebiet des Gesellschafts-, Stiftungs- und Umgründungsrechts tätig.



2 Unternehmensnachfolge aus privatrechtlicher Sicht

2.1 Einführung

Die **Frage der Unternehmensnachfolge** stellt sich früher oder später für jeden Unternehmer. Hat der Unternehmer mehrere Nachkommen, so ist zu entscheiden, welche Nachkommen die Unternehmensnachfolge antreten sollen. Soll nur ein Nachkomme die Unternehmensnachfolge antreten, so gilt es, die Interessen der anderen, nicht die Unternehmensnachfolge antretenden Nachkommen angemessen zu berücksichtigen. Hierbei ist insbesondere auf die Pflichtteilsansprüche der Nachkommen, aber auch des Ehegatten Bedacht zu nehmen. Hat der Unternehmer nur zwei Nachkommen, die er gleichteilig bedenken möchte, so gilt es, Regelungen zu treffen, die zukünftig – nach Eintritt der Unternehmensnachfolge – eine Pattsituation im Unternehmen vermeiden. Hat der Unternehmer Nachkommen, ist jedoch keiner der Nachkommen bereit oder fähig, das Unternehmen fortzuführen, so ist zu regeln, wer zukünftig als Geschäftsführer das Unternehmen leiten soll und wie der Familieneinfluss in Zukunft abgesichert werden kann.

Damit sind nur einige typische Fragen angesprochen, die sich bei der Regelung der Unternehmensnachfolge stellen. In jedem Fall gilt es, im Rahmen der Unternehmensnachfolge die Weichenstellungen für die Zukunft zu treffen.

Die Unternehmensnachfolge kann entweder **unter Lebenden** (insbesondere durch Schenkung oder Verkauf) oder **von Todes wegen** erfolgen. Die Unternehmensnachfolge unter Lebenden hat regelmäßig zur Folge, dass sich der Übergeber bereits zu Lebzeiten seiner Einflussrechte auf das Unternehmen, aber auch des wirtschaftlichen Nutzens aus dem Unternehmen begibt. Diese Folgen können durch diverse Gestaltungen (z. B. Vorbehalt des Fruchtgenusses, einschleifende Regelungen hinsichtlich des Überganges der Unternehmensanteile) vermieden oder abgemildert werden. Die Unternehmensnachfolge ist regelmäßig mit einer bestimmten Erwartungshaltung gegenüber dem oder den Nachfolgern verbunden. Erweisen sich diese Erwartungen nachträglich als unzutreffend, so besteht regelmäßig keine Handhabe, die bereits vorgenommene Unternehmensnachfolge einseitig rückgängig zu machen. Würde etwa eine Schenkung mit keiner auflösenden Bedingung versehen oder eine entgeltliche Übertragung mit keiner Rückverkaufsverpflichtung an den ursprünglichen Übergeber verbunden (beides ist in der Praxis der Ausnahmefall), so kann dem Nachfolger der einmal übertragene Unternehmensanteil nicht mehr einseitig entzogen werden.¹⁾

Andererseits kann eine „verspätete“ Unternehmensnachfolge ebenfalls nachteilige Konsequenzen haben: Zu denken ist nur an den „Patriarchen“, der sich von seinem von ihm aufgebauten Unternehmen und der jahrzehntelang bewährten Art der Unternehmensführung nicht trennen kann, obgleich ein Wandel in der Unternehmensführung dringend geboten wäre. Der **Wahl des richtigen Zeitpunktes für die Unternehmensnachfolge** kommt daher ebenfalls eine wesentliche Bedeutung zu. Ein oft gewählter Weg ist, dass

1) Ausnahmsweise könnten bei einer Schenkung die gesetzlich geregelten Widerrufsgründe zum Tragen kommen; siehe dazu weiter unten (Punkt 2.3.1).

sich der Übergeber zunächst aus der Unternehmensführung (der Geschäftsführung) zurückzieht, jedoch noch Gesellschafter oder Mitglied eines Beratungsorgans (insbesondere eines Beirates) bleibt und die Unternehmensanteile erst zu einem späteren Zeitpunkt übergibt. Insoweit ist die Frage nach der Nachfolge in der Geschäftsführung von der Nachfolge in den Unternehmensanteilen zu trennen.

Im Weiteren ist zu unterscheiden, ob der Übergeber Einzelunternehmer oder Alleingesellschafter ist oder ob Mitgesellschafter vorhanden sind und damit gesellschaftsrechtliche Regelungen bestehen, auf die bei der Unternehmensnachfolge, sei es unter Lebenden oder von Todes wegen, Bedacht zu nehmen ist.

Als Grundsatz gilt: Der Übergeber kann nur nach Maßgabe der gesellschaftsrechtlichen (sei es der gesetzlichen oder gesellschaftsvertraglichen) Regelungen seine aus dem Gesellschafterverhältnis erwachsende Rechtsposition auf seinen oder seine Nachfolger übertragen. Insbesondere in Gesellschaftsverträgen von Familiengesellschaften finden sich oft einschränkende Regelungen, die den Übergang von Gesellschaftsanteilen beschränken (z. B. Beschränkung des möglichen Kreises der Gesellschafter auf die aktuell bestehenden Gesellschafter und deren Ehegatten und Nachkommen, Vorkaufs- und Aufgriffsrechte von Mitgesellschaftern, Mindestbeteiligungsgrenzen, die bei einem Übergang auf mehrere Rechtsnachfolger nicht unterschritten werden dürfen). Rechtsformspezifische Überlegungen stellen sich weiters, wenn das Unternehmen bisher als Einzelunternehmen geführt wurde und zukünftig von mehreren Nachfolgern geführt werden soll. Im Weiteren ist die Regelung der Unternehmensnachfolge davon abhängig, in welcher **Rechtsform** das Unternehmen bisher betrieben wurde.

Jede Abhandlung über die Unternehmensnachfolge wäre unvollständig, wenn nicht auf die Rechtsform der **Privatstiftung** eingegangen würde. Die Privatstiftung vermag besser als jeder Syndikats- oder Gesellschaftsvertrag, den Zusammenhalt von Vermögen, insbesondere Unternehmensanteilen, über Generationen hinweg sicherzustellen. Auch bei der Privatstiftung als „eigentümerlosem Rechtssubjekt“ ist zu regeln, welche Personen, sei es als Stifter, als Mitglied eines Familienbeirates oder eines sonstigen fakultativen Organs, Einfluss auf die Stiftung nehmen sollen.

Im vorliegenden Beitrag bleiben miet-, gewerbe-, sozialversicherungs- und kapitalmarktrechtliche Aspekte der Unternehmensnachfolge ausgeklammert.²⁾

2.2 Erbrechtliche Grundlagen

Primär bei der Unternehmensnachfolge von Todes wegen, aber auch bei einer Unternehmensnachfolge unter Lebenden, sind erbrechtliche Aspekte, insbesondere das Pflichtteilsrecht, zu beachten.

2) Siehe dazu *Wolf/Feuchtinger* (Hrsg.), Betriebsübertragungen kompakt, SWK-Sonderheft (2003). Zu den übernahme- und börserechtlichen Aspekten der Anteilsübertragung an eine Privatstiftung siehe *Zollner*, Die kontrollierte Privatstiftung aus gesellschafts- und kapitalmarktrechtlicher Sicht, *GesRZ* (2003), 278 ff. Zu den mietrechtlichen Aspekten einer Unternehmensnachfolge siehe *Schauer* in *Gruber/Kalss/Müller/Schauer* (Hrsg.), *Erbrecht und Vermögensnachfolge* (2010), 944 ff., zur Unternehmensnachfolge aus dem Blickwinkel des gewerblichen Rechtsschutzes und Urheberrechtes siehe *Wallentin/Reis* in *Gruber/Kalss/Müller/Schauer* (Hrsg.), *Erbrecht und Vermögensnachfolge* (2010), 1071 ff., und zur Unternehmensnachfolge aus dem Blickwinkel des öffentlichen Rechtes, insbesondere des Gewerbe- und sonstigen Berufsrechtes, siehe *Christian F. Schneider* in *Gruber/Kalss/Müller/Schauer* (Hrsg.), *Erbrecht und Vermögensnachfolge* (2010), 1112 ff.

2.2.1 Erbvertrag, Testament

Das Gesetz nennt drei Berufungsgründe, welche die Berechtigung zur Erbfolge begründen: das Testament, den Erbvertrag und das Gesetz.

2.2.1.1 Erbvertrag

Am stärksten ist der Berufungsgrund des Erbvertrags. Der Erbvertrag ist ein zweiseitiges Rechtsgeschäft zwischen dem Erblasser und dem Erben, durch das dieser unwiderruflich zum Erben berufen wird. Ein Erbvertrag kann nur zwischen Ehegatten oder unter Brautleuten unter der aufschiebenden Bedingung der nachfolgenden Eheschließung abgeschlossen werden. Der Erbvertrag kann sich nur auf drei Viertel des Nachlasses beziehen. Ein Viertel des Nachlasses muss dem jeweiligen Ehegatten zur freien letztwilligen Verfügung belassen werden. Der Erbvertrag kommt in der Praxis relativ selten vor und ist infolge des regelmäßig unwesentlichen Altersunterschiedes zwischen den Eheleuten nicht als Instrument der Unternehmensnachfolge geeignet.

2.2.1.2 Testament

Der nach seiner Stärke nächste Berufungsgrund ist das **Testament**. Das Testament ist die jederzeit widerrufbare Erklärung des Erblassers, auf wen sein im Zeitpunkt seines Todes vorhandenes aktives und passives Vermögen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge als Erben übergehen soll. Der Bedachte ist **Erbe**, wenn er den ganzen Nachlass oder eine bestimmte Quote des Nachlasses erhalten soll. Andere Zuwendungen sind meist Legate (Vermächtnisse), auch dann, wenn sie in einem Testament geregelt sind. Der **Vermächtnisnehmer** (Legatar) hat nur einen schuldrechtlichen Anspruch auf Erfüllung des Legates gegenüber dem oder den Erben, wird jedoch dadurch nicht selbst zum Erben. Der Vermächtnisnehmer erhält das Legat im Wege der Einzelrechtsnachfolge von den Erben. Enthält eine letztwillige Verfügung nur ein oder mehrere Legate, aber keine Erbseinsetzung, so liegt ein sogenanntes „Kodizill“ vor.

Das Testament kann bis zum Ablebenszeitpunkt **frei widerrufen** werden. Dies gilt auch, wenn – wie zwischen Eheleuten oft gewählt – ein sogenanntes „**gemeinschaftliches Testament**“ errichtet wurde.³⁾ Vereinbarungen, die den Erblasser in seiner Testierfreiheit beschränken, etwa dahin gehend, dass sich der Erblasser verpflichtet, nicht in einem bestimmten Sinn zu testieren, sind nichtig. Auch eine Selbstbindung des Erblassers, in der Zukunft nicht in einem bestimmten Sinn zu testieren oder seine bereits getroffene letztwillige Verfügung nicht zu widerrufen oder zu ändern, ist ungültig.⁴⁾

Notwendiger Inhalt eines Testamentes ist die **Erbseinsetzung**. Nach § 564 ABGB muss der Erblasser den Erben selbst einsetzen und darf seine Benennung nicht einem Dritten überlassen. Aus dieser Bestimmung wird abgeleitet, dass der Erblasser auch die Erbquoten und eventuelle Nacherben selbst zu bestimmen hat.⁵⁾ Mitunter wird in „**Unternehmertestamenten**“ verfügt, dass die Auswahl zwischen mehreren Erben ein aus mehreren Personen bestehendes Gremium nach dem Kriterium zu treffen hat, welcher der Erben am besten für die Unternehmensnachfolge geeignet ist.

3) Zu den verschiedenen Arten des gemeinschaftlichen Testamentes siehe *Koziol/Welser*, Bürgerliches Recht II¹² (2007) 506.

4) Vgl. *Kralik*, Erbrecht (1982) 126 sowie *Weiß/Likar-Peer* in *Ferrari/Likar-Peer* (Hrsg.), Erbrecht (2007) 109.

5) Vgl. *Eccher* in *Schwimmann* (Hrsg.), ABGB, Bd. III³ (2006) § 564 Rz 2 und 3.

Im Schrifttum ist strittig, ob derartige Regelungen zulässig sind. Nach einem Teil des Schrifttums⁶⁾ ist es zulässig, dass der Erblasser dem Dritten die Auswahl des Erben unter mehreren Personen **nach sachlichen Gesichtspunkten** überträgt. Nach anderer Auffassung⁷⁾ sind derartige Regelungen (z. B. „Erbe soll jener Neffe werden, der nach Ansicht von X zur Zeit des Erbanfalles für die Führung meines Unternehmens am besten geeignet ist“) hingegen dann unzulässig, wenn dem Erblasser die Auswahl zwischen mehreren Erben selbst zumutbar wäre (z. B. die 40-jährigen Neffen, die als Erben in Betracht kommen, haben bereits 20 Jahre mit dem 70-jährigen Testator im Betrieb zusammen gearbeitet). Anders sei hingegen die Situation gelagert, wenn im Beispielsfall die Neffen noch Kinder wären. In diesem Fall müsse jedoch die Verfügung des Erblassers unter der Bedingung verstanden werden, dass sich zur Zeit des Erbanfalles die Verhältnisse derart geändert haben, dass eine objektive Beurteilung in wesentlich höherem Ausmaß möglich sei als im Zeitpunkt der Errichtung des Testamentes. Regelungen, welche die Auswahl eines Unternehmensnachfolgers einem oder mehreren Dritten übertragen, sind daher dann, wenn dem Erblasser die Erbenauswahl selbst zumutbar wäre, mit Rechtsunsicherheit behaftet.

Bei der Textierung des Testamentes ist insbesondere auch auf die Fälle Bedacht zu nehmen, in denen einer oder mehrere Erben das Erbe nicht antreten können oder wollen. Für diesen Fall werden regelmäßig **Ersatzerben** eingesetzt (sogenannte „gemeine Substitution“). Falls eine bestimmte Teilung des Nachlasses vom Erblasser gewünscht wird, ist im Testament eine **Erteilungsanordnung** vorzusehen und diese durch eine Auflage (siehe weiter unten, Punkt 2.4.2) abzusichern. Im Rahmen der Erteilungsanordnung ist zu regeln, ob die Erben die ihnen gesondert zugewiesenen Vermögenswerte in Anrechnung oder ohne Anrechnung auf den Erbteil erhalten. Fehlt im Testament eine Erteilungsanordnung, so werden die Erben grundsätzlich Miteigentümer des Nachlassvermögens.⁸⁾ Eine Miteigentumsgemeinschaft ist jedoch – insbesondere im Hinblick auf den Umstand, dass Maßnahmen der ordentlichen Verwaltung der einfachen Stimmenmehrheit und außerordentliche Maßnahmen der Einstimmigkeit bedürfen – oft weder vom Erblasser beabsichtigt noch von den Erben gewünscht.⁹⁾

2.2.2 Gesetzliche Erbfolge

Liegt kein Testament vor oder ist dieses ungültig, so sind die Regelungen über die **gesetzliche Erbfolge** anzuwenden. Nach der gesetzlichen Erbfolge erhalten den Nachlass die nächsten Verwandten und – wenn vorhanden – der Ehegatte oder der eingetragene Partner des Erblassers. Den **Nachlass** bilden jene vermögenswerten Rechte und Pflichten des Erblassers, die vererblich sind.

Nach dem **Parentelsystem** erben im Rahmen der **Verwandten** zunächst (als erste Parentel) die Nachkommen des Erblassers (Kinder und Kindeskinde), und nur wenn keine Nachkommen des Erblassers vorhanden sind, die Eltern des Erblassers und deren Nachkommen (zweite Parentel), ersatzweise die Groß-

6) Vgl. *Kozial/Welser*, Bürgerliches Recht II¹³ (2007) 498, unter Hinweis auf *Ehrenzweig*, System des österreichischen allgemeinen Privatrechts, Band II/2² (1937) 407 f., gleicher Ansicht *Kletečka*, Gestaltungsmöglichkeiten des Erblassers über den Tod hinaus (Gestaltungsmöglichkeiten), in *Kalss/Schauer* (Hrsg.), Unternehmensnachfolge (2001) 58 und *Müller/Saurer*, Praxisfall – Nachlassplanung eines Unternehmers mit dem Ziel, den Unternehmenserhalt in der Familie sicherzustellen, JEV 2010, 125, 130. Vgl. weiters *Kletečka*, Die materielle Höchstpersönlichkeit letztwilliger Verfügungen, JBI 1999, 277, 280 ff.

7) Vgl. *Kralik*, Erbrecht (1982) 93 f.

8) Zu den rechtsformspezifischen Besonderheiten siehe weiter unten, Abschnitt 2.5.

9) Zu den testamentarischen Regelungen, die über den Ablebenszeitpunkt hinaus wirken sollen, siehe weiter unten, Abschnitt 2.4.

eltern des Erblassers und deren Nachkommen (dritte Parentel) und wiederum ersatzweise die Urgroßeltern des Erblassers, jedoch ohne deren Nachkommen (vierte Parentel). Die gesetzliche Erbfolge im Rahmen der Verwandten endet bei der vierten Parentel (der sogenannten „Erbrechtsgrenze“).

Das gesetzliche Erbrecht des **Ehegatten und des eingetragenen Partners** (gemeinsam kurz „Ehegatten“) ist in seinem Umfang davon abhängig, mit welchen Verwandten der Ehegatte konkurriert. Neben der ersten Parentel, also den Kindern des Erblassers und ihren Nachkommen, erbt der Ehegatte ein Drittel. Neben den Eltern und Geschwistern des Erblassers und neben den Großeltern des Erblassers erbt der Ehegatte zwei Drittel. Sind keine der vorgenannten Angehörigen vorhanden, so erbt der Ehegatte den gesamten Nachlass.¹⁰⁾ Neben dem gesetzlichen Erbeil gehören dem Ehegatten als **Vorausvermächnis** die zum ehelichen Haushalt gehörigen beweglichen Sachen einschließlich des Rechtes, in der Ehwohnung weiter zu wohnen. Weiters hat der überlebende Ehegatte nach § 796 ABGB, solange er sich nicht wieder verehelicht, einen **Unterhaltsanspruch** gegen die Erben in sinnemäßer Anwendung des § 94 ABGB, der den Unterhaltsanspruch bei aufrechter Ehe regelt. Auf diesen Anspruch ist alles einzurechnen, was der Ehegatte vom Erblasser durch vertragliche oder letztwillige Zuwendung, als Pflichtteil oder durch öffentlich- oder privatrechtliche Leistungen (insbesondere Versicherungsleistungen) erhält, sowie Erträge aus eigenem Vermögen oder eigener Erwerbstätigkeit. Die Erben haften für diesen Unterhaltsanspruch, unabhängig von der Art ihrer Erbantrittserklärung, bis zum Wert des auf sie übergehenden Nachlassvermögens.

Gibt der Erbe eine **unbedingte Erbantrittserklärung** ab, so haftet er für die Verbindlichkeiten des Nachlasses mit seinem gesamten Vermögen. Bei einer **bedingten Erbantrittserklärung** haftet der Erbe zwar persönlich, also mit seinem gesamten Vermögen, jedoch nur bis zum Wert des ihm zugekommenen Nachlassvermögens. Mit dem Ableben des Erblassers entsteht der sogenannte **ruhende Nachlass**, dem Rechtspersönlichkeit zukommt. Der Erbe, der sein Erbrecht hinreichend ausweist, ist zur Benützung, Verwaltung und Vertretung des Nachlasses berechtigt (§ 810 ABGB). Über sein Verlangen hat der Gerichtskommissär (der für die Verlassenschaft zuständige Notar) dem Erben eine Amtsbestätigung über seine Vertretungsbefugnis auszustellen (§ 172 AußStrG). Mit der Einantwortung endet die Phase des ruhenden Nachlasses, und das Nachlassvermögen wird in den rechtlichen Besitz der Erben übertragen.

2.2.3 **Pflichtteilsrecht**

Der Grundsatz der Testierfreiheit wird durch das **Pflichtteilsrecht** eingeschränkt. Durch das Pflichtteilsrecht soll bestimmten nahen Angehörigen ein Mindestanteil am Vermögen des Erblassers gesichert werden.

10) Zur Erweiterung des gesetzlichen Erbrechtes des Ehegatten durch das Familien- und Erbrechtsänderungsgesetz 2004 siehe *Fischer-Czermak*, Neueste Änderungen im Abstammungs- und Erbrecht, JBI 2005, 2, 12.

2.2.3.1 Der Pflichtteilsanspruch

Der Erblasser kann den Pflichtteilsberechtigten (den sogenannten **Noterben**) den Pflichtteil ausdrücklich hinterlassen, sei es als Erbe oder als Vermächtnisnehmer, sei es im Rahmen der testamentarischen oder der gesetzlichen Erbfolge.¹¹⁾ Hat der Erblasser den Pflichtteil nicht hinterlassen, so entsteht der auf Geld lautende **Pflichtteilsanspruch**.¹²⁾

Der Pflichtteilsanspruch entsteht mit dem Tod des Erblassers, nicht erst mit der Geltendmachung durch den Noterben. Er ist sofort **vererblich**, abtretbar, pfändbar und verpfändbar.¹³⁾ Dies kann insbesondere bei rasch aufeinanderfolgendem Versterben des Erblassers und seines Ehegatten zu ungewünschten Ergebnissen führen. Die Vermögensnachfolge wird häufig mit den Nachkommen (Kindern) bereits zu Lebzeiten derart geregelt, dass die Nachkommen bestimmte Vermögenswerte erhalten und im Gegenzug auf ihre Pflichtteilsansprüche gegenüber dem Erblasser verzichten (siehe weiter unten, Punkt 2.2.3.2). Eine derartige Regelung wird jedoch zwischen Eheleuten nur selten getroffen (es sei denn, es wurde bereits anlässlich der Eheschließung, etwa im Rahmen eines Ehepaktes, wechselseitig ein Pflichtteilsverzicht vereinbart). Versterben nun beispielsweise ein Erblasser und relativ rasch nach ihm seine Ehegattin, ohne dass diese im Verlassenschaftsverfahren einen Pflichtteilsverzicht abgegeben hat,¹⁴⁾ so können die Nachkommen nunmehr den Pflichtteilsanspruch ihrer Mutter, der von Todes wegen auf sie übergegangen ist, geltend machen, obgleich sie selbst gegenüber dem Erblasser bereits einen Pflichtteilsverzicht abgegeben haben. Bei dieser Fallkonstellation machen die Erben nämlich nicht ihren eigenen Pflichtteilsanspruch geltend, sondern den ihrer Mutter (der Ehegattin des Erblassers).

Pflichtteilsberechtig sind die Nachkommen des Erblassers und, falls keine Nachkommen vorhanden sind, die Vorfahren des Erblassers sowie der Ehegatte. Die Nachkommen und der Ehegatte erhalten als Pflichtteil die Hälfte dessen, was sie als gesetzliche Erben bekommen hätten. Bei Vorfahren beträgt der Pflichtteil ein Drittel des gesetzlichen Erbteils.

2.2.3.2 Pflichtteilsverzicht

Zur Vermeidung von Streitigkeiten nach dem Ableben des Erblassers empfiehlt es sich, bereits zu Lebzeiten mit den Erben Vereinbarungen zu treffen, die einen **Pflichtteilsverzicht** zum Inhalt haben. Dieser Pflichtteilsverzicht kann entweder hinsichtlich des gesamten Vermögens oder nur hinsichtlich bestimmter Vermögensgegenstände (z. B. der Unternehmensanteile) des Erblassers erklärt und auch mit Bedingungen versehen werden (z. B. dass der Pflichtteilsberechtigte, sei es unter Lebenden oder von Todes wegen, bestimmte Vermögenswerte vom Erblasser erhält oder dass er nach dem Ableben des Erblassers zu einer bestimmten Quote Begünstigter einer vom Erblasser errichteten Privatstiftung wird). Lassen sich die für den Pflichtteilsverzicht zu gewährenden Gegenleistungen nicht aus dem Privatvermögen des Erblassers

11) Vgl. *Welser* in Rummel (Hrsg.), ABGB, Bd. I³ (2000) § 774 Rz 1.

12) Vgl. zum Ganzen *Koziol/Welser*, Bürgerliches Recht II¹³ (2007) 545 f.

13) Vgl. *Scheuba* in Gruber/Kalss/Müller/Schauer (Hrsg.), Erbrecht und Vermögensnachfolge (2010) 197.

14) Nach dem Ableben des Erblassers kann formfrei auf den Pflichtteil verzichtet werden. Die Verzichtserklärung des Noterben bedarf jedoch der Annahmeerklärung des oder der Erben, die auch stillschweigend erfolgen kann (vgl. OGH 30. 1. 1976, 7 Ob 509/76, NZ 1972, 124 f.; OGH 27. 11. 1991, 2 Ob 583/91, NZ 1992, 130 f.). Hingegen bedarf der Pflichtteilsverzichtsvertrag unter Lebenden zu seiner Wirksamkeit eines Notariatsaktes (§ 551 ABGB).

erfüllen, so bietet sich die lebzeitige Einräumung von stillen Beteiligungen oder von Unterbeteiligungen an Gesellschaftsanteilen als mögliche Gestaltung an.¹⁵⁾

2.2.3.3 Erfüllung des Pflichtteilsanspruches durch letztwillige Zuwendungen

Der Noterbe hat sich auf seinen Pflichtteilsanspruch alles anrechnen zu lassen, was er von Todes wegen, sei es durch Vermächtnisse oder andere Verfügungen des Erblassers, aus der Verlassenschaft erhalten hat (§ 787 ABGB). Der Noterbe kann nicht das Erbe oder das Vermächtnis ausschlagen und an dessen Stelle den Geldpflichtteil verlangen. Soweit das Erbe jedoch mit einer Verpflichtung belastet ist, gibt § 808 letzter Satz ABGB dem Noterben das Recht, den zugewendeten Erbteil in der Höhe der Pflichtteilsdeckung lastenfrei anzunehmen und den belasteten Rest auszuschlagen. Mit anderen Worten: Der Noterbe kann die unbequeme Mehrzuwendung ausschlagen, jedoch in der Höhe der durch Erbteil oder Legat zugewendeten Deckung keinen Geldanspruch mehr geltend machen.¹⁶⁾

In der viel beachteten Entscheidung vom 15. 10. 1998¹⁷⁾ entschied der OGH, dass auch durch eine vom Erblasser vorgesehene **„Unterbeteiligung“** am Gesellschaftsanteil eines OHG-Gesellschafters der Pflichtteilsanspruch des Noterben erfüllt werden kann. Wenn der Noterbe daher durch die vom Erblasser verfügte Unterbeteiligung einen Vermögenswert erhält, der seinem rechnerisch zu ermittelnden Pflichtteil entspricht, hat er keinen aus § 808 ABGB ableitbaren Geldanspruch. Der OGH ist damit den „nun als herrschend anzusehenden Lehrmeinungen [gefolgt], daß der Noterbe die erblasserischen Zuwendungen im Ausmaß der Pflichtteilsdeckung akzeptieren müsse und nur die Mehrzuwendungen ausschlagen könne“.

Damit wurde das „Tor“ für Gestaltungen geöffnet, die eine Aufteilung unternehmerischen Vermögens bei mehreren Erben wesentlich erleichtern. Während nämlich der Pflichtteilsanspruch, sofern er nicht durch letztwillige Vermögensübertragungen oder anrechnungspflichtige Vorschenkungen (siehe weiter unten, Punkt 2.2.3.5) erfüllt wird, immer zu einem sofort fälligen Geldanspruch führt (und etwa eine bloß rentenmäßige Auszahlung diesen Geldpflichtteilsanspruch nicht erfüllt), kann im Rahmen der letztwilligen Zuwendung von Vermögenswerten auch Vermögen übertragen werden, das nicht sofort liquidierbar ist, sondern erst über einen längeren Zeitraum zu (liquiditätsmäßigen) Zuflüssen bei den Noterben führt und dementsprechend die Erben weniger belastet.

15) Vgl. *Lorz/Kirchdöfer*, Unternehmensnachfolge (2002) 28.

16) Vgl. OGH 4. 7. 1996, 6 Ob 666/95, NZ 1997, 25; *Welsler* in Rummel (Hrsg.), ABGB, Bd. I⁹ (2000) § 808 Rz 3 mwN; *Eccher* in Schwimann, ABGB, Bd. III³ (2006) § 808 Rz 7.

17) 6 Ob 189/98 g, eclex 1999, 267.

Dementsprechend kommen zur Erfüllung der Pflichtteilsansprüche folgende **Gestaltungen** in Betracht:¹⁸⁾

- die Einräumung einer Unterbeteiligung auf einen Unternehmensanteil
- die Einräumung eines Fruchtgenusses auf einen Unternehmensanteil
- die Übertragung eines eigentumsrechtlich oder schuldrechtlich ausgestalteten Genussrechtes gemäß § 174 AktG
- die Übertragung eines partiarischen Darlehens oder einer Gewinnschuldverschreibung gegenüber dem Unternehmen
- die Übertragung von stimmrechtslosen Vorzugsaktien oder bei einer GmbH die Übertragung von Geschäftsanteilen, bei denen die Stimmrechte abweichend von der kapitalmäßigen Beteiligung geregelt sind (z. B. ein Geschäftsanteil, der eine Beteiligung von 30 % des Kapitals, aber nur 10 % der Stimmrechte repräsentiert)
- die Einräumung oder die Übertragung einer zuvor begründeten (echten oder unechten) stillen Beteiligung am Unternehmen
- die Einräumung einer Begünstigtenstellung in einer Privatstiftung, sofern der Begünstigte einen Rechtsanspruch auf die Gewährung von Zuwendungen hat und in der Stiftungserklärung die Gewährung von Zuwendungen in einer bestimmten oder bestimmaren (etwa von der Höhe des Bilanzgewinnes abhängigen) Höhe vorgegeben ist und diesbezüglich dem Stiftungsvorstand kein Ermessen zukommt¹⁹⁾

Gemeinsam ist all diesen Gestaltungen, dass damit die kapital- oder gewinnmäßige Beteiligung abweichend von den Stimmrechtsverhältnissen geregelt wird. Der „ausgewählte Erbe“ soll in seinen Einflussrechten über das Unternehmen möglichst wenig eingeschränkt werden, während die Pflichtteilsberechtigten nur an den Erträgen (eventuell auch am Vermögen) des Unternehmens teilhaben sollen.

Zur Absicherung von letztwilligen Verfügungen, die Zuwendungen zur Erfüllung von Pflichtteilsansprüchen vorsehen, kann sich die sogenannte **sozinische Klausel** empfehlen. Durch diese Bestimmung soll der Pflichtteilsberechtigte zur freiwilligen Übernahme von Belastungen motiviert werden: Der Erblasser wendet dem Pflichtteilsberechtigten mehr zu, als seinem Pflichtteilsanspruch entspricht, belastet die gesamte Zu-

18) Vgl. zum Ganzen *Reich-Rohrwig*, Unternehmens- und Anteilsübertragung aus zivil- und gesellschaftsrechtlicher Sicht (Unternehmens- und Anteilsübertragung), in Bank Austria (Hrsg.), Unternehmensnachfolge (1999) 35 ff.; *Beer*, Die vorweggenommene Erbfolge (Erbfolge), in Kalss/Schauer (Hrsg.), Unternehmensnachfolge (2001) 35, 43 f.; *Lukas*, Unternehmensnachfolge von Todes wegen bzw. im Hinblick auf den Todesfall – Teil 1, JEV 2009, 4, 11 f.; einschränkend Schauer, Privatstiftung und Erbrecht (Privatstiftung und Erbrecht), in Doralt/Kalss (Hrsg.), Aktuelle Fragen des Privatstiftungsrechts (2001) 13, 33, der Zweifel äußert, ob der OGH seinen Aussagen allgemeine Bedeutung zumisst oder nur auf Fälle beschränkt, in denen die sofortige Erfüllung der Pflichtteilsansprüche wegen der fehlenden Liquidität des Nachlasses zu Wertverlusten führt, was jedoch paradigmatisch bei Unternehmen der Fall sei.

19) Ähnlich *Reich-Rohrwig*, Unternehmens- und Anteilsübertragung, 35 und grundsätzlich, wenngleich nicht abschließend beantwortend, *Schauer*, Privatstiftung und Erbrecht, 35, der zutreffend darauf hinweist, dass § 774 ABGB nur die Erbseinsetzung und das Vermächtnis als geeignete Form der Pflichtteilsdeckung anerkennt. Dieser Widerspruch zu § 774 ABGB lässt sich jedoch auflösen, wenn die Begünstigtenstellung im konkreten Fall derart ausgestaltet ist, dass in der Begünstigtenstellung eine vermögenswerte Rechtsposition erblickt werden kann, die vom Erblasser auf den Noterben übergeht. Zur Übertragbarkeit einer Begünstigtenstellung (anstelle des originären Eintrittes in eine Begünstigtenstellung), die nur ausnahmsweise vorgesehen wird, siehe *Briem*, Die rechtliche Stellung eines Begünstigten einer Privatstiftung, in Gassner/Göth/Gröhs/Lang (Hrsg.), Privatstiftungen – Gestaltungsmöglichkeiten in der Praxis (2000) 77, 84. Zur Erfüllung von Pflichtteilsansprüchen durch Leistungen der Stiftung an Begünstigte siehe eingehend *Riedmann*, Privatstiftung und Schutz der Gläubiger des Stifters (2004) 51 ff., und *Brigitta Jud*, Privatstiftung und Pflichtteilsdeckung, in Fischer-Czermak/Kletečka/Schauer/Zankl (Hrsg.), FS Welser (2004) 369 ff.

wendung und macht die gesamte Zuwendung oder die Mehrzuwendung davon abhängig, dass der Pflichtteilsberechtigte die Belastung auch für die Deckung seines Pflichtteilsanspruches akzeptiert. Der Pflichtteilsberechtigte hat dann die Möglichkeit, die gesamte Zuwendung mit allen Lasten anzunehmen, oder er muss sich, wenn die gesamte Zuwendung durch die Lastenübernahme bedingt ist, mit dem Geldanspruch oder, wenn nur die Mehrzuwendung durch die Lastenübernahme bedingt ist, mit der Pflichtteilsdeckung begnügen.²⁰⁾ Diese Klausel kann sich insbesondere dann empfehlen, wenn der Pflichtteilsberechtigte anstelle seines Geldanspruches eine Begünstigtenstellung in einer Privatstiftung erhält und seine Begünstigtenquote über seiner Pflichtteilsquote liegt.

2.2.3.4 Pflichtteilerhöhung wegen Schenkungen

Nach § 785 ABGB sind auf Verlangen eines pflichtteilsberechtigten Kindes oder des pflichtteilsberechtigten Ehegatten Schenkungen des Erblassers in Anschlag zu bringen. Die Berücksichtigung der Schenkung erfolgt dadurch, dass sie dem reinen Nachlass (dem sogenannten Nachlasspflichtteil) rechnerisch hinzugeschlagen wird. Von dieser Summe wird der Pflichtteil ermittelt. Der Mehrbetrag, der sich im Vergleich zum Nachlasspflichtteil ergibt, ist der sogenannte Schenkungspflichtteil.²¹⁾ Diese Unterscheidung ist vor allem unter dem Blickwinkel der Anrechnung von Vorschenkungen und Vorempfängen im weiteren Sinn von Bedeutung. Schenkungen, die keine Vorempfänge im weiteren Sinn darstellen, sind nur auf den Schenkungspflichtteil anzurechnen. Vorempfänge im weiteren Sinn sind hingegen auf den gesamten Pflichtteil anzurechnen.²²⁾

Die Pflichtteilerhöhung wegen Schenkungen soll verhindern, dass der Erblasser die Pflichtteilsansprüche der Noterben dadurch vereitelt, dass er vor seinem Tod sein Vermögen verschenkt. § 785 ABGB gilt nur für Schenkungen unter Lebenden. Schenkungen von Todes wegen fallen ohnehin in den Nachlass und sind somit bereits bei Ermittlung des Nachlasspflichtteiles zu berücksichtigen.²³⁾

§ 785 ABGB erfasst nicht nur reine Schenkungen, sondern auch **gemischte Schenkungen**. Bei gemischten Schenkungen ist der geschenkte Teil anzurechnen. Ob eine gemischte Schenkung vorliegt, hängt vom Willen der Vertragsparteien ab, also davon, ob die Vertragsparteien einen Teil der Leistung als geschenkt ansehen wollten und sich des „doppelten Charakters“ des abgeschlossenen Geschäftes als entgeltliches und unentgeltliches bewusst waren. Bei erheblichem Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung ist der Schenkungswille zu vermuten. Der Schenkungsbegriff des § 785 ABGB ist wirtschaftlich aufzufassen, sodass auch der Verzicht auf ein Recht, das sich wie eine Schenkung auswirkt, als Schenkung zu beurteilen ist.²⁴⁾ Auch wenn **Gesellschaftsverträge** als entgeltfremde oder fallweise als entgeltliche Geschäfte bezeichnet werden, schließt dies nicht aus, dass Regelungen in Gesellschaftsverträgen, insbesondere die Beteiligung eines Nachkommen zu Bedingungen, die einem Fremdvergleich nicht standhalten, als Schenkung oder als gemischte Schenkung qualifiziert werden. Eine gemischte Schenkung

20) Vgl. *Welser* in Rummel (Hrsg.), ABGB, Bd. I³ (2000) § 774 Rz 11. Zur sozinischen Klausel siehe auch *Scheuba* in Gruber/Kalss/Müller/Schauer (Hrsg.), Erbrecht und Vermögensnachfolge (2010) 214.

21) Vgl. *Kozial/Welser*, Bürgerliches Recht II¹³ (2007) 552 ff.

22) Vgl. *Riedmann*, Privatstiftung und Schutz der Gläubiger des Stifters (2004) 24.

23) Vgl. *Welser* in Rummel (Hrsg.), ABGB, Bd. I³ (2000) § 785 Rz 9.

24) Vgl. zum Ganzen *Reich-Rohrig*, Unternehmens- und Anteilsübertragung, 25.

kann etwa dann vorliegen, wenn ein Nachkomme als Gesellschafter aufgenommen wird, ohne dass er eine Einlage oder eine ausreichende Einlage erbringt, seine Einlage überbewertet wird oder er eine höhere gewinn- und vermögensmäßige Beteiligung erhält, als seiner Mitarbeit am Unternehmen entspricht. Auch in der Fortgeltung einer **Abfindungsklausel** zu Werten, die unter dem Verkehrswert liegen (z. B. Buchwertklausel), kann infolge der höheren Wahrscheinlichkeit, dass diese Abfindungsklausel zunächst für den Übergeber schlagend wird, eine Schenkung liegen.²⁵⁾ Zusammenfassend ist festzuhalten, dass sämtliche Vermögensübertragungen unter Lebenden zwischen dem Erblasser und seinen Nachkommen grundsätzlich einem Fremdvergleich standhalten müssen, widrigenfalls die Gefahr besteht, dass diese nach dem Ableben des Erblassers pflichtteilserhöhend zu berücksichtigen sind.

Schenkungen an pflichtteilsberechtigte Personen sind **zeitlich unbeschränkt pflichtteilserhöhend zu berücksichtigen**. Schenkungen, die der Erblasser aus Einkünften ohne Schmälerung seines Stammvermögens zu gemeinnützigen Zwecken, in Entsprechung einer sittlichen Pflicht oder aus Rücksichten des Anstandes gemacht hat, werden hingegen nicht werterhöhend berücksichtigt (§ 785 Abs. 3 ABGB). Gleiches gilt für Schenkungen, die früher als zwei Jahre vor dem Tod des Erblassers an nicht pflichtteilsberechtigte Personen getätigt wurden. Entschließt sich etwa der Übergeber, seine Unternehmensanteile nicht an seine Nachkommen, sondern an Mitarbeiter zu übertragen, so sind diese Zuwendungen bei der Ermittlung des Pflichtteilsanspruches der Noterben nicht werterhöhend zu berücksichtigen, wenn seit der Zuwendung bereits mehr als zwei Jahre verstrichen sind.

2.2.3.5 Berücksichtigung von Vorempfängen auf den Pflichtteil

Häufig tätigen Eltern Zuwendungen in beträchtlicher Höhe an ihre Kinder in der Erwartung, dass diese Zuwendungen zum Zeitpunkt ihres Ablebens auf den Pflichtteilsanspruch ihrer Kinder anzurechnen sind. Sofern es sich nicht um eine (anlässlich der Eheschließung hingegebene) Ausstattung handelt, die immer auf den Pflichtteilsanspruch anzurechnen ist (§ 788 ABGB), sind sonstige Zuwendungen unter Lebenden (Vorschüsse im Sinne des § 789 ABGB) nur dann auf den Pflichtteilsanspruch des Geschenknehmers anzurechnen, wenn bei deren Hingabe **die Anrechnung auf den Pflichtteilsanspruch vereinbart** wurde. Diese Vereinbarung kann auch schlüssig getroffen werden.²⁶⁾ Einseitig kann der Erblasser die Anrechnung auf den Pflichtteilsanspruch nicht mehr verfügen.²⁷⁾ Liegt ein anrechnungspflichtiger Vorempfang vor, so wird dieser dem Nachlass hinzugeschlagen, von dieser Summe der Nachlasspflichtteil ermittelt und beim jeweiligen Noterben sein eigener Vorempfang abgezogen. Der Abzug erfolgt somit vom ganzen Pflichtteil und nicht nur von der durch die Anrechnung des Vorempfanges bewirkten Erhöhung.²⁸⁾

2.2.3.6 Privatstiftungen und Pflichtteilsrecht

Zuwendungen an Privatstiftungen werden grundsätzlich als Zuwendungen an nicht pflichtteilsberechtigte Personen angesehen (siehe oben, Punkt 2.2.3.4), sodass Vermögenswidmungen an Privatstiftungen **nach Ablauf der Zweijahresfrist grundsätzlich nicht mehr anfechtbar** sind. Hat sich jedoch der Stifter

25) Vgl. zum Ganzen *Reich-Rohrig*, Unternehmens- und Anteilsübertragung, 32.

26) OGH 9. 6. 2009, 1 Ob 102/09 w, JEV 2010, 29, und OGH 19. 11. 1986, 8 Ob 527/86.

27) Vgl. *Koziol/Welser*, Bürgerliches Recht II¹³ (2007) 554.

28) Vgl. *Welser* in Rummel (Hrsg.), ABGB, Bd. I³ (2000) §§ 788, 789 Rz 5.

das alleinige Änderungsrecht oder Widerrufsrecht vorbehalten, beginnt die Zweijahresfrist nicht zu laufen, weil er sich – infolge dieses Vorbehalts – nicht endgültig seines Vermögens begeben hat und durch die Ausübung der vorbehaltenen Rechte jederzeit wieder die Auskehrung des Vermögens an sich selbst verlangen kann.²⁹⁾ Damit ist jedoch nur ein Aspekt des Pflichtteilsrechtes im Zusammenhang mit Privatstiftungen behandelt.

