

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende R1 und die weiteren Senatsmitglieder R2, R3 und R4 in Beisein der Schriftführerin K in der Beschwerdesache X, y, vertreten durch TPA Horwath Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungs GmbH, vom 16. März 2009 bzw. 6. April 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 9. Februar 2009 und 31. März 2010 betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2007 und 2008 nach der am 16. April 2015 in 1030 Wien, Hintere Zollamtstraße 2b durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Die X (i.d.F. Bf.) wurde für die Jahre 2007 sowie 2008 zunächst erklärungsgemäß zur Körperschaftsteuer veranlagt. Mit Eingaben vom 16. März 2009 und 6. April 2010 erhob die Bf. dagegen Beschwerde.

Sie habe mit Beteiligungskaufvertrag vom 18. April 2007 einen 25%igen Kommanditanteil an der v veräußert. Die Beteiligung sei durch unentgeltliche Zuwendung des Stifters im Dezember 2005 erworben worden welcher ihn seinerseits im September 2005 angeschafft habe.

Bei der v handle es sich um eine rein vermögensverwaltende Kommanditgesellschaft (KG), deren Unternehmensgegenstand die Errichtung und langfristige Vermietung eines Bürogebäudes sei.

Die Bf. habe in Hinblick auf die in den EStR 2000 Rz. 6022 dargestellte Verwaltungsauffassung in der Körperschaftsteuererklärung 2007 ein Spekulationsgeschäft deklariert.

Nachdem diese Rechtsauffassung strittig und nach Ansicht der Bf. gesetzlich nicht gedeckt sei (vgl. Stoll Publikums-(Abschreibungs-)Gesellschaften 1985, 199f, Hirschler FinJ 1997, 65ff, Prodinger, ÖStZ 1997, 321f) wurde der Bescheid des Jahres 2007 bekämpft und eine Neuausfertigung ohne Besteuerung des Anteilsverkaufes i.H.v. € 519.917,81 begehrt.

Im Jahr 2008 wurden sonstige, aus demselben Grundgeschäft stammende Einkünfte i.H.v. € 78.019,15 die als nachträglicher Veräußerungserlös zugeflossen seien ebenso zunächst in die Körperschaftsteuererklärung aufgenommen und nach Veranlagung mit Berufung bekämpft, wobei hinsichtlich der Berufungsgründe auf den Körperschaftsteuerbescheid 2007 verwiesen wurde.

Fraglich sei, ob für den Anteil an einer grundstücksverwaltenden KG die ‚lange‘ zehnjährige Spekulationsfrist für Grundstücke und ‚grundstücksgleiche Rechte‘ oder die ‚kurze‘ Spekulationsfrist für andere Wirtschaftsgüter zur Anwendung komme.

Die österreichischen Höchstgerichte hätten sich bis dato nicht mit dieser Frage befasst. Im Bereich der Grunderwerbsteuer sowie des ErbSt/SchStG hätten der VwGH bzw. der VfGH wiederholt judiziert, dass ein Anteil an einer Personengesellschaft ein eigenes und komplexes Recht sei, das von den der Gesellschaft gehörenden Wirtschaftsgütern streng zu trennen sei. VwGH 2.5.1963, 1103/62, VfGH 29.11.1974, B 167/74. Auch im Bereich der Umsatzsteuer sei der Anteil an einer Personengesellschaft streng vom Vermögen der Gesellschaft zu trennen.

In der Bundesrepublik Deutschland läge demgegenüber bereits Judikatur zum Spekulationstatbestand vor. Der BFH habe wiederholt festgestellt, dass der Tatbestand des § 23 Abs. 1 Nr. 1 dEStG (dem der § 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 entspreche) den Gegenstand des Veräußerungsvorgangs zivilrechtlich bestimme. Gesamthandeigentum begründe – anders als Bruchteilseigentum – keinen sachenrechtlich fassbaren Anteil und infolgedessen auch kein Verfügungsrecht des einzelnen Gesellschafters an den Gegenständen des Gesamthandvermögens (BFH 4.10.1990, X R 148/88, BStBl 1992 II 212).

