

Sofortige Abzugsfähigkeit?

Ertragsteuerliche Behandlung der Grunderwerbsteuer bei Anteilsvereinigung

Überlegungen zur Aktivierung oder Aufwandswirksamkeit

CHRISTIAN PRODINGER*)



Wie bekannt, wurde der Tatbestand des § 1 Abs 3 GrEStG (Anteilsvereinigung bei Kapitalgesellschaften) dem Wesen nach beibehalten, jedoch die Grenze von 100 % auf 95 % reduziert. Neu ist jedoch die Bestimmung des § 1 Abs 2a GrEStG, die auch bei Erwerben von mindestens 95 % der Anteile an Personengesellschaften zum Anfall von GrESt führt. Fraglich sind die bilanziellen und ertragsteuerlichen Auswirkungen derart entstandener GrESt.

1. Rechtsgrundlagen

Im Haupttatbestand wird Grunderwerbsteuer durch die Übertragung eines Grundstücks ausgelöst. Dabei sind sowohl der entgeltliche als auch der unentgeltliche Übertragungsakt tatbestandlich.

§ 1 Abs 3 GrEStG bringt nun einen Auffangtatbestand, wonach nach der alten Rechtslage bis 31. 12. 2015 die Vereinigung aller Anteile an einer grundstücksbesitzenden Kapitalgesellschaft Grunderwerbsteuer auslöst. Nach der nunmehrigen Neuregelung führt bereits die Vereinigung von mindestens 95 % aller Anteile einer (Kapital-)Gesellschaft zum Anfall von Grunderwerbsteuer. Obwohl sich daher am zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Eigentum der grundstücksbesitzenden Gesellschaft hinsichtlich des Grundstücks nichts ändert, soll die Vereinigung der Anteile zum Anfall von Grunderwerbsteuer führen.

Die Regelung wurde zwar mit Wirkung ab 1. 1. 2016 grundsätzlich neu gestaltet, ist jedoch hinsichtlich ihres Kerns, abgesehen von der Grenze, im Wesentlichen gleichgeblieben.

Neu ist jedoch die Bestimmung des § 1 Abs 2a GrEStG, wonach Grunderwerbsteuer auch dann anfällt, wenn innerhalb von fünf Jahren mindestens 95 % der Anteile an einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft auf neue Gesellschafter übergehen. Hier wird gesetzlich fingiert, dass das sich im Gesamthand Eigentum befindliche Grundstück auf die neuen Gesellschafter übergegangen und insofern übertragen worden ist.

Für beide Tatbestände ist gleichermaßen gegeben, dass nicht die Übertragung von 95 % die Grunderwerbsteuer auslöst, sondern der letzte Akt, mit dem die Grenze von 95 % ausgelöst wird. In beiden Fällen kann also die Übertragung eines Zwerganteils von 0,1 % entweder zur Übertragung von 95 % der Anteile an einer Personengesellschaft auf neue Gesellschafter oder aber zur Vereinigung von mindestens 95 % der Anteile an einer Kapitalgesellschaft in einer Hand führen.

2. Mögliche Rechtsvorgänge

Die Änderung des Gesellschafterbestands oder die Anteilsvereinigung kann durch verschiedenste Rechtsvorgänge hergestellt werden:

*) Dr. Christian *Prodinger* ist Steuerberater in Wien. Seine Tätigkeitsschwerpunkte sind Umstrukturierungen, Immobilienbesteuerung, Leasing und Rechtsmittel sowie die Kollegenberatung.

- Denkbar ist zum einen etwa eine entgeltliche Anteilsübertragung, also etwa der Kauf von Anteilen an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft. In diesem Fall liegt zweifelsohne hinsichtlich der Anteile ein Anschaffungsvorgang vor, sodass die so angeschafften Anteile mit den Anschaffungskosten zu bewerten sind.¹⁾
- Denkbar ist aber ebenso ein unentgeltlicher Erwerb, sodass die Anteile zB durch Schenkung oder im Todesfall übertragen werden können. Im betrieblichen Bereich liegt dabei nach § 6 Z 9 lit a EStG Buchwertfortführung vor.
- Ebenso möglich ist ein Einlagevorgang von Anteilen. Nach § 6 Z 14 EStG wird daher grundsätzlich Entgeltlichkeit – und damit im Sinne eines Tauschs eine Anschaffung der Anteile (wie beim entgeltlichen Erwerb) – gegeben sein.
- Denkbar ist natürlich, dass die Sacheinlage unter die Begünstigungen des UmgrStG fällt, sodass dann Buchwertfortführung gegeben ist.

