

ERBRECHT UND VERMÖGENSNACHFOLGE

September 2024 | Heft 3, Seiten 129–216 (18. Jahrgang)

Fachbeiträge: Schwerpunkt Flexible Kapitalgesellschaft

- 132 Unternehmensnachfolge und FlexKapG
Martin Auer und Marcus W. A. Sonnberger
- 138 Die Eignung der FlexKapG im Rahmen der Unternehmensnachfolge aus arbeitsrechtlicher Sicht
Elias Felten und Paula Traupmann
- 143 Die Eignung der FlexKap im Rahmen der Unternehmensnachfolge aus steuerlicher Sicht
Sabine Urnik und Tanja Schmidbauer
- 148 Ertragsteuerliche Gestaltungsüberlegungen bei Grundstücksübertragungen zwischen Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern (Teil 1)
Sabine Kanduth-Kristen und Stefanie Werkl

Judikatur

- 165 OGH: Zum Zweiten: Das Motiv muss nicht in der Verfügung angegeben sein
OGH 21.3.2024, 2 Ob 40/24g (Ferdinand Kerschner)
- 183 OGH: Zum Informationsumfang über letztwillige Anordnungen im Verlassenschaftsverfahren
OGH 25.10.2023, 2 Ob 168/23d (Christopher Cach)

Praxisfall

- 205 Die FlexCo in der Unternehmensnachfolgeplanung
Oliver-Christoph Günther

Herausgeber: Patrick Brandstetter, Christopher Cach, Astrid Deixler-Hübner, Susanne Kals, Maximilian Ringhofer, Paul Rizzi, Martin Schauer, Yvonne Schuchter-Mang, Helga Sprohar-Heimlich, Sabine Urnik

INHALT

EDITORIAL

- 129 Die Flexible Kapitalgesellschaft und vieles Mehr aus der Übergabebrille
Patrick Brandstetter, Yvonne Schuchter-Mang und Sabine Urnik

FACHBEITRÄGE

- 132 Unternehmensnachfolge und FlexKapG
Martin Auer und Marcus W. A. Sonnberger
Der Beitrag untersucht die Unternehmensnachfolge bei der FlexKapG. Behandelt wird die Übertragung unter Lebenden sowie von Todes wegen und mit der GmbH verglichen. Ebenso wird das Mitverkaufsrecht der Unternehmenswert-Beteiligten nach § 10 FlexKapGG betrachtet.
- 138 Die Eignung der FlexKapG im Rahmen der Unternehmensnachfolge aus arbeitsrechtlicher Sicht
Elias Felten und Paula Traupmann
Die FlexKapG bietet die Möglichkeit, ua für Mitarbeiter:innen, Unternehmenswert-Anteile zu erwerben. Auch aus arbeitsrechtlicher Sicht ist dieses neue Modell spannend. Der folgende Beitrag zeigt kritische Punkte, wie etwa das Informationsrecht, die Veräußerungsmöglichkeit bei Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses und das Mitverkaufsrecht auf.
- 143 Die Eignung der FlexKap im Rahmen der Unternehmensnachfolge aus steuerlicher Sicht
Sabine Urnik und Tanja Schmidbauer
Die steuerlichen Rechtsfolgen der Anteilsübertragung im Rahmen der FlexKap.
- 148 Ertragsteuerliche Gestaltungsüberlegungen bei Grundstücksübertragungen zwischen Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern (Teil 1)
Sabine Kanduth-Kristen und Stefanie Werkl
Der Beitrag beleuchtet die mit den AbgÄG 2023 und 2024 vorgenommene Neuregelung für Übertragungsvorgänge zwischen Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern und zeigt deren steuerliche Konsequenzen auf.

JUDIKATUR

- 157 OGH: Auslegung eines Schenkungsvertrags – Wunsch oder Auflage?
OGH 21.11.2023, 2 Ob 193/23f, ECLI:AT:OGH0002:2023:0020OB00193.23F.1121.000 vorhergehend OLG Linz, 5. Juli 2023, GZ 2 R 87/23m-32
(Glosse von Sebastian Pribas)
Schenkungsverträge sind nach §§ 914 f ABGB auszulegen; es gilt die Vertrauenslehre.
- 162 OGH: Der Handakt des Gerichtskommissärs im Verlassenschaftsverfahren
OGH 23.1.2024, 2 Ob 214/23v, ECLI:AT:OGH0002:2024:0020OB00214.23V.0123.000 vorhergehend LG Wels, 13. September 2023, GZ 22 R 215/23h-210
(Glosse von Katrin Chladek)
Im Rahmen eines Verlassenschaftsverfahrens ist der Gerichtskommissär neben der Führung eines Handaktes zur Führung eines Verlassenschaftsaktes verpflichtet. Der OGH hat klargestellt, dass das Recht auf Akteneinsicht nur für den Verlassenschaftsakt besteht.
- 165 OGH: Zum Zweiten: Das Motiv muss nicht in der Verfügung angegeben sein
OGH 21.3.2024, 2 Ob 40/24g, ECLI:AT:OGH0002:2024:0020OB00040.24G.0321.000 vorhergehend LG Klagenfurt, 17. Jänner 2024, GZ 1 R 152/23g-61
(Glosse von Ferdinand Kerschner)
Der 2. Senat des OGH setzt entgegen einem großen Teil der Lehre seine Judikatur fort, dass auch ein Motiv zur Anfechtung des Testaments berechtigen kann, wenn es nicht in der Verfügung selbst angegeben ist. Der Glossator verlangt hingegen aufgrund klarer Absicht des Gesetzgebers zumindest eine Andeutung des Motivs in der Verfügung (Andeutungstheorie).
- 168 OGH: Das „Rückfallsrecht“ im Lichte der Vermögensopfertheorie
OGH 21.11.2023, 2 Ob 210/23f, ECLI:AT:OGH0002:2023:0020OB00210.23F.1121.000 vorhergehend OLG Wien, 25. Juli 2023, GZ 15 R 40/23x-15
(Glosse von Lukas Sauerzapf)
Die Vereinbarung, wonach die geschenkte Liegenschaft bei Vorversterben des Geschenknehmers wieder an den Geschenkgeber zurückfällt, lässt die Zweijahresfrist nach § 782 ABGB zu laufen beginnen.

