



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Judith Leodolter und die weiteren Mitglieder Hofrat Dr. Ewald Rabensteiner, Dr. Karl Stetter und Mag. Martin Saringer über die Berufung der Bw, vertreten durch Prof. Dr. Thomas Keppert WP GesmbH und Co KG, 1060 Wien, Theobaldgasse 19, gegen den Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf, vertreten durch Hofrätin Mag. Susanne Brandstätter, vom 7.12.2006 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2000 nach der am 27. Februar 2013 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird gem. § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Gesellschaftsvertrag vom 13.11.2000 wurde die TC KEG (Bw) gegründet. Gegenstand des Unternehmens ist der gewerbliche Grundstückshandel. Als persönlich haftende Gesellschafter (Komplementäre) wurden Komp1 und Komp2 bestimmt, diese bringen ausschließlich ihre Arbeitskraft ein.

Kommanditisten sind Komm1, Komm2 und Komm3 (als Gründungskommanditistin trat Komm4 mit einer Vermögenseinlage von S 1.000,-- auf, mit dem Zusatz, dass diese nach Aufnahme weiterer Kommanditisten ausscheidet).

Die BP hat festgestellt, dass auf Grund des im Jahr 2001 erfolgten Zukaufs von Dienstleistungen „ein in kaufmännischer Weise eingerichteter“ Geschäftsbetrieb vorliegt und

somit Buchführungspflicht besteht. Für das Jahr 2000 fehlen derartige Feststellungen, sodass nicht nachvollzogen werden kann, auf Grund welcher Sachverhaltsannahmen Buchführungspflicht für das Jahr 2000 entstanden ist.

Die Bw hat im Jahr 2000 den Ankauf folgender Grundstücke als Betriebsausgaben abgesetzt:

Pf	28.12.2000	590.000,00
Hausanteil XY	28.12.2000	1.600.000,00

Grundstück Pf:

Lt. den Feststellungen des Unabhängigen Finanzsenates Außenstelle Klagenfurt betreffend PM KEG wurde das Grundstück Pf am 21.12.2000 von der CI AG um S 590.000,00 an die Bw verkauft. Diese wiederum verkaufte das Grundstück am 31.10.2003 an DI NP und dessen Gattin (beide sind im Verhältnis zur Bw fremd) um 38.104,00 € (=S 524.322,00). Dieses Grundstück ist heute der EZ xxxx zugeordnet (Verzeichnis der gelöschten Eintragungen zu EZ yyyy KG zzzzz, Kaufvertrag vom Dat1; Kaufvertrag vom Dat2; Kaufvertrag vom Dat3; Kaufvertrag vom Dat4; Kaufvertrag vom Dat5).

Es hätten Ermittlungen vorgenommen werden müssen, ob „konzerninterne“ Verkäufe vorliegen, da die BP von Verlustbeteiligungsmodellen ausgeht.

Hätte die BP diese Ermittlungen vorgenommen, hätte sie möglicherweise zu dem Ergebnis gelangen können, dass der Verkauf der CI AG an die Bw nicht fremdüblich war und die Zwischenschaltung der Bw als Missbrauch iSd § 22 BAO anzusehen ist.

Liegenschaftsanteil XY:

In der Einnahmen-/Ausgabenrechnung des Jahres 2000 scheint mit Datum 28.12.2000 eine Zahlung in Höhe von S 1.600.000,00 an das Notariat Dr. SK mit der Bezeichnung Hausanteil XY als Betriebsausgabe auf. Die Überweisung des Betrages erfolgte am 28.12.2000 vom Konto der AAA mit der Bezeichnung „TR“.

Es konnte nicht festgestellt werden, aus welchem Rechtsgrund die Bw diesen Betrag bezahlt hat, da die Bw nicht Eigentümerin des Grundstücksanteils war.

Lt. Grundbuchsauszug hat die SV A N Handel KEG mit Kaufvertrag vom 27.12.2000 einen Hälfteanteil an der Liegenschaft erworben. Diesen Hälfteanteil hat die SV mit Kaufvertrag vom 5.7.2011 an KI (die andere Hälfte der Liegenschaft stand seit 17.11.1983 im Eigentum des Gatten) veräußert.