Die gesamthänderische Zurechnung des Gesellschaftsvermögens werde durch einen Gesellschafterwechsel nicht berührt. Die Finanzverwaltung berufe sich auf § 24 BAO. Zu der in Deutschland inhaltlich entsprechenden Vorschrift des § 39 dAO führe der BFH in seinem zit. Urteil aus, dass diese keine gesetzliche Grundlage dafür biete, die objektive Seite steuerrechtlicher Tatbestandsverwirklichung umzugestalten. Die Notwendigkeit der Zurechnung müsse sich aus den Einzelgesetzen ergeben. Eine anteilige Zurechnung sei nur dann erforderlich, wenn die Gesamthand selbst, die nicht Schuldnerin der Einkommensteuer sei, den Besteuerungstatbestand erfülle. Bei Veräußerungsvorgängen,

die von einzelnen Gesellschaftern verwirklicht würden, sei eine Zurechnung nach Bruchteilen nicht erforderlich.

Nach einem Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates (UFS) vom 16. September 2011 in dem die Bf. um Vorlage weiterer Unterlagen ersucht wurde, der sie mit Eingabe vom 7. Oktober 2011 nachkam, gab der UFS der Beschwerde mit Berufungsentscheidung vom 21. Dezember 2011 GZ RV/1060-W/09 miterledigt RV/1225-W/10 nach einer am 12. Dezember 2011 abgehaltenen mündlichen Verhandlung statt.

Gegen die Berufungsentscheidung des UFS wurde von Seiten der Amtspartei am 8. Februar 2012 Beschwerde vor dem Verwaltungsgerichtshof (Zl. 2012/13/0021) wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts erhoben.

In einer an den VwGH gerichteten Eingabe vom 21. Dezember 2012 erläutert die Bf., dass der Gesetzgeber mit Abgabenänderungsgesetz 2012 dem § 32 EStG 1988 einen Abs. 2 mit dem Wortlaut: „*Die Anschaffung oder Veräußerung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft stellt eine Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter dar*“ angefügt habe. Diese laut erläuternden Bemerkungen erfolgte Klarstellung sei eine offensichtliche Reaktion auf die zur gegenständlichen Beschwerde ergangene Berufungsentscheidung des UFS. Dabei handle es sich vor dem Hintergrund, dass der Gesetzgeber keine überflüssigen Normen schaffe, um keine Klarstellung sondern vielmehr eine konstitutive Norm, was sich auch darin eindeutig äußere, dass gemäß § 124b Z 235 EStG 1988 der § 32 (2) EStG 1988 erstmals auf Einkünfte anzuwenden sei, die nach dem 31. Dezember 2012 anfallen.

Der Verwaltungsgerichtshof hob die Berufungsentscheidung des UFS mit Erkenntnis vom 24. September 2014, Zl. 2012/13/0021 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes auf.

Gemäß § 42 Abs. 3 Verwaltungsgerichtshofgesetz tritt durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides nach Abs. 2 die Rechtssache in die Lage zurück, in der sie sich vor Erlassung des angefochtenen Bescheides befunden hatte.

Somit ist die Berufungsentscheidung vom 21. Dezember 2011 GZ RV/1060-W/09 miterledigt RV/1225-W/10 aus dem Rechtsbestand getreten.

Über die Beschwerden vom 16. März 2009 und 6. April 2010 gegen die Körperschaftsteuerbescheide der Jahre 2007 und 2008 war daher neuerlich zu entscheiden.

In dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes wurde die Berufungsentscheidung (unter Hinweis auf VwGH-Judikatur) im Wesentlichen mit der Begründung aufgehoben, dass Beteiligungen an betrieblich tätigen Mitunternehmerschaften ertragsteuerlich nicht als eigene Wirtschaftsgüter, sondern als aliquote Beteiligungen an jedem aktiven und passiven Wirtschaftsgut des Beteiligungsunternehmens anzusehen seien.

Mit Eingabe vom 5. Dezember 2014 legte die Bf. dar, dass die Begründung des VwGH nicht zu überzeugen vermöge, da auf das Thema der Beschwerde nicht eingegangen worden sei. Die vom VwGH zit. Entscheidungen Zlen. 2007/15/0048 bzw. 2011/15/0082

würden keine vermögensverwaltende sondern eine gewerbliche Mitunternehmerschaft bzw. eine Miteigentumsgemeinschaft betreffen.

Die mit diesen Organisationsformen verbundenen Konsequenzen würden sich nicht auf eine vermögensverwaltende KG übertragen lassen.

Für eine gewerbliche Mitunternehmerschaft gebe es eine klare gesetzliche Grundlage u.zw. § 24 EStG iVm § 23 EStG. Mitunternehmerschaften würden in Deutschland gleich behandelt wie in Österreich (§§ 15 und 16dEStG). Dennoch habe der Bundesfinanzhof (BFH) die für Mitunternehmerschaften geltenden Grundsätze nicht analog auf eine grundstücksverwaltende KG angewandt. Es könne erwartet werden, dass der VwGH nachvollziehbar begründe, weshalb er zu einem (im Vergleich zum BFH) anderen Ergebnis komme u.zw. auch unter Bedachtnahme darauf, dass § 30 EStG und § 23 dEStG denselben Ursprung hätten und im maßgeblichen Zeitraum im Wortlaut vollständig ident gewesen seien.

