



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Gogg & Partner GmbH & Co KG, 8141 Zettling, Neuschusterweg 3, vom 4. Dezember 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Oststeiermark vom 11. November 2008 betreffend Einkommensteuer 2006 entschieden:

Der Berufung wird *teilweise Folge gegeben*.

Die Einkommensteuer 2006 wird festgesetzt mit **€ 40.996,92** (*bisher* laut angefochtenem Bescheid: € 49.157,95).

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage sowie die Berechnung der Abgabe ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen; dieses bildet einen Bestandteil des Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Im angefochtenen Bescheid brachte das Finanzamt ua. Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv. insgesamt € 93.737,56 in Ansatz. Diese resultieren aus einer Beteiligung der Berufungswerberin (Bw.) an der Hotel T-GmbH&CoKG (siehe Mitteilung über die gesonderte Feststellung des Finanzamtes Oststeiermark vom 2. Juli 2008). In den gewerblichen Einkünften ist laut vorangeführter Mitteilung ein (begünstigungsfähiger) Veräußerungsgewinn von € 26.032,02 enthalten.

In der fristgerecht erhobenen Berufung beantragte die Bw., den Veräußerungsgewinn gemäß der Bestimmung des § 37 Abs. 2 Z 1 EStG gleichmäßig verteilt auf drei Jahre anzusetzen.

Mit Ergänzungsersuchen vom 11. Dezember 2008 teilte das Finanzamt der Bw. mit, dass die beantragte Begünstigung nur in Anspruch genommen werden könne, wenn seit dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen seien. Laut Aktenlage habe die Bw. ihre 25%-ige Beteiligung an der T-GmbH&CoKG Ende 2001/Anfang 2002 erworben. Die Veräußerung sei 2006 erfolgt. Die Begünstigung des § 37 EStG stehe daher nicht zu. Die Bw. wurde um Stellungnahme und Vorlage entsprechender Unterlagen ersucht.

Das Schreiben des Finanzamtes blieb von Seiten der Bw. unbeantwortet.

Daraufhin wies das Finanzamt die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 25. März 2009 als unbegründet ab. Da das Ergänzungsersuchen vom 11. Dezember 2008 unbeantwortet geblieben sei, werde davon ausgegangen, dass die (darin) geschilderte Sachlage den Tatsachen entspreche. Da zwischen entgeltlichem Erwerb und Veräußerung noch keine sieben Jahre vergangen seien, könne die Begünstigung des § 37 Abs. 2 EStG nicht zum Tragen kommen.

Im in der Folge (vom nunmehrigen steuerlichen Vertreter) eingebrachten Vorlageantrag wird auf die *„öffentlichen Urkunden beim Firmenbuch des zuständigen Landesgerichtes verwiesen“*. Daraus sei ersichtlich, dass die Bw. seit Gründung der KG im März 1992 Kommanditistin gewesen sei. Auf Grund eines Antrages des Geschäftsführers der KG sei sie schließlich im Jahr 2006 als Kommanditistin ausgeschieden. Auf Grund der klaren Aktenlage (Firmenbuch) stehe fest, dass die Bw. seit März 1992 – und somit eindeutig seit mehr als sieben Jahren – Inhaberin einer Beteiligung an der KG gewesen sei.

Weitere Ermittlungen des Finanzamtes ergaben Folgendes:

Laut Firmenbuch bestand die T-GmbH&CoKG seit dem Jahre 1992 aus folgenden Gesellschaftern: Die T-GmbH war unbeschränkt haftender Gesellschafter, Kommanditisten waren die R-Bet&TreuhandGmbH (mit einer Haftsumme von ATS 8 Mio.) sowie die Bw. (Haftsumme ATS 870.000,-) und ihr (damaliger) Ehegatte EP (ATS 2.830.000,-).

Am 20. Dezember 2001 schlossen die T-GmbH&CoKG und die R-Bet&TreuhandGmbH einen Abschichtungsvertrag. Diesem zufolge schied die R-Bet&TreuhandGmbH mit Wirkung 31. Dezember 2001 als Kommanditistin aus der KG aus. Der Abschichtungsbetrag wurde mit ATS 12.900.000,- festgelegt und war von der KG bis längstens 31. Dezember 2001 zu bezahlen.

