

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende***2***, den Richter ***3*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***4*** und ***5*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 23. März 2015 gegen Einkommensteuerbescheid 2012 des Finanzamtes Baden Mödling vom 25. Februar 2015, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 10. März 2021 in Anwesenheit der Schriftführerin ***1***

zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Anlässlich der Einreichung der Einkommensteuererklärung 2012 legte der Beschwerdeführer (Bf.) mit **Eingabe vom 30.06.2014** folgenden Sachverhalt offen:

1. Verkauf eines Anteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft

Die A mit Sitz in H (früher L), FN 00, eine vermögensverwaltende Personengesellschaft, habe mit Kaufvertrag vom 24.07.2012 und vom 13.09.2012 92,47% der Anteile an der A mit Sitz in Wien, FN ***12***, verkauft und hierbei einen steuerlichen Überschuss in Höhe von 3.509.054,52 € erzielt.

Dieser Überschuss war zu

- 2.340.169,20 € = 2/3 dem Gesellschafter MM (Bf.) und zu

- 1.168.885,32 € = 1/3 dem Mitgesellschafter zuzuweisen.

Der Ergebnisanteil vom Bf. resultiere aus dem Verkauf eines Anteiles an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft, welchen er im Jahr 2004 angeschafft habe. Diesen Sachverhalt habe der Unabhängige Finanzsenat Wien mit Entscheidung vom 21.12.2011, RV/1060-W/09 basierend auf 2 Entscheidungen des deutschen BFH derart subsumiert, dass die 1-jährige Spekulationsfrist des § 31 EStG 1988 (vormals § 30 Abs. 1 Z 1 b EStG 1988) zur Anwendung gelange.

Kurz zusammengefasst mit der Begründung, dass im österreichischen EStG bis 31.12.2012 nachstehender Satz des deutschen § 23 EStG (entspricht dem österreichischen § 30 alt) fehle:

Die Anschaffung oder Veräußerung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft stelle eine Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter dar.

Dieser Satz wurde erst mit 01.01.2013 - als Reaktion auf die zitierte UFS-Entscheidung in den § 32 Abs. 2 EStG 1988 aufgenommen.

Aus diesem Grund sei die gesamte Ergebniskomponente, egal woraus sie resultierte - die Kommanditgesellschaft besaß eine Vielzahl von positiven und negativen Wirtschaftsgütern - bei der Erstellung der Steuererklärung nicht berücksichtigt worden.

2. Realisierte Wertverluste aus Kapitalvermögen

Im Kalenderjahr 2012 habe der Bf. zahlreiche Realisationen im Sinne von § 27 Abs. 3 EStG 1988 vorgenommen. Dabei seien die entstandenen Überschüsse mit einem Wertverlust aus dem Verkauf in Form einer Auflösung einer Treuhandchaft hinsichtlich der PWS Ltd., welche zu einem realisierten Wertverlust geführt habe, welcher die realisierten Überschüsse überstiegen habe, ausgeglichen worden.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2012 vom 25.02.2015** wurde dem Bf. Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen (besonderer Steuersatz von 25%) in Höhe von 594.238,50 € vorgeschrieben. Diese Einkünfte resultieren aus dem Verkauf von Anteilen einer immobilienverwaltenden Personengesellschaft (A). Nach Ansicht der Abgabenbehörde handle es sich hierbei um eine private Grundstücksveräußerung, die Einkünfte wurden als Grundstückserlös aufgrund von Neuvermögen angesetzt.

Mit Eingabe vom 23.03.2015 wurde gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 **Beschwerde** erhoben. Es wird beantragt, die Steuer für Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen ohne die beschriebene Veräußerung des Anteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft im Betrag von 2.340.169,20 €, somit mit einem Steuerbetrag von 9.196,00 € (36.784,80 € * 25% besonderer Steuersatz) festzusetzen.

Begründend wurde ausgeführt:

1. Sachverhalt:

Die A mit Sitz in H, eine vermögensverwaltende Personengesellschaft habe mit Kaufvertrag vom 24.07.2012 und Nachtrag vom 13.09.2012 92,47 % Anteile an der ebenfalls vermögensverwaltenden A mit Sitz in Wien verkauft und hierbei einen unternehmensrechtlichen = steuerlichen Überschuss in Höhe von 3.509.054,52 € erzielt. Der Verkauf sei hinsichtlich des laufenden Ergebnisses schuldrechtlich auf den Verrechnungsstichtag 01.01.2012 rückbezogen worden.

Dieser Überschuss war zu

- 2.340.169,20 € = 2/3 dem Gesellschafter (Bf.) und zu
- 1.168.885,32 € = 1/3 dem Mitgesellschafter

zuzuweisen. Dieser Überschussanteil sei im unternehmensrechtlichen Ergebnis der verkaufenden A mit Sitz in H des Jahres 2012 enthalten.

Die verkaufte Gesellschaft war und sei ebenfalls vermögensverwaltend tätig. Der Jahresabschluss zum 31.12.2011 (Tag vor dem schuldrechtlichen Rückbezug des laufenden Ergebnisses) biete eine Übersicht über das verwaltende Vermögen, welches aus zahlreichen aktiven und passiven Wirtschaftsgütern bestand.

2. Gang des Verwaltungsverfahrens

Der Vorgang der Veräußerung durch die A sei der Abgabenbehörde anlässlich der Abgabe der Steuererklärungen am 30.06.2014 schriftlich offengelegt worden.

Mit dem bekämpften Bescheid habe die Abgabenbehörde den vollen Veräußerungsüberschuss den Einkünften aus privater Grundstücksveräußerung im Sinne von § 30 EStG 1988 zugerechnet und hievon 25% Einkommensteuer (berechnet mit dem besonderen Steuersatz) vorgeschrieben.

3. Anfechtung der Feststellung dem Grund nach

3.1. Wann liegt eine private Grundstücksveräußerung vor?

Private Grundstücksveräußerungen im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG idF 1. StabG 2012 sind Veräußerungsanteile von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Der Begriff des Grundstücks umfasst Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen. Bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen. Bei Tauschvorgängen ist § 6 Z 14 sinngemäß anzuwenden.

Das Gesetz sei nach den allgemein anerkannten Auslegungsregeln der Rechtswissenschaft

- grammatikalisch
- systematisch
- teleologisch
- historisch

auszulegen.

