

Zusammenfassende Würdigung

Tranchenveräußerungen internationaler Schachtelbeteiligungen werfen sowohl auf Ebene des Verkäufers als auch auf Ebene des Käufers zahlreiche Zweifelsfragen auf. Die hA geht davon aus, dass auch der bloß teilweise Verkauf einer internationalen Schachtelbeteiligung gem § 10 Abs 3 Satz 1 KStG steuerneutral bleibt, selbst wenn der veräußerte Teil für sich genommen nicht die Voraussetzungen des § 10 Abs 2 KStG erfüllt. Nach derzeitiger Rechtslage ist jedoch zumindest die Veräußerung der letzten Tranche steuerpflichtig, wenn die Anwendungsvoraussetzungen des § 10 Abs 2 KStG dabei nicht (mehr) erfüllt sind. Beim konzerninternen Verkauf einer internationalen Schachtelbeteiligung normiert § 10 Abs 3 Z 4 KStG für die erwerbende

Körperschaft eine Bindung an die Option des Rechtsvorgängers. Nach den Gesetzesmaterialien greift diese Bindungswirkung auch dann, wenn nur ein Teil einer internationalen Schachtelbeteiligung erworben wird. Erfüllt dieser Teil jedoch nicht die Voraussetzungen des § 10 Abs 2 KStG, stellt sich die Frage, ob eine Bindungswirkung auch dann besteht, wenn der Zukauf weiterer Anteile von einer anderen Gesellschaft erfolgt. Aufgrund der dem Gesetz erkennbar zugrundeliegenden „Strenge“ der Bindungswirkung des § 10 Abs 3 Z 4 KStG, wird davon auszugehen sein, dass zumindest hinsichtlich der konzernintern erworbenen Anteile eine Bindung an die Option des Rechtsvorgängers besteht.

Einjährige Spekulationsfrist bei der Veräußerung von Anteilen an grundstücksverwaltenden Personengesellschaften?

Bei Veräußerung eines Gesellschaftsanteils an einer grundstücksverwaltenden Personengesellschaft kann hinsichtlich im Gesellschaftsvermögen gehaltener Grundstücke nicht von einer anteiligen Grundstücksveräußerung iSd § 30 Abs 1 Z 1 lit a EStG ausgegangen werden, die der Spekulationsfrist von 10 Jahren unterliegen würde. § 24 Abs 1 lit e BAO bietet keine Grundlage dafür, die objektive Seite steuerrechtlicher Tatbestandsverwirklichung umzugestalten.

UFS 21.12.2011, RV/1060-W/09

§ 30 Abs 1 EStG

§ 24 Abs 1 lit e BAO

Ausgangssachverhalt

Mit Beteiligungskaufvertrag vom 18. 4. 2007 veräußerte die berufungwerbende A-Privatstiftung einen Kommandanteil iHv 25 % an der H-KG. Bei der H-KG handelte es sich um eine rein vermögensverwaltende (außerbetrieblich tätige) Personengesellschaft mit dem Unternehmensgegenstand der Errichtung und langfristigen Ver-

mietung eines Bürogebäudes. Die A-Privatstiftung erhielt die Beteiligung an der H-KG im Dezember 2005 durch unentgeltliche Zuwendung des Stifters, der die Beteiligung seinerseits im September 2005 entgeltlich angeschafft hatte. Im gegenständlichen Berufungsverfahren war fraglich, ob für die Veräußerung des Anteils an der grundstücksverwaltenden H-KG die zehnjährige Spekulationsfrist für Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte (§ 30 Abs 1 Z 1 lit a EStG) maßgeblich sei und deshalb ein steuerpflichtiges Spekulationsgeschäft vorliege oder die einjährige Spekulationsfrist für sonstige Wirtschaftsgüter (§ 30 Abs 1 Z 1 lit b EStG) zur Anwendung komme und die Veräußerung der Beteiligung an der H-KG deshalb steuerfrei erfolgen konnte.

