

Spekulationsfrist

Spekulationsfrist bei Veräußerung eines Anteils an einer grundstücksverwaltenden Personengesellschaft

UFS zieht bei Anteilsveräußerung die einjährige Spekulationsfrist heran

VON DR. CHRISTIAN PRODINGER*)

Grundstücksverwaltende Personengesellschaften erzielen bekanntlich keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb, sondern vielmehr außerbetriebliche Einkünfte. Veräußert die KG nunmehr einzelne Wirtschaftsgüter, so kann dem Grunde nach ein Spekulationsgeschäft vorliegen. Die Frist hängt dann vom jeweiligen Wirtschaftsgut ab (zehn Jahre für Grundstücke). Wird nun nicht ein Wirtschaftsgut, sondern der Anteil an der Gesellschaft veräußert, so war fraglich, welche Spekulationsfrist zur Anwendung gelangt.

1. Rechtslage

Personengesellschaften werden im Ertragsteuerrecht gemeinhin nicht als eigene Steuersubjekte angesehen.¹⁾ Bei Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (OH, KG), sind nach § 23 Z 2 EStG die Gewinnanteile als Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzusehen. Sind daher die grundsätzlichen Voraussetzungen für einen Gewerbebetrieb nicht gegeben, so liegen auch bei einer Personengesellschaft keine betrieblichen Einkünfte vor.

Nach ganz herrschender Lehre erzielt die Personengesellschaft dann²⁾ Einkünfte aus den außerbetrieblichen Einkunftsarten. In Frage kommen daher Einkünfte aus Kapitalvermögen, aus Vermietung und Verpachtung und Spekulationseinkünfte.

Zivilrechtlich ist die Personengesellschaft nicht juristische Person, wiewohl sie einer juristischen Person weitgehend angenähert ist. Sie ist daher in weiten Bereichen rechtsfähig. Insbesondere ist sie berechtigt, Eigentum an Sachen, so z. B. an Wertpapieren oder an Grundstücken, zu erwerben. Diese Vermögensgegenstände (Sachen) stehen nun nicht im Miteigentum der einzelnen Gesellschafter. Vielmehr liegt sog. Gesamthand Eigentum vor. Die Vermögensgegenstände gehören daher allen Gesellschaftern als Ausfluss der Gesellschafterstellung gemeinsam, ohne dass eine einzelne Quote am Vermögensgegenstand festgemacht werden kann.

Nach § 24 Abs. 1 lit. e BAO sind Wirtschaftsgüter, die mehreren Personen ungeteilt gehören, so zuzurechnen, als wären sie nach Bruchteilen berechtigt.

Werden daher aus von der Gesellschaft erworbenen Wirtschaftsgütern Erträge erzielt bzw. Aufwendungen eingegangen, so sind diese steuerlich den Gesellschaftern zuzuordnen und bei diesen zu versteuern.³⁾ Werden einzelne Wirtschaftsgüter veräußert, so können diese im Regelfall einer grundstücksverwaltenden Personengesellschaft nur zu Einkünften nach § 30 EStG führen. Auch diese Einkünfte sind wiederum bei den Gesellschaftern zu versteuern. Der Tatbestand eines Spekulationsgeschäfts ist dann erfüllt, wenn bei Grundstücken die Veräußerung innerhalb der Frist von zehn Jahren erfolgt,⁴⁾ bei anderen Wirtschaftsgütern innerhalb der Frist von einem Jahr.

Sowohl für laufende Erträge und Aufwendungen als auch für Veräußerungsgewinne gilt, dass das Ergebnis in einem zweistufigen Verfahren zu ermitteln ist. Zunächst wird der Gewinn oder Verlust auf Ebene der Personengesellschaft ermittelt und dann auf die einzelnen Gesellschafter aufgeteilt.⁵⁾

*) Dr. Christian *Prodinger* ist Steuerberater in Wien.

1) Vgl. ausführlich dazu unten.

2) Wenn nicht andere Regelungen zur Anwendung kommen, so z. B. § 7 Abs. 3 KStG bei Körperschaften als Gesellschaftern einer Personengesellschaft.

3) Die genaue Begründung für diese Schlussfolgerung ist noch zu hinterfragen.

4) Auf die Ausnahmen muss hier nicht eingegangen werden.

5) Vgl. § 188 i. V. m. § 295 BAO.

2. Rechtsfrage

Fraglich war nun, was zu gelten hat, wenn nicht die Personengesellschaft ein Grundstück veräußert, sondern der Gesellschafter seinen Gesellschaftsanteil an einer Personengesellschaft, die grundstücksverwaltend ist. Die herrschende Lehre hat hierzu vertreten, dass auch in diesem Fall die zehnjährige Spekulationsfrist für Grundstücke zur Anwendung gelangt. Nach *Ruppe*⁶⁾ sei davon auszugehen, dass der Kommanditist in diesem Fall nicht einen Gesellschaftsanteil, sondern einen Anteil an einem gemeinschaftlichen Vermögen veräußert, das Privatvermögen darstelle. Im Hinblick auf § 24 Abs. 1 lit. e BAO sei so vorzugehen, als würde ein Miteigentümer entgeltlich aus einer Eigentumsgemeinschaft ausscheiden. Da es sich daher nicht um die Veräußerung eines Gesellschaftsanteils, sondern um die Veräußerung von Miteigentum an Grundstücken handle, sei die Spekulationsfrist für Grundstücke maßgebend.⁷⁾ *Quantschnigg/Schuch*⁸⁾ teilen diese Auffassung unter Verweis auf das BMF (eocolex 1992, 667) und *Ruppe*. Nach *Doralt*⁹⁾ sei die Spekulationsfrist für Grundstücke maßgebend, weil diese den Gesellschaftern anteilig zugerechnet werden.¹⁰⁾ *Kanduth-Kristen*¹¹⁾ verweist auf die Rechtsmeinung des BMF, wonach im Hinblick auf die unmittelbare Beteiligung des Gesellschafter die zehnjährige Spekulationsfrist anzuwenden sei.