Der Verfassungsgerichtshof habe sich betreffend die Rangreihenfolge von Auslegungsmethoden in seiner Entscheidung vom 12.12.2002, g177/02 geäußert:

Unter allen herkömmlichen Interpretationsmethoden ist der Verbalinterpretation und der grammatikalischen Auslegung der Vorrang einzuräumen (Das Verwaltungsrecht, Antonioli – Koja, 3. Auflage, Seite 95 mit Hinweis auf VfSlg 4442/1963, aber auch 4340/1962, ebenso VwSlg 7677 A 1969). Vor allem ergibt sich aus der Funktion des Legalitätsprinzips, das Handeln der Verwaltung an das Gesetz zu binden, die allgemeine Tendenz, das Gesetz der Disposition durch die ihm unterworfenen Organe möglichst zu entziehen. Dies bedeutet einen Vorrang der Wort(Verbal)interpretation in Verbindung der grammatikalischen und der systematischen Auslegung – sowie insbesondere im Strafverfahren; vgl. Art 7 EMRK – äußerste Zurückhaltung gegenüber der Anwendung sogenannter „korrigierender“ Auslegungsmethoden. Ein Abweichen vom klaren Wortlaut des Gesetzes ist auch nach Auffassung des VwGH nur dann zu verantworten, wenn eindeutig feststeht, dass der Gesetzgeber etwas Anderes gewollt hat, als er zum Ausdruck gebracht hat. „Eine berichtigende Auslegung“ ist daher nur zulässig, „wenn den Gesetzesmaterialien mit eindeutiger Sicherheit entnommen werden“ kann, „dass der Wille des Gesetzgebers tatsächlich in eine andere Richtung gegangen ist, als sie in der getroffenen Regelung zum Ausdruck kommt. Die grammatikalische und systematische Interpretation würde etwa dort versagen, „wo nach dem reinen Gesetzeswortlaut Unvollziehbares normiert wäre“. Dies trifft hier aber nicht zu.

Grammatikalisch sei § 30 Abs. 1 EStG 1988 keinerlei Bestimmung zu entnehmen, dass der Begriff des Grundstücks mittelbare Anteile an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft umfasse. Tatsächlich komme es zu einer abschließenden Aufzählung, was der Gesetzgeber unter einem Grundstück im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG 1988 verstehe, nämlich im Konkreten Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen. Darin sei auch kein Widerspruch zum Richtlinienverfasser des BMF gegeben. Die EStR 2000, Rz 6621 äußern sich zum Grundstücksbegriff wie folgt:

§ 30 Abs. 1 EStG 1988 definiert ausdrücklich den Grundstücksbegriff. Dieser umfasst:

- den nackten Grund und Boden

- *Gebäude, dazu zählen auch Gebäude auf fremden Grund und Boden*
- *grundstücksgleiche Rechte*

Im Hinblick auf die eingangs zitierte Entscheidung des VfGH, welche bei Gesetzesauslegungen der grammatikalischen Auslegung den Vorrang einräumt, lasse sich hier bereits erkennen, dass aufgrund der eindeutigen, über jeden Zweifel erhabenen Definition des Grundstücksbegriffs, keinerlei Interpretationsspielraum seitens der Abgabenbehörde gegeben sein könne, die trotz eindeutig erschöpfender Aufzählung, den Grundstücksbegriff um mittelbare Anteile an vermögensverwaltenden Personengesellschaften erweitern möchte.

Systematisch stehe die private Grundstücksveräußerung samt Definition des Begriffs „Grundstück“ in § 30 Abs. 1 EStG 1988.

Teleologisch sei den parlamentarischen Materialien keinerlei Wille des Gesetzgebers zu entnehmen, dass ein Grundstück im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG 1988 auch eine mittelbare Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft umfassen würde. Die private Grundstücksveräußerung im Sinne des § 30 EStG 1988 sei mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 neu eingeführt worden und sei Abs. 1 seither nur geringfügig im Rahmen des Abgabenänderungsgesetzes 2012 abgeändert worden.

Ergänzend werde festgehalten, dass übergeordnet in § 2 Abs. 3 EStG 1988 angeordnet wird: „Der Einkommensteuer unterliegen nur ...“. Im Anschluss erfolgt eine Aufzählung der 7 Einkunftsarten. Alles, was darunterfällt, sei pflichtig. Alles, was nicht darunterfällt, sei nicht steuerbar. Die mittelbare Veräußerung einer Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft sei von 01.04.2012 bis 31.12.2012 nicht aufgezählt.

Historisch sei § 30 Abs. 1 EStG 1988 seit Einführung im Rahmen des 1. Stabilitätsgesetzes 2012 nur einmal geringfügig geändert worden, und zwar mit dem Abgabenänderungsgesetz 2012. Die Änderung sei nachstehend hervorgehoben:

§ 30 Abs. 1 EStG idF 1. StabG 2012	§ 30 Abs. 1 EStG idF AbgÄG 2012
<i>Private Grundstücksveräußerungen sind Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Der Begriff des Grundstücks umfasst Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen. Bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken ist</i>	<i>Private Grundstücksveräußerungen sind Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Der Begriff des Grundstücks umfasst Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen „(grundstücksgleiche Rechte)“. Bei</i>

<i>auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen. Bei Tauschvorgängen ist § 6 Z 14 sinngemäß anzuwenden.</i>	<i>unentgeltlich erworbenen Grundstücken ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen. Bei Tauschvorgängen ist § 6 Z 14 sinngemäß anzuwenden</i>
---	--

Nach den anerkannten Auslegungsregeln der Rechtswissenschaft kann zusammenfassend festgehalten werden, dass § 30 Abs. 1 EStG idF 1. StabG 2012 unter dem Begriff „Grundstück“ keine Anteile an vermögensverwaltenden Personengesellschaften subsumiere.

3.2. Was versteht man unter dem Begriff „Veräußerung“?

Nach allgemein gültigem Verständnis umschreibe der Begriff der Veräußerung rechtliche Vorgänge, bei denen eine Person einer anderen Person Vermögensgegenstände überträgt. Eine Grundstücksveräußerung im Sinne des § 30 EStG 1988 impliziere sohin einen rechtlichen Vorgang, bei dem eine Person einer anderen Person ein Grundstück - nämlich im Konkreten aufgrund der erschöpfenden Aufzählung in § 30 Abs. 1 EStG 1988, entweder Grund und Boden, Gebäude oder Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen - überträgt. Gegenständlich liege keine Übertragung eines Grundstücks vor - das Grundstück sei noch immer im Eigentum der A mit Sitz in Wien gewesen. Auch der Richtlinienverfasser des BMF äußere sich zum Begriff einer Grundstücksveräußerung in den EStR, Rz 6623 wie folgt:

Einkünftebegründender Tatbestand des § 30 EStG 1988 ist die Veräußerung. Darunter ist jede entgeltliche Übertragung zu verstehen (Verkauf, Tausch, sonstiges Rechtsgeschäft oder Rechtsverhältnis mit dem ein Grundstück (Anmerkung: Grundstücksbegriff Rz 6621) entgeltlich übertragen wird; zum Erbschafts Kauf siehe Rz 134e).

Gegenständlich liege eben kein Rechtsgeschäft oder Rechtsverhältnis vor, mit dem ein Grundstück entgeltlich übertragen worden sei.

3.3. Ab wann ist § 32 Abs. 2 EStG 1988 idF AbgÄG 2012 anwendbar?

Wie ausgeführt seien Veräußerungen von Beteiligungen an vermögensverwaltenden Personengesellschaften ab 01.04.2012 kein Bestandteil des abschließenden Einkünftebegriffes des § 2 Abs. 3 EStG 1988.

