



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung von Bw. als Gesellschafter der beendeten ...KEG, vertreten durch Vert., vom 27. September 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling vom 3. September 2010 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2005 bis 2007 nach der am 7. Dezember 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung betreffend die Feststellungsbescheide 2005 und 2006 wird als unbegründet abgewiesen, die Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung betreffend den Feststellungsbescheid 2007 wird teilweise statt gegeben, dieser Bescheid wird abgeändert.

Die Einkünftefeststellung 2007 und deren Aufteilung ist dem Beiblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches darstellt.

Entscheidungsgründe

a) Bescheide

Die ... KEG wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 20. November 1995 und Änderung vom 13. Dezember 1995 gegründet und am 31. Juli 2007 beendet. An der beendeten KEG waren im berufsgegenständlichen Zeitraum folgende Familienmitglieder beteiligt:

Unbeschränkt haftende
Gesellschafter (Ehepaar):

Kommanditisten (Söhne):

MW (MW) Mag. MaW (MaW), Haftsumme € 5.800,00

Dipl. Ing. WW (WW) RW (RW), Haftsumme € 17500,00

Das zuständige Finanzamt (FA) erließ am 3. September 2010 die nunmehr angefochtenen Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2005 bis 2007, in denen folgende Einkünfte aus Gewerbebetrieb angesetzt wurden (Akt 2005 Seite 71f, Akt 2006 Seite 35f, Akt 2007 Seite 149f):

	Mag. MaW €	MW €	RW €	Dipl. Ing. WW €	gesamt €
2005	-883,95	-4.253,02	4.107,64	-1.831,70	-2.861,03
2006	-2.812,32	-3.932,87	2.393,38	-2.185,64	-6.537,45
2007	-3.008,04	-1.972,00	4.311,57	-10.196,49	-10.864,96

Berufungswerber (Bw.) sind die oa. vier ehemaligen Gesellschafter der beendeten KEG. Die Berufung wurde von Dipl. Ing. WW unterfertigt, der sich auch auf eine Vollmacht der Familienmitglieder MW, Mag. MaW und RW beruft (vgl. § 83 Abs. 3 BAO).

Den nunmehr angefochtenen Bescheiden geht voraus, dass das FA betreffend Feststellung von Einkünften 2005 bis 2007 bereits einmal Bescheide erließ, die jedoch nach Beendigung der KEG an diese gerichtet wurden und zwar:

Bescheid vom:	für das Jahr:
14. November 2007	2005
12. Juni 2008	2006
2. März 2010	2007

Da die KEG bereits zum 31. Juli 2007 beendet war, wurden die vom FA nach diesem Tag an die KEG gerichteten Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO nicht rechtswirksam erlassen. Gemäß VwGH 30.5.1984, 84/13/0104 (siehe Hinweis Ritz, BAO-Kommentar³, § 79 Tz 4) entfaltet ein nach Beendigung einer Personengesellschaft an diese ergangener Feststellungsbescheid nach § 188 BAO keine Rechtswirkungen. Der UFS wies deshalb eine damalige Berufung gegen den Feststellungsbescheid vom 2. März 2010 betreffend 2007 mit Bescheid vom 18.8.2010, RV/1431-W/01, als unzulässig zurück.

Im Erkenntnis vom 29.3.2007, 2004/15/0140, entschied der VwGH, dass Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften selbst dann an eine nicht mehr existierende (Personen-) Gesellschaft (damals eine Erbengemeinschaft) erlassen wurden, wenn dem Finanzamt die Beendigung seitens der Gesellschaft erst nach Ausstellen der Bescheide mitgeteilt wurde.

Im vorliegenden Verfahren vor dem UFS berufsgegenständlich sind die nun vom FA jeweils am 3. September 2010 gegenüber den vier Mitgliedern der beendeten KEG erlassenen Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO für die Jahre 2005 bis 2007.

In den drei schriftlichen Bescheidbegründung verwies das FA jeweils auf die im Bescheid des Unabhängigen Finanzsenats UFS 18.8.2001, RV/1431-W/10, vertretene Rechtsauffassung betreffend Bescheiderlassung an nicht mehr existente Personengesellschaften und als zusätzliche Begründung auf drei als Bescheidbegründung bezeichnete Schreiben

vom:	betreffend:
12. Juni 2008	Feststellungsbescheid 2005
13. Juni 2008	Feststellungsbescheid 2006
1. März 2010	Feststellungsbescheid 2007.

▪ Feststellung von Einkünften 2005:

In dem vom FA als Begründung genannten Schreiben vom 12. Juni 2008 (siehe Ausdruck Finanzdatenbank) wird ausgeführt, dass in der (vorangegangenen) Berufung betreffend Feststellung von Einkünften 2005 (siehe unten Vorgeschichte) eine Änderung der Gewinnverteilung begehrt werde. Es sei das familiäre Verhältnis zwischen den Beteiligten (Vater, Mutter und zwei Söhne) der KEG zu berücksichtigen. Im vorliegenden Fall habe die steuerliche Vertretung am 13. Dezember 2007 bekannt gegeben, dass die Bw. erst jetzt von einer anderen Gewinnverteilung erfahren habe. Dazu sei seitens des FAes anzuführen, dass Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen über eine abweichende Einkunftsverteilung, die dem FA erst im Nachhinein mittels Abgabe von berichtigten Steuererklärungen bekannt gegeben würden, nicht das Merkmal der Publizität erfüllen würden (unter Hinweis auf VwGH 15.12.1987, 87/14/0163). Aus diesem Grund werde vom FA an der Gewinnverteilung nach dem bisherigen Schlüssel festgehalten und die rückwirkende Änderung der Gewinnverteilung für das abgelaufene Wirtschaftsjahr nicht anerkannt.

Vorgeschichte:

Am 31. Mai 2007 (Eingangsstempel, Akt 2005 Seite 1ff) langten beim FA ua. der Jahresabschluss 1.1.bis 31.12. 2005 und die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für 2005 ein, in denen folgende Einkünfte angegeben und verteilt wurden (Akt 2005 Seite 21ff und Seite 26):

2005	Mag. MaW	MW	RW	Dipl. Ing. WW	gesamt
	10%	40%	30%	20%	
	€	€	€	€	€
	-883,95	-4.253,02	4.107,64	-1.831,70	-2.861,03

Die gleich lautende elektronische Erklärung für 2005 langte am 30. Mai 2007 beim FA ein.

Am 14. November 2007 (Akt 2005 Seite 26), somit nach Beendigung der KEG am 31. Juli 2007, erließ das FA einen erklärungsgemäßen Feststellungsbescheid für 2005, gerichtet an die KEG zu Händen des ausgewiesenen steuerlichen Vertreters.

In einer dagegen von der steuerlichen Vertretung im Namen der KEG eingebrachten Berufung vom 13. Dezember 2007 (Akt 2005 Seite 41) wurde angegeben, mit Gesellschaftsbeschluss vom 31. Dezember 2005 sei die Gewinnaufteilung abgeändert worden. Weiters wurde ua. ausgeführt: "Von der Änderung habe ich leider erst jetzt erfahren. Deswegen habe ich das Ergebnis 2005 noch auf den mir vorliegenden Daten verteilt und nicht in dem Verhältnis, wie es laut Gesellschafterbeschluss verteilt werden sollte. Für die Einreichung der berichtigten Erklärung E6 und E106 für 2005 und somit der Begründung meiner Berufung ersuche ich das Finanzamt um Frist bis zum 18/1/2008."

Im Schreiben vom 16. Jänner 2008 (Akt 2005 Seite 30f) gab die steuerliche Vertretung im Namen der KEG an, die Gewinnverteilung 2005 sei mit "Gesellschafterbeschluss vom 31. Dezember 2005" abgeändert worden, der der steuerlichen Vertretung aber zum Zeitpunkt der Einreichung der Erklärungen 2005 nicht bekannt gewesen sei. Die Gewinnaufteilung 2005 laut "Gesellschafterbeschluss vom 31. Jänner 2005" sehe folgende Aufteilung unter Zugrundelegung der geleisteten Einlagen vor:

	2005
Dipl. Ing. WW	72,53%
MW	7,98%
Mag. MaW	6,67%
RW	12,20%
<i>[Anmerkung UFS: ergibt: 99,38%]</i>	

Weiters seien die Reisekosten mangels Vorlage einer Aufstellung im Jahresabschluss 2005 bisher nicht berücksichtigt worden. Der Verlust aus der Einnahmen/Ausgaberechnung erhöhe sich auf Grund der Reisekosten um "€-2.8671" auf €-5.728,94. Es würden berichtigte Erklärungen E6 und E 106 für 2005 sowie die Berechnung der Gewinnaufteilung an Hand des "Gesellschafterbeschlusses vom 31. Dezember 2005" (siehe Akt 2005 Seite 39f) übermittelt. Es werde um dahingehende Änderung des Feststellungsbescheides 2005 ersucht. In den berichtigten Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften für das Jahr 2005 wurde angegeben:

2005	Mag. MaW	MW	RW	Dipl. Ing. WW	gesamt
	€	€	€	€	€
	-780,88	-1.651,49	5.258,60	-8.555,17	-5.728,94

Gewinnverteilung 2005 (Akt 2005 Seite 37):

Vorwegbezüge, handelsrecht- Gewinn Sonderbetriebs- IFB-

	Gewinnanteil	licher Gewinn	steuerlich	ausgaben/ einnahmen	Wartetaste Gewinn steuerlich
	%	€	€	€	€
MW		0,00		717,24	
	7,98	-1.861,29	-1.861,29	0,00	-1.651,49
Dipl. Ing. WW		0,00		63,81	
	72,53	-16.917,22	-16.917,22	0,00	-8.555,17
Mag. MaW		0,00		0,00	
	6,67	-1.555,74	-1.555,74	0,00	-780,88
RW		8.400,00		1.640,52	
	12,82	-2.990,19	5.409,81	0,00	5.258,60
			-14.924,44		-5.728,94
			-3.307,37		

Steuerliche Hinzurechnungen/Kürzungen 2005 (Akt 2005 Seite 38):

	€	€
Bilanzverlust		-14.924,44
steuerliche Hinzurechnungen:		
Gewinnvorweg Mag. MaW	8.400,00	
Repräsentationsaufwand	15,63	
Kapitalertragssteuer	0,40	
SVA MW	717,24	
SVA Dipl. Ing. WW	63,81	9.197,08
steuerliche Kürzungen:		
Zinserträge endbesteuert		1,58
steuerlicher Verlust		-5.725,78

Der berufungsgegenständliche "Gesellschafterbeschluss Kopie", vorgelegt mit Schreiben vom 16. Jänner 2008, hat betreffend Gewinnverteilung folgenden Inhalt (Akt 2005 Seite 39f):

"Änderung des Gesellschaftsvertrages vom 20.11.1995, 13.12.1995 und 28.11.2002, abgeschlossen zwischen [MW, Dipl. Ing. WW, Mag. MaW und RW]

Der obgenannte Gesellschaftsvertrag wird in den folgenden Punkten geändert. Alle anderen Punkte gelten unverändert und werden von allen Gesellschaftern anerkannt.