Am selben Tag schloss die Bw. mit ihrem Ehegatten EP einen Abtretungsvertrag. In diesem wurde einleitend festgehalten, dass nach Durchführung der vorerwähnten Abschichtung nunmehr die T-GmbH (als Komplementärin), Herr EP als Kommanditist mit einer Haft- und Pflichteinlage von ATS 2.830.000,- (entsprechend 76,49% des Gesellschaftskapitals) sowie die Bw. als Kommanditistin mit einer Haft- und Pflichteinlage von ATS 870.000,- (entsprechend 23,51% des Gesellschaftskapitals) Gesellschafter der T-GmbH&CoKG waren. Herr EP trat nunmehr von seinem Gesellschaftsanteil einen Teil, entsprechend einer Vermögenseinlage von ATS 55.000,-, um den Betrag von ATS 88.687,50 mit sofortiger Wirkung an die Bw. ab. Auf Grund der bisherigen Beteiligung und dieses Abtretungsvertrages war die Bw. ab diesem Zeitpunkt mit einer Vermögenseinlage (Haft- und Pflichteinlage) von ATS 925.000,-, entsprechend 25% des Gesellschaftskapitals, an der T-GmbH&CoKG beteiligt (s. dazu die Bestimmungen des Abtretungsvertrages vom 20. Dezember 2001).

Mit Mail vom 9. Juli 2009 richtete das Finanzamt einen Vorhalt an die Bw., in welchem der Sachverhalt bzw. dessen rechtliche Würdigung im Wesentlichen wie folgt dargestellt wurden:

Mit dem Ausscheiden der R-Bet&TreuhandGmbH laut Abschichtungsvertrag vom 20. Dezember 2001 sei die Beteiligung der Bw. auf 23,51% aufgestockt worden, dh. sie habe 16,07% „dazugekauft“. Mit Abtretungsvertrag vom selben Tag habe EP der Bw. 1,49% seiner Beteiligung (Einlage von ATS 55.000,-) abgetreten. Laut VwGH sei bei sukzessivem Erwerb von Mitunternehmeranteilen im Falle der Veräußerung des Anteiles der Fristenlauf für die einzelnen Erwerbsvorgänge gesondert zu berechnen. Im vorliegenden Fall ergebe sich daher sowohl ein begünstigter als auch ein nicht begünstigter Teil des Veräußerungsgewinnes. Im Weiteren stellte das Finanzamt die Berechnung im oa. Mail folgendermaßen dar:

„Veräußerungsgewinn: ATS 358.208,41

In einem ersten Schritt werden ATS 85.546,37 Gewinn auf die billig erworbenen 1,49% ... ermittelt. Vom verbleibenden Restbetrag von ATS 272.662,04 dividiert durch 8,93 (7,44 und 1,49%) verbleiben ATS 30.533,27 Gewinn pro % x 1,49% restlicher Gewinnanteil, der von EP erworben wurde, ds. ATS 45.494,58;

Der nicht begünstigte Gewinnanteil beträgt daher ATS 45.494,58 zuzüglich ATS 85.546,37, in Summe ATS 131.040,95 (€ 9.523,12).“

Auch dieser Vorhalt blieb seitens der Bw. unbeantwortet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw. begehrt in der Berufung (erstmals), den aus ihrer Beteiligung an der Hotel T-GmbH&CoKG resultierenden Veräußerungsgewinn von € 26.032,02 gemäß § 37 Abs. 2 Z 1

EStG – beginnend mit dem Streitjahr – gleichmäßig verteilt auf drei Jahre anzusetzen. Das Finanzamt verwehrte dies zunächst mit der Begründung, die Beteiligung sei Ende 2001/Anfang 2002 erworben worden. Somit sei im Jahr 2006 die von § 37 Abs. 2 Z 1 EStG geforderte 7-Jahres-Frist seit dem letzten entgeltlichen Erwerb noch nicht verstrichen gewesen. Im Vorhalt vom 9. Juli 2009 deutet das Finanzamt jedoch an, die von der Bw. beantragte Begünstigung allenfalls für jenen Anteil gewähren zu wollen, den sie seit Gründung der KG im März 1992 innehatte.