Aus den Entscheidungsgründen¹

Rechtsgrundlagen

„§ 24 Abs 1 lit. e BAO lautet: [...] Wirtschaftsgüter, die mehreren Personen ungeteilt gehören, sind diesen so zuzurechnen, als wären sie nach Bruchteilen berechtigt. Die Höhe der Bruchteile ist nach den Anteilen zu bestimmen, zu denen die beteiligten Personen an dem Vermögen ungeteilt berechtigt sind, oder, wenn die Anteile nicht feststellbar sind, nach dem Verhältnis dessen, was den beteiligten Personen bei Auflösung der Gemeinschaft zufallen würde.

§ 30 (1) EStG 1988 in der maßgeblichen Fassung lautet (auszugsweise):

(1) Spekulationsgeschäfte sind:

1. Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung beträgt:

a) Bei Grundstücken und anderen Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, nicht mehr als zehn Jahre. [...]

b) Bei anderen Wirtschaftsgütern, insbesondere bei Wertpapieren im Sinne des § 1 Abs 1 des Depotgesetzes, bei sonstigen Beteiligungen und Forderungen, nicht mehr als ein Jahr“.

Verwaltungspraxis und Schrifttum

„Die Vertreterin des Finanzamts beruft sich einerseits auf die in den EStRL Rz 6022 vertretene (gleichlautende) Rechtsansicht sowie auf die Bestimmung des § 24 Abs 1 lit e BAO nach der Wirtschaftsgüter, die mehreren Personen ungeteilt gehören, diesen so zuzurechnen sind, als wären sie nach Bruchteilen berechtigt.

Den Ausführungen des Finanzamtes ist [...] inhaltlich entgegenzuhalten, dass das Vermögen von Kommanditgesellschaften nicht im Miteigentum, sondern im Gesamthandeigentum der Gesellschafter steht (vgl *Stoll* BAO § 24 S 309: ‚Unter Gesamthandeigentum versteht man vor allem das einer OHG, KG, OEG sowie KEG gewidmete Eigentum der Gesellschafter. Der Gesellschafter hat also (anders als beim Miteigentum) nicht über sein Mitgliedschaftsrecht eine bestimmte Quote am Gesellschaftsvermögen inne‘).

Die Rechtsansicht, wonach in Hinblick auf § 24 Abs 1 lit. e BAO Gewinne die durch Veräußerung von einer KG gehörenden Grundstücken erzielt werden den Gesellschaftern anteilig als Gewinne aus der Veräußerung von Privatvermögen zuzurechnen sind vertritt ua *Ruppe* (‚Die grundstücksverwaltende Kommanditgesellschaft und ihre steuerliche Behandlung‘ S 31). [...]

Stoll (Publikums-(Abschreibungs-)gesellschaften S 199) erläutert, dass die Ermittlung der Einkünfte einer KG auf

der Ebene der Gesellschaft (und nicht auf der der Gesellschafter) erfolgt: ‚Mit dieser Feststellung ist die Folgerung zu verknüpfen, dass das Spekulationsgeschäft allein danach zu beurteilen ist, ob die Gesellschaft innerhalb der sogenannten Spekulationsfrist Grundstücke anschafft und veräußert. Daraus ergibt sich, dass nur dann, wenn die KG in ihrem Eigentum stehende Grundstücke innerhalb der Spekulationsfrist veräußert, ein ihr zuzurechnender Spekulationsgewinn (Spekulationsverlust) anzunehmen ist, der nach Maßgabe der gesellschaftsvertraglichen Verteilungsregelungen anteilig (rechnerisch) den Gesellschaftern zufällt.‘

Der Erwerb und die Veräußerung von Kommanditanteilen ist daher nach *Stoll* nicht als Grundstücksgeschäft sondern gegebenenfalls als Geschäft über ‚andere Wirtschaftsgüter‘ und somit einkommensneutral zu werten, wenn die Veräußerung nach Ablauf von einem Jahr nach Abschluss des Anschaffungsgeschäfts über den Kommanditanteil erfolgt“.

