

15. Jahrgang / Jänner 2022 / Nr. 1

BFG *journal*

BFG-Entscheidungen aus erster Hand

Linde
www.lindeverlag.at

Interview

StB Dr. Rainer Brandl, LeitnerLeitner

BFG und Höchstgerichte

Gemischte Schenkung oder Veräußerung einer Liegenschaft?

Einkommensteuer

Veräußerung eines Mitunternehmeranteils

Teilwertuntergrenzen bei Immobilien des Anlagevermögens

Umgründungen

Amtswegige Löschung nach Einbringung

BFG und Auslandsbezug

Keine Firmenwertabschreibung für türkisches Gruppenmitglied

Abgabenverfahren

Anforderungen an Beweisanträge

Keine Anwendung des § 24 EStG bei teilweiser Veräußerung eines Mitunternehmeranteils unter Zurückbehaltung des gesamten Sonderbetriebsvermögens?

Univ.-Prof. Dr. Sabine Kanduth-Kristen, LL.M., Universität Klagenfurt



Der Gewinn aus der Veräußerung eines prozentuellen Anteils an einer Mitunternehmerschaft gilt nach Ansicht des BFG nicht als Veräußerungsgewinn gem § 24 EStG, wenn nicht ein bestimmter Mitunternehmeranteil bestehend aus Gesellschaftsanteil und allfällig vorhandenem Sonderbetriebsvermögen veräußert wird. Bei Vorhandensein von Sonderbetriebsvermögen muss auch dieses aliquot zum Gesellschaftsanteil mitveräußert werden.

**BFG 24. 11. 2021, RV/5101414/2020,
Revision zugelassen und eingebracht.**

§§ 24 Abs 1 Z 1, 37 Abs 1 und 5 EStG

1. Der Fall



Herr A B war bereits seit 1992 Gesellschafter und Geschäftsführer der Firma B G GmbH, welche durch eine errichtende Umwandlung gem Art II UmgrStG mit ihrem Vermögen als Ganzes in der neu entstandenen Beschwerdeführerin (GmbH & Co KG) aufgegangen ist. Durch die errichtende Umwandlung der Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft wechselte der bisher im Privatvermögen des A B gehaltene und an die GmbH vermietete Grund und Boden im Ausmaß von rd 10.000 m² (bestehend aus drei Grundstücken) umwandlungsbedingt in das Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters A B. Nach dem vom BFG festgestellten Sachverhalt stand das Sonderbetriebsvermögen in einem funktional wesentlichen Zusammenhang mit dem Betrieb der Beschwerdeführerin, weil auf den Grundstücken die Betriebsgebäude errichtet worden waren und demnach die Grundstücke für die Ausübung des Betriebes der Beschwerdeführerin unerlässlich waren (Betriebsgebäude sowie Parkplätze).

In weiterer Folge veräußerte A B im Jahr 2017 (Wirtschaftsjahr 2017/18) zeitgleich 70 % und weitere 5 % seiner Gesellschaftsanteile (verbleibende Beteiligung: 25 %). Das Sonderbetriebsvermögen (Grund und Boden, auf dem sich das Betriebsgebäude der Mitunternehmerschaft befand) wurde nicht mitveräußert, sondern verblieb zur Gänze bei A B, der es der Beschwerdeführerin weiterhin zur Verfügung stellte.

Bezugnehmend auf die Rechtsansicht in Rz 5984 EStR 2000¹⁾ ging das Finanzamt davon aus, dass – mangels umfassender Aufdeckung der stillen Reserven – insgesamt kein begünstigungsfähiger Veräußerungsgewinn vorliegt, wenn nur ein Teil des Mitunternehmeranteils, nicht aber anteilig auch das Sonderbetriebsvermögen veräußert wird. Im Feststellungsbescheid wurden die Einkünfte des Jahres 2018 abweichend zu den erklärten Daten festgesetzt und dem Veräußerungsgewinn des Gesellschafters A B kein begünstigter Hälftesteuersatz zuerkannt bzw keine Veräußerung eines Mitunternehmeranteils unterstellt.²⁾

¹⁾ In EStR 2000 Rz 5984 vertritt das BMF folgende Rechtsansicht: „Wird ein Teil des Gesellschaftsanteiles, nicht aber auch anteilig das Sonderbetriebsvermögen veräußert, liegt kein begünstigungsfähiger Veräußerungsgewinn vor, weil nicht alle mit dem Gesellschaftsanteil verbundenen stillen Reserven aufgedeckt werden. Wird ein Teil des Gesellschaftsanteiles veräußert, vom Sonderbetriebsvermögen jedoch eine höhere Quote, liegt hinsichtlich des übersteigenden Anteiles am Sonderbetriebsvermögen kein begünstigungsfähiger Veräußerungsgewinn vor.“

²⁾ Bei Mitunternehmerschaften muss über das Vorliegen eines prinzipiell begünstigungsfähigen Veräußerungsgewinnes (sowie allenfalls Übergangsgewinnes) im Feststellungsbescheid gem § 188 BAO abge-

2. Die Entscheidung



Unstrittig ist die Höhe des Gewinnes aus der Anteilsveräußerung sowie die Erfüllung der übrigen Voraussetzungen für eine Begünstigung gem § 37 Abs 5 EStG durch A B. Strittig ist ausschließlich, ob die entgeltlichen Übertragungen der Anteile bei Zurückhalten des Sonderbetriebsvermögens als Veräußerung eines Mitunternehmeranteils im Sinne des § 24 Abs 1 Z 1 EStG zu werten sind und somit allenfalls die Berücksichtigung des Hälftesteuersatzes ermöglichen.

