

# Die Bemessungsgrundlage bei einer Geschäftsveräußerung

Dipl.-Kfm. **Dr. Peter Leidel**, M.I.Tax

Wirtschaftsprüfer Steuerberater Rechtsbeistand

Lehrbeauftragter an der Technischen Hochschule Deggendorf



LEIDEL PUCHINGER & PARTNER

# Inhalt

## **(1) Ausgangslage**

## **(2) Traditionelle Sichtweise als Leistungsbündel**

- a) **Aufteilung der Bemessungsgrundlage**
- b) **Praxisprobleme**

## **(3) Geschäftsveräußerung als einheitliche Leistung**

- a) **Nationales Recht**
- b) **Unionsrecht**
- c) **Rechtsprechung des EuGH**
- d) **Übertragbarkeit auf nationales Recht**

## **(4) Fazit**

# (1) Ausgangslage

## § 4 Abs 7 UStG:

Wird ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im ganzen veräußert (Geschäftsveräußerung), so ist Bemessungsgrundlage das Entgelt für die auf den Erwerber übertragenen **Gegenstände und Rechte** (Besitzposten). Die Befreiungsvorschriften bleiben unberührt. Die übernommenen Schulden können nicht abgezogen werden.

## Rz 676 UStR:

Es handelt sich zwar bei der Geschäftsveräußerung um **eine einheitliche Lieferung**, bei der Berechnung der USt ist aber eine **Aufteilung** der Bemessungsgrundlage vorzunehmen, **als ob** der Unternehmer eine Mehrzahl von Einzelleistungen erbracht hätte. Das Gesamtentgelt ist auf die einzelnen Leistungen (Besitzposten) aufzuteilen. Jede dieser Leistungen (Besitzposten) ist für sich umsatzsteuerlich zu beurteilen. So sind Entgeltsteile, die auf nicht steuerbare Vorgänge entfallen (zB KFZ, die nicht als für das Unternehmen angeschafft wurden), aus dem Gesamtentgelt auszuscheiden. Entgeltsteile, die auf steuerfreie Leistungen (zB Grundstücke) entfallen, sind entsprechend den Bestimmungen über die Steuerfreiheit zu behandeln.

## (2) Traditionelle Sichtweise als Leistungsbündel

### Aufteilung der Bemessungsgrundlage (Regelfall)

Firmenwert	steuerpflichtig
Grundstücke	steuerfrei (§ 6 Abs 1 Z 9 lit a aber optionsfähig § 6 Abs 2)
Bewegliches AV	steuerpflichtig
Gesellschaftsanteile	steuerfrei (§ 6 Abs 1 Z 8 lit g)
PKW	nicht steuerbar (§ 12 Abs 2 Z 2 lit b)
Vorräte	steuerpflichtig
Forderungen	steuerfrei (§ 6 Abs 1 Z 8 lit c)
Wertpapiere	steuerfrei (§ 6 Abs 1 Z 8 lit f)
Gesetzl. Zahlungsmittel	steuerfrei (§ 6 Abs 1 Z 8 lit b)

→ nicht steuerbare, steuerpflichtige, steuerfreie Umsätze,

→ verschiedene Steuersätze

## (2) Traditionelle Sichtweise als Leistungsbündel

### Offene Fragen:

Zuordnung von Schulden zu bestimmten Aktivposten oder Verteilung der Schulden im Verhältnis der Teilwerte der übertragenen Vermögensgegenstände?

Zuordnung des PKW zum Unternehmensvermögen? Nicht steuerbare oder unecht steuerfreie Veräußerung? (BMF vs. VwGH)

## (2) Traditionelle Sichtweise als Leistungsbündel

### Konsequenzen der Aufteilung und Praxisprobleme

- Verwaltungsaufwendige Teilwertermittlung und Zuordnung der Kaufpreisanteile
- Hohe Umsatzsteuerzahlung beim Veräußerer und Vorfinanzierung der Vorsteuer beim Erwerber
- Vorsteuerberichtigungen beim Veräußerer, wenn Grundstücke steuerfrei veräußert werden
- Die Option nach § 6 Abs 2 führt zu neuen 20-jährigen Bindungsfristen und hohen USt-Zahlungen (auch auf den GruBo-Anteil)

