

taxlex

FACHZEITSCHRIFT FÜR STEUERRECHT

Schwerpunkt

AbgÄG 2024

- > Übertragung von Wirtschaftsgütern
- > Lohnsteuerliche Änderungen
- > Fondsbesteuerung & Transparenz
- > Neuerungen für (EU-)Kleinunternehmer
- > Die echt steuerbefreite Lebensmittelspende
- > Verfahrensrechtliche Neuerungen & Grace-Period-Gesetz
- > Betrugsbekämpfungsgesetz 2024

Neu-
regelung
Sachbezug
bei Dienst-
wohnungen



Übertragung von Wirtschaftsgütern aus Personengesellschaften auf Gesellschafter

BEITRAG. Das AbgÄG 2023¹⁾ brachte mit § 32 Abs 3 EStG erstmals eine gesetzliche Grundlage zur steuerlichen Behandlung der Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Privat- oder Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters in das Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft. Mit dem AbgÄG 2024²⁾ wurde nun auch für den umgekehrten Vorgang, dh für die Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft in das Privat- oder Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters, eine ausdrückliche Rechtsgrundlage geschaffen. Dieser Beitrag widmet sich den steuerlichen Folgen der Übertragung von Wirtschaftsgütern iSd § 32 Abs 3 EStG mit dem Fokus auf die iRd AbgÄG 2024 erfolgten Neuerungen. **taxlex 2024/55**



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



Dr.ⁱⁿ **Stefanie Werkl**, BSc, MSc, ist Postdoc-Assistentin an der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt, Institut für Finanzmanagement, Abteilung für Betriebliches Finanz- und Steuerwesen.

A. Rechtsentwicklung

Im Zuge des AbgÄG 2023 führte der Gesetzgeber mit § 32 Abs 3 EStG eine gesetzliche Regelung ein, die der seit Ende 2014 in den EStR 2000³⁾ enthaltenen Rechtsmeinung der Finanzverwaltung zur gespaltenen Betrachtungsweise bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Privat- oder Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters auf eine Personengesellschaft (Aufspaltung in einen Einlage- und Veräußerungsvorgang) inhaltlich entspricht und die bisherige Verwaltungspraxis ausdrücklich verankert.⁴⁾ Nach den ErläutRV zum AbgÄG 2023 soll die bisherige Verwaltungspraxis durch die Vorschrift nicht berührt werden.⁵⁾ Die Regelung trat mit 22. 7. 2023 in Kraft.

Das AbgÄG 2024 teilt den dritten Absatz des § 32 nunmehr in zwei Ziffern: § 32 Abs 3 Z 1 EStG übernimmt die seit dem AbgÄG 2023 geltende Regelung zur Übertragung von Wirtschaftsgütern in das Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft inhaltsgleich und § 32 Abs 3 Z 2 EStG regelt die Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft in das Privat- oder Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters. Außerdem wurde der Anwendungsbereich der Vorschrift im Zuge des AbgÄG 2024 insgesamt erweitert: Die Regelungen der Z 1 und Z 2 sind (nunmehr) auch auf Übertragungen aus einem eigenständigen Betrieb oder in einen (Eigen-)Betrieb des Steuerpflichtigen, in dessen Betriebsvermögen die Beteiligung an der Personengesellschaft gehalten wird, sinngemäß anzuwenden. § 24 Abs 7 EStG idF AbgÄG 2024 verweist nun nicht nur bei „verunglückten“ Zusammenschlüssen, sondern auch bei „verunglückten“ Realteilungen auf § 32 Abs 3 EStG.⁶⁾ § 32 Abs 3 EStG idF AbgÄG 2024 ist erstmals für Übertragungen von Wirtschaftsgütern nach dem 30. 6. 2024 anzuwenden.

Sowohl die Z 1 als auch die Z 2 des § 32 Abs 3 EStG gelten für:

- ▶ Mitunternehmerschaften (betrieblich tätige Personengesellschaften) und vermögensverwaltende Personengesellschaften;
- ▶ unentgeltliche und entgeltliche Übertragungsvorgänge;⁷⁾

- ▶ Übertragungen aus dem/in das Privatvermögen sowie aus dem/in das Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters;
- ▶ Übertragungen aus dem/in den (Eigen-)Betrieb des Gesellschafters, wenn sich die Beteiligung an der Personengesellschaft im Betriebsvermögen dieses Betriebes befindet.

B. Übertragung von Wirtschaftsgütern in das Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft (§ 32 Abs 3 Z 1 EStG)

1. Regelungsinhalt im Überblick

Bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen oder dem Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters in das Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft kommt

¹⁾ BGBl I 2023/110.

