

3.4.3. Wechsel der Gesellschafter

3.4.3.1. Allgemeines

3.4.3.1.1. Gesellschafterwechsel aus gesellschaftsrechtlicher Perspektive

Grundsätzlich ist die Mitgliedschaft an einer Personengesellschaft unübertragbar und unvererblich. Allerdings kann entweder im Gesellschaftsvertrag die Möglichkeit einer Abweichung festgelegt werden oder die Gesellschafter können diesen Grundsatz auch im Nachhinein einstimmig abändern.^{847, 848} Sodann besteht die Grundlage, um einen neuen Gesellschafter aufzunehmen, ein bestehender Gesellschafter kann ausscheiden oder die Mitgliedschaft von einem Gesellschafter auf einen anderen kann übertragen werden. Findet ein Gesellschafterwechsel statt, so tritt der neue Gesellschafter voll in die Position des ausscheidenden Gesellschafters ein.⁸⁴⁹ Bei den restlichen Gesellschaftern kommt es zu keiner „An-“ oder „Abwachsung“. Infolgedessen tritt auch bei den verbliebenen Gesellschaftern keine Änderung ein.⁸⁵⁰ Somit ist der neue Gesellschafter auch nur im selben Ausmaß an der Gesellschaft beteiligt, wie schon der Altgesellschafter war.

3.4.3.1.2. Gesellschafterwechsel aus steuerrechtlicher Perspektive

Spätestens seit dem AbgÄG 2012⁸⁵¹ wird bei einer Anschaffung oder einer Veräußerung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft aus der steuerrechtlichen Perspektive eine Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter unterstellt. Bereits vor der Einführung dieser gesetzlichen Bestimmung hat die Finanzverwaltung diese Ansicht für vermögensverwaltende Personengesellschaften vertreten.⁸⁵² Durch das VwGH-Erkenntnis⁸⁵³ wurde die Ansicht der Finanzverwaltung hinsichtlich des Durchgriffspinzips durch das Höchstgericht bestätigt. Nach der ständigen Rechtsprechung erfolgt nicht nur bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften ein Durchgriff auf die dahinter liegenden Wirtschaftsgüter, sondern ebenso im Rahmen von betrieblichen Personengesellschaften. Aus ertragsteuerlicher Sicht handelt es sich auch beim Anteil an der Gesellschaft nicht um ein eigenes Wirtschaftsgut, sondern eben um eine aliquote Beteiligung an jedem aktiven und passiven Wirt-

847 Ist nach dem Gesellschaftsvertrag eine geringere Mehrheit erforderlich, kann eine Gesellschaftsvertragsänderung auch mit einer geringeren Quote erreicht werden.

848 Vgl. *Rieder/Huemer*, Gesellschaftsrecht³ (2013) 104, 157, 189.

849 Vgl. *Kalss* in *Kalss/Nowotny/Schauer*, Österreichisches Gesellschaftsrecht (2008) Rz 2/883 iVm Rz 2/601; *Duursma/Duursma-Kepplinger/Roth* (Hrsg.), Handbuch zum Gesellschaftsrecht (2007) VI/144.

850 Vgl. *Rieder/Huemer*, Gesellschaftsrecht³ (2013) 157.

851 BGBl I 2012/112.

852 Vgl. EStR 2000 Rz 6022; EAS 2846 vom 14.5.2007; EAS 3304 vom 23.11.2012.

853 VwGH 24.9.2014, 2012/13/0021.

schaftsgut der Gesellschaft.⁸⁵⁴ Dem gesellschaftsrechtlichen Postulat der „Gesamthand“ wird im Steuerrecht somit nicht Folge geleistet.

