



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. GesBR, Institut für Schulungen und EDV, L., vertreten durch Europa Treuhand Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft mbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 4020 Linz, Europaplatz 4, vom 20. Juni 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 30. Mai und 2. Juni 2008 betreffend Umsatzsteuer sowie Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO und einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO (Sachbescheide) für die Jahre 2001 bis 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Das Finanzamt hat im Wege der Wiederaufnahme der Verfahren einerseits die Umsatzsteuer für die Streitjahre mit 0,00 € festgesetzt und andererseits festgestellt, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte der Bw. GesBR (Berufungswerberin – Bw.) nach § 188 BAO für die Streitjahre unterbleibt, da es nach den detaillierten Feststellungen im Bericht vom 27. Mai 2008 über das Ergebnis der Außenprüfung an mehreren Anwendungsvoraussetzungen des Art. IV UmgrStG für den Zusammenschluss der beiden Einzelunternehmen DI Franz X. und Monika Y. mit der Bw. GesBR fehle und dieser somit steuerlich unwirksam sei.

Unter "Allgemeines" im Schlussbesprechungsprogramm vom 13. Mai 2008, auf das in Tz. 1, 3 und 4 des Betriebsprüfungsberichtes vom 27. Mai 2008 verwiesen wird, wurde festgestellt, dass die mit Gesellschaftsvertrag vom 1. September 2001 gegründete Bw. GesBR die Betriebseröffnung (Institut für Schulungen und EDV) dem Finanzamt am 21. Juli 2003 angezeigt habe. Mit Kaufvertrag vom 27. Dezember 2000 sei eine Liegenschaft erworben worden, auf der nach der Bauverhandlung am 7. August 2001 ein Wohnhaus mit Garage errichtet worden sei. Mit Bescheid vom 9. September 2003 sei von der Gemeinde der Einbau von Büroräumen im Untergeschoß des bestehenden Wohnhauses bewilligt worden, wobei die diesbezügliche Fertigstellungsanzeige im November 2006 erstattet worden sei.

Auf Grund der Zusammenschlussverträge vom 3. April 2003 seien die beiden Einzelunternehmen Monika Y. und DI Franz X. mit dem Unternehmen Bw. GesBR rückwirkend zum 31. Dezember 2002 zusammengeschlossen worden. Dem Finanzamt sei die Unternehmensgründung erstmalig mit dem Schreiben der bevollmächtigten Vertreterin vom 21. Juli 2003 mit dem Hinweis auf die Errichtung des Schulungszentrums im Jahr 2001 und die Aufnahme der Tätigkeit im Jänner 2003 unter Anschluss der Steuererklärungen für die Jahre 2001 und 2002 bekannt gegeben worden. Nach dem vorgelegten Bauplan würden 62,20 % der Nutzfläche betrieblich und 37,80 % privat genutzt werden. Außer dem Gesellschaftsvertrag und den beiden Zusammenschlussverträgen seien keine weiteren schriftlichen oder mündlichen Vereinbarungen vorhanden.

Im Rahmen der Betriebsbesichtigung am 2. Mai 2007 sei in Anwesenheit von Herrn DI Franz X. festgestellt worden, dass nur die zwei als Büro genutzten Räume mit Arbeitsplätzen für zwei Personen eingerichtet waren, nicht aber die vorgesehenen Schulungs- und Besprechungsräume, da lt. Aussage von Herrn DI Franz X. die fehlende Einrichtung bisher noch nicht finanziert werden hätte können.

Bezüglich der nach Art. 23 Abs. 1 UmgrStG erforderlichen Voraussetzungen wurde unter Punkt 3) des Schlussbesprechungsprogrammes vom 13. Mai 2008 festgestellt, dass die Übertragung eines Betriebes nur zu einem Stichtag möglich sei, zu dem eine Bilanz für den gesamten Betrieb des zu übertragenden Vermögens aufgestellt werde. Für das Einzelunternehmen des Herrn DI Franz X. sei keine Bilanz vorgelegt worden. Eine Zusammenschlussbilanz per 31. Dezember 2002 sei zwar vorgelegt worden, diese sei jedoch unvollständig, da weder das Gebäude in L. noch der Personenkraftwagen des Herrn DI Franz X. bilanziert würden. Das Übertragungsvermögen müsse in der Zusammenschlussbilanz ausgewiesen werden, im Zeitpunkt des Zusammenschlussvertrages vorhanden sein und tatsächlich übertragen werden.

