

# Umsatzsteuer bei der Übertragung von Unternehmensanteilen durch einen Alleineigentümer

## Übertragung einer Quote eines Einzelunternehmens und Begründung von Miteigentum an einer unternehmerisch genutzten Liegenschaft



Arbeitsbuch Herbst 2018 S 103 ff, § 6 Z 9 lit a EStG, BMF-Erlass 7.2.1997, Erlass des BMF vom 06.10.2011 (Salzburger Steuerdialog 2011), UmgrStR Rz 724, Rz 1368, Rz 1390, UStR Rz 787-788, Stingl – Nidetzky, Handbuch Immobilien & Steuern 7.2.10.3.8., Melhardt/Tumpel UStG Rz 166 ff zu § 1, Berger – Bürgler – Kanduth-Kristen – Wakounig UStG Rz 146 ff zu § 1, zu Wohnungseigentum und ImmoESt sa Beiser in ÖStZ 1-2/2019 S 21 ff

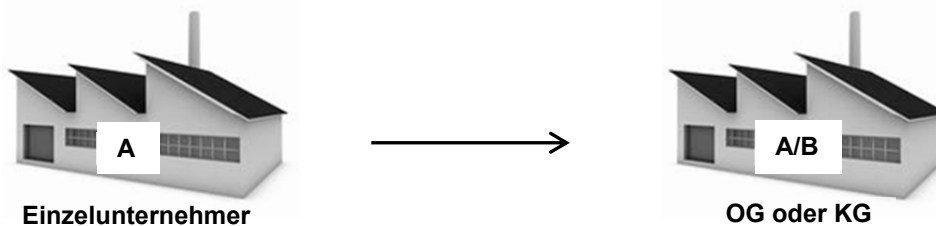
### 1. Ausgangspunkt

Im Arbeitsbuch Herbst 2018 wurde in einem Beitrag auf den Seiten 103 - 105 ausführlich auf die mögliche **"Schenkung einer Quote an einem Einzelunternehmen"** eingegangen.



#### Beispiel

Ein Einzelunternehmer (Gewerbebetrieb) beteiligt seine Ehegattin an seinem Unternehmen, indem er ihr 45 % des Unternehmens schenkt. Dann bzw gleichzeitig wird eine KG errichtet mit dem bisherigen Einzelunternehmer als Komplementär (55 %) und seiner Frau als Kommanditistin (45 %).



Die Frage, ob es bei dieser Quotenschenkung ertragsteuerlich zu einer **Fortführung der Buchwerte** kommt oder aber Gewinnrealisierung eintritt, beantwortet bereits ein Erlass vom 7.2.1997. In diesem hält das BMF festhält, dass "die bloße Betriebsquotenschenkung der unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils iSd § 6 Z 9 lit a EStG gleichgestellt wird [Buchwertfortführung] und dass diese nicht unter das UmgrStG fällt. Gleichlautend auch Rz 724 und Rz 1368 UmgrStR.

Wie die Erfahrungen der letzten Monate gezeigt haben, muss man allenfalls in eine Quotenschenkung involvierte Rechtsanwälte oft durch Vorlage bzw Hinweis auf die genannten Rz 724 und Rz 1368 UmgrStR davon überzeugen, dass eine Quotenschenkung möglich ist und diese nicht unter das UmgrStG fällt.

Der Vollständigkeit halber ist festzuhalten, dass natürlich auch eine entgeltliche Übertragung eines Anteils an einem Einzelunternehmen möglich ist, allerdings mit anteiliger Gewinnrealisierung.

## 2. Ertragsteuerliche Buchwertfortführung

§ 6 Z 9 lit a EStG sieht für die unentgeltliche Übernahme eines **Betriebes**, eines **Teilbetriebes** oder eines **Mitunternehmeranteils** vor, dass der Rechtsnachfolger die Buchwerte des bisherigen Betriebsinhabers fortzuführen hat. Dies gilt wie unter Punkt 1. dargestellt auch für die Schenkung einer **Quote an einem Einzelunternehmen**.

Das Ertragsteuerrecht nimmt ganz offensichtlich von einer Gewinnrealisierung weitgehend Abstand, außer es liegt eine Veräußerung vor. Dies gilt sowohl für Betriebsvermögen als auch für Privatvermögen wie zB private Immobilien.

