

ERBRECHT UND VERMÖGENSNACHFOLGE

Dezember 2024 | Heft 4, Seiten 217–312 (18. Jahrgang)

Mit Jahresübersicht 2024 zum Herausnehmen

Fachbeiträge: Schwerpunkt Sonderrechtsnachfolge im Erbrecht (WEG, AnerbG)

- 221 Anerbe sein oder nicht sein? – zur Anwendbarkeit des Höfe- und Anerbenrechts im Lichte der aktuellen Rechtsprechung
Friedrich Kieweler
- 238 Pflichtteilshöhe bei Ableben eines Wohnungseigentümerpartners – die Folgen der Entscheidung OGH 2 Ob 123/24p im Verlassenschaftsverfahren
Christopher Cach, Valentina Gasser und Anton Rettensteiner
- 245 Pflichtteilsminderung im Zusammenspiel der §§ 758, 760 ABGB
Christopher Cach und Alexander Weber
- 253 Die Wichtigkeit des Einklanges zwischen Vorsorgevollmacht und letztwilliger Anordnung
Marcel Gerlach und Nicole Baumgartner
- 259 Überlassung an Zahlungs statt und Eigentumsübergang?
Andrea Bayer
- 261 Ertragsteuerliche Gestaltungsüberlegungen bei Grundstücksübertragungen zwischen Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern (Teil 2)
Sabine Kanduth-Kristen und Stefanie Werkl

Judikatur

- 284 OGH: Verlassenschaftskurator trotz Einigkeit der im Erbrechtsstreit befindlichen Erben
OGH 21.3.2024, 2 Ob 24/24d (Maximilian Ringhofer)
- 288 OGH: Lose Blätter: keine Haftung bei vertretbarer Rechtsansicht
OGH 17.4.2024, 7 Ob 38/24z (Valentina Gasser)

Praxisfall

- 304 Grundsätze zur Sicherstellung im Rahmen des § 176 Abs 2 AußStrG beim Pflichtteilsübereinkommen
Alexander Wibiral und Christopher Cach

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

Mit Jahresübersicht 2024 zum Herausnehmen

EDITORIAL

- 217 10 Jahre Erbrechtsreform – Zeit für Korrekturen?
Susanne Kalss und Christopher Cach

FACHBEITRÄGE

- 221 **Anerbe sein oder nicht sein? – zur Anwendbarkeit des Höfe- und Anerbenrechts im Lichte der aktuellen Rechtsprechung**
Friedrich Kieweler
Ist die Ausdehnung des Höfe- bzw Anerbenrechts über den sachlichen und persönlichen Anwendungsbereich durch die OGH-Judikatur sachgerecht? – ein kritischer Überblick zu den jüngsten höchstgerichtlichen Entscheidungen auf diesem Sondererbrechtsgebiet.
- 238 **Pflichtteilshöhe bei Ableben eines Wohnungseigentümerpartners – die Folgen der Entscheidung OGH 2 Ob 123/24p im Verlassenschaftsverfahren**
Christopher Cach / Valentina Gasser / Anton Rettensteiner
Die Entscheidung des OGH 2 Ob 123/24p beschäftigt sich ausführlich mit der Frage nach der konkreten Höhe des Übernahmepreises als Teil der Bemessungsgrundlage für die Pflichtteilshöhe. Der Beitrag analysiert diese Entscheidung und greift weiters die damit verknüpfte Frage der Anrechnung auf.
- 245 **Pflichtteils minderung im Zusammenspiel der §§ 758, 760 ABGB**
Christopher Cach und Alexander Weber
Die Pflichtteils minderung hat durch das ErbRÄG 2015 einige inhaltliche Änderungen erfahren. Ein besonderer Punkt ist, dass nunmehr der halbe Pflichtteil den übrigen Pflichtteilsberechtigten anwächst, sofern nicht Nachkommen des Pflichtteilsgeminderten bestehen. Der vorliegende Beitrag stellt hierzu Überlegungen an.
- 250 **Klarstellung der „20 Jahre-Frist“ als Zeitraum der Pflichtteils minderung durch OGH 2 Ob 219/23d?**
Christopher Cach
Der OGH hatte sich in der Entscheidung 2 Ob 219/23d mit dem Thema Erbunwürdigkeit auseinanderzusetzen. Nur in einem Absatz äußerte er sich zu dem Vorbringen der Pflichtteils minderung. Dieser Beitrag wirft einmal mehr einen Blick auf den geforderten Zeitraum.
- 253 **Die Wichtigkeit des Einklanges zwischen Vorsorgevollmacht und letztwilliger Anordnung**
Marcel Gerlach und Nicole Baumgartner
Aufgezeigt wird die Wichtigkeit der Abstimmung von Vorsorgevollmacht und einer letztwilligen Verfügung. Der Beitrag gibt wertvolle Tipps für die Praxis.
- 259 **Überlassung an Zahlungen statt und Eigentumsübergang?**
Andrea Bayer
Wird ein Beschluss auf Überlassung an Zahlungen statt erlassen, stellt sich damit auch die Frage, wem die überlassenen Gegenstände aus sachenrechtlicher Perspektive zuzuordnen sind.
- 261 **Ertragsteuerliche Gestaltungsüberlegungen bei Grundstücksübertragungen zwischen Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern (Teil 2)**
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

