

taxlex

FACHZEITSCHRIFT FÜR STEUERRECHT

Schwerpunkt

Abgabenänderungsgesetz 2023

- > Einkommensteuerliche Änderungen
- > Umsatzsteuerliche Neuerungen
- > Gebühren und Verkehrsteuern
- > Verfahrensrechtliche Neuerungen und CESOP-Umsetzungsgesetz 2023
- > Neuerungen im Umgründungssteuerrecht
- > Einkünfte aus Kryptowährungen
- > Gebäudeentnahme zum Buchwert



AbgÄG 2023: Gebäudeentnahme zum Buchwert

BEITRAG. § 6 Z 4 EStG idF des AbgÄG 2023¹⁾ sieht nunmehr auch für die Entnahme von sonderbesteuerten Gebäuden und Grundstücksgleichen Rechten iSd § 30 Abs 1 EStG nach dem 30. 6. 2023 (abweichend von der generellen Bewertung mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme) eine Entnahmebewertung zum Buchwert vor. Bislang war die Bewertung mit dem Buchwert auf die Entnahme von sonderbesteuertem Grund und Boden beschränkt. Der nachfolgende Beitrag beleuchtet den Regelungsinhalt und die Auswirkungen dieser Änderung. **taxlex 2023/57**



Univ.-Prof. Dr. **Sabine Kanduth-Kristen**, LL.M., ist Universitätsprofessorin an der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt, Institut für Finanzmanagement, Abteilung für Betriebliches Finanz- und Steuerwesen, und Mitglied der Forschungsgruppe anwendungsorientierte Steuerlehre (FAST).

A. Neuregelung durch das AbgÄG 2023

Im Zuge der Neuregelung privater und betrieblicher Grundstücksveräußerungen per 1. 4. 2012 erfolgte eine Änderung der Entnahmebewertung von Grund und Boden in § 6 Z 4 EStG durch das 1. StabG 2012, BGBl I 2012/22. Die Entnahme von Grund und Boden ist ab 1. 4. 2012 mit dem Buchwert zu bewerten, sofern nicht eine Ausnahme vom besonderen Steuersatz gem § 30a Abs 3 EStG vorliegt. Begründet wurde die Änderung damals damit, dass die Veräußerung von dem Sondersteuersatz gem § 30a EStG unterliegendem Grund und Boden ab 1. 4. 2012 sowohl aus dem Betriebsvermögen als auch aus dem Privatvermögen grundsätzlich dieselben steuerlichen Konsequenzen nach sich zieht.²⁾ Die Entnahme von Grund und Boden sollte daher nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (ErläutRV) zum 1. StabG 2012 wie eine „unentgeltliche Übertragung“ behandelt werden. Erst im Falle einer späteren Veräußerung kommt es zur Besteuerung der (gesamten) stillen Reserven, die sich im Betriebsvermögen und in der Folge im Privatvermögen angesammelt haben. Für Gebäude wurde die Entnahmebewertung mit dem Buchwert zum damaligen Zeitpunkt hingegen mit der Begründung abgelehnt, dass Gebäude im Betriebsvermögen einer intensiveren Nutzung und somit einem anderen Wertverzehr unterliegen als im Privatvermögen. Die ErläutRV³⁾ verweisen insb auf Teilwertabschreibungen

und außerordentliche Absetzungen für Abnutzungen und führen aus: „Die unterschiedliche steuerliche Behandlung von Gebäuden im Betriebsvermögen und im Privatvermögen erfordert aber im Falle des Übergangs von einer Vermögenssphäre in die andere eine klare Trennung herbeizuführen und insbesondere im Falle von geltend gemachten außerordentlichen Wertminderungen, spätere Wertaufholungen im Betriebsergebnis zu erfassen.“⁴⁾

Mit dem AbgÄG 2023 werden diese Überlegungen nun beiseitegeschoben. § 6 Z 4 EStG ermöglicht es ab 1. 7. 2023⁵⁾ generell, Grundstücke iSd § 30 Abs 1 EStG zum Buchwert aus dem Betriebsvermögen zu entnehmen, sofern nicht eine Ausnahme vom besonderen Steuersatz gem § 30a Abs 3 EStG vorliegt. Neben Grund und Boden sind nunmehr auch sonderbesteuerte

¹⁾ BGBl I 2023/110.

