



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 12

GZ. RV/1832-W/03

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der mittlerweile beendeten AB-GmbH&CoKEG, Wien., (nunmehr: C-GmbH sowie R-GmbH als frühere Gesellschafter bzw Rechtsnachfolger früherer Gesellschafter der AB-GmbH&CoKEG) vertreten durch X-GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes XY betreffend vorläufige Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1998 und 1999 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die im Kalenderjahr 1998 erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO festgestellt:	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-19.251.926,00 S
	-1.399.092,03 €
C-GmbH als Rechtsnachfolgerin der AB-GmbH Wien. Finanzamt XY., StNr aaa/aaaa	
Einkünfte	0,00 S
	0,00 €

R-GmbH als Rechtsnachfolgerin der S-GmbH Wien. Finanzamt XY., StNr bbb/bbbb	
Einkünfte	0,00 S
	0,00 €
Im Anteil an den Einkünften sind enthalten:	
Gewinn aus einer Beteiligungsveräußerung (§ 24 EStG)	48.000,00 S
	3.488,30 €
C-GmbH als Rechtsnachfolgerin der D-GmbH Wien. Finanzamt XY., StNr ccc/cccc	
Einkünfte	-19.251.926,00 S
	-1.399.092,03 €
Die im Kalenderjahr 1999 erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO festgestellt:	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-1.422.372,00 S
	-103.367,80 €
C-GmbH als Rechtsnachfolgerin der AB-GmbH Wien. Finanzamt XY., StNr aaa/aaaa	
Einkünfte	0,00 S
	0,00 €
C-GmbH als Rechtsnachfolgerin der D-GmbH Wien. Finanzamt XY., StNr ccc/cccc	
Einkünfte	-1.422.372,00 S
	-103.367,80 €

Die Feststellung erfolgt für beide Streitjahre endgültig.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin, eine KEG (idF: Bw) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 23.4.1997 gegründet. Unternehmensgegenstand der Bw ist der Handel mit Immobilien sowie sonstiger Handel.

Im Jahr 1997 erzielte die Bw laut Umsatzsteuererklärung weder steuerbare Umsätze noch abziehbare Vorsteuern. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für dieses Jahr wurden vom Finanzamt mit 0 S festgestellt.

Im Dezember des Jahres 1998 kam es bei der Bw zu einem Wechsel des Kommanditisten. Im verbleibenden Teil des Jahres 1998 entstanden der Bw (diese ermittelt ihren Gewinn gemäß § 4 Abs 3 EStG) im wesentlichen aus Liegenschaftsankäufen und Optionsprämien für Liegenschaften Ausgaben von rund 19 Mio S, jedoch lediglich geringfügige Einnahmen.

Im Jahr 1999 erzielte die Bw einerseits im wesentlichen Mieterlöse von rund 700.000 S, andererseits entstanden ihr Aufwendungen im wesentlichen aus Adaptierungsarbeiten von rund 1,6 Mio S. Der Betriebserfolg laut Einnahmen-Ausgabenrechnung für das Jahr 1999 betrug rund 1,4 Mio S.

Das Finanzamt erließ für die Jahre 1998 und 1999 vorläufige Feststellungsbescheide, in welchen es die Einkünfte mit 0 S feststellte.

In einer ergänzenden Bescheidbegründung führte das Finanzamt dazu aus, nach den erklärten Ergebnissen für den Zeitraum 1997 bis 1999 sei bisher ein Gesamtverlust von 20.674.298 S erzielt worden. Da nach bestehender Lehre eine Einkunftsquelle nur vorliege, wenn ein Gesamtgewinn erzielt worden sei, jedoch fraglich sei, ob im konkreten Fall dieses Erfordernis erfüllt werde, ergingen bis die Ungewissheit einer Einkunftsquelle beseitigt sei, die Bescheide für die Jahre 1998 und 1999 gemäß § 200 BAO vorläufig mit 0 S.

Gegen diese Feststellungsbescheide erhob die Bw Berufung, wobei sie im wesentlichen vorbrachte, bei ihrer Tätigkeit handle es sich um einen Handelsbetrieb, für den grundsätzlich die Einkünftevermutung gemäß § 1 Abs 1 LVO gelte. Danach lägen Einkünfte bei einer Betätigung vor, die durch die Absicht veranlasst sei, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und nicht unter Abs 2 falle. Die Absicht müsse anhand objektiver Umstände nachvollziehbar sein. Dies sei ua anhand von Ausmaß und Entwicklung der Verluste und Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage zu beurteilen. Es sei zwar richtig, dass sie in den Jahren 1998 und 1999 einen Gesamtverlust von rund 20 Mio S erwirtschaftet habe, jedoch habe sie bereits im Jahr 2000 einen Jahresgewinn von rund 8,7 Mio S erzielt. Die Geschäftsleitung habe im Jahr 2000 massive Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage gesetzt. Sämtliche veräußerten Objekte hätten mit einem Gewinn verkauft werden können. Dieses Bemühen gehe durch die geplanten Veräußerungen von Immobilien im Jahre 2001 weiter. Die im Wareneinsatz der Bw befindlichen Immobilien repräsentierten laut unabhängigen Sachverständigengutachten einen Wert von rund 12 Mio S. Weiters stünden offene Forderungen aus Lieferungen und Leistungen in Höhe von rund 1 Mio S sowie offene Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen

in Höhe von rund 100.000 S zu Buche. Damit werde voraussichtlich bereits im Jahr 2001 insgesamt ein Gesamtgewinn erzielt werden können. Hinzu komme, dass im Anlaufzeitraum von drei bzw fünf Jahren ab Beginn der Tätigkeit jedenfalls Einkünfte vorlägen. Insofern die Einnahmen im Jahr 2001 in geplanter Weise eintreffen, könne die Berücksichtigung von Verlusten innerhalb des Anlaufzeitraumes entgegenstehende Annahme, dass die Betätigung bereits vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet werden werde, entkräftet werden. Damit erscheine die Argumentation einer negativen Gesamtgewinnerwartung bereits von der Realität eingeholt und die zur vorläufigen Festsetzung der Abgaben gemäß § 200 Abs 1 BAO notwendige Ungewissheit beseitigt.

Im Feststellungsakt liegen weiters die Jahresabschlüsse für die Jahre 2000 und 2001 sowie die dazugehörigen – bisher nicht veranlagten – Abgabenerklärungen auf. Aus den Jahresabschlüssen bzw Abgabenerklärungen für die Jahre 1997 und bis 2001 ergibt sich insgesamt folgendes Bild:

Beträge in Schilling		Gewinn/Verlust
1997		0,00
1998		-19.251.926,00
1999		-1.422.372,34
2000		8.697.189,20
2001		<u>12.481.833,66</u>
Summe		504.724,52

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

Einkünfte liegen gemäß § 1 Abs 1 LVO vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die

- durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und
- nicht unter Abs 2 fällt.

Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen gemäß § 2 Abs 2 LVO jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch

innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

Die §§ 1 bis 3 sind gemäß § 4 Abs 1 LVO auch bei Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit anzuwenden.

Es ist gemäß Abs 2 zuerst für die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) zu prüfen, ob die gemeinschaftliche Betätigung als Liebhaberei im Sinn des § 1 zu beurteilen ist.

Zusätzlich ist gemäß Abs 3 gesondert zu prüfen, ob jeweils beim einzelnen Gesellschafter (Mitglied) Liebhaberei vorliegt. Dabei sind auch besondere Vergütungen (Einnahmen) und Aufwendungen (Ausgaben) der einzelnen Gesellschafter (Mitglieder) zu berücksichtigen.

Bei der Prüfung im Sinn des Abs 3 ist weiters gemäß § 4 Abs 4 LVO darauf Bedacht zu nehmen, ob nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass der Gesellschafter (das Mitglied) vor dem Erzielen eines anteiligen Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) aus der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ausscheidet. In diesem Fall ist auch für den Zeitraum gemäß § 2 Abs 2 das Vorliegen von Liebhaberei zu prüfen.

Bei der Tätigkeit der Bw handelt es sich unstrittig um eine Betätigung im Sinn des § 1 Abs 1 LVO. Für die Streitjahre kommt daher die Regelung des § 2 Abs 2 LVO betreffend den Anlaufzeitraum zur Anwendung. Die Streitjahre liegen unstrittig im Anlaufzeitraum, die in den Streitjahren entstandenen Verluste sind daher jedenfalls als Einkünfte anzuerkennen. Anderes würde nur gelten, wenn nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen wäre, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird bzw – da es sich bei der Bw. um eine Personengemeinschaft handelt – wenn nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen wäre, dass einer der Gesellschafter vor dem Erzielen eines anteiligen Gewinnes aus der Personenvereinigung ausscheidet. Beides ist nicht der Fall. Denn die Bw hat bereits im Jahr 2001 einen Gesamtgewinn erzielt. Gleiches gilt für die (frühere) AB-GmbH und die (frühere) D-GmbH. Bis zu diesem Zeitpunkt ist keiner dieser Gesellschafter aus der Bw ausgeschieden.

Die Betätigung der Bw ist daher als Einkunftsquelle anzuerkennen. Der Gewinn war daher erklärungsgemäß, wie im Spruch dieses Bescheides erfolgt, festzustellen.