- 267 **OGH: Höhe des gesetzlichen Pflegevermögens richtet sich nach dem angemessenen Lohn**
OGH 28.5.2024, 2 Ob 65/24h, ECLI:AT:OGH0002:2024:0020OB00065.24H.0528.000 vorhergehend OLG Wien, 20. Dezember 2023, GZ 15 R 228/23v-111
(Glosse von Sarah Anna Fernbach)
Die Höhe des gesetzlichen Pflegevermögens ist anhand der angemessenen Entlohnung gemäß § 1152 ABGB analog und nicht anhand des verschafften Nutzens zu bemessen.
- 274 **OGH: § 590 ABGB ist auf letztwillige Verfügungen in der Form des notariellen Protokolls nicht anwendbar**
OGH 28.5.2024, 2 Ob 81/24m, ECLI:AT:OGH0002:2024:0020OB00081.24M.0528.000 vorhergehend LGZ Wien, 20. Februar 2024, GZ 48 R 112/23k-171
(Glosse von Alexander Leonhartsberger)
Die Entscheidung befasst sich unter anderem mit der Nichtanwendbarkeit von § 590 ABGB auf letztwillige Verfügungen in Form des notariellen Protokolls und den Folgen einer Auflagenverletzung in Zusammenhang mit der Bestattung.

- 281 **OGH: Schenkungen aus den laufenden Einkünften sind hinzu- und anrechnungsfrei zulässig**
OGH 28.5.2024, 2 Ob 74/24g, ECLI:AT:OGH0002:2024:0020OB00074.24G.0528.000 vorhergehend LG Innsbruck, 18. Jänner 2024, GZ 5 R 219/23a-38
(Glosse von Susanne Kals)
- Schenkungen aus den laufenden Einkünften des Schenkers, die das Stammvermögen nicht schmälern, sind auch an pflichtteilsberechtigte Personen möglich, ohne dass sie angerechnet werden. Der Betrachtungszeitraum beträgt ein Jahr.
- 284 **OGH: Verlassenschaftskurator trotz Einigkeit der im Erbrechtsstreit befindlichen Erben**
OGH 21.3.2024, 2 Ob 24/24d, ECLI:AT:OGH0002:2024:0020OB00024.24D.0321.000 vorhergehend LGZ Wien, 10. November 2023, GZ 44 R 421/23x-111
(Glosse von Maximilian Ringhofer)
- Diese Entscheidung betrifft die Bestellung eines Verlassenschaftskurators im Erbrechtsstreit, obwohl Einigkeit der möglichen Erben über die Verwaltungshandlung bestand.
- 288 **OGH: Lose Blätter: keine Haftung bei vertretbarer Rechtsansicht**
OGH 17.4.2024, 7 Ob 38/24z, ECLI:AT:OGH0002:2024:0070OB00038.24Z.0417.000 vorhergehend OLG Wien, 8. Jänner 2024, GZ 14 R 137/23d-19
(Glosse von Valentina Gasser)
- Der Notar ging sowohl zum Zeitpunkt der Errichtung des Testaments als auch bis zum Ableben des Testators laut OGH vertretbar davon aus, dass die notwendige innere Urkundeneinheit eines aus losen Blättern bestehenden fremdhändigen Testaments durch die Fortführung des Textes hergestellt wird, obwohl dieses Testament letztlich vom OGH als formunwirksam qualifiziert wurde. Der Notar haftete demnach schadenersatzrechtlich weder für einen Errichtungsfehler noch für einen nachträglichen nicht ergriffenen Sanierungsversuch.
- 294 **OGH: Zur Unmöglichkeit des Erreichens des Stiftungszwecks**
OGH 20.3.2024, 6 Ob 3/24w, ECLI:AT:OGH0002:2024:0060OB00003.24W.0320.000 vorhergehend OLG Linz, 16. November 2023, GZ 6 R 171/23v-15
(Glosse von Paul Rizzi)
- Unter welchen Bedingungen kann eine Privatstiftung wegen Unmöglichkeit der Erreichung des Stiftungszwecks aufgelöst werden?
- 297 **BFG: Verzicht auf das Fruchtgenussrecht an einer Liegenschaft**
BFG vom 27.6.2024, RV/7102823/2016
(Glosse von Patrick Brandstetter)
- Die Zahlung einer Ablöse an den Fruchtgenussberechtigten durch den Liegenschaftseigentümer für den endgültigen Verzicht auf das Fruchtgenussrecht führt beim Fruchtgenussberechtigten außerhalb der Spekulationsfrist zu keinen Einkünften.

