



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Mag. Bw.1 und Mag. Bw.2, Adr.Bw., vertreten durch Mag. Stb., vom 7. Juli 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 5. Juni 2013 betreffend die Abweisung des Antrages auf Aufhebung des Bescheides gemäß § 299 BAO hinsichtlich die Nicht-Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO ab 2007 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (Bw.) handelt es sich um eine vom Finanzamt nicht anerkannte Gesellschaft nach bürgerlichem Recht der Brüder Mag. Bw2 und Mag. Bw.1. Mit Bescheid vom 11.7.2012 wurde die Nichtfeststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO ab dem Jahr 2007 ausgesprochen.

Der Antrag der Bw. vom 27.12.2012 auf Aufhebung des Bescheides vom 11.7.2012 wurde mit Bescheid vom 5.6.2013 abgewiesen. Zur Begründung wurde ausgeführt:

"Gem. § 299 Abs.1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag einer Partei oder von Amtswegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Die Aufhebung setzt die

Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht dazu nicht aus (siehe BAO Kommentar, Ritz, Tz. 13 zu § 299 BAO).

Im Betriebsprüfungsverfahren wurde festgestellt, dass die Gestaltung und tatsächliche Vorgangsweise betr. der zwischen Mag. Bw.1 und Mag. Bw.2 vereinbarten Gesellschaft nach bürgerlichem Recht in steuerlich-rechtlicher Hinsicht einem Fremdvergleich nicht standhält.

Mag. Bw.2 (im Folgenden "Bw2") und Mag. Bw.1 (im Folgenden "Bw1") sind Brüder. Am 25.4.2007 hat Bw2 die Eigentumswohnung Adr.Bw2 erworben. Zur Finanzierung des Kaufpreises hat er einen Bankkredit aufgenommen, Bw1 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.Bw2 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 "Bw2 nach außen hin weiter alleiniger Eigentümer der Eigentumswohnung Adr.Bw2 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.Bw2 wiedergegeben wird und festgehalten wird, dass Bw2 die Hälfte des Sparbuches der Raiffeisen Bank mit Einlagenstand 11.000,- gehören soll, welches Bw1 anlässlich des Ankaufes der Wohnung Adr.Bw2 bei der Ersten Bank hinterlegt hat (somit Schenkung von 5.5000-€ von Bw1 an Bw2).

Lt. Punkt II des genannten Nachtrages werden die von Bw1 als Eigentümer am 28.12.2007 erworbenen 5 Eigentumswohnungen +Lager in Adr.Bw1 ins Vermögen der GesnBR eingebracht. Es wird ausdrücklich festgehalten, dass "Bw1 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 Bw1 durch Übernahme des bestehenden Kredites der Verkäuferin, Bw2 übernahm nicht die Haftung als Bürge und Zahler.

Im Übrigen wird auf die Feststellungen im Betriebsprüfungsbericht hingewiesen.

Der Vollständigkeit halber wird noch erwähnt, dass Bw2 im Jahr 2011 weitere Eigentumswohnungen in Adr.3 gekauft hat, dafür ebenfalls alleine Kredit aufgenommen hat und Bw1 diesem Kredit abermals (siehe Adr.Bw2) als Bürge und Zahler beigetreten ist.

Eine Vereinbarung unter nahen Angehörigen kann ungeachtet einer zivil rechtlichen Gültigkeit für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen und damit anerkannt werden, wenn sie einem Fremdvergleich standhält, d.h. (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 sind beide Voraussetzungen nicht gegeben:

1. Es wurden sukzessive Wohnungen von unterschiedlichem Wert von jeweils einem Bruder angeschafft und in die GnbR eingelegt. 2008-2010 verkaufte Bw1 drei der in seinem Eigentum stehenden Wohnungen Adr.Bw1 und wurden die entsprechenden Einnahmen im Rahmen der GnbR erklärt und der Spekulationsgewinn jeweils zu 50% Bw1 und Bw2 zugeteilt. Ebenso

wurden die Einnahmenüberschüsse aus der Vermietung sämtlicher Wohnungen im Rahmen der gegenständlichen Steuernummer der GnbR auf Bw1 und Bw2 im Verhältnis 50:50 aufgeteilt.

