

# 62. WT-Praxisdialog an der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt

## Ertragsteuerliche Konsequenzen bei Erb- und Realteilungen

18. November 2024

Univ.-Prof. Dr. Sabine Urnik

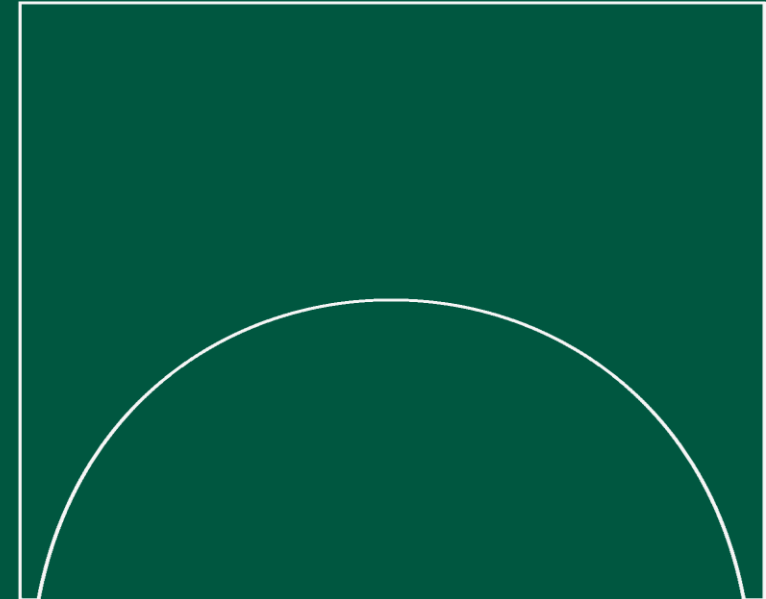
Vizedekanin der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät

Professorin für Rechnungslegung und Steuerlehre am

Fachbereich Betriebswirtschaftslehre

WissensNetzwerk Recht, Wirtschaft und Arbeitswelt

Mitglied der FAST (Forschungsgruppe anwendungsorientierter Steuerlehre)



# Wann liegt einkommensteuerlich Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit bei **Erbauseinandersetzungen** vor?

Einkommensteuerliche **Einordnung** des Rechtsgeschäftes unter Zugrundelegung der „**Einheitstheorie**“ als

(voll) entgeltlich

(voll) unentgeltlich

- **Erwerbe von Todes wegen** (Erwerb durch Erbschaft; durch Legat, durch Schenkung auf den Todesfall, Abfindung eines Pflichtteilsanspruches): **grundsätzlich unentgeltlich** (zB EStR 2000, Rz 6424 und 5566)
  - **Erbauseinandersetzungen**: vgl EStR 2000, Rz 134a ff:
    - das wirtschaftliche Eigentum geht nach Ansicht des VwGH (13.3.1997, 96/15/0102) und nach Meinung der Finanzverwaltung (EStR 2000, Rz 9, 134a) bereits mit Todestag des Erblassers auf die Erben im Verhältnis ihrer Erbansprüche über (anders im Zivilrecht: Einantwortungsbeschluss)
    - damit entsteht **zum Todestag des Erblassers** steuerlich eine **Miteigentumsgemeinschaft** bzw **Mitunternehmerschaft**
    - solange die Erbteilung **mit nachlasszugehörigen Mitteln** vollzogen werden kann: **grundsätzlich unentgeltlich**
    - **Aufteilung** des **Nachlassvermögens** durch Erbauseinandersetzung mit **nachlassfremden Mitteln**: **kann entgeltlich werden**
- steuerliche Würdigung nach dem Zeitpunkt einer Teilung: **Erbteilungen vor Einantwortung**

# Wann liegt einkommensteuerlich Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit bei **Erbauseinandersetzungen** vor?

Einkommensteuerliche **Einordnung** des Rechtsgeschäftes unter Zugrundelegung der „**Einheitstheorie**“ als

(voll) entgeltlich

(voll) unentgeltlich

▪ **Erbeteilungen vor Einantwortung** (vgl EStR 2000, Rz 134b):

- Grundsätzlich wie **unentgeltliche Realteilungen** zu betrachten  
(etwa bei Übertragung eines Anteiles an einem Nachlassgegenstand [zB Grundstück] gegen Gewährung anderer WG aus dem Nachlass [Sparbuch, Grundstück, Bargeld]; Barvermögen zur Begleichung der Ausgleichsansprüche)
- Nur bei **Abfindungen mit nachlassfremdem Vermögen uU entgeltliche Übertragung** von Miteigentumsanteilen:

**Gegenüberstellung der Ausgleichszahlung aus nachlassfremden Mitteln**

**zu dem**

**der Erbquote zustehenden Anteil am gemeinen Wert aller zu diesem Zeitpunkt steuerhängigen Wirtschaftsgütern**

- Gegenleistung  $\geq 75\%$  des übertragenen Vermögens: **entgeltliche Übertragung**
- Gegenleistung  $\leq 25\%$  des übertragenen Vermögens: **unentgeltliche Übertragung**
- Gegenleistung zwischen  $25\% - 75\%$  des übertragenen Vermögens: **unter nahen Angehörigen unentgeltliches Rechtsgeschäft**

# Wann liegt einkommensteuerlich Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit bei **Erbauseinandersetzungen** vor?