6. Betriebsergebnis, Gewinn- und Verlustaufteilung

Das Betriebsergebnis ist jeweils zum Ende eines jeden Kalenderjahres zu ermitteln. Die Ermittlung des Betriebsergebnisses kann mittels einfacher Einnahmen –Ausgabenrechnung erfolgen, sofern nicht finanz- oder handelsrechtliche Vorschriften die Erstellung einer ordentlichen Buchführung erforderlich machen. Eine eventuelle freiwillige Buchführung erfordert die Zustimmung aller Gesellschafter. Ein Gewinn oder Verlust wird im Verhältnis der tatsächlich seit Bestehen der Firma geleisteten Einlagen, wie sie bis zum Ende des jeweiligen Geschäftsjahres eingezahlt wurden, aufgeteilt.

[...]

14. Schlussbestimmung

Alle unterzeichneten Gesellschafter bestätigen mit ihrer Unterschrift, sämtliche Punkte des Gesellschaftsvertrages zu kennen und damit ohne Einschränkung einverstanden zu sein.

[Ort], den 31.12.2005"

Die vorliegende Kopie enthält am Ende die Namen der vier Gesellschafter (Bw.), nicht jedoch deren Unterschriften. Erst in der mündlichen Verhandlung am 7. Dezember 2010 vor dem UFS betreffend nunmehr anhängigen Berufungen vom 27. September 2010 wurde eine unterfertigte Kopie vorgelegt.

Mit der bereits oben wiedergegeben Begründung laut Schreiben vom 12. Juni 2008 wies das FA damals diese Berufung ab.

In einem damals eingebrachten, vom FA dem UFS jedoch nicht zur Entscheidung vorgelegten Vorlageantrag vom 15. Juli 2008 (Akt 2005 Seite 67f) gab die steuerliche Vertretung im Namen der KEG an, da ihrem Mandanten als steuerrechtlicher Laie die Feinheiten durch die Judikatur zu dieser steuerrechtlichen Angelegenheit nicht habe bekannt sein können und bei diesbezüglichen Beschlüssen unter Personen ohne derartiges Naheverhältnis ein anderes Vorgehen durch das FA vorgesehen sei, sei der steuerlichen Vertretung die Änderung der Gewinnverteilung, beschlossen durch den Gesellschafterbeschluss vom 31. Dezember 2005, durch den Mandanten erst Ende 2007 wie aus dem Berufungsschreiben gegen den Bescheid über die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO 2005 vom 13. Dezember 2007 hervorgehe, mitgeteilt worden. Nach Bekanntwerden dieses Umstandes sei unverzüglich eine Bekanntgabe an das zuständige FA in Form des obgenannten Berufungsschreibens erfolgt. Des Weiteren müsse bei dieser Änderung der Gewinnverteilung darauf hingewiesen werden, dass diese auf den Einlagen der einzelnen Gesellschafter gemäß den gesetzlichen Bestimmungen über die Verteilung von Gewinnen und Verlusten bei einer KEG basiere, somit als fremdüblich angesehen werden müsse und auf keinerlei Überlegungen betreffend steuerlicher Vorteile basiere. In dem der Bescheidsbegründung zu dem Bescheid über die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO zu Grunde gelegten Erkenntnis des VwGH 15.12.1987, 87/14/0163, sei über die Bekanntgabe der Änderung der Gewinnverteilung einer GesnbR entschieden worden. Besonders hingewiesen sei hierbei auf die Abweichung von der gesetzlichen Regelung, welche im Falle der KEG nicht vorliege, sondern diese eine Änderung zu Gunsten der gesetzlichen Regelung beschlossen habe. Des Weiteren sei im Zusammenhang mit dem von den in diesem Verfahren durch die KEG vorgebrachten Erkenntnis VwGH 19.2.1979, 214/77, betont worden, dass in diesem Falle keine KG im Rahmen der gesetzlichen Regel des § 168 Abs. 2 HGB vorliege, gemäß § 4 EGG sei dieser Teil des HGB auch auf eine KEG anzuwenden.

▪ Feststellung von Einkünften 2006:

In dem vom FA angefochtenen Bescheid vom 3. September 2010 genannten Schreiben vom 13. Juni 2008 (Akt 2006 Seite 29) ist zu entnehmen, dass das FA die erklärte Gewinnverteilung für 2006 [ebenfalls] nicht anerkenne und es werde diesbezüglich auf die Begründung laut dem Schreiben vom 12. Juni 2008 betreffend Feststellung von Einkünften für 2005 (siehe oben) verwiesen. Die Gewinnverteilung erfolge daher nach dem bisherigen Aufteilungsschlüssel, die neuen Ergebnisanteile seien folgender Berechnung zu entnehmen:

	€
Verlust lt. E/A-Rechnung	-12.901,03
Hinzurechnungen ohne Vorwegbezug RW	3.104,22
Kürzungen	-35,37
zu verteilender Verlust	-9.832,18
Sonderbetriebseinnahme RW	6.300,00
Sonderbetriebsausgaben gesamt	-3.005,27
steuerliches Ergebnis der Mitunternehmerschaft	-6.537,45
Verlustanteil MW 40% von 9.832,18	-3.932,87
Verlustanteil Dipl. Ing. WW 20 % von 9.832,18	-1.966,44
Sonderbetriebsausgaben	-219,20
steuerlicher Verlust laut FA	-2.185,64
Verlustanteil Mag. MaW 10 % von 9.832,18	-983,22
Sonderbetriebsausgaben	-1.829,10
steuerlicher Verlust laut FA	-2.812,32
Verlustanteil RW 30 % von 9.832,18	-2.949,65
Sonderbetriebseinnahmen	6.300,00
Sonderbetriebsausgaben	-956,97
Verlustanteil laut FA	2.393,38

Dem liegt folgende Vorgeschichte zu Grunde:

Am 15. Februar 2008 (Eingangsstempel Akt 2006 Seite 1ff) langten beim FA ua. der im Namen der KEG eingebrachte Jahresabschluss 1.1.bis 31.12.2006 und die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für 2006 ein (Akt 2006 Seite 21ff):

2006	Mag. MaW	MW	RW	Dipl. Ing. WW	gesamt
	€	€	€	€	€
lt. Erkl.	4.633,08	136,88	3.152,58	-14.459,99	-6.537,45

Die gleich lautende elektronische Erklärung für 2006 langte am 14. Februar 2008 beim FA ein.

Am 12. Juni 2008, somit wiederum nach Beendigung der KEG am 31. Juli 2007, erließ das FA einen von der Erklärung abweichenden Feststellungsbescheid für 2006, ebenfalls gerichtet an die KEG zu Händen des ausgewiesenen steuerlichen Vertreters mit folgendem Inhalt:

2006	Mag. MaW	MW	RW	Dipl. Ing. WW	gesamt
	€	€	€	€	€
lt. FA	-2.812,32	-3.932,87	2.393,38	-2.185,64	-6.537,45

In einer damals von der steuerlichen Vertretung im Namen der KEG eingebrachten Berufung vom 15. Juli 2008 (vom FA abgelegt im Akt 2005 Seite 64f und Akt 2006 Seite 32f) wurde

vorgebracht wie im oa. Schreiben vom 15. Juli 2008 betreffend Antrag auf Entscheidung über die Berufung über die Festsetzung der Einkünfte gemäß § 188 BAO 2005 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, ergänzt um das Vorbringen, bei der Veranlagung für das Jahr 2006 sei die Änderung der Gewinnverteilung bereits im Zuge der Einreichung der E6, E6a, E6a-1 und Verf60 2006 kundgetan worden. Auch diese Berufung wurde vom FA nicht dem UFS vorgelegt.

▪ Feststellung von Einkünften 2007:

Dem vom FA im angefochtenen Bescheid genannten Schreiben vom 1. März 2010 (Akt 2007 Seite 126f) ist betreffend den späteren Berufungspunkt Anlagenverkäufe zu entnehmen:

In einer Vorhaltsbeantwortung vom 22. Dezember 2009 sei angeführt worden, dass Dipl. Ing. WW die vermeintlichen Reparaturen der Fahrzeuge selbst in seiner Garage durchgeführt haben soll. Über die Anschaffung der Ersatzteile, welche nur von Privatpersonen gekauft worden sein sollen, würden keine Belege existieren. Zu behaupteten Schätzungen von Fachwerkstätten Mercedes bzw. Toyota über die Höhe von Schäden gebe es keine konkreten Aufzeichnungen. Beide Fahrzeuge seien mit 31. Juli 2007 [=Beendigung bzw. Betriebsaufgabe der KEG, Anmerkung UFS] an die Gesellschafter Dipl. Ing. WW (Mercedes 2000 CDI) mit € 2.216,44 (Buchwert € 12.816,22) bzw. seinen Sohn RW (Toyota MR 2) mit € 250,00 (Buchwert € 0,00) fakturiert worden. Tatsächlich sei die Abmeldung beider Fahrzeuge von der KEG erst mit 4. Februar 2008 erfolgt. Der Mercedes 200 CDI sei bis dato seit 22. April 2009 auf RW angemeldet und dürfte offensichtlich weiterhin in Gebrauch sei. Den Toyota MR 2 habe RW am 21. Mai 2008 verkauft. Nach Ansicht des FAes würden keine nachvollziehbaren Beweise vorliegen, dass die betreffenden Fahrzeuge zum Zeitpunkt der Entnahme tatsächlich als wertlose Wracks anzusehen gewesen seien. Aus diesem Grund sei vom FA der Entnahmewert beider Fahrzeuge mit dem Teilwert im unbeschädigten Zustand im Schätzungswege gemäß § 184 BAO wie folgt ermittelt und entsprechend angesetzt worden:

a) Teilwert Mercedes 2000 CDI zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe 31.7.2007:

	€
Eurotaxmittelwert eines rd. 3 1/2 Jahre alten Mercedes 2000 CDI per 31.7.2007	17.023,50
Wert laut Rechnung vom 31.7.2007	<u>2.216,44</u>
Differenz laut FA	14.807,06

Bei der Gewinnermittlung sei die vom FA festgestellte Differenz ausschließlich dem betroffenen Gesellschafter Dipl. Ing. WW zugerechnet worden.

b) Teilwert Toyota MR 2 zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe 31.7.2007:

	€
Eurotaxwert eines rd. 7 Jahre alten Toyota MR 2 per 31.7.2007	7.725,00
Wert laut Rechnung vom 31.7.2007	<u>250,00</u>

Differenz laut FA

7.475,00

Bei der Gewinnermittlung sei die vom FA festgestellte Differenz ausschließlich dem betroffenen Gesellschafter RW zugerechnet worden.

Dem ging folgende Vorgeschichte voraus:

Die der im Namen der KEG eingebrachte elektronische Erklärung Feststellung von Einkünften 2007 langte am 30. Jänner 2009 mit erklärtem Einkünften aus Gewerbebetrieb Verlust € 34.674,48 beim FA ein.

Das FA teilte der KEG mit Schreiben vom 15. Juli 2009 (Akt 2007 Seite 2) betreffend Veräußerungsgewinn zu Händen deren steuerlicher Vertretung mit, da die Abgabe der Bilanz verpflichtend sei, werde gebeten, diese nachzureichen. Weiters werde die Berechnung des Veräußerungsgewinnes/-verlustes benötigt. Es wäre der Nachweis der Reise- und Fahrtspesen zu erbringen (Fahrtenbuch). Weiters seien die übrigen Betriebsausgaben und der Buchwert der abgegangenen Anlagen aufzugliedern. Um die Rechnungen der verkauften Anlagegüter werde ersucht.