Sogar beim **Zusammenschluss** eines Einzelunternehmers mit einem Arbeitsgesellschafter zu einer Mitunternehmerschaft bleibt es bei der Buchwertfortführung, selbst wenn der Zusammenschluss zB mangels Erstellung einer Zusammenschlussbilanz nicht unter Art IV UmgrStG fällt!

Rz 1390 UmgrStR: ..... *"Dies führt allerdings mangels einer Verschiebung von stillen Reserven bzw Steuerlasten **nicht** zur Gewinnverwirklichung im Sinne des § 24 Abs 7 EStG bzw des § 24 Abs 2 UmgrStG. An der Identität des auf die "neue" Personengesellschaft übertragenen Betriebes ändert sich in diesem Fall nichts."*

Anmerkung: Da schlägt offenbar auch die Bilanzbündeltheorie durch.

Anders – nämlich als Tauschvorgang – wird die **Einbringung** eines Einzelunternehmens in eine Kapitalgesellschaft gesehen. Nur bei Vorliegen aller Anwendungsvoraussetzungen des § 12 UmgrStG werden die ertragsteuerlichen Folgen des Tauschgrundsatzes aufgehoben und kommt es nur aufgrund der Regelungen des UmgrStG zur Buchwertfortführung.

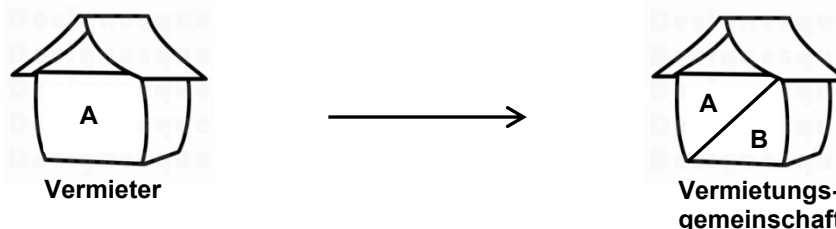
## 3. Umsatzsteuer

Wird ein Anteil eines Einzelunternehmens (Betriebes) unentgeltlich oder entgeltlich übertragen, sodass dadurch eine Mitunternehmerschaft entsteht, stellt sich die Frage, wie dieser Vorgang umsatzsteuerlich zu behandeln ist. Diese Frage wurde im Arbeitsbuch Herbst 2018 noch nicht ausreichend bzw zufriedenstellend behandelt, weshalb die nachfolgenden Ausführungen erforderlich sind.

Rz 788 UStR beantwortet diese Frage nicht für einen Betrieb, sondern Bezug nehmend auf die Begründung von Miteigentum an einem unternehmerisch genutzten Gebäude, also Privatvermögen.

### Beispiel

Alleineigentümer A einer vermieteten bebauten Liegenschaft schenkt 50 % seiner Ehepartnerin B; die dadurch entstandene Miteigentümergeinschaft A/B vermietet die Liegenschaft weiterhin.



Obwohl eine unentgeltliche Anteilsübertragung in **ertragsteuerlicher** Hinsicht **keine Veräußerung** darstellt und weder für Privatvermögen noch für Betriebsvermögen zu einer Versteuerung stiller Reserven etc führt, halten die UStR in Rz 788 fest, dass **umsatzsteuerlich** von einer **entgeltlichen Veräußerung des gesamten Objektes** an den neuen Unternehmer "Miteigentums-gemeinschaft" auszugehen ist. Gegenleistung ist die Einräumung von Rechten an dieser Gemeinschaft. Anders ausgedrückt: Für die ESt liegt kein Tausch vor, für die USt hingegen schon.

Rz 788 UStR bezieht sich zwar (nur) auf die Übertragung eines Anteiles an einer unternehmerisch genutzten Liegenschaft (Gebäude) wird aber ebenso auf die umsatzsteuerlich gleich gelagerte Übertragung einer Quote an einem Einzelunternehmen anzuwenden sein.