Einkommensteuerliche **Einordnung** des Rechtsgeschäftes unter Zugrundelegung der „**Einheitstheorie**“ als

(voll) entgeltlich

(voll) unentgeltlich

**Siehe Beispiel 2 EStR 2000, Rz 134b:** Übertragung eines Grundstücksanteiles mit Ausgleichszahlung

Ein Nachlass besteht aus einem **Grundstück** (gemeiner Wert **70.000 Euro**).

Es gibt kein Testament.

Erbberechtigter sind die Kinder **A und B je zur Hälfte**.

Diese kommen überein, dass das **Grundstück von A** übernommen werden soll.

Im Gegenzug muss **A dem B** für seinen Anteil am Grundstück einen **Wertausgleich** leisten.

A zahlt daher an B entsprechend dem Wert des **halben Grundstücks** einen Betrag iHv **35.000 Euro** aus seinem Vermögen.

Gegenüberstellung der Ausgleichszahlung aus nachlassfremden Mitteln

€ 35.000

zu dem

der Erbquote zustehenden Anteil am gemeinen Wert aller zu diesem Zeitpunkt steuerhängigen Wirtschaftsgütern

€ 35.000

100%

→ Die Geldzahlung aus nachlassfremden Mitteln **übersteigt 75 % des gemeinen Wertes des bemessenen Erbteiles** des B; es liegt eine **Veräußerung des steuerlichen Miteigentumsanteiles des B am Grundstück** vor

(steuerneutrale Nachlassteilung hingegen, wenn B auf eine wertäquivalente Ausgleichszahlung verzichtet und eine Abfindung bis zu **26.250 Euro [ $< 75\%$ ]** erhält)

# Wann liegt einkommensteuerlich Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit bei **Erbauseinandersetzungen** vor?

Einkommensteuerliche **Einordnung** des Rechtsgeschäftes unter Zugrundelegung der „**Einheitstheorie**“ als

(voll) entgeltlich

(voll) unentgeltlich

**Siehe Beispiel 3 EStR 2000, Rz 134b:** Übertragung von Grundstücksanteilen mit Ausgleichszahlung

Ein Nachlass besteht aus dem **Grundstück 1** (gemeiner Wert **60.000 Euro**), dem **Grundstück 2** (gemeiner Wert **100.000 Euro**).  
Es gibt kein Testament.

Erb- und pflichtteilsberechtigt sind die Kinder A und B je zur Hälfte.

Diese kommen überein, dass **A das Grundstück 1** und **B das Grundstück 2** übernehmen soll.

→ Anspruch: **60.000** + **100.000** = 160.000 / 2 = **80.000**

→ Im Gegenzug muss **B dem A eine Ausgleichszahlung in Höhe von 20.000 Euro** leisten (Übertragung des Anteiles an Grundstück 2 durch A)

Gegenüberstellung der Ausgleichszahlung aus nachlassfremden Mitteln

zu dem

der Erbquote zustehenden Anteil am gemeinen Wert aller zu diesem Zeitpunkt steuerhängigen Wirtschaftsgütern

€ 20.000

€ 80.000

25%

→ Die Ausgleichszahlung iHv 20.000 Euro beträgt 25 % **des gemeinen Wertes des bemessenen Erbteiles** (halbe gemeinen Werte beider Grundstücke iHv **80.000 Euro**); es liegt eine steuerneutrale Erbteilung vor.

# Wann liegt einkommensteuerlich Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit bei **Erbauseinandersetzungen** vor?

Einkommensteuerliche **Einordnung** des Rechtsgeschäftes unter Zugrundelegung der „**Einheitstheorie**“ als

(voll) entgeltlich

(voll) unentgeltlich

**Siehe Beispiel 5 EStR 2000, Rz 134b:** Übertragung von Grundstücksanteilen, anderen Nachlassgegenständen, Ausgleichszahlung

Ein Nachlass besteht aus dem **Grundstück 1** (gemeiner Wert **90.000 Euro**), dem **Grundstück 2** (gemeiner Wert **260.000 Euro**) und einem **Gemälde** (gemeiner Wert **130.000 Euro**).

