

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Maria-Luise Wohlmayr über die Beschwerde der Bf., Adr.Bf., vertreten durch Treuhand-Union Salzburg Steuerberatungs GmbH & Co KG, Felix-Dahn-Straße 1a, 5020 Salzburg, vom 10. April 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg – Land, Aigner Straße 10, 5020 Salzburg, vertreten durch Mag. Wolfgang Praxmarer vom 23. Februar 2012 betreffend Feststellung von Einkünften für 2007 – 2011 zu Recht erkannt:

1. Die Feststellungsbescheide der Jahre 2007 bis 2011 werden gemäß § 279 Abs 1 Bundesabgabenordnung (BAO) abgeändert.

Die Darstellung der Bemessungsgrundlagen ist den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bildet einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

2. Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß § 25a VwGG eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Hinweis

Diese Entscheidung wirkt gegen alle, denen Einkünfte zugerechnet bzw. nicht zugerechnet werden (§§ 191 Abs 3 BAO). Mit der Zustellung dieser Ausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs 3 BAO).

Entscheidungsgründe

A. Verfahrensgang

A/1 . Mit Eingabe vom 27.12.2007 übermittelte der steuerliche Vertreter der beschwerdeführenden Kommanditgesellschaft (kurz: Bf.) dem zuständigen Finanzamt eine schriftliche Vollmachtsurkunde sowie einen Fragebogen anlässlich der Neuaufnahme eines Steuerpflichtigen und teilte darin mit, dass die Bf. am 18.10.2007 ihre unternehmerische Tätigkeit aufgenommen hat, dass sie Einkünfte aus Vermietung

und Verpachtung mit einem voraussichtlichen Jahresumsatz von EUR 18.000 erzielen wird und dass sie im Firmenbuch eingetragen ist. Komplementär der Bf. ist Mag. Vorname Nachname, Kommanditistin ist die in seinem Alleineigentum stehende A-GmbH mit einer Hafteinlage von EUR 500. Als Vertreter gemäß § 81 BAO wurde Mag. Vorname Nachname benannt.

Aus der Steuererklärung (Feststellung von Einkünften) für **2007** und ihren Beilagen (eingereicht im Februar 2009) ist ersichtlich, dass die Bf. im Jahr 2007 eine fremdfinanzierte Eigentumswohnung erworben hat, deren Vermietung zu einem Werbungskostenüberschuss führt. Mit Feststellungsbescheid vom 8.5.2009 wurde dieser Betrag erklärungsgemäß als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung veranlagt und ebenso erklärungsgemäß zu je 50% auf die beiden Beteiligten aufgeteilt.

Laut Steuererklärung für **2008** hat die Bf. in diesem Jahr drei weitere Eigentumswohnungen angeschafft, deren Vermietung in diesem Jahr ebenfalls zu negativen Ergebnissen führt. Wiederum wurden die Einkünfte als solche aus Vermietung und Verpachtung erklärt, je zur Hälfte auf die beiden Beteiligten aufgeteilt und mit Feststellungsbescheid vom 22.11.2010 erklärungsgemäß **vorläufig** veranlagt.

In der im Februar 2011 elektronisch eingereichten Steuererklärung für **2009** wurde der Verkauf einer der vier Liegenschaften sowie wiederum die Vermietungseinkünfte wie in den Vorjahren erklärt. Auch für dieses Jahr erfolgte die erklärungsgemäße Veranlagung mit Feststellungsbescheid vom 12.7.2011 **vorläufig**.

A/2. Am 29.8.2011 erließ das Finanzamt gegenüber der Bf. einen Prüfungsauftrag zur Durchführung einer Außenprüfung betreffend die Umsatzsteuer und die Gewinnfeststellung 2007 – 2009. Im Zuge dieser Außenprüfung ermittelte das Finanzamt unter anderem bei einem Immobilienbüro, das für Mag. Nachname tätig war, sowie bei einem Wohnungskäufer. Die Mitarbeiterin des Immobilienbüros sagte aus, dass ihr Büro von Mag. Nachname mit diversen Verkaufsvermittlungen betreffend Wohnungen in seinem Eigentum bzw. im Eigentum einer „seiner“ KGs beauftragt worden sei, nicht aber für die Vermittlung von Ankäufen. Der Verkäufer habe jeweils den Verkaufspreis vorgegeben. Dabei sei immer vereinbart worden, dass bei Unterschreiten eines bestimmten Verkaufspreises keine Provision für den Vermittler anfalle. Die Verkäufe seien durch Inserate, Aushänge, Internetauftritte und durch Zusammenarbeit mit anderen Maklern bewerkstelligt worden.

Die Befragung eines Wohnungskäufers ergab, dass dieser auf ein Zeitungsinserat hin eine zum Verkauf angebotene Wohnung besichtigte. Bei diesem Besichtigungstermin mit Mag. Nachname habe der Käufer sein Interesse an einem weiteren Wohnungskauf bekundet. Daraufhin habe ihm Mag. Nachname eine zweite Wohnung zum Kauf angeboten. Beide Käufe seien mit Kaufverträgen vom 25.5.2010 abgewickelt worden. In beiden Fällen sei Mag. Nachname der Ansprechpartner gewesen. Dass die Wohnungen vorher zwei verschiedenen KGs gehörten, sei ihm erst bei Übermittlung der Betriebskostenabrechnungen bekannt geworden.

Mag. Nachname stellte in einer Besprechung am 21.12.2011 sowie in einer schriftlichen Darstellung vom 9.1.2012 den Sachverhalt aus seiner Sicht dar (siehe unter Pkt. B/ Sachverhalt).

A/3 . Mit **Bericht vom 16.2.2012** traf die Betriebsprüfung folgende **Feststellungen**:

„Tz. 2 Gewerblicher Grundstückshandel“

Die Bf. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 16.10.2007 bzw. Eintragung im Firmenbuch unter FN xxxx mit 18.10.2007 gegründet. Als Geschäftszweig ist „Kauf und Verkauf sowie die Vermietung von Immobilien“ eingetragen. Als unbeschränkt haftender Gesellschafter ist seit 18.10.2007 Mag. Vorname Nachname, geb. 08.02.1967, als Kommanditist die A-GmbH mit einer Haftungssumme von € 500 eingetragen.

Im Prüfungszeitraum 2007-2009 wurden von der Gesellschaft mehrere Objekte laut nachfolgender Übersicht angeschafft.

		Steuerliche Ergebnisse		
Nr.	Adresse	2007	2008	2009
1	E-Gasse 21, W 47, Ort1	-1.410,55	1.575,49	2.999,61
2	G-Straße. 36B, W7 G3, Ort1		-4.423,22	-3.001,31
3	D-Str., Top 2, Ort2		-6.057,38	-4.257,16
4	C-Straße 7-9 W 86, Ort1		-1.966,70	1.897,11
	Summe der Einkünfte aus V+V	-1.410,55	-10.871,81	-2.361,75
	<i>Davon entfallen auf:</i>			
50%	A-GmbH	-705,28	-5.435,93	-1.180,89
50%	Mag. Vorname Nachname	-705,27	-5.435,88	-1.180,86

Die Liegenschaft Nr. 2 wurde 2009 wieder veräußert. Die Ertragslage der Liegenschaften war im Prüfungszeitraum wie oben dargestellt bis auf wenige Ausnahmen negativ, wobei die entstandenen Verluste im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu 50 % dem Komplementär Mag. Vorname Nachname und zu 50% der A-GmbH zugewiesen wurden.

Die veräußerte Liegenschaft wurde mit Gewinn verkauft.

Der sich aus dem Verkauf ergebende Spekulationsgewinn wurden zwar von Seiten des steuerlich Vertreters in der laufenden Gewinnermittlung der Personengesellschaft dargestellt, jedoch nicht in die Einkommensteuererklärung des Mag. Vorname Nachname übertragen.“

Es folgt eine Aufstellung von insgesamt 8 KGs und 4 GmbHs sowie Mag. Vorname Nachname als natürliche Person und die Feststellung der Betriebsprüfung, dass der gegenständliche Prüfungsfall mit den angeführten verbundenen Prüfungsfällen bzw. anderen vergleichbaren Unternehmen ein Gesamtbild bildet, das zur Beurteilung des gesamten Sachverhaltes notwendig ist.