Überdies werde festgestellt, dass das Erfordernis einer Gegenleistung nicht gegeben sei. Nach den Feststellungserklärungen für die Jahre 2001 und 2002, dh. vor dem Zusammenschluss habe das Beteiligungsverhältnis für die beiden Gesellschafter jeweils 50 % betragen. Nach dem Zusammenschluss habe das Beteiligungsverhältnis weiterhin jeweils 50 % betragen, sodass also mit dem Zusammenschluss keine Gesellschafterrechte gewährt worden seien. Überdies sei auch nach dem Zusammenschluss keine gemeinsame Tätigkeit entfaltet worden. Da es demnach an mehreren Anwendungsvoraussetzungen für Art. IV UmgrStG fehle, sei der Zusammenschluss steuerlich unwirksam.

Bezüglich der Unternehmereigenschaft nach § 2 Abs. 1 UStG 1994 sei festzustellen, dass Ehegatten nach der Rechtsprechung (VwGH 1.12.1986, 86/15/0009) nur dann als Unternehmer anzusehen seien, wenn sie gemeinschaftlich (zB als GesBR) nach außen auftreten. Eine Ehegattengemeinschaft, die neben dem gemeinsamen Erwerb eines Grundstückes und der gemeinschaftlichen Errichtung eines Gebäudes tatsächlich keine weiteren Tätigkeiten ausübe, sei kein Unternehmer. Bei Leistungsbezügen seien die Eheleute, die diese Gemeinschaft bildeten, unmittelbar als Leistungsempfänger anzusehen (EuGH 21.4.2005, C-25/03, "HE").

Im vorliegenden Fall sei die Gemeinschaft der Ehegatten im Wirtschaftsleben nicht nach außen hin, dh. Dritten gegenüber selbständig in Erscheinung getreten, sie scheine weder als Leistungsempfänger auf den vorgelegten Baurechnungen noch als Kontoinhaber auf.

Mit Bescheid vom 13. August 2001 sei von der Gemeinde der Neubau eines Wohnhauses mit Garage bewilligt worden. Niederschriftlich sei ausdrücklich festgehalten worden, dass die im Plan als "Büro" bezeichneten Räume dem privaten Bereich zugeordnet würden, weil keine Angaben über die Nutzung der Büroräume gemacht worden seien und auch keine sonstige gewerbliche Nutzung geplant sei. Der Baubewilligungsbescheid über den Einbau von Büroräumen im Untergeschoß des bestehenden Gebäudes sei am 9. September 2003 erteilt worden.

Bisher sei nicht offen gelegt worden, welcher wirtschaftliche Erfolg durch die Gründung der Gesellschaft nach bürgerlichem Recht und Einbringung der Einzelunternehmen in die Gesellschaft nach bürgerlichem Recht erzielt worden sei. Die vor und nach der Gründung der Gesellschaft ausgeübten Tätigkeiten seien gleich geblieben. Durch die Gestaltung ergebe sich durch die Aufteilung des Gewinnes vor allem eine Steuerminderung und überdies könnten Vorsteuerbeträge beansprucht werden. Da durch den Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes gemäß § 22 BAO die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden könne, würden die Betriebseinnahmen und –ausgaben den

Einzelunternehmen entsprechend (Anlagen 1, 2 und 3) zugerechnet und die Vorsteuern lt. Anlage 5 gekürzt werden.

Bezüglich der im Untergeschoß des Wohnhauses gelegenen Arbeits- und Schulungsräume kommt die Betriebsprüfung unter Punkt 4) des Schlussbesprechungsprogrammes zum Ergebnis, dass es sich um Räumlichkeiten im Wohnungsverband im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 handle, da sie auch von der privat genutzten Wohnung aus zugänglich seien. Bezüglich der für die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen erforderlichen Beurteilung, ob diese Räume den Mittelpunkt der Tätigkeit darstellten, sei bei Vortragenden zu beachten, dass die außerhalb der Arbeitsräume ausgeübte Tätigkeitskomponente das Berufsbild entscheidend präge.

Frau Monika Y. sei im Prüfungszeitraum im Ausmaß von 24 Wochenstunden nichtselbständig an der Landesfrauenklinik in Z. beschäftigt gewesen und habe Einkünfte aus der Tätigkeit als Vortragende am Berufsförderungsinstitut, wo sämtliche Schulungsräume und ein Büro zur Verfügung gestanden seien, erzielt. In der Vorhaltsbeantwortung vom 30. Juli 2007 seien für den Zeitraum 2003 bis 2005 27 Termine bekannt gegeben worden, an denen Schulungen in L. im Auftrag des Berufsförderungsinstitutes abgehalten worden seien, für die jedoch keine Abrechnung und keine Teilnehmerlisten vorgelegt worden seien. Überdies seien für 22, im Einzelnen angeführte Termine überschneidend Reisekosten für Fahrten nach Z. geltend gemacht worden. Somit werde festgestellt, dass die häuslichen Arbeits- und Schulungsräume für ihre Vortragstätigkeit weder den Mittelpunkt der Tätigkeit im Sinne des § 20 EStG 1988 darstellten noch notwendig seien.