Die je zur Hälfte erbberechtigten Erben A und B kommen überein, dass **A das Grundstück 1** und **B das Grundstück 2** sowie das **Gemälde** übernehmen soll.

→ Anspruch:  $90.000 + 260.000 + 130.000 = 480.000 / 2 = 240.000$

→ Im Gegenzug muss **B dem A eine Ausgleichszahlung in Höhe von 150.000 Euro** leisten (Übertragung der Anteile an Grundstück 2 und dem Gemälde durch A)

Gegenüberstellung der Ausgleichszahlung aus nachlassfremden Mitteln

zu dem

der Erbquote zustehenden Anteil am gemeinen Wert aller zu diesem Zeitpunkt steuerhängigen Wirtschaftsgütern

→ die auf das **Gemälde** entfallende Ausgleichszahlung ist nicht zu berücksichtigen, weil es nicht **steuerhängig** ist

~~€ 150.000~~

~~€ 240.000~~

~~rd 62,5%~~

# Wann liegt einkommensteuerlich Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit bei **Erbauseinandersetzungen** vor?

Einkommensteuerliche **Einordnung** des Rechtsgeschäftes unter Zugrundelegung der „**Einheitstheorie**“ als

(voll) entgeltlich

(voll) unentgeltlich

**Siehe Beispiel 5 EStR 2000, Rz 134b:** Übertragung von Grundstücksanteilen, anderen Nachlassgegenständen, Ausgleichszahlung

Ein Nachlass besteht aus dem **Grundstück 1** (AK 40.000 Euro; gemeiner Wert **90.000 Euro**), dem **Grundstück 2** (AK 60.000 Euro; gemeiner Wert **260.000 Euro**) und einem **Gemälde** (gemeiner Wert **130.000 Euro**).

Die je zur Hälfte erbberechtigten Erben A und B kommen überein, dass **A das Grundstück 1** und **B das Grundstück 2** sowie das **Gemälde** übernehmen soll.

→ Anspruch: **90.000 + 260.000 + 130.000** = 480.000 / 2 = **240.000**

→ Im Gegenzug muss **B dem A eine Ausgleichszahlung in Höhe von 150.000 Euro** leisten (Übertragung der Anteile an Grundstück 2 und dem Gemälde durch A)

## Gegenüberstellung der Ausgleichszahlung aus nachlassfremden Mitteln

Aufteilung der **Ausgleichszahlung** im Verhältnis der gemeinen Werte der Anteile von **A** an **Grundstück 2** und an dem **Gemälde**: Verhältnis von 2:1 (**130.000:65.000**).  $150.000/3 \cdot 2 = 100.000$

€ 100.000

zu dem

der Erbquote zustehenden Anteil am gemeinen Wert aller zu diesem Zeitpunkt steuerhängigen Wirtschaftsgütern

$90.000 + 260.000 = 350.000/2 = 175.000$

€ 175.000

rd 57%

→ Die Ausgleichszahlung iHv 100.000 Euro beträgt 57 % **des gemeinen Wertes des in Bezug auf steuerhängige Wirtschaftsgüter bemessenen Erbteiles**; es liegt eine steuerneutrale Erbteilung vor.

# Wann liegt einkommensteuerlich Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit bei Erbauseinandersetzungen vor?

Praxis

Steuerliche Einordnung des Rechtsgeschäftes unter Zugrundelegung der „Einheitstheorie“ als

(voll) entgeltlich

(voll) unentgeltlich

Siehe Beispiel 5 EStR 2000, Rz 134b: Übertragung von Grundstücksanteilen, anderen Nachlassgegenständen, Ausgleichszahlung

Ein Nachlass besteht aus dem Grundstück 1 (AK 40.000 Euro; gemeiner Wert 90.000 Euro), dem Grundstück 2 (AK 60.000 Euro; gemeiner Wert 260.000 Euro) und einem Gemälde (gemeiner Wert 130.000 Euro).

Die je zur Hälfte erbberechtigten Erben A und B kommen überein, dass A das Grundstück 1 sowie das Gemälde und B das Grundstück 2 sowie das Gemälde übernehmen soll.