§ 32 Abs. 2 EStG 1988 sei bei Erkennen dieses Umstandes mit dem Abgabenänderungsgesetz 2012 neu eingeführt worden und sei gemäß der Übergangsbestimmung des § 124b Z 235 EStG 1988 erstmals für Einkünfte anzuwenden, die nach dem 31.12.2012 anfallen.

Die Anschaffung oder Veräußerung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft stelle eine Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter dar.

Dem bekämpften Bescheid liege die Veräußerung einer mittelbaren Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft mit Kaufverträgen vom 24.07.2012 sowie vom 13.09.2012 zu Grunde. Für den Zeitpunkt der Veräußerung sei auf das Verpflichtungsgeschäft abzustellen (EStR 2000 Rz 6623 Absatz 2).

§ 32 Abs 2 EStG 1988 sei aber aufgrund ausdrücklicher Bestimmung in § 124b Z 235 EStG 1988 erst für Einkünfte ab 01.01.2013 anzuwenden.

Hätte der Gesetzgeber, nämlich die Abgeordneten im Parlament eine frühere Anwendung dieser Bestimmung als geboten erachtet oder gar der Bestimmung eine nur klarstellende Bedeutung beigemessen, dann hätten sie doch nicht ausdrücklich ins Gesetz geschrieben, dass die Bestimmung erst für Einkünfte ab 01.01.2013 anzuwenden ist.

3.4. Immobilienertragsteuerrichtlinien

Der bekämpfte Bescheid verweist begründend auf die Immobilienertragsteuerrichtlinien. Da es aktuell keine Immobilienertragsteuerrichtlinien gebe, wird davon ausgegangen, dass der Verfasser der Bescheidbegründung eigentlich auf die Einkommensteuerrichtlinien verweisen wollte.

3.5. § 30 EStG vor und in der Fassung 1. StabG 2012

§ 30 EStG idF vor 1. StabG 2012 (nachfolgend auch als § 30 EStG alt tituliert), welcher bis 31.03.2012 seine Gültigkeit hatte, lautete auszugsweise wie folgt:

Abs. 1 Z 1: Spekulationsgeschäfte sind Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung beträgt:

lit. a) bei Grundstücken und anderen Rechten ...

lit. b) bei anderen Wirtschaftsgütern ...

§ 30 EStG „alt“ umfasste sowohl Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken als auch Veräußerungsgeschäfte von anderen Wirtschaftsgütern. Der Anwendungsbereich des § 30 EStG 1988 „alt“ sei sohin deutlich umfassender, als jener des § 30 EStG 1988 idF 1. StabG 2012 (auch als § 30 EStG 1988 „neu“ tituliert), welcher ausschließlich private Grundstücksveräußerungen umfasse.

4. Anfechtung der Feststellung der Höhe nach

Selbst wenn sich im Zeitraum 01.04.2012 - 31.12.2012 trotz fehlender gesetzlicher Regelung eine Steuerpflicht dem Grunde nach ergebe, so müsste der erzielte Überschuss auf die dann fiktiv verkauften Wirtschaftsgüter aufgeteilt werden.

Im Konkreten sei verkauft worden:

- mehrere Grundstücke
- eine Beteiligung
- eine Anzahlung auf einen Leasingvertrag
- Kredite

Eine genaue Aufteilung sei dem Jahresabschluss der verkauften Gesellschaft zum 31.12.2011 und einem Berechnungsblatt zu entnehmen.

Daraus sei ersichtlich, dass sowohl steuerverfangenen, als auch nicht steuerverfangene Wirtschaftsgüter verkauft wurden.

Zu den nicht steuerverfangenen Wirtschaftsgütern wird folgende Erklärung abgegeben:

4.1. positives Wirtschaftsgut Anzahlung

Die verkaufte Liegenschaft war Leasingnehmerin eines Superädifikates. Bei Abschluss des Leasingvertrages vor vielen Jahren musste eine Anzahlung in Höhe von 716.815,38 € hinterlegt werden, welche vom Leasinggeber nicht verzinst worden sei. Aus diesem Grund sei die Anzahlung in der Unternehmensbilanz unternehmensrechtlich abgezinst und in weiterer Folge jährlich aufgezinst worden.

Nichts desto trotz sei die Anzahlung aber über die gesamte Laufzeit in voller Höhe beim Leasinggeber gelegen.

Im Jänner 2012 sei das Objekt von der später kaufenden E GmbH übernommen und dabei der volle Zahlungsbetrag in Höhe von 716.815,38 € angerechnet worden. Die Differenz zwischen Anzahlung in Höhe von 716.815,38 € und dem Buchwert zum Stichtag 31.12.2011 in Höhe von 482.664,91 € ergebe folgende Berechnung.

Anzahlung Leasingvertrag unverzinst		761.815,38 €
Buchwert zum 31.12.2011		-482.664,91 €
Differenz		279.150,47 €
hievon	92,47%	258.130,44 €
hievon	66,67%	172.086,96 €

Dem entsprechend bildete (konjunktiv - bei prinzipieller Steuerbarkeit des Verkaufes einer Beteiligung als Grundstücksveräußerung) dieser Betrag einen Teil des Überschusses und müsste dem entsprechend aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden werden.

4.2. Negative Wirtschaftsgüter Kredite

Die verkaufte Gesellschaft habe ihr Vermögen zu wesentlichen Teilen mit Bankkrediten finanziert. Zum Bilanzstichtag 31.12.2011 hafteten ca. 4.200.000,00 € aus. Diese Bankkredite seien zum Verkaufszeitpunkt 24.07.2012 mit durchschnittlich 1,5%-Punkten Aufschlag auf den 3-monatigen EURIBOR mit ca. 2,2% (0,7 aufgerundeter EURIBOR + 1,5 Aufschlag) verzinst worden.

Die kaufende E GmbH habe sich über die an der deutschen Börse notierten Muttergesellschaft ***7*** durch die Ausgabe von Anleihen refinanziert. Aktuell würden zum Zeitpunkt der Verfassung der Beschwerde ca. 45.000.000,00 € Anleiheschulden aushaften, welche zu einem Durchschnittszinssatz von 7,5% verzinst sind. Im Wirtschaftsjahr endend zum 31.10.2011 war bereits die erste Anleihe begeben worden.

Maßgebender Grund für die Emission einer und dann mehrerer Anleihen durch E GmbH sei der Umstand gewesen, dass sie keine Bankkredite auf dem Geldmarkt bekommen habe.

Durch den Kauf der gekauften Kommanditgesellschaft sei es möglich gewesen, das Vermögen samt Bankkrediten zu erwerben, welche eine Zinsdifferenz von mehr als 5%-Punkten zu den begebenen Anleihen aufwiesen.

Nehme man an, dass die Bankkredite in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine Restlaufzeit von 10 Jahren aufweisen, dann betrage die durchschnittliche Aushaftung ca. 1.700.000,00 € und die Zinsdifferenz beträgt pro Jahr $5,3\% \cdot 1.700.000,00 \text{ €} = 901.000,00 \text{ €}$ (gemeint: 5,3% von 1,7 Mio = 90.100 €).