- 172 **OGH: Erbnwürdigkeit wegen gerichtlich strafbarer Handlungen im Familienkreis**
OGH 20.2.2024, 2 Ob 200/23k, ECLI:AT:OGH0002:2024:0020OB00200.23K.0220.000 vorhergehend OLG Wien, 29. Juni 2023,
GZ 12 R 17/23t-52
(Glosse von Jakob Kepplinger)
Auch nach neuem Erbrecht ist § 166 StGB bei der strafrechtskonnenen Erbnwürdigkeit zu beachten. § 539 2. Fall ABGB ist teleologisch zu reduzieren. Erbnwürdigkeit tritt nur ein, wenn auch die Tatbegehung zum Nachteil des Erblassers Erbnwürdigkeit begründet hätte.
- 179 **OGH: Teil- oder Gesamtnichtigkeit von Änderungen der Stiftungsurkunde**
OGH 25.9.2023, 6 Ob 67/23f, ECLI:AT:OGH0002:2023:0060OB00067.23F.0925.000 vorhergehend OLG Linz, 30. Jänner 2023,
GZ 4 R 165/22w-124
(Glosse von Edin Šalo)
Bei Teil- oder Totalnichtigkeit von Änderungen der Stiftungsurkunde ist bei objektiver Betrachtung darauf abzustellen, ob der Änderungsbeschluss auch ohne den nichtigen Teil gefasst worden wäre.
- 183 **OGH: Zum Informationsumfang über letztwillige Anordnungen im Verlassenschaftsverfahren**
OGH 25.10.2023, 2 Ob 168/23d, ECLI:AT:OGH0002:2023:0020OB00168.23D.1025.000 vorhergehend LGZ Wien, 28. Juni 2023,
GZ 45 R 11/23k, 45 R 12/23g-59
(Glosse von Christopher Cach)
Die aktuelle Entscheidung befasst sich unter anderem mit einer besonderen Frage des Verlassenschaftsverfahrens und zwar des Umfangs des Personenkreises bei der Zustellung letztwilliger Verfügungen.
- 189 **OGH: Prüfung der internationalen Zuständigkeit im Verlassenschaftsverfahren sowie die Parteistellung des potentiellen Erben**
OGH 25.10.2023, 2 Ob 201/23g, ECLI:AT:OGH0002:2023:0020OB00201.23G.1025.000 vorhergehend LG Eisenstadt, 19. Juli 2023,
GZ 13 R 134/23p-36
(Glosse von Marlene Bouzek)
Dem potentiellen Erben kann auch schon vor Abgabe einer Erbantrittserklärung im Verfahren zur Prüfung der internationalen Zuständigkeit Parteistellung zukommen.
- 193 **OGH: Keine Repräsentation bei Erbnwürdigkeit des Ehegatten bzw eingetragenen Partners**
OGH 25.10.2023, 2 Ob 169/23a, ECLI:AT:OGH0002:2023:0020OB00169.23A.1025.000 vorhergehend LG St. Pölten, 31. Mai 2023,
GZ 23 R 223/23a-120
(Glosse von Christopher Cach)
Die Entscheidung stellt klar, dass ein erbnwürdiger Ehepartner bzw eingetragener Partner nicht durch seine (ausschließlich eigenen) Nachkommen gem § 542 ABGB repräsentiert werden kann.
- 199 **BFG: Maßgeblichkeit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise: Nichtvorliegen einer steuerpflichtigen Beteiligungsveräußerung**
BFG vom 14.2.2024, RV/6100228/2021
(Glosse von Iryna Stetsko)
Maßgeblichkeit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise: Nichtvorliegen einer steuerpflichtigen Beteiligungsveräußerung.

PRAXISFALL

- 205 **Die FlexCo in der Unternehmensnachfolgeplanung**
Oliver-Christoph Günther
Die FlexCo bietet bei der familieninternen oder -externen Unternehmensnachfolge neue Gestaltungsmöglichkeiten für die Praxis.

SERVICE & INFOS

- 212 Herausgeber
213 Autoren
215 Impressum

Zitierbeispiel: *Urnik*, JEV 2024, Seite

Ertragsteuerliche Gestaltungsüberlegungen bei Grundstücksübertragungen zwischen Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern (Teil 1)

Grundsatzfragen zur Besteuerung bei Personengesellschaften sind wohl seit jeher ein „*Evergreen des Steuerrechts*“.¹ Mit § 32 Abs 3 EStG existiert nun erstmals eine gesetzliche Grundlage zur steuerlichen Behandlung von Übertragungsvorgängen zwischen dem Privatvermögen oder Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters und dem Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft. Die im Zuge des AbgÄG 2023² eingeführte und mit dem AbgÄG 2024³ erweiterte Vorschrift soll im Bereich der Vermögensübertragung bei Personengesellschaften Rechtssicherheit im Sinne einer einheitlichen Vorgehensweise schaffen.⁴ Der vorliegende Beitrag beschäftigt sich in Teil 1 mit den steuerlichen Folgen der Übertragung von Grundstücken aus der Sphäre des Gesellschafters auf eine Personengesellschaft unter Berücksichtigung der Vorschriften des § 32 Abs 3 EStG idF AbgÄG 2024. Teil 2 wird sich in der Folge mit dem umgekehrten Übertragungsvorgang befassen.

Deskriptoren: Personengesellschaften, Mitunternehmerschaften, Übertragungsvorgänge, Grundstücke, Fremdquote, Eigenquote.

Normen: § 32 Abs 3 Z 1 EStG, § 6 Z 14 EStG, § 30 EStG.

Von Sabine Kanduth-Kristen und Stefanie Werkl

1. Hintergrund und Rechtsentwicklung

In der Vergangenheit wurden die steuerlichen Folgen der Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen eines Gesellschafters in das Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft (und umgekehrt) kontrovers diskutiert. Während die hA⁵ davon ausging, dass solche Übertragungsvorgänge als Einlage (und Entnahme) zu behandeln sind, vertrat die Finanzverwaltung schon vor 2015 im Hinblick auf entgeltliche Übertragungsvorgänge auf die Personengesellschaft die Ansicht,

dass die Übertragung in einen Einlage- und in einen Veräußerungsvorgang aufzusplitten sei.⁶ Systematisch nahm die Finanzverwaltung einen Tausch iSd § 6 Z 14 lit a EStG an, soweit das Wirtschaftsgut nach der Übertragung den übrigen Gesellschaftern zuzurechnen war. Mit dem Salzburger Steuerdialog 2014⁷ wurde dies auf die Übertragung von nicht begünstigtem Vermögen iRv Zusammenschlüssen nach dem UmgrStG bezogen und mit dem EStR-Wartungserlass 2015 ab 1.10.2014⁸ generell auf Einlagevorgänge übertragen. Steuertheoretisch entspringt die „gespaltene“ Betrachtungsweise in Bezug auf Mitunternehmerschaften der **Bilanzbündeltheorie**⁹, wonach Einlagen und Entnahmen nur insoweit vorliegen, als der Übertragungsvorgang in den oder aus dem Bündelbetrieb des betroffenen Mitunternehmers erfolgt.¹⁰ Im Zuge des AbgÄG 2023 führte der Gesetzgeber mit § 32 Abs 3 EStG schließlich eine gesetzliche Regelung ein, die der Rechtsmeinung der Finanzverwaltung inhaltlich entspricht und die bisherige Verwaltungspraxis ausdrücklich verankert.¹¹ Nach den ErlRV zum AbgÄG

1 *Quantschnigg*, Grundsatzfragen zur Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften, in Doralt et al, Steuern im Rechtsstaat, FS Stoll (1990) 103 (105).