Die rechtliche Würdigung führt zusammengefasst aus:

„Im Zuge der Betriebsprüfung stellte die Abgabenbehörde fest, dass es sich bei den gegenständlichen Einkünften nicht wie vom Abgabepflichtigen erklärt um Einkünfte aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit handelt, welche der Vermietung und Verpachtung zuzurechnen sind, sondern um Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der Form des gewerblichen Grundstückshandels....“

„Im Zeitraum 2006-2011 wurden unter beherrschendem Einfluss von Mag. Vorname Nachname insgesamt ca. 41 Liegenschaften angeschafft und von diesen wiederum ca. 20 veräußert....Fallübergreifend betrachtet liegt zwischen den Anschaffungs- und Veräußerungsvorgängen der Liegenschaften oft nur ein Zeitraum von wenigen Monaten....Der Abgabepflichtige hat wie in der Aufstellung ersichtlich, die An- und Verkäufe der Liegenschaften über eine Vielzahl von Personen- und Kapitalgesellschaften abgewickelt. Das planmäßige Vorgehen im gegenständlichen Prüfungsfall ist aus einer Anzahl von Indizien und Sachverhaltselementen ableitbar, welche in weiterer Folge dargestellt werden:“

Auf die Frage der Abgabenbehörde, warum eine solche Vorgehensweise gewählt wurde, gibt der Abgabepflichtige in seiner Stellungnahme folgendes zu Protokoll:

Beweggründe für die Bildung mehrerer KGs:

- 1. Unbedingter Schutz gegen Mieter und Mieterschutzverband - da man als Vermieter dort lieber unbekannt als bekannt ist, da andernfalls das Risiko einer Sammelklage bestünde.*
- 2. Leichtere Finanzierung durch Banken, wenn verschiedene juristische Personen vorhanden sind - auch wenn dahinter der persönlich haftende Gesellschafter Nachname steht. Faktum ist, dass Banken der neuen KG neue Kredite und neue Rahmen eingerichtet haben, wie dies sonst nicht möglich gewesen wäre. - Das dies so geschehen ist, ist belegbar.*
- 3. dadurch höhere Liquidität*
- 4. dadurch bessere Bonität bei Banken und "Nulleintrag" bei KSV (und anderen vergleichbaren Informationsdiensten)!!! - weil KSV bloß Anfrage zu jeweiliger zu finanzierender juristischer Person macht und nicht auch zu den anderen - bei restiktiven Banken ist dies eine unbedingter Vorteil! Eine neue KG ist ein unbeschriebenes Blatt Papier!!!*
- 5. Banken kommunizieren trotz Bankgeheimnis sehr wohl über Firmen- dabei ist es sehr hilfreich, wenn es noch keine Vermerke durch KSV gibt.*
- 6. weitere Gründe für die Bildung von KGs bestehen natürlich aufgrund von unterschiedlich gelagerten Haftungen; (KG zum Einen mit Nachname und B-GmbH*

und zum Anderen Nachname mit A-GmbH). Zudem ist dies abermals ein Argument für Finanzierungen bei Banken.

Diese Argumentationen zeigen, dass planmäßiges Vorgehen hinsichtlich Erwerb, Finanzierung und Haftung vorliegt....Die Tatsache, dass kein eigenes Vermögen zum Erwerb der Liegenschaften eingesetzt wird, spricht gegen das Vorliegen von Vermögensverwaltung. In der überwiegenden Anzahl der Erwerbe wurde der Ankauf der Liegenschaften durch 100 %-ige Fremdfinanzierung getätigt. Alleine dieser Umstand spricht nach Ansicht der Abgabenbehörde sehr stark für das Vorliegen eines Gewerbebetriebes....Einige Liegenschaftsverkäufe wurden tatsächlich über ein Immobilienbüro abgewickelt. Weiters konnte auch festgestellt werden, dass andere Liegenschaftsverkäufe wiederum über Eigeninserate in Tageszeitungen angeboten wurden. In der Stellungnahme vom 09.01.2012 wurde vom Abgabepflichtigen zu diesem Punkt folgende Erklärung abgegeben:

"Vielmehr ist aus den Handlungen klar abzuleiten, dass der Abgabepflichtige alle jene Objekte, die er für lange Zeit zum Zwecke der Vermögensverwaltung zu behalten gedachte, bewusst in privatem Namen oder über eine KG gekauft hatte - und umgekehrt jene Objekte, bei denen ein Weiterverkauf von vornherein nicht ausgeschlossen schien, durch seine GmbH gekauft hatte. Diese Handlungsweise ist zudem plausibel, zumal in den GmbHs Verlustvorträge vorhanden waren - es wäre widersinnig, wenn der Abgabepflichtige bei geplantem Wiederverkauf der Immobilie diese durch eine KG statt über die mit einem Verlustvortrag begünstigte GmbH kaufen würde. Der Wille der privaten Vermögensverwaltung - durch den Abgabepflichtigen selbst oder durch eine KG - sollte dadurch deutlich erkennbar zum Ausdruck kommen."

Unter **Tz. 3** wurde der **Liegenschaftsverkauf** der Bf. im Jahr 2009 dargestellt und festgehalten, dass die Betriebsprüfung von gewerblichen Einkünften ausgehe. Die Erträge aus dem Liegenschaftsverkauf seien daher im Zuge der Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erfassen und im Feststellungsverfahren zu verteilen. Hinzugerechnet würden im Jahr 2009 EUR 5.142,16, resultierend aus Verkaufserlös EUR 70.002,16 abzüglich Anschaffungskosten EUR 64.860. Da es sich bei den gekauften Wohnungen um Umlaufvermögen handle, seien die geltend gemachten Beträge aus Absetzung für Abnutzung hinzuzurechnen. Die Liegenschaften seien als Handelsware zu beurteilen, die erst im Wege des Verkaufes über den Handelswareneinsatz aufwandswirksam werde. Zur **Ergebnisverteilung** hielt die Betriebsprüfung fest, dass für die Bf. kein schriftlicher Gesellschaftsvertrag vorliege. Die vorgenommene Ergebnisverteilung sei nicht fremdüblich, und es sei auch keine plausible Erklärung dafür erfolgt. Die steuerlichen Ergebnisse würden daher zu 98% an Mag. Nachname und zu 2% der Kommanditistin zugewiesen, und zwar für deren Haftsumme von EUR 500 und die Tatsache, dass die Tätigkeit ausschließlich von Mag. Nachname ausgeübt werde.

A/4. Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Außenprüfung und erließ am 23.2.2012 neue **Feststellungsbescheide für die Einkünfte 2007 – 2009**, worin die erklärten Ergebnisse als Einkünfte aus Gewerbebetrieb beurteilt wurden. Alle Bescheide

verweisen in ihren Begründungen auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien.

Gegen alle Bescheide wurde innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist am 10.4.2012 fristgerecht Berufung (nunmehr: Beschwerde) erhoben und darin die Entscheidung durch den gesamten Senat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Als Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt:

Richtig sei, dass die verbundenen Prüfungsfälle einen gemeinsamen Berührungs punkt in der Person des Mag. Nachname hätten. Dies führe aber nicht dazu, dass sämtliche den einzelnen Steuerpflichtigen zuordenbare Handlungen in Summe zu betrachten und daraus steuerliche Folgen für den einzelnen Steuerpflichtigen abzuleiten seien. Das Finanzamt begründe auch nicht, aufgrund welcher Kriterien eine objektive Gesamtbetrachtung anzustellen sei.

