

Praxisdialog im Steuerrecht

Grundstücksübertragungen zwischen einer
Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern
im Lichte der steuerlichen Neuerungen

20.6.2024

Univ.-Prof. Dr. Sabine Kanduth-Kristen, LL.M.

Inhaltsübersicht

- Vermögensübertragungen auf Personengesellschaften
 - aus dem Privatvermögen
 - aus dem Sonderbetriebsvermögen
 - aus einem Betriebsvermögen
 - § 32 Abs. 3 EStG i.d.F. AbgÄG 2023
- Vermögensübertragungen von der Personengesellschaft auf einen Gesellschafter
 - Regierungsvorlage zum AbgÄG 2024
 - Fokus: Grundstücksübertragungen

Vermögensübertragungen auf eine Personengesellschaft I

- § 32 Abs. 3 EStG i.d.F. des AbgÄG 2023:
 - Die Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem **Privatvermögen** oder dem **Sonderbetriebsvermögen** des Steuerpflichtigen **in das Gesellschaftsvermögen** einer Personengesellschaft stellt insoweit eine **Veräußerung** dar, als die Wirtschaftsgüter dem Übertragenden nachfolgend anteilig **nicht mehr zuzurechnen** sind („**Fremdquote**“).
 - Insoweit die Wirtschaftsgüter dem Steuerpflichtigen **weiterhin zuzurechnen** sind („**Eigenquote**“), liegt bei einer Übertragung von Wirtschaftsgütern **aus dem Privatvermögen** auf eine Mitunternehmerschaft eine **Einlage** gemäß § 6 Z 5 EStG vor.
 - Die an der Übertragung beteiligten Steuerpflichtigen haben für die weitere Einkünfteermittlung Vorsorge zu treffen, dass es zu **keiner endgültigen Verschiebung** der Steuerbelastung kommt.

Vermögensübertragungen auf eine Personengesellschaft II

- Regelung des § 32 Abs. 3 EStG i.d.F. des AbgÄG 2023 gilt
 - für **entgeltliche** und **unentgeltliche** Übertragungen.
 - für **Mitunternehmerschaften** und **vermögensverwaltende Personengesellschaften**.
 - für Vermögensübertragungen aus dem **Privatvermögen** und aus dem **Sonderbetriebsvermögen** (dieser Personengesellschaft).
- **Rz 5926a und 5926b EStR 2000 i.d.F. WE 2024:**
 - Die Aufspaltung gilt unabhängig davon, ob die Übertragung gegen ein **fremdübliches Entgelt** (Veräußerung) oder **ohne Gewährung einer unmittelbaren Gegenleistung** („schlichte Einlage“) erfolgt, sohin auch bei Erhöhung des variablen Kapitalkontos.

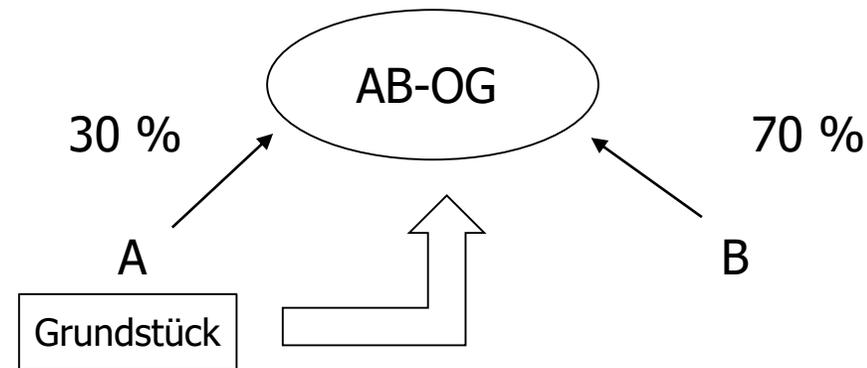
Vermögensübertragungen auf eine Personengesellschaft III

- **Rz 5927b EStR 2000:**
 - Bei **nahen Angehörigen** kann jedoch im Ausmaß der **Fremdquote** von einer **Schenkung** ausgegangen werden, wenn auch das variable Kapitalkonto der anderen (beschenkten) Gesellschafter entsprechend der jeweiligen Substanzbeteiligung anteilig erhöht wird; diesfalls kommt es **hinsichtlich der Fremdquote nicht zu einer Realisierung stiller Reserven**.
 - Handelt es sich beim nahen Angehörigen um eine **Kapitalgesellschaft**, dann stellt die anteilige Schenkung eine Einlage dar, die nach § 6 Z 14 EStG zu beurteilen ist.
 - Nicht von dieser Ausnahme für nahe Angehörige umfasst ist allerdings die unentgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern des **Sonderbetriebsvermögens** in das Gesellschaftsvermögen (siehe Rz 5931a).

