

# TE Vwgh Erkenntnis 2022/2/3 Ra 2020/15/0036

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 03.02.2022

## Index

000

001 Verwaltungsrecht allgemein

21/01 Handelsrecht

32 Steuerrecht

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

33 Bewertungsrecht

34 Monopole

## Norm

AbgÄG 2012

EStG 1988 §1 Abs1

EStG 1988 §124b Z235

EStG 1988 §30 Abs1

EStG 1988 §32 Abs2

StabG 01te 2012

UGB §105

VwRallg

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und den Hofrat Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Wiesinger als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhardt, über die Revision des A M in G, vertreten durch die Allgäuer & Partner Wirtschaftsprüfungs und Steuerberatungs GmbH in 6800 Feldkirch, Schloßgraben 10, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 5. Februar 2020, Zl. RV/1100119/2018, betreffend Einkommensteuer 2012, den Beschluss gefasst:

## Spruch

Die Revision wird zurückgewiesen.

## Begründung

1 Der Revisionswerber ist einer der 16 Kommanditisten der vermögensverwaltenden X GmbH & Co KG (in der Folge: KG) gewesen, die Eigentümerin von Grundstücken war. Im Dezember 2012 trat der Revisionswerber seinen Kommanditanteil an die Z GmbH ab.

2 Im Abtretungsvertrag vom Dezember 2012 war als Abtretungspreis für den Kommanditanteil des Revisionswerbers der Betrag von 56.854,69 € festgelegt; dazu kam noch eine Besserungszahlung von 2.075,69 €.

3 In dem an die KG ergangenen Feststellungsbescheid für das Jahr 2012 wurden - aufgrund der Regelung des § 188 Abs. 1 BAO - nur die laufenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG 1988) erfasst.

4 Das Finanzamt beurteilte die Einkünfte des Revisionswerbers aus der Veräußerung seines Kommanditanteils an die Z GmbH als Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen nach § 30 EStG 1988 idF ab dem 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012. Auf der Grundlage des Verkaufspreises samt der Besserungszahlung ermittelte es die Höhe der Einkünfte mit 12.345,48 € und schrieb dem Revisionswerber dafür im Einkommensteuerbescheid 2012 Einkommensteuer zum Satz von 25% vor.

5 In der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid wandte der Revisionswerber ein, die KG sei keine Mitunternehmerschaft. Es liege kein Betriebsvermögen vor. § 30 EStG 1988 normiere mit Wirkung ab dem 1. April 2012 einen neuen Steuertatbestand, nämlich private Grundstücksveräußerungen als Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehörten. § 30 Abs. 1 EStG 1988 idF ab dem 1. StabG 2012, erfasse die Veräußerung von Grund und Boden samt Gebäuden sowie grundstücksgleiche Rechte. Diese Aufzählung sei taxativ. Kommanditanteile fielen daher nicht unter § 30 Abs. 1 EStG 1988 idF ab dem 1. StabG 2012.

6 Der Revisionswerber brachte weiters vor, der Verwaltungsgerichtshof habe mit Erkenntnis vom 24. September 2014, 2012/13/0021, über einen im Jahre 2007 erfolgten Verkauf der Beteiligung an einer vermögensverwaltenden KG, der ein Grundstück gehört habe, abgesprochen. Strittig sei damals gewesen, ob durch den Beteiligungsverkauf (anteilig) der Verkauf eines Grundstücks innerhalb der Spekulationsfrist iSd § 30 EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012 verwirklicht worden sei. Dieses Erkenntnis betreffe nur scheinbar eine mit dem gegenständlichen Fall vergleichbare Fragestellung. Damals sei nämlich § 32 Abs. 2 EStG idF BGBl. I 2012/112 noch nicht in Kraft gestanden. Zudem sei dieses Judikat zur Rechtslage vor Inkrafttreten der ImmoESt ergangen; § 30 EStG 1988 in der ab 1. April 2012 gültigen Fassung enthalte eine gesetzliche Definition des Begriffes „Grundstück“, die der Verkehrsauffassung und dem allgemeinen Sprachgebrauch entsprechend auszulegen sei und demnach den Verkauf eines Kommanditanteils nicht erfasse.