²⁾ BGBl I 2024/113.

³⁾ Siehe EStR 2000 Rz 5927a idF des Wartungserlasses 2015, Erlass des BMF vom 25. 8. 2015, BMF-010203/0233-VI/6/2015 ab 1. 10. 2014.

⁴⁾ Vgl ErläutRV 2086 BlgNR 27. GP 9. Näher zum Hintergrund s *Kanduth-Kristen/Werkl*, Ertragsteuerliche Gestaltungsüberlegungen bei Grundstücksübertragungen zwischen Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern, JEV 2024, in Druck.

⁵⁾ Vgl ErläutRV 2086 BlgNR 27. GP 10.

⁶⁾ Vgl ErläutRV 2610 BlgNR 27. GP 3f.

⁷⁾ Nach EStR 2000 Rz 5926a und 5926b gilt die Aufspaltung unabhängig davon, ob die Übertragung auf die Personengesellschaft gegen ein fremdübliches Entgelt (Veräußerung) oder ohne Gewährung einer unmittelbaren Gegenleistung („schlichte Einlage“) erfolgt, sohin auch bei Erhöhung des variablen Kapitalkontos (s auch ErläutRV 2086 BlgNR 27. GP 9). Bei einer Übertragung gegen Gewährung neuer oder weiterer Gesellschafterrechte kommt hinsichtlich der Fremdquote der Tauschgrundsatz iSd § 6 Z 14 lit a EStG zur Anwendung (s ErläutRV 2086 BlgNR 27. GP 9). Auch für Übertragungen auf den Gesellschafter kommt die gespaltenen Betrachtungsweise unabhängig von der rechtsgeschäftlichen Grundlage zur Anwendung (s ErläutRV 2610 BlgNR 27. GP 4f).

es nach § 32 Abs 3 Z 1 EStG idF AbgÄG 2024 (= § 32 Abs 3 EStG idF AbgÄG 2023) zu einer gespaltenen Behandlung des Übertragungsvorgangs hinsichtlich der Beteiligungsquote des übertragenden Gesellschafters einerseits („Eigenquote“) und der Beteiligungsquote des/der anderen Gesellschafter(s) andererseits („Fremdquote“).⁸⁾ Der Übertragungsvorgang stellt insoweit eine Veräußerung dar, als das Wirtschaftsgut dem übertragenden Steuerpflichtigen nach der Übertragung in das Gesellschaftsvermögen anteilig nicht mehr zuzurechnen ist (Fremdquote). Hinsichtlich des Anteils, der dem übertragenden Steuerpflichtigen nachfolgend steuerlich weiterhin zuzurechnen ist (Eigenquote), liegt bei Übertragung aus dem Privatvermögen eine Einlage vor.⁹⁾

Das Gesetz spricht von einer Veränderung der anteiligen Zurechnung der Wirtschaftsgüter und verweist in diesem Zusammenhang auf § 32 Abs 2 EStG, wonach die Anschaffung oder Veräußerung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft eine Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter darstellt. In den ErläutRV¹⁰⁾ wird präzisiert, dass es bei der „Fremdquote“ um die Höhe der Beteiligungsquote an dem Wirtschaftsgut geht, die künftig den anderen Gesellschaftern zuzurechnen ist.

2. Folgen auf Ebene des übertragenden Gesellschafters

Hinsichtlich der Fremdquote liegt für den Übertragenden somit eine Veräußerung vor, die im Zeitpunkt der Übertragung – etwa bei der Übertragung von Grundstücken oder Kapitalvermögen – zu einem im Privatbereich ggf steuerpflichtigen Veräußerungsüberschuss führen kann bzw bei Übertragung aus dem Sonderbetriebsvermögen die Realisierung stiller Reserven oder stiller Lasten nach sich zieht.

Die Übertragung eines Wirtschaftsgutes aus dem Privatvermögen des Gesellschafters auf die Personengesellschaft ist in eine Einlage (iHd Eigenquote) und in eine Veräußerung (iHd Fremdquote) aufzuspalten.

