

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende R1 und die weiteren Senatsmitglieder R2, R3 und R4 in Beisein der Schriftführerin Monika Holub in der Beschwerdesache X, y, Bundesrepublik Deutschland vom 24. Juni 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 15. Mai 2013, betreffend Einkommensteuer 2011 in der Sitzung am 11. November 2015 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 wird abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin X (i.d.F. Bf.) erklärte im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2011 (als beschränkt Steuerpflichtige) Einkünfte aus Spekulationsgeschäften i.H.v. € 15.493,58.

Das Finanzamt Wien 1/23 erließ daraufhin einen erklärungsgemäßen Einkommensteuerbescheid für 2011.

In einer als Beschwerde zu wertenden Berufung vom 24. Juni 2013 brachte die Bf. vor, dass sie mit Stichtag 31. Dezember 2011 ihren 0,26%igen Anteil an der rein vermögensverwaltenden s veräußert habe. Der Anteil sei am 1. Jänner 2003 erworben worden.

Gemäß Berufungsentscheidung des UFS vom 21. Dezember 2011 Gz. RV/1060-W/09 sei bei der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft die Spekulationsfrist für ‚andere Wirtschaftsgüter‘ i.S.d. § 30 Abs. 1 lit b EStG 1988 aF anzuwenden. Da im Zeitpunkt des Beteiligungsverkaufs die einjährige Spekulationsfrist abgelaufen sei, liege beim Beteiligungsverkauf kein Spekulationsgeschäft vor. Es werde beantragt, die Einkünfte aus Spekulationsgeschäften mit € 0,- festzusetzen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 9. Juli 2013 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Bei der Beteiligung an einer Personengesellschaft handle es sich auf Grund des in diesem Fall anzuwendenden Transparenzprinzips steuerlich nicht um ein eigenständiges Wirtschaftsgut sondern um eine aliquote Beteiligung an jedem aktiven und passiven Wirtschaftsgut der Personengesellschaft. Die Wirtschaftsgüter seien den Gesellschaftern gemäß § 24 Abs. 1 lit e BAO nach Bruchteilen zuzurechnen. Einkommensteuerlich komme es daher zu einem Durchgriff durch die Personengesellschaft auf die einzelnen Gesellschafter. Bei der Veräußerung einer Beteiligung an einer außerbetrieblich tätigen Kommanditgesellschaft sei hinsichtlich der von dieser Kommanditgesellschaft gehaltenen Grundstücke die Spekulationsfrist gemäß § 30 Abs. 1 Z 1 lit a EStG 1988 anzuwenden. Gegen die angesprochene Entscheidung des UFS sei VwGH-Beschwerde erhoben worden.

Mit Eingabe vom 5. August 2013 stellte die Bf. einen Antrag auf Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz und verwies dabei wiederum auf die Entscheidung des UFS vom 21. Dezember 2011 Gz. RV/1060-W/09. Weiters wurde dargelegt, dass gemäß AbgÄG 2012, BGBl I 2012/112 die Anschaffung oder Veräußerung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft ab dem Jahr 2013 anteilige Wirtschaftsgüter darstellen würden. Die Bf. habe ihre Anteile mit 31. Dezember 2011 verkauft. Die Änderungen des AbgÄG 2012 kämen in diesem Fall noch nicht zur Anwendung.

Beantragt wurde die Erledigung der Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

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

Von dem Abgabepflichtigen wurde im dortigen Verfahren in der Folge eine Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof gerichtet, dessen Behandlung mit Beschluss vom 1. Juli 2015 Zl. E 1180/2015-4 abgelehnt wurde, nachdem spezifische verfassungsrechtliche Überlegungen insbesondere zur Frage, ob die Veräußerung eines Gesellschaftsanteils an einer grundstücksverwaltenden Kommanditgesellschaft in den Geltungsbereich vor dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 und § 30 Abs. 1 Z 1 lit a EStG 1988 falle, vor dem Hintergrund der zit. Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes nicht anzustellen gewesen seien.

Aus dem Akt geht hervor, dass der steuerliche Vertreter mit 26. März 2015 seine Vollmacht zurückgelegt hat.

In einem Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 18. August 2015 an die Bf. wurde dieser die Rechtslage und die ergangenen höchstgerichtlichen Entscheidungen dargelegt und weiterführende Fragen zum Sachverhalt gestellt, wobei auch angefragt wurde, ob angesichts der Entscheidungen des VwGH bzw. VfGH weiterhin an der Beschwerde (bzw. dem Vorlageantrag) festgehalten werde.

Das Schreiben blieb unbeantwortet.

Zur mündlichen Verhandlung ist die Bf. nicht erschienen.

Rechtliche Würdigung

§ 30 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 natürliche beschränkt steuerpflichtige Person, die einen 0,26%igen Anteil an einer rein vermögensverwaltenden Gesellschaft am 1. Jänner 2003 erwarb und am 31. Dezember 2011 veräußerte.

Weitergehende Fragen zum Nachweis der Anschaffungskosten, des Veräußerungserlöses sowie der damit verbundenen Veräußerungskosten blieben unbeantwortet, wobei das BFG dem Finanzamt folgend keine Bedenken gegen die inhaltliche Richtigkeit der in der Steuererklärung getätigten Angaben hat.

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

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 Zl. 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 mit Schwerpunkt auf das ertragsteuerliche Durchgriffsprinzip. Der VwGH hat in dem von ihm zit. Erkenntnis (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.

Der VwGH tut in seinem Erkenntnis unmissverständlich kund, dass er Beteiligungen an Miteigentümergeinschaften 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.

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 diesbezüglich auf den ablehnenden Beschluss des VfGH vom 1. Juli 2015 Zl. E 1180/2015-4 zu verweisen, mit dem der vom selben steuerlichen Vertreter vertretene Bf. wie im gegenständlichen Erkenntnis zunächst die Bf., die Behandlung der Beschwerde auch aus verfassungsrechtlicher Sicht abgelehnt wurde.

Nachdem es sich bei der Veräußerung des Mitunternehmeranteils der Bf. um die dahinterstehende Veräußerung eines Grundstücks handelte, war für die Ermittlung der Spekulationseinkünfte die Frist gemäß § 30 Abs. 1 Z 1 lit a EStG 1988 anzuwenden, die für Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung 10 Jahre beträgt, vorgesehen ist. Da die Anschaffung und Veräußerung des gegenständlichen Kommanditanteils innerhalb dieser Frist lag, war von einem steuerpflichtigen Spekulationstatbestand auszugehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision, 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, zulässig. Da zu der oben aufgeworfenen Rechtsfrage bereits höchstgerichtliche Entscheidungen des VwGH sowie des VfGH ergangen sind (vgl. oben) und das Bundesfinanzgericht diesen in dem gegenständlichen Erkenntnis folgt, war eine Revision nicht zulässig.

Wien, am 23. November 2015