Gemäß § 37 Abs. 2 Z 1 EStG sind Veräußerungsgewinne iSd. § 24, beginnend mit dem Veranlagungsjahr, dem der Vorgang zuzurechnen ist, über Antrag des Abgabepflichtigen gleichmäßig verteilt auf drei Jahre anzusetzen, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind.

Erwirbt ein Steuerpflichtiger sukzessive Gesellschaftsanteile (Mitunternehmeranteile), ist im Falle der Veräußerung des gesamten Gesellschaftsanteiles der Fristenlauf für die einzelnen Erwerbsvorgänge gesondert zu berechnen, sodass unter Umständen ein Teil des Veräußerungsgewinnes der Begünstigung unterliegt, der andere Teil hingegen nicht (VwGH vom 28. April 2010, 2007/13/0013; sowie VwGH vom 17. Dezember 1998, 97/15/0145, VwSlg. 7342/F, mwN). Bei sukzessivem Erwerb von Mitunternehmeranteilen beginnt der Fristenlauf für die einzelnen Anteile sohin im Zeitpunkt des jeweiligen entgeltlichen Erwerbs (Jakom/*Kanduth-Kristen* EStG, 2009, § 37 Rz 27, mwN).

Fraglich ist im Berufungsfall, wann die Bw. die „einzelnen Anteile“ ihrer Kommanditbeteiligung entgeltlich erworben hat bzw. inwieweit die 7-jährige Behaltefrist für die einzelnen Anteile im Streitjahr bereits abgelaufen ist.

Folgender Sachverhalt steht zur Beurteilung:

Die Bw. war laut Firmenbuch seit dem Jahr 1992 Kommanditistin der Hotel T-GmbH&CoKG (vormals Hotel T-GesellschaftmbH&CoKG). Ihre Vermögenseinlage (Haft- und Pflichteinlage) belief sich auf ATS 870.000,-. Neben der T-GmbH als Komplementärin waren die R-Bet&TreuhandGmbH mit einer Vermögenseinlage von ATS 8 Mio. sowie Herr EP mit einer Vermögenseinlage von ATS 2.830.000,- als weitere Kommanditisten an der KG beteiligt. Per 31. Dezember 2001 schied die R-Bet&TreuhandGmbH als Kommanditistin aus der KG aus (Abschichtungsvertrag vom 20. Dezember 2001). Der von der KG an die R-Bet&TreuhandGmbH zu zahlende Abschichtungsbetrag betrug ATS 12.900.000,-. Mit Abtretungsvertrag vom 20. Dezember 2001 trat EP von seinem Gesellschaftsanteil (Vermögenseinlage von ATS 2.830.000,-) einen einer Vermögenseinlage von ATS 55.000,- entsprechenden Anteil um den Abtretungspreis von ATS 88.687,50 an die Bw. ab. Dadurch

hielt die Bw. – nach Durchführung der Abschichtung der R-Bet&TreuhandGmbH – mit ihrer Vermögenseinlage von nunmehr ATS 925.000,- 25% des gesamten Gesellschaftskapitals. Die Bw. schied im Streitjahr als Kommanditistin aus der KG aus.

Nach Auffassung des UFS erweist sich nun folgende Vorgangsweise als zutreffend:

Hinsichtlich jenes Anteiles, den die Bw. seit dem Jahre 1992 innehatte, ist die 7-Jahres-Frist des § 37 Abs. 2 Z 1 EStG im Streitjahr jedenfalls bereits verstrichen gewesen.

Anders verhält es sich mit dem Anteil, den die Bw. mit Abtretungsvertrag vom 20. Dezember 2001 von EP um den Preis von ATS 88.687,50 erworben hat. Dieser – unzweifelhaft entgeltliche – Erwerbsvorgang lag zum Zeitpunkt der Veräußerung im Streitjahr erst rund 5 Jahre zurück. Für diesen Anteil kann die Begünstigung des § 37 Abs. 2 Z 1 EStG mangels Ablaufes der Behaltefrist nicht zur Anwendung kommen.

