



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 1

GZ. RV/2372-W/13,
miterledigt RV/2371-W/13 und
RV/2370-W/13

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Mag. Bw., Adr.Bw., vertreten durch Stb., vom 25. Oktober 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 26. Juli 2012 betreffend Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens für die Jahre 2008 und 2009, Umsatzsteuer für die Jahre 2008 und 2009 sowie Einkommensteuer für die Jahre 2007 bis 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Eigentümer mehrerer Eigentumswohnungen und wurden im Rahmen eines Betriebsprüfungsverfahrens auf Grund der Gestaltung und tatsächliche Vorgangsweise betreffend der zwischen dem Bw. und seinem Bruder Mag. Bruder vereinbarten Gesellschaft nach bürgerlichem Recht in steuerlich rechtlicher Hinsicht als nicht fremdüblich nicht anerkannt.

Im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung (BP) über die Jahre 2007 bis 2009 wurden folgende Feststellungen getroffen:

"Steuerliche Feststellungen

Tz. 1 Einkünfte Adr.Eig.Wohn.

Die Eigentumswohnungen in Adr.Eig.wohn., Lager wurden von Mag. Bw. am 28.12.2007 in vermietetem Zustand zum Kaufpreis von € 95.000,00 erworben (Übergabe der Wohnungen erfolgte 2008).

Die Finanzierung erfolgte vom grundbürgerlichen Eigentümer Mag. Bw. durch Übernahme des bestehenden Kredites bei der Volksbank AG (keine Bürgschaft durch Mag. Bruder).

Zur Abwicklung der Kreditrückzahlungen, Mieterlöse, Betriebskosten etc. wurde von Bw. für die AdrEigwohn ein eigenes Bankkonto geführt.

Folgende Wohnungen wurden vom Eigentümer bereits verkauft:

2008: Verkauf Top 8 und Lager

2009: Verkauf Top 1

2010: Verkauf Top 2

2 Wohnungen der AdrEigwohn sind noch im Eigentum von Bw. und werden vermietet (Top 7, Top 18-20). Nach der Quadratmeteranzahl der Wohnungen sind noch 50% der gekauften Einheiten übrig, da die größte Einheit Top 18-20 eine zusammengelegte Wohnung ist.

Mit den Erlösen aus den Verkäufen wurde das Kreditkonto AdrEigwohn zur Gänze abgedeckt. Der Spekulationsgewinn wurde je zur Hälfte von Mag. Bw. und Mag. Bruder erklärt.

Während des Betriebsprüfungsverfahrens zu StNr. ccc.cccc wurde die Vereinbarung vom 25.4.2007 über die Errichtung einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht zwischen den Brüdern Mag. Bruder und Mag. Bw. zur Vermietung und Verpachtung von Immobilien samt dem Nachtrag zu dieser Vereinbarung vom 28.12.2007 vorgelegt. Ebenso wurden u.a. auch jene Unterlagen (z.B. Kauf- und Kreditverträge, ...) vorgelegt, welche zu obiger Sachverhaltsfeststellung geführt haben.

Seitens der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass die Vereinbarungen dem bei der Beurteilung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen anzustellenden Fremdvergleich nicht standhalten und die GesnbR nicht als Steuersubjekt anzuerkennen ist.

Auf die Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht zur StNr. ccc.cccc für die Jahre 2007-2009 vom 11. Juli 2012 wird verwiesen.

Es wurde daher zur StNr. ccc.cccc mit Bescheid ausgesprochen, dass Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO nicht festzustellen sind.

Aufgrund des bei StNr. ccc.cccc für die Jahre 2007-2009 erlassenen Nichtfeststellungsbescheides ist der Einkommensteuerbescheid gem. § 295 Abs.1 BAO abzuändern.

Die Einkünfte und Umsätze aus der Vermietung der Wohnungen in Adr.Eig.wohn., Lager sind zur Gänze Mag. Bw. zuzurechnen.

Einkünfte AdrEig.wohn. 1)	2007	2008	2009
KZ 9410 Anschaffungskosten Gebäude		94.484,00	
KZ 9420 Verkaufspreis ohne USt		25.000,00	23.500,00
KZ 9460 Einnahmen		8.725,11	14.783,93
KZ 9500 AfA		1.111,74	735,74
KZ 9510 Fremdfinanzierungskosten		4.698,35	1.004,29
KZ 9530 übrige Werbungskosten		306,14	329,65
Überschuss It. BP		2.608,88	12.714,25
bisher erfolgte Zurechnung aus StNr.: ccc.cccc		-451,46 nicht erf.	5.805,91

Tz. 2 Umsatzsteuer Adr.Eig.Wohn.

Die Betriebskosten wurden bei der Berechnung der Umsatzsteuer nicht berücksichtigt.