Da Rz 788 UStR für den Fall der **unentgeltlichen** Übertragung eines Miteigentumsanteiles umsatzsteuerlich eine **entgeltliche Veräußerung des ganzen Unternehmens** annimmt, gilt dies umso mehr und gleichermaßen für die entgeltliche Anteilsübertragung durch einen Einzelunternehmer; sa Rz 787 UStR und Näheres in Stingl-Nidetzky, Handbuch Immobilien und Steuern 7.2.10.3.8.

Daraus ergibt sich folgendes Bild:

Alleineigentümer überträgt Anteile	Einkommensteuer	Umsatzsteuer
<b>unentgeltlich</b>	<p><b>Keine Gewinnrealisierung</b></p> <p>dh weder bei Privatvermögen noch bei Betriebsvermögen; ☺</p> <p>eine bloße Betriebsquotenschenkung wird der unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils iSd § 6 Z 9 lit a EStG gleichgestellt und fällt nicht unter das UmgrStG.</p>	<p><b>Entgeltliche Veräußerung</b></p> <p>des <b>gesamten</b> Objektes/Betriebes an die neu entstandene Gemeinschaft/Gesellschaft, Rz 788 UStR</p> <p>Gegenleistung ist die Einräumung von Rechten an der Gemeinschaft/Gesellschaft</p>
<b>entgeltlich</b>	<p><b>"Gewinnrealisierung"</b></p> <p>hinsichtlich des veräußerten Anteiles dh sowohl bei Betriebsvermögen als auch bei Immobilien im Privatvermögen.</p>	<p><b>Entgeltliche Veräußerung</b></p> <p>des <b>gesamten</b> Objektes/Betriebes an die neu entstandene Gemeinschaft/Gesellschaft, Rz 787 UStR</p> <p>Gegenleistung ist die Einräumung von Rechten an der Gemeinschaft/Gesellschaft</p>

Die Verrechnung der Umsatzsteuer durch den Alleineigentümer an die Nachfolgegemeinschaft/-gesellschaft ist insoweit zivilrechtlich "schräg", als **Vertragspartner** des **übertragenden Alleineigentümers A** der **Übernehmer des Unternehmensanteiles B** ist, die Rechnungslegung jedoch **an die Nachfolgegemeinschaft/-gesellschaft A/B** erfolgt. Es wird angebracht sein, in der Vertragsurkunde über die Anteilsübertragung festzuhalten, dass der Übertragende berechtigt ist, der Gemeinschaft/ Gesellschaft Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen und diese verpflichtet ist, diese zu entrichten.

Ein Muster der Rechnung (für Liegenschaftsverkauf) mit Option auf Regelbesteuerung gem § 6 Abs 2 UStG und Umsatzsteuerverrechnung findet sich bei Stingl-Nidetzky unter M.7.7.

Ferner wird es zweckmäßig sein, für die Nachfolgegemeinschaft/-gesellschaft möglichst zügig eine StNr und UID-Nummer zu beantragen, um die Rechnungsausstellung zu ermöglichen und zeitnah vom Vorsteuerabzug Gebrauch machen zu können.

#### 4. Zusammenfassung

Es erstaunt, wie sehr die umsatzsteuerliche und einkommensteuerliche Behandlung unentgeltlicher Anteilsabtretungen voneinander abweichen. Während für ESt-Zwecke die Quotenschenkung durch einen Alleineigentümer gleich behandelt wird wie die Schenkung bereits bestehender Anteile, nämlich mit Buchwertfortführung, wird durch die UStR ein Veräußerungsvorgang (Tausch) fingiert. Offenbar kommt es in beiden Bereichen darauf an, ob sich das Besteuerungssubjekt ändert oder nicht.