Die „Anwachsung“ infolge Ausscheidens der R-Bet&TreuhandGmbH per 31. Dezember 2001 liegt – vom Zeitpunkt der Veräußerung an gerechnet – zwar noch innerhalb der 7-Jahres-Frist des § 37 Abs. 2 Z 1 EStG. Bei diesem Vorgang handelt es sich jedoch aus folgenden Gründen nicht um einen entgeltlichen Erwerbsvorgang iSd. zitierten Gesetzesbestimmung:

Gemäß Art. 7 Nr. 15 Abs. 1 EVHGB (in der im Streitjahr geltenden Fassung) wächst der Anteil eines ausscheidenden Gesellschafters am Gesellschaftsvermögen den übrigen Gesellschaftern zu. Die gesamthänderische Mitberechtigung bezüglich der Gegenstände des Gesellschaftsvermögens folgt aus der Gesellschafterposition. Endet diese, so fällt notwendigerweise auch die Berechtigung weg. Als neue Zuordnungssubjekte kommen nur die verbleibenden Gesellschafter in Betracht. Die Anordnung des (zwischenzeitig mit Schaffung des UGB ersatzlos gestrichenen) Art. 7 Nr. 15 Abs. 1 EVHGB zieht also nur die zwingende Konsequenz aus dem Umstand, dass es für Nichtgesellschafter keine Beteiligung am Gesellschaftsvermögen geben kann (*Koppensteiner* in Straube, HGB I, 2. Auflage, Art. 7 Nr. 15 und 16, Rz 5).

Die Anwachsung bedeutet, dass für eine gesonderte Übertragung der Gegenstände des Gesellschaftsvermögens kein Platz ist; das Ausscheiden eines Gesellschafters führt vielmehr ipso iure dazu, dass sich die gesamthänderische Berechtigung der Verbleibenden entsprechend erweitert. Auf sie geht – mangels anderweitiger Vereinbarung im Verhältnis ihrer bisherigen Anteile – auch der Gewinnanteil des Ausscheidenden über. Der Kapitalanteil des Ausscheidenden geht unter; an seine Stelle tritt auf der Passivseite der Bilanz die Abfindungsschuld (*Koppensteiner*, aaO, Rz 5; s. auch *Duursma/Duursma-Kepplinger/Roth*, Handbuch zum Gesellschaftsrecht, Rz 818).

Die Gesellschaft selbst, und nicht die Gesellschafter sind Zurechnungsobjekt des Gesellschaftsvermögens. Mithin fehlt die Masse, die anwachsen könnte (aus diesen Überlegungen wurde im Übrigen auch der Abs. 1 des Art. 7 Nr. 15 EVHGB zwischenzeitig gestrichen bzw. nicht ins neue UGB eingearbeitet). Der einzelne Gesellschafter hat jedoch einen Gesellschaftsanteil, der mit seinem Ausscheiden – sofern keine andere Regelung getroffen wurde – untergeht (*Koppensteiner/Auer* im Wiener Kommentar zum UBG, 17. Lfg., §§ 137, 138 Rz 5).

Das Ausscheiden eines Gesellschafters zeitigt lediglich Auswirkungen auf das Beteiligungsausmaß der Verbliebenen. Zwar wächst nicht das Gesellschaftsvermögen der anderen an, doch erhöht sich ihre Beteiligung im entsprechenden Ausmaß, machen doch sämtliche Anteile zusammengenommen stets 100% aus. Im Zweifel verändert sich das Beteiligungsverhältnis der verbliebenen Gesellschafter untereinander nicht, das Beteiligungsausmaß erhöht sich mithin proportional (*Koppensteiner/Auer*, aaO, Rz 6; *Duursma/Duursma-Kepplinger/Roth*, aaO, Rz 818).