Wie Schauer³⁰⁾ grundlegend ausführte, können auch Zuwendungen der Stiftung an einen pflichtteilsberechtigten Begünstigten Pflichtteilsansprüche der verkürzten Noterben zur Folge haben. Gegenstand der Pflichtteilerhöhung ist in diesem Fall nicht mehr die seinerzeitige Vermögenswidmung an die Stiftung, sondern der Vorteil, der darin zu erblicken ist, dass nur bestimmte pflichtteilsberechtigte Personen Begünstigte der Stiftung sind und Zuwendungen von der Stiftung erhalten. Der Pflichtteilsschutz nach § 785 Abs. 1 ABGB könne nämlich dadurch unterlaufen werden, dass der Erblasser die nicht pflichtteilsberechtigte Stiftung „dazwischenschaltet“, um dadurch das Vermögen einem pflichtteilsberechtigten Begünstigten zukommen zu lassen. Nach Schauer ist § 785 Abs. 1 ABGB (zeitlich unbefristete Pflichtteilerhöhung bei Schenkungen an pflichtteilsberechtigte Zuwendungsempfänger) unter anderem dann analog anzuwenden, wenn die Entscheidung, die Zuwendung gerade der pflichtteilsberechtigten Person zu gewähren, **dem Willen des Erblassers zuzurechnen** ist. Dies sei etwa dann der Fall, wenn der pflichtteilsberechtigte Begünstigte bereits in der Stiftungserklärung genannt sei oder der Stifter auf sonstige Weise auf die spätere Auswahl der Begünstigten oder auf die Zuwendung, die sie erhalten sollen, in bestimmender Weise Einfluss nehmen könne. Nicht ausreichend für eine Analogie sei hingegen, wenn der Pflichtteilsberechtigte nur zum Kreis der möglichen Begünstigten gehöre und sich der Stifter jeglicher Einflussnahme auf die Entscheidung jenes Organs begeben habe, das über die Zuwendungen entscheidet.

Noch weiter gehend und in Verfolgung der sogenannten Vermögensopfertheorie konsequent ist die Ansicht von Limberg³¹⁾, wonach dann, wenn der Erblasser und Stifter bis zu seinem Ableben kein Vermögensopfer erbracht hat (also sich insbesondere einseitige Gestaltungsrechte in Bezug auf die Stiftung vorbehalten hat), das Stiftungsvermögen nicht der Schenkungsanrechnung unterliegt, sondern in die Bemessungsgrundlage für den gemeinen Pflichtteil (Nachlasspflichtteil) einzubeziehen ist. Zuwendungen einer in

29) Vgl. OGH 5. 6. 2007, 10 Ob 45/07 a. In diesem Fall entschied der OGH, dass bei Vorbehalt eines alleinigen Änderungs- und Widerrufsrechtes die Zweijahresfrist des § 785 Abs. 3 ABGB, nach deren Ablauf das geschenkte Vermögen pflichtteilsrechtlich unbeachtlich ist, nicht zu laufen beginnt. Vgl. weiters *Schauer*, OGH: Schutz der Pflichtteilsberechtigten gegenüber Privatstiftung, *Journal für Erbrecht und Vermögensnachfolge* (2007) 90 ff.; *Zollner*, Die neuen Herausforderungen an das Erbrecht – Stiftungsrecht und Pflichtteilsrecht – ein unlösbarer Widerspruch, EF-Z 2008, 1 ff. Insbesondere unter dem Blickwinkel der „Vermögensopfertheorie“ führt meines Erachtens bereits der Umstand, dass sich der Stifter entweder das alleinige Änderungsrecht oder das alleinige Widerrufsrecht vorbehält, dazu, dass die Zweijahresfrist des § 785 Abs. 3 ABGB nicht zu laufen beginnt (in diese Richtung bereits *Schauer a. a. O.* und *Zollner a. a. O.*).

30) Vgl. *Schauer*, Erbrechtliche Probleme der Privatstiftung, in Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich (Hrsg.), *Handbuch zum Privatstiftungsgesetz* (1994), 107, 136–142. Für einen noch weiter gehenden „Durchgriff“ bei Zuwendungen einer Stiftung aus pflichtteilsrechtlicher Sicht vgl. *Reich-Rohrwig*, Unternehmens- und Anteilsübertragung, 29 f.

31) Vgl. *Limberg*, Bemessung der Pflichtteile nach den Stiftern, in Eißelsberg (Hrsg.), *Stiftungsrecht*, Jahrbuch 2009, 213, 217 ff.; vgl. dazu weiters *Limberg/Tschugguel*, Neues zu Privatstiftung und Pflichtteilsrecht, NZ 2009, 200 ff.

diesem Sinne dem Stifter noch zurechenbaren Stiftung sind dementsprechend noch als vom Stifter stammend und analog § 785 ABGB wie eine anrechnungspflichtige Schenkung des Stifters zu behandeln.³²⁾

Im Ergebnis ist festzuhalten, dass die Rechtsform der Stiftung dann, wenn sich der Stifter umfassende einseitige Gestaltungsrechte in Bezug auf die Stiftung, wie etwa das Änderungsrecht oder das Widerrufsrecht, vorbehalten hat, keinen Schutz gegen Pflichtteilsansprüche bietet.

2.3 Unternehmensnachfolge unter Lebenden (vorweggenommene Erbfolge)

Die Unternehmensnachfolge unter Lebenden, somit die vorweggenommene Erbfolge, hat den Vorteil, dass die Nachfolger schrittweise an das Unternehmen herangeführt werden und eventuelle Fehlentwicklungen vom Übergeber noch korrigiert werden können. Demgegenüber sind bei einer Unternehmensnachfolge von Todes wegen Vorkehrungen gegen ein unerwünschtes Verhalten der Nachfolger oder eine den Vorstellungen des Erblassers nicht entsprechende Verwendung des Nachlassvermögens nur in beschränktem Umfang möglich (siehe weiter unten, Abschnitt 2.4).

2.3.1 Schenkung

Der typische Fall ist, dass Unternehmensanteile zu Lebzeiten ganz oder teilweise unentgeltlich, also schenkungsweise, auf die Nachfolger übertragen werden.

Gleich entgeltlichen Verträgen dürfen auch Schenkungen nach § 946 ABGB in der Regel **nicht einseitig widerrufen** werden. Ausnahmen von diesem Grundsatz enthalten die §§ 947, 948, 950, 951, 953 und 954 ABGB (z. B. Widerruf der Schenkung wegen Dürftigkeit, groben Undanks, Verkürzung des Unterhalts, Befriedigung von Pflichtteilsansprüchen). Die gesetzlichen Widerrufsgründe sind jedoch oft nicht ausreichend, um die Interessen des Geschenkgebers ausreichend abzusichern. Damit stellt sich die Frage, ob im Schenkungsvertrag auch andere als die im Gesetz genannten Widerrufsgründe oder auflösende Bedingungen vorgesehen werden dürfen, die im Ergebnis einem Rückfall des Vermögens an den Geschenkgeber bei Eintritt bestimmter Bedingungen zum Inhalt haben. Dies ist meines Erachtens zu bejahen. Weder aus § 946 ABGB noch aus den gesetzlich geregelten Ausnahmen zum Unwiderruflichkeitsgrundsatz ist abzuleiten, dass sonst zulässige Abreden mit rechtsgeschäftsbeschränkender Wirkung für die Schenkung nicht getroffen werden dürfen.³³⁾ Die Regelung des § 946 ABGB über die (einseitige) Unwiderrufbarkeit der Schenkung ergibt sich vielmehr aus der Vertragsnatur der Schenkung. **Schenkungen unter Widerrufs-**

32) Vgl. eingehend *Limberg*, Bemessung der Pflichtteile nach den Stiftern, in *Eiselsberg* (Hrsg.), Stiftungsrecht, Jahrbuch 2009, 213, 229 f.

33) Vgl. *Binder* in *Schwimmann*, ABGB, Bd. IV³ (2006) § 946 Rz 6 f. Dementsprechend führt *Binder* unter der Überschrift „Abdingbarkeit“ unter Hinweis auf ältere OGH-Rspr. aus, dass die Beisetzung einer Resolutivbedingung, also einer auflösenden Bedingung, ohne Weiteres gestattet ist (gleicher Ansicht bereits *Scheffknecht*, Der Widerruf im Schenkungsvertrag, NZ 1958, 129, 130).

vorbehalt oder unter auflösenden Bedingungen sind daher – abgesehen von Fällen des Rechtsmissbrauchs – zulässig.³⁴⁾

Aus dem Blickwinkel des Übergebers empfiehlt es sich daher, im Schenkungsvertrag **Sicherungsinstrumente** vorzusehen, die vom Geschenkgeber nicht gewünschten Entwicklungen vorbeugen, den Zugriff Dritter auf das geschenkte Vermögen verhindern und Regelungen für atypische Geschehensabläufe (z. B. kinderloses Vorversterben des Geschenknehmers) vorsehen.³⁵⁾ Als derartige Sicherungsinstrumente kommen insbesondere in Betracht:

- das freie oder vom Eintritt bestimmter Bedingungen (z. B. Ausscheiden des Nachfolgers aus der Geschäftsführung) abhängige Widerrufsrecht
- ein schuldrechtlich oder gesellschaftsvertraglich vereinbartes Belastungs- und Veräußerungsverbot
- der vertraglich vereinbarte Rückfall des Vermögens, wenn der Geschenknehmer vor dem Geschenkgeber verstirbt, ohne seinerseits leibliche Nachkommen zu hinterlassen
- soweit es sich bei dem geschenkten Vermögen um Gesellschaftsanteile handelt: Zurückbehaltung eines (Minderheits-)Anteils und gesellschaftsvertragliche Regelungen, wonach bestimmte wichtige Maßnahmen weiterhin der Zustimmung des Geschenkgebers bedürfen

2.3.2 Finanzielle Absicherung des Übergebers

Häufig bedarf es auch Regelungen über die finanzielle Absicherung des Übergebers. Diese Regelungen können insbesondere darin bestehen, dass

- das Unternehmen oder der Unternehmensanteil teils entgeltlich, teils unentgeltlich (insbesondere in Form einer **gemischten Schenkung**) übertragen wird, wobei die Gegenleistung in der Bezahlung eines Einmalbetrages (eventuell mit Wertsicherung und Verzinsung) oder in der Bezahlung einer Rente oder eines variablen Entgeltes bestehen kann, das vom Erfolg des Unternehmens abhängig ist.
- sich der Unternehmer ganz oder teilweise auf Lebensdauer den **Fruchtgenuss** an den übertragenen Unternehmensanteilen vorbehält; abzusichern ist, dass die Bemessungsgrundlage für den Fruchtgenuss (z. B. Jahresüberschuss im Sinne des § 231 Abs. 2 Z 22 UGB) nicht willkürlich zulasten des Übergebers – etwa durch Abschreibungen auf nicht oder nicht in diesem Ausmaß erforderliche Investitionen – reduziert wird. Weiters wird regelmäßig vorgesehen, dass der Fruchtgenussverpflichtete (der Nachfolger) dem Fruchtgenussberechtigten eine Stimmrechtsvollmacht erteilt.³⁶⁾ In jedem Fall sollten vertraglich Vorkehrungen, eventuell Zustimmungserfordernisse des Übergebers, für den Fall von Rechtsformänderungen und Umgründungen im weiteren Sinn vorgesehen werden. Ein wesentlicher Vorteil eines Fruchtgenussvorbehaltes kann in der Trennung zwischen Beteiligung an der Substanz und am Ertrag

34) Vgl. *Schubert* in Rummel, ABGB, Bd. I³ (2000) § 946 Rz 1; *Nitsche*, Zivilrechtliche Fragen bei Überlassung von Wirtschaftsgütern unter Angehörigen, in Ruppe (Hrsg.), Handbuch der Familienverträge (1985) 485, 499 f.; *Lukas*, Unternehmensnachfolge von Todes wegen bzw. im Hinblick auf den Todesfall – Teil 1, JEV 2009, 4, 5; *Saurer* in Gruber/Kalss/Müller/Schauer (Hrsg.), Erbrecht und Vermögensnachfolge (2010) 47.

35) Vgl. *Lorz/Kirchdörfer*, Unternehmensnachfolge (2002) 53 f.

36) Vgl. *Nowotny/Schwarzinger*, Die Gestaltung der Unternehmensnachfolge bei Kapitalgesellschaften anhand von Fallbeispielen, in Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe (Hrsg.), Unternehmensnachfolge durch Erben und Vererben (1996) 121, 138; *Kalss*, Kapitalgesellschaftsrecht und Unternehmensnachfolge (Kapitalgesellschaftsrecht), in Kalss/Schauer (Hrsg.), Unternehmensnachfolge (2001) 61, 79, und *Beer*, Erbfolge, 47.

liegen. Während die Erträge aus dem übertragenen Vermögen beim Geschenkgeber verbleiben, vollziehen sich die Wertsteigerungen unmittelbar beim Nachfolger selbst.³⁷⁾

- der Übergeber **weiterhin** mit einem **(Minderheits-)Anteil** am Unternehmen beteiligt bleibt und die gewinnmäßige Beteiligung eventuell abweichend von der vermögensmäßigen Beteiligung und den Stimmrechtsverhältnissen geregelt wird. In diesem Fall ist der Übergeber weiterhin, wenngleich unter Umständen nur noch als Minderheitsgesellschafter, am Unternehmen beteiligt. Den Regelungen über die Gewinnausschüttung (insbesondere Voll- oder Teilausschüttung) sowie die Bildung freiwilliger Rücklagen kommt in diesem Fall wesentliche Bedeutung zu. Weiters wird der Übergeber in der Regel bestimmte wichtige Maßnahmen seiner Zustimmung vorbehalten.
- vor der Übertragung der Unternehmensanteile, abhängig von der Rechtsform, eine **Verbindlichkeit** des Unternehmens gegenüber dem Übergeber begründet und damit der Wert der Unternehmensanteile (Schenkungsgegenstand) um den Betrag der Verbindlichkeit reduziert wird. Diese Forderung ist – im Unterschied zum oben beschriebenen Fruchtgenuss – nicht höchstpersönlich und geht bei Ableben des Übergebers auf seine Nachkommen über und steht damit auch zur Leistung von Zahlungen an „weichende Erben“, insbesondere zur Erfüllung ihrer Pflichtteilsansprüche, zur Verfügung. Derartige Forderungen könnten bei einem Einzelunternehmen oder, entsprechende Gewinne vorausgesetzt, bei einer Personengesellschaft durch Entnahmen oder im Rahmen einer Einbringung in eine Kapitalgesellschaft nach § 16 Abs. 5 Z 1 und 2 UmgrStG³⁸⁾ begründet werden.

Sowohl unter dem Blickwinkel der finanziellen Absicherung des Übergebers als auch unter dem Blickwinkel der Abfindung „weichender Erben“ kann eine **Betriebsaufspaltung** in eine Besitz- und eine Betriebsgesellschaft von Vorteil sein. Der Nachfolger kann mehrheitlich an der Betriebsgesellschaft beteiligt werden, während der Übergeber und eventuell die „weichenden Erben“, die nicht die Unternehmensnachfolge antreten, mehrheitlich an der Besitzgesellschaft beteiligt werden. Der Nachteil derartiger Gestaltungen liegt zum einen darin, dass „asymmetrische“ Beteiligungsverhältnisse geschaffen werden, zum anderen darin, dass auch nach einer Betriebsaufspaltung regelmäßig in erheblichem Umfang wirtschaftliche Abhängigkeiten³⁹⁾ (insbesondere durch fortbestehende Bestandverträge) bestehen bleiben, die auch einer eventuell getrennten Verwertung der Anteile an Besitz- und Betriebsgesellschaft entgegenstehen können.

37) Vgl. *Lorz/Kirchdörfer*, Unternehmensnachfolge (2002) 56.

38) Vgl. zu den unbaren Entnahmen aus gesellschaftsrechtlicher Sicht OGH 21. 1. 2003, 6 Ob 82/02 h, RdW 2003, 323, mit Anm. *Novotny* = RWZ 2003, 102, mit Anm. *Wenger* = *ecolx* 2003, 685, mit Anm. *Konwitschka*, sowie die Besprechungsaufsätze von *Hirschler/Strimitzer*, Unbare Entnahmen und deren Auswirkungen auf die handelsrechtliche Bilanzierung, *GeS* 2003, 727 ff., und *Reich-Rohrwig/Gröb*, Einbringung eines durch unbare Entnahmen überschuldeten Unternehmens in eine GmbH, *ecolx* 2003, 680 ff.

39) Je nach der Art der Betriebsaufspaltung wird, zumindest für einen bestimmten Zeitraum, auch eine Haftungsgemeinschaft zwischen der Besitz- und der Betriebsgesellschaft bestehen bleiben (siehe z. B. § 1409 ABGB § 38 UGB, § 15 SpaltG). Auch unter dem Blickwinkel der Konzernhaftung sowie der eigenkapitalersetzenden Gesellschafterdarlehen kann, je nach dem Umfang der Gesellschafteridentität, eine Haftungsgemeinschaft zwischen der Besitz- und der Betriebsgesellschaft bestehen. Nach dem Eigenkapitalersatz-Gesetz (EKEG) wird die typische Betriebsaufspaltung in § 9 Abs. 2 EKEG erfasst; bloße Nutzungsüberlassungen fallen jedoch nicht mehr unter das Eigenkapitalersatzrecht (§ 3 Abs. 3 EKEG; siehe aber die insolvenzbezogenen Sonderregelungen in § 26a IO).

2.3.3 Schleifende Übergangsregelungen

Im Rahmen der Unternehmensnachfolge unter Lebenden können schleifende Übergangsregelungen vorgesehen werden, die eine schrittweise Erhöhung der gewinn- und vermögensmäßigen Beteiligung und der Stimmrechte des oder der Nachfolger zum Inhalt haben. Diese Regelungen können insbesondere darin bestehen, dass

- der Nachfolger zunächst nur am laufenden Gewinn des Unternehmens und erst ab Erreichen bestimmter wirtschaftlicher Kriterien oder nach Ablauf einer bestimmten Dauer am Vermögen der Gesellschaft beteiligt wird.
- der Nachfolger zunächst mehrheitlich nur am Gewinn und Vermögen des Unternehmens beteiligt ist, jedoch die Stimmrechte noch mehrheitlich beim Übergeber verbleiben.
- der Nachfolger, ähnlich einer Mitarbeiterbeteiligung, nur eine Option auf den Erwerb von Gesellschaftsanteilen erhält, deren nähere Bedingungen vom zukünftigen wirtschaftlichen Erfolg der Gesellschaft abhängig sind.

Der Vorteil dieser Gestaltungen liegt darin, dass der Übergeber das Unternehmen nicht auf einmal aus der Hand gibt, sondern nur stufenweise, sofern sich der Nachfolger „bewährt“. Weiters kann ein derartiges stufenweises Vorgehen auch aus pflichtteilsrechtlicher Sicht – unter dem Blickwinkel, dass sich der Nachfolger die Unternehmensanteile zum Teil selbst erarbeitet und in diesem Umfang nicht geschenkt erhalten hat – von Vorteil sein. Im Übrigen gilt auch für den stufenweisen Übergang des Unternehmens, dass der unentgeltliche Teil Pflichtteilsansprüche der Noterben auslösen kann.⁴⁰⁾

2.3.4 Verkauf

Auch wenn die Möglichkeit besteht, die Versorgung des Übergebers durch dingliche Sicherheiten (z. B. Verpfändung der Unternehmensanteile oder von Liegenschaften) abzusichern, wird die wirtschaftliche Versorgung des Übergebers oft weiterhin vom Erfolg des Unternehmens abhängen. Derartige Abhängigkeiten entfallen bei einem Verkauf des Unternehmens (allenfalls nur der Betriebsgesellschaft nach der Durchführung einer Betriebsaufspaltung; siehe weiter oben, Punkt 2.3.3.), vorausgesetzt, der Kaufpreis wird nicht über einen längeren Zeitraum gestundet. Die Versorgung des Übergebers wird in diesem Fall durch den Kaufpreis sichergestellt. Die „Verkaufslösung“⁴¹⁾ kann sich auch dann anbieten, wenn kein ausreichendes Privatvermögen vorhanden ist, um die Pflichtteilsansprüche der Noterben zu erfüllen. Die Verkaufslösung setzt jedoch eine gesicherte Ertragskraft des Unternehmens voraus, damit zum einen die Bedienung der zur Finanzierung des Kaufpreises aufgenommenen Verbindlichkeiten gewährleistet ist, zum anderen weiterhin die im Unternehmen erforderlichen Investitionen vorgenommen werden können. Häufiger erfolgt die Unternehmensnachfolge jedoch in gemischt entgeltlich-unentgeltlicher Form (siehe weiter oben, Punkt 2.3.2). Soweit die Unternehmensanteile gemischt entgeltlich-unentgeltlich übertragen werden, könnte – ähnlich dem Widerruf einer Schenkung – für bestimmte Fälle eine Rückübertragungsverpflichtung vereinbart werden.

40) Vgl. zum Ganzen *Beer*, Erbfolge, 46–50.

41) Vgl. zum Ganzen *Lorz/Kirchdörfer*, Unternehmensnachfolge (2002) 64 f.

2.4 Gestaltungsmöglichkeiten über den Tod hinaus

Jede letztwillige Verfügung basiert letztlich auf dem Wunsch des Erblassers, über seinen Tod hinaus Einfluss auf das Schicksal seines Vermögens zu nehmen.⁴²⁾ Die Möglichkeit zur Einflussnahme des Erblassers durch letztwillige Verfügung endet jedoch meistens mit der Einantwortung an die Erben oder der Übergabe der vermachten Sache an den Legatar. Wenn sich die Erben einigen, können sie durch den Abschluss einer **Erteilungsvereinbarung** – sogar noch vor der Einantwortung – vom ausdrücklichen Willen des Erblassers abweichen und eine von der letztwilligen Verfügung abweichende Erbteilung vorsehen, es sei denn, der Erblasser hat im Wege einer Auflage verfügt, dass von der Erbteilungsanordnung nicht abgegangen werden darf.⁴³⁾ Durch die Zuwendung des Vermögens an eine vom Erblasser errichtete Privatstiftung (siehe weiter unten, Abschnitt 2.6) kann meines Erachtens die stärkste Bindung des Nachlassvermögens über den Tod des Erblassers hinaus erreicht werden. Aus erbrechtlicher Sicht bestehen insbesondere die in den nachfolgenden Punkten beschriebenen Möglichkeiten, um über den Tod des Erblassers hinaus eine Bindung des Nachlassvermögens zu erreichen.

2.4.1 Nacherbschaft

Verfügt der Erblasser eine Nacherbschaft (**fideikommissarische Substitution**)⁴⁴⁾, so geht der Nachlass nach dem Tod des Vorerben auf den Nacherben über (§ 608 ABGB). Substitutionsfall kann der Tod des Vorerben sein, aber etwa auch die Erreichung der Volljährigkeit des Nacherben. Wird eine Nacherbschaft angeordnet, so sind der gesamte Nachlass oder die von der Nacherbschaft erfassten Nachlassteile⁴⁵⁾ gebunden. Der Vorerbe kann den Nachlass oder die von der Nacherbschaft betroffenen Teile nur wie ein Fruchtgenussberechtigter nutzen, aber keine Nachlassgegenstände veräußern. Soweit ein Einzelunternehmen oder Anteile an Personengesellschaften Gegenstand der Nacherbschaft sind, hat das Verlassenschaftsgericht von Amts wegen zu veranlassen, dass das Substitutionsband (d. h. die Bindung des Nachlassvermögens) in das Firmenbuch eingetragen wird.⁴⁶⁾ Bei Liegenschaften ist das Substitutionsband im Grundbuch einzutragen.

Diese strenge Form der Nacherbschaft kann sich vor allem bei der Nachfolge in Unternehmensanteilen „lähmend“ auswirken und zur Folge haben, dass wirtschaftlich erforderliche Umgründungen sowie

42) Vgl. auch zum Folgenden *Kletečka*, Gestaltungsmöglichkeiten, 53 ff.

43) Vgl. *Welser* in Rummel (Hrsg.), ABGB, Bd. I³ (2000) § 550 Rz 4.

44) Im Unterschied dazu regelt die gemeine Substitution (Ersatzerbschaft), auf wen das Erbe übergeht, wenn der eingesetzte Erbe das Erbe nicht antreten kann oder will. Auch für einen Nacherben kann ein Ersatzerbe, ein sogenannter Ersatznacherbe, eingesetzt werden, wie auch umgekehrt für einen Ersatzerben ein Nacherbe eingesetzt werden kann. Vgl. *Müller/Saurer*, Praxisfall – Die Anordnung einer Ersatznacherbschaft und die Folgen, JEV 2011, 17, 19, insbesondere auch zur Frage, in welchen Fällen ein Substitutionskurator für noch nicht gezeugte Nachkommen zu bestellen ist.

45) Vgl. *Welser* in Rummel (Hrsg.), ABGB, Bd. I³ (2000) § 608 Rz 1.

46) Vgl. *Welser* in Rummel (Hrsg.), ABGB, Bd. I³ (2000) § 613 Rz 17, sowie eingehend *Schauer*, Rechtsprobleme der erbrechtlichen Rechtsnachfolge bei Personenhandelsgesellschaften (1999) (Rechtsprobleme) 460–465. Die Eintragung von Substitutionen ist nicht nur bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften, sondern auch bei Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung zulässig (OGH 16. 10. 2009, 6 Ob 196/09 f., NZ 2010, 77). Derartige Eintragungen werden jedoch bei Aktiengesellschaften praktisch kaum vorkommen, weil Aktionäre, abgesehen vom Alleinaktionär, nicht im Firmenbuch eingetragen werden.

Zusammenschlüsse mit anderen Unternehmen verhindert werden.⁴⁷⁾ Soweit Anteile an Personengesellschaften Gegenstand der Nacherbschaft sind, bedürfen nach Auffassung des Schrifttums⁴⁸⁾ bereits vor Eintritt des Substitutionsfalles bestimmte wichtige Maßnahmen, wie etwa Maßnahmen der außerordentlichen Geschäftsführung, der Zustimmung des Nacherben. Ist der Nacherbe noch minderjährig, so bedürfen diese Maßnahmen zusätzlich der pflegschaftsgerichtlichen Genehmigung.

Die Nacherbschaft im Sinne des § 608 ABGB ist daher für die Unternehmensnachfolge, insbesondere dann, wenn das Unternehmen operativ (und nicht nur vermögensverwaltend) tätig ist, selten geeignet. Mitunter wird daher nur die schwächere Form der Nacherbschaft, die **Nacherbschaft auf den Überrest**, vorgesehen. Bei dieser erhält der Nacherbe nur jenes Nachlassvermögen, das beim Tod des Nacherben oder dem Eintritt eines sonstigen Substitutionsfalles noch übrig ist. Abgesehen von Fällen der arglistigen Schmälerung des Substitutionsgutes ist der Vorerbe in der Verfügung über das Substitutionsgut unter Lebenden nicht beschränkt.⁴⁹⁾ Die Nacherbschaft auf den Überrest kann ein geeignetes Instrument sein, um Familienfremde von einer Unternehmensnachfolge auszuschließen. Da jedoch dem Vorerben – abgesehen von Fällen der Arglist – gestattet ist, das Substitutionsgut zu verschenken, ist es sicherer, derartige Vorkehrungen, die eine Übertragung der Unternehmensanteile an Dritte verhindern oder erschweren, (abhängig von der jeweiligen Rechtsform) bereits unmittelbar im Gesellschaftsvertrag des jeweiligen Unternehmens vorzusehen.

Eine der Nacherbschaft ähnliche Wirkung kann weiters durch ein letztwillig angeordnetes **Belastungs- und Veräußerungsverbot** erreicht werden, das jedoch – abgesehen von den Fällen des § 364c ABGB – nicht dinglich wirkt. Die für Nacherbschaften beschriebenen Nachteile, insbesondere im Zusammenhang mit Umgründungen, gelten hier sinngemäß.

Nach § 611 ABGB ist die **Einsetzung von Nacherben** unter Zeitgenossen⁵⁰⁾ uneingeschränkt zulässig. Für Nicht-Zeitgenossen ist bei Geld und beweglichen Sachen die Erstreckung auf maximal den zweiten Grad (also maximal zwei Substitutionsfälle), bei unbeweglichen Sachen nur auf den ersten Grad zulässig. Einzelunternehmen sind für Zwecke des § 612 ABGB als unbewegliche Sache anzusehen, d. h., dass nur ein Substitutionsfall vorgesehen werden kann.⁵¹⁾ Hinsichtlich der Beteiligung an Personengesellschaften wird zu differenzieren sein: Ist mit den Unternehmensanteilen ein wesentlicher Einfluss auf die Geschäftsführung oder eine Mitwirkung an der Unternehmensführung verbunden, so gelten sie als unbewegliches Vermögen, sonst – insbesondere in Fällen, in denen nur eine bloß kapitalmäßige Beteiligung ohne unternehmerische Mitwirkung vorliegt – als bewegliches Vermögen. Die vorstehenden Grundsätze sind meines Erachtens sinngemäß auf Kapitalgesellschaftsanteile zu übertragen. Soweit mit den zu übertragenden

47) Derartige Verfügungen bedürfen der Zustimmung des Nacherben. Zwischen dem Vorerben und dem Nacherben kann auch vereinbart werden, dass die Substitutionsbindung auf eine andere Sache (im Fall einer Umgründung auf die Ersatzbeteiligung) übertragen wird (vgl. *Eccher* in Schwimann, ABGB III³ (2006) § 613 Rz 5).

48) Vgl. *Schauer*, Rechtsprobleme, 447–452.

49) Vgl. *Kozial/Welser*, Bürgerliches Recht II¹³ (2007) 516 f.

50) Zeitgenossen sind Personen, die im Zeitpunkt der Testamentserrichtung schon geboren sind oder die zumindest gezeugt sind, wenn ihnen dies im Sinne des § 22 ABGB zum Vorteil gereicht. Juristische Personen gelten nicht als Zeitgenossen. *Welser* in Rummel (Hrsg.), ABGB, Bd. I³ (2000) §§ 611, 612 Rz 1 und 3.

51) Vgl. dazu und zum Folgenden *Schauer*, Rechtsprobleme, 426–429.

Unternehmensanteilen ein wesentlicher Einfluss auf die Geschäftsführung verbunden ist, kann daher die Nacherbschaft nur auf einen Grad erstreckt werden.

2.4.2 Bedingung, Befristung, Auflage

Die Erbseinsetzung kann aufschiebend oder auflösend **bedingt** erfolgen (z. B.: „A ist mein Erbe. Er verliert jedoch sein Erbe, wenn er vor Vollendung des 55. Lebensjahres aus der Geschäftsführung der XY-GmbH ausscheidet.“). Derartige Bedingungen, aber auch **Befristungen** führen dazu, dass die Regelungen über die fideikommissarische Substitution anzuwenden sind (sogenannte „**konstruktive Nacherbfolge**“⁵²⁾). Eine Rechtsfolge, die bei der Textierung letztwilliger Verfügungen oft nicht bedacht wird. Da es sich bei den §§ 707 f. ABGB um nachgiebiges Recht handelt,⁵³⁾ empfiehlt es sich, sofern gewünscht, die Rechtsfolgen der Nacherbschaft für derartige bedingte oder befristete Erbseinsetzungen auszuschließen.

Relativ oft wird die Erbseinsetzung mit einer **Auflage** (§ 709 ABGB) verbunden. Die Auflage ist die einer letztwilligen Verfügung oder einem unentgeltlichen Geschäft hinzugefügte Nebenbestimmung, durch die ein Zuwendungsempfänger zu einem bestimmten Verhalten verpflichtet wird. Anders als die Bedingung ist eine Auflage erzwingbar, wenn ein **Auflageberechtigter** vorhanden ist.⁵⁴⁾ Bei letztwilligen Verfügungen ist dies oft ein Testamentsvollstrecker; aus der Auflage kann jedoch auch ein Miterbe oder ein Vermächtnisnehmer berechtigt sein.

Als Gegenstand einer derartigen Auflage kommen insbesondere in Betracht:

- Erteilungs- und Verwaltungsanordnungen
- die Verpflichtung, die Unternehmensanteile in eine Stiftung oder sonstigen Rechtsträger (z. B. Familien-Holding) einzubringen, deren Stiftungserklärung (Satzung, Gesellschaftsvertrag u. dgl.) vom Erblasser inhaltlich vorgegeben wird
- die Verpflichtung, hinsichtlich der Unternehmensanteile einen Syndikatsvertrag⁵⁵⁾ mit einem vom Erblasser vorgegebenen Inhalt abzuschließen
- die Verpflichtung, einem Nachlassverwalter (siehe sogleich) Verwaltungsvollmacht zu erteilen

2.4.3 Testamentsvollstreckung, Nachlassverwaltung

Aufgabe des **Testamentsvollstreckers** (§ 816 ABGB) ist es, die Einhaltung des letzten Willens zu überwachen und erforderlichenfalls im Rechtsweg durchzusetzen.⁵⁶⁾ Verwaltungsrechte sind damit nicht verbunden, es sei denn, der Erblasser hat anderes verfügt. Nach der Judikatur kann zwar der Erblasser dem Testamentsvollstrecker Verwaltungsrechte einräumen, doch treten diese hinter dem Verwaltungs- und Vertretungsrecht der erbserklärten Erben zurück. Der Testamentsvollstrecker muss sich daher begnügen, auf den Erben dahin gehend einzuwirken, dass dieser die Anordnungen des Erblassers befolgt. „Ein vom Erb-

52) Zur konstruktiven Nacherbfolge kommt es auch bei verpflichtenden Auflagen, deren Missachtung die Verwirkung der Zuwendung nach sich zieht; vgl. *Rabl*, Der unbekannte Erbe, NZ 2003, 264.

53) Vgl. *Welser* in Rummel (Hrsg.), ABGB, Bd. I³ (2000) §§ 707 und 708 Rz 1.

54) Vgl. *Welser* in Rummel (Hrsg.), ABGB, Bd. I³ (2000) § 709 Rz 5.

55) Zu den Problemen, wenn die Nachfolger bereits bisher, vor dem Ableben des Erblassers, am Unternehmen beteiligt waren, vgl. *Maximilian Tichy*, Syndikatsverträge bei Kapitalgesellschaften (1999) 196 f.

56) Vgl. *Koziol/Welser*, Bürgerliches Recht II¹³ (2007) 512 ff.

lasser bestimmter Machthaber ist nur dessen Machthaber, nicht jedoch jener des Erben. Es steht ihm daher auch keine Befugnis zur persönlichen Vertretung des Erben zu, wenn dieser die vom Erblasser erteilte Vollmacht widerruft oder ihm keine Verwaltungsvollmacht erteilt oder eigene konkurrierende Verwaltungshandlungen setzt [...]. Der Erblasser hat somit nur die Möglichkeit, durch entsprechende Verfügungen, insbesondere durch auflösende Bedingungen oder Auflagen, den Erben zu veranlassen, dem vom Erblasser gewünschten Nachlassverwalter Vollmacht zu erteilen, um eine Verwirkung des Nachlasses zu vermeiden.⁵⁷⁾

Im Ergebnis bedeutet dies, dass die Stellung des Testamentsvollstreckers – anders als nach deutschem Recht (siehe §§ 2197 ff. BGB) – relativ schwach ausgeprägt ist. Von einer „Omnipotenz“ des Testamentsvollstreckers⁵⁸⁾ kann daher im österreichischen Recht nicht gesprochen werden. Zwar kann der Erblasser den Testamentsvollstrecker auch als **Nachlassverwalter** einsetzen (dem dann Verwaltungsrechte in Bezug auf das Nachlassvermögen zustehen), doch können die erbserklärten Erben die dem Nachlassverwalter erteilte Vollmacht frei widerrufen. Als Absicherung der Nachlassverwaltung stehen dem Erblasser nur die Auflage und das – drakonische, da mit dem Verlust des Erbes verbundene – Mittel der auflösenden Bedingung zu. Weiters wirken Verfügungsbeschränkungen, die sich aus der Nachlassverwaltung ergeben, nicht dinglich.⁵⁹⁾

Insgesamt ist auch die Testamentsvollstreckung meines Erachtens nur beschränkt geeignet, die Verwaltung des Nachlassvermögens im Sinne des Erblassers über einen bestimmten Zeitraum hinaus sicherzustellen. Bei einem einzelkaufmännischen Unternehmen scheidet die dauerhafte Fremdverwaltung überdies an der erb- und unternehmensrechtlichen Haftungsanordnung, weil Letztere mit einer unbeschränkten Haftung des Unternehmensträgers verbunden ist.⁶⁰⁾ Ähnliches gilt für die Nachfolge in einen Gesellschaftsanteil als persönlich haftender Gesellschafter einer Personengesellschaft.⁶¹⁾ Falls sich der Erblasser dennoch entschließt, einen Nachlassverwalter einzusetzen, sollte im Sinne eines ausgewogenen Machtverhältnisses geregelt werden, dass bestimmte wichtige Maßnahmen der Zustimmung der Erben bedürfen. Weiters sollten Kontroll- und Informationsrechte des Erben gegenüber dem Nachlassverwalter vorgesehen werden.

57) OGH 14. 5. 1992, 6 Ob 536, 537/92, JBI 1993, 310, 311 und dieser Entscheidung ausdrücklich folgend OGH 6. 3. 1997, 10 Ob 507/95, NZ 1998, 79 ff. (vgl. hierzu den Besprechungsaufsatz von *Zankl*, Testamentsvollstreckung und Nachlassverwaltung, NZ 1998, 71–73 unter Hinweis auf gegenteilige Literatur).

58) *Lorz/Kirchdörfer*, Unternehmensnachfolge (2002) 80.

59) *Schauer*, Rechtsprobleme, 510.

60) Die unbeschränkte Haftung kann nur über Ersatzkonstruktionen, die wiederum auf Auflagen basieren, entweder dem Nachlassverwalter (Treuhandlösung) oder dem Erben (Vollmachtlösung) zugeordnet werden; vgl. *Lorz/Kirchdörfer*, Unternehmensnachfolge (2002), 83.

61) Vgl. eingehend *Schauer*, Rechtsprobleme, 552 ff.

2.5 Rechtsformspezifische Fragen der Unternehmensnachfolge

2.5.1 Einzelunternehmen

Mit der Einantwortung geht der gesamte Nachlass auf den oder die Erben über. Nach erbrechtlichen Grundsätzen haften mehrere Erben bei unbedingter Erbantrittserklärung gegenüber den Gläubigern **solidarisch mit ihrem gesamten Vermögen**. Im Innenverhältnis müssen die Erben die Schulden nach ihren Erbquoten tragen.

Wurde hingegen ein Inventar errichtet, also insbesondere bei bedingter Erbantrittserklärung, haften die einzelnen Erben auch im Außenverhältnis grundsätzlich nur im Verhältnis ihrer Erbquoten. Die „**Rechtswohlthat des Inventars**“ kommt nicht nur den bedingt erbantrittserklärten Erben, sondern auch jenen Erben zu, die eine unbedingte Erbantrittserklärung abgegeben haben.⁶²⁾ Wurde ein Inventar errichtet, so ist die Haftung eines jeden Miterben bei teilbaren Schulden zweifach beschränkt: Zum einen haftet jeder Erbe für die Schulden nur entsprechend seiner Erbquote, zum anderen ist seine Haftung mit dem Wert der ihm zugekommenen Nachlassaktiva beschränkt. Ist die Schuld jedoch unteilbar, so haften die Erben trotz Inventarisierung solidarisch, insgesamt jedoch höchstens bis zum Wert des eingetragenen Nachlasses.⁶³⁾

Gehört zum Nachlass ein Unternehmen, so geht dieses als Sachgesamtheit mit allen Aktiva und Passiva auf den oder die Erben über.⁶⁴⁾ Wird ein zum Nachlass gehöriges Unternehmen vom Erben fortgeführt, so **haftet er für die unternehmensbezogenen Verbindlichkeiten** unbeschadet seiner Haftung als Erbe **unbeschränkt**. Mehrere Erben haften **solidarisch**.⁶⁵⁾ Diese Haftung tritt neben die (möglicherweise beschränkte) Erbenhaftung. Zu den unternehmensbezogenen Verbindlichkeiten gehören nicht nur mit dem Unternehmen zusammenhängende Erblässerschulden (Privatschulden sind von der unternehmensrechtlichen Haftung ausgeschlossen), sondern auch die während des ruhenden Nachlasses entstandenen, mit dem Unternehmen zusammenhängenden Verbindlichkeiten.⁶⁶⁾

Die Haftung nach § 40 Abs. 1 UGB tritt dann nicht ein, wenn die Fortführung des Unternehmens spätestens drei Monate nach der Einantwortung eingestellt wird oder die Haftung in sinngemäßer Anwendung des § 38 Abs. 4 UGB ausgeschlossen wird (**Entfall der Haftung** nach § 40 Abs. 2 UGB). Eine solche haftungsausschließende Vereinbarung ist einem Dritten gegenüber nur dann wirksam, wenn diese beim Unternehmensübergang in das Firmenbuch eingetragen, auf verkehrsübliche Weise bekannt gemacht oder dem Dritten vom Erben mitgeteilt wurde.⁶⁷⁾ Der Haftungsentfall nach § 40 Abs. 2 UGB bezieht sich nur auf die unternehmensrechtliche Haftung nach § 40 Abs. 1 UGB, nicht jedoch auf die allgemeine Erbenhaftung.⁶⁸⁾

62) Vgl. *Welser* in Rummel (Hrsg.), ABGB, Bd. I³ (2000) § 802 Rz 4.

63) Vgl. *Kozio/Welser*, Bürgerliches Recht II¹³ (2007) 581; *Reich-Rohrwig*, Unternehmens- und Anteilsübertragung, 71.

64) Vgl. *Crezellus*, Unternehmenserbrecht (1998) 159.

65) Vgl. *Weiß* in *Ferrari/Likar-Peer* (Hrsg.), Erbrecht (2007) 521.

66) Vgl. *Weiß* in *Ferrari/Likar-Peer* (Hrsg.), Erbrecht (2007) 521, und *Karollus* in *Jabonegg/Artmann* (Hrsg.), UGB, Bd. I² (2010) § 40 Rz 14.

67) Vgl. zum Ganzen *Lukas*, Unternehmensnachfolge von Todes wegen bzw. im Hinblick auf den Todesfall – Teil 2, JEV 2009, 40 f.

68) Vgl. *Sonja Bydlinski* in *Krejci* (Hrsg.), Reformkommentar UGB (2007) § 40 Rz 4, und *Karollus* in *Jabonegg/Artmann* (Hrsg.), UGB, Bd. I² (2010) § 40 Rz 26.

Die Haftung nach § 40 Abs. 1 UGB gilt **nur für den Erben**. Andere Arten der Rechtsnachfolge von Todes wegen, wie insbesondere Vermächtnis und Schenkung auf den Todesfall, fallen nicht unter § 40 Abs. 1 UGB, sondern unter die allgemeine Unternehmenserwerberhaftung nach § 38 Abs. 1 UGB.⁶⁹⁾ Hieraus folgt, dass dem Vermächtnisnehmer oder dem auf den Todesfall Beschenkten die dreimonatige Überlegungsfrist des 40 Abs. 2 UGB nicht zusteht.⁷⁰⁾

Die Haftung nach § 40 UGB entsteht nicht bereits mit dem Tod des Erblassers, sondern **erst mit der Einantwortung**. Die Unternehmensfortführung durch Erben im Rahmen der Besorgung und Verwaltung der Verlassenschaft, also noch vor der Einantwortung, begründet hingegen noch nicht die Haftung nach § 40 UGB.⁷¹⁾

Wird das Unternehmen von den Erben nach der Einantwortung fortgeführt, so entsteht mit der Einantwortung eine offene Gesellschaft, es sei denn, dass sich die Gesellschafter auf eine andere Gesellschaftsform (wie etwa eine Kapitalgesellschaft) einigen.⁷²⁾ Die Schwerfälligkeit der Erbengemeinschaft, die bis zur Einantwortung aufrecht ist, legt es nahe, den zukünftigen Nachlass noch zu Lebzeiten des Erblassers entsprechend zu strukturieren, etwa dahin gehend, dass das Unternehmen in eine Kapitalgesellschaft oder eine Personengesellschaft eingebracht und der Gesellschaftsvertrag bereits zu Lebzeiten des Erblassers errichtet wird.