→ Anspruch:  $90.000 + 260.000 + 130.000 = 480.000 / 2 = 240.000$

→ Im Gegenzug muss B dem A eine Ausgleichszahlung in Höhe von ~~150.000 Euro~~ 20.000 Euro leisten (Übertragung der Anteile an Grundstück 2 und dem Gemälde durch A)

## Gegenüberstellung der Ausgleichszahlung aus nachlassfremden Mitteln

Aufteilung der Ausgleichszahlung im Verhältnis der gemeinen Werte der Anteile von A an Grundstück 2 und an dem Gemälde: Verhältnis von 2:1 ( $130.000 : 65.000$ ),  $150.000 / 3 * 2 = 100.000$

€ 20.000

zu dem

der Erbquote zustehenden Anteil am gemeinen Wert aller zu diesem Zeitpunkt steuerhängigen Wirtschaftsgütern

$90.000 + 260.000 = 350.000 / 2 = 175.000$

€ 175.000

rd 11 %

→ Die Ausgleichszahlung iHv 20.000 Euro beträgt 11 % des gemeinen Wertes des in Bezug auf steuerhängige Wirtschaftsgüter bemessenen Erbteiles; es liegt eine steuerneutrale Erbteilung vor.



# Wann liegt einkommensteuerlich Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit bei **Erbauseinandersetzungen** vor?

Einkommensteuerliche **Einordnung** des Rechtsgeschäftes unter Zugrundelegung der „**Einheitstheorie**“ als

(voll) entgeltlich

(voll) unentgeltlich

Gegenüberstellung der Ausgleichszahlung aus nachlassfremden Mitteln  
zu dem

der Erbquote zustehenden Anteil am gemeinen Wert aller zu diesem Zeitpunkt **steuerhängigen** Wirtschaftsgütern

→ die auf das **Gemälde** entfallende Ausgleichszahlung ist nicht zu berücksichtigen, weil es **nicht steuerhängig** ist

? **Steuerhängig** ?

→ Gemälde: im Privatvermögen außerhalb der Spekulationsfrist?

→ Prüfung der Spekulationsfrist im Zeitpunkt des Todestages des Erblassers oder im Zeitpunkt der Erbauseinandersetzung?

→ Geldbeträge sind „nicht steuerhängig“ und daher ausgenommen (EStR 2000, Rz 134b)

→ **in Österreich** steuerhängig? Daher **in Österreich** nicht steuerhängige zB im Ausland belegene Grundstücke nicht?

„Je nach Art der betroffenen Wirtschaftsgüter können im Falle der Veräußerung betriebliche (zB § 24 EStG) oder außerbetriebliche Einkünfte (zB § 30 EStG) vorliegen“: EStR 2000, Rz 134b, Punkt 2 letzter Satz → bei unbeschränkter Steuerpflicht ja; bei beschränkter Steuerpflicht nicht (§ 98 Abs 1 Z 7 EStG)?

→ Variation **Beispiel 5 EStR 2000, Rz 134b**: A ist beschränkt steuerpflichtig; Grundstück 1 liegt **im Ausland** und ist in Ö nicht steuerhängig

# Wann liegt einkommensteuerlich Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit bei Erbauseinandersetzungen vor?

Einkommensteuerliche **Einordnung** des Rechtsgeschäftes unter Zugrundelegung der „**Einheitstheorie**“ als

(voll) entgeltlich

(voll) unentgeltlich

Siehe **Beispiel 5 EStR 2000, Rz 134b**: Übertragung von Grundstücksanteilen, anderen Nachlassgegenständen, Ausgleichszahlung

Ein Nachlass besteht aus dem **Grundstück 1** (AK 40.000 Euro; gemeiner Wert **90.000 Euro**), dem **Grundstück 2** (AK 60.000 Euro; gemeiner Wert **260.000 Euro**) und einem **Gemälde** (gemeiner Wert **130.000 Euro**).

Die je zur Hälfte erbberechtigten Erben A und B kommen überein, dass **A das Grundstück 1** und **B das Grundstück 2** sowie das **Gemälde** übernehmen soll.

→ Anspruch: **90.000** + **260.000** + **130.000** = 480.000 / 2 = **240.000**

→ Im Gegenzug muss **B dem A eine Ausgleichszahlung in Höhe von 150.000 Euro** leisten (Übertragung der Anteile an Grundstück 2 und dem Gemälde durch A)

## Gegenüberstellung der Ausgleichszahlung aus nachlassfremden Mitteln

Aufteilung der **Ausgleichszahlung** im Verhältnis der gem Werte der Anteile von A an **Grundstück 2** und an dem **Gemälde**:

Verhältnis von 2:1 (**130.000:65.000**).  $150.000/3*2 = 100.000$

zu dem

der Erbquote zustehenden Anteil am gemeinen Wert aller zu diesem Zeitpunkt steuerhängigen Wirtschaftsgütern

**90.000** + **260.000** = 260.000/2 = **130.000**

€ 100.000

€ 130.000

rd 77%

→ Die Ausgleichszahlung iHv 100.000 Euro beträgt **77 %** des gemeinen Wertes des in Bezug auf steuerhängige **Wirtschaftsgüter bemessenen Erbteiles**; es liegt **keine** steuerneutrale Erbteilung vor (?)