Vermögensübertragungen auf eine Personengesellschaft IV

- **Beispiel:**

- A überträgt ein Grundstück auf die AB-OG (Mitunternehmerschaft), an der A zu 30 % und B (kein naher Verwandter) zu 70 % beteiligt sind.



- Für A stellt die Übertragung zu 30 % („Eigenquote“) eine **Einlage** i.S.d. § 6 Z 5 EStG und zu 70 % („Fremdquote“) eine **Veräußerung** dar.

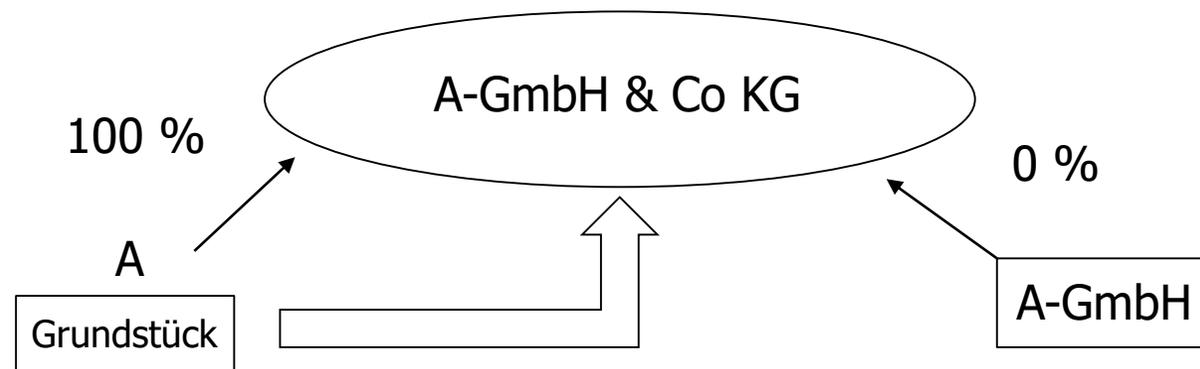
Vermögensübertragungen auf eine Personengesellschaft V

- Auf Ebene des aus dem **Privatvermögen** übertragenden Gesellschafters führt die Übertragung des Grundstücks in Höhe der „**Fremdquote**“ zu **Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen** gem. § 30 EStG.
 - Veräußerungserlös:
 - tatsächlicher anteiliger Kaufpreis (wenn entgeltlich);
 - anteiliger gemeiner Wert des Grundstücks (wenn unentgeltlich).
- **Keine** anteilige Veräußerung liegt vor, wenn das Wirtschaftsgut dem Steuerpflichtigen nach der Übertragung steuerlich weiterhin **zur Gänze** zuzurechnen ist (z.B. bei 100 % Beteiligung).

Vermögensübertragungen auf eine Personengesellschaft VI

- **Beispiel:**

- A überträgt ein Grundstück auf die A-GmbH & Co KG (Mitunternehmerschaft), an der A als Kommanditist zu 100 % beteiligt ist. Die A-GmbH als Komplementärin ist Arbeitsgesellschafterin.



- Für A stellt die Übertragung zu 100 % („Eigenquote“) eine **Einlage** i.S.d. § 6 Z 5 EStG dar.

Vermögensübertragungen auf eine Personengesellschaft VII

- Die „**Eigenquote**“ ist als **Einlage** gem. § 6 Z 5 EStG zu bewerten (I):

GuB und Gebäude des Neuvermögens (§ 6 Z 5 lit. b EStG):

- Grundstücke im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG sind mit den **AK oder HK** anzusetzen. Sie sind um **Herstellungsaufwendungen** zu erhöhen, soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren. Sie sind 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.
- Ist der **Teilwert** zum Zeitpunkt der Zuführung **niedriger**, ist dieser anzusetzen.