Die Einnahmen aus der Vermietung der Wohnung in Adr.Eig.wohn., L2 werden wie folgt den bisher erklärten Umsätzen hinzugerechnet:

	2008	2009
Gesamtumsatz It. Erkl.	67.682,77	89.214,08
Mieterlöse Adr. Eig. WOHN	4.361,56	4.464,57
Gesamtumsatz It. BP	72.044,33	93.678,65

Umsatz 10% It. Erkl.	0.00	1.887,41
Mieterkäse Adr Eig Wohn	4.361,56	4.464,57
Umsatz 10% It. BP	4.361,56	6.351,98

Tz. 3 Wiederaufnahme

Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO

Der in Tz.1 dargestellte Sachverhalt kam für die Behörde erst nach Ergehen der Erstbescheide für die jeweiligen Zeiträume (2007-2009) hervor.

Es wurden die Vereinbarungen über die Gründung der GesbR, der Kaufvertrag sowie Kreditvertrag betreffend der Adr.Eig.Wohn. erst während des am 23.02.2011 begonnenen Betriebsprüfungsverfahrens vorgelegt. Erst aufgrund dieser Unterlagen sowie der im Rahmen der nach Ergehen der Erstbescheide durchgeföhrten Betriebsprüfung festgestellten Tatsachen kam der Sachverhalt, wie er in Tz. 1 des Betriebsprüfungsberichtes dargestellt ist, für das Finanzamt neu hervor und wurde damit dem Finanzamt erstmals bekannt. Wie aufgrund dieser Unterlagen und der Prüfung des gesamten Sachverhaltes festgestellt wurde, hält weder die Vereinbarung über die Gründung einer GesbR vom 25.4.2007 bzw. 28.12.2007 noch die tatsächlich geübte Vorgangsweise einem Fremdvergleich, wie er bei Beziehungen zwischen nahen Angehörigen vorzunehmen ist, stand."

In der fristgerechten Berufung wurde eingewendet:

"Zur Steuernummer ccc.cccc wurde am 25.4.2007 eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht zwischen Mag. Bw. und Mag. Bruder gegründet. Beide Gesellschafter sind an der GesnbR zu je 50% beteiligt. Der Gesellschaftszweck ist die Vermietung und Verpachtung von Immobilien. Zu diesem Zweck wurde eine bereits vermietete Eigentumswohnung in Adr.eig.wohnBruder erworben, und mittels Kreditaufnahme bei der Erste Bank der Österreichischen Sparkassen AG finanziert Als grundbürgerlicher Eigentümer scheint Mag. Bruder auf. Den Kreditvertrag hat Mag. Bruder als Kreditnehmer unterfertigt, Mag. Bw. hat den Kreditvertrag als Bürge und Zahler mitunterfertigt. Weiters haben die Gesellschafter bei der Erste Bank der Österreichischen Sparkassen AG ein Girokonto lautend auf die Namen Mag. Bruder und Mag. Bw. eröffnet.

Mag. Bw. und Mag. Bruder ist sowohl gegenüber dem Geschäftsführer der Verkäuferin, Herrn Dr. H., als auch gegenüber dem Mitarbeiter der finanzierenden Bank, Herrn B., sowie dem damaligen Rechtsvertreter Herrn Dr. F., als Gesellschaft nach bürgerlichem Recht aufgetreten. Da es sich bei der Liegenschaft in Adr.eig.wohnBruder nur um eine einzelne Wohnung handelt und die Gesellschaft nach bürgerlichem Recht keine zivilrechtliche Möglichkeit der Eigenbedarfskündigung hat, ist gegenüber dem Mieter nur Herr Mag. Bruder als grundbürgerlicher Eigentümer aufgetreten. Dies war der einzige Fall, wo die Gesellschaft nicht als GesbR aufgetreten ist. Auch gegenüber der zuständigen Finanzbehörde sind die Gesellschafter von Anfang an als GesbR aufgetreten und haben auch seit 2007 bis heute die Gesellschaftsanteile von je 50% nicht verändert, und beabsichtigen das auch nicht für die Zukunft.

Auf obigem Girokonto sind beide Gesellschafter seit Eröffnung zeichnungsberechtigt und es wurde von jedem Gesellschafter eine Bareinzahlung von € 1.000,00 zu Beginn geleistet. Dieses Girokonto dient zur Vereinnahmung der Mieten aus der Liegenschaft Adr.eig.wohnBruder, der Bezahlung der laufenden Kosten samt Kreditzahlungen. Dieses gemeinsame Konto dient auch seit September 2011 zur Vereinnahmung der Mieten und Bezahlung der laufenden Kosten der Eigentumswohnungen in Adr.Eig.wohn., 1, 2, 3 sowie der

damit zusammenhängenden Kredittilgung. Für den Ankauf der Wohnungen in X wurde wieder ein Kredit auf Mag. Bruder bei der Erste Bank der Österreichischen Sparkassen AG aufgenommen, wobei Mag. Bw. diesem Kredit wieder als Bürge und Zahler beigetreten ist und wurde die verbleibende Wohnung in Adr.Eig.Wohn., 18-20 als zusätzliche grundbürgerliche Sicherheit bestellt.