Das bedeutet nun für den Berufungsfall Folgendes:

Durch Ausscheiden der R-Bet&TreuhandGmbH mit Ende 2001 verminderte sich das Einlagevolumen der KG von ursprünglich ATS 11,7 Mio. auf ATS 3,7 Mio. Der Anteil der R-Bet&TreuhandGmbH wurde weder auf einen neuen, noch auf einen verbleibenden Gesellschafter übertragen. Der Kapitalanteil der ausscheidenden Kommanditistin ging vielmehr unter. Gleichzeitig erhöhten sich dadurch jedoch die betragsmäßig unveränderten Anteile (Einlagen) der verbliebenen Gesellschafter prozentuell wie folgt:

Bw. bisher:	7,44%	nunmehr:	23,51%
EP bisher:	24,19%	nunmehr	76,49%

Diese Erhöhung der Beteiligungsausmaße ergab sich daraus, dass sämtliche Anteile zusammen genommen stets 100% ausmachen (s. oben).

Die Abschichtung der R-Bet&TreuhandGmbH hatte sohin nicht den entgeltlichen Erwerb ihres Mitunternehmeranteiles – welcher nach obigen Ausführungen ja untergegangen ist – durch die übrigen Gesellschafter zur Folge. Die (bloße) Anwachsung bewirkte keinen entgeltlichen Erwerb durch die verbliebenen Gesellschafter. Der Abfindungsanspruch der ausscheidenden Gesellschafterin richtete sich ja auch gegen die Gesellschaft, nicht etwa gegen die verbliebenen Gesellschafter (*Koppensteiner/Auer*, aaO, Rz 8). Ein entgeltlicher Erwerb (seitens der Bw.) iSd. § 37 Abs. 2 Z 1 EStG liegt somit in diesem Fall nicht vor.

Die dargestellten Ausführungen haben nun zur Konsequenz, dass lediglich jener Anteil, den die Bw. per 31. Dezember 2001 von EP entgeltlich erworben hat, von der beantragten

Begünstigung des § 37 Abs. 2 Z 1 EStG ausgenommen ist. Nach Meinung des UFS ist daher folgender Betrag (anteiliger Veräußerungsgewinn) begünstigt:

Anteile *vor* Abtretung durch EP:

	<i>Einlage (in ATS)</i>	<i>%</i>
Bw.	870.000,-	23,51
EP	2.830.000,-	76,49
Summe	3.700.000,-	100

Nach Abtretung von 1,49% bzw. einer Einlage von ATS 55.000,- an die Bw. stellt sich die Situation dar wie folgt:

	<i>Einlage (in ATS)</i>	<i>%</i>
Bw.	925.000,-	25
EP	2.775.000,-	75
Summe	3.700.000,-	100

Der von EP an die Bw. im Jahr 2001 abgetretene Anteil iHv. ATS 55.000,- beträgt in Ansehung des von der Bw. im Streitjahr gehaltenen 25%-Anteiles rund 5,95%.

Der Gewinn der Bw. aus der im Streitjahr erfolgten Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteiles (25%-Einlage iHv. ATS 925.000,-) wurde mit insgesamt ATS 358.208,41 (= € 26.032,02) ermittelt; 5,95% davon sind: ATS 21.313,40.

Dieser Betrag entfällt nach Ansicht des UFS auf den 2001 entgeltlich erworbenen 1,49%-Anteil und stellt sohin den nicht begünstigten Anteil am Veräußerungsgewinn dar.

Nach Abzug des Betrages von ATS 21.313,40 vom gesamten Veräußerungsgewinn von ATS 358.208,41 verbleibt ein „begünstigter“ Veräußerungsgewinn iHv. ATS 336.895,01. Dieser kann beginnend mit dem Streitjahr gleichmäßig verteilt auf drei Jahre angesetzt werden.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb belaufen sich im Jahr 2006 somit insgesamt auf:

	<i>ATS</i>	<i>€</i>
laufender Gewinn	931.648,54	67.705,54
Veräußerungsgewinn nicht begünstigt	21.313,40	1.548,91
1/3 des begünstigten Veräußerungsgewinnes	<u>112.298,34</u>	<u>8.161,04</u>
Summe Einkünfte aus Gewerbebetrieb	1.065.260,28	77.415,48

Die restlichen Drittel des begünstigten Veräußerungsgewinnes werden in den Folgejahren zu berücksichtigen sein.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 30. Juni 2010