Dass bei einer Miteigentumsgemeinschaft der Verkauf eines Grundstückes durch einen Miteigentümer einen Grundstücksverkauf darstelle stehe außer Zweifel. Das Miteigentum sei jedoch vom Gesamthandeigentum zu unterscheiden. Der BFH habe erläutert, dass Gesamthandeigentum anders als Bruchteilseigentum keinen sachenrechtlich fassbaren Anteil und infolgedessen auch kein Verfügungsrecht an den einzelnen Gegenständen des Gesamthandvermögens begründe. Ein Miteigentümer verkaufe eindeutig nach dem Wortlaut des § 30 EStG 1988 ein Grundstück im Sinne des bürgerlichen Rechts. Bei einer Personengesellschaft wie einer KG sei hingegen zu beachten, dass diese Rechtsfähigkeit besitzen und sich die Teilhaberrechte jedes Gesellschafters, die sich aus der Zugehörigkeit aus der Gesamthand ergeben, nicht auf die einzelnen Gegenstände des Gesellschaftsvermögens beziehen würden (vgl. Kalss/Nowotny/Schauer, Österreichisches Gesellschaftsrecht, Wien 2008, 2/707 iVm 2/114). Bei Gesellschafterwechsel bleibe die Identität der Gesellschaft erhalten und diese unverändert Eigentümerin des Grundstücks. Der Unterschied zwischen einer Miteigentümerschaft an einem Grundstück und dem Kommanditisten einer grundstücksverwaltenden KG werde im Falle einer Kreditaufnahme mit dinglicher Besicherung deutlich. Eine solche sei nur bei einem Miteigentümer möglich, wohingegen im Falle einer KG nicht der einzelne Kommanditist, sondern nur die KG dingliche Sicherheiten gewähren könne. Dasselbe gelte für die Abtretung von Mietforderungen im Falle einer Kreditaufnahme. Es sei offensichtlich, dass der Gesetzgeber diesen Unterschied im Auge gehabt habe, wenn er im Bereich des § 30 EStG auf Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte im Sinne des bürgerlichen Rechts abgestellt habe. In seiner Entscheidung vom 13. Oktober, 1978 ZI. 1902/76 habe der VwGH diesen Unterschied anerkannt, wenn er ausführe: „Im Grundbuch wird das Eigentum an Liegenschaften für die Personengesellschaft und nicht für die einzelnen Gesellschafter als Eigentümer des Gesamthandvermögens einverleibt.“

Es liege auch keine pflichtwidrige Lücke vor, weshalb die Behandlung des Anteils an einer Miteigentumsgemeinschaft bzw. GesB R auch in teleologischer Interpretation nicht auf einen Anteil an einer KG übertragen werden könne.

Es sei davon auszugehen, dass es bis zum Inkrafttreten von § 32 Abs. 2 EStG 1988 keine normative Grundlage gegeben habe, den Verkauf eines Anteils an einer grundstücksverwaltenden KG als anteiligen Grundstücksverkauf zu behandeln. Wäre eine Durchgriffsbesteuerung vom Gesetzgeber beabsichtigt gewesen, hätte er dies ausdrücklich ins Gesetz geschrieben (wie für Mitunternehmerschaften) oder in § 30 EStG 1988 nicht ausdrücklich nur für Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte im Sinne des bürgerlichen Gesetzes eine spezielle Spekulationsfrist vorgesehen. Eine analoge Anwendung der für Mitunternehmerschaften geltenden Bestimmungen sei aus folgenden Gründen nicht angebracht:

Für den außerbetrieblichen (im Gegensatz zum betrieblichen) Bereich gelte bis zum BudBG 2011 der Grundsatz, dass die Veräußerung von Privatvermögen mit Ausnahme der Spekulationsbesteuerung nicht steuerpflichtig sei, wohingegen im betrieblichen Bereich grundsätzlich immer Steuerpflicht gegeben sei, wobei Ausnahmen gesetzlich normiert sein müssten. Zulässig sei eine Analogie dann, wenn die Steuerpflicht außer Zweifel stehe und sich nur die Frage nach der Zurechnung der Einkünfte stelle.