2 BGBl I 2023/110.

3 BGBl I 2024/113.

4 ErlRV 2086 BlgNR 27. GP 9; ErlRV 2610 BlgNR 27. GP 4.

5 Siehe etwa *Fellner* in Büsser et al, EStG (66. Lfg 2018) § 23 Rz 428; *Zorn* in Büsser et al, EStG (53. Lfg 2012) § 6 Z 5 Rz 46; *Kauba* in Doralt et al, EStG (21. Lfg 2020) § 23 Rz 278. Siehe weiters die Nachweise bei *Zorn*, VwGH: Einbringung von Grundstücken in eine Gesellschaft, RdW 2023, 758 (759); *Kanduth-Kristen*, ImmoESt und Grundstücksübertragungen auf und durch Mitunternehmerschaften, in Hirschler et al, SWK-Spezial: Ertragsteuern 2023 (2023) 117 (117 Fn 1).

6 Vgl *Kanduth-Kristen* in Hirschler et al, SWK-Spezial: Ertragsteuern 2023 (2023) 117 (117); *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG (2024) § 32 Rz 51.

7 Erlass des BMF vom 3.10.2014, BMF-010200/0018-VI/1/2014.

8 Siehe EStR 2000, Rz 5927a idF des Wartungserlasses 2015, Erlass des BMF vom 25.8.2015, BMF-010203/0233-VI/6/2015.

9 Danach ist die Gesellschaftsbilanz eine Zusammenfassung der (Teil-)Bilanzen aller Gesellschafter (vgl *Kauba* in Doralt et al [21. Lfg 2020] § 23 Rz 208).

10 Kritisch *Reiner/Reiner/Zorn*, Dem besonderen Steuersatz unterliegende Grundstücksübertragungen durch Personengesellschaften, in SWK-Spezial 10 Jahre ImmoESt (2022) 55 (64 f) mit Hinweis auf die Judikatur des VwGH in Fn 45, der die Aufspaltung des Übertragungsvorgangs in das Privatvermögen des Mitunternehmers als Überspitzung der Bilanzbündeltheorie gesehen hat.

11 Vgl ErlRV 2086 BlgNR 27. GP 9.

2023 soll die bisherige Verwaltungspraxis durch die Vorschrift nicht berührt werden.¹² § 32 Abs 3 EStG idF des AbgÄG 2023 trat am 22.7.2023 in Kraft.

Das **AbgÄG 2024** ergänzt die Regelung um die Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft in das Privat- oder Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters, die in § 32 Abs 3 Z 2 EStG verankert wurde. Der bisherige Inhalt des Abs 3 zur Übertragung von Wirtschaftsgütern in das Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft wurde inhaltsgleich in § 32 Abs 3 Z 1 EStG übernommen. Zudem erfolgte eine Erweiterung des Anwendungsbereichs der Norm. Die Regelungen der Z 1 und Z 2 gelten nunmehr auch für Übertragungen aus einem eigenständigen Betrieb oder in einen eigenständigen Betrieb des Steuerpflichtigen, in dessen Betriebsvermögen die Beteiligung an der Personengesellschaft gehalten wird. In § 24 Abs 7 EStG erfasst der Verweis auf § 32 Abs 3 EStG neben „verunglückten“ Zusammenschlüssen nun auch „verunglückte“ Realteilungen.¹³ § 32 Abs 3 EStG idF AbgÄG 2024 ist erstmals für Übertragungen von Wirtschaftsgütern nach dem 30.6.2024 anzuwenden.

2. Übertragung von Grundstücken auf die Personengesellschaft (§ 32 Abs 3 Z 1 EStG)

2.1. Regelungsinhalt und Anwendungsbereich des § 32 Abs 3 Z 1 EStG

Für die Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen oder Sonderbetriebsvermögen des Steuerpflichtigen in das Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft verlangt die mit dem AbgÄG 2023 eingeführte gesetzliche Regelung eine **gespaltene Betrachtung** des Übertragungsvorgangs bezogen auf die Beteiligungsquote des übertragenden Gesellschafters („**Eigenquote**“) einerseits und die Beteiligungsquote des/der anderen Gesellschafter(s) andererseits („**Fremdquote**“ aus der Sicht des übertragenden Gesellschafters).¹⁴ Die ertragsteuerlich getrennte Behandlung des Übertragungsvorgangs hinsichtlich Eigen- und Fremdquote soll der Tatsache Rechnung tragen, dass es durch die Übertragung zu einer anteiligen Veränderung bei der steuerlichen Zurechnung des Wirtschaftsgutes iSd § 32 Abs 2 EStG kommt.¹⁵

Während das in das Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft übertragene Wirtschaftsgut dem übertragenden Gesellschafter im Ausmaß der Eigenquote auch nach der Übertragung steuerlich insoweit weiterhin zuzurechnen ist, ändert sich bezogen auf die Fremdquote die steuerliche Zurechnung des Wirtschaftsgutes.¹⁶

Der **Anwendungsbereich** des § 32 Abs 3 Z 1 EStG idF AbgÄG 2024 erstreckt sich auf

- Übertragungen auf Mitunternehmenschaften (betrieblich tätige Personengesellschaften) und vermögensverwaltende Personengesellschaften;
- unentgeltliche und entgeltliche Übertragungsvorgänge;
- Übertragungen aus dem Privatvermögen des Gesellschafters in das Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft;
- Übertragungen aus dem Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters in das Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft;
- Übertragungen aus dem (Eigen-)Betrieb des Gesellschafters in das Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft, wenn sich die Beteiligung an der Personengesellschaft im Betriebsvermögen dieses Betriebs befindet.¹⁷

Außerdem ist die Vorschrift auch im Zusammenhang mit **Umgründungen** relevant

- bei nicht unter das UmgrStG fallenden Übertragungen von (Teil-)Betrieben oder Mitunternehmeranteilen gegen Gewährung von Gesellschafterrechten an einer Personengesellschaft („verunglückten Zusammenschlüssen“);¹⁸
- bei Umgründungen iSd UmgrStG im Hinblick auf nicht begünstigtes Vermögen.¹⁹

2.2. Behandlung beim übertragenden Gesellschafter

2.2.1. Steuerliche Behandlung der Übertragung hinsichtlich der Fremdquote

Die mit der Übertragung einhergehende Änderung bei der steuerlichen Zurechnung des Wirtschaftsgutes führt beim übertragenden Gesellschafter zu einer **anteiligen Veräußerung** in dem Ausmaß, in dem ihm das Wirtschaftsgut in der Folge steuerlich nicht mehr zuzurechnen ist (**Fremdquote**).²⁰ Inwieweit es zu einer anteiligen Veräußerung

12 Vgl ErlRV 2086 BlgNR 27. GP 10.

13 Vgl ErlRV 2610 BlgNR 27. GP 3 f.

14 Vgl ErlRV 2086 BlgNR 27. GP 9.

15 § 32 Abs 3 Z 1 und 2 EStG verweisen in diesem Zusammenhang auf die Vorschrift des § 32 Abs 2 EStG, nach welcher die Anschaffung oder Veräußerung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft eine Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter darstellt.