Im Ausmaß der Eigenquote führt die Übertragung zu keiner sofortigen Realisierung stiller Reserven oder stiller Lasten; der Vorgang ist auf Ebene des Gesellschafters im Zeitpunkt der Übertragung steuerneutral. Die Bewertung bezogen auf die Eigenquote hängt davon ab, ob die

Übertragung aus dem Privatvermögen in das Gesellschaftsvermögen einer Mitunternehmerschaft (anteilige Einlage iSd § 6 Z 5 EStG) oder auf eine vermögensverwaltende Personengesellschaft (Ansatz der anteiligen Anschaffungs- oder Herstellungskosten) erfolgt. Die Übertragung aus dem Sonderbetriebsvermögen (derselben Mitunternehmerschaft) ist im Ausmaß der Eigenquote ebenfalls steuerneutral, da es insoweit zu keiner Änderung bei der steuerlichen Zurechnung des Wirtschaftsgutes kommt und die anteiligen Buchwerte fortzuführen sind.¹¹⁾

Die an der Übertragung beteiligten Steuerpflichtigen haben für die weitere Einkünfteermittlung (etwa durch Ergänzungsbilanzen oder entsprechende Evidenzierung der stillen Reserven einschließlich späterer Zuordnung zum jeweiligen Steuerpflichtigen) Vorsorge zu treffen, dass es zu keiner endgültigen Verschiebung der Steuerbelastung kommt (§ 32 Abs 3 Z 1 letzter Satz EStG idF AbgÄG 2024).¹²⁾ Dies ist vor allem dann relevant, wenn die Bewertung der Einlage gem § 6 Z 5 EStG – wie etwa bei Grund und Boden oder bei Gebäuden des Neuvermögens – zu den (ggf adaptierten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten erfolgt oder die anteiligen Buchwerte aus dem Sonderbetriebsvermögen übernommen werden.

Im Falle einer Substanzbeteiligung des Steuerpflichtigen in Höhe von 100% (etwa hinsichtlich des einzigen Kommanditisten einer GmbH & Co KG, bei der die Komplementärin Arbeitsgesellschafterin ist) ändert sich die Zurechnung des übertragenen Wirtschaftsgutes durch die Übertragung nicht (100% Eigenquote, keine Fremdquote) und daher unterbleibt die (anteilige) Realisierung von stillen Reserven (es liegt kein Veräußerungstatbestand vor).¹³⁾

Zu einer gespaltenen Behandlung des Übertragungsvorgangs hinsichtlich Eigen- und Fremdquote kommt es nicht nur bei einer Veräußerung des Wirtschaftsgutes an die Personengesellschaft gegen Entgelt, sondern auch, wenn die Übertragung lediglich über das variable Kapitalkonto des Gesellschafters erfasst wird (ohne unmittelbares Entgelt oder die Gewährung von Gesellschafterrechten).¹⁴⁾ Nach EStR 2000 Rz 5927b kann allerdings bei nahen Angehörigen¹⁵⁾ im Ausmaß der Fremdquote von einer Schenkung ausgegangen werden, wenn die Übertragung aus dem Privatvermögen erfolgt und auch das variable Kapitalkonto der anderen (beschenkten) Gesellschafter entsprechend der jeweiligen Substanzbeteiligung anteilig erhöht wird. Es kommt in diesem Fall hinsichtlich der Fremdquote zu keiner Realisierung stiller Reserven.¹⁶⁾ Vorsorgemaßnahmen sind hier nicht erforderlich, weil eine Schenkung nach allgemeinem Steuerrecht eine Verschiebung stiller Reserven und stiller Lasten bewirken kann.

3. Wertansatz auf Ebene der Gesellschaft

Bei der Personengesellschaft setzt sich der Wertansatz für das nach Z 1 übertragene Wirtschaftsgut aus der anteiligen Eigen- und Fremdquote zusammen.¹⁷⁾ Für die Eigenquote ist der (anteilige) Einlagewert gem § 6 Z 5 EStG anzusetzen, die Fremdquote wird mit den anteiligen Anschaffungskosten bzw mit dem anteiligen gemeinen Wert bewertet. Im Zuge der Übertragung allenfalls anfallende Nebenkosten (zB Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr bei Grundstücksübertragungen) sind nach EStR 2000 Rz 5926c in Höhe der Eigenquote abzugsfähig und in Höhe der Fremdquote als Anschaffungs(neben-)kosten zu berücksichtigen.¹⁸⁾

C. Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft (§ 32 Abs 3 Z 2 EStG)

1. Regelungsinhalt im Überblick

Das AbgÄG 2024 regelt nunmehr erstmals gesetzlich auch die steuerlichen Folgen der Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft in das Privatvermögen oder das Sonderbetriebsvermögen eines

⁸⁾ Vgl EStR 2000 Rz 5926a.

⁹⁾ Siehe dazu auch Jakom/Kanduth-Kristen (2024) § 32 Rz 53.

¹⁰⁾ Vgl ErläutRV 2086 BlgNR 27. GP 9.

