

Preisänderung beim Unternehmensverkauf im Ertragsteuerrecht

von
Dr. Nicole Tüchler

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Abkürzungsverzeichnis	XIII
Themenstellung und Aufbau der Arbeit	1
Teil A: Veräußerung aus dem Betriebsvermögen	7
I. Grundsätze der Realisierung von Veräußerungsgewinnen	7
1. Gewinnbegriff im Einkommensteuergesetz	7
2. Rechtsgrundlage des Realisationsprinzips	9
2.1. Unternehmensrecht	9
2.2. Steuerrecht	11
3. Zeitpunkt der Gewinnrealisierung nach dem Realisationsprinzip	14
3.1. In Betracht kommende Zeitpunkte für die Gewinnrealisierung	14
3.2. Der „so gut wie sichere“ Anspruch auf Gegenleistung	16
3.3. Der Übergang der Preisgefahr	19
3.4. Der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums	21
4. Zusammenfassende Würdigung	24
II. Betriebsveräußerung gemäß § 24 EStG	27
1. Rechtsentwicklung und Bedeutung des § 24 EStG	27
1.1. Historische Wurzeln des § 24 EStG	27
1.2. Verhältnis von Betriebsaufgabe und Betriebsveräußerung	30
2. Tatbestandsmerkmale des § 24 EStG	33
2.1. Wortlaut und Überblick über die Tatbestandsmerkmale	33
2.2. Tatbestandsmerkmal „Veräußerung“	34
2.3. Tatbestandsmerkmal „ganzer Betrieb“	37
2.3.1. Die wesentlichen Betriebsgrundlagen	37
2.3.2. Die Möglichkeit des Zurückbehaltens von Wirtschaftsgütern	41
2.4. „Einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang“ als weiteres Tatbestandsmerkmal aus der Rechtsprechung	44
3. Begünstigungen für den Veräußerungsgewinn gemäß § 24 EStG	46
3.1. Überblick	46
3.2. Hälftesteuersatz	47
3.3. Verteilungsbegünstigung	48
3.4. Freibetrag	49
4. Realisierung des Veräußerungsgewinns gemäß § 24 EStG	50
4.1. Bestimmung des Zeitpunkts der Betriebsveräußerung	50

4.1.1. Der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums als entscheidender Faktor	50
4.1.2. Notwendigkeit der Bestimmung des Zeitpunkts der Betriebsveräußerung	51
4.2. Ermittlung der Höhe des Gewinns aus der Betriebsveräußerung	56
4.2.1. Wortlaut und Überblick über die Gewinnkomponenten	56
4.2.2. Gewinnkomponente „Wert des Betriebsvermögens“	58
4.2.3. Gewinnkomponente „Veräußerungskosten“	60
4.2.4. Gewinnkomponente „Veräußerungserlös“	61
4.2.5. Bewertung von Wirtschaftsgütern bei der Entnahme in das Privatvermögen	64
4.3. Entstehen der Kaufpreisforderung bei Stundung oder Ratenzahlung	67
4.4. Ausnahme für Renten von der Erfassung im Zeitpunkt der Veräußerung	70
4.4.1. Überblick über die Arten von Rentenvereinbarungen	70
4.4.2. Steuerliche Behandlung von Renten bei der Betriebsveräußerung	75
4.4.3. Steuerliche Behandlung von Renten bei der Veräußerung von Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen	81
5. Schicksal der Kaufpreisforderung nach Beendigung der betrieblichen Tätigkeit	83
5.1. Allgemeines zu Einkünften aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit	83
5.1.1. Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit iSd § 32 Abs 1 Z 2 EStG	83
5.1.2. Ermittlung der Höhe und des Zeitpunkts von nachträglichen Einkünften	87
5.2. Einordnung zurückbehaltener Wirtschaftsgüter als Privat- oder Betriebsvermögen	89
5.2.1. Behandlung zurückbehaltener Wirtschaftsgüter allgemein	89
5.2.2. Behandlung zurückbehaltener laufender Forderungen	92
5.2.3. Behandlung der Kaufpreisforderung	97
5.3. Steuerliche Erfassung eines Forderungsausfalls	100
5.3.1. Ausfall von zurückgehaltenen laufenden Forderungen	100

