

Grundstücksbesteuerung

Verkauf und Entnahme eines Grundstücks aus einer KG

Durch die Neuregelungen treten einige Zweifelsfragen auf

VON DR. CHRISTIAN PRODINGER*)

Verkauft eine KG ein Grundstück, oder wird es entnommen, so treten nach dem 1. StabG 2012 bestimmte – und neue – Rechtsfolgen ein. Die Abgrenzung ist im Einzelnen noch ungeklärt. Außerdem entstehen in anderen Gebieten neue Fragen.¹⁾

1. Ausgangssachverhalt

Ausgegangen sei von folgendem Beispiel:

Eine KG hat zwei Gesellschafter (A und B), die beispielsweise im Verhältnis 90 : 10 beteiligt sind. Sie verfügt über (i) ein unbebautes oder (ii) ein bebautes Grundstück. Die KG ist (i) gewerblich oder (ii) vermögensverwaltend tätig. Im Fall der Gewerblichkeit betreibt sie (i) den Handel mit Schreibwaren, (ii) die Vermietung dieser Grundstücke samt Nebenleistungen nach Entwicklung im Sinne eines Immobilienentwicklers oder (iii) ein Hotel, das auch über Parkplätze und Tennisplätze verfügt. Die Gewinnermittlung erfolgt nach § 5 Abs. 1 EStG.²⁾

Alternativ entnehmen nun A oder B oder beide Gesellschafter das Grundstück, oder dieses wird von der KG verkauft, oder A oder B verkaufen ihren KG-Anteil.

2. Rechtsgrundlagen

Nach § 30a EStG soll sich ergeben, dass der besondere Steuersatz von 25 % auch für die Veräußerung von Grundstücken aus dem Betriebsvermögen gilt. Dies ist allerdings nicht der Fall, wenn (i) das Grundstück Umlaufvermögen darstellt oder (ii) ein Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit die Überlassung oder die Veräußerung von Grundstücken ist oder (iii) soweit eine Teilwertabschreibung vorgenommen wurde oder (iv) soweit stille Reserven übertragen wurden.³⁾

Nach § 4 Abs. 3a Z 3 EStG kommt ein Inflationsabschlag – jedoch nur bezüglich Grund und Boden – zum Tragen, außer der Steuersatz nach § 30a Abs. 1 EStG gelangt nicht zur Anwendung.⁴⁾

Soweit ein Grundstück aus dem Betriebsvermögen entnommen wird, erfolgt die Entnahme des Gebäudes jedenfalls zum Teilwert. Grund und Boden wird jedoch⁵⁾ zum Buchwert entnommen, wenn nicht die Ausnahmen nach § 30a Abs. 3 EStG vorliegen. Nach dem Ministerialentwurf (ME) des AbgÄG 2012 gilt dieser Buchwert als Entnahmewert dann als steuerlicher Folgewert, tritt also an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

Nach § 30 Abs. 1 letzter Satz EStG i. d. F. des ME zum AbgÄG 2012 stellt die Anschaffung oder Veräußerung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft eine Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen Grundstücke dar.⁶⁾

*) Dr. Christian *Prodinger* ist Steuerberater in Wien.

1) Herrn StB Mag. Ewald *Hacksteiner* sei für die Diskussion der Fragestellungen gedankt.

2) Bei dieser Gewinnermittlung stellt das Grundstück jedenfalls Betriebsvermögen dar. Selbst wenn es nicht notwendiges Betriebsvermögen wäre, ist doch die Bildung von gewillkürtem Betriebsvermögen zulässig (vgl ausdrücklich § 5 Abs. 1 EStG). Somit liegt aber Betriebsvermögen vor. An der Behandlung von gewillkürtem Betriebsvermögen ändert sich inhaltlich nichts (so ErlRV 1680 BigNR 24. GP.)

3) Vgl. § 30a Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG.

4) Dies ist der Fall, wenn nach § 30a Abs. 2 EStG zur Regelbesteuerung optiert wird oder die Ausnahmen nach Abs. 3 leg. cit. zutreffen.

