

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden \*\*\*, die beisitzende Richterin \*\*\*, den fachkundigen Laienrichter \*\*\* und die fachkundige Laienrichterin \*\*\* im Beisein der Schriftführerin \*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*, \*\*\*, vertreten durch HLB Prüf-Treuhand GmbH & Co KG Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung, Berggasse 16, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 8. Jänner 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 06. Dezember 2013 betreffend Einkommensteuer 2010 in der Sitzung am 22. Mai 2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung 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:

Aufgrund der Ergebnisse einer Außenprüfung wurde betreffend die beschwerdeführende Partei das Verfahren Einkommensteuer 2010 wieder aufgenommen und die Einkommensteuer mit Bescheid vom 6. Dezember 2013 mit 200.524,13 Euro neu festgesetzt.

Im Betriebsprüfungsbericht führte die belangte Behörde aus, dass die beschwerdeführende Partei mit Kauf- und Abtretungsvertrag vom 1.10.2010 ihren Kommanditanteil an der \*\*\* GmbH & Co KG veräußert habe. Der auf die beschwerdeführende Partei entfallende Verkaufspreis habe 508.529,55 Euro betragen. Die \*\*\* GmbH & Co KG sei am 31.8.2006 gegründet worden. Die beschwerdeführende Partei sei seit Beginn der Gesellschaft Kommanditist an dieser vermögensverwaltenden Gesellschaft gewesen. Die Anschaffungskosten hätten 1.554,55 Euro betragen. Die beschwerdeführende Partei sei unmittelbar am Vermögen der Gesellschaft beteiligt gewesen.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung sei bei der Veräußerung eines Anteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft die Spekulationsfrist für Grundstücke (10

Jahre) anzuwenden. Bisher sei die Veräußerung des Kommanditanteils in Anlehnung an die UFS Entscheidung vom 21.12.2011, RV/1060-W/09 als steuerfreie Veräußerung behandelt worden. Der Spekulationsgewinn gem. § 30 EStG sei von der Betriebsprüfung wie folgt berechnet worden:

Verkaufserlös Kommanditanteil	508.529,55
Anschaffungskosten	-1.554,55
<b>Spekulationsgewinn gem. § 30 EStG 1988</b>	<b>506.975,00</b>

Mit Schreiben vom 8. Jänner 2014 und 14. Mai 2014 (Mängelbehebung) legte der steuerliche Vertreter der beschwerdeführende Partei dagegen Beschwerde ein.

Der Bescheid enthalte zum einen keinerlei Begründung, wieso es zu der Festsetzung der Einkünfte aus Spekulationsgeschäften gekommen sei.

Des weiteren führte der steuerliche Vertreter aus, dass im Betriebsprüfungsbericht vom 28. November 2013 dargelegt worden sei, dass die beschwerdeführende Partei einen Kommanditanteil an der \*\*\* GmbH & Co KG veräußert hätte und bei der Veräußerung eines Anteils an einer Personengesellschaft die Spekulationsfrist für Grundstücke anzuwenden sei. Jedoch gehe weder aus dem Bericht noch aus dem Einkommensteuerbescheid hervor, welche Grundstücke die beschwerdeführende Partei veräußert gehabt haben solle.

Nach Ansicht der beschwerdeführende Partei falle die Veräußerung des Anteils an der \*\*\* GmbH & Co KG unter § 30 Abs. 1 Z 1b EStG. Zwar habe die \*\*\* GmbH & Co KG tatsächlich eine Liegenschaft im Betriebsvermögen, jedoch sei das Eigentum der Gesellschaft durch den Gesellschafterwechsel unberührt. In diesem Zusammenhang sei auf die Entscheidung des UFS RV/1060-W/09 zu verweisen.

Mit Schreiben vom 21. November 2014 übermittelte der steuerliche Vertreter eine Beschwerdeergänzung. Die beschwerdeführende Partei ersuche die Argumentation betreffend den Spekulationsgewinn als gegenstandslos zu betrachten.

Wie der Grundbuchsauszug nachweise, sei von Beginn an die \*\*\* GmbH Eigentümerin der in Frage kommenden Liegenschaft in der \*\*\*, \*\*\* Wien. Die beschwerdeführende Partei habe mit Kauf- und Abtretungsvertrag vom 1. Oktober 2010 ihren Kommanditanteil an der \*\*\* GmbH & Co KG um einen Verkaufspreis von 508.529,55 Euro veräußert. Sie habe den Anteil an der KG mit Gründung der Gesellschaft, d.h. mit 31.8.2006 zu Anschaffungskosten von 1.554,55 Euro erworben.

Die \*\*\* GmbH & Co KG sei zu keinem Zeitpunkt Eigentümerin einer bzw. insbesondere nicht der Liegenschaft EZ \*\*\* BG Hietzing, Grundstück \*\*\*, gewesen. Diese Liegenschaft mit der Lageadresse \*\*\*, \*\*\* Wien befände sich seit 18.12.2002 im Eigentum der \*\*\* GmbH, \*\*\*.

Seitens der \*\*\* GmbH & Co KG sei mit 29.9.2006 ein Leasingvertrag über die Überlassung dieser Liegenschaft mit der \*\*\* GmbH abgeschlossen worden.

Gemäß § 30 Abs. 1 Z. 1 lit. a EStG 1988 würden Veräußerungsgeschäfte über Grundstücke und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, zu den Spekulationsgeschäften gehören, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre betrage.

Unter Anschaffung und Veräußerung iSd § 30 EStG seien die schuldrechtlichen, auf die Eigentumsübertragung ausgerichteten Rechtsgeschäfte zu verstehen (vgl. VwGH 8.2.1989, 88/13/0049, 0050). Für die Berechnung der Spekulationsfrist sei daher der Zeitpunkt des Zustandekommens dieser schuldrechtlichen Rechtsgeschäfte - insbesondere Kaufverträge - maßgeblich. Ein Kaufvertrag über die Anschaffung eines Grundstückes im Sinne des § 30 Abs. 1 Z. 1 lit a EStG 1988 und damit ein schuldrechtliches, auf die Eigentumsübertragung an die \*\*\* GmbH & Co KEG gerichtetes Rechtsgeschäft liege nicht vor.

