

1. Einführung

Freiberuflich Tätige gibt es in den unterschiedlichsten Berufsgruppen: Vom Gesundheitswesen, über Technik, juristische und wirtschaftliche Beratung bis zu künstlerischen Tätigkeiten. Gemeinsam ist diesen unterschiedlichen Berufen, dass im Mittelpunkt ihrer Betätigung das persönliche Know-how und die Fähigkeiten des Freiberuflers stehen. Trotz der starken persönlichen Bindung wird sich fast jeder Freiberufler im Zuge seiner unternehmerischen Laufbahn schlussendlich auch mit dem Beenden seiner Tätigkeit auseinandersetzen müssen.

Die Beendigung kann verschiedene Formen annehmen und auch aus unterschiedlichen Gründen erwachsen. Sei es aus Gründen sinkender Rentabilität sowie Verlusterwartungen oder aufgrund persönlicher Umstände, wie Alter und dem Wunsch nach Ruhestand – möglicherweise aber auch durch den Tod des aus dem aktiven Berufsleben gerissenen Freiberuflers. Abhängig von der Situation, in welcher sich der Unternehmer befindet, ob Nachfolger oder andere Interessenten vorhanden sind, wird die Beendigung der freiberuflichen Tätigkeit in Form einer unentgeltlichen oder entgeltlichen Betriebsübertragung oder Aufgabe durchgeführt werden. Die damit verbundenen Abwicklungshandlungen haben sowohl für den Aufgebenden bzw Übertragenden als auch für den Übernehmenden unterschiedliche steuerrechtliche Folgen.¹

Die Hauptfrage beim Veräußerer wird aus einkommensteuerlicher Sicht immer sein, wie hoch der Veräußerungsgewinn ist und wie man die Veräußerung möglichst steueroptimal gestalten kann. Bei der Ermittlung und Besteuerung des Veräußerungsgewinns ist eine Vielzahl an Details zu beachten. Es können unterschiedliche Kaufmodalitäten angewandt werden wie zB die Earn-out-Modelle oder Rentenvereinbarungen. In weiterer Folge muss in Abhängigkeit von den persönlichen Umständen zwischen den verschiedenen Begünstigungen abgewogen werden. Die steuerlichen Begünstigungen wurden vom Gesetzgeber geschaffen, um besondere Härten durch die Zusammenballung von Einkünften vermieden zu können und den Wechsel in den Ruhestand zu erleichtern.²

Neben den Auswirkungen für den Veräußerer sind auch die Folgen für den Käufer zu beleuchten. Zusätzlich zum Ansatz von körperlichen Wirtschaftsgütern ist insbesondere auf die Aktivierung des Praxiswertes Bedacht zu nehmen. Aufgrund

1 Aichwalder/Herbst/Rutter, Finale Unternehmensentscheidung: Betriebsaufgabe, in *Urnik* (Hrsg), Steuerwissenschaften und betriebliches Rechnungswesen. FS Kofler (2009) 205.

2 VwGH 24.6.2003, 2000/14/0178.

der Tatsache, dass Freie Berufe oftmals höchstpersönliche Tätigkeiten darstellen und mit viel persönlichem Know-how verbunden sind, ist der Ansatz eines Praxiswertes stets kritisch zu betrachten. Es stellt sich zudem die Frage, über welche Zeitspanne ein etwaiger Firmen- bzw Praxiswert abzuschreiben ist und ob dieser unter gewissen Umständen überhaupt einer Abnutzung unterliegt.³

Ist kein geeigneter Nachfolger vorhanden, besteht auch die Möglichkeit, den Betrieb ohne Fortführung endgültig aufzugeben. Einige Grundregeln decken sich hier mit der Veräußerung. Insbesondere ist es im Zuge einer Aufgabe auch möglich Begünstigungen in Anspruch zu nehmen. Darüber hinaus bestehen jedoch auch Unterschiede zwischen den Arten der Beendigung. Neben der willentlichen Entscheidung für die Beendigung der freiberuflichen Tätigkeit gibt es auch noch andere Sachverhalte, welche eine Betriebsaufgabe zur Folge haben können, wie zB der Todesfall bei bestimmten Freiberuflern oder die Verpachtung.