5) Vgl. § 6 Z 4 EStG.

6) Ebenso neu geregelt für § 27 EStG.

3. Auswirkungen

3.1. Entnahme

3.1.1. Schwerpunkt in Überlassung und Veräußerung

Betrachtet man zunächst eine Entnahme des Grundstücks aus der KG, so erfolgt die Entnahme des Gebäudes jedenfalls zum Teilwert, die Entnahme des Grund und Bodens grundsätzlich zum Buchwert. Interessierend ist hierbei die dargestellte Ausnahmebestimmung nach § 30a Abs. 3 Z 2 EStG. Der besondere Steuersatz und somit die Entnahme zum Buchwert ist dann nicht möglich, wenn ein Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit in der Überlassung oder Veräußerung von Grundstücken liegt.

Betrachtet man diese Norm näher, so zeigt sich, dass schon fraglich ist, was „ein Schwerpunkt“ sein soll und wonach sich dieser Schwerpunkt bemisst.⁷⁾ Da es sich wohl um einen unbestimmten Gesetzesbegriff handelt, werden sich – was immer das BMF im mit Spannung erwartenden Erlass nun regelt – verfassungsrechtliche Probleme auftun. Da die Regelung auf die „betriebliche Tätigkeit“ abstellt, ergibt sich *e contrario* wohl eindeutig, dass im außerbetrieblichen Bereich eine Anwendbarkeit nicht möglich ist. Im Übrigen zeigt sich hinsichtlich des gesamten § 30a Abs. 3 EStG, dass dieser auf betriebliche Tätigkeiten abstellt.⁸⁾ Festzustellen ist exkursorisch, dass durch die Aufspaltung und Verweistechnik keine systematische Trennung zwischen betrieblichen und außerbetrieblichen Einkünften im Gesetz gegeben ist. Man könnte sich schon fragen, ob der besondere Steuersatz nach § 30a Abs. 1 EStG im betrieblichen Bereich überhaupt anwendbar ist. § 30a Abs. 1 EStG verweist nämlich auf Grundstücke im Sinne des § 30 EStG. § 30 Abs. 1 EStG regelt wiederum private Grundstücksveräußerungen und definiert diese als Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Nunmehr verweist § 4 Abs. 3a EStG auf Grundstücke im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG, die einem Betriebsvermögen zugehören. Damit würde aber der Verweis vom betrieblichen Bereich in den privaten Bereich ins Leere gehen, sodass für Betriebsgrundstücke der besondere Steuersatz nie anwendbar wäre. Dies ist wohl vom Gesetzgeber nicht intendiert.

Erkennt man also die Wirkung von § 30a Abs. 3 Z 2 EStG nur im betrieblichen Bereich, so kann der Schwerpunkt entweder in der Überlassung oder in der Veräußerung von Grundstücken liegen. Schwierig einzustufen ist der Fall der Veräußerung von Grundstücken: Wird nämlich ein Grundstück vom Steuerpflichtigen „nur“ veräußert, indem etwa der Schwerpunkt darin liegt, dass Grundstücke laufend gekauft und verkauft werden oder aber ein einzelnes Grundstück über eine gewisse Zeit gehalten und allenfalls entwickelt wird und sodann der Verkauf erfolgt, ist im Regelfall wohl schon Umlaufvermögen gegeben. Dann würde aber die Ausnahme nach § 30a Abs. 3 Z 1 EStG greifen. Es ist daher schwer darstellbar, dass ein Grundstück einerseits dem Anlagevermögen zugehörig ist, andererseits nicht überlassen wird und zum Dritten auch der Bereich der Vermögensverwaltung überschritten wird. Es scheint daher das Tatbestandsmerkmal der Veräußerung eher im Zusammenhang mit dem Tatbestandsmerkmal der Überlassung zu sehen zu sein. Bedeutsamer ist daher wohl der Tatbestand der Überlassung, wonach gerade Immobilienentwickler, die Grundstücke aufbereiten und mit entsprechenden Zusatzleistungen – deswegen also gewerblich – überlassen, nicht begünstigt sein sollen.