Durch die Bf. seien in den Jahren 2007 und 2008 vier Objekte mit der Absicht der dauerhaften Vermietung erworben worden. 2009 wurde ein Objekt wieder veräußert, die übrigen Objekte befänden sich nach wie vor im Eigentum der KG und würden weiter vermietet. Von einem Umfang der Tätigkeit, der die außerbetriebliche Vermögensverwaltung überschreite, könne nicht gesprochen werden. Die Veräußerung des Objektes sei keineswegs planmäßig erfolgt. Die KG hätte keine werbende Tätigkeit unternommen und auch keine Bautätigkeiten gesetzt. Die Zeitspanne zwischen Kauf und Verkauf eines Objektes sei nur in Ausnahmefällen bei der Beurteilung, ob Vermögensverwaltung oder betriebliche Vermögensverwertung vorliege, heranzuziehen. Die Fremdfinanzierung stelle nur dann ein Indiz für die Betrieblichkeit dar, wenn sich daraus die Notwendigkeit ergebe, die erworbenen Objekte in zeitlicher Nähe zum Erwerbsvorgang wieder zu verkaufen. Die lange Laufzeit der Kredite, wie sie gegenständlich vorliege, müsse vielmehr als Indiz für eine langfristige Vermietungsabsicht gewertet werden.

Bekämpft werde weiters die von der Abgabenbehörde vorgenommene Ergebnisverteilung. Diese unterliege grundsätzlich der freien Vereinbarung der Parteien.

A/5. Nachdem die Außenprüfung über die Jahre 2007 – 2009 abgeschlossen war, erließ das Finanzamt für die **Jahre 2010 und 2011** vorläufige Feststellungsbescheide, mit denen erklärungsgemäß Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in der von der Bf. bekanntgegebenen Höhe festgesetzt wurden. Die Einkünfte wurden Mag. Nachname mit 98% und der A-GmbH mit 2% zugewiesen. Als Begründung für die vorläufige Veranlagung wies das Finanzamt auf ein anhängiges Rechtsmittelverfahren hin.

Gegen diese Ergebnisverteilung richten sich die Berufungen (nunmehr: Beschwerden) vom 30.11.2012, worin die Aufteilung der Einkünfte je zur Hälfte auf Mag. Nachname und die A-GmbH beantragt wurde.

A/6. Mit Vorlageberichten vom 10. Juli 2012 bzw. vom 20. Dezember 2012 legte das Finanzamt die Berufungen ohne Berufungvorentscheidung dem damaligen

Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor. Die Berufungen gegen die angeführten Bescheide sind gemäß § 323 Abs 38 BAO, BGBI I 2013/14 vom Bundesfinanzgericht (BFG) als **Beschwerden** im Sinn des Art. 130 Abs 1 B-VG zu erledigen.

A/7. In der am 28.10.2013 an das BFG erstatteten **Stellungnahme** führte die Betriebsprüfung aus:

„Die Gründe für die gewählte Vorgehensweise wurden im Aktenvermerk vom 21.12.2011 bzw. in der ergänzenden Stellungnahme vom 09.01.2012 durch den Abgabepflichtigen erläutert. Demnach wurden als Beweggründe für die Bildung mehrerer Personengesellschaften der unbedingte Schutz gegenüber dem Mieterschutzverband, die leichtere Finanzierung durch Banken und die damit verbundene höhere Liquidität und Bonität (kein Eintrag bei KSV) sowie die unterschiedlich gelagerten Haftungen argumentiert. Ob die gewählte Vorgehensweise letztendlich nur aus den genannten Gründen erfolgte, ist durch objektive Betrachtungsweise zu klären. Die Kreditvergabe von Banken wird in der Regel von ausreichenden Sicherheiten abhängig gemacht - und diese sind bei unbelasteten Liegenschaften wohl immer gegeben. Die Gesellschaften verfügen außer den Liegenschaften ja über kein sonstiges nennenswertes Vermögen. Deshalb ist das Argument der besseren Liquidität und Bonität wohl eher zu vernachlässigen. Dies zeigt sich auch bei Betrachtung der genannten Kreditverträge, weil zusätzlich zu der jeweiligen Gesellschaft auch Mag. Vorname Nachname als Kreditnehmer, (obwohl ja bereits Komplementär und Vollhafter), in die Pflicht der Bank genommen wurde. Letztendlich ist aus diesen Überlegungen schon eine gewisse Planmäßigkeit des Handelns zu erkennen. Wie auch in dem Punkt „Ergebnisverteilung“ angeführt wurde, ist auch ein steuerlicher Aspekt bei der Entscheidungsfindung nicht von der Hand zu weisen. Es ist auch aus Sicht der Betriebsprüfung nicht nachzuvollziehen, welche wirtschaftlichen Beweggründe es für eine Anschaffung einer Liegenschaft geben soll, die zu 100 % fremdfinanziert ist und somit jedes Jahr durch die hohe Zinsenbelastung wiederum nur zusätzlichen, gerade in den Anfangsjahren, finanziellen Aufwand verursacht. Schon deswegen mag die Überlegung der Verwertung der Liegenschaft bereits im Zuge der Anschaffung beabsichtigt gewesen sein, um so einen positiven Gesamtergebnis zu erwirtschaften.“

Die durch die BP vorgenommene Ergebnisverteilung wurde, wie im Bericht bereits ausgeführt, im Schätzungswege gem. § 184 BAO ermittelt. Basis für die Verteilung lt. BP im Ausmaß von 2 %-98% bildet die vom Kommanditisten übernommene Haftungssumme von € 500,00 bzw. € 1.000,00. Nach Ansicht der BP wird die Tätigkeit ausschließlich von Hrn. Nachname ausgeführt, da die Personengesellschaften über kein eigenes Personal verfügen. Die Personengesellschaften bilden nur die zivilrechtliche Grundlage für die Begründung des Eigentums an den Liegenschaften. Im Aktenvermerk vom 21.12.2011 ausgeführt:

„Der Abgabepflichtige antwortet auf die Frage, ob zu dem Betrieb seiner Unternehmen Angestellte beschäftigt sind, dass er alles ausschließlich alleine betreibt. Dies ist möglich, da seine Lehrverpflichtung ein geringfügiges Ausmaß nicht überschreitet.“

Dieser Sachverhalt ist auch durch Abfrage der nichtselbständigen Einkünfte im DB2 nachvollziehbar. Darüber hinaus wurde auch von Seiten des Abgabepflichtigen keine aufschlussreiche Auskunft erteilt, wie die von ihm vorgenommene Verteilung von 50% - 50% zu Stande gekommen ist (Mitwirkungspflicht). Daher ist davon auszugehen, dass die Verteilung willkürlich und ohne Grundlage vorgenommen wurde und lediglich zur Verschiebung der Steuerlast diente“.

A/8 . In einem Fragenvorhalt vom 8.3.2017 an das Finanzamt forderte das Bundesfinanzgericht dieses zur Darstellung der Begründung auf, warum es alle vier Wohnungen der Bf. als Umlaufvermögen beurteilt hat. Weiters forderte es die Klärung der Frage, ob die Vermietung der einzelnen Wohnungen eine Einkunftsquelle darstelle. Dazu teilte das Finanzamt mit Schreiben vom 30.3.2017 mit, dass es die Beurteilung der längerfristig vermieteten Wohnungen als Anlagevermögen teile und dass die Ergebnisse der Vermietungen der Bf. positiv seien.

Der steuerliche Vertreter der Bf. legte mit Schriftsatz vom 31.5.2017 dem BFG seine Argumente zur Beibehaltung der gewählten Ergebnisverteilung je zur Hälfte dar. Die Gewinnverteilung von Kommanditgesellschaften sei im UGB (vormals HGB) zivilrechtlich eindeutig geregelt. Ein schriftlicher Gesellschaftsvertrag sei gesetzlich nicht gefordert. Liege ein solcher nicht vor, sehe § 167ff HGB alte Fassung vor, dass der Jahresgewinn nach einer 4%igen Verzinsung nach Köpfen zu verteilen sei. Warum eine Gewinnverteilung, die dem damaligen Gesellschaftsrecht entspreche, nicht fremdüblich sein soll, sei schwer nachvollziehbar. Das Argument, dass dem Komplementär eine Tätigkeitsvergütung zukommen müsse, mag für betrieblich tätige Personengesellschaften zutreffen. Bei langfristigen Vermietungen, die abgesehen von Mieterwechsel keine großen und vor allem dauerhaften Arbeitseinsatz des Komplementärs erfordern, ergebe sich auch im Fremdvergleich keine Notwendigkeit, dem Komplementär aufgrund der Tätigkeit einen höheren Ergebnisanteil zukommen zu lassen. Der Bezug auf die Haftsumme gehe ebenfalls an der Realität vorbei, denn die im Firmenbuch eingetragene Haftungsmasse habe nichts mit der tatsächlichen Einlage zu tun. Im gegenständlichen Fall hätten weder der Kommanditist noch der Komplementär wesentliche Einlagen geleistet, weil die Objekte zur Gänze fremdfinanziert seien. Wenn somit beide Gesellschafter keine wesentliche Einlage geleistet haben, könne eine gleichmäßige Verteilung des Ergebnisses nicht fremdunüblich sein. Zuletzt werde noch mit der Haftung des Komplementärs argumentiert, die eine höhere Beteilung erforderlich mache. Die Haftung für die Kredite erfolge durch hypothekarische Besicherung auf die erworbenen Liegenschaften. Damit sei ausreichend Haftung von „innerhalb“ der Gesellschaft beigebracht. Daher sei die Haftungsübernahme durch den Komplementär nur theoretisch. Es liege daher grundsätzlich keine Berechtigung vor, eine Ergebnisverteilung zu schätzen, deren Ergebnis außerdem nicht nachvollziehbar sei.