Hofstätter/Reichel nehmen – soweit ersichtlich – zu diesem Problem nicht Stellung. Auch die Finanzverwaltung¹²⁾ vertritt im Hinblick auf die unmittelbare Beteiligung des Gesellschafters am Vermögen die Anwendung der Spekulationsfrist für Grundstücke.

Nach der Judikatur des BFH¹³⁾ folgt aus dem Gesamthand Eigentum kein sachenrechtlich fassbarer Anteil und infolgedessen auch kein Verfügungsrecht des Einzelnen an den Gegenständen des Gesamthandvermögens. Da somit nicht ein Grundstück veräußert würde, sondern ein sonstiges Recht, sei nur die kurze Spekulationsfrist maßgebend.

In der österreichischen Literatur wurde auf Basis einer Analyse der deutschen Rechtsprechung, der Darstellung des Systems der Einkünfteermittlung und der Funktion von § 24 Abs. 1 lit. e BAO argumentiert, dass zwischen der Veräußerung eines Grundstücks durch die Personengesellschaft und der Veräußerung eines Anteils an der Personengesellschaft zu unterscheiden sei. Die Veräußerung des Anteils führe nicht zur Veräußerung eines Grundstücks im steuerlichen Sinn und somit nicht zur Spekulationsfrist von zehn Jahren.¹⁴⁾ *Stoll*¹⁵⁾ führt aus, dass die Ermittlung der Einkünfte der KG auf der Ebene der Gesellschaft erfolge. Ein Spekulationsgeschäft sei allein danach zu beurteilen, ob die Gesellschaft innerhalb der Spekulationsfrist veräußert habe. Daraus ergebe sich, dass nur dann, wenn die KG in ihrem Eigentum stehende Grundstücke innerhalb der Spekulationsfrist veräußere, ein ihr zuzurechnender Spekulationsgewinn anzunehmen sei. Die Veräußerung der Kommanditanteile sei im Sinne von § 30 EStG nicht als Grundstücksgeschäft, sondern als ein Geschäft über ein anderes Wirtschaftsgut einzustufen.¹⁶⁾

3. Entscheidung des UFS

Der UFS¹⁷⁾ hatte in einer Senatsentscheidung über den Fall zu befinden, dass eine Privatstiftung ihren 25%igen Kommanditanteil an einer vermögensverwaltenden KG, die die

⁶⁾ *Ruppe*, Die grundstücksverwaltende Kommanditgesellschaft und ihre steuerliche Behandlung (1982) 36.

⁷⁾ Mit zwei weiteren Nachweisen.

⁸⁾ *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch (1993) § 30 Tz. 20.

⁹⁾ *Doralt*, Einkommensteuergesetz – Kommentar, § 30 Tz. 56.

¹⁰⁾ Verweis auf EStR 2000, *Ruppe*, diverse BMF Stellungnahmen sowie auf die abweichende Judikatur des BFH.

¹¹⁾ *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG⁵ (2012) § 30 Tz. 9.

¹²⁾ EStR 2000, Rz. 6022.

¹³⁾ BFH 4. 10. 1990, X R 148/88.

¹⁴⁾ *Prodingner*, Liegenschaften im Abgabenrecht² (2001) 251 ff.; *Prodingner*, ÖStZ 1997, 321, mit Verweis auf *Schellenberger*, StbJb 1983/84, 121 (138); vgl. hiezu auch *Hirschler*, FJ 1997, 65.

¹⁵⁾ *Stoll*, Publikums-(Abschreibungs-)Gesellschaften (1985) 199.

¹⁶⁾ Verweis auf *Schellenberger*, StbJb 1983/84, 121, und *Groh*, WPg 1984, 655.

¹⁷⁾ UFS 21. 12. 2011, RV/1060-W/09; miterledigt RV/1225-W/10.

Grundstücke gehalten hat, veräußert hat. Das Finanzamt hat die zehnjährige Spekulationsfrist angenommen.

Nach Darstellung der Rechtsauffassung des Finanzamtes, das sich auf die EStR 2000 stützt, sowie der Auffassung von *Ruppe* und der gegenteiligen Auffassung von *Stoll*¹⁸⁾ releviert der UFS die Judikatur des BFH.¹⁹⁾ Der UFS schließt sich in seiner Begründung der Rechtsprechung des BFH an. Es liege somit die Veräußerung eines anderen Wirtschaftsguts vor, dessen Spekulationsfrist ein Jahr betrage.

*Posch*²⁰⁾ hat die Entscheidung dargestellt. Neben der Darstellung der bereits zitierten Literatur und der Judikatur des BFH wird insbesondere das Argument klar herausgearbeitet, dass bei einer Veräußerung eines Gesellschaftsanteils mehrere Anschaffungszeitpunkte und beide in § 30 EStG normierten Spekulationsfristen beachtlich sein müssten. Es sei daher bei der Veräußerung des Anteils nicht nur auf den Anschaffungszeitpunkt des Anteils selbst Bedacht zu nehmen, sondern auch darauf, ob die Personengesellschaft die Grundstücke jeweils innerhalb der Spekulationsfrist angeschafft hätte. Hiezu sei ergänzend festgehalten, dass natürlich auch für andere Wirtschaftsgüter, etwa Wertpapiere, entscheidend ist, ob diese innerhalb der Spekulationsfrist angeschafft wurden. Dies gilt jedenfalls vor dem Wirkungsgefüge des § 27a EStG.