7 Nach dem Ergehen einer abweisenden Beschwerdeentscheidung stellte der Revisionswerber den Vorlageantrag, in welchem wiederum darauf verwiesen wird, dass der Grundstücksbegriff des § 30 Abs. 1 EStG 1988 idF ab dem 1. StabG 2012 Kommanditanteile nicht umfasse.

8 Mit dem angefochtenen Erkenntnis, in welchem die Revision nicht zugelassen wurde, wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde als unbegründet ab. Dass die mit den AbgÄG 2012 eingeführte Regelung des § 32 Abs. 2 EStG 1988 erst am 1. Jänner 2013 in Kraft getreten sei, bedeute nicht, dass das Durchgriffsprinzip für § 30 Abs. 1 EStG 1988 idF 1. StabG 2012 zwischen dem 1. April 2012 und dem 1. Jänner 2013 nicht gegolten hätte. Mit dem Erkenntnis vom 24. September 2014, 2012/13/0021, habe der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass für Beteiligungen an Personengesellschaften allgemein das nach der Judikatur ertragsteuerrechtlich geltende Durchgriffsprinzip gelte und daran die Klarstellung durch den § 32 Abs. 2 EStG 1988 nichts ändere. Damit hätte es nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts der Einführung des § 32 Abs. 2 EStG 1988 aber gar nicht bedurft; ob diese Bestimmung legislativ geglückt sei, werde an dieser Stelle nicht beurteilt. Keineswegs könne aber aus der Inkrafttretensanordnung des § 32 Abs. 2 EStG 1988 (Inkrafttreten mit 1. Jänner 2013) der Schluss gezogen werden, dass das Durchgriffsprinzip auf vor diesem Zeitpunkt verwirklichte Sachverhalte nicht zur Anwendung gelange.

9 Das Bundesfinanzgericht sehe keine Veranlassung, im Beschwerdefall von der vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 24. September 2014, 2012/13/0021, vertretenen Rechtsansicht abzuweichen. Auch der Umstand, dass die Rechtsprechung zur Rechtslage vor dem 1. StabG 2012 ergangen sei, sei nicht relevant. Veräußere ein Gesellschafter einen Anteil an einer OG oder KG, veräußere er aufgrund der Zurechnungsbestimmung des § 24 Abs. 1 lit. e BAO einen Teil des Gesellschaftsvermögens. Bestehe das Vermögen der OG oder KG in Grundvermögen, liege mit der Beteiligungsveräußerung eine anteilige Veräußerung des Grundvermögens der OG oder KG vor (Hinweis auf Beiser in RdW 2012/451, 428). Die gegenständliche Beteiligungsveräußerung unterliege daher gemäß § 30 Abs. 1 EStG 1988 in der aktuellen Fassung der Einkommensteuer.

10 In der gegen diese Entscheidung erhobenen Revision bringt der Revisionswerber zur Zulässigkeit vor, der Gesetzgeber habe mit § 30 Abs. 1 EStG 1988 idF 1. StabG 2012 eine Legaldefinition des Begriffes „Grundstück“