Im mit 29. 9.2006 abgeschlossenen Immobilien-Leasingvertrag könne keine Vereinbarung erblickt werden, auf Grund derer das wirtschaftliche Eigentum an der Liegenschaft an die \*\*\* GmbH insofern übergegangen sei, als es für die Anwendung des § 30 Abs. 1 Z. 1 lit a EStG 1988 (vgl. Doralt, EStG<sup>3</sup>, § 30 Tz 22f) maßgeblich wäre. Hierzu bedürfe es nach ständiger Rechtsprechung des VwGH einer beide Vertragsparteien bindenden, einen späteren Kaufvertrag wirtschaftlich vorwegnehmenden Vereinbarung (vgl. VwGH 8.2.1989, 88/13/0049). Ein (auch unwiderrufliches) Kaufanbot oder eine bloße Kaufoption seien hierfür nicht ausreichend (VwGH 20.11.1997, 96/15/0256).

Eine solche Vereinbarung liege mit dem Immobilien-Leasingvertrag vom 26.9.2006 nicht vor. Unter § „XX. Kaufoption“, Seite 14 des Vertrages werde lediglich eine Kaufoption, die aber wie oben dargelegt, nicht ausreichend für den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an der Liegenschaft sei, vereinbart. Diese Option könne frühestens 126 Monate nach Abschluss des Leasingvertrages, das bedeute, frühestens Anfang 2017, ausgeübt werden. Im Anschluss daran könnte das Eigentum an der Liegenschaft übergehen.

Die \*\*\* GmbH & Co KEG sei zu keinem Zeitpunkt zivilrechtliche Eigentümerin oder wirtschaftliche Eigentümerin im Sinne der Ausführungen in Judikatur und Kommentierung der Liegenschaft mit der Lageadresse \*\*\*, \*\*\*, Wien gewesen.

In der Übertragung des Kommanditanteils könne daher nicht das Vorliegen eines Veräußerungsgeschäftes gem. § 30 Abs. 1 Z. 1 lit a EStG (Übertragung eines Grundstückes, Anwendung der 10-jährigen Spekulationsfrist) erblickt werden.

Allenfalls könne eine anteilige Übertragung der in Abschnitt „XX. Kaufoption“ vereinbarten Kaufoption unterstellt werden. Optionsrechte seien als Wirtschaftsgüter selbständig verwertbar und bewertbar (siehe auch VwGH 26.7.2000, 95/14/0161), wobei im Falle einer Veräußerung - nachdem es sich bei einem solchen Recht nicht um ein Grundstück bzw.

ein grundstücksgleiches Recht handelt - die „kurze“ Spekulationsfrist gem. § 30 Abs. 1 Z. 1 lit b EStG 1988 (idF BGBl 1 Nr. 2/2001) von einem Jahr zur Anwendung gelangt.

Dementsprechend führe die Übertragung des Kommanditanteils zu keinem steuerpflichtigen Vorgang im Sinne des § 30 Abs. 1 Z. 1 lit b EStG (Übertragung sonstiges Wirtschaftsgut, einjährige Spekulationsfrist).

Mit Beschwerde vom 27. November 2014 und Begründung vom 14. Jänner 2015 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Die belangte Behörde führte aus, dass der VwGH mit Erkenntnis vom 24.09.2014, 2012/13/0021, entschieden habe, dass auf die Veräußerung eines Anteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft die zehn- bzw. fünfzehnjährige Spekulationsfrist des § 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 und nicht die einjährige Spekulationsfrist des § 30 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 zur Anwendung komme.

Mit Kauf- und Abtretungsvertrag vom 1. Oktober 2010 sei der Kommanditanteil an der \*\*\* GmbH & Co KG veräußert worden. Nach Ansicht der belangten Behörde sei bei der Veräußerung eines Anteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft die zehnjährige Spekulationsfrist für Grundstücke anzuwenden. Diese Rechtsansicht sei auch durch den VwGH mit Erkenntnis vom 24.9.2014, 2012/13/0021 bestätigt worden.

Die \*\*\* GmbH & Co KG habe am 29.9.2006 einen Leasingvertrag mit der \*\*\* GmbH abgeschlossen. Im gegenständlichen Vertrag sei festgehalten worden, dass es sich um einen Finance-Leasing-Vertrag mit Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums beim Mieter handele. Leasingobjekt sei die Liegenschaft EZ \*\*\* mit dem Grundstück Nr. \*\*\* (Leasingobjekt Ia) und das zu errichtende Gebäude (Leasingobjekt Ib).

Für die Zugehörigkeit eines Wirtschaftsgutes zum steuerlichen (Betriebs-)Vermögen sei ganz allgemein nicht das zivilrechtliche Eigentum, sondern das wirtschaftliche Eigentum maßgebend. Für die Einkommensteuer sei aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise keine strikte Bindung an das Zivilrecht gegeben. Steuerlicher Eigentümer müsse daher nicht unbedingt auch der zivilrechtliche Eigentümer sein.

§ 24 BAO enthalte Aussagen über die Zurechnung von Wirtschaftsgütern. Auf Grund des Leasingvertrages vom 29.9.2006 sei das Leasingobjekt dem Leasingnehmer - der \*\*\* GmbH & Co KG - als wirtschaftlichen Eigentümer zugerechnet worden. Zur Kaufoption werde auf Punkt XX. und die EStR 2000, Rz. 143 verwiesen.

Personengesellschaften ohne eigene Rechtspersönlichkeit (insbesondere OG, KG, GmbH & Co, KG, GesbR, atypisch stille Gesellschaft und GmbH & Still) seien kein Steuersubjekt der Einkommensteuer und somit als solche nicht einkommensteuerpflichtig. Die Gewinne einer Personengesellschaft würden nach dem ertragssteuerrechtlichen Durchgriffs- oder Transparenzprinzip im Wege der Gewinnfeststellung anteilig auf Ebene der Gesellschafter erfasst und bei diesen der Einkommensteuer unterworfen. Gesellschafter von Personengesellschaften könnten natürliche und juristische Personen sein.

Sofern Personengesellschaften ausschließlich eigenes Kapitalvermögen oder eigenes unbewegliches Vermögen (Immobilienvermögen) nutzen würden, seien sie nicht unternehmerisch (betrieblich), sondern nur vermögensverwaltend tätig. Sie würden daher ertragssteuerrechtlich keine Mitunternehmerschaft darstellen und ihre Gesellschafter nicht als Mitunternehmer gelten. Dh sie würden keine betrieblichen, sondern ausschließlich außerbetriebliche Einkünfte (insbesondere Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 EStG, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 EStG und Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 EStG) erzielen.