Nach der Wiedergabe der Rechtsgrundlagen führt das BFG aus, dass durch die Bestimmung des § 24 EStG die abschließende Besteuerung bei Beendigung der Zurechnung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils an eine bestimmte Person durch kumulierte Erfassung und Besteuerung der angesammelten stillen Reserven sichergestellt werden soll. Zur Milderung dieses Effektes sehen die §§ 24 und 37 EStG Begünstigungen vor. Allerdings müssen die stillen Reserven nach den Ausführungen des BFG als Gesamtes im Zuge der abschließenden Zurechnung aufgedeckt werden.

Die Beurteilung der Zugehörigkeit zur Bestimmung des § 24 könne nicht losgelöst von der Bestimmung des § 37 vorgenommen werden, auch wenn primär die Frage zu beantworten sei, ob die Bestimmung des § 24 EStG vorliege oder nicht. Somit sei auch das Erfordernis der Aufdeckung allenfalls vorhandener stillen Reserven zu beachten.

Unter anderem bezugnehmend auf die Rechtsprechung des BFH und die deutsche Literatur kommt der erkennende Senat zur Ansicht, dass der Mitunternehmeranteil jedenfalls zwingend aus der quotalen Beteiligung am Betriebsvermögen der Personengesellschaft und dem Sonderbetriebsvermögen besteht und dass eine Trennung nicht möglich sei. Er führt weiter aus: *„Wird also nur ein Teil des Gesellschaftsanteiles veräußert und das Sonderbetriebsvermögen mit dem restlichen Anteil zurückbehalten, bleibt die Sonderbetriebseigenschaft durchgehend erhalten (also auch keine Entnahme). Eine Beurteilung nach § 24 bzw Begünstigung gemäß § 37 EStG für diese Teilanteilsveräußerung ist zu verneinen, weil nicht sämtliche stillen Reserven – nämlich nicht jene des Sonderbetriebsvermögens – realisiert wurden. Genauso wenig könnte die Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen ohne Gesellschaftsanteil als begünstigte Veräußerung eines Teiles des Mitunternehmeranteils angesehen werden. Zentrales Merkmal gegenständliche [sic!] Beurteilung ist allerdings darin zu sehen, dass davon auszugehen ist, dass kein (gesamter) Mitunternehmeranteil veräußert wurde, sondern lediglich ein Gesellschaftsanteil. Diese Rechtsansicht ist auch dann gegeben, wenn, wie hier vorliegend, das Sonderbetriebsvermögen (weiterhin) der Personengesellschaft zur Verfügung gestellt wird.“*

Die Beschwerde wies das BFG als unbegründet ab und ließ die ordentliche Revision an den VwGH zu, weil zu der Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung keine klare österreichische Rechtsprechung vorliegt und auch die Literaturmeinungen nicht übereinstimmend sind.

3. Anmerkung

3.1. Zum Begriff des „Mitunternehmeranteils“



Das BFG stützt seine rechtliche Beurteilung „zentral“ darauf, dass mangels Mitübertragung von Sonderbetriebsvermögen im Zuge der Teilanteilsveräußerung *„kein (gesamter) Mitunternehmeranteil veräußert wurde, sondern lediglich ein Gesellschaftsanteil.“*

sprochen werden (vgl VwGH 25. 6. 2020, Ra 2019/15/0016). Über die Anwendbarkeit der Begünstigung des § 37 Abs 5 EStG, die von Umständen außerhalb der gemeinschaftlich erzielten Einkünfte abhängt, ist im Einkommensteuerverfahren des Mitunternehmers abzusprechen.

Die entgeltlichen Übertragungen der Anteile (70 % und 5 %) bei Zurückhalten des Sonderbetriebsvermögens stellen somit nach Ansicht des BFG keine Veräußerung eines Mitunternehmeranteils im Sinne des § 24 Abs 1 Z 1 EStG dar.

§ 24 Abs 1 Z 1 TS 3 EStG zählt zu den Veräußerungsgewinnen Gewinne aus der Veräußerung eines „Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist“. Der (steuerliche) Begriff des Mitunternehmers wird gesetzlich nicht definiert, ist aber nach hA durch die Merkmale der Übernahme von Unternehmerrisiko und Unternehmerinitiative geprägt.³⁾ Unternehmerinitiative liegt bei Einflussnahme auf das betriebliche Geschehen vor, Unternehmerrisiko besteht in der Teilnahme am Wagnis des Unternehmens und kommt ua in der Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven und am Firmenwert zum Ausdruck.⁴⁾ Ist der Mitunternehmerbegriff erfüllt, liegt bei Beteiligung am Vermögen der Gesellschaft ein „Mitunternehmeranteil“ iSd § 24 Abs 1 Z 1 TS 3 EStG vor.⁵⁾ Die Mitunternehmerstellung des veräußernden, vermögensbeteiligten Steuerpflichtigen wurde im konkreten Fall nicht in Zweifel gezogen. Mitunternehmereigenschaft, aber mangels Vermögensbeteiligung kein Mitunternehmeranteil (Kapitalanteil), ist bei einem reinen Arbeitsgesellschafter wie einer Komplementär-GmbH gegeben, die durch die Übernahme der Geschäftsführung und der unbeschränkten Haftung die Kriterien für die Mitunternehmerstellung erfüllt.⁶⁾