Mit Schreiben vom 12.6.2017 hielt das Finanzamt dieser Auffassung der Bf. entgegen, dass es sich bei den Gesellschaftern der Bf. nicht um einander fremd gegenüberstehende Parteien handle. Vielmehr würden alle Gesellschafter völlig von

Mag. Nachname als Alleingesellschafter und Geschäftsführer beherrscht. Somit müsse die Angehörigenjudikatur zur Anwendung kommen. In den gegenständlichen Fällen sei jeweils Mag. Nachname der einzige unbeschränkt haftende Gesellschafter. Er hafte daher mit seinem gesamten Vermögen für sämtliche Tätigkeiten und Anschaffungen der KG. Sämtliche Planungs- und Durchführungstätigkeiten sowie der laufende Arbeitseinsatz würden ausschließlich vom Komplementär Mag. Nachname durchgeführt. Die Grundstücke seien zwar fremdfinanziert, das Risiko der Anschaffung und der hypothekarischen Haftung übernehme in wirtschaftlicher Betrachtungsweise aber dabei zur Gänze der Komplementär, da nur er im Falle eines Verlustes oder Wertminderung des Wirtschaftsgutes die wirtschaftlichen Konsequenzen zu tragen habe.

Die Kommanditistin leiste hingegen nur eine Hafteinlage von 500 EUR und hafte per Gesetz nur bis zu diesem Betrag. Da sie keinerlei Tätigkeit für die Gesellschaft ausübe und auch sonst keine Sacheinlagen vorlägen, übe sie ihre Gesellschafterstellung in Form eines rein kapitalistischen Gesellschafters aus. Dieser könne in fremdüblicher Betrachtungsweise für seine Einlage wie bei der Vergabe eines Darlehens oder Zeichnung einer Anleihe nur eine angemessene Verzinsung und einen Zuschlag für das Risiko des Verlustes seiner Haftsumme erwarten, da ein fremder dritter Komplementär ihn nur nach seinen geleisteten Gesellschafterbeiträgen am Unternehmen beteiligen würde. In Anbetracht der niedrigen Haftsumme von EUR 500,- und der rein kapitalistischen Gesellschafterstellung der Kommanditisten erscheine ein Gewinnanteil von 2% mehr als angemessen.

A/9. Mit Schriftsatz vom 23.6.2017 zog der steuerliche Vertreter den Antrag auf Entscheidung durch den Senat und auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurück. Mit weiterem Schriftsatz vom 28.6.2017 beantragte er für den Fall, dass die Einkünfte der Bf. als gewerbliche Einkünfte qualifiziert würden, für die Wohnungen, die Anlagevermögen darstellen, eine AfA in Höhe von 2,5% der Anschaffungskosten zu berücksichtigen.

B. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Das Bundesfinanzgericht geht von folgendem Sachverhalt aus, der in den vom Finanzamt vorgelegten Akten und dem Vorbringen der Bf. abgebildet und, sofern nicht anders dargestellt, unstrittig ist. Strittig sind lediglich die Rechtsfolgen, die aus dem Sachverhalt resultieren.

B/1 . Die beschwerdeführende Kommanditgesellschaft wurde im Jahr 2007 ohne schriftlichen Gesellschaftsvertrag gegründet und am 18.10.2007 im Firmenbuch eingetragen. Komplementär der Bf. ist Mag. Vorname Nachname, Kommanditistin ist die in seinem Alleineigentum stehende A-GmbH mit einer Hafteinlage von EUR 500.

Mit Kaufvertrag vom 22. Oktober 2007 erwarb die Bf. eine Eigentumswohnung, die sie seither vermietet. Im Jahr 2008 erwarb sie drei weitere Eigentumswohnungen, von denen eine bereits im April 2009 (nach Ablauf von 8 Monaten) wieder veräußert wurde. Als Grund für die rasche Veräußerung führte Mag. Nachname an, dass „*eine Vermietung zum kalkulierten Mietpreis nicht möglich war, obwohl es zahlreiche Besichtigungen gab.*

Es hätten Küche, Bad, WC und die Böden erneuert werden müssen, dies hätte Kosten von zumindest ca. € 15.000,-- verursacht. Zudem wollte die Eigentümergemeinschaft mit erheblichen Kosten das gesamte Haus sanieren. Es drohten Sonderzahlungen durch die Eigentümer. Dies war dem Abgabepflichtigen zum Zeitpunkt des Kaufes nicht bekannt, sondern wurde erstmals im Frühjahr 2009 publik - ein „Fehlinvestment“! Aufgrund der insgesamt drohenden sehr hohen Kosten wurde das Objekt ein Jahr später wieder verkauft, da der kalkulierte Mietertrag ohne zusätzliche Investitionen nicht erzielt werden konnte.“

Die veräußerte Wohnung wurde also offenkundig nicht vermietet, die anderen Wohnungen werden seither bis laufend zu Wohnzwecken vermietet. Alle Wohnungen wurden zur Gänze fremdfinanziert. Die Besicherung der Kredite erfolgt durch Hypotheken auf den jeweiligen Liegenschaften. Die eingetragenen Hypotheken sind jeweils um 30% höher als der Kaufpreis der Wohnungen.

Die Mieterträge waren anfangs negativ, die Ertragslage entwickelte sich aber positiv, sodass die Vermietung aller drei Wohnungen eine Einkunftsquelle darstellt.

Die Bf. ermittelte in allen Streitjahren ihre Ergebnisse mittels Überschussrechnung und erklärte ihre Einkünfte als solche aus Vermietung und Verpachtung.

B/2. In den Jahren 2006 bis 2011 wurden folgende Kommanditgesellschaften gegründet, deren unbeschränkt haftender Gesellschafter immer Mag. Vorname Nachname ist:

- KG1
- KG2
- KG3
- KG4
- KG5
- KG6
- KG7
- KG8

Die Kommanditistin dieser KGs (mit Ausnahme der KG8) ist die A-GmbH, deren Alleingesellschafter und Geschäftsführer Mag. Nachname ist. Kommanditistin der KG8 ist die B-GmbH, ebenfalls im Alleineigentum und unter der Geschäftsführung von Mag. Nachname. Der Geschäftszweig all dieser Kommanditgesellschaften ist laut Firmenbuch der „Kauf und Verkauf sowie die Vermietung von Immobilien“, bei zwei KGs wird der Geschäftszweig mit „Immobilienverwaltung“ angegeben.

Diese Kommanditgesellschaften und auch Mag. Nachname als natürliche Person erwarben in den Jahren 2006 bis 2011 insgesamt 30 Eigentumswohnungen bzw. Bestandsrechte, die A-GmbH erwarb vier Eigentumswohnungen. Soweit erkennbar wurden (nahezu) alle Wohnungen zumindest zeitweise vermietet. Von den 30 Objekten wurden 12 innerhalb des Streitzeitraumes wieder veräußert. Die Behaltesdauer der Wohnungen betrug zwischen 2 Monaten und etwa 3,5 Jahren, wobei der überwiegende Teil der verkauften Wohnungen vor Ablauf von drei Jahren veräußert wurde. In einem

Ausnahmefall betrug die Behaltesdauer mehr als 10 Jahre. Die A-GmbH veräußerte nach 3 bzw. 10 Monaten zwei ihrer Objekte.