Als nicht zulässig werde hingegen die analoge Anwendung des zweiten Halbsatzes von § 23 Z 2 EStG 1988 auf eine grundstücksverwaltende KG angesehen. Fremdübliche Leistungen zwischen dem Gesellschafter und der KG könnten nicht in Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung umgedeutet werden (vgl. Doralt, EStG § 28 Rz. 281).

Wenn es aber nicht einmal zulässig sei, steuerpflichtige Einkünfte in eine andere Einkunftsart umzudeuten, so müsse es völlig ausgeschlossen sein, § 30 EStG 1988 durch Analogie dergestalt zu interpretieren, dass ein nichtsteuerbarer Vorgang unter einen steuerpflichtbegründenden Tatbestand subsumiert werde.

Wenn der VwGH der Auffassung sei, dass die Grundsätze der §§ 23 und 24 EStG 1988 aus teleologischer Sicht auf die Veräußerung eines Anteils an einer grundstücksbesitzenden KG zu übertragen seien, so müssten konsequenterweise auch Begünstigungen von Mitunternehmerschaften auf rein vermögensverwaltende Personengesellschaften übertragbar sein, was nicht der Fall sei.

Aus historischer Sicht sei zu erwähnen, dass die Spekulationsfrist für Grundstücke ursprünglich 2 Jahre und jene für andere Wirtschaftsgüter ein Jahr betragen habe. Stoll habe bereits 1985 die Auffassung vertreten, dass der Anteil an einer grundstücksverwaltenden KG nicht der Spekulationsfrist für Grundstücke, sondern der Frist für andere Wirtschaftsgüter unterliege. Mit dem EStG 1988 sei die Spekulationsfrist für Grundstücke auf 10 Jahre verlängert worden. Nach wie vor habe der für Grundstücke und Rechte maßgebliche Wortlaut auf solche, die den Vorschriften bürgerlichen Rechts unterliegen abgestellt.

Der BFH habe im Jahr 1991 sowie 2006 (zur alten Rechtslage) die Auffassung von Stoll bestätigt. Der deutsche Gesetzgeber habe darauf reagiert und die bisherige Verwaltungsauffassung kodifiziert, indem er klargestellt habe, dass die Anschaffung oder Veräußerung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer

Personengesellschaft eine Anschaffung oder Veräußerung der einzelnen Wirtschaftsgüter darstelle. Der österreichische Gesetzgeber habe es hingegen verabsäumt, auf die Rechtsprechung des BFH ‚klarstellend‘ zu reagieren. Bewusst geworden sei ihm dies erst mit der UFS–Entscheidung vom 12. Dezember 2012 (Anmerkung: gemeint 21. Dezember 2012) RV/1060-W/09 bzw. RV/1225-W/10 im Zuge dessen dem § 32 EStG 1988 der Abs. 2 beigefügt worden sei, der wortwörtlich der Bestimmung des § 23 dEStG 1988 entspreche.

Die behauptete Klarstellung der Rechtslage stehe im Widerspruch mit der zit. Inkrafttretensbestimmung sowie zum erklärten Ziel einer Eindämmung der Normenflut. Dies auch deshalb, weil es dem Gesetzgeber nach Judikatur des VwGH nicht unterstellt werden dürfe, überflüssige Normen zu schaffen. Der VwGH habe ein entsprechendes Schreiben der Bf. in seiner Entscheidung ohne nähere Erklärung abgetan.

§ 24 BAO könne nicht hilfsweise als Rechtfertigung herangezogen werden, da diese Bestimmung lediglich regle, wem die auf Gesellschaftsebene vorhandenen Wirtschaftsgüter zuzurechnen seien. Die Bestimmung sei als reine Zurechnungsvorschrift anzusehen, die nichts über die Qualität eines Wirtschaftsgutes aussage und normiere nicht, dass der Anteil des Kommanditisten anteilig das Vermögen der Gesellschaft verkörpere.