²⁾ Vgl ErläutRV 1680 BlgNR 24. GP 11.

³⁾ ErläutRV 1680 BlgNR 24. GP 12.

⁴⁾ Kritisch hierzu und für eine Entnahmebewertung zum Buchwert bereits *Kanduth-Kristen*, Reform der Substanzbesteuerung von Grundstücken, in *Kanduth-Kristen/Urnik/Fritz-Schmied*, Gedenkschrift Herbert Kofler (2020) 19 (52 f).

⁵⁾ Gem § 124b Z 427 EStG ist § 6 Z 4 EStG erstmalig auf Entnahmen anzuwenden, die nach dem 30. 6. 2023 erfolgen.

Gebäude⁶⁾ und grundstücksgleiche Rechte⁷⁾ iSd § 30 Abs 1 EStG von der Regelung umfasst. Die Entnahmebewertung zum Teilwert kommt für Grund und Boden, Gebäude und grundstücksgleiche Rechte nur dann zum Tragen, wenn eine Ausnahme vom besonderen Steuersatz gem § 30a Abs 3 EStG vorliegt. Dies betrifft:

- ▶ Grundstücke des Umlaufvermögens;
- ▶ Grundstücke des Umlauf- und des Anlagevermögens von Steuerpflichtigen, bei denen ein Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit in der gewerblichen Überlassung und Veräußerung von Grundstücken liegt;
- ▶ Grundstücke, soweit deren Buchwert vor dem 1. 4. 2012 durch eine Teilwertabschreibung gemindert wurde oder soweit stille Reserven übertragen wurden, die vor dem 1. 4. 2012 aufgedeckt worden sind.

§ 6 Z 4 EStG ermöglicht ab 1. 7. 2023 die Entnahme von sonderbesteuerten Gebäuden zum Buchwert. Die Realisierung der stillen Reserven im Zeitpunkt der Entnahme unterbleibt somit bis zu einer tatsächlichen Veräußerung.

Abgesehen von der grundsätzlichen Anwendbarkeit des besonderen Steuersatzes gem § 30a EStG ist die Entnahmebewertung mit dem Buchwert an keine weiteren Voraussetzungen geknüpft und hat damit sehr weitreichende Auswirkungen.⁸⁾ Begründet wird dies mit der Eindämmung

der Bodenversiegelung: Nach den ErläutRV zum AbgÄG 2023 führten die bisherige Entnahmebewertung von Gebäuden mit dem Teilwert und die damit verbundene sofortige Besteuerung der im Betriebsvermögen angesammelten stillen Reserven anlässlich der Entnahme dazu, dass „bisher betrieblich genutzte, aber für den Betrieb nicht mehr benötigte Gebäude – trotz Leerstands – häufig im Betriebsvermögen“ blieben. Im Hinblick auf die ohnehin gegebene Steuerhängigkeit der stillen Reserve im Privatvermögen soll es durch die Bewertung der Entnahme mit dem Buchwert „steuerlich künftig erleichtert werden, leerstehende Gebäude außerbetrieblich (zB für eigene Wohnzwecke oder zur Vermietung) zu nutzen“, „um insbesondere auch die Bodenversiegelung einzudämmen“.⁹⁾

B. Nachfolgende Nutzung bzw Veräußerung des entnommenen Gebäudes

1. Nutzung zur Einkünfteerzielung

Nach § 6 Z 4 letzter Satz EStG tritt der Entnahmewert für nachfolgende steuerrelevante Sachverhalte an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Wird das zum Buchwert entnommene Gebäude nach der Entnahme außerbetrieblich zur Einkünfteerzielung genutzt, stellt der Buchwert somit das vorhandene AfA-Volumen und die Bemessungsgrundlage für die AfA gem § 16 Abs 1 Z 8 EStG dar.¹⁰⁾ Eine beschleunigte AfA iSd § 16 Abs 1 Z 8 lit e EStG (für nach dem 30. 6. 2020 angeschaffte oder hergestellte Gebäude) kommt mangels *erstmaliger* Berücksichtigung der AfA mE nicht in Betracht. Wird das Gebäude nach der Entnahme zur Gänze oder zum Teil privat genutzt, ist der Buchwert im Entnahmezeitpunkt insoweit für den Fall einer späteren Nutzung zur Einkünfteerzielung oder Veräußerung in Evidenz zu nehmen.