# Wann liegt einkommensteuerlich Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit bei **Erbauseinandersetzungen** vor?

Einkommensteuerliche **Einordnung** des Rechtsgeschäftes unter Zugrundelegung der „**Einheitstheorie**“ als

(voll) entgeltlich

(voll) unentgeltlich

**Siehe Beispiel 8 EStR 2000, Rz 134b:** Übertragung eines Grundstücksanteiles, Übernahme von Nachlassverbindlichkeiten und Ausgleichszahlung

Ein Nachlass besteht aus dem **Grundstück 1** (AK: 30.000 Euro; gemeiner Wert **100.000 Euro**) und einer grundstücksbezogenen **Verbindlichkeit** (50.000 Euro).

Die je zur Hälfte erbberechtigten Erben A und B kommen überein, dass **A das Grundstück 1** samt **Verbindlichkeit** übernehmen soll.

→ Anspruch:  $100.000 - 50.000 = 50.000 / 2 = 25.000$ ; aber hier nur **20.000**

→ Im Gegenzug muss **A dem B eine Ausgleichszahlung in Höhe von 20.000 Euro** für die Übertragung seiner Anteile an dem Grundstück leisten

**Gegenüberstellung der Ausgleichszahlung aus nachlassfremden Mitteln  
zu den**

**der Erbquote zustehenden Anteil am gemeinen Wert aller zu diesem Zeitpunkt steuerhängigen Wirtschaftsgütern**

Ziel:  
€ 18.750

€ 20.000

€ 25.000

Ziel:  
75 %

80 %

→ Die Ausgleichszahlung iHv 20.000 Euro beträgt **80 %** des gemeinen Wertes des bemessenen Erbteiles; es liegt ein **entgeltlicher Vorgang** vor.

# Fortsetzung: Ermittlung des Veräußerungsgewinnes

Einkommensteuerliche **Einordnung** des Rechtsgeschäftes unter Zugrundelegung der „**Einheitstheorie**“ als

**(voll) entgeltlich**

**(voll) unentgeltlich**

**Siehe Beispiel 8 EStR 2000, Rz 134b:** Übertragung eines Grundstücksanteiles, Übernahme von Nachlassverbindlichkeiten und Ausgleichszahlung

Ein Nachlass besteht aus dem Grundstück 1 (AK: 30.000 Euro; gemeiner Wert 100.000 Euro) und einer grundstücksbezogenen Verbindlichkeit (50.000 Euro).

Die je zur Hälfte erbberechtigten Erben A und B kommen überein, dass A das Grundstück 1 samt Verbindlichkeit übernehmen soll.

→ Anspruch:  $100.000 - 50.000 = 50.000 / 2 = 25.000$ ; aber hier nur 20.000

→ Im Gegenzug muss A dem B eine Ausgleichszahlung in Höhe von 20.000 Euro für die Übertragung seiner Anteile an dem Grundstück leisten.

**Ermittlung des Veräußerungsgewinnes B (Beispiel 3 EStR 2000, Rz 134c):**

Veräußerungserlös (Ausgleichszahlung + übernommene Verbindlichkeit durch A)

€ 20.000  
+  
€ 25.000

- 50 % der AK des Grundstückes

- € 15.000

= Veräußerungsgewinn

Ziel:  
€ 18.750

VG € 30.000

€ 9.000  
ImmoESt

A ?:  
Anteilige AK  
(Neugrundstück)  
= € 20.000  
+  
€ 25.000  
und  
anteilige AK  
(Altgrundstück)  
= € 15.000  
AK: € 60.000

A bei späterem  
Verkauf:  
VERlös: € 100.000  
- AK € 60.000  
VG € 40.000

Probe bei  
sofortigem  
Verkauf:  
VERlös: € 100.000  
- AK € 30.000  
VG € 70.000