Nach Ansicht der Behörde sei die zehn- bzw. fünfzehnjährige Spekulationsfrist für Grundstücke anwendbar, weil bei immobilienverwaltenden (vermögensverwaltenden) Personengesellschaften wirtschaftliches Bruchteilseigentum der Gesellschafter nach Maßgabe des § 24 Abs. 1 lit. e BAO angenommen werde. Bei Gesellschaften mit gesellschaftsrechtlichem Quoteneigentum (OG, KG) komme es ertragssteuerrechtlich zur direkten (quotenmäßigen) Zurechnung der Vermögenswerte der Gesellschaft nach Bruchteilen. Hinsichtlich der veräußerten Grundstücksquoten sei daher nach dieser Rechtsmeinung die zehn- bzw. fünfzehnjährige Spekulationsfrist für Grundstücke anzuwenden.

Im Hinblick auf die unmittelbare Beteiligung des Gesellschafters am Vermögen sei auf die Beteiligung zB hinsichtlich der Grundstücksquote bei Anteilsveräußerungen vor dem 1.4.2012 die Spekulationsfrist für Grundstücke anzuwenden (§ 30 Abs. 1 Z 1 lit.a EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012) (vgl. EStR 2000, R 6022). Mit der Anschaffung der Beteiligung beginne die Spekulationsfrist zu laufen. Die Veräußerung der Beteiligung innerhalb der zehnjährigen Spekulationsfrist falle unter § 30 EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012 bzw. § 31 EStG 1988 idF des 1. StabG 2012. Die Anschaffung oder Veräußerung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft stelle eine Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter dar.

Mit Erkenntnis 24.9.2014, 2012/ 13/0021, habe der VwGH ausgesprochen, dass auf die Veräußerung eines Anteils an einer grundstücksverwaltenden Personengesellschaft (hinsichtlich der Grundstücksquote) die zehn- bzw. fünfzehnjährige Spekulationsfrist des § 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 und nicht die einjährige Spekulationsfrist des § 30 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 zur Anwendung zu gelangen habe.

Daher führe die Veräußerung des Kommanditanteils an der vermögensverwaltenden Personengesellschaft innerhalb der zehnjährigen Spekulationsfrist zu einem steuerpflichtigen Vorgang und die Beschwerde sei als unbegründet abzuweisen gewesen.

Die angeführten Ausführungen seien Bestandteil des oben bezeichneten Bescheides. Ein nach Maßgabe der Rechtsmittelbelehrung zulässiges Rechtsmittel könne nur gegen den Spruch des oben bezeichneten Bescheides, nicht aber gegen die Begründung erhoben werden. Im Übrigen werde auf die entsprechende Rechtsmittelbelehrung bzw. Rechtsbelehrung verwiesen.

Mit Schreiben vom 25.6.2015 stellte der steuerliche Vertreter der beschwerdeführende Partei den Antrag auf Vorlage der Entscheidung gem. § 264 Abs. 1 BAO.

Die beschwerdeführende Partei halte die Argumentation ihrer Beschwerde vom 8. Jänner 2014, der Mängelbehebung vom 14. Mai 2014, sowie der Ergänzung und Berichtigung vom 21. November 2014 vollinhaltlich aufrecht.

Das Finanzamt habe im bekämpften Bescheid, der aktenwidrig und unbegründet sei, zur Begründung der unrichtigen Entscheidung lediglich auf das im Hinblick auf den Sachverhalt nicht passende VwGH-Erkenntnis vom 24. September 2014, 2012/13/0021, verwiesen. Eine weitere Begründung sei nicht erfolgt.

Der zur Begründung des unrichtigen Bescheides herangezogenen relevanten Rechtssatz des VwGH laute:

*Die Zurechnung von Wirtschaftsgütern erfolgt (im gegenständlichen Fall - Anmerkung des Verfassers) nach Maßgabe des wirtschaftlichen Eigentums. Wirtschaftlicher Eigentümer ist in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen jedoch auseinander, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechts, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, geltend machen kann. Das Vorliegen dieser Voraussetzungen ist anhand des Gesamtbildes der Verhältnisse des jeweiligen Falles festzustellen.*

In dem, vom Finanzamt zur Begründung des falschen Bescheides herangezogenen, Erkenntnis habe der VwGH unter den Entscheidungsgründen als Sachverhalt dargestellt, eine vermögensverwaltende KG habe ein Bürogebäude errichtet, um es langfristig zu vermieten. In der Folge seien die Anteile der KG verkauft worden. Die Anteilseigner seien auf dem Standpunkt gestanden, dass dieser Vorgang zu keiner Einkommensteuer führe. In seiner Entscheidung habe der VwGH ausgeführt, dass in so einem Fall bei den Gesellschaftern die Anteile an den in der Gesellschaft befindlichen Wirtschaftsgütern anzusetzen seien. Das sei in diesem Fall nachvollziehbar, weil die KG eben Eigentümerin einer Liegenschaft gewesen sei, auf der sie ein Gebäude errichtet habe. Dies habe sie unmittelbar in einen Status versetzt, die Liegenschaft zu belasten oder zu veräußern. Die Gesellschafter der KG hätten mittelbar Eigentümerrechte ausüben gekonnt, weswegen die Kriterien für die Zurechnung erfüllt gewesen seien.

Es habe sich in diesem Fall um eine vermögensverwaltende Kommanditgesellschaft gehandelt. Die natürlichen Personen (Gesellschafter) der Kommanditgesellschaft seien ob ihrer Stellung in der Gesellschaft in der Lage gewesen, die der Gesellschaft gehörige Liegenschaft zu veräußern oder zu belasten und hätten daher vom VwGH als „wirtschaftlicher Eigentümer“ in Betracht gezogen werden können.

Deswegen sei das VwGH Erkenntnis vom 24. September 2014, 2012/13/0021, mit dem vorliegenden Fall, wo die \*\*\* GmbH & Co KG (im Folgenden „\*\*\*) nicht Eigentümer, nicht

einmal wirtschaftlicher Eigentümer, der gegenständlichen Liegenschaft gewesen sei, nicht vergleichbar.

