

Unmittelbare Zurechnung von Wirtschaftsgütern des Personengesellschaftsvermögens an die Gesellschafter

Beteiligungen an Personengesellschaften gelten ertragsteuerrechtlich nicht als eigene Wirtschaftsgüter, sondern als aliquote Beteiligung an jedem aktiven und passiven Wirtschaftsgut des Beteiligungsunternehmens.

VwGH 24. 9. 2014, 2012/13/0021

Deskriptoren: Personengesellschaft, Zurechnung, Grundstücksverwaltung.

Normen: § 30 Abs 1 EStG idF vor dem 1. StabG 2012, BGBl I Nr 22/2012.

Ausgangssachverhalt

Mit Beteiligungskaufvertrag vom 18. 4. 2007 veräußerte die A-Privatstiftung einen Kommanditanteil 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 Vermietung 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 Verfahren war fraglich, ob für die Veräußerung des Anteils an der grundstücksverwaltenden H-KG die vormalige zehnjährige Spekulationsfrist für Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte (§ 30 Abs 1 Z 1 lit a EStG idF vor dem 1. StabG 2012, BGBl I Nr 22/2012) maßgeblich sei und deshalb ein steuerpflichtiges Spekulationsgeschäft vorliege oder die einjährige Spekulationsfrist für sonstige Wirtschaftsgüter (§ 30 Abs 1 Z 1 lit b EStG idF vor dem 1. StabG 2012) zur Anwendung komme und die Veräußerung der Beteiligung an der H-KG deshalb steuerfrei erfolgen konnte.

Aus den Entscheidungsgründen

„Nach § 30 Abs 1 Z 1 EStG 1988 (idF BGBl I Nr 2/2001) sind Spekulationsgeschäfte 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 [...] nicht mehr als ein Jahr.

Wurde das Wirtschaftsgut oder die rechtliche Stellung aus einem Geschäft [...] unentgeltlich erworben, so ist auf den Anschaffungszeitpunkt oder den Eröffnungszeit-

punkt des Geschäftes beim Rechtsvorgänger abzustellen (§ 30 Abs 1 letzter Satz leg cit).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gelten Beteiligungen an betrieblich tätigen Mitunternehmern (Personengesellschaften) ertragsteuerrechtlich nicht als eigene Wirtschaftsgüter, sondern als aliquote Beteiligung an jedem aktiven und passiven Wirtschaftsgut des Beteiligungsunternehmens (vgl zB das hg Erkenntnis vom 29. Juli 2010, 2007/15/0048, VwSlg 8569/F, mit Hinweis auf *Bertl/Fraberger*, RWZ 2001/56, 184). Zuletzt hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 27. Februar 2014, 2011/15/0082, vgl. RdW 2014/247, 235, unter Hinweis auf *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuerhandbuch, § 6 Tz 156.3 ff, ausgeführt, erziele eine Gesellschaft bzw. eine Miteigentümergeinschaft als solche keine betrieblichen Einkünfte, stelle die Beteiligung notwendiges Betriebsvermögen der Gesellschafter dar und ‚sind bei den Gesellschaftern die Anteile an den in der Gesellschaft befindlichen Wirtschaftsgütern anzusetzen‘ (Gegenstand des Beteiligungsansatzes sei unmittelbar der Anteil an den Wirtschaftsgütern). Entsprechend diesem bei der ertragsteuerrechtlichen Behandlung von Personengesellschaften allgemein (auch wenn diese gesellschaftsrechtlich dem Konzept der so genannten ‚Gesamthand‘ folgen) nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes geltenden Durchgriffsprinzip ist der belangten Behörde nicht darin zu folgen, wenn sie die Beteiligung (Kommanditanteil) an der vermögensverwaltenden KG selbst als eigenständiges Wirtschaftsgut gewertet und deshalb das Vorliegen von Einkünften aus Spekulationsgeschäften nach § 30 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988 (in der oben zitierten Fassung) verneint hat (vgl in diesem Sinne auch *Bergmann*, GES 2012/3, S 154 ff, sowie schon *Quantschnigg/Schuch*, aaO, § 30 Tz 20). Dass der Gesetzgeber mit dem AbgÄG 2012, BGBl I Nr 112/2012, im § 32 Abs 2 EStG 1988 nach den Gesetzesmaterialien ‚klarstellend‘ mit Wirksamkeit ab 2013 (vgl § 124b Z 235 EStG 1988) die Bestimmung aufgenommen hat, wonach die Anschaffung oder Veräußerung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft eine Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter darstelle (daher im Falle einer solchen Anteilsveräußerung abhängig von der Art der der Personengesellschaft zuzuordnenden Wirtschaftsgüter Einkünfte gemäß den §§ 27, 30 oder 31 EStG 1988 vor-