Die Ankäufe der Wohnungen erfolgten zum Teil über die Vermittlung von Immobilienmakler, wobei Mag. Nachname auf öffentlich gemacht Angebote reagierte. Für sämtliche Verkäufe beauftragte Mag. Nachname nach seinen eigenen Aussagen jeweils Makler. Für den Verkauf von 8 der 12 in den Streitjahren veräußerten Objekte beauftragte Mag. Nachname die Immobilienbüro XY GmbH mit der Verkaufsvermittlung. Dabei gab er jeweils den zu erzielenden Verkaufserlös vor, meist verbunden mit der Vereinbarung, dass bei Unterschreiten eines bestimmten Verkaufserlöses keine Vermittlungsprovision zu zahlen ist. Die Verkaufsvermittlung durch das Immobilienbüro erfolgte durch Inserate, Internetauftritte, Aushänge und auch durch die Zusammenarbeit mit anderen Maklern.

Die Kommanditgesellschaften beschäftigen kein Personal, vielmehr wird die gesamte Tätigkeit in Zusammenhang mit allen Immobilien von Mag. Nachname alleine ausgeführt (siehe Aussage Mag. Nachname in Besprechung vom 21.12.2011).

Auch die beiden bereits erwähnten GmbHs halten in ihrem Betriebsvermögen Eigentumswohnungen. Nach den Aussagen von Mag. Nachname wurden die Wohnungen, deren Verkauf bereits beim Ankauf geplant war, von einer der GmbHs erworben.

Seit dem Jahr 2011 tätigten die genannten Kommanditgesellschaften bzw. Mag. Nachname keine Liegenschaftsverkäufe mehr. Die im Bestand befindlichen Objekte werden seit ihrer Anschaffung durchwegs vermietet.

C. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

C/1. Gewerblicher Grundstückshandel

C/1.1 . Gemäß § 23 Abs 2 EStG 1988 sind die Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Gesellschaften und Kommanditgesellschaften), sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben, Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Eine ausschließlich vermögensverwaltende Personengesellschaft begründet keinen Gewerbebetrieb, daher liegt auch keine Mitunternehmerschaft vor (etwa VwGH 24.5.1978, 2463/77).

Vermögensverwaltung liegt nach § 32 BAO vor, wenn Vermögen genutzt (Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet) wird. Die Nutzung des Vermögens kann sich aber auch als Gewerbebetrieb darstellen, wenn die gesetzlichen Merkmale solcher Betriebe gegeben sind.

Gewerbebetrieb liegt dann vor, wenn die Betätigung über den Rahmen der Vermögensverwaltung hinausgeht. Dies ist dann der Fall, wenn das Tätigwerden des Steuerpflichtigen nach Art und Umfang jenes Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist (*Doralt/Kauba*, EStG¹⁰, § 23 Tz 103 mwN).

Die Veräußerung von Grundstücken aus dem Privatvermögen wird zum Grundstückshandel und damit zum Gewerbebetrieb, wenn die Veräußerungen auf planmäßige Art und Weise erfolgen (VwGH 24.2.2005, 2001/15/0159). Für die Beurteilung der Frage, ob gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, sind auch Grundstückveräußerungen durch Miteigentumsgemeinschaften und vermögensverwaltende Personengesellschaften, an denen der Steuerpflichtige beteiligt ist, zu berücksichtigen (*Doralt/Kauba*, aaO Tz 128 und dort zit. Jud.).

Dieser Rechtsansicht folgend vertritt auch das Bundesfinanzgericht die Auffassung, dass nicht nur die An- und Verkaufstätigkeit der Bf. isoliert zu betrachten ist, sondern eine Gesamtbetrachtung aller Personengesellschaften zu erfolgen hat, an denen Mag. Nachname als einzige natürliche Person beteiligt ist.

C/1.2 . Zur Beurteilung der Frage, ob gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, bieten sich bestimmte, objektiv erkennbare Kriterien an. Grundstückshandel besteht im Umschichten von Vermögen durch Anschaffung und Veräußerung, während bei der Vermögensverwaltung die Anlage und Nutzung des Vermögens im Vordergrund steht. Einzelne Zu- und Verkäufe schließen Vermögensverwaltung noch nicht aus. Eine umfangreiche Kauf- und vor allem Verkaufstätigkeit spricht nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung für ein planmäßiges Vorgehen und damit für eine nachhaltige, zu gewerblichen Einkünften führende Tätigkeit. Eine zahlenmäßige Grenze an An- bzw Verkaufsvorgängen, ab deren Überschreiten regelmäßig gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, besteht – im Unterschied zu Deutschland, wo der BFH die sogenannte Drei-Objekt-Grenze definiert hat – nicht (*Quantschnigg/Schuch*, EStG, § 23 Tz 14.2.2). Der Verwaltungsgerichtshof beurteilt die mehrfache Umschichtung von Grundstücken innerhalb weniger Jahre als Gewerbebetrieb (VwGH 7.11.1978, 727, 815/76, zum Erwerb von 37 Grundstücken und der Veräußerung von 8 Grundstücken innerhalb von 10 Jahren; VwGH 26.2.2003, 98/13/0065 zu 14 Grundstückstransaktionen innerhalb von 7 Jahren).

Neben der Anzahl der veräußerten Objekte ist (auch) auf den Zeitraum zwischen Erwerbs- und Veräußerungsgeschäften Bedacht zu nehmen. Der Ankauf von Grundstücken mit der Absicht, diese möglichst kurzfristig nach Erwerb und Fertigstellung von Gebäuden wieder zu veräußern, spricht – insbesondere in Fällen, in denen ein Steuerpflichtiger seine Tätigkeit werbend an die Allgemeinheit richtet – für gewerbliche Tätigkeit (VwGH 28.6.12, 2009/15/0113; 13.9.06, 2002/13/0059).

Bei einem größeren Umfang von Grundstücksgeschäften spielt es auch keine Rolle, aus welchen Motiven die einzelnen Verkäufe erfolgt sind (VwGH 13.5.86, 84/14/0077). Selbst wenn der Steuerpflichtige beim Erwerb von Grundstücken noch nicht beabsichtigt haben sollte, diese in der später durchgeführten Weise zu verkaufen, kann ein gewerblicher Grundstückshandel auch dann vorliegen, wenn er den planmäßigen Abverkauf von Immobilien erst auf Grund eines später gefassten Willensentschlusses umgesetzt hat (VwGH 28.6.12, 2009/15/0113).

Es kommt nicht entscheidend auf die ursprüngliche Absicht, sondern auf das objektive Gesamtbild des Einzelfalles an (VwGH 24.2.2005, 2001/15/0159). Dabei sind die besonderen Verhältnisse des Grundstücksmarktes zu berücksichtigen, woraus die Notwendigkeit einer mehrjährigen, über den einzelnen Veranlagungszeitraum hinausgehenden Betrachtung folgt (VwGH 26.2.2003, 98/13/0065).

Die Form der Finanzierung ist für die Frage, ob ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, nicht entscheidend (VwGH 24.2.2005, 2001/15/0159), das Ausmaß der Fremdfinanzierung hat aber Indizcharakter. Dementsprechend spricht die Finanzierung mittels Eigenkapital eher für Vermögensnutzung als Vermögensverwertung (VwGH 20.12.2000, 98/13/0236). Grundstücksankäufe, die weitgehend fremdfinanziert sind, sind ein Indiz dafür, dass es nicht so sehr um Vermögensveranlagung, sondern um ein planmäßiges Ausnützen von Gewinnchancen durch Grundstückshandel gegangen ist (*Baldauf* in Jakom 2008, § 23 Rz 95 mwN).