Unstrittig ist, dass auch allfälliges Sonderbetriebsvermögen zum Mitunternehmeranteil gehört.⁷⁾ Sonderbetriebsvermögen liegt (ua) vor, wenn der Gesellschafter (Mitunternehmer) Wirtschaftsgüter, die in seinem (wirtschaftlichen) Eigentum stehen, der Gesellschaft auf Dauer zur Nutzung überlässt.⁸⁾ Dementsprechend setzt sich das steuerliche Kapitalkonto eines Mitunternehmers aus dem (fixen und variablen) Kapitalanteil in der Gesellschaftsbilanz sowie dem Kapital in allfälligen Ergänzungs- und Sonderbilanzen zusammen. Das Sonderbetriebsvermögen ändert nichts an der Vermögensbeteiligung des Gesellschafters an der Mitunternehmerschaft, sondern erhöht den steuerlichen (Buch-)Wert seines Mitunternehmeranteils.⁹⁾ Es wird daher etwa für die Aliquotierung des Freibetrags gem § 24 Abs 4 EStG nicht berücksichtigt. Diese erfolgt nach Maßgabe der durch den veräußerten Mitunternehmeranteil repräsentierten Vermögensbeteiligung.¹⁰⁾ Auch bei der Berechnung von Fristen wie etwa der in § 37 Abs 2 Z 1 und Abs 5 EStG normierten Siebenjahresfrist ist auf die Behaltdauer der Gesellschaftsanteile (Mitunternehmeranteile) und nicht auf die Behaltdauer des Sonderbetriebsvermögens abzustellen.¹¹⁾ Bei sukzessivem Erwerb von Mitunternehmeranteilen ist hingegen im Falle

³⁾ Vgl für viele *Kauba* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (10. Lfg, 1. 1. 2006) § 23 Tz 214; VwGH 28. 6. 2012, 2009/15/0106; 27. 2. 2008, 2005/13/0050; 19. 10. 2006, 2002/14/0108; 21. 4. 2005, 2000/15/0058; 29. 6. 1995, 94/15/0103; siehe auch EStR 2000 Rz 5805 ff.

⁴⁾ Vgl VwGH 28. 6. 2012, 2009/15/0106 mwH.

⁵⁾ „Mitunternehmeranteil ist der Quotenanteil der Gesellschafter an einer Mitunternehmerschaft“ (Quantschnigg/Schuch, ESt-HB [1993] § 24 Tz 51).

⁶⁾ Vgl EStR 2000 Rz 5808, Rz 5814 und Rz 5969. Im Falle des Ausscheidens gegen Entgelt liegt kein Veräußerungsgewinn iSd § 24 EStG, sondern ein laufender Gewinn (nachträgliches Arbeitsentgelt) vor (siehe auch EStR 2000 Rz 5696).

⁷⁾ Vgl *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 24 Tz 53; *Kauba* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, § 23 Tz 264; *Fraberger/Papst* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (18. Lfg, 1. 4. 2016) § 24 Tz 81; EStR 2000 Rz 5912.

⁸⁾ Vgl ua *Kauba* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, § 23 Tz 253.

⁹⁾ So schon VwGH 8. 3. 1994, 91/14/0173, zum EStG 1972: „Der Wert des Anteiles am Betriebsvermögen im Sinn des § 24 Abs 2 EStG ergibt sich aus dem Anteil der Buchwerte des gesamten Betriebsvermögens der Mitunternehmerschaft, welches in der Gesellschaftsbilanz, Ergänzungs- und Sonderbilanz dargestellt ist (vgl *Quantschnigg - Schuch*, *Einkommensteuer-Handbuch*, § 24 Tz 81)“.

¹⁰⁾ Vgl EStR 2000 Rz 5691 und Rz 6011. Ebenso VwGH 28. 4. 2011, 2009/16/0135 betr Aufteilung des Freibetrags gem § 15a ErbStG aF.

¹¹⁾ Vgl *Hirschler*, (Un-) entgeltliche Übertragung von (Teilen von) Mitunternehmeranteilen mit/ohne Sonderbetriebsvermögen – Fallstricke und Zweifelsfragen im Ertragsteuerrecht, in *Ludwig/Widinski*, Generationenwechsel, FS Bruckner (2008) 89 (92); *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG¹⁴ (2021) § 37 Rz 27.

der Veräußerung des gesamten Anteils der Fristenlauf für die einzelnen Erwerbsvorgänge gesondert zu berechnen.¹²⁾

Im österreichischen Rechtsbereich besteht nach der geltenden Rechtslage kein Zweifel daran, dass auch die Veräußerung eines Teils eines Mitunternehmeranteils unter § 24 EStG fällt.¹³⁾ Im Erk v 8. 3. 1994, 91/14/0173, (zum EStG 1972 betr Auflösung von Investitionsrücklagen bei Veräußerung eines Teils eines Mitunternehmeranteils) hat der VwGH ausgesprochen, dass „[u]nter Bedachtnahme auf die Gleichstellung von Betriebsveräußerung einerseits und Veräußerung einer Quote eines Mitunternehmeranteiles andererseits im § 24 EStG [...] kein Grund [besteht], den letzten Fall anders zu behandeln als die Veräußerung eines Betriebes im ganzen.“ Auch die EStR¹⁴⁾ führen aus, dass [d]ie Veräußerung eines Mitunternehmeranteils [...] auch dann vor[liegt], wenn bloß ein Teil der Beteiligung an einen Alt- oder Neugesellschafter veräußert wird (VwGH 8. 3. 1994, 91/14/0173) oder wenn die Beteiligungsverhältnisse zwischen den Gesellschaftern auf entgeltlicher Grundlage geändert werden.“