Neben den beiden oben genannten Formen der Betriebsbeendigung gibt auch noch die Möglichkeit, ein Unternehmen unentgeltlich auf einen Nachfolger zu übertragen. Obwohl sowohl bei der Veräußerung als auch bei der unentgeltlichen Übertragung der Betrieb erhalten bleibt, sind diese beiden Möglichkeiten strikt voneinander zu unterscheiden, da sie sehr unterschiedliche einkommensteuerliche Folgen nach sich ziehen. Eine Betriebsübergabe wird in der Regel steuerneutral zu behandeln sein.⁴

Auch im Bereich der Umsatzsteuer ist zwischen den verschiedenen Formen der Betriebsbeendigung zu unterscheiden. Die Veräußerung eines Betriebes bzw Unternehmens kann sich umsatzsteuerlich kompliziert gestalten. Nach Feststellung der Bemessungsgrundlage und Aufteilung auf die einzelnen Besitzposten ist eine Vielzahl an Einzelregelungen zu Steuerbefreiungen und Steuersätzen zu beachten. Insbesondere bei Medizinern ist auch auf Auswirkungen aufgrund der unechten Steuerbefreiung zu achten. Gerade Freiberufler, welche oftmals Ist-Versteuerer sind, sollten sich darüber im Klaren sein, dass für die Entstehung der Steuerschuld im Rahmen einer Betriebsveräußerung nur die Soll-Besteuerung anwendbar ist.

Neben der Veräußerung führt die Betriebsaufgabe ebenfalls zu umsatzsteuerlich beachtlichen Vorgängen. In diesem Fall gelangen zuvor unternehmerisch genutzte Wirtschaftsgüter ins Privatvermögen, wodurch der Entnahmetatbestand verwirklicht wird. Wie auch schon bei der Einkommensteuer sind auch bei der Umsatzsteuer unterschiedliche Anlassfälle der Betriebsaufgabe zu beachten. Verschiedene Konstellationen können sich aus dem Ableben des Freiberuflers ergeben. Je nachdem, was für ein Betrieb vorliegt und ob sich die Erben dazu entscheiden, diesen fortzuführen, kommt dem bzw den Erben selbst Unternehmereigenschaft zu.

3 *Zirngast/Weinzierl/Leistentritt*, Steuerhandbuch für Freiberufler (2017) 109.

4 *Zirngast/Weinzierl/Leistentritt*, Steuerhandbuch für Freiberufler 201.

Die unentgeltlichen Übertragung eines Betriebes wirkt umsatzsteuerlich wie eine „Totalentnahme“ aller noch vorhandenen Besitzposten ins Privatvermögen. Aus dem Privatvermögen werden die Gegenstände und Rechte dann unentgeltlich übergeben. Wie auch schon bei der Aufgabe ist somit eine Entnahmebesteuerung anzuwenden.

Bei der Übertragung von Betrieben können verschiedene Haftungen schlagend werden. An dieser Stelle sei insbesondere die abgabenrechtliche Erwerberhaftung erwähnt. Zu beachten ist hier, dass von dieser Haftung auch die Umsatzsteuer aus dem Unternehmenserwerb erfasst wird, wo mitunter hohe Summen anfallen können. Dem Erwerber sei angeraten, sich bestmöglich über bestehende Abgabenschulden zu informieren.

Die Beendigung einer freiberuflichen Tätigkeit kann, wie aufgezeigt, verschiedenste Formen annehmen und ist mit einer Vielzahl von Entscheidungen und Auswirkungen verbunden. Es ergeben sich auch zahlreiche Überschneidungen zu anderen Fachgebieten, wie beispielsweise dem Umgründungssteuerrecht, dem Gesellschaftsrecht oder der Unternehmensbewertung. Das Hauptaugenmerk dieses Werkes liegt auf einkommen- und umsatzsteuerlichen Aspekte sowie auf abgabenrechtlichen Haftungen.

2. Einkommensteuer

2.1. Freiberufliche Tätigkeit

2.1.1. Überblick

Im § 22 EStG werden die Einkünfte aus selbständiger Arbeit in zwei Gruppen unterteilt – zum einen die Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit (Z 1) und zum anderen die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit (Z 2). Für den Begriff der selbständigen Arbeit findet sich im Gesetz keine unmittelbare Definition. Der Inhalt ist vielmehr aus den in den beiden Ziffern aufgezählten Tätigkeiten abzuleiten.⁵ Prägend für die selbständige Arbeit ist das Erfordernis einer bestimmten Berufsausbildung oder das Vorhandensein besonderer persönlicher Fähigkeiten beziehungsweise Kenntnisse.⁶ Im Mittelpunkt steht somit die persönliche Arbeitsleistung des Steuerpflichtigen, welche sich oftmals auf Grundlage eines Auftragsverhältnisses entfaltet.⁷ Die Wichtigkeit der Person des selbständig Tätigen wurde bereits in der amtlichen Begründung zum EStG 1934 betont. Der maßgebende Faktor ist demnach nicht der Einsatz von Betriebsvermögen, sondern die eigene Arbeitskraft des Steuerpflichtigen.⁸ Fehlendes Betriebsvermögen ist jedoch kein tatsächliches Bestimmungsmerkmal für selbständige Arbeit. In Ausnahmefällen wie bei Fachärzten kann das Betriebsvermögen sehr wohl einen wesentlichen Faktor ausmachen (zB Röntgenfachärzte).⁹

