



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch die Kommunal- s GmbH Steuerberatungsgesellschaft, 8010 Graz, Schubertstraße 62, vom 27. August 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 3. Juli 2008 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die berufungswerbende KEG (Bw.) wurde am 18. März 2003 im Firmenbuch beim Landesgericht für ZRS Graz eingetragen (Ab 1.1.2007 KG, lt. Rechtsformänderung gemäß Unternehmensgesetzbuch).

Laut Firmenbuchauszug sind an dieser Gesellschaft als unbeschränkt haftender Gesellschafter die Marktgemeinde X und als Kommanditist der Bürgermeister mit einer Einlage von € 100 beteiligt.

Betriebsgegenstand der Bw. ist laut Gesellschaftsvertrag vom 18. Dezember 2002 die Konzipierung und Realisierung einer geordneten Orts- und Infrastruktur, weiters die Planung und Durchführung baulicher Infrastrukturmaßnahmen (§ 4).

Im § 9 des Gesellschaftsvertrages wird geregelt, dass der wirtschaftliche Vorteil und das wirtschaftliche Risiko allein beim Komplementär liegen und der Kommanditist nicht an der Substanz der Gesellschaft beteiligt sei. Der Kommanditist wird vom Komplementär im

Innenverhältnis von jedem Haftungsrisiko, das aus dem Betrieb der Geschäfte dieser Gesellschaft entsteht, vollkommen schad- und klaglos gehalten.

Laut § 10 des Vertrages ist am Gewinn und Verlust der Komplementär allein beteiligt.

Für den Fall der Kündigung regelt § 12 des Vertrages, dass der Kommanditist zum Zeitpunkt des Wirksamwerdens seines Ausscheidens den indizierten und nicht verzinsten Nominalbetrag seiner Einlage zurückerhält.

Im Jahr 2003 wurde seitens der Bw. im Sinne des § 4 des Vertrages mit dem Umbau und der teilweisen Neuerrichtung des Y-stadions, mit der Erweiterung des Rüsthauses der FF L sowie der Errichtung eines "Y-dorfes" zur Förderung der kulturellen und touristischen Entwicklung der Gemeinde begonnen.

Das "Y-dorf" wurde zum Zwecke der Landesausstellung im Jahr 2004 von der Bw. selbst betrieben und danach vermietet.

Am 27. Februar 2006 beantragte nun die Bw. mit der "Beilage zur Einkommensteuer-/Körperschaftsteuer- oder Feststellungserklärung" für das Jahr 2004 eine Investitionszuwachsprämie (IZP) in Höhe von € 6.391,14 für Wirtschaftsgüter, die für das "Y-dorf" angeschafft worden waren. Am gleichen Tag wurden die Umsatzsteuererklärung 2004 und der Jahresabschluss 2004 samt Gewinn- und Verlustrechnung (ausgewiesener Verlust in Höhe von € 276.464,83) eingereicht.

Mit Bescheid vom 3. Juli 2008 wurde dieses Ansuchen mit nachstehender Begründung abgewiesen:

"Gesetzliche Grundlagen:

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 2 KStG sind Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Die Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts sind im § 2 KStG näher beschrieben. Demnach müssen sie wirtschaftlich selbständig, ausschließlich oder überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht nachgehen, Einnahmen erzielen und nicht der Land- und Forstwirtschaft dienen. Die Absicht, Gewinne zu erzielen, ist beim Betrieb gewerblicher Art nicht erforderlich.

Als Betrieb gewerblicher Art gilt gemäß § 2 Abs. 1 KStG auch die Beteiligung an einer Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind.

Gänzlich anders hingegen ist die KEG steuerlich zu beurteilen. Als Personengesellschaft gilt sie selbst als Steuersubjekt und muss auf Dauer gesehen positive Ergebnisse erwirtschaften.

Gemäß § 2 Abs. 5 Z 2 UStG in Verbindung mit § 7 Abs. 2 KStG 1988 stellen gewerbliche oder

berufliche Tätigkeiten, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lassen, keine ernst gemeinte Einkunftsquelle dar (Liebhaberei).

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 2 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 gilt die Beteiligung an einer Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, als Betrieb gewerblicher Art. Ist jedoch die Betätigung der Gesellschaft, an der die Körperschaft öffentlichen Rechts beteiligt ist, auf Grund nachhaltiger Verluste als Liebhaberei zu qualifizieren, liegt eine Mitunternehmerbeteiligung iSd § 2 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 nicht vor. Da eine als Liebhaberei zu qualifizierende Betätigung keine Einkunftsquelle darstellt, liegen in weiterer Folge keine Einkünfte vor, wodurch auch keine Ansprüche der Personengesellschaft auf Prämien entstehen können. Aber auch der Körperschaft öffentlichen Rechts steht aus der Beteiligung keine Prämie zu.