Diese Vorgangsweise ist nicht fremdüblich 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,- ohne Ausgleich etc. würde in der dargestellten Art unter Fremden nicht erfolgen.

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. Dass daher auch die Überschüsse aus dem Verkauf der Wohnungen Adr.Bw1 im Beteiligungsverhältnis 50:50 aufgeteilt werden, würde unter Fremden niemals in der vorgenommenen Weise erfolgen. Das bedeutet aber weiters, dass auch die tatsächliche Durchführung 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.

2. Sowohl in der Vereinbarung vom 25.4.2007 als auch im Nachtrag vom 28.12.2007 wird eindeutig und ausdrücklich klaggestellt, dass damit lediglich das Innenverhältnis geregelt wird, nach außen aber weiterhin jeder Bruder alleine auftritt. Gemeinsames Auftreten nach außen bedeutet nicht gemeinsames "Erscheinen" beider Personen sondern gemeinsamer Geschäftsabschluss für die Gemeinschaft. Ebenso wie die Kaufverträge erfolgte auch die Kreditauf- bzw. übernahme nicht durch die Gemeinschaft beider Brüder, sondern jeweils nur durch einen Bruder alleine, wodurch deutlich wird, dass auch hier kein Geschäftsabschluss durch die Gemeinschaft und daher kein Auftreten der Gemeinschaft nach außen erfolgt ist.

Dem Argument des Steuerberaters eine Bürgschaft für einen Kredit ohne an laufenden Überschüssen und Verlusten beteiligt zu sein, ohne gesellschaftsrechtliches Verhältnis würde keinem Fremdvergleich standhalten, kann das Finanzamt für den vorliegenden Fall nichts abgewinnen. Nach der Lebenserfahrung erfolgt gerade unter nahen Angehörigen vielfach eine (oftmals auch unüberlegte) Übernahme von Bürgschaften ohne entsprechender Absicherung des Bürgen (welche diesen dann mitunter im Fall seiner Inanspruchnahme in große wirtschaftliche Schwierigkeiten bringt). Die Bürgschaftsübernahme kann daher beim vorliegend zu beurteilendem Sachverhalt nicht als Beweis für ein fremdübliches Gesellschaftsverhältnis angesehen werden.

3. Auch dass der Erwerb der Wohnungen zur Wahrung der Möglichkeit der Eigenbedarfskündigung jeweils durch einen Bruder allein erfolgte, kann aufgrund der ab 1. Oktober 2006 gemäß § 2 Abs.10 WEG bestehenden Möglichkeit einer Eigentümerpartnerschaft nicht nachvollzogen und muss daher als Schutzbehauptung angesehen werden.

Somit ist nach Ansicht des Finanzamtes mangels Fremdüblichkeit steuerlich nicht von einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht auszugehen und ist die Zurechnung der Einkünfte entsprechend den Bescheiden vom 26.7.2012 vorzunehmen.

Da die bekämpften Bescheide in Folge dessen nicht unrichtig sind, ist die Voraussetzung des § 299 BAO nicht gegeben und war daher spruchgemäß zu entscheiden."

Die fristgerechte Berufung wurde unter Verweis auf das Berufungsverfahren Mag. Bw2 und Mag. Bw.1 wie folgt begründet:

"Die belangte Behörde führt in Ihrer Begründung betreffend Kreditaufnahme zum Ankauf der Eigentumswohnung in Adr.Bw2 wie folgt aus:

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

Dies ist inhaltlich zwar richtig aber für die Anerkennung der GnbR in steuerrechtlicher Hinsicht auf keinen Fall wesentlich.

Zum Einen ist es für die Gleichstellung der zwei Gesellschafter Bw2 und Bw1 - da ja beide zu je 50 % an der Gesellschaft beteiligt sind - unerheblich, ob nur einer den Kreditvertrag unterschreibt, und der andere als Bürge und Zahler diesem Kreditvertrag beitrifft, oder ob beide als Kreditnehmer im Kreditvertrag aufscheinen. In beiden Fällen kann jeder der Gesellschafter jederzeit vom Kreditinstitut hinsichtlich des Kreditbetrages in Anspruch genommen werden, und hat daher in beiden Fällen die gleichen Verpflichtungen. Anders wäre es im Falle einer Ausfallsbürgschaft. Aber gerade eine solche wurde von den Gesellschaftern mit dem Kreditinstitut nicht vereinbart.

