

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Susanne Zankl in der Beschwerdesache Y.KG, vertreten durch Treuhand-Union Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft mbH, Felix-Dahn-Straße 1a, 5020 Salzburg, über die Beschwerden vom 10.04.2012 und vom 30.11.2012 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Salzburg-Land vom 23.02.2012 und vom 14.11.2012, betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2007 bis 2011 zu Recht erkannt:

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

Die Bemessungsgrundlagen sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist 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

### 1. Verfahrensgang

Die beschwerdeführende Kommanditgesellschaft (Bf) und wurde mit Gesellschaftsvertrag bzw. Eintragung im Firmenbuch unter FN XY gegründet. Gegenstand des Unternehmens ist der Kauf und Verkauf sowie die Vermietung von Immobilien.

Unbeschränkt haftender Gesellschafter der Bf ist Z., Kommanditistin die K. GmbH mit einer Hafteinlage von EUR 500,00.

Als Vertreter gemäß § 81 BAO wurde Z. benannt.

Aus der elektronisch eingereichten **Steuererklärung** betreffend Feststellung von Einkünften **für 2007** und ihren Beilagen ist ersichtlich, dass die Bf im Jahr 2006

drei Liegenschaften (RStraße, LStraße, EStraße) und 2007 5 fremdfinanzierte Eigentumswohnungen (RoStraße, GStraße, FStraße, GaStraße, KStraße, alle 5020 Salzburg), somit insgesamt 8 Wohnungen erworben hatte, deren Vermietung im Jahr 2007 zu einem Werbungskostenüberschuss in Höhe von € 29.261,08 führte. Der Werbungskostenüberschuss wurde (erklärungsgemäß) im Bescheid vom 5.5.2009 als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung festgestellt und ebenso erklärungsgemäß zu je 50% auf die beiden Beteiligten aufgeteilt.

In den elektronisch eingereichten **Steuererklärungen** betreffend Feststellung von Einkünften **für die Jahre 2008 bis 2009** und ihren Beilagen wurden wiederum die Einkünfte als solche aus Vermietung und Verpachtung erklärt und je zur Hälfte auf die beiden Beteiligten aufgeteilt. Mit Feststellungsbescheiden vom 22.1.2010 bzw. 1.3.2011 wurden die Werbungskostenüberschüsse in Höhe von € 3.322,12 bzw. € 871,60 erklärungsgemäß veranlagt.

[...]

Am 14.11.2011 erließ das Finanzamt gegenüber der Bf einen **Prüfungsauftrag** zur Durchführung einer Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer und Gewinnfeststellung 2006 bis 2009. Mit **Bericht vom 16.2.2012** wurden folgende **steuerliche Feststellungen** getroffen bezüglich:

**Tz. 1 Bemessungsgrundlagen**

**Tz. 2 „Gewerblicher Grundstückshandel“**

**Tz. 3 Liegenschaftsverkäufe**

**Tz. 4 AfA**

**Tz. 5 Umsatzsteuer**

**Tz. 6 Ergebnisverteilung**

**Tz. 7 USt Nachschau**

Zu **Tz 2** wird ausgeführt, dass der gegenständliche Prüfungsfall mit den nachfolgend angeführten verbundenen Prüfungsfällen bzw. anderen vergleichbaren Unternehmen ein Gesamtbild bildet, das zur Beurteilung des gesamten Sachverhaltes notwendig ist:

1 KG

Z.

2 KG

3 & CoKG

4 KG

5 KG

6 KG

7 KG

8 KG

K. GmbH

A. GmbH

*Bei den gegenständlichen Einkünften handelt sich nicht wie vom Abgabepflichtigen erklärt um Einkünfte aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit, welche der Vermietung und Verpachtung zuzurechnen sind, sondern um Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der Form des gewerblichen Grundstückshandels.*

*Das planmäßige Vorgehen im gegenständlichen Prüfungsfall ist aus einer Anzahl von Indizien und Sachverhaltselementen ableitbar, welche in weiterer Folge dargestellt werden:*

*Der Abgabepflichtige hat wie in der Aufstellung unter 2.2 ersichtlich, die An- und Verkäufe der Liegenschaften über eine Vielzahl von Personen- und Kapitalgesellschaften abgewickelt. 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 Z. steht. Faktum ist, dass Banken der neuen KG neue Kredite und neue Rahmen eingerichtet haben, wie dies sonst nicht möglich gewesen wäre. - Dass dies so geschehen ist, ist belegbar.*

*3. dadurch höhere Liquidität*

*4. dadurch bessere Bonität bei Banken und "Nulleintrag" beim Kreditschutzverband (KSV, und anderen vergleichbaren Informationsdiensten)!!! - weil KSV bloß Anfrage zu jeweiliger zu finanzierender juristischer Person macht und nicht auch zu den anderen - bei restriktiven 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 Z. und A.GmbH und zum Anderen Z. mit K. GmbH). Zudem ist dies abermals ein Argument für Finanzierungen bei Banken. Diese Argumentationen zeigen, dass planmäßiges Vorgehen hinsichtlich Erwerb, Finanzierung und Haftung vorliegt.*

*Im Zeitraum 2006-2011 wurden unter beherrschendem Einfluss von Z. insgesamt ca.41 Liegenschaften angeschafft und von diesen wiederum ca.20 veräußert wurden. Fallübergreifend wird festgestellt, dass zwischen den Anschaffungs- und Veräußerungsvorgängen der Liegenschaften oft nur ein Zeitraum von wenigen Monaten liegt.*

*Bei der 4 KG ist beispielsweise zwischen der Anschaffung und der Veräußerung der Liegenschaft 5020 FiStraße lediglich ein Zeitraum von 2 Monaten gelegen, wobei anzumerken ist, dass das grundbürgerliche Eigentum der Gesellschaft auf Grund des kurzen Zeitraumes nie eingetragen wurde.*

*In der Stellungnahme vom 09.01.2012 wurde vom Abgabepflichtigen zu diesem Punkt folgende Erklärung abgegeben:*

*"In jenem Fall, wo der Steuerpflichtige eine Wohnung über eine KG gekauft hatte (4 KG), war die Intention, das Objekt zu vermieten - daher auch Kauf Ober die KG und nicht durch die GmbH. Es gab mehrere Besichtigungen durch Mietinteressenten. Durch Zufall ist die Wohnung vor der Vermietung von einem Interessenten gekauft worden. Geplant war der plötzliche Verkauf keineswegs, denn wenn dies geplant gewesen wäre, hätte der Steuerpflichtige das Objekt über eine seiner zwei GmbHs gekauft. Warum soll der Steuerpflichtige - so er bereits zum Zeitpunkt des Kaufes schon den Verkauf plant - bewusst durch eine KG kaufen? Das wäre höchst irrational, da das Objekt dann ja auch in die Spekulationsfrist hineinfiele. Das alleine ist schon ein höchst gewichtiges Indiz für die nicht vorhandene Absicht bzw. den nicht vorhandenen Plan, bald wieder verkaufen zu wollen. Mietinteressenten hatten das Objekt besichtigt - leider konnte nicht sofort ein Mieter gefunden werden - der Verkauf hat sich tatsächlich völlig unvorhergesehen ereignet, was auch ganz besonders dadurch untermauert wird, dass kein Makler für den Verkauf beauftragt wurde, sondern indirekt Ober die Suche eines Mieters der Käufer gefunden wurde".*

*In der überwiegenden Anzahl der Erwerbe wurde der Ankauf der Liegenschaften durch 100 %-ige Fremdfinanzierung getätigt.*

*Einige Liegenschaftsverkäufe wurden tatsächlich über ein Immobilienbüro abgewickelt. Dazu wird auch auf die Niederschrift mit der Fa. P. Immobilien GmbH vom 19.12.2011 verwiesen. Weiters wurde festgestellt, dass andere Liegenschaftsverkäufe wiederum über Eigeninserate in Tageszeitungen angeboten wurden. Auf diesem Wege wurde auch der Kontakt zu H.U. hergestellt. (siehe 2.3.3.1.4). In der Stellungnahme vom 09.01.2012 wurde vom Abgabepflichtigen zu diesem Punkt folgende Erklärung abgegeben:*

*Die "werbende Tätigkeit" durch Beauftragung von Maklern zum Verkauf von Wohnungen: Mit Ausnahme der Wohnung in der Estraße ist kein Makler erheblich lange Zeit vor Verkauf beauftragt worden, sondern wurde die Dienstleistung eines Maklers in der Regel kurzfristig in Anspruch genommen. d.h., dass keine langfristige Planung zum Verkauf bestand (ausgenommen von der Betrachtung sind die GmbHs). .....*

*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.*

In der Stellungnahme vom 09.01.2012 wurde vom Abgabepflichtigen zu diesem Punkt folgende Erklärung abgegeben:

"In jenem Fall, wo der Steuerpflichtige eine Wohnung über eine KG gekauft hatte (4 KG), war die Intention, das Objekt zu vermieten - daher auch Kauf Ober die KG und nicht durch die GmbH. Es gab mehrere Besichtigungen durch Mietinteressenten. Durch Zufall ist die Wohnung vor der Vermietung von einem Interessenten gekauft worden. Geplant war der plötzliche Verkauf keineswegs, denn wenn dies geplant gewesen wäre, hätte der Steuerpflichtige das Objekt über eine seiner zwei GmbHs gekauft. Warum soll der Steuerpflichtige - so er bereits zum Zeitpunkt des Kaufes schon den Verkauf plant - bewusst durch eine KG kaufen? Das wäre höchst irrational, da das Objekt dann ja auch in die Spekulationsfrist hineinfiele. Das alleine ist schon ein höchst gewichtiges Indiz für die nicht vorhandene Absicht bzw. den nicht vorhandenen Plan, bald wieder verkaufen zu wollen. Mietinteressenten hatten das Objekt besichtigt - leider konnte nicht sofort ein Mieter gefunden werden - der Verkauf hat sich tatsächlich völlig unvorhergesehen ereignet, was auch ganz besonders dadurch untermauert wird, dass kein Makler für den Verkauf beauftragt wurde, sondern indirekt Ober die Suche eines Mieters der Käufer gefunden wurde".

Zur Klärung des Sachverhaltes wurde der späteren Erwerber der Liegenschaft, Hr. H.U. befragt. Über dieses Auskunftsverlangen gem. § 143 BAO wurde die Niederschrift vom 27.01.2012 aufgenommen. Aus den Aussagen - des Erwerbers ist eindeutig erkennbar, dass die Initiative zum Verkauf der Liegenschaften von Z. ausging und nicht wie oben angeführt aus einer Suche nach einem Mieter für diese Liegenschaft resultiert.

Bei der 1 KG ist beispielsweise zwischen der Anschaffung und der Veräußerung des Bestandrechtes an der Liegenschaft 5020 LeStraße lediglich ein Zeitraum von 6 Monaten gelegen.

In der Stellungnahme vom 09.01.2012 wurde vom Abgabepflichtigen zu diesem Punkt folgende Erklärung abgegeben:

"Lestraße: - Wohnbesitz-Bestands-Recht:

Gekauft wurde nicht die Wohnung, sondern das Bestandsrecht bis 6.7.2050 an der Wohnung am 12. Juni 2008. Dieses Objekt ist also nicht Wohnungseigentum. Aufgrund der Tatsache dass die Wohnung auf einem Grundstück eines anderen Eigentümers steht, ist an diesen ein sogenannter Bestandszins zu entrichten. Dieser erhöht natürlich die laufenden Betriebskosten. In Summe sind somit für die Wohnung sehr hohe Betriebskosten zu leisten. Angestrebt war eine Vermietung. Aufgrund der hohen Betriebskosten gestaltete sich die Vermietung als ausgesprochen schwierig. Schließlich zeigte ein Mieter großes Interesse, ist dann aber wieder abgesprungen. Die wenigsten Interessenten haben die rechtliche Konstruktion Bestandsrecht gekannt und damit auch die hohen Betriebskosten nicht nachvollziehen können. Vermutlich wäre eine Vermietung durch die Hausverwaltung leichter gewesen. Durch einen plötzlich von dritter Seite hergestellten Kontakt - eine Bewohnerin aus der Umgebung hatte von einer freien

*Wohnung gehört -stellte sich ein geringes Interesse an der Wohnung ein. Eine alte Dame aus der nahen Umgebung suchte eine Wohnung für ihren Sohn. Überraschenderweise kannte Sie das Konstrukt Bestandsrecht - aber sie wollte kaufen. Daher wurde die Wohnung Anfang 2009 verkauft.“*

*Bei der 2 KG ist beispielsweise zwischen der Anschaffung und der Veräußerung der Liegenschaft 5020 GrStraße lediglich ein Zeitraum von 8 Monaten gelegen.*

*In der Stellungnahme vom 09.01.2012 wurde vom Abgabepflichtigen zu diesem Punkt folgende Erklärung abgegeben:*

*"GrStraße:*

*Das Objekt wurde am 23. Juni 2008 gekauft. Zunächst war eine Vermietung zum kalkulierten Mietpreis nicht möglich, obwohl es zahlreiche Besichtigungen gab. Schließlich musste man sich eingestehen, dass eine Vermietung zum gewünschten Mietpreis nur möglich schien, wenn zuvor umfangreich investiert werden würde - es hätten die Küche, das Bad, das 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."*

*Nach Aussage des Z., ist der systematische Abverkauf der Liegenschaften nach Ablauf der Spekulationsfristen beabsichtigt gewesen. In der Stellungnahme vom 09.01.2012 wurde vom Abgabepflichtigen zu diesem Punkt folgende Erklärung abgegeben:*

*Wie bei der Besprechung am 21.12.2011 erwähnt, ist die Aussage im Vorbesprechungsprotokoll Seite 5 anlässlich der Prüfungseröffnung so nicht gemacht worden. Der Abgabepflichtige sagte damals sinngemäß, dass er heute mit dem Wissen, welche Schwierigkeiten ihm bei der Vermietung der Liegenschaften entstanden sind, schon zur Überlegung kommen könnte, die Liegenschaften nach Ablauf der Spekulationsfrist wieder zu verkaufen.*

*In der überwiegenden Anzahl der Erwerbe wurde der Ankauf der Liegenschaften durch 100 %-ige Fremdfinanzierung getätigkt.*

*Einige Liegenschaftsverkäufe wurden tatsächlich über ein Immobilienbüro abgewickelt. Dazu wird auch auf die Niederschrift mit der Fa. P. Immobilien GmbH vom 19.12.2011 verwiesen. Weiters wurde festgestellt, dass andere Liegenschaftsverkäufe wiederum über Eigeninserate in Tageszeitungen angeboten wurden. Auf diesem Wege wurde auch der Kontakt zu H.U. hergestellt. (siehe 2.3.3.1.4). In der Stellungnahme vom 09.01.2012 wurde vom Abgabepflichtigen zu diesem Punkt folgende Erklärung abgegeben:*

*Die "werbende Tätigkeit" durch Beauftragung von Maklern zum Verkauf von Wohnungen: Mit Ausnahme der Wohnung in der Estraße ist kein Makler erheblich lange Zeit vor Verkauf beauftragt worden, sondern wurde die Dienstleistung eines Maklers in der Regel kurzfristig in Anspruch genommen. D.h., dass keine langfristige Planung zum Verkauf bestand (ausgenommen von der Betrachtung sind die GmbHs). .... Vielmehr ist aus den Handlungen klar abzuleiten, dass der Abgabenpflichtige 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 Abgabenpflichtige 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 Abgabenpflichtigen selbst oder durch eine KG - sollte dadurch deutlich erkennbar zum Ausdruck kommen.*

*Die Liegenschaftsverkäufe erfolgten im Jahr 2010, sodass für den Prüfungszeitraum 2006 bis 2009 die diesbezüglichen Feststellungen der Betriebsprüfung zu keiner Änderung der Bemessungsgrundlage führen (Tz 3.).*

*In der Tz. 4 wird die Berechnung der Afa dargestellt.*

*Da es sich bei den gekauften Wohnungen um Umlaufvermögen handelt, sind die geltend gemachten Beträge aus Absetzung für Abnutzung hinzuzurechnen (je € 5.819,12/Jahr).*

*Unter Tz. 6 nahm die Betriebsprüfung die Ergebnisverteilung im Schätzungswege gem. § 184 BAO vor und wies der K. GmbH als beschränkt haftende Gesellschafterin wegen der Haftsumme von € 500 und der Tatsache, dass die Tätigkeit ausschließlich von Z. ausgeübt wird, einen Anteil von 2% zu.*

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde die **Immobilienfachberaterin der Fa. P. GmbH, Frau C.S., als Auskunftsperson am 12.12.2011** einvernommen. C.S. erklärt darin, dass sie seit 2009 bei der Fa. P. arbeiten und seit diesem Zeitpunkt als Vermittler für den Verkauf von Immobilien zB für die Fa. Y.KG und A. GmbH tätig geworden wäre. Ansprechpartner wäre in erster Linie Herr Z. gewesen.

Nachstehende Vermittlungsaufträge wären von ihr für Z. bzw. dessen Firmen durchgeführt worden. Die Verkäufe erfolgten durch Insolate, Aushänge, Internetauftritte und auch durch die Zusammenarbeit mit anderen Maklern:

- Objekt FSStraße
- Objekt WStraße
- Objekt SchStraße
- Objekt MP
- Objekt Estraße
- Objekt RG
- Objekt LHStraße

- Objekt IHStraße.