## 5. Exkurs: Entgeltliche und unentgeltliche Übertragung von Einzelunternehmen, Miteigentumsanteilen und Anteilen an Mitunternehmerschaften in der Umsatzsteuer

In Folge der Untersuchung der Übertragung von Eigentumsanteilen (Quoten) durch einen **Einzelunternehmer** und dadurch Gründung einer Miteigentümergeinschaft/Mitunternehmerschaft, werden deren steuerliche Folgen mit den Folgen ähnlicher verwandter Sachverhalte verglichen und nachfolgend dargestellt:

Übertragung	Umsatzsteuer
<b>Alleineigentümer</b> überträgt <b>100 %</b> seines Unternehmens	<p>Entgeltlich: Geschäftsveräußerung im Ganzen gem § 4 Abs 7 UStG, siehe auch Rz 676 UStR</p> <p>BMG = Entgelt, übernommene Schulden zählen ebenfalls zum Entgelt. BMG ist sachgerecht aufzuteilen, als ob der Unternehmer eine Mehrzahl von Einzelleistungen erbracht hätte.</p> <p>Entgeltsteile, die auf nicht steuerbare Vorgänge entfallen (zB KFZ, die nicht als für das Unternehmen angeschafft wurden), sind auszuscheiden. Entgeltsteile, die auf steuerfreie Leistungen (zB Grundstücke) entfallen, sind entsprechend den Bestimmungen über die Steuerfreiheit zu behandeln.</p> <p>Unentgeltlich: Gilt als Lieferung gegen Entgelt und stellt Entnahmeeigenverbrauch gem § 3 Abs 2 UStG dar, jedoch nur insoweit einzelne Wirtschaftsgüter zum Vorsteuerabzug berechtigt haben.</p> <p>§ 12 Abs 15 UStG ermöglicht Verrechnung der USt und VSt-Abzug beim Empfänger, sa Rz 2151 UStR</p>
<b>Alleineigentümer</b> überträgt <b>Anteil</b> , dadurch entsteht Gemeinschaft/Gesellschaft	<p>Gilt jedenfalls als entgeltliche Veräußerung des gesamten Objektes/Betriebes an die neu entstandene Gemeinschaft/Gesellschaft, Rz 787 und Rz 788 UStR</p> <p>Gegenleistung ist die Einräumung von Rechten an der Gemeinschaft/ Gesellschaft</p>
<b>Abtretung</b> bereits <b>bestehender Anteile</b> , Gemeinschaft/Gesellschaft besteht weiter	<p>Entgeltlich: Umsatzsteuerbefreit gem § 6 Abs 1 Z 8 lit g UStG bzw Miteigentumsanteile gem § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG</p> <p>Unentgeltlich: Kein Umsatz zwischen Unternehmen, da das Unternehmen bestehen bleibt, kein Entgelt, kein Leistungsaustausch, kein EV</p>
<b>Entstehen von Alleineigentum</b> durch Übertragung des <b>letzten Anteils</b> an einer Gemeinschaft/Gesellschaft	<p>idR nicht steuerbare Anteilsvereinigung, wenn Anwachsen vereinbart wurde oder eine Gesamtrechtsnachfolge zB als Erbe vorliegt.</p> <p>Sonst: Geschäftsveräußerung im Ganzen gegen Aufgabe der Gesellschaftsrechte; diese ist bei Abfindung in Geld nicht steuerbar; Steuerpflicht entsteht nur bei Sachabfindung mit Gegenständen des Betriebsvermögens, sa Rz 45 ff UStR, Melhardt/Tumpel UStG Rz 177 ff zu § 1 ua</p>
<b>Einbringungen</b> nach Art III UmgrStG und <b>Zusammenschlüsse</b> nach Art IV UmgrStG	<p>... gelten gem § 22 Abs 3 UmgrStG bzw § 26 Abs 1 Z 2 UmgrStG <b>nicht</b> als steuerbare Umsätze; die übernehmende Körperschaft tritt für den Bereich der Umsatzsteuer unmittelbar in die Rechtsstellung des Einbringenden ein.</p>
Einbringungen außerhalb Art III UmgrStG	<p>Beurteilung nach den allgemeinen umsatzsteuerlichen Tauschgrundsätzen.</p> <p>Im Falle der Einbringung von Betrieben und Teilbetrieben gelten somit die Regeln über die Geschäftsveräußerung im Ganzen. Rz 1283 - 1284 UmgrStG.</p>
Zusammenschlüsse außerhalb Art IV UmgrStG	<p>... gelten mE in Anlehnung an Rz 788 UStR als entgeltliche Veräußerung des gesamten Objektes/Betriebes an die neu entstandene Gemeinschaft/Gesellschaft bzw zu behandeln wie Einbringung außerhalb Art III UmgrStG.</p>