Eine Bürgschaft für einen Kredit - ohne einem gesellschaftsrechtlichen Verhältnis - würde keinem Fremdvergleich standhalten.

Es erscheint daher geradezu denkunmöglich, würde Mag. Bw. als Bürge und Zahler, sowie als Realshuldner haften, ohne an den laufenden und zukünftigen Überschüssen und Verlusten aus den berufungsgegenständlichen Immobilienankäufe beteiligt zu sein. Dies gilt umgekehrt für die Haftungen von Mag. Bruder. Auch diesen Haftungen liegt selbstverständlich das berufungsgegenständliche gesellschaftsrechtliche Verhältnis zugrunde.

Mag. Bw. und Mag. Bruder sind sowohl gegenüber dem Geschäftsführer der Verkäuferin, Herrn Z., als auch gegenüber dem Mitarbeiter der finanzierenden Bank Herrn Ch. sowie gegenüber den 5 Mietern in Adr.eigwohn.Nr.3, sowie der mittlerweile ständigen Rechtsvertreterin Frau Mag. A., als Gesellschaft nach bürgerlichem Recht aufgetreten.

Ende 2007 hat die Gesellschaft nach bürgerlichem Recht 5 Eigentumswohnungen in Adr.Eig.wohn. erworben. Grundbürgerlicher Eigentümer wurde Mag. Bw.. Für den Ankauf wurde die bestehende Finanzierung von der Verkäuferin bei der Volksbank Wien übernommen.

Um die Anschaffungsnebenkosten und die laufenden Kreditkosten bezahlen zu können, haben beide Gesellschafter je € 5.000,00 am 29.1.2008 und je € 1.000,00 3m 9.7.2008 als Privateinlage auf das Girokonto der Volksbank Wien einzahlt. Dieser Ankauf wurde von Mag. Bruder und Mag. Bw. sowohl mit dem Geschäftsführer der Verkäuferin, Herrn Z., dem Notar Herrn Mag. S. und dem Mitarbeiter der finanzierenden Bank Herrn Mag. L, namens der Gesellschaft nach bürgerlichem Recht verhandelt.

Mag. Bw. und Mag. Bruder sind sowohl gegenüber dem Geschäftsführer der Verkäuferin, Herrn Z., als auch gegenüber dem Mitarbeiter der finanzierenden Bank Herrn Mag. L., als auch gegenüber den 5 Mietern in Adr.Eig.wohn., sowie gegenüber dem Notar Mag. S. als Gesellschaft nach bürgerlichem Recht aufgetreten.

Alle diese Beweismittel und Beweispersonen wurden der Abgabenbehörde während des Prüfungsverfahrens angeboten und auch schriftlich namhaft gemacht. Die Abgabenbehörde hat zu keinem Zeitpunkt von diesen Beweisanboten Gebrauch gemacht und somit nicht den maßgeblichen objektiven Sachverhalt ermittelt. Hätte die Behörde die Beweismittel richtig gewürdiggt, wäre sie zum Ergebnis gekommen, dass nicht ein eigenes wirtschaftliches Eigentum der einzelnen Wohnungseigentümer vorliegt, sondern ein wirtschaftliches Eigentum der bereits 2007 gegründeten Gesellschaft nach bürgerlichem Recht, welche zu je 50% Herrn Mag. Bruder und Herrn Mag. Bw. gehört.

Für die zum heutigen Zeitpunkt bestehenden Kredite ist zwar Mag. Bruder Kreditnehmer, aber Mag. Bw. haftet als Bürge und Zahler und Realshuldner solidarisch mit. Ein gemeinsames Vorgehen nach außen als Gesellschaft nach bürgerlichem Recht ist somit bis zum heutigen Zeitpunkt durchgehend gegeben. Mag. Bruder und Mag. Bw. teilen hinsichtlich der 2007 gegründeten Gesellschaft nach bürgerlichem Recht alle Verbindlichkeiten und alle Einnahmen

der dieser Gesellschaft zugehörigen Immobilien sowie den mit diesen Immobilien zusammenhängenden Arbeitsaufwand.

Gegenüber anderen Dritten, als den hier genannten, sind die Gesellschafter der berufungsgegenständlichen GesbR wirtschaftlich nicht aufgetreten.

