

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Mag. A. und die weiteren Senatsmitglieder Mag. B., C. und Mag. D. über die Beschwerde des Bf. vertreten durch die Allgäuer & Partner Wirtschaftsprüfungs und Steuerberatungs GmbH, Schloßgraben 10, 6800 Feldkirch, vom 29.1.2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 18.1.2018 betreffend Einkommensteuer 2012 in der Sitzung am 30.1.2020 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt und Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer war als Kommanditist an der XY GmbH & CoKG (in der Folge: XY KG) beteiligt. Mit Abtretungsvertrag vom 21., 22., 26. und 28.12.2012 traten 15 der 16 Kommanditisten der XY KG, darunter auch der Bf., ihre Anteile zur Gänze an die Z GmbH (in der Folge: Z-GmbH) ab. In Prozenten waren das 99% der Anteile an der XY KG. Mit den Anteilen übernahm die Z auch 99% der Verbindlichkeiten der XY KG. In der Folge trat die Z-GmbH mit einer Haftsumme in Höhe von 990.000 Euro als Kommanditistin in die XY KG ein, während die ihre Anteile abtretenden Kommanditisten aus dem Firmenbuch gelöscht wurden. Später änderte die Z GmbH ihre Stellung in der XY KG in die einer unbeschränkt haftenden Gesellschafterin (Komplementärin), während die bisherige Komplementärin, die XY GmbH, aus dem Firmenbuch gelöscht wurde (vgl. dazu den Abtretungsvertrag, die notarielle Anmeldung einer Änderung der Kommanditisten und eines Wechsels beim Komplementär sowie die Eintragungen zur XY KG im Firmenbuch FN xxx).

Der mit dem Bf. vereinbarte Abtretungspreis betrug 56.854,69 Euro. Zu diesem Abtretungspreis kam noch eine Besserungszahlung in Höhe von 2.075,69 Euro (vgl. Punkt III, des Abtretungsvertrages).

Mit dem **angefochtenen** Bescheid unterzog das Finanzamt die Einkünfte Bf. aus der Veräußerung seines Kommanditanteils an der XY KG an die Z-GmbH in Höhe von 12.345,48 Euro gemäß § 30 EStG 1988 idF BGBl. I 2012/112 mit dem besonderen Steuersatz von 25 % der Einkommensteuer. Diese Einkünfte ermittelte es aus den auf die Beteiligung des Bf. entfallenden Anteil an den durch die Abtretung aufgedeckten stillen Reserven der von der XY KG gehaltenen Liegenschaften [= Mehrpreis in Höhe von 170.821,45 Euro, resultierend aus der Differenz zwischen den 99% der Buchwerte der Aktiva (in Summe 2.963.725,33 Euro) sowie der Verbindlichkeiten (2.233.968,53 Euro) und dem Abtretungspreis (990.578,25 Euro)] in Höhe von 10.784,18 Euro zuzüglich der Besserungszahlung in Höhe von 2.075,69 Euro und abzüglich eines Inflationsabschlags in Höhe von 4 % bzw. 514,39 Euro.

Zur Begründung verwies es auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach Beteiligungen an betrieblich tätigen Mitunternehmen ertragsteuerlich nicht als eigene Wirtschaftsgüter, sondern als aliquote Beteiligung an jedem aktiven und passiven Wirtschaftsgut des Beteiligungsunternehmens gälten. Die vom Gesetzgeber nach der Anteilsveräußerung mit dem Abgabenänderungsgesetz 2012, BGBl. I 12/2012, eingeführte Bestimmung des § 32 Abs. 2 EStG, wonach die Anschaffung und Veräußerung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft eine Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter darstelle, habe lediglich klarstellende Bedeutung und beruhe auf der angegebenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen **Beschwerde** wandte der Beschwerdeführer (Bf.) durch seine Steuervertretung ein, § 30 EStG normiere mit Wirkung ab dem 1.4.2012 einen neuen Besteuerungstatbestand (private Grundstücksveräußerungen). Private Grundstücksveräußerungen seien demnach Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehörten. Tatsächlich behaupte die Abgabenbehörde nicht, dass es sich bei der XY GmbH & Co KG (in der Folge: XY KG) um eine Mitunternehmerschaft handle. Nachdem auch auf Ebene der XY KG die Zuordnung der Kommanditbeteiligung zu einem Betriebsvermögen sachverhaltsmäßig nicht in Betracht komme, könne außer Streit gestellt werden, dass die im Eigentum der XY KG stehenden Grundstücke tatsächlich keinem Betriebsvermögen angehörten. Der § 30 Abs 1 Satz 2 EStG gebe nunmehr eine Definition des in Satz 1 verwendeten Begriffes „Grundstück“. Damit überlasse der Gesetzgeber das inhaltliche Ausfüllen des Begriffes „Grundstück“ nicht den aus § 21 BAO abgeleiteten Prinzipien der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, wie er dies noch im § 30 EStG idF vor 1. StabG 2012 getan habe. Er formuliere vielmehr einen eigenständigen Grundstücksbegriff, der zwar vom Zivilrecht abweiche, aber doch im Gesetz, nämlich in Satz 2, definiert sei und somit die Wirkung einer Legaldefinition habe. Der Verzicht auf die rein zivilrechtliche Anknüpfung sei leicht verständlich und sachlich geboten, weil sonst auch Wirtschaftsgüter, die zivilrechtlich Bestandteil von Grund und Boden seien, steuerlich aber als selbstständige Wirtschaftsgüter gälten, vom Regelungsgehalt des § 30 EStG umfasst gewesen wären (vgl ErlRV 1680 der Beilagen XXIV. GR; Urtz (Hrsg.), Die neue Immobiliensteuer, 32).