PRAXISFALL

- 300 **Stiftungsschnipsel: Der Stiftungsvorstand in der Schweb**
Susanne Kals
- Ein bereits abberufenes Mitglied des Stiftungsvorstands darf das Funktionieren der Privatstiftung während der Schwebephase der gerichtlichen Überprüfung der Abberufung nicht lahmlegen.
- 302 **Bankkonten und -depots im Todesfall: Was ist zu beachten? Ein Beitrag aus Sicht der Bank**
Clementine Michalek-Waldstein
- Ein Überblick über die unterschiedlichen Regelungen und Arten von Bankkonten und -depots und deren Berechtigungen im Falle von Verlassenschaften sowie darüber, wie man hier im Vorfeld gestalten kann.
- 304 **Grundsätze zur Sicherstellung im Rahmen des § 176 Abs 2 AußStrG beim Pflichtteilsübereinkommen**
Alexander Wibiral und Christopher Cach
- Im Verlassenschaftsverfahren kommt es in einigen Fällen zur Beteiligung von schutzberechtigten Personen als Parteien, insbesondere als Pflichtteilsberechtigte. Wenn pflichtteilsberechtigte Pflegebefohlene nicht erben, wird für diese die Sicherstellung von Vermögenswerten gemäß § 176 Abs 2 AußStrG notwendig. Der Beitrag soll Grundsätze der Sicherstellung darstellen und liefert Beispiele.

SERVICE & INFOS

- 310 **Veranstaltungen**
- 311 **Herausgeber**
- 312 **Autoren**
- U3 **Impressum**

Zitierbeispiel: *Urnik*, JEV 2024, Seite

Ertragsteuerliche Gestaltungsüberlegungen bei Grundstücksübertragungen zwischen Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern (Teil 2)

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 ergänzend zu Teil 1⁵ mit den steuerlichen Folgen der Übertragung von Grundstücken aus einer Personengesellschaft auf ihre Gesellschafter unter Berücksichtigung der Vorschriften des § 32 Abs 3 EStG idF AbgÄG 2024.

Deskriptoren: Personengesellschaften, Mitunternehmer-schaften, Übertragungsvorgänge, Grundstücke, Fremdquote, Eigenquote.

Normen: § 32 Abs 3 Z 2 EStG; § 6 Z 14 EStG; § 30 EStG.

Von Sabine Kanduth-Kristen und Stefanie Werkl

1 Rechtsentwicklung

Im Zuge des AbgÄG 2023 führte der Gesetzgeber mit § 32 Abs 3 EStG eine gesetzliche Regelung zur Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Privat- oder Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters auf eine Personengesellschaft ein. 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. Die rechtlichen Folgen der Übertragung aus dem Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft orientieren sich hierbei an den für den umgekehrten Übertragungsvorgang geltenden Grundsätzen.⁶ § 32 Abs 3 EStG idF AbgÄG 2024 ist erstmals für Übertragungen von Wirtschaftsgütern nach dem 30.6.2024 anzuwenden.

2 Übertragung von Grundstücken aus der Personengesellschaft (§ 32 Abs 3 Z 2 EStG)

2.1 Regelungsinhalt und Anwendungsbereich des § 32 Abs 3 Z 2 EStG

In gleicher Weise wie bei Übertragungen in das Gesellschaftsvermögen nach Z 1 kommt es auch für die steuerliche Behandlung von Übertragungen aus dem Gesellschaftsvermögen darauf an, inwieweit der Übertragungsvorgang zu einer Veränderung bei der steuerlichen Zurechnung des Wirtschaftsgutes führt.⁷ Während das aus dem Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft übertragene Wirtschaftsgut dem übernehmenden Gesellschafter steuerlich im Ausmaß der „Eigenquote“ vor und nach der Übertragung anteilig zuzurechnen ist, ändert sich bezogen auf die „Fremdquote“ die steuerliche Zurechnung des Wirtschaftsgutes. Infolge der Übertragung ist das Wirtschaftsgut zur Gänze dem übernehmenden Gesellschafter und nicht mehr (anteilig) auch den übrigen Gesellschaftern zuzurechnen. Dies führt zu einer gespaltenen Betrachtung des Übertragungsvorgangs hinsichtlich Eigen- und Fremdquote.⁸ Bei Übertragung aus einer Mitunternehmerschaft in das Privatvermögen liegt hinsichtlich der Eigenquote für den übernehmenden Ge-

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 *Kanduth-Kristen/Werkl*, Ertragsteuerliche Gestaltungsüberlegungen bei Grundstücksübertragungen zwischen Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern (Teil 1), JEV 2024, 148 f.

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

7 Hinsichtlich der steuerlichen Zurechnung im Bereich der Mitunternehmerschaften siehe im Allgemeinen *Fritz-Schmied/Urnik/Bergmann*, Handbuch Mitunternehmerschaften (2019) 79 ff.

8 Vgl ErlRV 2610 BlgNR 27. GP 4.

sellschafter eine Entnahme iSd § 6 Z 4 EStG vor. In Bezug auf die Fremdquote ist für die übrigen Gesellschafter ein Veräußerungsvorgang gegeben.