2.5.2 Offene Gesellschaft

Eine offene Gesellschaft (OG) wird durch den Tod eines Gesellschafters aufgelöst, sofern sich nicht aus dem Gesellschaftsvertrag anderes ergibt (§ 131 Z 4 UGB).⁷³⁾ Wie die Praxis zeigt, wird von dieser gesetzlichen Regel fast ausnahmslos abgewichen.

Im Zusammenhang mit dem Ableben eines Gesellschafters kommen insbesondere folgende gesellschaftsvertragliche Regelungen in Betracht:⁷⁴⁾

- die Fortsetzungsklausel im engeren Sinn
- die einfache Nachfolgeklausel
- die qualifizierte Nachfolgeklausel
- die Eintrittsklausel

Zum Zusammenhang zwischen Gesellschaftsrecht und Erbrecht ist vorweg Folgendes festzuhalten: Das Gesellschaftsrecht – und nach seiner Maßgabe der Gesellschaftsvertrag – regelt, ob die Mitgliedschaft (der Gesellschaftsanteil) überhaupt vererblich ist. Nur wenn dies zutrifft, ergibt sich aus dem Erbrecht, wer

69) Vgl. *Karollus* in Jabornegg/Artmann (Hrsg.), UGB, Bd. I² (2010) § 40 Rz 7.

70) Vgl. *Weiß* in *Ferrari/Likar-Peer* (Hrsg.), Erbrecht (2007) 520.

71) Vgl. *Karollus* in Jabornegg/Artmann (Hrsg.), UGB, Bd. I² (2010) § 40 Rz 11 unter Hinweis auf die gegenteilige Rechtsansicht zur Rechtslage nach dem HGB.

72) Vgl. eingehend *Aicher/Ostheim*, OHG und Erbengemeinschaft, ÖJZ 1981, 253 ff.; OGH 3. 4. 1986, 7 Ob 508/86, RdW 1986, 270.

73) Nach § 136 Abs. 1 UGB sind bei Auflösung der Gesellschaft infolge des Ablebens eines Gesellschafters die übrigen Gesellschafter bei Gefahr im Verzug zur einstweiligen Fortführung der von ihnen zu besorgenden Geschäfte verpflichtet, bis sie anderweitig Vorsorge treffen können. Die Gesellschaft gilt insoweit als fortbestehend.

74) Vgl. dazu im Einzelnen auch *Schauer* in Gruber/Kalss/Müller/Schauer (Hrsg.), Erbrecht und Vermögensnachfolge (2010) 999 ff.

sie erlangt. Der Erblasser kann daher nur nach Maßgabe des Gesetzes und des Gesellschaftsvertrages im Rahmen seiner Testierfreiheit über seinen Gesellschaftsanteil letztwillig verfügen.⁷⁵⁾

2.5.2.1 Fortsetzungsklausel im engeren Sinn

Eine Fortsetzungsklausel im engeren Sinn wird dann vereinbart, wenn die Interessenlage der Gesellschafter dahin geht, dass beim Tod eines Gesellschafters die Gesellschaft **nur von den verbleibenden Gesellschaftern** weitergeführt werden soll.⁷⁶⁾ Bei Vorliegen einer Fortsetzungsklausel endet mit dem Tod eines Gesellschafters seine Mitgliedschaft in der Gesellschaft. Die persönlichen Rechte und Pflichten des Gesellschafters, ist die Gesellschaft beendet. Als Ersatz für die untergehende Mitgliedschaft entsteht der Anspruch auf das **Auseinandersetzungsguthaben** (§ 137 UGB). Nur dieser Anspruch fällt in den Nachlass. Über diesen Anspruch kann der Erblasser letztwillig verfügen. Reicht der Wert des Gesellschaftsvermögens zur Deckung der Gesellschaftsschulden und der Kapitalanteile der Gesellschafter nicht aus, so können die Erben nach § 137 Abs. 4 UGB – entsprechend der Beteiligung des verstorbenen Gesellschafters am Verlust der Gesellschaft – zur Auffüllung verpflichtet sein.⁷⁷⁾ Da es sich hierbei um eine Nachlassverbindlichkeit handelt, sind die erbrechtlichen Haftungsbeschränkungen (also insbesondere bei Vorliegen einer bedingten Erbantrittserklärung) anwendbar.

2.5.2.2 Einfache Nachfolgeklausel

Wird für den Fall des Todes eines Gesellschafters einer OG eine einfache Nachfolgeklausel⁷⁸⁾ vereinbart, so gehen die Interessen der Gesellschafter dahin, dass **alle Erben** des Gesellschafters in die Gesellschaft eintreten. Eine typische Nachfolgeklausel lautet wie folgt: „Stirbt ein Gesellschafter, so wird die Gesellschaft nicht aufgelöst, sondern mit seinen Erben oder Vermächtnisnehmern fortgesetzt.“ Der Nachteil dieser Gestaltung liegt darin, dass die Mitgesellschafter keinen Einfluss auf die Person des oder der Nachfolger haben.

Eine Möglichkeit, sich gegen einen unerwünschten Nachfolger wenigstens ex post zur Wehr zu setzen, kann darin bestehen, die Nachfolgeklausel mit einer **Hinauskündigungsklausel** zu kombinieren. Dabei wird die Nachfolgeklausel derart ergänzt, dass sich die Mitgesellschafter das Recht vorbehalten, die Mitgliedschaft des oder der Erben innerhalb einer bestimmten Frist nach der Einantwortung zu kündigen.⁷⁹⁾

Weiters bietet sich bei Vorliegen mehrerer Erben die Aufnahme einer sogenannten **Vertreterklausel**⁸⁰⁾ an, wonach die Gesellschaftsrechte, welche die Erben aus einer gemeinsamen Beteiligung erwerben, nur von einem gemeinsamen Vertreter ausgeübt werden können. Weiters wird in Gesellschaftsverträgen häufig

75) Vgl. *Schauer*, Rechtsgeschäftliche Gestaltungsmöglichkeiten bei der erbrechtlichen Nachfolge in Personenhandelsgesellschaften (Gestaltungsmöglichkeiten), in *Kalss/Schauer* (Hrsg.), Unternehmensnachfolge (2001) 111, 112.

76) Vgl. zum Folgenden *Schauer*, Rechtsprobleme, 57–61.

77) *Krejci* in *Krejci* (Hrsg.), Reformkommentar UGB (2007) § 137 Rz 5.

78) Vgl. zum Folgenden *Schauer*, Gestaltungsmöglichkeiten, 124–132.

79) Zur Zulässigkeit solcher Hinauskündigungsklauseln bei Rechtsnachfolge von Todes wegen vgl. *Schauer*, Rechtsprobleme, 192 ff.

80) Vgl. auch *Lukas*, Unternehmensnachfolge von Todes wegen bzw. im Hinblick auf den Todesfall – Teil 2, JEV 2009, 40, 42.

eine **Mindestbeteiligung** vorgesehen, die weder bei Übertragungen unter Lebenden noch bei Übertragungen von Todes wegen unterschritten werden darf.

Ist im Gesellschaftsvertrag bestimmt, dass bei Ableben eines Gesellschafters die Gesellschaft mit seinen Erben fortgesetzt wird, so kann jeder Erbe sein Verbleiben in der Gesellschaft davon abhängig machen, dass **seine Stellung in die eines Kommanditisten umgewandelt wird** (§ 139 UGB). Nehmen die Gesellschafter einen derartigen Antrag des Erben nicht an, so kann er ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist sein Ausscheiden aus der Gesellschaft erklären. Die Rechte auf Umwandlung der Stellung in die eines Kommanditisten und gegebenenfalls Kündigung können vom Erben nur innerhalb einer Frist von drei Monaten nach der Einantwortung der Verlassenschaft geltend gemacht werden. § 139 UGB ist eine zwingende Regelung, von der grundsätzlich nur zugunsten des Erben abgegangen werden kann.⁸¹⁾ Nach überwiegender Auffassung kann jedoch der Erblasser durch Auflage oder Bedingung verfügen, dass der Erbe von § 139 UGB keinen Gebrauch machen darf.⁸²⁾ Infolge der Unklarheiten, die sich hinsichtlich der Festsetzung des Kapitalanteiles, insbesondere bei negativem Kapitalkonto des verstorbenen Gesellschafters, ergeben können,⁸³⁾ sollte bereits im Gesellschaftsvertrag geregelt werden, mit welcher Einlage der Erbe und nunmehrige Kommanditist Gesellschafter wird.⁸⁴⁾ Weiters sollte im Gesellschaftsvertrag geregelt werden, welche Rechte den Kommanditisten nach der Umwandlung der Gesellschaft in eine KG zukommen (z. B. Ausschluss des Widerspruchsrechtes nach § 164 UGB).

2.5.2.3 Qualifizierte Nachfolgeklausel

Wird für den Fall des Todes eines Gesellschafters einer OG eine qualifizierte Nachfolgeklausel vereinbart, so besteht die Interessenlage darin, dass **nur ein Erbe**, der bestimmte Voraussetzungen erfüllt (z. B. Mitarbeit im Unternehmen), dem verstorbenen Gesellschafter nachfolgt. Bei Vorliegen einer qualifizierten Nachfolgeklausel tritt nach herrschender Meinung der zum Gesellschafter berufene Erbe nach der Einantwortung in vollem Umfang, also nicht nur entsprechend seiner Erbquote, unmittelbar in die Gesellschafterstellung des Erben ein. Der zum Gesellschafter berufene Erbe hat jedoch den übrigen Erben Wertausgleich in der Höhe der Differenz zwischen dem Wert des Gesellschaftsanteiles und dem Wert der ihm zustehenden Erbquote zu leisten.⁸⁵⁾

Mitunter empfiehlt es sich, die qualifizierte Nachfolgeklausel mit einer Eintrittsklausel zu verbinden, etwa dergestalt, dass, falls der ausersehene Nachfolger nicht zum Erben berufen wird, dieser das Recht hat, binnen einer bestimmten Frist ab Einantwortung in die Gesellschaft einzutreten, oder, falls der ausersehene Nachfolger das Erbe nicht antreten möchte, andere Personen aus dem Kreis der Erben, welche die gesellschaftsvertraglich vereinbarten Voraussetzungen erfüllen, in die Gesellschaft eintreten können.

81) Vgl. *Koppensteiner* in Straube (Hrsg.), HGB I³ (2003) § 139 Rz 24 f., und *Jabornegg/Artmann* in Jabornegg/Artmann (Hrsg.), UGB, Bd. I³ (2010) § 139 Rz 28.

82) Vgl. die Nachweise bei *Schauer*, Gestaltungsmöglichkeiten, 129, FN 78, der seinerseits – unter Hinweis auf § 803 ABGB, wonach der Erblasser dem Erben nicht die Rechtswohlthat des Inventars nehmen darf – die gegenteilige Auffassung vertritt. Vgl. weiterführend *Schauer*, Rechtsprobleme, 335 ff.

83) Vgl. *Koppensteiner* in Straube (Hrsg.), HGB I³ (2003) § 139 Rz 20.

84) Vgl. *Crezelius*, Unternehmensebrecht (1998) 182.

85) Vgl. *Koppensteiner* in Straube (Hrsg.), HGB I³ (2003) § 139 Rz 18 m. w. N.

2.5.2.4 Eintrittsklausel

Bei einer Eintrittsklausel wird dem Erben oder einer dritten Person **das Recht eingeräumt, in die Gesellschaft einzutreten**. Anders als bei den zuvor erörterten Nachfolgeklauseln beruht der Eintritt des Nachfolgers nicht auf dem Erbrecht, sondern auf einem Rechtsgeschäft unter Lebenden.⁸⁶⁾ Bis zur Eintrittserklärung des Nachfolgers, die ihre Rechtsgrundlage entweder im Gesellschaftsvertrag oder in einer zwischen den Mitgesellschaftern und dem Nachfolger getroffenen Vereinbarung (sogenannter „Ad-hoc-Eintritt“) hat, besteht die Gesellschaft zwischen den Mitgesellschaftern fort.⁸⁷⁾ Im Übrigen wird in der Eintrittsklausel regelmäßig eine über diese Zwischenphase hinausgehende Fortsetzungsklausel enthalten sein, weil es in der Regel dem Willen der Gesellschafter entspricht, die Gesellschaft auch dann fortzusetzen, wenn die Eintrittsberechtigten von ihrem Eintrittsrecht keinen Gebrauch machen.⁸⁸⁾ Im Einzelnen wirft die Eintrittsklausel vielfältige Fragen auf, die das Verhältnis zwischen dem Eintrittsberechtigten und dem Erblasser, zwischen dem Eintrittsberechtigten und den (Mit-)Erben, zwischen den Eintrittsberechtigten und der Gesellschaft sowie zwischen dem Eintrittsberechtigten und den Mitgesellschaftern betreffen.⁸⁹⁾

2.5.3 Kommanditgesellschaft

Verstirbt **der persönlich haftende Gesellschafter** einer KG, wird die Gesellschaft aufgelöst, es sei denn, es wurde gesellschaftsvertraglich anderes vereinbart (§ 161 Abs. 2 UGB in Verbindung mit § 131 Z 4 UGB). Um den Interessenlagen der Gesellschafter gerecht zu werden, stehen die gleichen von der Vertragspraxis entwickelten Regelungen wie bei der OG zur Verfügung, also insbesondere die Fortsetzungsklausel, die einfache und die qualifizierte Nachfolgeklausel sowie die Eintrittsklausel (siehe weiter oben, Punkt 2.5.2). Gleich einer OG-Beteiligung können die Erben eines persönlich haftenden Gesellschafters nach § 139 UGB die Umwandlung ihrer Stellung in die eines Kommanditisten verlangen.

Verstirbt **der Kommanditist**, so hat dies nach § 177 UGB nicht die Auflösung der Gesellschaft zur Folge. Der Fortbestand der Gesellschaft nach dem Tod eines Kommanditisten bedeutet, dass zunächst der Nachlass und – nach der Einantwortung – die Erben in die Gesellschafterstellung des Erblassers eintreten, ohne dass es hierfür besonderer vertraglicher Vorkehrungen bedarf. Bei einer Mehrheit von Erben wird nicht die Erbengemeinschaft, sondern jeder Erbe Kommanditist.⁹⁰⁾ Der Kapitalanteil des Erblassers ist entsprechend den Erbquoten auf die Erben aufzuteilen. Nach der Erbquote bestimmt sich auch der Umfang der Haftung gegenüber der Gesellschaft (bei noch nicht erbrachter Pflichteinlage) und gegenüber Dritten. Ihnen gegenüber haftet jeder Erbe-Kommanditist also mit jenem Teil der (noch nicht geleisteten) Haftsumme, die seiner Beteiligung an der Erbschaft entspricht.⁹¹⁾ Ist über den Gesellschaftsanteil durch Vermächtnis verfügt worden, so wird zunächst der Erbe Kommanditist. Dieser ist verpflichtet, den Gesellschaftsanteil an den Legatar zu übertragen. Dazu ist ein Aufnahmevertrag mit den übrigen Gesellschaftern erforderlich, der – mangels abweichender Bestimmungen im Gesellschaftsvertrag – der Zustimmung sämtlicher Mitgesellschafter

86) Vgl. *Schauer*, Gestaltungsmöglichkeiten, 143.

87) Vgl. *Koppensteiner* in Straube (Hrsg.), HGB I³ (2003) § 139 Rz 3 m. w. N.

88) Vgl. *Schauer*, Rechtsprobleme, 617.

89) Vgl. im Einzelnen *Schauer*, Rechtsprobleme, 617–647.

90) Vgl. *Jabornegg/Artmann* in *Jabornegg/Artmann* (Hrsg.), UGB, Bd. I² (2010) § 139 Rz 28.

91) Vgl. zum Ganzen *Koppensteiner* in Straube (Hrsg.), HGB I³ (2003) § 177 Rz 2.

bedarf. Kommt dieser Aufnahmevertrag nicht zustande, so gebühren dem Legatar jedenfalls die übertragbaren Rechte aus dem Gesellschaftsanteil (z. B. auf Gewinn und Auseinandersetzungsguthaben).⁹²⁾

§ 177 UGB ist abdingbar. Der Gesellschaftsvertrag kann etwa bestimmen,⁹³⁾ dass der Kommanditanteil nicht vererblich ist, die Nachfolger Komplementäre werden (in diesem Fall muss jedoch das Kündigungsrecht gemäß § 139 UGB gewahrt bleiben) oder nur bestimmte Erben Nachfolger werden (qualifizierte Nachfolgeklausel). Weiters kann der Gesellschaftsvertrag eine von den Erbquoten abweichende Aufteilung des Kommanditanteiles zulassen⁹⁴⁾ oder statt automatischer Nachfolge kraft Erbrechts nur eine Eintrittsklausel vorsehen.

Abschließend ist zur **Nachfolge in Personengesellschaftsanteilen** Folgendes festzuhalten: Das Recht der Personengesellschaften ermöglicht es den Gesellschaftern – anders, als dies bei Kapitalgesellschaften der Fall ist –, unmittelbar in die Rechtsnachfolge eines Gesellschafters gestaltend einzugreifen. Damit kann eine Bindung erreicht werden, die über mehrere Generationen Bestand hat. Im Hinblick auf diesen Planungshorizont gilt es, die jeweiligen Nachfolge- und Fortsetzungsklauseln besonders sorgfältig zu formulieren, wobei sich ein abgestuftes Regelungsschema, bestehend aus Nachfolge-, Eintritts- und eventuell auch Hinauskündigungsklauseln sowie Aufgriffs- und Vorkaufsregelungen, anbietet. Im Regelfall wird jedoch im Hinblick auf die mit der Rechtsform der OG verbundene persönliche Haftung sowie das Prinzip der Selbstorganschaft, insbesondere nach einem Anteilsübergang von Todes wegen, der Rechtsform der GmbH & Co KG gegenüber jener der OG der Vorzug zu geben sein.

2.5.4 Gesellschaft bürgerlichen Rechts, stille Gesellschaft

2.5.4.1 Gesellschaft bürgerlichen Rechts

Nach § 1206 ABGB gehen die Rechte und Pflichten eines Gesellschafters einer Gesellschaft bürgerlichen Rechtes (GesbR) nicht auf die Rechtsnachfolger über (**Grundsatz der Unvererblichkeit von Anteilen an einer GesbR**). Der Tod eines Gesellschafters bewirkt daher das Ausscheiden des betreffenden Gesellschafters und bei einer Zweipersonengesellschaft die Auflösung der Gesellschaft (§ 1207 erster Satz ABGB).⁹⁵⁾ Besteht die Gesellschaft aus mehr als zwei Personen, so scheidet der verstorbene Gesellschafter aus, und die Gesellschaft wird unter den verbleibenden Gesellschaftern fortgesetzt (§ 1207 zweiter Satz ABGB). Von diesen gesetzlichen Regelungen kann jedoch abgegangen werden.

Nach § 1207 dritter Satz ABGB wird bei „Handelsleuten“ die Vererblichkeit des Gesellschaftsanteiles vermutet. Strittig ist, ob § 1207 dritter Satz ABGB noch einen praktischen Anwendungsbereich hat.⁹⁶⁾

92) Vgl. *Koppensteiner* in Straube (Hrsg.), HGB I³ (2003) § 177 Rz 2; *Hopt* in Baumbach/Hopt, HGB³¹ (2003) § 177 Rz 3.

93) Vgl. *Koppensteiner* in Straube (Hrsg.), HGB I³ (2003) § 177 Rz 3; *Hopt* in Baumbach/Hopt, HGB³¹ (2003) § 177 Rz 4. – Zu den Haftungsfragen, insbesondere unter dem Blickwinkel des § 173 HGB (nunmehr § 173 UGB), vgl. *Schauer*, Rechtsprobleme, 291 ff.

94) Vgl. *Wolf*, Unternehmensnachfolge (2002) 13.

95) Vgl. OGH 29. 4. 2004, 6 Ob 262/03 b, *ecolex* 2004, 698.

96) Vgl. hiezu *Schauer* in Gruber/Kalss/Müller/Schauer (Hrsg.), Erbrecht und Vermögensnachfolge (2010) 1030, m. w. N., und *Weiß* in Ferrari/Likar-Peer (Hrsg.), Erbrecht (2007) 536.

Bei Ausscheiden eines Gesellschafters durch Ableben sind die Erben berechtigt, von den verbleibenden Gesellschaftern die Auszahlung des Wertes der Beteiligung des verstorbenen Gesellschafters in Geld zu verlangen. Der Ermittlung dieses Abfindungsanspruches ist, wenn gesellschaftsvertraglich nicht anderes vereinbart wurde, der Verkehrswert zugrunde zu legen. Für Schulden der GesbR, die vor dem Eintritt des Erben in die GesbR entstanden sind, haftet der Erbe persönlich, jedoch nach Maßgabe der Erbantrittserklärung. Für Schulden, die nach seinem Eintritt entstanden sind, haften die Erben gemäß § 1203 ABGB, also in der Regel solidarisch.⁹⁷⁾ Wird hingegen die Gesellschaft infolge des Ablebens eines Gesellschafters aufgelöst, so wandelt sich die Gesellschaft in eine (schlichte) Miteigentumsgemeinschaft, die so lange fortbesteht, bis sie durch Teilung des Gesellschaftsvermögens beendet wird.⁹⁸⁾

Von den gesetzlichen Regelungen abweichende vertragliche Regelungen sind zulässig und insbesondere in Bezug auf die Wertfeststellung und die Auszahlungsmodalitäten des auf die Erben entfallenden Auseinandersetzungsguthabens regelmäßig geboten.⁹⁹⁾ Die vertraglichen Regelungen, die bei einer GesbR in Betracht kommen, sind ähnlich jenen einer OG, also insbesondere die Fortsetzungsklausel, die einfache und die qualifizierte Nachfolgeklausel sowie die Eintrittsklausel (siehe weiter oben, Punkt 2.5.2). Weiters kann für den Fall der Auflösung der Gesellschaft – anstelle der Umwandlung der Gesellschaft in eine (schlichte) Miteigentumsgemeinschaft¹⁰⁰⁾ – die Liquidation oder die Übernahme des Vermögens durch einen Gesellschafter unter Abfindung der Ausscheidenden vorgesehen werden.¹⁰¹⁾

2.5.4.2 Stille Gesellschaft

Gemäß § 184 Abs. 2 UGB wird die stille Gesellschaft durch den **Tod des stillen Gesellschafters** nicht aufgelöst. Das stille Gesellschaftsverhältnis geht auf den Nachlass und nach der Einantwortung auf die Erben über. Wenn mehrere Erben vorhanden sind, kommt es zu so vielen stillen Gesellschaften, wie Erben vorhanden sind.¹⁰²⁾ Die Erben können aber auch eine GesbR unter sich bilden, die dann stiller Gesellschafter wird, oder dem Geschäftsinhaber eine mehrgliedrige stille Gesellschaft (d. h. eine Gesellschaft, die aus mehreren stillen Gesellschaftern einerseits und dem Geschäftsinhaber andererseits besteht) vorschlagen.¹⁰³⁾ Verstirbt **der Inhaber des Unternehmens**, wird die Gesellschaft, wenn der Gesellschaftsvertrag nicht anderes bestimmt, nach § 185 Abs. 2 UGB aufgelöst. Die Rechtslage ist insoweit mit jener bei Tod eines Gesellschafters einer OG vergleichbar. Der Gesellschaftsvertrag kann für den Fall des Ablebens des Gesellschafters die Fortsetzung der stillen Gesellschaft, eine einfache und eine qualifizierte Nachfolgeklausel sowie Eintrittsrechte vorsehen (siehe weiter oben, Punkt 2.5.2).

97) Vgl. zum Ganzen *Reich-Rohwig*, Unternehmens- und Anteilsübertragung, 86 f.

98) Vgl. OGH 21. 3. 2001, 3 Ob 274/00 w, GesRZ 2001, 190.

99) Vgl. *Grillberger* in Rummel (Hrsg.), ABGB, Bd. II/1³ (2002) §§ 1206, 1207 Rz 10.

100) Vgl. OGH 26. 8. 2004, 3 Ob 29/04 t, RdW 2004, 733.

101) Vgl. *Grillberger* in Rummel (Hrsg.), ABGB, Bd. II/1³ (2002) § 1215 Rz 10.

102) Vgl. *Straube/Ullrich Torggler* in Straube (Hrsg.), HGB I³ (2003) §§ 184, 185 Rz 7 und *Hochedlinger* in Jabornegg/Strasser, UGB, Bd. 1² (2010) §§ 184, 185 Rz 9.

103) Vgl. *Rebhahn* in Jabornegg (Hrsg.), HGB (1997) § 185 Rz 3.

2.5.5 Gesellschaft mit beschränkter Haftung

Geschäftsanteile an einer GmbH sind **frei vererbbar** (§ 76 Abs. 1 GmbHG) und fallen in den Nachlass.¹⁰⁴⁾ Sie werden mangels einer abweichenden letztwilligen Anordnung oder Bestimmung im Gesellschaftsvertrag im Verhältnis der Erbquoten unter den Gesellschaftern aufgeteilt. Wurde der Geschäftsanteil als Legat vermacht, sind die Erben verpflichtet, den Geschäftsanteil dem Legatar zu übertragen. Gesellschaftsvertraglich kann insbesondere vereinbart werden, dass die Teilung des Geschäftsanteiles unter den Erben unzulässig ist, durch die Teilung des Geschäftsanteiles eine bestimmte Mindestbeteiligungsquote nicht unterschritten werden darf oder die Teilung der Zustimmung der Gesellschaft oder der Gesellschafter bedarf. Andernfalls bleibt der Geschäftsanteil ungeteilt, und es entsteht eine Rechtsgemeinschaft am Geschäftsanteil im Sinne des § 80 GmbHG.¹⁰⁵⁾

Bei der **Rechtsgemeinschaft im Sinne des § 80 GmbHG** handelt es sich in der Regel um eine (schlichte) Miteigentumsgemeinschaft. Nach § 80 Abs. 1 GmbHG können die Mitberechtigten ihre Rechte daraus nur gemeinschaftlich, d. h. durch gemeinsame Erklärung, ausüben, es sei denn, sie haben einen **gemeinsamen Vertreter** bestellt. Der Gesellschaftsvertrag kann – dies ist in der Praxis der Regelfall – die Bestellung eines gemeinsamen Vertreters anordnen.¹⁰⁶⁾ Bestellen die Mitberechtigten keinen gemeinsamen Vertreter, so kann die GmbH Rechtshandlungen mit rechtlicher Wirkung gegenüber jedem der Mitberechtigten vornehmen. Dem Vorteil der Bündelung der Mitberechtigten stehen als Nachteile die mangelnde Flexibilität, die Gefahr der Erstarrung sowie die – auf Dauer unter Umständen unerwünschte – enge Verbindung der Beteiligten gegenüber.¹⁰⁷⁾ Als Alternative dazu kommt insbesondere die Gründung einer Personengesellschaft (OG, KG) in Betracht, die im Vergleich zur Rechtsgemeinschaft im Sinne des § 80 GmbHG einen größeren Gestaltungsspielraum bietet. Weiters kommt die Einräumung einer Unterbeteiligung in Betracht¹⁰⁸⁾, die zivilrechtlich in der Regel als GesbR zwischen dem Geschäftsanteilsinhaber einerseits und den Unterbeteiligten andererseits zu qualifizieren ist; die Unterbeteiligung bietet sich insbesondere dann an, wenn die Beteiligung auf die Lebensdauer beschränkt sein soll, und ist, wie bereits oben zu Punkt 2.2.3.3 dargelegt, auch zur Erfüllung von Pflichtteilsansprüchen geeignet.¹⁰⁹⁾

Zulässig sind gesellschaftsvertragliche Regelungen, nach denen die Rechtsnachfolger (Erben, Legatäre) verpflichtet werden, ihren Geschäftsanteil nach dem Erwerb an Dritte (in der Regel die Mitgesellschafter oder eine bestimmte Gruppe von Mitgesellschaftern) abzutreten (sogenannte **Weiterübertragungspflicht**). Dabei müssen der oder die Erwerbsberechtigten bereits im Gesellschaftsvertrag genannt werden. Bei Familiengesellschaften wird üblicherweise ein mehrstufiges Erwerbsrecht (Aufgriffsrecht) der Mitgesellschafter, abhängig von der Anzahl der Familienstämme, vorgesehen. Falls der Gesellschaftsver-

104) Die Vererbung eines GmbH-Geschäftsanteiles kann auch gesellschaftsvertraglich nicht ausgeschlossen werden. Vgl. nur *Rauter*, Keine Anordnung eines ipso-iure Übergangs von GmbH-Geschäftsanteilen, JAP 2009, 241 ff., und *Lukas*, Unternehmensnachfolge von Todes wegen bzw. im Hinblick auf den Todesfall – Teil 2, ZEV 2009, 44 f., jeweils unter Hinweis auf die jüngere Rechtsprechung.

105) Vgl. zum Ganzen *Kalss*, Kapitalgesellschaftsrecht, 79 und dieselbe in Gruber/Kalss/Müller/Schauer (Hrsg.), Erbrecht und Vermögensnachfolge (2010) (Vermögensnachfolge) 1054 f.

106) Vgl. *Kalss*, Vermögensnachfolge, 1054.

107) Vgl. *Kalss*, Kapitalgesellschaftsrecht, 91.

108) Vgl. *Kalss*, Vermögensnachfolge, 1055 f.

109) Vgl. *Kalss*, Vermögensnachfolge, 1066, sowie weiter oben unter Punkt 2.2.3.3.

trag nicht anderes bestimmt, ist aus derartigen Bestimmungen nur die Gesellschaft berechtigt. Der Gesellschaftsvertrag kann jedoch den aus diesen vertraglichen Bestimmungen Begünstigten einen eigenen Anspruch einräumen.¹¹⁰⁾

Als weitere Mittel zur Sicherung des Zusammenhaltes der Unternehmensanteile kommen Vorkaufs- und Aufgriffsrechte, die Vinkulierung der Geschäftsanteile sowie der Abschluss von Syndikatsverträgen¹¹¹⁾ in Betracht. **Syndikatsverträge** haben grundsätzlich den Nachteil, dass sie nur schuldrechtlich wirken und, sofern sie auf unbestimmte Dauer abgeschlossen wurden, jederzeit – außer zur Unzeit oder mit Arglist – aufgekündigt werden können.¹¹²⁾ Im Übrigen können Syndikatsverträge, gleich anderen Dauerschuldverhältnissen, bei Vorliegen eines wichtigen Grundes vorzeitig aufgelöst werden. Die Bestandskraft von Syndikatsverträgen ist daher im Vergleich zu gesellschaftsvertraglichen Regelungen wesentlich schwächer.

Seit dem Gesellschaftsrechts-Änderungsgesetz 2007 ist der GmbH auch der unentgeltliche Erwerb sowie der Erwerb von Geschäftsanteilen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge gestattet (§ 81 GmbHG). Dies ist jedoch nur dann zulässig, wenn die Gesellschaft für den Erwerb des Geschäftsanteiles an Dritte, insbesondere an Pflichtteilsberechtigte, keine Abfindung leisten muss.¹¹³⁾

Falls die Geschäftsanteile nicht zu gleichen Teilen auf die Nachfolger, sondern mehrheitlich auf einen „ausgewählten Erben“ übergehen, gilt es, die Interessen der Minderheitsgesellschafter ausreichend zu berücksichtigen. In diesem Zusammenhang kommt insbesondere den Regelungen über die Gewinnausschüttung (Voll- oder Teilausschüttung, einschließlich der Gewinnausschüttung verbundener Unternehmen), dem Katalog jener Geschäfte, die eines vorherigen Gesellschafterbeschlusses mit qualifizierter Mehrheit bedürfen, sowie den Informations- und Kontrollrechten der Minderheitsgesellschafter besondere Bedeutung zu. Soweit der Übergeber an mehreren Gesellschaften beteiligt war, sind in den jeweiligen Gesellschaftsverträgen, wenn gewünscht, Regelungen über die zwingende Beteiligungsidentität an den einzelnen Gesellschaften aufzunehmen. Soweit sich im Eigentum des Übergebers Vermögenswerte (insbesondere Liegenschaften) befinden, die betrieblich genutzt werden, ist durch entsprechende letztwillige Verfügungen (insbesondere durch Auflagen) sicherzustellen, dass diese Vermögenswerte auch in der Zukunft betrieblich genutzt werden können.

2.5.6 Aktiengesellschaft

Sowohl Inhaber- als auch Namensaktien sind **frei vererbbar**. Nach § 62 Abs. 1 AktG kann die Satzung die Übertragung von Namensaktien an die Zustimmung der Gesellschaft (§ 62 Abs. 1 AktG) binden. Dieses Zustimmungserfordernis gilt nur für die Übertragung durch Einzelrechtsnachfolge (z. B. Vermächtnis, Schenkung auf den Todesfall), nicht jedoch für die Übertragung durch Gesamtrechtsnachfolge von Todes

110) Vgl. *Crezelius*, Unternehmenserbrecht (1998) 226, sowie *Kalss*, Vermögensnachfolge, 1044.

111) Vgl. zu weiteren Gestaltungsmöglichkeiten *Kalss*, Vermögensnachfolge, 1042 ff.

112) Vgl. OGH 28. 4. 2003, 7 Ob 59/03, RWZ 2003, 226 mit Anm. *Wenger*.

113) Vgl. *Kalss*, Vermögensnachfolge, 1048.

wegen.¹¹⁴⁾ Es kann somit nur die Übertragung von Aktien an Legatäre, nicht jedoch jene an Erben an die Zustimmung der Gesellschaft geknüpft werden.

Die einzelne Aktie ist nach § 8 Abs. 5 AktG unteilbar. Steht eine Aktie mehreren Personen zu, so bilden sie eine Rechtsgemeinschaft im Sinne des § 63 Abs. 1 AktG (auf die Ausführungen zur Rechtsgemeinschaft im Sinne des § 80 Abs. 1 GmbHG kann verwiesen werden; siehe weiter oben, Punkt 2.5.5). Anders als im Recht der GmbH kann jedoch die Satzung nicht bestimmen, dass ein Aktienpaket nicht geteilt werden darf.¹¹⁵⁾ Mehrere Erben erwerben daher einen ihrer Erbenquote entsprechenden Anteil der Aktien. Sofern die Anzahl der Aktien nicht durch die Erbquote teilbar ist, bilden die Erben hinsichtlich dieser nicht teilbaren Anzahl von Aktienstücken meines Erachtens eine Rechtsgemeinschaft im Sinne des § 63 Abs. 1 AktG.

Nach § 192 Abs. 1 AktG kann die **zwangsweise Einziehung von Aktien** angeordnet werden. Ein Grund für eine derartige Zwangseinziehung kann auch das Ableben eines Aktionärs sein.¹¹⁶⁾ In der Satzung sind nicht nur die Voraussetzungen und das Ausmaß der Einziehung, sondern auch die Gegenleistung (die Abfindung) für die eingezogenen Aktien zu bestimmen.¹¹⁷⁾ Anspruchsberechtigte hinsichtlich des Abfindungsguthabens sind die Erben oder Vermächtnisnehmer des verstorbenen Aktionärs. Weiters kommen bei einer Aktiengesellschaft ein unentgeltlicher oder – bei börsennotierten Gesellschaften im Rahmen des § 65 Abs. 1 Z 8 AktG (zweckfreier Erwerb) –¹¹⁸⁾ ein entgeltlicher Erwerb der Aktien durch die Gesellschaft mit nachfolgender Einziehung nach § 192 AktG in Betracht. Im Ergebnis ermöglicht die Aktieneinziehung, dass die Nachfolger des Aktionärs aus Mitteln der Gesellschaft abgefunden werden. Bei der Aktieneinziehung sind die Vorschriften über die ordentliche Kapitalherabsetzung zu beachten, es sei denn, die Aktien wurden der Gesellschaft unentgeltlich zur Verfügung gestellt oder die Aktien werden zulasten des Bilanzgewinnes, einer freien Rücklage oder einer Rücklage gemäß § 225 Abs. 5 zweiter Satz UGB eingezogen (§ 192 Abs. 3 AktG).

Abgesehen von diesen Fällen ist jedoch der **satzungsmäßige Gestaltungsspielraum** im Zusammenhang mit der Anteilsnachfolge **gering**, weshalb dafür primär schuldrechtliche Gestaltungen in Betracht kommen. Zu denken ist insbesondere an Syndikatsverträge, die über die Stimmbindung hinaus Vorkaufs- und Aufgriffsrechte sowie Zustimmungserfordernisse bei Aktienübertragungen vorsehen. Im Hinblick auf die bloß schuldrechtliche Wirkung dieser Vereinbarungen kann sich die Einbringung der Aktien in eine Familiengesellschaft (GmbH, Personengesellschaft) oder eine Privatstiftung empfehlen.

114) Vgl. *Jabornegg/Geist* in Jabornegg/Strasser, AktG⁴ (2006) § 62 Rz 6 und *Micheler* in Doralt/Nowotny/Kalss (Hrsg.), AktG (2003) § 62 Rz 12.

115) Vgl. *Kalss*, Kapitalgesellschaftsrecht, 80.

116) Vgl. *Crezelius*, Unternehmenserbrecht (1998) 264; *Lorz/Kirchdörfer*, Unternehmensnachfolge (2002) 118. Zur Einziehung von Aktien vgl. auch *Reich-Rohrig*, Ausschluss von Aktionären durch Zwangseinziehung ihrer Aktien, GesRZ 2011, 137 ff.

117) Zum notwendigen Satzungsinhalt bei einer Zwangseinziehung vgl. *Nagele/Lux* in Jabornegg/Strasser, AktG⁵ (2010) § 192 Rz 7.

118) Vgl. *Kalss*, Kapitalgesellschaftsrecht, 86.

2.6 Übertragung von Unternehmensanteilen an eine Privatstiftung

Die Rechtsform der Privatstiftung bietet sich als Instrument der Unternehmensnachfolge insbesondere dann an, wenn mehrere Nachfolger bestehen und der Zusammenhalt der Unternehmensanteile auch in den Folgegenerationen abgesichert werden soll. Wie die Anzahl der bisher eingetragenen Privatstiftungen zeigt,¹¹⁹⁾ hat die Privatstiftung – auch als Instrument der Nachfolgeplanung – breite Akzeptanz gefunden. Eines der Grundprobleme für jeden Stifter besteht darin, dass er sich bei Errichtung der Stiftung und Zuwendung der Vermögenswerte an die Stiftung seines Eigentums und damit seiner Verfügungsbefugnis über das zugewendete Vermögen begibt. Nach der Errichtung der Stiftung treffen die Mitglieder des Stiftungsvorstandes¹²⁰⁾ die Entscheidungen über das Stiftungsvermögen. Die Befugnisse der Mitglieder des Stiftungsvorstandes können im Innenverhältnis nach Maßgabe der näheren Bestimmungen der Stiftungserklärung beschränkt werden, jedoch dürfen diese Beschränkungen nicht so weit gehen, dass der Stiftungsvorstand zum bloßen Vollzugsorgan degradiert wird. Wesentliche Bedeutung kommt daher der Frage zu, welchen Personen welche Einfluss- und Kontrollrechte in Bezug auf die Stiftung eingeräumt werden.

2.6.1 Stifterrechte

2.6.1.1 Die gesetzlichen Stifterrechte

Die beiden gesetzlichen Stifterrechte (Recht zur Änderung der Stiftungserklärung nach § 33 PSG und Recht zum Widerruf der Privatstiftung nach § 34 PSG) können nur Stiftern vorbehalten werden. Stifter ist nur, wer an der (erstmaligen) Errichtung der Stiftungsurkunde mitwirkt. Der **Stifterkreis** ist nach Errichtung der Stiftung, auch im Wege einer Änderung der Stiftungserklärung, **nicht mehr erweiterbar**.¹²¹⁾ Soll die Stiftungserklärung auch nach dem Ableben der „Hauptstifter“ änderbar sein, empfiehlt es sich, den Kreis der Stifter möglichst weit zu halten und auch die Nachfolger der Stifter in den Stifterkreis mit einzu-beziehen.¹²²⁾

Zur Perpetuierung des Änderungsrechtes wird regelmäßig auch eine Personen- oder Kapitalgesellschaft¹²³⁾ oder ein sonstiger Rechtsträger (einschließlich einer ausländischen Stiftung) als zusätzlicher Stifter vorgesehen, mit der Folge, dass die Stiftungserklärung geändert werden kann, solange dieser Rechtsträger be-

119) Laut Stiftungs-Compass waren zum 30. April 2012 3.305 Privatstiftungen im Firmenbuch eingetragen.

120) Die Mitglieder des Stiftungsvorstandes sind infolge der Unvereinbarkeitsbestimmungen des § 15 Abs. 2 und 3 PSG, wonach ein Begünstigter oder ein naher Angehöriger eines Begünstigten nicht Mitglied des Stiftungsvorstandes sein darf, im Verhältnis zu den Stiftern in der Regel familienfremde Personen. Nach § 15 Abs. 3a PSG sind diese Regelungen auch auf Personen anzuwenden, die von einer nach Abs. 2 oder 3 ausgeschlossenen Person mit der Wahrnehmung ihrer Interessen im Stiftungsvorstand beauftragt wurden.

121) Vgl. OGH 12. 8. 2004, 1 Ob 166/04 z, GeS 2004, 475 mit Anmerkung *Nikolaus Arnold*.

122) Zum Erfordernis der pflegschaftsgerichtlichen Genehmigung bzw. der Bestellung eines Kollisionskurators bei minderjährigen Stiftern vgl. OGH 29. 3. 1999, 1 Ob 56/99 p, RdW 1999, 719; OGH 28. 9. 1999, 4 Ob 231/99 w, ecolex 2000, 357 mit Anmerkung *Spunda*. Zu den Rechtsfolgen und der Heilung einer mangelnden Geschäftsfähigkeit bei Errichtung der Stiftung vgl. *Johler* in Doralt/Kalss (Hrsg.), Aktuelle Fragen des Privatstiftungsrechts (2001) 131, 140 ff.