16 Zur Sphärenrennung zwischen Gesellschafter und Gesellschaft siehe im Detail *Fritz-Schmied/Urnik/Bergmann*, Handbuch Mitunternehmenschaften (2019) 65 f.

17 Vgl *Kanduth-Kristen/Werkl*, Übertragung von Wirtschaftsgütern aus Personengesellschaften auf Gesellschafter, taxlex 2024, 215 (215).

18 Vgl EStR 2000, Rz 5826d.

19 Vgl ErlRV 2086 BlgNR 27. GP 10; EStR 2000, Rz 5926d.

20 Siehe hierzu im Detail *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG (2024) § 32 Rz 53.

kommt, richtet sich somit nach den Beteiligungsverhältnissen (Verweis auf § 32 Abs 2 EStG) an der Gesellschaft und nach dem Ausmaß, in dem andere Gesellschafter an der Personengesellschaft beteiligt sind.²¹ Im Falle eines Arbeitsgesellschafters iSv § 109 Abs 2 UGB liegt mangels Vermögensbeteiligung keine Fremdquote vor.

Auch im Falle einer Übertragung gegen Gewährung neuer oder weiterer Gesellschafterrechte ergibt sich für den Übertragenden aliquot ein Veräußerungstatbestand (Anwendung des allgemeinen Tauschgrundsatzes gem § 6 Z 14 lit a EStG mit Ansatz des gemeinen Wertes des hingegen Wirtschaftsgutes).²² Der übertragende Gesellschafter realisiert aber nicht nur bei einer Übertragung gegen Entgelt oder gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten eine anteilige Veräußerung, sondern auch dann, wenn die Übertragung ohne eine unmittelbare Gegenleistung erfolgt und der Vorgang lediglich über das variable Kapitalkonto des Gesellschafters erfasst wird.²³ Auch in diesem Fall kommt der Tauschgrundsatz zur Anwendung.²⁴

Im Einzelnen zieht die **Übertragung von Grundstücken** auf eine Personengesellschaft für den Übertragenden folgende steuerliche Konsequenzen nach sich:

- Eine Übertragung aus dem **Privatvermögen** auf eine betriebliche oder vermögensverwaltende Personengesellschaft führt beim übertragenden Gesellschafter im Ausmaß der Fremdquote zu einer anteiligen Veräußerung des Grundstücks, die im Rahmen der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gem § 30 EStG zu erfassen ist.²⁵ Als Veräußerungserlös ist bei einer (echten) Veräußerung des Grundstücks an die Personengesellschaft die tatsächliche anteilige Gegenleistung (im Ausmaß der Fremdquote) anzusetzen. Bei Übertragungen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten oder ohne Entgeltsleistung ergibt sich der Veräußerungserlös aus dem aliquoten gemeinen Wert des übertragenen Grundstücks (im Ausmaß der Fremdquote).²⁶
 - Handelt es sich um ein Grundstück des Altvermögens, können die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen pauschal nach § 30 Abs 4 EStG ermittelt werden.
 - Bei Grundstücken des Neuvermögens ergeben sich die Einkünfte anhand der Regeleinkünfteermittlung gem § 30 Abs 3 EStG.

- Bei einer Übertragung aus dem **Sonderbetriebsvermögen** des Gesellschafters (innerhalb derselben Mitunternehmerschaft) kommt es im Ausmaß der Fremdquote ebenfalls anteilig zu einer Veräußerung des Grundstücks.
 - Die anteilige Veräußerung ist im Rahmen der betrieblichen Einkünfte aus der Tätigkeit der Mitunternehmerschaft auf Ebene des Gesellschafters zu erfassen.²⁷
 - Der Veräußerungsgewinn ermittelt sich grundsätzlich nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften.²⁸
 - Bei einer (anteiligen) Veräußerung von Grund und Boden des Anlagevermögens kann der Veräußerungsgewinn pauschal nach § 30 Abs 4 EStG ermittelt werden, wenn der Grund und Boden am 31.3.2012 nicht steuerverfangen war und somit Altvermögen darstellt (§ 4 Abs 3a Z 3 lit a EStG).²⁹
 - Wurde das Grundstück zuvor mit dem Teilwert in das Sonderbetriebsvermögen eingelegt, führt die Veräußerung gem § 4 Abs 3a Z 4 EStG im Ausmaß der Fremdquote zu betrieblichen und zu privaten Einkünften aus der Grundstücksveräußerung: Die Differenz zwischen dem anteiligen Teilwert im Einlagezeitpunkt und den anteiligen tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist als Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen zu erfassen. Soweit das Grundstück zum 31.3.2012 nicht steuerverfangen war oder es ohne Einlage nicht mehr steuerverfangen gewesen wäre, können die Einkünfte auch pauschal gem § 30 Abs 4 EStG ermittelt werden.³⁰

2.2.2. Sonderfälle iZm der Fremdquote

Bei einer **Substanzbeteiligung** des Steuerpflichtigen in Höhe von 100 % – wie etwa im Falle des einzigen Kommanditisten einer GmbH & Co KG, bei der die Komplementärin Arbeitsgesellschaftlerin ist – kommt es anlässlich der Übertragung zu keiner Änderung bei der steuerlichen Zurechnung des Wirtschaftsgutes (100 % Eigenquote, keine Fremdquote) und daher ist in dieser

21 Vgl Mayr, Die Highlights im AbgÄG 2024, RdW 2024, 495 (497).

22 Vgl ErlRV 2086 BlgNR 17. GP 9.

23 Vgl EStR 2000, Rz 5926b; Kanduth-Kristen/Werkl, taxlex 2024, 216.

24 Vgl EStR 2000, Rz 5926b.

25 Zu Besonderheiten bei Übertragungen zwischen nahen Angehörigen siehe Kapitel 2.2.2.

26 Vgl Jakom/Kanduth-Kristen, EStG (2024) § 32 Rz 53.

27 Vgl zur Gewinnermittlung bei Mitunternehmerschaften im Allgemeinen EStR 2000, Rz 5859; Fritz-Schmied/Urnik/Bergmann, Handbuch Mitunternehmerschaften (2019) 147.