Die Erläuterungen⁹⁾ führen gerade das Beispiel der nicht rein vermögensverwaltenden Immobilienentwicklungsgesellschaft an.¹⁰⁾ Begründend für die Ausnahme wird darge-

⁷⁾ Vgl. ausführlich *Zenk/Kumer*, Grundstücksveräußerungen im Betriebsvermögen natürlicher Personen, in *Perthold/Plott* (Hrsg.), Stabilitätsgesetz 2012, SWK-Spezial (2012) 26 (32).

⁸⁾ Nur bei betrieblicher Tätigkeit gibt es ein Umlaufvermögen oder ein Betriebsvermögen; eine Teilwertabschreibung und die Übertragung stiller Reserven sind ebenfalls nur im betrieblichen Bereich möglich.

⁹⁾ ErlRV 1680 B1gNR 24. GP.

¹⁰⁾ Vgl. hierzu auch *Zenk/Kumer*, Grundstücksveräußerungen, in *Perthold/Plott*, Stabilitätsgesetz 2012, 32; *Herzog*, Die neue Immobilienbesteuerung ab 1. 4. 2012, SWK-Heft 11/2012, 563 (578).

stellt, dass eine Gleichbehandlung mit anderen Steuerpflichtigen erreicht werden soll, deren Unternehmensschwerpunkt nicht im Immobilienbereich liegt.

Dem ist grundsätzlich auch zu folgen: Liegt das eigentliche Geschäft direkt in der Überlassung oder Veräußerung von Immobilien (oder in der gewerblichen Veräußerung; beim Grundstückshändler), so soll keine Begünstigung gegenüber einem Steuerpflichtigen eintreten, der seinen Schwerpunkt im Bereich von anderen Wirtschaftsgütern hat. Sehr klar wird der Vergleich bei § 30a Abs. 3 Z 1 EStG: Handelt der Steuerpflichtige mit Schreibwaren, hat er auf die Gewinne den Grenzsteuersatz zu bezahlen. Handelt er mit Immobilien, wäre ein reduzierter Steuersatz von 25 % unsachlich begünstigend. Unter dieser Teleologie der Gleichschaltung wird daher Z 2 nur dann verständlich, wenn man die Bestimmung eng versteht und als Schwerpunkt der Tätigkeit die direkte Auseinandersetzung mit Grundstücken sieht, die eben entwickelt werden, gewerblich laufend überlassen werden und bei denen die Veräußerung nichts anderes als ein Ausfluss der direkten betrieblichen Beschäftigung mit den Grundstücken ist.

Unter diesen Aspekten sind zwei Fallvarianten einfach zu lösen:

Dem Schreibwarenhändler steht der begünstigte Steuersatz grundsätzlich zu, sodass die Entnahme des Grund und Bodens zum Buchwert erfolgen kann. Dem Immobilienentwickler¹¹⁾ steht der begünstigte Steuersatz nicht zu, sodass die Entnahme auch zum Teilwert zu erfolgen hat. Daraus folgt aber, dass die Aufdeckung der stillen Reserven erfolgt und diese steuerlich auch mit dem Grenzsteuersatz zu erfassen ist.

Fraglich ist, wie die Immobilienentnahme bei einem Hotel einzustufen ist. Würde man nur auf die betriebliche Überlassung von Grundstücken fokussieren und damit die in den Erläuterungen angesprochene Abgrenzung zur Vermögensverwaltung präzisieren, so zeigte sich, dass die Überlassung von Immobilien durch die Anzahl der Nebenleistungen zu einer betrieblichen Tätigkeit wird.¹²⁾ Die Verpflegung der Mieter, die tägliche Reinigung und die Vermietung von Sportstätten, alles also Nebenleistungen, wie sie in einem Hotel typischerweise angeboten werden, sprechen für gewerbliche Tätigkeiten.¹³⁾ Man könnte nun daraus folgern, dass der Hotelier im Wesentlichen nichts anderes tut, als unbewegliches Vermögen, nämlich das Grundstück samt dem darauf befindlichen Gebäude, entgeltlich zur Verfügung zu stellen, und durch die Fülle von Zusatzleistungen eine über die Vermögensverwaltung hinausgehende gewerbliche Tätigkeit erbringt. Sogar wäre beim Hotel sozusagen schulbeispielhaft ein Schwerpunkt in der Überlassung von Grundstücken gegeben.