Rechtsprechung des BFH

„Der Bw. weist weiters darauf hin, dass der BFH bereits mit den Urteilen vom 4.10.1990 (X R 148/88) bestätigt durch BFH 10.7.1996 (X R 103/95) Aussagen zum (vergleichbaren) Spekulationstatbestand getroffen und diese Urteile im Sinne der Ausführungen der Bw. ergangen sind.

Im erstgenannten BFH-Urteil erwarb der do. Bw. einen Kommanditanteil an einer Grundstücks KG unter treuhändiger Zwischenschaltung einer GesmbH. Er hielt die Beteiligung im Privatvermögen und veräußerte diesen innerhalb der do. Spekulationsfrist für Grundstücke von 2 Jahren (gemäß § 23 (1) Nr. 1 Buchst. a dEStG). Das Finanzamt vertrat die Auffassung, die Veräußerung der Beteiligung sei als Veräußerung eines Anteiles an einem Grundstück anzusehen.

Der BFH verwarf die Ansicht des Finanzamtes und traf dabei folgende Aussagen:

Die Voraussetzungen der Bestimmung des § 23 (1) Z 1 Buchst. a dEStG würden Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte betreffen, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als 2 Jahre betrage. Die Veräußerung habe weder ein Grundstück noch ein grundstücksgleiches Recht betroffen. Der mögliche Gegenstand eines unter diesen Besteuerungstatbestand fallenden Veräußerungsvorgangs sei zivilrechtlich bestimmt.

Das vorliegende Gesamthandeigentum begründe indes – anders als Bruchteileigentum – ‚keinen sachenrechtlich

¹ Die Zwischenüberschriften sind redaktionell eingefügt (nichtamtlich).

fassbaren Anteil und infolgedessen auch kein Verfügungsrecht des einzelnen an den Gegenständen des Gesamthandvermögens. Ein Vertrag, in dem sich jemand verpflichtet, in eine Personengesellschaft mit Grundbesitz einzutreten, aus ihr auszuschcheiden, Anteile an ihr zu übertragen oder zu erwerben, enthält demgemäß keine (teilweise) Verpflichtung zur Veräußerung oder zum Erwerb von Grundstückseigentum. Dessen Verlust oder Erwerb ist vielmehr nur die gesetzliche Folge des Erwerbs oder Verlusts der gesamthänderischen Berechtigung. Die gesamthänderische Zurechnung wird durch einen Gesellschafterwechsel nicht berührt mWn.⁴

Auch der Verweis der deutschen Finanzverwaltung auf § 39 (2) dAO ändert nach dem Urteil des BFH an dem Ergebnis nichts.

§ 39 (2) Z 2 dAO lautet:

„Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand zustehen, werden den Beteiligten anteilig zugerechnet, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist.“

Die Bestimmung beschränkt sich laut BFH nach Wort-sinn, systematischen Zusammenhang und Gesetzeszweck auf die Zurechnung, d.h. auf die steuerrechtliche Zuordnung in persönlicher Hinsicht. Denn mit dieser Bestimmung werde die allgemeine abgabenrechtliche Möglichkeit eröffnet, einzelne Besteuerungsgrundlagen, oder das Ergebnis eines durch eine gesamthänderisch verbundene Mehrheit von Personen verwirklichten Steuertatbestands – soweit nach den Normen des besonderen

Steuerrechts erforderlich – diesen Personen anteilig zuzurechnen. Die Vorschrift bietet dagegen keine gesetzliche Grundlage dafür, die objektive Seite steuerrechtlicher Tatbestandsverwirklichung umzugestalten⁵.