Am **27.1.2012** wurde H.U. (**Kaufinteressent**) als **Auskunftsperson einvernommen**, der auf die Frage des Prüfers, wie ihm denn die Wohnung FiStraße angeboten worden wäre, folgendes zu Protokoll gab:

*Ich beabsichtigte auf Grund eines Inserates in den SN, die Wohnung in der Kstraße, welche zum Verkauf angeboten wurde, zu besichtigen. Bei diesem Besichtigungstermin mit Z. gab ich zu verstehen, dass ich auch noch an den Käufen weiterer Wohnungen interessiert wäre. Daraufhin bot mir Z. die Wohnung in der FiStraße zum Kauf an. Beide Käufe wurden zeitgleich am 25.10.2010 abgewickelt. Dass es sich dabei um verschiedene grundbürgerliche Eigentümer der Liegenschaften (Y.KG und 4 KG) handelte, erfuhr ich durch Übermittlung der Betriebskostenabrechnungen der Wohnbaugenossenschaft Bausparheim durch Z..*

*...Eine Vermietungs- bzw. Mietabsicht der Wohnung FiStraße weder von seitens des Verkäufers noch von mir vorgesehen.*

Über die **Besprechung vom 21.12.2011** mit Z. wurde durch den Prüfer folgender Aktenvermerk festgehalten:

*Aus der Sicht Z. (nachfolgend als Abgabenpflichtiger bezeichnet) ist eine Planmäßigkeit in Bezug auf den Verkauf der Wohnungen nicht gegeben. Liegenschaftsverkäufe wurden ausschließlich über eigens gegründete GmbHs abgewickelt. Für die rein zur Vermietung bestimmten Wohnungen, sind die verschiedenen KGs herangezogen worden.*

*Auf die Frage, weshalb der Abgabenpflichtige so viele verschiedene KGs für die oben angeführte Vermögensverwaltung gegründet hat, sagte dieser, dass er andernfalls keine Finanzierung mehr bekommen hätte. Er hat mit den verschiedenen Firmen bei unterschiedlichen Bankinstituten Kredite beantragt, welche ihm als Einzelperson „Z.“ nicht mehr gewährt worden wären.*

*Weiters wurde vom Abgabenpflichtigen bestritten, für den Verkauf von Liegenschaften eigens Immobilienmakler beauftragt zu haben.*

*Für die Verkäufe der Objekte wurde jeweils ein Makler beauftragt. Allerdings wurde vom Abgabenpflichtigen angemerkt, dass der Verkauf der Objekte nicht schon bei Anschaffung beabsichtigt war, sondern sich aus verschiedenen Gründen ergeben hat.*

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

Am **9.1.2012** wurde die **Stellungnahme des Bf** zu den Fragen der Finanzbehörde im Rahmen der Betriebsprüfung übermittelt:

Vorerst hielt der Bf fest, dass die Aussage im Vorbesprechungsprotokoll S. 5 anlässlich der Prüfungseröffnung so nicht gemacht worden wäre, vielmehr wäre sinngemäß gesagt worden, dass er heute mit dem Wissen, welche Schwierigkeiten ihm bei der Vermietung

der Liegenschaften entstanden sind, er schon zur Überlegung kommen könnte, die Liegenschaften nach Ablauf der Spekulationsfrist wieder zu verkaufen.

Folgendes wurde auszugsweise ausgeführt:

*...Ferner wäre eine weitere Richtigstellung dahingehend vorzunehmen, als dass nicht sämtliche Liegenschaftsverkäufe ausschließlich über die GmbHs abgewickelt wurden, sondern sämtliche Liegenschaften, die zum Weiterverkauf bestimmt waren, wären bereits über die GmbHs angekauft, die Liegenschaften, die zur Vermietung vorgesehen gewesen waren, wären über die KGs angekauft worden.*

*Aus diversen Gründen betreiben weder Z. noch seine KGs einen sog. Gewerblichen Grundstückshandel.*

*1. Zum Ersten stellt sich überhaupt die Frage, inwieweit der „gewerbliche Grundstückshandel“ auch auf Wohnungen anzuwenden ist. Es ist zu prüfen, ob der Gesetzgeber nicht viel mehr im Auge hatte, bloß Grundstücke zur Besteuerung innerhalb des „gewerblichen Grundstückshandels“ heranzuziehen, da der österreichische Gesetzgeber hier eine Bebauungsabsicht voraussetzt. Denn bloß nachstehende Indizien sprechen für einen gewerblichen Grundstückshandel:*

- Verkauf des Grundstückes vor Baubeginn*
- Bebauung des Grundstückes auf Rechnung bzw. nach Wunsch des Erwerbers*
- Kurzfristige Finanzierung des Bauvorhabens*
- Vorvertrag über den Verkauf des Grundstückes vor Fertigstellung*
- Beauftragung eines Maklers für den Verkauf während der Bauzeit*
- Verkaufsanzeigen vor Fertigstellung des Gebäudes*

*Alle diese Indizien für die Interpretation des „gewerblichen Grundstückshandels“ liegen im Falle Z. nicht vor!*

*2. Selbst wenn der „gewerbliche Grundstückshandel“ auch auf bloße bestehende Wohnungen anzuwenden wäre, wovon der Steuerpflichtige nicht ausgeht, so war doch zu keinem Zeitpunkt des Kaufes der Wohnungen geplant oder beabsichtigt, die Wohnungen ehestens wieder zu verkaufen. Der Hintergrund des Kaufes war es, eine private Vermögensverwaltung mit Immobilien zu generieren - mit dem Zweck einer späteren Pensionsvorsorge. Die durchwegs auf 20 Jahre gestalteten Kreditverträge unterstreichen diese Absicht deutlich!*

*Der plötzliche und vorzeitige Verkauf einzelner Objekte liegt an Umständen, die erst später - also einige Zeit nach Kauf - zutage getreten waren.*

*Beispielsweise hat die A.GmbH Immobilien & Co KEG relativ gleichzeitig kleine Wohneinheiten in einem Haus in Großgmain erworben, um diese zu vermieten. Leider hat sich herausgestellt, dass im genannten Haus einzelne Bewohner untereinander aufgrund von „angestandenen Besitzständen“ zu allgemeinen Parkplätzen und weiteren öffentlichen*

*Allgemeinflächen und über die Sanierung von Allgemeinflächen im ständigen Streit gelegen waren. Zudem gab es erhebliche Streitigkeiten mit dem ehemaligen Bauträger des Objektes. Daraufhin schien ein Verkauf der drei Einheiten ratsam, um etwaige größere Schwierigkeiten zu vermeiden.*

*Zum Zeitpunkt des Kaufes konnte keine Rede von einem geplanten Wiederverkauf sein!*

*3. Hatte der Steuerpflichtige hingegen die Absicht, ein Objekt vielleicht in naher Zukunft wieder zu veräußern, so hat er bewusst über eine seiner GmbHs gekauft. Eine GmbH ist für den Handel bestens geeignet und zudem auch steuerlich mit 25 % KöSt besser gestellt.*

*Daher wurden jene Immobilien - und nur jene, die der Steuerpflichtige vielleicht in naher Zukunft wieder zu veräußern gedacht hatte - über eine GmbH gekauft. - Umgekehrt ist es ein starkes Indiz gegen den „gewerblichen Grundstückshandel“ der KGs, dass bei Vorhandensein einer GmbH nur jene Immobilien durch KGs gekauft wurden, bei denen zum Zeitpunkt des Kaufes keine Absicht des Wiederverkaufs bestand. Ein rational agierender Unternehmer wird bei Planung eines baldigen Wiederverkaufs keineswegs über die KG kaufen, sofern er sogar schon über eine bestehende GmbH verfügt.*

*4. In jenem Fall, wo der Steuerpflichtige eine Wohnung über eine KG gekauft hatte (4 KG), war die Intention, das Objekt zu vermieten - daher auch Kauf über die KG und nicht durch die GmbH. Es gab mehrere Besichtigungen durch Mietinteressenten. Durch Zufall ist die Wohnung vor der Vermietung von einem Interessenten gekauft worden. Geplant war der plötzliche Verkauf keineswegs, denn wenn dies geplant gewesen wäre, hätte der Steuerpflichtige das Objekt über eine seiner zwei GmbHs gekauft. Warum soll der Steuerpflichtige - so er bereits zum Zeitpunkt des Kaufes schon den Verkauf plant - bewusst durch eine KG kaufen? Das wäre höchst irrational, da das Objekt dann ja auch in die Spekulationsfrist hineinfiele. Das alleine ist schon ein höchst gewichtiges Indiz für die nicht vorhandene Absicht bzw. den nicht vorhandenen Plan, bald wieder verkaufen zu wollen. Mietinteressenten hatten das Objekt besichtigt - leider konnte nicht sofort ein Mieter gefunden werden - der Verkauf hat sich tatsächlich völlig unvorhergesehen ereignet, was auch ganz besonders dadurch untermauert wird, dass kein Makler für den Verkauf beauftragt wurde, sondern indirekt über die Suche eines Mieters der Käufer gefunden wurde.*