Allerdings scheint dies am Problem vorbeizugehen: Zum einen bringen die Gesetzesmaterialien gerade das Beispiel einer Immobilienentwicklungsgesellschaft. Bei dieser liegt also direkt der Schwerpunkt im Immobilienbereich, was beim Hotel gerade nicht der Fall ist. Zwar bedarf es beim Hotel klarerweise auch eines Grundstücks, das letztlich zur Nutzung überlassen wird; die Erbringung der Nebenleistungen macht aber das Hotel erst aus. Insofern ist die Tätigkeit im Immobilienbereich beim Immobilienentwickler eine viel direkter zuordenbare als bei einem Hotel. Zum anderen ist darauf abzustellen, dass die gegenständliche Betrachtung hinsichtlich des besonderen Steuersatzes eben nicht auf die laufenden, durchaus mithilfe einer Immobilie erzielten Erträge abstellt. Diese werden beim Schreibwarenhändler ebenso wie beim Hotelier ebenso wie beim gewerblichen Immobilienvermieter mit dem Grenzsteuersatz besteuert.¹⁴⁾ Der Gleichbehandlungsgedanke liegt also darin, dass der begünstigte Steuersatz dann zustehen soll, wenn jenes Geschäft, das diesen Steuersatz überhaupt vermittelt, nur

¹¹⁾ Auf die gerade dargestellten Abgrenzungsprobleme sei jedoch verwiesen.

¹²⁾ Vgl hiezu etwa EStR 2000, Rz. 5433 und 5440, jeweils unter ausführlicher Zitierung der Judikatur des VwGH; *Prodingner*, Liegenschaften im Abgabenrecht² (2001) 122 und 127.

¹³⁾ EStR 2000, Rz. 5438.

¹⁴⁾ Nicht aber – ohne Sonderregelung – beim gewerblichen Grundstückshändler.

ausnahmsweise im Gefolge einer betrieblichen Tätigkeit vorkommt, nicht aber ein Ausfluss der Tätigkeit selbst ist. Der Schreibwarenhändler benutzt also ein Grundstück, um seine Waren handeln zu können, er verkauft jedoch das Grundstück nicht als Ausfluss seiner Handelstätigkeit. Beim Immobilienhändler nach § 30a Abs. 3 Z 1 EStG ist klarerweise der Handel mit Grundstücken genau der Gegenstand des Unternehmens, sodass im Vergleich zu den laufenden Handelserträgen derselbe und nicht ein begünstigter Steuersatz anfallen soll. Soweit der von den Erläuterungen genannte Immobilienentwickler daher ohnedies voll steuerpflichtige Vermietungseinkünfte erzielt, wäre dies unproblematisch. Offensichtlich ist aber beim Immobilienentwickler der Verkauf des Grundstücks, wenn auch nicht in derselben Form wie beim Grundstückshändler, mitgedacht. Der Zusammenhang zur Immobilienentwicklung bzw. zur Immobilienüberlassung ist dermaßen stark, dass auch die Veräußerung des Grundstücks im Gefolge und als Ausfluss der Entwicklungs- oder der Überlassungstätigkeit regelmäßig vorkommt. Sohin ist ein Schwerpunkt eben auch in der Immobilienveräußerung, sei es direkt, sei es als Ausfluss der Überlassung, gegeben, sodass im Vergleich zu anderen Steuerpflichtigen keine Begünstigung eingeräumt werden soll.

