

Die „Anwachsung“ eines KG-Anteils ist kein entgeltlicher Erwerb

Die „Anwachsung“ eines KG-Anteils ist kein entgeltlicher Erwerb

Mag. Roland Setina, UFS Graz



Scheidet ein Kommanditist aus der KG aus und wird dessen Mitunternehmeranteil nicht auf einen neuen oder verbleibenden Gesellschafter übertragen, so geht dessen Kapitalanteil unter; gleichzeitig vermindert sich das Einlagevolumen der KG. Da sämtliche Anteile zusammen stets 100 % ausmachen, erfolgt lediglich eine prozentuelle Erhöhung der – betragsmäßig unverändert gebliebenen – Anteile der übrigen Gesellschafter. Diese „Anwachsung“ bewirkt auf Seiten der verbliebenen Gesellschafter keinen entgeltlichen Erwerb.

→ UFS 30. 6. 2010, RV/0628-G/09

§ 37 Abs. 2 Z 1 EStG 1988

1. Der Fall



Die Berufungswerberin war seit 1992 Kommanditistin der *Hotel X-GmbH & Co KG*. Ihre Vermögenseinlage (Haft- und Pflichteinlage) betrug zunächst 870.000 ATS. Neben der *Hotel X-GmbH* als Komplementärin waren die *Y Beteiligungs- und Treuhand-GmbH* (in der Folge: *Y-GmbH*) mit einer Vermögenseinlage von 8 Mio. ATS sowie Herr *EP* (der damalige Ehegatte der Berufungswerberin) mit einer Vermögenseinlage von 2.830.000 ATS als weitere Kommanditisten an der KG beteiligt. Der Anteil der Berufungswerberin am gesamten Einlagevolumen der KG belief sich zu diesem Zeitpunkt auf 7,44 %.

Per 31. 12. 2001 schied die *Y-GmbH* als Kommanditistin aus der KG aus (Abschichtungsvertrag vom 20. 12. 2001). Der von der KG an die *Y-GmbH* zu zahlende Abschichtungsbetrag betrug 12.900.000 ATS. Dadurch erhöhte sich das Beteiligungsausmaß der Berufungswerberin auf 23,51 %.

Mit Abtretungsvertrag vom selben Tag trat *EP* von seinem Gesellschaftsanteil einen einer Vermögenseinlage von 55.000 ATS entsprechenden Anteil um den Abtretungspreis von 88.687,50 ATS an die Berufungswerberin ab. Dadurch hielt die Berufungswerberin – nach Abschichtung der *Y-GmbH* – mit ihrer Vermögenseinlage von nunmehr 925.000 ATS 25 % des gesamten Gesellschaftskapitals.

Im Streitjahr 2006 schied die Berufungswerberin aus der KG aus. In der Berufung begehrte sie nun erstmals, den daraus resultierenden Veräußerungsgewinn gemäß § 37 Abs. 2 Z 1 EStG beginnend mit dem Streitjahr gleichmäßig verteilt auf drei Jahre anzusetzen.

Das Finanzamt verwehrt dies zunächst hinsichtlich der gesamten Beteiligung mit der Begründung, die von § 37 Abs. 2 Z 1 EStG geforderte Siebenjahresfrist seit dem letzten entgeltlichen Erwerb sei noch nicht verstrichen. Im darauffolgenden Vorhalteverfahren deutete das Finanzamt jedoch an, die Begünstigung für jenen Anteil gewähren zu wollen, den die Berufungswerberin seit 1992 innehatte. Für den angewachsenen Anteil könne die Begünstigung nicht gelten: Mit dem Ausscheiden der *Y-GmbH* sei die Beteiligung der Berufungswerberin auf 23,51 % aufgestockt worden, d. h., sie habe (innerhalb der Siebenjahresfrist) 16,07 % „dazugekauft“.

2. Die Entscheidung



Gemäß § 37 Abs. 2 Z 1 EStG sind Veräußerungsgewinne i. S. d. § 24 leg. cit. 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 Fall der Veräußerung des gesamten Gesellschaftsanteils der Fristenlauf für die einzelnen Erwerbsvorgänge gesondert zu berechnen, sodass unter Umständen ein Teil des Veräußerungsgewinns der Begünstigung unterliegt, der andere Teil hingegen nicht (VwGH 28. 4. 2010, 2007/13/0013; 17. 12. 1998, 97/15/0145, m. w. N.). Bei sukzessivem Erwerb von Mitunternehmeranteilen beginnt der Fristenlauf für die einzelnen Anteile sohin im Zeitpunkt des jeweiligen entgeltlichen Erwerbs (Jakom/Kanduth-Kristen, EStG² [2009] § 37 Rz. 27, m. w. N.).

Fraglich war im Berufungsfall, inwieweit die siebenjährige Behaltefrist für die einzelnen Anteile im Streitjahr bereits abgelaufen war bzw. wann die Berufungswerberin die einzelnen Gesellschaftsanteile entgeltlich erworben hat.