3. Steuerschuldnerschaft

Nach § 9 Z 3 lit b GrEStG ist bei der Vereinigung von Kapitalgesellschaftsanteilen Steuerschuldner derjenige, in dessen Hand die Anteile vereinigt werden. Bei der Änderung des Gesellschafterbestands einer Personengesellschaft ist nach § 9 Z 3 lit a GrEStG Steuerschuldner die Personengesellschaft selbst (und nicht etwa der Gesellschafter, der den letzten Anteilserwerb durchführt).

4. Rechtsfrage

Fraglich ist nun, wie die entstehende Grunderwerbsteuer bilanziell und ertragsteuerlich abzubilden ist.

Theoretisch gibt es hierfür drei Möglichkeiten:

- Zum einen kann grundsätzlich Aktivierungspflicht gegeben sein. Im Fall des § 1 Abs 3 GrEStG könnte daher die Grunderwerbsteuer auf die erworbenen Anteile zu aktivieren sein. Die Grunderwerbsteuer wird letztlich durch die Anteilsvereinigung und somit die Übertragung des Anteils ausgelöst. Eine Aktivierung auf das Grundstück scheint hier nur schwer vorstellbar, da ja nicht einmal nach ertragsteuerlichen Grundsätzen das Grundstück den Gesellschaftern zugerechnet wird und sich am Bestand des Grundstückes selbst nichts ändert.
- Im Fall des § 1 Abs 2a GrEStG ist wiederum die Aktivierung auf die erworbenen Anteile an der Personengesellschaft denkbar. Vertretbar könnte auch die Aktivierung auf das Grundstück sein, da das Grundstück – jedenfalls ertragsteuerlich²⁾ – den Gesellschaftern zugeordnet wird und das GrEStG letztlich einen Erwerb des Grundstücks durch neue Gesellschafter fingiert.
- Wenn man jedoch eine Aktivierungspflicht verneint, so ist die angefallene Grunderwerbsteuer Betriebsausgabe oder Werbungskosten.

5. Judikatur und Literatur

Soweit ersichtlich, wurde die Konstellation des § 1 Abs 3 GrEStG in Österreich noch kaum diskutiert. Klarerweise gibt es zur neuen Bestimmung des § 1 Abs 2a GrEStG keine ertragsteuerlichen Überlegungen.

Bekannterweise sind die Bestimmungen der deutschen Rechtslage³⁾ nachempfunden. Beiläufig bringt das deutsche GrEStG auch die gleichen Regelungen hinsichtlich der

¹⁾ Vgl § 203 UGB und § 6 Z 1 und Z 2 EStG.

²⁾ Wohl im Unterschied zur Darstellung nach dem UGB.

³⁾ § 1 Abs 2a und Abs 3 dGrEStG.

Steuerschuldnerschaft.⁴⁾ Die deutsche Rechtslage ist daher im Kern durchaus vergleichbar, und es kann die deutsche Literatur und Judikatur herangezogen werden.

Die korrekte Behandlung war in Deutschland selbst lange Zeit strittig.⁵⁾ Die OFD Hannover⁶⁾ hat die Qualifikation als Anschaffungsnebenkosten in beiden Anteilsvereinigungs-fällen argumentiert. Gleiches wurde dann vom Bayerischen Landesamt für Steuern unter Verweis auf die Judikatur der Finanzgerichte vertreten.⁷⁾

Der BFH hat sich in den letzten Jahren mehrfach mit dieser Grundfrage beschäftigt und die Frage – jedenfalls für die deutsche Rechtslage – geklärt. In einem ersten Urteil⁸⁾ war die Einlage eines Anteils aus dem nichtsteuerlichen Vermögen in eine Kapitalgesellschaft strittig. Der BFH hat zunächst ausgeführt, dass bei Anschaffungen grundsätzlich die Anschaffungskosten samt Anschaffungsnebenkosten zu aktivieren seien, die Frage der Grunderwerbsteuer hinsichtlich Anteilsvereinigung aber ausgelassen. Der BFH hat vielmehr ausgeführt, dass die übertragenen Anteile nicht mit den Anschaffungskosten, sondern mit dem Teilwert zu bilanzieren seien. Die aufgrund der Anteilsvereinigung anfallenden Grunderwerbsteuern erhöhten nicht den Teilwert, mit dem die eingelegten Anteile zu aktivieren seien.