5.3.2. Ausfall der Kaufpreisforderung	102
5.3.3. Ausfall oder Ablöse einer Rentenforderung	107
5.4. Steuerliche Erfassung von Zinserträgen nach der Betriebsveräußerung	109
5.5. Steuerliche Erfassung von Wertsicherungsbeträgen nach der Betriebsveräußerung	112
5.6. Nachträgliche Inanspruchnahme für Verbindlichkeiten	114
6. Bedeutung des § 24 EStG für Kapitalgesellschaften	115
6.1. Einkünfteermittlung bei Kapitalgesellschaften	115
6.2. Betriebsveräußerung gemäß § 24 EStG und Entstehen der Kaufpreisforderung	115
6.3. Beendigung der betrieblichen Tätigkeit und Liquidation	117
III. Beteiligungsveräußerung aus dem Betriebsvermögen	118
1. Steuerliche Erfassung einer Beteiligungsveräußerung	118
2. Realisierung des Veräußerungsgewinns	120
2.1. Besonderer Steuersatz gemäß § 27a EStG	120
2.2. Zeitpunkt und Höhe der Gewinnrealisierung	122
2.3. Entstehen der Kaufpreisforderung bei Stundung, Raten- oder Rentenzahlung	124
3. Schicksal der Kaufpreisforderung im Betriebsvermögen	125
3.1. Ausfall der Kaufpreisforderung	125
3.2. Zinsen und Wertsicherungsbeträge	130
4. Besonderheiten bei Kapitalgesellschaften	130
4.1. Bedeutung des § 27 EStG für Kapitalgesellschaften	130
4.2. Beteiligung an inländischen und ausländischen Körperschaften	132
4.3. Reichweite der Beteiligungsertragsbefreiung iSd § 10 KStG	132
4.4. Abgrenzungskriterien des Veräußerungserlöses	134
4.5. Ausfall der Kaufpreisforderung bei einer Kapitalgesellschaft	138
IV. Kaufpreisanpassungen bei der Betriebs- oder Beteiligungsveräuße- rung	141
1. Überblick über die steuerliche Erfassung bei natürlichen Personen und Kapitalgesellschaften	141
2. Vergangenheitsorientierte Kaufpreisanpassungen	142
2.1. Ermittlung des Veräußerungszeitpunkts, wenn eine vertragliche Vereinbarung darüber besteht	142
2.2. Kaufpreisanpassung an die Verhältnisse im Zeitpunkt der Unternehmensübertragung	147
2.3. Kaufpreisanpassung auf Grund einer Bilanzgarantie	149

2.4. Kaufpreisminderungen wegen eines Irrtums oder Mangels	153
3. Zukunftsorientierte Kaufpreisanpassungen	156
3.1. Gründe und Bedeutung von Earn-Out-Vereinbarungen	156
3.2. Veräußerungszeitpunkt bei Earn-Out-Vereinbarungen	158
3.2.1. Übergang des wirtschaftlichen Eigentums	158
3.2.2. Ausnahme für Renten von der Erfassung im Zeitpunkt der Betriebsveräußerung gemäß § 24 EStG auch bei Earn-Out-Vereinbarungen anwendbar?	161
3.3. Gewinnrealisierung und Entstehen der Kaufpreisforderung	165
3.4. Steuerliche Erfassung nachträglicher Mehr- und Mindestzahlungen	170
3.5. Vergleichbarkeit mit Besserungsvereinbarungen?	176
4. Rückabwicklung unter Rückübertragung des Eigentums	179
5. Berücksichtigung rückwirkender Ereignisse gemäß § 295a BAO	186
6. Zusammenfassende Würdigung	190
Teil B: Veräußerung aus dem Privatvermögen	197
I. Beteiligungsveräußerung aus dem Privatvermögen	197
1. Rechtsentwicklung und Bedeutung des § 27 Abs 3 EStG	197
2. Tatbestandsmerkmale des § 27 Abs 3 EStG	201
2.1. Wortlaut und Überblick über die Tatbestandsmerkmale	201
2.2. Tatbestandsmerkmal „Wirtschaftsgüter, deren Erträge Einkünfte aus der Überlassung von Kapital sind“	202
2.3. Tatbestandsmerkmal „Veräußerung, Einlösung und sonstige Abschichtung“	203
2.4. Die Bedeutung des Zeitpunkts des zivilrechtlichen Verfügungs- und Verpflichtungsgeschäfts im Rahmen des § 27 Abs 3 EStG	205
3. Besonderer Steuersatz gemäß § 27a EStG	207
II. Realisierung der Einkünfte im Rahmen des § 27 Abs 3 EStG	209
1. Grundsätze der Einkünfterealisierung im außerbetrieblichen Bereich	209
2. Realisierung der Einkünfte bei der Beteiligungsveräußerung	211
2.1. Ermittlung der Höhe der Einkünfte	211
2.2. Zeitpunkt der Realisierung der Einkünfte	213
2.3. Erfassung nachträglicher Einnahmen (Kaufpreiserhöhungen)	215
III. Steuerliche Erfassung einer (teilweisen) Rückzahlung des Kaufpreises	217
1. Rückzahlung von Einnahmen gemäß § 16 Abs 2 EStG	217

2. Verlustausgleichsbeschränkung bei nachträglichen negativen Einkünften	218
3. Abzugsverbot von Werbungskosten gemäß § 20 Abs 2 EStG	221
4. Vorliegen eines rückwirkenden Ereignisses gemäß § 295a BAO	224
5. Zusammenfassende Würdigung	228
IV. Unterschiede zur Beteiligungsveräußerung aus dem Betriebsvermögen	229
· Zusammenfassung der Ergebnisse	233
Literaturverzeichnis	243
Stichwortverzeichnis	261