Vermögensübertragungen auf eine Personengesellschaft VIII

Ermittlung der adaptierten AK/HK:

AK/HK adaptiert um:

+ Herstellungsaufwendungen (soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren)

- Absetzung für Abnutzung (soweit diese bei der Ermittlung von Einkünften abgezogen worden ist)

- steuerfreie Beträge gem. § 28 Abs. 6 EStG

- § 28 Abs. 6 EStG: Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln, die § 3 Abs. 1 Z 6 EStG entsprechen.

Vermögensübertragungen auf eine Personengesellschaft IX

- **Gebäude des Neuvermögens** (§ 6 Z 5 lit. b EStG):
 - **Nicht** zu berücksichtigen sind im Rahmen der Einlagenbewertung – anders als im Kontext des § 30 Abs. 3 EStG – (noch) nicht steuerwirksame **Instandsetzungsaufwendungen**.
 - Wurden Instandsetzungsaufwendungen i.R.d. **Einkünfte aus VuV** auf 15 Jahre verteilt, können noch offene Fünftel nach der Einlage im Betriebsvermögen **weiter geltend gemacht werden** (siehe Rz 6487 EStR 2000; bei Einlage gem. § 32 Abs. 3 EStG in eine Mitunternehmerschaft wohl als Sonderbetriebsausgaben).
 - Wird allerdings ein zunächst **privat** genutztes, **instandgesetztes** Gebäude in das Betriebsvermögen eingelegt, gehen diese Kosten aus steuerlicher Sicht verloren. Sie sind bei der Bewertung der Einlage nicht zu berücksichtigen und können dementsprechend im Falle einer Veräußerung – anders als bei Veräußerung aus dem Privatvermögen – nicht einkünftermindernd angesetzt werden.

Vermögensübertragungen auf eine Personengesellschaft X

- Die „**Eigenquote**“ ist als Einlage gem. § 6 Z 5 EStG zu bewerten (II):

Gebäude des Altvermögens (§ 6 Z 5 lit. c EStG):

- Abweichend von lit. b sind Gebäude und grundstücksgleiche Rechte im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG, die zum 31.3.2012 **nicht steuerverfangen** waren, **stets** mit dem **Teilwert** zum Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen.
 - Im Falle der späteren **Veräußerung aus dem Betriebsvermögen** fallen parallel zu den betrieblichen Einkünften **Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen** i.S.d. § 30 EStG an, die gem. § 30 Abs. 4 EStG (auf Basis des Teilwerts im Einlagezeitpunkt) nach den Regelungen für den außerbetrieblichen Bereich ermittelt werden können.
 - Mit der Regelung soll sichergestellt werden, dass die **Altvermögenseigenschaft für Zwecke der Einkünfteermittlung bis zum Einlagezeitpunkt gewahrt** bleibt und nur die danach anfallende Wertsteigerung oder Wertminderung nach den Regeln der betrieblichen Gewinnermittlung zu ermitteln ist. Mangels Verlustausgleichs zwischen betrieblicher und privater Sphäre ist damit aber gleichzeitig ein Ausgleich von Gewinnen/Überschüssen einerseits und Verlusten andererseits, die für dasselbe Grundstück in den beiden Sphären anfallen, nicht möglich.

Vermögensübertragungen auf eine Personengesellschaft XI

- **Vorsorge gegen Steuerlastverschiebung:**
 - Hinsichtlich der auf die „Eigenquote“ entfallenden stillen Reserven ist gem. § 32 Abs. 3 letzter Satz EStG **Vorsorge gegen eine endgültige Verschiebung von Steuerbelastungen** zu treffen, soweit sie ansonsten auf die anderen Gesellschafter entfallen würden (siehe Rz 5926c EStR 2000).
 - Bei Bewertung der Einlage mit den (adaptierten) AK/HK.
- **Vorsorgemethoden – Rz 5926c EStR 2000:**
 - Siehe UmgrStG, z.B. Ergänzungsbilanzen, Vorabgewinn;
 - „schlichte“ Evidenzierung der stillen Reserven (samt späterer Zuordnung zum jeweiligen Steuerpflichtigen).
 - Werden keine entsprechenden Maßnahmen zur Vorsorge gegen die endgültige Verschiebung der Steuerbelastung hinsichtlich der Eigenquote getroffen, kann dies einen **Mangel in der ordnungsmäßigen Gewinnermittlung** darstellen; eine „Vollrealisierung“ (Aufdeckung der stillen Reserven auch hinsichtlich der Eigenquote) wird dadurch jedoch nicht begründet.