Mit Eingabe vom 13. April 2015 ergänzte die Bf. ihre Beschwerde. Einerseits wurde auf ein Urteil des VwGH verwiesen (ZI. 90/15/0014 v. 12. November 1990), wonach die Heranziehung deutscher Literatur und Judikatur bei gleicher Rechtslage durchaus zulässig und zweckmäßig sei. Zur unterschiedlichen Behandlung des betrieblichen/ außerbetrieblichen Bereiches wurde das VwGH-Erkenntnis vom 11. November 2008, ZI 2006/13/0088 zitiert: „*Im Bereich der außerbetrieblichen Einkunftsarten werden Vorgänge der Vermögenssphäre – soweit sie nicht unter die §§ 30 und 31 EStG 1988 fallen – steuerlich nicht erfasst.*“ Weiters wurde darauf hingewiesen, dass die von Stoll vertretene Ansicht, wonach bei einer grundstücksverwaltenden KG nicht die Frist für Grundstücke, sondern jene für ‚andere Wirtschaftsgüter‘ im Falle der Veräußerung maßgeblich sei, möglicherweise auf das VwGH Erkenntnis vom 3. April 1984, ZI. 83/14/0143 zurückgehe, wonach ein und dasselbe Wirtschaftsgut nur entweder dem wirtschaftlichen oder dem zivilrechtlichen Eigentümer zugerechnet werden könne. Daraus folge zwingend, dass Stoll wie auch der BFH davon ausgehe, dass die Zurechnungsvorschrift des § 24 BAO keine Grundlage dafür bieten könne, den Verkauf eines Kommanditanteils als Verkauf der anteiligen Wirtschaftsgüter umzudeuten. Zivilrechtlicher Eigentümer des Grundstücks sei eindeutig die KG. Die Zurechnungsvorschrift des § 24 Abs. 1 lit e BAO komme nur für jene Fälle zur Anwendung, in denen die KG selbst kein steuerliches Zurechnungssubjekt sei, die ihr gehörigen Wirtschaftsgüter aber dennoch einem Steuersubjekt zugerechnet werden müssten. Wende man die Vorschrift auch auf das ‚originär‘ der KG zuzurechnende Grundstück an, so komme es zu einer gleichzeitigen Zurechnung zu zwei Rechtsträgern, was in Widerspruch zu der zit. Judikatur des VwGH stehe.

In der mündlichen Verhandlung wurde von Seiten der Bf. eine Unterlage vorgelegt, nach der, da der Anteil an einer grundstücksbesitzenden KG nicht mit einem Miteigentumsanteil an einem Grundstück vergleichbar sei, in § 30 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 jedoch von diesen die Rede sei, eine Gesetzeslücke vorliege, die nicht durch Analogie zu schließen sei. Die Übertragung der für Mitunternehmerschaften geltenden Grundsätze auf § 30 EStG scheiterte am ‚Dualismus der Einkünfteermittlung‘ (betrieblicher vs. außerbetrieblicher Bereich). Die Vertreterin des Finanzamtes brachte ergänzend vor, dass zu 24 BAO keine vergleichbare Rechtslage in Deutschland vorliege. Der steuerliche Vertreter verwies wiederholt darauf, dass keine Möglichkeit bestehe, ein und dasselbe Wirtschaftsgut zweimal originär zuzurechnen uzw. sowohl der KG als auch dem Gesellschafter selbst.

Rechtliche Würdigung

§ 30 (1) EStG 1988 in der maßgeblichen Fassung lautet (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.
 - 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.

...

Wurde das Wirtschaftsgut oder die rechtliche Stellung aus einem Geschäft im Sinne der Z 2 unentgeltlich erworben, so ist auf den Anschaffungszeitpunkt oder den Eröffnungszeitpunkt des Geschäftes beim Rechtsvorgänger abzustellen.

§ 32 (2) EStG 1988 i.d.F. BGBl. I Nr. 112/2012 lautet:

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

§ 124b Z 235 EStG 1988 lautet:

§ 32 Abs. 1 und 2 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 112/2012 ist erstmals anzuwenden für Einkünfte, die nach dem 31. Dezember 2012 anfallen.

§ 21 (1) BAO lautet:

Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Bei der Bf. handelt es sich um eine privatrechtliche Stiftung, die nach dem Privatstiftungsgesetz mit Stiftungsurkunde vom 23. Dezember 2005 errichtet wurde. Zweck ist die wirtschaftliche Unterstützung und Förderung des Stifters und dessen Angehöriger.

Die v ist eine vermögensverwaltende Gesellschaft, deren Betriebsgegenstand nach Angaben der Bf. die langfristige Vermietung eines Bürogebäudes ist. Als vermögensverwaltende Gesellschaft erzielt die v außerbetriebliche Einkünfte.

V hat mit Kaufvertrag vom 22. April 2005 einen 25%igen Kommanditanteil an der v erworben.

Er hat diesen Anteil als Erststifter der Bf. mit Widmungserklärung vom 23. Dezember 2005 gestiftet.

Die Bf. veräußerte mit Beteiligungskaufvertrag vom 18. April 2007 ihren gesamten Kommanditanteil u.zw. 24,9% an die m1 sowie 0,1% an die m2 .

