



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 8

GZ. RV/1440-W/08,
GZ- RV/1441-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2005 und 2006 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) ist Komplementärin folgender, in den Jahren 2003 und 2004 errichteter Kommanditerwerbgesellschaften:

AB KEG,
BC GmbH & Co KEG,
CD GmbH & Co KEG.

Die Einkünftefeststellungserklärungen dieser Gesellschaften weisen für die Bw in den Berufungsjahren folgende Ergebnisanteile aus:

	2005	2006
„A“ KEG	17.029,77	-40.567,09
„B“ KEG	0,00	10.000,00
„C“ KEG	2.159,10	10.000,00

Im Zuge einer im Jahr 2007 durchgeföhrten, u. a. die Jahre 2003 und 2004 betreffenden Außenprüfung wurde die Feststellung getroffen, dass die genannten KEG's nicht als Mitunternehmerschaften anzuerkennen seien; die von diesen erzielten Einkünfte seien daher der Bw als Einzelunternehmerin zuzurechnen.

Dieser Feststellung folgte das Finanzamt auch bei der Durchführung der Veranlagung des Jahres 2005 und erfasste die von den KEG's in diesem Jahr erklärten Einkünfte von insgesamt 46.733,61 € zur Gänze beim Einkommen der Bw. Bei der Einkommensteuerveranlagung des Jahres 2006 blieben die von der Bw erklärten Ergebnisanteile an den KEG's unberücksichtigt.

In ihren Berufungen beantragt die Bw unter Hinweis auf die Ausführungen in den Berufungen gegen die an die KEG's ergangenen Nichtfeststellungsbescheide, ihre Ergebnisanteile an den KEG's jeweils erklärungsgemäß anzusetzen.

Über die Berufung wurde erwogen:

In den mit Datum 5. März 2010 an die drei KEG's ergangenen Bescheiden hat das Finanzamt gemäß [§ 92 Abs. 1 lit. b BAO](#) ausgesprochen, dass eine einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung hinsichtlich der von den KEG's erklärten Einkünfte aus einem Immobilienhandel zu unterbleiben habe, weil deren Betätigung keine gewerbliche sei, sondern bloße Vermögensverwaltung darstelle; einzelne von den KEG's vorgenommene Verkäufe von Grundstücken seien im Rahmen der nicht einheitlich und gesondert festzustellenden Spekulationsbesteuerung zu erfassen. Der unabhängige Finanzsenat hat diese Bescheide mit den zu RV/1860-W/10, RV/1861-W/10, RV/1862-W/10, RV/1897-W/10, RV/1898-W/10, RV/1899-W/10 und RV/1900-W/10 ergangenen Berufungsentscheidungen vom 13. Feber 2012, auf die zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen wird, bestätigt.

Einkünfte sind demjenigen zuzurechnen, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist. Zurechnungssubjekt ist derjenige, der aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt, der also die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Die rechtliche Gestaltung ist dabei nur insoweit maßgebend, als sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt (Doralt/Toifl, EStG¹⁴, § 2 Tz 142).

Der Umstand, dass die KEG's nicht als Mitunternehmerschaften anerkannt bzw. die von ihnen erzielten Einkünfte dem Bereich der Vermögensverwaltung zugeordnet wurden, sagt über die Zurechnung der Einkünfte nichts aus.

Das EStG enthält keine ausdrückliche Regelung für die Zurechnung der Einkünfte einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft. Die Zurechnung an die Beteiligten hat in

analoger Anwendung des § 23 Z 2 erster Teil EStG zu erfolgen. Für die Zurechnung von Einkünften aus einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft muss sohin die Beteiligung von der Art sein, dass - wäre die Personengesellschaft steuerlich im Bereich betrieblicher Einkünfte tätig - die Voraussetzungen einer Mitunternehmerstellung gegeben wären (VwGH 25.6.1997, [95/15/0192](#)). Entscheidend sind die Übernahme eines Unternehmerrisikos und/oder von Unternehmerinitiative; das Unternehmerrisiko kommt insbesondere in der Beteiligung am Vermögen der Gesellschaft zum Ausdruck (Doralt/Kauba, EStG¹⁰, § 23 Tz 215).

Die Gesellschaftsverträge der KEG's sehen in ihren §§ 5,15 und 16 jeweils vor, dass die Kommanditisten verhältnismäßig nach ihren jeweiligen gebundenen Kapitalkonten am Vermögen der Gesellschaft beteiligt sind und bei Ausscheiden oder Auflösung der Gesellschaft Anspruch auf einen entsprechenden Anteil am Verkehrswert bzw. an den stillen Reserven und am Firmenwert haben. Dafür, dass die tatsächlichen Verhältnisse von dieser Vereinbarung abweichen würden, gibt es keine Anhaltspunkte.