Insofern ist hier dem Bericht vom 1.12.2011 Tz. 1 3. Absatz zu widersprechen. Diese Aussage findet keine Grundlage und entspricht nicht den durchgeföhrten Erhebungen seitens der Abgabenbehörde bzw. auch nicht den Aussagen der Gesellschafter der GesbR. Ebenso wurde auch bereits während der Betriebsprüfung darauf hingewiesen, dass bei einer GesbR beide Gesellschafter zur Mitarbeit verpflichtet sind. Wie eine Aufteilung der Verwaltung der Immobilien erfolgt hat somit keinen Einfluss auf die wirtschaftliche Zuordnung. Ebenso könnten für die Liegenschaften 2 unterschiedliche Hausverwaltungen bestellt sein. Dies hätte auch keinen Einfluss auf die einheitliche und gesonderte Feststellung gem. § 188 BAO. Weiters ist auch festzuhalten, dass keine neuen Mietverhältnisse mit Mietern begründet wurden.

Aus obigem Gesagten ergibt sich somit unzweifelhaft, dass bei wirtschaftlicher Betrachtung gem. § 21 BAO auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt zu achten ist und daher sehr wohl von einem gemeinsamen Auftreten als GesbR in umsatzsteuerlicher bzw. einkommensteuerlicher Hinsicht gegeben ist."

Über die Berufung wurde erwogen:

Ad Wiederaufnahmeverfahren betreffend Umsatzsteuer 2008 und 2009)

Die Berufung richtet sich sowohl gegen die Verfügung der Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuerbescheid 2008 und 2009.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist dann, wenn sich eine Berufung sowohl gegen den Wiederaufnahmbescheid als auch gegen den neuen Sachbescheid richtet, zuerst über die Berufung gegen den Wiederaufnahmbescheid zu entscheiden (z.B. VwGH 22.5.1990, 87/14/0038).

Eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist gemäß § 303 Abs. 4 BAO unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Bei einer Berufung gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist die Sache, über welche die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat (z.B. VwGH 26.4.2007, 2002/14/0075).

Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen die Verfügung der Wiederaufnahme von Amts wegen ist es daher, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Gründen zulässig wäre. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor, muss die Berufungsbehörde den vor ihr bekämpften Wiederaufnahmbescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben (z.B. VwGH 22.11.2006, 2003/15/0141).

Die angefochtenen Wiederaufnahmbescheide vom 5.12.2011 verweisen zur Begründung der Wiederaufnahme auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien.

In Bezug auf die Wiederaufnahme des Verfahrens führt der über das Ergebnis der Außenprüfung erstellte Bericht in Verbindung mit dem Verweis auf Tz 1 aus, dass die – Vereinbarungen über die Gründung der GnbR, den Kaufvertrag und Kreditvertrag betreffend die Adr.Eig.Wohn. erst im Zuge der am 23.2.2011 begonnenen BP vorgelegt wurde. Erst aufgrund dieser Unterlagen sowie der im Rahmen der nach Ergehen der Erstbescheide durchgeföhrten BP festgestellten Tatsachen kam der Sachverhalt, wie er in Tz. 1 des Betriebsprüfungsberichtes dargestellt ist, für das Finanzamt neu hervor und wurde damit dem Finanzamt erstmals bekannt. Wie aufgrund dieser Unterlagen und der Prüfung des gesamten Sachverhaltes festgestellt wurde, hält weder die Vereinbarung über die Gründung einer GesbR vom 25.4.2007 bzw. 28.12.2007 noch die tatsächlich geübte Vorgangsweise einem Fremdvergleich, wie er bei Beziehungen zwischen nahen Angehörigen vorzunehmen ist, stand.

Daher besteht somit keine umsatzsteuerliche Leistungspflicht bei der GesbR sondern obliegt dem Bw. und ist dieser folglich hinsichtlich der Vermietungseinkünfte Adr.Eig.Wohn. umsatzsteuerpflichtigt.

Ad Umsatzsteuerverfahren 2008 und 2009)

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt.

Nicht rechtsfähige Personenvereinigungen, wie die Gesellschaft nach bürgerlichem Recht (GnbR), sind dann Unternehmer, wenn sie selbständig sind und durch gewerbliche oder berufliche Leistungen als Gesellschaft nach außen hin in Erscheinung treten (vgl. VwGH 15.6.1988, 86/13/0082;)

Kranich/Siegl/Waba, Kommentar zum UStG 1972, § 2, Anm. 27). Der umsatzsteuerliche Unternehmerbegriff setzt somit ein in Erscheinungstreten der Gesellschaft als solche im rechtsgeschäftlichen Verkehr voraus (vgl. VwGH 26. Mai 1982, 82/13/0104, 0105).

Eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht (GnbR) zählt zu den Mitunternehmerschaften dann, wenn sie nach außen in Erscheinung tritt und die Gesellschafter Unternehmerrisiko tragen und Unternehmerinitiative entfalten. Sie zählt aber auch dann zu den Mitunternehmerschaften, wenn sie eine bloße Innengesellschaft ist, an der nach außen hin nicht in Erscheinung tretende Gesellschafter aber am Betriebserfolg und am Betriebsvermögen einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes beteiligt sind (vgl. VwGH 29.11.1994, 93/14/0150, und 17.9.2003, Zl. 2001/14/0211).

Schlüssige wie ausdrücklich mündliche Gesellschaftsgründung stehen der steuerlichen Anerkennung eines Gesellschaftsverhältnisses auch unter nahen Angehörigen nicht entgegen, sofern die Voraussetzungen der sogenannten Angehörigenjudikatur gegeben sind (VwGH 21.10.80, 2385/79). Die Grundlagen, die die Annahme einer gemeinsamen Einkunftszielung z.B. durch Ehegatten rechtfertigen, müssen somit in eindeutiger und unzweifelhafter Weise erkennbar sein. Das Verhalten muss nach außen hin, zumindest gegenüber der Abgabenbehörde in Erscheinung treten. Weiters bedarf es zuverlässige Anhaltspunkte dafür, dass die betroffenen Personen auch gemeinsam als GnbR in Erscheinung getreten sind. Entscheidend ist, ob die Behörde zu Recht annehmen darf, die Gesellschafter sich unter Tragung des Unternehmerrisikos zur Erzielung von Einkünften zu einer Mitunternehmerschaft zusammenschlossen (vgl. Jakom, EStG, 6. Auflg. und dort zitierte Judikatur).

Im vorliegenden Fall ist die Anerkennung der mit Gesellschaftsvertrag vom 25.4.2007 der zwischen den Brüdern Mag. Bw. und Mag. Bruder gegründete GnbR mit dem Zweck der Vermietung und Verpachtung von Immobilien mangels Fremdüblichkeit strittig.

In der Berufung wurde eingewendet, dass eine GnbR vorliege, da beide Brüder zu je 50% beteiligt und beide am Girokonto zeichnungsberechtigt sind und gegenüber der Bank und 5 Mieter der AdrEigwohnNr.3 nach außen aufgetreten sind. Weiters ist für die Kredite von Bruder Bw. als Bürg solidarisch eingetreten und werden auch alle Verbindlichkeiten und Einnahmen sowie Arbeitsaufwand geteilt.

Unter Verweis auf die Ausführungen in der Berufungsentscheidung Mag. Bw. und Mag. Bruder vom 28.11.2013, RV/2373-W/13 wie folgend dargelegt wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

"Folgende Vereinbarungen wurden getroffen:

Der Punkt II. der **Vereinbarung zwischen Mag. Bruder und Mag. Bw. vom 25.4.2007** betreffend die Eigentumswohnung Adr.eig.wohnBruder Top 1, Käufer Mag. Bruder , lautet auszugsweise wie folgt:

II. (1) Die Vertragsparteien kommen überein, dass sie eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht gründen und diese Eigentumswohnung zum Vermögen dieser Gesellschaft gehört. Zweck der Gesellschaft ist die Vermietung und Verpachtung von Immobilien.

(2) Die Vertragsparteien sind je zur Hälfte an dieser Gesellschaft nach bürgerlichem Recht beteiligt. Dies bedeutet, dass Bruder. nach außen hin weiter alleiniger Eigentümer der vorstehenden Eigentumswohnung sein soll, im Innenverhältnis jedoch eine Risikoteilung erfolgt und sämtliche Entscheidungen im Zusammenhang mit der Eigentumswohnung nur gemeinsam getroffen werden können.

Im **Nachtrag zur Vereinbarung** vom 25.4.2007 **vom 28.12.2007** wird ergänzend geregelt:

I. AdrEigwohnBruder

(1) Festgehalten wird, dass zwischen Bruder. und Bw eine Vereinbarung zur Errichtung einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts am 25.4.2007 abgeschlossen worden ist.

(2) Die nachstehenden Vereinbarungen stellen eine Ergänzung zu vorerwähnter Vereinbarung dar. Vorerwähnte Vereinbarung bleibt im übrigen vollinhaltlich aufrecht.

(3) Bruder. hat bereits ein Konto mit der Nr. 00000000 bei der Erste Bank Eröffnet, das dem Zweck dient, alle im Zusammenhang mit der Eigentumswohnung in Adr.eig.wohnBruder, erfolgenden Zahlungen (Miete, Betriebskosten, Kreditrückzahlung, etc.) zu tätigen.

(4) Die Vertragsparteien haben einmal bereits je € 1.000,- und einmal bereits € 500,- auf vorstehendes Konto als Privateinlage einzuzahlt.