123) Zur Personengesellschaft als Stifter siehe *Hellwig Torggler*, Personengesellschaft und Privatstiftung, in Bernat/Böhler/Weilinger (Hrsg.), FS Krejci, Bd. I (2001) 927, 928 ff.

steht.¹²⁴⁾ Hingegen kann das Recht zum Widerruf der Stiftung juristischen Personen nicht vorbehalten werden (§ 34 zweiter Satz PSG). Nach überwiegender Auffassung kann auch sonstigen Stiftern, die keine natürlichen Personen sind (z. B. Personengesellschaften), das Recht zum Widerruf der Stiftung nicht vorbehalten werden.¹²⁵⁾

Wird eine „**Stiftergesellschaft**“ gegründet, so ist der Übergang der Gesellschaftsanteile an der Stiftergesellschaft außerhalb der Stiftungserklärung entweder im jeweiligen Gesellschaftsvertrag oder letztwillig zu regeln. Infolge der Möglichkeit, die Rechtsnachfolge direkt im Gesellschaftsvertrag zu regeln (insbesondere durch eine einfache oder qualifizierte Nachfolgeklausel), bietet sich hierfür die Rechtsform der Personengesellschaft (OG, KG) an. Im Gesellschaftsvertrag der Personengesellschaft könnte etwa im Sinne einer qualifizierten Nachfolgeklausel geregelt werden, dass die Gesellschaftsanteile jeweils auf jene Personen übergehen, die Mitglieder eines in der Stiftungserklärung geregelten Stiftungsbeirates werden, und die Gesellschafterstellung des jeweiligen Gesellschafters auf die Dauer seiner Mitgliedschaft im Stiftungsbeirat beschränkt ist. Damit wird ein Gleichklang zwischen den Regelungen der Stiftungserklärung und dem Gesellschaftsvertrag erreicht, ohne dass die Nachfolge in der Gesellschafterstellung im Gesellschaftsvertrag der Personengesellschaft im Einzelnen nochmals geregelt werden muss.

2.6.1.2 Ausübung der Stifterrechte bei einer Mehrheit von Stiftern

Bei einer **Mehrheit von Stiftern** ist zu regeln, wer in welcher Reihenfolge und mit welchen Mehrheiten die Stifterrechte ausüben darf. Fehlen besondere Regelungen über die Ausübung der Stifterrechte, können die den Stiftern zustehenden oder vorbehaltenen Rechte nur gemeinsam ausgeübt werden (§ 3 Abs. 2 PSG). Weiters ist in der Stiftungserklärung zu regeln, dass auch nach dem Ableben eines Stifters die jeweils verbleibenden Stifter zur Änderung der Stiftungserklärung berechtigt sind.¹²⁶⁾ Unterbleibt eine derartige Regelung, so ist § 33 Abs. 2 zweiter Satz PSG anzuwenden: „Ist eine Änderung wegen Wegfalls eines Stifters, mangels Einigkeit bei mehreren Stiftern oder deswegen nicht möglich, weil Änderungen nicht vorbehalten sind, so kann der Stiftungsvorstand unter Wahrung des Stiftungszweckes Änderungen zur Anpassung an geänderte Verhältnisse vornehmen“, wobei die Änderung der Stiftungserklärung der gerichtlichen Genehmigung bedarf. Ausnahmsweise kann sich – ähnlich der gesellschaftsrechtlichen Treuepflicht eines

124) Nach überwiegender Auffassung ist das Änderungsrecht eines Stifters, der keine natürliche Person ist, zeitlich nicht beschränkt (vgl. nur *Nikolaus Arnold*, PSG-Kommentar² (2007) § 33 Rz 53, m. w. N.).

125) Vgl. *Nikolaus Arnold*, PSG-Kommentar² (2007), § 34 Rz 12 ff.; großzügiger *Hellwig Torggler*, Personengesellschaft und Privatstiftung, in *Bernat/Böhler/Weilinger* (Hrsg.), FS *Krejci*, Bd. I (2001) 927, 935 f., wonach einer Personengesellschaft das Recht zum Widerruf der Stiftung (nur) für so lange eingeräumt werden darf, als der Gesellschaft noch mindestens eine natürliche Person angehört, die schon bei ihrer Errichtung Gesellschafter war. – Mit Beschluss vom 26. 4. 2001, 6 Ob 60/01v, *GesRZ* 2002, 27, entschied der OGH, dass einer Personengesellschaft wegen möglicher Änderungen im Gesellschafterkreis nicht das Recht zur jederzeitigen, nicht auf wichtige Gründe beschränkten Abberufung von Vorstandsmitgliedern eingeräumt werden kann, weil in diesem Fall nicht mehr sichergestellt sei, dass die Abberufung vom Willen desselben Stifters getragen ist, der die Stiftungsurkunde errichtet und den Stiftungsvorstand bestellt hat. Gerade dieses Argument (vgl. auch die *ERlRV* 1132 *BlgNR* VIII. GP, 33) spricht für die einschränkende Auslegung, dass Personengesellschaften oder sonstigen Rechtsträgern, die keine natürliche Personen sind, nicht das Recht zum Widerruf der Stiftung vorbehalten werden kann (vgl. *Briem*, Aktuelle Judikatur zum PSG, *SWK* 2002, 1412, 1414).

126) Vgl. OGH 18. 9. 2009, 6 Ob 136/09 g, wonach bei Stiftermehrheit der Wegfall eines Stifters bei Fehlen einer abweichenden Regelung in der Stiftungsurkunde zum Erlöschen des Widerrufsrechts führt. Zur zeitlichen Staffelung der Ausübung von Stifterrechten vgl. OGH 13. 3. 2008, 6 Ob 49/07 k, und OGH 13. 3. 2008, 6 Ob 50/07 g, *ZfS* 2008, 27 mit Anmerkung *Klaus Oberndorfer*.

Mitgesellschafters – aus der Treuepflicht eine Pflicht des oder der Mitstifter zur Mitwirkung an der Änderung einer Stiftungserklärung ergeben.¹²⁷⁾ Der Frage, wer unter welchen Voraussetzungen zur Änderung der Stiftungserklärung berechtigt ist, kommt daher bei einer Mehrheit von Stiftern wesentliche Bedeutung zu.

Beispiel:

Der Unternehmer A ist verheiratet und hat zwei Söhne und eine Tochter. Die beiden Söhne sollen zukünftig wesentlichen Einfluss auf die Stiftung haben und Geschäftsführer jenes Unternehmens werden, dessen Anteile der Stiftung zugewendet werden. Die Ehegattin soll nach dem Ableben von A eine monatliche Zuwendung in der Höhe von brutto EUR 5.000,– wertgesichert erhalten. Die übrigen Zuwendungen sollen an die beiden Söhne und die Tochter zu je gleichen Teilen erfolgen. Die im Unternehmen nicht tätige Tochter soll grundsätzlich keine Einflussrechte auf die Stiftung erhalten.

Lösungsvorschlag:

Stifter der neu zu gründenden Stiftung sind der Unternehmer A, seine Ehegattin und seine drei Kinder sowie eine KG (deren persönlich haftende Gesellschafter wieder die natürlichen Personen sind). Der Stifter A behält sich zunächst das alleinige Änderungsrecht vor. Nach seinem Ableben oder Eintritt der dauernden Handlungsunfähigkeit sind die beiden Söhne und deren Mutter mit einfacher Mehrheit der abgegebenen Stimmen zur Änderung der Stiftungserklärung berechtigt. Nach dem Ableben der Mutter sind die beiden Söhne mit einstimmigem Beschluss berechtigt, die Stiftungserklärung zu ändern. Änderungen, welche die Tochter in ihrer Begünstigtenstellung beeinträchtigen können, bedürfen jedoch deren Zustimmung. Nach dem Ableben eines Sohnes geht die Änderungsbefugnis auf die KG über, in der die beiden Söhne bzw. deren Nachkommen nach dem Stamprinzip mit je einer Stimme vertreten sind. Auf Ebene der Stiftung wird ein Stiftungsbeirat eingerichtet, dem zunächst die beiden Söhne und die Mutter als Mitglieder angehören. Dem Stiftungsbeirat werden bestimmte Kontrollrechte eingeräumt. Nach dem Ableben der Mutter besteht der Stiftungsbeirat aus den beiden Söhnen und – zur Vermeidung einer Patt-situation – einem dritten Mitglied, das die beiden Söhne und im Nichteinigungsfall eine neutrale Instanz zu bestimmen haben. Der Tochter werden in der Stiftungserklärung das Recht auf jederzeitige Einsicht in die Bücher und Aufzeichnungen der Stiftung samt verbundenen Unternehmen im Sinne des § 228 Abs. 3 UGB sowie eventuell weitere Kontrollrechte eingeräumt.

Wie das vorstehende Beispiel zeigt, kann eine Stiftungserklärung hinsichtlich der Kontrollrechte und Begünstigtenstellung nach dem Vorbild eines Gesellschaftsvertrages ausgestaltet werden. Hier wie dort gilt es, Regelungen zu finden, die eine Zersplitterung der Kontrollrechte, insbesondere bei einem Generationenwechsel, verhindern. Die Regelungen, welche die Kontrollrechte sowie die Begünstigtenstellung zum Inhalt haben, müssen nicht parallel formuliert werden. Regelungen dahin gehend, dass nur einzelne Begünstigte Kontrollrechte in Bezug auf die Stiftung haben, sind somit zulässig.

127) Vgl. OGH 9. 3. 2006, 6 Ob 166/05 p, JBl 2006, 521 ff. mit Anmerkung *Hellwig Torggler*.

2.6.1.3 Ausgestaltung des Änderungsvorbehaltes

Der Änderungsvorbehalt kann zu einem späteren Zeitpunkt nur noch eingeschränkt, nicht mehr jedoch erweitert werden. Hat sich ein Stifter in der Ausübung seines (unbeschränkt vorbehaltenen) Änderungsrechts beschränkt, kann diese Beschränkung jedoch zu einem späteren Zeitpunkt unter Einhaltung der für die Änderung der Stiftungsurkunde vorgesehenen Regelungen wieder aufgehoben werden.¹²⁸⁾

Weiters kann etwa im Wege einer Änderung der Stiftungserklärung nachträglich vorgesehen werden, dass die Stifter nur mit Zustimmung des Stiftungsvorstandes, eines eventuellen Stiftungsbeirates oder eines Beirates, der auf Ebene einer Beteiligungsgesellschaft der Stiftung eingerichtet ist, zur Änderung der Stiftungsurkunde berechtigt sind.¹²⁹⁾

Bei der Ausgestaltung des Änderungsvorbehaltes ist **größte Vorsicht geboten**. Alle übrigen Regelungen der Stiftungserklärungen (mit Ausnahme des Widerrufsvorbehaltes, für den die vorstehenden Ausführungen grundsätzlich sinngemäß gelten) können zu einem späteren Zeitpunkt noch geändert werden, nicht mehr jedoch der Änderungsvorbehalt im Sinne einer Erweiterung des den Stiftern vorbehaltenen Änderungsrechtes.

2.6.1.4 Die rechtliche Stellung des Stifters

Für die rechtliche Stellung des Stifters gilt folgender Grundsatz: **Keine Rechte des Stifters ohne ausdrückliche Verankerung in der Stiftungserklärung**. Die Rechtsprechung lässt diesbezüglich an Klarheit nichts zu wünschen übrig:

Der Stifter „ist nicht Mitglied der Stiftung oder Eigentümer des Stiftungsvermögens. Durch die Errichtung der Stiftung hat der Stifter den Zugriff auf das Stiftungsvermögen verloren [...]. Der Stifter ist, wenn die Stiftungserklärung – wie hier – nichts Anderes vorsieht, kein Organ der Stiftung. Er kann in das Stiftungsgeschehen des von ihm auf der Grundlage der Stiftungserklärung losgelösten Rechtsträgers [...] grundsätzlich nicht mehr eingreifen [...]. Einflussmöglichkeiten können sich nur aus der Stiftungserklärung und aus dem Recht zur Änderung der Stiftungserklärung (§ 33 PSG) oder zum Widerruf der Stiftung (§ 34 PSG) ergeben. Das Gesetz sieht keine Kontrollrechte des Stifters vor [...]“¹³⁰⁾

Es gilt daher, die Rechte des oder der Stifter in der Stiftungserklärung zu verankern. Dem Stifter können (insbesondere dadurch, dass er Mitglied eines fakultativen Organs der Stiftung wird) etwa folgende Rechte eingeräumt werden:¹³¹⁾

128) Vgl. *Nikolaus Arnold*, PSG-Kommentar² (2007) § 33 Rz 41 in Auseinandersetzung mit dem teils gegenteiligem Schrifttum. In diese Richtungweisend auch OGH 13. 3. 2008, 6 Ob 49/07 k und OGH 13. 3. 2008, 6 Ob 50/07 g, ZfS 2008, 27 mit Anmerkung *Klaus Oberndorfer*.

129) Zur Zulässigkeit derartiger Gestaltungen vgl. OGH 13. 3. 2008, 6 Ob 49/07 k und OGH 13. 3. 2008, 6 Ob 50/07 g, ZfS 2008, 27 mit Anmerkung *Klaus Oberndorfer*; vgl. weiters *Bimbauer*, Aktuelles aus der Firmenbuchpraxis, in *Eiselsberg* (Hrsg.), Stiftungsrecht, Jahrbuch 2009, 261, 274 f.

130) Vgl. OGH 16. 5. 2001, 6 Ob 85/01w, GesRZ 2002, 31 ff. und OGH 6. 6. 2001, 6 Ob 116/01 d, GesRZ 2002, 33 ff.

131) Vgl. *Briem*, Aktuelle Judikatur zum Privatstiftungsgesetz, SWK 2002 W 166, 168 f.

- das Recht zur Bestellung und das auf wichtige oder sachliche Gründe eingeschränkte Recht zur Abberufung der Mitglieder des Stiftungsvorstandes (siehe sogleich)
- das Recht, die gerichtliche Bestellung und Abberufung von Stiftungsorganen oder deren Mitglieder (§ 27 PSG) zu beantragen; allenfalls unmittelbares Recht zur Abberufung von Vorstandsmitgliedern, jedoch nur bei Vorliegen eines wichtigen oder sachlichen Grundes (siehe sogleich)
- Auskunftsanspruch gegenüber den Mitgliedern des Stiftungsvorstandes und Recht auf Einsicht in die Bücher der Stiftung und deren verbundenen Unternehmen (vgl. § 30 PSG)
- das Recht, eine Sonderprüfung zu beantragen (§ 31 PSG)
- das Recht, bei Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Stiftungsprüfer und anderen Stiftungsorganen eine gerichtliche Entscheidung zu beantragen (§ 21 Abs. 4 PSG)

Gleich den gesetzlichen Stifterrechten gilt es auch bei den vorgenannten Rechten zu regeln, wer unter welchen Voraussetzungen zur Ausübung dieser Rechte befugt ist. Aus dem bloßen Umstand, dass etwa das Recht zur Bestellung der Vorstandsmitglieder den Stiftern vorbehalten wurde, folgt noch keine Organstellung der Stifter, sofern den Stiftern nicht weitere Kompetenzen mit Einfluss auf die Verwaltung und Verwendung des Stiftungsvermögens übertragen werden.¹³²⁾ Diese Voraussetzung liegt jedoch bei den Stiftern in der Regel nicht vor, weil derartige Befugnisse üblicherweise einem eigenen Organ (regelmäßig einem Stiftungsbeirat) eingeräumt werden. Die wesentlichen Regelungen über die Aufgaben und die Organisationsstruktur derartiger weiterer Organe sind, damit einem derartigen Gremium die Stellung eines Organs im Sinne des PSG zukommt, in der (öffentlichen) Stiftungsurkunde und nicht nur in der (nicht öffentlichen) Stiftungszusatzurkunde zu regeln („**Verbot von Geheimorganen**“).¹³³⁾

Die Stellung als Organ ist jedoch insbesondere deshalb wichtig, weil nur dem Mitglied eines Stiftungsorgans ein Antragsrecht auf gerichtliche Abberufung eines Vorstandsmitgliedes und ein Rekursrecht gegen eine hierüber ergehende gerichtliche Entscheidung (§ 27 Abs. 2 PSG) sowie das Antragsrecht auf Einleitung einer gerichtlichen Sonderprüfung (§ 31 Abs. 1 PSG) zukommen.

2.6.2 Bestellung und Abberufung der Mitglieder des Stiftungsvorstandes

Im Sinne einer Einflussmöglichkeit des Stifters oder seiner Familie auf die Stiftung ist – abgesehen vom Recht zur Änderung der Stiftungserklärung – das Recht zur Bestellung und Abberufung der Vorstandsmitglieder das wichtigste Recht. Die Frage, wem die Kompetenz zur Bestellung und Abberufung der Mitglieder des Stiftungsvorstandes eingeräumt werden darf, war lange Zeit heftig umstritten. Insbesondere war strittig, ob dieses Recht auch einem von Begünstigten dominierten Beirat eingeräumt werden kann.

132) Vgl. nur OGH 12. 12. 2002, 6 Ob 291/02 s, *ecolex* 2003, 691 unter Ablehnung der gegenteiligen Auffassung von *Helwig Torggler* in der Entscheidungsbesprechung zu OGH 31. 1. 2002, 6 Ob 305/01y, *JB* 2002, 723, 726 f.

133) Vgl. OGH 31. 1. 2002, 6 Ob 305/01 y, *JB* 2002, 723 mit Anmerkung *Helwig Torggler* und OGH 10. 10. 2002, 6 Ob 231/02 t; kritisch *Cerha*, Einrichtung eines Beirates oder Aufsichtsrates bei der Privatstiftung, *ecolex* 2002, 644 ff.; vgl. weiters *Gurmann*, Die Verpflichtung des Privatstiftungsvorstandes zur Vorlage der Stiftungszusatzurkunde, *ecolex* 2002, 640 ff., der sogar unter bestimmten Voraussetzungen (insbesondere zur Prüfung der Frage, ob bei den Vorstandsmitgliedern eine Unvereinbarkeit im Sinne des § 15 Abs. 2 PSG vorliegt) die Befugnis des Firmenbuchgerichtes bejaht, den Vorstandsmitgliedern die Vorlage der (nicht öffentlichen) Stiftungszusatzurkunde aufzutragen.

Durch die am 30. Dezember 2010 verlautbarte **Novelle zum PSG** wurde in wichtigen Teilbereichen Klarheit geschaffen. Der Novelle lässt sich meines Erachtens Folgendes entnehmen:¹³⁴⁾

- Einem ausschließlich oder überwiegend aus Begünstigten bestehenden Beirat können das Recht zur Bestellung der Vorstandsmitglieder und das auf wichtige Gründe im Sinne des § 27 Abs. 2 Z 1 bis 3 PSG eingeschränkte Recht zur Abberufung der Vorstandsmitglieder eingeräumt werden.
- Diese Rechte können auch einzelnen Begünstigten, einem Stifter, der zugleich Begünstigter ist, oder Rechtsträgern (insbesondere Stiftergesellschaften) eingeräumt werden, die von Begünstigten kontrolliert werden.
- Einem ausschließlich oder überwiegend aus Begünstigten bestehenden Beirat können Zustimmungsrechte zu Geschäftsführungsmaßnahmen eingeräumt werden. Es besteht jedoch das Risiko, dass die Judikatur in einem solchen Beirat weiterhin einen unzulässigen aufsichtsratsähnlichen Beirat sieht, auf den die Unvereinbarkeitsbestimmung des § 23 Abs. 2 Satz 2 PSG analog anzuwenden ist.
- Auch nach der Novelle ist eine **Abberufung** von Vorstandsmitgliedern **nur bei Vorliegen eines wichtigen oder sachlichen Grundes** zulässig.
- Der Beschluss des Beirates auf Abberufung der Vorstandsmitglieder bedarf einer Mehrheit von drei Vierteln der abgegebenen Stimmen. Hat der Beirat weniger als vier Mitglieder, ist Einstimmigkeit erforderlich.
- Sofern die Vorstandsmitglieder aus anderen als den in § 27 Abs. 1 Z 1 bis 3 PSG genannten Gründen (dies sind grobe Pflichtverletzung, Unfähigkeit zur ordnungsgemäßen Erfüllung der Aufgaben, Eröffnung eines Insolvenzverfahrens oder erfolglose Exekutionsführung) abberufen werden, darf den Begünstigten und deren Angehörigen bei dieser Abstimmung nicht die Mehrheit der Stimmen zukommen. Falls auch Begünstigte oder deren Angehörige Mitglieder des Beirates sind und dem Beirat die Kompetenz zur Abberufung der Vorstandsmitglieder aus anderen als den in § 27 Abs. 1 Z 1 bis 3 PSG genannten Gründen zukommt, empfiehlt es sich, eine ausdrückliche Regelung über die Stimmgewichtung der Beiratsmitglieder in die Stiftungsurkunde aufzunehmen.
- Personen, die von einem Begünstigten oder Angehörigen mit der Wahrnehmung ihrer Interessen im Stiftungsvorstand (oder Aufsichtsrat) beauftragt wurden, sind von der Funktion als Vorstandsmitglied (oder Aufsichtsratsmitglied) ausgeschlossen. Es besteht das Risiko, dass die Judikatur weiterhin in der Übernahme sonstiger Mandate, die einen Bezug zur Stiftung aufweisen, eine Unvereinbarkeit im Sinne des § 15 Abs. 2 PSG sieht.

Allgemein ist festzuhalten, dass dem Stiftungsvorstand nach der gesetzlichen Konzeption eine unabhängige Stellung zukommt. Eine allgemeine Weisungskompetenz des Stifters oder eines Stiftungsbeirates gegenüber dem Stiftungsvorstand ist daher unzulässig.¹³⁵⁾ Nach einer jüngst ergangenen Entscheidung des OGH beträgt die **Mindestfunktionsperiode** eines Vorstandsmitgliedes **drei Jahre**.¹³⁶⁾

Bei Vorliegen mehrerer Stifter oder mehrerer Nachfolger empfiehlt es sich, auch im Rahmen der Regelungen über die Bestellung des Stiftungsvorstandes ein abgestuftes Regelungsschema vorzusehen. Üblicher-

134) Vgl. im Einzelnen *Briem*, Die Novelle zum PSG, PSR 2011, 6 ff. Vgl. weiters *Nikolaus Arnold*, Stiftungsrechtliche Änderungen für Privatstiftungen durch das BBG 2011, GesRZ 2011, 101 ff.

135) Vgl. im Einzelnen *Briem*, Unternehmerische Entscheidungen in Stiftungen, PSR 2010, 108, 114.

136) Vgl. OGH 24. 2. 2011, 6 Ob 195/10 k, Jbl 2011, 321 mit Anmerkung *Karollus* = ZFS 2011, 68 ff. mit Anmerkung *Kalss* = GesRZ 2011, 239 ff. mit Anmerkung *Torggler*.

weise wird zunächst den Hauptstiftern und nach deren Ableben jenen Nachkommen, die kontrollierenden Einfluss auf die Stiftung ausüben sollen, das Recht zur Bestellung des Stiftungsvorstandes eingeräumt. Falls eine Stiftergesellschaft errichtet wurde (siehe weiter oben, Punkt 2.6.1.1), kann in der Stiftungsurkunde für die Zeit nach dem Ableben der Hauptstifter auch dieser Stiftergesellschaft das Recht zur Bestellung des Stiftungsvorstandes eingeräumt werden. Von einer **Selbstergänzung** des Stiftungsvorstandes (Kooptation) ist hingegen im Regelfall abzuraten, weil damit ein wesentlicher Verlust der Einflussrechte der Stifterfamilie einhergeht.

2.6.3 Wahrung des Familieneinflusses

Zur Wahrung des Familieneinflusses wird bei Familienstiftungen, wie bereits oben unter Punkt 2.6.2 dargelegt, oft ein **Stiftungsbeirat** vorgesehen. Hierbei handelt es sich um ein fakultatives Organ im Sinne des § 9 Abs. 2 Z 4 PSG. Die wesentlichen Regelungen über die Organisationsstruktur, die Zusammensetzung und die Aufgaben des Stiftungsbeirates sind, wie oben zu Punkt 2.6.1.4 dargelegt, in der öffentlichen Stiftungsurkunde (und nicht in der Stiftungszusatzurkunde) zu regeln, sofern dem Beirat Organqualität im Sinne des PSG zukommen soll. Wesentliche Bedeutung kommt hierbei den Regelungen zu, die bestimmen, wer nach dem Ableben der Hauptstifter berechtigt ist, die Mitglieder des Stiftungsbeirates zu bestellen. Sofern der Stiftungsbeirat aufsichtsratsähnlich ausgestaltet ist, besteht das Risiko, dass die Rechtsprechung auf einen derartigen Beirat weiterhin § 23 Abs. 2 Satz 2 PSG analog anwendet, mit der Folge, dass dieser Beirat nicht mehrheitlich aus Begünstigten und deren Angehörigen bestehen darf (siehe dazu weiter oben, Punkt 2.6.2).

Zur Wahrung des Familieneinflusses wird mitunter zusätzlich zum Stiftungsbeirat auf Ebene der Gesellschaft, deren Anteile der Stiftung zugewendet wurden, ein **Gesellschafterbeirat** errichtet. Eine derartige Gestaltung hat den Vorteil, dass die Familienangehörigen nicht nur mediatisiert durch den Stiftungsvorstand, sondern unmittelbar als Mitglied eines Gesellschaftsorgans Einfluss auf die Geschicke der Gesellschaft nehmen können.

2.6.4 Begünstigte

Zentraler Inhalt jeder Stiftungszusatzurkunde sind die Regelungen über die Begünstigten und die Nachfolge in der Begünstigtenstellung. Ähnlich einem Testament ist in der Zusatzurkunde zu regeln, auf wen unter welchen Voraussetzungen eine Begünstigtenstellung übergeht und wer im Falle, dass eine in der Zusatzurkunde genannte Person die Begünstigtenstellung nicht antritt, (Ersatz-)Begünstigter wird. Festzuhalten ist, dass **die Regelungen über die gesetzliche Erbfolge im Stiftungsrecht nicht gelten**. Nur kraft ausdrücklichen Verweises in der Zusatzurkunde werden die Regelungen über die gesetzliche Erbfolge zum Bestandteil der Stiftungszusatzurkunde. Sind die Regelungen über den Kreis der möglichen Begünstigten zu eng und sind in der Folge keine Personen mehr vorhanden, die als Begünstigte in Betracht kommen, so besteht die Gefahr, dass die Stiftung den Stiftungszweck (der meistens in der Versorgung und Unterstützung der Begünstigten liegt) nicht mehr erreichen kann und folglich gemäß § 35 Abs. 2 Z 2 PSG aufzulösen ist. In der Stiftungszusatzurkunde sollten weiters die Begünstigtenquoten, also das Verhältnis, in dem die Begünstigten Zuwendungen von der Stiftung erhalten, geregelt werden.

Ein wesentlicher Vorteil der Privatstiftung liegt darin, dass die Nachfolge in der Begünstigtenstellung auf die Dauer der Stiftung geregelt werden kann. Der **Planungshorizont** bei Errichtung einer Privatstiftung ist 100 Jahre, also durchschnittlich etwas mehr als **drei Generationen**. Bei einer nicht gemeinnützigen Privatstiftung, deren überwiegender Zweck die Versorgung von natürlichen Personen ist, hat nämlich der Stiftungsvorstand nach Ablauf von 100 Jahren einen Auflösungsbeschluss zu fassen, es sei denn, dass alle (in 100 Jahren) Letztbegünstigten einstimmig beschließen, die Privatstiftung für einen weiteren Zeitraum, längstens jedoch für weitere 100 Jahre, fortzusetzen (§ 35 Abs. 2 Z 3 PSG).

Von der Frage, wer Begünstigter der Stiftung ist, ist die Frage zu unterscheiden, unter welchen Voraussetzungen und in welcher Höhe Zuwendungen an die Begünstigten zu tätigen sind. Oft wird in der Zusatzurkunde geregelt, dass ein bestimmter Teil des Jahresüberschusses (oder des konsolidierten Jahresüberschusses) der Stiftung an die Begünstigten zuzuwenden ist, es sei denn, der Stiftungsbeirat beschließt anderes, sowie dass Zuwendungen, die den jeweiligen Jahresüberschuss (oder den konsolidierten Jahresüberschuss) der Stiftung übersteigen (sogenannte „Substanzzuwendungen“), nur unter einschränkenden Bestimmungen zulässig sind. Enthält die Stiftungszusatzurkunde, wie dies des Öfteren der Fall ist, keine näheren Regelungen über die Zuwendungen, so entscheidet hierüber der Stiftungsvorstand nach freiem Ermessen.

Grundlage der **rechtlichen Stellung des Begünstigten** ist die Stiftungserklärung. Welche Rechtspositionen sich aus der Begünstigtenstellung ergeben, richtet sich ausschließlich nach der Stiftungserklärung und, soweit das PSG mit der Stellung als Begünstigter bestimmte Rechte verbindet, nach dem Gesetz. Die dem Begünstigten nach dem PSG ausdrücklich zuerkannten Rechte (Auskunftsrecht und Kontrollrechte im Zusammenhang mit der Auflösung der Stiftung) sind eher dürftig. Es liegt daher am Stifter, falls er dies wünscht, den Begünstigten in der Stiftungserklärung mehr Rechte einzuräumen, als ihnen nach dem Gesetz zukommen.¹³⁷⁾

137) Vgl. *Briem*, Die rechtliche Stellung eines Begünstigten einer Privatstiftung, in Gassner/Göth/Gröhs/Lang (Hrsg.), Privatstiftungen – Gestaltungsmöglichkeiten in der Praxis (2000) 77, 96.



V. l. n. r.:
Christian Stangl,
Christoph Rédei,
Eduard Lechner,
Patrick Pfister

Institut für Recht der Wirtschaft an der Fakultät für Wirtschaftswissenschaften der Universität Wien

O. Univ.-Prof. Dr. Dr. Eduard Lechner, Studium der Rechtswissenschaften in Graz und der Betriebswirtschaft in Wien. Von 1978 bis 1984 Assistent am Institut für Staats- und Verwaltungsrecht der Universität Wien, 1982 Bestellung zum Steuerberater, 1984 Habilitation aus Finanzrecht an der Universität Wien, 1986 Bestellung zum Wirtschaftsprüfer, von 1990 bis 1993 außerordentlicher Professor für Internationales Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien, seit 1993 ordentlicher Professor für Finanzrecht am Institut für Recht der Wirtschaft an der Fakultät für Wirtschaftswissenschaften der Universität Wien und zugleich Vorstand dieses Instituts.

Dr. Patrick Pfister, Studium der Internationalen Betriebswirtschaft an der Universität Wien. Seit 2008 Lehrbeauftragter am Institut für Recht der Wirtschaft an der Fakultät für Wirtschaftswissenschaften der Universität Wien.

Mag. Christoph Rédei, Studium der Internationalen Betriebswirtschaft an der Universität Wien. Seit 2004 Lehrbeauftragter am Institut für Recht der Wirtschaft an der Fakultät für Wirtschaftswissenschaften der Universität Wien.

Dr. Christian Stangl, Studium der Internationalen Betriebswirtschaft an der Universität Wien. Seit 2000 Lehrbeauftragter am Institut für Recht der Wirtschaft an der Fakultät für Wirtschaftswissenschaften der Universität Wien. 2011 Bestellung zum Wirtschaftsprüfer.

3 Unternehmens- und Anteilsübertragung aus steuerrechtlicher Sicht

3.1 Entgeltliche und unentgeltliche Betriebsübertragung

3.1.1 Betriebsübertragung aus einkommensteuerlicher Sicht

3.1.1.1 Grundsätze der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen

Gewinne, die bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens erzielt werden, sind je nach Art der veräußerten Wirtschaftsgüter unter gewissen Voraussetzungen einkommensteuerpflichtig. Gewinne aus der Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Wertpapieren (z. B. Aktien, Anleihen, Anteile an Investmentfonds) sind seit Einführung der sogenannten Vermögenszuwachssteuer im Zuge des Budgetbegleitgesetzes 2011 unabhängig von der Behaltdauer zu einem Sondersteuersatz von 25 % steuerpflichtig.¹⁾ Seit 1. 4. 2012 werden auch Gewinne aus der Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Grundstücken (Grund und Boden samt den darauf befindlichen Gebäuden) unabhängig von der Behaltdauer grundsätzlich mit einem Sondersteuersatz von 25 % erfasst. Gewinne aus der Veräußerung von sonstigen Wirtschaftsgütern des Privatvermögens (z. B. Schmuck, Kunstgegenstände, Antiquitäten) sind dagegen nur dann steuerlich zu erfassen, wenn die Veräußerung innerhalb eines Jahres ab Anschaffung des jeweiligen Wirtschaftsgutes erfolgt („Spekulationsfrist“). Überdies kann Steuerpflicht für die Veräußerung von Privatvermögen auch dann entstehen, wenn eine Rente als Gegenleistung für das übertragene Vermögen bezahlt wird (§ 29 Z 1 EStG).

Gewinne, die bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens erzielt werden, unterliegen prinzipiell der Einkommensteuer. Dieser Grundsatz gilt sowohl für die Veräußerung von Gegenständen des Umlaufvermögens (z. B. selbst erzeugte Verkaufsprodukte, Handelswaren) als auch für die Veräußerung von Gegenständen des Anlagevermögens (z. B. Maschinen, Betriebs- und Geschäftsausstattung). Dabei unterliegen Gewinne aus der Veräußerung von Wertpapieren und Grundstücken ebenso wie im Privatvermögen grundsätzlich einem Sondersteuersatz von 25 %. Ergibt sich aus der Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens ein Verlust, ist dieser zunächst mit anderen Gewinnen desselben Betriebes ausgleichsfähig. Grundsätzlich können Verluste aus einem Betrieb auch mit Gewinnen aus einem anderen Betrieb oder anderen Einkünften ausgeglichen werden. Das Einkommensteuergesetz sieht jedoch auch im betrieblichen Bereich in bestimmten Fällen Verlustausgleichsverbote bzw. -einschränkungen.

1) Im Zusammenhang mit der Einführung der Vermögenszuwachssteuer wurde eine Reihe von Übergangsregelungen vorgesehen, aufgrund deren vor dem Inkrafttreten der Neuregelungen erworbene Wertpapiere noch nicht unabhängig von der Behaltdauer steuerpflichtig sind. Insbesondere ausgenommen sind vor dem 1. 1. 2011 erworbene Streubesitz-Aktien und Anteile an Investmentfonds sowie vor dem 1. 10. 2011 erworbene Anleihen und Derivate. Vgl. hierzu im Detail die UniCredit Bank Austria AG Publikation „Besteuerung von Kapitalvermögen“.

gen vor. Verluste aus einem Betrieb können unter bestimmten Voraussetzungen auch in spätere Jahre vortragen und als Sonderausgaben mit zukünftigen positiven Einkünften verrechnet werden.²⁾

Wirtschaftsgüter können entweder einem Betriebs- oder dem Privatvermögen des Steuerpflichtigen zuzuordnen sein. Eine anteilige Zuordnung sowohl zum Betriebs- als auch zum Privatvermögen kommt außer bei Grundstücken aus einkommensteuerlicher Sicht nicht in Betracht. Sofern Wirtschaftsgüter nicht Teil eines Betriebsvermögens sind, erfolgt automatisch eine Zuordnung zum Privatvermögen. Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens sind anzunehmen, wenn diese zum Einsatz im jeweiligen Betrieb bestimmt sind (notwendiges Betriebsvermögen) oder dem Betrieb in irgendeiner Weise förderlich sind und in die unternehmensrechtlichen Bücher des Unternehmens aufgenommen wurden (gewillkürtes Betriebsvermögen).

Das österreichische Einkommensteuerrecht kennt drei verschiedene betriebliche Einkunftsarten, nämlich Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21 EStG), Einkünfte aus selbstständiger Arbeit (§ 22 EStG) und Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG). Sofern eine dieser drei betrieblichen Einkunftsquellen vorliegt, besteht ein entsprechender Betrieb. Wirtschaftsgüter, die solchen Betrieben dienen, sind Betriebsvermögen.

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft im Sinne des § 21 EStG werden insbesondere erzielt, wenn Pflanzen und Pflanzenteile mithilfe der Naturkräfte gewonnen werden (z. B. Forstwirtschaft, Weinbau) oder wenn Tierzucht (z. B. Fisch- oder Bienenzucht) betrieben wird. Einkünfte aus selbstständiger Arbeit im Sinne des § 22 EStG sind zum Beispiel bei freiberuflichen Tätigkeiten (z. B. Ziviltechniker, Arzt, Rechtsanwalt, Künstler) oder bei fremdes Vermögen verwaltenden Tätigkeiten (z. B. Hausverwalter, Aufsichtsrat, Gesellschafter-Geschäftsführer) anzunehmen. Ein Gewerbebetrieb im Sinne des § 23 EStG ist anzunehmen, wenn eine selbstständige, nachhaltige Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unternommen wird und nicht nur eigenes Vermögen verwaltet wird (z. B. Handels- oder Erzeugungsbetrieb) und es sich nicht um einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb oder um Einkünfte aus selbstständiger Arbeit handelt.

3.1.1.2 Gewinne aus der Veräußerung von Betrieben oder Teilbetrieben

So wie Gewinne aus der Veräußerung eines einzelnen Wirtschaftsgutes des Betriebsvermögens sind auch Gewinne aus der Veräußerung eines ganzen Betriebes oder Teilbetriebes einkommensteuerpflichtig. Verluste aus der Veräußerung eines Betriebes oder Teilbetriebes können grundsätzlich mit anderen positiven Einkünften (z. B. aus nichtselbstständiger Arbeit oder Vermietung und Verpachtung) ausgeglichen werden.

Für die Veräußerung eines ganzen Betriebes bestehen einkommensteuerliche Sonderregelungen (§ 24 in Verbindung mit § 37 EStG), die auch bei Aufgabe (Schließung) eines Betriebes zur Anwendung kommen. Im Folgenden sollen diese einkommensteuerlichen Sonderregelungen näher erläutert werden. Zuvor muss aber geklärt werden, in welchen Fällen die Veräußerung eines Betriebes überhaupt einkommensteuerliche Konsequenzen hat. Der Einkommensteuer unterliegen nämlich nur entgeltliche Veräußerungen. Zu einer

2) Vortragsfähige Verluste können gemäß § 2 Abs. 2b Z 2 EStG in einem späteren Jahr allerdings nur im Ausmaß von 75 % des Gesamtbetrages der positiven Einkünfte abgezogen werden (Vortragsgrenze). Insoweit Verluste in einem Jahr aufgrund des Überschreitens der Vortragsgrenze nicht mit positiven Einkünften verrechnet werden, können sie in späteren Jahren – unter abermaliger Berücksichtigung der Vortragsgrenze – verrechnet werden.

einkommensteuerlichen Erfassung eines Veräußerungsgewinnes kommt es bei unentgeltlicher Übertragung dagegen nicht.

3.1.1.3 Abgrenzung zwischen entgeltlichen und unentgeltlichen Betriebsübertragungen

Eine entgeltliche Übertragung eines Betriebes oder Teilbetriebes, bei der ein sich ergebender Veräußerungsgewinn steuerpflichtig ist, kann immer dann angenommen werden, wenn das Entgelt und der Wert des übertragenen Vermögens in einem angemessenen Verhältnis zueinander stehen. Von einem Missverhältnis zwischen dem Wert des übertragenen Vermögens und dem Entgelt (und damit von einer unentgeltlichen Übertragung) ist jedenfalls dann auszugehen, wenn das Entgelt die Hälfte des Wertes des übertragenen Vermögens nicht übersteigt.³⁾

Ein sich ergebender Veräußerungsgewinn ist bei Entgeltlichkeit grundsätzlich einkommensteuerpflichtig. Für die Beurteilung, ob Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit vorliegt, ist der Marktwert des Betriebes heranzuziehen. Wird somit beispielsweise ein Einzelunternehmen mit einem Marktwert von EUR 100.000,- gegen ein Entgelt von EUR 20.000,- veräußert und beträgt dementsprechend das Entgelt bloß 20 % des Marktwertes des übertragenen Unternehmens, unterliegt die Übertragung des jeweiligen Unternehmens nicht der Einkommensteuer.

Die Abgrenzung zwischen Entgeltlichkeit und Unentgeltlichkeit kann im Einzelfall Schwierigkeiten bereiten. Dies gilt insbesondere für jene Fälle, in denen der genaue Wert des Unternehmens unklar ist (was dem Regelfall entspricht). Zur Vermeidung steuerlicher Risiken sollte dann unbedingt eine Unternehmensbewertung von einem Wirtschaftstreuhandler durchgeführt werden.

3.1.1.4 Veräußerung eines Betriebes aus dem Blickwinkel des Veräußerers

Wie erläutert, gelten bei einer entgeltlichen Betriebsveräußerung besondere einkommensteuerliche Regelungen, die im Folgenden näher beschrieben werden. Zunächst wird erläutert, welcher Einkunftsart sich ergebende Gewinne zuzuordnen sind. Danach werden die Ermittlung der Höhe des Veräußerungsgewinnes, die die Steuerbasis für die Einkommensbesteuerung des Veräußerungsgewinnes bildet, sowie anwendbare Steuerbegünstigungen erläutert.

3.1.1.4.1 Einkünftequalifikation und Begriffsklärungen

Das österreichische Einkommensteuergesetz kennt, wie bereits erwähnt, drei verschiedene betriebliche Einkunftsarten. Dazu zählen die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit sowie die Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Zu den jeweiligen betrieblichen Einkünften gehören neben den laufenden Gewinnen auch Gewinne, die bei der Veräußerung eines ganzen Betriebes oder eines Teilbetriebes erzielt werden. Der Gewinn aus der Veräußerung des gesamten Gewerbebetriebes zählt daher auch zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb. Gleiches gilt bei Veräußerung eines land- und forstwirtschaftlichen

3) *Doralt*, EStG § 24 Tz 116.

Betriebes bzw. bei der Veräußerung eines Betriebes, mit dem Einkünfte aus selbstständiger Arbeit erwirtschaftet werden (z. B. Arztpraxis, Ziviltechnikerbüro).

Die Veräußerung eines ganzen Betriebes liegt vor, wenn ein Betrieb als Gesamtheit in einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang entgeltlich an einen Erwerber übertragen wird. Sofern anlässlich einer Betriebsveräußerung einzelne, bisher im Betriebsvermögen befindliche Wirtschaftsgüter nicht mitveräußert werden, sondern vielmehr durch Entnahme ins Privatvermögen des Veräußerers überführt werden, steht dies der Annahme einer Betriebsveräußerung prinzipiell nicht entgegen. Entscheidend ist, ob die an den Erwerber übereigneten Wirtschaftsgüter bisher die wesentliche Grundlage des Betriebes bildeten und dem Erwerber die Weiterführung des Unternehmens ermöglichen oder nicht.⁴⁾ Ist dies der Fall, so ist eine Betriebsveräußerung anzunehmen. Sofern die an den Erwerber übereigneten Wirtschaftsgüter bisher nicht die wesentliche Grundlage des Betriebes bildeten und dem Erwerber die Weiterführung des Unternehmens nicht ermöglichen, ist die Annahme einer Betriebsveräußerung ausgeschlossen.