Vermögensübertragungen auf eine Personengesellschaft XII

- **AK bei PersG (Rz 5926c EStR 2000):**
 - Zusammensetzung anteilig aus Eigen- und Fremdquote.
 - Allfällige **Nebenkosten**, die im Zusammenhang mit der Übertragung anfallen, sind hinsichtlich der **Eigenquote abzugsfähig** und hinsichtlich der **Fremdquote** als **Anschaffungs(neben)kosten** in der Personengesellschaft anzusetzen.
 - Bei **Gebäuden** kann für den als angeschafft geltenden Teil die **beschleunigte, lineare Gebäude-AfA** (nur bei den übrigen Gesellschaftern?) geltend gemacht werden.
- **Verunglückte Zusammenschlüsse § 24 Abs. 7 EStG (siehe auch Rz 5926d und 5718 f EStR 2000):**
 - Anwendung der getrennten Betrachtungsweise für Eigen- und Fremdquote – keine Vollrealisierung, sondern **Teilrealisierung**.
- Relevant auch bei Übertragung von **nicht begünstigtem Vermögen** i.R.v. Zusammenschlüssen.

Vermögensübertragungen auf eine Personengesellschaft XIII

- **Rz 5927a EStR 2000 - Beispiel:**

An der XY-OG sind der Gesellschafter X und der Gesellschafter Y zu je 50 % beteiligt. Z überträgt ein Grundstück aus dem Privatvermögen (Anschaffungskosten: 100; gemeiner Wert: 130) an die OG; im Gegenzug soll Z zu 1/3 an der OG beteiligt werden. X und Y verzichten dazu im gleichen Ausmaß auf Anteile, sodass sie nach der Übertragung ebenfalls zu je 1/3 an der XYZ-OG beteiligt sind.

Sofern die XY-OG eine Mitunternehmerschaft darstellt, liegt ein Zusammenschluss gemäß Art. IV UmgrStG vor (siehe UmgrStR 2002 Rz 1298). Die Einlage des Grundstücks (nicht begünstigtes Vermögen) unterliegt § 32 Abs. 3 EStG: Nach der Übertragung auf die OG ist das Grundstück dem Z nur noch zu 33,33 % zuzurechnen (**Eigenquote**) und X und Y nunmehr ebenso zu je 33,33 % zuzurechnen (**Fremdquote**).

Aus diesem Grund stellt der Vorgang zu 2/3 eine Veräußerung und zu 1/3 eine Einlage dar. Die Veräußerung führt zu Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen in Höhe von 20. Gegen die Verschiebung von stillen Reserven aus der Eigenquote in Höhe von 2/3 von 10 (6,67) muss Vorsorge getroffen werden.

Vermögensübertragungen auf eine Personengesellschaft XIV

- **Beispiel – siehe Jakom (2024) § 32 Rz 53 I:**

A überträgt ein Grundstück des PV (Altvermögen, kein Umwidmungsfall; Variante: Neuvermögen) auf die betrieblich tätige AB-OG (Beteiligungsverhältnis: A = 40 %, B = 60 %). Die AK von GuB betragen € 50.000, jene des Gebäudes € 150.000. Der Teilwert (vereinfachend gleichgesetzt mit dem gemeinen Wert) beträgt € 100.000 für GuB und € 180.000 für das Gebäude.

Bewertung	Einlage 40 %	Veräußerung 60 %	Summe
GuB	20.000 (40 % der AK)	60.000 (60 % vom gemeinen Wert)	80.000
Gebäude	72.000 (40 % vom Teilwert) (Variante: 60.000 [40 % der AK])	108.000 (60 % vom gemeinen Wert)	180.000 (Variante: 168.000)
Summe	92.000 (Variante: 80.000)	168.000	260.000 (Variante: 248.000)

Vermögensübertragungen auf eine Personengesellschaft XV

- **Beispiel – siehe Jakom (2024) § 32 Rz 53 II:**
 - Für A ergibt sich ein Veräußerungserlös iHv € 168.000. Auf dieser Basis können seine **Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen** unter Abzug von 86 % AK 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 AK i.H.v. € 120.000 = € 48.000).