Strittig ist auch im gegenständlichen fortgesetzten Verfahren, ob die Veräußerung des Gesellschaftsanteiles unter Beachtung des Spekulationstatbestandes des § 30 EStG 1988 zu steuerpflichtigen sonstigen Einkünften führt.

Die sich mit der Eingabe der Bf. in der Berufungsentscheidung GZ RV/1060-W/09 miterledigt RV/1225-W/10 dargestellte, deckende rechtliche Ansicht des UFS, der mit Hinweis auf deutsche Judikatur davon ausging, dass die Veräußerung eines anderen Wirtschaftsgutes i.S.d. § 30 (1) Z 1 lit b EStG 1988 vorliegt, dessen Spekulationsfrist abgelaufen ist und daher keine Spekulationseinkünfte zu versteuern sind wurde vom Verwaltungsgerichtshof verworfen und unter Verweis auf Literatur bzw. Judikatur ausgeführt, dass Beteiligungen an betrieblich tätigen Mitunternehmerschaften ertragsteuerlich nicht als eigene Wirtschaftsgüter, sondern als aliquote Beteiligung an jedem aktiven und passiven Wirtschaftsgut gelten. ,*Entsprechend diesem bei der ertragsteuerlichen 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 verneint hat.*‘

Die Bf. verweist in ihrer Eingabe vom 5. Dezember 2014 darauf, dass der VwGH mit den von ihm zitierten Erkenntnissen nicht auf das Thema der Beschwerde eingehe, da das im aufhebenden Erkenntnis zit. Erkenntnis vom 29. Juli 2010, Zi. 2007/15/0048 eine

gewerbliche Mitunternehmerschaft und jenes vom 27. Februar 2014, Zi. 2011/15/0082 eine Miteigentumsgemeinschaft betreffe.

Wenn der VwGH in seinem aufhebenden Erkenntnis (Zl. 2012/13/0021 v. 24. September 2014) u.a. mit Verweis auf sein Erkenntnis vom 29. Juli 2010 Zi. 2007/15/0048 (betreffend eine gewerbliche Mitunternehmerschaft) bei einer im Verhältnis zur Bundesrepublik Deutschland vergleichbaren ertragssteuerlichen Rechtslage zu einem anderen Schluss als der BFH gelangt, so ist dies Ausfluss einer sich in dem Erkenntnis widerspiegelnden, abweichenden Rechtsansicht die ihren Schwerpunkt auf das ertragsteuerliche Durchgriffsspinzip legt. Der VwGH hat in dem von ihm zit. Erkenntnis (Zl. 2007/15/0048) ausgesprochen, dass Beteiligungen an Mitunternehmerschaften steuerlich nicht als eigenständige Wirtschaftsgüter gelten sondern sich als aliquote Beteiligung an jedem aktiven und passiven Wirtschaftsgut des Beteiligungsunternehmens darstellen. Verwiesen wird u.a. darauf, dass Personengesellschaften zwingend nach der Spiegelbildtheorie zu bilanzieren sind, wonach Mitunternehmerschaftsanteile bei Beteiligten mit jenem Betrag anzusetzen sind, die dem Kapitalkonto der Beteiligten entsprechen.

Im Erkenntnis Zl. 99/14/0134 vom 19. März 2002 hat der VwGH bezogen auf eine geltend gemachte Teilwertabschreibung einer betrieblichen Personengesellschaft dargelegt, dass eine solche nicht zulässig ist, was seine Begründung in der unmittelbaren Zurechnung der von der Personengesellschaft erzielten Gewinne und Verluste beim Gesellschafter findet. Verluste der Personengesellschaft dürfen sich demnach nicht doppelt, nämlich zusätzlich zum Ergebnisanteil auch über den Ansatz der Beteiligung auswirken.

Ginge man davon aus, dass Beteiligungen an gewerbliche Mitunternehmerschaften nicht durch ihre aliquoten Anteile an den Aktiva und Passiva definiert sind, sondern die Beteiligung einen eigenständigen Wert darstellt, würde es im Falle eines gesunkenen Teilwerts der Beteiligung (mit Teilwertabschreibung) zu einer doppelten Erfassung des Verlustes (durch den zugewiesenen Verlustanteil sowie den herabgesetzten Wert der Beteiligung) kommen. Im außerbetrieblichen Bereich wäre eine Abschreibung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung mit dem selben Ergebnis möglich.