Der **Anwendungsbereich** des § 32 Abs 3 Z 2 EStG erstreckt sich auf

- Übertragungen aus Mitunternehmerschaften (betrieblich tätigen Personengesellschaften) und vermögensverwaltenden Personengesellschaften;
- unentgeltliche und entgeltliche Übertragungsvorgänge;
- Übertragungen aus dem Gesellschaftsvermögen in das Privatvermögen des Gesellschafters;
- Übertragungen aus dem Gesellschaftsvermögen in das Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters;
- Übertragungen in einen (Eigen-)Betrieb des Gesellschafters, wenn sich die Beteiligung an der Personengesellschaft im Betriebsvermögen dieses Betriebs befindet.⁹

Außerdem ist die Vorschrift auch im Zusammenhang mit Umgründungen bei nicht unter das UmgrStG fallenden Übertragungen von (Teil-)Betrieben oder Mitunternehmeranteilen („verunglückten Realteilungen“) relevant (§ 24 Abs 7 EStG idF AbgÄG 2024).¹⁰

2.2 Steuerliche Behandlung der Übertragung hinsichtlich der Fremdquote

Aufgrund der mit der Übertragung einhergehenden anteiligen Änderung bei der steuerlichen Zurechnung des Wirtschaftsgutes führt ein Übertragungsvorgang iSd § 32 Abs 3 Z 2 EStG bei den **übrigen Gesellschaftern** insoweit zu einer anteiligen Veräußerung des übertragenen Wirtschaftsgutes, als das Wirtschaftsgut den anderen Gesellschaftern nach der Übertragung anteilig nicht mehr zuzurechnen ist (somit in Höhe der **Fremdquote** aus der Sicht des übernehmenden Gesellschafters).¹¹

Die übrigen Gesellschafter realisieren infolge einer Übertragung von Wirtschaftsgütern iSd § 32 Abs 3 Z 2 EStG jeweils im Ausmaß ihrer eigenen Beteiligungsquote eine anteilige **Veräußerung** des übertragenen Wirtschaftsgutes.

- Als Veräußerungserlös ist bei entgeltlichen Übertragungen der auf die Beteiligungsquote entfallende Kaufpreis, bei unentgeltlicher Übertragung der anteilige gemeine Wert des Wirtschaftsgutes im Zeitpunkt der Übertragung anzusetzen.
- Bei einer Grundstücksübertragung ist der auf das Gebäude und auf Grund und Boden des Neuvermögens entfallende anteilige Veräußerungsgewinn auf

Basis des anteiligen Veräußerungserlöses (anteiligen Kaufpreises oder anteiligen gemeinen Werts) nach den allgemeinen Grundsätzen zu ermitteln.

- Bei zum Anlagevermögen gehörendem Grund und Boden des Altvermögens kann der anteilige Veräußerungsgewinn nach § 4 Abs 3a Z 3 lit a EStG unter Berücksichtigung des § 30 Abs 4 EStG pauschal ermittelt werden.

Der auf diese Weise entstehende Veräußerungsgewinn ist auf Ebene der Personengesellschaft zu erfassen und in der Folge ausschließlich den betroffenen „übrigen“ Gesellschaftern anteilig zuzurechnen (§ 32 Abs 3 Z 2 letzter Satz EStG).¹²

Bei einer **Substanzbeteiligung in Höhe von 100 %** kommt es mangels Fremdquote nicht zu einer (anteiligen) Veräußerung des Wirtschaftsgutes.¹³ Die Übertragung in das Privatvermögen oder Sonderbetriebsvermögen (innerhalb derselben Mitunternehmerschaft) des Gesellschafters bewirkt in diesem Fall keine Änderung bei der steuerlichen Zurechnung des Wirtschaftsgutes (100 % Eigenquote, keine Fremdquote).¹⁴

In den ErlRV zum AbgÄG 2024¹⁵ wird klargestellt, dass die bestehende Verwaltungspraxis zur Behandlung von Einlagen bei **nahen Angehörigen** und der Bündelung von mehreren identen Wirtschaftsgütern in einer Personengesellschaft¹⁶ weiterhin aufrechterhalten und sinngemäß auf den Bereich der Entnahmen übertragen werden soll.

Im Rahmen einer (echten) Veräußerung liegt im Ausmaß der Fremdquote hinsichtlich des vom Gesellschafter geleisteten Betrags anteilig ein „echter“ **Kaufpreis** vor.¹⁷ Spiegelbildlich zu der auf Seiten der übertragenden Gesellschafter erfolgten Veräußerung ist der Vorgang beim übernehmenden Gesellschafter als **Anschaffung** zu werten. Die Anschaffungskosten ergeben sich bei einer entgeltlichen Übertragung aus dem anteiligen Kaufpreis bzw im Rahmen von unentgeltlichen Übertragungsvorgängen aus dem anteiligen gemeinen Wert des Wirtschaftsgutes im Zeitpunkt der Übertragung. Im Zuge der Übertragung allenfalls anfallende **Nebenkosten** sind in Höhe der Fremdquote als **Anschaffungsnebenkosten** zu berücksichtigen.

2.3 Steuerliche Behandlung der Übertragung hinsichtlich der Eigenquote

Im Ausmaß der **Eigenquote** kommt es im Zuge des Übertragungsvorgangs zu keiner Änderung der steuerlichen Zurechnung des Wirtschaftsgutes.