vorgenommen. Damit sei einer wirtschaftlichen Anknüpfung der Boden entzogen, weshalb seit dem 1. April 2012 die Veräußerung von Kommanditanteilen nicht mehr als Veräußerung iSd § 30 Abs. 1 EStG 1988 angesehen werden könne. § 32 Abs. 2 EStG 1988 idF AbgÄG 2012 habe nach den Vorstellungen der Verwaltung, die eine entsprechende Regierungsvorlage im Parlament eingebracht habe, lediglich klarstellende Wirkung. Von grundsätzlicher Bedeutung sei aber die Frage, ob § 32 Abs. 2 EStG 1988 idF AbgÄG 2012 im Zeitfenster vom 1. April 2012 bis zum Inkrafttreten mit 1. Jänner 2013 tatsächlich nur klarstellende Bedeutung habe. Überhaupt stelle sich die Frage, ob die Bestimmung des § 32 Abs. 2 EStG 1988, obwohl sie mit einer eigenen Inkrafttretensbestimmung (§ 124b Z 235 EStG 1988) verbunden sei, als bloß klarstellend angesehen werden könne. Von grundsätzlicher Bedeutung sei schließlich, ob die anteilige Zuordnung von Wirtschaftsgütern einer Personengesellschaft seit der Neufassung des § 105 UGB (mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 2007) noch gesetzlich gedeckt sei.

11 Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

12 Gemäß § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren mit Beschluss zurückzuweisen.

13 Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden.

14 § 30 Abs. 1 und 4 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%. [...]

15 § 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.“

16 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 Grundstückes 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.“

17 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.

18 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).

19 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).

20 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).

21 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 BgNR 24. GP 30, sowie in diesem Zusammenhang Doralt/Ruppe, Steuerrecht 111 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.“

22 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.

23 Die im gegenständlichen Fall vom Revisionswerber 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. Da (bebaute) Grundstücke in gleicher Weise vom Tatbestand des § 30 Abs. 1 EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012 wie vom Tatbestand des § 30 Abs. 1 idF 1. StabG 2012 erfasst sind, zeigt die Revision mit ihrem Hinweis auf die Neufassung des § 30 Abs. 1 durch das 1. StabG 2012 keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung auf.

24 Rechtsprechung zum Tatbestandsmerkmal „Grundstück“ in § 30 Abs. 1 EStG 1988 idF 1. StabG 2012 liegt bereits

vor (VwGH 10.9.2020, Ra 2019/15/0066); im Übrigen ist eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht anzunehmen, wenn die Rechtslage nach den in Betracht kommenden Normen klar und eindeutig ist (vgl. VwGH 15.5.2019, Ro 2019/01/0006).

25 Die Revision verweist schließlich auf die Neufassung des § 105 UGB mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 2007 BGBl. I Nr. 120/2005, führt aber nicht aus, in welcher Weise die Neufassung Auswirkungen auf die ertragsteuerliche Beurteilung einer Beteiligungsveräußerung haben könnte. Zudem wurde in den dazu ergangenen Erläuterungen zur Regierungsvorlage klargestellt, dass die umfassende Anerkennung der Rechtsfähigkeit der offenen Gesellschaft und der Kommanditgesellschaft „nichts am inneren Aufbau dieser Gesellschaften, somit auch nichts am Prinzip der ‚Gesamthandschaft‘ und damit an all jenen wesentlichen Elementen [ändert], die auch für die steuerrechtliche Beurteilung dieser Gesellschaften und ihrer Gesellschafter als ‚Mitunternehmer‘ maßgeblich sind“ (ErläutRV 1058 BlgNR 22. GP 15). Dazu kommt, dass das zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. September 2014 eine bereits nach dem 1. Jänner 2007 erfolgte Abtretung eines Kommanditanteils betrifft. Im Übrigen konnten OG und KG schon vor der mit BGBl. I Nr. 120/2005 erfolgten Neufassung des § 105 UGB zivilrechtliche Eigentümerinnen von Grundstücken sein.

26 In der Revision werden somit keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinn des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher zurückzuweisen.

Wien, am 3. Februar 2022

#### **Schlagworte**

Auslegung Anwendung der Auslegungsmethoden Verhältnis der wörtlichen Auslegung zur teleologischen und historischen Auslegung Bedeutung der Gesetzesmaterialien VwRallg3/2/2

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2022:RA2020150036.L00

#### **Im RIS seit**

04.03.2022

#### **Zuletzt aktualisiert am**

22.03.2022

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2024 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)