2. Nachfolgende Veräußerung

a) Regeleinkünfteermittlung (§ 30 Abs 3 EStG)

Bei späterer Veräußerung des entnommenen Gebäudes ist zu unterscheiden, ob das Gebäude am 31. 3. 2012 steuerverfänglich war (Neuvermögen) oder nicht (Altvermögen). Altvermögen kann allerdings nur dann vorliegen, wenn ein zum 31. 3. 2012 nicht mehr steuerverfängenes Gebäude *nach* diesem Stichtag in das Betriebsvermögen eingelegt und in der Folge wieder entnommen wurde. Im Regelfall wird bei Betriebsgebäuden daher von Neuvermögen auszugehen sein. Die Ermittlung der Einkünfte aus der – nach der Entnahme – privaten Grundstücksveräußerung erfolgt für Neuvermögen als Regeleinkünfteermittlung gem § 30 Abs 3 EStG durch Gegenüberstellung des Veräußerungserlöses und des Entnahmewerts (Buchwerts im Zeitpunkt der Entnahme). Mit dem Ansatz des Entnahmewerts im Zuge der Ermittlung des Veräußerungsüberschusses werden ehemals im betrieblichen Bereich geltend gemachte Absetzungen für Abnutzung sowie ggf Teilwertabschreibungen und übertragene stille Reserven gem § 12 EStG im Zeitpunkt der Veräußerung nacherfasst. Adaptierungen iSd § 30 Abs 3 EStG sind erforderlich, falls in der Zeit *nach der Entnahme* im Privatvermögen steuerlich bislang nicht berücksichtigte Herstellungs- oder Instandsetzungsaufwendungen getätigt wurden (diese vermindern im Ergebnis den Veräußerungsüberschuss¹¹⁾) oder falls aufgrund einer außerbetrieblichen Nutzung zur Einkünfteerzielung eine Absetzung für Abnutzung geltend gemacht wurde (diese erhöht im Ergebnis den Veräußerungsüberschuss).

b) Pauschale Einkünfteermittlung (§ 30 Abs 4 EStG)

Sollte das Gebäude am 31. 3. 2012 nicht steuerverfänglich gewesen sein (Altvermögen) und *nach* diesem Zeitpunkt in das Betriebsvermögen eingelegt worden sein, bleibt die Altvermögenscharakteristika grundsätzlich erhalten. Die Bewertung der Einlage erfolgt gem § 6 Z 5 lit c EStG mit dem Teilwert, der in der Folge auch der Absetzung für Abnutzung zugrunde zu legen ist. Durch die nachfolgende, ab 1. 7. 2023 mit dem Buchwert zu bewertende Entnahme in das Privatvermögen kommt es zu keiner Versteuerung der im betrieblichen Bereich angesammelten stillen Reserven (sowie zu keiner Nacherfassung

⁶⁾ Zum Gebäudebegriff s ua EStR 2000 Rz 3140; Jakom/Kanduth-Kristen, EStG (2023) § 8 Rz 9ff. Ist ein Wirtschaftsgut nicht als Gebäude (bzw Grund und Boden oder grundstücksgleiches Recht) einzustufen, erfolgt die Entnahme zum Teilwert.

⁷⁾ Das ist nach der Judikatur des VwGH (10. 9. 2020, Ra 2019/15/0066) im Kontext des § 30 EStG idF ab 1. 4. 2012 nur das Baurecht.

⁸⁾ Kritisch aufgrund des weitreichenden Steueraufschubs bei Gebäudeentnahmen *Urnik/Grossauer*, Die Neuregelung des § 24 Abs 6 EStG im Zuge des AbgÄG 2023: eine kritische Analyse und Gestaltungsoptionen, in *Urnik/Fritz-Schmied*, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2023 (2023) 139 (147).

⁹⁾ Kritisch zu diesen Begründungen, die die Neuregelung als Lenkungsnorm erscheinen lassen, *Urnik/Grossauer* in *Urnik/Fritz-Schmied*, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2023, 139 (147ff).