Die Veräußerung eines Teilbetriebes liegt vor, wenn ein organisatorisch in sich geschlossener, mit einer gewissen Selbstständigkeit ausgestatteter Betriebsteil eines Gesamtbetriebes an einen Erwerber entgeltlich übertragen wird. Die Teilbetriebseigenschaft ist aus dem Blickwinkel des Veräußerers zu beurteilen. Entscheidend für das Vorliegen einer Teilbetriebsveräußerung ist, dass der übereignete Teil für sich lebensfähig ist und eine Fortsetzung der Erwerbstätigkeit durch den Erwerber erlaubt.⁵⁾ Für das Vorliegen eines Teilbetriebes sprechen insbesondere Merkmale wie eigenes Anlagevermögen, selbstständige Organisation und Verwaltung, eigenes Personal, eigene Buchführung und Kostenrechnung, eigenständige Gestaltung der Einkaufs- und Preispolitik oder eigene Gewerbeberechtigung.⁶⁾

Die einkommensteuerlichen Sonderregelungen für die Veräußerung von Betrieben und Teilbetrieben kommen auch im Falle der Aufgabe eines Betriebes oder Teilbetriebes zur Anwendung. Die Aufgabe eines Betriebes (Teilbetriebes) liegt vor, wenn der Betrieb nicht im Ganzen übereignet, sondern eingestellt wird und die wesentlichen Betriebsgrundlagen in das Privatvermögen übernommen werden oder an verschiedene Erwerber entgeltlich bzw. unentgeltlich übertragen werden oder teilweise übertragen und teilweise in das Privatvermögen übernommen werden.⁷⁾ Voraussetzung für das Vorliegen einer Betriebsaufgabe ist es jedoch, dass alle wesentlichen Betriebs- oder Teilbetriebsgrundlagen in einem wirtschaftlich einheitlichen Vorgang einzeln veräußert oder in das Privatvermögen übertragen werden. Welcher Zeitraum angemessen kurz ist, um von einem einheitlichen Vorgang sprechen zu können, lässt sich nur nach den Verhältnissen des Einzelfalles entscheiden.⁸⁾

Keine Betriebsaufgabe liegt vor, wenn der Betrieb nur vorübergehend eingestellt wird (ruhender Betrieb). Dies erfordert eine differenzierte Betrachtung der Betriebsaufgabe im Zusammenhang mit Betriebsverpachtungen: Wird der Betrieb nämlich mit der Absicht verpachtet, die betriebliche Tätigkeit später wieder aufzunehmen, so liegt ein bloßes Ruhen des Betriebs vor. Ein Aufgabegewinn ist dementsprechend nicht zu

4) Vgl. EStR 2000 Rz 5573 ff.

5) Vgl. dazu EStR 2000 Rz 5578 ff.

6) Vgl. EStR 2000 Rz 5584.

7) Vgl. EStR 2000 Rz 5631.

8) Vgl. dazu ausführlich EStR 2000 Rz 5632 ff.

ermitteln. Eine Betriebsaufgabe in Verbindung mit der Verpachtung eines Betriebs ist allerdings dann zu unterstellen, wenn im Einzelfall davon auszugehen ist, dass der Verpächter nach einer allfälligen Beendigung des Pachtverhältnisses den Betrieb nicht wieder aufnehmen wird. Indizien dafür sind nach Ansicht der Finanzverwaltung etwa der Abschluss eines langfristigen Pachtvertrags bei beiderseitigem Kündigungsausschluss, die Zurücklegung des Gewerbescheins durch den Verpächter oder ein hohes Alter bzw. ein schlechter Gesundheitszustand des Verpächters.⁹⁾ Sprechen die Umstände im Einzelfall dafür, dass der Verpächter den Betrieb nicht wieder aufnehmen wird, so ist ein Aufgabegewinn zu ermitteln.

3.1.1.4.2 Ermittlung des Veräußerungsgewinnes

Bei Veräußerung eines Betriebes oder Teilbetriebes gelten besondere Regelungen. Der Veräußerungsgewinn ergibt sich aus der Differenz zwischen Veräußerungserlös (erzielter Kaufpreis zuzüglich des Wertes der übernommenen Verbindlichkeiten) einerseits und den Buchwerten des übertragenen Betriebsvermögens sowie der anlässlich der Veräußerung entstandenen Kosten (z. B. Kosten für Bewertungsgutachten, Beraterhonorare) andererseits. Der Buchwert des veräußerten Vermögens ist für Zwecke der Ermittlung eines Veräußerungsgewinnes stets nach den Vorschriften des § 4 Abs. 1 oder des § 5 Abs. 1 EStG zu ermitteln.

Bei laufender Ermittlung des Gewinnes ist zwischen drei Gewinnermittlungsarten zu unterscheiden, nämlich der Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG (für rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende), der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG (für andere buchführende Steuerpflichtige) und der vereinfachten Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG (für nicht buchführende Steuerpflichtige mit betrieblichen Einkünften).¹⁰⁾

Bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft kann die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG (Einnahmen-Ausgaben-Rechnung) zur Anwendung kommen, sofern der Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens EUR 150.000,- nicht übersteigt oder die Umsatzgrenze von EUR 400.000,- nicht in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren überschritten wird. Bei entsprechendem Überschreiten des Einheitswertes oder der Umsatzgrenze hat die Gewinnermittlung zwingend nach § 4 Abs. 1 EStG zu erfolgen.

Bei Einkünften aus selbstständiger Arbeit ist zwischen selbstständig Tätigen, die Angehörige eines freien Berufs sind (z. B. Rechtsanwälte, Wirtschaftstreuhänder, Notare), und solchen, die keine Angehörige eines freien Berufs sind (z. B. Hausverwalter, Aufsichtsratsmitglieder, bestimmte Gesellschafter-Geschäftsführer), zu unterscheiden. Erstere können den Gewinn unabhängig von der Größe des Betriebes stets durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermitteln, sofern nicht freiwillig Bücher geführt werden (bei freiwilliger Buchführung hat die Gewinnermittlung hingegen nach § 4 Abs. 1 EStG zu erfolgen). Letztere können den Gewinn mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermitteln, solange sie die Umsatzgrenze von

9) Vgl. EStR 2000 Rz 5652.

10) Unter bestimmten Voraussetzungen besteht gemäß § 17 EStG bei den Einkünften im Sinne des § 22 EStG und § 23 EStG die Möglichkeit, im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG die Betriebsausgaben mit einem Durchschnittssatz zu ermitteln.

ER 700.000,– unterschreiten.¹¹⁾ Bei entsprechendem Überschreiten der Umsatzgrenze hat die Gewinnermittlung zwingend nach § 4 Abs. 1 EStG zu erfolgen.¹²⁾

Bei Einkünften aus Gewerbebetrieb kann die Gewinnermittlung mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung erfolgen, wenn die Umsatzgrenze von EUR 700.000,– unterschritten wird.¹³⁾ Bei Überschreitung der Umsatzgrenzen hat zwingend ein Wechsel zur Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG zu erfolgen.¹⁴⁾

Bei Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 5 Abs. 1 EStG sind die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung auch für die steuerliche Gewinnermittlung maßgebend. Das bedeutet, dass der Gewinn, wie er entsprechend den unternehmensrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften im Jahresabschluss festgestellt wird, auch für die Einkommensteuer maßgeblich ist, sofern dem nicht zwingende steuerliche Vorschriften entgegenstehen.

Sofern bereits der laufende Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG oder § 5 Abs. 1 EStG ermittelt wird (d. h. durch doppelte Buchführung), bereitet die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes keine besonderen Schwierigkeiten (zur steuerlichen Behandlung von Betriebsgrundstücken vgl. Punkt 3.1.1.4.4). Der Veräußerungsgewinn ergibt sich aus der Differenz zwischen dem Veräußerungserlös (erzielter Kaufpreis zuzüglich des Buchwerts der vom Erwerber übernommenen Verbindlichkeiten) und der Summe der Buchwerte der Aktiva des Betriebsvermögens.

Hat jedoch der Veräußerer bisher seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG (Einnahmen-Ausgaben-Rechnung) ermittelt, ist für Zwecke der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes der Veräußerungserlös einem nach § 4 Abs. 1 EStG ermittelten Betriebsvermögen gegenüberzustellen. Als Betriebsvermögen ist jener Betrag anzusetzen, der sich bei laufender Anwendung der Gewinnermittlung nach den Regelungen des Betriebsvermögensvergleichs (doppelte Buchführung) ergeben hätte. In diesem Fall ist vor Ermittlung eines etwaigen Veräußerungsgewinnes gemäß § 4 Abs. 1 EStG noch ein Übergangsgewinn aufgrund des (fiktiven) Übergangs zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG anlässlich der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes zu bestimmen (§ 4 Abs. 10 EStG).

3.1.1.4.3 Übergangsgewinn

Bei Anwendung der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung erfolgt die zeitliche Erfassung von steuerlich relevanten Vorgängen grundsätzlich erst mit dem Zufluss und Abfluss von Geld oder Wirtschaftsgütern des Betriebes. Demgegenüber erfolgt bei Anwendung der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG (doppelte Buchführung) die Erfassung von steuerlich relevanten Vorgängen im Zeitpunkt der wirtschaftlichen Verursachung, der sich von jenem der geldmäßigen Erfassung unterscheiden kann (z. B. Warenverkauf auf Ziel).

11) Im Zuge des RÄG 2010 wurde die Umsatzgrenze mit Wirkung ab 1. 1. 2010 von EUR 400.000,– auf EUR 700.000,– angehoben.

12) Die Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG hat ab dem zweitfolgenden Geschäftsjahr zu erfolgen, wenn die Umsatzgrenze in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren überschritten wird. Wird die Umsatzgrenze von EUR 700.000,– um mindestens EUR 300.000,– überschritten, so hat der Wechsel der Gewinnermittlungsart schon ab dem folgenden Jahr zu erfolgen.

13) Im Zuge des RÄG 2010 wurde die Umsatzgrenze mit Wirkung ab 1. 1. 2010 von EUR 400.000,– auf EUR 700.000,– angehoben.

14) Der Wechsel hat ab dem zweitfolgenden Geschäftsjahr zu erfolgen, wenn die Umsatzgrenze in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren überschritten wird. Wird die Umsatzgrenze von EUR 700.000,– um mindestens EUR 300.000,– überschritten, so hat der Wechsel der Gewinnermittlungsart schon ab dem folgenden Jahr zu erfolgen.

Durch die Ermittlung eines Übergangsgewinnes bei bisheriger Anwendung der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung soll vermieden werden, dass Doppel- oder Nichterfassungen von steuerlich relevanten Vorgängen eintreten. Dieses Ziel wird mithilfe anlässlich des Wechsels der Gewinnermittlungsart vorzunehmender Zu- bzw. Abschläge erreicht.

Als Zuschläge werden beim Übergang von der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG zu jener gemäß § 4 Abs. 1 EStG einerseits alle am Übergangsstichtag vorhandenen, bisher mangels doppelter Buchführung nicht erfassten Vermögenswerte angesetzt, die bei Fortführung der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung später zu steuerpflichtigen Betriebseinnahmen geführt hätten und nach dem Übergang sonst unberücksichtigt blieben. Als Zuschläge kommen somit vor allem Lagerbestände und Forderungen aus Lieferungen und Leistungen in Betracht. Als Abschläge werden alle bisher nicht berücksichtigten Schuldposten angesetzt, die zu Betriebsausgaben geführt hätten und nach dem Übergang sonst unberücksichtigt blieben. Als Abschläge kommen insbesondere Lieferantenverbindlichkeiten und andere Schulden in Betracht (z. B. Mietzinsrückstände, rückständige Versicherungsprämien etc.).

Bei der Ermittlung eines Übergangsgewinnes bleiben geldwerte Vermögen (z. B. Bargeld, Bankguthaben, Darlehensforderungen) und geldwerte Verbindlichkeiten (Bankschulden, Darlehensschulden) allerdings unberücksichtigt, weil diese auch bei Fortsetzung der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung weder zu Betriebseinnahmen noch zu Betriebsausgaben geführt hätten. Ebenfalls unberücksichtigt bleiben Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die auch bei Anwendung der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nicht bereits bei Anschaffung sofort ausgabenwirksam waren und dementsprechend bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG grundsätzlich nicht anders zu behandeln sind als bei Anwendung der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung.

Sofern die Umsatzsteuer bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung als durchlaufender Posten behandelt wurde (Nettorechnung), sind sämtliche Zu- und Abschläge netto (ohne Umsatzsteuer) anzusetzen. Falls die Umsatzsteuer bei Anwendung der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung als einnahmen- bzw. ausgabenwirksam behandelt wurde (Bruttorechnung), ist der Zuschlag für Lagerbestände ohne Umsatzsteuer, der Zuschlag für (Waren-)Forderungen einschließlich allfälliger Umsatzsteuer und der Abschlag für (Waren-)Schulden ebenfalls einschließlich allfälliger Umsatzsteuer anzusetzen. Der Saldo aus Vorsteuerforderungen und Umsatzsteuerverbindlichkeiten gegenüber dem Finanzamt ist in diesem Fall ebenso als Zu- bzw. Abschlag zu berücksichtigen.

Übersteigt die Summe der Zuschläge die Summe der Abschläge, ergibt sich ein Übergangsgewinn, im umgekehrten Fall (die Summe der Abschläge übersteigt die Summe der Zuschläge) entsteht ein Übergangsverlust. Ein sich ergebender Übergangsgewinn oder Übergangsverlust ist im letzten laufenden Gewinnermittlungszeitraum vor Veräußerung oder Aufgabe zu berücksichtigen. Die für Übergangsverluste ansonsten anwendbare Verteilungspflicht auf die nächsten sieben Gewinnermittlungszeiträume ist bei Übergangsverlusten anlässlich einer Betriebsveräußerung nicht anwendbar.

3.1.1.4.4 Grundstücke im Betriebsvermögen

Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken (Grund und Boden mitsamt den darauf befindlichen Gebäuden) sind unabhängig von der Gewinnermittlungsart grundsätzlich dem 25%igen Sondersteuersatz zu unterwerfen. Der 25%ige Sondersteuersatz ist jedoch nicht anwendbar, wenn die veräußerten Grundstücke dem Umlaufvermögen zuzurechnen sind, wenn sie zu einem Betrieb gehören, dessen Schwerpunkt unter anderem in der Überlassung oder Veräußerung von Grundstücken liegt (z. B. nicht rein vermögensverwaltende Immobilienentwicklungsgesellschaften), wenn eine Teilwertabschreibung vorgenommen wurde oder wenn stille Reserven übertragen wurden, die vor dem 1. 4. 2012 aufgedeckt worden sind.

Die dargestellte Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Grundstücken sollte auch für die Veräußerung von Betrieben und Teilbetrieben gelten, in deren Vermögen sich Grundstücke befinden. Sofern sich im Vermögen des veräußerten Betriebes Grundstücke befinden, die dem Anlagevermögen zuzurechnen sind, sollte der auf diese Grundstücke entfallende Veräußerungsgewinn daher mit 25 % zu besteuern sein. Der sich aus der Betriebsveräußerung ergebende gesamte Gewinn müsste dementsprechend um den auf das Grundstück entfallenden Gewinnanteil zu kürzen sein.

Bemessungsgrundlage für die Besteuerung von Grundstücksveräußerungen mit dem 25%igen Sondersteuersatz ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten, wobei die Anschaffungskosten um die Herstellungs- und Instandsetzungsaufwendungen zu erhöhen sind, soweit diese nicht bereits bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren. Die auf den Grund und Boden entfallende Bemessungsgrundlage ist ab dem 11. Jahr nach der Anschaffung jährlich um 2 %, höchstens jedoch um 50 % zu reduzieren („Inflationsabschlag“). Bei Grund und Boden des Anlagevermögens, der vor 1. 4. 2002 angeschafft wurde, dürfen 86 % des Veräußerungserlöses als fiktive Anschaffungskosten angesetzt werden, wodurch sich ein effektiver Steuersatz von 3,5 % des Veräußerungserlöses ergibt, zumal der Saldo von 14 % ebenfalls mit dem 25%igen Sondersteuersatz zu erfassen ist.¹⁵⁾

3.1.1.4.5 Steuerliche Begünstigungen

Einkommensteuerpflichtige Einkünfte werden in Österreich grundsätzlich mit einem progressiven Tarif besteuert. Für die ersten EUR 11.000,- des steuerpflichtigen Einkommens beträgt der Steuersatz 0 %, für die nächsten EUR 14.000,- 36,5 %, für die nächsten EUR 35.000,- 43,2143 % und für den EUR 60.000,- übersteigenden steuerpflichtigen Einkommensteil 50 %. Anlässlich von Betriebsveräußerungen erzielte Veräußerungsgewinne unterliegen prinzipiell dem progressiven Einkommensteuertarif, soweit sie nicht auf Wirtschaftsgüter entfallen, deren Veräußerung dem 25%igen Sondersteuersatz unterliegt (insbesondere bestimmte Grundstücke und Wertpapiere). Gleiches gilt grundsätzlich für einen anlässlich einer Betriebsveräußerung ermittelten Übergangsgewinn, der sich aufgrund des Übergangs von der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung bei der laufenden Gewinnermittlung zum Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1

15) Bei Grund und Boden, für den nach dem 31. Dezember 1987 eine Änderung der Widmung erfolgte, die in ihrem Umfang einer Bebauung entspricht, die durch die Widmung als Bauland oder Baufläche im Sinne der Landesgesetze im Bereich des Raumordnungsrechtes ermöglicht wird (im Wesentlichen die Umwidmung von Grünland in Bauland), dürfen die Anschaffungskosten pauschal mit 40 % des Veräußerungserlöses angesetzt werden, sodass sich aufgrund der 25%igen Besteuerung des sich hieraus ergebenden Saldos von 60 % eine effektive Steuerbelastung von 15 % des Veräußerungserlöses ergibt.

ESTG anlässlich der Veräußerung ergibt. Im Einzelfall können jedoch Steuerbegünstigungen anwendbar sein, welche die Steuerbelastung vermindern. Diese sollen im Folgenden näher erläutert werden.

3.1.1.4.5.1 Verrechnung mit Verlustvorträgen

Verluste aus Betrieben, deren Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG oder § 5 Abs. 1 EStG ermittelt wird, können grundsätzlich ohne zeitliche Beschränkung vorgetragen werden und in der Folge als Sonderausgaben mit Gewinnen aus demselben Betrieb oder mit anderen Einkünften des Unternehmers verrechnet werden. Bei Anwendung der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG können nur Verluste als Sonderausgabe geltend gemacht werden, die in den vorangegangenen drei Jahren entstanden sind.

Sofern durch den veräußerten Betrieb in den Jahren vor Veräußerung vortragsfähige Verluste entstanden sind, können die verrechnungsfähigen Verlustvorträge mit einem entstehenden Veräußerungsgewinn oder Übergangsgewinn (wie auch mit anderen Einkünften) verrechnet werden. Gleiches gilt grundsätzlich auch für durch andere Betriebe desselben Unternehmers verursachte Verlustvorträge. Bestehen Verlustvorträge in entsprechender Höhe, kann die Besteuerung eines Gewinnes aus der Veräußerung eines Betriebes oder eines Teilbetriebes daher durch Verrechnung mit Verlustvorträgen (möglicherweise gänzlich) vermieden werden. Dabei ist allerdings zu bedenken, dass die Verlustvorträge damit verbraucht werden und daher nicht zum Ausgleich mit später erzielten Einkünften (z. B. Pensions- oder Rentenzahlungen) zur Verfügung stehen.

Allerdings ist bei der Verrechnung von Verlustvorträgen mit später erzielten Einkünften grundsätzlich eine betragsmäßige Begrenzung zu beachten. Gemäß § 2 Abs. 2b EStG können vortragsfähige Verluste in einem späteren Jahr nur im Ausmaß von 75 % des Gesamtbetrages der positiven Einkünfte dieses Jahres abgezogen werden. Die Vortragsgrenze wird somit nicht abhängig von der Höhe der Verluste, sondern in Abhängigkeit von den positiven Einkünften definiert, mit denen der Verlust verrechnet werden soll.¹⁶⁾ Diese grundsätzliche Begrenzung führt allerdings nicht dazu, dass die nicht verrechenbaren Verluste verloren gehen. Es kommt vielmehr bloß zu einem Aufschieben der Verrechnung auf spätere Zeiträume („Rückstau“ der Verluste). Soweit Verluste in einem Jahr aufgrund der dargestellten Begrenzung nicht berücksichtigt werden können, können sie in den Folgejahren – unter abermaliger Berücksichtigung der 75%-Grenze – mit positiven Einkünften verrechnet werden.

Die dargestellte Verlustvortragsbeschränkung gilt allerdings nur für die Verrechnung von Verlusten mit laufenden Gewinnen und mit Übergangsgewinnen. Soweit in den positiven Einkünften Gewinne aus der Veräußerung oder Aufgabe von Betrieben oder Teilbetrieben enthalten sind, sind diese Gewinne für die Ermittlung der Vortragsgrenze außer Acht zu lassen. Vortragsfähige Verluste können somit uneingeschränkt mit Veräußerungsgewinnen verrechnet werden (§ 2 Abs. 2b Z 3 TS 3 EStG).

16) Fällt daher beispielsweise in einem Betrieb im Jahr 2010 ein vortragsfähiger Verlust von EUR 300.000,- an und beträgt im Jahr 2011 der Gesamtbetrag der Einkünfte EUR 200.000,-, so können nur Verluste in Höhe von EUR 150.000,- verrechnet werden, weil nur 75 % der Einkünfte aus dem Jahr 2011 für eine Verrechnung herangezogen werden können.

3.1.1.4.5.2 Gebäudebegünstigung bei Betriebsaufgabe

Die anlässlich der Betriebsaufgabe erfolgende Überführung des Grund und Bodens aus dem Anlagevermögen des Betriebes in das Privatvermögen erfolgt grundsätzlich zum Buchwert und löst daher insoweit keine Einkommensteuerpflicht für die angewachsenen stillen Reserven aus.¹⁷⁾ Unter bestimmten Voraussetzungen kann bei der Betriebsaufgabe auch die Besteuerung der stillen Reserven von zum Betriebsvermögen gehörenden Gebäuden (bzw. Gebäudeteilen) auf Antrag unterbleiben.

Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Gebäudebegünstigung ist zunächst, dass der Betrieb aufgegeben wird, weil der Steuerpflichtige gestorben ist, erwerbsunfähig ist oder das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt.¹⁸⁾ Hinzu kommt, dass das Gebäude bis zur Betriebsaufgabe der Hauptwohnsitz des Steuerpflichtigen gewesen sein muss und dass auf das Gebäude im Zeitpunkt der seinerzeitigen Anschaffung keine stillen Reserven übertragen wurden.

Wird das Gebäude (der Gebäudeteil) nach Betriebsaufgabe durch den Steuerpflichtigen oder einen unentgeltlichen Rechtsnachfolger (z. B. Geschenknehmer, Erbe) zur Erzielung von Einkünften verwendet, ist sein steuerlicher Wertansatz um die un versteuerten stillen Reserven zu kürzen. Diese Kürzung hat zur Folge, dass die Bemessungsgrundlage für die Abschreibung um die stille Reserve im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe gekürzt wird.

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

3.1.1.4.5.3 Freibetrag von EUR 7.300,—

§ 24 Abs. 4 EStG bestimmt, dass Gewinne aus der Veräußerung eines Betriebes nur insoweit steuerpflichtig sind, als der Veräußerungsgewinn den Betrag von EUR 7.300,— übersteigt. Die Anwendung dieses Freibetrages bewirkt, dass bei Gewinnen aus der Veräußerung eines ganzen Betriebes unter EUR 7.300,— kein Gewinn zu versteuern ist. Bei Gewinnen aus der Veräußerung eines ganzen Betriebes von mehr als EUR 7.300,— vermindert sich der steuerpflichtige Gewinn um den Freibetrag (beträgt der Gewinn EUR 30.000,—, so sind nach Abzug des Freibetrages EUR 22.700,— steuerpflichtig).

Im Fall der Veräußerung eines Teilbetriebes steht der Freibetrag nur anteilig zu. Der Freibetrag von EUR 7.300,— kann in dem Verhältnis in Anspruch genommen werden, in dem der veräußerte Teilbetrieb zum Gesamtwert des Unternehmens steht. Sofern aufgrund der Veräußerung eines Teilbetriebes der

17) Eine Besteuerung kann sich lediglich in jenen Fällen ergeben, in denen Grund und Boden in das Privatvermögen überführt wird, auf dessen Veräußerung der 25%ige Sondersteuersatz nicht anwendbar ist (z. B. wenn der Grund und Boden dem Umlaufvermögen zuzurechnen ist).

18) Zur genaueren Definition dieser Kriterien vgl. Punkt 3.1.1.4.5.5.

Freibetrag nur teilweise anwendbar ist, besteht dementsprechend bei einem Veräußerungsgewinn, der niedriger als der anteilige Freibetrag ist, im Ergebnis Steuerfreiheit für den Veräußerungsgewinn. Bei Gewinnen aus der Veräußerung eines Teilbetriebes, der den anteiligen Freibetrag übersteigt, vermindert sich der steuerpflichtige Gewinn um den anteiligen Freibetrag (z. B. Gewinn aus der Veräußerung eines Teilbetriebes, der die Hälfte des gesamten Unternehmenswertes repräsentiert: EUR 30.000,-; anwendbarer Freibetrag aufgrund der „hälftigen Betriebsveräußerung“: EUR 3.650,-; steuerpflichtig nach Abzug des Freibetrages: EUR 26.350,-).

Der Freibetrag von EUR 7.300,- ist nur für Veräußerungsgewinne, nicht jedoch für anlässlich einer Betriebsveräußerung zu ermittelnde Übergangsgewinne (wegen Wechsels der Gewinnermittlung von einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zum Betriebsvermögensvergleich) anwendbar. Der Freibetrag von EUR 7.300,- ist weiters nicht anwendbar, wenn von den im Folgenden beschriebenen Möglichkeiten der Verteilung des Veräußerungsgewinnes auf drei Jahre (§ 37 Abs. 2 EStG) oder der Anwendung des Hälftesteuersatzes (§ 37 Abs. 5 EStG) Gebrauch gemacht wird. Somit schließt eine der im Folgenden besprochenen Steuerermäßigungen die Anwendung des Freibetrages aus. Umgekehrt schließt die Inanspruchnahme des Freibetrags sonstige Steuerermäßigungen und somit auch die Inanspruchnahme der beiden im Folgenden erläuterten Steuerermäßigungen aus.

3.1.1.4.5.4 Verteilung des Veräußerungsgewinnes auf drei Jahre

Im Zeitpunkt der Veräußerung eines Betriebes oder Teilbetriebes wird die Differenz zwischen dem Veräußerungserlös und den (steuerlichen) Buchwerten der Einkommensteuer unterworfen. Im Zeitpunkt der Veräußerung eines Betriebes oder Teilbetriebes werden daher sämtliche aufseiten des veräußerten Betriebes angesammelten stillen Reserven (bisher nicht realisierte Wertsteigerungen) zuzüglich eines Firmenwertes zusammengeballt in einem einzigen Jahr der Einkommensteuer unterworfen. Aufgrund des progressiven Einkommensteuertarifs kommt es bei der geballten Auflösung von stillen Reserven im Vergleich zum über mehrere Jahre verteilten Anfallen von Einkünften zu einer progressionserhöhenden Wirkung (d. h. einem höheren Steuersatz als bei Verteilung über mehrere Kalenderjahre), sofern nicht bereits aufgrund des Vorliegens besonders hoher Einkünfte aus anderen Einkunftsquellen ungeachtet eines allfälligen Veräußerungsgewinnes der Spitzensteuersatz in Höhe von 50 % für jedes zusätzlichen Einkommen anwendbar ist.

Zur Milderung einer solchen Progressionserhöhung aufgrund eines Gewinnes aus der Veräußerung eines Betriebes oder Teilbetriebes kann ein entstehender Veräußerungsgewinn unter bestimmten Voraussetzungen auf drei Jahre verteilt werden. Voraussetzung für die Verteilung eines Veräußerungsgewinnes auf drei Jahre, beginnend mit dem Jahr der Veräußerung, ist gemäß § 37 Abs. 2 EStG, dass im Zeitpunkt der Veräußerung des Betriebes seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Betriebserwerb sieben Jahre verstrichen sind und der gesamte Veräußerungsgewinn in einem Jahr anfällt.

Statt der Besteuerung des gesamten Veräußerungsgewinnes im Kalenderjahr der Veräußerung kommt es unter den genannten Voraussetzungen zur steuerlichen Erfassung zu jeweils einem Drittel im Jahr der Veräußerung sowie in den darauffolgenden zwei Kalenderjahren.

Sofern das Einkommen des Veräußerers ohne den erzielten Veräußerungsgewinn im Jahr der Veräußerung und den folgenden beiden Jahren nicht EUR 60.000,- übersteigt, bewirkt die Möglichkeit zur Verteilung des Veräußerungsgewinnes auf drei Jahre eine Steuerersparnis im Wege einer Progressionsermäßigung (wie erwähnt, kommt nämlich für ein EUR 60.000,- übersteigendes Einkommen der Spitzensteuersatz von 50 % zur Anwendung). Entsprechend der teilweisen Verschiebung der steuerlichen Erfassung zu jeweils einem Drittel auf das auf die Veräußerung folgende und zweitfolgende Kalenderjahr erfolgt jedenfalls auch eine teilweise Verschiebung des Zeitpunkts der Entstehung der Einkommensteuerschuld für den Veräußerungsgewinn. Eine Verteilung des Veräußerungsgewinns auf drei Jahre bewirkt daher neben einer möglichen Progressionsermäßigung jedenfalls eine Steuerstundung.

Für die Berechnung der siebenjährigen Frist seit der Eröffnung des Betriebes oder dem letzten entgeltlichen Erwerb, die Voraussetzung für die Verteilung des Veräußerungsgewinns ist, gilt ein Stichtagsprinzip. Die Frist beginnt mit dem Zeitpunkt der Eröffnung oder dem Zeitpunkt des letzten entgeltlichen Erwerbs des Betriebes und endet mit dem Zeitpunkt der Betriebsveräußerung. Ein unentgeltlicher Betriebserwerb (z. B. durch Erbschaft oder Schenkung) unterbricht die Sieben-Jahres-Frist nicht. Sofern der Veräußerer den Betrieb unentgeltlich erworben hat, ist für die Berechnung der Sieben-Jahres-Frist auf den Zeitpunkt des letzten entgeltlichen Erwerbs (des Vorgängers oder möglicherweise Vorvorgängers) abzustellen.¹⁹⁾

Ebenso wie der Freibetrag von EUR 7.300,- steht auch die Möglichkeit der Verteilung des Veräußerungsgewinnes auf drei Jahre nur bei Veräußerungsgewinnen, nicht aber für anlässlich einer Betriebsveräußerung zu ermittelnde Übergangsgewinne (wegen Wechsels der Gewinnermittlung von § 4 Abs. 3 EStG auf § 4 Abs. 1 EStG) zu. Die Möglichkeit zur Verteilung des Veräußerungsgewinnes auf drei Jahre besteht weiters nicht, wenn der Freibetrag von EUR 7.300,- oder der Hälftesteuersatz zur Anwendung gebracht wurde. Die Verteilung des Veräußerungsgewinnes auf drei Jahre schließt umgekehrt sowohl die Anwendung des Freibetrages von EUR 7.300,- als auch die Anwendung des im Folgenden erläuterten Hälftesteuersatzes aus.

3.1.1.4.5.5 Hälftesteuersatz gemäß § 37 Abs. 5 EStG

Der Begriff Hälftesteuersatz bedeutet „halber auf das gesamte Einkommen entfallender Durchschnittssteuersatz“. Durchschnittssteuersatz ist der Steuersatz, der (nach Abzug der Absetzbeträge) auf das gesamte Einkommen des Steuerpflichtigen zur Anwendung kommt. Statt des auf den Gewinn aus der Veräußerung eines Betriebes oder Teilbetriebes (als Teil des Gesamteinkommens) grundsätzlich zur Anwendung kommenden Durchschnittssteuersatzes kann gemäß § 37 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 5 EStG unter bestimmten Voraussetzungen bloß der Hälftesteuersatz angewendet werden. In diesem Fall muss lediglich die Hälfte des Steuerbetrages an den Fiskus abgeführt werden, der sich bei Anwendung des Normaltarifs (ohne Anwendung anderer Begünstigungen) bei einer Durchschnittsbetrachtung ergäbe.

Der Anwendungsbereich des Hälftesteuersatzes ist allerdings eingeschränkt und hat bei Betriebs- oder Teilbetriebsveräußerung den Charakter einer „Altersbegünstigung“. Zunächst ist es für die Begünstigung eines Veräußerungsgewinnes (wie bei Inanspruchnahme der Verteilungsmöglichkeit auf drei Jahre) erfor-

19) Vgl. EStR 2000 Rz 7374, Rz 7377.

derlich, dass seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerb mindestens sieben Jahre vergangen sind. Weiters steht der Hälftesteuersatz für einen sich anlässlich der Veräußerung eines ganzen Betriebes oder eines Teilbetriebes ergebenden Gewinn nur zu, wenn

- der Steuerpflichtige gestorben ist oder
- wegen körperlicher oder geistiger Behinderung in einem Ausmaß erwerbsunfähig ist, dass er nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder
- das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt.

Die Anwendung des Hälftesteuersatzes ist daher zunächst möglich, wenn der Betrieb deshalb veräußert wird, weil der Steuerpflichtige gestorben ist. In der Regel geht mit dem Tod des Steuerpflichtigen der Betrieb auf den/die Erben über. Damit der Hälftesteuersatz für den oder die veräußernden Erben anwendbar ist, muss nach außen hin erkennbar sein, dass der Betrieb deswegen veräußert wird, weil der vormalige Betriebsinhaber gestorben ist. Der oder die Erben müssen daher nach Ansicht der Finanzverwaltung unmittelbar nach der Einantwortung entsprechende Zeichen setzen, die auf die Veräußerung des Betriebes schließen lassen (z. B. Suche nach einem Käufer). Zwar muss wohl nicht der Betrieb sofort nach der Einantwortung veräußert werden, ein unmittelbarer zeitlicher Zusammenhang zwischen dem Ableben des bisherigen Betriebsinhabers und der Betriebsveräußerung scheint aber geboten. Die Finanzverwaltung geht davon aus, dass der gebotene unmittelbare zeitliche Zusammenhang regelmäßig vorliegt, wenn der Betrieb innerhalb eines Jahres nach der Einantwortung vom Erben veräußert oder aufgegeben wird.²⁰⁾ Bei schwer verkäuflichen Betriebseinheiten sollte die Anwendung des Hälftesteuersatzes auch bei Veräußerungen innerhalb eines längeren Zeitraumes möglich sein.²¹⁾ Werden innerhalb dieses Zeitraums aus dem zu veräußernden Betrieb noch betriebliche Einkünfte erzielt, so steht dies der Anwendung des Hälftesteuersatzes nicht entgegen.²²⁾

Ein weiterer Fall der Anwendbarkeit des Hälftesteuersatzes liegt vor, wenn der Betriebsinhaber wegen körperlicher oder geistiger Behinderung in einem Ausmaß erwerbsunfähig ist, dass er nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen. Der Begriff der Erwerbsunfähigkeit im Sinne des § 37 Abs. 5 EStG ist somit nicht abstrakt in dem Sinne zu verstehen, dass eine vollständige Minderung der Erwerbsfähigkeit (100 %) gegeben sein müsste. Entscheidend für die Anwendbarkeit der Begünstigung ist vielmehr, dass der Steuerpflichtige nicht mehr fähig ist, einen konkreten (den bisherigen) Betrieb fortzuführen. Eine allfällige Erwerbsunfähigkeit ist auf Grundlage eines vom Betriebsinhaber 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. Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist eine Erwerbsunfähigkeit jedenfalls auch dann anzunehmen, wenn aufgrund sozialversicherungsrechtlicher Bestimmungen²³⁾ eine Erwerbsunfähigkeitspension ohne zeitliche Befristung zuerkannt wird.²⁴⁾

20) Vgl. EStR 2000 Rz 7313.

21) Vgl. *Quantschnigg/Bruckner*, Die Halbsatzbegünstigung nach dem StruktAnpG 1996, ÖStZ 1997, 158 (164).

22) Vgl. VwGH 22. 3. 2010, 2008/15/0094.

23) Z. B. § 133 b Abs. 2 Gewerbliches Sozialversicherungsgesetz oder § 124 b Abs. 2 Bauern-Sozialversicherungsgesetz.

24) Vgl. EStR 2000 Rz 7314.

Der dritte (und in der Praxis wohl bedeutendste) Fall der Anwendung des Hälfteuersatzes für Gewinne aus der Veräußerung eines Betriebes oder Teilbetriebes liegt vor, wenn der Steuerpflichtige das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine aktive Erwerbstätigkeit einstellt. Als aktive Erwerbseinkünfte gelten grundsätzlich betriebliche Einkünfte (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Einkünfte aus selbstständiger Arbeit und Einkünfte aus Gewerbebetrieb) sowie Einkünfte aus einer aktiv ausgeübten nichtselbstständigen Arbeit und einer Tätigkeit als Funktionär von öffentlich-rechtlichen Körperschaften. Ohne Bedeutung ist es, ob im Einzelfall Einkommensteuerpflicht für die Ausübung einer aktiven Erwerbstätigkeit besteht oder eine Befreiung von der Einkommensteuer anwendbar ist. Dementsprechend ist eine aktive Erwerbstätigkeit grundsätzlich ungeachtet dessen anzunehmen, ob eine Befreiung von der österreichischen Einkommensteuer (z. B. bei Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens oder einer Befreiungsbestimmung des EStG) im konkreten Fall zur Anwendung kommt oder nicht. Eine Erwerbstätigkeit ist dann nicht als begünstigungsschädlich anzusehen, wenn im Kalenderjahr einerseits der Gesamtumsatz aus den ausgeübten Tätigkeiten EUR 22.000,- und andererseits die gesamten Einkünfte EUR 730,- nicht übersteigen.

In einem jüngeren Erkenntnis²⁵⁾ kam der VwGH zu dem Ergebnis, dass der Veräußerungsgewinn aus der Aufgabe einer Beteiligung als lediglich vermögensbeteiligter unechter (d. h. an den stillen Reserven und dem Firmenwert der Gesellschaft beteiligter) stiller Gesellschafter, der nicht an der Geschäftsführung der stillen Gesellschaft beteiligt ist, nicht nach § 37 Abs. 5 EStG begünstigt ist, da es bei einer solchen Beteiligung am Vorliegen einer Erwerbstätigkeit und damit an einer Verknüpfung des Veräußerungsgewinns mit der Einstellung einer Erwerbstätigkeit fehlt.²⁶⁾ Nach der Rechtsprechung des UFS²⁷⁾ ist dieses Ergebnis auch auf Kommanditisten einer kapitalistisch organisierten Kommanditgesellschaft (die mangels persönlicher Haftung kein Unternehmerrisiko tragen) anzuwenden.

Unschädlich für die Anwendung des Hälfteuersatzes ist jedenfalls die Beibehaltung von passiven Einkunftsquellen nach Einstellung der aktiven Erwerbstätigkeit. Die Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (z. B. aus der Vermietung einer Eigentumswohnung) oder Einkünften aus Kapitalvermögen (z. B. Zinsen aus einem Sparbuch, Ausschüttungen einer Kapitalgesellschaft, Realisierung von Wertsteigerungen aus Wertpapieren) steht daher der Anwendung des Hälfteuersatzes nicht entgegen.²⁸⁾

Trotz Zurechnung zu den genannten Einkunftsarten gelten Pensionsbezüge nicht als (begünstigungsschädliche) aktive Erwerbseinkünfte. Gleiches gilt für Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder selbstständiger Arbeit, sofern die Einkünfte bloß aus passiver Verwertung von Urheberrechten (Lizenzgebühren eines Musikers oder Komponisten) oder Patentrechten (z. B. Patentverwertung durch einen Erfinder) bestehen.²⁹⁾ Ebenso unschädlich ist es, wenn die Betätigung keinen oder nur einen losen Zusammenhang zur aufgegebenen Tätigkeit hat, also z. B. wenn ein pensionierter Freiberufler gelegentlich Fachartikel verfasst oder ein pensionierter Gewerbetreibender gelegentlich künstlerisch tätig wird.

25) Vgl. VwGH 4. 6. 2008, 2003/13/0077.

26) So auch UFS 17. 7. 2008, RV/4688-W/02.

27) Vgl. UFS 29. 10. 2008, RV/0003-F/04.

28) Vgl. EStR 2000 Rz 7318.

29) Vgl. *Quantschnigg/Bruckner*, ÖStZ 1997, 158 (162).

Einkünfte als Gesellschafter einer Personengesellschaft (z. B. OG, KG) gelten grundsätzlich als aktive Erwerbseinkünfte. Der Bezug derartiger Einkünfte nach Einstellung der gesamten aktiven Erwerbstätigkeit steht grundsätzlich der Anwendung des Hälfteuersatzes entgegen. Dies gilt uneingeschränkt für Einkünfte als Komplementär einer Mitunternehmerschaft, und das selbst dann, wenn der Komplementär tatsächlich keine Erwerbstätigkeit ausübt.³⁰⁾ Unschädlich für die Anwendung des Hälfteuersatzes sind allerdings Einkünfte als Kommanditist einer kapitalistisch organisierten Kommanditgesellschaft, die dem Steuerpflichtigen nur eine dem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft vergleichbare Stellung einräumt (Wahrnehmung von Kontroll- und Widerspruchsrechten, Mitwirkung an Gesellschafterbeschlüssen).³¹⁾ Solche Beteiligungen dürfen ohne Gefahr des Ausschlusses des Hälfteuersatzes beibehalten werden. Die Funktion in der Gesellschaft muss sich aber auf die Stellung als Gesellschafter beschränken. Vergütungen der Gesellschaft an den Gesellschafter für eine Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft schließen die Annahme einer „kapitalistischen Beteiligung“ aus. Nicht begünstigungsschädlich wären hingegen Vergütungen der Gesellschaft an den Gesellschafter für die Hingabe von Darlehen oder die Überlassung von Wirtschaftsgütern.³²⁾

Die Möglichkeit der Anwendung des Hälfteuersatzes besteht nicht, wenn der Freibetrag von EUR 7.300,- oder die Verteilung auf drei Jahre zur Anwendung gebracht wurde. Die Anwendung des Hälfteuersatzes schließt umgekehrt sowohl die Anwendung des Freibetrages von EUR 7.300,- als auch die Verteilungsmöglichkeit des Veräußerungsgewinnes auf drei Jahre aus. Anders als bei Anwendung des Freibetrages von EUR 7.300,- und der Verteilung des Veräußerungsgewinnes auf drei Jahre steht der Hälfteuersatz auch für einen anlässlich einer Betriebsveräußerung zu ermittelnden Übergangsgewinn (wegen Wechsels der Gewinnermittlung von § 4 Abs. 3 EStG auf § 4 Abs. 1 EStG) zu, sofern die Siebenjahres-Frist erfüllt ist.³³⁾

Die Anwendung des Hälfteuersatzes für einen sich ergebenden Übergangsgewinn kann unabhängig von der Wahl der Steuerbegünstigung für einen Veräußerungsgewinn erfolgen. So kann etwa für einen sich ergebenden Veräußerungsgewinn der Freibetrag in Höhe von EUR 7.300,- oder die Verteilung auf drei Jahre in Anspruch genommen werden, ohne dass dadurch die Besteuerung des Übergangsgewinnes zum Hälfteuersatz verloren ginge.