Gegenständlich ist zwar kein laufender Geschäftsbetrieb zu beurteilen und auch die Verlustzuweisung an Kommanditisten einer grundstücksverwaltenden KG ist im Gegensatz zu gewerblichen Personengesellschaften nur bis zur Höhe der Einlage möglich (vgl. Doralt, § 28 Rz. 275-276), es ist aber kein Grund erkennbar, weshalb im Falle der Veräußerung der Beteiligung diese selbst (und nicht die dahinterstehenden Wirtschaftsgüter) Anknüpfungspunkt der Besteuerung sein sollten, da es diesfalls zu einer gesonderten Behandlung des Veräußerungserlöses der Beteiligung im Vergleich zu laufenden Erlösen/Verlusten aus einer vergleichbaren Beteiligung kommen würde.

Zu den Ausführungen der Bf. zu dem Erkenntnis vom 27. Februar 2014, Zi. 2011/15/0082, die eine vermögensverwaltende GesB R zum Gegenstand hatte und den sich daraus ergebenden Unterschieden zwischen Gesamthandeigentum und Miteigentum ist

darauf zu verweisen, dass der VwGH wie oben dargestellt auch im Falle gewerblicher Mitunternehmerschaften (sowie gegenständlich auch für vermögensverwaltende Mitunternehmerschaften) das Durchgriffsprinzip als anwendbar angesehen hat (s. oben).

Der VwGH tut in seinem Erkenntnis unmissverständlich kund, dass er Beteiligungen an Miteigentümergemeinschaften bzw. Personengesellschaften, seien sie vermögensverwaltend oder gewerblich tätig, nach dem Durchgriffsprinzip behandelt wissen will und die diesbezüglichen Ausführungen des BFH bei Vorliegen von Gesamthandeigentum (der zu einem anderen Ergebnis gekommen ist) nicht teilt.

Die Ausführungen der Bf. vom 5. Dezember 2014 bzw. ergänzend vom 13. April 2015, die auf unterschiedliche Behandlung von Grundstücken im Gesamthandvermögen (vs. Miteigentum) hinweist (Erwerb von Grundstücken durch die Miteigentümer bzw. durch die rechtsfähige Personengesellschaft sowie die daraus resultierenden Auswirkungen z.B. bei der Kreditvergabe) und daraus auf eine ihrer Ansicht nach erforderliche unterschiedliche steuerliche Behandlung hinweist, erweisen sich damit als nicht im Einklang mit der Rechtsansicht des VwGH im zit. Erk. stehend.

Dies auch dann, wenn § 30 EStG 1988 (worauf die Bf. hinweist) auf Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte im Sinne des bürgerlichen Rechts abstellt. Mit dem Erkenntnis des VwGH ist keine Abkehr von der im Ertragssteuerrecht vorherrschenden wirtschaftlichen (§ 21 BAO) hin zu einer formalrechtlichen Betrachtungsweise verbunden.

Die Bf. legt hierzu dar, dass der VwGH mit Erkenntnis vom 13. Oktober 1978, Zl. 1902/76 darauf hingewiesen hat, dass der Anteil am Gesamthandeigentum jeder Verfügung des einzelnen Gesellschafters entzogen ist.

Das Erkenntnis erging Grunderwerbsteuer wobei der VwGH in diesem Erkenntnis aber auch darlegt, dass das Grunderwerbsteuerrecht grundsätzlich an bürger- bzw. handelsrechtliche Gestaltung der Erwerbsvorgänge anknüpft, eine Vorgangsweise, die auf das Ertragssteuerrecht nicht übertragbar ist.

Die Bf. verweist des Weiteren darauf, dass eine Steuerpflicht bei der Veräußerung von Privatvermögen grundsätzlich nicht vorliegt und der Spekulationstatbestand lediglich eine Ausnahmebestimmung darstellt, wohingegen im betrieblichen Bereich entsprechende Veräußerungsgewinne grundsätzlich (mit Ausnahmen) immer steuerpflichtig sind. Eine analoge Anwendung der Vorschriften, die eine Steuerpflicht für Mitunternehmerschaften regeln, auf vermögensverwaltende Personengesellschaften hält sie daher für nicht angebracht.

Im dem vom VwGH zur Stützung seiner Ansicht angeführten Erkenntnis vom 27. Februar 2014, Zl. 2011/15/0082 wurde im Falle einer nicht gewerblich tätigen (vermögensverwaltenden) GesbR dargelegt, dass für den Fall, dass sich die Miteigentümer dazu entschließen würden, das gemeinschaftliche Gut zu verkaufen, der anteilige Verkaufserlös im Rahmen des jeweiligen Einzelbetriebes zu erfassen ist. Wenn die Mitunternehmerschaft als solches keine betrieblichen Einkünfte erzielt und die

Beteiligung notwendiges Betriebsvermögen darstellt, so sind bei den Gesellschaftern die Anteile an den Wirtschaftsgütern anzusetzen.