Demnach umfasse der Begriff des Grundstückes gem. § 30 Abs. 1 erster Satz EStG Grund und Boden, Gebäude und grundstücksgleiche Rechte. Diese Aufzählung sei taxativ. Kommanditanteile kämen in dieser Aufzählung nicht vor.

Mit Erkenntnis vom 24.9.2014, 2012/13/0021, habe der VwGH einen Rechtsstreit abgeschlossen, der nur scheinbar eine thematisch ähnliche Fragestellung (Gehalt eines Begriffes) betroffen habe, nämlich ob ein im Jahre 2007 erfolgter Verkauf von Anteilen an einer vermögensverwaltenden KG der langen oder der kurzen Spekulationsfrist des seinerzeitigen § 30 EStG unterlegen sei. Zum Verlauf und zum Ergebnis dieses Rechtsstreites werde exemplarisch auf RdW 2014, 670, zur Würdigung dieses Judikates auf *Prodinger* (SWK 2012, 613) sowie auf *Pesch* (SWK 2016, 582) verwiesen. Die Entscheidung des VwGH decke sich mit der seinerzeitigen Verwaltungspraxis in Bezug auf § 24 Abs. 1 lit e BAO. Ihr sei ein im Jahre 2007 verwirklichter Tatbestand zugrunde gelegen, auf den § 30 Abs 1 Z 1 EStG aF anzuwenden gewesen sei, der eben keinen eigenständigen Grundstücksbegriff normiert, sondern vergleichbar dem § 30 Abs. 1 Satz 1 EStG idF 1. StabG 2012 lediglich von Grundstücken gesprochen habe. § 32 Abs. 2 EStG idF BGBl I 212/2012 sei seinerzeit nicht in Kraft gestanden. Damit sei auch der Hinweis des VwGH verständlich, dass § 32 Abs. 2 EStG idF BGBl I 112/2012 auf die Entscheidung keinen Einfluss haben könne, weil sich das vom VwGH gewonnene Ergebnis aus der seinerzeit geltenden Rechtslage (insbesondere § 30 Abs. 1 Z 1 lit a EStG idF vor 1. StabG 2012 und § 24 Abs. 1 lit e BAO) abgeleitet habe. Dies sei hier nicht weiter zu diskutieren, wenn auch die systematische Konsistenz des § 24 Abs. 1 lit e BAO seit dem 1.1.2007 (Novellierung des § 105 Satz 2 UGB: die offene Gesellschaft ist rechtsfähig) nicht mehr über jeden Zweifel erhaben oder überhaupt deshalb gar nicht mehr anwendbar sei, weil er auf Wirtschaftsgüter rekurriere, die mehreren Personen ungeteilt gehörten, dieser Status allerdings seit der Änderung des § 105 UGB nicht mehr gegeben sei. Unabhängig vom letztgenannten Aspekt könne allerdings die Abgabenbehörde ihre Entscheidung nicht auf VwGH 24.09.2014, 2012/13/0021, stützen, weil dieses Judikat die Rechtslage vor Inkrafttreten der ImmoESt (1.4.2012) betroffen habe. Im Unterschied zur Bestimmung des § 30 EStG idF vor BGBl I 22/2012 habe der Gesetzgeber mit der ab 1.4.2012 gültigen Fassung des § 30 Abs. 1 EStG in dessen Satz 2 eine gesetzliche Definition des Begriffes „Grundstück“ gegeben. In Konkretisierung des allgemein formulierten Tatbestandes des § 30 Abs. 1 Satz 1 EStG definiere nämlich § 30 Abs. 1 zweiter Satz EStG lediglich Grund und Boden, Gebäude und grundstücksgleiche Rechte als Ausprägungen des Grundtatbestandelementes „Grundstücke“ des § 30 Abs. 1 erster Satz EStG. Diese Begriffe seien nach der Verkehrsauffassung und nach dem allgemeinen Sprachgebrauch auszulegen (vgl. *Urtz*, Die neue Immobilienertragsteuer, 32; Rz 6621 EStR). Nach *Stoll* (BAO, Kommentar, 235 mwN) bestimme sich die Auslegung eines Begriffes nach dem allgemeinen Sprachgebrauch danach, wie die Allgemeinheit, sohin „die Mehrheit urteilsfähiger (vernünftig denkender), persönlich unbeteiligter, verständiger Menschen“ die Begriffe auslegen würde. „Der gedachte Kreis der hypothetischen nach ihrem Verständnis zu befragenden Menschen wird umso größer sein, je allgemeiner der Ausdruck ist