Die zwischenzeitige Vermietung einzelner Grundstücke schließt einen Gewerbebetrieb nicht aus (VwGH 28.1.2005, 2002/15/0110). Vermietet ein gewerblicher Grundstückshändler eine Liegenschaft, muss die Absicht, die Liegenschaft auf Dauer im Privat- oder Betriebsvermögen zu behalten, um daraus Mieteinkünfte zu erzielen, anhand objektiver Umstände nachvollziehbar sein. Wird die Vermietung durch Veräußerung vorzeitig beendet, hat der Grundstückshändler den Nachweis zu erbringen, dass die Vermietung nicht von vornherein nur so lange beabsichtigt war, bis sich eine lukrative Gelegenheit zur Veräußerung bietet (VwGH 13.4.2005, 2001/13/0028). Eine Betriebsaufgabe vor Verwertung aller Grundstücke ist dann anzunehmen, wenn die planmäßige Verwertung der Grundstücke erkennbar eingestellt worden ist, insbesondere, weil die Grundstücke privat verwendet oder langfristig vermietet werden.

C/1.3. Bei der Gesamtbetrachtung sind nach Auffassung des Bundesfinanzgerichts die Tätigkeiten der beiden GmbHs außer Betracht zu lassen, weil diese eigenständige juristische Personen sind und kraft Gesetzes eine gewerbliche Tätigkeit ausüben. Bezogen auf Mag. Nachname und „seine“ Personengesellschaften stellen sich deren Tätigkeiten in der Gesamtschau folgend dar:

Mit Ende des Jahres 2005 begann Mag. Nachname, in rascher Abfolge Eigentumswohnungen zu erwerben (je eine Anschaffung im Dezember 2005 sowie im März, April und Mai 2006). Ab Mai 2006 wurden in ebenso rascher Abfolge zahlreiche weitere Anschaffungen durch die diversen Kommanditgesellschaften getätigt (10 Wohnungen im Jahr 2006, je 6 Wohnungen in den Jahren 2007 und 2008 und 1 Wohnung im Jahr 2010). Gemeinsam mit drei Wohnungen, die sich bereits länger im Eigentum des Mag. Nachname befinden, handelt es sich gesamt um 30 Eigentumswohnungen. Von diesen Wohnungen wurden 12 Objekte im Streitzeitraum wieder veräußert. Die Behaltesdauer der Wohnungen betrug zwischen zwei Monaten und (in einem Einzelfall) mehr als 10 Jahren. Der weitaus überwiegende Teil der Objekte wurde innerhalb von drei Jahren verkauft. Auffällig ist dabei etwa der innerhalb von drei Monaten erfolgte Ankauf

von drei Wohnungen im selben Objekt in Ort3 und der nach 2 bis 2,5 Jahren erfolgte Verkauf dieser Wohnungen innerhalb von vier Monaten.

Das Bundesfinanzgericht bezweifelt nicht, dass die überwiegende Anzahl der Wohnungen vermietet wurde und dass die ursprüngliche Intention gemäß der Darstellung des Mag. Nachname eher in die Richtung gegangen sein könnte, dass der Grundstückshandel über die GmbHs abgewickelt werden sollte und die Personengesellschaften vermögensverwaltend tätig sein sollten. Die tatsächliche Entwicklung trägt diesen Intentionen jedoch nicht Rechnung. Das Finanzamt hat im BP-Bericht ausführlich dargestellt, warum das Finanzamt zur Auffassung gelangte, dass die erfolgten Verkäufe keineswegs nur Notverkäufe waren bzw. völlig ungeplant erfolgten. Wenn diese Verantwortung auch auf ein oder zwei Wohnungen zutreffen könnte, so spricht das Gesamtbild der Verhältnisse nach Überzeugung des Bundesfinanzgerichts dagegen. Die Objekte wurden in einer Phase erworben, in der Liegenschaften eine enorme Preissteigerung erfuhren. Laut Aktenlage wurden die Ankäufe zumindest teilweise über Immobilienmakler abgewickelt und waren vollständig fremdfinanziert. Für die Verkäufe der Wohnungen beauftragte Mag. Nachname (in seinem eigenen Namen oder im Namen „seiner“ Kommanditgesellschaften) jeweils ein Maklerbüro, trat somit werbend in Erscheinung. Die gezielte Vorgabe des Veräußerungserlöses, verbunden mit der Vereinbarung, dass bei Unterschreiten keine Vermittlungsprovision anfällt, spricht eindeutig gegen die Ausführungen, dass die Verkäufe anlässlich sich zufällig bietender günstiger Gelegenheiten erfolgten.

Auch wenn beim Erwerb der Wohnungen noch nicht beabsichtigt gewesen sein sollte, diese (bzw. mehrere davon) in der später durchgeführten Weise zu verkaufen, so ändert dies nichts daran, dass Mag. Nachname und „seine“ KGs einen planmäßigen Verkauf von Wohnungen aufgrund eines möglicherweise erst später gefassten Willensentschlusses umgesetzt haben, der seiner Art und insbesondere seinem Umfang nach einem gewerblichen Grundstückshandel entspricht (siehe auch VwGH 14.11.1984, 82/13/0242).

Das Bundesfinanzgericht ist daher zur Überzeugung gelangt, dass die Tätigkeiten des Mag. Nachname, der Bf. und der anderen KGs planmäßig auch auf das Ausnützen von Gewinnchancen durch Grundstückshandel ausgerichtet waren. Somit ist vom Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels auszugehen. Die Einkünfte der Bf. sind in allen Streitjahren als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO festzustellen.

C/2. Umlauf- bzw. Anlagevermögen

Ist ein gewerblicher Grundstückshandelsbetrieb gegeben, besteht eine gewisse Vermutung, dass die diesem Betrieb zugehörigen Grundstücke dem Umlaufvermögen zuzurechnen sind (*Leitner* in *Urtz*, Immobiliensteuer², 306); werden Grundstücke im Rahmen eines gewerblichen Grundstückshandels vorübergehend vermietet und fungieren sie daher vorübergehend wie ein Anlagegut, bleiben sie aber dennoch dazu bestimmt dem Betrieb gemessen an der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Grundstückes nicht dauernd zu dienen, stellen sie weiterhin Umlaufvermögen dar (VwGH 31.5.1983, 82/14/0188).

Nach der Rechtsprechung des VwGH hängt die Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum Anlage- oder Umlaufvermögen davon ab, ob es dazu bestimmt ist, dauernd dem Geschäftsbetrieb des Unternehmens zu dienen. Es kommt somit auf die Zweckbestimmung des Vermögensgegenstandes an, die unter anderem aus der tatsächlichen Nutzung des Gegenstandes abzuleiten sein kann (VwGH 23.11.2016, Rn 2014/13/0011).

Der BFH vertritt in einem kürzlich ergangenen Urteil die Rechtsmeinung, dass eine vermögensverwaltend tätige Personengesellschaft nicht nur Anlage-, sondern auch Umlaufvermögen haben kann. Die Zuordnung bestimmt sich den allgemeinen Grundsätzen folgend nach der Zweckbestimmung des Wirtschaftsguts im (fiktiven) Betrieb (BFH 19.1.2017, IV R 10/14). So muss umgekehrt eine als gewerblicher Grundstückshändler tätige Personengesellschaft hinsichtlich der Liegenschaften, die dem Betrieb zur langfristigen Vermietung dienen, auch Anlagevermögen haben können.

Es liegt daher am Steuerpflichtigen den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht latent von vornherein nur so lange beabsichtigt war, bis sich eine entsprechend lukrative Gelegenheit zur Veräußerung der Liegenschaft bieten würde (VwGH 13.4.2005, 2001/13/0028).

Fest steht, dass alle im Streitzeitraum verkauften Objekte als Umlaufvermögen der einzelnen Personengesellschaften zu qualifizieren sind. Das Finanzamt hat darüber hinaus sämtliche Wohnungen als Umlaufvermögen betrachtet und die Absetzung für Abnutzung verweigert. Tatsächlich werden jedoch sämtliche Objekte, die im Streitzeitraum nicht veräußert wurden, seit ihrer Anschaffung vermietet. Die Dauer der Vermietung beträgt dabei mittlerweile bis zu 10 Jahren. Seit Jahren haben keine Verkäufe mehr stattgefunden, sodass auch das Finanzamt nunmehr die Ansicht vertritt, dass die langfristig vermieteten Objekte als Anlagevermögen zu qualifizieren sind.