Im weiteren Schreiben vom 24. November 2009 (Akt 2007 Seite 3f, siehe auch Seite 66) teilte das FA der KEG zu Händen deren steuerlichen Vertretung betreffend die beiden späteren Berufungspunkte mit:

1) Anlagenverkäufe:

Laut vorgelegten Rechnungen seien die Pkws weit unter Wert als Wracks verkauft worden. Der Mercedes sei aber von Dipl. Ing. WW bzw. RW weiterverwendet worden. Der zweite Pkw Toyota MR 2 sei später verkauft worden. Offensichtlich seien die Schäden behoben worden. Es werde daher zwecks Nachweis der Wertlosigkeit zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe ersucht, eventuell vorhandene Reparaturrechnungen vorzulegen.

2) Verlustverteilung:

Die Werte in der elektronisch eingereichten Erklärung seien nicht nachvollziehbar. Laut Beilage E6 ergebe sich ein Verlust von -€ 29.549,57, laut Kennziffer 330 -€ 34.674,48, Laut Verteilung -€ 31.605,40, laut Jahresabschluss -€ 31.093,91. Welche Werte sollen nun tatsächlich verteilt werden?

Im Schreiben vom 17. September 2009 (Akt 2007 Seite 17) gab die steuerliche Vertretung betreffend Beantwortung Ersuchen um Ergänzung vom 15. September 2009 an, sie übersende den Jahresabschluss der KEG für 2007 und die Rechnungen der Anlagenverkäufe. Die Reisekosten würden sich aus Diäten für Firmenreisen, welche mit dem Fahrzeug der KEG

erledigt worden seien, und aus Diäten und Kilometergeldern, welche Mag. MaW in seinen Reisekostenabrechnungen für Firmenreisen mit seinem Privatfahrzeug aufgezeichnet habe, zusammensetzen. Die Kilometergelder laut Reisekostenabrechnung von Mag. MaW würden im Jahr 2007 € 8.522,42 betragen. Auf Grund der wirtschaftlichen und finanziellen Situation der KEG sei einvernehmlich auf die Ausbezahlung von € 4.897,00 dieser Kilometergelder verzichtet worden. Die diesbezüglichen Reisekostennachweise würden beiliegen.

Im Schreiben vom 22. Dezember 2009 (Akt 2007 Seite 67f) gab die steuerliche Vertretung betreffend Beantwortung Ersuchen um Ergänzung vom 24. November 2009 zu den beiden Berufungspunkten an:

1) Anlagenverkäufe:

Aufgrund des Studiums der Fahrzeugtechnik und der 40-jährigen Erfahrung von Dipl. Ing. WW mit Fahrzeugen, verfüge dieser über die nötigen Kenntnisse um Reparaturen selbst durchzuführen. Dipl. Ing. WW habe daher keine Firma mit den nötigen Reparaturen beauftragt, sondern diese in seiner Garage selbst durchgeführt. Da die hierfür erforderlichen Ersatzteile zu einem Großteil im gebrauchten Zustand Privatpersonen abgekauft worden seien, würden keine Belege vorliegen. Bei den Verkäufen seien von den Firmen Mercedes W. und Toyota K. "die Kosten für die benötigten Reparaturen in ihren Werkstätten Schätzungen eingeholt" und in Abzug gebracht worden. Da eine schriftliche Ausfertigung dieser Schätzungen mit zusätzlichen Kosten verbunden gewesen wären und die finanzielle Situation der KEG dies nicht zugelassen habe, würden schriftliche Schätzgutachten der Werkstätten nicht vorliegen. Laut Angaben der KEG sei beim Toyota MR 2 ein Frontschaden auf Grund einer auf der Autobahn A 2 liegenden Leiter verursacht worden. Beim Mercedes 200 CDI habe auf Grund einer gerissenen Steuerkette der Motor blockiert und in Folge zu einer Beschädigung des Getriebes geführt. Der Schaden an diesem Fahrzeug habe letztendlich den Mandanten veranlasst, den Betrieb aufzugeben.

2) Gewinnverteilung:

Der Verlust in der E6a € 29.549,57 sei der Verlust nach der MW-Rechnung auf Gesellschaftsebene. Die Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben der einzelnen Gesellschafter sowie der Übergangsverlust seien hier noch nicht beinhaltet. In der KZ 330 werde der Verlust € 34.674,48 mit Berücksichtigung der Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben der einzelnen Gesellschafter und des Übergangsverlustes ausgewiesen. Der im Jahresabschluss angeführte Verlust € 31.093,91 ergebe sich nach Hinzurechnung bzw. Abzug der Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben der einzelnen Gesellschafter und ohne Übergangsverlust. Bei der Verteilung in der E6a-1 habe sich ein Verlust € 31.605,40 ergeben, welcher auf Grund eines

Problems mit "unserem Erklärungsprogramm" entstanden sei. Die diesbezüglich berichtigten Erklärungen E6a und E6a-1 würden anbei übersendet. Die Verteilung sei an Hand dieser mit einem Verlust € 34.674,48 vorzunehmen.

Das FA erließ am 2. März 2010, somit nach Beendigung der KEG am 31. Juli 2007, einen an die KEG gerichteten Feststellungsbescheid für 2007 mit folgenden Inhalt:

2007	Mag. MaW	MW	RW	Dipl. Ing. WW	gesamt
	€	€	€	€	€
lt. FA	-3.008,04	-1.972,00	4.311,57	-10.196,49	-10.864,96

Im Akt 2007 Seite 126f befindet sich das bereits eingangs bei Darstellung des Verfahrensganges genannte Schreiben des FAes vom 1. März 2010 (Begründung zu diesem Bescheid).

In einer von Dipl. Ing. WW im Namen der KEG verfassten Berufung vom 24. März 2010 (Akt 2007 Seite 130ff) "gegen den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2007" betreffend die KEG wurde vorgebracht: Zuerst müsse festgestellt werden, dass die vorangegangene Prüfung durch den namentlich genannten Mitarbeiter des FAes für einen Betrieb dieser Art und Größe ungewöhnlich intensiv, langwierig und teuer gewesen sei. Die Belege der Bilanz 2007 hätten locker in einem DIN A4 Ordner Platz. Die vielen Ersuchen um Ergänzung hätten von November 2009 bis März 2010 gedauert. Es seien sogar Belege verlangt worden, die bei jedem erfahrenen Steuerberater nur ungläubiges Kopfschütteln verursachen würden. Der Mitarbeiter des FAes sei ja auch schon bei der "BP 2006" beteiligt gewesen, die sechs Monate gedauert habe und deren Berufungen bis heute nicht erledigt seien. Der Umfang der Buchhaltung sei damals so gering gewesen (2 DIN A4 Aktenordner pro Jahr), dass eine seriöse Prüfung nach der Aussage erfahrener Steuerberater in zwei Tagen leicht möglich sei. Tatsache sei, dass die Bearbeitung dieser Ersuchen um Ergänzung allein bei der Steuerberatung Kosten von über € 700,00 verursacht hätten.

Grundlegendes: Betriebsgegenstand und Art der Tätigkeit der KEG sei Forschung und Entwicklung, die Verwertung von bestehenden Patenten, Entwicklung neuer Patente sowie die Verwertung der Forschungsergebnisse auf "verschiedenen Gebieten" gewesen. Die KEG sei größtenteils von Dipl. Ing. WW mit seinem hoch versteuerten Einkommen als Angestellter finanziert worden. Alle Betriebe dieser Art hätten durchwegs Finanzierungsprobleme und würden fast nie Gewinn abwerfen, da ein Großteil der Erlöse in weitergehende Forschung und Entwicklung gesteckt würden. Dies sei auch bei der KEG so gewesen. Der vorliegende Bescheid [gemeint der vom FA an die seit 31. Juli 2007 beendete KEG gerichtete Feststellungsbescheid 2007 vom 2. März 2010] füge sich nahtlos in die Reihe offener Bescheide vom FA ein, die nach der Einschätzung erfahrener Steuerberater und Anwälten allesamt nur ein Ziel hätten, Dipl. Ing. WW und seiner Familie möglichst hohe Kosten und damit Schaden zuzufügen.

Begründung: In der Bilanz 2007 gebe es zwei Rechnungen vom Verkauf der beiden Betriebsfahrzeuge an Dipl. Ing. WW bzw. an seinen Sohn RW, die vom Mitarbeiter des FAes angezweifelt würden. Der Verkaufspreis der Fahrzeuge sei von Dipl. Ing. WW, wie es auch bei gerichtlich beeideten Sachverständigen üblich sei, so festgesetzt, dass im Falle des Mercedes 200 CDI der Buchwert als Ausgangsbasis herangezogen und die Kosten der notwendigen Reparaturen abgezogen worden seien. Das zweite Fahrzeug hatte einen Buchwert € 0,00 und sei deshalb um einen Anerkennungspreis von € 250,00 an den Sohn RW verkauft worden. Der Mercedes habe einen Motor- und Getriebeschaden, der Toyota sei durch einen Unfall auf der A 2 beschädigt worden. Dipl. Ing. WW habe auf der TU Wien Kraftfahrzeugtechnik studiert und beschäftige sich seit seiner Studentenzeit über 40 Jahre mit Autos. Er habe schon als Student und in der Folge als Fachmann umfangreiche Reparaturen an der Mechanik und an der Karosserie von Fahrzeugen durchgeführt. Auf Grund seiner umfangreichen Erfahrung mit der Reparatur von Fahrzeugen könne sich Dipl. Ing. WW mit Fug und Recht als Sachverständiger bezeichnen, dessen Wissen dem eines gerichtlich beeideten SV um nichts nachstehe. Er besitze das von der Firma Mercedes-Benz speziell für die Werkstätten entwickelte WIS-ASRA (Werkstattinformationssystem für Fachwerkstätten) wo alle Schadensfälle bearbeitet werden könnten, alle Arbeitsschritte dokumentiert würden und alle vorgegebenen Arbeitszeiten ersichtlich seien. Für alle anderen aktuellen Fahrzeuge habe Dipl. Ing. WW Reparaturanleitungen. Dipl. Ing. WW besitze außerdem alle notwendigen Werkzeuge, die für die Reparaturen an der Mechanik und an der Karosserie erforderlich seien. Er besitze auch eine Garage in der Größe von 4 mal 11 m mit Montagegrube, Hebezeug und allen erforderlichen Betriebsmitteln wie Kraftstrom, Druckluft, Wasser "usw.". Dipl. Ing. WW besitze auch einen Laptop mit einer Software und einem Spezialstecker, mit dem er die Steuergeräte der gängigsten Fahrzeuge auslesen könne. Daher sei es ihm leicht möglich, den Schaden am Mercedes genau zu diagnostizieren und die Kosten der Behebung durch Fachwerkstätten anzugeben. Dies koste Dipl. Ing. WW ein paar Abfragen des WIS und ein paar Telefonate mit Fachwerkstätten.

Schadensbild Mercedes 200 CDI: Der Motor habe während der Fahrt blockiert. Eine genaue Analyse habe ergeben, dass es durch einen defekten Kettenspanner zum Riss der Duplexkette des Ventiltriebes gekommen sei. Dadurch sei die Nockenwelle nicht mehr angetrieben worden und es sei zu einer Kollision der Ventile mit den Kolben gekommen, wodurch der Motor blockiert habe und auch das Getriebe beschädigt worden sei. In solchen Fällen sei wegen der hohen Arbeitskosten in den Fachwerkstätten nur der Austausch der Bauteile Motor und Getriebe sinnvoll. Die Kosten für einen Tauschmotor und ein Tauschgetriebe mit Aus- und Einbau seien von Dipl. Ing. WW angesetzt und vom Buchwert abgezogen worden. Diese Kosten zu erheben, koste Dipl. Ing. WW nur ein paar Telefonate und eine Internetrecherche.