3.4.3.2. Anteile des Gesellschafters werden im Privatvermögen gehalten

3.4.3.2.1. Allgemein

Kommt es zu einem Verkauf der Beteiligung an der vermögensverwaltenden Personengesellschaft, wird aus steuerrechtlicher Sicht beim Veräußerer ein Verkauf der dahinter stehenden Wirtschaftsgüter unterstellt. Beim Käufer wird eine Anschaffung derselben Wirtschaftsgüter fingiert. Als mögliche steuerpflichtige Veräußerungsgegenstände kommen nur Kapitalvermögen, Grundstücke⁸⁵⁵ oder Spekulationsgeschäfte in Frage.

3.4.3.2.2. Anschaffungskosten- und Werbungskostenbegriff

Bei der Veräußerung von Kapitalvermögen kommen Einkünfte aus realisierter Wertsteigerung gem § 27 Abs 3 EStG oder Einkünfte aus Derivaten gem § 27 Abs 4 EStG in Frage. Die Einkünfte aus realisierter Wertsteigerung bestimmt sich nach § 27a Abs 3 Z 2 lit a EStG, die Derivate nach § 27a Abs 3 Z 3 EStG. Demnach ermittelt sich die Bemessungsgrundlage für Einkünfte aus realisierter Wertsteigerung nach dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös, dem Einlösungs- oder Abschichtungsbetrag und den Anschaffungskosten inklusive der anteiligen Stückzinsen. Im Rahmen von Derivaten gibt es drei Fallgestaltungen, die alle denkbaren Konstellationen abdecken sollen.⁸⁵⁶ Im Fall des Differenzausgleichs gilt beim Empfänger der Unterschiedsbetrag zwischen dem Differenzausgleich und den Anschaffungskosten des Derivats als Einkünfte aus Derivaten. Beim Empfänger der Stillhalterprämie oder der Einschüsse (Margins) gilt der Unterschiedsbetrag zwischen der Stillhalterprämie oder der Einschüsse (Margins) und dem geleisteten Differenzausgleich als Einkünfte aus Derivaten. Verfällt die Option, gilt die Stillhalterprämie als Einkünfte aus Derivaten. Kommt es zu einer Veräußerung oder sonstigen Abschichtung, ermittelt sich der Unterschiedsbetrag entsprechend jenem der Einkünfte aus realisierter Wertsteigerung.

854 VwGH 29.7.2010, 2007/15/0048; VwGH 27.2.2014, 2011/15/0082; *Bertl/Fraberger*, Bewertung von Beteiligungen, RWZ 2001, 184 ff; zur Regelung seit dem AbgÄG 2012 *Baumann/Raab*, Veräußerung von Anteilen an vermögensverwaltenden Personengesellschaften – AbgÄG 2012 regelt die Besteuerung im außerbetrieblichen Bereich, ÖStZ 2012, 589 (591); *Beiser*, Die Ertragsbesteuerung von Grundstücksveräußerungen bei Personengesellschaften, RdW 2012, 428 (428 ff); *Prodingner*, Spekulationsfrist bei Veräußerung eines Anteils an einer grundstücksverwaltenden Personengesellschaft, SWK 2012, 613 (613 ff); *Posch*, Spekulationsfrist bei Veräußerung eines Gesellschaftsanteils an einer vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaft, UFSjournal 2012, 22 (22 ff), aA *Prodingner*, Besondere Einkünfte bei Veräußerung eines KG-Anteiles, ÖStZ 1997, 321 (322); zur vermögensverwaltenden Personengesellschaft *Hirschler*, Der gewerbliche Grundstückshandel – Zweifelsfragen zur steuerlichen Behandlung von Personengesellschaften, FJ 1997, 65 (69 f).