Der BFH führt weiters aus, dass bei der Bewertung der Aktien zu bedenken sei, dass nicht der Erwerb der jeweiligen Aktien als solcher die Grunderwerbsteuerpflicht auslöse; Anknüpfungspunkt sei vielmehr die Zuordnung aller Geschäftsanteile in einer Hand. Es handle sich bei den Grunderwerbsteuern nicht um regelmäßig, sondern nur in bestimmten Ausnahmefällen an den Anteilserwerb geknüpfte Folgekosten, die deshalb im Rahmen der Bemessung des Teilwertes nicht zu berücksichtigen seien.

In einer weiteren Entscheidung hatte der BFH⁹⁾ den Fall einer Sacheinlage von Anteilen in eine Kapitalgesellschaft mit Kapitalerhöhung zu entscheiden. Dabei war das Umwandlungssteuergesetz anwendbar, und die Einbringung erfolgt zu Buchwerten.

Der BFH analysiert zunächst den Begriff der Anschaffungskosten und führt aus, dass sämtliche in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Anschaffung stehenden, insbesondere zwangsläufig im Gefolge der Anschaffung anfallenden Nebenkosten ebenfalls zu aktivieren seien.¹⁰⁾ Anschaffungskosten könnten jedoch nur solche Kosten sein, die nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten der Beschaffung tatsächlich zuzuordnen seien. Ein bloßer kausaler oder zeitlicher Zusammenhang mit der Anschaffung sei nicht ausreichend. Vielmehr komme es auf die Zweckbestimmung der Aufwendung an.¹¹⁾ Der BFH zitiert in der Folge ausführlich die deutsche Judikatur und Literatur. Er kommt zur Auffassung, dass das Gesetz mithilfe eines Ersatztatbestands der Anteilsvereinigung einen zivilrechtlich nicht vorhandenen grundstücksbezogenen Erwerbsvorgang fingiere. Dieses Besteuerungsobjekt finde im Ertragsteuerrecht keine Entsprechung. Die Grundstücke befänden sich nach dem Anteilserwerb unverändert im zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Eigentum der Gesellschaft und seien weiterhin bei dieser und nicht bei dem Anteilserwerber zu bilanzieren. Daraus folge aber nicht, dass das „*eigentliche*“ Besteuerungsobjekt die Anteile seien. Vielmehr fehle es in ertragsteuerlicher Hinsicht an einem über die reine Kausalität hinausgehenden inhaltlichen Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und dem Anschaffungsvorgang. Anknüp-

⁴⁾ Vgl § 13 Z 5 und 6 dGrEStG.

⁵⁾ Vgl hierzu *Behrens*, Ertragsteuerliche Behandlung nach § 1 Abs. 2a oder Abs. 3 GrEStG angefallener Grunderwerbsteuer, DStR 2008, 338.

⁶⁾ OFD Hannover 24. 7. 2007, S 2171-65-STO 221/222.

⁷⁾ Vgl hierzu *Behrens*, DStR 2008, 338.

⁸⁾ BFH 14. 3. 2011, I R 40/10.

⁹⁾ BFH 20. 4. 2011, I F 2/10.

¹⁰⁾ Vgl BFH 20. 4. 2011, I F 2/10, Rn 14 mwH.

¹¹⁾ Vgl vor allem die Vorjudikatur.

fungspunkt für die Entstehung der Steuer sei nicht der Anteilserwerb als solcher, sondern eine spezifisch grunderwerbsteuerliche Fiktion im Hinblick auf ein anderes, nicht vom Anteilserwerber angeschafftes Wirtschaftsgut.

Der BFH verwirft in weiterer Folge auch die Überlegung des Finanzgerichts in der Vorinstanz, wonach die Entstehung der Grunderwerbsteuer der Disposition des Steuerpflichtigen entzogen sei. Nach dem BFH sei kein Grund erkennbar, warum Kosten unterschiedlich zu aktivieren zu sein sollen, je nachdem, ob es sich um vermeidbare oder um gesetzlich festgelegte Aufwendungen handle. Auch im Hinblick auf gesetzlich angeordnete Aufwendungen bleibe es dabei, dass die bloße Ursächlichkeit des Erwerbs mangels finalen Zweckzusammenhangs für eine Aktivierung nicht ausreiche.