Ist eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendet, so hat gemäß § 191 Abs 2 BAO der Bescheid an diejenigen zu ergehen, die in den Fällen des Abs 1 lit a am

Gegenstand der Feststellung beteiligt waren oder denen in den Fällen des Abs 1 lit c gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Gemäß § 101 Abs 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs 1 lit a und c), einer nach § 81 vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird.

§ 101 Abs 3 BAO ist jedoch nur anwendbar, wenn die Personenvereinigung noch nicht beendet ist. Nach Beendigung gilt nämlich nicht mehr § 191 Abs 1 lit a und c BAO, sondern § 191 Abs 2 BAO. § 101 Abs 3 BAO setzt jedoch voraus, dass die Bescheide an die Personenvereinigung(-gemeinschaft) gerichtet sind (Ritz, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, § 101 Tz 12 unter Hinweis auf § 81 Abs 7 BAO).

§ 81 BAO bestimmt:

(1) Abgabenrechtliche Pflichten einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit sind von den zur Führung der Geschäfte bestellten Personen und, wenn solche nicht vorhanden sind, von den Gesellschaftern (Mitgliedern) zu erfüllen.

(2) Kommen zur Erfüllung der im Abs 1 umschriebenen Pflichten mehrere Personen in Betracht, so haben diese hierfür eine Person aus ihrer Mitte oder einen gemeinsamen Bevollmächtigten der Abgabenbehörde gegenüber als vertretungsbefugte Person namhaft zu machen; diese Person gilt solange als zur Empfangnahme von Schriftstücken der Abgabenbehörde ermächtigt, als nicht eine andere Person als Zustellungsbevollmächtigter namhaft gemacht wird. Solange und soweit eine Namhaftmachung im Sinn des ersten Satzes nicht erfolgt, kann die Abgabenbehörde eine der zur Erfüllung der im Abs 1 umschriebenen Pflichten in Betracht kommenden mehreren Personen als Vertreter mit Wirkung für die Gesamtheit bestellen. Die übrigen Personen, die im Inland Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz haben, sind hievon zu verständigen.

(3) Sobald und soweit die Voraussetzungen für die Bestellung eines Vertreters durch die Abgabenbehörde nachträglich weggefallen sind, ist die Bestellung zu widerrufen. Ein Widerruf hat auch dann zu erfolgen, wenn aus wichtigen Gründen eine andere in Betracht kommende Person von der Abgabenbehörde als Vertreter bestellt werden soll.

(4) Für Personen, denen gemäß Abs 1 oder 2 die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten von Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit obliegt, gilt § 80 Abs 1 sinngemäß.

(5) Die sich auf Grund der Abs 1, 2 oder 4 ergebenden Pflichten und Befugnisse werden durch den Eintritt eines neuen Gesellschafter (Mitglieds) in die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) nicht berührt.

(6) In den Fällen des § 19 Abs 2 sind die Abs 1, 2 und 4 auf die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) sinngemäß anzuwenden. Die bei Beendigung der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) bestehende Vertretungsbefugnis bleibt, sofern dem nicht andere Rechtsvorschriften entgegenstehen, insoweit und solange aufrecht, als nicht von einem der zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) oder der vertretungsbefugten Person dagegen Widerspruch erhoben wird.

(7) Werden an alle Gesellschafter (Mitglieder) einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dieser ihrer Eigenschaft schriftliche Ausfertigungen einer Abgabenbehörde gerichtet, so gilt der nach Abs 1 bis 5 für die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) Zustellungsbevollmächtigte auch als gemeinsamer Zustellungsbevollmächtigter der Gesellschafter (Mitglieder). Ergehen solche schriftliche Ausfertigungen nach Beendigung einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, so gilt die nach Abs 6 vertretungsbefugte Person auch als Zustellungsbevollmächtigter der ehemaligen Gesellschafter (Mitglieder), sofern ein solcher nicht eigens namhaft gemacht wurde. Die Bestimmung des Abs 6 über die Erhebung eines Widerspruches gilt sinngemäß.

(8) Vertretungsbefugnisse nach den vorstehenden Absätzen bleiben auch für ausgeschiedene Gesellschafter (Mitglieder) von Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit hinsichtlich der vor dem Ausscheiden gelegene Zeiträume und Zeitpunkte betreffenden Maßnahmen bestehen, solange dem nicht von Seiten des ausgeschiedenen Gesellschafters (Mitglieds) oder der vertretungsbefugten Person widersprochen wird.

(9) Die Abs 1 bis 4 gelten sinngemäß für Vermögensmassen, die als solche der Besteuerung unterliegen.