Es sei also das negative Wirtschaftsgut „Kredit“ gekauft worden, weil dieses eine Zinersparnis gegenüber der alternativen Anleiheemission bedeutet habe.

Dieser Betrag sei für die gegenständliche Beschwerde dann noch auf 92,47% und hievon 2/3 umzurechnen.

4.3. Zusammenfassung Anfechtung der Höhe nach

Ziehe man vom erzielten Veräußerungsüberschuss die nicht steuerbaren Elemente ab, so verbleibe ein steuerbarer Veräußerungsüberschuss wie folgt:

Überschuss	2.340.169,20 €
abzüglich Anzahlung	-172.086,96 €

abzüglich Finanzierungsvorteil	-555.436,47 €
Zwischensumme	1.612.645,77 €
hievon Beteiligung	83.223,00 €
hievon Restbetrag = Grundstücksveräußerung	1.529.422,77 €

5. Zusammenfassung und weitere Anträge

Ein Beteiligungsertrag aus dem Verkauf eines Anteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft sei zwischen 01.04.2012 und 31.12.2012 mangels gesetzlicher Regelung nicht steuerbar. Der zu beurteilende Verkauf sei am 24.07.2012 realisiert worden.

Bei prinzipieller Steuerbarkeit wäre der Veräußerungsüberschuss auf die veräußerten Wirtschaftsgüter aufzuteilen. Dabei müsste die Differenz zwischen der unternehmensrechtlich abgezinsten Anzahlung und dem vollen erlegten Betrag und der der Käuferin entstandene Finanzierungsvorteil vom entstandenen Überschuss abgezogen werden.

Der steuerliche Vertreter beantragte die Entscheidung durch den gesamten Senat gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 lit. a BAO und als auch die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 lit. a BAO.

Beigelegt wurden der Beschwerde der Jahresabschluss der verkauften Gesellschaft zum 31.12.2011, die Berechnung der Aufteilung des Überschusses auf Wirtschaftsgüter, die Anteilskaufverträge und die Vereinbarung über eine Kaufoption (Beweis für die Anzahlung).

Mit **Beschwerdevorentscheidung gemäß § 262 BAO vom 09.12.2015** wurde die Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen (besonderer Steuersatz von 25%) auf 551.216,76 € geändert.

Begründend wurde ausgeführt: Die Lifestyle-Realbesitz Verwertungs GmbH, H veräußerte im Juni 2012 Anteile an einer vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaft (A Wien) um 3.509.054,52 €. Dieser Überschuss sei in Folge dem Bf. als Gesellschafter der veräußernden Kommanditgesellschaft im Ausmaß seiner Beteiligung von 2/3 mit dem Betrag von 2.340.169,20 € zugewiesen worden. Im Vermögen der Kommanditgesellschaft haben sich im Anlagevermögen vor allem Liegenschaften und Anzahlungen, im Umlaufvermögen Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten und aus Lieferungen und Leistungen bestanden. Die Veräußerung der Kommanditanteile sei im Erstbescheid als Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 EStG 1988 der Besteuerung als Neuvermögen im Sinne des § 30 Abs. 3 EStG 1988 unterzogen worden. Die Kommanditgesellschaft wurde im Jahr 2004 gegründet, ab diesem Zeitpunkt habe der Bf. die Anteile in wechselndem Ausmaß gehalten.

Die Beschwerde richte sich gegen die Besteuerung gemäß § 30 EStG 1988.

Zum Sachverhalt wurde abgehend vom Vorbringen des Bf. festgestellt, dass die Beteiligung einen Wert von 83.223,00 € hätte. In der Bilanz der Kommanditgesellschaft sei kein Beteiligungsansatz ersichtlich, da der Wert dieser Beteiligung laut telefonsicher Auskunft des steuerlichen Vertreters 0,00 € betrage. Es ergäbe sich somit ein rechnerisch nicht näher dargestellter Wert in oben angeführter Höhe.

Die Steuerpflicht der Veräußerung von Kommanditanteilen ergebe sich aus § 32 Abs. 2 EStG 1988 in Zusammenhang mit der bereits vor Inkrafttreten bestehenden dauernden Verwaltungspraxis und Judikatur. § 32 Abs. 2 EStG 1988 ist mit dem AbgÄG 2012 (BGBl I 2012/112) geschaffen worden, und ist mit 01.01.2013 in Kraft getreten und sei somit formell auf den vorliegenden Sachverhalt nicht anwendbar. Die Erläuternden Bemerkungen zum AbgÄG 2012 führen aus, es solle „klargestellt“ werden, dass die Veräußerung einer Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft eine anteilige Veräußerung der dieser Personengesellschaft zuzuordnenden Wirtschaftsgüter darstelle. Das Gesetz wollte somit keine materielle Neuregelung schaffen, sondern lediglich die bis dahin praktizierte Verwaltungsübung und Judikatur auf Gesetzesebene klarstellen.

Bereits im Jahr 2010 habe der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass Beteiligungen an Mitunternehmerschaften steuerlich nicht als eigenständige Wirtschaftsgüter, sondern als aliquote Beteiligung an jedem aktiven und passiven Wirtschaftsgut gelten (VwGH 29.07.2010, 2007/15/0048). Die Einführung des § 32 Abs. 2 EStG 1988 spiegle lediglich die jahrelang herrschende Praxis wider. Vermögensverwaltende Personengesellschaften seien einkommensteuerrechtlich als „transparent“ zu behandeln. Befindet sich eine Immobilie im Besitz einer Personengesellschaft, seien im Fall der Veräußerung dieselben Bestimmungen anzuwenden wie beim direkten Verkauf der Immobilie. Der Gesetzgeber wollte durch § 32 Abs. 2 EStG 1988 klarstellen, dass sich an der bisherigen Verwaltungspraxis nichts ändern solle (Fuhrmannn/Lang, immolex 2013, 8; EStR 2000, Rz 6022 und 6022a). In diesem Sinne sprach in Folge auch der Verwaltungsgerichtshof im Jahr 2014 mit Hinweisen auf die bisherige Verwaltungspraxis aus, dass bei der ertragsteuerlichen Behandlung von Personengesellschaften das Durchgriffsprinzip gelte. Dass der Gesetzgeber mit dem AbgÄG 2012 mit Wirksamkeit 2013 die Bestimmung des § 32 Abs. 2 EStG 1988 geschaffen hat, ändere nichts daran, dass sich diese Beurteilung (Durchgriffsprinzip) unabhängig davon bereits aus den im Erkenntnis genannten ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen und der dazu entwickelten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ergebe (VwGH 24.09.2014, 2012/13/0021).