und je mehr und allgemeiner er im täglichen Leben gebraucht wird und von Bedeutung ist" (Stoll aaO). Nachdem es um die Auslegung der Begriffe "Grund und Boden" und "Gebäude" gehe, werde also das Verständnis der Allgemeinheit entscheidend sein. Gewöhnliche Käufer und Verkäufer (Mitglieder der „Allgemeinheit“) würden also den Kauf eines Kommanditanteiles nicht als Kauf eines "Grundstückes" bzw. von "Grund und Boden" oder "Gebäude" werten. Ein Kommanditanteil sei somit auch im äußerst möglichen Wortsinn kein "Grund und Boden" bzw. "Gebäude". Fraglich sei somit, ob Kommanditanteile unter die Begriffe "Grund und Boden" bzw. "Gebäude" teleologisch subsumiert werden könnten. Dabei stehe die Absicht des Gesetzgebers im Zentrum der Beurteilung. Es sei aber nicht Aufgabe des Rechtsanwenders, den Gesetzgeber hinsichtlich einer allenfalls unbefriedigenden Norm zu korrigieren. Eine dem Gesetzgeber zustehende Wertungsentscheidung könne nicht im Wege einer teleologischen Auslegung „korrigiert“ werden (vgl. *Laudacher*, UFS-Journal 2010, 5 [9]). Diesen Aspekt übersehe *Beiser* mitunter (konkret auch in RdW 2012, 428), wenn er losgelöst vom gesetzten Recht bzw. im Versuch, den Gesetzgeber „teleologisch zu korrigieren“, systematisch konsistente Lösungen zu erarbeiten und vorzuschlagen suche. Immerhin handle es sich beim Steuerrecht um Eingriffsrecht, woraus nicht nur Rechtspositivisten ein möglichst präzises gesetzliches Normierungserfordernis ableiteten. Nachdem der Gesetzgeber im gegenständlichen Falle eine Wertungsentscheidung getroffen habe, könnten die Vorschläge von *Beiser* (RdW 2012, 428) nicht als Interpretationslösung gewertet werden, sondern allenfalls als Vorschlag für den Gesetzgeber für zukünftige Gestaltungen. Unabhängig davon, ob der Gesetzgeber bewusst dem Vorschlag von *Beiser* gefolgt sei, finde sich dessen Gedanke jedenfalls in der ab 1.1.2013 geltenden Bestimmung des § 32 Abs 2 EStG. Die Regelungen über die Immobilienertragsteuer (§§ 30 ff EStG) seien mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 (BGBl I 22/2012) in Kraft gesetzt worden. Die Regierungsvorlage zum 1. Stabilitätsgesetz 2012 (zum Zeitpunkt der Regierungsvorlage: Stabilitätsgesetz 2012) sei mit Schreiben vom 17.2.2012 vom Bundesminister für Finanzen an die Präsidentin des Nationalrates übermittelt worden. Zu diesem Zeitpunkt sei die „potentiell bedrohliche“ Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 21.12.2011, RV1060-W/09, bereits ergangen gewesen und die Amtsbeschwerde des Finanzamtes Wien 1/23 beim VwGH eingebracht worden. Nachdem das Einbringen von Amtsbeschwerden in der Regel mit dem BMF koordiniert werde, sei dem Verfasser der Regierungsvorlage zum Stabilitätsgesetz 2012 die Problematik des Regelungsgehaltes des § 30 idF vor dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 ebenso bekannt gewesen wie die ab 1.1.2007 geltende Novellierung des § 105 UGB, wonach Wirtschaftsgüter, die im Eigentum einer Personengesellschaft stünden, nicht mehr mehreren Personen ungeteilt gehörten. Wenn in den ErlRV (1680 der Beilage XXIV. GP) kein Wort über Personengesellschaften verloren und zudem ausdrücklich festgehalten werde, dass der steuerliche Begriff des Grundstückes in § 30 Abs. 1 definiert werden solle und die Definition des Grundstückes so erläuternd wiedergegeben werde, wie sie in den Entwurf des Gesetzestextes aufgenommen worden sei, ohne auf Personengesellschaften in irgendeiner Weise Bezug zu nehmen, könne dies nur so verstanden werden, dass nur Grund und Boden,

Gebäude und grundstücksgleiche Rechte, nicht aber Kommanditanteile der Immobilienvertragssteuer unterworfen werden sollten. Für eine teleologische Erweiterung der Tatbestandselemente des § 30 Abs. 1 zweiter Satz EStG bleibe somit kein Raum.