Die als vertretungsbefugt namhaft zu machende Person gemäß § 81 Abs 2 BAO kann einer der Vertretungsbefugten selbst oder ein Dritter (Arbeitnehmer der Personenhandels-gesellschaft, berufsmäßiger Parteienvertreter) sein (Ritz, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, § 81 Tz 2). Für den Fall der Beendigung der Personenvereinigung(-gemeinschaft) sieht § 81 Abs 7 zweiter Satz die Fiktion einer Zustellungsbevollmächtigung für die ehemaligen Gesellschafter (Mitglieder) vor (Ritz, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, 81 Tz 5).

Die Bw hat während ihres aufrechten Bestehens der im Adressfeld genannten Steuerberatungskanzlei Zustellvollmacht erteilt. Diese Zustellvollmacht gilt gemäß § 81 Abs 2, 6, 7 und 8 BAO weiterhin für die (nunmehr) ehemaligen und für die ausgeschiedenen Gesellschafter.

§ 19 BAO bestimmt:

(1) Bei Gesamtrechtsnachfolge gehen die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über. Für den Umfang der Inanspruchnahme des Rechtsnachfolgers gelten die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes.

(2) Mit der Beendigung von Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gehen deren sich aus Abgabenvorschriften ergebende Rechte und Pflichten auf die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) über. Hinsichtlich Art und Umfang der Inanspruchnahme der ehemaligen Gesellschafter (Mitglieder) für Abgabenschulden der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) tritt hiedurch keine Änderung ein.

Bei mehreren der beteiligt gewesenen Kapitalgesellschaften sind deren sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten durch Gesamtrechtsnachfolge auf andere Kapitalgesellschaften übergegangen. Im einzelnen betrifft dies folgende Kapitalgesellschaften:

.) Die S-GmbH, FN sssssss, wurde mit Generalversammlungsbeschluss vom 27.9.2000 als übertragende Gesellschaft mit der R-GmbH, FN rrrrrrr, als übernehmender Gesellschaft verschmolzen; dieser Vorgang bewirkte Gesamtrechtsnachfolge.

.) Die E-GmbH, FN eeeeeee, wurde mit Generalversammlungsbeschluss vom 19.12.2000 als übertragende Gesellschaft mit der F-GmbH, FN ffffff, als übernehmender Gesellschaft verschmolzen; dieser Vorgang bewirkte Gesamtrechtsnachfolge. Die Firma der letztgenannten Gesellschaft wurde mit Generalversammlungsbeschluss vom 26.11.2004 in C-GmbH geändert.

.) Die AB-GmbH, FN ababab, wurde mit Generalversammlungsbeschluss vom 26.9.2005 gemäß §§ 2 ff UmwG durch Übertragung des Unternehmens auf den Gesellschafter C-GmbH, FN ffffff, umgewandelt (verschmelzende Umwandlung); dieser Vorgang bewirkte Gesamtrechtsnachfolge.

Die Bw selbst, die AB-GmbH&CoKEG, FN kkkkkkk, ist durch Vermögensübernahme gemäß § 142 HGB, eingetragen im Firmenbuch am 10.7.2002, durch die F-GmbH, FN ffffff, nunmehr C-GmbH, FN ffffff, untergegangen; dieser Vorgang bewirkte Gesamtrechtsnachfolge.

Durch den letztgenannten Vorgang wurde die Bw beendet.

Die zuletzt beteiligten Gesellschafter der Bw waren die AB-GmbH, FN ababab, und die F-GmbH (nunmehr C-GmbH), FN ffffff. Die erstgenannte Gesellschaft wurde durch verschmelzende Umwandlung durch Übertragung auf die zweitgenannte Gesellschaft umgewandelt. Es besteht daher nur mehr die zweitgenannte Gesellschaft.

Da die AB-GmbH&CoKEG – eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit – bereits beendet ist, hat gemäß § 191 Abs 2 BAO der Bescheid an diejenigen zu ergehen, denen in den Fällen des § 191 Abs 1 lit c gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind. Die über die Einkünfte der vormaligen Mitunternehmerschaft in den Streitjahren absprechende Erledigung ist daher an die damaligen Mitglieder dieser Mitunternehmerschaft zu richten (VwGH 9.2.2005, 2000/13/0116).

Die Feststellung erfolgt endgültig, da die Voraussetzungen des § 200 Abs 1 BAO für eine vorläufige Feststellung (Ungewissheit der Abgabepflicht bzw des Umfangs der Abgabepflicht) nicht gegeben sind und der vom Finanzamt herangezogene Grund nicht vorliegt.

Die Berufung erweist sich somit als begründet und war daher gemäß § 289 Abs 2 BAO die Feststellung spruchgemäß vorzunehmen.

Wien, am 27. Dezember 2005