

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch SPT Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH & Co KG, Messestraße 11, 6850 Dornbirn, über die Beschwerde vom 15. Februar 2018 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 19. Jänner 2018 betreffend Einkommensteuer 2012, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer war als Kommanditist an einer GmbH & CoKG beteiligt. Mit Abtretungsvertrag vom 21., 22., 26. und 28.12.2012 traten 15 der 16 Kommanditisten dieser KG, darunter auch der Beschwerdeführer, ihre Anteile zur Gänze an eine GmbH ab. In Prozenten waren das 99% der Anteile an der KG. Mit den Anteilen übernahm die GmbH auch 99% der Verbindlichkeiten der KG. In der Folge trat die GmbH mit einer Haftsumme in Höhe von 990.000 Euro als Kommanditistin in die KG ein, während die ihre Anteile abtretenden Kommanditisten aus dem Firmenbuch gelöscht wurden. Später änderte die GmbH ihre Stellung in der KG in die einer unbeschränkt haftenden Gesellschafterin (Komplementärin), während die bisherige Komplementärin 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 KG im Firmenbuch ***1***).

Der mit dem Beschwerdeführer 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 des Beschwerdeführers aus der Veräußerung seines Kommanditanteils an der KG an die 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 Beschwerdeführers entfallenden Anteil an den durch die Abtretung aufgedeckten stillen Reserven der von der 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 die Abgabenbehörde 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 durch die steuerliche Vertretung 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 KG um eine Mitunternehmerschaft handle. Nachdem auch auf Ebene der KG die Zuordnung der Kommanditbeteiligung zu einem Betriebsvermögen sachverhaltsmäßig nicht in Betracht komme, könne außer Streit gestellt werden, dass die im Eigentum der 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 Prodingner (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 Immobiliensteuer, 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 Immobilienvertragssteuer (§§ 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 zugestanden 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 20. Februar 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 Beschwerdeführer 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. März 2018 stellte die steuerliche Vertretung den Antrag auf Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag).

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 Gesamthandigentum bestehe aber nach § 105 UGB in der seit dem 1.1.2007 geltenden Fassung bei Personengesellschaften nicht mehr.

In weiterer Folge legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob die Beteiligungsveräußerung dem § 30 EStG unterliegt.

Dazu wird auf die nachstehenden Ausführungen im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. Februar 2022, Ra 2020/15/0036, verwiesen:

„ § 30 Abs. 1 und 4 EStG idF vor dem 1. StabG 2012 lauteten auszugsweise:

„(1) Spekulationsgeschäfte sind:

1. Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung beträgt:

a) Bei Grundstücken und anderen Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, nicht mehr als zehn Jahre. Für Grundstücke, bei denen innerhalb von zehn Jahren nach ihrer Anschaffung Herstellungsaufwendungen in Teilbeträgen gemäß § 28 Abs. 3 abgesetzt wurden, verlängert sich die Frist auf 15 Jahre. [...]

(4) Als Einkünfte sind der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten und den Werbungskosten andererseits anzusetzen. Im Falle der Veräußerung eines angeschafften Gebäudes sind die Anschaffungskosten um Instandsetzungsaufwendungen und Herstellungsaufwendungen insoweit zu erhöhen, als sie nicht bei der Ermittlung außerbetrieblicher Einkünfte zu berücksichtigen sind. Sie sind um Absetzungen für Abnutzungen, soweit sie bei der Ermittlung außerbetrieblicher Einkünfte abgezogen worden sind, sowie um die im § 28 Abs. 6 genannten steuerfreien Beträge zu vermindern. Wird unbebauter Grund und Boden veräußert, so vermindern sich die Einkünfte nach Ablauf von fünf Jahren seit seiner Anschaffung um jährlich 10%. [...]"

§ 30 Abs. 1 EStG 1988 idF des 1. StabG 2012, BGBl. I 2012/22, in Kraft getreten mit 1. April 2012 (vgl. § 124b Z 215 EStG 1988), lautet:

„(1) Private Grundstücksveräußerungen sind 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. Bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen. Bei Tauschvorgängen ist § 6 Z 14 sinngemäß anzuwenden.“

Die Gesetzesmaterialien zum 1. StabG 2012 (ErlRV 1680 BlgNR 24. GP 7) verwenden iZm dem Grundstücksbegriff die Termini „Grund und Boden samt Gebäude“ einerseits und „grundstücksgleiche Rechte“ andererseits (vgl. Beiser, ÖStZ 2016/479, 330) und führen aus:

„In § 30 Abs. 1 soll auch der steuerliche Begriff des Grundstücks definiert werden. Unter einem Grundstück sind für ertragsteuerliche Belange der Grund und Boden samt Gebäude und grundstücksgleiche Rechte zu verstehen. Als (Teil-)Grundstück gelten diese Wirtschaftsgüter aber jeweils auch für sich, wenn sie isoliert veräußert werden.“

Mit dem AbgÄG 2012, BGBl. I 2012/112, änderte der Gesetzgeber § 30 Abs. 1 EStG 1988 dahingehend, dass er am Ende des zweiten Satzes den Klammerausdruck „grundstücksgleiche Rechte“ anfügte. „Grundstücksgleiche Rechte“ (vgl. hiezu VwGH 10.9.2020, Ra 2019/15/0066) betrifft der gegenständlichen Revisionsfall nicht.