## (2) Traditionelle Sichtweise als Leistungsbündel

### **Beispiel – Systemwidrige Belastungen bei Grundstücksverkäufen im Rahmen einer Geschäftsveräußerung:**

Bauunternehmer A bebaut sein wertvolles Grundstück mit einem Gebäude, das er unternehmerisch nutzt. Da er ausschließlich Bauleistungen erbringt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen, zieht er die Vorsteuern von 100.000 € aus den Baukosten von netto 500.000 € ab. Nach zwei Jahren veräußert er das Unternehmen einschließlich des Grundstücks an den Bauunternehmer B und optiert dabei für das Grundstück zur Steuerpflicht. Auf das bebaute Grundstück entfällt ein Kaufpreisteil von 1.500.000 € zzgl. 300.000 € Umsatzsteuer. Nach einem Jahr gibt B krankheitsbedingt sein Unternehmen auf und überführt das Grundstück in sein Privatvermögen.

Die Vorsteuerberichtigung für das Grundstück bei B beträgt 285.000 €; die Vorsteuern des A hatten 100.000 € betragen.

- Einbeziehung des Grund und Bodens
- Neubeginn der 20-Jahresfrist
- Inflationsbedingte Wertsteigerungen

## (2) Traditionelle Sichtweise als Leistungsbündel

### Konsequenzen der Aufteilung und Praxisprobleme

- Verwaltungsaufwendige Teilwertermittlung und Zuordnung der Kaufpreisanteile
- Hohe Umsatzsteuerzahlung beim Veräußerer und Vorfinanzierung der Vorsteuer beim Erwerber
- Vorsteuerberichtigungen beim Veräußerer, wenn Grundstücke steuerfrei veräußert werden
- Die Option nach § 6 Abs 2 führt zu neuen 20-jährigen Bindungsfristen und hohen USt-Zahlungen (auch auf den GruBo-Anteil)
- Definitivbelastung mit USt bei Geschäftsveräußerung durch einen unecht steuerbefreiten Unternehmer, der auch (nicht unwesentliche) steuerpflichtige Umsätze tätigt (zB Arzt mit Schönheitsoperationen, Bank mit Emissionstätigkeit und Wertpapierverwahrung /-beratung)
- Insbesondere bei originären immateriellen WG, wie Firmen- und Praxiswert, Kundenstock, Urheberrechten, Übertragungsrechten, Senderechten, Patenten, Lizenzen



## (2) Traditionelle Sichtweise als Leistungsbündel

### Beispiel – Definitivbelastungen bei einer Geschäftsveräußerung eines unecht steuerbefreiten Unternehmers:

Arzt Carlos (C) betreibt in gemieteten Räumen eine gut gehende Praxis für Ästhetisch-plastische Schönheitsoperationen. Dabei tätig er zu 50% umsatzsteuerfreie Heilbehandlungen und zu 50% steuerpflichtige Operationen (§ 6 Abs 1 Z 19 UStG idF des AbgÄG 2012). Aus Altersgründen veräußert er seine Praxis am 1.1.2014 an David (D). D führt die Praxis unverändert fort. Beiden sind Beratungs- und Wertermittlungskosten von je 20.000 € zzgl. USt entstanden.

Der Kaufpreis beträgt:

Praxiswert	1.700.000 €
Labor- und Praxisausstattung	200.000 €
Forderungen	100.000 €
Gesamtkaufpreis	2.000.000 €

BMG für USt: 1.900.000 € → C zahlt USt 380.000 € → D erhält VoSt 190.000 €

Definitivbelastung mit USt = 190.000 €

Abzug der Vorsteuer aus Transaktionskosten bei C 5% oder 50%; bei D 50%.

# (3) **Geschäftsveräußerung als einheitliche Leistung**

## Nationales Recht

Steuersystematisch: Vorschrift zur Ermittlung der BMG – aber auch Legaldefinition der Geschäftsveräußerung

Nur die Steuerbefreiungen sollen unberührt bleiben (nicht Steuersätze)

Unternehmen ist Gesamtsache iSv § 302 ABGB → Rz 676: *einheitliche Lieferung*

Rz 346: ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang darf nicht in seine Bestandteile zerlegt werden.