¹⁰⁾ Siehe § 16 Abs 1 Z 8 lit a EStG iVm § 6 Z 4 EStG. Da sich die Nutzung ändert und kein unentgeltlicher Erwerb iSd § 16 Abs 1 Z 8 lit b EStG vorliegt (auch wenn die Erläuterungen zum 1. StabG 2012 zur Entnahmebewertung von Grund und Boden dies nahelegen, s ErläutRV 1680 BlgNR 24. GP 11), kommt es zu keiner Fortführung der AfA aus dem betrieblichen Bereich. Zu Überlegungen betreffend Differenzierung zwischen AfA-Volumen und AfA-Bemessungsgrundlage s *Kanduth-Kristen* in *Kanduth-Kristen/Urnik/Fritz-Schmied*, Gedenkschrift Herbert Kofler 19 (51 und 53).

¹¹⁾ Allfällige steuerfreie Subventionen iSd § 28 Abs 6 EStG vermindern die Herstellungsaufwendungen und erhöhen damit den Veräußerungsüberschuss.

von laufenden Absetzungen für Abnutzung und allfälligen Teilwertabschreibungen¹²⁾. Bei späterer Veräußerung aus dem Privatvermögen liegen für die Wertänderungen bis zur Einlage (Teilwert im Einlagezeitpunkt abzüglich der Anschaffungs- oder Herstellungskosten) Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen vor, die nach § 30 Abs 6 lit c EStG auf Basis des Einlageteilwerts auch pauschal gem § 30 Abs 4 EStG ermittelt werden können. Nach der in der Literatur vertretenen Ansicht ist allerdings auf die Veräußerung eines Gebäudes (aus dem Privatvermögen), das am 31. 3. 2012 nicht steuerverfänglich war, § 30 Abs 4 EStG auf Basis des *gesamten* Veräußerungserlöses anzuwenden, so dass es nicht zu einer gesonderten Erfassung der Wertänderung bis zur Einlage kommt.¹³⁾ Die pauschale Besteuerung auf Basis des gesamten Veräußerungserlöses deckt sämtliche Wertänderungen von der Anschaffung bis zur Veräußerung ab.¹⁴⁾ Anders als bislang kommt es aufgrund der (steuerneutralen) Entnahme zum Buchwert auch nicht mehr zu einer (Doppel-)Erfassung der im Zeitraum zwischen Einlage und Entnahme entstandenen stillen Reserven.¹⁵⁾ Auch (vom Einlageteilwert bemessene) Absetzungen für Abnutzung aus der betrieblichen Zeit und allfällige Teilwertabschreibungen werden in diesem Fall nicht nacherfasst.

c) Ausnahme von der Besteuerung (§ 30 Abs 2 EStG)

Erfüllt das Gebäude nach der Entnahme aus dem Betriebsvermögen die Kriterien für die *Hauptwohnsitzbefreiung*,¹⁶⁾ ist die Veräußerung gem § 30 Abs 2 Z 1 EStG von der Besteuerung ausgenommen. Wurde das Gebäude im Betriebsvermögen selbst hergestellt, greift die *Herstellerebefreiung* allerdings nicht: Mit dem AbgÄG 2023 wurde in § 30 Abs 2 Z 2 EStG klargestellt, dass die Herstellerebefreiung nur für „im Privatvermögen“ selbst hergestellte Gebäude anwendbar ist. Damit sollen Gestaltungen zur Entsteuerung betrieblich genutzter, selbst hergestellter Gebäude vermieden werden.¹⁷⁾

C. Gebäudeentnahmen im Zuge der Betriebsveräußerung oder -aufgabe

1. Bewertung gem § 24 Abs 3 EStG

Die Bewertung von Gebäudeentnahmen mit dem Buchwert gilt auch für Überführungen in das Privatvermögen im Rahmen einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe iSd § 24 EStG. § 24 Abs 3 EStG verweist für die Bewertung von Grundstücken iSd § 30 Abs 1 EStG auf die Bewertungsvorschrift des § 6 Z 4 EStG. Ab 1. 7. 2023¹⁸⁾ ist es daher möglich, betrieblich genutzte, sonderbesteuerte Gebäude (wie schon bisher Grund und Boden) anlässlich einer (Teil-)Betriebsveräußerung, Mitunternehmeranteilsveräußerung¹⁹⁾ oder Betriebsaufgabe unabhängig von weiteren Voraussetzungen steuerneutral in das Privatvermögen zu überführen. Nach den ErläutRV zum AbgÄG 2023 hat dies keine Auswirkung auf die möglichen Begünstigungen gem § 37 EStG für Betriebsveräußerungen und -aufgaben.²⁰⁾