28 Siehe hierzu im Detail Jakom/Marschner, EStG (2024) § 4 Rz 267.

29 Siehe hierzu im Detail Jakom/Marschner, EStG (2024) § 4 Rz 267.

30 Siehe hierzu im Allgemeinen Reinold/Hirschler in Büsser et al, EStG (65. Lfg 2017) § 4 Abs 3a Rz 161.

Konstellation auch **kein Veräußerungstatbestand** gegeben.³¹

Abweichungen von der steuerlichen Behandlung des Übertragungsvorgangs iSd 32 Abs 3 Z 1 EStG hinsichtlich der Fremdquote können sich insbesondere dann ergeben, wenn an der Personengesellschaft **nahe Angehörige** beteiligt sind („Familien-Personengesellschaft“).³² Bei nahen Angehörigen vertritt die Finanzverwaltung die Ansicht, dass im Ausmaß der Fremdquote von einer (dem Übertragungsvorgang vorangehenden) Schenkung ausgegangen werden kann, wenn die **Übertragung aus dem Privatvermögen** in das variable Kapitalkonto erfolgt und auch das **variable Kapitalkonto der anderen (beschenkten) Gesellschafter** entsprechend der jeweiligen Substanzbeteiligung anteilig erhöht wird.³³ Diesfalls kommt es hinsichtlich der Fremdquote somit zu keiner Realisierung von stillen Reserven.³⁴ Nachdem eine Schenkung nach allgemeinem Steuerrecht die Verschiebung von stillen Reserven und stillen Lasten bewirken kann, sind insoweit uE auch keine Vorsorgemaßnahmen erforderlich.³⁵

Die Ausnahme betreffend Übertragungen zwischen nahen Angehörigen gilt jedoch nicht bei unentgeltlichen Übertragungen von Wirtschaftsgütern des **Sonderbetriebsvermögens** in das Gesellschaftsvermögen. Bei einer Übertragung von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens wird davon ausgegangen, dass der Schenkung aus dem Privatvermögen eine Entnahme aus dem Sonderbetriebsvermögen vorausgeht.³⁶

2.2.3. Steuerliche Behandlung der Übertragung hinsichtlich der Eigenquote

Im Ausmaß der **Eigenquote**, dh des Anteils, der dem übertragenden Gesellschafter auch nachfolgend weiterhin anteilig zuzurechnen ist, bewirkt der Übertragungsvorgang keine sofortige Realisierung von stillen Reserven oder stillen Lasten. Es ergibt sich insoweit keine Änderung bei der steuerlichen Zurechnung, und daher ist die Übertragung auf Ebene des Gesellschafters insoweit steuerneutral.³⁷

Im Falle einer „echten“ Veräußerung eines Grundstücks des Privatvermögens an eine Mitunternehmerschaft stellt

die Gegenleistung in Höhe der Eigenquote anteilig eine **Entnahme** des übertragenden Gesellschafters dar. Bei einer entgeltlichen Übertragung aus dem Privatvermögen auf eine vermögensverwaltende Personengesellschaft ist die Gegenleistung im Ausmaß der Eigenquote **steuerlich unbeachtlich**.³⁸

2.3. Steuerlicher Wertansatz und Behandlung des Grundstücks bei der Personengesellschaft

Entsprechend der getrennten Behandlung des Übertragungsvorgangs hinsichtlich Eigen- und Fremdquote ergibt sich auch auf Ebene der Personengesellschaft für das übernommene Grundstück ein kombinierter Wertansatz, der sich aus der getrennten Bewertung der Eigenquote und Fremdquote zusammensetzt.³⁹

2.3.1. Anschaffung im Ausmaß der Fremdquote

Insoweit es beim übertragenden Gesellschafter zu einer Veräußerung des Grundstücks kommt (im Ausmaß der Fremdquote), liegt auf Seiten der übernehmenden Personengesellschaft (bzw bei den übrigen Gesellschaftern) spiegelverkehrt eine **Anschaffung** vor.⁴⁰

Die Anschaffungskosten ergeben sich im Falle einer entgeltlichen Übertragung aus der anteiligen tatsächlichen Gegenleistung und bei einer Übertragung ohne Entgeltleistung aus dem anteiligen gemeinen Wert des Grundstücks.⁴¹ Entsprechend der gespaltenen Behandlung des Übertragungsvorgangs sind auch etwaige Nebenkosten, die sich in Zusammenhang mit der Übertragung ergeben, aufzusplitten: Nach Rz 5926c sowie Rz 6020 EStR 2000 sind diese hinsichtlich der Eigenquote abzugsfähig und bezogen auf die Fremdquote als Anschaffungsnebenkosten zu berücksichtigen.⁴² Im Zuge von Grundstücksübertragungen wird dies insbesondere die Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühren betreffen, die dementsprechend in einen abzugsfähigen (im Ausmaß der Eigenquote) und einen auf die Anschaffungskosten zu aktivierenden Anteil (im Ausmaß der Fremdquote) aufzusplitten sind.

31 Vgl ErlRV 2086 BlgNR 27. GP 10; *Kanduth-Kristen/Werkl*, taxlex 2024, 216.

32 Vgl *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG (2024) § 32 Rz 53.

33 Vgl EStR 2000, Rz 5927b.

34 Dies gilt auch iZm vermögensverwaltenden Personengesellschaften (vgl EStR 2000, Rz 6020b).

35 Vgl *Kanduth-Kristen/Werkl*, taxlex 2024, 216.

36 Vgl EStR 2000, Rz 5931a.

37 Vgl ErlRV 2086 BlgNR 27. GP 9 f.

38 Vgl *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG (2024) § 32 Rz 53.

39 Vgl EStR 2000, Rz 5926c.

40 Vgl *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG (2024) § 32 Rz 53.

41 Vgl *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG (2024) § 32 Rz 53.

42 Wird die Eigenquote im betrieblichen Bereich mit dem (anteiligen) Teilwert bewertet, ist allerdings zu beachten, dass dieser – anders als der gemeine Wert – die Anschaffungsnebenkosten definitionsgemäß bereits umfasst (siehe EStR 2000, Rz 2591; *Mayr/Fritz-Schmied* in Doralt et al, EStG [24. Lfg 2024] § 6 Rz 136), so dass es durch den zusätzlichen Abzug der tatsächlichen anteiligen Anschaffungsnebenkosten als Betriebsausgaben uE zu einer doppelten Berücksichtigung kommen kann.

2.3.2. Einlage bzw Wertfortführung im Ausmaß der Eigenquote

– Übertragung aus dem Privatvermögen auf eine Mitunternehmerschaft

Insoweit das Grundstück dem übertragenden Gesellschafter auch nach der Übertragung aus dem Privatvermögen in das Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft steuerlich weiterhin zuzurechnen ist (Eigenquote), liegt steuerlich eine **Einlage gem § 6 Z 5 EStG** vor. Bei der Bewertung der (anteiligen) Einlage kommt es darauf an, ob es sich um ein Grundstück des Neuvermögens bzw um Grund und Boden handelt oder ob ein Gebäude oder ein grundstückgleiches Recht des Altvermögens übertragen wird:

- Grundstücke des Neuvermögens sowie Grund und Boden des Altvermögens
 - Die Einlage von Grundstücken iSd § 30 Abs 1 EStG erfolgt nach § 6 Z 5 lit b EStG bei Neuvermögen sowie bei Grund und Boden des Altvermögens mit den (ggf adaptierten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Sofern der Teilwert zum Zuführungszeitpunkt niedriger ist, ist die Einlage mit dem Teilwert zu bewerten. Bei der Ermittlung der adaptierten Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um Herstellungsaufwendungen zu erhöhen, soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren, und um Absetzungen für Abnutzungen, soweit diese bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen worden sind, sowie um die in § 28 Abs 6 EStG genannten steuerfreien Beträge zu vermindern.
 - Bei der Einlagenbewertung sind (noch) nicht steuerwirksame Instandsetzungsaufwendungen nicht zu berücksichtigen (anders als im Kontext des § 30 Abs 3 EStG). Wurde das an die Mitunternehmerschaft übertragene Gebäude zunächst privat genutzt und instandgesetzt, dann gehen die Kosten der Instandsetzung im Falle einer Einlage aus steuerlicher Sicht verloren. Jedoch können bei Instandsetzungsaufwendungen, die im Rahmen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auf 15 Jahre verteilt wurden, noch offene Fünf-

zehntel nach der Einlage im (Sonder-)Betriebsvermögen steuerlich geltend gemacht werden.⁴³