Eine Absetzung für Abnutzung ist daher für die drei im Betriebsvermögen der KG befindlichen Wohnungen zu berücksichtigen. Dem Antrag der Bf. auf Berücksichtigung von 2,5% AfA ist entgegenzuhalten:

Gemäß § 8 Abs 1 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 142/2000 beträgt von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Gebäude die Absetzung für Abnutzung ohne Nachweis der Nutzungsdauer

--bis zu 3%, soweit diese unmittelbar der Betriebsausübung eines Land- und Forstwirtes oder Gewerbetreibenden dienen und bis zu 2,5% oder 2%, soweit diese den in der Folge genannten Zwecken dienen; dient ein Gebäude zu mindestens 80% unmittelbar der Betriebsausübung, dann beträgt die Absetzung für Abnutzung für das ganze Gebäude bis zu 3% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten

--bis zu 2,5%, soweit diese unmittelbar dem Betrieb des Bank- und Versicherungswesens sowie unmittelbar dem Betrieb ähnlicher Dienstleistungen (zB der Kreditvermittlung) dienen; dient ein solches Gebäude zu mindestens 80% dem Kundenverkehr, dann beträgt

die Absetzung für Abnutzung für das ganze Gebäude bis zu 3% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten
--bis zu 2%, soweit diese anderen betrieblichen Zwecken dienen.

Da die streitgegenständlichen Wohnungen gemäß den im Akt des Finanzamtes erliegenden Mietverträgen ausschließlich zu Wohnzwecken genutzt werden, kommt eine 2% übersteigende AfA nach der im Streitzeitraum geltenden zitierten Gesetzesbestimmung nicht in Betracht.

Die AfA-Beträge lauten daher:

Wohnung	Anschaffungskosten	AfA 2007	AfA 2008	AfA 2009	AfA 2010	AfA 2011
E-Gasse	30.268,-	302,68	605,36	605,36	605,36	605,36
	+ sonst. AfA lt. Erkl				683,11	
	AfA gesamt E-L-G				1.288,47	
D-Str.	62.265,60		1.245,31	1.245,31	1.245,31	1.245,31
	+ sonst. AfA lt. Erkl			150,00	150,00	221,66
	AfA gesamt Dorfstr .			1.395,31	1.395,31	1.466,97
C-Straße 7-9	43.313,39		866,27	866,27	866,27	866,27
AfA gesamt		302,68	2.716,94	2.866,94	3.550,05	2.938,60
AfA lt. FA		0	0	0	2.881,42	2.270,03
Differenz		302,68	2.716,94	2.866,94	668,60	668,60

Die Ergebnisse der einzelnen Streitjahre sind daher um die angeführten Beträge zu verringern.

C/3. Feststellung von Einkünften

Gemäß § 188 Abs 1 BAO werden die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten)

- a) aus Land- und Forstwirtschaft,
- b) aus Gewerbebetrieb,
- c) aus selbständiger Arbeit,
- d) aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens, festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

Gegenstand der Feststellung gemäß Abs 1 ist auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber (Abs 3 leg.cit.).

Eine Feststellung von Einkünften setzt voraus, dass die Beteiligten dieselbe Einkunftsart erzielen (Ritz, BAO⁵, § 188 Rz 5 mwN).

Da im vorliegenden Fall die Tätigkeit der beschwerdeführenden KG als gewerbliche Tätigkeit qualifiziert wird, ist ein Feststellungsverfahren durchzuführen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die beiden Beteiligten festzustellen.

C/4. Vorläufige bzw. endgültige Festsetzung

Nach § 200 Abs 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Die Ersetzung eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewissheit zulässig.

Wenn die Ungewissheit beseitigt ist, ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt (Abs 2 leg.cit.).

Das Finanzamt hat die Veranlagungen der Jahre 2010 und 2011 vorläufig durchgeführt, weil es von einer Ungewissheit wegen des noch nicht beendeten Rechtsmittelverfahrens ausging. Diese Ungewissheit ist nunmehr beseitigt, andere Ungewissheiten wurden im Rechtsmittelverfahren nicht vorgebracht und sind aus der Aktenlage auch nicht erkennbar. Die Feststellung der Einkünfte erfolgt daher für alle Streitjahre endgültig.

C/5. Gewinnverteilung

Maßgebend für die Verteilung des Gewinnes einer Personengesellschaft sind grundsätzlich die Vereinbarungen zwischen den Gesellschaftern, insbesondere jene des Gesellschaftsvertrags (VwGH 27.4.00, 96/15/0185). Bei nicht durch eine Nahebeziehung verbundenen Vertragspartnern kann üblicherweise davon ausgegangen werden, dass eine Vereinbarung über die Gewinnverteilung dem Beitrag der Gesellschafter zur Erreichung des Gesellschaftszwecks entspricht (VwGH 26.4.06, 2001/14/0196). Beim Fehlen einer vertraglichen Gewinnverteilung sind die Regeln des Gesetzes (UGB, ABGB etc) entscheidend (VwGH 29.5.90, 90/14/0002). Die Verteilung von Verlusten erfolgt nach denselben Grundsätzen. Führen die Verluste zu einem negativen Kapitalkonto, sind die Verluste dem Gesellschafter auch dann zuzurechnen, wenn er nur beschränkt haftet (UFS 15.10.13, RV/2200-W/10; siehe *Baldauf* in Jakom 2015, § 23 Rz 211).

Unstrittig existiert im vorliegenden Fall kein schriftlicher Gesellschaftsvertrag. Die Gewinnverteilung hat also nach allgemeinen Grundsätzen zu erfolgen, wobei die Grundsätze für Verträge zwischen nahen Angehörigen zu beachten sind. Bei den beiden Gesellschaftern Mag. Nachname und A-GmbH handelt es sich um einander nahestehende Personen (siehe *Doralt/Toifl*, EStG¹⁴, § 2 Rz 159/2).

Nach den Ausführungen der Bf. habe die Gewinnverteilung gemäß den damals geltenden handelsrechtlichen Bestimmungen nach Köpfen zu erfolgen (§ 167 iVm § 121 HGB).

Dabei übersieht die Bf., dass die zitierte Bestimmung mit 1.1.2007 durch das UGB außer Kraft gesetzt wurde. In den hier zu beurteilenden Zeiträumen gilt somit § 167 UGB, der für den Fall, dass der Gesellschaftsvertrag nichts anderes vorsieht, bestimmt, dass an den unbeschränkt haftenden Gesellschafter zunächst ein seiner Haftung angemessener Betrag zuzuweisen ist. Für den übersteigenden Betrag gilt § 121 UGB, der keine Verteilung nach Köpfen, sondern nach dem Verhältnis ihrer Beteiligung vorsieht. Die Beteiligung wiederum bestimmt sich nach dem Verhältnis des Wertes der vereinbarten Einlagen. Im Zweifel sind die Gesellschafter zu gleichen Teilen beteiligt (§ 109 Abs 1 UGB). Eine Verteilung des gesamten Ergebnisses nach Köpfen, gegenständlich also im Verhältnis 1:1 auf den

Komplementär und die Kommanditistin, wie es die Bf. beantragt, ist auch durch die unternehmensrechtlichen Regeln nicht gedeckt.

Anders als bei Personengesellschaften, deren Gesellschafter in keiner Nahebeziehung zueinander stehen, kann bei Familiengesellschaften ein mangelnder Interessensgegensatz bewirken, dass Gewinnanteile aus privaten Gründen einer Person zugewiesen werden. Nach der ständigen höchstgerichtlichen Rechtsprechung muss die Gewinnverteilung bei Familiengesellschaften daher angemessen sein. Eine unangemessene Gewinnverteilung ist von der Behörde zu korrigieren (vgl. *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuerhandbuch, § 20, 798f). Die Angemessenheit der Gewinnverteilung einer solchen Mitunternehmerschaft richtet sich nach den Gesellschafterbeiträgen; entscheidend ist, ob sich die Gewinnverteilung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse als angemessen erweist (VwGH 26.4.2006, 2001/14/0196).