*5. Von einem gewerblichen Grundstückshandel ist nur dann auszugehen, wenn ein „nachhaltiger Verkauf“ von Immobilien erfolgt. Gewerblich ist ein Verkauf, wenn die Veräußerung der Grundstücke auf eine planmäßige Art und Weise erfolgte bzw. wenn bereits beim Kauf die Weiterveräußerung geplant war. Die bloße irgendwann spätere Beauftragung eines Maklers zum Verkauf indiziert keinesfalls einen geplanten Wiederverkauf. Wie sonst, wenn nicht durch Beauftragung eines Maklers oder Inserates sollte man denn eine Wohnung sonst verkaufen? Entscheidend ist, dass die Verkaufsabsicht nicht schon bei Kauf bestanden hat und erst später - durch diverse Umstände - entstanden ist.*

6. Gegen den gewerblichen Grundstückshandel spricht, dass die meisten der Immobilien bereits über mehrere Jahre behalten wurden (mit Ausnahme jener Objekte, die durch die GmbHs gekauft wurden).

7. Die Abgabebehörde selbst spricht in ihrer „rechtlichen Würdigung“ folgendes: „Gewerbliche Tätigkeit muss den Rahmen der Vermögensverwaltung überschreiten. Unter Vermögensverwaltung ist in erster Linie die Nutzung eigenen Vermögens durch Fruchtziehung, bei unbeweglichem Vermögen durch Vermietung und Verpachtung zu verstehen. Steht die Fruchtziehung im Vordergrund, schließen einzelne Zu- und Verkäufe von Liegenschaften die Annahme einer Vermögensverwaltung noch nicht aus; tritt die Fruchtziehung in den Hintergrund und steht die Vermögensverwertung entscheidend im Vordergrund, liegt nicht mehr Vermögensverwaltung vor.“ - Die Vermögensverwertung steht keinesfalls entscheidend im Vordergrund, womit von Vermögensverwaltung auszugehen ist!

8. Es ist inhaltlich völlig falsch, dass die Anschaffung von Objekten in die Hände von professionellen Grundstücksmaklern und Immobilienbüros gelegt wurde!!! Alle Objekte wurden immer und ausnahmslos durch den Steuerpflichtigen selbst gesucht! - Absolut niemals wurde ein Makler zum Kauf eines Objektes beauftragt.

9. Da der Abgabepflichtige persönlich nicht an das langfristige Funktionieren von sogenannten Pensionsversicherungen glaubt und auch keine derartige Pensions- oder Lebensversicherung zum Zwecke der Pensionsvorsorge besitzt, war es von Anbeginn das Ziel des Abgabepflichtigen eine sogenannte private Vermögensverwaltung durch den Ankauf und Vermögensverwaltung zum Zwecke der Pensionsvorsorge über Immobilien - dies zeigt mehr als deutlich, dass die Fruchtziehung im Vordergrund steht, auch wenn einzelne Zu- und Verkäufe passieren. Nur wenn gilt „tritt die Fruchtziehung in den Hintergrund und steht die Vermögensverwertung entscheidend im Vordergrund, liegt nicht mehr Vermögensverwaltung vor“. Die Fruchtziehung ist eindeutig und zweifelsfrei dominant und steht somit im Vordergrund!

Die Bf führt in der Folge Gründe für den Verkauf einzelner Objekte an:

Mit Ausnahme der Wohnung in der Estraße ist kein Makler erheblich lange Zeit vor Verkauf beauftragt worden, sondern wurde die Dienstleistung eines Maklers in der Regel kurzfristig in Anspruch genommen. D.h., dass keine langfristige Planung zum Verkauf bestand (ausgenommen von der Betrachtung sind die GmbHs).

Ferner wäre eine weitere Richtigstellung dahingehend vorzunehmen, als dass nicht sämtliche Liegenschaftsverkäufe ausschließlich über die GmbHs abgewickelt wurden, sondern sämtliche Liegenschaften, die zum Weiterverkauf bestimmt waren, wären bereits über die GmbHs angekauft, die Liegenschaften, die zur Vermietung vorgesehen gewesen waren, wären über die KGs angekauft worden.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Außenprüfung und erließ am **23.2.2012** Wiederaufnahmbescheide hinsichtlich der Feststellung von Einkünften für 2007 – 2009 und entsprechende (**endgültige**) **Sachbescheide**, worin die erklärten Ergebnisse unter

Hinzurechnung der jeweiligen Afabeträge als Einkünfte aus Gewerbebetrieb beurteilt wurden. Alle Bescheide verweisen in ihrer Begründungen auf die Feststellungen der abgabenrechtlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht.

Die **Bescheide** über die Feststellung der **Einkünfte gem. § 188 BAO für die Jahre 2010 und 2011** vom 14.11.2012 wurden gem. § 200 BAO (erklärungsgemäß als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) vorläufig erstellt, wobei die Gewinnverteilung im Ausmaß der Feststellungen der Betriebsprüfung vorgenommen wurde. Als Begründung für die vorläufige Veranlagung wies das Finanzamt auf ein anhängiges Rechtsmittelverfahren.

Gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Feststellung von Einkünften sowie gegen die Sachbescheide 2007 bis 2009 wurde innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist am 11.5.2012 fristgerecht **Berufung** erhoben und darin die Entscheidung durch den gesamten Senat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt:

*„Bei den verbundenen Prüfungsfällen handelt es sich um Steuerpflichtige, die einen gemeinsamen Berührungs punkt in der Person Z. haben. Dies führt jedoch nicht dazu, dass sämtliche den einzelnen Steuerpflichtigen zuordenbare Handlungen in Summe zu betrachten und daraus steuerliche Folgen für den einzelnen Steuerpflichtigen abzuleiten sind. Dies wurde im Übrigen auch vom VwGH in seinem Erkenntnis vom 20.12.2000 bereits klargestellt: "Es mag daher zulässig und sogar geboten sein, in bestimmten Fällen den maßgebenden Sachverhalt im Rahmen einer so genannten koordinierten abgabenbehördlichen Prüfung bei verschiedenen Abgabepflichtigen zu erforschen, dennoch ist der so ermittelte Sachverhalt im Abgabenverfahren eines dieser Abgabepflichtigen jeweils nur insoweit zu berücksichtigen, als er sich auf ihn bezieht".*

Ad Punkt 2.3.3.1.3. des Prüfberichtes –Umfang der Tätigkeit

*„....Wie die belangte Behörde unter Punkt 2.3.3.1.5 zutreffend ausführt, führt nicht jeder Abverkauf von Gebäudeeinheiten zu einer gewerblichen Tätigkeit. Vielmehr müssen die Abverkäufe in größerem Umfang und geplant erfolgen. Die Abgabenbehörde stützt sich zu Beurteilung der Frage, ob im konkreten Fall gewerblicher Grundstückshandel vorliegt auf ältere Judikatur des VwGH. Danach werden umfangreiche Kauf- und Verkaufstätigkeit als Indiz für planmäßiges Vorgehen gesehen. Eine mehrfache Umschichtung von Grundstücken innerhalb verhältnismäßig kurzer Zeit stellt keine Vermögensverwaltung, sondern einen Gewerbebetrieb dar. Der von der Abgabenbehörde angeführte Verweis auf die vom deutschen BFH gezogene Objektgrenze vermag nicht zu überzeugen, weil der VwGH das Abstellen auf eine bestimmte Zahl an veräußerten Objekten schon mehrmals abgelehnt hat. Vielmehr ist nach Auffassung des VwGH auf das sich im Einzelfall bietende Gesamtbild der Betätigung abzustellen.*

*.....Die Abgabenbehörde kommt zum Schluss, dass der Umfang der Veräußerungstätigkeiten das für einen gewerblichen Grundstückshandel erforderliche Ausmaß erreicht und begründet dies damit, dass im Zeitraum 2006 bis 2011 unter beherrschenden Einfluss von Z. insgesamt ca. 41 Liegenschaften angeschafft und ca. 20*

davon wieder veräußert wurden. Wie bereits erwähnt ist bei der Sachverhaltsermittlung keine Gesamtbetrachtung anzustellen, sondern der Sachverhalt jeweils auf den einzelnen Steuerpflichtigen bezogen zu ermitteln.