Das Durchgriffsprinzip komme somit im vorliegenden Fall aufgrund vorstehender Ausführungen auch für Sachverhalte zwischen 01.04.2012 (Inkrafttreten 1. StabG 2012) und 31.12.2012 zur Anwendung. Es sei mit den 1. StabG 2012 in diesem Zusammenhang zu keiner Gesetzesänderung gekommen, welche eine Änderung der Verwaltungspraxis bei der

Beurteilung der Veräußerung von Kommandit-Anteilen bedingen würde, was in weiterer Folge auch der Verwaltungsgerichtshof im Jahr 2014 in o.a. Erkenntnis bestätigte. Die Veräußerung von Kommandit-Anteilen sei somit auch im Zeitraum 01.04.2012 bis 31.12.2012 als Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter anzusehen. Wenn neben Grundstücken noch andere Vermögensgegenstände veräußert würden, habe eine dementsprechende Aufteilung auf diese Wirtschaftsgüter zu erfolgen. Als Maßstab sei hierfür das Ausmaß der in den einzelnen Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven heranzuziehen, da diese das Besteuerungssubstrat bilden.

Die stille Reserve im Wirtschaftsgut „Anzahlung“ in Höhe von **172.086,96 €** (siehe oben) sei bilanziell nachvollziehbar und könne somit aus dem Veräußerungsgewinn ausgeschieden werden.

Die stille Reserve aus dem Wirtschaftsgut „Beteiligung“ soll 83.233,00 € betragen. Mangels näherer Darstellung könne dieser Wert nicht verifiziert werden und somit im Veräußerungsgewinn keine Berücksichtigung finden.

Das negative Wirtschaftsgut „Kredite“ stelle kein Wirtschaftsgut dar, in welchem stille Reserven, die Einfluss auf den Veräußerungsgewinn gehabt hätten, enthalten sein können. Die Ausführungen des Bf., wonach sich die stillen Reserven aufgrund einer teureren Refinanzierung der Mutter der Käuferin ergeben würden, seien nicht nachvollziehbar. Es sei nicht zu erkennen, in wieweit Gegebenheiten auf Käuferseite eine stille Reserve, welche für die Beurteilung des Verkaufes von Relevanz ist, beeinflussen sollten. Der Kredit der Kommanditgesellschaft bestehe nach wie vor in Höhe von ca. 4.200.000,00 € mit einer Verzinsung von 2,2%. Dieser müsse unabhängig davon, wie sich die Käuferin finanziere zu diesen Konditionen bedient werden, eine Zinsersparnis liege nicht vor. Es könne durch das Vorbringen und die Berechnung des Bf. keine relevante stille Reserve in den Verbindlichkeiten der Kommanditgesellschaft bzw. im Wirtschaftsgut „Kredite“ zum Zwecke der Verminderung des Veräußerungserlöses generiert werden.

Die Berechnung des Veräußerungserlöses sei somit in Höhe der auf die Anzahlung entfallenden stillen Reserven zu korrigieren. In diesem Teil sei der Beschwerde stattzugeben, in den übrigen Teilen sei die Beschwerde abzuweisen.

Mit Eingabe vom 11.12.2015 stellte der Bf. einen **Vorlageantrag** gemäß § 264 BAO, in dem die Festsetzung der Immobilienertragsteuer dem Grunde und der Höhe nach weiterhin bekämpft wird.

Es wird weiterhin der Standpunkt vertreten, dass die Veräußerung des mittelbar gehaltenen Anteils an einer vermögenverwaltenden Personengesellschaft mangels gesetzlicher Regelung zwischen 01.04.2012 und 31.12.2012 einen nicht steuerbaren Vorgang darstelle.

Selbst wenn die Veräußerung als steuerbar anzusehen wäre, würde sich der zu versteuernde Gewinn um weitere 555.436,47 € und folglich die Einkommensteuer um weitere 138.859,12 € (= 25% von 555.436,47) reduzieren.

In der **mündlichen Verhandlung am 10.03.2021** wurde ergänzend vorgebracht:

Vorgelegt wird vom steuerlichen Vertreter:

- Anlage 2: Aufteilung Überschuss WG
- Beilage 2. Vereinbarung über eine Kaufoption
- Anlage 1: Jahresabschluss der A für 2011
- Jahresabschluss der A für 2012

1. Anfechtbarkeit der Festsetzung der Höhe nach

Der steuerliche Vertreter: Die Beschwerde teilt im Punkt der Höhe nach auf jene Wirtschaftsgüter auf, in denen stille Reserven zu verzeichnen waren. Dieses umfasst vier Punkte:

1. Grundstücke
2. Beteiligung
3. Anzahlung Leasingvertrag
4. Finanzierungsvorteil aus marktunüblicher Geringverzinsung

Zu Punkt 3 „Anzahlung Leasingvertrag“: Es handelt sich um eine Anzahlung (Cashdepot bei einer Leasinggesellschaft) in Höhe von ca. € 760.000,-. Diese wurde 2004 geleistet und im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss abgezinst, aus diesem Grund weist der unternehmensrechtlich ermittelte Überschuss eine Teilkomponente auf, welche die Differenz zwischen tatsächlich erliegenden Betrag und unternehmensrechtlichen Buchwert darstellt.

Verwiesen wird auf die übergebenen Buchhaltungskonten der Jahre 2004 und 2012.

Amtsvertreter:

Sie haben es nur unternehmensrechtlich aber nicht steuerrechtlich abgezinst?

Der steuerliche Vertreter bejaht diese Frage.

Steuerliche Vertreter:

Zu Punkt 4: Die kaufende Gesellschaft refinanzierte sich mittelbar über Anleihe-Emissionen an der deutschen Börse. Der im Jahr 2012 aufgenommene Anleihenteil (€ 15.000.000,-) war mit 7,5% verzinst. Aus der Sicht der Käuferin hat sich aus diesem Grund, das Erfordernis ergeben, möglichst viele Altkredite in der Gesellschaft zu belassen, weil diese im Durchschnitt mit 5,3%

unter den eigenen Refinanzierungssatz verzinst waren. Als Beweis werden drei Kreditverträge der verkauften KG übergeben, in weiterer Folge werden dem BFG der Emissionsprospekt der Anleihe (500 Seiten) und der Jahresabschluss zum 31.12.2012 der anleiheaufnehmenden Gesellschaft übermittelt.

Amtsvertreter:

Ich möchte nur noch einmal darauf hinweisen, dass die Frage ist, dass man den Zinsvorteil überhaupt so darstellen kann?

Steuerliche Vertreter:

Nein, der Zinsvorteil ist steuerlich auszuscheiden, auch wenn er kein Wirtschaftsgut darstellt.

Amtsvertreter:

Ist das bilanziell abgebildet?

Steuerliche Vertreter:

Selbstverständlich, seit dem Jahr 2012 im Rahmen von Ergänzungsbilanzen.

Amtsvertreter:

Meine Schlussfolgerung war, je höher die Schulden bei der gekauften KG sind, umso höher müsste dann der Kaufpreis ausfallen.