2. Wohngebäude iSd § 24 Abs 6 EStG aF

Im Hinblick auf die generelle Entnahme von Grundstücken zum Buchwert konnte die Regelung des § 24 Abs 6 EStG zur sog „Wohngebäudebegünstigung“ entfallen. Nach dieser Regelung blieben stille Reserven von in das Privatvermögen überführten Gebäude(teile)n, die der Steuerpflichtige (auch) als Hauptwohnsitz nutzte, im Zuge der Aufgabe des ganzen Betriebes auf Antrag außer Ansatz, sofern ein „echter“ Beendigungsfall²¹⁾ vorlag und auf das Gebäude in der Vergangenheit keine stillen

Reserven übertragen wurden.²²⁾ Die Bewertung der Überführung in das Privatvermögen erfolgte mit dem gemeinen Wert im Zeitpunkt der Überführung. § 24 Abs 6 EStG unterdrückte nicht die Aufdeckung der stillen Reserve, sondern deren steuerliche Erfassung. Wurde das Gebäude nachfolgend zur Einkünfteerzielung genutzt, war der Absetzung für Abnutzung allerdings der um die unversteuerte stille Reserve gekürzte Entnahmewert zugrunde zu legen.

Im Falle einer Veräußerung des Gebäude(teil)s innerhalb von fünf Jahren nach der Betriebsaufgabe kam es rückwirkend (§ 295 a BAO) zu einer Nacherfassung der stillen Reserven im Rahmen des Aufgabegewinnes. Nach Ablauf von fünf Jahren blieb die stille Reserve hingegen nachhaltig steuerfrei. Vor dem Hintergrund der umfassenden Besteuerung von Grundstücksveräußerungen ab 1. 4. 2012 stand diese endgültige Steuerfreiheit in Kritik; vorgeschlagen wurde der Ersatz der Nichtbesteuerung der stillen Reserven durch eine Bewertung der Überführung der Gebäude(teile) mit dem Buchwert.²³⁾ Zudem wurde die Einschränkung der Regelung auf Fälle der Betriebsaufgabe kritisch gesehen.²⁴⁾ Mit der nunmehr vorgesehenen Bewertung mit dem Buchwert wird diesen Kritikpunkten Rechnung getragen. Allerdings ist die Bewertungsregel gem § 6 Z 4 EStG nun überhaupt generell anzuwenden und nicht nur bezogen auf Fälle der Betriebsaufgabe oder -veräußerung gem § 24 EStG.

Im Vergleich zur bisherigen Rechtslage beinhaltet die Neuregelung durch das AbgÄG 2023 für die Steuerpflichtigen den Vorteil, dass die Realisierung der stillen Reserve bei Überfüh-

¹²⁾ Eine Übertragung stiller Reserven gem § 12 EStG kommt im Falle einer Einlage in das Betriebsvermögen nicht in Betracht (vgl. Jakom/Kanduth-Kristen, EStG [2023] § 12 Rz 22).

¹³⁾ Vgl. Wachter, Leitfaden ImmoEst (2020) 268; Hirschler/Reinold in Hofstätter/Reichel, EStG (65. Lfg, Dezember 2017) § 4 Abs 3a Rz 167.

¹⁴⁾ Vgl. Wachter, Leitfaden ImmoEst (2020) 269.

¹⁵⁾ Zur bisherigen Rechtslage s. Wachter, Leitfaden ImmoEst 269; Hirschler/Reinold in Hofstätter/Reichel, EStG § 4 Abs 3a Rz 167, wonach die pauschale Besteuerung auf Basis des gesamten Veräußerungserlöses iVm der Realisierung eines Entnahmegewinnes (Bewertung der Entnahme zum Teilwert) zu einer *Doppelerfassung* dieser stillen Reserven führte.

¹⁶⁾ Zweiter Tatbestand gem § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG: Vorliegen eines Eigenheims oder einer Eigentumswohnung, Nutzung zu mindestens zwei Dritteln der Gesamtnutzfläche für Wohnzwecke über einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren. Die Anwendung des ersten Tatbestands gem § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG (Nutzung als Hauptwohnsitz ab der Anschaffung bis zur Veräußerung iVm der Zwei-Drittel-Grenze) kommt idR nicht in Betracht (denkbar nur bei Eigenheimen oder Eigentumswohnungen, die nach der Anschaffung oder Herstellung bloß vorübergehend zu mehr als 20% und zu maximal einem Drittel für betriebliche Zwecke genutzt wurden).