- Bei einer Bewertung der Einlage mit den (adaptierten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist hinsichtlich der auf die „Eigenquote“ entfallenden stillen Reserven Vorsorge gegen eine endgültige Verschiebung der Steuerbelastungen zu treffen (§ 32 Abs 3 Z 1 letzter Satz EStG).⁴⁴ Dies kann etwa durch Ergänzungsbilanzen oder eine entsprechende Evidenzierung der stillen Reserven samt späterer Zuordnung zum jeweiligen Steuerpflichtigen erfolgen.⁴⁵
- Gebäude und grundstücksgleiche Rechte des Altvermögens
 - Handelt es sich beim übertragenen Wirtschaftsgut um ein Gebäude (oder grundstücksgleiches Recht) iSd § 30 Abs 1 EStG, das zum 31.3.2012 nicht steuerverfangen war, so ist als Einlagewert stets der Teilwert im Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen (§ 6 Z 5 lit c EStG). Bei einer Bewertung mit dem Teilwert im Zuführungszeitpunkt sind keine Vorsorgemaßnahmen gegen eine Steuerlastverschiebung erforderlich.
 - Bei einer späteren Veräußerung des Grundstücks aus dem Betriebsvermögen fallen parallel zu den betrieblichen Einkünften, die die Wertänderungen nach dem Einlagezeitpunkt erfassen, beim ehemals übertragenden Gesellschafter aliquot im Ausmaß der Eigenquote Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen iSd § 30 EStG an, die nach § 30 Abs 4 EStG auf Basis des Teilwerts im Einlagezeitpunkt nach den Vorschriften für den außerbetrieblichen Bereich ermittelt werden können (§ 4 Abs 3a Z 4 EStG).⁴⁶ Dadurch soll sichergestellt werden, dass die Altvermögenseigenschaft für Zwecke der Einkünfteermittlung bis zum Einlagezeitpunkt gewahrt bleibt und nur die erst danach anfallende Wertsteigerung oder Wertminderung nach den Vorschriften der betrieblichen Gewinnermittlung zu ermitteln ist.⁴⁷ Nachdem ein Verlustausgleich zwischen der betrieblichen und privaten Sphäre nicht möglich ist, ist ein Ausgleich von Gewinnen bzw Überschüssen mit Verlusten, die für dasselbe Grundstück in den unterschiedlichen Sphären anfallen, nicht zulässig.⁴⁸

43 Siehe hierzu EStR 2000, Rz 6487.

44 Vgl *Kanduth-Kristen/Werkl*, taxlex 2024, 216. Unterbleiben entsprechende Maßnahmen zur Vorsorge gegen eine endgültige Verschiebung der Steuerbelastung hinsichtlich der in der Eigenquote enthaltenen stillen Reserven, so kann dies einen Mangel in der ordnungsmäßigen Gewinnermittlung begründen, der jedoch keine „Vollrealisierung“ der stillen Reserven hinsichtlich der Eigenquote nach sich zieht (vgl EStR 2000, Rz 5926c).

45 Vgl ErIRV 2086 BlgNR 27. GP 10.

46 Vgl *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG (2024) § 32 Rz 53.

47 Siehe hierzu weiterführend *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG (2024) § 30 Rz 52 sowie Rz 85 f.

48 Vgl auch *Jakom/Marschner*, EStG (2024) § 4 Rz 269.

– Übertragung aus dem Sonderbetriebsvermögen in die Mitunternehmerschaft

Die Übertragung von Grundstücken aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Betriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft ist im Ausmaß der Eigenquote steuerneutral, weil es insoweit zu keiner Änderung bei der steuerlichen Zurechnung des Wirtschaftsgutes kommt. Bei der Mitunternehmerschaft sind die **anteiligen Buchwerte** aus dem Sonderbetriebsvermögen zu übernehmen und fortzuführen.⁴⁹ Gegen eine endgültige Steuerlastverschiebung zwischen den Gesellschaftern hinsichtlich der in der Eigenquote enthaltenen stillen Reserven ist entsprechend Vorsorge zu treffen, beispielsweise durch Ergänzungsbilanzen (§ 32 Abs 3 Z 1 letzter Satz EStG).⁵⁰

– Übertragung auf eine vermögensverwaltende Personengesellschaft

Bei einer Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen des Gesellschafters auf eine vermögensverwaltende Personengesellschaft kommen im Ausmaß der Eigenquote die **anteiligen Anschaffungs- oder Herstellungskosten** zum Ansatz.⁵¹ Eine allfällige AfA-Bemessungsgrundlage ist in Bezug auf die Eigenquote fortzuführen.⁵² Auch hier ist durch geeignete Maßnahmen sicherzustellen, dass es zu keiner Verschiebung stiller Reserven zwischen den Gesellschaftern kommt.

2.3.3. Ausgewählte Besonderheiten bei der Folgebearbeitung auf Ebene der Gesellschaft

– Inanspruchnahme der beschleunigten linearen Gebäude-AfA iSd § 8 Abs 1a EStG

Bei einem iSd § 32 Abs 3 Z 1 EStG übertragenen Gebäude kann hinsichtlich des angeschafften Anteils (Fremdquote) uE die beschleunigte lineare Absetzung für Abnutzung iSd § 8 Abs 1a EStG geltend gemacht werden.⁵³ Die Begünstigung gilt im Allgemeinen auch für Gebäude, die nach dem 30.6.2020 im Privatvermögen angeschafft oder hergestellt und in der Folge in das Betriebsvermögen

eingelegt werden, sofern im Privatvermögen keine Absetzung für Abnutzung erfolgte.⁵⁴ Bei einer Übertragung aus dem Privatvermögen in die Mitunternehmerschaft müsste unter dieser Voraussetzung auch der Anteil bezogen auf die Eigenquote (anteilige Einlage) begünstigt sein.

