



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HR Dr. Gabriele Krafft und die weiteren Mitglieder HR Mag. Robert Posch, Mag. Michael Schiller und Elisabeth Isabella Krejci in Beisein der Schriftführerin Romana Schuster über die Berufungen der A, x, vertreten durch TPA Horwath Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungs-GesmbH, 1020 Wien, Praterstraße 62-64, vom 16. März 2009 bzw. 6. April 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 9. Februar 2009 und 31. März 2010 betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2007 und 2008 nach der am 12. Dezember 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Die A (i.d.F. Bw.) wurde für die Jahre 2007 sowie 2008 zunächst erklärungsgemäß zur Körperschaftsteuer veranlagt. Mit Eingaben vom 16. März 2009 und 6. April 2010 erhob sie dagegen Berufung.

Sie habe mit Beteiligungskaufvertrag vom 18. April 2007 einen 25%igen Kommanditanteil an der H veräußert. Die Beteiligung sei durch unentgeltliche Zuwendung des Stifters im

Dezember 2005 erworben worden welcher ihn seinerseits im September 2005 angeschafft habe.

Bei der H handle es sich um eine rein vermögensverwaltende KG, deren Unternehmensgegenstand die Errichtung und langfristige Vermietung eines Bürogebäudes sei. Die Bw. habe in Hinblick auf die in den EStR 2000 Rz. 6022 dargestellte Verwaltungsauffassung in der Körperschaftsteuererklärung 2007 ein Spekulationsgeschäft (Einkünfte i.H.v. € 519.917,81) deklariert.

Nachdem diese Rechtsauffassung strittig und nach ihrer Ansicht gesetzlich nicht gedeckt sei (vgl. Stoll Publikums-(Abschreibungs-)Gesellschaften 1985, 199f, Hirschler FinJ 1997, 65ff, Prodinger, ÖStZ 1997, 321f) werde der Bescheid des Jahres 2007 bekämpft und eine Neuausfertigung ohne Besteuerung des Anteilsverkaufes begehrt.

Im Jahr 2008 wurden sonstige, aus demselben Grundgeschäft stammende Einkünfte i.H.v. € 78.019,15 die als nachträglicher Veräußerungserlös zugeflossen seien ebenso zunächst in die Körperschaftsteuererklärung aufgenommen und nach Veranlagung mit Berufung bekämpft, wobei hinsichtlich der Berufungsgründe auf den Körperschaftsteuerbescheid 2007 verwiesen wurde.

Fraglich sei, ob für den Anteil an einer grundstücksverwaltenden KG die ‚lange‘ zehnjährige Spekulationsfrist für Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte oder die ‚kurze‘ Spekulationsfrist für andere Wirtschaftsgüter zur Anwendung komme.

Die österreichischen Höchstgerichte hätten sich bis dato nicht mit dieser Frage befasst. Im Bereich der Grunderwerbsteuer sowie des ErbSt/SchStG hätten der VwGH und der VfGH wiederholt judiziert, dass ein Anteil an einer Personengesellschaft ein eigenes und komplexes Recht sei, das von den der Gesellschaft gehörenden Wirtschaftsgütern streng zu trennen sei (VwGH 2.5.1963, [1103/62](#), VfGH 29.11.1974, B 167/74). Auch im Bereich der Umsatzsteuer sei der Anteil an einer Personengesellschaft streng vom Vermögen der Gesellschaft zu trennen.

In der Bundesrepublik Deutschland läge demgegenüber bereits Judikatur zum Spekulationstatbestand vor. Der BFH habe wiederholt festgestellt, dass der Tatbestand des § 23 Abs. 1 Nr. 1 dEStG (der [§ 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988](#) entspreche) den Gegenstand des Veräußerungsvorgangs zivilrechtlich bestimme. Gesamthandeigentum begründe – anders als Bruchteilseigentum – keinen sachenrechtlich fassbaren Anteil und infolgedessen auch kein Verfügungsrecht des einzelnen Gesellschafters an den Gegenständen des Gesamthandvermögens (BFH 4.10.1990, X R 148/88, BStBl 1992 II 212).

Die gesamthänderische Zurechnung des Gesellschaftsvermögens werde durch einen Gesellschafterwechsel nicht berührt. Diese Begründung des BFH stimme im Wesentlichen mit jener des VwGH in den Bereichen der GrESt und der Erb-/SchSt überein.