Vermögensübertragungen auf eine Personengesellschaft XVI

- **Beispiel – siehe Jakom (2024) § 32 Rz 53 III:**
 - Für **GuB** 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 betr. GuB von € 12.000 (60 % der stillen Reserven i.H.v. € 20.000) und jene von B einen Mehrwert betr. GuB von € 12.000 aus.
 - Würde GuB zeitnah um den gemeinen Wert von € 100.000 verkauft, ergäbe sich eine 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 i.H.v. € 40.000 gem. § 4 Abs. 3a Z 3 lit a EStG unter Abzug von 86 % AK pauschal (= € 5.600) ermittelt werden (bei Neuvermögen [= Variante] nicht möglich). **Alternativ** kann GuB in der Bilanz der PersG steuerlich laut *Mayr* (RdW 2023, 513) mit dem **vollen Wert** i.H.v. € 100.000 ausgewiesen werden. Diesfalls wäre (nur) für A eine Ergänzungsbilanz mit einem Minderwert betr. GuB von € 20.000 zu erstellen.

Vermögensübertragungen auf eine Personengesellschaft XVII

- **Beispiel – siehe Jakom (2024) § 32 Rz 53 IV:**
 - Das **Gebäude (Altvermögen)** wird mit dem Teilwert/gemeinen Wert angesetzt (**keine Vorsorgemaßnahmen** erforderlich).
 - Bei **späterer Veräußerung** durch die PersG 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.

Vermögensübertragungen auf eine Personengesellschaft XVIII

- **Beispiel – siehe Jakom (2024) § 32 Rz 53 V:**

- **Variante:** Bei **Neuvermögen** wäre das Gebäude in Bezug auf die Eigenquote mit den (ggf. adaptierten) **AK/HK** i.H.v. € 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 betr. Gebäude von € 7.200 (60 % der stillen Reserven i.H.v. € 12.000) und jene von B einen Mehrwert betr. Gebäude von € 7.200 aus. Die Beträge sind parallel zur 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 i.H.d. (adaptierten) AK parallel zu den betrieblichen Einkünften keine Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen an.

Vermögensübertragungen auf eine Personengesellschaft XIX

- **Beispiel – siehe Jakom (2024) § 32 Rz 53 VI:**
 - Im Falle einer (echten) Veräußerung an die PersG um den Kaufpreis i.H.v. € 280.000 wären bei A 60 % (€ 168.000) als **Veräußerungserlös** und 40 % (€ 92.000) als **Entnahme** zu erfassen.
 - Hat A das Grundstück im Privatvermögen noch nicht zur Einkünfteerzielung genutzt und wurde das Gebäude nach dem 30.6.2020 angeschafft oder hergestellt, kann das Gebäude zur Gänze beschleunigt gem. § 8 Abs. 1a EStG abgeschrieben werden.
 - Erfolgte bei A hingegen bereits eine außerbetriebliche Nutzung, muss die beschleunigte AfA dennoch für den als angeschafft geltenden Teil des Gebäudes möglich sein. Die erhöhte AfA ist dann wohl nur den übrigen Gesellschaftern zuzurechnen (die EStR enthalten dazu keine Aussage).

Vermögensübertragungen auf eine Personengesellschaft XX

- **Übertragung aus dem Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters auf die Gesellschaft (I):**
 - Betrifft Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters i.Z.m. dieser Gesellschaft.
 - Die Aufspaltung in einen Einlage- und in einen Veräußerungsvorgang gem. § 32 Abs. 3 EStG greift auch für die Übertragung von **Sonderbetriebsvermögen** auf die Gesellschaft.
 - Rz 5929 EStR 2000: Hinsichtlich der „Eigenquote“ kommt es zu einer **steuerneutralen Übertragung zu Buchwerten**, weil insoweit keine Zurechnungsänderung vorliegt. Eine Aufspaltung in einen **Entnahme-** und einen **Einlagevorgang** ist somit **nicht** vorzunehmen. Gegen eine Verschiebung von Steuerbelastungen ist Vorsorge zu treffen.