Die in § 39 (2) Z 2 dAO angeordnete anteilige Zurechnung beschränke sich zudem auf Fälle, in denen eine getrennte Zurechnung von Wirtschaftsgütern für die Besteuerung erforderlich sei. Die Notwendigkeit einer solchen müsse sich aus den Einzelsteuergesetzen ergeben. Im Rahmen des § 23 Abs 1 Nr. 1 Buchst. a dEStG (analog zu § 30 EStG 1988) sei eine anteilige Zurechnung dann erforderlich, wenn die Gesamtheit selbst, die nicht Schuldnerin der Einkommensteuer sei, den Besteuerungstatbestand erfülle. „Bei Veräußerungsvorgängen dagegen, die – wie hier – von einzelnen Gesellschaftern verwirklicht werden, ist die Zurechnung nach Bruchteilen nicht erforderlich“⁶.

Rechtliche Würdigung

„Der erkennende Senat teilt die in dem vorgenannten Urteil vertretene Rechtsansicht.

Es liegt somit die Veräußerung eines anderen Wirtschaftsgutes iSd § 30 (1) Z 1 lit b vor dessen Spekulationsfrist 1 Jahr beträgt. [...] Da der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung der Kommanditbeteiligung ein Jahr übersteigt, lag kein Spekulationsgeschäft iSd § 30 EStG 1988 vor.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden“.

Anmerkung

Von Sebastian Bergmann

Die Frage, ob bei der Veräußerung von Anteilen an grundstücksverwaltenden Personengesellschaften die zehnjährige Spekulationsfrist für Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte (§ 30 Abs 1 Z 1 lit a EStG) oder die einjährige Spekulationsfrist für sonstige Wirtschaftsgüter (§ 30 Abs 1 Z 1 lit b EStG) maßgeblich sein soll, ist umstritten: Während die Finanzverwaltung und Teile des Schrifttums auch bei grundstücksverwaltenden Personengesellschaften mit Gesamthandseigentum (OG, KG und EWIV) ertragsteuerlich – entgegen den zivil- bzw unternehmensrechtlichen Verhältnissen – Bruchteilseigentum der einzelnen Gesellschafter an den Grundstücken des Gesellschaftsvermögens bejahen und folglich bei der Anteilsveräußerung durch einen Gesellschafter auf die zehnjährige Spekulationsfrist

abstellen wollen (vgl EStR 2000 Rz 6022; BMF 7. 7. 1992, ÖStZ 1992, 244 [244]; *Rupppe*, Die grundstücksverwaltende Kommanditgesellschaft und ihre steuerliche Behandlung 36 und 49; *Doralt/Kempf*, EStG⁷ § 30 Tz 36 und 56; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch § 30 Tz 20), treten andere Autoren im Falle der Anteilsveräußerung für die Maßgeblichkeit der einjährigen Spekulationsfrist für sonstige Wirtschaftsgüter ein (vgl *Stoll*, Publikums-(Abschreibungs-)Gesellschaften 198 ff; *Prodinger*, Liegenschaften im Abgabenrecht 182 ff; *derselbe*, ÖStZ 1997, 321 [321 f]; *Hirschler*, FJ 1997, 65 [69 f]; offen lassend *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG⁴ § 30 Rz 9; *Kobler*, SWK 1992, A I 275 [A I 276]). Mit der gegenständlichen Entscheidung hat nunmehr der UFS erstmals zur gegenständlichen

Frage Stellung bezogen und sich der letztgenannten Auffassung angeschlossen.