– Inanspruchnahme des investitionsbedingten Gewinnfreibetrags iSd § 10 EStG

Insoweit die Übertragung von abnutzbaren Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen oder Sonderbetriebsvermögen als Anschaffung gilt, könnte das übertragene Wirtschaftsgut bei Übertragung auf eine Mitunternehmerschaft – bei Vorliegen der allgemeinen Voraussetzungen – zur Deckung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrags herangezogen werden. Eine Inanspruchnahme wird jedoch idR daran scheitern, dass die Anschaffung von gebrauchten Wirtschaftsgütern generell nicht begünstigt ist. Dies gilt auch bezogen auf die (anteilige) Anschaffung von gebrauchten Gebäuden.⁵⁵ Im Zuge einer Übertragung von Grund und Boden kommt ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag nicht in Betracht, da die Inanspruchnahme für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter ausgeschlossen ist.⁵⁶ Allenfalls könnte ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag in Bezug auf den angeschafften Anteil uE für Wertpapiere iSd § 14 Abs 7 Z 4 EStG geltend gemacht werden, die auf die Mitunternehmerschaft übertragen werden.

– Inanspruchnahme des Investitionsfreibetrags iSd § 11 EStG

Die Geltendmachung eines Investitionsfreibetrags im Zuge einer Übertragung iSd § 32 Abs 3 Z 1 EStG hinsichtlich der (anteiligen) Anschaffung wird idR daran scheitern, dass gebrauchte Wirtschaftsgüter generell keiner Begünstigung zugänglich sind.⁵⁷ Grund und Boden als nicht abnutzbares Wirtschaftsgut sowie Gebäude als Wirtschaftsgüter, die einer Sonderform der Absetzung für Abnutzung gem § 8 EStG unterliegen (mit Ausnahme von klimafreundlichen Heizungen iZm Gebäuden), sind generell vom Investitionsfreibetrag ausgenommen.

49 Vgl ErlRV 2086 BgNR 27. GP 10; EStR 2000, Rz 5929: keine Aufspaltung in einen Entnahme- und einen Einlagevorgang.

50 Vgl Jakom/Kanduth-Kristen, EStG (2024) § 32 Rz 53; ErlRV 2086 BgNR 27. GP 10.

51 Vgl Jakom/Kanduth-Kristen, EStG (2024) § 32 Rz 53.

52 Siehe EStR 2000, Rz 6020a und Rz 6020b.

53 Vgl hierzu auch die Stellungnahme der KSW zum AbgÄG 2024, 3.

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

55 Vgl und siehe hierzu im Detail Jakom/Kanduth-Kristen, EStG (2024) § 10 Rz 24.

56 Vgl Jakom/Kanduth-Kristen, EStG (2024) § 10 Rz 21.

57 Vgl Jakom/Kanduth-Kristen, EStG (2024) § 11 Rz 15.

2.4. Beispiele

2.4.1. Grundstücksübertragung aus dem Privatvermögen auf eine Mitunternehmerschaft⁵⁸

A überträgt ein Grundstück des Privatvermögens (Altvermögen, kein Umwidmungsfall; Variante: Neuvermö-

gen) auf die betrieblich tätige AB-OG (Beteiligungsverhältnis: A = 40 %, B = 60 %). Die Anschaffungskosten von Grund und Boden betragen 50.000 €, jene des Gebäudes 150.000 €. Der Teilwert (vereinfachend gleichgesetzt mit dem gemeinen Wert) beträgt 100.000 € für Grund und Boden und 180.000 € für das Gebäude.

| Bewertung | Einlage (40 %) | Veräußerung (60 %) (= Anschaffung auf Ebene PersonenG) | Summe (Wertansatz in der PersonenG) |
|-----------|---|---|-------------------------------------|
| GuB | 20.000 (40 % der AK) | 60.000 (60 % des gemeinen Werts) | 80.000 |
| Gebäude | 72.000 (40 % des Teilwerts) (Variante: 60.000 [40 % der AK]) | 108.000 (60 % des gemeinen Werts) | 180.000 (Variante: 168.000) |
| Summe | 92.000 (Variante: 80.000) | 168.000 | 260.000 (Variante: 248.000) |

Für A ergibt sich ein Veräußerungserlös iHv 168.000 €. Auf dieser Basis können seine Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen unter Abzug von 86 % Anschaffungskosten pauschal gem § 30 Abs 4 EStG ermittelt werden und betragen 23.520 €. In der Variante (Neuvermögen) wären die Einkünfte regulär zu ermitteln (168.000 € minus anteilige Anschaffungskosten iHv 120.000 € = 48.000 €).

Für Grund und Boden ist durch Ergänzungsbilanzen (oder andere geeignete Vorsorgemaßnahmen) sicherzustellen, dass es zu keiner Verschiebung stiller Reserven von A auf B kommt. Die Ergänzungsbilanz von A weist einen Minderwert betreffend Grund und Boden von 12.000 € (60 % der stillen Reserven iHv 20.000 €) und jene von B einen Mehrwert betreffend Grund und Boden von 12.000 € aus. Würde Grund und Boden zeitnah um den gemeinen Wert von 100.000 € verkauft, ergäbe sich ein Veräußerungsgewinn von 20.000 € (davon A: 8.000 € und B: 12.000 €), der via Auflösung der Ergänzungsbilanz für A auf 20.000 € erhöht und für B auf null gestellt wird. A kann allerdings den Gewinn aus der Veräußerung im Falle von Altvermögen auf Basis des anteiligen Veräußerungserlöses iHv 40.000 € gem § 4 Abs 3a Z 3 lit a unter Abzug von 86 % Anschaffungskosten pauschal (= 5.600 €) ermitteln (bei Neuvermögen [= Variante] nicht möglich). Alternativ könnte Grund und Boden in der Bilanz der Personengesellschaft steuerlich⁵⁹ auch mit dem vollen Wert iHv 100.000 € ausgewiesen werden. Diesfalls wäre (nur) für A eine Ergänzungsbilanz mit einem Minderwert betreffend Grund und Boden von 20.000 € zu erstellen.

Das Gebäude (Altvermögen) wird mit dem Teilwert/gemeinen Wert angesetzt (keine Ergänzungsbilanzen erforderlich). Bei späterer Veräußerung durch die Personengesellschaft entstehen bei A Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gem § 4 Abs 3a Z 4 EStG, die auf Basis des Teilwerts im Einlagezeitpunkt (72.000 €) gem § 30 Abs 4 EStG pauschal ermittelt werden können. Variante: Bei Neuvermögen wäre das Gebäude in Bezug auf die Eigenquote mit den (ggf adaptierten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten iHv 60.000 € anzusetzen. Durch Ergänzungsbilanzen (oder andere geeignete Vorsorgemaßnahmen) ist sicherzustellen, dass es zu keiner Verschiebung stiller Reserven von A auf B kommt. Die Ergänzungsbilanz von A weist einen Minderwert betreffend Gebäude von 7.200 € (60 % der stillen Reserven iHv 12.000 €) und jene von B einen Mehrwert betreffend Gebäude von 7.200 € aus. Die Beträge sind parallel zur Absetzung für Abnutzung (AfA) des Gebäudes aufzulösen, um die AfA-Beträge richtig zuzuordnen. Im Falle der Veräußerung sind die Restbuchwerte der Ergänzungsbilanzen aufzulösen. Bei A fallen aufgrund der Einlage in Höhe der (adaptierten) Anschaffungskosten parallel zu den betrieblichen Einkünften keine Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen an.