¹¹⁾ Vgl ErläutRV 2086 BlgNR 27. GP 10; EStR 2000 Rz 5929: keine Aufspaltung in einen Entnahme- und einen Einlagevorgang.

¹²⁾ Vgl ErläutRV 2086 BlgNR 27. GP 10.

¹³⁾ Vgl ErläutRV 2086 BlgNR 27. GP 9f; Jakom/Kanduth-Kristen (2024) § 32 Rz 53.

¹⁴⁾ Vgl EStR 2000 Rz 5926b.

¹⁵⁾ Siehe EStR 2000 Rz 1129.

¹⁶⁾ Vgl weiters EStR 2000 Rz 6020b; ErläutRV 2610 BlgNR 27. GP 5. Für Übertragungen aus dem Sonderbetriebsvermögen gilt das nicht (vgl EStR 2000 Rz 5931a).

¹⁷⁾ Vgl EStR 2000 Rz 5926c. Für Beispiele und weitere Einzelheiten s Jakom/Kanduth-Kristen (2024) § 32 Rz 53f.

¹⁸⁾ Siehe dazu näher Kanduth-Kristen/Werkl, JEV 2024, in Druck.

Gesellschafters (innerhalb derselben Mitunternehmerschaft).¹⁹⁾ Der Anwendungsbereich der Vorschrift erstreckt sich auf den spiegelbildlichen Vorgang zur Übertragung von Wirtschaftsgütern iSd § 32 Abs 3 Z 1 EStG. Wie auch bei einer Übertragung in das Gesellschaftsvermögen nach Z 1 kommt es auch bei der Übertragung aus dem Gesellschaftsvermögen darauf an, inwieweit sich im Zuge des Übertragungsvorgangs die steuerliche Zurechnung des Wirtschaftsgutes ändert. Es ist eine gespaltene Betrachtung des Übertragungsvorgangs hinsichtlich Eigen- und Fremdquote erforderlich.²⁰⁾

Die Übertragung eines Wirtschaftsgutes aus dem Gesellschaftsvermögen in das Privat- oder Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters stellt iHd Eigenquote eine Entnahme und iHd Fremdquote für die übrigen Gesellschafter eine Veräußerung dar.

Die gespaltene Behandlung des Übertragungsvorgangs hinsichtlich Eigen- und Fremdquote hängt – wie im umgekehrten Fall der Übertragung auf die Personengesellschaft – nicht davon ab, welche rechtsgeschäftliche Grundlage der Übertragung zugrunde liegt. Die Regelung kommt unabhängig davon zur Anwendung, ob das Wirtschaftsgut fremdbüchlich an den Gesellschafter veräußert wird, ob es im Zuge der Übertragung zu einer Aufgabe von Gesellschafterrechten (Anteilen) kommt oder ob die Übertragung lediglich über das variable Kapitalkonto (als Gewinnentnahme) erfasst wird.²¹⁾ Wird das Wirtschaftsgut durch die Personengesellschaft im Rahmen einer (echten) Veräußerung übertragen, liegt in Höhe der Fremdquote ein Veräußerungserlös und in Höhe der Eigenquote eine Einlage (des Kaufpreises) vor.

Nach den ErläutRV zum AbgÄG 2024²²⁾ soll die bestehende Verwaltungspraxis zu Einlagen in Bezug auf die Behandlung naher Angehöriger sowie die Bündelung von mehreren identen Wirtschaftsgütern in einer Personengesellschaft²³⁾ aufrechterhalten und sinngemäß auf den Bereich der Entnahmen übertragen werden (siehe Punkt B.2.).

2. Folgen für die übrigen Gesellschafter

Die Übertragung aus dem Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft in das Privatvermögen oder Sonderbetriebsvermögen des Steuerpflichtigen stellt insoweit eine Veräußerung für die übrigen Gesellschafter dar, als die Wirtschaftsgüter diesen nach der Übertragung anteilig nicht mehr zuzurechnen sind (somit im Ausmaß der **Fremdquote** aus der Sicht des Übernehmenden). Die (anteilige) Realisierung von stillen Reserven unterbleibt jedoch, wenn an der Personengesellschaft eine Substanzbeteiligung im Ausmaß von 100% besteht. Unter dieser Voraussetzung kommt es im Zuge der Übertragung zu keiner Änderung der steuerlichen Zurechnung der übertragenen Wirtschaftsgüter (100% Eigenquote), und somit ist kein (anteiliger) Veräußerungsvorgang gegeben.²⁴⁾

Der aufgrund der Übertragung entstehende Veräußerungsgewinn wird zwar auf Ebene der Personengesellschaft realisiert,²⁵⁾ dieser ist nach § 32 Abs 3 Z 2 letzter Satz EStG jedoch ausdrücklich nur bei jenen Gesellschaftern zu erfassen, denen die Wirtschaftsgüter nach der Übertragung anteilig nicht mehr zuzurechnen sind.