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

10 Vgl ErlRV 2610 BlgNR 27. GP 3.

11 Vgl ErlRV 2610 BlgNR 27. GP 4.

12 Vgl ErlRV 2610 BlgNR 27. GP 5.

13 Vgl *Mayr*, RdW 2024, 497 FN 13.

14 Vgl ErlRV 2610 BlgNR 27. GP 4.

15 Vgl ErlRV 2610 BlgNR 27. GP 5.

16 Vgl EStR 2000, Rz 6021.

17 Vgl *Kanduth-Kristen/Werkl*, taxlex 2024, 217.

In Bezug auf die steuerlichen Folgen ist danach zu differenzieren, ob die Übertragung aus dem **Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft** in das **Privatvermögen** oder **Sonderbetriebsvermögen** des Gesellschafters erfolgt oder ob eine Übertragung aus dem **Gesellschaftsvermögen einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft** in das **Privatvermögen** des Gesellschafters stattfindet.¹⁸

- Die Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem **Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft** in das **Privatvermögen** eines Gesellschafters führt im Ausmaß der Eigenquote zu einer Entnahme iSd § 6 Z 4 EStG.
 - Im Allgemeinen erfolgt die Bewertung von Entnahmen mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme. Ein aus der anteiligen Entnahme zum Teilwert resultierender Entnahmegewinn ist **ausschließlich beim entnehmenden Gesellschafter** zu erfassen.¹⁹
 - Abweichend von der grundsätzlichen Bewertung von Entnahmen zum Teilwert sind Grundstücke iSd § 30 Abs 1 EStG seit 1.7.2023 (wie zuvor schon Grund und Boden) mit dem Buchwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen, sofern das Grundstück im Falle einer Veräußerung dem besonderen Steuersatz unterläge.²⁰ Aufgrund der Bewertung mit den (anteiligen) Buchwerten ergibt sich beim Gesellschafter, auf den das Grundstück übertragen wird, kein Entnahmegewinn.²¹ Im Zuge der (anteiligen) Buchwertfortführung gehen die im Grundstück enthaltenen stillen Reserven hinsichtlich der Eigenquote auf den übernehmenden Gesellschafter über (bzw sind diese weiterhin ohne Realisierung ihm zuzurechnen).²²
 - Im Zuge der Grundstücksübertragung anfallende Nebenkosten sind bei unmittelbarer Nutzung zur Einkünfteerzielung in Höhe der Eigenquote aliquot Werbungskosten und bei privater Nutzung nicht abzugsfähig.²³
- Werden Wirtschaftsgüter aus dem **Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft** in das **Sonderbetriebsvermögen** eines Gesellschafters (innerhalb derselben Mitunternehmerschaft) übertragen, ist der Vorgang bezogen auf die Eigenquote des übernehmenden Gesellschafters steuerneutral. Es kommt zur **anteiligen Buchwertfortführung** und etwaige stille Reserven

- gehen insoweit auf den entnehmenden Gesellschafter über (bzw sind weiterhin ohne Realisierung ihm zuzurechnen).²⁴ Im Zuge der Grundstücksübertragung allenfalls anfallende Nebenkosten sind in Höhe der Eigenquote als Sonderbetriebsausgaben abzugsfähig.²⁵
- Bei Übertragung in den (**Eigen-)Betrieb** des beteiligten Steuerpflichtigen innerhalb des Anwendungsbereichs von § 32 Abs 3 Z 2 EStG²⁶ sind ebenfalls die **anteiligen Buchwerte** fortzuführen. Auf die Eigenquote entfallende Nebenkosten der Übertragung sind im (**Eigen-)Betrieb** des Beteiligten abzugsfähig.²⁷
 - Erfolgt die Übertragung aus dem **Gesellschaftsvermögen einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft** in das **Privatvermögen** eines Gesellschafters, dann liegt im Ausmaß der Eigenquote ebenfalls ein steuerneutraler Vorgang vor, der mit den **anteiligen Anschaffungs- oder Herstellungskosten** zu bewerten ist.²⁸ Bei Nutzung zur Einkünfteerzielung in der Personengesellschaft ist die AfA-Bemessungsgrundlage hinsichtlich der Eigenquote fortzuführen.²⁹ Im Falle einer nachfolgenden Veräußerung aus dem Privatvermögen sind auch iRd Personengesellschaft geltend gemachte AfA-Beträge bei der Einkünfteermittlung gem § 30 Abs 3 EStG (aliquot) zu berücksichtigen. Bei einer Übertragung von Grundstücken des **Altvermögens** (§ 30 Abs 4 EStG) bleibt die Altvermögenseigenschaft hinsichtlich der Eigenquote auch nach der Übertragung auf den Gesellschafter weiterhin aufrechterhalten.³⁰ Im Rahmen einer (echten) Veräußerung an den Gesellschafter liegt im Ausmaß der Eigenquote eine anteilige **Einlage** des Kaufpreises in die Mitunternehmerschaft vor.³¹

2.4 Mögliche weiterführende Folgen der Grundstücksübertragung

2.4.1 Nachversteuerung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrags

Im Zuge einer Grundstücksübertragung aus dem Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft in das Privatvermögen des Gesellschafters kann es zu einer **Nachversteuerung** des investitionsbedingten Gewinnfreibetrags kommen, wenn die Anschaffungs- oder Her-