4. Stellungnahme

Dreh- und Angelpunkt der diskutierten Frage ist es also, ob es – freilich nur im ertragsteuerlichen Sinne – ein Wirtschaftsgut „Anteil an einer (vermögensverwaltenden) Personengesellschaft“ gibt oder nicht. Ist dieses Wirtschaftsgut existent, kann es mit steuerlicher Wirkung auch veräußert werden. Kann der Gesellschafter hingegen nur ein Bündel einzelner Wirtschaftsgüter veräußern, die ihm per § 24 Abs. 1 lit. e BAO zugeordnet werden, so wäre auf die Wirtschaftsgüter durchzublicken, und ein Spekulationsstatbestand ergibt sich nach Erfüllung der jeweiligen Spekulationsfrist.

Aus zivilrechtlicher Sicht liegt Gesellschaftsvermögen vor, das dem einzelnen Gesellschafter jedenfalls nicht direkt im Sinne eines quotalen Miteigentums zuzurechnen ist. Der Gesellschafter kann daher nicht über die einzelnen Wirtschaftsgüter verfügen. Im Bereich des HGB war in § 124 Abs. 1 geregelt, dass die OHG Rechte erwerben und Verbindlichkeiten eingehen sowie Eigentum an Grundstücken erwerben kann (usw). Nach Art. 7 Nr 9 Abs. 1 der 4. EVHGB werden die erworbenen Gegenstände gemeinschaftlich als Vermögen der Gesellschafter (Gesellschaftsvermögen) betrachtet. Aus diesen Bestimmungen wurde eine Ambivalenz abgeleitet, wonach die Gesellschaft einerseits Trägerin des Vermögens sei, andererseits dieses den Gesellschaftern gesamthänderisch zugerechnet wurde.²¹⁾ Die herrschende Auffassung ging davon aus, dass keine juristische Person, sondern vielmehr ein verbundenes Vermögen vorliege, das als „Gruppe“ den Gesellschaftern gehöre. Daher war es auch ex lege den Gesellschaftern versagt, über ihren Anteil am Gesellschaftsvermögen zu verfügen. Somit können Gesellschafter auch nicht über Anteile an einzelnen zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Gegenständen verfügen. Zulässig ist jedoch grundsätzlich die Abtretung der Mitgliedschaft, also des Gesellschaftsanteils als Ganzes.²²⁾

Auch im Bereich des UGB gelten zufolge der ausdrücklichen Anordnung des § 105 UGB²³⁾ sowie § 124 UGB die gleichen Grundsätze.

¹⁸⁾ Siehe oben.

¹⁹⁾ BFH 4. 10. 1990, X R 148/88 und 10.07.1996, X R 103/95.

²⁰⁾ *Posch*, Spekulationsfrist bei Veräußerung eines Gesellschaftsanteils an einer vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaft, UFSjournal 2012, 22; beiläufig Senatsmitglied beim erkennenden Senat.

²¹⁾ Vgl. hiezu *Koppensteiner* in *Straube*, HGB I⁷ (2001) § 124 Tz. 5, m. w. H.

²²⁾ Vgl. zum Vorigen *Koppensteiner* in *Straube*, HGB I², Tz. 7, 9, 16.

²³⁾ Eine offene Gesellschaft ist eine unter eigener Firma geführte Gesellschaft, bei der die Gesellschafter gesamthänderisch verbunden sind.

Insofern zeigt sich, dass der dem Gesellschafter zurechenbare Quotenanteil an den einzelnen Wirtschaftsgütern schlechthin nicht existiert, während umgekehrt sachenrechtlich sehr wohl ein Anteil am gesamten Gesellschaftsvermögen im Sinne eines Gesellschaftsanteils gegeben ist, der disponibel ist.

Somit ergibt sich aber, dass schon aus gesellschaftsrechtlicher Sicht im Ergebnis die Personengesellschaft über die ihr (bzw. den Gesellschaftern als Gesamthandigentümern) gehörenden Wirtschaftsgüter ebenso dispositionsberechtigt und -befähigt ist wie über die daraus entspringenden Einnahmen und Ausgaben respektive auch bezüglich der Wahrnehmung von Chancen auf dem Markt. Hingegen ist über den Anteil am Gesellschaftsvermögen, also den Gesamthandanteil, samt den daraus entspringenden Früchten der Gesellschafter selbst (und nicht etwa die Gesellschaft) berechtigt.

Nummehr könnte man als Ausfluss der Rechtsträgerstellung der Personengesellschaft, die sich ja einer juristischen Person zumindest annähert, fragen, warum diese nicht Steuersubjekt nach dem KStG sein soll. Nach dem EStG ist sie offensichtlich nicht Steuersubjekt, da sie nicht natürliche Person ist.

Auf Basis der dargestellten herrschenden Auffassung scheint eine Einstufung der Personengesellschaft unter § 1 Abs. 2 Z 1 KStG²⁴⁾ nicht möglich. Allerdings sind nach § 1 Abs. 2 Z 3 KStG auch nicht rechtsfähige Personenvereinigungen grundsätzlich körperschaftsteuerpflichtig.

Eine endgültige Besteuerung im Rahmen des KStG ist nur dann nicht möglich, falls die Ausnahme nach § 3 KStG schlagend wird. Nicht rechtsfähige Personenvereinigungen sind nur dann körperschaftsteuerpflichtig, wenn ihr Einkommen weder nach dem KStG noch nach dem EStG unmittelbar bei einem anderen Steuerpflichtigen zu versteuern ist.

Es ist daher zu prüfen, warum die Einkünfte einer Personengesellschaft bei den Gesellschaftern zu versteuern sein sollen.