3. Folgen für den übernehmenden Gesellschafter

Bezogen auf die **Eigenquote** ist hinsichtlich der steuerlichen Folgen danach zu differenzieren, ob die Übertragung aus dem

Gesellschaftsvermögen einer Mitunternehmerschaft in das Privatvermögen oder Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters oder aus dem Gesellschaftsvermögen einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft in das Privatvermögen des Gesellschafters erfolgt.

- Bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern aus einer Mitunternehmerschaft in das Privatvermögen eines Gesellschafters liegt in dem Ausmaß, in dem die Wirtschaftsgüter dem Steuerpflichtigen bereits bisher zuzurechnen waren (somit in Höhe der Eigenquote), eine Entnahme iSd § 6 Z 4 EStG vor, die grundsätzlich mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme zu bewerten ist. Ein anlässlich der Entnahme zum Teilwert allenfalls entstehender Entnahmegewinn oder -verlust ist ausschließlich bei dem Steuerpflichtigen anzusetzen, dem das Wirtschaftsgut nach der Übertragung weiterhin zuzurechnen ist (dh beim übernehmenden Gesellschafter).²⁶⁾ Abweichend vom allgemeinen Grundsatz der Entnahme von Wirtschaftsgütern zum Teilwert sind Grundstücke iSd § 30 Abs 1 EStG mit dem Buchwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen, sofern nicht eine Ausnahme vom besonderen Steuersatz nach § 30a Abs 3 EStG vorliegt. Die Entnahme zum Buchwert bewirkt insoweit einen steuerneutralen Vorgang, durch den die stillen Reserven im Zuge der anteiligen Buchwertfortführung (in Höhe der Eigenquote) auf den entnehmenden Gesellschafter übergehen.²⁷⁾
- Erfolgt die Übertragung aus dem Gesellschaftsvermögen einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft, ist der Vorgang hinsichtlich der Eigenquote mit den anteiligen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten und damit steuerneutral.²⁸⁾
- Bei einer Übertragung in das Sonderbetriebsvermögen (derselben Mitunternehmerschaft²⁹⁾) ist der Vorgang für den übernehmenden Gesellschafter insoweit ebenfalls steuerneutral, weil es zu einem Ansatz der anteiligen Buchwerte kommt.³⁰⁾

Beim übernehmenden Steuerpflichtigen setzt sich der steuerliche Wert des übernommenen Wirtschaftsgutes aus dem anteiligen Entnahmewert bzw bei Übertragung in das Sonderbetriebsvermögen aus dem anteiligen Buchwert (bezogen auf die Eigenquote) und den anteiligen Anschaffungskosten (hinsichtlich der Fremdquote) zusammen. Die Anschaffungskosten ergeben sich aus dem anteiligen Kaufpreis (bei entgeltlichen Übertragungen) oder aus dem anteiligen gemeinen Wert des Wirtschaftsgutes (bei Übertragungen ohne Entgeltleistung).

Handelt es sich beim übertragenen Wirtschaftsgut um ein Gebäude, so kann der Steuerpflichtige, auf den das Gebäude

¹⁹⁾ Vgl ErläutRV 2610 BlgNR 27. GP 4.

²⁰⁾ Vgl ErläutRV 2610 BlgNR 27. GP 4.

²¹⁾ Vgl ErläutRV 2610 BlgNR 27. GP 4f.

²²⁾ Vgl ErläutRV 2610 BlgNR 27. GP 5.

²³⁾ Vgl EStR 2000 Rz 6021.

²⁴⁾ Vgl ErläutRV 2610 BlgNR 27. GP 4.

²⁵⁾ Vgl ErläutRV 2610 BlgNR 27. GP 5.

²⁶⁾ Vgl ErläutRV 2610 BlgNR 27. GP 5.

²⁷⁾ Vgl ErläutRV 2610 BlgNR 27. GP 5.

²⁸⁾ Vgl ErläutRV 2610 BlgNR 27. GP 4.

²⁹⁾ Klarstellung in den ErläutRV 2610 BlgNR 27. GP 4: „in das Sonderbetriebsvermögen des jeweiligen Betriebes“. Übertragungsvorgänge zwischen dem Gesellschaftsvermögen der Mitunternehmerschaft und einem Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters, das jedoch einer anderen Mitunternehmerschaft zuzurechnen ist, sind wie Übertragungen zwischen einem eigenständigen Betrieb des Gesellschafters und dem Gesellschaftsvermögen zu behandeln (vgl auch Stellungnahme der KSW zum AbgÄG 2024, 3).