3.1.1.4.5.6 Entscheidung zwischen verschiedenen Steuerbegünstigungen

Die für Veräußerungsgewinne grundsätzlich anwendbaren Steuerbegünstigungen (Freibetrag, Verteilung auf drei Jahre und Halbsatz) schließen, wie bereits erläutert, einander wechselseitig aus. Sofern sämtliche der drei genannten Begünstigungen im konkreten Veräußerungsfall offenstehen, muss entschieden werden, welche der Begünstigungen in Anspruch genommen wird. Die Entscheidung ist sowohl von der abso-

30) Vgl. EStR 2000 Rz 7321.

31) Vgl. *Quantschnigg/Bruckner*, ÖStZ 1997, 158 (163), sowie EStR 2000 Rz 7319.

32) Vgl. EStR 2000 Rz 7320.

33) Nach Auffassung der Finanzverwaltung (vgl. EStR 2000 Rz 7323) kann der Hälfteuersatz für Übergangsgewinne aber nur in Anspruch genommen werden, wenn die Betriebsveräußerung oder -aufgabe selbst steuerpflichtig ist. Wird z. B. der Betrieb eines Einnahmen-Ausgaben-Rechners unter Buchwertfortführung nach Art. III UmgrStG in eine Körperschaft eingebracht, ist ein aus diesem Anlass zu ermittelnder Übergangsgewinn daher nicht begünstigt.

luten Höhe des Veräußerungsgewinnes als auch von der sonstigen Einkommenssituation des Veräußerers während des Jahres der Veräußerung und der Folgejahre abhängig.

Bei Gewinnen aus der Veräußerung eines gesamten Betriebes von weniger als EUR 7.300,— ist jedenfalls die Anwendung des Freibetrages empfehlenswert. Bei Inanspruchnahme dieser Steuerbegünstigung ist in diesem Fall nämlich, unabhängig von der sonstigen Einkommenssituation, überhaupt kein Veräußerungsgewinn einkommensteuerpflichtig. Demgegenüber kann bei Anwendung des Hälftesteuersatzes oder der Verteilung auf drei Jahre abhängig von der übrigen Einkommenssituation Einkommensteuerpflicht bestehen.

Bei hohen Veräußerungsgewinnen (z. B. mehr als EUR 100.000,—) und gleichzeitig hohen übrigen Einkünften (neben dem Veräußerungsgewinn) im Jahr der Veräußerung und den beiden Folgejahren wird regelmäßig die Anwendung des Hälftesteuersatzes vorteilhaft sein. In diesem Fall bringt die Anwendung des Freibetrages keine nennenswerte Steuerermäßigung. Gleiches gilt für die Anwendung der Verteilungsmöglichkeit auf drei Jahre, die bei übrigen Einkünften von mehr als EUR 60.000,— im Veräußerungsjahr sowie den beiden folgenden Jahren keine Progressionsminderung, sondern bloß eine Steuerstundung bewirkt.

Abgesehen von den genannten Varianten muss sorgfältig geprüft werden, welche der Steuerbegünstigungen in Anspruch genommen werden soll. Es scheint daher ratsam, stets mit Unterstützung eines Fachmanns die steuerlich optimale Inanspruchnahme der Begünstigungen zu ermitteln.

3.1.1.5 Sonderfall: Betriebsübertragung gegen Raten

Aus steuerlicher Sicht liegt eine Betriebsveräußerung gegen Raten vor, wenn anlässlich der entgeltlichen Übertragung vereinbart wird, dass der Preis für den veräußerten Betrieb in mehreren Teilbeträgen entrichtet wird und die genaue Anzahl und Höhe dieser Teilbeträge bereits feststeht. Würde die Anzahl der zu leistenden Teilbeträge ausschließlich oder alternativ von einem ungewissen Ereignis wie beispielsweise dem Todeszeitpunkt einer Person abhängen, so würde eine Veräußerung gegen Rente vorliegen, deren steuerliche Konsequenzen sich von jenen des Verkaufs gegen Kaufpreistraten unterscheiden.³⁴⁾

Bei Veräußerung von Betrieben gegen Ratenzahlung ist es für das Entstehen der Steuerpflicht prinzipiell gleichgültig, wann der Verkaufserlös zufließt. Dies gilt auch dann, wenn einzelne Kaufpreistraten erst mehrere Jahre nach der Veräußerung zugehen. Es ist daher bereits im Veranlagungsjahr der Veräußerung die volle Kaufpreisforderung und nicht bloß die in diesem Jahr zugegangene(n) Rate(n) anzusetzen und zu versteuern (siehe jedoch sogleich unten). Die steuerliche Behandlung der Betriebsveräußerung gegen Kaufpreistraten unterscheidet sich somit im Wesentlichen nicht vom Verkauf gegen einmalige, sofortige Entrichtung des Kaufpreises. Dementsprechend sind – bei Erfüllung der jeweils maßgeblichen Voraussetzungen – auch die dargestellten Begünstigungen für die Besteuerung des erzielten Veräußerungsgewinns (Freibetrag, Drei-Jahres-Verteilung, Hälftesteuersatz) anwendbar.

Wird im Rahmen der Unternehmensübertragung eine Ratenzahlung vereinbart, die sich zeitlich über mehrere Jahre erstreckt, so enthalten die zu zahlenden Teilbeträge auch einen Zinsanteil.³⁵⁾ Als im Ver-

34) Siehe Punkt 3.5.1.

35) Vgl. EStR 2000 Rz 5678.

anlagungsjahr der Veräußerung zu versteuernder Erlös ist somit nicht die Summe der zu entrichtenden Ratenzahlungen in ihrer absoluten Höhe anzusetzen, sondern der Barwert sämtlicher Ratenzahlungen. Ist die Verzinsung des in Raten zu entrichtenden Kaufpreises im Kaufvertrag angemessen geregelt, kann der Barwert des Veräußerungserlöses dem Kaufvertrag entnommen werden. Falls im Kaufvertrag keine solche Regelung vorgesehen ist, ist der Barwert der Ratenzahlungen anhand des im Zeitpunkt der Veräußerung banküblichen Sollzinssatzes zu ermitteln. Da der Barwert sämtlicher Ratenzahlungen bereits im Veräußerungszeitpunkt erfasst wird, ist die Vereinnahmung der Raten abzüglich des Zinsanteils sowie einer allfälligen Wertsicherung aus Sicht des Veräußerers bloß eine steuerneutrale Umschichtung. Der Zinsanteil sowie eine allfällige Wertsicherung der Ratenzahlungen stellen hingegen nachträgliche betriebliche Einkünfte dar, die mangels einer Begünstigungsvorschrift steuerlich voll zu erfassen sind.³⁶⁾

3.1.1.6 Konsequenzen beim Erwerber

Aufseiten des Erwerbers ist zu prüfen, ob ein entgeltlicher oder unentgeltlicher Betriebserwerb vorliegt.³⁷⁾

3.1.1.6.1 Entgeltlicher Erwerb

Bei entgeltlichem Erwerb eines Betriebes sind die einzelnen Wirtschaftsgüter gemäß § 6 Z 8 lit. b EStG aktivseitig mit den Anschaffungskosten im Rahmen des Gesamtkaufpreises anzusetzen. Die Zuordnung der Gesamtanschaffungskosten zu den einzelnen Wirtschaftsgütern hat nach Maßgabe der Wiederbeschaffungskosten der einzelnen Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt des Betriebs- oder Teilbetriebserwerbs (Teilwert) zu erfolgen. Maßgeblich sind die objektiven Wiederbeschaffungskosten. Eine davon abweichende kaufvertragliche Aufteilung des Gesamtkaufpreises auf die einzelnen Wirtschaftsgüter ist unbeachtlich. Die so ermittelten Anschaffungskosten der einzelnen Wirtschaftsgüter sind sodann über die (Rest-)Nutzungsdauer abzuschreiben. Bei der Wahl der Abschreibungsdauer ist der Erwerber eines Betriebes oder Teilbetriebes nicht an die Beurteilung des bisherigen Betriebsinhabers gebunden.

Sofern der Gesamtkaufpreis des Betriebes die Summe der (objektiven) Wiederbeschaffungskosten der einzelnen Wirtschaftsgüter übersteigt, ist der übersteigende Betrag aktivseitig für einkommensteuerliche Zwecke zwingend als Firmenwert auszuweisen und gemäß § 8 Abs. 3 EStG über einen Zeitraum von 15 Jahren abzuschreiben. Im Bereich der Einkünfte aus selbstständiger Arbeit ist für den Firmenwert auch der Ausdruck Praxiswert gebräuchlich. Die Abnutzbarkeit des Praxiswertes hängt nach Ansicht der Finanzverwaltung davon ab, ob der bisherige Betriebsinhaber weiter im Betrieb beschäftigt ist. Sofern dies der Fall ist, soll keine Abnutzbarkeit gegeben sein, jedoch bestehen keine Bedenken, wenn eine Abschreibung auf 15 Jahre vorgenommen wird. Sofern der bisherige Betriebsinhaber nicht weiter mitarbeitet, kann eine Abschreibung auf drei bis fünf Jahre vorgenommen werden.³⁸⁾ Ist hingegen der Gesamtkaufpreis niedriger als die Summe der Wiederbeschaffungskosten der einzelnen Wirtschaftsgüter, so erfolgt kein Ausweis eines „negativen“ Firmenwertes.³⁹⁾ Die Anschaffungskosten der einzelnen Wirtschaftsgüter des Betriebes

36) Vgl. EStR 2000 Rz 5678; zur Ermittlung des Barwerts der Kaufpreisrente und zur Aufspaltung der Ratenzahlungen in eine Tilgungskomponente und eine Zinskomponente vgl. das Beispiel ebendort.

37) Zur Abgrenzung zwischen entgeltlichem und unentgeltlichem Erwerb im Einkommensteuerrecht siehe Punkt 3.1.1.3.

38) Vgl. EStR 2000 Rz 3189.

39) Vgl. VwGH 29. 1. 1974, 1945/73.

sind vielmehr anteilmäßig so weit zu kürzen, dass die Summe der Aktiva mit dem Gesamtkaufpreis übereinstimmt.

Passivseitig sind die für den Betriebserwerb aufgewendeten Eigenmittel als Eigenkapital auszuweisen. Anlässlich des Erwerbes eines Betriebes oder Teilbetriebes eingegangene oder vom bisherigen Betriebs- oder Teilbetriebsinhaber übernommene Schulden sind als Verbindlichkeiten anzusetzen.

3.1.1.6.2 Unentgeltlicher Erwerb

Bei einem unentgeltlichen Erwerb sind gemäß § 6 Z 9 lit. a EStG beim Erwerber die Buchwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter des bisherigen Betriebsinhabers zwingend zu übernehmen und fortzuführen. Als Buchwert gilt jener Wert eines Wirtschaftsgutes, der in den Büchern und Aufzeichnungen eines Betriebes nach den Vorschriften über die steuerliche Gewinnermittlung angesetzt ist.

Die Buchwertfortführung bezieht sich nicht nur auf die Wertansätze für Wirtschaftsgüter, sondern auch auf sonstige Bilanzpositionen (einschließlich unverteilter Rücklagen). Verwendungs- bzw. Behaltspflichten sowie Nachversteuerungsfolgen (z. B. im Zusammenhang mit Investitionsbegünstigungen) werden damit vom bisherigen Betriebsinhaber auf den Erwerber überbunden.

3.1.2 Betriebsübertragung aus umsatzsteuerlicher Sicht

3.1.2.1 Entgeltlicher Unternehmenserwerb

Die entgeltliche Veräußerung eines Unternehmens unterliegt der Umsatzsteuer. Dies gilt auch, wenn die Übertragung des Unternehmens teilentgeltlich erfolgt, insgesamt aber als entgeltlicher Vorgang zu betrachten ist. Im Umsatzsteuerrecht ist eine Äquivalenz von Leistung und Gegenleistung nicht erforderlich. Bei einer Diskrepanz zwischen Wert der Leistung und Wert der Gegenleistung, die auf außerbetriebliche Gründe (familiäre oder freundschaftliche Nahebeziehungen, Gesellschafterstellung usw.) zurückzuführen ist, liegt jedoch ein unentgeltlicher Vorgang vor, der als Entnahme nach § 3 Abs. 2 UStG einer Lieferung gleichgestellt ist.⁴⁰⁾

Die entgeltliche Unternehmensübertragung ist ein Sonderfall der Lieferung, bei der in einem einheitlichen Akt dem Erwerber die Verfügungsmacht über sämtliche Aktiva des Unternehmens übertragen wird. Dennoch ist die entgeltliche Unternehmensübertragung nicht als einheitliche Leistung anzusehen, sondern als Übertragung der einzelnen Gegenstände des Unternehmens. Das allfällige Vorliegen einer Umsatzsteuerbefreiung sowie die Höhe des Steuersatzes sind daher für jeden einzelnen Besitzposten gesondert festzustellen.⁴¹⁾

Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ist gemäß § 4 Abs. 7 UStG das Entgelt für die auf den Erwerber übertragenen Gegenstände und Rechte. Die übernommenen Schulden können nicht abgezogen

40) Vgl. UStR 2000, Rz 367.

41) Vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁴ § 4 Tz 145.

werden. Dem Kaufpreis sind daher die Schulden hinzuzurechnen. Rückstellungen und andere ungewisse Verbindlichkeiten sind in Höhe ihrer effektiven Belastung Teil des Entgelts.

Aus dem Gesamtentgelt sind jene Entgeltsteile herauszurechnen, die auf nicht steuerbare Vorgänge (z. B. die Übertragung von PKW, die nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG als nicht für das Unternehmen angeschafft gelten) entfallen. Das verbleibende Gesamtentgelt muss auf die einzelnen übertragenen Besitzposten entsprechend ihren tatsächlichen Werten (Teilwerten) aufgeteilt werden. Eine verbleibende positive Differenz zwischen Gesamtentgelt und der Summe der Teilwerte ist als Firmenwert zum Normalsteuersatz zu versteuern.⁴²⁾

Umsatzsteuerbefreiungen (z. B. für Geldforderungen, Wertpapiere etc.) sind bei der Berechnung der Umsatzsteuer zu berücksichtigen. Im Zusammenhang mit steuerbefreiten Grundstückslieferungen im Rahmen einer entgeltlichen Unternehmensübertragung kann es zu einer Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG kommen, sofern nicht gemäß § 6 Abs. 2 UStG für die Steuerpflicht des Grundstücksumsatzes optiert wird. Die Steuerschuld entsteht bei der entgeltlichen Unternehmensübertragung stets mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Unternehmensübertragung erfolgt. Dies gilt auch dann, wenn die Vereinbarung des Entgelts für die Geschäftsveräußerung erst in einem späteren Voranmeldungszeitraum erfolgt (§ 17 Abs. 7 UStG). Führt der Erwerber das Unternehmen fort, so kann er die vom Veräußerer in Rechnung gestellte Umsatzsteuer unter den allgemeinen Voraussetzungen als Vorsteuer abziehen.

3.1.2.2 Unentgeltlicher Unternehmenserwerb

3.1.2.2.1 Vererbung des Unternehmens (Übertragung des Unternehmens von Todes wegen)

Die Unternehmereigenschaft eines Unternehmers erlischt durch dessen Tod. Eine beim Erblasser entstandene, nicht entrichtete Umsatzsteuerschuld geht auf die Erben über (§ 19 BAO). Für Leistungen, die der Erblasser erbracht hat, deren Entgelte aber erst von den Erben vereinnahmt werden, entsteht bei Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten (Ist-Besteuerung) die Steuerschuld bei den Erben. Ab dem Todestag werden die Umsätze nämlich den Erben zugerechnet.⁴³⁾

Voraussetzung für die Umsatzbesteuerung ist die Unternehmereigenschaft. Diese ist grundsätzlich nicht vererblich. Der Erbe ist Unternehmer, wenn er selbst die dafür notwendigen Voraussetzungen erfüllt (§ 2 UStG). Führt ein Erbe das Unternehmen auf eigene Rechnung fort, so wird er nachhaltig und selbstständig zur Erzielung von Einnahmen und damit unternehmerisch tätig. Falls das Unternehmen von einer Erbengemeinschaft fortgeführt wird, so gilt diese als Unternehmer.

Die Übertragung des Unternehmens im Erbweg kann verschiedene umsatzsteuerliche Konsequenzen haben. Sofern das Unternehmen fortführungsfähig ist und durch die Erben fortgeführt wird, ist die Unternehmensnachfolge nicht steuerbar. Wird hingegen ein fortführungsfähiges Unternehmen aufgrund der Verfügung des Erblassers mit seinem Tod zerschlagen, so unterliegt dieser Vorgang als Entnahme des Erb-

42) Vgl. UStR 2000, Rz 676.

43) Vgl. dazu UStR 2000 Rz 204.

lassers der Umsatzsteuer, die einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt ist.⁴⁴⁾ Eine Besteuerung erfolgt jedoch nur dann, wenn für die Gegenstände im Zeitpunkt des Erwerbs durch den Erblasser ein Vorsteuerabzug geltend gemacht wurde. Die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer im Falle der Entnahme richtet sich nach dem Einkaufspreis zuzüglich der mit dem Einkauf verbundenen Nebenkosten bzw. mangels eines Einkaufspreises nach den Selbstkosten der Gegenstände, die in den nichtunternehmerischen Bereich überführt werden. Die Umsatzsteuerschuld für die Entnahme geht auf die Erben über.

Wenn die Erben ein fortführungsfähiges Unternehmen nicht fortführen, sondern sofort einstellen und veräußern oder aufgeben, stellen die Abverkäufe der Erben oder die Überführung von Gegenständen in das Privatvermögen der Erben nach traditioneller Auffassung keine umsatzsteuerbaren Vorgänge dar und unterliegen daher nicht der Umsatzsteuer.⁴⁵⁾ Nach jüngerer Auffassung könnten Verwertungshandlungen allerdings als unternehmerische Tätigkeit anzusehen sein. In diesem Fall wären Verkäufe und Entnahmen steuerbare Lieferungen.⁴⁶⁾

Ist das Unternehmen des Erblassers nicht fortführungsfähig (z. B. das Unternehmen eines Künstlers), so stellt die Überführung von Unternehmensgegenständen in die Privatsphäre durch die Erben eine noch dem Erblasser zuzurechnende Entnahme dar. Die Entnahme ist jedoch nur insoweit steuerbar, als für den Gegenstand oder seine Bestandteile ein voller oder teilweiser Vorsteuerabzug vorgenommen wurde. Bemessungsgrundlage sind der Einkaufspreis zuzüglich der mit dem Einkauf verbundenen Nebenkosten bzw. mangels eines Einkaufspreises die Selbstkosten des entnommenen Gegenstandes, jeweils im Zeitpunkt der Entnahme. Die Umsatzsteuerschuld ist von den Erben zu tragen.

Sofern vor der Einantwortung aufgrund einer Vereinbarung zwischen den Erben eine Teilung des Nachlasses erfolgt, kommt es zwischen den Erben zu keinem umsatzsteuerbaren Leistungsaustausch, selbst wenn die Abfindungen aus dem Privatvermögen gezahlt werden. Wenn hingegen die Erbauseinandersetzung erst nach der Einantwortung erfolgt und der weichende Erbe Unternehmer geworden ist, kann die Abfindung Entgelt für eine umsatzsteuerbare Leistung darstellen. Hat die Erbengemeinschaft den geerbten Betrieb fortgeführt, so wurde diese dadurch zur Personengesellschaft. Die umsatzsteuerlichen Folgen der Auseinandersetzung entsprechen in diesem Fall jenen, die für die Auflösung von und das Ausscheiden aus Personengesellschaften gelten.⁴⁷⁾

3.1.2.2.2 Schenkung des Unternehmens

Im Fall des unentgeltlichen Unternehmenserwerbs durch Schenkung (insbesondere im Zuge einer vorweggenommenen Erbfolge) ist kein Leistungsaustausch gegeben.⁴⁸⁾ Allerdings gilt auch die unentgeltliche Unternehmensübertragung als Lieferung gegen Entgelt, die der Umsatzsteuer unterliegt.

44) Vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁴ § 2 Tz 151 f.

45) Vgl. *Kolacny/Caganeck*, UStG³ § 2 Rz 14; *Taucher*, Erbschaften, Umsatzsteuer – Verkehrsteuern (1992), 14 ff.

46) Vgl. sinngemäß *Ruppe/Achatz*, UStG⁴ § 2 Tz 154.

47) Vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁴ § 1 Tz 184 f.

48) Vgl. VwGH 1. 12. 1986, 86/15/0061.

Die dafür geschuldete Umsatzsteuer kann dem Geschenknnehmer (Erwerber) gesondert in Rechnung gestellt werden (§ 12 Abs. 15 UStG) und von diesem bei Fortführung des Unternehmens unter den allgemeinen Voraussetzungen als Vorsteuer abgezogen werden. Im Ergebnis entsteht bei Fortführung des Unternehmens durch den Geschenknnehmer somit keine endgültige Umsatzsteuerbelastung, wenn sich dieser verpflichtet hat, die dem Geschenkgeber erwachsende Umsatzsteuerbelastung zu ersetzen.

3.1.3 Betriebsübertragung und Anzeigepflicht für Schenkungen

Die österreichische Erbschafts- und Schenkungssteuer, der unter anderem auch die unentgeltliche Übertragung von Betrieben (sowohl Erwerbe von Todes wegen als auch Schenkungen unter Lebenden) unterlag, ist mit 31. 7. 2008 ausgelaufen. Erbschafts- und Schenkungssteuer fällt anlässlich unentgeltlicher Unternehmenserwerbe daher nicht mehr an.

Mit dem Auslaufen der Erbschafts- und Schenkungssteuer wurde eine Meldepflicht für bestimmte Schenkungen (nicht jedoch für Erbschaften) geschaffen (§ 121a BAO). Anzeigepflichtig sind u. a. die Schenkung (bzw. Zweckzuwendung) von Anteilen an Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften sowie die Schenkung von Betrieben oder Teilbetrieben. Wird eine Schenkungsmeldung unterlassen, so liegt eine Finanzordnungswidrigkeit vor, die mit einer Geldstrafe von bis zu 10 % des gemeinen Wertes des durch die nicht angezeigten Vorgänge übertragenen Vermögens bedroht ist.⁴⁹⁾

Die Anzeigeverpflichtung nach § 121a BAO trifft den Erwerber und den Zuwendenden gleichermaßen, soweit zumindest einer von beiden einen Wohnsitz, den gewöhnlichen Aufenthalt bzw. den Sitz oder die Geschäftsleitung im Inland hat. Zur Anzeige verpflichtet sind auch Notare und Rechtsanwälte, wenn sie am Schenkungsvorgang mitwirken. Die Anzeige hat binnen drei Monaten ab Erwerb zu erfolgen.

Die Anzeige hat allerdings nur dann zu erfolgen, wenn das zugewendete Vermögen bestimmte Beträge übersteigt. Soweit Vermögen zwischen Angehörigen zugewendet wird, besteht Anzeigepflicht, wenn der gemeine Wert des zugewendeten Vermögens (unter Zusammenrechnung von Erwerben, die innerhalb eines Jahres von derselben Person anfallen) EUR 50.000,- übersteigt. Der Angehörigenbegriff richtet sich nach § 25 BAO, wodurch neben den Ehegatten auch Verwandte in gerader Linie sowie Verwandte bis zum vierten Grad in der Seitenlinie⁵⁰⁾, Verschwägerte sowie auch Lebensgefährten umfasst sind. Soweit Vermögen zwischen Nichtangehörigen zugewendet wird, besteht Anzeigepflicht, wenn der gemeine Wert des zugewendeten Vermögens (unter Zusammenrechnung von Erwerben, die innerhalb von fünf Jahren von derselben Person anfallen) EUR 15.000,- übersteigt.

49) § 49a (1) FinStrG: Einer Finanzordnungswidrigkeit macht sich schuldig, wer es vorsätzlich unterlässt, die gemäß § 121a BAO anzeigepflichtigen Vorgänge anzuzeigen. Die Finanzordnungswidrigkeit wird mit einer Geldstrafe von bis zu 10 % des gemeinen Wertes des durch die nicht angezeigten Vorgänge übertragenen Vermögens geahndet.

50) Verwandte in gerader Linie sind z. B. Eltern, Kinder und Enkel; Geschwister sind im zweiten Grad miteinander verwandt; im dritten Grad der Seitenlinie sind Onkel/Tante und Nefte/Nichte miteinander verwandt; Angehörige vierten Grades sind Cousin und Cousine (vgl. *Ritz*, BAO⁴ § 25 Tz 2).

3.1.4 Betriebsübertragung aus grunderwerbsteuerlicher Sicht

3.1.4.1 Entgeltlicher Unternehmenserwerb

Der Grunderwerbsteuer unterliegt u. a. die entgeltliche Übertragung von inländischen Grundstücken bzw. Gebäuden. Dementsprechend kann bei der Unternehmensnachfolge Grunderwerbsteuer ausgelöst werden, und zwar insoweit, als mit dem Unternehmensvermögen Grundstücke bzw. Gebäude mitübertragen werden. Gleiches gilt für im Unternehmensvermögen befindliche Baurechte oder Superädifikate.

Die Grunderwerbsteuer wird grundsätzlich durch das Verpflichtungsgeschäft ausgelöst, d. h., bereits der Vertragsabschluss über die Unternehmensübertragung (in der Regel Kauf) ist für das Entstehen der Steuerpflicht ausreichend. Das spätere Verfügungsgeschäft (die tatsächliche Durchführung der Unternehmensübertragung) ist insoweit grundsätzlich nicht ausschlaggebend. Auch die Änderung des Grundbuchsstandes ist für das Entstehen der Grunderwerbsteuerpflicht nicht maßgebend. Im Gegenteil, die Entrichtung der Grunderwerbsteuer ist Voraussetzung für die Eintragung des neuen Eigentümers im Grundbuch. Hierüber ist vom zuständigen Finanzamt eine Unbedenklichkeitsbescheinigung einzuholen, mit der für Grundbuchszwecke der Nachweis der Grunderwerbsteuerentrichtung zu führen ist (§ 160 BAO).

Steuerschuldner sind nach dem Gesetzeswortlaut grundsätzlich sämtliche am Erwerb beteiligten Personen, somit Verkäufer und Käufer als Gesamtschuldner. Üblicherweise wird jedoch vertraglich zwischen den Parteien vereinbart, dass die Grunderwerbsteuer (allein) vom Käufer zu tragen ist. Die Abgabenbehörde hat sich an eine solche Vereinbarung zu halten.⁵¹⁾

Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer ist die Gegenleistung für die Übertragung der Grundstücke bzw. Gebäude. Zunächst ist dies der anteilige auf die Grundstücke bzw. Gebäude entfallende Kaufpreis. Bei vereinbarter Ratenzahlung oder längerfristiger Stundung ist der (Gesamt-)Nennbetrag des Kaufpreises Bemessungsgrundlage, ein abgezinster Wert ist nicht heranzuziehen.⁵²⁾ Sind neben dem (Bar-)Kaufpreis noch sonstige Gegenleistungen vereinbart (wie z. B. die Zurückbehaltung eines Nutzungsrechts des Verkäufers an der übertragenen Liegenschaft oder die Übernahme von Zahlungsverpflichtungen gegenüber Dritten durch den Käufer), dann erhöhen diese sonstigen Verpflichtungen die grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage.

Abgesehen von solchen sonstigen Gegenleistungen ergibt sich die Steuerbemessungsgrundlage in der Regel aus der Vereinbarung zwischen übergebendem Unternehmer und Nachfolger mit dem Betrag, der im Rahmen des Gesamtkaufpreises für die Grundstücke bzw. Gebäude in Ansatz gebracht worden ist. Ist zwischen den Vertragsparteien keine ausdrückliche Aufteilung des Kaufpreises auf die einzelnen Gegenstände des Unternehmens vorgenommen worden (wurde also ein nicht auf einzelne Bestandteile des Unternehmens aufgeteilter Gesamtkaufpreis vereinbart), so ist zur Ermittlung der Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage eine Verhältnisrechnung aufzustellen. Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer ist dann jener Anteil des Kaufpreises, der auf den Verkehrswertanteil der inländischen Grundstücke am Gesamtwert des Unternehmens entfällt.

51) Vgl. VwGH 21. 2. 1985, 84/16/0027.

52) Vgl. VwGH 18. 1. 1990, 89/16/0025.

Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer darf auch der Zusammenhang mit der Umsatzsteuer nicht übersehen werden: Im Umsatzsteuerrecht kann der Grundstücksumsatz wahlweise der Umsatzsteuerpflicht (mit einem Umsatzsteuersatz von 20 %) unterworfen werden (ansonsten bleibt es bei einer unechten Steuerbefreiung von der Umsatzsteuer). Werden die Grundstücke umsatzsteuerpflichtig übertragen, so erhöht die Umsatzsteuer die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer. Aus Grunderwerbsteuerlicher Sicht ist es daher günstiger, die Grundstücke umsatzsteuerbefreit zu übertragen. Umgekehrt müsste für den Fall, dass nach den vertraglichen Vereinbarungen die Grunderwerbsteuer vom Erwerber allein zu tragen ist, die Hälfte der Grunderwerbsteuer die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage erhöhen. Aus Vereinfachungsgründen kann aber nach Auffassung der Finanzverwaltung von diesem Erfordernis abgesehen werden.⁵³⁾

Der Tarif der Grunderwerbsteuer beträgt grundsätzlich 3,5 %. Für Übertragungen unter nahen Verwandten (insbesondere Ehegatten, Kindern und Enkelkindern) ist ein begünstigter Satz von 2 % vorgesehen. Die Grunderwerbsteuer kann von berufsmäßigen Parteienvertretern (insbesondere Notaren und Rechtsanwälten) auch im Wege der Selbstberechnung entrichtet werden.

3.1.4.2. Unentgeltlicher Unternehmenserwerb

Bis zum Auslaufen der Erbschafts- und Schenkungssteuer per 31. 7. 2008 waren unentgeltliche Grundstücksübertragungen von der Grunderwerbsteuer befreit. Mit dem Auslaufen des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes ist auch diese Befreiung von der Grunderwerbsteuer entfallen, sodass Grundstückserwerbe von Todes wegen und Grundstücksschenkungen unter Lebenden seit 1. 8. 2008 der Grunderwerbsteuer unterliegen. Sind Betrieben bzw. Teilbetrieben⁵⁴⁾, die unentgeltlich übertragen werden, auch inländische Grundstücke gewidmet, so ist der Erwerb dieser Grundstücke nach § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG bis zu einem Wert von EUR 365.000,- (Freibetrag) von der Grunderwerbsteuer befreit, sofern der Erwerber eine natürliche Person ist und der Übergeber das 55. Lebensjahr vollendet hat oder erwerbsunfähig ist, sodass er nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder die mit seiner Stellung als Gesellschafter verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen. Sofern solche Grundstücke von Todes wegen erworben werden, steht der Freibetrag nach herrschender Auffassung zu, ohne dass zusätzliche Voraussetzungen erfüllt sein müssen.⁵⁵⁾ Gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 lit. d GrEStG kommt es zu einer Nacherhebung der Steuer, wenn der Erwerber innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb das zugewendete Vermögen oder wesentliche Teile davon entgeltlich oder unentgeltlich überträgt, betriebsfremden Zwecken zuführt oder der Betrieb oder Teilbetrieb aufgegeben wird.⁵⁶⁾

53) Vgl. UStR 2000 Rz 798.

54) Der Freibetrag steht nur dann zu, wenn Gegenstand der Zuwendung ein Anteil von mindestens 25 % des Betriebes oder eines gesamten Teilbetriebes ist. Der Freibetrag steht beim Erwerb eines Anteiles eines Betriebes nur entsprechend dem Anteil des erworbenen Vermögens und beim Erwerb 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.

55) Vgl. *Papst*, „Wiederbelebung“ der GrESt, SWK-Spezial – Schenkungsmeldegesetz 2008, 23.

56) Die Nachversteuerung unterbleibt, wenn das übertragene Vermögen Gegenstand einer Umgründung im Sinne des UmgrStG ist oder wenn die nachfolgende Vermögensübertragung selbst nach § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG begünstigt ist.

Bei sogenannten gemischten Schenkungen unter Lebenden, bei denen zugleich mit der unentgeltlichen Grundstücksübertragung auch eine mit dem Grundstück zusammenhängende Verbindlichkeit (z. B. Hypothek) vom „Geschenknehmer“ mitübernommen werden muss, wird die übernommene Verbindlichkeit (die Auflage für die unentgeltliche Übertragung) im Ergebnis einem Kaufpreis für das Grundstück gleichgehalten, wenn der Wert der übernommenen Verbindlichkeit höher ist als das Dreifache des Einheitswertes des Grundstückes, und unterliegt im Ausmaß dieses fiktiven Kaufpreises der Grunderwerbsteuer. Ist der Wert der übernommenen Verbindlichkeit hingegen geringer als das Dreifache des Einheitswertes des Grundstückes, so bemisst sich die Grunderwerbsteuer nach dem Dreifachen des Einheitswertes des Grundstückes.⁵⁷⁾

3.2 **Entgeltliche und unentgeltliche Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften**

3.2.1 **Übertragung von Personengesellschaftsanteilen aus einkommensteuerlicher Sicht**

3.2.1.1 **Grundsätze der Besteuerung von Personengesellschaften**

Personengesellschaften sind in Österreich aus ertragsteuerlicher Sicht kein eigenes Steuersubjekt. Gewinnanteile von Personengesellschaften (wie insbesondere der Offenen Gesellschaft oder der Kommanditgesellschaft) werden unmittelbar den Gesellschaftern zugerechnet.

Betrieblich tätige Personengesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, werden als Mitunternehmerschaften bezeichnet. Voraussetzung für die Stellung als Mitunternehmer ist, dass der Gesellschafter sowohl Unternehmerrisiko trägt, indem er am Gewinn oder Verlust sowie an den stillen Reserven einschließlich des Firmenwertes beteiligt ist, als auch Unternehmerinitiative durch Einfluss auf die Geschäftstätigkeit entfaltet. Mitunternehmer sind im Regelfall die Gesellschafter von Gesellschaften bürgerlichen Rechts (GesbR), Personengesellschaften (OG und KG) und atypischen stillen Gesellschaften, bei denen der stille Gesellschafter am laufenden Erfolg sowie an den stillen Reserven und am Firmenwert beteiligt ist. Sofern im Rahmen einer Personengesellschaft gewerbliche Einkünfte erzielt werden, sind den Mitunternehmern Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Sinne des § 23 EStG zuzurechnen. Werden hingegen ausschließlich land- und forstwirtschaftliche bzw. selbstständige Einkünfte von der Mitunternehmerschaft erwirtschaftet, so erzielen die Mitunternehmer dementsprechend Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder selbstständiger Arbeit. Eine Mitunternehmerschaft liegt hingegen nicht vor, wenn eine Personengesellschaft ausschließlich vermögensverwaltend tätig ist, also z. B. ausschließlich Kapitalvermögen hält oder Liegenschaften vermietet. Die Gesellschafter erzielen in diesem Fall Einkünfte aus Kapitalvermögen bzw. Vermietung und Verpachtung.

Führen Erben gemeinsam den Betrieb eines Einzelunternehmers fort, so werden die Erben grundsätzlich Mitunternehmer der Erbengemeinschaft. Die Ehegütergemeinschaft ist nur dann eine Mitunternehmerschaft, wenn beide Ehegatten in einem zur Gütergemeinschaft gehörenden land- und forstwirtschaftlichen Betrieb oder Gewerbebetrieb in einem über die eheliche Beistandspflicht hinausgehenden Ausmaß mitarbeiten.

57) Vgl. § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG.

Der Gesellschafter einer Personengesellschaft kann nicht nur aufgrund des Zusammenwirkens auf der Ebene der Mitunternehmerschaft Einkünfte erzielen, sondern darüber hinaus Sonderbetriebseinnahmen bzw. -ausgaben erzielen, die durch seine Beteiligung an der Gesellschaft, durch sein Sonderbetriebsvermögen oder durch Leistungsbeziehungen zwischen ihm und der Gesellschaft verursacht sind. Zum Sonderbetriebsvermögen zählen Wirtschaftsgüter, die im Eigentum eines oder mehrerer Miteigentümer stehen und dem Betrieb der Mitunternehmerschaft dienen (z. B. Grundstücke). Die Überlassung kann entgeltlich (z. B. Vermietung), unentgeltlich oder auf gesellschaftsrechtlicher Basis erfolgen. Zum Sonderbetriebsvermögen gehören auch Verbindlichkeiten, die zum Erwerb der Beteiligung an der Personengesellschaft aufgenommen wurden.

3.2.1.2 Entgeltliche Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften

Der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an Personengesellschaften, die als Mitunternehmerschaften gelten (wie insbesondere GesbR, OG, KG und atypische stille Gesellschaft), ist gemäß § 24 EStG zu ermitteln. Steuerepflichtig ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und dem Buchwert des Betriebsvermögens (einschließlich eines allenfalls mitübertragenen Sonderbetriebsvermögens) andererseits. Veräußerungskosten können abgezogen werden. Die Ermittlung des Veräußerungsgewinns erfolgt somit grundsätzlich in gleicher Weise wie bei der entgeltlichen Übertragung des Betriebes eines Einzelunternehmens. Sofern der Gewinn der Personengesellschaft nach § 4 Abs. 3 EStG (Einnahmen-Ausgaben-Rechnung) ermittelt wird (z. B. bei einer freiberuflich tätigen GesbR), muss anlässlich des Ausscheidens eines Gesellschafters für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns auf die Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG übergegangen werden. Hierfür gelten dieselben Regelungen wie beim Wechsel der Gewinnermittlungsart im Zusammenhang mit der Veräußerung von Betrieben.

Nach § 24 Abs. 2 EStG ist für den Fall des Ausscheidens des Gesellschafters einer Personengesellschaft, der als Mitunternehmer anzusehen ist, vorgesehen, dass als Veräußerungsgewinn jedenfalls der Betrag seines negativen Kapitalkontos zu erfassen ist, den er nicht auffüllen muss. Als Ausscheiden gilt die Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses durch die entgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen. Der Veräußerungsgewinn kann sich daher um den Betrag eines negativen Kapitalkontos erhöhen.

Ein sich bei der Veräußerung von Anteilen an Personengesellschaften ergebender Veräußerungsgewinn ist vom Veräußerer prinzipiell zum Normaltarif (d. h. Grenzsteuersatz in Höhe von bis zu 50 %) zu versteuern. Anderes sollte nur gelten, soweit der Veräußerungserlös auf Wirtschaftsgüter entfällt, auf die der 25%ige Sondersteuersatz anwendbar ist (insbesondere bestimmte Wertpapiere und Grundstücke). Diese Wirtschaftsgüter dürften aus dem Veräußerungserlös auszuscheiden und separat mit einem 25%igen Sondersteuersatz zu besteuern sein.⁵⁸⁾

58) Anderes könnte sich jedoch aus einer jüngeren Entscheidung des UFS (RV/1060-W/09 vom 21. 12. 2011) ergeben, in dem der UFS im Zusammenhang mit einer vermögensverwaltenden KG zu dem Ergebnis gekommen ist, dass bei der Veräußerung eines solchen KG-Anteils nicht auf die im Gesellschaftsvermögen befindlichen Wirtschaftsgüter durchzublicken ist. Sofern sich dieser Gedanke auch auf Anteile an betrieblich tätigen Mitunternehmerschaften übertragen lässt, könnte dies bedeuten, dass bei der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen die anteilig mitveräußerten Wertpapiere und Grundstücke nicht gesondert zu besteuern sind, sondern im Gewinn aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils „aufgehen“. Da gegen das erwähnte Urteil des UFS Amtsbeschwerde beim VwGH eingelegt wurde, bleibt die endgültige Klärung dieser Frage abzuwarten.

Die bei der Veräußerung von Betrieben geltenden Begünstigungen sind grundsätzlich auch bei der entgeltlichen Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften anwendbar. Der Freibetrag gemäß § 24 Abs. 4 EStG in Höhe von EUR 7.300,- steht dem Veräußerer einer Beteiligung an einer Personengesellschaft jedoch nur im prozentuellen Ausmaß der Höhe des veräußerten Anteils zu. Ist daher ein Mitunternehmer z. B. zu 25 % am Vermögen der Gesellschaft beteiligt, so kann er bei der Veräußerung seines Anteils den Freibetrag lediglich im Ausmaß von EUR 1.825,- (25 % von EUR 7.300,-) geltend machen. Sofern seit dem letzten entgeltlichen Erwerb des Anteils schon sieben Jahre vergangen sind, besteht gemäß § 37 Abs. 2 EStG alternativ die Möglichkeit zur Verteilung des Gewinns aus der Veräußerung des Personengesellschaftsanteils auf drei Jahre.⁵⁹⁾ Sind die Voraussetzungen des § 37 Abs. 5 EStG (Tod des Steuerpflichtigen, Erwerbsunfähigkeit oder Überschreiten des 60. Lebensjahres und Einstellung der Erwerbstätigkeit) erfüllt, so besteht eine weitere Alternative: Sind seit dem letzten entgeltlichen Erwerb zumindest sieben Jahre vergangen, so können Gewinne aus der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen mit dem halben Durchschnittssteuersatz versteuert werden.⁶⁰⁾

3.2.1.3 Unentgeltliche Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften

Die Anteile an Personengesellschaften sind aus ertragsteuerlicher Sicht keine selbstständigen Wirtschaftsgüter, vielmehr sind die einzelnen Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens (anteilig) unmittelbar den Gesellschaftern zuzurechnen. Im Falle des Todes des Gesellschafters geht die Beteiligung des Verstorbenen an der Personengesellschaft auf die Erben über. Der Erbe tritt unmittelbar in die Rechtsstellung des Erblassers ein. Aus einkommensteuerlicher Sicht sind folgende Fälle zu unterscheiden:

Sofern mit dem Tod des Gesellschafters die Gesellschaft aufgelöst wird, kommt es zur Abwicklung der Personengesellschaft und damit zur Betriebsaufgabe. Der Aufgabegewinn ist gemäß § 24 Abs. 3 EStG zu ermitteln. Der Aufgabegewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös für einzeln veräußerte Wirtschaftsgüter bzw. dem gemeinen Wert der in das Privatvermögen überführten Wirtschaftsgüter einerseits und dem Buchwert des Betriebsvermögens (repräsentiert durch das Eigenkapital im Zeitpunkt der Aufgabe der Mitunternehmerschaft) abzüglich der Aufgabekosten andererseits. Der Aufgabegewinn ist den verbliebenen Gesellschaftern und den Erben im Ausmaß ihrer Beteiligung zuzurechnen. Sofern die bisherigen Gesellschafter unter Abfindung der Erben die Gesellschaft fortsetzen, stellt die Abfindung bei diesen den Veräußerungserlös dar.

Wenn im Gesellschaftsvertrag vorgesehen ist, dass im Falle des Todes eines Gesellschafters die verbleibenden Gesellschafter die Gesellschaft alleine fortführen, so wird im Todesfall eine Veräußerung⁶¹⁾ des Mitunternehmeranteils durch die Person des Erblassers fingiert. Das Sonderbetriebsvermögen geht im Zeitpunkt des Ausscheidens aus der Mitunternehmerschaft in das Privatvermögen des Erblassers über. Im Zusammenhang mit der Veräußerung des Mitunternehmeranteils durch den Erblasser sind der Freibetrag gemäß § 24 Abs. 4 EStG bzw. die Progressionsermäßigungen gemäß § 37 EStG zu beachten. Nach § 37 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 5 EStG können Gewinne aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils sowie allfällige Übergangsgewinne anlässlich des Ablebens des Steuerpflichtigen mit dem halben Durch-

59) Siehe Punkt 3.1.1.4.5.4.