Steuerlicher Vertreter:

Die kaufende Gesellschaft und deren deutsches Mutterunternehmen sind im Bereich Immobiliendevelopment tätig, im Immobiliendevelopment ist es betriebswirtschaftlich wichtig, möglichst viel Fremdkapital aufnehmen zu können, solange die Kosten für das Fremdkapital unter der Gesamtkapitalrentabilität des Projektes liegen. ***8*** hat ca. € 135.000.000,- Anleihen emittiert, um diese in möglichst vielen Projekten einsetzen zu können. Aus der Sicht eines professionellen Development-Unternehmens ist deshalb „billige“ Kreditaufnahme das A und O des eigenen Geschäftsbetriebes.

Bf.:

Ich bin CEO und Gründer der ***8*** die seit 2011 im regulierten Markt der Frankfurter Börse notiert. Wir haben mehrere Kapitalmarktinstrumente mit Anleihen und Wandelschuldverschreibungen gegeben. Beides sind ohne jeden Zweifel Finanzinstrumente die handelbar sind, einer täglichen Kursfestsetzung auf Xetra unterliegen und daher selbstverständlich Wirtschaftsgüter darstellen.

Laienrichter:

Sie haben gesagt, dass der Buchwert geringer genommen wurde, was war denn der ursprüngliche Buchwert, wer hat diesen festgesetzt?

Steuerliche Vertreter:

Der Bf. hat 2004 die KG erworben und dieser Veräußerungspreis ist dann angesetzt worden. Dieser Wert (ca. € 750.000,-) würde unverzinst in den Büchern stehen, daher haben wir diesen Betrag unternehmensrechtlich abgezinst.

Die GmbH & Co KG ist unternehmensrechtlich als quasi Kapitalgesellschaft zu bewerten. Eine unverzinsten Forderung ist unternehmensrechtlich abzuzinsen. Dieses ist Teil des Periodisierungserfordernisses und des Realisationsprinzips (§ 201 UGB).

Amtsvertreter:

Keine Fragen dazu.

Herr Stubenvoll: Können Sie mir den Unterschied zwischen der aufdecken stillen Reserve erklären, warum wurde bei dieser Anzahlung keine stille Reserve aufgedeckt?

Steuerliche Vertreter:

Die stille Reserve wurde aufgedeckt und ist ein Teil des Gesamtüberschusses (bei der Leasinggesellschaft), die Anzahlung wirkt wie ein Bankkonto. Vergleich: Ich kaufe einen Porsche und zahle € 50.000,- an, habe dann eine erhöhte Leasingrate und der Teil der Anzahlung vermindert den restlichen Kaufpreis.

Amtsvertreter:

Sie sagen ja, es ist kein Teil der stillen Reserve?

Steuerliche Vertreter:

Der unternehmensrechtliche Buchwert ist vermindert, der zu hohe Überschuss entfällt zum Teil zu dieser Anzahlungsdifferenz.

2. Steuerbarkeit dem Grunde nach

Steuerliche Vertreter:

Ich verweise auf das Konvolut, das ich zuvor geschickt habe und auf meine Eingabe vom 07.03.2021.

Meiner Meinung nach, ist im Zeitraum zwischen 01.04.2012 und 31.12.2012 aus legistischer Sicht die Veräußerung eines Grundstückes nicht steuerverfangen. Hinsichtlich der Zulässigkeit der Revision wird ausgeführt, dass im gegenständlichen Fall eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vorliegt, da im oben angeführten VwGH-Erkenntnis nicht über die Veräußerung eines Grundstückes abgesprochen wurde, sondern nicht über die private Grundstücksveräußerung iSd § 30 nF, sondern die Entscheidung erging zur Spekulationsfrist (§ 30 aF).

Amtsvertreter:

Ich verweise auf das bisherige Vorbringen.

Bf.:

Ich möchte dazu sagen, ich habe ja diesen Verkauf nur getätigt, weil ich davon ausgegangen bin, dass es in Österreich Gesetze gibt, die auch gültig sind. Im Vertrauen darauf wurde dieser Kauf getätigt, den ich sonst nicht getätigt hätte, da ja auch die kaufende Gesellschaft mehrheitlich in meinem Eigentum stand. Somit hätte ich keine Veranlassung gehabt, diesen Verkauf durchzuführen, wenn ich dadurch steuerliche Nachteile gehabt hätte. Ich möchte daher an das Gericht appellieren, die Argumente meines Steuerberaters aufzunehmen und zu würdigen.

Der steuerliche Vertreter brachte anlässlich der mündlichen Verhandlung folgendes Kurzexcerpt ein:

1. Sachverhalt

Der Bf. verkauft am 24.07.2012 seinen 66,67%igen Kommanditanteil an der grundstückshaltenden A mit einem unternehmensrechtlichen Überschuss in Höhe von 2.340.169,20 €.

2. Warum ist dieser Vorgang nach Meinung des Bf. nicht einkommensteuerbar?

- Keine ertragsteuerliche Transparenz beim Verkauf von Anteilen an Personalgesellschaften im Zeitraum 01.04.2012 bis 31.12.2021 (§§ 24 und 188 BAO) stellen auf Handlungen der Gesellschaft ab).
- Abschließende Aufzählung im EStG
 - § 2 Abs. 3 S 1 EStG: „nur“
 - § 15 Abs. 1 S 2 EStG: Veräußerung außerbetrieblich nur steuerbar, wenn ausdrücklich angeführt
 - § 30 Abs. 1 S 2 EStG: Der Begriff Grundstück umfasst „Grund und Bode, Gebäude und grundstücksgleiche Rechte“.

- Kein Hinweis in den EB, dass bei Personengesellschaften durchgerechnet werden
- Geltung des § 32 Abs. 2 EStG 1988 für Einkünfte nach dem 31.12.2012 (§ 124b Z 235 EStG).

3. Transparenz einer Personengesellschaft

- Ergab sich aus dem Gesellschaftsrecht und dort aus EV-HGB Art. 7 Abs. 4: die Gegenstände einer Personengesellschaft stehen im Eigentum der Gesellschafter.
- Mit Änderung des HGB zum UGB wurde genau dieser Punkt gesellschaftsrechtlich verändert. Seit 1.1.2007 stehen im Sinne von § 105 UGB die Einlagen und Gegenstände einer Personengesellschaft im Eigentum der Personengesellschaft.
- Dieser Umstand wurde ertragsteuerlich aber erst mit AbgÄG 2012 wirksam ab 01.01.2013 berichtigt.
- Davor: irrelevant, weil VwGH auf Spekulationsgeschäfte die längere Frist angewandt hat.

4. Gesetzeslücke im öffentlichen Recht

- Die Besteuerung muss aufgrund der Gesetze vorgenommen werden.
- Ein interpretatives Schließen einer Lücke zu Lasten des Bürgers, der sich auf die Anwendung der Gesetze verlässt, ist im Rechtsstaat nicht zulässig.
 - 1 Grundlage für Entscheidungsfindung: UFS 21.12.2011, RV/1060-W/09
- Das rückwirkende Einführen einer belastenden Steuervorschrift ist gemäß VfGH verfassungswidrig, da dies dem Gleichheits- und Vertrauensgrundsatz widerspricht.
- Die Lücke wurde durch authentische Interpretation des Gesetzgebers mit 01.01.2013 (und nicht zuvor!) geschlossen.