Nach *Doralt*²⁵⁾ ergibt sich hinsichtlich betrieblicher Personengesellschaften die mangelnde Körperschaftsteuerpflicht aus § 3 KStG i. V. m. § 23 Z 2 EStG. Nach letzterer Bestimmung sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind. Diese Bestimmung soll nach *Doralt per analogiam* auch bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften angewendet werden. Der Verweis auf Tz. 232 kann diesen Analogieschluss jedoch nicht decken.

Es ist auch fraglich, ob ein Analogieschluss überhaupt gerechtfertigt wäre. Selbst wenn § 23 Z 2 EStG das intendierte Ergebnis hätte, so ist nirgends geklärt, dass bei einer vermögensverwaltenden Gesellschaft, die eben offensichtlich nicht über betriebliche Strukturen verfügt, die gleichen Grundsätze gelten. Ebenso könnte man aus § 23 Z 2 EStG im außerbetrieblichen Bereich auch den Umkehrschluss ziehen.

Darüber hinaus führt auch § 23 Z 2 EStG nicht direkt zur Einkünftezurechnung bei den Gesellschaftern. Vielmehr regelt § 23 EStG bekanntlich nur die Einkünftsart und führt aus, dass auch Gewinnanteile der Gesellschafter einer Mitunternehmerschaft zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb zählen. Entscheidend ist hierbei wohl, dass die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sein müssen. Klarerweise wird man der Bestimmung zu messen können, dass bestimmte Einkünfte, die aus einer betrieblichen Tätigkeit gegeben sind, auch insofern bei den ja nach § 1 EStG das Steuersubjekt darstellenden natürlichen Personen Zurechnung finden müssen. Allerdings ist dies nicht der Hauptregelungsinhalt der Norm; ein derartiger Inhalt lässt sich auch nicht aus der Judikatur ableiten.²⁶⁾

²⁴⁾ Juristische Person des privaten Rechts.

²⁵⁾ *Doralt*, EStG, § 23 Tz. 201 und 232.

²⁶⁾ Siehe ausführlich hierzu unten.

Auch ein Rückgriff auf § 188 BAO hilft alleine nichts, da hier nur ein Verfahren der Einkünftefeststellung geregelt wird, das aber allein noch nicht die Fragen des Steuersubjekts lösen kann.

Somit liegt der Sitz der Einkünftezurechnung zu den Gesellschaftern nicht im EStG,²⁷⁾ sondern wohl – und jedenfalls auch – in § 24 Abs. 1 lit. e BAO. *Stoll*²⁸⁾ stellt hiezu zunächst die gesellschaftsrechtlichen Grundlagen dar und führt dann aus, dass der historische Steuergesetzgeber zu entscheiden hatte, ob das gegenüber den Teilhabern in dem Verhältnis nach außen stark verselbständigte Vermögen der Gemeinschaft auch steuerrechtlich als selbständige Einheit angesehen und mit eigener Steuerrechtspersönlichkeit ausgestattet werden sollte oder ob Vermögen und Erträge einer solchen Vermögensmasse anteilig den Teilhabern zugeordnet werden sollten. Der Steuergesetzgeber hat die Rechtsfähigkeit etwa im Bereich der Umsatzsteuer und der Gewerbesteuer dem Vermögensverbund zuerkannt, sich in weiten Strecken des Steuerrechts jedoch für die unmittelbare Zuordnung des Vermögens und der Erträge zu den Teilhabern entschieden. Insofern ordnet das Gesetz an, jeder Teilhaber habe jedenfalls fiktiv einen entsprechenden Anteil am Gesamtvermögen als Individualvermögen. Es erfolgt also insofern eine anteilige quotenmäßige Aufteilung des Vermögens und der daraus entspringenden Erträge auf die Inhaber.

Dies ändert aber nichts daran, dass gesellschaftsrechtlich der Gesellschafter kein Miteigentum an den Gegenständen hat und somit eine Disposition nicht möglich ist. Veräußert also etwa die Personengesellschaft ein Grundstück, so führt dies nicht direkt dazu, dass der Gesellschafter einen Miteigentumsanteil an seinem Grundstück veräußert hat.

Die zentrale Auswirkung von § 24 Abs. 1 lit. e BAO ist daher weniger (oder nicht nur) die Zurechnung des Vermögens statt nach Gesamthand Eigentum nach Miteigentumsquoten, sondern vielmehr (oder auch) die daraus entspringende anteilige Zurechnung der Erträge (und Aufwendungen) ebendieser Wirtschaftsgüter zu den einzelnen Gesellschaftern. Erst durch diese Bestimmung erfolgt die Zurechnung von Erträgen und Aufwendungen eines Wirtschaftsguts zu den Gesellschaftern der Gesellschaft, sodass erst dadurch im Wirkungsgefüge von § 1 Abs. 2 Z 3 mit § 3 KStG das Nichtbestehen der Körperschaftsteuerpflicht der Personengesellschaft resultiert.

Resultierte die Zurechnung der Gewinnanteile nämlich (allein) aus § 23 Z 2 EStG und *per analogiam* für den außerbetrieblichen Bereich, so wäre § 24 Abs. 1 lit. e BAO im Ergebnis inhaltsleer oder doch weitgehend seines Inhalts beraubt: Die Wirtschaftsgüter würden dann statt nach Gesamthand Eigentumsquoten nach Miteigentumsquoten den Gesellschaftern zugerechnet, wobei die Erträge aus den Wirtschaftsgütern und aus der Disposition über die Wirtschaftsgüter ohnedies über eine ganz andere Bestimmung zugerechnet würden.

Den Ausführungen von *Stoll* folgend, ergibt sich daher – jedenfalls zunächst – nicht nur eine Zurechnung der Wirtschaftsgüter, sondern auch eine Zurechnung der daraus entspringenden Erträge und Aufwendungen. Erträge und Aufwendungen sind aber nichts anderes als die Einkünfte, die aus dem Wirtschaftsgut erzielt werden können. Dieses stellt also eine Einkunftsquelle dar.