Vermögensübertragungen auf eine Personengesellschaft XXI

- **Übertragung aus dem Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters auf die Gesellschaft (II):**
 - Bei **unentgeltlicher** Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens in das Gesellschaftsvermögen kann die **Ausnahme für nahe Angehörige nicht angewendet** werden (Rz 5931a EStR 2000).
 - Rz 5931a EStR 2000: Bei Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens geht der **Schenkung aus dem Privatvermögen** eine **Entnahme aus dem Betriebsvermögen** voraus.
 - Da die **Einlage** in den Betrieb eines anderen Mitunternehmers erfolgt, kann die **Teilwertvermutung** gemäß Rz 5926 EStR 2000 (Teilwert bei abnutzbaren WG = AK/HK minus laufende AfA) in einem solchen Fall nicht zur Anwendung gelangen.

Vermögensübertragungen auf eine Personengesellschaft XXII

- **Übertragung aus einem Betrieb des Gesellschafters:**
 - Bei Übertragung von Wirtschaftsgütern aus einem Betrieb des Gesellschafters auf die Mitunternehmerschaft greift § 32 Abs. 3 EStG nicht.
 - Fremdübliche Geschäfte sind **zur Gänze** als Veräußerung und Anschaffung zu behandeln (Rz 5928 EStR 2000).
 - Die **unentgeltliche** Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter aus dem Betrieb des Gesellschafters auf die Mitunternehmerschaft führt zu einer **Entnahme** aus dem Betrieb und zu einer **Übertragung** aus dem Privatvermögen in die Mitunternehmerschaft. Auf die Übertragung aus dem Privatvermögen ist § 32 Abs. 3 EStG anzuwenden.
 - Laut EStR 5931 EStR 2000 **keine Realisierung stiller Reserven** hinsichtlich der **Eigenquote**; keine Änderung der Zurechnung bei einer 100 % Substanzbeteiligung.

Vermögensübertragungen auf eine Personengesellschaft XXIII

- **Rz 6020b EStR 2000:**
 - Bei Übertragung von Wirtschaftsgütern auf eine **vermögensverwaltende Personengesellschaft** liegt hinsichtlich der **Fremdquote** eine **Veräußerung** vor.
 - Hinsichtlich der **Eigenquote** liegt ein **steuerneutraler Vorgang** vor.
- Sofern in der vermögensverwaltenden Personengesellschaft **bereits Vermögen vorhanden** ist, ist hinsichtlich dieses bestehenden Vermögens § 32 Abs. 3 EStG **analog** anzuwenden.
 - Soweit das bereits bestehende Vermögen den bisherigen Gesellschaftern weiterhin zuzurechnen ist (**Eigenquote**), treten keine steuerlichen Folgen ein (steuerneutraler Vorgang).
 - Soweit das bereits bestehende Vermögen nunmehr aber dem übertragenden Steuerpflichtigen zuzurechnen ist (**Fremdquote**), liegt eine Veräußerung (Tausch) vor.
- Hinsichtlich der **Eigenquote** ist auch diesfalls **Vorsorge** zu treffen, dass es **zu keiner endgültigen Verschiebung von Steuerbelastungen** kommt (Rz 5926c EStR 2000). Die AfA-Bemessungsgrundlage ist hinsichtlich der Eigenquote fortzuführen; hinsichtlich der Fremdquote hat eine Neubewertung zu erfolgen.

Vermögensübertragungen auf eine Personengesellschaft XXIV

- **Rz 6020b EStR 2000:**

- Zur Übertragung eines Wirtschaftsgutes durch einen Steuerpflichtigen auf die vermögensverwaltende Personengesellschaft, an der auch **nahe Angehörige** beteiligt sind, mit Schenkungsabsicht siehe Rz 5927b EStR 2000.
- Ist die Übertragung als Schenkung anzusehen, kommt es zur Fortführung der bisherigen AfA-Bemessungsgrundlage des übertragenden Gesellschafters.