855 Der Begriff „Grundstücke“ umfasst Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte).

856 Vgl ErläutRV 981 BlgNR 14. GP 116.

Hingegen gilt bei einer sonstigen Abschtung, zB Glattstellung, die Stillhalterprämie als Veräußerungserlös.⁸⁵⁷ Kommt es zu einer tatsächlichen Lieferung des Derivats, liegt keine Realisation des Derivats vor, sondern eine Anschaffung und eine Veräußerung des Basiswerts.⁸⁵⁸

Bei den Anschaffungskosten handelt es sich immer um tatsächliche Anschaffungskosten des Steuerpflichtigen.⁸⁵⁹ Demnach sind unter die Anschaffungskosten alle jene Aufwendungen zu subsumieren, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Vom Veräußerer übernommene Verbindlichkeiten zählen ebenfalls zu den Anschaffungskosten.⁸⁶⁰ Wird das Kapitalvermögen im außerbetrieblichen Bereich gehalten, dürfen Anschaffungsnebenkosten allerdings nicht als Anschaffungskosten angesetzt oder als Werbungskosten abgezogen werden, wenn auf dieses Kapitalvermögen ein besonderer Steuersatz Anwendung findet (§ 27a Abs 4 Z 2 EStG).⁸⁶¹ Kommt es zu einem Tausch, hat die Überschussberechnung anhand der Gegenleistung zu erfolgen.⁸⁶² Wird das Kapitalvermögen unentgeltlich erworben, sind gem § 27a Abs 4 Z 1 EStG die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers maßgeblich. Auch in diesem Fall wird davon auszugehen sein, dass Anschaffungsnebenkosten nicht angesetzt werden dürfen, wenn die Einkünfte einem besonderen Steuersatz unterliegen.⁸⁶³

Für Kapitalvermögen, das einem besonderen Steuersatz gem § 27a EStG unterliegt, besteht ein Abzugsverbot von Werbungskosten, die einen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang aufweisen.⁸⁶⁴ Anschaffungsnebenkosten, die nicht zu den Anschaffungskosten zählen, können auch nicht im Rahmen von Werbungskosten berücksichtigt und vom Veräußerungserlös in Abzug gebracht werden. Ebenso von diesem Abzugsverbot umfasst sind etwa Bankspesen oder Depotgebühren.⁸⁶⁵ Auch wenn die Option zur Regelbesteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen in Anspruch genommen wird, ist dennoch ein Abzug der Werbungskosten nicht zulässig.⁸⁶⁶

857 Ausführlich dazu *Kirchmayr/Finsterer/Hofstätter/Polivanova/Schuchter* (Hrsg), Handbuch der Besteuerung von Kapitalvermögen in der Praxis² (2014) 63 ff; *Marschner*, Besteuerung von Kapitalvermögen nach dem KESt-Erlass (2012) 42 ff; *Marschner* in *Jakom*, EStG¹⁰ § 27a Rz 26 ff.

858 Vgl *Kirchmayr/Finsterer/Hofstätter/Polivanova/Schuchter* (Hrsg), Handbuch der Besteuerung von Kapitalvermögen in der Praxis² 31 f; *Kirchmayr* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), EStG¹⁶ § 27a Rz 108.

859 Vgl *Marschner* in *Jakom* (Hrsg), EStG¹⁰ § 27a Rz 31.

860 VwGH 28.11.2001, 99/13/0254; ebenso EStR 2000 Rz 2165.

861 Vgl *Kirchmayr* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), EStG¹⁶ § 27a Rz 91.

862 Vgl *Kirchmayr* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), EStG¹⁶ § 27a Rz 92.

863 Vgl *Marschner* in *Jakom*, EStG¹⁰ § 27a Rz 32.

864 Vgl *Marschner*, Besteuerung von Kapitalvermögen nach dem KESt-Erlass (2012) 65.

865 Vgl *Vock* in *Jakom*, EStG¹⁰ § 20 Rz 93.

866 Vgl *Kirchmayr/Finsterer/Hofstätter/Polivanova/Schuchter* (Hrsg), Handbuch der Besteuerung von Kapitalvermögen in der Praxis² 33; *Marschner*, Besteuerung von Kapitalvermögen nach dem KESt-Erlass (2012) 68.