Hinsichtlich jenes Anteils, den die Berufungswerberin seit dem Jahre 1992 innehatte, ist die Siebenjahresfrist des § 37 Abs. 2 Z 1 EStG im Jahr 2006 jedenfalls bereits verstrichen und die Begünstigung somit zu gewähren. Anders verhält es sich mit dem Anteil, den die Berufungswerberin mit Abtretungsvertrag vom 20. 12. 2001 von EP um den Preis von 88.687,50 ATS erworben hat. Dieser – unzweifelhaft entgeltliche – Erwerbsvorgang lag zum Zeitpunkt der Veräußerung erst rund fünf Jahre zurück. Für diesen Anteil kann die Begünstigung des § 37 Abs. 2 Z 1 EStG mangels Ablaufs der Behaltefrist nicht zur Anwendung kommen.

Was nun den infolge der Abschichtung der Y-GmbH angewachsenen Anteil anlangt, so vertritt der UFS folgende Rechtsauffassung:

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 gesamthändige 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 (zwischenzeitlich mit Schaffung des UGB ersatzlos gestrichenen) Art. 7 Nr. 15 Abs. 1 EVHGB zieht nur die zwingende Konsequenz aus dem Umstand, dass es für Nichtgesellschafter keine Beteiligung am Gesellschaftsvermögen geben kann (Koppensteiner in Straube, HGB I², Art. 7 Nr. 15 und 16 EVHGB 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 gesamthändige 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 in Straube, HGB I², Art. 7 Nr. 15 und 16 EVHGB Rz. 5; siehe auch Duursma/Duursma-Kepplinger/Roth, Handbuch zum Gesellschaftsrecht, Rz. 818).

Die Gesellschaft selbst – und nicht die Gesellschafter – ist Zurechnungsobjekt des Gesellschaftsvermögens. Mithin fehlt die Masse, die anwachsen könnte. Der einzelne Gesellschafter hat einen Gesellschaftsanteil, der mit seinem Ausscheiden – sofern keine andere Regelung getroffen wurde – untergeht (Koppensteiner/Auer in Straube, Wiener Kommentar zum UGB [17. Lfg.] §§ 137, 138 Rz. 5).

Das Ausscheiden eines Gesellschafters zeitigt lediglich Auswirkungen auf das Beteiligungsausmaß der verbliebenen Gesellschafter. 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 in Straube, WK UGB, §§ 137, 138 Rz. 6; Duursma/Duursma-Kepplinger/Roth, Gesellschaftsrecht, Rz. 818*).

Das bedeutet nun für den Berufungsfall Folgendes: Durch Ausscheiden der *Y-GmbH* verminderte sich das Einlagevolumen der KG von ursprünglich insgesamt 11,7 Mio. ATS auf 3,7 Mio. ATS. Der Anteil der *Y-GmbH* wurde weder auf einen neuen noch auf einen verbleibenden Gesellschafter übertragen. Der Kapitalanteil der ausscheidenden Kommanditistin ging vielmehr unter. Die Anteile (Einlagen) der verbliebenen Gesellschafter blieben der Höhe nach unverändert, es kam lediglich zu einer prozentuellen Erhöhung ihrer Beteiligungsausmaße wie folgt (vor Berücksichtigung der Anteilsabtretung durch *EP*):

	Einlage bisher (in ATS)	Anteil bisher (in %)	Einlage nunmehr (in ATS)	Anteil nunmehr (in %)
<i>Y-GmbH</i>	8.000.000	68,37	0	0
Berufungswerberin	870.000	7,44	870.000	23,51
<i>EP</i>	2.830.000	24,19	2.830.000	76,49
Gesamt	11.700.000	100	3.700.000	100

Diese Erhöhung ergab sich daraus, dass sämtliche Anteile zusammengenommen stets 100 % ausmachen.

Die Infolge ihres Ausscheidens erfolgte Abschichtung der *Y-GmbH* hatte nicht den entgeltlichen Erwerb ihres Mitunternehmeranteils – der ja untergegangen ist – durch die übrigen Gesellschafter zur Folge. Die (bloße) Anwachsung bewirkt sohin 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 in Straube, WK UGB, §§ 137, 138 Rz. 8*). Ein entgeltlicher Erwerb (seitens der Berufungswerberin) i. S. d. § 37 Abs. 2 Z 1 EStG liegt nicht vor; die Begünstigung des § 37 Abs. 2 Z 1 EStG steht für den auf den „angewachsenen“ Anteil entfallenden Veräußerungsgewinn zu.

3. Praxishinweise



Das Ausscheiden eines Gesellschafters ohne gleichzeitige Übertragung seines Mitunternehmeranteils auf einen anderen (neuen oder verbleibenden) Gesellschafter führt nicht zu einem Anwachsen des Gesellschaftsvermögens der übrigen Gesellschafter. Deren Einlagen bleiben der Höhe nach unverändert, während sich das Einlagevermögen der KG insgesamt vermindert. Es kommt daher lediglich zu einer – im Regelfall proportionalen – Erhöhung der Beteiligungsverhältnisse der Verbleibenden. Da der Kapitalanteil des Ausscheidenden untergeht, stellt dieser Vorgang keinen „entgeltlichen Erwerb“ eines Gesellschaftsanteils dar.

Der Antrag auf Begünstigung gemäß § 37 Abs. 2 EStG kann bis zur Rechtskraft des Bescheids gestellt und daher auch – wie im besprochenen Fall – im Rechtsmittelverfahren nachgeholt werden. Für die Berechnung der Siebenjahresfrist gilt generell das Stichtagsprinzip, es sind daher volle sieben Jahre – und nicht Wirtschaftsjahre – ausschlaggebend (vgl. *Jakom/Kanduth-Kristen, EStG², § 37 Rz. 27*).