Abschließend kommt der BFH zur Auffassung, es sei auch zu bedenken, dass es, insbesondere beim Erwerb von Zwerganteilen,¹²⁾ zu wenig sachgerechten Bilanzansätzen kommen könne. Die Grunderwerbsteuer werde nicht durch den auf den Anteilserwerb entfallenden Kaufpreis, sondern durch den Wert des Grundstücks bemessen, sodass bei völlig unterschiedlichen Anteilserwerben die gleiche Grunderwerbsteuer ausgelöst würde.

In einem weiteren Urteil¹³⁾ hatte der BFH über einen entgeltlichen Gesellschafterwechsel bei einer Personengesellschaft zu entscheiden. Er zitiert wiederum die Vorjudikatur, die entweder eine Aktivierung auf die Anteile oder eine Aktivierung auf das Grundstück bejahen. Ebenso wird die Literatur, die nach herrschender Meinung eine Behandlung als sofort abziehbaren Aufwand vertrete, releviert.¹⁴⁾ Der BFH stellt zunächst klar, dass es sich aufgrund des § 13 Z 6 dGrEStG um eine gemeinschaftliche Steuerschuld handle, die somit nicht zu Sonderwerbungskosten führen könne. Wiederum wird auf die grunderwerbsteuerliche Fiktion des Grundstücksübergangs abgestellt und herausgearbeitet, dass zivilrechtlich die Identität der grundbesitzenden Personengesellschaft unberührt bleibe. Auf Ebene der Erwerberin liege keine Anschaffung des Grundstücks vor, da sich der Grundbesitz weiterhin im zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Eigentum der Gesellschaft befinde. Zwischen Anschaffung der Personengesellschaftsanteile und Grunderwerbsteuer fehle es an einem über die reine Kausalität hinausgehenden inhaltlichen Zusammenhang. Daher verbiete sich eine Aktivierung.

Für die Richtigkeit dieser Auffassung spreche auch, dass die Verwirklichung des Tatbestands aus einer Summe von Teilakten bestehen kann, die nur zusammengenommen tatbestandserfüllend sind.

Aus der höchstgerichtlichen Judikatur ergibt sich daher für die deutsche Rechtslage, dass in beiden Fällen die Grunderwerbsteuer sofort abzugsfähig ist.

Die gleiche Auffassung wird auch handelsbilanziell vertreten.¹⁵⁾

6. Auswirkung auf die österreichische Rechtslage

6.1. Anteilsvereinigung bei Kapitalgesellschaften

Die zitierte Entscheidung des BFH¹⁶⁾ ist zu einer letztlich überaus vergleichbaren Rechtslage ergangen. In der österreichischen Literatur¹⁷⁾ wurde in detaillierter Analyse des Urteils unter Bezug auf den österreichischen Anschaffungskostenbegriff und die

¹²⁾ Unter Umständen löst ja der Erwerb eines sehr geringen Anteils durch das Erreichen der 95%-Grenze die Steuer aus.

¹³⁾ BFH 2. 9. 2014, IX R 50/13.

¹⁴⁾ Vgl BFH 2. 9. 2014, IX R 50/13, Rn 17.

¹⁵⁾ Vgl hierzu *Schubert/Gadek* in Beck'scher Bilanzkommentar, § 255 HGB Rz 325, Stichwort: „Grunderwerbsteuer“.

¹⁶⁾ BFH 20. 4. 2011, I R 2002/10.

¹⁷⁾ *Daxkoblner/Hasanovic/Kerschner/Steindl*, BFH-Rechtsprechungsübersicht, ecolex 2011, 1151.

Rechtsauffassung zu Umgründungen, wonach bei Buchwertfortführungen die Grunderwerbsteuer sofort abzugsfähig sei, die sofortige Abzugsmöglichkeit vertreten.

Allerdings wurde auf die gegenteilige Auffassung des BMF¹⁸⁾ verwiesen.

Die EStR vertreten jedoch nunmehr¹⁹⁾, dass bei einer GmbH-Anteilsvereinigung in einer Hand die anfallende Grunderwerbsteuer „zu den nicht abzugsfähigen Werbungskosten“ zählen soll, wobei auf die Judikatur des BFH verwiesen wird.