Beim Hotelier ist dieser Zusammenhang gerade nicht gegeben: Zwar bedient sich der Hotelier zur Ausübung seiner Tätigkeit eines Grundstücks, und es lässt sich vielleicht ein stärkerer Zusammenhang zum Grundstück zeigen als beim Schreibwarenhändler. Die Veräußerung des Hotels selbst ist jedoch keinesfalls Ausfluss der eigentlichen Tätigkeit des Hoteliers der gewerblichen Zimmervermietung samt weiteren Nebenleistungen. Mit anderen Worten: Der Hotelier wird zwar regelmäßig die Immobilie zur Überlassung benützen und kann seine Nebenleistungen auch nur deshalb anbieten; er wird aber in seiner normalen betrieblichen Tätigkeit das Hotel als solches nicht veräußern. Veräußert er doch, stellt dies bei ihm – ebenso wie beim Schreibwarenhändler, aber im Gegensatz zum Immobilienentwickler – ein außerordentliches Geschäft dar, für das der begünstigte Steuersatz zustehen soll.¹⁵⁾ Außerdem wird die eigentliche Hotelleistung wohl insbesondere mittels des Gebäudes erbracht, das ohnehin zum Teilwert entnommen wird. Der Grund und Boden dient insofern nur als Grundlage der Tätigkeit.

Als Ausfluss dieser Teleologie zeigt sich aber auch, dass auch die Entnahme der Parkplätze oder des Tennisplatzes zum Buchwert erfolgen kann: Zwar ist hier der Zusammenhang zum zu entnehmenden Grund und Boden noch viel stärker, da es gar kein Gebäude gibt. Weder die Veräußerung eines Parkplatzes noch die Veräußerung eines Tennisplatzes sind aber Ausfluss der Vermietung des Grund und Bodens und stehen daher nicht im offensichtlich geforderten ausreichend direkten Zusammenhang.

Ebenso wie die Ungleichbehandlung des Nicht-Grundstückshändlers mit dem Grundstückshändler zu verfassungsrechtlichen Bedenken führen würde, würde die Ungleichbehandlung des „normalen“ Immobilienvermieters mit einem anderen Wirtschaftstreibenden zu Bedenken hinsichtlich einer Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes führen.

3.1.2. Rechtsfolge der Entnahme

Somit kann die Entnahme zum Buchwert erfolgen, und die stillen Reserven werden in das Privatvermögen transferiert, wo sie ohnedies steuerhängig bleiben. Das Problem einer faktischen Entsteuerung der stillen Reserven durch Hauptwohnsitzbegründung wird sich in diesem Beispiel nicht stellen.

Nach der Fassung von § 6 Z 4 EStG nach dem AbgÄG 2012 stellt der Entnahmebuchwert die Anschaffungskosten im Privatvermögen dar. Bei einer beispielsweise folgen-

¹⁵⁾ Daher würde eine gewerbliche Zimmervermietung nie zur Anwendung der Ausnahmebestimmung führen. Nur dort, wo die Veräußerung Ausfluss einer Planungstätigkeit, Entwicklungstätigkeit und Bebauungstätigkeit und insofern auch einer damit zusammenhängenden Überlassungstätigkeit ist, wäre eine sinnvolle und dem Gleichheitsgebot entsprechende Anwendung gegeben.

den Schenkung würden daher diese Anschaffungskosten weitertransferiert werden, sodass die gesamten stillen Reserven steuerhängig bleiben.

Erfolgt die Entnahme zum Buchwert, so ändern sich offensichtlich die (steuerlichen) Kapitalkonten auch nur in Höhe des Buchwerts. Diesfalls sinkt das Kapitalkonto in Höhe des Buchwerts, obschon der Verkehrswert der KG um den Teilwert des Grundstückes sinkt. Bei einer späteren Veräußerung der KG werden daher die stillen Reserven des Grundstückes nicht versteuert; sie sind im Privatvermögen weiterhin steuerhängig.