5. Rechtsfrage von grundlegender Bedeutung

- Spekulationsfrist entschieden durch VwGH 24.09.2014, 2012/13/0021 (höchst strittig – siehe qualifizierte Urteilsbesprechung resch SWK 11/2016)
- Keine Entscheidung bislang zu § 30 private Grundstücksveräußerung

An- und Beilagen:

- Gesellschaftsrechtliche Transparenz bis 31.12.2006 und danach EVHGB
- Qualifizierte Literaturstelle mit Erläuterung
- Ertragsteuerliche Rechtsgrundlagen überblicksartig dargestellt
- Resch, SWK 11/2016: Urteilsbesprechung VwGH 24.09.2014, 2012/13/0021
- VfGH vom 05.10.1989, g228/89 – rückwirkende Einführung belastender Steuervorschriften

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die A mit Sitz in H (früher L), FN 00, eine vermögensverwaltende Personengesellschaft hat mit Kaufvertrag vom 24.07.2012 und Nachtrag vom 13.09.2012 ihren Anteil in Höhe von 92,47% an der ebenfalls vermögensverwaltenden A mit Sitz in Wien, FN ***10***, an die E GmbH verkauft. Aus diesem Verkauf wurde ein Überschuss in Höhe von 3.509.054,52 € erzielt. Dem Bf. wurde Steuer aus Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen in Höhe von 585.042,30 € (besonderer Steuersatz in Höhe von 25%).

Der Überschuss wurde dem Bf. zu 2/3 (2.340.169,20 €), zu einem Drittel dem Mitgesellschafter (1.168.885,32 €) zugewiesen.

Im Anlagevermögen befinden sich vor allem Grundstücke und Anzahlungen, im Umlaufvermögen sonstige Forderungen und Vermögensgegenstände (wie Darlehen). Verbindlichkeiten bestanden gegenüber Kreditinstituten, aus Lieferungen und sonstigen Leistungen und aus einem Ankauf eines Superädifikates.

Die Gesellschaftsverhältnisse des Verkäufers und des Erwerbers stellen sich wie der dem Erkenntnis beigelegten Beilage dargestellt dar.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen gründen sich auf dem Vorbringen des Bf., dem Jahresabschluss der A zum 31.12.2011, der Berechnung der Aufteilung des Überschusses auf Wirtschaftsgüter, der Vereinbarung über eine Kaufoption vom 13.01.2012 und die Anteilskaufverträge vom 24.07.2012 und 13.09.2012 (Nachtrag zum Kauf- und Abtretungsvertrag vom 24.07.2012).

3. Rechtliche Beurteilung

Strittig ist, ob die Veräußerung eines Anteiles an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft mangels expressis verbis gesetzlicher Regelung zwischen 01.04.2012 und 31.12.2012 einen steuerbaren Vorgang oder nicht steuerbaren Vorgang als private Grundstücksveräußerung darstellt.

Im Falle der Steuerbarkeit ist die Höhe des Gewinnes zu beurteilen.

3.1. Zu Spruchpunkt I.

3.1.1. Veräußerung einer im Privatvermögen gehaltenen Beteiligung an einer grundstücksverwaltenden Kommanditgesellschaft als private Grundstücksveräußerung

Mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl. I 2012/22, mit Geltung ab 01.04.2012 wurden private Grundstücksveräußerungen in die Einkommensbesteuerung einbezogen.

Private Grundstücksveräußerungen sind gemäß § 30 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 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 1988 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 1988 zur Anwendung kommt.

Gemäß dem mit dem Abgabenänderungsgesetz 2012, BGBl. I 2012/112, mit Geltung ab 01.01.2013 eingeführten § 32 Abs. 2 EStG 1988 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 gehaltenen 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 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 VwGH 24.09.2014, 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 29.07.2010, 2007/15/0048) würden Beteiligungen an betrieblich tätigen Mitunternehmerschaften (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 Kommanditgesellschaft 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. GP30, 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.

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 A gleichzusetzen ist. Damit wird der Tatbestand des § 30 Abs. 1 EStG idF 1. StabG 2012 aber nicht erweitert.

Dieses Durchgriffsprinzip gründet sich auch nicht, 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 A, angewandt wissen will (so auch BFG 22.04.2015, 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 Kommanditgesellschaft) 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 01.01.2007 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 01.01.2013 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 01.04.2012 und dem 31.12.2012 nicht gegolten hätte. Wie bereits weiter oben ausgeführt, wurde diese Bestimmung in Hinblick auf die Entscheidung des UFS vom 21.12.2011, RV1060-W/09, eingeführt. Der Gesetzgeber wollte damit einer aus seiner Sicht möglichen stattgebenden Entscheidung durch den Verwaltungsgerichtshof entgegenwirken. Mit dem Erkenntnis vom 24.09.2014, 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. Keineswegs kann aus der Inkrafttretensanordnung des § 32 Abs. 2 EStG mit 01.01.2013 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 01.07.2007, 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, BAO⁶, § 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 A 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 1988 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 100% der Anteile an der A (***11*** mit 92,47 % und die ***9*** Finanzierungsconsulting GmbH mit 7,53 %) an die E GmbH erfolgt und das Grundvermögen der A damit wirtschaftlich gesehen in das Eigentum der neu in die Gesellschaft eingetretenen E GmbH übergewechselt ist.

3.1.2. Höhe der Bemessungsgrundlage des Veräußerungserlöses

Der Bf. vertritt die Meinung, dass im Falle der Steuerbarkeit der Einkünfte der Erlös als Bemessungsgrundlage für die Steuer für die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen um eine Anzahlung auf einen Leasingvertrag (172.086,96 €), eine Beteiligung (83.223,00 €) und den Zinsvorteil gekaufter Bankkredite (555.436,47 €) zu vermindern sei. In diesem Fall wäre die Bemessungsgrundlage mit einem Betrag in Höhe von 1.529.312,77 € anzusetzen, die Steuer würde 382.328,19 € betragen.

Gemäß § 30 Abs. 3 EStG sind als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen. Die Anschaffungskosten sind um Herstellungsaufwendungen und Instandsetzungsaufwendungen zu erhöhen, soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünfte zu berücksichtigen waren. Die Anschaffungskosten sind um Absetzungen für Abnutzungen, soweit diese bei der Ermittlung von Einkünften abgezogen worden sind, sowie um die in § 28 Abs. 6 genannten steuerfreien Beträge zu vermindern.

Gemäß § 24 Abs. 1 EStG 1988 sind Veräußerungsgewinne Gewinne, die erzielt werden bei der Veräußerung u.a. eines Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist.

Gemäß § 24 Abs. 2 ist der Betrag Veräußerungsgewinn im Sinne des Abs. 1, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens oder den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt.