Andererseits wäre im Falle' der gemeinsamen Kreditaufnahme durch beide Gesellschafter als Kreditnehmer auch eine allfällige Eigenbedarfskündigung viel schwieriger, da in diesem Falle auch beide Gesellschafter auf der Pfandurkunde aufscheinen, und die zu kündigende Partei (Mieter) aufgrund des offenen Grundbuches jederzeit die Möglichkeit hätte, in diese Urkunde Einsicht zu nehmen. In weiterer Folge wäre mit keinem Argument das Aufscheinen von zwei Brüdern in der Pfandurkunde in einem Kündigungsverfahren wegen Eigenbedarf dem zuständigen Gericht zu erklären gewesen. Diese Vorgehensweise ist daher weder denkunmöglich noch fremdunüblich.

Hinsichtlich der von der belangten Behörde behaupteten Schenkung in Höhe von € 5.500,00 von Bw1 an Bw2 ist auszuführen, dass es sich um keine Schenkung gehandelt hat, sondern Bw2 an Bw1 anlässlich des Nachtrag zur Vereinbarung vom 25.4.2007 seinen Anteil am Sparbuch in Höhe von € 5.500,00 in bar übergeben hat (am 28.12.2007). Diese Frage wurde anlässlich der Betriebsprüfung nie gestellt und hätte im Zuge der Betriebsprüfung sofort aufgeklärt werden können. Eine Schenkung von Bw1 an Bw2 liegt nicht vor. Dieses Sparbuch wurde in der Folge auch aufgelöst und der aushaftende Kredit damit teilweise getilgt. Diese Vorgangsweise ist eindeutig fremdüblich.

Im Übrigen wird auf die Ausführungen der Berufung vom 27.12.2012 hingewiesen.

Hinsichtlich den Ausführungen zum Ankauf der 5 Eigentumswohnungen in Adr.3 vergisst die belangte Behörde zu erwähnen, dass zur Besicherung des Kredites eine Wohnung in AdrBw1/18-20 als Realsicherheit dient. Der grundbücherliche Eigentümer dieser Wohnung in AdrBw1/18-20 ist zwar Bw1, trotzdem gehört diese Eigentumswohnung zum Vermögen des GnbR und war es daher komplett fremdüblich diese als zusätzliche Sicherheit gegenüber dem finanzierenden Kreditinstitut einzubringen.

Auf Seite 2 des berufungsgegenständlichen Bescheides führt die belangte Behörde aus, dass für die steuerliche Anerkennung einer Vereinbarung diese einem Fremdvergleich standhalten muss, "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."

Weiters vermeint die Behörde: "Im vorliegenden Fall sind beide Voraussetzungen nicht gegeben."

Welche beiden Voraussetzungen, nachdem vorher die Behörde von drei Voraussetzungen spricht, nicht gegeben seien, ist nicht nachvollziehbar und der Bescheid daher schon aus dem Grund der Unschlüssigkeit und Mangelhaftigkeit aufzuheben.

Weiters vermeint die Behörde mangelnde Fremdüblichkeit darin zu erkennen, da "die Werte der eingebrachten Wohnungen, die Einlagezeitpunkte und damit die Dauer der gemeinsamen Nutzung der einzelnen Wohnungen und daher der Beitrag jedes Bruder differieren."

Überhaupt nicht nachvollziehbar ist für uns, warum die eingebrachten Wohnungen zum gleichen Zeitpunkt und zum gleichen Wert eingebracht werden sollen, um steuerlich anerkannt zu werden. Wohnungen haben nunmal verschiedene Preise und werden zu unterschiedlichen Zeitpunkten ge- und verkauft. Auch der Mangel an Regelungen zum Ausgleich der unterschiedlichen Beiträge der Beteiligten ist aufgrund der nahezu gänzlichen Fremdfinanzierung der Eigentumswohnungen denkunmöglich und ist daher sicher nicht fremdunüblich. Zum Beweis führen wir zwei Zeugen an, welche sowohl statt Bw2 als auch statt Bw1 als Gesellschafter in die gegenständliche GnbR eintreten würden (Zeugen: Dr. Zeuge1 per Adresse Adr.Zeuge1 und Zeuge2 per Adresse Adr.Zeuge2).