Betrachtet man hiezu die langjährige Judikatur des VwGH, so scheint sich ein gegenteiliges Bild zu ergeben: Der VwGH argumentiert in seiner Rechtsprechung, dass aus § 24 Abs. 1 lit. e BAO nur die Zurechnung von Wirtschaftsgütern folge, nicht aber die Zurechnung von Einkünften. In einem grundlegenden Erkenntnis²⁹⁾ führt der Gerichts-

²⁷⁾ Im KStG findet sich ja keine § 23 Z 2 EStG vergleichbare Vorschrift.

²⁸⁾ *Stoll*, BAO, 310.

²⁹⁾ VwGH 20. 9. 1988, 87/14/0167.

hof aus, dass es für die Lösung der Frage, ob einer Person mit steuerlicher Wirkung Einkünfte zuzurechnen sind, entscheidend darauf ankomme, ob die Person über die Einkunftsquelle verfüge. Dies wieder setze voraus, dass die Person auf die Einkünfteerzielung Einfluss nehmen kann, indem sie z. B. durch zulässige Investitionen, durch Erschließung neuer Einnahmen, durch Belassung bestehender Einkünfte kraft eigenen Rechts oder durch Verzicht auf künftige Einkünfte am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet; Zurechnungsobjekt ist nur derjenige, der die sich ihm bietenden Marktchancen ausnützt, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern; eine Einkunftsquelle ist bei der Einkommensbesteuerung lediglich demjenigen zuzurechnen, der wirtschaftlich über sie disponieren kann.³⁰⁾

In einer weiteren Entscheidung³¹⁾ verweist der VwGH auf diese Rechtsprechung.

In einem weiteren Erkenntnis³²⁾ zitiert der VwGH wiederum die frühere Rechtsprechung. Er bezieht sich weiters auf die Rechtsmeinung von *Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg*.³³⁾ Danach müssten sich die Zurechnung von Wirtschaftsgütern und die Zurechnung von Einkünften nicht decken.

Betrachtet man die zitierte Literaturstelle, so zeigt sich, dass in § 2 Tz. 11 zur Zurechnung von Einkünften oder Einnahmen ausgeführt wird und auf die Nutzung der Marktchancen abgestellt wird. In § 2 Tz. 15 wird § 24 BAO als Sonderbestimmung für die Zurechnung von Wirtschaftsgütern releviert. Es wird mit dem Satz geschlossen: „Zurechnung von Wirtschaftsgütern und Zurechnung von Einkünften müssen sich nicht decken (Tz. 11).“ Ein weiteres inhaltliches Eingehen erfolgt dabei nicht.

Daraus zeigt sich aber, dass aus diesen Literaturmeinungen inhaltlich für die diskutierte Frage rein gar nichts zu gewinnen ist; insofern geht auch der Verweis des VwGH ins Leere.

*Stoll*³⁴⁾ führt zum wirtschaftlichen Eigentum aus, dass das zivilrechtliche Eigentum nur dann ohne Bedeutung sei, wenn „die jederzeitige Verfügbarkeit über die Substanz und den Ertrag bei einem anderen liegen“ (vgl. VwGH 24. 3. 1976, 1300/74). Es werde also dem zugerechnet, der mit dem Wirtschaftsgut wie ein Eigentümer schalten und walten kann und dies auch tut.³⁵⁾ Auch *Werndl*³⁶⁾ erklärt das Wesen des wirtschaftlichen Eigentums durch Ableitung aus dem zivilrechtlichen Eigentum. Zurechnungsobjekt sei derjenige, der umfassend eigentümerähnlich berechtigt sei, wenn und weil er den Nutzen aus der Güterbeherrschung „in letzter Linie“ ziehen könne.

*Stoll*³⁷⁾ führt Beispiele an, in denen (wirtschaftliches) Eigentum und Zurechnung der Einkunftsquelle auseinanderfallen können. Es könne durchaus sein, dass der Stamm-berechtigte selbst auf eine entgeltliche Verwertung seines Leistungspotenzials verzichte und die Nutzung einem anderen überlässt, der nunmehr die Leistungen erbringt.

Diesem Beispiel ist zu folgen, da in der unentgeltlichen Überlassung des Wirtschaftsguts eine Übertragung der Dispositionsfähigkeit liegen kann, die zu einer Einkünftezurechnung bei einer dritten Person führt. Ist der Überlassende nicht zivilrechtlicher, sondern nur wirtschaftlicher Eigentümer, so können hinsichtlich des Eigentums und der Einkünftezurechnung drei Personen beteiligt sein.

³⁰⁾ Der VwGH verweist auf die Erkenntnisse vom 4. 3. 1986, 85/14/0133; 9. 4. 1986, 84/13/0236; 24. 11. 1987, 87/14/0011.

³¹⁾ VwGH 16. 3. 1989, 89/14/0024.

³²⁾ VwGH 29. 5. 1990, 90/14/0022.

³³⁾ *Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg*, Einkommensteuerhandbuch², § 2 Tz. 11 und Tz. 15.

³⁴⁾ *Stoll*, BAO, 285.

³⁵⁾ Verweis auf RFH 22. 3. 1929, RStBl. 1929, 504, und BFH 30. 4. 1954, BStBl. III 1954, 194.

³⁶⁾ Wirtschaftliches Eigentum.

³⁷⁾ *Stoll*, BAO, 289 f.

Letztlich nicht schlagend ist das Beispiel von *Stoll*, wonach die Einkunftsquelle dann einem Dritten zuzuordnen sei, wenn der wirtschaftliche Eigentümer einen Betrieb verpachtet habe. Zwar ist richtig, dass diesfalls der Dritte letztlich aus dem Betrieb Früchte zieht. Es darf jedoch nicht übersehen werden, dass auch der wirtschaftliche Eigentümer durch die Verpachtung des Betriebs Früchte aus ebendiesem Betrieb erzielt.