Durch die Bf wurden im ersten Halbjahr 2007 8 Objekte mit der Absicht der dauerhaften Vermietung erworben. In den Jahren 2007 bis 2009 erfolgte keine Veräußerung und die Objekte wurden vermietet. Im Jahren 2010 kam es zur Veräußerung von 4 Objekten, weil sich bedingt durch die Finanzkrise günstige Gelegenheiten zur Veräußerung ergaben. Die übrigen Objekte befinden sich nach wie vor im Eigentum der KG und werden weiter vermietet. Eine Veräußerung der Objekte ist bis auf Weiteres nicht geplant. Von einem Umfang der Tätigkeit der die außerbetriebliche Vermögensverwaltung überschreitet, kann daher nicht gesprochen werden. Die Veräußerung des Objektes erfolgte keineswegs planmäßig.

#### Ad 2.3.3.1.4. des Prüfberichtes - Zeitlicher Zusammenhang

„Unter Punkt 2.3.3.1.4 führt die Abgabenbehörde an, dass neben dem Umfang der Tätigkeit auch auf den Zeitraum zwischen Erwerbs- und Veräußerungsgeschäften abzustellen ist. Dies insbesondere in Fällen, in denen ein Steuerpflichtiger seine Tätigkeit werbend an die Allgemeinheit richtet. Gerade dies ist aber konkret nicht der Fall, wie weiter unten zu zeigen sein wird. Im vorliegenden Fall wurden lediglich Mietwohnungen mit der Absicht der Vermietung erworben. Eine werbende Tätigkeit wurde vom Abgabepflichtigen nicht unternommen. Die Abgabenbehörde wertet den zeitlichen Zusammenhang als Indiz für die Betrieblichkeit der gewerblichen Tätigkeit. Wir bereits erwähnt ist die Zeitspanne zwischen Kauf und Verkauf nur in Ausnahmefällen bei der Beurteilung, ob außerbetriebliche Vermögensverwaltung oder betriebliche Vermögensverwertung vorliegen, heranzuziehen.“

#### Ad 2.3.3.1.5 des Prüfberichtes - Wirtschaftlicher Zusammenhang

Von der Abgabenbehörde wird ausgeführt, dass von einem einheitlichen Gewerbebetrieb in Form eines gewerblichen Grundstückshandels auszugehen ist, wenn sämtliche Liegenschaften des Steuerpflichtigen für den Verkauf bestimmt sind. Tatsächlich besteht für die 4 noch im Eigentum der Berufungswerberin befindlichen Objekte bis zum heutigen Tage keine Veräußerungsabsicht. Ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den beiden veräußerten Objekten untereinander bzw. den veräußerten Objekten und den noch nicht veräußerten Objekten besteht daher nicht.“

#### Ad 2.3.3.1.6. - Art und Weise der Finanzierung

Die Abgabenbehörde vertritt die Auffassung, dass die Finanzierung des Liegenschaftserwerbes mit Eigenkapital ein Indiz für die Betrieblichkeit darstellt und verweist zur Untermauerung dieses Arguments auf die Rechtsprechung des VwGH wonach die Finanzierung entsprechender Liegenschaftserwerbe mit Eigenkapital ein Indiz dafür sei, dass die Vermögensnutzung im Vordergrund steht, während der Umstand, dass der Steuerpflichtige die Grundstückskäufe mit Fremdmitteln finanziert, gegebenenfalls ein Indiz dafür sei, dass mittels Grundstückshandel ein planmäßiges Ausnützen von

*Gewinnchancen erfolgen soll. In den angeführten Erkenntnissen wird jedoch ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Fremdfinanzierung eines Liegenschaftserwerbes nur dann ein Indiz für die Betrieblichkeit darstellt, wenn sich aus der Fremdfinanzierung die Notwendigkeit ergibt, "... die erworbenen Objekte in zeitlicher Nähe zum Erwerbsvorgang wieder zu verkaufen". Vom VwGH wird im Erkenntnis vom 28.1.05 sogar die Auffassung vertreten, dass nicht einmal der zwangsweise Verkauf eines erworbenen Grundstückes wegen mangelnder Einkünfte dazu ausreicht ein Gesamtbild zu begründen, das den Verkauf des Hauses als Teil eines gewerblichen Grundstückshandels ansehen lassen. Die lange Laufzeit der Kredite muss unseres Erachtens als Indiz für die langfristige Vermietungsabsicht und damit als Indiz für das Vorliegen der außerbetrieblichen Vermögensverwaltung gesehen werden. Im Regelfall wurden die Kredite auf eine Laufzeit von 20 Jahren abgeschlossen wobei die Tilgung planmäßig mittels Mieteinnahmen erfolgen soll bzw. im Falle der noch nicht veräußerten Objekte auch erfolgen wird.*

#### *Ad 2.3.3.1.7 - Werbende Tätigkeit*

*Unterlässt es der Abgabepflichtige, seine Tätigkeit werbend an die Allgemeinheit zu richten, spricht dies gegen eine gewerbliche Tätigkeit.*

*Das vereinzelte Einschalten eines Immobilienmaklers vermag das Gesamtbild des Vorliegens einer nicht betrieblichen Vermögensverwaltung nicht zu stören.*

In der **Berufung** gegen die **Feststellungsbescheide 2010 und 2011** forderte der Bf die Zuweisung der Gewinne je zur Hälfte an die Miteigentümer. Die Ergebnisverteilung unterläge der freien Vereinbarung der Parteien.

Das Finanzamt legte die Berufungen gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend die Feststellung von Einkünften 2007 bis 2009 und gegen die Sachbescheide für die Jahre 2007 bis 2011 ohne Berufungsvorentscheidungen dem damaligen Unabhängigen Finanzsenat (nunmehr Bundesfinanzgericht, BFG) zur Entscheidung vor (**Vorlageanträge vom 10.7.2012 bzw. 20.12.2012**). 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.

In der am **28.10.2013** erfolgten **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 Z. 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. Z. 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 wird 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“.

Die **Beschwerden gegen die Wiederaufnahmebescheide 2007 bis 2009** betreffend die Feststellung von Einkünften wurden in der Folge durch die Bf mit Schriftsatz vom 1.6.2017 zurückgezogen.

In einem **Fragevorhalt vom 8.3.2017 an das Finanzamt** forderte das Bundesfinanzgericht dieses zur Darstellung der Begründung auf, warum es alle 8 Wohnungen der Bf als Umlaufvermögen beurteilt hätte. Weiters zur Klärung der Frage, ob die Vermietung der einzelnen Wohnungen eine Einkunftsquelle darstellen würde. Dazu teilte **das Finanzamt im Schriftsatz vom 30.3.2017** mit, dass es die Beurteilung der längerfristig vermieteten Wohnungen als Anlagevermögen unter Berücksichtigung einer Abschreibung teilen würde und dass die Ergebnisse der Vermietungen positiv wären.

Im **Schriftsatz vom 31.5.2017** brachte die Bf hinsichtlich der durch die Betriebsprüfung vorgenommene **Ergebnisverteilung** von 98% für den Komplementär Z. und 2% für die Kommanditistin K. GmbH nachstehendes vor:

*„Im BP Bericht wird angemerkt, dass kein schriftlicher Gesellschaftsvertrag vorliegt, die Ergebnisverteilung nicht fremdüblich ist und somit die Ergebnisanteile im Schätzungswege gem. § 184 BAO zu ermitteln wären. Anschließend wurden für eine Haftsumme von € 500,00 in anderen Fällen € 1.000,00 die Ergebnisanteile für den Kommanditisten mit 2 % „geschätzt“. Die Gewinnverteilung von Kommanditgesellschaften ist im UGB (damals HGB) zivilrechtlich eindeutig geregelt. Ein schriftlicher Gesellschaftsvertrag ist gesetzlich nicht gefordert. Liegt ein solcher nicht vor sieht § 167 ff HGB alte Fassung, unter Verweis auf § 121 HGB aF, vor, dass der Jahresgewinn nach einer 4 %igen Verzinsung nach Köpfen zu verteilen ist. Warum eine Gewinnverteilungsregelung, die dem damaligen Gesellschaftsrecht entspricht, „nicht fremdüblich“ sein soll, ist schwer nachvollziehbar.“*

*Das Argument, dass dem Komplementär eine Tätigkeitsvergütung und darum ein viel größerer Gewinnanteil zukommen müsste, mag für betrieblich tätige Personengesellschaften zutreffen. Hier handelt es sich jedoch um die Vermietung von Wohnungen, die, abgesehen von Mieterwechseln, keinen großen und vor allem dauerhaften Arbeitseinsatz des Komplementärs erfordern. Es gäbe daher auch im Fremdvergleich keine Notwendigkeit dem Komplementär, aufgrund der Tätigkeit, einen höheren Ergebnisanteil zukommen zu lassen. Der Bezug auf die „Haftsumme“ des Kommanditisten geht ebenso an der Realität vorbei, weil die Haftsumme immer nur die im Firmenbuch eingetragene Haftungsmasse des Kommanditisten darstellt und nichts mit der bedungenen oder tatsächlichen Einlage zu tun hat. Demzufolge müsste ja auch die unterschiedliche Höhe von € 500,00 oder € 1.000,00 zu einem anderen Ergebnis bei der „Schätzung“ führen, was nicht der Fall war.*