Hinsichtlich des Vorwurfes der belangten Behörde, dass keinerlei Regelungen betreffend Veräußerung von Wohnungen getroffen wurde, wird dem entgegengehalten, dass einerseits aufgrund einer teleologischen Interpretation der Vereinbarungen aus dem Jahre 2007 es sich eindeutig ergibt, dass bei einem Beteiligungsverhältnis von 50/50 alle Aufwendungen und Erträge in diesem Verhältnis zu teilen sind. Da die gegenständlichen Wohnungen It. Vereinbarung 2007 und Nachtrag 2007 der GnbR gehören, erhalten die Gesellschafter aufgrund ihres Beteiligungsverhältnisses einen etwaigen Verkaufserlös, genauso wie sie im Falle einer notwendigen Renovierung die Aufwendungen im Verhältnis 50/50 zu tragen hätten. Zweitens war es auch der eindeutige Wille der Gesellschafter im Jahr 2007 einen etwaigen Verkaufserlös 50/50 zu teilen - genauso wie die Einlagen seit 2007 (siehe Berufungsausführung vom 27.12.2012) im Verhältnis 50/50 einbezahlt wurden.

Die belangte Behörde vermeint, unsere Vorgehensweise durch beabsichtigte steuerliche Vorteile erklären zu können. Sie führt aber nirgendwo aus, worin der steuerliche Vorteil liegen soll, wenn Bw1 und Bw2 sich zu einer GnbR im Jahre 2007 zusammenschließen und alle Einnahmen und Ausgaben im Verhältnis 50/50 zukünftig teilen. Dass unbefristet vermietete Eigentumswohnungen in der Zukunft ohne Kündigung durch die Vermieterin frei werden, war zum Gesellschaftsgründungszeitpunkt überhaupt nicht absehbar. Genauso wenig absehbar wäre die Nichtbezahlung der monatlichen Mieten von einzelner Mietern oder unvorhergesehene Reparaturennotwendigkeiten in den einzelnen Eigentumswohnungen, wodurch ein Verlust der Gesellschaft entstehen hätte können.

Wenn die Behörde meint, dass die Bürgschaftsaufnahme von Bw1 aufgrund des Angehörigenverhältnisses und unüberlegt erfolgte, sowie ihn in große wirtschaftliche Schwierigkeiten bringen kann und deshalb nicht als Beweis für Fremdüblichkeit angesehen werden kann, so unterstellt die Behörde Herrn Mag. jur. Bw.1, dass er sich seiner Rechte und Verpflichtungen hinsichtlich des Gesellschaftsverhältnisses nicht bewusst war. Das ein Jurist und gerichtlich beeideter Sachverständige sich beim Eingehen einer Bürgschaft und beim

Abschluss eines Gesellschaftsvertrages sich dieser Tragweite nicht bewusst ist, ist vollkommen denkunmöglich.

Hinsichtlich der Ausführungen zur Schutzbehauptung betreffend Eigenbedarfskündigung sei ausgeführt, dass eine Eigenbedarfskündigung durch eine Eigentümerpartnerschaft (wobei die Partner Brüder sind) nach österreichischem Zivilrecht nicht möglich ist. Somit handelt es sich nicht um eine von der Behörde irrig angenommene Schutzbehauptung und sind daher alle die Eigenbedarfskündigung betreffenden Argumente vollkommen fremdüblich.

Aus Obigem ergibt sich somit unzweifelhaft, dass der belangte Bescheid unschlüssig, mangelhaft und unrichtig ist, sowie dass sowohl in zivilrechtlicher als auch steuerlicher Hinsicht ein gemeinsames Auftreten als GesnbR seit 2007 gegeben ist, welcher eindeutig fremdüblich ist und die belangte Behörde bei genauerer Prüfung des Sachverhalts (z.B. Einvernahme aller seit der Betriebsprüfung angebotener Zeugen) zu dem Ergebnis hätte kommen müssen, dass für die Jahre 2007 bis 2009 zur Steuernummer ccc.cccc gemeinschaftliche Einkünfte vorliegen.