Bei der Angemessenheitsprüfung geht es also um die Frage, wie viel jemand im Verhältnis zu seinen Gesellschafterbeiträgen (insbesondere Kapital, Arbeit und Risiko) zugesprochen erhält. Der Gesellschafter nimmt nämlich nur im Ausmaß seiner Beiträge am Marktgeschehen teil, sodass ihm auch nur seinen Beiträgen entsprechende Einkünfte zugeordnet werden können. Auch der Faktor (Nicht)Arbeitsleistung ist entsprechend zu werten und muss beim Ausmaß der Ergebniszuteilung Berücksichtigung finden (BFG 12.2.2017, RV/7102865/2013).

Im vorliegenden Fall moniert die Bf., dass weder der Komplementär noch die Kommanditistin wesentliche Kapitaleinlagen geleistet hätten, weil eben die Objekte zur Gänze fremdfinanziert seien. Auch die Haftung des Komplementärs sei eine theoretische, weil die Kredite hypothekarisch auf den Liegenschaften besichert seien. Eine Tätigkeitsvergütung für den Komplementär sei ebenfalls nicht erforderlich, weil die Vermietung von Wohnungen keinen großen Arbeitseinsatz erfordern würde.

Diesen Argumenten kann sich das Bundesfinanzgericht aus folgenden Gründen nicht anschließen:

Unstrittig ist die im Firmenbuch eingetragene Hafteinlage der Kommanditistin von EUR 500. Darüber hinausgehende Kapitaleinlagen hat die Kommanditistin nach dem Vorbringen der Bf. offenkundig nicht erbracht. Wenn - wie von der Bf. ausgeführt – auch

der Komplementär keine nennenswerten Kapitaleinlagen erbracht hat, dann ist die Komponente „Kapital“ für die Gewinnverteilung also neutral zu beurteilen.

Die von der Bf. als „theoretisch“ bezeichnete Haftung des Komplementärs bezieht sich nicht nur auf die Haftung für die Rückzahlung der Kredite. Als Komplementär haftet Mag. Nachname mit seinem gesamten Vermögen unbeschränkt für sämtliche Verbindlichkeiten der Gesellschaft, während die Haftung der Kommanditistin mit EUR 500 begrenzt ist. Die Haftung umfasst alle Risiken und Schäden, die durch die gesamte Geschäftstätigkeit entstehen. Der Komplementär hat Wertminderungen der Objekte etwa durch Schadensfälle, die nicht zur Gänze von einer Versicherung gedeckt sind, ebenso zu tragen wie Mietausfälle oder das Risiko der Leerstehung, während die Kredite weiter zu bedienen sind. Auch eventuelle Prozesskosten bei Streitsachen mit Mietern, Räumungskosten bei säumigen Mietern oder Beiträge zu Sanierungskosten des gesamten Gebäudes hat er aus seinem Vermögen zu tragen. In seiner Stellungnahme zu Fragen im Zuge der Betriebsprüfung beschreibt Mag. Nachname selbst ausführlich die Schwierigkeiten und finanziellen Risiken, denen er als Wohnungseigentümer ausgesetzt war und die ihn seiner Darstellung nach zum Verkauf einiger Objekte bewogen haben. Das Haftungsrisiko ist demnach kein theoretisches, sondern eine reale Tatsache und muss dementsprechend bei der Gewinnverteilung berücksichtigt werden. Auch nach § 167 UGB ist dem unbeschränkt haftenden Gesellschafter ein seiner Haftung angemessener Betrag des Jahresgewinnes zuzuweisen.

Als Komplementär ist Mag. Nachname zur Geschäftsführung der beschwerdeführenden KG sowie zur Vertretung nach außen berechtigt und verpflichtet. Er allein erbringt auch die gesamte darüber hinausgehende, mit der Tätigkeit der KG in Zusammenhang stehende Arbeitsleistung. Personal ist unstrittig nicht vorhanden. Dass die Vermietung keinen nennenswerten Arbeitseinsatz verlange, steht in Widerspruch zu Aussagen des Komplementärs, wonach etwa bei der verkauften Wohnung zahlreiche Besichtigungen stattfanden und dennoch keine Vermietung zustande kam und auch zu seiner Aussage, er sei nur in geringem Ausmaß nichtselbständig tätig und könne daher den gesamten Arbeitsaufwand für die KGs alleine bewältigen. Nach der allgemeinen Lebenserfahrung erfordern auch längerfristig vermietete Wohnungen einen gewissen Zeitaufwand für Abrechnungen, Reparaturen und Wartungen bzw. deren Organisation, Eigentümerversammlungen und dergleichen.

Nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung berechtigt ein im Verhältnis zur Tätigkeit des anderen Gesellschafters geringerer laufender Arbeitseinsatz eines Gesellschafters die Abgabenbehörde zu einer von der Parteienvereinbarung abweichenden Gewinnverteilung (VwGH 16.9.2003, 2000/14/0069). Vorliegend fehlt eine Arbeitsleistung der Kommanditistin überhaupt, sodass eine Gewinnzuweisung für den Faktor Arbeit ausschließlich dem Komplementär zukommen kann.

Die für die Gesellschaft von den Gesellschaftern erbrachten Beiträge sind also Arbeitsleistung und unbeschränkte Haftung ausschließlich durch den Komplementär und eine Haftung von maximal EUR 500 durch die Kommanditistin. Das Betriebsvermögen

der Gesellschaft besteht ausschließlich aus zur Gänze fremdfinanzierten Liegenschaften. Die Hypotheken der Bank sind höher als die Kaufpreise der Wohnungen, weil ja auch Zinsen und Kreditnebenkosten abzudecken sind. Das Risiko des Wertverlustes der Wohnungen ist potentiell gegeben, während die Kredite samt Nebenkosten jedenfalls zu tilgen sind. Allein daraus resultiert ein Überhang an Verbindlichkeiten von EUR 47.100 für die drei noch im Eigentum der Bf. befindlichen Wohnungen. Dafür haftet der Komplementär genauso voll wie für die Anschaffungsnebenkosten, die bis zu 10% der Anschaffungskosten betragen. Für die vier Wohnungen der Bf. betragen die Anschaffungskosten gesamt EUR 227.000, geschätzte Nebenkosten von 10% betragen gerundet EUR 23.000. Ebenso sind Mietausfälle und erhöhte Investitionskosten real vorliegende Risiken, die von der Bf. während des Prüfungsverfahrens auch so dargestellt wurden. Ein Haftungspotential des Komplementärs ist daher jedenfalls gegeben und bei der Gewinnverteilung zu berücksichtigen.

Der VwGH hat in seiner Entscheidung vom VwGH 26.4.2006, 2001/14/0196 Gewinnanteile von je 10% an zwei Gesellschafter einer atypisch stillen Gesellschaft, die für ihr Bestattungsunternehmen Arbeitsleistungen an den Wochenenden und in den Abendstunden erbrachten, als angemessen bezeichnet.

Vergleicht man nun die fehlende Arbeitsleistung der Kommanditistin für die Gesellschaft und ihre mit EUR 500 beschränkte Haftung mit der Arbeitsleistung des Komplementärs und seinem Haftungspotential, erscheint die vom Finanzamt vorgenommene Gewinnverteilung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse angemessen.

Eine darüber hinausgehende Ergebniszuzuweisung an die Kommanditistin entspricht nicht den Beiträgen, die diese im Verhältnis zum Komplementär für die Gesellschaft erbringt.

Aus den dargestellten Gründen war somit spruchgemäß zu entscheiden.

D. Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer **Rechtsfrage** abhängt, der **grundsätzliche Bedeutung** zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird (Art 133 Abs 4 B-VG).

Zu den gegenständlichen Rechtsfragen (gewerblicher Grundstückshandel, Abgrenzung von Anlage- und Umlaufvermögen sowie Gewinnverteilung bei Familiengesellschaften) gibt es eindeutige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, der dieses Erkenntnis folgt. Aus diesem Grund ist die Revision nicht zuzulassen.

Beilagen: Berechnungsblätter

Salzburg-Aigen, am 17. Juli 2017