In Bezug auf Grund und Boden samt Gebäude erfasst § 30 Abs. 1 EStG 1988 idF ab dem 1. StabG 2012 Sachen gleicher Art wie die noch auf eine Spekulationsfrist abstellende Regelung des § 30 EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012. Im Rahmen des einheitlichen Grundstücks sind die einzelnen Elemente Gebäude sowie grundstücksgleiche Rechte dann als eigenständige Wirtschaftsgüter anzusehen, wenn sie „isoliert veräußert werden“, was insbesondere bei der Veräußerung eines Superädifikates oder eines Baurechts der Fall sein wird (VwGH 10.9.2020, Ra 2019/15/0066).

Eine Personengesellschaft ist im Ertragsteuerrecht Einkünfteermittlungssubjekt (im Falle einer Mitunternehmerschaft Gewinnermittlungssubjekt), nicht aber Steuersubjekt (vgl. VwGH 3.9.2019, Ro 2019/15/0016; 20.12.2016, Ro 2015/15/0020). Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gelten Beteiligungen an betrieblich tätigen wie auch an bloß vermögensverwaltenden Personengesellschaften ertragsteuerlich nicht als eigene Wirtschaftsgüter, sondern als aliquote Beteiligung an jedem Wirtschaftsgut des Beteiligungsunternehmens (vgl. VwGH 23.1.2019, Ra 2018/13/0052; 21.12.2016, Ra 2015/13/0023; 20.12.2016; Ro 2015/15/0020; und 27.2.2014, 2011/15/0082).

Befindet sich eine Liegenschaft im wirtschaftlichen Eigentum einer KG, so wird mit der Veräußerung der Beteiligung an der KG durch einen Gesellschafter dessen aliquote Beteiligung an dieser Liegenschaft veräußert (vgl. VwGH 23.1.2019, Ra 2018/13/0052).

In diesem Sinn hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 24. September 2014, 2012/13/0021, zu einem im April 2007 erfolgten Verkauf einer Kommanditbeteiligung an einer vermögensverwaltenden KG, in deren Eigentum sich ein Grundstück befunden hat, ausgesprochen:

„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 Durchgriffsprinzip ist 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 [idF vor dem 1. StabG 2012] verneint hat (vgl. in diesem Sinne auch Bergmann, GES 2012/3, S. 154 ff, sowie schon Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 30 Tz 20). 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 2013 (vgl. § 124b Z 235 EStG 1988) die Bestimmung aufgenommen hat, 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), ändert [...] nichts daran, dass sich diese Beurteilung bereits bisher aus den oben aufgezeigten ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen (und der dazu entwickelten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes) ergab.“

Der VwGH hat sohin bereits im Erkenntnis vom 24. September 2014, 2012/13/0021, zu Recht erkannt, dass durch die mit dem AbgÄG 2012 eingeführte Regelung des § 32 Abs. 2 EStG 1988 - unabhängig von dem in der Inkrafttretensbestimmung des § 124b Z 235 EStG 1988 normierten Zeitpunkt - keine Änderung an der ertragsteuerlichen Beurteilung der Veräußerung der Beteiligung an einer Personengesellschaft eingetreten ist.“

Die im gegenständlichen Fall vom Beschwerdeführer vorgenommene Veräußerung einer Beteiligung an einer vermögensverwaltenden KG beinhaltet sohin aus ertragsteuerlicher Sicht die Veräußerung eines aliquoten Anteils an den im Eigentum der KG stehenden Grundstücken.

Zum streitgegenständlichen Verfahren ist anzumerken, dass das Bundesfinanzgericht über eine gleichlautende Beschwerde eines weiteren Kommanditisten dieser KG bereits mit Erkenntnis vom 5. Februar 2020, RV/1100119/2018 abgesprochen und die Beschwerde abgewiesen hat. Auch die daraufhin von diesem Kommanditisten erhobene Revision wurde vom Verwaltungsgerichtshof mit dem oben angeführten Erkenntnis vom 3. Februar 2022, Ra

2020/15/0036, zurückgewiesen (vgl. dazu die voranstehenden Ausführungen des diesbezüglichen Erkenntnisses). Um Wiederholungen zu vermeiden wird auf die angeführte Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes sowie des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen.

Da nach dieser Judikatur die Beschwerde abzuweisen war, war spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit der 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.

Da der Verwaltungsgerichtshof über die streitgegenständliche Rechtsfrage mit dem angeführten Erkenntnis abgesprochen hat, war die Revision nicht zuzulassen.

Feldkirch, am 11. Mai 2022