Dem Einkommensteuerbescheid 2010 der beschwerdeführende Partei sei die hier nochmals ausführlich dargelegte Sachlage zugrunde zu legen. Das Finanzamt habe bisher in keiner Äußerung erkennen lassen, dass das Liegenschaftseigentum der \*\*\* zuzurechnen wäre. Der guten Ordnung halber werde dennoch ausgeführt:

Die Zurechnung von Wirtschaftsgütern sei in der BAO im § 24 geregelt. Dort seien fünf Literae zu finden, unter welchen Voraussetzungen eine Zurechnung vorzunehmen wäre.

lit. a betreffe Wirtschaftsgüter, die zum Zweck der Sicherung übereignet worden sind. Dieser Fall liege nicht vor.

lit. b betreffe Wirtschaftsgüter, die zu treuen Händen übergeben worden sind. Dieser Fall liege nicht vor.

lit. e betreffe Wirtschaftsgüter, die zu treuen Händen für einen Treugeber erworben worden sind. Dieser Fall liege nicht vor.

lit. d betreffe Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt. Dieser Fall liege nicht vor.

lit. e ordne an, dass Wirtschaftsgüter, die mehreren Personen ungeteilt gehören, diesen so zuzurechnen seien, als wären sie nach Bruchteilen berechtigt. Dieser Anordnung wäre zu folgen.

Dass die Fälle a, b und c nicht vorliegen, liege auf der Hand. Im Fall des lit. d sei in den Kommentaren zur BAO, wie z.B. Ritz und Stoll, näher erläutert, wie die Wortfolge „die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt“ zu verstehen sei.

Die gleiche Sicht der Dinge ergebe sich auch aus dem jüngsten Erkenntnis des VwGH vom 25.06.2014, 2010/13/0105.

Dort habe der VwGH seine Entscheidung mit einem entscheidenden Rechtssatz begründet. Wirtschaftliches Eigentum, das vom zivilrechtlichen Eigentum abweiche, könne nur unter besonders strengen Voraussetzungen angenommen werden. Essentiell seien dabei die Chance der Wertsteigerung und die Gefahr des Wertverlustes des betreffenden Wirtschaftsgutes.

*„Gemäß § 24 Abs. 1 lit. d BAO werden Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet. Nach übereinstimmender Auffassung von Lehre und Rechtsprechung rechtfertigen Verwaltungs- und Nutzungsrechte, insbesondere ein Fruchtgenussrecht, nicht, die Sache, an der solche Rechte bestehen, dem Berechtigten zuzurechnen (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 17. Februar 1992, 90/15/0117, mwN, sowie Ritz, BA05, § 24 Tz 9, und Doralt/Toifl, EStGM, § 2 Tz 114). “*

Dies zeige, dass der VwGH die Zurechnung von Wirtschaftsgütern streng an die in § 24 BAO dargelegten Voraussetzungen knüpfe. Diese Betrachtung müsse auch im vorliegenden Fall greifen.

In Ritz, BAO 2014, 5., aktualisierte Auflage, werde als Grundregel zu § 24 Abs. 1 lit. d festgehalten, dass die Herrschaft gleich einem Eigentümer derjenige ausübe, der auf Dauer die tatsächliche Herrschaft auszuüben in der Lage und imstande sei, andere von der Verfügungsgewalt und der Nutzung auszuschließen (VwGH 9.10.1991, 89/13/0098). In vorliegenden Fall treffe dies nicht zu. Die beschwerdeführende Partei - wie auch \*\*\* - könnten die Liegenschaft, die bekanntlich der \*\*\* GmbH gehöre, nicht verkaufen, nicht verpfänden, nicht verschenken und im Übrigen auch sonst keine Rechte des Eigentümers ausüben. Lediglich die Vermietung sei, aufgrund des von der \*\*\* abgeschlossenen Mietvertrages, möglich. Diese Vermietung sei kein Ausfluss aus einer Eigentümerstellung.

Die gleiche Kommentarstelle führe unter Rz 10 aus, dass im Allgemeinen der Erwerber eines Grundstückes in der Zeit zwischen der tatsächlichen Übergabe und der Eintragung im Grundbuch bereits wirtschaftlicher Eigentümer sei. Dies zeige, dass bei Liegenschaften für die Annahme von wirtschaftlichem Eigentum ein möglicher und bereits in Gang gesetzter Veräußerungsvorgang notwendig sei. Diese Sachlage treffe im vorliegenden Fall ebenfalls nicht zu.

Das wirtschaftliche Eigentum an Liegenschaften sei nur in einem sehr eng begrenzten Rahmen möglich, weil das zentrale Eigentümerrecht, nämlich die Möglichkeit, die Liegenschaft zu verkaufen, aufgrund der österreichischen Rechtsordnung ausschließlich dem Eigentümer offen stehe. Schriftliche Liegenschaftsübertragungen, also auch Verkäufe, seien formgebunden. Die Unterschriften der Parteien würden einer notariellen oder gerichtlichen Beglaubigung bedürfen. Weiters würde es der Eintragung des Vorganges im Grundbuch bedürfen. Im vorliegenden Fall habe es keinen Vertragswillen und auch keinen Vertrag gegeben. Die hier in Frage kommende Liegenschaft sei im Grundbuch Hietzing unter \*\*\*, verzeichnet. Als Grundeigentümerin sei die \*\*\* GmbH eingetragen.

Alles hier Gesagte zeige, dass die \*\*\* nicht (wirtschaftlicher) Eigentümer der gegenständlichen Liegenschaft werden konnte. Die beschwerdeführende Partei konnte daher auch nicht anteiliger Eigentümer dieser Liegenschaft werden.

Ein genaues Studium des „Immobilien-Leasingvertrages" vom 29. September 2006 zeige, dass hier lediglich ein Mietvertrag vorliege. Nur die Präambel spreche von einem „finance-leasing-Vertrag mit Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums". Nach allgemeinen Rechtsprinzipien habe die Präambel grundsätzlich keine unmittelbare Rechtsverbindlichkeit, sie diene der Auslegung des Vertrages. Ein Vertrag bedürfe der Auslegung nur in Bereichen, die unklar formuliert wären. Der hier in Frage stehende Vertrag sei nicht unklar formuliert. Somit sei der Präambel kein Gewicht beizumessen.

In der gesamten Vereinbarung werde stets vom „Mieter" oder vom „Vermieter" gesprochen. Der Vertragspunkt VII heiße „Miete" und nicht Leasinggebühr.



Vertragspunkt II sehe eine vorzeitige Auflösung des Vertrages vor.