Daher ergibt sich zusammenfassend, dass es tatsächlich Konstellationen geben kann, in denen die Disposition über die Einkunftsquelle im Sinne des Marktauftritts und der Möglichkeit der Erzielung von Einkünften vom (wirtschaftlichen) Eigentümer eines Wirtschaftsguts nicht wahrgenommen, sondern vielmehr in irgendeiner Form an einen Dritten übertragen wird. In dieser Konstellation fallen wirtschaftliches Eigentum und Zurechnung der Einkünfte tatsächlich auseinander.

Dies stellt aber nur einen Ausnahmefall dar. Schon nach der Grunddefinition des ABGB ist Eigentum die Befugnis, mit der Substanz und der Nutzung einer Sache nach Willkür zu schalten und jeden anderen davon auszuschließen.³⁸⁾ Schon nach eben dieser Grunddefinition wird daher nicht nur auf die Dispositionsmöglichkeit hinsichtlich der Substanz, sondern auf die Dispositionsmöglichkeit hinsichtlich der Nutzungen abgestellt. Wenn nun das Steuerrecht einen abweichenden wirtschaftlichen Eigentumsbegriff kennt, so wird allgemein davon ausgegangen, dass letztlich nur bestimmte zivilrechtliche Rechte³⁹⁾ fehlen, sonst aber die Dispositionsbefugnisse gerade wie bei einem zivilrechtlichen Eigentümer vorliegen.

Aus alledem ergibt sich aber, dass die Dispositionsbefugnis über die Früchte, die Einnahmen und Ausgaben, die Nutzungen nichts anderes als ein Ausfluss des (wirtschaftlichen) Eigentums ist. Von diesem Grundsatz gibt es allerdings Ausnahmen, die im Einzelfall zu einer Abweichung zwischen wirtschaftlichem Eigentum und Zurechnung der Einkunftsquelle führen können. Dies vermag aber am Grundprinzip nichts zu ändern.

Auch aus dieser steuerlichen Sicht zeigt sich, dass die Dispositionsbefugnis über die Wirtschaftsgüter selbst bei der Personengesellschaft liegt. Die sich ergebenden Einkünfte werden aber nicht bei ihr, sondern bei den dahinter stehenden Gesellschaftern besteuert. Hinsichtlich des Gesamthandanteils an der Gesellschaft ist der Gesellschafter dispositio**n**s**b**ere**ch**tigt.

Sohin zeigt sich aber, dass zum einen § 23 Z 2 EStG keine Bestimmung für die Zurechnung einer Einkunftsquelle bzw. von Einkünften allein sein kann. Würde nur durch diese Bestimmung die Einkunftsquelle zugerechnet werden, müsste offenbleiben, wonach die Einkunftsquelle zugerechnet wird, wenn keine Mitunternehmerschaft vorliegt. Wie bereits oben ausgeführt, wird der Kern der Bestimmung daher darin zu erblicken sein, dass Beteiligungen an Personengesellschaften eben nur in bestimmten Fällen zu gewerblichen⁴⁰⁾ Einkünften führen, woran sich die entsprechenden Konsequenzen knüpfen.

Somit führt aber § 24 Abs. 1 lit. e BAO tatsächlich nicht nur zur Zurechnung der Wirtschaftsgüter im Sinne eines das Gesamthand**e**igentum durchbrechenden quotalen Eigentums, sondern eben auch zu einer damit einhergehenden Zurechnung der Einkünfte.⁴¹⁾

Darüber hinaus ist für den diskutierten Fall festzuhalten, dass bei einer außerbetrieblich gehaltenen Immobilie die Disposition über die Sache selbst und die Disposition über die Früchte offensichtlich gerade der Ausfluss der Immobilie sind: Entweder wird eine Immobilie angeschafft, um sie wieder zu veräußern, oder aber, um sie zu vermieten, sohin Früchte zu erzielen. Die Dispositionsmöglichkeit hinsichtlich Substanz und

³⁸⁾ Vgl. § 354 ABGB.

³⁹⁾ Insbesondere die dingliche Berechtigung.

⁴⁰⁾ Allgemeiner gesagt zu betrieblichen Einkünften.

⁴¹⁾ Soweit eben nicht ein Sonderfall zu einer Abweichung führt.

Früchten ist sozusagen bei einer außerbetrieblichen Immobilie viel direkter dem Wirtschaftsgut zuzuordnen, als dies etwa bei einem Betrieb der Fall sein mag.

Auf Basis dieses Verständnisses zeigt sich aber, dass im Fall der Veräußerung von Gesamthandvermögen durch die Personengesellschaft, die ja zur Disposition über das Vermögen berechtigt ist, die sich ergebenden Vorgänge in einer ersten Stufe trotzdem auf Ebene der Personengesellschaft errechnet werden und in einer zweiten Stufe an die Gesellschafter weitergegeben werden. Insofern ist steuerlich richtig, dass bei Veräußerung eines Grundstücks durch die Personengesellschaft die Gesellschafter anteilig einen Veräußerungsgewinn über dieses Grundstück zu versteuern haben. Je nach Art des veräußerten Wirtschaftsguts ist die kürzere oder längere Spekulationsfrist anzuwenden.