Diese Berechnungsweise werde auch von den Sachverständigen verwendet. Wenn der Mitarbeiter des FAes meine, dass das für ihn nicht nachvollziehbar sei, könne Dipl. Ing. WW nur feststellen, dass dies offenbar an den mangelnden Fachkenntnissen für Kfz-Technik liege, die man bei einem Finanzbeamten auch nicht voraussetzen könne. Eine schriftliche Kostenschätzung durch eine Fachwerkstätte, wie sie das FA verlange, koste je nach Art des Schadens und Werkstätte zwischen 3 und 10% der Schadenshöhe. Das sei Dipl. Ing. WW nicht bereit zu finanzieren und das könne ihm vom FA auch nicht vorgeschrieben werden. Dipl. Ing. WW habe das Fahrzeug um diesen von ihm berechneten Preis von "seiner Firma" übernommen. Wenn vom Mitarbeiter des FAes angezweifelt werde, dass die Fahrzeuge beschädigt gewesen seien und Dipl. Ing. WW nicht in der Lage sei, solche Reparaturen durchzuführen, so passe dies genau in die bisherige Behandlung der Person von Dipl. Ing. WW und seiner Familie durch die Beamten des FAes. Die vom Bundesminister garantierte Behandlung mit Fairness und Anstand und das Recht auf Parteiengehör werde konsequent ignoriert. Die Angaben von Dipl. Ing. WW würden konsequent missachtet und seine Kenntnisse, Fähigkeiten und Möglichkeiten als unglaublich abgetan. Der Mitarbeiter des FAes spreche immer von Wracks. Ein Wrack sei nach der üblichen Definition ein Totalschaden, wo eine Reparatur nicht mehr sinnvoll sei. Mit Wracks hätten wir es hier nicht zu tun sondern mit beschädigten Fahrzeugen. Dipl. Ing. WW könne für seine Fahrzeuge die Ersatzteile kaufen wo er wolle und sei deshalb dem FA keine Rechenschaft schuldig. Er sei auch nicht verpflichtet, von seinen privaten Dingen irgendwelche Rechnungen vorzulegen, er müsse auch keine Fotos machen und vorlegen. Dazu müsse auch festgestellt werden, dass die Fotodokumentation solcher mechanischer Schäden nicht leicht möglich sei. Tatsache sei, dass der Mercedes und der Toyota von Dipl. Ing. WW repariert worden seien und Dipl. Ing. WW die notwendigen Ersatzteile auf den "ihm zugänglichen Märkten" in Österreich und in der EU besorgt habe.

Der Toyota sei, wie schon gesagt, durch einen Unfall auf der A 2 beschädigt worden. Dafür gebe es auch Zeugen und dieser Unfall sei bei der zuständigen Polizeidienststelle gemeldet worden. Es sei eine von einem LKW verlorene Leiter überfahren worden. Sofort feststellbar sei der Schaden an der Front des Fahrzeuges gewesen. Eine genauere Analyse auf der Hebebühne habe auch eine Beschädigung des Unterbodens, des Auspuffes und der Reifen und Felgen ergeben, die dann auch hätten ersetzt werden müssen. Da das Fahrzeug nicht für solche Unfälle versichert gewesen sei und der Schadensverursacher nicht ausgeforscht habe werden können, habe die Reparatur selbst finanziert werden müssen. Die Arbeit sei von Dipl. Ing. WW und seinem Sohn gemacht und die Ersatzteile von Dipl. Ing. WW und seinem Sohn auf den "ihnen zugänglichen Märkten" besorgt worden. Prinzipiell müsse zu diesen jeder fachlichen Grundlage entbehrenden Schätzungen der Fahrzeugwerte durch den Mitarbeiter des FAes festgestellt werden, dass sich Dipl. Ing. WW weder als Unternehmer noch als Privater

vom FA vorschreiben lasse, um welche Beträge er Waren zu kaufen oder verkaufen habe. Das stehe den Beamten des FA auch nicht zu und das sei auch durch keine Rechtsgrundlage gedeckt. Es gebe keine Rechtsvorschrift, die den Unternehmer verpflichte, Waren um mehr als den Buchwert, wenn erforderlich vermindert um notwendige Reparaturkosten, zu verkaufen.

Der Beamte ändere auch von sich aus willkürlich die Gewinn- und Verlustaufteilung, wie es die KEG auch schon von anderen Fällen kenne. Dies sei im höchsten Maße rechtswidrig, da die Festlegung der Gewinn- und Verlustaufteilung ausschließlich das Recht der Gesellschafter sei. Wie schon gesagt, sei diese Schätzung des FAes ohne jede fachlich fundierte Grundlage, die konsequente Nichtbeachtung der Angaben von Dipl. Ing. WW und die unglaubliche Geringschätzung seiner Kenntnisse und Möglichkeiten ein weiterer Willkürakt, der die Richtigkeit der bisher von Dipl. Ing. WW vorgebrachten Beschwerden gegen Beamte des FA nur bestätige.

Zusammenfassung: Man habe sich während der gesamten Dauer der "BP 2006" und auch jetzt wieder des Eindruckes nicht erwehren können, dass diese Prüfungen vom FA mit dem Bestreben geführt worden seien, dem Betrieb, den Gesellschaftern und vor allem Dipl. Ing. WW möglichst hohe Kosten zu verursachen und damit großen Schaden zuzufügen. Die Gründe für diesen Eindruck seien fundiert dargelegt worden. Es seien Schätzungen von Fahrzeugwerten gemacht worden, ohne die Fahrzeuge jemals gesehen und sachverständig überprüft zu haben. So etwas wage nicht einmal ein erfahrener gerichtlich beeideter Sachverständiger. Dipl. Ing. WW Ich erhebe also im Namen der KEG Einspruch gegen die jeder fachlichen Grundlage entbehrenden Schätzungen und ersuche um Aufhebung des gegenständlichen Bescheides und Anerkennung der von ihm angegebenen Werte.

Wie bereits ausgeführt, wurde die Berufung vom 24. März 2010 Bescheid UFS 18.8.2010, RV/1431-W/10, als unzulässig zurückgewiesen, da der angefochtene Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für 2007 an eine bereits (am 31. Juli 2007) beendete Personengesellschaft ergangen und daher nicht in den Rechtsbestand eingegangen ist.

b) Berufung

In der nun verfahrensgegenständlichen Berufung vom 27. September 2010 (Akt 2007 Seite 152f) gegen die an die vier ehemaligen Gesellschafter gerichteten Feststellungsbescheide 2005 bis 2007 vom 3. September 2010 wurde vorgebracht:

1. Es würden bei allen Bescheiden stichhaltige und in allen Instanzen nachvollziehbare Begründungen fehlen. Es werde auf eine Berufungsvorentscheidung für einen Bescheid hingewiesen, die nach Ansicht der UFS nicht in den Rechtsbestand eingegangen sei und damit auch

die folgenden Berufungsvorentscheidungen. Der Bezug auf einen Bescheid oder eine Berufungsvorentscheidung, die nicht in den Rechtsbestand eingegangen sei, sei rechtswidrig und könne als Begründung nicht herangezogen werden.

2. Die Bw. hätten 2005 einstimmig beschlossen, die Gewinn- und Verlustaufteilung bis auf weiteres ausschließlich im Verhältnis der bis zum jeweiligen Jahresende getätigten Einlagen festzulegen. Dies werde vom FA konsequent ignoriert, obwohl diese Aufteilung auch den Vorstellungen des Gesetzgebers entspreche. Laut gängiger Rechtsprechung würden über die Gewinn- und Verlustaufteilung einer Personengesellschaft ausschließlich die Gesellschafter selbst entscheiden. Die willkürliche Annahme einer Gewinn- und Verlustaufteilung durch das FA sei rechtswidrig und in keiner Rechtsvorschrift vorgesehen.

3. Für 2007 seien außerdem vom FA willkürliche Schätzungen von Fahrzeugwerten abgegeben worden, ohne die Fahrzeuge jemals gesehen und fachmännisch überprüft zu haben. Alle fachlich fundierten und stichhaltigen Angaben der Bw. seien konsequent ignoriert worden, wodurch, wie schon öfter, das Recht auf Parteigehör missachtet worden sei.

4. Auf Grund der bisherigen Vorkommnisse könne nach der Meinung "prominenter Juristen und Steuerberater" nicht ausgeschlossen werden, dass die beteiligten Beamten massiv befangen seien, da in den letzten Jahre alles unternommen worden sei, um den Bw. möglichst großen Schaden und hohe Kosten zu verursachen.

Es werde um folgende Änderungen der Bescheide ersucht:

1. Es müsse vom FA die von den Gesellschaftern zeitgerecht und einstimmig beschlossene Gewinn/Verlustaufteilung genau eingehalten werden. Eine willkürliche Festlegung der Gewinn/Verlustaufteilung durch das FA sei rechtswidrig und habe nur den Zweck, den Bw. möglichst großen Schaden zuzufügen.

2. Für 2007 seien die Fahrzeugwerte gemäß den Angaben der Bw. beizubehalten, da von den Beamten für die Schätzungen Eurotaxwerte herangezogen worden seien. Diese würden jedoch nur für unbeschädigte und fehlerlose Fahrzeuge gelten, was hier aber nicht der Fall gewesen sei. Die Höhe der notwendigen Reparaturkosten sei von den Bw. genau aufgelistet aber von den Beamten ignoriert worden. Für beschädigte Fahrzeuge gebe es keine Wertelisten, sondern es gelte ausschließlich der Marktwert nach Angebot und Nachfrage. Für diese beschädigten Fahrzeuge habe es keine Interessenten gegeben. Es würde auch niemand ein beschädigtes Fahrzeug kaufen, wo der Fahrzeugpreis aus Eurotaxwert vermindert um die notwendigen Reparaturkosten bestehe.