Bereits der Vertragspunkt VII 3. ermögliche, dass der Vertrag vor dem prinzipiell vereinbarten Vertragsende zu Ende gehe. Dies werde im Vertragspunkt XVII festgeschrieben. Dort werde nur dem Vermieter eine vorzeitige Vertragsauflösung unter bestimmten Umständen eingeräumt.

Vertragspunkt XIV erfordere bei allfälligen Baumaßnahmen des Mieters die schriftliche Zustimmung des Vermieters.

Alle diese Vertragsvereinbarungen würden typischerweise in Mietverträgen - die nicht zu wirtschaftlichem Eigentum führen - geschlossen.

Dies zeige, dass selbst wenn hier Eigentum übergehen sollte, dieses erst mit Ablauf der letzten im Vertrag definierten Zahlung übergehen könne, womit feststehe, dass vor diesem Zeitpunkt auch kein wirtschaftliches Eigentum angenommen werden könne. Im Übrigen fehle dem Vertrag auch die erforderliche Aufsandungserklärung.

Als Beilage lege die beschwerdeführende Partei die erste Seite des Immobilien-Leasingvertrages mit samt dem Gebührenvermerk des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel (FA10) vom 30. Oktober 2006 bei. Die Anfrage bei diesem Finanzamt habe ergeben, dass die Vergebühung, aufgrund des § 33 TP 5, vorgenommen worden sei. Diese Vergebühung sei nach dem Rechtsgebührenkommentar von Arnold (8. Auflage) bei Mietverträgen (RZ I) erfolgt. Im Vertrag müsse gemäß RZ 2a eine Einigung über „Ware“ und Preis erfolgen. Als Ware sei im vorliegenden Fall das Dulden des Vermieters zu sehen.

Die Sicht des Gebührenamtes sei zutreffend.

Entgegen der Präambel, der ohnedies kein autoritativer Charakter beigemessen werden könne, liege überhaupt kein "finance-leasing-Vertrag" vor. Ein solcher sei nur dann anzunehmen, wenn beiderseits eine grundsätzlich unkündbare Grundmietzeit vereinbart worden wäre (so auch die EStR 2000 in ihrer RZ 135 im letzten Absatz). Im vorliegenden Fall könne aber die Vermieterin unter Einhaltung einer bloß sechs Monate betragenden Frist jederzeit kündigen, und nur die Mieterin sei bis zum Ablauf des 240. Monats gebunden (vgl eben den Punkt II. des Vertrages in seinen Unterpunkten I. und 2.).

Abschließend ersuchte die beschwerdeführende Partei um Entscheidung durch den gesamten Senat sowie Anberaumung einer mündlichen Verhandlung.

Mit Schreiben vom 15. Februar 2017 teilte die belangte Behörde mit, dass \*\*\* am \*\*\* verstorben ist.

In der mündlichen Senatsverhandlung am 22. Mai 2019 gab der steuerliche Vertreter betreffend den Immobilienleasingvertrag an, dass der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums keinen Vertragsinhalt darstelle, sondern lediglich in der Präambel festgeschrieben worden sei. Bei der im Vertrag vorgesehenen Kaufoption (Punkt XX) handele es sich um keine Verpflichtung, da diese bedingt sei. Eigentum an einer Sache bedeute, dass der Eigentümer über diese verfügen bzw. diese jederzeit verkaufen oder

verschenken könne. Im vorliegenden Fall bedürfe es jedoch der Annahme der Kaufoption, um in die Position des Eigentümers zu gelangen. Ob die Option ausgeübt werde, sei jedoch offen. Gemäß dem grundbücherlichen Stand sei die gegenständliche Liegenschaft im Eigentum der \*\*\*-Tochter \*\*\* GmbH.

Die Vertreterin der belangten Behörde wies darauf hin, dass die gegenständliche Liegenschaft in der Bilanz der \*\*\* GmbH & Co KG als Anlagevermögen aufscheine. Die \*\*\* GmbH & Co KG habe sich als wirtschaftliche Eigentümerin gesehen. Von diesem Fall seien vier Personen betroffen, in einem Fall sei Amtsrevision erhoben worden. Diese sei vom VwGH mit Erkenntnis 2018/13/0052 erledigt worden, wobei dieser im letzten Absatz ausgeführt habe, dass wirtschaftliches Eigentum bestanden habe, da die Liegenschaft im Anlagevermögen der Bilanz aufgeschienen sei. Die \*\*\* GmbH & Co KG sei wirtschaftliche Eigentümerin der in Rede stehenden Liegenschaft, daher komme die zehnjährige Spekulationsfrist zur Anwendung.

Die Vertreterin der belangten Behörde wies des weiteren auf ein Schreiben der \*\*\* GmbH an die \*\*\* GmbH & Co KG vom 28.01.2010 hin. In diesem Schreiben wird ausgeführt, dass in das Anlagevermögen ein Betrag von 11.334,28 Euro zu buchen sei, bei Gesamtinvestitionskosten gem. Endabrechnung in Höhe von rund 10 Millionen Euro.

Der steuerliche Vertreter entgegnete, dass die Aufnahme in die Bilanz nicht richtig sei. Der Umstand, dass die Bank der Meinung gewesen sei, dass es sich um Anlagevermögen handle, sei kein ausreichender Grund. In Österreich herrsche Formgebundenheit betreffend Verfügungen über Liegenschaften. Es möge sein, dass die Aufnahme in eine Bilanz wirtschaftliches Eigentum begründe, in einer handelsrechtliche Bilanz müssten jedoch die Regeln des Zivilrecht beachtet werden. So fehle es auch im Immobilienleasingvertrag an einer Aufsandungserklärung. Es stehe jedenfalls fest, dass im Moment des Abschlusses des gegenständlichen Leasingvertrages kein Eigentum der \*\*\* GmbH & Co KG an der gegenständlichen Liegenschaft bestanden habe.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Feststellungen**

Die beschwerdeführende Partei hat mit Vertrag vom 1.10.2010 ihren Kommanditanteil an der vermögensverwaltenden \*\*\* GmbH & Co KG veräußert. Der auf die beschwerdeführende Partei entfallende Verkaufspreis betrug 508.529,55 Euro. Die \*\*\* GmbH & Co KG wurde am 31.8.2006 gegründet, wobei die beschwerdeführende Partei von Beginn an Kommanditist war. Die Anschaffungskosten betrugen 1.554,55 Euro. Die beschwerdeführende Partei war unmittelbar am Vermögen der Gesellschaft beteiligt.