Die Bw scheint weder im Grundbuch als Eigentümerin auf noch liegt ein Kaufvertrag vor, aus dem ersichtlich wäre, dass die Bw das Grundstück von der SV erworben hätte. Ein solcher Vorgang ist auch deshalb unwahrscheinlich, da der Hälfteanteil von der SV an KI verkauft

wurde. Hätte die Bw den Liegenschaftsanteil am 28.12.2000 gekauft, hätte die SV diesen wieder zurückkaufen müssen, um ihn an KI verkaufen zu können.

Weiters wäre zu ermitteln gewesen, ob zwischen der Bw und der SV eine Vereinbarung bezüglich Finanzierung des Kaufpreises geschlossen wurde.

Da die Bw nicht Eigentümerin des Grundstückes war, kann das Grundstück auch nicht zum Umlaufvermögen der Bw gehört haben und ist eine Aktivierung schon aus diesem Grund nicht möglich.

Die BP hätte die Angaben der Bw nicht ohne weitere Überprüfung übernehmen dürfen, da offensichtlich auch der BP klar war, dass die Bw nicht Eigentümerin des Grundstückes war.

Zur Frage der Mitunternehmerschaft:

Im Jahr 2000 war neben den Komplementären nur die Gründungskommanditistin Komm4 beteiligt. Dieser wurde ein Gewinnanteil von S 0,00 zugewiesen. Somit stellt sich im Jahr 2000 die Frage der fehlenden Mitunternehmerschaft der Kommanditistin nicht. Auch die BP geht offensichtlich von einer Mitunternehmerstellung der Kommanditistin im Jahr 2000 aus, da sie im angefochtenen Bescheid die Kommanditistin angeführt hat.

Prüfung auf Liebhaberei:

Bleibt noch zu prüfen, ob die Tätigkeit der Bw insgesamt Liebhaberei darstellt oder ob auf Ebene der Kommanditisten Liebhaberei vorliegt. Diese Frage kann nur im Hinblick auf die Gesamttätigkeit der Bw beurteilt werden, da das Jahr 2000 für sich allein betrachtet keine Anhaltspunkte für die Annahme von Liebhaberei liefert.

Die Frage der Liebhaberei wird auch unter dem Gesichtspunkt der zeitlich begrenzten Beteiligung zu prüfen sein, da von vornherein eine Dauer von 15 Jahren vereinbart war.

Missbrauch gem. § 22 BAO:

Die BP führt unter dem Punkt Unternehmerrisiko aus, „dass Beteiligungen an Unternehmen erfolgten, dessen Geschäftsumfang von vornherein festgelegt war. Für die vom einzelnen Anleger geleistete Einlage wurde eine genaue Verwendung angegeben und damit verbunden eine fix festgelegte Erfolgszusage versprochen. Die Beteiligten erhielten feste nach oben begrenzte Verlustzusagen, die bereits im ersten Veranlagungsjahr erfüllt wurden. Der überwiegende Ertrag aus dieser Veranlagung resultierte aus Steuerersparnissen infolge von Verlustverwertungen, wobei vor allem der Verlust des ersten Jahres entscheidend war. Es handelt sich bei diesen Verlusten fast ausschließlich um konstruierte, willkürlich herbeigeführte Verluste. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise geht es bei diesen Vorgängen nicht um tatsächliche Handelsgeschäfte, sondern um Maßnahmen, um Verluste für diverse

Beteiligungsmodelle planmäßig zu erzeugen. Dies ist insbesondere darin zu erblicken, weil die Beitritte der Kommanditisten, die Einzahlung ihrer Einlage und die Zahlungen für Liegenschaftskäufe zeitnah gegen Jahresende erfolgten. Die notarielle Abwicklung der Kaufverträge erfolgte oft erst im Nachhinein, oft erst im Folgejahr.