In Übereinstimmung mit den beiden anderen betrieblichen Einkunftsarten wird auch selbständige und nachhaltige Betätigung, Gewinnerzielungsabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr gefordert.¹⁰

In der Z 1 des § 22 EStG werden die freien Berufe taxativ aufgezählt. Es wird unterschieden nach Tätigkeiten und nach Berufsgruppen. Die freiberuflichen Tätigkeiten umfassen

- wissenschaftliche,
- künstlerische,
- schriftstellerische,

5 *Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz. Kommentar¹⁹ (2017) § 22 Tz 1.

6 VwGH 7.11.1952, 1486/50.

7 VwGH 26.6.2001, 97/14/0012.

8 Reichssteuerblatt 1935, 42.

9 *Büsser/Hofstätter in Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer (EStG 1988) Band III – Kommentar. Gesamtwerk inkl. 60. Lieferung⁶⁰ (2015) § 22 Tz 2.

10 *Peyerl in Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Peyerl*, Jakom Einkommensteuergesetz. EStG-Jahreskommentar¹¹ (2018) § 22 Rz 1.

- unterrichtende und
- erzieherische

Tätigkeiten.

In den lit b und c leg cit werden die verschiedenen Berufsgruppen aufgezählt, welche vom Begriff der Freiberuflichkeit erfasst werden. Bei den genannten Katalogberufen knüpft das EStG stark an berufsrechtliche Vorschriften an.¹¹ Hierzu zählt die Berufstätigkeit der

- Ziviltechniker,
- Ärzte, Tierärzte, Dentisten, Hebammen und weiterer medizinischer Berufe,
- Rechtsanwälte, Patentanwälte, Notare und Wirtschaftstreuhänder,
- Unternehmensberater, Versicherungsmathematiker, Schiedsrichter im Schiedsgerichtsverfahren,
- Bildberichterstatte und Journalisten,
- Dolmetscher und Übersetzer.

Vereint werden die verschiedenen freiberuflichen Tätigkeiten und Berufsgruppen durch das persönliche Vertrauensverhältnis zwischen Freiberufler und Klienten. Das eigenverantwortliche Tätigwerden basiert auf persönlichen Fähigkeiten und dem charakteristischen Berufsethos.¹² Ein Auffangtatbestand durch „ähnliche Tätigkeiten“ wurde im Gesetz bewusst weggelassen. Abgrenzungsschwierigkeiten sollen dadurch vermieden werden.¹³

Der Umfang des § 22 EStG stimmt nicht zur Gänze mit jenem des UGB überein. Im Gegensatz zu den unternehmensrechtlichen „Angehörigen der freien Berufe“ werden beispielsweise Artisten und Heilpraktiker nicht inkludiert, sehr wohl subsumiert das Steuerrecht jedoch Unternehmensberater, Übersetzer sowie Versicherungsmathematiker unter den Begriff der selbständig Tätigen.^{14, 15}

Freiberuflich Tätige werden gemäß § 22 Z 1 letzter Satz EStG nicht von der Vielfältigkeitstheorie erfasst und können sich daher der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte bedienen, ohne dadurch eine gewerbliche Tätigkeit auszulösen. In diesem Fall muss der Freiberufler dennoch leitend und eigenverantwortlich tätig bleiben.