**Handelt es sich bei einer Geschäftsveräußerung um einen einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang?**

# (3) Geschäftsveräußerung als einheitliche Leistung

## Unionsrecht

### Art 19 MwStSystRL (Mitgliedstaatenwahlrecht):

*Die Mitgliedstaaten können die Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens, die entgeltlich oder unentgeltlich oder durch Einbringung in eine Gesellschaft erfolgt, behandeln, als ob keine **Lieferung** von Gegenständen vorliegt, und den Begünstigten der **Übertragung** als Rechtsnachfolger des Übertragenden ansehen.*

*Die Mitgliedstaaten können die erforderlichen Maßnahmen treffen, um Wettbewerbsverzerrungen für den Fall zu vermeiden, dass der Begünstigte nicht voll steuerpflichtig ist. Sie können ferner die erforderlichen Maßnahmen treffen, um Steuerhinterziehungen oder -umgehungen durch die Anwendung dieses Artikels vorzubeugen.*

### Art 29 MwStSystRL:

*Artikel 19 gilt unter den gleichen Voraussetzungen für Dienstleistungen.*

- **Einheitliche Lieferung, wenn die Liefertatbestände das Gepräge geben**
- **Einheitliche Dienstleistung, wenn die Dienstleistungselemente überwiegen**

### (3) **Geschäftsveräußerung als einheitliche Leistung**

**Österreich hat von diesem Wahlrecht nur im Bereich der Umgründungen Gebrauch gemacht**

**→ ist diese Beschränkung zulässig?**

**→ Wurde damit das Wahlrecht insgesamt ausgeübt?**

- **EuGH v. 27.11.2003, Rs C-497/01 – Zita Modes: eine Beschränkung auf bestimmte Fälle solcher Übertragungen ist nicht zulässig!**
- **Parallele zur Organschaftsregelung in Art 11 MwStSystRL: auch hier ist in Absatz 2 geregelt:**

***Ein Mitgliedstaat, der die in Absatz 1 vorgesehene Möglichkeit in Anspruch nimmt, kann die erforderlichen Maßnahmen treffen, um Steuerhinterziehungen oder -umgehungen durch die Anwendung dieser Bestimmung vorzubeugen.***

### (3) **Geschäftsveräußerung als einheitliche Leistung**

**Vertragsverletzungsverfahren gegen Irland (9.4.2013, C-85/11) und Schweden (24.04.2013, C-480/10)**

- **EuGH: trotz der fakultativen Regelung ist Art 11 MwStSystRL in der gesamten EU einheitlich und autonom auszulegen. Gestaltungsspielräume der Mitgliedstaaten bestehen nur im Rahmen des Art 11 Abs.2 MwStSystRL.**

**→ Das Mitgliedstaatenwahlrecht nach Art 19 MwStSystRL ist ganz oder gar nicht auszuüben.**

**→ Die Weitergeltung von § 4 Abs 7 UStG nach der Reform des UmgrStG 1991 könnte unionsrechtswidrig sein.**

## (3) **Geschäftsveräußerung als einheitliche Leistung**

### Rechtsprechung des EuGH zur Einheitlichkeit von Leistungen

**Umfasst ein Umsatz mehrere formal unterschiedliche Einzelumsätze, die getrennt erbracht werden, sind diese als ein einheitlicher Umsatz anzusehen,**

*„... wenn der Steuerpflichtige zwei oder mehr Handlungen vornimmt oder Elemente liefert, die so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre“*

**Daneben ist auch dann von einer einheitlichen Leistung auszugehen,**

*„... wenn eine oder mehrere Einzelleistungen eine Hauptleistung bilden und die andere Einzelleistung oder die anderen Einzelleistungen eine oder mehrere Nebenleistungen bilden, die steuerlich wie die Hauptleistung behandelt werden. Eine Leistung ist insbesondere dann als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kunden keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen.“*

### (3) **Geschäftsveräußerung als einheitliche Leistung**

- **Welches sind die charakteristischen Merkmale einer Geschäftsveräußerung?**
- **Sind mehrere Einzelleistungen so eng miteinander verbunden, dass sie objektiv eine einzige untrennbar verbundene Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre?**
  
- ➔ **Im Regelfall der Geschäftsveräußerung kann angenommen werden, dass insbesondere im Interesse des Leistungsempfängers der Erwerb des Unternehmens als funktionstüchtiges Ganzes im Vordergrund steht.**
- ➔ **Eine Aufspaltung dieses Komplexes mag im Einzelfall sinnvoll und möglich sein, im Regelfall ist es mE wirklichkeitsfremd anzunehmen, dass ein Erwerber ein Unternehmen kauft, um an einzelne Vermögensgegenstände zu gelangen.**

### (3) **Geschäftsveräußerung als einheitliche Leistung**

Nachdem die Einheit oder Mehrzahl von Umsätzen festgestellt ist, ist das Wesen dieses Umsatzes als Lieferung oder Dienstleistung zu bestimmen.