Die Aussage scheint zunächst nicht recht verständlich, da die Qualifikation als Werbungskosten gerade zur Abzugsfähigkeit führt und sich aus der – vom BMF zitierten – Judikatur des BFH wohl die gegenteilige Auffassung ergibt. Da die frühere Diktion gelautet hat, dass die Grunderwerbsteuer „zu den nachträglichen Anschaffungskosten und nicht zu den Werbungskosten“ zählt, könnte es sich um eine unklare Darstellung handeln, und die Sofortabzugsfähigkeit wäre zu bejahen. Andererseits könnte wohl nur gemeint sein, dass zwar dem Grunde nach Werbungskosten vorliegen, die daher auch abzugsfähig sind, im Zusammenhang mit der Endbesteuerungswirkung und § 20 Abs 2 EStG ein Abzug von Kosten aber eben nicht möglich ist. Im betrieblichen Bereich muss daher die Abzugsfähigkeit überall dort gegeben sein, wo eine gesetzliche Einschränkung der Abzugsfähigkeit nicht gegeben ist.

Der Auffassung der grundsätzlichen sofortigen Abzugsfähigkeit ist offensichtlich zu folgen:

- Eine wirtschaftliche Umordnung des Grundstücks selbst ergibt sich aus einem Anteilserwerb bei Anteilen einer Kapitalgesellschaft nicht. Eine Aktivierung auf das Grundstück selbst verbietet sich wohl jedenfalls.
- Dazu kommt noch, dass bei den dargestellten Eingangsfällen eine Aktivierung auf die Anschaffungskosten nur in bestimmten Konstellationen möglich wäre. Ist Buchwertfortführung nach dem EStG oder dem UmgrStG gegeben, so wäre wohl schon aus diesen Gründen eine Aktivierung nicht möglich. Es ist aber kein sachlicher Grund zu erkennen, warum ein und dieselbe Grunderwerbsteuer, die bei Realisierung eines – wenn auch letztlich nur fiktiven – Tatbestands eintritt, einmal aktivierungspflichtig und einmal nicht aktivierungspflichtig sein soll.

6.2. *Anteilsvereinigung bei Personengesellschaften*

Betrachtet man die Überlegungen insbesondere des BFH zur überaus vergleichbaren Rechtslage, so kann sich auch für die Anteilsvereinigung bei Personengesellschaften keine andere Konsequenz ergeben.

Wiederum wird die Grunderwerbsteuer nicht final durch die Anteilsübertragung ausgelöst.

Bei § 1 Abs 2a GrEStG ist – wohl noch viel mehr als bei § 1 Abs 3 GrEStG – zu beachten, dass jede noch so kleine Anteilsübertragung den Tatbestand auslösen kann. Kann man bei Kapitalgesellschaften noch argumentieren, dass zwar die Übertragung eines Minianteils die (gesamte) Grunderwerbsteuer auslösen kann, aber Voraussetzung ist, dass dadurch mindestens 95 % der Anteile in der Hand eines Gesellschafters vereinigt werden, so lässt sich dieses Argument nicht auf die Personengesellschaft umlegen. Entscheidend ist, dass durch eine bestimmte Anteilsübertragung, die auch einen Zwerganteil betreffen kann, innerhalb der Fünfjahresfrist 95 % der Anteile übertragen worden sind. Überträgt daher der Anteilsinhaber von 0,1 % nach vorgängiger Übertragung von 94,9 % durch andere Gesellschafter seinen Anteil an einen neuen Gesellschafter, wird dadurch die Grunderwerbsteuer ausgelöst. Es ist sachlich überhaupt nicht zu begrün-

¹⁸⁾ EStR 2000, Rz 6123.

¹⁹⁾ EStR 2000, Rz 6106: „Grunderwerbsteuer“.

den, warum dadurch der neue Gesellschafter etwa eine Erhöhung seines Anteils um die gesamte Grunderwerbsteuer haben soll, wenn er doch – auch durchgerechnet – nur 0,1 % des Grundstücks erwirbt.

Aus diesen Überlegungen verbietet sich die Aktivierung auf den Mitunternehmeranteil.