Darüberhinaus ist die Vermietungstätigkeit der KEG zu prüfen. Diese stellt eine bloße Vermögensverwaltung dar, weil keine gewerblichen Nebenleistungen erbracht werden. Da ab dem Jahr 2005 sämtliche Objekte wie Y-stadion, Y-dorf und FFL ausschließlich vermietet werden, ist auch das Erfordernis der Mindestbeholdendauer der Wirtschaftsgüter gemäß § 108e EStG 1988 nicht erfüllt. Aus dem Zweck des § 108e EStG 1988 ergibt sich, dass die Wirtschaftsgüter, für die die Prämie begehrt wird, den größten Teil ihrer Nutzungsdauer, d.h. zumindest mehr als die Hälfte der Nutzungsdauer dem Betrieb dienen müssen. Da die Wirtschaftsgüter, für welche die IZP geltend gemacht wurde, nunmehr auch vermietet sind, fallen sie auch unter die Vermögensverwaltung und sind nicht prämienbegünstigt.

Auf Grund der ständigen Verluste der KEG einerseits und der nunmehrigen bloßen Vermögensverwaltung andererseits kann somit die beantragte IZP im Jahr 2004 in Höhe von € 6.391,14 nicht gewährt werden."

In der dagegen erhobenen Berufung wird vom steuerlichen Vertreter ua. ausgeführt, dass gemäß § 2 Abs 2 Z 1 KStG 1988 als Betrieb gewerblicher Art (BgA) auch die Beteiligung an einer Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, gelte. Somit werde ertragsteuerlich durch eine Mitunternehmerschaft ein BgA begründet. Ob nun ein Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sei, sei nach einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen zu beurteilen. Es müssten jedenfalls jene Voraussetzungen gegeben sein, welche zum Vorliegen einer steuerlichen Mitunternehmerschaft führen. Lehre und Rechtsprechung würden dabei vor allem auf die *Unternehmerinitiative* und das *Unternehmerisiko* der Beteiligten abstellen.

Der Betriebsgegenstand der Bw. sei nun – so die weiteren Ausführungen des steuerlichen Vertreters – die Konzipierung und Realisierung einer geordneten Orts- und Infrastruktur,

weitere die Planung und Durchführung baulicher Infrastrukturmaßnahmen. Im Gesellschaftsvertrag werde geregelt, dass der wirtschaftliche Vorteil und das wirtschaftliche Risiko allein beim Komplementär, also bei der Marktgemeinde X liegen. Demgegenüber sei der Kommanditist, der Bürgermeister, nicht an der Substanz der Gesellschaft beteiligt. Demzufolge trage *allein der Komplementär das Unternehmerwagnis*. Der Kommanditist werde weiterhin vom Komplementär im Innenverhältnis von jedem Haftungsrisiko, das aus dem Betrieb der Geschäfte der Bw. entstehe, vollkommen schad- und klaglos gestellt. Am Gewinn und Verlust der Gesellschaft sei ausschließlich der Komplementär beteiligt. Der Kommanditist erhalte bei seinem Ausscheiden ausschließlich den indizierten und nicht verzinsten Nominalbetrag seiner Einlage zurück. Der *Kommanditist trägt* demzufolge überhaupt *kein Unternehmerrisiko*. Aufgrund der sich aus dem Gesetz und vor allem aufgrund der sich aus dem Gesellschaftsvertrag ergebenden geringen Einflussmöglichkeiten des Kommanditisten liege auch *keine Unternehmerinitiative* vor.

Daraus folge, dass *"ertragsteuerlich aufgrund fehlendem Unternehmerrisiko und fehlender Unternehmerinitiative die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft gemäß § 2 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 nicht gegeben sind"*.

Mangels ertragsteuerlicher Mitunternehmerschaft wäre jedoch *"grundsätzlich von einem Betrieb gewerblicher Art (allenfalls mehrere BgAs) der Marktgemeinde X auszugehen"*. Da jedoch im Bereich *"Y-stadion"* und *"Freiwillige Feuerwehr"* eine Vermögensverwaltung vorliege, seien diese *"BgAs"* ertragsteuerlich nicht zu erfassen und entstehe daraus der Bw. im Bereich der Vermögensverwaltung keine Körperschaftsteuerpflicht.