³⁰⁾ Vgl ErläutRV 2610 BlgNR 27. GP 5.

übertragen wurde, uE daher – wenn er das Gebäude in der Folge zur Einkünfteerzielung einsetzt – hinsichtlich des „angeschafften“ Anteils die beschleunigte lineare Absetzung für Abnutzung iSd § 8 Abs 1 a EStG geltend machen.³¹⁾ Für den entnommenen Teil kommt die beschleunigte lineare Gebäude-AfA nicht in Betracht, weil diese lediglich im Jahr der erstmaligen Geltendmachung der Absetzung für Abnutzung (aus der Sicht des Steuerpflichtigen³²⁾) zusteht und der Entnahme die betriebliche Nutzung und Abschreibung vorangeht.

In den ErläutRV des AbgÄG 2024 wurde klargestellt, dass ein im Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft befindliches privat genutztes Grundstück des Altvermögens iSd § 30 Abs 4 EStG auch nach der Übertragung in Höhe der Eigenquote weiterhin als Altvermögen gilt.³³⁾

4. Beispiel

Beispiel

Die AB-OG (Mitunternehmerschaft), an welcher A zu 30% und B zu 70% beteiligt sind, überträgt ein bebautes Grundstück des Neuvermögens auf A. Der Buchwert von Grund und Boden beträgt € 100.000,- (gemeiner Wert: € 150.000,-). Der Buchwert des Gebäudes beträgt € 180.000,- (gemeiner Wert: € 220.000,-).

Für A stellt die Übertragung zu 30% (Eigenquote) eine Entnahme iSd § 6 Z 4 EStG und zu 70% (Fremdquote) eine Anschaffung dar. Die Entnahme ist mit den anteiligen Buchwerten zu bewerten, wenn das Grundstück im Falle der Veräußerung dem besonderen Steuersatz unterläge. Für Grund und Boden sind dies € 30.000,-, für das Gebäude € 54.000,-. Aufgrund der Bewertung mit den anteiligen Buchwerten ergibt sich kein Entnahmegewinn.

Für B liegt im Ausmaß von 70% eine Veräußerung vor. Auszugehen ist im Falle einer entgeltlichen Übertragung vom Kaufpreis, sonst vom gemeinen Wert der Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt der Übertragung. Der Veräußerungsgewinn ist auf Ebene der Personengesellschaft zu erfassen und ausschließlich B zuzurechnen. Für Grund und Boden ergibt sich ein Veräußerungserlös von € 105.000,- (70% des gemeinen Wertes von € 150.000,-), für das Gebäude ein solcher von € 154.000,- (70% von € 220.000,-). Abzüglich der anteiligen Buchwerte beträgt der Veräußerungsgewinn insgesamt € 63.000,- (€ 35.000,- für Grund und Boden und € 28.000,- für das Gebäude).

Der steuerliche Wertansatz bei A beträgt für Grund und Boden € 135.000,- (davon € 30.000,- Entnahmewert und € 105.000,- Anschaffungskosten) und für das Gebäude € 208.000,- (davon € 54.000,- Entnahmewert und € 154.000,- Anschaffungskosten). Sollte A das Gebäude in weiterer Folge zur Einkünfteerzielung nutzen, muss für den als angeschafft geltenden Teil (€ 154.000,-) die beschleunigte Gebäude-AfA gem § 8 Abs 1a EStG möglich sein.

D. Übertragungen zwischen Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft und einem eigenständigen Betrieb des Gesellschafters

1. Überblick

Neben den bereits behandelten Konstellationen können Übertragungsvorgänge auch zwischen dem Gesellschaftsvermögen

der Personengesellschaft und dem eigenständigen Betrieb eines Gesellschafters erfolgen. Die steuerlichen Folgen der Übertragung hängen davon ab, ob die Beteiligung an der Personengesellschaft im Betriebsvermögen des eigenständigen Betriebes des Gesellschafters gehalten wird und, falls dies zu verneinen ist, ob der Übertragung ein fremdübliches Geschäft zugrunde liegt oder nicht.