3.1.3. *Unternehmensrechtliche Verbuchung*

Da die KG annahmegemäß den Gewinn nach § 5 Abs. 1 EStG ermittelt, ist sie zur unternehmensrechtlichen Buchführung verpflichtet. Unternehmensrechtlich ist aber kein Grund zu erkennen, warum die Kapitalkonten nur in Höhe des Buchwerts und nicht in Höhe des Verkehrswerts sinken sollten. Nach § 202 Abs. 1 UGB sind Entnahmen mit dem beizulegenden Wert¹⁶⁾ zu bewerten. Sohin kommt es unternehmensrechtlich zu einer Gewinnrealisierung, die steuerlich durch eine Mehr-Weniger-Rechnung wieder zu neutralisieren ist. Da sich die Kapitalkonten ändern, ist auch für die Zukunft das Auseinanderklaffen der unternehmensrechtlichen und steuerlichen Kapitalkonten zu beachten. Da diese aber im Regelfall ohnedies nicht deckungsgleich sind, stellt dies wohl kein großes praktisches Problem dar. Zur Ermittlung des steuerlichen Gewinns bei der Veräußerung der KG-Anteile ist klarerweise auf die steuerlichen Kapitalkonten abzustellen.

3.1.4. *Nicht entnommener Gewinn*

Wurde vor der Entnahme von der Begünstigung für den nicht entnommenen Gewinn nach § 11a EStG Gebrauch gemacht, so führt die Entnahme zur Nachversteuerung. Dabei scheint hier die Entnahme in Höhe des Buchwerts gegeben zu sein. Zum einen ist wiederum auf § 6 Z 4 EStG i. d. F. des ME zum AbgÄG 2012 zu verweisen, wonach der Entnahmebuchwert die künftigen Anschaffungskosten ersetzt. Diese Bestimmung lässt sich zwar nicht direkt umlegen; ihr scheint aber der übergreifende Inhalt gemein, dass der für die Entnahme als richtig erkannte Wert an dem Grundstück steuerlich haftet. Weiters spricht schon aus dem Wortverständnis viel dafür, die Entnahme (auch im Bereich des § 11a EStG) steuerlich mit jenem Wert anzusetzen, den sie steuerlich nach gesetzlicher Anordnung (§ 6 Z 4 EStG) hat. Endlich normiert § 11a Abs. 3 EStG hinsichtlich der Nachversteuerung auch, dass auf das Absinken des Eigenkapitals abzustellen ist. Wie dargestellt, sinkt aber das buchmäßige Eigenkapital offensichtlich nur in Höhe des Buchwerts der Entnahme, sodass auch die Anwendung des Gesetzeswortlauts zu diesem Ergebnis führt. Wollte man eine Nachversteuerung verhindern, müsste entsprechendes betriebswirtschaftlich notwendiges Vermögen zugeführt werden. Offensichtlich ist daher eine Abdeckung in Höhe des Buchwerts ausreichend.

3.1.5. *Alineare Entnahme*

Entnehmen A und B das Grundstück, so sinkt ihr Kapitalkonto *pro rata*. Am Verhältnis ändert sich daher nichts. Problematisch erscheint hingegen der Fall, wenn nur einer der beiden Gesellschafter das Grundstück entnimmt. Es erscheint zunächst nicht anzunehmen, dass diesfalls der Buchwert des gesamten Grundstückes auf den einen entnehmenden Gesellschafter übergeht, da sohin auch stille Reserven verschoben würden. Es böte sich also an, eine Buchwertentnahme nur insoweit zuzulassen, als die

¹⁶⁾ Steuerlich gedacht also mit dem Teilwert.

Entnahme durch die Quote gedeckt ist, im Restbereich eine Aufdeckung zu argumentieren.¹⁷⁾ Soweit jedoch bei einer Überentnahme eine Entnahme mit nachfolgender Einlage argumentiert wird, führt dies isoliert auch zu Problemen: Die Entnahme erfolgte zum Buchwert, die nachfolgende Einlage zu den Anschaffungskosten, wobei nach § 6 Z 4 EStG i. d. F. des ME zum AbgÄG 2012 als Anschaffungskosten der Buchwert angesetzt wird. Insofern wäre dadurch keine Aufdeckung gegeben.