2.1.2. Betriebsbegriff und wesentliche Betriebsgrundlagen

Eine grundlegende Voraussetzung für die Übergabe oder Veräußerung eines Betriebes ist das Vorhandensein eines lebenden Betriebs. Im Gesetz findet sich keine

11 Jakom/Peyerl in *Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Peyerl*¹¹ § 22 Rz 41.

12 VwGH 17.8.1998, 93/17/0245.

13 VwGH 3.2.1993, 92/13/0296.

14 Jakom/Peyerl in *Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Peyerl*¹¹ § 22 Rz 2.

15 Einkommensteuerrichtlinien 2000 GZ 06 0104/9-IV/6/00 idF GZ BMF-010203/0171-IV/6/2018 Rz 430h.

Definition für den Betriebsbegriff, dieser lässt sich nur durch die Rechtsprechung und über Literaturmeinungen erläutern.¹⁶

Eine grundsätzliche Definition wurde vom VwGH festgelegt, wobei ein Betrieb als eine organisatorische Einheit von menschlicher Arbeitskraft und sachlichen Produktionsmitteln verstanden wird.¹⁷ Die starke Sachbezogenheit dieser Definition ist zu einschränkend bei Tätigkeiten mit hauptsächlichem Fokus auf die persönlichen Fähigkeiten einer Person und nicht auf die Produktionsmittel, wie zB bei beratender oder wissenschaftlicher Tätigkeit. Der sachbezogene Betriebsbegriff soll vielmehr als Hilfe dienen, um den ertragssteuerlichen Betriebsbegriff zu verstehen, ihn jedoch nicht einzugrenzen.¹⁸

Sollten hingegen wesentliche Betriebsgrundlagen ausschließlich aus den persönlichen Kenntnissen und Fähigkeiten des Freiberuflers bestehen, ohne Vorhandensein eines Kundenstocks, ist ein übertragbarer Betrieb zu verneinen. Die wesentlichen Betriebsgrundlagen bestehen in einem solchen Fall aus persönlichen und unveräußerbaren Eigenschaften. Dies würde beispielsweise bei kreativen freien Berufen wie Künstlern oder Dirigenten¹⁹ vorliegen. Übertragbare Betriebsmittel wie zB Kunstmaterialien oder Partituren stellen in diesem Fall nicht das tatsächliche Wesen des Betriebes dar.^{20,21} Sollten beispielsweise Urheberrechte vorhanden sein und etwa im Todeswege übertragen werden, würde dies den Nachfolger in die Lage versetzen, den Betrieb fortzuführen (siehe Kapitel 2.3.1.2.5).

Die wesentlichen Betriebsgrundlagen sollen somit dazu geeignet sein, die betriebliche Tätigkeit des Vorgängers weiterzuführen. Ob und welche Betriebsmittel sich als wesentliche Betriebsgrundlagen qualifizieren, ist nach dem Einzelfall zu entscheiden.²²

Neben den kreativen freiberuflichen Tätigkeiten ist bei den meisten anderen Freiberuflern das Vertrauen ihrer Kunden bzw Klienten der entscheidende Faktor für den Geschäftserfolg.²³ Kunden-, Klienten- oder Patientenstöcke bilden somit oftmals die wesentliche Betriebsgrundlage.²⁴ Möglich ist dies jedoch nur, wenn die Beziehung zu Klienten etc dermaßen gefestigt ist, dass diese als feste Geschäftsbeziehungen anzusehen sind und Bestand haben. Sollten die Organisation und die Infrastruktur nicht in einem solchen Ausmaß gefestigt sein, dass mit dem Ausscheiden des Leistungsträgers auch die Klienten abwandern, kann nicht von einem übertragbaren Klientenstock besprochen werden.²⁵

16 EStR 2000 Rz 5507.

17 VwGH 18.7.1995, 91/14/0217.

18 *Farmer*, Der tätigkeitsbezogene Betriebsbegriff, RdW 2009, 130.

19 VwGH 4.6.1985, 85/14/0015.

20 VwGH 23.4.1998, 96/15/0211.

21 EStR 2000 Rz 5541.

22 EStR 2000 Rz 5508.

23 *Zirngast/Weinzierl/Leistentritt*, Steuerhandbuch für Freiberufler 188.

24 VwGH 11.11.1992, 91/13/0152.

25 UFS 9.11.2010, RV/0476-S/09.

Es ist hier jedoch immer auf den Einzelfall abzustellen. Mitunter könnte bei stark spezialisierten Anwälten, Steuer- oder Unternehmensberatern, welche vorrangig für die Klienten von zuweisenden Berufskollegen tätig werden, ebendiese geschäftsbringende Kollegenschaft den Klientenstock bilden.²⁶ Des Weiteren können bei speziellen Ärzten (zB Radiologen oder Fachärzte für Labordiagnostik) ohne wiederkehrende Patienten die überweisenden Kollegen den Kundenstock und somit die wesentliche Betriebsgrundlage darstellen. Zudem besitzen solche Fachärzte zusätzlich zu ihrem Kundenstock auch aufwendige Gerätschaften, welche sich durchaus als notwendige Betriebsgrundlagen qualifizieren lassen.²⁷ Die Hard- und Softwareausstattung von Wirtschaftstreuhändern kann auch als wesentliche Betriebsgrundlage angesehen werden.²⁸ Dies ist besonders im Hinblick auf die fortschreitende Automatisierung und Digitalisierung in dieser Branche ein zunehmend wichtiger Faktor.