In der mündlichen Verhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter auf die bisherigen Berufungseingaben verwiesen und ergänzend eingewendet, dass alleinig gegenüber den Mietern als Einzelpersonen aufgetreten wurde, um sich die Möglichkeit der Eigenbedarfskündigung zu erhalten, als GnbR gegenüber sämtlichen anderen Personen und Behörden, wie dem Finanzamt, der Bank, Rechtsanwalt, Notar und Verkäufer der Eigentumswohnungen.

Das Finanzamt verweist auf die fehlenden gemeinsamen Vertragsabschlüsse und dass sämtliche Kaufverträge von jeweils nur einem Bruder abgeschlossen wurden. In der Vereinbarung zur Anschaffung der Eigentumswohnung Wgasse ist ausdrücklich enthalten, dass Mag. Bw.2 nach außen hin alleiniger Eigentümer sein soll und Markus als Bürge und Zahler beigetreten ist. Im Nachtrag zur Vereinbarung Adr.Bw1 wird vice versa festgehalten, dass Bw1 nach außen hin alleiniger Eigentümer ist und der Bruder Mag. Bw.2 nach außen hin nicht für diesen Kredit haftet.

Weiters wird auf den fehlenden fremdüblichen Vollzug der Vereinbarung hingewiesen. Die Vereinbarung regle nur die Vermietung und Verpachtung von Immobilien, nicht jedoch deren Verkauf.

Der steuerliche Vertreter verweist auf die Zeichnungsberechtigung beider Brüder am Konto der Erste Bank und legt zum Nachweis Unterschriftsproben vor. Weiters inkludiere die Vereinbarung auch den Verkauf und der fremdübliche Vollzug eingehalten. Bisher wären insgesamt 4 Wohnungen verkauft und die Einnahmen und Ausgaben zu je 50% aufgeteilt worden. Der steuerliche Vertreter verweist weiters darauf, dass nicht nur gleichwertige Wohnungen erworben werden können.

Mag. Bw.1 führt ergänzend aus, dass weitere Wohnungen in der Adr.3 von Mag. Bw.2 gekauft worden wären und die Adr.Bw1 als Sicherheit zur Verfügung gestellt wurde. Der Grund für die Bürgschaftsverhältnisse wäre nicht die zwingende Notwendigkeit sondern die Kreditwürdigkeit und Kreditkonditionen gewesen, dass nur ein Bruder als Bürge aufgetreten sei. Wenn die Bank eine zusätzliche Sicherheit von Mag. Bw.1 verlangt hätte, wäre dies auch möglich gewesen. Mag. Bw.1 verweist weiters auf andere noch eingegangene Bürgschaften und das bestehende Bewusstsein über deren Tragweite. Auch wäre in die GnbR kein Eigenkapital sondern lediglich fremdfinanzierte Wohnungen eingebracht wurden und alle Vor- und Nachteile aufgeteilt worden sind.

Auf die Frage der Finanzamtsvertreterin, ob Mag. Bw.2 auch für seinen Bruder einen Kredit erhalten hätte, verweist Mag. Bw.2 auf eine eigene Immobilienvermittlungsfirma mit 15 lastenfreien Eigentumswohnungen innerhalb des Gürtels. Eine Bürgschaft bei der Adr.Bw1 wäre nicht notwendig gewesen, da die Kreditsumme wesentlich geringer war als der Verkehrswert und die Bank keine zusätzlichen Sicherheiten verlangt hätte. Er hätte bisher lediglich die Adr.Bw1 in die GnbR einbracht und wäre in ein Kreditverhältnis eingetreten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Rechtslage: Gem. § 299 Abs.1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag einer Partei oder von Amtswegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Die Aufhebung setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht dazu nicht aus (siehe BAO Kommentar, Ritz, Tz. 13 zu § 299 BAO).

Der Aufhebungsantrag ist abzuweisen, wenn der antragsgegenständliche Bescheid nicht inhaltlich rechtswidrig ist (BAO Kommentar, Ritz, Tz. 33 zu § 299 BAO).