Bei Einbringung eines Teils eines Mitunternehmeranteils¹⁵⁾ besteht nach der Verwaltungspraxis die Möglichkeit, das Sonderbetriebsvermögen abweichend von der einzubringenden Mitunternehmeranteilsquote zu behandeln, indem es zur Gänze, zu einem (beliebigen) Teil oder gar nicht eingebracht wird.¹⁶⁾ Zum Teil-Mitunternehmeranteil gehört der der eingebrachten Quote entsprechende Teil des starren Kapitalkontos, der variablen Kapitalkonten, des Ergänzungskapitals und des Sonderbetriebsvermögens. Eine von der einzubringenden Mitunternehmeranteilsquote abweichende (Nicht-)Einbringung des Sonderbetriebsvermögens stellt eine rückwirkende Maßnahme gem § 16 Abs 5 Z 4 UmgrStG dar.¹⁷⁾ Bei Nichteinbringung ändert sich nichts an der Eigenschaft als Sonderbetriebsvermögen (dieses verbleibt beim nicht eingebrachten Teil des Mitunternehmeranteils). Gleichermaßen ändert sich nichts daran, dass – auch bei Nichteinbringung des Sonderbetriebsvermögens – ein *Mitunternehmeranteil* eingebracht wird und somit die Voraussetzungen des § 12 Abs 2 Z 2 UmgrStG hinsichtlich des einbringungsfähigen Vermögens (weiterhin) gewahrt sind.

In Zusammenhang mit unentgeltlichen Übertragungen von Mitunternehmeranteilen gem § 6 Z 9 lit a EStG vertritt die Verwaltungspraxis, dass die unentgeltliche Übertragung von Teilen des Gesellschaftsanteils keine Entnahme beim Sonderbetriebsvermögen auslöst.¹⁸⁾ Die Buchwertfortführung iZm dem übertragenen Teil des Mitunternehmeranteils gem § 6 Z 9 lit a EStG¹⁹⁾ wird nicht in Zweifel gezogen.²⁰⁾

¹²⁾ Vgl auch VwGH 17. 12. 1998, 97/15/0145 mit Hinweis ua auf *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 37 Tz 9.7.

¹³⁾ So schon *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 24 Tz 52: „Dem gesamten Mitunternehmeranteil steht der Bruchteil eines Mitunternehmeranteils gleich“. Siehe ua auch *Fellner in Hofstätter/Reichel*, EStG (58. Lfg, Jänner 2015) § 24 Tz 44. Dagegen fällt die Veräußerung eines Teils eines Mitunternehmeranteils in Deutschland seit 1. 1. 2002 nicht mehr unter § 16 dEStG („Veräußerung des Betriebs“). Der BFH hatte die Tarifbegünstigung von Teilanteilsveräußerungen vor dieser Gesetzesänderung als rechtssystematisch kaum zu begründen bezeichnet (BFH 24. 8. 2000, IV R 51/98) und ua auch daraus abgeleitet, dass für die tarifliche Begünstigung einer – vor 1. 1. 2002 noch unter § 16 dEStG fallenden – Teilanteilsübertragung iSd § 34 dEStG auch die anteiligen stillen Reserven des Sonderbetriebsvermögens aufzudecken sind, soweit dieses zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehört („vertikale Spaltung“ des Mitunternehmeranteils; vgl BFH 12. 4. 2000, XI R 35/99; 24. 8. 2000, IV R 51/98). Auch praktische Erwägungen (wie die Unteilbarkeit des Sonderbetriebsvermögens) rechtfertigten nach Ansicht des BFH kein anderes Ergebnis. EStR 2000 Rz 5965.

¹⁴⁾ Begünstigtes Vermögen iSd § 12 Abs 2 Z 2 UmgrStG liegt auch vor, wenn ein Mitunternehmeranteil nur zum Teil eingebracht wird (vgl UmgrStR 2002 Rz 719).

¹⁵⁾ Vgl dazu *Hirschler*, Teileinbringung von Mitunternehmeranteilen, taxlex 2006, 254 (254 ff).

¹⁶⁾ Siehe dazu UmgrStR 2002 Rz 721.

¹⁷⁾ Vgl EStR 2000 Rz 5934.

¹⁸⁾ § 6 Z 9 lit a EStG stellt wie § 24 Abs 1 Z 1 TS 3 EStG auf den Anteil eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) eines Betriebes anzusehen ist, ab.

¹⁹⁾ Die unentgeltliche Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils wird einer Teilbetriebsübertragung gleichgesetzt (vgl *Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG [14. Lfg, 1. 4. 2010] § 6 Tz 407).

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass auch die Veräußerung eines Teils eines Mitunternehmeranteils unter § 24 Abs 1 Z 1 TS 3 EStG fällt. Für die Qualifikation als Mitunternehmeranteil iSd Bestimmung ist die Mitunternehmerstellung des Gesellschafters ausschlaggebend. Das Vorhandensein oder Nichtvorhandensein von Sonderbetriebsvermögen beeinflusst diese per se nicht. Die Beurteilung als Mitunternehmeranteil bleibt – wie sich ua auch aus den Regelungen zu Umgründungen und unentgeltlichen Übertragungen ergibt – auch gewahrt, wenn die Übertragung eines Teils bei Vorhandensein von Sonderbetriebsvermögen ohne Mitübertragung von (anteiligem) Sonderbetriebsvermögen erfolgt. Damit scheint ein „zentraler“ Pfeiler, auf den das BFG seine Ausführungen stützt, nicht tragfähig zu sein.