**Gesamtbetrachtung:**

- Wertverhältnisse
- Funktionen und Zwecke im Zusammenwirken der Wirtschaftsgüter

- **Bei unionsrechtlicher Auslegung von § 4 Abs 7 UStG kann es für eine einheitliche Leistung nur einen Leistungsort geben.**
- **Steuerbefreiungen sind im Unionsrecht jeweils nur auf die einzelne (einheitliche) Leistung anzuwenden.**



### (3) **Geschäftsveräußerung als einheitliche Leistung**

**Der Grundsatz der Leistungseinheit ist auch im Hinblick auf die Anwendung des zutreffenden Steuersatzes zu beachten. Auf eine einheitliche Leistung ist nur ein Steuersatz anzuwenden.**

**Allerdings Ausnahmen von diesem Grundsatz in:**

- **EuGH v. 6.7.2006, Rs C-18/12 - Talacre Beach Caravan**
    - **Nationale Ausnahmeregelungen seien zu beachten (allerdings betrifft die Ausnahme in § 4 Abs 7 UStG die Steuerbefreiungen und nicht den Steuersatz)**
  - **EuGH v. 6.5.2010, Rs C-94/09 – Kommission/Frankreich**
    - **Eine selektive Anwendung des ermäßigten Steuersatzes sei nicht ausgeschlossen, sofern sie keine Gefahr einer Wettbewerbsverzerrung nach sich zieht**
- Unter bestimmten Voraussetzungen hält der EuGH es für möglich, einzelne Aspekte einer einheitlichen Leistung mit unterschiedlichen Steuersätzen zu belegen.**

## **(3) Geschäftsveräußerung als einheitliche Leistung**

**Übertragbarkeit auf nationales Recht:**

**Durchbricht § 4 Abs 7 UStG den Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung?**

- **Leistungsbündel statt Leistungseinheit?**
- **Nur hinsichtlich der Steuerbefreiungen?**

**EuGH: Eine Durchbrechung des Grundsatzes der Einheitlichkeit der Leistung ist (bisher) nur im Hinblick auf die Anwendung unterschiedlicher Steuersätze erkennbar und auch nur unter der Voraussetzung, dass dies keine Gefahr von Wettbewerbsverzerrungen nach sich zieht.**

**§ 4 Abs 7 Satz 2 steht nicht in Einklang mit dem Unionsrecht.**

## **(4) Fazit**

- **§ 4 Abs 7 entspricht dem Unionsrecht weder im Hinblick auf die Optionsmöglichkeit in Art 19 und 29 MwStSystRL, noch im Hinblick auf die Auslegung einer Geschäftsveräußerung als Leistungseinheit**
- **Dies kann bei Unternehmensverkäufen zu Steuerbelastungen führen, die dem Grundsatz der Neutralität der MwSt widersprechen. Geschäftsveräußerungen in Österreich werden damit im Vergleich zu Ländern, die das Wahlrecht vollumfänglich ausgeübt haben, diskriminiert.**
- **Die Besteuerung des Leistungsbündels in Österreich ist verwaltungsaufwendig.**
- **Veräußerungen von Unternehmen mit sowohl steuerpflichtigen als auch unecht steuerbefreiten Umsätzen können mit definitiven Umsatzsteuern belastet werden.**
- **Dies kann international zu Wettbewerbsverzerrungen führen.**
- **Dem Gesetzgeber ist zu empfehlen, das Richtlinienwahlrecht nach Art 19 MwStSystRL in vollem Umfang auszuüben.**

# Diskussion

Dipl.-Kfm. **Dr. Peter Leidel**, M.I.Tax

Wirtschaftsprüfer Steuerberater Rechtsbeistand

Lehrbeauftragter an der Technischen Hochschule Deggendorf



LEIDEL PUCHINGER & PARTNER