Anschaffungsnebenkosten wären im Ausmaß von 60 % zu aktivieren (auf Grund und Boden und Gebäude). Im Ausmaß von 40 % sind sie nach Rz 5926c EStR 2000 als Betriebsausgaben abzugsfähig.⁶⁰

Für den angeschafften Teil des Gebäudes (108.000 €) kann iRd Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft die beschleunigte Gebäude-AfA in Anspruch genommen

⁵⁸ Beispiel entnommen aus Jakom/Kanduth-Kristen, EStG (2024) § 32 Rz 53.

⁵⁹ Siehe Mayr, Das AbgÄG im Überblick, RdW 2023, 511 (513).

⁶⁰ Die EStR differenzieren nicht danach, wie die Einlage bewertet wurde (zur Definition des Teilwerts siehe FN 42).

werden. Für den aus dem Privatvermögen eingelegten Teil steht diese nur zu, wenn die Anschaffung im Privatvermögen nach dem 30.6.2020 erfolgte und bislang keine Nutzung zur Einkünfteerzielung vorlag.

Im Falle einer (echten) Veräußerung an die Personengesellschaft um den Kaufpreis iHv 280.000 € wären bei A 60 % (168.000 €) als Veräußerungserlös und 40 % (112.000 €) als Entnahme zu erfassen.

2.4.2. Grundstücksübertragung aus dem Sonderbetriebsvermögen auf eine Mitunternehmerschaft⁶¹

A überträgt ein (sonderbesteuertes) Grundstück des Sonderbetriebsvermögens (Neuvermögen; Sonderbetriebs-

vermögen iZm der AB-OG) auf die betrieblich tätige AB-OG (Beteiligungsverhältnis: A = 40 %, B = 60 %). Der Buchwert von Grund und Boden in der Sonderbilanz beträgt 50.000 €, jener des Gebäudes 150.000 €. Der Teilwert (vereinfachend gleichgesetzt mit dem gemeinen Wert) beträgt 100.000 € für Grund und Boden und 180.000 € für das Gebäude. Die Entnahme aus dem Sonderbetriebsvermögen erfolgt nach dem 30.6.2023 mit dem Buchwert. Die Einlage in die Mitunternehmerschaft ist in Bezug auf die Eigenquote mit dem aliquoten Buchwert zu bewerten (dieser tritt für nachfolgende steuerrelevante Sachverhalte an die Stelle der Anschaffungs-/Herstellungskosten).

| Bewertung | Einlage (40 %) | Veräußerung (60 %) (= Anschaffung auf Ebene PersonenG) | Summe (Wertansatz in PersonenG) |
|-----------|--------------------------------|---|---------------------------------|
| GuB | 20.000 (40 % des Buchwerts) | 60.000 (60 % des gemeinen Werts) | 80.000 |
| Gebäude | 60.000 (40 % des Buchwerts) | 108.000 (60 % des gemeinen Werts) | 168.000 |
| Summe | 80.000 | 168.000 | 248.000 |

Für A ergibt sich ein Veräußerungserlös iHv 168.000 € und ein Veräußerungsgewinn (bezogen auf die Fremdquote) iHv 48.000 €, der im Rahmen der Feststellungserklärung zu erfassen und ihm zuzurechnen ist.

Zu den Maßnahmen betreffend die Vermeidung einer Verschiebung stiller Reserven sowie zur Behandlung auf Ebene der Mitunternehmerschaft siehe Beispiel unter Punkt 2.4.1.

3. Zusammenfassung

Die Übertragung von Grundstücken aus einer dem Gesellschafter zuzurechnenden Vermögenssphäre in das Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft erfordert im Anwendungsbereich des § 32 Abs 3 EStG eine gespaltene Behandlung des (einheitlichen) Vorgangs: Insofern die Übertragung zu einer Änderung bei der steuerlichen Zurechnung des Wirtschaftsgutes führt, kommt es zu einer (anteiligen) Veräußerung des Grundstücks („Fremdquote“). Die steuerliche Behandlung der Eigenquote, dh des Anteils, für den sich im Zuge der Übertragung keine Änderung bei der steuerlichen Zurechnung ergibt, hängt davon ab, ob eine Übertragung im Bereich der

Mitunternehmerschaften oder bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften erfolgt. Die auf den Erklärungsansatz der Bilanzbündeltheorie zurückzuführende getrennte Behandlung des Übertragungsvorgangs kann auch zu einer differenzierten Betrachtung des übertragenen Wirtschaftsgutes bei der Folgebearbeitung führen. Dies betrifft insbesondere den kombinierten Wertansatz auf Ebene der übernehmenden Gesellschaft sowie ein Auseinanderfallen von Bemessungsgrundlagen und Nutzungsdauern im Bereich der Absetzung für Abnutzung. Zusammenfassend lässt sich dies für die Übertragung in eine Personengesellschaft wie folgt darstellen:

61 Beispiel entnommen aus Jakom/Kanduth-Kristen, EStG (2024) § 32 Rz 54.

| | in das Gesellschaftsvermögen | | |
|--------------------------------|---|--|---|
| | im Ausmaß der Beteiligungsquote des Übertragenden („Eigenquote“) | im Ausmaß der Beteiligungsquoten der übrigen Gesellschafter („Fremdquote“) | |
| Grundstücksübertragung aus dem | Privatvermögen | <p><u>Bei Mitunternehmerschaft</u> Einlage iSd § 6 Z 5 EStG grds zum Teilwert (TW); Grundstücke iSd § 30 Abs 1 mit (adaptierten) AK/HK bzw niedrigerem TW; Gebäude (Altvermögen): TW</p> <p><u>Bei Vermögensverwaltung</u> anteilige AK/HK</p> | <p>Ansatz der AK auf Gesellschaftsebene (anteiliger Kaufpreis oder anteiliger gemeiner Wert)</p> <p>Veräußerung für den übertragenden Gesellschafter</p> <p>(Ausnahme: nahe Angehörige)</p> |
| | Sonderbetriebsvermögen | Buchwertfortführung | |
| | Eigenbetrieb (MU-Anteil im BV) | Buchwertfortführung | |
| | Eigenbetrieb (MU-Anteil nicht im BV) | Fremdüblich: zur Gänze Veräußerung bzw Anschaffung | |
| | Nicht fremdüblich: Entnahme aus dem Betrieb mit nachfolgender Einlage aus dem Privatvermögen in die PersonenG (Rechtsfolgen gem § 32 Abs 3 Z 1 EStG – siehe Zeile „Privatvermögen“) | | |

Korrespondenz:

Univ.-Prof. Dr. Sabine Kanduth-Kristen, LL.M., StB, ist Universitätsprofessorin an der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt, Institut für Finanzmanagement, Abteilung für Betriebliches Finanz- und Steuerwesen, Sabine.Kanduth-Kristen@aau.at;

Dr. Stefanie Werkl, BSc. MSc. ist Postdoc-Assistentin an der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt, Institut für Finanzmanagement, Abteilung für Betriebliches Finanz- und Steuerwesen, stefanie.werkl@aau.at