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2012, BGBl I 112/2012, sei der § 32 EStG um einen Absatz 2 erweitert worden, wonach die Anschaffung oder Veräußerung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft eine Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter darstelle. Nach den ErlRV (1960 der Beilagen XXIV. GP) sollte „klargestellt“ werden, dass die Veräußerung einer Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft als anteilige Veräußerung der dieser Personengesellschaft zugeordneten Wirtschaftsgüter anzusehen sei. Gemäß § 124b Z 235 EStG trete diese „Klarstellung“ am 1.1.2013 in Kraft, sei also auf Veräußerungsvorgänge nach dem 31.12.2012 anzuwenden. Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage (ErlRV) enthielten keine Ausführungen zur Frage, wieso eine Klarstellung mit einer Inkrafttretensregelung kombiniert werden müsse. Erläuterungen zur Regierungsvorlage komme keine normative Bedeutung zu, habe doch der Gesetzgeber keinen wie immer gearteten Einfluss auf deren Inhalt.

Daran ändere nichts, dass solche ErlRV im Rahmen der Interpretation des Gesetzes einen Hinweis auf das Verständnis des Gesetzes bieten könnten (VwGH 23.9.2010, 2010/15/0112). Tatsächlich würden ErlRV dem Gesetzgeber vorgesetzt, ohne dass der Gesetzgeber diese verändern könne, er könne allenfalls hinsichtlich des Gesetzestextes von der Regierungsvorlage abweichen. Nachdem ErlRV nur im Rahmen der Interpretation eines Gesetzes von Bedeutung sein könnten, seien die Grenzen des Interpretationsergebnisses dort gezogen, wo der Gesetzestext die äußersten Grenzen ziehe. Ein gesetzlich normiertes Datum sei grundsätzlich nicht interpretationsbedürftig und auch nicht interpretierbar. Im gegenständlichen Falle sei allenfalls denkbar, dass eine gesetzliche Regelung, die ab einem bestimmten Datum gelten soll, bereits früher gegolten habe. Diesfalls wäre allerdings die gesetzliche Bestimmung über das Inkrafttreten völlig überflüssig und gänzlich sinnlos. Die Schaffung (juridisch) sinnloser Gesetze dürfe dem Gesetzgeber allerdings nach allgemeinen Regeln nicht zugesonnen werden. Nachdem nur unter Verletzung dieser Regel das Interpretationsergebnis gewonnen werden könne, die mit 1.1.2013 in Kraft getretene Regelung des § 32 Abs 2 EStG habe bereits implizit vorher bestanden, könne eine fehlerfreie Interpretation nur zum Ergebnis führen, dass mit 1.1.2013 eine neue Rechtslage geschaffen worden ist. Selbst der VwGH habe in seinem Erkenntnis vom 24.09.2014, 2012/13/0021, das Wort „klarstellen“ unter Anführungszeichen gesetzt.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 16.2.2018 ab. Der Verwaltungsgerichtshof habe zur Frage der zehnjährigen Spekulationsfrist für Grundstücke gemäß § 30 Abs. 1 lit. a EStG idF vor dem 1. StabG 2012 in seinem Erkenntnis vom 24.9.2013, 2012/13/0021, entschieden, dass die Beteiligung an einer grundstücksverwaltenden

Personengesellschaft nicht als eigenes Wirtschaftsgut beurteilt werde und die Veräußerung einer solchen Beteiligung daher als Veräußerung eines Anteils an einem Grundstück und nicht eines "anderen" Wirtschaftsgutes gelte. Dafür habe er sich auf das bei der ertragsteuerlichen Behandlung von Personengesellschaften allgemein geltende Durchgriffsprinzip gestützt. Weder der Verwaltungsgerichtshof noch die Abgabenbehörde subsumierten daher die Veräußerung von Kommanditgesellschaftsteilen selbst unter den Grundstücksbegriff des § 30 EStG (sowohl idF vor als auch idF nach dem 1. StabG 2012) und gehe die diesbezügliche Argumentation des Bf., dass aufgrund der abschließenden Definition des Grundstücksbegriffs in § 30 EStG idF 1. StabG 2012 eine Subsumtion der veräußerten KG-Anteile unter die Begriffe Grund und Boden bzw. Gebäude nicht möglich sei, ins Leere.