18 Vgl *Kanduth-Kristen/Werkl*, taxlex 2024, 217.

19 Vgl *Mayr*, RdW 2024, 497.

20 Vgl hierzu *Kanduth-Kristen/Werkl*, taxlex 2024, 218.

21 Vgl *Kanduth-Kristen/Werkl*, taxlex 2024, 218.

22 Vgl *Mayr*, RdW 2024, 497.

23 Vgl bezogen auf den spiegelbildlichen Vorgang EStR 2000, Rz 5926c.

24 Vgl ErlRV 2610 BlgNR 27. GP 5.

25 Vgl bezogen auf den spiegelbildlichen Vorgang EStR 2000, Rz 5926c.

26 Die Beteiligung an der Mitunternehmerschaft befindet sich im (**Eigen-)Betrieb** des Gesellschafters.

27 Vgl bezogen auf den spiegelbildlichen Vorgang EStR 2000, Rz 5926c.

28 Vgl ErlRV 2610 BlgNR 27. GP 4.

29 Siehe für den spiegelbildlichen Fall EStR 2000, Rz 6020a.

30 Vgl ErlRV 2610 BlgNR 27. GP 5.

31 Vgl *Kanduth-Kristen/Werkl*, taxlex 2024, 217.

stellungskosten des Gebäudes zur Deckung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrags herangezogen wurden und das Gebäude infolge der Übertragung vor Ablauf der Behaltefrist von vier Jahren aus dem Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft ausscheidet. Zu einem Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen kann es sowohl durch Veräußerung als auch durch Entnahme in das Privatvermögen kommen.³² Im Allgemeinen hat die Nachversteuerung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrags bei den Gesellschaftern zu erfolgen, die den auf sie entfallenden Anteil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten zur Deckung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrags herangezogen haben.³³

Da der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag eine **betriebsbezogene Begünstigung** ist, kommt es auch bei einer Übertragung aus dem Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft in einen eigenständigen Betrieb des beteiligten Gesellschafters innerhalb der Behaltefrist zu einer Nachversteuerung. Fällt die Übertragung jedoch unter § 32 Abs 3 Z 2 EStG, weil der Mitunternehmeranteil im Betriebsvermögen des (Eigen-)Betriebs des Gesellschafters gehalten wird und das Grundstück in diesen Betrieb überführt wird, konnte der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag für diesen Gesellschafter gem § 10 Abs 2 EStG (von vorneherein) nur in diesem Betrieb berücksichtigt werden. Gegen eine Nachversteuerung spricht bei dieser Konstellation außerdem der Umstand, dass der Gesellschafter im Allgemeinen auch die im Einzelunternehmen getätigten Investitionen zur Deckung des aus der Mitunternehmerschaft stammenden Freibetrags heranziehen kann. Eine allfällige Nachversteuerungspflicht kann hier uE nur die übrigen Gesellschafter treffen, sofern diese die (anteiligen) Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes zur Deckung ihres investitionsbedingten Gewinnfreibetrags herangezogen haben.

Bei einem Sphärenwechsel aus dem Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft in das Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters verbleibt das begünstigte Wirtschaftsgut innerhalb desselben Betriebs, so dass sich für den übernehmenden Gesellschafter uE keine Nachversteuerungspflicht ergibt. § 32 Abs 3 Z 2 EStG fingiert für die übrigen Gesellschafter allerdings einen Veräußerungsvorgang, für diese kann es daher uE zu einer anteiligen Nachversteuerungsverpflichtung kommen.

2.4.2 Nachversteuerung des Investitionsfreibetrags

Die Übertragung eines Wirtschaftsgutes iSd § 32 Abs 3 Z 2 EStG kann außerdem die Nachversteuerung des Investitionsfreibetrags auslösen, wenn es dadurch zu einem Ausscheiden eines begünstigten Wirtschaftsgutes aus dem Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft vor Ablauf der Behaltefrist von vier Jahren kommt.³⁴ Die Nachversteuerung erfolgt durch den gewinnerhöhenden Ansatz des Investitionsfreibetrags im Jahr des Ausscheidens bei dem Steuerpflichtigen, der diesen ursprünglich geltend gemacht hat.³⁵

Bei Grundstücksübertragungen ergibt sich idR keine Nachversteuerungspflicht, weil Grund und Boden und Gebäude generell nicht IFB-begünstigt sind.³⁶ Eine Nachversteuerung könnte allerdings selbständige Wirtschaftsgüter betreffen, die iZm dem übertragenen Gebäude stehen (wie etwa PV-Anlagen³⁷), sowie klimafreundliche Heizungen iZm Gebäuden, für die der IFB-Ausschluss in § 11 Abs 3 EStG ab 1.1.2023 aus ökologischen Gründen aufgehoben wurde.³⁸