Die \*\*\* GmbH & Co KG schloss am 29.9.2006 mit der \*\*\* GmbH einen Immobilien-Leasingvertrag ab betreffend die Liegenschaft EZ \*\*\* sowie dem darauf zu errichtenden Gebäude.

In der Präambel des Immobilien-Leasingvertrages halten die Vertragsparteien fest, dass es sich um einen finance-leasing Vertrag mit Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums beim Mieter handelt.

Der Immobilien-Leasingvertrag enthält u.a. folgende Bestimmungen:

#### *I. Leasingobjekt [...]*

*2. [...] Der Mieter übernimmt ab Abschluss dieses Leasingvertrages alle Verpflichtungen aus dem Kaufvertrag, die die tatsächliche Nutzung des Leasingobjektes betreffen, und hält den Vermieter diesbezüglich schad- und klaglos. Der Vermieter hat den Mieter hinsichtlich sämtlicher Ansprüche schad- und klaglos zu halten, die auf Umständen beruhen die vor Abschluss des Leasingvertrages begründet wurden.*

#### *II. Beginn und Dauer des Leasingvertrages, Übergabe des Leasingobjektes*

*1. Der Leasingvertrag beginnt mit der Unterzeichnung und wird auf unbestimmte Dauer abgeschlossen. Der Leasingvertrag kann unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist zum Ende eines jeden Monats durch eingeschriebenen Brief oder mittels Telefax (Sendebestätigung als Nachweis) gekündigt werden. [...]*

*2. Eine Aufkündigung durch den Mieter kann jedoch frühestens mit Wirksamkeit zum Ende des 240. Monats, gerechnet ab Fälligkeit der ersten Miete (Kündungsverzichtszeitdauer), erfolgen. [...]*

#### *VII. Miete*

*1. Der Mieter hat dem Vermieter ab Übernahme des Leasingobjektes I<sub>b</sub> eine Miete zu bezahlen. Die Miete errechnet sich unter Zugrundelegung der Gesamtinvestitionskosten, der kalkulatorischen Abschreibung auf die abnutzbaren Teile des Leasingobjektes (kurz kalkulatorische Abschreibung) und des vereinbarten Finanzierungssatzes. Die Gesamtinvestitionskosten sind in Punkt VI. definiert. [...]*

#### *XI. Kautionen zur Sicherstellung*

*1. Der Mieter hat eine laufende Kautionszahlung zu leisten. Die laufende Kautionszahlung ist monatlich jeweils zeitgleich mit der Miete bis zum Ende der Kündungsverzichtszeitdauer zu leisten.*

*2. Durch die laufende Kautionszahlung soll bis zum Ablauf der Kündungsverzichtszeitdauer ein Sicherstellungsbetrag so aufgebaut werden, dass dieser bei Ablauf der Kündungsverzichtszeitdauer die Höhe von EUR 2.138.147,-- hat. [...]*

#### *XII. Gefahrtragung*

*1. Der Mieter trägt die Gefahr der Beschädigung oder des Untergangs des Leasingobjektes im Umfang der vom Mieter abgeschlossenen Versicherungen; außerhalb dieses Umfangs trägt ebenfalls der Mieter die Gefahr. [...] Sollte im Falle der Zerstörung die Wiederherstellung des Leasingobjektes nicht möglich oder unwirtschaftlich sein oder sonst die Benutzbarkeit des Leasingobjektes auf Dauer unmöglich werden, so hat der Mieter an den Vermieter einen sofort fälligen Ablösebetrag in der Höhe jenes Teiles der Gesamtinvestitionskosten zu bezahlen, welcher unter Zugrundelegung*

*einer annuitätischen Tilgung und dem der Berechnung der Miete zugrunde liegenden Finanzierungskostensatz nicht durch bereits geleistete Mieten amortisiert ist. [...]*

#### *XVII. Vorzeitige Vertragsauflösung*

*1. Der Vermieter kann diesen Leasingvertrag aus wichtigem Grund mit sofortiger Wirkung jederzeit auflösen. Wichtige Gründe liegen insbesondere vor, wenn:*

*a) der Mieter seine Zahlungsverpflichtungen (insbesondere Mieten, einen allfälligen Baukostenzuschuss, eine allfällige Mietvorauszahlung, allfällige Kautionen, Betriebs- und Nebenkosten und allfällige Umsatzsteuer) trotz zweimaliger Mahnung nicht innerhalb von 14 Tagen begleicht, [...]*

#### *XX. Kaufoption*

*1. Der Vermieter verpflichtet sich, dem Mieter frühestens nach Ablauf von 126 Monaten ab Übergabe des Leasingobjektes auf schriftliches Verlangen des Mieters hin - die diesbezügliche Aufforderung muss spätestens 1 Monat vor dem Ankaufsstichtag nachweislich beim Vermieter einlangen - das Leasingobjekt (kurz Kaufgegenstand bezeichnet) an den Mieter zu verkaufen.*

*2. Der Kaufpreis errechnet sich aus der Summe aus dem Barwert der Mieten und Kautionen, die im Zeitraum vom Zeitpunkt der Beendigung dieses Vertrages bis zum Ablauf der Kündigungsverzichtsdauer zu bezahlen wären, und dem offenen kalkulatorischen Restwert (Gesamtinvestitionskosten abzüglich der der Mietenberechnung zugrunde liegenden jährlichen kalkulatorischen Abschreibung abzüglich dem kalkulatorischen Kautionsguthaben am Ende der Kündigungsverzichtsdauer) [...].*

#### *XXI. Verwertung des Leasingobjektes*

*1. Für den Fall, dass der Leasingvertrag nach Ablauf der vereinbarten Kündigungsverzichtsdauer beendet wird, ist der Vermieter berechtigt, aber nicht verpflichtet, das Leasingobjekt gemäß den nachfolgenden Bestimmungen zu verwerten. Unter Verwertung wird ausschließlich eine Veräußerung an Dritte verstanden.*

*2. Falls der Verwertungserlös unter dem kalkulatorischen Restwert in der Höhe von EUR 5.438.147,00 zuzüglich Zinsen in der Höhe des jeweiligen Finanzierungskostensatzes, beginnend ab Beendigung des Leasingvertrages, zuzüglich sonstiger noch nicht amortisierter Kosten des Vermieters, zuzüglich den dem Vermieter bei der Verwertung entstandenen Kosten (z.B. Maklerkosten, Eigenkosten udgl.) - Sollerlös - liegt (Mindererlös), hat der Mieter dem Vermieter die Differenz auszugleichen. [...]*

Mit Schreiben vom 15.4. und 18.5.2015 gab die \*\*\* GmbH & Co KG auf Anfrage der belangten Behörde bekannt, dass das gegenständliche Gebäude in der Bilanz der \*\*\* GmbH & Co KG im Anlagevermögen ausgewiesen worden war, da diese der Leasingnehmerin zugerechnet wurde. Unterlagen über Nebenabreden seien nicht bekannt.