(5) Y hat anlässlich des Ankaufes dieser Eigentumswohnung in Adr.eig.wohnBruder für die Finanzierung ein Sparbuch der Bank mit der Nr.mit einem Einlagenstand per 2.8.2007 in Höhe von € 11.000,- bei der Erste Bank hinterlegt.

(6) Die Vertragsparteien kommen nun überein, dass X die Hälfte des vorerwähnten Sparbuchs gehört.

II. Adr.Eig.Wohn.

(1) Bw hat als Käufer einen Kaufvertrag über die Eigentumswohnungen Top 1, 2, 7, 8, 18-20 und Lager 2 des Hauses Adr.Eig.Wohn. am 13.12.2007 samt Nachtrag zu diesem Kaufvertrag am 28.12.2007 abgeschlossen. Diese Vereinbarungen sind Bruder. vollinhaltlich bekannt. Die grundbücherliche Durchführung ist derzeit im Gang.

(2) Zur Finanzierung des Kaufpreises einschließlich der Erwerbsnebenkosten wird Bw einen Kreditvertrag voraussichtlich mit derAG über einen Kreditbetrag von € 95.000,- abschließen. Bruder. haftet nach außen hin nicht für diesen Kredit.

(3) Die Vertragsparteien kommen überein, dass die in vorstehenden Absatz (1) genannten Eigentumswohnungen zum Vermögen der bereits gegründeten Gesellschaft nach bürgerlichem Recht gehören.

(4) Die Vertragsparteien sind je zur Hälfte an dieser Gesellschaft nach bürgerlichem Recht beteiligt. Dies bedeutet, dass Bw nach außen hin weiter alleiniger Eigentümer der vorstehenden Eigentumswohnungen sein soll, im Innenverhältnis jedoch eine Risikoteilung

erfolgt und sämtliche Entscheidung im Zusammenhang mit diesen Eigentumswohnungen nur gemeinsam getroffen werden können.

In der Berufung wurde eingewendet, dass nur Mag. Bruder als Kreditnehmer aufgetreten und diese Kredite nicht durch beide Brüder als Gemeinschaft aufgenommen worden wären, sei nicht wesentlich für die Anerkennung einer GnbR in steuerlicher Hinsicht.

Die behauptete Schenkung von € 5.500,- von Bw an Bruder. sei anlässlich des Nachtrags bar übergeben worden und stelle keine Schenkung dar. Die Besicherung des Kredites AdrEigwohnNr.3 mit der Wohnung AdrEigwohn sei als zusätzliche Sicherheit fremdüblich. Nicht nachvollziehbar sei, warum Wohnungen zum gleichen Zeitpunkt und gleichen Wert eingebracht werden sollen. Der Ausgleich der unterschiedlichen Beiträge sei bei nahezu gänzlicher Fremdfinanzierung der Wohnungen denkunmöglich.

Zur fehlenden Regelung betreffend die Veräußerung von Wohnungen wird ausgeführt, dass laut Vereinbarung und Nachtrag die Gesellschaft auf Grund des Beteiligungsverhältnisses den Verkaufserlös aufteilen, wie auch die Aufwendungen 50/50 zu tragen wären, ebenso wie die Einlagen seit 2007 50/50 bezahlt worden wären.

Die Bürgschaftsübernahme durch Y auf Grund des Angehörigenverhältnisses sei nicht unüberlegt erfolgt und die Eigenbedarfskündigung fremdüblich.

Dazu ist festzuhalten: Wie bereits im vorgelagerten Prüfungsverfahren festgestellt, liegt folgender Sachverhalt betreffend die Gestaltung und tatsächliche Vorgangsweise der zwischen Mag. Bw. und Mag. Bruder vereinbarten Gesellschaft nach bürgerlichem Recht vor:

Am 25.4.2007 hat **Mag.** Bruder **die Eigentumswohnung** Adr.eig.wohnBruder erworben. Zur Finanzierung des Kaufpreises hat er einen Bankkredit aufgenommen, Bw trat diesem als Bürge und Zahler bei.

Wesentlich und daher ausdrücklich festgehalten wird, dass Kreditnehmer nur X war und nicht beide Brüder als Gemeinschaft den Kredit aufgenommen haben.

Lt. Vereinbarung vom **25.4.2001 wurde von den beiden Brüdern eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht gegründet.** Es wurde vereinbart, dass die Wohnung Adr.eig.wohnBruder zum Vermögen der Gesellschaft gehört, Zweck der Gesellschaft die Vermietung und Verpachtung von Immobilien ist und die Vertragsparteien je zur Hälfte an der Gesellschaft beteiligt sind.