lägen; vgl die Regierungsvorlage 1960 BlgNR 24. GP 30, sowie in diesem Zusammenhang *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹¹ Tz 120, und *Baumann/Raab*, ÖStZ 2012/1079, 589), ändert weiters (entgegen dem Vorbringen der mitbeteiligten Partei in dem im verwaltungsgerichtlichen

Verfahren beigebrachten Schriftsatz) nichts daran, dass sich diese Beurteilung bereits bisher aus den oben aufgezeigten ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen (und der dazu entwickelten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes) ergab“.

Anmerkung

Von Sebastian Bergmann

Die Frage, ob bei der Veräußerung von Anteilen an grundstücksverwaltenden Personengesellschaften nach früherer Rechtslage die zehnjährige Spekulationsfrist für Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte (§ 30 Abs 1 Z 1 lit a EStG idF vor dem 1. StabG 2012) oder die einjährige Spekulationsfrist für sonstige Wirtschaftsgüter (§ 30 Abs 1 Z 1 lit b EStG idF vor dem 1. StabG 2012) maßgeblich sein sollte, war umstritten: Während die Finanzverwaltung (vgl EStR 2000 Rz 6022; BMF 7. 7. 1992, ÖStZ 1992, 244 [244]) und Teile des Schrifttums (vgl *Ruppe*, Die grundstücksverwaltende Kommanditgesellschaft und ihre steuerliche Behandlung 36 und 49; *Kempf* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG⁷ § 30 Tz 36 und 56; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch § 30 Tz 20) auch bei grundstücksverwaltenden Personengesellschaften mit Gesamthandeigentum (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 abstellten, traten der UFS (vgl UFS 21. 12. 2011, RV/1060-W/09; dazu *Bergmann*, GES 2012, 152 [152 ff]) und andere Autoren (vgl *Stoll*, Publikums-(Abschreibungs-)Gesellschaften 198 ff; *Prodingner*, Liegenschaften im Abgabenrecht 182 ff; *derselbe*, ÖStZ 1997, 321 [321 f]; *Hirschler*, FJ 1997, 65 [69 f]) im Falle der Anteilsveräußerung für die Maßgeblichkeit der einjährigen Spekulationsfrist für sonstige Wirtschaftsgü-

ter ein. Mit der gegenständlichen Entscheidung hat nunmehr der VwGH erstmals zu dieser Frage Stellung bezogen und sich der ersteren Auffassung angeschlossen.

Im Hinblick auf die zwischenzeitliche Einführung von § 32 Abs 2 EStG mit dem AbgÄG 2012 (BGBl I Nr 112/2012) hat die gegenständliche VwGH-Entscheidung zwar an praktischer Brisanz verloren, zumal diese Bestimmung fortan ohnehin ausdrücklich anordnet, dass die Anschaffung oder Veräußerung von Beteiligungen an Personengesellschaften eine Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter darstellt. Für das allgemeine Verständnis der Dogmatik der Personengesellschaftsbesteuerung ist die Entscheidung aber ungeachtet dessen aufschlussreich.

Der Bestimmung des § 32 Abs 2 EStG dürfte vor dem Hintergrund der Entscheidung nur deklarativer Charakter beizumessen sein (in diesem Sinne auch ErlRV 1960 BlgNR 24. GP 30). Dies hat weiters Bedeutung für die beschränkte Steuerpflicht nach § 98 EStG: So kann etwa die Steuerpflicht nach § 98 Abs 1 Z 5 lit e EStG wohl auch durch die Veräußerung einer Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft, die ihrerseits eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft hält, ausgelöst werden, stellt doch diese Veräußerung der Personengesellschaftsbeteiligung nach dem vorliegenden Erkenntnis des VwGH gleichfalls eine „Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter dar“, selbst wenn man die unmittelbare Anwendbarkeit des § 32 Abs 2 EStG im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht verneinen würde.