Vermögensübertragungen durch eine Personengesellschaft I

- **Bislang keine Regelung** für die Übertragung von der Personengesellschaft auf einen Gesellschafter.
- **RV zum AbgÄG 2024 – § 32 Abs. 3 Z 2 EStG:**
 - Die Übertragung von Wirtschaftsgütern **aus dem Gesellschaftsvermögen** einer Personengesellschaft in das **Privatvermögen** oder das **Sonderbetriebsvermögen** des Steuerpflichtigen stellt insoweit eine **Veräußerung** dar, als die Wirtschaftsgüter den **übrigen Gesellschaftern** nachfolgend anteilig (Abs. 2) **nicht mehr zuzurechnen** sind.
 - Insoweit die Wirtschaftsgüter dem übernehmenden Steuerpflichtigen bereits bisher zuzurechnen waren, liegt **bei der Übertragung aus einer Mitunternehmerschaft in das Privatvermögen eine Entnahme** gemäß § 6 Z 4 vor, wobei ein allfälliger **Entnahmegewinn nur bei diesem Steuerpflichtigen** zu erfassen ist.
 - Der anlässlich der Übertragung entstehende **Veräußerungsgewinn** ist bei **jenen Gesellschaftern zu erfassen, denen die Wirtschaftsgüter nicht mehr zuzurechnen sind**.
 - Erweiterung des **§ 24 Abs. 7 EStG** auf „verunglückte“ Realteilungen.
 - Anwendung für Übertragungen **nach dem 30.6.2024**.

Vermögensübertragungen durch eine Personengesellschaft II

- Der Übertragungsvorgang wird differenziert nach **Fremd- und Eigenquote** behandelt und in einen **Veräußerungs-** (= Anschaffungsvorgang aus der Sicht des übernehmenden Gesellschafters) und einen **Entnahmevorgang** aufgespalten.
 - Unabhängig von der Art des Übertragungsvorgangs/rechtsgeschäftlichen Grundlage (fremdübliche Veräußerung; Verminderung des variablen Kapitalkontos; Aufgabe von Gesellschafterrechten).
- **Fremdquote:** Veräußerungsvorgang für die **übrigen** Gesellschafter (Realisierung auf Gesellschaftsebene, Zurechnung zu den übrigen Gesellschaftern)
 - Keine Veräußerung bei 100 % Substanzbeteiligung des übernehmenden Gesellschafters.

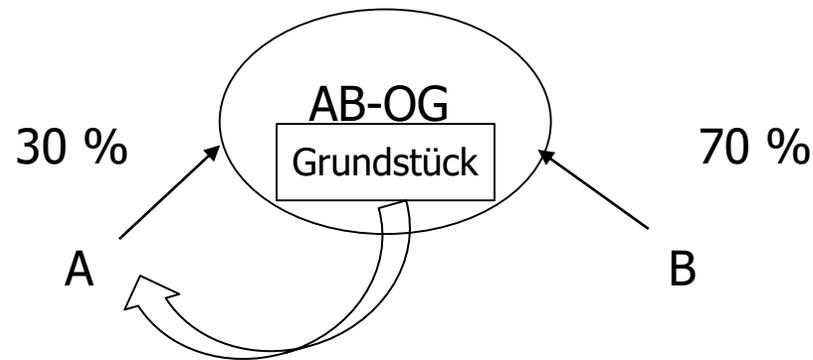
Vermögensübertragungen durch eine Personengesellschaft III

- **Eigenquote:**
 - Übertragung in das **Privatvermögen:**
 - bei Mitunternehmerschaften Entnahmevergang für den übernehmenden Gesellschafter (allfälliger **Entnahmegewinn** ist diesem zuzurechnen; **Buchwertentnahme** = steuerneutral);
 - bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften **steuerneutraler Vorgang**.
 - Übertragung in das **Sonderbetriebsvermögen: steuerneutraler Vorgang** für den übernehmenden Gesellschafter.
- Beim **übernehmenden Gesellschafter** ergibt sich der **steuerlich relevante Wert** aus dem (anteiligen) Entnahmewert und den (anteiligen) Anschaffungskosten.
 - Für den „angeschafften“ Teil kann bei Gebäuden m.E. bei nachfolgender Nutzung zur Einkünfteerzielung (im PV oder SBV) die beschleunigte lineare Gebäude-AfA geltend gemacht werden.

Vermögensübertragungen durch eine Personengesellschaft IV

- **Beispiel:**

- Die AB-OG (Mitunternehmerschaft), an der A zu 30 % und B (kein naher Verwandter) zu 70 % beteiligt sind, überträgt ein Grundstück auf A.



- Für A stellt die Übertragung zu 30 % („Eigenquote“) eine **Entnahme** i.S.d. § 6 Z 4 EStG und zu 70 % („Fremdquote“) eine **Anschaffung** dar. Für B liegt im Ausmaß von 70 % eine Veräußerung vor.