Aus alledem zeigt sich, dass die Überlegungen des BFH⁴²⁾ berechtigt sind: Aus dem Verfahrensrecht erfolgt die abgabenrechtliche Möglichkeit, Besteuerungsgrundlagen oder das Ergebnis eines durch eine gesamthänderisch verbundene Mehrheit von Personen verwirklichten Steuertatbestands diesen Personen anteilig zuzurechnen. Die objektive Seite steuerrechtlicher Tatbestandsverwirklichung sei durch diese Vorschrift nicht umgestaltet. Aus der deutschen Rechtslage ergibt sich auch, dass Wirtschaftsgüter nur dann anteilig dem Beteiligten zugerechnet werden, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist.⁴³⁾ Dies ist im Fall der Veräußerung eines Wirtschaftsguts durch die Personengesellschaft gegeben, da diesfalls die Einkünfte steuerlich an den Gesellschafter weitergeleitet werden müssen. Veräußert jedoch ein Gesellschafter seinen Gesellschaftsanteil, so können ihm die resultierenden Einkünfte direkt zugerechnet werden, sodass es der Wirkungen einer quotalen Zurechnung gar nicht bedarf.⁴⁴⁾

Wie erinnerlich, ergibt sich aber auch aus dem Gesellschaftsrecht, dass zwischen der Veräußerung eines Wirtschaftsguts durch die Personengesellschaft⁴⁵⁾ und der Veräußerung des Anteils an der Gesellschaft⁴⁶⁾ zu unterscheiden ist.

Die Veräußerung des Gesellschaftsanteils stellt daher einen anderen und einheitlichen sachenrechtlichen Vorgang dar. Dieser kann auch nur zur Verwirklichung eines Spekulationstatbestands führen. Insofern wird auch das vom UFS und von Posch⁴⁷⁾ relevierte Problem der unterschiedlichen Spekulationsfristen bzw. unterschiedlichen Spekulationstatbestände der Veräußerung eines Anteils gelöst.

Auch ist dem Gesetzgeber die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils⁴⁸⁾ durchaus bekannt. So stellt § 24 Abs. 1 Z 1 EStG auf den Veräußerungsgewinn bei der Veräußerung eines Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer des Betriebs anzusehen ist, ab. Gleiches gilt etwa für § 12 Abs. 2 Z 2 UmgrStG, wonach zum begünstigten Vermögen nur Mitunternehmeranteile zählen. Wäre aber der Mitunternehmeranteil zufolge der direkten Zurechnung nach § 24 Abs. 1 lit. e BAO steuerrechtlich nicht existent, würden sich auch die genannten Bestimmungen als unnötig bzw. als fehlkonstruiert erweisen.

Eine gewisse Stützung mag sich auch aus § 19 Abs. 2 Z 2 bzw. Z 5 UmgrStG ergeben. Bringen A und B nämlich ihre jeweils 50%igen Mitunternehmeranteile in die ihnen zu 50 % gehörende AB-GmbH ein, so wäre ein Verzicht auf die Anteilsgewährung als Verstoß gegen das Gegenleistungsrecht zu werten.⁴⁹⁾ Da A und B jeweils 100 % Eigentum am jeweiligen Anteil hätten, würde die Eigentumsquote am eingebrachten Vermögen nicht mit der Eigentumsquote an der übernehmenden Gesellschaft übereinstimmen.

⁴²⁾ BFH 4. 10. 1990, X R 148/88.

⁴³⁾ § 39 Abs. 2 Nr. 2 dAO.

⁴⁴⁾ Sinngemäß gleiches ergibt sich aus den oben dargestellten Wirkungen auch die österreichische Regelung.

⁴⁵⁾ Mit steuerrechtlicher Zurechnung dieses Vorgangs an die Gesellschafter.

⁴⁶⁾ Die Veräußerung des einzelnen Wirtschaftsguts durch den Gesellschafter ist ja unzulässig.

⁴⁷⁾ Posch, UFSjournal 2012, 22.

⁴⁸⁾ Bei betrieblichen Personengesellschaften, allgemein also die Veräußerung eines Gesellschaftsanteils.

⁴⁹⁾ Vgl. UmgrStR, Rz. 1067, für den Fall der Einbringung von GmbH-Anteilen.

Wäre nun bei der Einbringung eines Mitunternehmeranteils dieser nicht existent und würden die Wirtschaftsgüter quotal zugerechnet und damit einbringungstechnisch aus steuerlicher Sicht die Einbringung von Miteigentum stattfinden, so würde im geschilderten Beispiel wohl ein 50%-Anteil in eine dem Einbringenden zu 50 % gehörende Gesellschaft eingebracht werden, sodass § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG anwendbar wäre.

Dies widerspricht wohl der herrschenden Lehre und Judikatur.

Aus den zitierten Bestimmungen zeigt sich, dass hier der Gesetzgeber sehr wohl offensichtlich von der zivilrechtlichen Veräußerung eines Mitunternehmeranteils oder dessen Sacheinlage ausgeht. So enthält die nach § 15 UmgrStG notwendige Einbringungsbilanz bei Einbringung eines Betriebs oder Teilbetriebs die Darstellung sämtlicher Wirtschaftsgüter dieses Betriebs, während sie beim Mitunternehmeranteil aktivseitig nur diesen Anteil ausweist (und nicht etwa die Quoten der einzelnen Wirtschaftsgüter).

Betrachtet man § 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG, so fällt auf, dass die Spekulationsfrist bei „Grundstücken und anderen Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen“, zehn Jahre beträgt. Eine präzisere Darstellung der Anknüpfungsart an den Begriff ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. Die gesamte Kommentarliteratur gibt, soweit ersichtlich, wieder, welche Grundstücke und welche Rechte unter die Bestimmung fallen, definiert den Bezug aber nicht näher.

Der BFH hat ja dargelegt, dass beim Grundstücksbegriff auf einen zivilrechtlichen Begriff abzustellen sei und die wirtschaftliche Betrachtung hier nicht Eingang findet.