2. Übertragungen zwischen Gesellschaftsvermögen und eigenständigem Betrieb des Gesellschafters (Beteiligung ist nicht im Betriebsvermögen)

Werden einzelne Wirtschaftsgüter zwischen dem eigenständigen Betrieb eines Gesellschafters und der Personengesellschaft im Rahmen eines fremdüblichen Geschäftes übertragen, liegt zur Gänze eine Veräußerung bzw eine Anschaffung vor. Die Vorschriften des § 32 Abs 3 EStG kommen bei einer entgeltlichen (fremdüblichen) Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft in den Betrieb des Gesellschafters und umgekehrt aus dem Betrieb des Gesellschafters in die Personengesellschaft nicht zur Anwendung.³⁴⁾

Entgeltliche Übertragungsvorgänge zwischen Gesellschaftsvermögen und (Eigen-)Betrieb des Gesellschafters stellen zur Gänze eine Veräußerung bzw Anschaffung dar. Befindet sich die Beteiligung an der Personengesellschaft im Betriebsvermögen des Gesellschafters, kommt § 32 Abs 3 EStG zur Anwendung.

Im Falle einer nicht fremdüblichen (unentgeltlichen) Übertragung aus dem Betrieb des Gesellschafters in die Personengesellschaft führt der Vorgang nach allgemeinem Steuerrecht zu einer Entnahme aus diesem Betrieb mit nachfolgender Einlage aus dem Privatvermögen in die Personengesellschaft, für die die Vorschrift des § 32 Abs 3 EStG wiederum zu beachten ist. Im Zuge eines

nicht fremdüblichen Vorgangs kommt es daher jedenfalls – auch wenn die vorangehende Entnahme zB bei Grundstücken mit dem Buchwert zu bewerten ist – zu einer anteiligen Realisierung der stillen Reserven (bezogen auf die Fremdquote).³⁵⁾

Eine nicht fremdübliche Übertragung aus einer Mitunternehmerschaft auf den Betrieb des Gesellschafters führt zu einer Entnahme iSd § 6 Z 4 EStG mit einer nachfolgenden Einlage gem § 6 Z 5 EStG.³⁶⁾

3. Übertragungen zwischen Gesellschaftsvermögen und eigenständigem Betrieb des Gesellschafters (Beteiligung im Betriebsvermögen)

Im Zuge des AbgÄG 2024 wurde der Anwendungsbereich des § 32 Abs 3 EStG aus systematischen Überlegungen erweitert und dadurch eine bestehende Regelungslücke geschlossen:³⁷⁾ Nach dem neu eingefügten Schlussteil gelten die Vorschriften

³¹⁾ Vgl hierzu auch Stellungnahme der KSW zum AbgÄG 2024, 3. Dies gilt insoweit auch bei einer Übertragung in das Sonderbetriebsvermögen des Steuerpflichtigen (innerhalb derselben Mitunternehmerschaft).

³²⁾ Dies ist steuersubjektbezogen zu beurteilen (vgl Jakom/Kanduth-Kristen [2024] § 8 Rz 35).

³³⁾ Vgl ErläutRV 2610 BlgNR 27. GP 5.

³⁴⁾ Vgl EStR 2000 Rz 5928.

³⁵⁾ Vgl EStR 2000 Rz 5931.

³⁶⁾ Vgl dazu Reiner/Reiner/Zorn in SWK-Spezial 10 Jahre ImmoESt (2022) 55 (63f).

³⁷⁾ Vgl ErläutRV 2610 BlgNR 27. GP 5.

der Z 1 und Z 2 sinngemäß, wenn die Beteiligung an einer Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft oder vermögensverwaltende Personengesellschaft) im Betriebsvermögen eines eigenständigen Betriebes eines Gesellschafters gehalten wird und eine Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen diesem (Eigen-)Betrieb des Gesellschafters und dem Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft erfolgt.

Bei Übertragungsvorgängen zwischen einem (Eigen-)Betrieb eines Gesellschafters und dem Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft kommt es daher unter diesen Voraussetzungen ebenfalls (bezogen auf die Eigenquote) anteilig zu einem steuerneutralen Vorgang und (bezogen auf die Fremdquote) anteilig zu einer Veräußerung.³⁸⁾

Nachdem in Höhe der Eigenquote kein Anschaffungsvorgang vorliegt, kommt es insoweit zu einer anteiligen Buchwertfortführung und die bilanzielle Behandlung des Wirtschaftsgutes ändert sich infolge der Übertragung insoweit nicht (bspw Nutzungsdauer).³⁹⁾ In Höhe der Fremdquote liegt dagegen eine Anschaffung mit den daraus folgenden steuerlichen Konsequenzen vor.