60) Siehe Punkt 3.1.1.4.5.5.

61) Vgl. *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch § 24 Tz 54.

schnittssteuersatz versteuert werden, wenn seit dem letzten entgeltlichen Erwerb mindestens sieben Jahre verstrichen sind.

Falls die Erben aufgrund des Gesellschaftsvertrages der Mitunternehmerschaft beitreten können, aber von dieser Möglichkeit nicht Gebrauch machen, sondern eine Abfindung annehmen, so findet eine Veräußerung auf der Ebene der Erben statt. Gleiches gilt, wenn die Erben automatisch in die Mitunternehmerstellung des Erblassers eintreten, aber sofort kündigen und für ihr Ausscheiden eine Abfindung erhalten. Die Abfindung bildet in diesem Fall den Veräußerungserlös, dem gemäß § 24 Abs. 2 EStG der Buchwert des Mitunternehmeranteils und die Veräußerungskosten gegenüberzustellen sind. Ein etwaiger Freibetrag gemäß § 24 Abs. 4 EStG bzw. eine Progressionsermäßigung gemäß § 37 EStG sind in diesem Fall von der Erfüllung der Voraussetzungen bei den Erben abhängig.

Sofern die Erben in die Mitunternehmerstellung eintreten, sieht § 6 Z 9 lit. a EStG für den unentgeltlichen Erwerb eines Mitunternehmeranteils die Buchwertfortführung durch die Erben vor. Diese Bestimmung hat zweifache Bedeutung. Zum einen bestimmt sie die Wertansätze des Erwerbers. Zum anderen wird durch diese Regelung klargestellt, dass die unentgeltliche Übertragung des Mitunternehmeranteils beim Übertragenden keine Versteuerung der stillen Reserven auslöst. Der Erbgang ist ein unentgeltlicher Erwerb und daher weder eine Betriebsveräußerung noch eine Betriebsaufgabe. Die stillen Reserven sind vielmehr vom Erwerber unter Beibehaltung seiner Mitunternehmerstellung im Falle der späteren Realisierung durch die Mitunternehmerschaft „nachzuversteuern“.

Die Bestimmung des § 6 Z 9 lit. a EStG ist zwingend, sodass eine wahlweise Aufwertung oder der Ansatz von Zwischenwerten nicht möglich ist.⁶²⁾ Lasten, die der Erbe aufgrund der Erbschaft zu tragen hat, wie z. B. Legate, Auflagen etc., die den Mitunternehmeranteil belasten, können an seiner Verpflichtung zur Buchwertfortführung nichts ändern. Bei der unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen unter Einschluss von Sonderbetriebsvermögen gilt die Buchwertfortführung auch für das Sonderbetriebsvermögen.

Wird die Mitunternehmerschaft anlässlich des Todes eines Mitunternehmers aufgelöst oder veräußern die Erben den Mitunternehmeranteil, so ist dieser Vorgang den Erben als Veräußerung bzw. Aufgabe der Mitunternehmerschaft zuzurechnen. Dies gilt auch dann, wenn die Erben außer der Veräußerung keine andere betriebliche Tätigkeit ausüben. Der Veräußerungsgewinn bzw. Aufgabegewinn ist wie im Falle der entgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen zu ermitteln.

Auch im Falle der Schenkung des Anteils an einer Personengesellschaft hat der Erwerber grundsätzlich die Buchwerte fortzuführen. Allerdings ist bei einer gemischten Schenkung zu prüfen, ob der Vorgang insgesamt als entgeltlich oder unentgeltlich anzusehen ist. Sofern der Übertragungsvorgang insgesamt unentgeltlich erfolgt, sind gemäß § 6 Z 9 lit. a EStG auch im Fall der Schenkung von Mitunternehmeranteilen die Buchwerte fortzuführen. Beim Geschenkgeber liegt keine steuerpflichtige Aufgabe des Mitunternehmeranteils vor.

62) Vgl. *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch § 6 Tz 242.

Für den Fall des Ausscheidens des Gesellschafters einer Personengesellschaft, der als Mitunternehmer anzusehen ist, ordnet § 24 Abs. 2 EStG ausdrücklich an, dass als Veräußerungsgewinn jedenfalls der Betrag seines negativen Kapitalkontos zu erfassen ist, den er nicht auffüllen muss. Als Ausscheiden ist nur die Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses durch die entgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen gemeint. Aus diesem Grund löst die unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen durch Vererbung oder Schenkung selbst bei negativem Kapitalkonto keine Veräußerungsgewinnbesteuerung aus. Allerdings kann es bei negativem Kapitalkonto zur Besteuerung beim Erben oder Geschenknahmer kommen, wenn dieser im Anschluss an die unentgeltliche Übertragung der Mitunternehmeranteile diese veräußert oder sich die Mitunternehmerschaft auflöst.

Im Falle einer Erbengemeinschaft, die einen Betrieb nach dem Tod des Erblassers fortführt oder an einer Mitunternehmerschaft beteiligt ist, wird jede entgeltliche Verschiebung der Anteile zwischen den Erben nach erfolgter Einantwortung als Veräußerung eines Mitunternehmeranteils gewertet. Die Folgen entsprechen jenen bei der entgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen.

3.2.2 **Übertragung von Personengesellschaftsanteilen aus umsatzsteuerlicher Sicht**

Zusammenschlüsse von natürlichen oder juristischen Personen, die nach außen hin selbstständig im Wirtschaftsleben in Erscheinung treten, gelten als Unternehmer im Sinne des UStG. Aus diesem Grunde sind in der Regel die Gesellschafter einer Personengesellschaft aus umsatzsteuerlicher Sicht nicht unternehmerisch tätig. Vielmehr ist die Gesellschaft selbst Unternehmer. Dies gilt insbesondere auch für die Erbengemeinschaft, die ein Unternehmen nach dem Ableben des Unternehmers fortführt und nach außen hin in Erscheinung tritt. Sofern die Gemeinschaft allerdings nicht den Zweck hat, nach außen hin aufzutreten, ist sie als bloße Innengesellschaft nicht Unternehmer. Die Geschäfte werden dann nach außen nur im Namen der einzelnen Gesellschafter abgeschlossen, sodass umsatzsteuerrechtlich relevante Verhältnisse nur zwischen den handelnden Gesellschaftern und den an diesen Geschäften beteiligten Dritten entstehen.

Die Voraussetzungen, nach denen eine Gesellschaft als Unternehmer und damit als eigenes Steuersubjekt anerkannt wird, unterscheiden sich von den einkommensteuerlichen Kriterien für die Annahme einer Mitunternehmerschaft. Auch eine Innengesellschaft, die umsatzsteuerlich nicht als Unternehmer gilt, wie z. B. eine stille Gesellschaft, kann einkommensteuerlich eine Mitunternehmerschaft sein.

Die Stellung als Gesellschafter einer Personengesellschaft vermittelt allein noch keine Unternehmerstellung. Die Umsätze werden grundsätzlich der Gesellschaft als Unternehmer zugerechnet. Die Beteiligung an einer Personengesellschaft zählt jedoch zum Unternehmensbereich, wenn diese im Rahmen eines Unternehmens gehalten wird. Darüber hinaus können Gesellschafter dadurch Unternehmereigenschaft erlangen, dass sie gegenüber der Gesellschaft nachhaltig umsatzsteuerbare Leistungen erbringen.

3.2.2.1 Entgeltliche Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften

Die entgeltliche Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften stellt für den Veräußerer einen Umsatz im Sinne des UStG dar, wenn dieser die Anteile im Unternehmensvermögen hält. Der Umsatz ist in diesem Fall gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG steuerbefreit. Sofern die Veräußerung nicht im Rahmen des Unternehmens erfolgt, ist der Vorgang nicht steuerbar. Zwischen der Gesellschaft und dem neuen Gesellschafter kommt es regelmäßig zu keinem Leistungsaustausch. Dieser findet nur zwischen dem Gesellschafter statt, der seinen Gesellschaftsanteil abtritt, und dem Gesellschafter, der den Gesellschaftsanteil erwirbt.

3.2.2.2 Unentgeltliche Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften

Bei Vererbung von Anteilen an Personengesellschaften treten die Erben in die Rechtsstellung des Erblassers, d. h. des bisherigen Gesellschafters. Dies ist ein nicht steuerbarer Vorgang und unterliegt daher nicht der Umsatzsteuer.⁶³⁾

Finden die Gesellschaft oder die verbleibenden Gesellschafter den Erben mit Geld ab, so ist darin ebenfalls ein nicht steuerbarer Vorgang zu sehen. Wird der Erbe hingegen mit Gegenständen des Unternehmens abgefunden, so ist dies als steuerbare Leistung der Gesellschaft anzusehen. Der Wert der verteilten Gegenstände ist mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Die Gegenleistung des als Erben eingetretenen Gesellschafters liegt in der Aufgabe der Gesellschaftsrechte. Dabei handelt es sich, sofern der Gesellschafter als Unternehmer anzusehen ist, um eine gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG steuerfreie Leistung.

Die Übertragung von Anteilen an einer Personengesellschaft im Wege der Schenkung erfolgt unentgeltlich und ist daher als nicht steuerbarer Vorgang anzusehen. Sofern die Anteile hingegen vom Schenkenden im Unternehmensvermögen gehalten wurden, werden Gesellschaftsanteile für Zwecke außerhalb des Unternehmens verwendet. Die Verwendung für Zwecke außerhalb des Unternehmens wird jedoch nicht als Eigenverbrauch erfasst, da die Anschaffung der Anteile infolge der Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG bzw. der Nichtsteuerbarkeit ohne Umsatzsteuerbelastung erfolgte und somit kein Recht auf Vorsteuerabzug bestand.

3.2.3 Übertragung von Personengesellschaftsanteilen und Anzeigepflicht für Schenkungen

Nach Auslaufen der Erbschafts- und Schenkungssteuer per 31. 7. 2008 löst die unentgeltliche Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften keine Erbschafts- oder Schenkungssteuer mehr aus. Für die Schenkung von Anteilen an Personengesellschaften ist jedoch wiederum die allfällige Meldeverpflichtung nach § 121a BAO an das zuständige Finanzamt zu beachten.⁶⁴⁾

63) Vgl. *Kolacny/Caganeek*, UStG³ § 1 Rz 12.

64) Für Details dazu siehe Punkt 3.1.3.

3.2.4 Übertragung von Personengesellschaftsanteilen aus grunderwerbsteuerlicher Sicht

3.2.4.1 Entgeltliche Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften

Die entgeltliche Übertragung von Personengesellschaftsanteilen löst grundsätzlich keine Grunderwerbsteuer aus. Dies gilt auch dann, wenn im Vermögen der Personengesellschaft inländische Grundstücke enthalten sind.

Grunderwerbsteuerliche Belastungen können sich jedoch dann ergeben, wenn sämtliche Anteile an der Personengesellschaft „in der Hand“ eines Nachfolgers vereinigt werden. In diesem Fall geht die Personengesellschaft unter, da die Existenz einer Personengesellschaft mehrere Gesellschafter voraussetzt. Dementsprechend kommt es zur „Anwachsung“ des Gesellschaftsvermögens beim Nachfolger. Es kommt zu einem unmittelbaren Liegenschaftserwerb des Übernehmenden vom ausscheidenden Gesellschafter.⁶⁵⁾ Die anwachsungsbedingte Grundstücksübertragung löst nach § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG Grunderwerbsteuerpflicht aus.⁶⁶⁾ Bemessungsgrundlage ist dabei die Gegenleistung in Höhe des wertmäßigen Anteils der Grundstücke am tatsächlichen Wert des untergehenden Personengesellschaftsanteils. Gehört der Erwerber zu den in § 7 Abs. 1 Z 1 GrEStG genannten Personen (Ehegatte, eingetragener Partner, Elternteil, Kind, Enkelkind, Stiefkind, Wahlkind oder Schwiegerkind des Übergebers), so beträgt der Steuersatz 2 %, sonst beträgt der Steuersatz 3,5 %.

3.2.4.2 Unentgeltliche Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften

Die unentgeltliche Übertragung von Anteilen an einer Personengesellschaft, die Eigentümerin eines inländischen Grundstückes ist, stellt keinen grunderwerbsteuerbaren Vorgang dar, solange die Mitunternehmerschaft bestehen bleibt. Werden gemeinsam mit den Anteilen an Personengesellschaften hingegen inländische Grundstücke unentgeltlich übertragen, die der Personengesellschaft von einem Gesellschafter zur Nutzung überlassen sind (Sonderbetriebsvermögen), so ist der unentgeltliche Grundstückserwerb ab Überschreiten des Werts von EUR 365.000,- (Freibetrag) grunderwerbsteuerpflichtig.⁶⁷⁾ Voraussetzung für den Freibetrag ist im Falle der Zuwendung unter Lebenden, dass es sich bei dem Erwerber um eine natürliche Person handelt und der zu mindestens 25 % unmittelbar am Vermögen der Gesellschaft beteiligte Übergeber das 55. Lebensjahr vollendet hat oder erwerbsunfähig ist. Bei Erwerben von Todes wegen steht die Begünstigung nach herrschender Auffassung jedenfalls zu, ohne dass zusätzliche Voraussetzungen erfüllt sein müssen. Gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 lit. d GrEStG kommt es zu einer Nacherhebung der Steuer, wenn der Erwerber innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb das zugewendete Vermögen oder wesentliche Teile davon entgeltlich oder unentgeltlich überträgt, betriebsfremden Zwecken zuführt oder der Betrieb oder Teilbetrieb aufgegeben wird.⁶⁸⁾

65) Vgl. VwGH 19. 3. 1981, 16/0981/80; ebenso VwGH 23. 1. 1986, 84/16/0155.

66) Vgl. VwGH 23. 1. 1986, 84/16/0155; ebenso VwGH 19. 1. 1994, 93/16/0139.

67) Vgl. allerdings zur Eingangsbesteuerung bei Stiftungen Punkt 3.5.4.1.

68) Die Nachversteuerung unterbleibt, wenn das übertragene Vermögen Gegenstand einer Umgründung im Sinne des UmgrStG ist oder wenn die nachfolgende Vermögensübertragung selbst nach § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG begünstigt ist.

Wenn aufgrund des Ausscheidens des vorletzten Gesellschafters sämtliche Anteile an einer Personengesellschaft in der Hand des Erwerbers vereinigt werden,⁶⁹⁾ kommt es zum Übergang der Grundstücke auf den nunmehrigen Einzelunternehmer, wodurch Grunderwerbsteuerpflicht eintritt – der Freibetrag steht in diesem Fall nicht zu.⁷⁰⁾

3.3 **Entgeltliche und unentgeltliche Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften**

3.3.1 **Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen aus einkommensteuerlicher Sicht**

3.3.1.1 **Entgeltliche Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen**

3.3.1.1.1 **Behandlung beim Verkäufer im Betriebsvermögen**

Im Zuge der entgeltlichen Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen kommt es für den Veräußerer zur Aufdeckung der in den Anteilen enthaltenen stillen Reserven (Unterschiedsbetrag zwischen dem erzielten Veräußerungspreis und dem Buchwert der Anteile). Dieser Unterschiedsbetrag entspricht dem Veräußerungsgewinn, wobei noch allfällige Veräußerungskosten (z. B. Vertragserrichtungskosten) in Abzug zu bringen sind, sofern sie zulasten des Veräußerers gehen. Bei im Betriebsvermögen gehaltenen Anteilen ist ein Gewinn aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen grundsätzlich in voller Höhe zu erfassen. Weiters ist es für die grundsätzliche Steuerpflicht betrieblich gehaltener Kapitalgesellschaftsanteile auch ohne Bedeutung, wie lange die Anteile vom Veräußerer in seinem Vermögen gehalten worden sind oder wie hoch das prozentuelle Ausmaß seiner Beteiligung ist.

Hinsichtlich der steuerlichen Behandlung der Veräußerungsgewinne ist danach zu unterscheiden, ob die Veräußerung vor oder ab dem 1. 4. 2012 erfolgt. Für Veräußerungen bis zum 1. 4. 2012 steht natürlichen Personen für die steuerliche Behandlung des Veräußerungsgewinnes insoweit eine Begünstigung zu, als für die Besteuerung eines Gewinnes aus der Veräußerung von Anteilen an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften der halbe Durchschnittseinkommensteuersatz zur Anwendung kommt. Für die Anwendung des halben Durchschnittssteuersatzes auf den Veräußerungsgewinn ist es allerdings Voraussetzung, dass der Veräußerer die veräußerte Beteiligung seit mindestens einem Jahr in seinem Vermögen gehalten hat. Kurzfristige An- und Verkäufe von Beteiligungen sind daher nicht begünstigt. Weiters ist eine Besteuerung mit dem halben Durchschnittssteuersatz insoweit ausgeschlossen, als auf die Anschaffungskosten der Beteiligung stille Reserven im Sinne des § 12 EStG übertragen worden sind oder auf die Beteiligung eine Teilwertabschreibung vorgenommen worden ist (z. B. wegen dauernder Wertminderung der Beteiligung). Die Begünstigung ist letztmalig auf vor dem 1. 4. 2012 verwirklichte Besteuerungstatbestände anzuwenden.

69) Dem verbleibenden Gesellschafter wächst in einem solchen Fall das restliche Vermögen gemäß § 142 UGB an.

70) Vgl. *Papst*, „Wiederbelebung“ der GrESt, SWK-Spezial – Schenkungsmeldegesezt 2008, 24.

Erfolgt die Veräußerung ab dem 1. 4. 2012, so sind bereits die Neuregelungen zur Vermögenszuwachssteuer anzuwenden. Die Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an Körperschaften unterliegen in diesem Fall unabhängig von Behaltdauer oder Beteiligungsausmaß einem fixen Steuersatz von 25 %.⁷¹⁾

Anstelle des Sondersteuersatzes von 25 % kann nach § 27a Abs. 5 EStG auf Antrag der allgemeine Steuertarif angewendet werden (Regelbesteuerungsoption). Dabei ist jedoch zu beachten, dass die Regelbesteuerungsoption nur für sämtliche Einkünfte, die dem Sondersteuersatz unterliegen (sowohl laufende Kapitalerträge wie z. B. Dividenden und Zinsen als auch Veräußerungsgewinne) ausgeübt werden kann.

3.3.1.1.2 Behandlung beim Verkäufer im Privatvermögen

Werden Gesellschaftsanteile veräußert, die vom Veräußerer im steuerlichen Privatvermögen gehalten wurden, so ist danach zu unterscheiden, ob eine wesentliche Beteiligung (im Wesentlichen ein Beteiligungsausmaß von mindestens 1 %; siehe dazu gleich) veräußert wird oder nicht und ob die Veräußerung bereits von den Neuregelungen zur Vermögenszuwachssteuer erfasst ist.

3.3.1.1.2.1 Veräußerung von wesentlichen Beteiligungen

Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an in- oder ausländischen Kapitalgesellschaften, an denen der Veräußerer – oder im Falle des unentgeltlichen Erwerbs (Schenkung, Erbschaft) dessen Rechtsvorgänger – innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens 1 % beteiligt war, waren bereits vor Einführung der Vermögenszuwachssteuer unabhängig von der Behaltdauer einkommensteuerpflichtig (§ 31 EStG in der Fassung vor BudBG 2011). Hinsichtlich der grundsätzlichen Einkommensteuerpflicht solcher Veräußerungsvorgänge ist daher nicht zwischen alter und neuer Rechtslage zu unterscheiden.

Für die Steuerpflicht ist es nicht Voraussetzung, dass das prozentuelle Ausmaß der veräußerten Beteiligung mindestens 1 % beträgt. Vielmehr reicht es für die Steuerpflicht aus, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre eine Beteiligung an der betreffenden Kapitalgesellschaft von mindestens 1 % in seinem Vermögen gehalten hat. Auch die Übertragung von Beteiligungsquoten von 1 % oder weniger kann daher der Steuerpflicht unterliegen. Dies kann bei der Unternehmensnachfolge besondere Bedeutung erlangen, wenn eine größere Beteiligung auf mehrere Nachfolger, die jeweils zu weniger als 1 % beteiligt werden, entgeltlich übertragen werden soll. Auch solche Teilveräußerungen sind steuerpflichtig.

Unterschiede zwischen der alten und der neuen Rechtslage bestehen jedoch hinsichtlich der anzuwendenden Steuersätze sowie hinsichtlich der Möglichkeiten eines allfälligen Verlustausgleichs. Für die Frage, ob eine Veräußerung vor dem 1. 4. 2012 oder danach vorliegt, ist dabei der Abschluss des Kaufvertrages und nicht der Zufluss des Veräußerungserlöses maßgeblich. Die Veräußerung einer Beteiligung vor dem 1. 4. 2012, bei der der Kaufpreis erst nach dem 1. 4. 2012 zufließt, würde daher noch unter die alte Rechtslage fallen.

71) Vgl. § 124b Z 185 EStG.

Veräußerungen vor dem 1. 4. 2012

Bei vor dem 1. 4. 2012 verwirklichten Veräußerungen von wesentlichen Beteiligungen unterliegen die erzielten Gewinne einer begünstigten Besteuerung mit dem halben Durchschnittssteuersatz des Veräußerers. Die theoretisch höchstmögliche Belastung für die Gewinne beträgt daher 25 %, wobei der tatsächliche halbe Durchschnittssteuersatz des Veräußerers stets unter 25 % liegen wird (ein halber Durchschnittssteuersatz von 25 % würde sich erst bei unendlich hohem Einkommen ergeben). Die Tarifbegünstigung ist allerdings daran geknüpft, dass die Beteiligung vom Veräußerer zumindest für einen Zeitraum von einem Jahr in seinem Vermögen gehalten worden ist. Ist dies nicht der Fall, so ist der Gewinn dem normalen Einkommensteuertarif (bis zu 50 %) zu unterwerfen.

Veräußerungen ab dem 1. 4. 2012

Erfolgt die Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ab dem 1. 4. 2012, so unterliegen allfällige Veräußerungsgewinne bereits den Neuregelungen zur Vermögenszuwachssteuer. Die Veräußerungsgewinne unterliegen daher nicht mehr dem halben Durchschnittssteuersatz, sondern einem Sondersteuersatz in Höhe von 25 %. Dieser Sondersteuersatz ist mit einer Endbesteuerungswirkung verbunden, was bedeutet, dass die Veräußerungsgewinne bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen zu berücksichtigen sind.

Die Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen ergeben sich aus dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten.⁷²⁾ Aufwendungen im Zusammenhang mit diesen Einkünften sowie Anschaffungsnebenkosten (Fremdfinanzierungszinsen für die Beteiligung, Kosten für die Errichtung des Kaufvertrages oder andere Rechtsberatungskosten im Zusammenhang mit der Veräußerung), können nicht von der Steuerbemessungsgrundlage abgezogen werden.

Sofern die Abwicklung des Verkaufs über eine inländische depotführende Stelle erfolgt (was bei der Veräußerung wesentlicher Beteiligungen im Allgemeinen und insbesondere bei GmbH-Anteilen mangels Verbriefung nur in absoluten Ausnahmefällen vorkommen wird), kann es zu einem KEST-Abzug vom Veräußerungsgewinn kommen. Ein solcher KEST-Abzug ist jedoch nur vorgesehen, wenn die veräußerte Beteiligung nach dem 31. 12. 2010 angeschafft wurde. Andernfalls kann die Erfassung des Veräußerungsgewinnes nur im Rahmen der Veranlagung erfolgen.

Anstelle des Sondersteuersatzes von 25 % kann nach § 27a Abs. 5 EStG auf Antrag der allgemeine Steuertarif angewendet werden (Regelbesteuerungsoption). Dabei ist jedoch zu beachten, dass die Regelbesteuerungsoption nur für sämtliche Einkünfte, die dem Sondersteuersatz unterliegen (sowohl laufende Kapitalerträge wie z. B. Dividenden und Zinsen als auch Veräußerungsgewinne) ausgeübt werden kann.

3.3.1.1.2.2 Veräußerung von Portfoliobeteiligungen

Sollten im Rahmen einer Unternehmensnachfolge Beteiligungen veräußert werden, die nicht die oben angeführten Voraussetzungen für eine wesentliche Beteiligung erfüllen (Beteiligung von weniger als 1 % in-

72) Vgl. § 27a Abs. 3 Z 2 lit. a EStG.

nerhalb der letzten fünf Jahre – „Portfoliobeteiligungen“), so ist hinsichtlich der steuerlichen Behandlung danach zu unterscheiden, ob die Beteiligung vor oder ab dem 1. 1. 2011 angeschafft wurde.

Erfolgte die Anschaffung vor dem 1. 1. 2011, so ist die Veräußerung nur dann einkommensteuerpflichtig, wenn die Veräußerung innerhalb der einjährigen Spekulationsfrist erfolgt. Ist dies der Fall, so unterliegt der Gewinn dem normalen Einkommensteuertarif, die Steuerbelastung kann somit bei entsprechender Einkommenshöhe bis zu 50 % betragen. Erfolgte die Anschaffung nach dem 31. 12. 2010, so ist ein Veräußerungsgewinn unabhängig von der Behaltedauer einkommensteuerpflichtig. Die Besteuerung erfolgt in diesem Fall wieder im Rahmen der Neuregelungen zur Vermögenszuwachssteuer. Der Gewinn (Veräußerungserlös abzüglich Anschaffungskosten, nicht jedoch abzüglich Anschaffungsnebenkosten) unterliegt daher einem 25%igen Sondersteuersatz. (Ausnahme: Wird die Portfoliobeteiligung nach dem 31. 12. 2010 erworben und vor dem 1. 4. 2012 veräußert, kommt – auch nach Ablauf der einjährigen Frist – nicht der 25%ige Sondersteuersatz, sondern der reguläre Einkommensteuertarif zur Anwendung.) Sollte der Verkauf über eine inländische depotführende Stelle abgewickelt werden, so ist ab 1. 4. 2012 ein KEST-Abzug vorgesehen.

3.3.1.2 Unentgeltliche Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen

Die unentgeltliche Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften (AG oder GmbH bzw. vergleichbare ausländische Kapitalgesellschaftsformen) aus dem Privatvermögen des Übertragenden führt grundsätzlich zu keiner einkommensteuerlichen Belastung.⁷³⁾ Aus Sicht des Erwerbers sind in diesem Fall die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers (d. h. des Erblassers oder des Geschenkgebers) maßgeblich. Im Ergebnis werden daher die stillen Reserven mit den Anteilen auf den Nachfolger (Erben oder Geschenknehmer) mitübertragen und unterliegen bei diesem im Falle einer späteren entgeltlichen Veräußerung der Ertragsbesteuerung.

Erfolgt anlässlich der unentgeltlichen Übertragung einer Unternehmensbeteiligung ein Depotwechsel (was bei nicht verbrieften Beteiligungen wie z. B. GmbH-Anteilen nur in absoluten Ausnahmefällen vorkommen wird), so ist zu beachten, dass ein Depotwechsel ab dem 1. 4. 2012 die Besteuerung eines fiktiven Veräußerungsgewinnes auslösen kann, wenn nicht entweder der depotführenden Stelle anhand geeigneter Unterlagen (z. B. Notariatsakt, Einantwortungsbeschluss oder Schenkungsmeldung) nachgewiesen wird, dass ein unentgeltlicher Vorgang vorliegt, oder wenn nicht eine Mitteilung über den Depotwechsel an die Abgabenbehörden erfolgt. Für wesentliche Beteiligungen (Beteiligungsausmaß von mindestens 1 %), die vor dem 1. 1. 2011 entgeltlich erworben wurden, kommt eine solche fiktive Veräußerungsgewinnbesteuerung nicht zur Anwendung.

Im Betriebsvermögen gehaltene Anteile an Kapitalgesellschaften werden im Zuge einer unentgeltlichen Übertragung auf den Rechtsnachfolger zunächst aus dem Betriebsvermögen entnommen (wenn nicht der ganze Betrieb, zu dem die Kapitalgesellschaftsbeteiligung gehört, übertragen wird). Die Entnahme erfolgt

73) Eine Einkommensbesteuerung bei unentgeltlichen Übertragungen kann sich jedoch im Rahmen der sogenannten Wegzugsbesteuerung (§ 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG) ergeben, wenn die unentgeltliche Übertragung zu einem Verlust des Besteuerungsrechts der Republik Österreich führt, was z. B. der Fall sein kann, wenn ein in Österreich ansässiger Geschenkgeber eine Beteiligung an eine Person zuwendet, die in einem Staat ansässig ist, mit dem Österreich ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, nach dem Veräußerungsgewinne nur im Ansässigkeitsstaat des Veräußerers besteuert werden dürfen.

gemäß § 6 Z 4 EStG zum Teilwert, sodass stille Reserven im Zeitpunkt der Entnahme realisiert werden. Die Anschaffungskosten des Übernehmenden entsprechen dem Entnahmewert beim Rechtsvorgänger.

3.3.2 **Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen aus umsatzsteuerlicher Sicht**

Die entgeltliche Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften ist als steuerbarer Umsatz anzusehen, soweit die Veräußerung durch den Gesellschafter im Rahmen seines Unternehmens erfolgt. Die Veräußerung ist allerdings von der Umsatzsteuer befreit.

Die unentgeltliche Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften im Erbfall unterliegt nicht der Umsatzsteuer. Gleiches gilt im Ergebnis für die Schenkung von Anteilen an Kapitalgesellschaften.

3.3.3 **Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen und Anzeigepflicht für Schenkungen**

Nach Auslaufen der Erbschafts- und Schenkungssteuer per 31. 7. 2008 löst die unentgeltliche Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften keine Erbschafts- oder Schenkungssteuer mehr aus. Für die Schenkung von Anteilen an Kapitalgesellschaften ist jedoch wiederum die allfällige Meldeverpflichtung nach § 121a BAO zu beachten.⁷⁴⁾

3.3.4 **Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen aus grundwerbsteuerlicher Sicht**

Die entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung von Kapitalanteilen löst grundsätzlich keine Grunderwerbsteuer aus. Dies gilt im Grundsatz auch dann, wenn die Kapitalgesellschaft, deren Anteile übertragen werden, in ihrem Gesellschaftsvermögen inländische Grundstücke hält. Allerdings kann bei Übertragung von Anteilen an grundstückshaltenden Gesellschaften Grunderwerbsteuer ausgelöst werden, wenn entweder alle Anteile gleichzeitig übertragen werden oder beim Erwerber auf sonstige Weise sämtliche Anteile in einer Hand vereinigt werden (wenn z. B. der Erwerber bereits an der Gesellschaft beteiligt war und nunmehr die restlichen Anteile erwirbt).⁷⁵⁾ Bemessungsgrundlage ist in diesem Fall der dreifache Einheitswert der im Gesellschaftsvermögen befindlichen Grundstücke (nicht der Verkehrswert). Der Steuersatz der Grunderwerbsteuer beträgt 3,5 %.

Bis vor Kurzem wurde eine Grunderwerbsteuerpflicht anlässlich der Vereinigung oder der Übertragung aller Anteile in der Praxis dadurch vermieden, dass nicht alle Anteile an den Erwerber übertragen, sondern ein „Zwerganteil“ zurückbehalten wurde. Die Besteuerung konnte nach herrschender Auffassung auf diese Weise beispielsweise durch einen Treuhänder verhindert werden, der einen geringen Anteil an der Gesellschaft übernimmt.⁷⁶⁾ Dieser Auffassung hat der UFS in einer kürzlich ergangenen Entscheidung⁷⁷⁾ jedoch widersprochen. Im gegenständlichen Fall verkaufte ein Vater 99 % seiner Beteiligung an einer GmbH, in

74) Für Details dazu siehe Punkt 3.1.3.

75) Vgl. VwGH 20. 1. 1972, 2157/70.

76) Vgl. *Doralt/Ruppe, Steuerrecht II*⁶ (2011), 387.

77) Vgl. UFS 25. 6. 2010, RV/0226-I/09.

der sich eine Liegenschaft befand, an seinen Sohn und behielt 1 % zurück, verpflichtete sich jedoch zugleich in einem Treuhandvertrag, den Anteil von einem Prozent fortan als Treuhänder für seinen Sohn zu halten. Eine solche Gestaltung stellt nach Ansicht des UFS einen Missbrauch dar und ist steuerlich daher nicht anzuerkennen, wodurch die (anlässlich der Anteilsvereinigung anfallende) Grunderwerbsteuer durch eine solche Konstruktion nicht vermieden werden kann. Gegen die Entscheidung des UFS wurde Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingebracht. Bis zur Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs herrscht hinsichtlich solcher Konstruktionen zur Vermeidung der Grunderwerbsteuer somit Rechtsunsicherheit.

3.4 Internationale Aspekte der Unternehmensnachfolge

3.4.1 Einleitung

Bei internationalen Unternehmensübertragungen sind in steuerlicher Hinsicht einige Besonderheiten zu beachten. Bei entgeltlicher Unternehmensübertragung liegt insbesondere ein „internationaler Steuerfall“ vor, wenn eine in Österreich ansässige Person ein ausländisches Unternehmen oder Anteile an einem ausländischen Unternehmen veräußert oder im umgekehrten Fall eine im Ausland ansässige Person ein in Österreich gelegenes Unternehmen oder Anteile an einem österreichischen Unternehmen veräußert. In diesen Fällen ist es möglich, dass sowohl der Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen als auch der Staat, in dem das Unternehmen gelegen ist, einen Besteuerungsanspruch auf den Veräußerungsgewinn erheben.

Für die Frage, in welchen Fällen es bei der entgeltlichen Unternehmensübertragung zu einer Doppel- und Mehrfachbesteuerung kommen kann und unter welchen Voraussetzungen und auf welche Art und Weise eine allfällige Doppelbesteuerung vermieden werden kann, ist zunächst auf die Frage einzugehen, was unter einem „Steuerinländer“ und was unter einem „Steuerausländer“ zu verstehen ist. Für diese Zwecke ist zwischen der unbeschränkten und der beschränkten Steuerpflicht zu unterscheiden.

3.4.2 Unbeschränkte und beschränkte Einkommensteuerpflicht

Der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht unterliegen diejenigen Personen, die in Österreich einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht beginnt daher mit der Begründung eines Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthaltes im Inland und endet mit der Aufgabe des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthaltes im Inland. Einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften hat jemand dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er sie beibehalten und benutzen wird (§ 26 Abs. 1 BAO). Eine nur vorübergehende Unterkunft (z. B. in einem Hotel) oder eine unmöblierte Wohnung stellen daher in der Regel keinen Wohnsitz im Sinne der Steuerrechtsordnung dar. Zweitwohnsitze (z. B. Ferienwohnungen) führen nicht zur unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich, wenn sich der Mittelpunkt des Lebensinteresses des Steuerpflichtigen länger als fünf Jahre im Ausland befindet und die inländischen Zweitwohnsitze nachweislich nicht mehr als 70 Tage genutzt werden.

Seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt (§ 26 Abs. 2 BAO). Vorübergehende Anwesenheit im Inland zu Besuchs- oder Erholungszwecken kann keinen gewöhnlichen Aufenthalt begründen. Ihren gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich hat eine Person aber jedenfalls dann, wenn sie sich länger als sechs Monate im Inland aufhält.

Unmittelbare Folge der unbeschränkten Steuerpflicht ist es, dass die Person mit all ihren in- und ausländischen Einkünften (also ihrem Welteinkommen) der österreichischen Einkommensteuer unterliegt. Veräußert daher ein in Österreich unbeschränkt Steuerpflichtiger einen im Ausland gelegenen Betrieb, einen Anteil an einer ausländischen Mitunternehmerschaft oder einen Anteil an einer ausländischen Kapitalgesellschaft, so ist der daraus erzielte Veräußerungsgewinn in Österreich grundsätzlich steuerpflichtig.

Hat eine Person weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland, so unterliegt sie in Österreich bloß der beschränkten Steuerpflicht. Der österreichischen Einkommensteuer unterliegen in diesem Fall nur noch solche Einkünfte, die einen gewissen Inlandsbezug aufweisen und in der abschließenden Aufzählung des § 98 EStG enthalten sind. Darunter fallen beispielsweise Einkünfte aus einer im Inland betriebenen Land- und Forstwirtschaft, Einkünfte aus einer im Inland ausgeübten selbstständigen bzw. freiberuflichen Tätigkeit sowie Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb, für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder im Inland ein ständiger Vertreter bestellt ist. Dementsprechend unterliegen Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24 EStG der beschränkten Steuerpflicht, sofern es sich um die Veräußerung eines inländischen Betriebes (Teilbetriebes) oder um die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils an einem inländischen Gewerbebetrieb handelt. Ebenso erfasst sind Gewinne aus der Veräußerung eines inländischen land- und forstwirtschaftlichen Betriebes bzw. eines inländischen Betriebes, in dem eine als selbstständige Arbeit zu qualifizierende Tätigkeit ausgeübt wurde.⁷⁸⁾

Von der Aufzählung des § 98 EStG sind weiters Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an österreichischen Kapitalgesellschaften⁷⁹⁾ erfasst, sofern der Veräußerer oder im Fall des unentgeltlichen Erwerbs der Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung (zu irgendeinem Zeitpunkt) zu mindestens einem Prozent an der Gesellschaft beteiligt war. Dementsprechend besteht in Österreich grundsätzlich Einkommensteuerpflicht, wenn eine solche Beteiligung an einer österreichischen Gesellschaft durch einen Steuerausländer veräußert wird.

3.4.3 Vermeidung der Doppelbesteuerung im Einkommensteuerrecht

Wie erläutert, unterliegt eine natürliche Person, die in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig ist, in Österreich mit allen in- und ausländischen Einkünften der Einkommensteuer. Veräußert nun ein in Österreich unbeschränkt Steuerpflichtiger beispielsweise ein ausländisches Unternehmen, so erhebt der Staat, in dem das Unternehmen gelegen ist, regelmäßig ebenfalls einen Besteuerungsanspruch auf den Veräußerungsgewinn. Umgekehrt ist es möglich, dass ein Steuerpflichtiger in einem anderen Staat mit all seinen in- und ausländischen Einkünften der Besteuerung unterliegt und der Steuerpflichtige gleichzeitig Einkünfte aus österreichischen Quellen wie z. B. aus der Veräußerung eines inländischen Betriebes bezieht, für die Österreich im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht ebenfalls einen Besteuerungsanspruch erhebt. Aufgrund solcher und anderer Überschneidungen (z. B. unbeschränkte Steuerpflicht in mehreren Staaten) der Besteuerungsansprüche kann es zu einer Doppelbesteuerung der Einkünfte kommen.

78) Vgl. *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch § 98 Tz 8.4.

79) Kapitalgesellschaft mit Sitz oder Ort der Geschäftsleitung in Österreich.

3.4.3.1 Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Doppelbesteuerungsabkommen

Da die zwei- oder mehrfache Erfassung von Einkünften eine erhebliche Behinderung grenzüberschreitender Wirtschaftsbeziehungen bewirken würde, haben viele Staaten untereinander sogenannte Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) geschlossen, um Doppelbesteuerungen zu vermeiden. Österreich hat mit etwa 100 Staaten bilaterale Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung abgeschlossen. In diesen Abkommen ist geregelt, welcher der beiden Staaten jeweils in welchem Umfang die Einkünfte des Steuerpflichtigen besteuern darf.⁸⁰⁾ Der Großteil der DBA, die Österreich mit anderen Staaten abgeschlossen hat, entspricht weitgehend einem Musterabkommen, das von der OECD ausgearbeitet wurde. Zur Vereinfachung der Darstellung wird deshalb im Folgenden vor allem auf die Bestimmungen dieses Musterabkommens eingegangen.

Im Rahmen der von Österreich abgeschlossenen DBA ist üblicherweise in einer eigenen Bestimmung geregelt, ob Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen im Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen oder im anderen Staat (Quellenstaat) besteuert werden dürfen. In dieser Bestimmung (Art. 13 OECD-MA) wird bei der Verteilung der Besteuerungsrechte nach der Art des veräußerten Vermögens differenziert: Das Besteuerungsrecht für Gewinne aus der Veräußerung beweglichen Vermögens, das Betriebsvermögen einer im anderen Staat gelegenen Betriebstätte ist, wird üblicherweise dem Betriebsstättenstaat zugewiesen. Das Besteuerungsrecht für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften wird üblicherweise dem Ansässigkeitsstaat des Veräußerers zugewiesen.⁸¹⁾ Probleme hinsichtlich der DBA-rechtlichen Beurteilung können Anteile an Mitunternehmerschaften bereiten. Dies ist darauf zurückzuführen, dass manche Staaten – im Gegensatz zu Österreich – in ihrem nationalen Steuerrecht Personengesellschaften als eigenes Steuersubjekt behandeln und dementsprechend die Mitunternehmerschaft selbst, und nicht die dahinterstehenden Gesellschafter besteuern.⁸²⁾ Trotz grundsätzlicher Anwendbarkeit eines DBA können sich dadurch im Einzelfall Doppelbesteuerungen und doppelte Nichtbesteuerungen ergeben. Insoweit erscheint daher eine sorgsame Planung unter Einbeziehung von Fachleuten in den betroffenen Staaten unumgänglich.

Ob bei Zuteilung eines Besteuerungsrechtes an den Quellenstaat auch dem Ansässigkeitsstaat ein Besteuerungsrecht zukommt, hängt davon ab, welche Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im konkreten DBA vereinbart ist. Als Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung kommen bei Anwendung eines DBA die Befreiungsmethode und die Anrechnungsmethode infrage. Bei Anwendung der Befreiungsmethode verzichtet der Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen auf die Besteuerung derjenigen Einkünfte, die nach den Bestimmungen des DBA im anderen Staat („Quellenstaat“) besteuert werden dürfen. Die Befreiungsmethode ist regelmäßig mit einem sogenannten Progressionsvorbehalt verbunden. Das bedeutet, dass Österreich die ausländischen Einkünfte zwar nicht besteuern darf, sie aber bei der Ermitt-

80) Vgl. Lang, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen² (2002), 24.

81) In einigen DBA besteht eine Sonderregel für Anteile an Grundstücksgesellschaften. Danach werden Gewinne aus der Veräußerung von Gesellschaften, deren Vermögen überwiegend aus unbeweglichem Vermögen in einem der DBA-Vertragsstaaten besteht, dem Lagestaat der Grundstücke zur Besteuerung zugewiesen.

82) Vgl. zu dieser Problematik im Detail die Beiträge in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2000), sowie Toifl, Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2003).

lung des auf die inländischen Einkünfte anzuwendenden Steuersatzes in die Bemessungsgrundlage mit einbeziehen kann.

Bei Anwendung der Anrechnungsmethode wird die Steuer für alle in- und ausländischen Einkünfte des Steuerpflichtigen nach österreichischem Recht ermittelt. Auf diesen Steuerbetrag werden in weiterer Folge die im Ausland entrichteten Steuern angerechnet. Liegt das österreichische Steuerniveau daher über dem Niveau des Landes, aus dem die Einkünfte bezogen werden, so wird die Gesamtsteuerbelastung durch die Anrechnungsmethode gleichsam auf das österreichische Steuerniveau angehoben. Im umgekehrten Fall, wenn das Steuerniveau im Quellenstaat über dem österreichischen Niveau liegt, bleibt es insgesamt bei der höheren ausländischen Steuerbelastung. Der Steuerpflichtige kann bei Anwendung der Anrechnungsmethode daher nicht von einem etwaigen Tarifgefälle zwischen Österreich und dem Quellenstaat profitieren.