Dazu kommt noch, dass ja nach der eindeutigen gesetzlichen Regelung des § 9 GrEStG der Steuerschuldner eben nicht der Erwerber des letzten Anteils ist, sondern vielmehr die Personengesellschaft selbst. Daher würde hier der Steuerschuldner auch nicht mit dem aktivierungspflichtigen Gesellschafter übereinstimmen.

Denkbar wäre eine Aktivierung auf das Grundstück selbst.

Für dieses Argument spricht die wohl unterschiedliche Betrachtung beim Gesamthand-eigentum. Dies wurde ja ausführlich bei § 30 EStG, nämlich nach der alten Rechtslage des Spekulationsgeschäfts, diskutiert. Nach der Judikatur des BFH²⁰⁾ war zwischen Übertragung eines Personengesellschaftsanteils und Übertragung des Grundstücks selbst zu unterscheiden. Der VwGH²¹⁾ hat jedoch hinsichtlich der österreichischen Rechtslage die gegenteilige Auffassung vertreten. Der Gesetzgeber hat in § 32 Abs 2 EStG²²⁾ dargestellt, dass die Anschaffung oder Veräußerung einer Beteiligung an einer Personengesellschaft die Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter darstelle.

Somit könnte man – im Gegensatz zur Argumentation des BFH – argumentieren, dass es sehr wohl zu einer Änderung der wirtschaftlichen Zurechnung des Grundstücks, jedenfalls im ertragsteuerlichen Sinn, kommt. Da § 32 EStG aber offensichtlich im Unternehmensrecht nicht gilt, müsste für den Bereich des Unternehmensrechts weiterhin vertreten werden, dass dort zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer weiterhin die Personengesellschaft ist, die von den Gesellschaftern zu unterscheiden ist. Dies bedeutete, dass aus unternehmensrechtlicher Sicht die Grunderwerbsteuer Aufwand wäre, wogegen sie einkommensteuerlich auf das Grundstück zu aktivieren und abzuschreiben wäre.²³⁾

Überlegt man weiter, dass Steuerschuldner die Personengesellschaft ist, so hieße dies, dass nunmehr die Personengesellschaft selbst das Grundstück sozusagen neu erworben hätte. Im ersten Gedanken entspricht dies der gesetzlichen Fiktion, wonach durch Übertragung von 95 % aller Anteile auf neue Gesellschafter das Grundstück sozusagen auf die neuen Gesellschafter übertragen worden wäre. Insofern hätten die Gesellschafter indirekt ein neues Grundstück über ihre Personengesellschaft gekauft, und es läge eine normale Anschaffung vor, bei der die Anschaffungsnebenkosten eben zu aktivieren sind. In einem zweiten Schritt spricht jedoch dagegen, dass bei einem gedanklichen Erwerb des Grundstücks durch die neuen Anteilshaber die Grunderwerbsteuer bei den neuen Anteilshabern, somit in deren Sonderbetriebsvermögen, zu aktivieren wäre. Dem widerspricht aber die Steuerschuldnerschaft auf Ebene der Grunderwerbsteuer.

Dazu ist noch zu bedenken, dass ja vom Gesetz nicht verlangt wird, dass 100 % aller Anteile an neue Gesellschafter übertragen werden, sondern nur 95 %. Wenn daher der 5%-Altgesellschafter weiterhin seinen Anteil an der Personengesellschaft hält, würde eine Aktivierung der Grunderwerbsteuer auf das Grundstück weitergedacht bedeuten, dass auch dieser Gesellschafter ein Grundstück erworben hat. Hinsichtlich seines Anteils ist aber auch bei einer wirtschaftlichen Durchrechnung iSd § 32 Abs 2 EStG keinerlei Änderung eingetreten.

²⁰⁾ BFH 4. 10. 1990, X R 148/88; vgl hiezu auch zB *Prodingner*, Spekulationsfrist bei Veräußerung eines Anteils an einer grundstücksverwaltenden Personengesellschaft, SWK 12/2012, 613; ebenso UFS 21. 12. 2011, RV/1060-W/09.

²¹⁾ VwGH 24. 9. 2014, 2012/13/0021.

²²⁾ In der Fassung Abgabenänderungsgesetz 2012, BGBl I 2012/112.

²³⁾ Dass dies neben allen dogmatischen Problemen auch in der Praxis komplizierend ist, sei erwähnt.