# Zwischenfazit und kritische Würdigung: Zur Entgeltlichkeit und Unentgeltlichkeit bei Erbteilungen

- Erfordernis der Aufteilung im Verhältnis der gemeinen Werte steuerhängiger und nicht steuerhängiger Werte?
  - Definition von „steuerhängigem“ Vermögen?
  - „Einheitstheorie“? → zumindest jeweils anteilig gemischter Vorgang (anteilige Veräußerung; anteilige AK; anteilige fortgeführte Werte)
  - Auf dem übertragenen Vermögen „lastende“ Verbindlichkeiten werden differenziert betrachtet:
    - technisch: Abzug unmittelbar zusammenhängender Verbindlichkeiten vom Wert der Wirtschaftsgüter bei Ermittlung der zustehenden Erbquote (EStR 2000, Rz 134b)
    - Bei der Abgrenzung entgeltlicher und unentgeltlicher Rechtsgeschäfte:
      - **keine** „Gegenleistung“ bei Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen
      - **keine** „Gegenleistung“ bei zurückbehaltenem/bereits verbüchert bestehendem Wohn- oder Fruchtgenussrecht (EStR 2000, Rz 6624)
      - aber: **„Gegenleistung“** bei mit Verbindlichkeiten belasteten sonstigen Wirtschaftsgütern (insb Grundstücken: EStR 2000, Rz 6625a)
- **Versteckte Erbschaftssteuer** (zumindest bei Übertragung von Immobilienvermögen) (!)
- „Gegenleistung“ **bei Realteilungen von Grundstücken?**

# Wann liegt einkommensteuerlich Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit bei **Realteilungen** vor?

Einkommensteuerliche **Einordnung** des Rechtsgeschäftes unter Zugrundelegung der „**Einheitstheorie**“ als

(voll) entgeltlich

(voll) unentgeltlich

## ▪ Realteilungen (EStR 2000, Rz 6627):

- Bei der Realteilung kommt es zur Teilung eines im Miteigentum stehenden Grundstückes, das bewertungsrechtlich eine Einheit bildet: **grundsätzlich keine Veräußerung/Anschaffung** (soweit das [wirtschaftliche] Eigentum des Steuerpflichtigen lediglich konkretisiert wird: EStR 2000, Rz 6624)
- bei (Geld)Abfindungen mit **außerhalb der Teilungsmasse befindlichen Wirtschaftsgütern** kann die Realteilung **entgeltlich** werden
- dazu zählen **auch Verbindlichkeiten**, die selbst dann **nicht** zur Teilungsmasse gehören, wenn sie untrennbar mit der Liegenschaft verbunden sind (!)
- bei Verschiebungen der Wertverhältnisse:

**Gegenüberstellung der außerhalb der Teilungsmasse geleisteten Abfindungen  
zu dem  
von der Verschiebung betroffenen anteiligen gemeinen Wert**

- Gegenleistung  $\geq 75\%$  der betroffenen gemeinen Werte: **entgeltliche** Übertragung
- Gegenleistung  $\leq 25\%$  der betroffenen gemeinen Werte: **unentgeltliche** Übertragung
- Gegenleistung zwischen  $25\% - 75\%$  der betroffenen gemeinen Werte: **unter nahen Angehörigen unentgeltliches** Rechtsgeschäft

# Wann liegt einkommensteuerlich Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit bei **Realteilungen** vor?

Einkommensteuerliche **Einordnung** des Rechtsgeschäftes unter Zugrundelegung der „**Einheitstheorie**“ als

(voll) entgeltlich

(voll) unentgeltlich

**Siehe Beispiel 1 EStR 2000, Rz 6627:**

Ein **Grundstück** steht je zur **Hälfte** im Miteigentum von A und B (gemeiner Wert **100.000 Euro**).

Das Grundstück ist mit einer **Hypothek iHv 40.000 Euro** belastet.

Das Miteigentum wird nach den Wohnungsgrößen aufgeteilt: **A** erhält eine Wohnung mit einem **gemeinen Wert von 70.000 Euro** und **B** eine Wohnung mit einem gemeinen Wert von **30.000 Euro**.

Die Verbindlichkeit wird im selben Verhältnis wie die Wohnungen aufgeteilt (**A** übernimmt **28.000 Euro** an Verbindlichkeiten, **B 12.000 Euro**).

→ A übernimmt **28.000 Euro** an Verbindlichkeiten (außerhalb der Teilungsmasse): das sind um **8.000 Euro** mehr, als er übernehmen müsste ( $40.000/2 = 20.000$ )

Gegenüberstellung der außerhalb der Teilungsmasse geleisteten Abfindungen

€ 8.000

zu dem

von der Verschiebung betroffenen anteiligen gemeinen Wert

€ 20.000

$100.000 = 50.000 + 50.000$ ; hier:  $100.000 = 70.0000 + 30.0000$ ; Diff = 20.000

40%

→ Die außerhalb der Teilungsmasse geleistete „Abfindung“ iHv **8.000 Euro** beträgt 40 % des von der Verschiebung betroffenen gemeinen Wertes; es liegt unter nahen Angehörigen (!) eine steuerneutrale Realteilung vor.