¹⁷⁾ Vgl. ErläutRV 2086 BlgNR 27. GP 6.

¹⁸⁾ Gem § 124b Z 427 EStG ist § 24 Abs 3 EStG erstmalig auf Entnahmen anzuwenden, die nach dem 30. 6. 2023 erfolgen.

¹⁹⁾ Dies betrifft vor allem die Überführung von Grundstücken des Sonderbetriebsvermögens in das Privatvermögen des Gesellschafters.

²⁰⁾ Vgl. ErläutRV 2086 BlgNR 27. GP 6.

²¹⁾ § 24 Abs 6 Z 1 bis 3 EStG idF vor dem AbgÄG 2023: Veranlassung der Betriebsaufgabe durch Tod des Steuerpflichtigen; Erwerbsunfähigkeit des Steuerpflichtigen infolge einer körperlichen oder geistigen Behinderung; Betriebsaufgabe nach Vollendung des 60. Lebensjahres bei gleichzeitiger Einstellung der Erwerbstätigkeit.

²²⁾ Zu der Regelung im Detail s. ua Kofler/Urnik/Rohn, Handbuch Betriebsaufgabe und Wechsel der Gewinnermittlung (2020) 111ff.

²³⁾ Vgl. Jakom/Kanduth-Kristen, EStG § 24 Rz 133a; Fraberger/Papst in Doralt et al., EStG (18. Lfg, April 2016) § 24 Rz 239.

²⁴⁾ Vgl. Fraberger/Papst in Doralt et al., EStG § 24 Rz 229; Urnik, Änderungen im Rahmen des Wartungserlasses 2009 zu § 24 EStG und ihre steuerlichen Auswirkungen, in Urnik/Fritz-Schmied, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2010 (2010) 169 (172).

zung von Gebäude(teile)n in das Privatvermögen – abgesehen von der Anwendbarkeit des besonderen Steuersatzes – von keiner weiteren Voraussetzung abhängig ist. Als Nachteil der Neuregelung ist allerdings zu sehen, dass die vorerst nicht realisierte stille Reserve im Falle einer nachfolgenden Veräußerung fristunabhängig steuerlich zu erfassen ist.²⁵⁾

3. Option zur Bewertung mit dem gemeinen Wert

§ 24 Abs 6 EStG wurde allerdings nicht ersatzlos gestrichen, es wurde vielmehr eine Optionsmöglichkeit für Gebäudeentnahmen vorgesehen: Die Überführung von Gebäude(teile)n in das Privatvermögen muss im Falle einer Betriebsaufgabe nicht zwingend mit dem Buchwert erfolgen, sondern kann auf Antrag des Steuerpflichtigen abweichend von § 6 Z 4 EStG mit dem gemeinen Wert gem § 24 Abs 3 EStG angesetzt werden. Die Optionsmöglichkeit besteht nur, wenn einer der in § 37 Abs 5 Z 1 bis 3 EStG genannten Fälle vorliegt. Voraussetzungen für die Option zur Bewertung mit dem gemeinen Wert sind daher:

- Betriebsaufgabe: Wie bisher ist davon auszugehen, dass der gesamte Betrieb aufgegeben werden muss.
- Fall des § 37 Abs 5 Z 1 bis 3 EStG: Es muss ein „echter“ Beendigungsfall iS der Bestimmung vorliegen (Tod oder Erwerbsunfähigkeit oder Vollendung des 60. Lebensjahres verbunden mit der Einstellung der Erwerbstätigkeit²⁶⁾).
- Antrag des Steuerpflichtigen.

Die Neuregelung ist gem § 124b Z 427 EStG erstmalig auf Betriebsaufgaben nach dem 30. 6. 2023 anzuwenden.

Bei Betriebsaufgabe kann in echten Beendigungsfällen für die Überführung sonderbesteuert Gebäude in das Privatvermögen zur Bewertung mit dem gemeinen Wert optiert werden.