Nach der deutschen Literatur²⁴⁾ wäre die Grunderwerbsteuer sofort abzugsfähig.²⁵⁾ Überzeugend führt *Müller* aus, dass sich wegen der Steuerschuldnerschaft der Personengesellschaft selbst die Anschaffungskosten des neuen Gesellschafters durch die Grunderwerbsteuer nicht erhöhten. Sogar sei eine Erfassung der Grunderwerbsteuer in der Ergänzungsbilanz des Gesellschafters nicht möglich. Ebenso sei eine Berücksichtigung in einer Sonderbilanz nicht möglich, da sich das Grundstück im Gesamthandvermögen der Gesellschaft und nicht im Eigentum des Gesellschafters befinde und deshalb nicht in einer Sonderbilanz aktiviert werden könne. Mit der gleichen Begründung könnten auch keine Sonderbetriebsausgaben des Gesellschafters vorliegen, da Steuerschuldner ja die Personengesellschaft sei. Selbst wenn Zahlungen des Gesellschafters zur Begleichung der Grunderwerbsteuer gegeben seien, stellten diese keine Sonderbetriebsausgaben dar, sondern wären – abhängig vom Willen des Mitunternehmers – als Einlage oder als Darlehen zu behandeln.

Somit ergibt sich, dass auf Basis der Judikatur des BFH und wegen der Steuerschuldnerschaft der Personengesellschaft selbst eine Aktivierung der GrEST auf die Mitunternehmeranteile direkt nicht zulässig erscheint. Eine Aktivierung könnte daher nur auf das Grundstück argumentiert werden. Dagegen spricht, dass nach der Judikatur des BFH wiederum keine Finalität zwischen Anschaffung und Grunderwerbsteuer gegeben ist und dass sich am zivilrechtlichen Eigentum am Grundstück nichts ändert. Ebenso können Altgesellschafter mit 5 % in der Gesellschaft bleiben, sodass insofern kein Grundstückserwerb stattfinden kann.

Auf der anderen Seite wird ertragsteuerlich nach Judikatur und mittlerweile Gesetz gerade die Zurechnung der Wirtschaftsgüter, somit auch des Grundstücks, zum Gesellschafter fingiert und wurde gerade auch bei der Übertragung eines Mitunternehmeranteils judiziert, dass der neue Mitunternehmer auch einen Anteil am Grundstück erwirbt.²⁶⁾ Somit führt aber wirtschaftlich – ertragsteuerlich – jede Veräußerung eines Mitunternehmeranteils zur Veräußerung und damit zur Anschaffung eines Grundstücksanteils. Insofern spiegelt sich die grunderwerbsteuerliche Fiktion in einer tatsächlichen Beurteilung im Ertragsteuerrecht wider. Somit wäre die Grunderwerbsteuer, jedoch nur im Spezialfall der Übertragung von 95 % innerhalb von fünf Jahren, auf das Grundstück zu aktivieren.

Problematisch ist, neben dem erwähnten Auseinanderfallen von Unternehmensrechtsbilanz und Steuerbilanz, dass die Aktivierung der Grunderwerbsteuer auf ein nicht bewegtes Grundstück wohl jedenfalls eine Notwendigkeit der Abschreibung nach sich ziehen würde und dass in allen Fällen der Anteilsvereinigung durch Buchwertfortführung eine Aktivierung wieder genau nicht vorzunehmen wäre.

Wie immer man die dogmatischen Überlegungen entscheiden will: In der Praxis scheint viel dafür zu sprechen, auch in dieser Konstellation die Sofortabzugsfähigkeit zu bejahen.

i Auf den Punkt gebracht

- Unter bestimmten Konstellationen löst die Übertragung von Anteilen an einer Personengesellschaft oder an einer Kapitalgesellschaft Grunderwerbsteuer aus.
- Bei Kapitalgesellschaften ist nach der Judikatur des BFH mangels finalen Zusammenhangs zwischen Anteilsübertragung und Grunderwerbsteuer eine Aktivierungspflicht nicht gegeben. Die GrEST stellt daher sofort abzugsfähige Aufwendungen dar.
- Auch das BMF schließt sich in den EStR dieser Auffassung an, wobei das Abzugsverbot des § 20 Abs 2 EStG zu beachten ist.