Vermögensübertragungen durch eine Personengesellschaft V

§ 32 Abs. 3 EStG – neuer Schlussteil i.d.F. RV AbgÄG 2024:

- „Z 1 und Z 2 gelten sinngemäß für die Übertragung von Wirtschaftsgütern **aus einem Betrieb oder in einen Betrieb**, wenn die **Beteiligung** an einer Personengesellschaft **im Betriebsvermögen dieses Betriebes** gehalten wird.“

Erläuterungen zur RV des AbgÄG 2024:

- Im neuen Schlussteil der Regelung soll aus systematischen Gründen eine bereits bisher bestehende Regelungslücke geschlossen werden, indem der Anwendungsbereich der Bestimmung erweitert wird. Die Regelungen sollen folglich auch dann anwendbar sein, wenn die Beteiligung an einer Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft oder vermögensverwaltende Personengesellschaft) **zum Betriebsvermögen eines Betriebes eines Gesellschafters** gehört **und es zu Wirtschaftsgutübertragungen zwischen diesem (Eigen)Betrieb des Gesellschafters und dem Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft** kommt.
- Somit sollen auch bei Übertragungen von Wirtschaftsgütern aus dem (Eigen)Betrieb des Steuerpflichtigen in das Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft eine anteilige Einlage und eine anteilige Veräußerung vorliegen (Z 1). Ebenso soll – spiegelbildlich – die Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft in den (Eigen)Betrieb des Steuerpflichtigen eine anteilige Entnahme und eine anteilige Veräußerung darstellen (Z 2). Hinsichtlich der **Eigenquote** kommt es daher **zu keiner Anschaffung und folglich zur Buchwertwertführung**, sodass die Übertragung insoweit auch keine Änderung der bilanziellen Behandlung des Wirtschaftsgutes bewirkt (z.B. Nutzungsdauer).
- Dies gilt auch für Übertragungen zwischen dem **Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft** und dem Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft, **deren Anteile von der Kapitalgesellschaft gehalten werden**.

Vermögensübertragungen durch eine Personengesellschaft VI

- **Beispiel (I):**

Ein Grundstück (GuB 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 PV des Gesellschafters A übertragen. Der Buchwert von GuB beträgt € 50.000, jener des Gebäudes € 150.000. Der Teilwert (vereinfachend gleichgesetzt mit dem gemeinen Wert) beträgt € 100.000 für GuB 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 % vom gemeinen Wert)	80.000
Gebäude	60.000 (40 % des Buchwerts)	108.000 (60 % vom gemeinen Wert)	168.000
Summe	80.000	168.000	248.000

Vermögensübertragungen durch eine Personengesellschaft VII

- **Beispiel (II):**
 - Für **B** ergibt sich ein **Veräußerungserlös** i.H.v. € 168.000. Auf Basis des anteiligen Erlöses für GuB kann der Gewinn unter Abzug von 86 % AK pauschal ermittelt werden und beträgt € 8.400. Der Veräußerungsgewinn für das Gebäude ist regulär zu ermitteln und beträgt € 18.000. In der Variante (GuB = Neuvermögen) wäre der Veräußerungsgewinn insgesamt regulär zu ermitteln und beträgt € 48.000 (€ 168.000 minus anteilige AK i.H.v. € 120.000).
 - Der **Veräußerungsgewinn** ist **B zur Gänze zuzurechnen**.
 - Für **A** ergibt sich weder für GuB 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 GuB sind dies € 80.000, für das Gebäude sind dies € 168.000. Der entnommene Anteil von GuB bleibt m.E. **Altvermögen**.

Vermögensübertragungen durch eine Personengesellschaft VIII

- **Beispiel (III):**

- Im Falle einer (echten) Veräußerung durch die PersG um den Kaufpreis i.H.v. € 280.000 läge in Höhe von € 168.000 (60 %) ein Veräußerungserlös für B und in Höhe von € 92.000 (40 %) eine Einlage durch A vor.
- 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 zurückzuführen. M.E. kann bei nachfolgender Nutzung zur Einkünfteerzielung auf den Betrag von € 108.000 die beschleunigte lineare Gebäude-AfA angewendet werden.

Danke für die Aufmerksamkeit!