Der vom Bf. ins Treffen geführte § 105 UGB sei bereits in den der zitierten Entscheidung des VwGH (2012/13/0021) zugrunde liegenden Streitjahren 2007 und 2008 in Geltung gewesen und habe den Verwaltungsgerichtshof zu keiner anderen als der in der zitierten Entscheidung getroffenen rechtlichen Beurteilung der Beteiligungsveräußerung geführt. Zudem ändere die Fähigkeit einer OG oder KG, Trägerin von Rechten und Pflichten zu sein, nichts daran, dass eine OG oder eine KG ertragsteuerrechtlich keine Steuersubjekte seien.

Was die Frage der Anwendbarkeit des § 24 Abs. 1 lit. e BAO angehe, sei festzustellen, dass weder der VwGH noch die Abgabenbehörde sich für die Beurteilung der hier zu lösenden Rechtsfrage je auf diese Bestimmung gestützt hätten.

Der mit den AbgÄG 2012, BGBl. I 112/2012 mit Wirkung ab 1.1.2013 eingeführte § 32 Abs. 2 EStG habe lediglich klarstellende Bedeutung und entspreche der bereits zuvor vom Verwaltungsgerichtshof entwickelten Rechtsprechung.

Mit Schreiben vom 19.2.2018 stellte die Steuervertretung den Antrag auf Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht (**Vorlageantrag**) sowie auf Entscheidung durch den gesamten Senat (§ 272 BAO) nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung (§ 274 BAO).

Den Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung setzte sie zusammengefasst entgegen, das vom Finanzamt ins Treffen geführte Durchgriffsprinzip sei im Beschwerdefall nicht einschlägig. Der Gesetzgeber habe nämlich mit dem mit dem 1. StabG 2012 neu eingeführten § 30 Abs. 1 EStG eine Legaldefinition des Begriffs Grundstücks eingeführt, an der man auch mit dem "Durchgriffsprinzip" nicht vorbeikomme. Mit dem ab 1.1.2013 geltenden § 32 Abs. 2 EStG habe der Gesetzgeber eine aus Sicht des BMF offensichtlich unbefriedigende Rechtslage zu reparieren versucht. Wäre das "Durchgriffsprinzip" im Zusammenhang mit der Legaldefinition des § 30 Abs. 1 EStG anwendbar gewesen, hätte es dieser "Klarstellung" gar nicht bedurft. Wenn die Beschwerdevorentscheidung anmerke, die angefochtene Entscheidung beruhe nicht auf § 24 Abs. 1 lit. e BAO, übersehe sie, dass das "Durchgriffsprinzip" genau auf dieser Bestimmung

fuße. § 24 Abs. 1 lit. e BAO, sei aber nur auf Wirtschaftsgüter anwendbar, die mehreren Personen ungeteilt gehörten. Ein solches Gesamthandeigentum bestehe aber nach § 105 UGB in der seit dem 1.1.2007 geltenden Fassung bei Personengesellschaften nicht mehr.

Am 20.3.2018 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Am 30.1.2020 fand die vom Bf. beantragte **mündlichen Beschwerdeverhandlung** vor dem gesamten Senat statt. Im Rahmen der Erörterung des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 24.9.2014, 2012/13/0021, betonte der steuerliche Vertreter des Bf. gegenüber dem Finanzamt und dem Senat, der Verwaltungsgerichtshof habe in diesem Erkenntnis nicht ausgesprochen, § 32 Abs. 2 EStG sei klarstellend (der VwGH selbst habe diesen Ausdruck unter Anführungszeichen gestellt), sondern nur, dass diese Bestimmung keine Auswirkung auf seine Entscheidung habe. § 32 Abs. 2 EStG sei legislativ wertlos, weil eine klarstellende Regelung nicht mit einer Inkrafttretensregelung verbunden werden könne. Das Durchgriffsprinzip gründe sich entgegen den Ausführungen des Finanzamtes sehr wohl auf § 24 Abs. 1 lit. e BAO. Ein Gesamthandeigentum, wie es § 24 Abs. 1 lit. e BAO voraussetze, gebe es bei Personengesellschaften aufgrund des § 105 Abs. 1 UGB aber nicht mehr.

III. Rechtslage und rechtliche Würdigung

Mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl. 2012/22, mit Geltung ab 1.4.2012 wurden private Grundstücksveräußerungen in die Einkommensbesteuerung einbezogen.