# Wann liegt einkommensteuerlich Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit bei **Realteilungen** vor?

Einkommensteuerliche **Einordnung** des Rechtsgeschäftes unter Zugrundelegung der „**Einheitstheorie**“ als

(voll) entgeltlich

(voll) unentgeltlich

Siehe Beispiel 1 EStR 2000, Rz 6627: **Fortsetzung**

Ein **Grundstück** steht je zur **Hälfte** im Miteigentum von A und B (gemeiner Wert **100.000 Euro**).

Das Grundstück ist mit einer **Hypothek iHv 40.000 Euro** belastet.

Das Miteigentum wird nach den Wohnungsgrößen aufgeteilt: **A** erhält eine Wohnung mit einem **gemeinen Wert von 70.000 Euro** und **B** eine Wohnung mit einem gemeinen Wert von **30.000 Euro**.

Die Verbindlichkeit wird im selben Verhältnis wie die Wohnungen aufgeteilt (**A** übernimmt **28.000 Euro** an Verbindlichkeiten, **B 12.000 Euro**).

Berechnung des Anspruches:  $100.000 - 40.000 = 60.000/2 = 30.000$

→ **Ergänzung der Angabe**: Im Gegenzug müsste **A dem B** für seinen Anteil am Grundstück einen **Wertausgleich** leisten.

B erhält **30.000** – **12.000** = **18.000**; A müsste also **12.000 Euro aus seinem Vermögen leisten (und übernimmt 8.000 Euro mehr an Verbindlichkeiten, als müsste)**.

Gegenüberstellung der außerhalb der Teilungsmasse geleisteten Abfindungen

€ 20.000

zu dem

von der Verschiebung betroffenen anteiligen gemeinen Wert

€ 20.000

$100.000 = 50.000 + 50.000$ ; hier:  $100.000 = 70.000 + 30.000$ ; Diff = 20.000

100%

→ Die außerhalb der Teilungsmasse geleistete „Abfindung“ iHv **12.000 + 8.000 Euro** beträgt 100 % des von der Verschiebung betroffenen gemeinen Wertes; es liegt **keine steuerneutrale Realteilung** vor.



# Wann liegt einkommensteuerlich Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit bei Realteilungen vor?

Praxis

Steuerliche Einordnung des Rechtsgeschäftes unter Zugrundelegung der „Einheitstheorie“ als

(voll) entgeltlich

(voll) unentgeltlich

Siehe Beispiel 1 EStR 2000, Rz 6627: **Fortsetzung**

Ein **Grundstück** steht je zur **Hälfte** im Miteigentum von A und B (gemeiner Wert **100.000 Euro**).

Das Grundstück ist mit einer **Hypothek iHv 40.000 Euro** belastet.

Das Miteigentum wird nach den Wohnungsgrößen aufgeteilt: **A** erhält eine Wohnung mit einem **gemeinen Wert von 70.000 Euro** und **B** eine Wohnung mit einem gemeinen Wert von **30.000 Euro**.

~~Die Verbindlichkeit wird im selben Verhältnis wie die Wohnungen aufgeteilt (A übernimmt **28.000 Euro** an Verbindlichkeiten, B **12.000 Euro**).~~ **A** übernimmt die Verbindlichkeiten in voller Höhe iHv **40.000 Euro**.

Berechnung des Anspruches:  $100.000 - 40.000 = 60.000 / 2 = 30.000$

→ **A** übernimmt **40.000 Euro** an Verbindlichkeiten (außerhalb der Teilungsmasse): das sind um **20.000 Euro** mehr, als er übernehmen müsste ( $40.000 / 2 = 20.000$ )

Gegenüberstellung der außerhalb der Teilungsmasse geleisteten Abfindungen

€ 20.000

zu dem

von der Verschiebung betroffenen anteiligen gemeinen Wert

€ 20.000

$100.000 = 50.000 + 50.000$ ; hier:  $100.000 = 70.000 + 30.000$ ; Diff = 20.000

100%

→ Die außerhalb der Teilungsmasse geleistete „Abfindung“ iHv **20.000 Euro** beträgt 100 % des von der Verschiebung betroffenen gemeinen Wertes; es liegt **keine steuerneutrale Realteilung** vor.

# Fortsetzung: Ermittlung des Veräußerungsgewinnes

Einkommensteuerliche **Einordnung** des Rechtsgeschäftes unter Zugrundelegung der „**Einheitstheorie**“ als

**(voll) entgeltlich**

**(voll) unentgeltlich**

Siehe Beispiel 1 EStR 2000, Rz 6627: **Fortsetzung**

Ein **Grundstück** steht je zur **Hälfte** im Miteigentum von A und B (gemeiner Wert **100.000 Euro**). **AK: 20.000 Euro**

Das Grundstück ist mit einer **Hypothek iHv 40.000 Euro** belastet.