#### *2. Beweiswürdigung*

Die Sachverhaltsfeststellungen entsprechen dem von der Behörde festgestellten Sachverhalt und wurden insoweit von der beschwerdeführende Partei nicht bestritten. In diesem Zusammenhang ergeben sich auch keinerlei Hinweise aus dem Verwaltungsakt, die an der Richtigkeit des festgestellten Sachverhaltes zweifeln lassen.

### 3. Rechtliche Beurteilung

#### 3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

In der Beschwerde vom 8. Jänner bzw. 14. Mai 2014 verwies die steuerliche Vertretung zunächst auf die Tatsache, dass der gegenständliche Bescheid keinerlei Begründung für das Abweichen vom erklärten Sachverhalt aufweise.

Diesbezüglich ist festzuhalten, dass gemäß § 93 Abs. 3 lit a BAO der Bescheid eine Begründung zu enthalten hat, wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs. 1 oder 3) zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird. Obwohl eine entgegen § 93 Abs. 3 lit a BAO fehlende oder mangelhafte Begründung eine Verletzung von Verfahrensvorschriften darstellt, steht dies der Annahme der Bescheidqualität der Erledigung nicht entgegen (Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 93 Tz 18 unter Verweis auf VwGH 15.3.1988, 87/14/0073).

Begründungsmängel im Abgabungsverfahren können im Rechtsmittelverfahren saniert werden. Daher kann z.B. die Begründung einer Beschwerdeentscheidung einen Begründungsmangel sanieren (Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 93 Tz 16), was im vorliegenden Fall auch im Rahmen der Beschwerdeentscheidung vom 27. November 2014 bzw. 14. Jänner 2015 erfolgte.

Gemäß dem festgestellten Sachverhalt ist die \*\*\* GmbH & Co KG im gegenständlichen Zeitraum durch Abschluss des Vertrags mit der \*\*\* GmbH Leasingnehmer des Grundstücks mit der EZ \*\*\* samt des darauf zu errichtenden Gebäudes. Die belangte Behörde geht in diesem Zusammenhang davon aus, dass dieses Grundstück samt Gebäude aufgrund des Vertrags mit der \*\*\* GmbH der \*\*\* GmbH & Co KG als wirtschaftliche Eigentümerin zuzurechnen ist.

Dazu ist folgendes festzuhalten:

Gemäß dem Erkenntnis des VwGH vom 13.9.2018, Ra 2018/15/0055, ist der wirtschaftliche Eigentümer (§ 24 BAO) in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Ein Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum ist dann anzunehmen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung), auszuüben in der Lage ist und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer, d.h. auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend machen kann (vgl. VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0039, mwN). Für die Frage des wirtschaftlichen

Eigentums ist insbesondere von Bedeutung, wer die Chance von Wertsteigerungen und das Risiko von Wertminderungen trägt (vgl. VwGH 25.1.2017, Ra 2014/13/0029, mwN).

Eine Anschaffung liegt vor, wenn die Vertragsgestaltung auf das Ziel der Verschaffung der Verfügungsmacht unter Ansatz eines kaufpreisähnlichen Entgelts hindeutet.

Beim Finanzierungsleasing gelten die Leasingraten auch eine Finanzierungsleistung ab. Die Gefahr des zufälligen Untergangs des Leasingguts geht auf den Leasingnehmer über (Jakom/Laudacher EStG § 2 Rz 76).

In seinem Erkenntnis vom 18.10.2012, 2011/15/0096 hält der VwGH fest, dass es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die Lösung der Frage, ob Leasinggüter dem Leasinggeber oder dem Leasingnehmer zuzurechnen sind, entscheidend darauf ankommt, ob die entgeltliche Überlassung des Leasinggutes an den Leasingnehmer gleich einer "echten" Vermietung als bloße Nutzungsüberlassung zu werten ist oder ob sich die Überlassung wirtschaftlich als Kauf (Ratenkauf) darstellt (vgl. VwGH 17. April 2008, 2005/15/0086). Es geht darum, ob der Leasingnehmer mit der Überlassung des Leasinggutes dessen wirtschaftlicher Eigentümer im Sinne des § 24 Abs. 1 lit. d BAO wird (vgl. VwGH 7. Juli 2011, 2008/15/0320).

Im Erkenntnis vom 7. Juli 2011, 2008/15/0320, hat der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck gebracht, dass das wirtschaftliche Eigentum dem Leasingnehmer u.a. dann zukommt, wenn neben dem Leasingvertrag eine Vereinbarung zwischen Leasinggeber und Leasingnehmer getroffen worden ist, dass der Leasingnehmer den Leasinggegenstand am Ende der Vertragslaufzeit um einen bereits bestimmten Kaufpreis erwirbt. Durch den zum Leasingvertrag hinzutretenden Abschluss der Vereinbarung über den Kauf des Wirtschaftsgutes kommen dem Leasingnehmer nicht bloß die Nutzungsmöglichkeit, sondern auch das Risiko der Wertminderung und die Chance der Wertsteigerung zu.

Leasingverträge enthalten Elemente eines Kauf- und eines Bestandvertrages. Das Rechtsgeschäft bedarf steuerrechtlich von Anfang an einer eindeutigen Zuordnung unter den Anschaffungs- oder unter den Gebrauchstatbestand und damit einer Zuordnung des Vertragsgegenstandes zum einen oder anderen Vertragstyp. Es kann davon ausgegangen werden, dass dann eine Anschaffung durch den Leasingnehmer vorliegt, wenn die Nichtausübung der eingeräumten Kaufoption geradezu gegen jede Vernunft wäre. Wenn der Leasingnehmer bei vernünftiger wirtschaftlicher Vorgangsweise von dem ihm unwiderruflich eingeräumten Optionsrecht Gebrauch machen muss, sind die Voraussetzungen für die Zurechnung an ihn erfüllt (vgl. VwGH vom 25.1.2006, 2006/14/0002 mit weiteren Verweisen).