3.2. Zur geballten Realisierung stiller Reserven

Aufgrund der Zugehörigkeit zum Gesellschaftsanteil teilt das Sonderbetriebsvermögen im Falle der Veräußerung, soweit es mitveräußert wird, die steuerlichen Folgen der Anteilsveräußerung.²¹⁾ Nach Rz 5984 EStR 2000 liegt aber „kein begünstigungsfähiger Veräußerungsgewinn“ vor, wenn „ein Teil des Gesellschaftsanteiles, nicht aber auch anteilig das Sonderbetriebsvermögen“ veräußert wird, „weil nicht alle mit dem Gesellschaftsanteil verbundenen stillen Reserven aufgedeckt werden“. Das BFG vertritt dem folgend für den zu entscheidenden Fall die Auffassung, dass „[e]ine Beurteilung nach § 24 bzw Begünstigung gemäß § 37 EStG für diese Teilanteilsveräußerung [...] zu verneinen [ist], weil nicht sämtliche stillen Reserven – nämlich nicht jene des Sonderbetriebsvermögens – realisiert wurden.“ Wie unter 3.1 dargestellt, zweifelt das BFG dabei dem Grunde nach an der Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 24 Abs 1 Z 1 TS 3 EStG.

In der Literatur wird hingegen der Einfluss der Mitübertragung oder Nicht-Mitübertragung von Sonderbetriebsvermögen auf die Rechtsfolgen der Anteilsveräußerung untersucht. *Quantschnigg/Schuch*²²⁾ kommen bezugnehmend auf die damalige Verwaltungspraxis sowie einen Beitrag von *Quantschnigg*²³⁾ zum Schluss, dass die Sonderbetriebsvermögenseigenschaft durchgehend erhalten bleibt, wenn nur ein Teil des Gesellschaftsanteils veräußert und das Sonderbetriebsvermögen mit dem restlichen Anteil zurückbehalten wird. Das BMF²⁴⁾ führte 1990 dazu (zutreffend) aus: „Da der Umfang des Sonderbetriebsvermögens aber nicht in Relation zum Ausmaß der Beteiligung stehen muss, hat eine Änderung des Beteiligungsausmaßes keine direkte Rückwirkung auf den Bestand des Sonderbetriebsvermögens.“²⁵⁾ Freibetrag gem § 24 Abs 4 EStG und halber Steuersatz gem § 37 Abs 2 Z 1 EStG für Teilanteilsveräußerung sind nach *Quantschnigg/Schuch*²⁶⁾ (mit Hinweis auf die Ausführungen des BMF sowie deutsche Quellen) zu verneinen, weil nicht sämtliche stillen Reserven – nämlich jene des Sonderbetriebsvermögens – realisiert werden. Das BMF²⁷⁾ hatte dabei auch die Gefahr des Missbrauchs vor Augen: „Jedenfalls aber erscheint bei Zurückbehalten von Sonderbetriebsvermögen unter gleichzeitiger Reduktion der Beteiligung auf einen Zwerganteil die Anwendung der §§ 24 und 37 EStG auf die Anteilsveräußerung nicht möglich, da keine volle Realisation der stillen Reserven des mit dem Anteil verbundenen Betriebsvermögens stattfindet“, bezog seine Rechtsansicht aber auch generell auf Teilanteilsveräußerungen ohne aliquoter Übertragung von Sonderbetriebsvermögen.

²¹⁾ Vgl *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 24 Tz 55.

²²⁾ ESt-HB, § 23 Tz 37.6.

²³⁾ Vgl BMF 18. 12. 1990, ecolex 1991, 128 sowie *Quantschnigg*, Grundsatzfragen zur Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften, in *Doralt/Gassner/Lechner/Ruppe/Tanzer/Werndl*, Steuern im Rechtsstaat – FS Stoll (1990) 103 (116).

²⁴⁾ BMF 18. 12. 1990, ecolex 1991, 128.

²⁵⁾ Dies zeigt sich mE auch deutlich, wenn ein Mitunternehmeranteil mit bestehendem Sonderbetriebsvermögen durch den Zukauf eines weiteren Teilsanteils aufgestockt wird.

²⁶⁾ ESt-HB, § 23 Tz 37.6.

²⁷⁾ BMF 18. 12. 1990, ecolex 1991, 128; 15. 10. 1991, RdW 1991, 374.