Der Überschuss aus privaten Grundstücksveräußerungen gem § 30 Abs 3 EStG wird grundsätzlich als Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten ermittelt.⁸⁶⁷ Da sich der Anschaffungskostenbegriff nach jenem im betrieblichen Bereich richtet,⁸⁶⁸ gelten im Unterschied zum Kapitalvermögen hier als Anschaffungskosten von Neubestand der Kaufpreis inkl Nebenkosten, wie etwa Vermittlungshonorare, Vertragserrichtungskosten, Beratungskosten, Provisionen, (Gerichts-)Gebühren und Abgaben, die Grunderwerbsteuer sowie Aufschließungskosten. Ebenso von den Anschaffungskosten umfasst sind nachträgliche Erhöhungen und Verminderungen.⁸⁶⁹ Nicht davon umfasst sind allerdings Zinsen für Eigen- oder Fremdkapital, Verzugszinsen wegen verspäteter Kaufpreiszahlung sowie Geldbeschaffungskosten.⁸⁷⁰ Ebenso keine Beachtung wird einem lebenslänglichen Wohnrecht eingeräumt.⁸⁷¹ Bei Gebäuden sind die Anschaffungskosten zusätzlich um Herstellungs- und Instandsetzungsaufwendungen zu erhöhen, soweit diese nicht bei der Ermittlung der Einkünfte bereits berücksichtigt wurden, sowie um die Absetzung für Abnutzung zu vermindern, soweit diese bereits bei der Ermittlung von Einkünften abgezogen worden sind.⁸⁷² Auch die steuerfreien Beträge, die aus steuerfreien Subventionen aus öffentlichen Mitteln stammen, sind von den Anschaffungskosten abzusetzen.⁸⁷³ Um Schwierigkeiten bei der Ermittlung der Anschaffungskosten für Altbestand zu vermeiden, können die Anschaffungskosten pauschal mit 40 % oder 86 % des Veräußerungserlöses angesetzt werden.⁸⁷⁴ Da keine weiteren Abzüge vorgesehen sind, kommt es automatisch zu positiven Einkünften.⁸⁷⁵ Unabhängig vom anzuwendenden Prozentsatz der Anschaffungskosten sind jene Herstellungsaufwendungen gem § 28 Abs 3 EStG, die innerhalb der letzten 15 Jahre vor der Veräußerung des Altbestands vom Steuerpflichtigen selbst oder bei unentgeltlicher Übertragung von Rechtsvorgänger geltend gemacht wurden, dem Unterschiedsbetrag zur Hälfte hinzuzurechnen.⁸⁷⁶

Im Rahmen von privaten Grundstücksveräußerungen ist ein Werbungskostenabzug für Aufwendungen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang

867 Handelt es sich um Grundstücke, die am 31.3.2012 nicht steuerverfassen waren, können die Anschaffungskosten pauschal vom Veräußerungserlös ermittelt werden.

868 Vgl *Bodis/Hammerl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), EStG¹⁷ § 30 Rz 218.

869 Vgl *Kanduth-Kristen* in *Jakom*, EStG¹⁰ § 30 Rz 53.

870 VwGH 16.11.1993, 93/14/0125; *Bodis/Hammerl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), EStG¹⁷ § 30 Rz 222.

871 Aus einer wirtschaftlichen Perspektive betrachtet handelt es sich bei einer Einräumung eines Wohnrechts um keine Gegenleistung für die Eigentümübertragung; vgl *Kanduth-Kristen* in *Jakom*, EStG¹⁰ § 30 Rz 53 mwN.

872 Vgl § 30 Abs 3 EStG.

873 Vgl *Kanduth-Kristen* in *Jakom*, EStG¹⁰ § 30 Rz 61.

874 Sind die tatsächlichen Anschaffungskosten bekannt, können auf Antrag die Einkünfte entsprechend den Einkünften von Neubestand ermittelt werden.