Private Grundstücksveräußerungen sind gemäß § 30 Abs. 1 erster Satz EStG Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Der Begriff des Grundstückes umfasst Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen.

Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 EStG unterliegen gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988 einem besonderen Steuersatz vom 25% und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung des § 30 Abs. 2 EStG zur Anwendung kommt.

Gemäß dem mit dem Abgabenänderungsgesetz 2012, BGBl. I 2012/112, mit Geltung ab 1.1.2013 eingeführten § 32 Abs. 2 EStG stellt die Anschaffung oder Veräußerung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft eine Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter dar.

Laut den Erläuterungen zur Regierungsvorlage sollte mit dieser Bestimmung "*klargestellt werden, dass die Veräußerung einer Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft eine anteilige Veräußerung der dieser Personengesellschaft zuzuordnenden Wirtschaftsgüter darstellt. Daher liegen im Fall einer solchen Anteilsveräußerung –abhängig von der Art der der Personengesellschaft zuzuordnenden Wirtschaftsgüter – Einkünfte gemäß §§ 27, 30 oder 31 EStG vor.*"

Die „Klarstellung“ erfolgte aufgrund unterschiedlicher Beurteilungen von Veräußerungen von im Privatvermögen gehaltener Beteiligungen an immobilienverwaltenden Personengesellschaften im Hinblick auf die Besteuerung von Spekulationsgeschäften nach § 30 Abs. 1 Z 1 EStG aF. Während die Finanzverwaltung und Teile der Lehre die Veräußerung einer solchen Beteiligung als Veräußerung eines Bruchteilanteils an den Grundstücken der Gesellschaft einstufte und dementsprechend die zehn- bis fünfzehnjährige Spekulationsfrist gemäß § 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 heranzog, beurteilte der Unabhängige Finanzsenat in der Entscheidung vom 24.9.2014, RV/1060-W/09, diese Veräußerung unter Rückgriff auf die Rechtsprechung des BFH als eine „anderer Wirtschaftsgüter“ mit Anwendung der einjährigen Spekulationsfrist gemäß § 30 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG aF. Um sich gegen eine der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates möglicherweise stattgebende Entscheidung des VwGH abzusichern, entschloss sich der Gesetzgeber, obzitierte „Klarstellung“ in § 32 Abs. 2 EStG aufzunehmen (vgl. *Baumann/Raab*, ÖStZ 2012/589).

Mit Erkenntnis vom 24.9.2014, 2012/13/0021, hob der Verwaltungsgerichtshof die erwähnte Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit auf. Bereits nach der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa das Erkenntnis vom 29.7.2010, 2007/15/0048) würden Beteiligungen an betrieblich tätigen Mitunternehmensschaften (Personengesellschaften) ertragsteuerrechtlich nicht als eigene Wirtschaftsgüter, sondern als aliquote Beteiligung an jedem aktiven und passiven Wirtschaftsgut des Beteiligungsunternehmens gelten. Entsprechend diesem bei der ertragsteuerrechtlichen Behandlung von Personengesellschaften allgemein (auch wenn diese gesellschaftsrechtlich dem Konzept der so genannten "Gesamthand" folgen) nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes geltenden Durchgriffsprinzips sei der belangten Behörde nicht darin zu folgen, wenn sie die Beteiligung (Kommanditanteil) an der vermögensverwaltenden KG selbst als eigenständiges Wirtschaftsgut gewertet und deshalb das Vorliegen von Einkünften aus Spekulationsgeschäften nach § 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 verneint habe. Dass der Gesetzgeber mit dem AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, im § 32 Abs. 2 EStG 1988 nach den Gesetzesmaterialien "klarstellend" mit Wirksamkeit ab 1.1.2013 die Bestimmung aufgenommen habe, wonach die Anschaffung oder Veräußerung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft eine Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter darstelle (daher im Falle einer solchen Anteilsveräußerung - abhängig von der Art der der Personengesellschaft zuzuordnenden Wirtschaftsgüter - Einkünfte gemäß den §§ 27, 30 oder 31 EStG 1988 vorlägen; vgl. die

Regierungsvorlage 1960 BlgNR 24. GP 30, sowie in diesem Zusammenhang *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I 11 Tz 120, und *Baumann/Raab*, ÖStZ 2012/1079, 589), ändere weiters (entgegen dem Vorbringen der mitbeteiligten Partei in dem im verwaltungsgerichtlichen Verfahren beigebrachten Schriftsatz) nichts daran, dass sich diese Beurteilung bereits bisher aus den oben aufgezeigten ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen (und der dazu entwickelten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes) ergeben habe.

Damit hat der Verwaltungsgerichtshof klar ausgedrückt, dass Beteiligungen an Miteigentümerschaften bzw. Personengesellschaften ertragssteuerrechtlich nach dem Durchgriffsprinzip zu behandeln sind.