*Wenn allerdings auf die tatsächlichen Einlagen abgestellt wird, so kann gesagt werden, dass im gegenständlichen Fall weder der Kommanditist noch der Komplementär wesentliche Einlagen geleistet haben, weil eben die Objekte zur Gänze fremdfinanziert waren. Wenn somit beide Gesellschafter keine wesentlichen Einlagen geleistet haben, kann eine 50:50 Verteilung des Ergebnisses nicht fremdunüblich sein.*

*Zuletzt wird noch mit der (theoretischen) Haftung des Komplementärs argumentiert, die eine höhere Beteiligung erforderlich machte. Dem ist entgegen zu halten, dass die Haftung für die Kredite durch hypothekarische Besicherung auf die erworbenen Liegenschaften erfolgt. Womit ausreichend Haftung von „innerhalb“ der Gesellschaft beigebracht wird und somit eine Haftungssumme durch den Komplementär nur theoretisch ist.“*

**Am 9.6.2017 gab das Finanzamt zu den Ausführungen der Bf folgende **Stellungnahme** ab:**

*„Die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführer übersieht in ihrer Stellungnahme zur Ergebnisverteilung, dass es sich bei den gegenständlichen Gesellschaftern nicht um einander fremd gegenüberstehende Parteien handelt, sondern, dass sämtliche*

*Gesellschafter völlig von Herrn Z. als Alleingesellschafter und Geschäftsführer beherrscht werden und somit die Angehörigenjudikatur zur Anwendung kommen muss.*

*Rechtsverhältnisse zwischen nahen Angehörigen sind daran zu messen, ob sie*

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,*
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und*
- auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (VwGH 13.10.1987, 87/14/0114).*

*Bei nicht durch Nahebeziehung verbundenen Vertragspartnern kann 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. Ein im Verhältnis zur Tätigkeit des anderen Gesellschafters geringerer Beitrag eines Gesellschafters berechtigt die Abgabenbehörde zu einer von der Parteienvereinbarung abweichenden Gewinnverteilung. Die Angemessenheit der Gewinnverteilung einer Mitunternehmerschaft richtet sich nach den Gesellschaftsbeiträgen. Entscheidend ist, ob sich die Gewinnverteilung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse als angemessen erweist (VwGH 16.9.2003, 2000/14/0069).*

*In den gegenständlichen Fällen ist jeweils Z. der einzige unbeschränkt haftende Gesellschafter. Er haftet daher mit seinem gesamten Vermögen für sämtliche Tätigkeiten und Anschaffungen der KG. Sämtliche Planungs- und Durchführungstätigkeiten sowie der laufende Arbeitseinsatz werden ausschließlich vom Komplementär Z. durchgeführt. Die Grundstücke wurden zwar fremdfinanziert, das Risiko der Anschaffung und der hypothekarischen Haftung übernimmt 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 hat.*

*Die jeweiligen Kommanditisten leisten hingegen nur eine Hafteinlage von 500 EUR und haften per Gesetz nur bis zu diesem Betrag. Da sie keinerlei Tätigkeit für die Gesellschaft ausüben und auch sonst keine Sacheinlagen vorliegen, üben sie ihre Gesellschafterstellung in Form eines rein kapitalistischen Gesellschafters aus. Dieser kann 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 Gesellschaftsbeiträgen am Unternehmen beteiligen würde.*

*Aus den genannten Gründen wurde im Rahmen der Prüfung festgestellt, dass sich die Gewinnverteilung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse nicht als angemessen erweist. Es war daher im Sinne der Rechtsprechung die fremdübliche Ergebnisverteilung im Sinne des § 184 BAO zu schätzen.*

*In Anbetracht der niedrigen Haftsumme von € 500,00 und der rein kapitalistischen Gesellschafterstellung der Kommanditisten erscheint ein Gewinnanteil von 2% mehr als angemessen und stellt nach Ansicht des h.o. Finanzamtes im Hinblick auf das Zinsniveau und das relativ geringe Ausfallsrisiko einen ohnehin sehr großzügig angesetzten Ansatz dar.“*

Mit **Schreiben vom 23.6.2017** nahm die Bf ihren **Antrag auf Entscheidung durch den Senat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurück.**

Mit weiterem **Schriftsatz vom 28.6.2017** beantragte die Bf 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.

## **II. entscheidungsrelevanter Sachverhalt**

Die Beschwerdeführerin (Bf) ist eine Kommanditgesellschaft und wurde mit Gesellschaftsvertrag bzw. Eintragung im Firmenbuch unter FN XY gegründet.

Unbeschränkt haftender Gesellschafter der Bf ist Z., Kommanditistin die K. GmbH mit einer Hafteinlage von € 500,00.

Als Vertreter gemäß § 81 BAO wurde Z. benannt.

Im Jahr 2006 erwarb die Bf drei Wohnungen (RStrasse, LStrasse, EStrasse) und 2007 fünf Wohnungen (RoStrasse, GStrasse, FStrasse, GaStrasse, KStrasse, alle 5020 Salzburg), somit insgesamt acht Eigentumswohnungen. Vier Wohnungen wurden im Jahr 2010 veräußert.

Die Wohnungen wurden bis zum Zeitpunkt der Veräußerung bzw. werden bis laufend vermietet.

Die Vermietung der Wohnungen stellt eine Einkunftsquelle dar.

Der Ankauf der Wohnungen wurde mit 100% Fremdmitteln finanziert.

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

In den Jahren 2006 bis 2011 wurden folgende Kommanditgesellschaften gegründet, deren unbeschränkt haftender Gesellschafter immer Z. ist:

- 3 &CoKG
- 1 KG
- 2 KG
- 7 KG
- 8 KG
- 4 KG
- 6 KG

- 5 KG

Die Kommanditistin dieser KGs (mit Ausnahme der 5 KG) ist die K. GmbH, deren Alleingesellschafter und Geschäftsführer Z. ist. Kommanditistin der 5 KG ist die A. GmbH, ebenfalls im Alleineigentum und unter der Geschäftsführung von Z.. 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 Z. als natürliche Person erwarben in den Jahren 2006 bis 2011 insgesamt 30 Eigentumswohnungen bzw. Bestandsrechte, die K. 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. Die K. GmbH veräußerte nach 3 bzw. 10 Monaten zwei ihrer Objekte.

Die Ankäufe der Wohnungen erfolgten zum Teil über die Vermittlung von Immobilienmakler, wobei Z. auf öffentlich gemachte Angebote reagierte. Für die Verkäufe beauftragte Z. nach seinen eigenen Aussagen jeweils Makler. Für den Verkauf von 8 der 12 in den Streitjahren veräußerten Objekte beauftragte Z. das Immobilienbüro P. GmbH mit der Verkaufsvermittlung.

Folgende Immobilien wurden über Auftrag von Z. vom Immobilienbüro P. GmbH zum Verkauf angeboten:

- Objekt FSStraße
- Objekt WStraße
- Objekt SchStraße
- Objekt MP
- Objekt Estraße
- Objekt RG
- Objekt LHStraße
- Objekt IHStraße

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 Z. alleine ausgeführt (siehe Aktenvermerk, Aussage Z. in Besprechung vom 21.12.2011).

Auch die beiden bereits erwähnten GmbHs halten in ihrem Betriebsvermögen Eigentumswohnungen.

Seit dem Jahr 2011 tätigten die genannten Kommanditgesellschaften bzw. Z. keine Liegenschaftsverkäufe mehr.

### **III. Beweiswürdigung**

Der festgestellte Sachverhalt stützt sich auf die Angaben der Bf, auf die dem Gericht vorgelegten Unterlagen des Finanzamtes bzw. der Bf sowie auf die Ergebnisse der vom Gericht durchgeführten Ermittlungen.

### **IV. Rechtsausführungen**

Gemäß § 23 Abs 1 Einkommensteuergesetz 1988 igF (EStG) liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb dann vor, wenn eine selbständige, nachhaltige Betätigung mit Gewinnerzielungsabsicht unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unternommen wird, wobei diese weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen sein darf.

Gemäß § 23 Abs 2 EStG 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).

Unter Vermögensverwaltung bei unbeweglichen Vermögen im Sinne des § 32 Bundesabgabenordnung (BAO) ist die Nutzung eigenen Vermögens durch Vermietung und Verpachtung zu verstehen.