875 Vgl *Kanduth-Kristen* in *Jakom*, EStG¹⁰ § 30 Rz 71.

876 Vgl ErläutRV 1960 BlgNR 24. GP 24 f; *Fuhrmann/Lang*, Immobilienbesteuerung neu – Änderungen durch das Abgabenänderungsgesetz 2012, immoLex 2013, 6 (6 f).

gem § 20 Abs 2 EStG ausgeschlossen, weil auch hier ein besonderer Steuersatz zur Anwendung kommt. Vor Inkrafttreten des StRefG 2015/2016 änderte auch die Option zur Regelbesteuerung nichts am Abzugsverbot.⁸⁷⁷ Durch das StRefG 2015/2016 kam es allerdings zu einer Änderung, weshalb seit 1.1.2016 Werbungskosten dann abgezogen werden dürfen, wenn zur Regelbesteuerung optiert wird.⁸⁷⁸ Davon ausgenommen sind aber die in § 30 Abs 3 EStG taxativ aufgezählten Aufwendungen. Ausnahmsweise dürfen somit im Rahmen von privaten Grundstücksveräußerungen die Aufwendungen für die Vornahme der Mitteilung oder Selbstberechnung durch einen Parteienvertreter sowie Minderbeträge aus Vorsteuerberichtigungen gem § 6 Z 12 EStG in Abzug gebracht werden.^{879, 880}

Bei Spekulationsgeschäften handelt es sich um jene Veräußerungsgeschäfte von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens, die weder Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27 EStG) noch Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (§ 30 EStG) darstellen. Ein Steuertatbestand liegt allerdings nur dann vor, wenn zwischen der Anschaffung und der Veräußerung nicht mehr als ein Jahr verstrichen ist. Unter § 31 EStG sind sowohl körperliche als auch unkörperliche Wirtschaftsgüter zu subsumieren, die weder Kapitalvermögen noch Grundstücke oder grundstücksgleiche Rechte sind. Relevanz hat § 31 EStG vor allem für Antiquitäten, Schmuck, Kunstgegenstände, Edelmetalle, Gold, Kfz und Möbel.⁸⁸¹ Auch hier werden die Einkünfte als Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten und Werbungskosten definiert. Als Anschaffungskosten gelten hier der Kaufpreis inkl Nebenkosten sowie nachträgliche Erhöhungen oder Verminderungen. Wird zu einem späteren Zeitpunkt der Kaufpreis zur Gänze zurückgezahlt, sinken die Anschaffungskosten auf null. Bei einem unentgeltlichen Erwerb wird auf die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers abgestellt. Kommt es im Rahmen eines unentgeltlichen Erwerbs zu Anschaffungsnebenkosten, erhöhen diese nicht die Anschaffungskosten und können auch nicht als Werbungskosten abgezogen werden.⁸⁸²

Da Spekulationseinkünfte gem § 31 EStG nicht dem Werbungskostenabzugsverbot gem § 20 EStG unterliegen, können Werbungskosten, die unmittelbar durch das Veräußerungsgeschäft verursacht werden, berücksichtigt werden. Dabei handelt es sich etwa um Kosten für Zeitungsinserate, Vermittlungsprovisionen, Vertragserrichtungskosten und Fremdkapitalzinsen. Fallen Werbungskosten an,

877 Vgl *Bodis/Hammerl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), EStG¹⁷ § 30 Rz 241.

878 Vgl ErläutRV 129 BlgNR 25. GP 6.

879 Vgl *Kanduth-Kristen* in *Jakom*, EStG¹⁰ § 30 Rz 63 ff; *Bodis/Hammerl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), EStG¹⁷ § 30 Rz 242 f.

880 Bei Veräußerungen vor dem 1.1.2016 konnte noch ein 2%iger Inflationsabschlag ab dem elften Jahr nach dem Zeitpunkt der Anschaffung oder späteren Umwidmung bei Anwendbarkeit des besonderen Steuersatzes geltend gemacht werden. Dieser war allerdings mit 50 % der Anschaffungskosten gedeckelt. Der Inflationsabschlag wurde im Rahmen des StRefG 2015/2016 wieder abgeschafft.