Weshalb dieses Durchgriffsprinzip im Beschwerdefall nicht entscheidend sein soll, wie die Steuervertretung meint, ist daher nicht nachvollziehbar. Dass der Gesetzgeber mit dem 1. StabG 2012 einen neuen Besteuerungstatbestand eingeführt hat, ist unzweifelhaft richtig, steht aber der Anwendung des erwähnten Durchgriffsprinzips in keiner Weise entgegen. Das Durchgriffsprinzip bewirkt lediglich, dass Anteile an einer Personengesellschaft mit den Anteilen an der in der Gesellschaft befindlichen Wirtschaftsgütern anzusetzen sind. Im beschwerdegegenständlichen Fall bedeutet dies, dass die Veräußerung des Kommanditanteils durch den Bf. der Veräußerung eines entsprechenden Anteils an den Grundstücken der XY KG gleichzusetzen ist. Damit wird der Tatbestand des § 30 Abs. 1 EStG idF 1. StabG 2012 aber nicht erweitert.

Dieses Durchgriffsprinzip gründet sich auch nicht, wie die steuerliche Vertretung des Bf. meint, auf § 24 Abs. 1 lit. e BAO, sondern auf die allgemeine ertragsteuerliche Behandlung von Beteiligungen an Personengesellschaften, die der VwGH auch auf die Veräußerung von Beteiligungen an vermögenverwaltenden Personengesellschaften wie der XY KG angewandt wissen will (so auch BFG 22.4.2015, RV/7104608/2014). Diese vom Gesellschaftsrecht abweichende Behandlung von Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht resultiert daraus, dass Personengesellschaften zwar gemäß § 105 UGB rechtsfähig sind, ertragssteuerrechtlich aber keine Steuersubjektqualität haben. Dementsprechend werden Einkünfte, an denen mehrere Personen (wie auch bei einer KG) beteiligt sind, gemäß § 188 BAO lediglich einheitlich und gesondert festgestellt, während die Besteuerung dieser Einkünfte ausschließlich auf der Ebene der an den Einkünften beteiligten Personen, denen alleine Steuersubjektivität zukommt, erfolgt (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 188 Tz 2; *Beiser*, RdW 7/2012, 451).

Dementsprechend steht auch der § 105 UGB in der ab 1.1.2007 geltenden Fassung der Anwendung des Durchgriffsprinzips nicht entgegen, weil es sich eben nicht auf § 24 Abs. 1 lit. e BAO stützt.

Dass der Gesetzgeber die mit 1.1.2013 in Kraft getretene Bestimmung des § 32 Abs. 2 EStG BGBl I 2012/112 eingeführt hat, bedeutet nicht, dass das Durchgriffsprinzip für den § 30 Abs. 1 EStG idF BGBl. 2012/112 zwischen dem 1.4.2012 und dem 1.1.2012 nicht gegolten hätte.

Wie bereits weiter oben ausgeführt, wurde diese Bestimmung in Hinblick auf die Entscheidung des UFS vom 21.12.2011, RV/1060-W/09, eingeführt. Der Gesetzgeber wollte damit einer aus seiner Sicht möglichen stattgebenden Entscheidung durch den Verwaltungsgerichtshof entgegenwirken. Mit dem Erkenntnis vom 24.9.2014, 2012/13/0021, hat der VwGH diese Entscheidung aber aufgehoben und ausgesprochen, dass auf Beteiligungen an Personengesellschaften *allgemein* das nach der Judikatur des VwGH ertragsteuerrechtlich geltende Durchgriffsprinzip gelte und auch die sog. Klarstellung durch den § 32 Abs. 2 daran nichts ändere, weil dieses Durchgriffsprinzip bereits vor Einführung dieser Bestimmung gegolten habe. Damit hätte es der Einführung des § 32 Abs. 2 EStG aber gar nicht bedurft. Ob diese Bestimmung legislatisch geglückt ist oder, ist an dieser Stelle nicht zu beurteilen. Keineswegs kann aus der Inkrafttretensanordnung des § 32 Abs. 2 EStG mit 1.1.2013 aber der Schluss gezogen werden, dass das Durchgriffsprinzip auf vor diesem Zeitpunkt verwirklichte Sachverhalte nicht zur Anwendung gelangen kann. Das hat auch der VwGH im schon mehrfach zitierten Erkenntnis ausdrücklich festgestellt.