Im Allgemeinen besteht (wie im Bereich des investitionsbedingten Gewinnfreibetrags) eine Betriebsbezogenheit des Investitionsfreibetrags. Eine Nachversteuerung wird daher auch durch die Übertragung eines begünstigten Wirtschaftsgutes in einen (Eigen-)Betrieb des Gesellschafters ausgelöst. Fällt die Übertragung unter § 32 Abs 3 Z 2 EStG, weil der Mitunternehmeranteil im Betriebsvermögen des (Eigen-)Betriebs des Gesellschafters gehalten wird und das Wirtschaftsgut in diesen Betrieb überführt wird, tritt – anders als beim investitionsbedingten Gewinnfreibetrag – aufgrund des Ausscheidens aus dem Betrieb der Mitunternehmerschaft innerhalb der Behaltefrist uE für alle Gesellschafter eine Nachversteuerungspflicht ein, weil der Investitionsfreibetrag ursprünglich auf Ebene der Mitunternehmerschaft geltend gemacht wurde.³⁹

Bei einem Sphärenwechsel aus dem Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft in das Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters verbleibt das begünstigte Wirtschaftsgut innerhalb desselben Betriebs, so dass sich für den übernehmenden Gesellschafter uE keine Nachversteuerungspflicht ergibt (wohl aber für die übrigen Gesellschafter – siehe auch 2.4.1).

32 Siehe hierzu im Detail Jakom/Kanduth-Kristen, EStG (2024) § 10 Rz 26.

33 Siehe hierzu im Detail Jakom/Kanduth-Kristen, EStG (2024) § 10 Rz 26. Abweichend davon geht die Nachversteuerungsverpflichtung gem § 10 Abs 6 EStG im Falle einer Betriebsübertragung auf den Rechtsnachfolger über (vgl dazu EStR 2000, Rz 3745).

34 Siehe hierzu im Detail Jakom/Kanduth-Kristen, EStG (2024) § 11 Rz 35.

35 Vgl Jakom/Kanduth-Kristen, EStG (2024) § 11 Rz 35. Abweichend davon geht die Nachversteuerungsverpflichtung gem § 11 Abs 5

Z 2 EStG im Falle einer Betriebsübertragung auf den Rechtsnachfolger über (vgl dazu EStR 2000, Rz 3823).

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

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

38 Siehe BGBl I 2023/131; Jakom/Kanduth-Kristen, EStG (2024) § 11 Rz 15.

39 Vgl auch EStR 2000, Rz 3810.

2.5 Einzelfragen zur Behandlung des Grundstücks beim übernehmenden Gesellschafter

2.5.1 Wertansatz beim übernehmenden Gesellschafter

Beim übernehmenden Gesellschafter ergibt sich für das gem § 32 Abs 3 Z 2 EStG übertragene Wirtschaftsgut entsprechend der gespaltenen Behandlung des Übertragungsvorgangs ein kombinierter Wertansatz aus der getrennten Bewertung der Eigen- und Fremdquote (siehe 2.2 und 2.3).

2.5.2 Einzelfragen zur Folgebehandlung

Die gesplante Behandlung des Übertragungsvorgangs führt zu einer differenzierten Folgebehandlung des übertragenen Wirtschaftsgutes. Nachdem auch im Falle einer (echten) Veräußerung des Wirtschaftsgutes an den Gesellschafter die Übertragung anteilig als Entnahme zu qualifizieren ist, können sich für den übernehmenden Gesellschafter nachteilige Folgen daraus ergeben, dass die Inanspruchnahme steuerlicher Begünstigungen (der Höhe nach) auf den als Anschaffung(skosten) anzusehenden Anteil beschränkt ist.

– Inanspruchnahme einer beschleunigten Absetzung für Abnutzung iSd § 8 Abs 1a EStG

Bei einem iRd § 32 Abs 3 Z 2 EStG übertragenen Gebäude kann der übernehmende Gesellschafter uE bei einer nachfolgenden Nutzung zur Einkünfteerzielung hinsichtlich des angeschafften Anteils (Fremdquote) die beschleunigte lineare Absetzung für Abnutzung iSd § 8 Abs 1a EStG geltend ma-

chen.⁴⁰ Für den entnommenen Anteil oder im Falle der Buchwertfortführung kommt die beschleunigte lineare Absetzung für Abnutzung hingegen nicht in Betracht, weil diese lediglich im Jahr der erstmaligen Geltendmachung der Absetzung für Abnutzung (aus der Sicht des Steuerpflichtigen⁴¹) zusteht und der Entnahme die betriebliche Nutzung und Absetzung für Abnutzung vorangeht.⁴² Bei einer Buchwertfortführung ergeben sich keine Änderungen bei der Folgebehandlung des Wirtschaftsgutes (bspw auch hinsichtlich der Nutzungsdauer).⁴³

– Inanspruchnahme des investitionsbedingten Gewinnfreibetrags iSd § 10 EStG oder des Investitionsfreibetrags gem § 11 EStG

Die Inanspruchnahme des investitionsbedingten Gewinnfreibetrags sowie des Investitionsfreibetrags wird auch für den als angeschafft geltenden Anteil (Fremdquote) regelmäßig daran scheitern, dass gebrauchte Wirtschaftsgüter generell nicht begünstigt sind.