Einheitlich und gesondert werden nach § 188 Abs. 1 lit. b BAO die Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind nach § 23 Z. 2 EStG 1988 auch die Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften).

Voraussetzung für die Annahme einer Mitunternehmerschaft ist, dass für die beteiligten Personen mit ihrer Position Unternehmerwagnis verbunden ist, was sich in der Unternehmerinitiative und dem Unternehmerrisiko ausdrückt. Unternehmerinitiative entfaltet, wer auf das betriebliche Geschehen Einfluss nehmen kann. Das Unternehmerrisiko besteht in

der Teilnahme am Wagnis des Unternehmens und kommt u.a. in der Beteiligung am Gewinn und Verlust und an den stillen Reserven einschließlich des Firmenwertes zum Ausdruck (vgl. dazu das hg. Erkenntnis vom 29.6.1995, 94/15/0103, mwN).

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 Einkunftserzielung 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. Aufl., Tz 146f zu § 23 und dort zitierte Judikatur).

Im vorliegenden Fall ist die Anerkennung der mit Gesellschaftsvertrag vom 25.4.2007 strittig, zwischen Mag. Bw.1 und seinem Bruder Mag. Bw.2 gegründete GnbR mit dem Zweck der Vermietung und Verpachtung von Immobilien mangels Fremdüblichkeit.

Folgende Vereinbarungen wurden getroffen:

Der Punkt II. der **Vereinbarung zwischen Mag. Bw.2 und Mag. Bw.1 vom 25.4.2007** betreffend die Eigentumswohnung AdrBw2 Top 1, Käufer Mag. Bw.2, 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 Bw2 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. Adr.Bw2

- (1) Festgehalten wird, dass zwischen Bw2 und Bw1 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) Bw2 hat bereits ein Konto mit der Nr. 0000000000 bei der Erste Bank Eröffnet, das dem Zweck dient, alle im Zusammenhang mit der Eigentumswohnung in 1130 Wien, Wgasse , 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 einbezahlt.*
- (5) Bw1 hat anlässlich des Ankaufes dieser Eigentumswohnung in Adr.Bw2 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 Bw2 die Hälfte des vorerwähnten Sparbuches gehört.*

II. AdrBw1

- (1) Bw1 hat als Käufer einen Kaufvertrag über die Eigentumswohnungen Top 1, 2, 7, 8, 18-20 und Lager 2 des Hauses AdrBw1 am 13.12.2007 samt Nachtrag zu diesem Kaufvertrag am 28.12.2007 abgeschlossen. Diese Vereinbarungen sind X vollinhaltlich bekannt. Die grundbücherliche Durchführung ist derzeit im Gang.*
- (2) Zur Finanzierung des Kaufpreises einschließlich der Erwerbsnebenkosten wird Bw1 einen Kreditvertrag voraussichtlich mit derAG über einen Kreditbetrag von € 95.000,- abschließen. X 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 Bw1 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. Bw.2 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 Bw1 an Bw2 sei anlässlich des Nachtrags bar übergeben worden und stelle keine Schenkung dar. Die Besicherung des Kredites Schmidgasse mit der Wohnung Adr.Bw1 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 Bw1 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.1 und Mag. Bw.2 vereinbarten Gesellschaft nach bürgerlichem Recht vor:

Am 25.4.2007 hat **Mag. Bw.2 die Eigentumswohnung** Adr.Bw2 erworben. Zur Finanzierung des Kaufpreises hat er einen Bankkredit aufgenommen, Bw1 trat diesem als Bürge und Zahler bei.