881 Vgl *Kanduth-Kristen* in *Jakom*, EStG¹⁰ § 31 Rz 9.

882 Vgl *Kanduth-Kristen* in *Jakom*, EStG¹⁰ § 31 Rz 25.

obwohl der Spekulationstatbestand nicht erfüllt wird (zB der Verkauf kommt nicht zustande), können die Werbungskosten mangels Tatbestandserfüllung nicht in Abzug gebracht werden.

3.4.3.2.3. Folgen des Gesellschafterwechsels anhand von Beispielen zur OG

Werden nun Anteile an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft verkauft, muss für alle in der Personengesellschaft enthaltenen Wirtschaftsgüter eine Überprüfung der einzelnen Tatbestandsvoraussetzungen erfolgen.

Beispiel 12

A und B sind jeweils zu 50 % an der vermögensverwaltenden OG beteiligt, welche sie gemeinsam gegründet haben. Nach der Gründung hat die OG einen Anteil an der X-AG (AK 50) sowie ein Grundstück (AK 1.000) angeschafft. Der Verkehrswert des Anteils an der X-AG beträgt 300, jener des Grundstücks 5.000.⁸⁸³ Sowohl die laufenden Dividenden als auch die jährlichen Überschüsse aus der Vermietung des Grundstücks wurden immer entnommen. A möchte seinen Anteil an Y verkaufen.

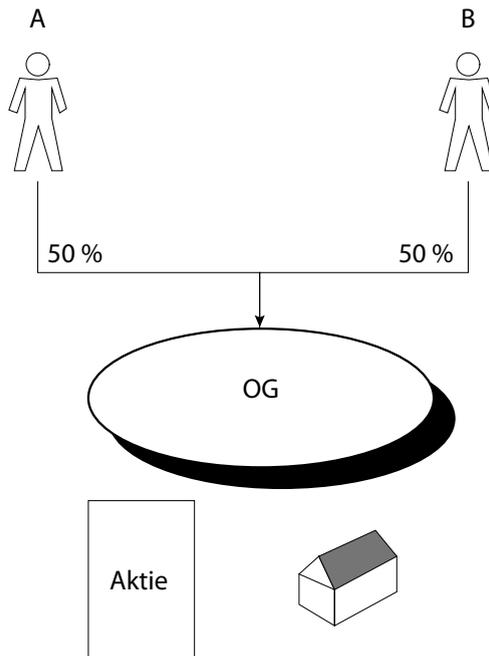


Abbildung 24: Beispiel 12 (eigene Darstellung)

⁸⁸³ Aus Vereinfachungsgründen wird in diesem Beispiel unterstellt, dass das Grundstück am 31.3.2012 noch steuerverfangen war.

3. Steuerrecht

	Aktie	Grundstück	gesamt
Verkehrswert gesamt	300	5.000	5.300
Anschaffungskosten gesamt	50	1.000	1.050
Verkehrswert Anteil A	150	2.500	2.650
Anschaffungskosten A	-25	-500	-525
Überschuss	125	2.000	2.125

Der Verkehrswert der Gesellschaft beträgt insgesamt 5.300. Davon entfallen auf A 50 %, also 2.650. Abzüglich der aliquoten Anschaffungskosten ergibt sich ein Überschuss aus realisierter Wertsteigerung von 125, der dem besonderen Steuersatz von 27,5 % (25 % vor dem StRefG 2015/2016) unterliegt. Der Überschuss an der privaten Grundstücksveräußerung beträgt 2.000, der mit 30 % (25 % vor dem StRefG 2015/2016) besteuert wird. Insgesamt kommt es zu einer Steuerbelastung iHv 634,375 ($125 \times 27,5 \% + 2.000 \times 30 \%$).

Handelt es sich bei dem Grundstück um Altbestand,⁸⁸⁴ können die Anschaffungskosten pauschal ermittelt werden und belaufen sich auf 1.000 oder 2.150. Die Steuerbelastung für das Grundstück würde sodann 450 oder 105 betragen.

Die neuen Anschaffungskosten für Y betragen für die Aktie 150 und für das Grundstück 2.500 (sowohl bei Altbestand als auch bei Neubestand).