Das Bundesfinanzgericht sieht keine Veranlassung, im Beschwerdefall von der vom Verwaltungsgerichtshof vertretenen Rechtsansicht abzuweichen. Auch der Umstand, dass diese Rechtsprechung zur Rechtslage vor dem 1. StabG 2012 ergangen ist, steht der Anwendung desselben auf den Beschwerdefall nicht entgegen, handelt es sich beim Durchgriffsprinzip doch um ein allgemeines Prinzip bei der ertragsteuerrechtlichen Beurteilung von Personengesellschaften.

Dass sich der VwGH in der zitierten Entscheidung nicht auf § 24 gestützt hat, bedeutet im Übrigen nicht, dass diese Bestimmung im Beschwerdefall nicht herangezogen werden könnte. Es ist zwar richtig, dass nach § 105 UGB idF BGBl I 2005/120 ab 1.7.2007, die offene Gesellschaft (OG) und aufgrund des Verweises gemäß iVm § 161 Abs. 2 leg. cit. auch die Kommanditgesellschaft (KG) rechtsfähig sind. § 105 UGB bestimmt aber auch, dass die Gesellschafter der offenen Gesellschaft gesamthandlich verbunden sind. Über das Vermögen einer OG oder einer KG kann daher nur gemeinschaftlich „zur gesamten Hand“ verfügt werden; es befindet sich somit im Gesamthandeigentum (vgl. etwa *Holzner in Kletečka/Schauer, ABGB-ON*, § 364 Tz 4).

§ 24 Abs. 1 lit e) BAO bestimmt: *Wirtschaftsgüter, die mehreren Personen ungeteilt gehören, sind diesen so zuzurechnen, als wären sie nach Bruchteilen berechtigt. Die Höhe ist nach den Anteilen zu bestimmen, zu denen die beteiligten Personen an dem Vermögen ungeteilt berechtigt sind, oder, wenn die Anteile nicht feststellbar sind, nach dem Verhältnis dessen, was den beteiligten Personen bei Auflösung der Gemeinschaft zufallen würde“.*

Damit wird das gesellschaftsrechtliche Gesamthandeigentum einer OG oder einer KG ertragsteuerrechtlich in Quoteneigentum zerlegt und den einzelnen Gesellschaftern zugerechnet (vgl. *Ritz, BAO*⁶, § 25 Tz 16; *Beiser in RdW* 2012/451, 428). Veräußert ein

Gesellschafter einen Anteil an einer OG oder KG, veräußert er aufgrund der Zurechnungsbestimmung des § 24 Abs. 1 lit. e BAO einen Teil des Gesellschaftsvermögens. Besteht das Vermögen des OG oder KG in Grundvermögen, liegt mit der Beteiligungsveräußerung eine anteilige Veräußerung des Grundvermögens der OG oder KG vor (vgl. *Beiser* in RdW 2012/451, 428).

Die Veräußerung der Beteiligung des Bf. an der XY KG wäre daher nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes auch aufgrund des § 24 Abs. 1 lit. e BAO als anteilige private Grundstücksveräußerung im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG 1988 zu beurteilen.

Die gegenständliche Beteiligungsveräußerung unterliegt daher gemäß § 30 Abs. 1 EStG der Einkommensteuer.

Dieses Ergebnis ist systemkonsistent und entspricht dem verfassungsrechtlich zu beachtenden Gleichheitsgebot. Es wäre nämlich unter dem Aspekt des Gleichbehandlungsauftrages des Artikel 7 B-VG bedenklich, wenn die Veräußerung einer Beteiligung an einer vermögensverwaltenden KG steuerfrei wäre, während etwa die private Veräußerung von Grundstücken durch Einzelpersonen oder die Veräußerung eines im Privatvermögen gehaltenen Anteils an einer vermögensverwaltenden GmbH der Steuerpflicht unterlägen.

Im Beschwerdefall kommt noch hinzu, dass die hier zu beurteilende Beteiligungsveräußerung im Zuge einer Anteilsveräußerung von insgesamt 99% der Anteile an der XY KG an die Z-GmbH erfolgt und das Grundvermögen der XY KG damit wirtschaftlich gesehen in das Eigentum der neu in die Gesellschaft eingetretenen Z-GmbH übergewechselt ist. Es wäre nicht einsichtig, in diesem Vorgang keine Grundstücksveräußerung zu sehen.

Was die Ermittlung des Veräußerungserlöses angeht, folgt das Bundesfinanzgericht der unstrittigen Berechnung durch das Finanzamt.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

III. Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Dieses Erkenntnis beruht, was die Beurteilung der wesentlichen Rechtsfrage angeht, entscheidend auf der in der Begründung zitierten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum sog. Durchgriffsprinzip. Da das Bundesfinanzgericht von dieser Rechtsprechung nicht abgegangen ist, liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor und ist eine (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof daher unzulässig.

Feldkirch, am 5. Februar 2020

Mag. A.

Senatsvorsitzender