Dass die Grundstücke nicht in der Verfügungsberechtigung der KEG's gestanden wären, ist nicht hervorgekommen. Fest steht auch, dass die Bw, die den Gesellschaftsverträgen zufolge mit der Führung der Geschäfte der KEG's betraut war, die Kaufverträge über den An- und Verkauf von Grundstücken namens der KEG's unterfertigt hat. Sachverhaltsfeststellungen, die auf einen davon abweichenden Geschehensablauf schließen ließen, gibt es nicht.

Es ist daher davon auszugehen, dass nach der tatsächlichen, nach außen in Erscheinung getretenen Gestaltung der Dinge die Einkünfte aus Grundstückstransaktionen von den KEG's erzielt wurden und diese im Rahmen der Vermögensverwaltung erzielten Einkünfte den in den Gesellschaftsverträgen über die Gewinnaufteilung getroffenen Vereinbarungen folgend den Gesellschaftern der Bw zuzurechnen sind.

Einzelne Grundstücksverkäufe sind als Spekulationseinkünfte zu erfassen, hinsichtlich derer eine einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung nicht zu erfolgen hat. Diese Einkünfte sind daher bei den Einkommensteuerveranlagungen der einzelnen Gesellschafter zu ermitteln.

In den Berufungsjahren hat nur eine der KEG's, die „C“ KEG, ein Grundstück verkauft. Dieser im Jahr 2005 durchgeführte Verkauf hat jedoch nach den Feststellungen der bei der „C“ KEG durchgeführten Außenprüfung nach Abzug der Anschaffungskosten, der Nebenkosten und der Refinanzierungszinsen zu einem Verlust geführt, weshalb in den angefochtenen Bescheiden Spekulationseinkünfte nicht zu erfassen sind. Auf die Verlustausgleichsbeschränkung des § 30 Abs. 4 letzter Satz EStG in der in den Berufungsjahren anzuwendenden Fassung wird verwiesen.

Da somit Einkünfte aus der Beteiligung der Bw an den drei KEG's nicht vorliegen, sind die von der Bw erklärten Ergebnisanteile von insgesamt 19.188,887 € (2005) und -20.567,09 € (2006) nicht zu berücksichtigen. Als Einkünfte aus Gewerbebetrieb verbleibt im Jahr 2005 der aus einer einzelunternehmerischen Betätigung erklärte Gewinn von 1.465,69 €.

Die Bw hat als Komplementärin die Geschäfte der drei KEG's geführt und dafür im Jahr 2006 Vergütungen in Höhe von insgesamt 30.000,00 € erhalten. Da nach den oben erwähnten Berufungsentscheidungen Mitunternehmerschaften nicht vorliegen, ist die Bestimmung der § 23 Z 2 EStG nicht anwendbar. Die Vergütungen sind vielmehr als (positive) Einkünfte der Bw nach § 22 Abs. 1 Z 2 EStG zu erfassen (vgl. VwGH 21.9.1993, [90/14/0057](#)). Die von der Bw im Jahr 2006 erklärten Einkünfte aus selbständiger Arbeit waren daher um 30.000,00 € zu erhöhen.

Die für die Jahre 2003 und 2004 (vorläufig) ergangenen Einkommensteuerbescheide weisen Verluste aus Gewerbebetrieb in Höhe von -1.142.870,59 € (2003) und -376.323,37 € (2004) aus, die im Wesentlichen aus der von der Außenprüfung vorgenommenen Zurechnung der gesamten von den KEG's erzielten Einkünfte an die Bw resultieren. Da in der Veranlagung des Verlustjahres sowohl über die Höhe des Verlustes als auch über dessen Zuordnung zu einer bestimmten Einkunftsart mit Bindung für die Folgejahre abgesprochen wird (vgl.

Doralt/Renner, EStG¹⁰ § 18 Tz 297) – wobei diesem Umstand, falls es zu einer nachträglichen Änderung in der Veranlagung des Verlustjahres kommt, mit der Bestimmung des [§ 295 Abs. 3 BAO](#) Rechnung getragen wird (VwGH 25.6.2008, [2006/15/0085](#)), sind ungeachtet der zuvor getroffenen Feststellung, dass die KEG's keine gewerblichen Einkünfte, sondern solche aus Vermögensverwaltung erzielt haben und diese Einkünfte der Bw nicht zur Gänze, sondern nur anteilig zuzurechnen sind, die nach Ausgleich mit positiven Einkünften verbleibenden Verluste der Jahre 2003 und 2004 von insgesamt rd. 1,4 Mio€ in den Berufsjahren als gemäß § 18 Abs. 7 EStG abzugsfähige Verluste zu berücksichtigen.

Die angefochtenen Bescheide waren daher zu Gunsten der Bw abzuändern.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 26. April 2012