Die Aussagen hinsichtlich der Begünstigungsfähigkeit von Teilanteilsübertragungen ohne Mitübertragung von Sonderbetriebsvermögen, die sich nach wie vor in Rz 5984 EStR 2000 finden, werden in der österreichischen Literatur nahezu einhellig kritisch gesehen.²⁸⁾ Ursprünglich stammen diese aus dem deutschen Rechtsbereich und wurden nach Österreich „importiert“.²⁹⁾ In Bezug auf die Tarifbegünstigungen für Veräußerungsgewinne ist die deutsche und die österreichische Rechtslage (EStG 1988) allerdings nicht vergleichbar. Zwar werden sowohl in Deutschland (§ 34 dEStG) als auch in Österreich (§ 37 Abs 5 EStG) Veräußerungsgewinne als „außerordentliche Einkünfte“ tariflich begünstigt. Nach der deutschen Rechtslage „kommen“ (ua) Veräußerungsgewinne als außerordentliche Einkünfte „in Betracht“. Die Gewährung der Tarifbegünstigung ist daher nicht zwingend.³⁰⁾ § 34 dEStG präzisiert das Kriterium der Außerordentlichkeit zudem nicht. Als „ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal“³¹⁾ gilt eine atypische Zusammenballung der Einkünfte, dh die zusammengeballte Realisierung der während vieler Jahre entstandenen stillen Reserven in einem Veranlagungszeitraum. Daraus wird abgeleitet, dass alle stillen Reserven, die in den wesentlichen Grundlagen einer betrieblichen Sachgesamtheit angesammelt wurden (somit auch jene des Sonderbetriebsvermögens, soweit dieses zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen zählt³²⁾), in einem einheitlichen Vorgang aufgelöst werden müssen.³³⁾

Für das EStG 1972 wurde in Österreich eine vergleichbare Rechtsansicht zum Kriterium der Außerordentlichkeit vertreten (Einkünfte als Ergebnis einer mehrjährigen Tätigkeit, Zusammenballung in einem einzigen Jahr).³⁴⁾ Dagegen hat der Gesetzgeber die Außerordentlichkeit im EStG 1988 abschließend geregelt.³⁵⁾ Nach der geltenden Fassung des § 37 EStG ist der Begriff der „außerordentlichen Einkünfte“ nur mehr für § 37 Abs 5 EStG (Hälftesteuersatz für Veräußerungs- und Übergangsgewinne) relevant, wobei allerdings die weiteren Tatbestandsvoraussetzungen für die Gewährung des Hälftesteuersatzes in dem Absatz abschließend geregelt sind (Vorliegen eines „echten“ Beendigungsfalles gem § 37 Abs 5 Z 1 bis 3 EStG, Siebenjahresfrist, Antragsgebundenheit).³⁶⁾

Ein Rückgriff auf die Judikatur des BFH (zur deutschen Rechtslage vor dem 1. 1. 2002)³⁷⁾ ist daher mE für die Lösung des vorliegenden Falles nicht angebracht, weil gerade das

²⁸⁾ Hierauf wies auch der Beschwerdeführer mittels eines in der Entscheidung wiedergegebenen Gutachtens hin. Zur Fachliteratur siehe *Kauba* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, § 23 Tz 265/1, der die Forderung nach quotenmäßiger Übereinstimmung als problematisch bezeichnet; *Hirschler* in *Ludwig/Widinski*, FS Bruckner (2008) 89 (96), wonach die Teilanteilsveräußerung einer Teilbetriebsveräußerung vergleichbar ist und der Erwerber (lediglich) in die Lage versetzt werden muss, die mit dem Mitunternehmeranteil verbundenen Aktivitäten fortzusetzen; ähnlich *Fraberger/Papst* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, § 24 Tz 104, wonach § 24 EStG nur voraussetzt, dass der Erwerber in die Lage versetzt wird, das Unternehmen ohne weiteres fortzuführen. Der Gedanke, dass die begünstigte Veräußerung eines Mitunternehmeranteils die Aufdeckung aller stillen Reserven, als auch die des Sonderbetriebsvermögens voraussetzt, sei nicht zielführend, weil danach auch die teilweise Veräußerung eines Mitunternehmeranteils nicht begünstigt sein dürfte. Siehe weiters *Bergmann/Ratka*, Handbuch Personengesellschaften² (2016) Rz 14/29 mwH; *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG¹⁴ § 24 Rz 90; *Steinhauser* in *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG (Stand 1.9.2021, rdb.at) § 23 Anm 302. Zweifelnd Quantschnigg in FS Stoll, 103 (116 Fn 40a): „Die Anwendung der §§ 24 und 37 EStG 1988 auf die Anteilsübertragung ist im Hinblick auf die nicht volle Realisierung der stillen Reserven des mit dem Anteil verbundenen Betriebsvermögens zweifelhaft (vgl dazu BFH BStBl 1972, 118).“

²⁹⁾ Siehe dazu die Nachweise bei *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 23 Tz 37.6.

³⁰⁾ Vgl ua *Schultze zur Wiesche*, Betriebs- und Anteilsveräußerungen, Tarifbegünstigung, Gesamtplanrechtssprechung, DStR 2015, 1161 (1163).

³¹⁾ Vgl *Lindberg* in *Brandis/Heuermann*, EStG (147. EL Mai 2019) § 34 Rn 28.

³²⁾ Siehe dazu Fußnote 13.

³³⁾ Vgl näher *Schiffers* in EStG e-Kommentar (1. 1. 2015) § 34 Rn 40 ff; *Schultze zur Wiesche*, DStR 2015, 1161 (1163).

³⁴⁾ Vgl *Fraberger/Papst* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (18. Lfg, 1. 4. 2016) § 37 Tz 44.

³⁵⁾ Vgl VwGH 2. 2. 2000, 98/13/0164; 22. 3. 2000, 99/13/0013; *Fraberger/Papst* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, § 37 Tz 44.

³⁶⁾ Siehe dazu etwa *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG¹⁴ § 37 Rz 22 ff.

³⁷⁾ Siehe Fußnote 13.