In dieser Vereinbarung wurde weiters ausdrücklich festgehalten, dass "**Mag.** Bruder **nach außen hin weiter alleiniger Eigentümer der Eigentumswohnung** Adr.eig.wohnBruder **sein soll, im Innenverhältnis jedoch eine Risikoteilung erfolgt und sämtliche Entscheidungen im Zusammenhang mit der Eigentumswohnung nur gemeinsam getroffen werden können.**"

Am 28.12.2007 erfolgt ein Nachtrag zur Vereinbarung vom 25.4.2007, in dem die bisherige Vereinbarung betr. Adr.eig.wohnBruder wiedergegeben wird und festgehalten wird, dass Mag. Bruder die Hälfte des Sparbuches der Raiffeisen Bank mit Einlagenstand 11.000,00 gehören soll, weiches Bw anlässlich des Ankaufs der Wohnung Xgasse bei der Ersten Bank hinterlegt hat (somit **Schenkung von 5.500,00 € von Mag. Bw an Mag. Bruder**)

Lt.. Punkt II des genannten Nachtrages werden die von **Mag.** Bw. als **Eigentümer am 28.12.2007 erworbenen 5 Eigentumswohnungen und Lager in** Adr.Eig.Wohn. ins Vermögen der GnbR eingebracht. Es wird ausdrücklich festgehalten, dass 'Bw **nach außen**

weiterhin alleiniger Eigentümer der vorstehenden Eigentumswohnungen sein soll, im Innenverhältnis jedoch eine Risikoteilung erfolgt und sämtliche Entscheidungen im Zusammenhang mit diesen Eigentumswohnungen nur gemeinsam getroffen werden können."
Die Finanzierung erfolgte durch Bw durch Übernahme des bestehenden Kredites der Verkäuferin, X übernahm nicht die Haftung als Bürge und Zahler.

In weiterer Folge hat **Mag. Bruder im Jahr 2011 weitere Eigentumswohnungen in Adr.eigwohn.Nr.3 gekauft, wofür ebenfalls alleine ein Kredit aufgenommen hat und Bw diesem Kredit abermals (siehe Adr.eig.wohnBruder) als Bürge und Zahler beigetreten ist.**

Zum Sachverhalt wird festgestellt:

In steuerlich rechtlicher Hinsicht hält die Vereinbarung einem Fremdvergleich nicht stand. Nach der Angehörigenjudikatur kann eine Vereinbarung unter nahen Angehörigen ungeachtet einer zivilrechtlichen Gültigkeit für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen und damit anerkannt werden, wenn sie einem Fremdvergleich standhält, dh. (1) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommt, (2) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hat und (3) auch unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre. Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.

Es reicht nach Lehre und Judikatur nicht aus, dass die Vereinbarung formell den Kriterien der Fremdüblichkeit entspricht; vielmehr muss auch der Vollzug des Vertragsverhältnisses so erfolgen, wie es unter Fremden üblich ist.

Im vorliegenden Fall liegt nach Punkt II (2) der Vereinbarung vom 25.4.2007 und Punkt II (4) der Nachtragsvereinbarung vom 28.12.2007 eine Innengesellschaft vor, da sowohl Mag. Bw. als auch Mag. Bruder nach außen hin weiter als jeweilig alleiniger Eigentümer und auch gegenüber den Mietern aufgetreten sind und im Innenverhältnis eine Risikoteilung erfolgt. Wenn eingewendet wird, dass nach außen hin gegenüber dem Finanzamt, Notar, Banken, Rechtsanwälte und Verkäufer der Eigentumswohnungen die GnbR in Erscheinung aufgetreten wurde, ist festzustellen, dass dies umsatzsteuerrechtlich das Auftreten gegenüber dem Finanzamt als Gemeinschaft für die Unternehmereigenschaft nicht ausreichend ist. Maßgeblich sind u.a. die Vertragsabschlüsse mit Dritten, Indiz die Firmenbezeichnung und Rechnungslegung (vgl. UStG, Kolacny-Caganec, Anm. 3 zu § 2).

Die Vertragsabschlüsse wurden im vorliegenden Fall von den grundbürgerlichen Eigentümern abgeschlossen und auch gegenüber den Mietern selbständig aufgetreten.

Eine Beteiligung am Erfolg und Risiko wurde weiters nur hinsichtlich des Zweckes der Gesellschaft betreffend die Vermietung und Verpachtung von Immobilien vereinbart, nicht aber hinsichtlich des Betriebsvermögens einschließlich der stillen Reserven. Hinsichtlich etwaiger Veräußerungen von Wohnungen und einer entsprechenden Gewinn/Verlustverteilung enthält die Vereinbarung über die Gründung der GnbR und auch der Nachtrag überhaupt keine Regelung.

Diese Vorgangsweise ist als nicht fremdüblich zu beurteilen, zumal die Werte der eingebrachten Wohnungen, die Einlagezeitpunkte und damit die Dauer der "gemeinsamen" Nutzung der einzelnen Wohnungen und daher der Beitrag jedes Bruders differieren. Unter Fremden wäre eine derartige Vorgangsweise nicht denkbar, jedenfalls würden Regelungen zum Ausgleich der unterschiedlichen Beiträge der Beteiligten getroffen werden.