Unter Option ist das Recht des Leasingnehmers zu verstehen, das Leasinggut nach Ablauf der Grundmietzeit kaufen oder weiterleasen zu können. Eine schriftliche Vereinbarung im Leasingvertrag ist nicht notwendig. Es ist jedoch für den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den Leasingnehmer entscheidend, dass diesem ein durchsetzbarer Rechtsanspruch auf die kaufweise Überlassung des Leasinggutes

eingerräumt wird. Für die Zurechnung beim Leasingnehmer ist nicht maßgeblich, ob das Optionsrecht mit Sicherheit ausgeübt wird; es genügt vielmehr, dass der Leasingnehmer das Optionsrecht mit hoher Wahrscheinlichkeit ausübt (*Toifl* in Doralt et al EStG20, § 2 Tz 137/1).

Die Zurechnung von Wirtschaftsgütern ist eine Rechtsfrage, die das Bundesfinanzgericht auf der Grundlage von Feststellungen über die tatsächlichen Verhältnisse eigenständig zu beurteilen hat (vgl. VwGH 18.10.2017, Ra 2017/13/0038).

Aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt sich, dass der \*\*\* GmbH & Co KG als Leasingnehmerin aufgrund des Vertrages vom 29.9.2006 umfangreiche Rechte zugestanden wurden. Als zentrales Element ist hervorzuheben, dass die Leasinggeberin verpflichtet wird der Leasingnehmerin die Liegenschaft ab einer gewissen Mindestvertragszeit zu verkaufen. Als Kaufpreis wurde dabei ein schon zu Abschluss des Leasingvertrages feststehender Berechnungsmodus vereinbart, der sich im wesentlichen aus dem Barwert der bis dahin entrichteten Mieten und Kautionen sowie dem bereits feststehendem offenen kalkulatorischem Restwert ermittelt. Es erschiene daher aus Sicht der \*\*\* GmbH & Co KG als wirtschaftlich grob widersinnig, wenn diese die Kaufoption nach der Mindestvertragsdauer nicht ausüben würde und auf einen Erwerb der Liegenschaft zum verbliebenen kalkulatorischen Restwert unter Anrechnung der bisher geleisteten Zahlungen verzichten würde.

Hinsichtlich der Risikotragung ist hervorzuheben, dass einerseits die \*\*\* GmbH & Co KG als Leasingnehmerin die Gefahr der Beschädigung und des Untergangs des Leasingobjektes alleine trägt. Andererseits diese im etwaigen Verwertungsfall (Verkauf an einen Dritten) auch für einen Mindererlös einzustehen hat bzw. der Leasingnehmerin 70% eines etwaigen Mehrerlöses zustehen.

Aufgrund dieser Tatsachen geht klar und deutlich hervor, dass der vorliegende Vertrag in Gesamtbetrachtung überwiegend als Kaufvertrag zu werten ist und die \*\*\* GmbH & Co KG daher ab Vertragsabschluss mit 29.9.2006 - und somit auch im fraglichen Zeitpunkt des Verkaufs der Gesellschaftsanteile durch die beschwerdeführende Partei - als wirtschaftliche Eigentümerin der gegenständlichen Liegenschaft anzusehen ist. Dies wird auch dadurch bestätigt, dass die \*\*\* GmbH & Co KG die gegenständliche Liegenschaft in ihr Anlageverzeichnis aufgenommen hat und - wie sich aus den o.e. Auskünften vom 15.4. und 18.5.2015 ergibt - offensichtlich auch selbst davon ausgeht, wirtschaftliche Eigentümerin der gegenständlichen Liegenschaft zu sein.

In weiterer Folge war daher zu prüfen, ob der Verkauf der Anteile an der \*\*\* GmbH & Co KG durch die beschwerdeführende Partei unter § 30 Abs. 1 Z 1 lit. a oder b EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 85/2008 zu subsumieren ist.

Nach § 30 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sind Spekulationsgeschäfte 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.*

*b) Bei anderen Wirtschaftsgütern, insbesondere bei Wertpapieren im Sinne des § 1 Abs. 1 des Depotgesetzes, bei sonstigen Beteiligungen und Forderungen, nicht mehr als ein Jahr.*

Der Verwaltungsgerichtshof hat diesbezüglich mit Erkenntnis vom 24.9.2014, 2012/13/0021 festgehalten, dass auf die Veräußerung eines Anteils an einer grundstücksverwaltenden Personengesellschaft die zehn- bzw. fünfzehnjährige Spekulationsfrist des § 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 und nicht die einjährige Spekulationsfrist des § 30 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 zur Anwendung zu gelangen hat.

Gemäß dem festgestellten Sachverhalt hat die beschwerdeführende Partei mit Vertrag vom 1.10.2010 ihren Kommanditanteil an der vermögensverwaltenden \*\*\* GmbH & Co KG veräußert. Die beschwerdeführende Partei war seit der Gründung der Gesellschaft mit 31.8.2006 Kommanditist. Da der \*\*\* GmbH & Co KG das wirtschaftliche Eigentum an der Liegenschaft EZ \*\*\* sowie dem darauf zu errichtenden Gebäude zuzurechnen war, führt die Veräußerung des Kommanditanteils an der gegenständlichen Personengesellschaft innerhalb der zehnjährigen Spekulationsfrist daher zu einem steuerpflichtigen Vorgang gem. § 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### 3.2. Zu Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit 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.

Der Verwaltungsgerichtshof hat zuletzt mit Erkenntnis vom 13.9.2018, Ra 2018/15/0055, über die Rechtsfrage abgesprochen, wann ein Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum vorliegen kann. Die weitere Rechtsfrage, ob auf die Veräußerung eines Anteils an einer grundstücksverwaltenden Personengesellschaft die zehn- bzw. fünfzehnjährige Spekulationsfrist des § 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 zur Anwendung kommt, hat der Verwaltungsgerichtshof bereits mit Erkenntnis vom 24.9.2014, 2012/13/0021 geklärt. Darüber hinaus lagen keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Wien, am 6. Juni 2019