Der UFS stützt sein Auslegungsergebnis im Wesentlichen auf die Rechtsprechung des BFH zur deutschen Parallelbestimmung des § 23 dEStG (BFH 4. 10. 1990, X R 148/88, BStBl 1992 II 211). Das bedeutet im Einzelnen:

- Der mögliche Gegenstand eines unter den Spekulationstatbestand fallenden Veräußerungsvorgangs ist nach Ansicht des UFS zivilrechtlich bestimmt. Gesamthand Eigentum begründe – anders als Bruchteilseigentum – keinen sachenrechtlich fassbaren Anteil an den Gegenständen des Gesellschaftsvermögens.
- § 24 Abs 1 lit e BAO bietet nach Auffassung des UFS keine gesetzliche Grundlage dafür, die objektive Seite steuerrechtlicher Tatbestandsverwirklichung umzugestalten. Die in dieser Bestimmung angeordnete anteilige Zurechnung beschränke sich auf Fälle, in denen eine getrennte Zurechnung von Wirtschaftsgütern für die Besteuerung erforderlich sei. Im Rahmen des § 30 EStG sei eine anteilige Zurechnung dann erforderlich, wenn die Gesamtheit selbst, die nicht ESt-Schuldnerin ist, den Besteuerungstatbestand erfülle.

Zu einem anderen Ergebnis wäre der UFS wohl dann gekommen, wenn statt Anteilen an einer grundstücksverwaltenden KG solche an einer grundstücksverwaltenden GesbR veräußert worden wären. Denn anders als eine über Gesamthand Eigentum verfügende rechtsfähige KG (§ 105 Satz 2 iVm § 161 Abs 2 UGB) ist eine GesbR zivil- bzw unternehmensrechtlich nicht rechtsfähig (vgl *Told* in *Bergmann/Ratka*, Handbuch Personengesellschaften Rz 2/10 mwN), weswegen das Gesellschaftsvermögen sachenrechtlich im unmittelbaren (Bruchteils-) Eigentum der Gesellschafter steht (vgl *Told* in *Bergmann/Ratka*, Handbuch Personengesellschaften Rz 2/52 ff mwN). Bei der Veräußerung eines GesbR-Anteils einschließlich eines dazugehörigen Anteils an sozietärem Liegenschaftsvermögen dürfte folglich hinsichtlich des Liegenschaftsvermögens auch nach der vom UFS vertretenen Auffassung die zehnjährige Spekulationsfrist des § 30 Abs 1 Z 1 lit a EStG maßgeblich sein, weil diesfalls ein sachenrechtlich fassbarer Anteil an den Gegenständen des Gesellschaftsvermögens besteht.

Gegen die Rechtsauffassung des UFS sprechen mE folgende Argumente:

- Die dem UFS zu unterstellende ertragsteuerliche Differenzierung zwischen rechtsfähigen und nichtrechtsfähigen Personengesellschaften ist dem EStG im Bereich der betrieblichen Einkunftsarten fremd. Im Umkehrschluss aus § 2 Abs 4 Satz 4 EStG ergibt sich nämlich, dass zivil- bzw unternehmensrechtlich nichtrechtsfähigen GesbR eine ertragsteuerliche Teilrechtsfähigkeit dahingehend beizumessen ist, dass steuerlich auch diesen der Gesellschaftsbetrieb und somit das Betriebsvermögen zugerechnet werden kann, sofern sich ihr Zweck nicht „auf die Erfüllung eines einzigen Werkvertrages oder Werklieferungsvertrages beschränkt“ (vgl *Bergmann* in *Bergmann/Ratka*, Handbuch Personengesellschaften Rz 12/80 ff; *derselbe*, Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht 64 ff). Im außerbetrieblichen Bereich, wo die Ertragsbesteuerung von Personengesellschaften bzw deren Gesellschaftern mangels den §§ 21 Abs 2 Z 2, 22 Z 3 und 23 Z 2 EStG vergleichbaren Regelungen auf einer analogen Anwendung des betrieblichen Regimes (und nicht etwa auf § 24 Abs 1 lit e BAO) beruht (vgl VwGH 25. 6. 1997, 95/15/0192 f; *Zorn*, Besteuerung der Geschäftsführung 230 ff; *derselbe*, RdW 1997, 560 [560]; *Bergmann*, Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht 113 ff), sollte mE dasselbe gelten.
- Trotz der von der zivil- bzw unternehmensrechtlichen (Nicht-)Rechtsfähigkeit unabhängigen ertragsteuerlichen Vermögenszurechnung an Personengesellschaften hat die konkrete Eigenschaft des Gesellschaftsvermögens Auswirkungen auf Anteilsveräußerungen durch die Gesellschafter: Verfügt eine Personengesellschaft über Betriebsvermögen, ist eine Anteilsveräußerung ertragsteuerlich als Mitunternehmeranteilsveräußerung iSd § 24 Abs 1 Z 1 Teilstrich 3 EStG einzustufen. Verfügt eine außerbetrieblich tätige Personengesellschaft über Kapitalvermögen iSd § 27 Abs 2 EStG nF, ist eine Anteilsveräußerung mE ungeachtet der Behaltdauer vom Tatbestand des § 27 Abs 3 EStG nF erfasst (aA offenbar *Andreaus*, Die Presse