Auch die Schenkung der € 5.500,00 ohne Ausgleich etc. würde in der dargestellten Art unter Fremden nicht erfolgen.

Es wurden sukzessive Wohnungen von unterschiedlichem Wert von jeweils einem Bruder angeschafft und in die GnbR eingelegt.

In den Jahren 2008 bis 2010 verkaufte Y drei (bzw. vier) der in seinem Eigentum stehenden Wohnungen Adr.Eig.Wohn. und wurde die entsprechenden Einnahmen im Rahmen der GnbR erklärt und der Spekulationsgewinn jeweils zu 50% Bw und Bruder. zugeteilt. Ebenso wurden die Einnahmenüberschüsse aus der Vermietung sämtlicher Wohnungen im Rahmen der gegenständlichen Steuernummer der GnbR auf Bw und Bruder. im Verhältnis 50:50 aufgeteilt.

Dass daher auch die Überschüsse aus dem Verkauf der Wohnungen AdrEigwohn im Beteiligungsverhältnis 50:50 aufgeteilt werden, wäre unter Fremden ohne eine Regelung darüber zu treffen niemals in der vorgenommenen Weise erfolgt. Das bedeutet aber weiters, dass auch die tatsächliche Durchführung (Vollzug) nicht der Vereinbarung entspricht und daher ebenfalls nicht fremdüblich ist. Wenn dennoch die dargestellten Regelungen getroffen wurde und die Durchführung wie dargestellt erfolgt ist, kann das ausschließlich durch das zwischen den Brüdern bestehende Naheverhältnis, den fehlenden Interessensgegensatz und die durch die Gesellschaft beabsichtigten steuerlichen Vorteile dieser Vorgangsweise erklärt werden.

Somit ist der Ansicht des Finanzamtes folgend mangels Fremdüblichkeit steuerlich nicht von einer GnbR auszugehen und die Berufung abzuweisen.

Das Argument, dass der Erwerb der Wohnungen zur Wahrung der Möglichkeit der Eigenbedarfskündigung jeweils durch einen Bruder allein erfolgte, ist ebenso unter Verweis auf die Ausführungen der Finanzamtsvertreterin aufgrund der ab 1.10. 2006 gemäß § 2 Abs. 10 WEG bestehenden Möglichkeit einer Eigentümerpartnerschaft als Schutzbehauptung zu beurteilen, ist jedoch nicht entscheidungswesentlich.

Eine Bürgschaft für einen Kredit zu gewähren ohne an laufenden Überschüssen und Verlusten beteiligt zu sein, ohne gesellschaftsrechtliches Verhältnis hält, wie das Finanzamt ausführt, einem Fremdvergleich ebenso nicht stand. Nach der Lebenserfahrung erfolgt gerade unter nahen Angehörigen vielfach eine Übernahme von Bürgschaften ohne entsprechender Absicherung des Bürgen. Die Bürgschaftsübernahme kann daher beim vorliegend zu beurteilendem Sachverhalt nicht als Beweis für ein fremdübliches Gesellschaftsverhältnis angesehen werden.

Die Berufung war daher ist diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Ad Einkommensteuer 2007 bis 2009)

§ 252 BAO Abs. 1 BAO lautet: Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

In der Ermittlung der Grundlagen für die Abgabenerhebung und -festsetzung gibt es ein System von Grundlagenbescheiden und hievon abgeleiteten Bescheiden. Damit schränkt der §

252 Abs. 1 BAO das Berufungsrecht gegen abgeleitete Bescheide ein; Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen sollen nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden können. Werden sie im Rechtsmittel gegen den abgeleiteten Bescheid vorgebracht, so ist die Berufung diesbezüglich als unbegründet abzuweisen (Ritz, BAO-Kommentar³, § 252, Tz 1 ff).

Im vorliegenden Fall sind die angefochtenen Einkommensteuerbescheide die abgeleiteten Bescheide und der Nichtfeststellungsbescheid betreffend die nicht anerkannte Gesellschaft nach bürgerlichem Recht Mag. Bw. und Mag. Bruder stellen die Grundlagenbescheide dar.

Selbst wenn die Feststellungsbescheide (Nichtfeststellung vom 11.7.2012) hinsichtlich der Jahre 2007 und folgende noch nicht in Rechtskraft erwachsen sind, ist festzustellen, dass die Rechtskraft der Feststellungsbescheide für das gegenständliche Verfahren nicht relevant ist. Denn gem. § 192 BAO können in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesem zugrunde gelegt werden, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist. Die Berufung war daher diesbezüglich als unbegründet abzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 28. November 2013