Betrachtet man den Wortlaut der Bestimmung, so wird zum einen zwischen „Grundstücken“ und „anderen Rechten“ unterschieden. Die anderen Rechte sind solche, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen. Rechte werden also mit Grundstücken im Sinne des bürgerlichen Rechts gleichgehalten. Daher spricht sehr vieles dafür, unter Grundstücken auch solche im Sinne des bürgerlichen Rechts zu verstehen. Geht man hier aber von einer zivilrechtlichen Anknüpfung aus, dann erhellt, dass die Veräußerung eines Personengesellschaftsanteils offensichtlich nicht die Veräußerung eines Grundstücks ist.

Somit ergibt sich aber zusammenfassend, dass die Veräußerung eines Anteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft schon zivilrechtlich nicht als Veräußerung eines Grundstücks angesehen werden kann. Daran ändert auch § 24 Abs. 1 lit. e BAO nichts, da dieser nur eine steuerliche Zurechnung von Wirtschaftsgütern der Personengesellschaft und insbesondere deren Erträgen an den Gesellschafter zur Folge hat.

Somit erweist sich die Rechtsprechung des UFS und die zugrunde liegende Judikatur des BFH als völlig richtig, und ihr ist zuzustimmen.

5. Zusammenfassung

- Der UFS hat entschieden, dass die Veräußerung eines Anteils an einer grundstücksverwaltenden Personengesellschaft nicht als Spekulationsgeschäft hinsichtlich der Veräußerung eines Grundstücks anzusehen ist. Es komme daher die einjährige Spekulationsfrist zum Tragen.
- Der UFS stützt sich dabei insbesondere auf die Judikatur des BFH, wonach zum einen sachenrechtlich anzuknüpfen sei und zum anderen auch § 39 Abs. 2 Nr. 2 dAO tatsächlich zu keinem anderen Ergebnis führt.
- Es konnte gezeigt werden, dass die vergleichbare Bestimmung des § 24 Abs. 1 lit. e BAO die direkte Einkünftezurechnung an Gesellschafter einer Personengesellschaft erst ermöglicht. Andernfalls wären Personengesellschaften körperschaftsteuerpflichtig. Die Zurechnungsbestimmung führt aber nicht dazu, dass steuerlich die

Veräußerung eines Gesellschaftsanteils ignoriert und stattdessen die Veräußerung von Wirtschaftsgütern angenommen wird.

- Gesellschaftsrechtlich stehen die Wirtschaftsgüter im Gesamthand Eigentum der Gesellschafter und sind der Disposition des einzelnen Gesellschafters entzogen. Dieser kann jedoch über seinen Gesellschaftsanteil disponieren.
- Aus Bestimmungen hinsichtlich des Veräußerungsgewinns für Mitunternehmeranteile, dem Umründungssteuerrecht und der zweistufigen Einkünfteermittlung und -zurechnung des § 188 BAO konnten weitere Argumente abgeleitet werden.
- Veräußert der Gesellschafter einer grundstücksverwaltenden Personengesellschaft seinen Gesellschaftsanteil, so kommt hierfür die einjährige Spekulationsfrist zum Tragen.

6. Ausblick

Zwischenzeitlich hat das Finanzamt gegen den Bescheid des UFS Amtsbeschwerde⁵⁰⁾ erhoben. Das letzte Wort wird daher beim VwGH liegen.

Zu diskutieren wird auch die Rechtslage nach dem 1. Stabilitätsgesetz 2012⁵¹⁾ sein. Vertritt man die vom UFS angewendete Rechtsauffassung, so ist § 30 EStG offensichtlich nicht anwendbar, da eben keine Veräußerung eines Grundstücks vorliegt. Diesfalls wäre aber wohl § 31 EStG anwendbar. Die Auswirkung liegt diesfalls darin, dass § 30a EStG, der den besonderen Steuersatz von 25 % regelt, ausdrücklich nur auf § 30 EStG abstellt. Insofern wären künftig derartige Veräußerungen nach § 31 EStG – tatbestandlich innerhalb der einjährigen Spekulationsfrist – mit dem vollen Steuersatz zu versteuern. Freilich wären hier allfällige Bedenken im Hinblick auf eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes zu berücksichtigen.

⁵⁰⁾ Anhängig unter 2012/13/0021.

⁵¹⁾ BGBl. I Nr. 22/2012.

Glossar Internationales Steuerrecht

Ergebnisaufteilung durch Verrechnungspreise bei Kapitalgesellschaften

Wichtige Begriffe im kurzen Überblick

VON MAG. FLORIAN ROSENBERGER, MAG. VALENTIN LOIDL UND MAG. HARALD MOSHAMMER*)

Angesichts der zunehmenden Globalisierung des wirtschaftlichen Umfelds wächst auch die Bedeutung von steuerlichen Verrechnungspreisen bei grenzüberschreitend tätigen Unternehmensgruppen. Dieser Beitrag liefert einen kompakten Überblick über den Grundgedanken und die Systematik von Verrechnungspreiskonzepten im internationalen Steuerrecht.

1. Verrechnungspreisermittlung unter Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes

Im Jahr 2002 fanden nach einer Studie der OECD etwa 60 % des globalen Waren- und Dienstleistungsverkehrs zwischen verbundenen Unternehmen statt – die Vergleichs-

*) Mag. Florian *Rosenberger* ist Steuerberater und Tax-Partner bei einer international tätigen Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in Linz. Mag. Valentin *Loidl* ist Steuerberater-Berufsanwärter in Linz. Univ.-Ass. Mag. Harald *Moshammer*, LL.M. ist Mitarbeiter am Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Johannes Kepler Universität Linz. Zu Motivation und Hintergrund dieser Reihe siehe die Einleitung zur ersten Folge (*Rosenberger*, Doppelbesteuerungsabkommen in der Praxis, SWK-Heft 23/24/2007, S 660).