Nach den ErläutRV zum AbgÄG 2024 gelten die Bestimmungen auch im Hinblick auf Übertragungen zwischen dem Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft und dem Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft, deren Anteile von der Kapitalgesellschaft gehalten werden.⁴⁰⁾

Schlussstrich

Die Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft in das Privatvermögen oder in das

Sonderbetriebsvermögen (des jeweiligen Betriebs) eines Gesellschafters führt - wie auch der umgekehrte Vorgang - zu einer differenzierten steuerlichen Behandlung hinsichtlich der Eigenquote einerseits und der Fremdquote andererseits. Der Vorgang stellt insoweit eine Veräußerung für die übrigen Gesellschafter dar, als die übertragenen Wirtschaftsgüter diesen nachfolgend nicht mehr zuzurechnen sind (Fremdquote). Insoweit die übertragenen Wirtschaftsgüter dem übernehmenden Steuerpflichtigen auch nach der Übertragung weiterhin zuzurechnen sind (Eigenquote), liegt bei einer Übertragung aus einer Mitunternehmerschaft in das Privatvermögen eine anteilige Entnahme iSd § 6 Z 4 EStG bzw bei einer Übertragung aus einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft oder bei Übertragungen in das Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters anteilig ein steuerneutraler Vorgang vor. Bei einer 100%-Substanzbeteiligung des Gesellschafters ergeben sich keine Änderungen bei der steuerlichen Zurechnung des Wirtschaftsgutes und daher kommt es zu keiner (anteiligen) Veräußerung (100% Eigenquote, keine Fremdquote). Kritisch anzumerken ist, dass die auf den Gedanken der Bilanzbündeltheorie zurückzuführende gespaltene Betrachtungsweise auch in der Folgebildung des übertragenen Wirtschaftsgutes zu einer differenzierten Betrachtung führt, die vom anteiligen Aufrechterhalten der Altvermögenserschaft bei Grund und Boden bis zu einem Auseinanderfallen von Bemessungsgrundlagen und Nutzungsdauern im Rahmen der Absetzung für Abnutzung führen kann.

³⁸⁾ Vgl. ErläutRV 2610 BlgNR 27. GP 5.

³⁹⁾ Vgl. ErläutRV 2610 BlgNR 27. GP 5.

⁴⁰⁾ Vgl. ErläutRV 2610 BlgNR 27. GP 5.

Lohnsteuerliche Änderungen

BEITRAG. Das Abgabenänderungsgesetz 2024 (BGBl I 2024/113) enthält auch einige Neuerungen im Bereich der Lohnsteuer. Dieser Artikel wird sich damit auseinandersetzen. **taxlex 2024/56**



Dr. **Stefan Steiger** ist Geschäftsführer der Elixia SteuerberatungsGmbH, Fachvortragender und Fachbuchautor, insb auf dem Gebiet des Sozialversicherungsrechts. Weiters ist er Landespräsident der Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen im Burgenland.

A. Erweiterung der Anwendbarkeit des Freiwilligenpauschales (§ 3 Abs 1 Z 42 a und § 124 b Z 454 EStG 1988)

„[...] oder für eine gesetzlich anerkannte Kirche oder Religionsgesellschaft, [...]“.

Das große und kleine Freiwilligenpauschale steht auch für Tätigkeiten für gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften zu. Umfasst sind nach der Verwaltungspraxis (KStR 2013 Rz 46) auch alle von gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften nach ihrem Recht mit Wirksamkeit für den staatlichen Bereich errichteten und mit Rechtspersönlichkeit ausgestatteten juristischen Personen, damit ua alle Einrichtungen, denen die Stellung einer Körperschaft öffentlichen Rechts zukommt. Betriebe gewerblicher Art dieser Körperschaften sind nach den bisher schon geltenden Regeln erfasst.

Die Regelung gilt rückwirkend ab 1. 1. 2024.

B. Wegfall des Familienbonus Plus oder Änderung der Aufteilung nach rechtskräftigem Einkommensteuerbescheid – Rückwirkendes Ereignis gem § 295 a BAO (§ 33 Abs 3 a Z 3 lit d EStG 1988)

„d) Stellt sich nach Eintritt der Rechtskraft heraus, dass kein oder ein niedrigerer Anspruch auf den Familienbonus Plus besteht, gilt dies als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295 a der Bundesabgabenordnung.“

In § 33 Abs 3 a Z 3 EStG 1988 erfolgte betreffend des Familienbonus Plus eine verfahrensrechtliche Ergänzung. In Fällen, in denen der Familienbonus Plus bescheidmäßig gewährt wurde und dann festgestellt wird, dass kein Anspruch oder nur Anspruch auf den halben Familienbonus Plus besteht, wird dies nach Eintritt der Rechtskraft ein rückwirkendes Ereignis iSd