Das Vorliegen eines Teilbetriebes wird bei Freiberuflern eher auszuschließen sein. Ein Teilbetrieb setzt eine nach außen hin erkennbare Selbständigkeit und Lebensfähigkeit voraus. Indizien dafür wären beispielsweise eine örtliche Trennung, ein gesonderter Klientenkreis und eigenes Personal. Eine Aufteilung zB nach Klienten der Wirtschaftsprüfung einerseits und Steuerberatungsmandaten andererseits wäre für einen Teilbetrieb nicht ausreichend. Ebenfalls wird die Teilbetriebsfähigkeit bei einer Aufteilung nach Kassenpatienten oder Privatpatienten ausgeschlossen. Die Teilung des Klienten- bzw Patientenstocks tritt nach außen hin zu wenig in Erscheinung. Mögliche Teilbetriebsfähigkeit wird bei Außenstellen von Wirtschaftstreuhandkanzleien oder bei an Arztpraxen angeschlossene Labore anerkannt.^{29, 30}

2.1.3. Übertragbarkeit

Die Veräußerung eines freiberuflichen Betriebes unterscheidet sich nicht nur aufgrund der wesentlichen Betriebsgrundlagen von der Veräußerung eines gewöhnlichen Gewerbebetriebs. Ein Freiberuflerbetrieb kann nicht einfach an den Meistbietenden verkauft werden. Der Erwerber muss ebenso gewisse berufsrechtliche Voraussetzungen erfüllen. Er muss daher zB über eine Zulassung als Arzt, Steuerberater, Rechtsanwalt oder dergleichen verfügen.³¹

Zudem spielen auch die persönlichen Voraussetzungen eine große Rolle. Sollten die fachlichen und berufsrechtlichen Grundvoraussetzungen erfüllt sein, ist es für die Erhaltung des Klienten- und Patientenstocks ebenso wichtig, dass der Nach-

26 *Zirngast/Weinzierl/Leistentritt*, Steuerhandbuch für Freiberufler 189.

27 EStR 2000 Rz 5517.

28 UFS 2.4.2004, RV/0363-W/02.

29 EStR 2000 Rz 5594.

30 *Feuchtinger/Rauch/Manauer/Wolf*, Die Besteuerung von Betriebsübertragungen – Kommentierung der steuerlichen Rechtsgrundlagen und Gestaltungsvorschläge, in *Wolf/Feuchtinger* (Hrsg), Betriebsübertragungen kompakt² (2007) 142.

31 *Dolezel*, Der Praxiswert. Determinanten, Wertermittlung sowie handels- und steuerrechtliche Behandlung (1997) 9.

folger über personenbezogenen Eigenschaften wie Seriosität, Einsatzbereitschaft und einen guten Ruf verfügt. Damit sich das aufgebaute Vertrauensverhältnis und damit der Praxiswert nicht in kurzer Zeit verflüchtigen, ist die Nachfolge von langer Hand zu planen. Bei Steuerberatern oder Rechtsanwälten kann es sich anbieten, einen Mitarbeiter als „Juniorpartner“ aufzubauen und die Kanzlei schließlich an diesen zu veräußern.³²

Bei Ärzten besteht eine zusätzliche Problematik in der beschränkten Übertragbarkeit von Kassenverträgen. Eine frei werdende Stelle ist auszuschreiben und der Krankenkasse ein Besetzungsvorschlag zu unterbreiten. Ein Arzt ist daher bei einer möglichen Praxisveräußerung zusätzlich durch die Entscheidung der Krankenkasse eingeschränkt und es ist ihm nicht möglich, schlichtweg an den Nachfolger mit dem besten Angebot zu veräußern.³³

2.2. Veräußerung

2.2.1. Allgemeines

Die erste zu behandelnde Form der finalen Unternehmensentscheidungen stellt die Veräußerung dar. Eine Veräußerung liegt vor, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen auf einen Nachfolger oder eine Gemeinschaft von Nachfolgern in einem einheitlichen Vorgang entgeltlich übertragen werden, sodass der Betrieb als lebendiger Organismus fortgeführt werden kann.³⁴ Für die Entgeltlichkeit kommen Kauf, Tausch, Zwangsversteigerung und Enteignung infrage.³⁵ Aufgrund der eingeschränkten Anwendung der weiteren Veräußerungsmöglichkeiten soll in den folgenden Kapiteln hauptsächlich auf den Kauf bzw Verkauf eingegangen werden.