Der VwGH vertritt die Rechtsansicht, wonach Anteile an Personengesellschaften, die außerbetriebliche Einkünfte erzielen, mit den Anteilen an den in der Gesellschaft befindlichen Wirtschaftsgütern anzusetzen sind (vgl. Quantschnigg/Schuch Einkommensteuerhandbuch § 6 Rz. 156.3).

Im Gegensatz zu den Darstellungen der Bf. liegt keine Umdeutung des § 30 EStG 1988 von einem nichtsteuerbaren Vorgang (durch Analogie) in einen steuerpflichtbegründenden Tatbestand vor. Denn wäre die Veräußerung eines Grundstückes im Rahmen einer Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Gesellschaft grundsätzlich nicht steuerbar, müsste auch nicht untersucht werden, ob dessen Veräußerung der kurzen Spekulationsfrist für ‚andere Wirtschaftsgüter‘ oder der Spekulationsfrist für Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte unterliegt, sondern sie wäre steuerfrei. Dass und aus welchen Grund die Bf. die Veräußerung eines Anteils an einer grundstücksverwaltenden KG als (grundsätzlich) nicht steuerbar erachtet, hat sie nicht näher dargetan.

Doralt, EStG 1988 § 28 Rz. 270 verweist darauf, dass die Ermittlung der Einkünfte vermögensverwaltender Gesellschaften einkommensteuerlichen Grundsätzen folgt und (nur) Gewinne aus der Veräußerung von Liegenschaften außerhalb der Spekulationsfrist daher steuerfrei sind.

Wenn die Bf. vermeint, dass der Gesetzgeber als Ausfluss der vom UFS in seiner Entscheidung vom 12. Dezember 2011 Gz. RV/1060-W/09 bzw. RV/1225-W/10 dargelegten Ansicht mit Abgabenänderungsgesetz vom 14. Dezember 2012 in § 32 EStG 1988 einen Absatz 2 eingefügt hätte, mit dem die hier angesprochene Rechtsfrage nicht klarstellend, sondern mit normativer Kraft eingefügt wurde, wofür nach ihrer Darstellung spricht, dass diese gesetzliche Bestimmung gemäß § 124 b Z 235 EStG 1988 erstmals auf Einkünfte, die nach dem 31. Dezember 2012 anfallen, anzuwenden ist, so ist auf das Judikat des VwGH zu verweisen, der in seinem das Vorverfahren betreffenden Erkenntnis dazu erläutert, dass die Aufnahme dieser Bestimmung nichts daran ändert, dass sich die die darin zum Ausdruck kommende Beurteilung schon bisher aus den ertragsteuerlichen Grundsätzen (samt der von ihm entwickelten Judikatur) ergeben hat.

Schließlich erläutert die Bf., dass § 24 BAO nicht zur Rechtfertigung herangezogen werden kann, da dieser nur regelt, wem die Wirtschaftsgüter auf Gesellschaftsebene zuzurechnen sind aber nichts über die Qualität eines Wirtschaftsgutes aussagt, eine Ansicht, die laut Bf. auch vom BFH geteilt wird.

Dazu ist zu erwähnen, dass Ruppe („Die grundstücksverwaltende Kommanditgesellschaft und ihre steuerliche Behandlung“, Orac 1982 S 30f) zu dieser Rechtsfrage ausführt: „*Gewinne, die durch Veräußerung von der KG gehörenden Grundstücken erzielt werden, sind steuerlich im Hinblick auf § 24 Abs. 1 lit. e BAO den Gesellschaftern anteilig als Gewinne aus der Veräußerung von Privatvermögen zuzurechnen.*“ und damit in

Anwendung des § 24 BAO zu einer zu Stoll (laut Bf., s.o.) gegenteiligen Auffassung gelangt.

Zur Frage der Anwendbarkeit des § 24 BAO ist jedoch anzuführen, dass der VwGH in seinem aufhebenden Erkenntnis diese Bestimmung nicht herangezogen, sondern auf das ertragsteuerliche Durchgriffsprinzip verwiesen hat und der Senat aufgrund der vom Bf. vorgebrachten Argumente keine Veranlassung sieht, von der vom Höchstgericht zum Ausdruck gebrachten Rechtsansicht abzugehen.

Es ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 9 i.V.m. Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da die hier aufgeworfene Rechtfrage vom VwGH in seinem o.a. Erkenntnis bereits abschließend beurteilt wurde.

Wien, am 22. April 2015