Die Nutzung des Vermögens kann sich aber auch als Gewerbebetrieb darstellen, wenn die gesetzlichen Merkmale solcher Betriebe gegeben sind.

Eine gewerbliche Tätigkeit muss den Rahmen einer Vermögensverwaltung überschreiten. Das ist nach der Rechtsprechung dann der Fall, wenn das Tätigwerden des Steuerpflichtigen (StPfl) nach Art und Umfang deutlich jenes Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist.

Keine Vermögensverwaltung liegt mehr vor, wenn die Vermögensnutzung durch Fruchtziehung in den Hintergrund tritt und die Vermögensverwertung entscheidend im Vordergrund steht (VwGH 23.4.2008, 2006/13/0019).

Die Veräußerung von Grundstücken aus dem Privatvermögen begründet dann einen Gewerbebetrieb, einen gewerblichen Grundstückshandel.

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.). Von Bedeutung sind die Anzahl und der Umfang der Beteiligungen, die Art der von den Gesellschaften entfaltenden Tätigkeit, vor allem aber das Engagement des StPfl im Rahmen dieser Gesellschaften.

Zur Beurteilung der Frage, ob gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, bieten sich bestimmte, objektiv erkennbare Kriterien an. Indizien für das Vorliegen eines Grundstückshandels sind unter anderem die Planmäßigkeit des Vorgehens, der Umfang der Tätigkeit, der zeitliche Zusammenhang zwischen Erwerb und Verkauf bzw. die Behaltesdauer, der wirtschaftliche Zusammenhang, die Art und Weise der Finanzierung, die werbende Tätigkeit sowie die Gewinnerzielungsabsicht.

Die Veräußerung von Grundstücken wird zum gewerblichen Grundstückshandel, wenn sie auf eine planmäßige Art und Weise erfolgt (VwGH 24.1.2007, 2003/13/0118, 23.4.2008, 2006/13/0019) und das planmäßige Vorgehen eine umfangreiche Kauf- und Verkaufstätigkeit entwickelt. Erst die für den Grundstückshandel typische planmäßige wiederholte Anschaffung von Objekten heben die entsprechenden Geschäfte aus dem Kreis der Privatsphäre heraus und machen sie zu einer nachhaltigen Tätigkeit (VwGH 30.9.1980, 317/80).

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).

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 der StPfl seine Tätigkeit werbend an die Allgemeinheit richtet, für eine gewerbliche Tätigkeit.

Bei einem größeren Umfang von Grundstücksgeschäften spielt es keine Rolle, aus welchen Motiven die einzelnen Verkäufe erfolgt sind (VwGH 13.5.1986, 84/14/0077).

Unterlässt es der StPfl, seine Tätigkeit werbend an die Allgemeinheit zu richten, spricht dies grundsätzlich gegen eine werbende Tätigkeit. Dass der Bf bei der Abgabe von Liegenschaften nur geringe werbende Tätigkeit entfaltet, ist nur von untergeordneter Bedeutung, wenn er zur Abwicklung seiner Grundstücksgeschäfte mit verschiedenen Verkäufern und Erwerbern in Verbindung tritt und so deutlich erkennbar am allgemeinen Leistungsaustausche teilnimmt.

Bei der Beurteilung der Sachverhaltsfrage, ob Vermögensverwertung oder Vermögensnutzung vorliegt, kommt unter anderem auch dem „Zahlenmäßigen Erfolg der

“Tätigkeit“ Bedeutung zu. Bei den Liegenschaftsverkäufen werden regelmäßig Gewinne erzielt. Meistens stellt sich bei den Objekten die positive Ertragslage erst aufgrund der Verkäufe ein.

Die Form der Finanzierung ist für die Frage, ob ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt nicht entscheidend (VwGH 24.4.2005, 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). Der Umstand, dass der Bf die Grundstückskäufe (weitgehend) mit Fremdmitteln finanzierte, ist ein Indiz dafür, dass es ihm nicht so sehr um Vermögensveranlagung und Vermögensverwaltung im Sinne einer Vermögensnutzung, sondern vielmehr um ein planmäßiges Ausnutzen von Gewinnchancen durch Grundstückshandel gegangen ist (VwGH 31.5.1983, 82/14/0188). Die Verwendung des Veräußerungserlöses aus dem Verkauf eines Grundstückes für den Erwerb eines weiteren Grundstückes stellt ein Indiz für das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels dar (VwGH 25.3.1999, 94/15/0171).

Die (zwischenzeitige) Vermietung von Grundstücken bedeutet nicht für sich schon Vermögensverwaltung, sie schließt vielmehr einen gewerblichen Grundstückshandel nicht aus (siehe dazu Jakom, EStG, 3. Auflage 2010 § 23, Rz 102).

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.

Anlagevermögen sind diejenigen Gegenstände, die dazu bestimmt sind, auf Dauer dem Betrieb zu dienen.

Gemäß § 7 Einkommensteuergesetz 1988 igF (EStG) sind bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung.

Wird das Wirtschaftsgut im Wirtschaftsjahr mehr als sechs Monate genutzt, dann ist der gesamte auf ein Jahr entfallende Betrag abzusetzen, sonst die Hälfte dieses Betrages (Abs 2).

Zum Umlaufvermögen gehören die zum Verbrauch oder sofortigen Verkauf bestimmten Wirtschaftsgüter.

Für Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens kommt eine Afa nicht in Betracht, weil sich deren Nutzung oder Verwendung durch den StPfl zur Erzielung von Einkünften nicht auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt. Die Verwendung oder Nutzung besteht für diese Wirtschaftsgüter in ihrer Veräußerung und damit in einem einmaligen Vorgang.

Die Zuordnung orientiert sich maßgeblich an der Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes im Betrieb, die einerseits subjektiv vom Willen des StPfl abhängt, sich andererseits an objektiven Merkmalen vollziehen lassen muss

Ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse davon auszugehen, dass Grundstücke zur Veräußerung bestimmt sind, und nicht dazu, dem Betrieb, bezogen auf deren betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer, dauernd zu dienen, bilden sie Umlaufvermögen, dies auch dann, wenn sie zwischenzeitig vermietet werden (VwGH 31.5.1983, 82/14/0188). Die EStR (5444a) sehen dies nicht ganz so streng und vertreten auch die Ansicht, dass Grundstücke (Wohnungen), die zwischenzeitig vermietet werden, Umlaufvermögen darstellen können.

Grundstücke, die vorerst nicht zur Veräußerung bestimmt sind, können als Anlagevermögen angesehen werden (BMF G 766/2/1-IV/6/87, zit in *Kohler/Wakounig, Steuerleitfaden zur Vermietung, Jakom, EStG 3. Auflage 2010, § 23 RZ 108*).

Die Absicht des Grundstückshändlers, einzelne Liegenschaften auf Dauer im betrieblichen Anlagevermögen zu behalten, um daraus Vermietungseinkünfte zu erzielen, muss an Hand objektiver Umstände nachvollziehbar sein (VwGH 13.4.2005, 2001/13/0028).

Wird die Vermietung durch Veräußerung vorzeitig beendet, ist es am StPfl gelegen, dass die Vermietung nicht latent von vornherein nur so lange beabsichtigt war, bis sich eine lukrative Gelegenheit zur Veräußerung bietet (VwGH 13.4.2005, 2001/13/0028).

Gemäß § 184 Abs 1 Bundesabgabenordnung (BAO) hat die Abgabenbehörde, die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind (Abs 2).

Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen (Abs 3).

§ 167 Unternehmensgesetzbuch igF (UGB) bestimmt, dass, soweit der Gesellschaftsvertrag nichts anderes vorsieht, den unbeschränkt haftenden Gesellschaftern zunächst ein ihrer Haftung angemessener Betrag des Jahresgewinns zuzuweisen ist. Im Übrigen ist für den diesen Betrag übersteigenden Teil des Jahresgewinns sowie für den Verlust eines Geschäftsjahrs § 121 anzuwenden.

Gemäß § 121 UGB bestimmt, dass, sofern alle Gesellschafter in gleichem Ausmaß zur Mitwirkung verpflichtet sind, der Gewinn und Verlust eines Geschäftsjahres den Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Kapitalanteile zugewiesen wird (§ 109 Abs. 1). Enthält

der Gesellschaftsvertrag eine abweichende Bestimmung nur über den Anteil am Gewinn oder über den Anteil am Verlust, so gilt sie im Zweifel für Gewinn und Verlust.

(2) Sind die Gesellschafter nicht in gleichem Ausmaß zur Mitwirkung verpflichtet, so ist dies bei der Zuweisung des Gewinns angemessen zu berücksichtigen.