Die Finanzverwaltung berufe sich auf [§ 24 BAO](#). Zu der in Deutschland inhaltlich entsprechenden Vorschrift des § 39 dAO führe der BFH in seinem zit. Urteil aus, dass diese keine gesetzliche Grundlage dafür biete, die objektive Seite steuerrechtlicher Tatbestandsverwirklichung umzugestalten. Die Notwendigkeit der Zurechnung müsse sich aus den Einzelgesetzen ergeben. Eine anteilige Zurechnung sei nur dann erforderlich, wenn die Gesamthand selbst, die nicht Schuldnerin der Einkommensteuer sei, den Besteuerungstatbestand erfülle. Bei Veräußerungsvorgängen, die von einzelnen Gesellschaftern verwirklicht würden, sei eine Zurechnung nach Bruchteilen nicht erforderlich. Mit Schreiben vom 16. September 2011 wurde die Bw. um Vorlage weiterer Unterlagen, im Wesentlichen von Verträgen, Beilagen zu Steuerklärungen sowie um Vorlage von Belegen i.Z.m. der Veräußerung der Beteiligung ersucht, dem sie mit Eingabe vom 7. Oktober 2011 nachkam.

Die mit gleichem Datum erfolgte Aufforderung an die Behörde um Bekanntgabe ihrer Rechtsansicht beantwortete das Finanzamt mit Schreiben vom 10. Oktober 2011 dahingehend, dass es die in den EStRL 2000 Rz. 6022 dargelegte Rechtsauffassung auch im vorliegenden Fall vertrete, wonach die Veräußerung von Anteilen einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft hinsichtlich der Grundstücksquote der Spekulationsfrist für Grundstücke unterliege.

Eine Personengesellschaft sei demnach weder Zurechnungssubjekt für Wirtschaftsgüter noch deren Einkünfte. Die Wirtschaftsgüter würden den Gesellschaftern quotenmäßig zugerechnet. Im Hinblick auf die unmittelbare Beteiligung des Gesellschafters am Grundbesitz sei auf die Beteiligung (hinsichtlich der Grundstücksquote) die zehn- bzw. fünfzehnjährige Spekulationsfrist für Grundstücke (§30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988) anzuwenden.

In der am 12. Dezember 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde von den Parteien auf Ihre bisherigen Vorbringen verwiesen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

[§ 24 Abs. 1 lit. e BAO](#) lautet:

(1) Für die Zurechnung der Wirtschaftsgüter gelten bei der Erhebung von Abgaben, soweit in den Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist, folgende Vorschriften:

...

e) 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. Für Grundstücke, bei denen innerhalb von zehn Jahren nach ihrer Anschaffung Herstellungsaufwendungen in Teilbeträgen gemäß § 28 Abs. 3 abgesetzt wurden, verlängert sich die Frist auf 15 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.

...

Wurde das Wirtschaftsgut oder die rechtliche Stellung aus einem Geschäft im Sinne der Z 2 unentgeltlich erworben, so ist auf den Anschaffungszeitpunkt oder den Eröffnungszeitpunkt des Geschäftes beim Rechtsvorgänger abzustellen.

Bei der Bw. handelt es sich um eine privatrechtliche Stiftung, die nach dem Privatstiftungsgesetz mit Stiftungsurkunde vom 23. Dezember 2005 errichtet wurde. Zweck ist die wirtschaftliche Unterstützung und Förderung des Stifters und dessen Angehörigen.

Die H ist eine vermögensverwaltende Gesellschaft, deren Betriebsgegenstand nach Angaben der Bw. die langfristige Vermietung eines Bürogebäudes ist. Als vermögensverwaltende Gesellschaft erzielt die H außerbetriebliche Einkünfte.

B hatte mit Kaufvertrag vom 22. April 2005 einen 25%igen Kommanditanteil an der H erworben.

Diesen Anteil stiftete er mit Widmungserklärung vom 23. Dezember 2005 der Bw. als Erststifter.

Mit Beteiligungskaufvertrag vom 18. April 2007 veräußerte die Bw ihren gesamten Kommanditanteil bzw. 24,9% an die S1 sowie 0,1% an die S2.

Strittig ist, ob die Veräußerung des Gesellschaftsanteiles unter Beachtung des Spekulationstatbestandes des [§ 30 EStG 1988](#) zu steuerpflichtigen sonstigen Einkünften führt.