2.6 Beispiel⁴⁴

Ein Grundstück (Grund und Boden ist Altvermögen, kein Umwidmungsfall; Variante: Neuvermögen) wird von der betrieblich tätigen AB-OG (Beteiligungsverhältnis: A = 40 %, B = 60 %) nach dem 30.6.2024 in das Privatvermögen des Gesellschafters A übertragen. Der Buchwert von Grund und Boden beträgt 50.000 €, jener des Gebäudes 150.000 €. Der gemeine Wert beträgt 100.000 € für Grund und Boden und 180.000 € für das Gebäude.

Bewertung	Entnahme 40 % für A	Veräußerung 60 % für B	Summe
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 B ergibt sich ein Veräußerungserlös iHv 168.000 €. Auf Basis des anteiligen Erlöses für Grund und Boden kann der Gewinn unter Abzug von 86 % Anschaffungskosten pauschal ermittelt werden und beträgt 8.400 €. Der Veräußerungsgewinn für das Gebäude ist regulär zu ermitteln und beträgt 18.000 €. In der Variante (Grund und Boden = Neuvermögen) wäre der Veräußerungsgewinn insgesamt regulär zu ermitteln und beträgt 48.000 € (168.000 € minus anteilige Buchwerte iHv 120.000 €). Der Veräußerungsgewinn ist B zur Gänze zuzurechnen. Für A ergibt sich weder für Grund und Boden noch für das Gebäude ein Entnahmegewinn, da die Entnahme zum Buchwert erfolgt (Annahme: Das Grundstück unterliegt

dem besonderen Steuersatz). Die steuerlich in weiterer Folge relevanten Werte bei A ergeben sich aus dem Entnahmewert und den Anschaffungskosten. Für Grund und Boden sind dies 80.000 €, für das Gebäude 168.000 € (Anschaffungsnebenkosten werden vernachlässigt; diese wären hinsichtlich des angeschafften Anteils des Grundstücks als Anschaffungsnebenkosten zu werten). Der entnommene Anteil von GuB bleibt Altvermögen.

Im Falle einer (echten) Veräußerung durch die Personengesellschaft um den Kaufpreis von 280.000 € läge in Höhe von 168.000 € (60 %) ein Veräußerungserlös für B und in Höhe von 112.000 € (40 %) eine Einlage durch A vor.

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

41 Vgl Jakom/Kanduth-Kristen, EStG (2024) § 8 Rz 35.

42 Vgl Kanduth-Kristen/Werkl, taxlex 2024, 217 f.

43 Vgl ErlRV 2610 BlgNR 27. GP 5.

44 In Anlehnung an das Beispiel in Jakom/Kanduth-Kristen, EStG (2024) § 32 Rz 53.

Nutzt A das Gebäude nachfolgend zur Einkünfteerzielung, beträgt die AfA-Basis 168.000 €. Davon sind 60.000 € auf die Entnahme und 108.000 € auf die Anschaffung zu-

rückzuführen. UE kann bei nachfolgender Nutzung zur Einkünfteerzielung auf den Betrag von 108.000 € die beschleunigte lineare Gebäude-AfA angewendet werden.

3 Zusammenfassung

Wie die Übertragung von Grundstücken aus einer dem Gesellschafter zuzurechnenden Vermögenssphäre in das Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft erfordert auch der umgekehrte Vorgang im Anwendungsbereich des § 32 Abs 3 Z 2 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 Grundstückes durch die übrigen Gesellschafter („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 aus einer Mitunternehmerschaft oder einer vermögensverwaltenden Personengesellschaften erfolgt. Die 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 des übernehmenden Gesellschafters, die anteilige Aufrechterhaltung der Altvermögenseigenschaft bei Grund und Boden sowie ein Auseinanderfallen von Bemessungsgrundlagen und Nutzungsdauern im Bereich der Absetzung für Abnutzung. Zusammenfassend lässt sich dies für die Übertragung aus der Personengesellschaft wie folgt darstellen:

	Grundstücksübertragung aus dem Gesellschaftsvermögen		
	im Ausmaß der Beteiligungsquote des Übertragenden	im Ausmaß der Beteiligungsquote(n) der übrigen Gesellschafter	
Grundstücksübertragungen in das bzw in den	Privatvermögen	<p>aus dem BV der Mitunternehmerschaft Entnahme iSd § 6 Z 4 EStG grds zum TW; Grundstücke iSd § 30 Abs 1 EStG mit dem Buchwert</p> <p>Bei Vermögensverwaltung anteilige AK/HK</p>	<p>Ansatz der Anschaffungskosten auf Gesellschafterebene (anteiliger Kaufpreis oder anteiliger gemeiner Wert)</p> <p>(anteilige) Veräußerung des Grundstückes für die übrigen Gesellschafter</p>
	Sonderbetriebsvermögen	Buchwertfortführung	(Ausnahme: nahe Angehörige)
	(Eigen-)Betrieb (Mitunternehmeranteil im BV)	Buchwertfortführung	
	(Eigen-)Betrieb (MU-Anteil nicht im BV)	Fremdüblich: zur Gänze Veräußerung bzw Anschaffung	
	Nicht fremdüblich: Entnahme aus der Mitunternehmerschaft (Rechtsfolgen gem § 32 Abs 3 Z 2 EStG – siehe Zeile „Privatvermögen“) mit nachfolgender Einlage in den Betrieb		

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