(3) Arbeitsgesellschaftern ohne Kapitalanteil ist ein den Umständen nach angemessener Betrag des Jahresgewinns zuzuweisen. Der diesen Betrag übersteigende Teil des Jahresgewinns wird sodann den Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Beteiligung zugewiesen.'

(4) Die Gesellschafterstellung steht der Vereinbarung eines Entgelts für der Gesellschaft geleistete Dienste nicht entgegen.

Gemäß § 109 (1) UGB gilt, dass soweit die Gesellschafter nichts anderes vereinbart haben, sich ihre Beteiligung an der Gesellschaft nach dem Verhältnis des Wertes der vereinbarten Einlagen (Kapitalanteil) bestimmt. Im Zweifel sind die Gesellschafter zu gleichen Teilen beteiligt.

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

- a) aus Land- und Forstwirtschaft,
- b) aus Gewerbebetrieb,
- c) aus selbständiger Arbeit,
- d) aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens,

wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind.

§ 200 BAO igF lautet:

(1) Die Abgabenbehörde kann 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.

(2) Wenn die Ungewissheit (Abs. 1) 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.

(3) Die Bestimmungen des Erbschafts- und Schenkungssteuerrechtes über die vorläufige Festsetzung der Erbschafts- und Schenkungssteuer bleiben unberührt.

(4) Die Abs. 1 und 2 gelten sinngemäß für Bescheide, mit denen festgestellt wird, dass eine Veranlagung unterbleibt, oder die aussprechen, dass eine Abgabe nicht festgesetzt wird.

(5) Die Erlassung gemäß Abs. 2 endgültiger oder endgültig erklärender Bescheide obliegt der Abgabenbehörde, die für die Erlassung des vorläufigen Bescheides zuständig war

oder vor Übergang der Zuständigkeit als Folge einer Bescheidbeschwerde oder einer Säumnisbeschwerde (§ 284 Abs. 3) zuständig gewesen wäre. Ist die diesbezügliche Zuständigkeit auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen, so obliegt die Erlassung des endgültigen oder endgültig erklärenden Bescheides der zuletzt zuständig gewordenen.

## V. Erwägungen

Streitgegenstand ist die Qualifikation der Einkünfte der Bf zu einer vermögensverwaltenden Tätigkeit, welche der Vermietung und Verpachtung zuzurechnen wären bzw. zu einer gewerblichen Tätigkeit in der Form des gewerblichen Grundstückhandels.

### Gewerblicher Grundstückshandel

Für eine diesbezügliche Beurteilung ist im gegenständlichen Fall von einer fallübergreifenden Betrachtung auszugehen. Die streitgegenständlichen, von der Betriebsprüfung festgestellten, An- und Verkäufe von Liegenschaften (Wohnungen) wurden von einer Vielzahl von Gesellschaften, darunter die Bf, betrieben. Diese - nachstehend angeführten - Gesellschaften stehen unter dem beherrschenden Einfluss von Z., sodass zur Entscheidungsfindung das Gesamtbild der Verhältnisse unter Bedachtnahme auf die Umstände des Einzelfalles heranzuziehen ist:

1 KG

2 KG

3 & CoKG

4 KG

5 KG

6 KG

7 KG

8

Z.

Bei dieser Gesamtbetrachtung sind nach Auffassung des Bundesfinanzgerichts die Tätigkeiten der beiden GmbHs (K. GmbH, A. GmbH) außer Betracht zu lassen, weil diese eigenständige juristische Personen sind und kraft Gesetzes eine gewerbliche Tätigkeit ausüben.

Nach der bisher ergangenen Judikatur (siehe obige Ausführungen zu IV. Rechtsausführungen) und Verwaltungspraxis (vgl. EStR 2000 Rz 5440 ff samt der dort zitierten Judikatur) wird gewerblicher Grundstückshandel dann anzunehmen sein, wenn eine planmäßige Ausrichtung auf die Wiederveräußerung der angeschafften Grundstücke gegeben ist bzw. wenn die Anschaffung zum Zweck der Weiterveräußerung erfolgt. Das Beurteilungskriterium einer Objekt-Grenze, wonach die Anschaffung und Veräußerung in

einem bestimmten Umfang eine gewerbliche Tätigkeit begründen, besteht im Unterschied zu Deutschland, wo der BFH die sogenannte Drei-Objekt Grenze definiert hat, nicht. Der VwGH urteilt die mehrfache Umschichtung von Grundstücken innerhalb weniger Jahre aber als Gewerbebetrieb. Gewerblichkeit wird aber jedenfalls dann anzunehmen sein, wenn innerhalb von 2 Jahren 3 Grundstücke erworben und auch veräußert werden.

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 zwischenzeitige Vermietung einzelner Grundstücke schließt einen Gewerbebetrieb nicht aus (VwGH 28.1.2005, 2002/15/0110).

Die Gesamtbetrachtung der An-und Verkaufstätigkeit jener Personengesellschaften, an den Z. als einzige natürliche Person beteiligt ist, stellt sich in der Gesamtschau wie folgt dar:

Mit Ende des Jahres 2005 begann Z., 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 Z. befinden, handelt es sich gesamt um 30 Eigentumswohnungen. Von diesen Wohnungen wurden 12 Objekte im Streitzeitraum wieder veräußert. Die Behaltestdauer der Wohnungen betrug zwischen zwei Monaten (zB 4 KG) 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 Großgmain 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 Z. 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. Im BP-Bericht wird 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.

Selbst wenn der Bf beim Erwerb von Grundstücken (Wohnungen) noch nicht beabsichtigt haben sollte, diese in der später durchgeföhrten Weise zu verkaufen, ändert dies nichts daran, dass der Bf und „seine KG“ den planmäßigen Abverkauf von Grundstücken

auf Grund eines möglicherweise erst später gefassten Willensentschluss umgesetzt haben, der seiner Art und insbesondere auch seinem Umfang nach einem gewerblichen Grundstückshandel entspricht (VwGH 14.11.1984, 82/13/0242). Es kommt nicht entscheidend auf die ursprüngliche Absicht, sondern auf das objektive Gesamtbild an (VwGH 24.2.2005, 2001/15/0159).

Laut Aktenlage waren die Ankäufe vollständig fremdfinanziert.

Die Ermittlungsergebnisse des Finanzamtes ergaben, dass Z. zumindest in einigen Fällen werbend tätig war.

Laut Aktenlage wurden die Ankäufe zumindest teilweise über Immobilienmakler abgewickelt. Für die Verkäufe der Wohnungen beauftragte Z. (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 (siehe dazu die Niederschrift vom 12.12.2011, Immobilienbüro, Fa. P.).

Auch aus der Aussage des späteren Wohnungskäufers geht hervor, dass die Initiative zum Verkauf der Liegenschaften von Z. ausgegangen ist und diese nicht, wie der Bf erklärt, aus einer Suche nach einem Mieter für diese Liegenschaft resultiert (siehe dazu Liederschrift über die Einvernahme vom 27.1.2012, Herr H.U.).

Das Bundesfinanzgericht ist daher zur Überzeugung gelangt, dass die Tätigkeiten des Z., 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. Gründe für eine vorläufige Veranlagung sind nicht erkennbar. Die Feststellung der Einkünfte hat daher für alle Streitjahre endgültig zu erfolgen.

## **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, Ro 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 sämtliche 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 vier 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:

[...]

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

## **VI. 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 ist. Bei den beiden Gesellschaftern Mag. Z. und K. 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 € 500,00. 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 Z. mit seinem gesamten Vermögen unbeschränkt für sämtliche Verbindlichkeiten der Gesellschaft, während die Haftung der Kommanditistin mit € 500,00 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 Z. 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 Z. 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. 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 € 500,00 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 bis zu einem Drittel des Kaufpreises für die vier noch im Eigentum der Bf befindlichen Wohnungen, für die der Komplementär voll haftet. Gleches gilt für die Anschaffungsnebenkosten, die bis zu 10% der Anschaffungskosten betragen. Für die vier Wohnungen der Bf betragen die Anschaffungskosten gesamt € 317.300,00 geschätzte Nebenkosten von 10% betragen gerundet EUR 31.700,00. 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 jedenfalls gegeben und bei der Gewinnverteilung abzugelten.

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 € 500,00 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 Ergebniszuweisung an die Kommanditistin entspricht nicht den Beiträgen, die diese im Verhältnis zum Komplementär für die Gesellschaft erbringt.

Aus den angeführten Gründen war somit spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Das Finanzamt hat die Veranlagungen 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 erfolgte daher für alle Streitjahre endgültig.

## **VI. 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 Anlage- und Umlaufvermögen sowie Gewinnverteilung bei Familiengesellschaften) gibt es eine klare Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, der das Erkenntnis folgt. Aus diesem Grund ist die Revision nicht zuzulassen.

Salzburg-Aigen, am 20. Juli 2017