Wesentlich und daher ausdrücklich festgehalten wird, dass Kreditnehmer nur Bw2 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 AdrBw2 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. Bw.2 nach außen hin weiter alleiniger Eigentümer der Eigentumswohnung AdrBw2 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. AdrBw2 wiedergegeben wird und festgehalten wird, dass Mag. Bw.2 die Hälfte des Sparbuches der Raiffeisen Bank mit Einlagenstand 11.000,00 gehören soll, welches Bw1 anlässlich des Ankaufes der Wohnung AdrBw2 bei der Ersten Bank hinterlegt hat (somit **Schenkung von 5.500,00 € von Mag. Bw1 an Mag. Bw.2**)

Lt.. Punkt II des genannten Nachtrages werden die von **Mag. Bw.1 als Eigentümer am 28.12.2007 erworbenen 5 Eigentumswohnungen und Lager in AdrBw1** ins Vermögen

der GnbR eingebracht. Es wird ausdrücklich festgehalten, dass ***"Markus 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 Bw1 durch Übernahme des bestehenden Kredites der Verkäuferin, Bw2 übernahm nicht die Haftung als Bürge und Zahler.

In weiterer Folge hat **Mag. Bw.2 im Jahr 2011 weitere Eigentumswohnungen in** Adr.3 gekauft, wofür ebenfalls alleine ein Kredit aufgenommen hat und Bw1 diesem Kredit abermals (siehe AdrBw2) 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.1 als auch Mag. Bw.2 nach außen hin weiter als jeweilig alleiniger Eigentümer 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 darüber hinaus die Tragung des Unternehmerrisikos entscheidungswesentlich ist.

Eine Beteiligung am Erfolg und Risiko wurde jedoch 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 (1 Wohnung versus 5 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 Mag. Bw.1 drei (bzw. vier) der in seinem Eigentum stehenden Wohnungen Adr.Bw1 und wurde die entsprechenden Einnahmen im Rahmen der GnbR erklärt und der Spekulationsgewinn jeweils zu 50% Mag. Bw1 und Mag. Bw.2 zugeteilt. Ebenso wurden die Einnahmenüberschüsse aus der Vermietung sämtlicher Wohnungen im Rahmen der gegenständlichen Steuernummer der GnbR auf Mag. Bw1 und Mag. Bw.2 im Verhältnis 50:50 aufgeteilt.

Dass daher auch die Überschüsse aus dem Verkauf der Wohnungen Adr.Bw1 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.

Ad Beweisanträge auf Einvernahme der Zeugen: Dr. Zeuge1 per Adresse Adr.Zeuge1 und Zeuge2 per Adresse Adr.Zeuge2).

Gemäß § 183 Abs. 3 BAO sind von den Parteien beantragte Beweise aufzunehmen, soweit nicht eine Beweiserhebung gemäß § 167 Abs. 1 zu entfallen hat. Von der Aufnahme beantragter Beweise ist abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind, wenn die Beweisaufnahme mit unverhältnismäßigen Kostenaufwand verbunden wäre, es sei denn, dass die Partei sich zur Tragung der Kosten bereit erklärt und für diese Sicherheit leistet, oder wenn aus den Umständen erhellt, dass die Beweise in der offenen Absicht, das Verfahren zu verschleppen, angeboten worden sind.

Die Behörde darf somit nur u.U. auf vom Beweisthema erfasste Beweise verzichten, wenn die fraglichen Beweismittel ihrem möglichen Beweisergebnis nach von vornherein unerheblich sind, weil der Erkenntnisstand bereits ein solcher ist, dass die Art des Beweismittels eine andere als die bereits mit Sicherheit gewonnene Beurteilung des Verfahrensgegenstandes mit Bestimmtheit ausschließt sowie wenn die Beweise in offenkundiger Absicht, das Verfahren zu verschleppen, angeboten worden sind (vgl. Stoll, BAO S. 1894f).

Der Bw. beantragte im Rahmen des Berufungsverfahrens die Einvernahme zweier Zeugen. Erheblich ist ein Beweisantrag nur dann, wenn Beweisthema eine Tatsache ist, deren Klärung, wenn sie schon nicht sachverhaltserheblich ist, zumindest mittelbar beitragen kann, Klarheit über eine sachverhaltserhebliche Tatsache zu gewinnen, nicht jedoch der Eintritt zweier Zeugen in die GnbR als Nachweis der Fremdüblichkeit der Vereinbarung. Der Antrag auf Einvernahme der genannten Personen war daher gemäß § 183 Abs. 3 BAO abzulehnen.

Der angefochtene Bescheid ist daher inhaltlich nicht rechtswidrig und die Berufung daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 28. November 2013