Das *"Y-dorf"* hingegen, welches in den Jahren 2004 bis 2006 von der Bw. selbst betrieben worden sei und ab 2007 an einen Dritten vermietet werde, stelle einen BgA im Sinne des § 2 Abs. 1 bzw. Abs. 2 Z 2 KStG 1988 dar. Durch den Übergang vom Selbstbetrieb zur Verpachtung sei aber keine Änderung der Verhältnisse eingetreten.

Aus *umsatzsteuerlicher Sicht* ergäbe sich – so der steuerliche Vertreter weiter – ein ganz anderes Bild. Umsatzsteuerrechtlich begründe die Bw. als Personengesellschaft ein eigenes Unternehmen gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994, wenn sie *"im Wirtschaftsleben nach außen nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen"* auftritt. Die Absicht, Gewinne zu erzielen, sei dabei nicht erforderlich.

§ 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 sehe vor, dass eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lasse (Liebhaberei), nicht unternehmerisch sei. Aufgrund des § 6 Liebhabereiverordnung (LVO), der eine Legaldefinition zur Liebhaberei im Bereich des Umsatzsteuergesetzes darstelle, könnten Betätigungen gemäß § 1 Abs. 1 LVO niemals als Liebhaberei im Sinne des § 2 Abs. 5 UStG 1994 angesehen werden. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO decke sich hingegen die ertragsteuerliche und die

umsatzsteuerliche Beurteilung. Nur hier könne Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinne vorliegen. Dabei sei Liebhaberei bei Betätigungen anzunehmen, wenn Verluste entstünden aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung (wie zB Luxusgüter) eignen, aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere Neigung zurückzuführen seien oder aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten. Eine Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO sei daher – so der steuerliche Vertreter – nicht denkbar (vgl. Achatz/Leitner, Körperschaften öffentlichen Rechts und ihre Privatisierung im Steuerrecht, S 232), weshalb die Betätigung der Bw. als Liebhaberei schon mangels Subsumierung ihrer Tätigkeit unter § 1 Abs. 2 LVO gemäß § 6 LVO auszuschließen sei.

Konkret sei festzuhalten - so der steuerliche Vertreter weiter -, dass das Y-dorf, vor allem das Y-cafe, seit 2004 von der Bw. selbst betrieben bzw. entgeltlich überlassen werde. Gemäß § 2 Abs. 1 KStG 1988 handle es sich dabei um einen BgA, der wirtschaftlich selbständig sei und ausschließlich oder überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht nachgehe, welcher der Erzielung von Einnahmen diene. Eine Gewinnerzielungsabsicht werde jedoch nicht verlangt. In diesem Bereich wäre also die Bw. - sollte sie Gewinne erzielen - körperschaftsteuerpflichtig.

Werde ein Betrieb entgeltlich überlassen, gelte kraft gesetzlicher Fiktion des § 2 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 diese entgeltliche Überlassung als BgA und es bleibe diesbezüglich die unbeschränkte Steuerpflicht bestehen. Die Einkünfte aus der entgeltlichen Überlassung des BgA seien auch dann, wenn sie gemäß den allgemeinen einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anzusehen wären, weiterhin Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die Verpachtung eines bestehenden BgA führe zu keiner Betriebsaufgabe, weil ein fiktiver BgA bestehen bleibe.

Die Gegenstände, für welche die Investitionszusatzprämie beantragt worden sei, befänden sich in jenem Bereich des Römerdorfes, der zum Unternehmensbereich der Bw. als KÖR gehöre. Dabei sei es unbeachtlich, ob der BgA selbst durch die Bw. betrieben werde oder es durch Verpachtung an einen Dritten zu einer entgeltlichen Überlassung des BgA gekommen sei. Die Zurechnung der Wirtschaftsgüter zum körperschaftsteuerrechtlichen Unternehmensbereich der Bw. werde aufgrund des Weiterbestehens eines BgA nicht gefährdet.

Nach abweislich ergangener Berufungsvorentscheidung wurde der Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 108e Abs. 1 EStG 1988 kann für den Investitionszuwachs bei prämiengünstigen Wirtschaftsgütern unter gewissen Voraussetzungen eine Investitionszuwachsprämie von 10% geltend gemacht werden. Weiters ist dem § 24 Abs. 6 iVm § 1 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 zu entnehmen, dass auch Betrieben gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts eine Investitionszuwachsprämie zusteht.