Die Ausübung der Option wird etwa dann sinnvoll sein, wenn laufende Verluste oder Verlustvorträge, die anderweitig nicht oder nicht „steueroptimaler“ verwertet werden können, mit dem Aufgabegewinn verrechnet werden können oder

wenn die sofortige Besteuerung der stillen Reserve im Rahmen der Betriebsaufgabe aufgrund der Anwendung des Hälfte-steuersatzes oder einer anderen Begünstigung²⁷⁾ iVm der geplanten nachfolgenden Verwendung des Gebäudes (der Entnahmewert ist bei nachfolgender Nutzung zur Einkünfteerzielung als Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung relevant) günstiger erscheint als die zu erwartende Steuerbelastung bei einer nachfolgenden Veräußerung. Die Verrechnung des Entnahmegewinnes mit laufenden Verlusten oder Verlustvorträgen und die Anwendung von Begünstigungen (insb Hälftesteuersatz gem § 37 Abs 5 EStG, Dreijahresverteilung gem § 37 Abs 2 EStG) sind allerdings nur möglich, wenn der Steuerpflichtige zusätzlich gem § 30a Abs 2 EStG für sämtliche Einkünfte, die dem besonderen Steuersatz gem § 30a Abs 1 EStG unterliegen, zur Regelbesteuerung optiert.²⁸⁾

Die ErläutRV begründen nicht näher, warum die Regelung auf Betriebsaufgaben begrenzt ist und nicht auch für Betriebsveräußerungen zusteht. Sollte der Betrieb veräußert werden, ist die Zurückbehaltung von Gebäude(teile)n und deren Überführung in das Privatvermögen zwingend mit dem Buchwert anzusetzen. Gleiches gilt für Mitunternehmeranteilsveräußerungen mit Überführung von Gebäuden des Sonderbetriebsvermögens in das Privatvermögen. *Urnik/Grossauer*²⁹⁾ kritisieren die Einschränkung der Optionsmöglichkeit auf die Be-

triebsaufgabe daher mE zutreffend und auch mit Hinweis auf die mitunter schwierige Abgrenzung zwischen Betriebsaufgabe und Betriebsveräußerung.

Letztlich stellt sich auch die Frage, warum die Optionsmöglichkeit auf das Gebäude beschränkt ist und nicht auch Grund und Boden erfasst. Das in den Erläuterungen angeführte Argument der abschließenden Erfassung der stillen Reserven im Zuge der Betriebsaufgabe würde auch für Grund und Boden greifen. Aus der Sicht der Steuerpflichtigen ist eine Optionsmöglichkeit für Grund und Boden aufgrund der tendenziell höheren stillen Reserven und der Nichtabschreibbarkeit allerdings wohl weniger interessant.

D. Regelungsbedarf für Verlustausgleichsmöglichkeiten?

Bei Betrachtung der Einlage- und Entnahmebewertungsvorschriften für sonderbesteuerte Grundstücke zeigt sich nunmehr eine weitreichende Übertragung von stillen Reserven zwischen Privat- und Betriebsvermögen. Die Einlage von Grundstücken iSd § 30 Abs 1 EStG erfolgt gem § 6 Z 5 EStG mit den (ggf adaptierten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten, sofern der Teilwert im Einlagezeitpunkt nicht niedriger ist. Lediglich Gebäude und grundstücksgleiche Rechte des Altvermögens sind gem § 6 Z 5 lit c EStG (nach wie vor) mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Zuführung zu bewerten. Umgekehrt sind Entnahmen ab 1. 7. 2023 generell mit dem Buchwert anzusetzen. Der Gesetzgeber geht daher nunmehr von einer recht umfassenden Durchlässigkeit zwischen Betriebs- und Privatvermögen aus, was die Verschiebung von stillen Reserven durch Einlage- und Entnahmevorgänge betrifft.

Dies wirft mE unmittelbar die Frage auf, ob an den geltenden, restriktiven Regelungen zum Ausgleich von Verlusten gem § 30 Abs 7 EStG und § 6 Z 2 lit d EStG festgehalten werden soll. Es erscheint vielmehr systematisch angezeigt, zumindest die Verrechnung von Substanzgewinnen und -verlusten außerbetrieblicher und betrieblicher Grundstücke, auf die der besondere Steuersatz gem § 30a EStG anwendbar ist, im selben Veranlagungszeitraum sphärenübergreifend zuzulassen; darüber hinaus wäre eine Vereinheitlichung der Verlustausgleichsregelungen im betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich erstrebenswert.³⁰⁾

²⁵⁾ Zu weiteren Überlegungen s *Urnik/Grossauer* in *Urnik/Fritz-Schmied*, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2023, 139 (145 ff).