Bei einer Schenkung wird die Entgeltlichkeit naturgemäß nicht erfüllt. Bei einer gemischten Schenkung ist das Verhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung zu überprüfen.³⁶ Sollten die Merkmale einer Schenkung überwiegen, ist der Vorgang insgesamt als unentgeltlich anzusehen. Ein offenes Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung liegt vor, wenn der Veräußerer auf jeden Fall eine Vermögenseinbuße erleidet und sich für den Nachfolger eine Bereicherung ergibt.³⁷ Es ist dabei erforderlich, dass der Parteiwillen zur teilweisen Unentgeltlichkeit ausdrücklich vorliegt. Ein preisliches Entgegenkommen unter nahen Angehörigen wäre für eine Qualifikation als gemischte Schenkung nicht ausreichend.^{38, 39}

32 Dolezel, Der Praxiswert 9.

33 Dolezel, Der Praxiswert 9.

34 *Urnik/Payerer/G. W. Kofler/Kanduth-Kristen/Rohn*, Die Steuerbemessungsgrundlage, in *Bertl/Djanani/Eberhartinger/Hirschler/Kanduth-Kristen/Kofler/Tumpel/Urnik* (Hrsg), Handbuch der österreichischen Steuerlehre, Band I Teil 1⁴ (2015) 203.

35 *Fellner in Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer (EStG 1988) Band III – Kommentar. Gesamtwerk inkl. 60. Lieferung⁶⁰ (2015) § 24 Tz 6.

36 *Fellner in Hofstätter/Reichel*⁶⁰ § 24 Tz 14.

37 *Fellner in Hofstätter/Reichel*⁶⁰ § 24 Tz 14.

38 VwGH 23.10.1990, 90/14/0102.

39 *Fellner in Hofstätter/Reichel*⁶⁰ § 24 Tz 14.

Ist die Entgeltlichkeit erfüllt, muss die finale Unternehmensentscheidung als Veräußerung nach § 24 EStG behandelt werden.

Entsprechend dem Konzept der Einkommensteuer und der betrieblichen Gewinnermittlung ist die Veräußerung eines Betriebes als letzter Geschäftsvorfall zu werten und damit in das steuerliche Ergebnis miteinzubeziehen. An sich wäre daher keine spezielle Regelung erforderlich, um das Ergebnis der Veräußerung auch unter § 22 EStG zu subsumieren. § 22 Z 5 EStG verweist jedoch ausdrücklich auf § 24 EStG. Die Regelung umfasst die Veräußerungsgewinne durch Veräußerung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils sowie Gewinne durch die Aufgabe von Betrieben oder Teilbetrieben.^{40, 41} Wie schon in Kapitel 2.1.2 erwähnt, finden Teilbetriebe im Bereich der Freiberufler wenig Anwendung.

Mit den Bestimmungen des § 24 EStG wird jedenfalls keine neue Einkunftsart begründet oder die vorhandenen erweitert. Vielmehr liegt die Bedeutung des § 24 EStG einerseits in der Normierung der Gewinnermittlungsvorschriften für den Veräußerungsgewinn, um eine Grenze zum laufenden Gewinn zu ziehen. Andererseits werden die anwendbaren steuerlichen Begünstigungen geregelt.^{42, 43}

Nach Ansicht des deutschen BFH gilt grundsätzlich als Voraussetzung für eine Betriebsveräußerung nicht nur das Übertragen der Betriebsmittel, sondern auch, dass die Tätigkeit im Zuge der Veräußerung beendet wird.⁴⁴ Die Veräußerung ist daher nicht nur betriebsbezogen, also auf den Betrieb gerichtet, sondern auch tätigkeitsbezogen zu verstehen.^{45, 46} Sollte ein Freiberufler im veräußerten Betrieb seines Nachfolgers weiterhin tätig sein, zB angestellt als Berater, liegt trotzdem eine Übertragung des Betriebes an den Erwerber vor. Zu beachten ist hierbei, dass der Veräußerer jedenfalls im Auftrag und auf Rechnung seines Nachfolgers tätig werden muss. Der Klientenstamm bzw Praxiswert kann durch eine weitere Mitarbeit durchaus beeinflusst werden, jedoch kann das Vorliegen eine Veräußerung in einer solchen Konstellation nicht verneint werden. Letztlich entscheidend ist in diesem Zusammenhang nur, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen an den Erwerber übertragen wurden und dieser somit in der Lage ist, diese zu verwerten.⁴⁷ Zu beachten ist für den Veräußerer in einem solchen Fall jedoch das Beschäftigungsverbot des § 37 Abs 5 EStG.