Sowohl die Befreiung ausländischer Einkünfte als auch die Anrechnung ausländischer Steuern sind von den Abgabenbehörden von Amts wegen vorzunehmen. Soweit in einem DBA nichts anderes vorgesehen ist, muss der Steuerpflichtige daher keinen eigenen Antrag stellen, um die Doppelbesteuerung zu vermeiden.⁸³⁾

3.4.3.2 Innerstaatliche Vermeidung der Doppelbesteuerung

Das Netz der DBA ist noch nicht so engmaschig, dass Österreich mit allen anderen Ländern der Welt ein Abkommen geschlossen hat. Ist kein DBA anwendbar, so hat das BMF gemäß § 48 BAO die Möglichkeit, die Doppelbesteuerung durch geeignete Maßnahmen zu verhindern. Als Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung kommen auch in diesen Fällen die Befreiungsmethode und die Anrechnungsmethode infrage. Grundsätzlich steht dem BMF die Methode (Befreiungs- oder Anrechnungsmethode), mit der die Doppelbesteuerung vermieden wird, frei.

Unter gewissen, in einer zu § 48 BAO ergangenen Verordnung⁸⁴⁾ konkretisierten Voraussetzungen haben unbeschränkt Steuerpflichtige einen Rechtsanspruch auf die Vermeidung der Doppelbesteuerung unter Anwendung der Befreiungsmethode: Stammen die Einkünfte aus einem Staat, mit dem Österreich kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, und unterliegen diese Einkünfte im ausländischen Staat einer der österreichischen Einkommen- oder Körperschaftsteuer vergleichbaren Besteuerung, deren Durchschnittssteuerbelastung mehr als 15 % beträgt, ist für gewisse (vorwiegend „aktive“) Einkünfte zwingend die Befreiungsmethode anzuwenden. Insbesondere hat die Befreiungsmethode bei Einkünften aus Gewerbebetrieb und Einkünften aus selbstständiger Arbeit, die aus einer im Ausland gelegenen Betriebsstätte stammen, zur Anwendung zu kommen. Dementsprechend sind auch Gewinne aus der Veräußerung eines ausländischen Unternehmens von dieser Regelung erfasst.

83) Vgl. Lang, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen² (2002), 154.

84) Vgl. VO BGBl II 2002/474.

3.5 Steuerliche Sonderfragen der Unternehmensnachfolge

3.5.1 Unternehmensübertragung gegen Rente

Renten sind regelmäßig wiederkehrende, auf einem einheitlichen Verpflichtungsgrund beruhende Leistungen, deren Dauer vom Eintritt eines ungewissen Ereignisses, wie z. B. dem Todeszeitpunkt einer Person, abhängt. Kennzeichnend für eine Rente ist der aleatorische Charakter. Aufgrund des aleatorischen Moments ist bei der Bewertung von Leibrenten die Erlebenswahrscheinlichkeit zu berücksichtigen, d. h., es hat eine Barwertermittlung nach versicherungsmathematischen Methoden zu erfolgen.

Im Bereich der Rentenvereinbarungen ist, je nachdem, ob die Rentenzahlungen eine wirtschaftlich äquivalente Gegenleistung für die Unternehmensübertragung darstellen oder eben dieses Erfordernis nicht erfüllen, zwischen Kaufpreisrente, Versorgungsrente und Unterhaltsrente zu unterscheiden. Im Einkommensteuerrecht gilt lediglich die Kaufpreisrente als entgeltlich, die Versorgungs- bzw. Unterhaltsrente hingegen als unentgeltlich. Bedeutung kommt dieser Differenzierung deswegen zu, da nur die entgeltliche Übertragung zu einer Veräußerung im Sinne des § 24 EStG führt.

Dementsprechend ist zunächst eine Feststellung dahin gehend zu treffen, ob aufgrund der Typenkategorisierung des Einkommensteuerrechtes bei einer Rentenvereinbarung aus Anlass der Übertragung eines Unternehmens eine Kaufpreisrente und somit eine Veräußerung im Sinne des § 24 EStG vorliegt oder ob es sich um eine unentgeltliche Unternehmensübertragung handelt. Diese Kategorisierung erfolgt dabei durch Gegenüberstellung des versicherungsmathematisch ermittelten Kapitalwerts der Rente⁸⁵⁾ einerseits und der Teilwerte⁸⁶⁾ des Betriebsvermögens einschließlich eines Firmenwertes abzüglich der Schulden andererseits.

3.5.1.1 Unternehmensübertragung gegen Kaufpreisrente

Bei der Kaufpreisrente (Gegenleistungsrente) stellt der versicherungsmathematische Wert der Rente im Wesentlichen eine angemessene Gegenleistung für die Übertragung eines Unternehmens dar. Dies ist regelmäßig dann der Fall, wenn der Barwert der Rente bezogen auf den Wert des übertragenen Betriebsvermögens nicht weniger als 75 % oder nicht mehr als 125 % beträgt. Gegenleistungsrenten führen beim Rentenberechtigten zu einem Veräußerungsgewinn im Sinne des § 24 EStG und beim Rentenverpflichteten zu einem entgeltlichen Betriebserwerb im Sinne des § 6 Z 8 lit. b EStG. Wird ein Unternehmen gegen Kaufpreisrente veräußert, so liegt zwar eine Betriebsveräußerung im Sinne des § 24 EStG vor, es erfolgt jedoch keine Gegenüberstellung von Buchwerten und Veräußerungserlös. Ein Veräußerungsgewinn wird vielmehr erst dann angenommen, wenn die laufenden Rentenbezüge – zuzüglich allfälliger Einmalbeträge, Entnahmegewinne etc. –⁸⁷⁾ den auf den Veräußerungsstichtag bezogenen Buchwert des Betriebsvermögens übersteigen. Bis dahin liegt eine bloße Vermögensumschichtung vor. Die ab diesem Zeitpunkt anfallenden Rentenbezüge sind gemäß dem Zufließen nach § 19 EStG im Rahmen jener Einkunftsart, die Ge-

85) Dazu ausführlich EStR 2000 Rz 7020 ff.

86) Der Teilwert ist gem. § 6 Z 1 EStG (bzw. § 12 BewG) jener Betrag, den der Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt („going concern“).

87) Vgl. EStR 2000 Rz 7032.

gegenstand des verkauften Betriebes war, als nachträgliche betriebliche Einkünfte anzusetzen und steuerpflichtig.

Als Anschaffungskosten des gegen Rentenzahlung erworbenen Unternehmens gilt der versicherungsmathematisch ermittelte Barwert der Rentenverpflichtung. Dieser ist beim bilanzierenden Steuerpflichtigen auch zu passivieren und jährlich neu zu bewerten. Die Rentenzahlungen führen zu Betriebsausgaben. Die Differenz zwischen der Wertänderung aufgrund der jährlichen Neubewertung und der Rentenzahlungen ist erfolgswirksam.

Aus umsatzsteuerlicher Sicht liegt bei einer entgeltlichen Unternehmensübertragung⁸⁸⁾ beim Rentenberechtigten eine Geschäftsveräußerung gemäß § 4 Abs. 7 UStG vor. Bemessungsgrundlage ist der Wert des Rentenstammrechts bzw. der Kapitalwert nach § 16 BewG⁸⁹⁾ zuzüglich der übernommenen Schulden. Diese Bemessungsgrundlage ist nach dem Verhältnis der Teilwerte auf die einzelnen Wirtschaftsgüter und auf einen etwaigen Firmenwert zu verteilen, wobei die auf die jeweiligen Entgeltsteile anwendbaren Steuerbefreiungen und Steuersatzermäßigungen erhalten bleiben.⁹⁰⁾ Der Firmenwert ist mit 20 % zu versteuern.⁹¹⁾ Der Erwerber ist bei entsprechender Unternehmereigenschaft, die auch durch Erwerb des Betriebs begründet werden kann, nach den allgemeinen Bestimmungen vorsteuerabzugsberechtigt.

3.5.1.2 Unternehmensübertragung gegen Versorgungsrente

Bei der Versorgungsrente stellt der versicherungsmathematische Wert der Rente keine angemessene Gegenleistung für die Unternehmensübertragung dar. Es wird zwischen außerbetrieblicher und betrieblicher Versorgungsrente unterschieden.

3.5.1.2.1 Unternehmensübertragung gegen außerbetriebliche Versorgungsrente

Bei der außerbetrieblichen Versorgungsrente muss eine subjektive Versorgungsabsicht vorliegen.⁹²⁾ Diese Voraussetzungen sind üblicherweise gegeben, wenn der Barwert der Rente bezogen auf den Wert des übertragenen Betriebsvermögens weniger als 75 % oder mehr als 125 %, aber nicht mehr als 200 % beträgt. Die Übertragung des Unternehmens erfolgt hierbei unentgeltlich. Die unentgeltliche Übertragung eines Unternehmens ist keine Veräußerung im Sinne des § 24 EStG. Der Rechtsnachfolger hat gemäß § 6 Z 9 lit. a EStG die Buchwerte fortzuführen. Die vom Rechtsnachfolger geleisteten Renten sind nach Maßgabe des § 18 Abs. 1 Z 1 EStG als Sonderausgaben abzuziehen, die vom Rechtsvorgänger vereinnahmten

88) Eine entgeltliche Geschäftsveräußerung im Sinne des § 4 Abs. 7 UStG gegen Rente liegt vor, wenn sich bei der Gegenüberstellung des versicherungsmathematisch ermittelten Kapitalwerts der Rente einerseits und der Teilwerte des Betriebsvermögens einschließlich eines Firmenwertes abzüglich der Schulden andererseits die Wertdifferenz innerhalb der 25%-Marke bewegt, es sich somit um eine Kaufpreisrente im einkommensteuerlichen Sinn handelt; vgl. VwGH 19. 10. 1987, 86/15/0097.

89) Vgl. zu diesen divergierenden Auffassungen *Ruppe/Achatz*, UStG⁴ § 4 Tz 46; *Stoll*, Rentenbesteuerung⁴ (1997) Rz 541; *Kofler*, Die entgeltliche Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen gegen Leibrente nach dem StRefG 2000, VWT 2000, Heft 4–5, 35 f.

90) Vgl. UStR 2000 Rz 676.

91) Vgl. UStR 2000 Rz 676; *Ruppe/Achatz*, UStG⁴ § 4 Tz 158.

92) Eine Versorgungsabsicht wird regelmäßig bei nahen Angehörige angenommen; EStR 2000 Rz 7027.

Renten sind als Einkünfte im Sinne des § 29 Z 1 EStG anzusetzen und mangels Gegenleistung sofort steuerpflichtig.

Im Fall einer Versorgungsrente ist der Vorgang auch umsatzsteuerlich regelmäßig nicht als entgeltlicher zu sehen. Demnach ist bei unentgeltlicher Übertragung eines Betriebs eine fiktive Lieferung gegen Entgelt gemäß § 3 Abs. 2 UStG anzunehmen.⁹³⁾ Die Bemessungsgrundlage ermittelt sich nach § 4 Abs. 8 lit. a UStG mit den Wiederbeschaffungs- bzw. Selbstkosten der entnommenen Gegenstände, jeweils im Zeitpunkt der Entnahme.⁹⁴⁾ Dies entspricht im Ergebnis regelmäßig der Summe der Teilwerte. Die Steuer vom Eigenverbrauch kann dem Erwerber in Rechnung gestellt werden und von diesem bei Vorsteuerabzugsberechtigung als Vorsteuer gemäß § 12 Abs. 15 UStG abgezogen werden.

3.5.1.2.2 Unternehmensübertragung gegen betriebliche Versorgungsrente

Die betriebliche Versorgungsrente stellt wie die außerbetriebliche Versorgungsrente keine angemessene Gegenleistung für die Unternehmensübertragung dar. Sie orientiert sich ebenfalls am Verhältnis Barwert der Rente und Wert des übertragenen Betriebsvermögens.⁹⁵⁾ Bei der betrieblichen Versorgungsrente handelt es sich um Renten, die etwa für die Verdienste des ehemaligen Betriebsinhabers bei der seinerzeitigen Führung des übertragenen Unternehmens nach Art einer „Pension“ ausbezahlt werden.⁹⁶⁾ Die Betriebsübertragung erfolgt in diesen Fällen unentgeltlich, weswegen der Rechtsnachfolger die Buchwerte fortzuführen hat. Eine Passivierung der Rentenverpflichtung unterbleibt. Die Renten sind beim Erwerber sofort als Betriebsausgaben abzugsfähig und beim Empfänger als nachträgliche Betriebseinnahmen im Sinne des § 32 Z 2 EStG steuerpflichtig.

3.5.1.3 Unternehmensübertragung gegen Unterhaltsrente

Die Unterhaltsrente ist dadurch charakterisiert, dass wegen des hohen Rentenwertes der Zusammenhang zwischen Übertragung und Rentenvereinbarung wirtschaftlich bedeutungslos ist. Dies ist dann der Fall, wenn der versicherungsmathematische Barwert der Rente bezogen auf den Wert des übertragenen Betriebsvermögens mehr als 200 % beträgt. Da es sich bei diesem Rententyp um eine unentgeltliche Übertragung des Betriebsvermögens handelt, muss der Rechtsnachfolger die Buchwerte fortführen.⁹⁷⁾ Da auf Rentenvereinbarungen dieser Art gemäß § 18 Abs. 1 Z 1 und § 29 Z 1 EStG die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 4 erster Satz EStG (Nichtabzugsfähigkeit von freiwilligen Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen) anzuwenden ist, sind die vom Rechtsnachfolger geleisteten Zahlungen keine abzugsfähigen Sonderausgaben sowie beim Rentenberechtigten als Rechtsvorgänger keine Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG und somit nicht einkommensteuerpflichtig.⁹⁸⁾

93) Vgl. UStR 2000 Rz 676; *Ruppe/Achatz*, UStG⁴ § 4 Tz 144.

94) Vgl. UStR 2000 Rz 679.

95) Eine betriebliche Versorgungsrente liegt – wie eine außerbetriebliche Versorgungsrente – dann vor, wenn der Barwert der Rente bezogen auf den Wert des übertragenen Betriebsvermögens weniger als 75 % oder mehr als 125 %, aber nicht mehr als 200 % beträgt.

96) Vgl. VwGH 24. 10. 1978, 243/76; *Aigner*, Neuordnung der Rentenbesteuerung durch das Steuerreformgesetz 2000, NZ 1999, 363.

97) Eine Passivierung der Rentenverpflichtung ist wie bei der außerbetrieblichen Versorgungsrente nicht möglich.

98) Vgl. EStR 2000 Rz 7046 ff.

Da eine Unternehmensübertragung gegen Unterhaltsrente unentgeltlich erfolgt, ist der Vorgang auch umsatzsteuerlich nicht als entgeltlich zu sehen. Wie bei der Versorgungsrente kommt daher eine Entnahmebesteuerung nach § 3 Abs. 2 UStG in Betracht.⁹⁹⁾

3.5.1.4 **Gebührenrechtliche Behandlung der Übertragung von Unternehmen gegen Rente**

Nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z 3 GebG unterliegen schriftliche Leibrentenverträge, wenn gegen die Leibrente bewegliche Sachen überlassen werden, vom Werte der Leibrente, mindestens aber vom Wert der Sachen einer Gebühr in Höhe von 2 %. Ein Leibrentenvertrag im Sinne des GebG liegt nur bei Entgeltlichkeit vor. Zur Einordnung des Rechtsgeschäfts hat eine Gegenüberstellung der gemeinen Werte der Leistung und der Gegenleistung zu erfolgen. Ab einem Missverhältnis von 20 % bis 25 % zwischen Leistung und Gegenleistung ist davon auszugehen, dass keine Entgeltlichkeit vorliegt.

Bemessungsgrundlage für die Rechtsgeschäftsgebühr ist die Summe der Teilwerte der beweglichen Wirtschaftsgüter (d. h. ohne etwaige Grundstücke) des Betriebsvermögens gemäß § 68 Abs. 1 BewG abzüglich der betrieblichen Passiva¹⁰⁰⁾ oder – sofern dieser höher ist – der auf die beweglichen Sachen entfallende gemäß § 16 BewG berechnete Kapitalwert der Renten.¹⁰¹⁾

3.5.2 **Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen gegen Rente**

Auch im Zuge der unentgeltlichen Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen kann eine Rentenvereinbarung getroffen werden. Zu beachten ist, dass einkommensteuerrechtlich die Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen nur durch eine Kaufpreisrente, Unterhaltsrente oder gemischte Rente erfolgen kann. Eine Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern, wie z. B. Kapitalgesellschaftsanteilen mittels Versorgungsrenten ist einkommensteuerrechtlich nicht möglich.

99) Vgl. UStR 2000 Rz 676.

100) Die mit unbeweglichem Betriebsvermögen in Zusammenhang stehenden Lasten sind nicht auszuscheiden.

101) Vgl. GebR Rz 872.

Rentenvereinbarungen aus Anlass der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern*			
	Kaufpreisrente	gemischte Rente	Unterhaltsrente
Wertverhältnis des versicherungsmath. Rentenbarwerts zuzüglich allfälliger Einmalbeträge zum Wert des Wirtschaftsgutes	50 % bis 125 %	zwischen 125 % und 200 %	unter 50 % oder über 200 %
Entgeltlichkeit/ Unentgeltlichkeit	entgeltlich	bis 100 % entgeltlich, Rest unentgeltlich	unentgeltlich
Behandlung beim Rentenzahler (Erwerber)	für späteren Veräußerungstatbestand (§ 27 Abs. 3 EStG) Anschaffung Renten sind ab Überschreiten des Barwerts gemäß § 16 BewG Sonderausgaben (bei V+V Werbungskosten)	100 % für späteren Veräußerungstatbestand (§ 27 Abs. 3 EStG) Anschaffung, Rest keine Anschaffung Auf 100 % Barwert entfallende Renten sind ab Überschreiten des Barwerts gemäß § 16 BewG Sonderausgaben, restliche Renten sind nicht absetzbar	keine Anschaffung Renten sind nicht abzugsfähig
Behandlung beim Rentenempfänger (Überträger)	Renten sind ab Überschreiten des Barwerts gemäß § 16 BewG Einkünfte nach § 29 Z 1 EStG	Auf 100 % Barwert entfallende Renten sind ab Überschreiten des Barwerts gemäß § 16 BewG Einkünfte nach § 29 Z 1 EStG, restliche Renten sind nicht steuerbar	Renten sind keine steuerbaren Einnahmen

* Vgl. EStR 2000 Rz 7002.

Unterschreitet der versicherungsmathematische Rentenbarwert den Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes, ist die Überwiegensregel anzuwenden, sodass bei einem Rentenbarwert von mindestens der Hälfte des Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes insgesamt eine Kaufpreisrente, bei einem geringeren Rentenbarwert insgesamt eine Unterhaltsrente vorliegt. Eine Kaufpreisrente liegt ferner insgesamt dann vor, wenn der Rentenbarwert mindestens 100 % und höchstens 125 % des Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes beträgt.¹⁰²⁾ Überschreitet der versicherungsmathematische Rentenbarwert den Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes um mehr als 25 %, beträgt er jedoch nicht mehr als 200 % des Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes, ist die Rente aufzuspalten. Derjenige Teil der Rente, dessen versicherungsmathematischer Barwert zu 100 % dem Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes entspricht, gilt als Kaufpreisrente. Der übersteigende Rentenanteil bildet eine steuerlich unbeachtliche Unterhaltsrente.¹⁰³⁾ Renten, deren versicherungsmathematischer Rentenbarwert mehr als 200 % des Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes beträgt, stellen zur Gänze Unterhaltsrenten dar.¹⁰⁴⁾

102) Vgl. EStR 2000 Rz 7014.

103) Vgl. EStR 2000 Rz 7052, mit einem Beispiel zur Berechnung.

104) Vgl. EStR 2000 Rz 7014.

Die Unterhaltsrente ist beim Rentenzahler gemäß § 20 Abs. 1 Z 4 in Verbindung mit Abs. 3 EStG steuerlich nicht abzugsfähig. Dies gilt auch dann, wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen.¹⁰⁵⁾

3.5.3 Gestaltungsvariante: Einbringung in eine Kapitalgesellschaft

Sofern die Anwendung des Hälftesteuersatzes nach § 37 Abs. 5 EStG für Gewinne aus der Veräußerung eines Betriebes oder Teilbetriebes nicht möglich ist und daher bei größeren Veräußerungsgewinnen von einer Steuerbelastung von bis zu 50 % auszugehen ist, könnte zur Reduktion der sich beim Veräußerer ergebenden Steuerbelastung eine Einbringung des zu veräußernden Betriebes oder Teilbetriebes in eine Kapitalgesellschaft nach Art. III UmgrStG angedacht werden. Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft (AG oder GmbH) unterliegen nämlich nach § 27 Abs. 3 in Verbindung mit § 27a EStG einem fixen Steuersatz von 25 %. In diesem Fall würde anstelle der Veräußerung eines Betriebes („Asset Deal“) die Veräußerung von Anteilen an einer den Betrieb fortführenden Kapitalgesellschaft erfolgen („Share Deal“).

Die Übertragung eines Einzelunternehmens auf eine Kapitalgesellschaft ist bei Beachtung der Voraussetzungen des UmgrStG ertragsteuerneutral möglich, sofern auf Ebene des Einzelunternehmens die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG oder § 5 Abs. 1 EStG (doppelte Buchhaltung) erfolgt. Sofern hingegen die Gewinnermittlung des übertragenen Betriebes im Wege einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung vorgenommen wird, muss anlässlich der Einbringung (wie auch bei Veräußerung des Betriebes) ein Übergangsgewinn ermittelt werden, der beim Einbringenden (bei Erfüllung der oben erläuterten Voraussetzungen mit dem Hälftesteuersatz¹⁰⁶⁾) einkommensteuerpflichtig ist.

Auf Ebene der übernehmenden Kapitalgesellschaft sind die Buchwerte des übertragenen Betriebes fortzuführen. Als Anschaffungskosten der von der Kapitalgesellschaft anlässlich der Einbringung neu ausgegebenen Anteile gelten die steuerlichen Buchwerte des Betriebsvermögens vor Einbringung. Erfolgt anlässlich der Einbringung keine Anteilsausgabe, weil z. B. bereits sämtliche Anteile an der Kapitalgesellschaft im Eigentum des Einbringenden stehen, so erhöhen sich die Anschaffungskosten der Anteile an der Kapitalgesellschaft um den Buchwert des eingebrachten Vermögens.

Die Einbringung eines Einzelunternehmens in eine Kapitalgesellschaft kann eine Belastung mit Gesellschaftsteuer in Höhe von 1 % des Verkehrswertes des auf die Kapitalgesellschaft übertragenen Betriebes auslösen. Sofern der eingebrachte Betrieb zum Zeitpunkt des Abschlusses des Einbringungsvertrages mehr als zwei Jahre Teil des Vermögens des einbringenden Unternehmers war, ist jedoch eine Befreiung von der Gesellschaftsteuer sowie einer allenfalls anfallenden Zessionsgebühr vorgesehen.¹⁰⁷⁾ Sofern sich im eingebrachten Vermögen österreichische Grundstücke befinden, ist aber anlässlich der Einbringung Grunderwerbsteuer in Höhe von 3,5 % vom zweifachen Einheitswert zu entrichten.¹⁰⁸⁾

105) Vgl. EStR 2000 Rz 7015.

106) Siehe Punkt 3.1.1.4.5.5.

107) Vgl. § 22 Abs. 4 UmgrStG.

108) Vgl. § 22 Abs. 5 UmgrStG.

Bei der Abwicklung der Veräußerung eines Betriebes im Rahmen der aufgezeigten Variante (Einbringung des Betriebes in eine Kapitalgesellschaft und Veräußerung der Anteile) muss allerdings bedacht werden, dass der Käufer anstelle einzelner Wirtschaftsgüter („Asset Deal“) Anteile an einer Kapitalgesellschaft („Share Deal“) erwirbt. Berechnungsgrundlage zukünftiger Abschreibungen von Wirtschaftsgütern des Betriebes sind im Falle eines Asset Deals die Zeitwerte der einzelnen im Rahmen des Betriebserwerbes erworbenen Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt des Betriebserwerbes. Demgegenüber werden beim Share Deal die Buchwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter auf Ebene der veräußerten Kapitalgesellschaft fortgeführt. Damit können zukünftige Abschreibungen regelmäßig nur auf der Grundlage geringerer Buchwerte vorgenommen werden, sodass die gewinnmindernden zukünftigen Abschreibungen im Vergleich zum Asset Deal geringer sind. Daraus resultierende höhere Gewinne bedeuten eine höhere Steuerbelastung. Diese im Falle eines Share Deals gegenüber einem Asset Deal höhere zukünftige steuerliche Belastung für den Betriebserwerber wird dieser im Rahmen der Kaufpreisfindung regelmäßig berücksichtigen.

Bei Einbringung eines Betriebes nach den Regelungen des UmgrStG gehen aber auch dem eingebrachten Vermögen zuordenbare Verluste auf die Kapitalgesellschaft und daher letztlich auf den Käufer über. Bei einem Share Deal besteht daher aus dem Blickwinkel des Käufers die Möglichkeit, bisher auf Ebene des erworbenen Betriebes angefallene Verluste im Wege der Geltendmachung von Verlustvorträgen durch die übernehmende Kapitalgesellschaft zu verwerten.¹⁰⁹⁾ Dieser Vorteil kann im Einzelfall aus dem Blickwinkel des Käufers den Nachteil der Buchwertfortführung für die einzelnen Wirtschaftsgüter ausgleichen. Allerdings bleibt zu bedenken, dass mit der Übernahme der Verlustvorträge durch den Erwerber der Verkäufer seine zum Ausgleich mit zukünftigen Einkünften (z. B. Pensions- oder Rentenzahlungen) verwendbaren Verlustvorträge verliert.

3.5.4 **Gestaltungsvariante: Unternehmensübertragung auf eine Privatstiftung¹¹⁰⁾**

Wie im zivilrechtlichen Abschnitt dieses Bandes dargestellt, stellt im Zusammenhang mit der Unternehmensnachfolge – etwa zur rechtlichen Absicherung des Unternehmens vor Nachfolgekollisionen sowie zur Versorgung von nicht im Unternehmen mitwirkenden Nachkommen – die Unternehmensübertragung auf eine Privatstiftung eine mögliche Variante dar.

Im Zusammenhang mit der Stiftung von Unternehmen ist dabei zu beachten, dass Privatstiftungen selbst grundsätzlich keine gewerbsmäßige Betätigung entfalten dürfen. Daher wird es in diesem Fall erforderlich sein, das zu stiftende Unternehmen in eine Kapitalgesellschaft einzubringen, um es nach erfolgter Stiftung in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft fortführen zu können.

109) Der Übergang vortragsfähiger Verluste des Einbringenden auf die übernehmende Körperschaft ist jedoch an die Erfüllung von bestimmten Voraussetzungen gebunden (vgl. hierzu UmgrStR Rz 1171 bis 1215).

110) Eine detaillierte Darstellung der rechtlichen Aspekte der Privatstiftung erfolgt in der von der UniCredit Bank Austria AG herausgegebenen Publikation „Die österreichische Privatstiftung“.

3.5.4.1 Zuwendungen an eine Privatstiftung

Zuwendungen an eigennützige Privatstiftungen liegt in aller Regel kein Leistungsaustausch zugrunde, und die Zuwendungen sind – im Gegensatz zu Einlagen in Kapitalgesellschaften – aus steuerlicher Sicht auch nicht als Tauschvorgänge anzusehen. Zuwendungen an Privatstiftungen sind demnach in steuerlicher Hinsicht unentgeltliche Vorgänge.

Nach Auslaufen der Erbschafts- und Schenkungssteuer mit 31. 7. 2008 unterliegen unentgeltliche Zuwendungen an eigennützige Privatstiftungen seit 1. 8. 2008 nunmehr sowohl im Falle des Vermögensübergangs aufgrund eines Stiftungsgeschäfts unter Lebenden als auch im Falle eines Vermögensübergangs auf eine vom Erblasser angeordnete Stiftung der Stiftungseingangssteuer. Der Stiftungseingangssteuersatz beträgt 2,5 %, sofern dem zuständigen Finanzamt bis spätestens im Zeitpunkt der Fälligkeit der Stiftungseingangssteuer alle Dokumente, die die innere Organisation der Privatstiftung betreffen (insbesondere Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde), in der jeweils geltenden Fassung offengelegt sind. Ist dies nicht der Fall, so erhöht sich die Stiftungseingangssteuer auf 25 %.

Der Stiftungseingangssteuersatz von 2,5 % kommt gleichermaßen für Vermögenszuwendungen im Zuge der Gründung einer Privatstiftung wie auch für spätere Zuwendungen des Stifters bzw. der Stifter (sogenannte Nachstiftungen) sowie bei Zuwendungen durch andere Personen als den bzw. die Stifter (sogenannte Zustiftungen) zur Anwendung. Für die Bewertung des einer Privatstiftung zugewendeten Vermögens kommt grundsätzlich der gemeine Wert (§ 10 BewG) des zugewendeten Vermögens zur Anwendung. Für Anteile an Kapitalgesellschaften, die im Inland einen Kurswert haben, ist der Kurswert anzusetzen. Werden Anteile an Kapitalgesellschaften zugewendet, die im Inland keinen Kurswert haben und für die der gemeine Wert nicht aus Verkäufen ableitbar ist, so ist der gemeine Wert unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaften zu schätzen.

Übernimmt die Privatstiftung mit der Übertragung von Vermögenswerten auch Belastungen (z. B. Pfandrechte oder Dienstbarkeiten), so mindern die mitübertragenen Schulden und Lasten die Bemessungsgrundlage für die Stiftungseingangssteuer, sofern sie in wirtschaftlicher Beziehung zum übertragenen Vermögen stehen.¹¹¹⁾

Bei Zuwendungen von Todes wegen ist die Widmung von bestimmtem Kapitalvermögen von der Stiftungseingangssteuer befreit. Von der Befreiung erfasst ist die Widmung von Geldeinlagen bei Kreditinstituten, Sparbüchern, öffentlich begebenen Forderungswertpapieren, Streubesitzaktien sowie von Anteilscheinen an Investmentfonds, deren Vermögen sich aus dem angeführten Kapitalvermögen zusammensetzt.

111) Aus Sicht des Stifters sieht § 27 Abs. 5 Z 7 Satz 2 EStG vor, dass Einnahmen und sonstige Vorteile, die ein Stifter oder ein Dritter anlässlich der unentgeltlichen Übertragung eines Wirtschaftsguts an eine Privatstiftung von der Stiftung erhält, als (kapitalertrag-)steuerpflichtige Zuwendung der Stiftung gelten. Diese Regelung soll insbesondere verhindern, dass grundsätzlich steuerpflichtige Zuwendungen einer Stiftung an Begünstigte durch gemischte Schenkungen (mit Überwiegen des Schenkungscharakters) an die Stiftung ersetzt werden und der mit dem Teilentgelt eingeräumte Vorteil vom Stifter gänzlich steuerfrei vereinnahmt werden kann.

3.5.4.2 Laufende Besteuerung der Privatstiftung im Zusammenhang mit Kapitalgesellschaftsanteilen

3.5.4.2.1 Gewinnausschüttungen

Dividenden einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft, die von einer eigennützigen Privatstiftung vereinnahmt werden, sind bei dieser gemäß § 10 Abs. 1 KStG von der Körperschaftsteuer befreit, und zwar unabhängig vom Beteiligungsausmaß.

Bezieht eine Privatstiftung Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften (Beteiligungsausmaß ab 10 %), so sind diese, sofern die Beteiligung für mehr als ein Jahr gehalten wird, ebenfalls grundsätzlich steuerbefreit. Eine Ausnahme von der Befreiung ist allerdings für diejenigen Fälle vorgesehen, in denen die ausschüttende Gesellschaft im Ausland keiner der österreichischen Körperschaftbesteuerung vergleichbaren Besteuerung unterliegt, und wenn der Unternehmensschwerpunkt der ausländischen Gesellschaft in passiven Tätigkeiten (z. B. Zinsen, Lizenzannahmen, Veräußerung von Beteiligungen) besteht. In diesem Fall sind die ausländischen Dividenden auf Ebene der Privatstiftung körperschaftsteuerpflichtig (25 %), die als Vorbelastung der Ausschüttung anzusehende ausländische Steuer kann hierauf jedoch angerechnet werden.¹¹²⁾

3.5.4.2.2 Veräußerungsgewinne

Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen unterliegen bei Privatstiftungen der Zwischensteuer¹¹³⁾, die seit Anfang 2011 25 % beträgt. Eine Zwischenbesteuerung der Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen, an denen die veräußernde Privatstiftung (oder der Stifter) innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens 1 % beteiligt war (wesentliche Beteiligungen), kann insoweit unterbleiben, als die anlässlich der Veräußerung realisierten stillen Reserven innerhalb von zwölf Monaten auf eine neu angeschaffte Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft im Ausmaß von mehr als 10 % („Ersatzanschaffung“) übertragen werden. Als Ersatzanschaffung kommt der entgeltliche „Neuerwerb“ einer Beteiligung an einer Körperschaft

112) Bezieht eine Privatstiftung Portfoliodividenden von ausländischen Gesellschaften (Beteiligungsausmaß < 10 %), die entweder in einem anderen Mitgliedstaat der EU oder in einem Staat ansässig sind, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht, so sind die Dividenden auf Ebene der Privatstiftung steuerbefreit. Diese Befreiung steht jedoch dann nicht zu, wenn die ausschüttende Gesellschaft im Ausland keiner der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbaren Steuer unterliegt oder wenn der ausländische Körperschaftsteuersatz, mit dem die ausschüttende Gesellschaft besteuert wird, weniger als 15 % beträgt. In diesem Fall sind die ausländischen Dividenden auf Ebene der Privatstiftung zum allgemeinen 25%igen Körperschaftsteuersatz steuerpflichtig, wobei die als Vorbelastung der Ausschüttung anzusehende ausländische Steuer auf die Körperschaftsteuer angerechnet werden kann. Bezieht eine Privatstiftung Portfoliodividenden von Gesellschaften, die in Staaten ansässig sind, mit denen keine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht, so unterliegen die Dividenden stets dem allgemeinen 25%igen Körperschaftsteuersatz. Insoweit besteht auch keine Möglichkeit zur Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer.

113) Der Zweck dieser Zwischensteuer besteht darin, bestimmte Einkünfte zur Abschwächung eines Steuerstundungseffektes einer Vorwegbesteuerung für die spätere Zuwendungsbesteuerung bei den Begünstigten zu unterwerfen. Die Zwischenbesteuerung kann auf Stiftungsebene daher auch insoweit unterbleiben, als noch im Jahr des Zuflusses der grundsätzlich zwischensteuerpflichtigen Einnahmen (kapitalertrag-)steuerpflichtige Zuwendungen an die Begünstigten der Privatstiftung getätigt werden. Bereits veranlagte und entrichtete Zwischensteuer kann in späteren Veranlagungsjahren gutgeschrieben werden, sofern in diesem Jahr die Zuwendungen an die Begünstigten die zwischensteuerpflichtigen Einkünfte übersteigen. Damit kommt der Zwischenbesteuerung der Charakter einer Vorwegbesteuerung zu, die formell als eine die Privatstiftung (vorübergehend) treffende Belastung ausgestaltet ist, materiell aber die zukünftige Zuwendungsbesteuerung vorwegnehmen soll.

von mehr als 10 % infrage. Weiters ist auch die Aufstockung einer bereits bestehenden Beteiligung um mehr als 10 % möglich. Zu beachten ist jedoch, dass 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, von der Begünstigung ausgenommen sind. Diese Einschränkung soll verhindern, dass eine Privatstiftung zum Zwecke der Übertragung stiller Reserven die Anteile von einer Tochterkapitalgesellschaft erwirbt und die Tochtergesellschaft sodann den erhaltenen Kaufpreis wieder steuerfrei an die Privatstiftung ausschüttet. Der Ausschluss der Übertragung stiller Reserven umfasst jedoch nur bestehende Anteile und betrifft nicht die Gründung einer neuen Kapitalgesellschaft durch die Privatstiftung oder eine Kapitalerhöhung an einer bestehenden Tochterkapitalgesellschaft, da sowohl bei Neugründung als auch bei Kapitalerhöhung keine bestehenden Anteile erworben werden.

Als Anschaffungskosten des neu erworbenen Anteils gelten sodann die um die übertragenen stillen Reserven gekürzten Beträge. Die Übertragung der stillen Reserven auf einen neu angeschafften Anteil stellt somit bloß eine Steuerstundungsmaßnahme dar, zumal die Steuerlatenz des Veräußerungsgewinnes aufgrund der verminderten fiktiven Anschaffungskosten der Ersatzanschaffung bestehen bleibt.

3.5.4.3 Zuwendungen an Begünstigte

Zuwendungen von Privatstiftungen an Begünstigte unterliegen bei diesen der Einkommen- oder Körperschaftsteuer. In der überwiegenden Zahl der Fälle – wenn die Zuwendungen in das Privatvermögen natürlicher Personen erfolgen – sind die Zuwendungen den Einkünften aus Kapitalvermögen zuzuordnen (§ 27 Abs. 5 Z 7 EStG) und unterliegen einem mit Endbesteuerungswirkung verbundenen KEST-Abzug. Die Zuwendungen sind damit weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen des Begünstigten zu berücksichtigen. Ist die nach dem allgemeinen Steuertarif zu erhebende Einkommensteuer für die Zuwendung geringer als die 25%ige KEST, so kann der Begünstigte einen Antrag auf Regelbesteuerung stellen.¹¹⁴⁾ In diesem Fall kommt der allgemeine Steuertarif zur Anwendung. Die Differenz zur 25%igen KEST wird auf die Einkommensteuer des Begünstigten angerechnet oder diesem erstattet.

§ 27 Abs. 5 Z 8 EStG stellt jedoch Zuwendungen insoweit steuerfrei, als sie eine „Substanzauszahlung“ darstellen. Eine solche liegt vor, wenn die Summe der Zuwendungen der Stiftung (Vermögensmasse) den „maßgeblichen Wert“ übersteigt und in einem ordnungsgemäß geführten Evidenzkonto Deckung findet. Als maßgeblicher Wert gilt der am Beginn des Geschäftsjahres vorhandene Bilanzgewinn zuzüglich der gebildeten Gewinnrücklagen und zuzüglich der steuerlichen stillen Reserven des zugewendeten Vermögens. Das Evidenzkonto erhöht sich um sämtliche Stiftungseingangswerte und vermindert sich um Substanzauszahlungen. Zu beachten ist jedoch, dass diese Regelung nur für Vermögen gilt, das der Stiftung nach dem 31. 7. 2008 zugewendet wurde. Zuwendungen von Vermögen, das der Stiftung vor dem 1. 8. 2008 gewidmet wurde, unterliegen auch weiterhin der vollen Besteuerung mit der KEST, soweit nicht der Stifter im Falle eines Widerrufs Letztbegünstigter ist (in einem solchen Fall erfolgt auf Antrag des Stifters die Kürzung der Einkünfte um die im Zeitpunkt der Zuwendung an die Privatstiftung maßgeblichen Werte).

114) Dabei ist jedoch zu beachten, dass im Falle der Regelbesteuerung sämtliche Kapitaleinkünfte der zur Regelbesteuerung optierenden natürlichen Person (einschließlich Gewinnausschüttungen und Substanzgewinnen aus Kapitalgesellschaftsanteilen, Zinsen usw.) dem Normalsteuersatz zu unterwerfen sind. D. h., die Regelbesteuerungsoption kann nur für sämtliche der Kapitalertragsteuer unterliegenden Einkünfte gemeinsam ausgeübt werden.

Beispiel:

Einer nach dem 31. 7. 2008 gegründeten Privatstiftung werden im Gründungsjahr Barmittel in Höhe von 100 gewidmet. Dieser Betrag ist als Stiftungseingangswert im Evidenzkonto der Stiftung anzusetzen. Im Gründungsjahr wird ein Bilanzgewinn von 10 erzielt. Erfolgt im folgenden Jahr eine Zuwendung an einen Begünstigten in Höhe von 30, so ist ein Teilbetrag der Zuwendung in Höhe von 10 vorrangig dem erzielten Bilanzgewinn zuzuordnen und führt beim Zuwendungsempfänger zu einer (kapitalertrag-)steuerpflichtigen Zuwendung. Der verbleibende Teilbetrag in Höhe von 20 gilt als steuerneutrale Substanzauszahlung im Sinne des § 27 Abs. 5 Z 8 EStG und ist beim Begünstigten nicht steuerpflichtig. Der Stand des Evidenzkontos der Stiftung vermindert sich durch die Zuwendung auf 80.

Neben Zuwendungen von Geldmitteln können die Zuwendungen auch in Form sonstiger geldwerter Vorteile erfolgen (z. B. Zuwendung einzelner Wirtschaftsgüter, Zuwendung von Nutzungsmöglichkeiten wie etwa die unentgeltliche oder verbilligte Nutzungsüberlassung von Grundstücken). Solche Zuwendungen sind beim Begünstigten mit jenem Betrag anzusetzen, der für das zugewendete Vermögen oder den zugewendeten Vorteil im Zuwendungszeitpunkt im Falle einer Anschaffung hätte aufgewendet werden müssen (fiktive Anschaffungskosten). Dies gilt auch für die Zuwendung betrieblicher Einheiten (eine Buchwertfortführung findet nur hinsichtlich bestimmter Investitionsbegünstigungen wie z. B. steuerfreier Rücklagen statt). Zugewendete Wirtschaftsgüter gelten bei Ermittlung der Einkünfte des Begünstigten als angeschafft.

Erfolgen Zuwendungen an Personen, die in Österreich weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, so unterliegen die Zuwendungen der beschränkten Steuerpflicht (§ 98 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG), wobei auch für diesen Fall ein mit Endbesteuerungswirkung verbundener KEST-Abzug vorgesehen ist. Beschränkungen der nach dem innerstaatlichen Recht Österreichs gegebenen Steuerpflicht für Zuwendungen an „Steuerausländer“ können sich aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) ergeben. Bei Zuwendungen an im DBA-Ausland ansässige Begünstigte wird somit stets für den Einzelfall zu prüfen sein, wie die abkommensrechtliche Behandlung der Zuwendung zu erfolgen hat und ob die Besteuerung der Zuwendung in Österreich zu unterbleiben hat.

Für Ihre Fragen zum Thema Nachfolgeplanung insgesamt sowie Vermögensveranlagung und Stiftungen im Speziellen stehen Ihnen Ihre Private Banking Betreuerin oder Ihr Private Banking Betreuer sowie unsere Expertinnen und Experten des Wealth Advisory Services jederzeit sehr gerne zur Verfügung.

Walter Wagner
Direktor
Wealth Advisory Services
Tel.: +43 (0)5 05 05-46113
Fax: +43 (0)5 05 05-49292
E-Mail: walter.wagner@unicreditgroup.at

Dr. Johannes Prötzner
Direktor
Wealth Advisory Services
Tel.: +43 (0)5 05 05-46103
Fax: +43 (0)5 05 05-49292
E-Mail: johannes.proetzner@unicreditgroup.at

www.privatebanking.bankaustria.at