Das Miteigentum wird nach den Wohnungsgrößen aufgeteilt: **A** erhält eine Wohnung mit einem **gemeinen Wert von 70.000 Euro** und **B** eine Wohnung mit einem gemeinen Wert von **30.000 Euro**.

Die Verbindlichkeit wird im selben Verhältnis wie die Wohnungen aufgeteilt (**A** übernimmt **28.000 Euro** an Verbindlichkeiten, **B 12.000 Euro**).

Berechnung des Anspruches:  $100.000 - 40.000 = 60.000 / 2 = 30.000$

→ **Ergänzung der Angabe**: Im Gegenzug müsste **A dem B** für seinen Anteil am Grundstück einen **Wertausgleich** leisten.

B erhält **30.000** – **12.000** = **18.000**; A müsste also **12.000 Euro** aus seinem Vermögen leisten (und übernimmt **8.000 Euro** mehr an Verbindlichkeiten, als müsste).

Wertverschiebung von B:  $50.000$  zu  $20.000 = 40\%$ ;  $40\%$  seiner **AK (10.000)** = **4.000**

**Ermittlung des Veräußerungsgewinnes B** (vgl Beispiel 2 EStR 2000, Rz 6627):

Veräußerungserlös (Ausgleichszahlung + übernommene Verbindlichkeit)	€ 12.000 + € 8.000	B verkauft später: <b>€ 30.000</b>
- Anteil <b>der AK</b> des Grundstückes	- € 4.000	- € 6.000
= Veräußerungsgewinn	<b>VG € 16.000</b>	<b>VG € 24.000</b>

A ?:  
Anteilige AK  
(Neugrundstück)  
= € 12.000  
+  
€ 8.000  
und  
anteilige AK  
(Altgrundstück)  
= € 10.000  
**AK: € 30.000**

A verkauft später:  
VERlös: **€ 70.000**  
  
- **AK € 30.000**  
  
**VG € 40.000**

Probe bei  
sofortigem Verkauf:  
VERlös: **€ 100.000**  
  
- **AK € 20.000**  
  
**VG € 80.000**

# Fazit und kritische Würdigung: Zur Entgeltlichkeit und Unentgeltlichkeit von Erbteilungen und Realteilungen

- „Einheitstheorie“? → zumindest jeweils anteilig gemischter Vorgang (**anteilige Veräußerung; anteilige AK; anteilige fortgeführte Werte**)
- **%-Grenzen erheblich relevant** (weil uU außerhalb naher Angehöriger); entspricht nicht der Judikatur des VwGH VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015: „[...] **Weicht allerdings der Wert der Gegenleistung um nicht mehr als 25% vom Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes ab, und liegen keine besonderen Umstände vor, die einen unentgeltlichen Gesamtcharakter nahelegen, ist für die Frage der ertragsteuerlichen Behandlung in der Regel von einem einheitlichen, entgeltlichen Rechtsgeschäft auszugehen.**“ Und: wo bleibt der **Wille** der Vertragsparteien?
- Auf dem übertragenen Vermögen „lastende“ Verbindlichkeiten werden differenziert betrachtet:
  - technisch: Abzug unmittelbar zusammenhängender Verbindlichkeiten vom Wert der Wirtschaftsgüter bei Ermittlung der zustehenden Erbquote (EStR 2000, Rz 134b)
  - **technisch: unmittelbar zusammenhängende Verbindlichkeiten stehen jedenfalls außerhalb der Teilungsmasse (EStR 2000, Rz 6627)**
  - Bei der Abgrenzung entgeltlicher und unentgeltlicher Rechtsgeschäfte:
    - **keine** „Gegenleistung“ bei Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen
    - **keine** „Gegenleistung“ bei zurückbehaltenem/bereits verbüchert bestehendem Wohn- oder Fruchtgenussrecht (EStR 2000, Rz 6624)
    - aber: „**Gegenleistung**“ bei mit Verbindlichkeiten belasteten sonstigen Wirtschaftsgütern (insb Grundstücken: EStR 2000, Rz 6625a)

→ **Versteckte Erbschafts- und Schenkungssteuer** (zumindest bei Übertragung von Immobilienvermögen) (!)

# Vielen Dank!

Univ.-Prof. Dr. Sabine Urnik

Vizedekanin der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät

Professorin für Rechnungslegung und Steuerlehre am

Fachbereich Betriebswirtschaftslehre

WissensNetzwerk Recht, Wirtschaft und Arbeitswelt

Mitglied der FAST (Forschungsgruppe anwendungsorientierter Steuerlehre)