40 *Urnik/Payerer/G. W. Kofler/Kanduth-Kristen/Rohn in Bertl/Djanani/Eberhartinger/Hirschler/Kanduth-Kristen/Kofler/Tumpel/Urnik*⁴ 203.

41 *Urnik/Herbst/Rohn/Fraberger/Kanduth-Kristen*, Unternehmensbeendigung, in *Tumpel/Aigner* (Hrsg), Handbuch der österreichischen Steuerlehre Band III³ (2017) 518.

42 *Urnik/Payerer/G. W. Kofler/Kanduth-Kristen/Rohn in Bertl/Djanani/Eberhartinger/Hirschler/Kanduth-Kristen/Kofler/Tumpel/Urnik*⁴ 203.

43 *Urnik/Herbst/Rohn/Fraberger/Kanduth-Kristen in Tumpel/Aigner*³ 518.

44 BFH 12.6.1996, XI R 56, 57/95.

45 BFH 12.6.1996, XI R 56, 57/95.

46 *Renner*, Einzelfragen zur Betriebsaufgabe und Betriebsveräußerung, in *Nadvornik/Kofler/Renner/Schwarz* (Hrsg), Steuergestaltung und Betriebswirtschaft. FS Schlager (2012) 678.

47 *Renner*, Begünstigter Veräußerungsgewinn bei anschließender Tätigkeit für den Betriebserwerber, SWK 2008, S 957.

In den folgenden Kapiteln sollen unter anderem diese Methoden der Gewinnermittlung und die möglichen Begünstigungen ausgeführt werden.

2.2.2. Steuerliche Folgen für den Veräußerer

2.2.2.1. Übergangsergebnis

In § 24 Abs 2 EStG wird festgelegt, dass Veräußerungsgewinne ausnahmslos nach § 4 Abs 1 oder nach § 5 EStG, somit dem Betriebsvermögensvergleich, zu ermitteln sind. Daraus ergibt sich weiters, dass das Betriebsvermögen mit den Werten nach § 6 EStG anzusetzen ist. Sollte die Gewinnermittlung bisher in Form einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung oder mittels Pauschalierung erfolgt sein, was bei Freiberuflern oftmals der Fall sein kann, sind diese Vorgaben nicht erfüllt. Als Konsequenz aus einer Betriebsveräußerung ist es für Freiberufler daher zwingend notwendig, auf den Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs 1 EStG umzusteigen. Vor der Berechnung des Veräußerungsgewinns ist daher das Übergangsergebnis nach § 4 Abs 10 EStG zu ermitteln. Durch die Errechnung des Übergangsergebnisses wird vor allem sichergestellt, dass es zu keiner doppelten Erfassung bzw doppelten Nichterfassung von Gewinnen kommt. Dies entspricht dem Ziel der Totalgewinnleichheit über eine Gesamtbetrachtung der Perioden. Der Wechsel zum Betriebsvermögensvergleich und die Ermittlung des Übergangsgewinnes haben in der gedanklichen Sekunde vor der Veräußerung zu erfolgen.^{48, 49, 50}

Die Teilpauschalierung nach § 17 EStG stellt eine Sonderform der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG dar. Dies gilt sowohl für die Basispauschalierung nach § 17 Abs 1 EStG als auch für die Teilpauschalierungen aufgrund von Verordnungen (zB Teilpauschalierung für Künstler und Schriftsteller). Für den Wechsel zwischen der Teilpauschalierung und dem Betriebsvermögensvergleich kommen daher die gleichen Regelungen zur Anwendung wie bei dem Wechsel eines „normalen“ Einnahmen-Ausgaben-Rechners.⁵¹

Im Zuge der Berechnung des Übergangsgewinnes können jene Positionen unberücksichtigt bleiben, die bisher bei beiden Gewinnermittlungsarten ident behandelt werden. Dies trifft auf abnutzbares und nicht abnutzbares Anlagevermögen, Anzahlungen für Anlagevermögen und Positionen für Steuerbegünstigungen, wie zB nach § 12 Abs 8 oder § 14 Abs 6 EStG, zu. Ebenfalls unberücksichtigt bleiben Positionen, welche bei keiner Gewinnermittlungsart zu Betriebseinnahmen oder -ausgaben führen würden. Insbesondere ist dies bei Bargeld, Bankguthaben, Bankverbindlichkeiten oder Ähnlichem (sogenannte Geldpositionen) der Fall.^{52, 53}

48 *Urnik/Herbst/Rohn/Fraberger/Kanduth-Kristen in Tumpel/Aigner*³ 518.