Kriterium der Zusammenballung für Österreich keine eigenständige Rolle spielt. Auch der Verweis auf die (aktuellen) deutschen Kommentare zu § 16 dEStG ist nicht zielführend, weil Teilanteilsveräußerungen nach der deutschen Rechtslage seit 1. 1. 2002 nicht mehr unter § 16 dEStG fallen.³⁸⁾ Dennoch stützt sich das BFG in seiner rechtlichen Beurteilung darauf und hält die Urteile des BFH „jedenfalls auch für die gegenständliche Beurteilung [für] relevant (idente Rechtslage in Deutschland und Österreich)“.

Selbst wenn man – mE unzutreffend – der Auffassung folgen wollte, dass die Gewährung des Hälfteuersatzes im vorliegenden Fall die vollständige Aufdeckung der stillen Reserven (auch des Sonderbetriebsvermögens) und deren Erfassung im Veräußerungsgewinn voraussetzen würde, ist zu bedenken: Seit 1. 4. 2012 unterliegen (private und betriebliche) Grundstücksveräußerungen durch natürliche Personen (abgesehen von gesondert geregelten Ausnahmen) dem besonderen Steuersatz gem § 30a EStG. Die Einkünfte sind bei der Berechnung der Einkommensteuer gem § 30a Abs 1 EStG weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen zu berücksichtigen, sofern der Steuerpflichtige nicht gem § 30a Abs 2 EStG einen Antrag auf Regelbesteuerung stellt. Wäre daher im vorliegenden Fall Grund und Boden des Sonderbetriebsvermögens (aliquot) mitveräußert worden, wären diese Einkünfte (ohne Antrag auf Regelbesteuerung) nicht im Veräußerungsgewinn gem § 24 EStG anzusetzen gewesen und hätten keinen Einfluss auf die Progression gehabt.³⁹⁾

Darüber hinaus ordnet der Gesetzgeber im Rahmen einer Betriebsaufgabe in § 24 Abs 3 iVm § 6 Z 4 EStG ausdrücklich an, dass die Überführung von sonderbesteuertem Grund und Boden in das Privatvermögen mit dem Buchwert zu erfolgen hat, so dass es auch in einem solchen Fall zu keiner Aufdeckung und Versteuerung der stillen Reserven im Aufgabegewinn kommt. Die Bewertung mit dem Buchwert ist auf sonderbesteuerten Grund und Boden auch anzuwenden, wenn dieser im Zuge einer Betriebsveräußerung entnommen wird.⁴⁰⁾ Seit 1. 4. 2012 geht der Gesetzgeber daher in Bezug auf Grund und Boden davon aus, dass es im Rahmen einer Veräußerungsgewinnbesteuerung gem § 24 EStG nicht zwingend zu einer Realisierung der stillen Reserven kommen muss.⁴¹⁾



Auf den Punkt gebracht

Außer Streit war im vorliegenden Fall die Erfüllung der Voraussetzungen für die Gewährung des Hälfteuersatzes gem § 37 Abs 5 EStG durch den Veräußerer.⁴²⁾ Die Qualifikation als begünstigungsfähiger Veräußerungsgewinn⁴³⁾ verwehrt das BFG (auch unter Bezugnahme auf deutsche Judikatur und Literatur zu einer mE nicht vergleichbaren Rechtslage), weil bei Veräußerung eines Teils eines Mitunternehmeranteils ohne anteilige Mitveräußerung von Sonderbetriebsvermögen kein (gesamter) Mitunternehmeranteil veräußert werde, so dass kein Anwendungsfall des § 24 Abs 1 Z 1 TS 3 EStG vorliege.

³⁸⁾ Vgl Schallmoser in Brandis/Heuermann, EStG (159. EL Oktober 2021) § 16 Rn 235 ff.

³⁹⁾ Zur Grundstücksveräußerungen im Rahmen von Mitunternehmeranteilsübertragungen siehe etwa Kanduth-Kristen, Veräußerung von Mitunternehmeranteilen unter besonderer Berücksichtigung der Grundstücksbesteuerung nach dem 1. StabG 2012, in KWT, Personengesellschaften, GedS Bruckner (2013) 203.

⁴⁰⁾ Eine Betriebsveräußerung liegt selbst dann vor, wenn das zurückbehaltenen Grundstück zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehört, dem Erwerber aber im Zuge der Veräußerung weiterhin zur Nutzung überlassen wird; eine Kombination von Verkauf und Verpachtung hindert daher eine Betriebs- oder Teilbetriebsveräußerung nicht (vgl Fraberger/Papst in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, § 24 Tz 29; Jakom/Kanduth-Kristen, EStG¹⁴ § 24 Rz 14).

⁴¹⁾ Auf diese und weitere auch in der Beschwerde vorgebrachten Argumente geht das BFG nur rudimentär ein.

⁴²⁾ Dies ist grds im Einkommensteuerverfahren des Mitunternehmers zu beurteilen (siehe Fußnote 2).

⁴³⁾ Hierüber ist im Feststellungsverfahren abzusprechen (siehe Fußnote 2).