Das Finanzamt ist der Ansicht, dass die Veräußerung des Kommanditanteiles einer grundstücksverwaltenden Personengesellschaft in Hinblick auf die direkte (quotenmäßige) Zurechnung der Wirtschaftsgüter an die Gesellschafter eine (anteilige)

Grundstücksveräußerung darstellt, auf die die zehn- bzw. fünfzehnjährige Spekulationsfrist für Grundstücke anzuwenden ist. Veräußert werde nach Ansicht des Finanzamtes nicht ein Gesellschaftsanteil, sondern ein Anteil am gemeinschaftlichen Vermögen (Miteigentum).

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.

Zum Verweis des Finanzamtes auf die Einkommensteuerrichtlinien 2000, ist darauf hinzuweisen, dass es sich dabei mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt um keine für den Unabhängigen Finanzsenat beachtliche Rechtsquelle handelt. Die Richtlinien verstehen sich selbst nur als Auslegungsbehelf zum EStG 1988, aus denen über gesetzliche Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten nicht abgeleitet werden können.

Den Ausführungen des Finanzamtes ist auch 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 u.a. Ruppe (*„Die grundstücksverwaltende Kommanditgesellschaft und ihre steuerliche Behandlung“* S 31).

Sowohl die Einkommensteuerrichtlinien als auch Ruppe beziehen sich in ihren Beispielen (die ihrer Ansicht nach zu einer Spekulationsbesteuerung führen) allerdings auf die Veräußerung eines Grundstücks durch die Gesellschaft (und nicht auf die Veräußerung eines Gesellschaftsanteiles dem „anteilig“ Grundstücke zuzurechnen sind).

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.

Die Bw. verweist zunächst auf die Judikatur der Höchstgerichte zur GrESt bzw. Erb/SchSt bei denen der VwGH und VfGH wiederholt judiziert hätten, dass ein Anteil an einer Personengesellschaft ein komplexes Recht sei, dass von der den Gesellschaftern gehörenden Wirtschaftsgütern streng zu trennen sei.

Dem ist entgegenzuhalten, dass der VwGH in ständiger Rechtsprechung, zuletzt VwGH v. 5.4.2011, Zl. 2010/16/0168 judiziert, dass die Zurechnungsvorschriften des [§ 24 BAO](#) für die grunderwerbsteuerliche Beurteilung bedeutungslos sind. Da im Bereich des Erb/SchStG primär durch Anknüpfung an das Zivilrecht die formalrechtliche und nicht wirtschaftliche Betrachtungsweise Platz greift, kann aus derartigen Erkenntnissen für die gegenständlich zu beurteilende Rechtsfrage nichts gewonnen werden, knüpft diese doch maßgeblich an die in [§ 24 BAO](#) dargelegte Vorschrift an.

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 Bruchteilseigentum – *„keinen sachenrechtlich 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 auszuscheiden, 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 m.W.n.“*

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 Wortsinn, 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 umzugestalten“*.

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.“*

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

Es liegt somit die Veräußerung eines **anderen Wirtschaftsgutes** i.S.d. § 30 (1) Z 1 lit b vor dessen Spekulationsfrist 1 Jahr beträgt.

Nachdem der Kommanditanteil von der Bw. unentgeltlich mittels Zustiftung zugewendet (erworben) wurde, ist unter Bedachtnahme auf [§ 30 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) letzter Satz auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen.

Da der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung der Kommanditbeteiligung ein Jahr übersteigt, lag kein Spekulationsgeschäft i.S.d. [§ 30 EStG 1988](#) vor.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Die Besteuerungsgrundlagen stellen sich wie folgt dar:

	2007	2008
	€	€
sonstige Einkünfte lt. Veranlagung	519.917,81	78.019,85
sonstige Einkünfte lt. UFS	0,00	0,00
Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:		

2007  
€

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	-16.518,85
Gesamtbetrag der Einkünfte	-16.518,85

Einkommen	0,00
-----------	------

KöSt 25%	0,00
Zwischensteuer gem. § 13 (3) KStG 1988	365,11
Körperschaftsteuer	365,11

einbehaltene Steuerbeträge	-723,93
festgesetzte KöSt	-358,82

2008  
€

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	-44.664,84
Gesamtbetrag der Einkünfte	-44.664,84
Einkommen	0,00

KöSt 25%	0,00
Zwischensteuer gem. § 13 (3) KStG 1988	2.071,90
Körperschaftsteuer	2.071,90

einbehaltene Steuerbeträge	-1.337,56
festgesetzte KöSt	734,34

Wien, am 21. Dezember 2011