2012/05/08, nach dem die gegenständliche UFS-Entscheidung „auch für vermögensverwaltende ‚Wertpapier‘-KGs von großer Bedeutung sein dürfte“). In systemkonformer Auslegung müsste gleiches auch für § 30 Abs 1 Z 1 EStG gelten: Werden Anteile an einer grundstücksverwaltenden Personengesellschaft veräußert, kann die Veräußerung nur dann steuerfrei erfolgen, wenn die im Privatvermögen gehaltene Beteiligung vor mehr als zehn Jahren angeschafft wurde. Dies ergibt sich bereits aus dem EStG selbst. Einer Anwendung des § 24 Abs 1 lit e BAO bedarf es nicht.

Hinzuweisen ist auf den Umstand, dass der deutsche Gesetzgeber auf die gegenständlichen BFH-Rechtsprechung bereits 1993 mit Einfügung eines Satz 4 in § 23 Abs 1 EStG reagiert hat, wonach nunmehr ein bruchteilmäßiger Durchgriff die „Anschaffung oder Veräußerung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft [...] als Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter“ gilt (vgl dazu *Stephan*, DB 1994, 1588 [1588 ff]; *Musil* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG²²⁸ § 23 Anm 240 ff; *Glenk* in *Blümich*, EStG¹¹² § 23 Anm 81; *Kube* in *Kirchhof*, EStG¹⁰ § 23 Anm 9; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, EStG³⁰ § 23 Anm 47).

Besondere praktische Bedeutung kommt der gegenständlichen Rechtsprechung in Hinblick auf die jüngsten Änderungen der Immobilienbesteuerung durch das 1. StabG 2012 (BGBl I Nr 22/2012) zu: Von wenigen Ausnahmen (insbesondere der Hauptwohnsitzbefreiung) abgesehen, sind private Grundstücksveräußerungen ab 1. 4. 2012 unabhängig vom Abschaffungszeitpunkt steuerpflichtig, wobei ein besonderer Steuersatz iHv 25 % zur Anwendung kommt (vgl die §§ 30 ff EStG idF 1. StabG 2012). Sollte sich die Rechtsauffassung des UFS durchsetzen, wäre die Auslagerung von Immobilien in vermögensverwaltenden Personengesellschaften mit Gesamthandigentum (etwa in „Einmann-GmbH & Co KG“, bei denen der einzige Kommanditist gleichzeitig Alleingesellschafter der als Arbeitsgesellschafterin fungierenden Komplementär-GmbH ist) eine attraktive Steuergestaltungsmöglichkeit, um die Immobilien mittelbar durch Übertragung der Gesellschaftsanteile (nach Ablauf der einjährigen Spekulationsfrist des neuen § 31 EStG idF 1. StabG 2012, innerhalb derer bis zu 50 % ESt fällig wären) auch weiterhin steuergünstig veräußern zu können.

Gegen die Entscheidung des UFS wurde Amtsbeschwerde erhoben (anhängig unter ZI 2012/13/0021), sodass diese nicht in Rechtskraft erwachsen ist.