Die obenstehenden Ausführungen zeigen, dass die Qualifikation eines Gesellschafters als Mitunternehmeranteil von der Mitunternehmerstellung des Gesellschafters abhängt. Das Vorhandensein von Sonderbetriebsvermögen ist hingegen per se nicht ausschlaggebend. Verfügt der Gesellschafter über Sonderbetriebsvermögen, gehört es zum Mitunternehmeranteil und teilt – sofern es mitveräußert wird – das steuerliche Schicksal der Anteilsveräußerung. Wird ein Teil eines Mitunternehmeranteils veräußert, erfüllt dies nach hA den Tatbestand des § 24 Abs 1 Z 1 TS 3 EStG.⁴⁴⁾

Dies gilt mE auch, wenn vorhandenes Sonderbetriebsvermögen beim restlichen Anteil verbleibt und nicht anteilig mitveräußert wird. Auf die Realisierung der „gesamten“ stillen Reserven kommt es im österreichischen Rechtsbereich nach der geltenden Rechtslage weder für die Anwendung des § 24 EStG noch für § 37 EStG an. Ob auf die Teilanteilsveräußerung der Hälfte des Anteils anwendbar ist, ist nach den in § 37 Abs 5 EStG geregelten Tatbestandsmerkmalen (im Einkommensteuerverfahren des Mitunternehmers) zu beurteilen. Eine darüberhinausgehende Interpretation des Merkmals der „Außergewöhnlichkeit“ der Einkünfte ist im Geltungsbereich des EStG 1988 nicht vorzunehmen.

Amtswegige Löschung nach Einbringung – Nachversteuerung der negativen Anschaffungskosten

Univ.-Prof. MMag. Dr. Klaus Hirschler, WU Wien / Mag. Gottfried Sulz, Steuerberater in Wien / Mag. Christian Oberkleiner, MAS, Steuerberater in Wien



Die überwiegende Ansicht, das BMF und das BFG vertreten die Auffassung, dass das Fehlen eines Abwicklungsguthabens aufgrund Insolvenz ein Abwicklungsguthaben von null bedeutet und die positiven Einkünfte betraglich den negativen steuerlichen Anschaffungskosten entsprechen, wobei 2008 allfällige Werbungskosten abzugsfähig waren.

BFG 27. 12. 2021, RV/7102720/2012,
Revision nicht zugelassen.

§§ 24 Abs 2, 27 Abs 6 Z 2 EStG 1988, §§ 20
Abs 2, 9 Abs 6 UmgrStG

1. Der Fall



Der Beschwerdeführer (Bf) wurde im Rahmen einer Einbringung gemäß Art III UmgrStG Aktionär der A-AG. Gemäß Einbringungsbilanz zum 31. 8. 2001 betragen die Anschaffungskosten -102.094,62 Euro. Nach dem Konkursverfahren – Eröffnung am 12. 11. 2004 – wurde die A-AG mit 15. 3. 2008 gemäß § 40 FBG amtswegig wegen Vermögenslosigkeit gelöscht. Dem Finanzamt wurde im Mai 2012 eine Kontrollmitteilung des Finanzamtes Salzburg-Land übermittelt, aus der hervorgeht, dass der Bf Aktionär der A-AG war und die Anschaffungskosten der Beteiligung laut Einbringungsbilanz zum 31. 8. 2001 -102.094,62 Euro betragen. Die negativen Anschaffungskosten des Bf wurden von der Einbringung bis hin zur amtswegigen Löschung nie durch Gewinne ausgeglichen.

Am 18. 6. 2010 erließ die Finanzverwaltung erstmals einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 des Bf. Im Jahr 2012 wurde das Verfahren gemäß § 303 Abs 4 BAO

⁴⁴⁾ Der generelle Ausschluss von Teilanteilsveräußerungen müsste mE wie in Deutschland ausdrücklich normiert sein.

BFG journal
BFG-Entscheidungen aus erster Hand

Peter Unger | Angela Stöger-Frank

Linde
www.lindeverlag.at

BFG-Entscheidungen
aus erster Hand

Rechtsprechung
Entscheidungen der Höchstgerichte

Interview
Die Antworten der Top-Experten

Schwerpunkt
Diskussion am Puls der Zeit

Auslandsbezug
BFG-Erkenntnisse zu internationalen Fällen

Jetzt Jahresabo 2022 bestellen!

Bestellformular Ja, ich bestelle

BFGjournal-Jahresabo 2022
(15. Jahrgang 2022, Heft 1-12)

- ___ Ex. Print EUR 177,-
___ Ex. Digital light (1 Nutzer) EUR 182,-
___ Ex. Digital (3 Nutzer) EUR 196,-
___ Ex. Print & Digital EUR 199,-

Name/Firma

Kundennummer

Straße/Hausnr.

PLZ/Ort

E-Mail/Telefon

Datum/Unterschrift

Ich stimme zu, dass die Linde Verlag GmbH meine angegebenen Daten für den Versand von Newslettern verwendet. Diese Einwilligung kann jederzeit durch Klick des Abbestelllinks in jedem zugesendeten Newsletter widerrufen werden.

Mit meiner Unterschrift erkläre ich mich mit den AGB und der Datenschutzbestimmung einverstanden. AGB: lindeverlag.at/agb | Datenschutzbestimmungen: lindeverlag.at/datenschutz. Preise Zeitschriften inkl. MwSt, zzgl. Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abpreisen weiter. Preisänderungen und Irrtum vorbehalten.

Linde Verlag Ges.m.b.H
Scheydgasse 24, 1210 Wien
Handelsgericht Wien
FB-Nr: 102235X, ATU 14910701
DVR: 000 2356

Jetzt bestellen: www.lindeverlag.at/swk | fachzeitschriften@lindeverlag.at | Tel 01 24 630