Gemäß § 2 Abs. 1 KStG 1988 ist als Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts jede Einrichtung anzusehen, die

- wirtschaftlich selbständig ist und
- ausschließlich oder überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht und
- zur Erzielung von Einnahmen oder im Falle des Fehlens der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr von anderen wirtschaftlichen Vorteilen und
- nicht der Land- und Forstwirtschaft (§ 21 des Einkommensteuergesetzes 1988) dient. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich. Die Tätigkeit der Einrichtung gilt stets als Gewerbebetrieb.

Als Betrieb gewerblicher Art gilt auch

die Beteiligung an einer Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (§ 2 Abs. 2 Z 1 leg. cit.) und

die entgeltliche Überlassung eines Betriebes gewerblicher Art (§ 2 Abs. 2 Z 2 leg. cit.).

Wie sich aus der Sachverhaltsdarstellung ergibt, wird nun im gegenständlichen Fall von der Bw., einer – zumindest handelsrechtlichen existenten - Personengesellschaft ohne eigene Rechtspersönlichkeit (KEG bzw. KG ab 1.1.2007), an der eine KÖR (Gemeinde) als Komplementär zu 100% beteiligt ist, die Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2004 beantragt.

Im vorliegenden Fall scheitert nun die Zuerkennung der beantragten Investitionszuwachsprämie schon daran, dass es sich bei der Bw. (= Antragstellerin) zweifelsohne *nicht* um eine Körperschaft öffentlichen Rechts im Sinne des § 2 Abs. 1 KStG 1988 handelt, die für eine – allenfalls als BgA zu qualifizierende "Einrichtung" wie das Y-dorf – die Investitionszuwachsprämie beantragen könnte.

Das Gleiche gilt für die Anwendung des § 2 Abs. 2 Z 2 KStG 1988. Die darin normierte gesetzliche Fiktion würde ebenso voraussetzen, dass der entsprechende Antrag auf

Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie von einer KöR (und nicht einer Personengesellschaft wie der Bw.) zu stellen gewesen wäre.

Somit könnte allenfalls für die Beteiligung der KöR (Gemeinde X) an einer Mitunternehmerschaft im Sinne des § 2 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 die gesetzliche Fiktion (hinsichtlich des Vorliegens eines BgA) zur Anwendung kommen.

"Mitunternehmerschaft" ist kein handelsrechtlicher, sondern ein rein steuerlicher Begriff. Als Mitunternehmerschaften gelten nur solche Personengesellschaften, die im Rahmen ihres Betriebes unternehmerisch tätig sind. Ihre Gesellschafter als Mitunternehmer erzielen dabei betriebliche Einkünfte.

Mitunternehmer wiederum ist nur, wer Unternehmerwagnis eingeht, d.h. Unternehmerinitiative entfaltet (= Mitgestaltung betriebliche Abläufe) und Unternehmerrisiko übernimmt (= Teilnahme an den wirtschaftlichen Risiken des Unternehmens).

Unter Bedachtnahme auf die genannten Kriterien ist nun bei der gegebenen Gesellschafterkonstellation (dem einzigen Kommanditisten mangelt es an jeglichem Unternehmerrisiko sowie an einer Unternehmensinitiative, da diese zur Gänze bei dem einzigen Komplementär, der Gemeinde X liegen) ertragsteuerlich das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft der berufungswerbenden KEG (KG) zu verneinen.

Daraus folgt, dass auch das Vorliegen einer Beteiligung gemäß § 2 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 zu verneinen ist, da die Anwendung dieser Bestimmung die Mitunternehmereigenschaft aller Gesellschafter voraussetzen würde.

Diese Auffassung, wonach "ertragsteuerlich" die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft gemäß § 2 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 nicht gegeben sind, wird im Übrigen auch von der steuerlichen Vertretung der Bw. geteilt, die daraus jedoch den Schluss zieht, dass deshalb *"grundsätzlich von einem Betrieb gewerblicher Art (allenfalls mehrere BgAs) der Marktgemeinde X auszugehen"* sei:

Dieser Schluss würde jedoch voraussetzen, dass es sich um Betriebe gewerblicher Art von *Körperschaften öffentlichen Rechts* (wie zB einer Marktgemeinde) handelt und nicht – wie im vorliegenden Fall – um die "Einrichtung" (Y-dorf) einer – im Übrigen bloß handelsrechtlich existenten – Personengesellschaft.

Somit hat sich allein auf Basis dieser Sach- und Rechtslage eine Auseinandersetzung mit den weiteren Parteivorbringen (umsatzsteuerrechtliche Sicht, Liebhabereiproblematik, Mindestbeholdendauer, etc.) erübrigt und war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 20. September 2012