Im Falle einer Abweisung der Berufung werde die Vorlage bei der Berufungsbehörde II. Instanz und Anberaumung einer mündlichen Verhandlung gefordert. Wenn es zu so einer Verhandlung kommen sollte, fordere Dipl. Ing. WW jetzt schon für sich und seine Familie kostenlose Beistellung eines Anwaltes, da er als Pensionist nicht in der Lage sei, einen solchen zu finanzieren.

d) Verfahren UFS

In der am 7. Dezember 2010 abgehaltenen Berufungsverhandlung übergab Dipl. Ing. WW mit 28. November 2010 datierte schriftliche Erklärungen der vier Gesellschafter der beendeten KEG mit – bezogen auf die hier berufungsgegenständlichen Punkte - folgendem Inhalt:

Erklärung Frau MW: Diese erkläre "ausdrücklich", dass alle Gesellschafter der KEG (Geschäftsführer und Kommanditisten) bereits 2005 einstimmig beschlossen hätten, dass die Gewinn und Verlust-Aufteilung nach dem Verhältnis der am Ende eines jeden Jahres bestehenden Einlagen erfolgen sollte. Diese Übereinkunft (Änderung des Gesellschaftsvertrages) sei von Frau MW auch unterschrieben worden. Frau MW erkläre "ausdrücklich", dass die KEG in der Hauptsache mit der Herstellung und Weiterentwicklung und Vermarktung der Firmenpatente beschäftigt gewesen sei, dafür sei die Firma auch gegründet worden. Die Aufgabe von Frau MW, die sie etwa 20 Stunden pro Woche ausgeführt habe, sei die Kundenaquisition und -betreuung sowie Verkauf von Nahrungsergänzungsmitteln in sehr geringem Umfang gewesen. Massagen und andere Tätigkeiten (Magnetfeldtherapien) seien [vom Sohn] RW nur sehr in geringem Ausmaß (0 bis 2 Massagen oder Magnetfeldtherapien pro Tag) und nur für Kunden der Bw. durchgeführt worden und dafür habe es auch immer weniger Bedarf gegeben. Die Aufgabe von RW sei es in der Hauptsache gewesen, ihren Gatten bei der Weiterentwicklung seiner Patente, beim Bau von Geräten und Prototypen und bei Schulungen und Beratungen zu helfen. Nahrungsergänzungsmittel seien von der Bw. sehr günstig (weit unter den Herstellerempfehlungen) an ihre Kunden abgegeben worden. Dies sei nur in geringem Umfang erfolgt und sei bald aufgegeben worden, da es nur Aufwand gewesen sei. Frau MW bestätige, dass das Fahrzeug Toyota MR2 durch einen Unfall auf der A 2, bei dem RW der Fahrer gewesen sei, beschädigt und erst nach Schließung der KEG repariert und instand gesetzt worden sei. Frau MW bestätige "außerdem", dass der Mercedes C 200 CDI einen Motor- und Getriebeschaden gehabt habe, der von ihrem Gatten repariert worden sei. Eine vollständige Kostenübernahme sei von der Firma Mercedes Benz abgelehnt worden, da die Garantiezeit schon vorbei gewesen sei. Der Gatte von Frau MW repariere und warte seit über 40 Jahren "unsere Fahrzeuge". Frau MW habe sich oft genug über die stunden- und tage-langen Aufenthalte ihres Gatten in der Garage geärgert. Dieser Motor- und Getriebeschaden dieses Firmenfahrzeuges sei auch mit ein Grund für die Schließung der KEG gewesen. Man sei

nicht mehr bereit gewesen, für die notwendigen Reparaturen noch mehr Kapital in die Firma zu investieren. Die KEG habe die Firmenfahrzeuge praktisch ausschließlich für Geschäftsfahrten verwendet, da für Privatfahrten ohnedies Fahrzeuge vorhanden gewesen seien. Die KEG habe auf Grund der hohen Kosten ihrer Entwicklungen nie einen Gewinn und schon gar keinen Gesamtüberschuss erzielen können.

Erklärung Mag. MaW: Dieser stelle fest, dass alle Gesellschafter der KEG bereits 2005 einstimmig beschlossen hätten, dass die Gewinn und Verlust-Aufteilung nach dem Verhältnis der am Ende eines jeden Jahres bestehenden Einlagen erfolgen sollte. Diese Übereinkunft sei in einem Schriftstück: Änderung des Gesellschaftsvertrages von Mag. MaW auch unterschrieben worden. Mag. MaW erkläre "ausdrücklich", dass die KEG in der Hauptsache mit der Herstellung und Weiterentwicklung und Vermarktung der Firmenpatente beschäftigt gewesen sei, dafür sei die Firma auch gegründet worden. Massagen und andere Tätigkeiten (Magnetfeldtherapien) seien, wie Mag. MaW immer wieder gehört habe und auch selbst habe feststellen können von [seinem Bruder] RW nur sehr in geringem Ausmaß (0 bis 2 Massagen oder Magnetfeldtherapien pro Tag) und nur für Kunden der Bw. durchgeführt worden und dafür habe es auch immer weniger Bedarf gegeben. Seine Aufgabe sei es in der Hauptsache gewesen, den Vater bei der Weiterentwicklung seiner Patente, beim Bau von Geräten und Prototypen und bei Schulungen und Beratungen zu helfen. Nahrungsergänzungsmittel seien von der KEG sehr günstig (weit unter den Herstellerempfehlungen) an ihre Kunden abgegeben worden. Dies sei nur in geringem Umfang erfolgt und sei bald aufgegeben worden, da es für die KEG nicht wirklich gewinnbringend gewesen sei. Mag. MaW bestätige, dass das Fahrzeug Toyota MR2 durch einen Unfall auf der A 2, bei dem RW der Fahrer war, beschädigt und erst nach Schließung der Bw. repariert und instand gesetzt worden sei. Mag. MaW bestätige "außerdem", dass der Mercedes C 200 CDI einen Motor- und Getriebeschaden gehabt habe, der vom Vater repariert worden sei. Der Vater habe umfangreiche Fachkenntnisse auf dem Gebiet der Kfz-Technik, da er dies auch studiert habe. Seit sich Mag. MaW erinnern könne, repariere und warte er "unsere Fahrzeuge". Der Vater habe Mag. MaW, als er alt genug gewesen sei, immer wieder bei Wartungs- und Reparaturarbeiten mitarbeiten lassen. Dieser Motor- und Getriebeschaden dieses Firmenfahrzeuges sei auch mit ein Grund für die Schließung der KEG gewesen. Die Bw. sei nicht mehr bereit gewesen, für die notwendigen Reparaturen noch mehr Kapital in die Firma zu investieren. Die KEG habe ihre Firmenfahrzeuge praktisch ausschließlich für Geschäftsfahrten verwendet, da für Privatfahrten ohnedies Fahrzeuge vorhanden gewesen seien. Die KEG habe auf Grund der hohen Kosten ihrer Entwicklungen nie einen Gewinn und schon gar keinen Gesamtüberschuss erzielen können.

Erklärung RW: Dieser erkläre "ausdrücklich", dass alle Gesellschafter der KEG bereits 2005 einstimmig beschlossen hätten, dass die Gewinn und Verlust-Aufteilung nach dem Verhältnis

der am Ende eines jeden Jahres bestehenden Einlagen erfolgen sollte. Diese Übereinkunft (Änderung des Gesellschaftsvertrages) sei von ihm auch unterschrieben worden. RW erkläre "ausdrücklich", dass er als Angestellter der KEG in der Hauptsache mit der Herstellung und Weiterentwicklung der Firmenpatente beschäftigt gewesen sei. Massagen und andere Tätigkeiten (Magnetfeldtherapien) seien von ihm nur sehr sporadisch (0 bis 2 Behandlungen pro Tag) und nur für Kunden der KEG durchgeführt worden und dafür habe es auch immer weniger Bedarf gegeben. Nahrungsergänzungsmittel seien von der Bw. sehr günstig (weit unter den Herstellerempfehlungen) an ihre Kunden abgegeben worden. Dies sei wegen des geringen Umfanges für die KEG aber nicht wirklich ein Geschäft gewesen. Es sei eher ein Entgegenkommen für die Kunden gewesen, da die Besorgung solcher Produkte durch Private oft nicht so einfach sei. RW bestätige, dass das Fahrzeug Toyota MR2 durch einen Unfall auf der A 2, bei dem er der Fahrer gewesen sei, beschädigt und erst nach Schließung der KEG und dem Kauf durch RW von "uns" repariert und instand gesetzt worden sei. Die Beschädigungen wurden seien vom Vater, der ein Fachmann für Autos sei, begutachtet und geschätzt worden. Die Reparatur sei mit Hilfe des Vaters durch RW erfolgt. RW bestätige "außerdem", dass der Mercedes C 200 CDI, einen Motor- und Getriebeschaden gehabt habe. RW selbst habe seinen Vater geholfen, das Auto Ende Juli 2007 abzuschleppen und in die Garage nach [Ort] zu bringen. Die Reparatur sei durch den Vater selbst erfolgt, wobei RW ihm, wenn es notwendig gewesen sei, war geholfen habe (zB beim Aus- und Einbau des Zylinderkopfes und des Getriebes). RW bestätige "auch", dass sich sein Vater über die äußerst unfaire Behandlung durch das FA sehr geärgert habe und dies neben den hohen Verlusten auch ein Hauptgrund für die Schließung der Bw. gewesen sei. "Wir" hätten immer Privatfahrzeuge zur Verfügung gehabt, deshalb seien die Firmenfahrzeuge auch für Privatfahrten nicht verwendet worden.

Erklärung Dipl. Ing. WW: Die Firma sei 1995 ausschließlich zum Zwecke der Weiterentwicklung und Verwertung der Entwicklungen und Erfindungen von Dipl. Ing. WW gegründet worden. Es seien in der Folge zwei Patente angemeldet und diese seien auch erteilt worden. Bei der Weiterentwicklung der Ideen von Dipl. Ing. WW habe sich herausgestellt, dass noch zusätzliche Entwicklungsarbeit notwendig sei, die beträchtliche Kosten verursacht habe. 2006 sei vom FA eine Steuerprüfung angesagt worden, wobei die Steuerberatung zu Dipl. Ing. WW gleich nach dem ersten Gespräch mit den Prüfern gesagt habe: "die sind aber ungut". Dipl. Ing. WW habe daraufhin bestimmt, dass keine mündlichen Auskünfte gegeben werden dürften sondern alles nur schriftlich, damit alles nachvollziehbar sei. Die Prüfung habe (bei einem Umfang der Buchhaltung von 2 DIN A4 Aktenordnern pro Jahr) insgesamt 6 Monate gedauert und sei dadurch gekennzeichnet gewesen, dass die Prüfer Dipl. Ing. WW unbedingt Steuerhinterziehung nachweisen hätten wollen, was aber nicht gelungen sei, da es dafür überhaupt keinen Grund gegeben habe. Die Prüfer hätten auch nicht vor ruf- und Kredit