Die Verluste im ersten Jahr wurden insofern konstruiert, als die Zahlungen für Grundstücke erfolgten an konzerninterne Gesellschaften erfolgten. Es wurden an konzerninterne Gesellschaften Zahlungen und Vorauszahlungen für Liegenschaftskäufe genau im erforderlichen Ausmaß, nämlich in Höhe von dem versprochenen ca. 250 bis 300%igen Ausmaß der Einlage getätigt. Konzernübergreifend betrachtet wurde bei den durchgeführten Betriebsprüfungen festgestellt, dass die Einkaufs- und Verkaufspreise der Liegenschaften oft in kurzen Zeitspannen großen Wertschwankungen unterlagen, die wirtschaftlich nicht begründbar sein können und somit als Steuerungsinstrument Verwendung fanden. So, wie dieses Modell konzipiert ist, kann darin als primäres Ziel nur die Erzeugung von Verlusten erblickt werden, um damit Steuergutschriften für die Anleger herbeizuführen. Es scheint aus der Sicht eines Unternehmers nicht erstrebenswert, derart hohe Verluste bei kaum zu erwartenden Gewinnen bereitwillig zu übernehmen. Dafür spricht auch die Einschränkung der Tätigkeit der Bw in § 7 des Gesellschaftsvertrages und dem Vorhaben im Informationsfolder, darauf zu achten, dass pro Jahr nicht mehr als 5 Millionen S erzielt werden dürfen.

Eine etwaige Abschichtung im 15. Beteiligungsjahr ist zwar voll zu versteuern, jedoch ist die Geschäftstätigkeit der Bw nicht darauf gerichtet, stille Reserven oder einen Firmenwert tatsächlich anwachsen zu lassen. Einer vertraglichen Zusicherung einer Abschichtung zum Verkehrswert kann daher keine Bedeutung zugemessen werden. Es konnten im Zuge der Prüfung keine Hinweise darauf gefunden werden, dass die Bw einen höheren Gewinn durch unternehmerische Tätigkeit angestrebt hätte, sondern sie nur auf einen steuerlichen Gewinn der Anleger abzielte. Die hohen Verluste und deren Zuweisung an die Kommanditisten waren Teil des Konzepts zur Erreichung einer hohen Dividende. Nach Ansicht des Finanzamtes ist schon deshalb kein Unternehmerrisiko gegeben, weil durch die Steuerersparnis das eingesetzte Kapital mehr als ersetzt werden sollte. Etwaige steuerrechtliche Änderungen sind ein Risiko, aber kein Unternehmerrisiko. Ein Misserfolg der Unternehmen, an denen der Kommanditist beteiligt ist, ist u.a. eine Voraussetzung für die hohe Dividende. Denn durch die anfangs erzielten Verluste, die dem Kommanditisten bis zu einer vertraglich festgesetzten Höhe zugerechnet werden, erspart sich dieser Steuern. Somit geht der Kommanditist kein Risiko ein. Die hohe Dividende ergibt sich auf Grund der ihm zugerechneten Verluste.

Das Unternehmerrisiko, welches Voraussetzung für eine Mitunternehmerschaft ist, liegt somit nicht vor.“

Diese Ausführungen der BP zielen offensichtlich darauf ab, dass die Verlustzuweisungen an die Kommanditisten Missbrauch gem. § 22 BAO darstellen. Es fehlen jedoch Feststellungen darüber, inwieweit konzerninterne Verkäufe stattgefunden haben.

Auf die obigen Ausführungen betreffend die Liegenschaft Pottendorf wird hingewiesen.

Auch wird festzustellen sein, inwieweit die Beitritte und Einzahlungen der Kommanditisten und die Zahlungen für die Liegenschafskäufe zeitnah gegen Jahresende erfolgt sind. Auch ist zu erheben, inwieweit die notarielle „Abwicklung“ erst im Nachhinein bzw. im Folgejahr erfolgt ist.

Die Berufungen gegen die Erledigungen betreffend Einkünftefeststellung 2001 bis 2005 wurden zurückgewiesen, da Nichtbescheide vorliegen. Die Berufungsbehörde kann somit diese Jahre betreffend inhaltlich nicht entscheiden. Die erforderlichen Erhebungen und Feststellungen bezüglich An- und Verkauf von Grundstücken sind somit durch das Finanzamt vorzunehmen.

Da die Ermittlungen auch für die Folgejahre (und nicht nur für das Streitjahr) vorzunehmen sind und auch die Frage der Liebhaberei und des Missbrauchs nur im Hinblick auf die Gesamttätigkeit der Bw beurteilt werden kann, sind aus verfahrensökonomischen Gründen die Ermittlungen für das Jahr 2000 ebenfalls durch das Finanzamt vorzunehmen.

Der Bescheid betreffend Feststellung von Einkünften war somit aufzuheben.

Wien, am 4. März 2013