Laut Rechtsprechung des VwGH gehören alle wirtschaftlichen Vorteile, die dem Veräußerer aus der Veräußerung erwachsen (VwGH vom 28.11.2000, 97/14/0032) zum Veräußerungsgewinn. Bei der Ermittlung der Einkünfte sind die tatsächlichen Anschaffungskosten in Abzug zu bringen (VwGH 31.05.2000, 97/13/0223). Als Anschaffungskosten gelten der aufgewendete Kaufpreis inklusive Nebenkosten (zB Vertragserrichtungskosten, Beratungskosten, Provisionen, Gebühren und Abgaben, Aufschließungskosten, nicht aber zB Zinsen für Eigen- oder Fremdkapital sowie Geldbeschaffungskosten (VwGH vom 16.11.1993, 93/14/0125) und nachträgliche Erhöhungen und Verminderungen der Anschaffungskosten.

Im gegenständlichen Fall wären nach Ansicht des Bf. folgende nicht steuerverfangene Wirtschaftsgüter, nämlich eine Beteiligung, eine Anzahlung auf einen Leasingvertrag und Kredite anlässlich der Veräußerung des Kommanditanteils, mitverkauft worden, die die Bemessungsgrundlage für die Immobilienertragsteuer jedenfalls mindern würden.

Entscheidungsrelevant ist in diesem Fall, ob Anzahlungen und Krediten als negative Wirtschaftsgüter die Eigenschaft als Anschaffungskosten zukommt.

1. Anzahlung

Eine Anzahlung liegt vor, wenn der Käufer bei einem Kaufvertrag oder Erwerber bei einem sonstigen Vertrag eine Teilzahlung erbringt, wobei die Lieferung oder Leistung noch nicht erfolgt ist.

In der Regel wird eine Anzahlung vor allem bei der Durchführung von größeren Projekten gestellt, weil sie hier eine wichtige Rolle im Rahmen einer Vorfinanzierung spielt. Sehr häufig kommt eine Anzahlung bei Bauprojekten zum Einsatz und ist mehr als ein Darlehen oder auch Kredit zu verstehen.

Im gegenständlichen Fall wurde eine Anzahlung, die vom Leasinggeber nicht verzinst wurde, im Zusammenhang mit einem vereinbarten Kauf(Leasing)preis gezahlt. Die Anzahlung stellt einen Teil des Kaufpreises dar, vermindert jedoch die Anschaffungskosten des Wirtschaftsgutes nicht.

Wenn ein Verkäufer im Rahmen des Verkaufsvorganges eine Anzahlung zum Nennwert mitveräußert, obwohl er gegenüber dem Zahlungsnehmer einen Zinsanspruch hat und er diesen nicht selbst realisiert, sondern ohne finanzielle Berücksichtigung des Verkaufspreises diesen Zinsertrag quasi an den Erwerber „verschenkt“, so unterliegt dies seiner eigenen wirtschaftlichen Entscheidung, der es jedoch jeder Fremdüblichkeit mangelt. Eine derartige Vorgangsweise wäre zwischen Fremden absolut unüblich, und ist im gegenständlichen Fall letztendlich nur durch die bestehenden persönlichen Verflechtungen erklärbar.

Dieser „Verlust“ ist daher steuerlich nicht zu berücksichtigen.

Schlussendlich kann nach Überzeugung des Senates der ganze Vorgang nur wirtschaftlich fremdüblich erklärt werden, wenn dieser zu erwartende Zinsertrag bei der Bemessung des Gesamtkaufpreises Eingang fand.

2. Negative Wirtschaftsgüter Kredite

Der Bf. führt aus, dass ihm selbst die Finanzierung über Bankkredite versagt bleibt und er sich deshalb über die Begebung von Anleihen finanzieren musste (Verzinsung 7,5%). Diese Anleihen sind auf Grund der mangelnden Liquidität des Anleihebegebers sehr hoch verzinst, im Ergebnis wesentlich höher als übliche Bankkredite. Die Behauptung eines wirtschaftlichen Vorteils aus

der Übernahme bestehender Kredite wird durch das Vorbringen des Bf. widerlegt, denn da die Refinanzierung ohnedies gänzlich durch die Begebung hochverzinsster Anleihen erfolgt, kann in der Übernahme von Krediten kein wirtschaftlicher Vorteil liegen, da auch deren Bedienung letztendlich nahezu ausschließlich durch die begebenen Anleihen erfolgt, was den angeblichen bestehenden Zinsvorteil obsolet erscheinen lässt.

Die Hinzurechnung bei den Anschaffungskosten von Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Anschaffung dient, ist nicht gesetzlich vorgesehen.

Dieser Rechtsansicht, nämlich dass Kredite bzw. Zinsen von Fremdkapital zur Finanzierung von Wirtschaftsgütern zu deren Anschaffungskosten gehören, folgt auch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH vom 16.11.1993, 93/14/1993).

Bei den vom Bf. angeführten Krediten handelt es sich um Betriebsschulden zur Finanzierung von Betriebsvermögen. Eine zur Finanzierung von Betriebsvermögen eingegangene Verbindlichkeit ist eine Betriebsschuld und daher zu bilanzieren (VwGH 26.06.1984, 83/14/0078). Vermindert jedoch nicht die Anschaffungskosten.

Das Vorbringen und die Berechnung des Bf. konnten den erkennenden Senat nicht überzeugen, dass die oben angeführten „Wirtschaftsgüter“ Einfluss auf die Bemessungsgrundlage des Veräußerungserlöses hinsichtlich der Anschaffungskosten haben.

Bezüglich der Berücksichtigung der Beteiligung (83.223,00 €) als bemessungsmindernde Anschaffungskosten wurden keine weiteren Einwendungen vorgebracht, weshalb der Senat keine Veranlassung sieht von der Rechtsmeinung der Abgabenbehörde - wie in der Beschwerdeentscheidung vom 09.12.2015 - abzugehen.

Die Steuer aus der beschwerdegegenständlichen privaten Grundstücksveräußerung beträgt 594.238,50 €.

Der Veräußerungserlös als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Steuer für Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen mit dem besonderen Steuersatz von 25% wird entsprechend dem Einkommensteuerbescheid 2012 vom 25.02.2015 festgesetzt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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, nämlich ob eine Veräußerung im Zeitraum des 1. Stabilitätsgesetzes 2012, BGBl I 2012/22, mit Geltung ab 01.04.2012 bis Einführung des Abgabenänderungsgesetzes 2012, BGBl I 2012/112, mit Geltung ab 01.01.2013 (§ 32 Abs. 2 EStG) einer im Privatvermögen gehaltenen Beteiligung an einer grundstücksverwaltenden Kommanditgesellschaft als private Grundstücksveräußerung aufgrund des Durchgriffsprinzips zu werten ist, entscheidend auf der in der Begründung der Beschwerde zitierten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum sog. Durchgriffsprinzip (vgl. BFG vom 05.02.2020, RV/1100119/2018). 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.

Hinsichtlich der Höhe der Bemessungsgrundlage, nämlich ob eine Anzahlung auf einen Leasingvertrag die Anschaffungskosten erhöhen und folglich die Steuer vermindert, liegt keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor und ist eine ordentliche Revision zulässig.

Wien, am 6. Mai 2021