Zu bedenken wäre auch die Steuerlatenz bei der Planung der Entnahme: Erfolgte keine Aufdeckung, so wäre durch die Latenz eine Verzerrung gegeben. Entnimmt A nun ein Grundstück mit dem Verkehrswert von 90 und einem Buchwert von 50, B zur Herstellung einer Äquivalenz Geld von 10, so hätte A insofern (auf die Quote gerechnet) weniger entnommen, als ja im Ausmaß von 40 stille Reserven auf ihn übergingen. Überlegt man die Korrektur durch „Ergänzungsbilanzen“, so tritt das Problem auf, dass ein späterer Verkauf beim nicht entnehmenden Gesellschafter Steuern auslösen würde, ohne dass dieser den Verkauf beeinflussen kann. Der entnehmende Gesellschafter müsste insofern die Steuerlast ersetzen.

Wäre die KG vermögensverwaltend, so läge ohnedies Privatvermögen vor, sodass die Entnahme jedenfalls zu keiner Gewinnrealisierung führt.

3.2. Verkauf des Grundstückes durch KG

Mit den gewonnenen Erkenntnissen ist der Fall leicht zu lösen:

Verkauft die KG das Grundstück, so steht sowohl dem Schreibwarenhändler als auch dem Hotelier der begünstigte Steuersatz zu, während der Immobilienentwickler mit dem Grenzsteuersatz zu versteuern hat. Da der besondere Steuersatz zur Anwendung gelangt, steht hinsichtlich der Veräußerung von Grund und Boden nach § 4 Abs. 3a Z 3 EStG auch ein Inflationsabschlag grundsätzlich zur Verfügung.

3.3. Veräußerung der KG-Anteile

Werden Anteile an einer steuerlichen Mitunternehmerschaft veräußert, so wurde bisher im betrieblichen wie im außerbetrieblichen Bereich vertreten, dass zufolge § 24 Abs. 1 lit. e BAO die Wirtschaftsgüter den Miteigentümern zugerechnet werden, auch wenn Gesamthandeigentum vorliegt.¹⁸⁾ Allerdings hat der UFS¹⁹⁾ bezüglich der Veräußerung eines 25%igen Kommanditanteils an einer vermögensverwaltenden KG, den eine Privatstiftung gehalten hatte, entschieden, dass nur die kurze Spekulationsfrist²⁰⁾ zur Anwendung gelange.²¹⁾ Der Gesetzgeber hat auf diese Rechtsprechung im Entwurf zum AbgÄG 2012 dahingehend reagiert, dass nach § 27 Abs. 3 letzter Satz bzw. § 30 Abs. 1 letzter Satz EStG gilt: *„Die Anschaffung oder Veräußerung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft stellt eine Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter dar.“*

Wurde bisher aus der Regelung für Mitunternehmerschaften nach § 23 EStG gefolgert, dass die direkte Zurechnung auch im außerbetrieblichen Bereich gelten muss, so kann nunmehr die ausdrückliche Anordnung im außerbetrieblichen Bereich wohl für den betrieblichen Bereich nichts anderes bedeuten. Daraus ergibt sich, dass hinsichtlich

¹⁷⁾ Vgl. hilfsweise die Überlegungen der EStR 2000, Rz. 5931 ff., zur Überführung aus dem Sonderbetriebsvermögen.

¹⁸⁾ Siehe hiezu auch *Beiser*, Die Ertragsbesteuerung von Grundstücksveräußerungen bei Personengesellschaften, RdW 2012/451, 428.

¹⁹⁾ UFS 21. 12. 2011, RV/1060-W/09, miterledigt RV/1225-W/10.

²⁰⁾ Entscheidung zur Rechtslage des § 30 EStG i. d. F. vor dem 1. StabG 2012.