schädigenden Äußerungen über Dipl. Ing. WW gegenüber Unbeteiligten zurückgeschreckt. Es sei der KEG durch die für einen Kleinbetrieb ungewöhnlich intensive und langwierige Steuerprüfung ein Schaden von über € 10.000,00 zugefügt worden. Als Vergleich: Der Umsatz der KEG habe im Jahr 2006 etwa € 60.000,00 betragen. Die näheren Umstände dieser Steuerprüfung seien in den Berufungen gegen die folgenden Bescheide und einer Dienstaufsichtsbeschwerde ersichtlich und müssten nicht noch einmal wiederholt werden. Die Bilanz 2005 sei von der Steuerberatung erstellt und sofort an das FA weitergeleitet worden, ohne dass die KEG sie zu Gesicht bekommen hätte und sie überprüfen hätte können. Dabei sei von den Gesellschaftern schon 2005 eine Änderung des Gesellschaftsvertrages beschlossen und unterzeichnet worden. Eine Kopie wurde in der Berufungsverhandlung vorgelegt. Von dieser Änderung sei die Steuerberatung sogleich mündlich verständigt und der Auftrag gegeben worden, dies bei der Erstellung der Bilanz 2005 zu berücksichtigen. Dies sei von der Sachbearbeiterin leider vergessen worden und die KEG habe von der Erstellung der Bilanz 2005 erst erfahren als ihr der Bescheid des FAes zugestellt worden sei. Es sei dagegen sofort Berufung eingelegt worden. Die Berufung sei vom FA mit Hinweis auf ein VwGH-Urteil vom 15.12.1987 abgelehnt worden, das völlig falsch interpretiert worden sei. Im Gegensatz zu dem dem VwGH-Urteil zu Grunde liegenden Fall sei es bei der KEG so, dass eine ungewöhnliche Gewinn und Verlust-Aufteilung so geändert worden sei, wie es auch den Vorstellungen des Gesetzgebers entspreche. Im Analogieschluss zu diesem Urteil sei dann aber eine entsprechende Veröffentlichung nicht erforderlich, da ohnehin nur den Vorstellungen des Gesetzgebers entsprochen werde. Es gebe nach Wissen von Dipl. Ing. WW auch keine Vorschrift, die zwingend vorschreibe, dass solche interne Änderungen eines Gesellschaftsvertrages notariell zu beglaubigen sei oder beim Firmenbuch oder beim Finanzamt angezeigt werden müssten. Dies sei ausschließlich Sache des Innenverhältnisses der Gesellschafter. Man verwehre sich auch dagegen, dass das FA eine ihm genehme Gewinn und Verlust-Aufteilung festlege, dies sei ausschließlich Sache der Gesellschafter. Diese vorangegangene Behandlung durch Beamte des FAes ohne Fairness und Anstand und die absolute Missachtung des Rechtes auf Parteiengehör habe verursacht, dass jegliches Engagement "die Entwicklungen in unserer Firma weiterzuführen" verschwunden sei. Der Motor- und Getriebeschaden an dem von der KEG am meisten gebrauchten Firmenfahrzeug und die Tatsache, dass die KEG in den letzten Jahren zunehmend höhere Verluste verzeichnen hätte müssen, seien dann mit Gründe gewesen, warum die KEG mit Ende Juli 2007 geschlossen worden sei. Die Gesellschafter seien nicht mehr bereit gewesen, zusätzliches Eigenkapital für die Reparatur des Autos in die Firma zu investieren oder einen Kredit aufzunehmen. Die Gesellschafter hätten über € 100.000,00 Eigenkapital in die KEG investiert und keinen Gesamtüberschuss erwirtschaften können. Dies ist bei Betätigungen im F&E

Bereich zwar nicht ungewöhnlich aber bei der Bw. leider auch gegeben. Bei der Behandlung der Schlussbilanz durch das FA durch die schon bei der Steuerprüfung eingesetzten offensichtlich befangenen Beamten habe sich wieder gezeigt, dass sie bemüht gewesen seien, den Bw. möglichst hohe Kosten zu verursachen und möglichst hohen Schaden anzurichten. Als Beweis für diese Angaben könnten die Bw. auf Verlangen den gesamten Schriftverkehr mit Minister Pröll und die Dienstaufsichtsbeschwerde gegen das FA vorlegen, wo von Seite des FAes nicht davor zurückgeschreckt werde, Dipl. Ing. WW als Steuersünder zu bezeichnen, der seinen Verpflichtungen nicht oder nur schleppend nachkomme. Diese Aussage passe genau zum bisherigen Verhalten des FAes. Im Anhang befinde sich das Protokoll einer Anzeige bei der Polizei [Betreffend Unfall Toyota] und den Schriftverkehr mit der Daimler AG. Im Übrigen habe sich bei Gesprächen mit Unternehmern, die ihren Firmensitz im Bereich des FAes hätten, gezeigt, dass man mit den dort tätigen Beamten in keiner Weise zufrieden sei. Sie würden sich dadurch auszeichnen, dass sie versuchen würden, bei Klein- und Mittelbetrieben das zu holen, was bei größeren Betrieben nicht zu holen sei (so sei es einmal so trefflich von einem Beamten formuliert worden). Sie würden das unter anderem mit völlig unrealistischen Schätzungen und unbewiesenen Annahmen machen. Was Dipl. Ing. WW als hoch belasteten Steuerzahler besonders ärgere, sei die Tatsache, dass die Beamten des FAes auf den Hinweis, dass sie rechtswidrig handeln würden, sich keine Argumente anhören sondern antworten würden: "Ich entscheide halt so, wenn es Ihnen nicht passt können Sie ja berufen. Das sollen dann andere entscheiden". Ein Beispiel dafür ist das VwGH-Urteil vom 21.9.2006, 2003/15/0036, auf das Dipl. Ing. WW die Beamten hingewiesen habe und diese ihm gesagt hätten, dass sie das nicht interessiere. In der Stellungnahme zur Berufung der Bw. sei sogar behauptet worden, dass dieses Urteil berücksichtigt worden sei. Dazu könne nur festgestellt werden, dass die Prüfer sich dieses Urteil überhaupt nicht durchgelesen, es nicht richtig verstanden oder es vorsätzlich ignoriert hätten. In allen drei Fällen sei dies ungeheuerlich und nur ein weiterer Beweis, dass von Seite des FAes versucht werde, den Bw. durch rechtswidrige Bescheide möglichst hohen Schaden zuzufügen. Mit dieser Einstellung werde das Recht auf Parteigehör gröblichst missachtet und würden vor allem kostspielige Verwaltungsverfahren provoziert, die sowohl dem betroffenen Betrieb oder Steuerzahler als auch dem Staat viel Geld kosten würden. Dies sei die ineffizienteste Art der Steuereintreibung. Wenn Beamte einen größeren Betrieb so behandelt hätten wie die KEG, so hätten sie schon viel früher von den zu Hilfe gerufenen Anwälten eine Dienstaufsichtsbeschwerde und eine Anzeige wegen des Verdachtes auf Amtsmissbrauch bekommen. Man rechne offensichtlich von Seite der Beamten nicht damit, dass sich auch ein Kleinbetrieb entsprechend zur Wehr setze. Schlussendlich müsse Dipl. Ing. WW feststellen, dass die Bearbeitung dieser vom FA völlig unnötig verursachten Verwaltungsverfahren unglaublich viel Kraft, Energie und auch

Geld koste, was Dipl. Ing. WW dann bei der Weiterentwicklung seiner Ideen fehle. Dipl. Ing. WW finde es wesentlich sinnvoller, sich mit F&E als mit unnötigen Verwaltungssachen zu beschäftigen. Es sei zwar auch die öffentlich kolportierte Meinung der derzeit tätigen Politiker, F&E in Österreich zu fördern, es gebe aber keine erkennbaren Ansätze, dem Treiben solcher Finanzbeamten gegen F&E-Betriebe ein Ende zu setzen. Unter Minister Molterer sei auf der Homepage des BMF noch zu lesen gewesen, dass die Steuerzahler darauf vertrauen könnten, dass sie von den Beamten der Finanzämter mit Fairness und Anstand behandelt würden. Dies sei auf der aktuellen Homepage nicht mehr zu finden. Die Realität sehe in "unseren Fällen" auch ganz anders aus. Dipl. Ing. WW ersuche den UFS, die fundierten Argumente der Bw. zu berücksichtigen und entsprechend zu entscheiden.

Über Einwand des Referenten dass die bisher dem FA vorgelegte "Kopie Änderung des Gesellschaftsvertrages vom 20.11.1995, 13.12.1995 und 28.11.2002" nicht unterschrieben sei, legte Dipl. Ing. WW eine mit Unterschriften der vier Gesellschafter versehene Kopie vor. Zum Vorwurf des FAes, dass diese Änderung des Gesellschaftsvertrages erst nachträglich und damit verspätet vorgelegt worden sei, gab Dipl. Ing. WW an, das sei wieder eine Schuld der Steuerberaterin gewesen, denn er habe schon im Jahr 2005 mitgeteilt, dass die KEG eine Änderung der Gewinn und Verlust-Aufteilung beschlossen und auch festgelegt habe. Es sei die Bilanz 2005 erstellt und nicht an die Bw. weitergeleitet worden sondern gleich an das FA. Bei der Erstellung dieser Bilanz sei von der Sachbearbeiterin diese Änderung vergessen worden. Es werde auch von Seiten des FAes auf einen Passus in der BAO § 188 hingewiesen, wo stehe, dass eine von der gesetzlichen Regelung über die Gewinnaufteilung abweichenden Vereinbarung zwischen nahen Angehörigen nur dann steuerlich Anerkennung finde, wenn sie nach außen [erkennbar sei.] Bei der KEG sei genau das Gegenteil der Fall und der Umkehrschluss zu dieser Regelung sage dann, dass man keine Mitteilung machen müsse, wenn man von einer ungewöhnlichen Regelung zu einer gesetzlichen Regelung zurückkehre. Es gebe auch weder im Firmenbuch noch in anderen Rechtsgrundlagen irgendwelche Forderungen, dass solche interne Vereinbarungen die ausschließlich das Innenverhältnis der Gesellschafter betreffen würden, kundgetan werden müssten.

Betreffend Teilwert Mercedes und Toyota gab Dipl. Ing. WW an, das Problem sei, dass beide Fahrzeuge beschädigt worden seien, der Toyota bei dem Unfall auf der A 2. Zum Beweis lege Dipl. Ing. WW eine Anzeige bei der Polizei vom 1. Mai 2006, Unfalltag: 18. April 2006, vor. Der Sohn sei mit dem Auto gefahren, Dipl. Ing. WW sei nicht dabei gewesen. Es habe ein vorausfahrender LKW eine Leiter verloren, mit Gurten darauf. Es seien dann ein paar Leute darüber gefahren, der Sohn sei nicht der einzige gewesen. Das Auto sei beschädigt aber fahrtüchtig gewesen. Man habe keine Änderung des Buchwertes deswegen gemacht. "Wir" hätten die Reparatur erst gemacht, nachdem die KEG aufgelöst worden sei. Die Reparatur sei von

"uns" privat nach der Auflösung der KEG im zweiten Halbjahr 2007 gemacht worden. Der Grund dafür sei gewesen, dass "wir" gehofft hätten, dass man den schuldigen Autolenker ausforsche und es bei den Versicherungen immer das Problem sei, wenn sie sich das Fahrzeug nicht entsprechend besichtigen könnten. Es sei ein Schaden gewesen, der die Vorderfront, den Unterboden, den Auspuff betroffen habe und Dipl. Ing. WW glaube, eine Felge sei auch beschädigt gewesen. Diese Sachen habe man tauschen müssen, es seien feste Beschädigungen gewesen.

Auf die Frage des Referenten, welche Teile konkret getauscht worden seien, gab Dipl. Ing. WW an, Vorderfront, Auspuff, Unterboden hätten repariert werden müssen und zwei Felgen mit Reifen. Darüber gebe es keine Rechnungen. Dipl. Ing. WW habe diese teilweise über ebay und teilweise bei Firmen gekauft, habe sich aber die Rechnungen nicht aufgehoben.

Auf die Frage des Referenten, wie Dipl. Ing. WW den Wert habe ermitteln können, wenn er keine Unterlagen und Rechnungen über die angeschafften Teile mehr habe, gab Dipl. Ing. WW an, das koste ihn genau einen Telefonanruf, zB beim Toyota-Generalvertreter, man bekomme sofort alle Preise durchgesagt.

Auf die Frage des Referenten zum Mercedes gab Dipl. Ing. WW an, dieser Schaden sei mit ein Grund gewesen, dass der Betrieb [der KEG] geschlossen habe werden müssen. Der Hauptgrund sei die Behandlung durch das FA gewesen, was den Gesellschaftern jegliche Motivation genommen habe die KEG weiterzuführen, der zweite Grund sei die wirtschaftliche Erfolglosigkeit gewesen. Und zuletzt sei dann der Schaden am Mercedes gewesen. Bei einer Fahrt sei die Steuerkette gerissen, was zu einer Blockade des Motors geführt habe und auch im Getriebe zu einem Bruch eines Zahnrades.