49 EStR 2000 Rz 5665.

50 *Aichwalder/Herbst/Rutter* in FS Kofler 212.

51 *Doralt/Zorn/Varro* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz. Kommentar¹⁹ (2017) § 4 Tz 427.

52 *Hirschler/Knesl* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer (EStG 1988) Band III – Kommentar. Gesamtwerk inkl. 60. Lieferung⁶⁰ (2015) § 4 Abs 10 Rz 3.

53 *Urtz*, Wechsel der Gewinnermittlungsart, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Handbuch Bilanzsteuerrecht. GedS Gassner (2005) 197.

Um zu verhindern, dass Veränderungen des Betriebsvermögens (Betriebseinnahmen oder Betriebsausgaben) nicht oder doppelt berücksichtigt werden, sind Zu- oder Abschläge einzustellen. Für

- Forderungen aus Lieferungen und Leistungen,
- sonstige Forderungen, die Betriebseinnahmen zur Folge haben,
- sowie für Vorräte an Waren, Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe

sind Zuschläge zu erfassen. Erst der Eingang der Forderungen würde in einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu Betriebseinnahmen führen, wohingegen die Realisierung der Forderungen im Betriebsvermögensvergleich gewinnneutral erfasst wird. Ein Zuschlag ist hier notwendig, um die doppelte Nichterfassung von Betriebseinnahmen zu verhindern. Für die Bezahlung von Zukäufen an Waren, Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen wurden in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung bereits Betriebsausgaben angesetzt. Durch die Berücksichtigung des Wareneinsatzes im Betriebsvermögensvergleich würde es hier ein weiteres Mal zu Betriebsausgaben kommen. Hier wird der Zuschlag benötigt, um die doppelte Erfassung von Betriebsausgaben zu neutralisieren. Das gleiche Prinzip gilt für geleistete Anzahlungen für Umlaufvermögen und aktive Rechnungsabgrenzungsposten.^{54, 55} Kaufpreisforderungen im Zusammenhang mit der Betriebsveräußerung sind nicht als Zuschlag in das Übergangsergebnis miteinzubeziehen. Die Ermittlung des Übergangsergebnisses, ist wie bereits beschrieben, zeitlich der Veräußerung vorgelagert.⁵⁶ Bei Freiberuflern zu beachten sind zudem noch nicht abrechenbare Beratungsleistungen. Diese sind Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens und können wie „Vorräte an zum Bilanzstichtag noch halbfertige Aufträge“ gesehen werden. Beim Betriebsvermögensvergleich wären diese zwingend erfolgsneutral zu aktivieren. In einer bisherigen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung wurden die Zahlungen (Personalkosten), welche mit den Aufträgen in Verbindung stehen, bereits aufwandswirksam erfasst. Aus diesem Grund hat ein Zuschlag zu erfolgen, damit vermieden werden kann, dass Aufwendungen hier doppelt berücksichtigt werden.⁵⁷

Demgegenüber sind für

- Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen,
- sonstige Verbindlichkeiten, die zu Betriebsausgaben führen,
- erhaltene Anzahlungen für Waren oder Honorarnoten,
- passive Rechnungsabgrenzungen und Rückstellungen, falls diese freiwillig gebildet werden,

Abschläge zu erfassen. Ansonsten würde es zu einer doppelten Nichterfassung von Betriebsausgaben kommen. In der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung würde es erst

54 Urtz in GedS Gassner 198.

55 Doralt/Zorn/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn¹⁹ § 4 Tz 387 f.

56 VwGH 15.9.1999, 94/13/0005.

57 *Pristner*, Betriebsveräußerung eines Einnahmen-Ausgaben-Rechners (Freiberuflers) mit Wechsel der Gewinnermittlungsart, in *Renner/Aigner* (Hrsg), Praxisbeispiele zur Einkommensteuer (2017) 264.