²⁴⁾ *Müller*, Ertragsteuerliche Behandlung der Grunderwerbsteuer in Umstrukturierungsfällen, DB 1997, 1433.

²⁵⁾ *Müller* (DB 1997, 1433) argumentiert gleich, wie Jahre später der BFH seine Entscheidung begründet.

²⁶⁾ Und somit der alte Mitunternehmer einen Anteil am Grundstück veräußert.

- Der BFH kommt unter Verweis auf die mangelnde Finalität und das „zufällige“ auslösende Ereignis der Übertragung eines Minianteiles innerhalb einer bestimmten Frist auch bei Personengesellschaftsanteilen zur Auffassung, dass eine Aktivierung zu unterbleiben hat.
 - Für die österreichische Rechtslage können diese Überlegungen durchaus herangezogen werden. Es ist jedoch zu bedenken, dass nach § 32 Abs 2 EStG die einzelnen Wirtschaftsgüter der Personengesellschaft dem Gesellschafter direkt zugerechnet werden. Da sich aus zivilrechtlicher Sicht nichts am Eigentum des Grundstückes ändert, kann jedoch für Zwecke außerhalb des Ertragssteuerrechts, so in der Bilanz nach dem UGB, eine Aktivierung auf das Grundstück nicht vertreten werden.
 - Im Fall der Buchwertfortführung bei unentgeltlichem Erwerb oder Umgründungsmaßnahmen ist eine Aktivierung wohl auch nicht möglich.
 - Nach Klärung der dogmatischen Überlegungen wäre es daher aus Praxissicht begründenswert, wenn die Grunderwerbsteuer auch im Fall der Anteilsübertragung von Personengesellschaftsanteilen als sofort abzugsfähig betrachtet würde.
-
-

Eingeschränkter Verlustausgleich bei betrieblichen Termingeschäften

Entscheidung: BFH 28. 4. 2016, IV R 20/13.

Norm: § 15 Abs 4 Satz 3 ff dEStG.

Die Ausgleichs- und Abzugsbeschränkung für Verluste aus betrieblichen Termingeschäften nach § 15 Abs 4 Satz 3 ff dEStG ist grundsätzlich verfassungsgemäß. Dies gilt zumindest dann, wenn derartige Verluste noch mit späteren Gewinnen aus entsprechenden Geschäften verrechnet werden können und es deshalb noch nicht zu einer endgültigen Einkommensteuerbelastung kommt.

Eine Personengesellschaft, deren Geschäftszweck in erster Linie die Verpachtung von Grundstücken war, hatte liquide Mittel in Zins-Währungs-Swaps investiert und daraus erhebliche Verluste bezogen. Das Finanzamt bewertete diese Verluste als solche aus Termingeschäften iSd § 15 Abs 4 Satz 3 dEStG, ließ die Verrechnung mit den im Übrigen erzielten Gewinnen nicht zu und stellte fest, dass die Verluste nur mit künftigen Gewinnen aus Termingeschäften verrechenbar seien.

Die sich aus § 15 Abs 4 Satz 3 ff EStG ergebende Ausgleichs- und Abzugsbeschränkung ist nach Auffassung des BFH jedenfalls in den Fällen verfassungsgemäß, in denen dem Steuerpflichtigen eine entsprechende Verlustnutzung in zukünftigen Jahren grundsätzlich noch möglich ist. Denn verfassungsrechtlich ist es nicht geboten, dass sich ein Verlust steuerlich schon im Veranlagungsjahr seiner Entstehung auswirken muss. Auch die Schlechterstellung betrieblicher Verluste aus Termingeschäften gegenüber sonstigen betrieblichen Verlusten, die grundsätzlich in vollem Umfang im Veranlagungsjahr verrechnet werden können, ist sachlich gerechtfertigt. Bei den von der Regelung betroffenen Termingeschäften handelt es sich um hochspekulative und damit besonders risikogeneigte Geschäfte, der Eintritt von Verlusten bei solchen Geschäften ist daher deutlich wahrscheinlicher als der Eintritt von Verlusten bei sonstigen betrieblichen Tätigkeiten.

Nach Ansicht des BFH steht es dem Gesetzgeber frei, solche risikogeneigten betrieblichen Tätigkeiten – auch wenn sie mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen werden – steuerlich anders zu behandeln als sonstige betriebliche Tätigkeiten, die keinen vergleichbar spekulativen Charakter haben.