Auf die Frage des Referenten nach einem Beweis für diesen Unfall gab Dipl. Ing. WW an, er habe versucht, bei der Firma Mercedes eine Kulanzlösung zu erreichen, in dem diese den Schaden von Dipl. Ing. WW hätte übernehmen sollen. Das Auto sei schon außer Garantie gewesen, dazu [habe er dem] Vorstand der Daimler AG geschrieben. Dipl. Ing. WW habe dann einen Anruf von Mercedes-Benz bekommen, in dem ihm angeboten wurde, dass Mercedes 50% an Materialkosten übernehme, wenn die Reparatur in der Hauptwerkstätte München durchgeführt würde. Ein Serviceheft habe Dipl. Ing. WW nicht gehabt. Ihm sei angeboten worden, bei einer Reparatur in einer namentlich genannten Werkstatt in der Nähe in Österreich würden 30% der Materialkosten übernommen. Dipl. Ing. WW habe zurück geschrieben, er habe auch sein Diplom übersendet, dass er mit 50% der Materialkosten nicht einverstanden sei sondern die Gesamtkosten, was vom Vorstand abgelehnt worden sei. Dazu legte Dipl. Ing. WW seine zwei Schreiben an den Vorstand der Daimler AG vom 2. und

9. August 2007 vor. Abgeschleppt habe ihn sein Sohn RW, der Vorfall sei in der Nähe von [Ort] gewesen.

Auf die Frage des Referenten, wo sich die Werkstatt von Dipl. Ing. WW befinde, gab dieser an, in seinem Wohnhaus [zugleich Sitz der KEG]. Dipl. Ing. WW habe dort eine große Werkstatt, eine Montagegrube eine Maschine zum Aufheben, alle Werkzeuge. Was Dipl. Ing. WW sehr wichtig sei, das sei so genannte WIS-System. Dipl. Ing. WW habe keine Materialrechnungen, weil er es teilweise über andere Firmen kaufe oder über Personen die günstig Ersatzteile hätten und weil er sich seine Privatrechnungen für Ersatzteile prinzipiell nicht aufhebe, das wären zu viele. Der von den Prüfern angesetzte Eurotaxmittelwert sei ein rein fiktiver Wert, weil er nur für unbeschädigte Fahrzeuge in sehr gutem Erhaltungszustand gelte. Irgendwelche Mängel würden dabei nicht berücksichtigt. Außerdem sei es für Privatleute oder Personen, die nicht Fahrzeughändler seien, praktisch unmöglich solche Werte zu erreichen.

Der Vertreter des FAes gab an, betreffend Gewinnverteilung, sei es nach wie vor erforderlich, jede Abänderung der Gewinnverteilung im Rahmen einer KEG unter Angehörigen schriftlich zu dokumentieren und die Fremdüblichkeit dieser Änderungen nachzuweisen. Zur Nachweisfrage betreffend die Teilwerte Mercedes und Toyota habe die Berufungsverhandlung keine weiteren Erkenntnisse erbracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Liebhaberei

In den in der Berufungsverhandlung vorgelegten schriftlichen Erklärungen der Gesellschafter vom 26. November 2010 wurde erstmalig vorgebracht, die KEG habe "auf Grund der hohen Kosten nie einen Gewinn und schon gar nicht einen Gesamtüberschuss" erzielen können.

Es ist zwar zutreffend, dass die KEG zwischen Gründung im Jahr 1995 und Beendigung am 31. Juli 2007 überwiegend Verluste erklärte, jedoch wird seitens der Bw. kein Vorbringen erstattet, aus dem sich ergeben würde, dass ein Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, an Hand objektiver Umstände, insbesondere Ausmaß und Entwicklung der Verluste, Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen, Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird, marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen und auf die Preisgestaltung, Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch Struktur verbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen) verneint werden könnte [Kriterienprüfung § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 Liebhabereiverordnung 1993 idgF (LVO 1993)].

Gemäß § 1 Abs. 1 LVO 1993 liegen Einkünfte 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 zu erzielen, und nicht unter Abs. 2 fällt. Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1, siehe oben) nachvollziehbar ist.

Gemäß § 1 Abs. 2 LVO 1993 ist hingegen Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen aus: (Z 1) der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder (Z 2) Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind oder (Z 3) der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

Im vorliegenden Fall übte die KEG folgende Betätigung aus:

- Schulungs- und Lehrtätigkeit auf den Fachgebieten Lärm und Lärmbekämpfung, Radiästhesie, Gesundheitsprophylaxe, Umweltschutz und Energieeinsparung, Forschung und Entwicklung auf den genannten Fachgebieten, Weiterentwicklung von Vorrichtungen und Geräten sowie deren Verwertung, sofern ein Patent vorliegt (Gesellschaftsvertrag vom 20. November 1995, Dauerbelege 2 Seite 39),
- Verkauf von Handelswaren (so auch die Bezeichnung in den Gewinn- und Verlustrechnungen der Bw.), insbesondere der Produkte H und O (die zuständige Bezirkshauptmannschaft erteilte der Bw. mit Bescheid vom 23. Mai 1997 die Gewerbeberechtigung zum Handelsgewerbe, Dauerbelege 2 Seite 43),
- Verabreichung von Massagen;

Diese Tätigkeiten entsprechen nach der Verkehrsauffassung typischerweise nicht einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung und stellen auch keine Bewirtschaftung von Luxuswirtschaftsgütern bzw. der Sport- und/oder Freizeitausübung dienenden Wirtschaftsgüter (§ 1 Abs. 2 LVO 1993) dar.

Das Verabreichen von Massagen und Magnetfeldbehandlungen, der Verkauf von Handelswaren aus dem Gesundheits- bzw. Wellnessbereich sowie Tätigkeiten auf dem Gebiet der Lärm- und Strahlungsbekämpfung entsprechen einem typischen Gewerbebetrieb iSd § 1 Abs. 1 LVO 1993.

Nach ständiger Rechtsprechung (vgl. VwGH 27.8.2008, 2006/15/0037) sind Tätigkeiten, die das typische Erscheinungsbild eines Gewerbebetriebes aufweisen, nur in Ausnahmefällen als Liebhaberei anzusehen. Die Liebhabereiverordnungen stellen in erster Linie auf die Absicht des Steuerpflichtigen ab, einen Gesamtgewinn zu erzielen. Im Falle von Tätigkeiten im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO (1993) ist das Vorliegen von Einkünften zu vermuten. Die Vermutung kann widerlegt werden, wenn die Absicht nicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 LVO) nachvollziehbar ist.

Der Nachweis einer fehlenden Gesamtgewinnerzielungsabsicht des Steuerpflichtigen wäre nach den Kriterien des oben zitierten § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO 1993 zu erbringen gewesen. Da jedoch, wie bereits eingangs ausgeführt, aus dem Vorbringen der Bw. keine begründeten Hinweise in diese Richtung zu entnehmen ist, kann im Ergebnis nicht von einer steuerlich unbeachtlichen Liebhabereibetätigung der Bw. ausgegangen werden.

Auch ist darauf hinzuweisen, dass selbst dann, wenn sich bei einer Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 LVO 1993 objektiv erst nach mehreren Jahren herausstellen sollte, dass sie niemals Erfolg bringend sein kann, sie dennoch bis zu diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle anzusehen ist. Erst wenn die Tätigkeit dann nicht eingestellt wird, ist sie für Zeiträume ab diesem Zeitpunkt als Liebhaberei zu qualifizieren (VwGH 27.8.2008, 2006/15/0037, VwGH 28.2.2002, 96/15/0219). Im vorliegenden Fall bringen die Bw. selbst vor, dass die angefallenen Verluste einer der Gründe für die Beendigung der Bw. am 31. Juli 2007 waren.

2. Gewinnverteilung

Gemäß § 188 Abs. 1 lit. b BAO werden Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt, wenn an diesen mehrere Personen beteiligt sind, wobei gemäß Abs. 3 auch die Verteilung des festgestellten Betrages Gegenstand dieser Feststellung ist.

Im vorliegenden Fall handelte es sich um eine Personengesellschaft (Kommanditerwerbsgesellschaft, KEG), an der die vier Familienmitglieder Dipl. Ing. WW, seine Ehefrau MW und die beiden Söhne Mag. MaW und RW beteiligt waren.

Da es sich bei den vier Gesellschaftern um Familienangehörige handelt, sind die im Abgabenrecht geltenden Abforderungen anzuwenden, wonach Vereinbarungen zwischen diesen Personen nur anzuerkennen sind, wenn sie

- nach außen ausreichend zu Ausdruck kommen müssen (Publizität),
- einen eindeutigen und klaren Inhalt haben müssen und
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Diese Voraussetzungen müssen alle erfüllt sein. Fällt auch nur eine dieser Voraussetzungen weg, ist die Vereinbarung abgabenrechtlich nicht anzuerkennen.

Betreffend Publizität ist zu beachten, dass nach ständiger Rechtsprechung Änderungen der Gewinnverteilung zwischen nahen Angehörigen dem Finanzamt vor Ablauf des Wirtschaftsjahres bekannt gegeben werden müssen (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, § 2 Tz 162/2 unter Hinweis auf VwGH 24.9.1996, 93/13/0022).

Laut VwGH, aaO, kann bei nicht durch Nahebeziehung verbundenen Vertragspartnern üblicherweise davon ausgegangen werden, dass eine Vereinbarung über die Gewinnverteilung einer Mitunternehmerschaft dem Beitrag der Gesellschafter zur Erreichung des Gesellschaftszweckes entspricht. Sobald aber Nahebeziehungen bestehen, kann ein mangelnder Interessengegensatz bewirken, dass Gewinnanteile aus privaten Gründen einer Person zugewiesen werden.

So gab etwa der Gesellschafter Dipl. Ing. WW im Berufungsverfahren betreffend die eigene Umsatzsteuer und Einkommensteuer an, dass ihm betreffend eine strittige, durchwegs mit Verlusten verbundene Vermietungstätigkeit Vorsteuerabzug und Verlustzuweisung lieber als ein Gewinn sind, da sich auf diese Weise seine Einkommensteuer entsprechend vermindert.

Im vorliegenden Fall endet das Geschäftsjahr der KEG mit 31. Dezember. Die KEG legte die Änderung über die bisherige Gewinnverteilung erst mit einer Ergänzung zu einer Berufung am (Eingangsstempel) 18. Jänner 2008 und somit erst nach Ablauf zumindest der berufsgegenständlichen Wirtschaftsjahre 2005 und 2006 vor.

Eine geänderte Gewinnverteilung laut streitgegenständlichem "Gesellschafterbeschluss vom 31. Dezember 2005" kann somit nach den für Verträge unter nahen Angehörigen geltenden Grundsätzen (Nichtanerkennung, wenn auch nur eine der drei oben genannten Voraussetzungen nicht erfüllt ist) schon allein mangels ausreichender Publizität (nicht rechtzeitige Bekanntgabe des Inhaltes einer neuen Gewinnverteilung) nicht angewendet werden.

Aus dem Akteninhalt ergeben sich keine Hinweise dafür, dass die KEG dem FA den Inhalt der Gewinnverteilung laut einem "Gesellschafterbeschluss vom 31. Dezember 2005" schon vorher bekannt gegeben hätte.