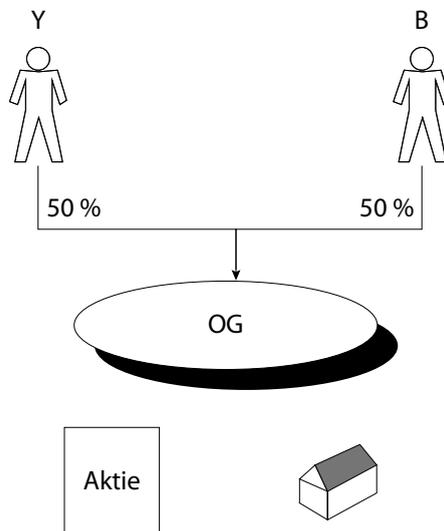


Abbildung 25: Beispiel 12 – Endstruktur (eigene Darstellung)

884 Als Altbestand werden jene Grundstücke und grundstücksgleichen Rechte iSd § 30 Abs 1 EStG erfasst, die am 31.3.2012 nicht steuerverfangen waren, bei denen somit die zehn- oder fünfzehnjährige Spekulationsfrist am 31.3.2012 bereits abgelaufen war und die an diesem Tag ertragsteuerfrei veräußert werden hätten können.

Verfügt A über Verhandlungsgeschick und kann seinen Anteil um insgesamt 5.500 veräußern, kann mE der zusätzliche Veräußerungserlös nur aliquot auf die einzelnen Vermögensgegenstände aufgeteilt werden. Kommt es zu einem Notverkauf um 5.000, sollte eine spiegelbildliche Beurteilung erfolgen.

Variante 1

Der Verkehrswert der Anteile an der X-AG steigt weiter auf 500. Die OG veräußert die Aktie.

	B	Y	gesamt
Verkehrswert	250	250	500
Anschaffungskosten	-25	-150	-175
Überschuss	225	100	325

Der Verkehrswert der Aktie ist entsprechend dem Beteiligungsausmaß auf B und Y aufzuteilen. Die Anschaffungskosten von B entsprechen den historischen Anschaffungskosten von 25 ($50 / 2$), jene von Y entsprechen dem Kaufpreis iHv 150. Auf den anteiligen Überschuss sowohl von B als auch von Y ist der besondere Steuersatz von 27,5 % (25 % vor dem StRefG 2015/2016) anzuwenden. B hat eine Steuerlast iHv 61,875 und Y hat eine Steuerlast iHv 27,5 zu tragen.

Variante 2

Der Verkehrswert des Grundstücks fällt auf insgesamt 3.000. Im Jahr darauf erholt sich der Verkehrswert des Grundstücks nicht und Y verkauft seinen Anteil an Z.

Der gesunkene Verkehrswert bewirkt weder einen Überschuss noch einen Werbungskostenüberhang, weil dadurch weder ein Zufluss noch ein Abfluss generiert wird. Erst durch die Veräußerung kommt es zu einer Realisierung.

	Aktie	Grundstück	gesamt
Verkehrswert gesamt	300	3.000	3.300
Verkehrswert Anteil Y	150	1.500	1.650
Anschaffungskosten Y	-150	-2.500	-2.650
Werbungskosten	0	-1.000	-1.000

Durch den Verkauf des Anteils realisiert Y einen Werbungskostenüberhang aus privaten Grundstücksveräußerungen gem § 30 EStG,⁸⁸⁵ welcher in erster Linie mit Überschüssen aus privaten Grundstücksveräußerungen ausgeglichen werden kann. Verbleibt danach ein weiterer Überhang, ist dieser auf 60 % zu kürzen und ausschließlich mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausgleichsfähig. Alternativ kann ein Antrag auf Verteilung über 15 Jahre gestellt werden. Auch in diesem Fall ist ein Ausgleich nur mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung möglich.

885 Da das Grundstück für Y Neubestand darstellt, ist eine pauschale Ermittlung der Anschaffungskosten nicht möglich.