²¹⁾ Hiezu ausführlich *Prodingner*, Spekulationsfrist bei Veräußerung eines Anteils an einer grundstücksverwaltenden Personengesellschaft, SWK-Heft 12/2012, 613.

der Veräußerung von Grundstücken auf den Gesellschafter durchgeblickt wird, dennoch aber die Veräußerung eines Grundstücks vorliegt, für die daher der begünstigte Steuersatz ebenso zusteht, wie für den Grund und Boden ein Inflationsabschlag errechnet werden kann. Dafür spricht auch, dass § 4 Abs. 3a EStG ja auf § 30 Abs. 1 EStG verweist und somit dessen Bedeutungsinhalt übernommen wird. Fraglich könnte dann sein, wie die Ausnahmebestimmungen des § 30a Abs. 3 EStG anzuwenden sind. Die Ziffern 1, 3 und 4 sind offensichtlich auf das Grundstück selbst anzuwenden. Hinsichtlich der Ziffer 2 könnte fraglich sein, ob der Schwerpunkt der gewerblichen Überlassung oder Veräußerung diesfalls nur bei der grundstückshaltenden KG, nur beim veräußernden Kommanditisten oder allenfalls bei beiden gegeben sein muss. Hier werden sich noch Abgrenzungsfragen stellen.

4. Zusammenfassung

- Die Entnahme von Grund und Boden erfolgt grundsätzlich zum Buchwert, außer die Ausnahmen nach § 30a Abs. 3 EStG greifen. Diesfalls erfolgt die Entnahme zum Teilwert mit Anwendung des Grenzsteuersatzes.
- Hinsichtlich eines Schwerpunkts der betrieblichen Tätigkeit in der Überlassung oder Veräußerung von Grundstücken nach § 30a Abs. 3 Z 2 EStG konnte gezeigt werden, dass ein direkter Zusammenhang von Grundstücksveräußerungen mit der direkten Verwendung von Grundstücken für die betriebliche Tätigkeit erforderlich ist. Somit ist die Ausnahme bei einem Immobilienentwickler gegeben, während bei einem Hotelier der begünstigte Steuersatz zusteht.
- Erfolgt die Entnahme zum Buchwert, ändern sich auch die steuerlichen Kapitalkonten im Buchwertausmaß. Unternehmensrechtlich ist eine Abweichung gegeben. Hinsichtlich des Absinkens des Eigenkapitals bezüglich des nicht entnommenen Gewinns ist ebenfalls auf den Buchwert abzustellen.
- Veräußert die KG ein Grundstück, so steht der begünstigte Steuersatz unter Berücksichtigung der Ausnahmen des § 30a Abs. 3 EStG zur Verfügung. Ebenso ist für Grund und Boden ein Inflationsabschlag möglich.
- Veräußert der Gesellschafter seinen Kommanditanteil, so wird auf Basis des ME zum AbgÄG 2012 auch im betrieblichen Bereich eine Veräußerung des Grundstücks anzunehmen sein. Somit stehen der begünstigte Steuersatz und der Inflationsabschlag zur Verfügung. Hinsichtlich der Ausnahmebestimmungen können Abgrenzungsschwierigkeiten auftreten.

Ausbauten als eigenständiger Liefergegenstand

Nach der im Schrifttum vertretenen Auffassung sind Ausbauten an einer Liegenschaft umsatzsteuerlich ein eigenständiger lieferfähiger Gegenstand (*Ruppe*, UStG³, § 6 Rz. 205), da als umsatzsteuerliche Leistung jedes wirtschaftlich relevante Verhalten in Betracht kommt. Ausbauten teilen sohin ungeachtet des Umstands, dass sie zivilrechtlich als unselbständige Bestandteile des Gebäudes untrennbar mit dem Grundstück verbunden sind, nicht dessen umsatzsteuerrechtlichen Schicksal. Der Verfügungsberechtigte an den Ausbauten hat vielmehr die Möglichkeit, seine an der Liegenschaft bestehenden Rechte (einschließlich der Einbauten) entgeltlich an eine andere Person zu übertragen. In Anbetracht vorstehender Ausführungen ist es daher nicht zu beanstanden, dass die von der Verfügungsberechtigten ARGE gegenüber der Berufungswerberin mit gesondertem Umsatzsteuerausweis fakturierten Bauleistungen Letztere zum Vorsteuerabzug berechtigen (→  UFS 21. 6. 2012, [RV/2772-W/06](#)).