Es ist daher nach jener Gewinnverteilung auszugehen, die dem FA vor Vorlage des "Gesellschafterbeschlusses vom 31. Dezember 2005" bekannt gegeben wurde. Es ist dies die Aufteilung nach den Anteilen 40% MW, 20% Dipl. Ing. WW, 10% Mag. MaW und 30% RW, die die Bw. dem FA ua. in der Abgabenerklärung 2003, eingelangt 25. März 2005, und im Übrigen auch in der Abgabenerklärung 2005 vom (Eingangsstempel) 30. Mai 2007 mitgeteilt hatte.

Das Verhalten der Steuerberatung (Dipl. Ing. WW behauptet, die Steuerberaterin hätte die Abgabenerklärungen "ohne Wissen" des späteren Gesellschafterbeschlusses beim FA eingebracht) ist den vertretenen Personen, somit den Bw. zuzurechnen.

Dass das FA für das Jahr 2007 vom Gewinnverteilungsschlüssel laut der zuletzt am (Eingangsstempel FA) 12. Februar 2010 "berichtigten Feststellungserklärung" der Bw. laut einer Selbstanzeige (Akt 2007 Seite 110ff) ausging, kann nicht als zu Lasten der Bw. angesehen werden.

Die Berufung war daher in diesem Punkt abzuweisen.

Dass im Feststellungsbescheid 2005 die mit Schreiben vom 16. Jänner 2008 nachträglich zur Erklärung geltend gemachten Reisekosten nicht anerkannt wurden, wurde nicht angefochten.

3. Pkw

Der Betrieb der KEG wurde am 31. Juli 2007 eingestellt.

Jeweils mit zwei Rechnung vom 31. Juli 2007 (Akt 2007 Seite 19f) verkaufte die KEG folgende Fahrzeuge an die beiden Gesellschafter RW und Dipl. Ing. WW:

Käufer:	RW	Dipl. Ing. WW
Fahrzeug:	Toyota MR	Mercedes 200 CDI T-Modell
Text Rechnung:	Erstzulassung 30. Juni 2000, Km-Stand "laut Tacho", Blechschaden vorne rechts, nicht fahrbereit, "Reparaturkosten laut Toyota Keusch € 1.250,00", Buchwert € 0,00, Pauschalpreis € 250,00	Erstzulassung 23. Februar 2004, mit Motor- und Getriebeschaden, nicht fahrbereit, Reparaturkosten laut Mercedes Wiesenthal Motor € 7.700,00, Getriebe € 2.900,00, Buchwert € 12.816,44, Pauschalpreis € 2.216,44

Beide Rechnungen enthalten die Angabe: "Da das Fahrzeug als Wrack verkauft wird[,] entfällt jede Garantie und Gewährleistung."

Rechtlich folgt:

Auch bei diesen Verkäufen handelt es sich um Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen, nämlich zwischen einer Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern, die überdies Familienangehörige sind.

Im vorliegenden Fall sind die Verkäufe dem Fremdvergleich zu unterziehen. Somit ist zu untersuchen, ob die Verträge zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen

abgeschlossen worden wären. Dabei ist zu prüfen, ob die KEG die beiden Fahrzeuge zu diesen Preisen auch an fremde Dritte verkauft hätte. Zu diesem Zweck ist der Verkaufspreis laut Rechnung mit dem tatsächlichem Marktpreis für Verkäufe an Private zu vergleichen.

Laut Eurotax-Abfrage zum Stichtag (Datenbasis) 7/10, Erstzulassung 2/2004, ermittelte das FA zunächst den Wert betreffend den Mercedes aus dem Mittelwert zwischen Einkaufs- und Verkaufspreis mit € 17.023,50 (Akt 2007 Seite 87f).

Den Wert für den Toyota ermittelte das FA laut Eurotax-Abfrage zum Stichtag (Datenbasis) 7/10, Erstzulassung 6/2000, aus dem Mittel zwischen Einkaufs- und Verkaufspreis mit € 7.725,50 (Akt 2007 Seite 89f).

laut Erotax:	Einkauf €	Verkauf €	Mittelwert lt. FA €
Toyota MR	6.620,00	8.830,00	7.725,00
Mercedes 200 CDI T	15.197,00	18.850,00	17.023,50

Den schriftlichen Informationen zu Eurotax ist zu entnehmen, dass sich die Angaben aus durchschnittlich erzielten Händlerwerten für gebrauchte Fahrzeuge im qualifizierten Fachhandel ergeben. Die abgebildeten Werte können regional variieren. Grundlage der Eurotaxbewertung sind die jeweils aktuellen Marktbeobachtungsdaten, die Mittelwerte darstellen, die sich nach Ausgleich regionaler Unterschiede ergeben. Je nach regionaler und händlerbezogener Marktlage können die vom Fachhandel ermittelten Preise von den Eurotaxwerten abweichen. Die Eurotaxwerte gelten überdies für gebrauchte Fahrzeuge exklusive allfälliger Reparaturen oder notwendiger Instandsetzungsarbeiten.

Für die Schätzung des angemessenen Verkaufspreises (§ 184 BAO) kann der Wert laut Eurotaxliste daher nur ein Ausgangspunkt sein, der bezüglich des konkreten Fahrzeuges zu adaptieren ist. Dabei ist es jedoch in erster Linie an den Bw. gelegen, für die Wertermittlung relevante Beweise vorzulegen.

Diese Obliegenheit wurde von der Bw. nicht erfüllt: Angeblichen telefonischen Auskünften von Kfz-Werkstätten kommt keine Beweiskraft zu, da Werkstätten an Reparaturaufträgen interessiert sind und telefonische Preisauskünfte nicht erteilen. Schriftliche Kostenvoranschläge wurden nicht vorgelegt. Auch beim Ankauf von Ersatzteilen von Privaten über das Internet wäre es der Bw. möglich gewesen, durch Internetausdrucke der Angebote den Beweis über den Kaufpreis zu führen. Diese Ausdrucke wurden jedoch ebenfalls nicht vorgelegt. Nach dem Vorbringen seitens der Bw. sollen die Fahrzeuge insbesondere durch den ehemaligen Gesellschafter Dipl. Ing. WW repariert worden sein; dieser wies wiederholt auf seine diesbezüglichen Fachkenntnisse und seine für Kfz-Reparaturen ausgestattete private Werkstatt hin. Die eigene Arbeitszeit des Abgabepflichtigen, hier jene der Gesellschafter, stellt keine Be-

triebsausgabe dar (vgl. Jakom³. § 4 Tz 330 Stichwort Unternehmerlohn). Dies gilt für angebotene eigene Reparaturen noch zur Zeit des Bestehens der KEG. Selbst durchgeführte Reparaturen nach dem Verkauf sind ebenfalls der Privatsphäre der Gesellschafter zuzurechnen.

Da es sich um Verkäufe an Letztverbraucher handelt, ist zunächst vom Verkaufspreis laut Eurotax auszugehen (das FA setzt einen Mittelwert zwischen niedrigeren Einkaufspreis und höherem Verkaufspreis an).

Die regionalen Unterschiede im Eurotaxwert sind laut oa. Information durch einen Mittelwert ausgeglichen. Die Bw. erstattet kein Vorbringen, wonach für den Toyota und den Mercedes für den Sitz (Ort) der Bw. aus regionalen Gründen höhere Werte gelten sollten.

Nach Ansicht des UFS kommt den für das jeweils konkrete Fahrzeug notwendigen Reparaturen und Instandsetzungsarbeiten große Bedeutung zu, wofür jedoch die Bw. beweispflichtig ist.

Im vorliegenden Fall liegt betreffend Toyota eine Sachverhaltsdarstellung einer Autobahnpolizeiinspektion vom 1. Mai 2006 vor, wonach RW mit dem Fahrzeug am 18. April 2006 auf der angegebenen Autobahnstelle "über einen von einem unbekannten Fahrzeuglenker verlorenen Metallgegenstand" fuhr. Weitere Unterlagen betreffend Toyota wurden nicht vorgelegt. Bemerkenswert ist, dass jener Schadensfall, der laut Bw. den Wertverlust des Fahrzeuges hervorgerufen haben soll, mehr als ein Jahr vor dem Verkauf am 31. Juli 2007 aufgetreten sein soll und dass laut Aussage Dipl. Ing. WW in der Berufungsverhandlung der Buchwert trotz behaupteter Beschädigung nicht verringert wurde. Ein nachvollziehbarer Beweis für das Ausmaß der Beschädigung konnte von der Bw. aus der Sachverhaltsdarstellung der Polizei nicht erbracht werden. Beachtenswert ist, dass selbst bei Ansetzen der angeblichen telefonischen Preisauskunft betreffend Reparatur der Wert weit über dem Verkaufspreis laut Rechnung der Bw. liegt.

Toyota MR	€
Verkaufspreis Eurotax	8.830,00
angeblicher Reparaturpreis Telefonat	<u>-1.250,00</u>
	7.580,00
Verkaufspreis Bw.	250
Wert FA	7.725,00

Obwohl angeblichen telefonischen Auskünften von Werkstätten keine Beweiskraft zukommt, setzt der UFS bei schätzungsweiser Ermittlung des angemessenen Verkaufspreises für Reparaturen und notwendige Instandsetzungsarbeiten zu Gunsten der Bw. den von diesen genannten Reparaturpreis an und gelangt damit zu einem angemessenen Verkaufspreis von € 7.580,00.

Betreffend Mercedes legte Dipl. Ing. WW seine beiden Schreiben vom 2. und 9. August 2007 an den Vorstand der Daimler AG in Deutschland vor. Die in diesem Schreiben geschilderten Beschädigungen wurden nicht von dritter Seite bestätigt. In schätzungsweiser Ermittlung bringt der UFS nach der selben Methode wie beim Toyota vom Verkaufspreis laut Eurotax die angeblichen Reparaturpreise laut Bw. in Abzug und gelangt zu einem angemessenen Verkaufspreis von € 8.250,00

Mercedes 200 CDI T	€
Verkaufspreis Eurotax	18.850,00
angeblicher Reparaturpreis	-7.700,00
angeblicher Reparaturpreis	-2.900,00
	<u>8.250,00</u>

Die Berufung war daher in diesem Punkt teilweise statt zu geben.

	Toyota €	Mercedes €
angemessener Verkaufspreis	7.580,00	8.250,00
Verkaufspreis Bw.	-250,00	-2.216,44
Mehrwert	<u>7.330,00</u>	<u>6.033,56</u>
Änderung laut FA	7.475,00	14.807,06
Änderung laut UFS	<u>7.330,00</u>	<u>6.033,56</u>
Korrektur	145,00	8.773,50

Dem auch - von den Bw. nicht bestrittenen - Grundsatz des FAes folgend wird der jeweilige Mehrwert jenen Gesellschaftern zugerechnet, an die die Fahrzeuge zu billig verkauft wurden.

2007	laut Selbstanzeige €	Änderung FA €	laut FA €	Korrektur UFS €	laut UFS €
Dipl. Ing. WW	-25.003,55	14.807,06	-10.196,49	-8.773,50	-18.969,99
RW	-3.163,43	7.475,00	4.311,57	-145,00	4.166,57
MW	-1.972,00		-1.972,00		-1.972,00
Mag. MaW	<u>-3.008,04</u>		<u>-3.008,04</u>		<u>-3.008,04</u>
	-33.147,02		-10.864,96		-19.783,46

Aus den genannten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: Feststellung der Einkünfte 2007

Wien, am 4. Februar 2011