²⁶⁾ Siehe auch FN 21.

²⁷⁾ Der Gesetzeswortlaut stellt zwar auf das Vorliegen eines Falles gem § 37 Abs 5 Z 1 bis 3 EStG ab, mE ergibt sich daraus aber nicht, dass der Steuerpflichtige im Rahmen der ihm zur Auswahl stehenden Möglichkeiten (Freibetrag gem § 24 Abs 4 EStG, Dreijahresverteilung gem § 37 Abs 2 EStG, Hälftesteuersatz gem § 37 Abs 5 EStG) die Besteuerung des Aufgabegewinnes mit dem Hälftesteuersatz tatsächlich wählen muss. In § 37 Abs 5 Z 1 bis 3 EStG sind lediglich die Fallkonstellationen geregelt, in denen der Hälftesteuersatz beantragt werden kann. Die ErläutRV (2086 BlgNR 27. GP 6) sprechen allerdings davon, dass bei Option auch auf den auf das Gebäude entfallenden Aufgabegewinn der Hälftesteuersatz angewendet werden kann.

²⁸⁾ Zu Vorteilhaftigkeitsüberlegungen s auch *Urnik/Grossauer* in *Urnik/Fritz-Schmied*, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2023, 139 (146 und 147).

²⁹⁾ Vgl *Urnik/Grossauer* in *Urnik/Fritz-Schmied*, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2023, 139 (150).

³⁰⁾ Siehe dazu bereits *Fritz-Schmied/Zaminer*, Die Verlustverrechnung im Kontext sonderbesteuert Wirtschaftsgüter, in *Urnik/Fritz-Schmied*, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2013 (2013) 13 (52); *Zaminer*, Verlustverrechnung aus privaten Grundstücksveräußerungen nach dem StRefG 2015/2016, in *Urnik/Fritz-Schmied*, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2016 (2016) 67 (102); *Kan-*

In diesem Fall könnte zudem im Rahmen der Einlagebewertung in § 6 Z 5 lit b EStG von einer Bewertung mit dem niedrigeren Teilwert (und der in dem Kontext erforderlichen Wertermittlung) Abstand genommen werden. Diese Bestimmung soll die Übertragung von im außerbetrieblichen Bereich eingetretenen Wertminderungen in den betrieblichen Bereich im Hinblick auf die dort bestehenden, erweiterten Verlustausgleichsmöglichkeiten verhindern. Bei Änderung der Verlustausgleichsmöglichkeiten im beschriebenen Sinne wäre diese Regelung nicht mehr erforderlich.³¹⁾

Schlussstrich

Mit dem AbgÄG 2023 wird ab 1. 7. 2023 die generelle Bewertung von Gebäudeentnahmen (sowie der Entnahme von grundstücksgleichen Rechten) mit dem Buchwert verankert, sofern nicht eine Ausnahme vom besonderen Steuersatz gem § 30a EStG vorliegt.

Zum Zeitpunkt der Entnahme vorhandene stille Reserven werden damit steuerneutral in das Privatvermögen überführt und sind erst zu versteuern, wenn das Gebäude (oder grundstücksgleiche Recht) tatsächlich veräußert wird. Im Hinblick auf die nunmehr maßgeblich erweiterte Verschiebung stiller Reserven bei Einlage- und Entnahmevorgängen zwischen dem betrieblichen und dem außerbetrieblichen Bereich wäre eine Ausweitung der Verlustausgleichsmöglichkeiten zwischen diesen Sphären bezogen auf Substanzgewinne und -verluste sonderbeststeuerter Grundstücke wünschenswert und systematisch angezeigt.

duth-Kristen in Kanduth-Kristen/Urnik/Fritz-Schmied, Gedenkschrift Herbert Kofler 19 (48 ff).

³¹⁾ Vgl *Kanduth-Kristen in Kanduth-Kristen/Urnik/Fritz-Schmied, Gedenkschrift Herbert Kofler 19 (51).*