Die Tätigkeit des Herrn DI Franz X. habe im Prüfungszeitraum einerseits die Vortragstätigkeit in verschiedenen EDV-Disziplinen im Schulungszentrum F. in Q., wo die dafür notwendigen Schulungsräume zur Verfügung gestanden seien, umfasst und andererseits seien EDV-Dienstleistungen angeboten worden.

Die Erlöse der Schulungen und für EDV-Dienstleistungen hätten betragen:

	Schulungen	EDV-Dienstleistungen
2001	62.789,33	0,00
2002	34.531,20	0,00
2003	33.105,00	6.000,00
2004	17.596,50	12.000,00
2005	12.651,00	0,00

Da bei Vortragstätigkeiten die außerhalb der häuslichen Arbeitsräume ausgeübte Tätigkeitskomponente das Berufsbild entscheidend präge, könne von keinem Mittelpunkt der Tätigkeit im Sinne des § 20 EStG 1988 für diese Tätigkeit gesprochen werden.

Auch von der Notwendigkeit von häuslichen Arbeits- und Schulungsräumen im Ausmaß von nahezu 175 m<sup>2</sup> könne nicht gesprochen werden, denn lt. Vorhaltsbeantwortung vom 30. Juli 2007 seien für die Jahre 2003 bis 2005, abgesehen von Eigenschulungen, lediglich vier Termine, an denen Schulungen für jeweils drei Personen abgehalten worden seien, bekannt gegeben worden.

Folgende Tatsachen bzw. Beweismittel würden überdies gegen die Notwendigkeit von Arbeits- und Schulungsräumen im Ausmaß von 174,99 m<sup>2</sup> bzw. für bis zu 20 Personen sprechen:

- 1) Es seien keinerlei Maßnahmen nach außen hin, wie Werbung durch Annoncen, Postwurf, Internet usw. erkennbar, die darauf abgezielt hätten, in L. eine Schulungstätigkeit aufzubauen.
- 2) Es sei weder an einer Straßenbeschilderung noch an einer Hausbeschilderung ersichtlich, dass sich im Gebäude in L. ein Institut für Schulungen und EDV befinde.
- 3) Es seien nur Parkplätze für höchstens sechs Fahrzeuge (einschließlich der Garageneinfahrt der beiden Ehegatten) vorhanden.
- 4) Herr DI Franz X. sei im Prüfungszeitraum nur für ein Unternehmen als EDV-Dienstleister tätig gewesen, für das er Software entwickelt habe. Es könne angenommen werden, dass die Einschulung in diese Software weitaus überwiegend im Betrieb des Auftraggebers stattgefunden habe.
- 5) Seine Tätigkeit habe sich auch nach der Errichtung der Schulungsräumlichkeiten in L. nicht wesentlich verändert. Es seien von ihm auch vorher schon eine auswärtige Vortragstätigkeit ausgeübt sowie EDV-Dienstleistungen angeboten worden.
- 6) Lt. Auszug aus dem zentralen Gewerberegister sei Herrn DI Franz X. mit 1. Februar 1997 die Gewerbeberechtigung für Dienstleistungen in der automatischen Datenverarbeitung und Informationstechnik mit dem Standort T., erteilt worden. Diese Gewerbeberechtigung sei bis dato nicht geändert bzw. seien keine weiteren Gewerbeberechtigungen erteilt worden.

Da für die Tätigkeit als EDV-Dienstleister die Notwendigkeit eines Arbeitsraumes nicht bestritten werden könne, würden daher die Aufwendungen bezüglich des Büros im Ausmaß von 13,26 m<sup>2</sup> sowie seines Anteiles der Garage als Betriebsausgaben und die anteiligen Vorsteuerbeträge anerkannt.

Gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer sowie Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO und einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO (Sachbescheide) für die Jahre 2001 bis 2005 hat die Bw. mit nachstehender Begründung das Rechtsmittel erhoben:

Mit dem Gesellschaftsvertrag vom 1. September 2001 sei von den Ehegatten DI Franz X. und Monika Y. eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht gegründet worden. Zweck dieser Gesellschaft sei es, in dem zu errichtenden, gemischt genutzten Gebäude auf dem Grundstück L. Schulungen abzuhalten.

Im Jahr 2001 sei mit dem Bau eines Wohnhauses mit Garage, das von beiden Partnern analog zum Gesellschaftsvertrag zu gleichen Teilen finanziert worden sei, begonnen worden. Die bereits beim Bau geplanten Büroräume im Untergeschoß des Hauses seien mit dem Baubewilligungsbescheid vom 9. September 2003 genehmigt worden. Der betrieblich genutzte Anteil am Gebäude betrage 62,20 %.

Hintergrund für die Errichtung der Schulungseinrichtung sei das Fehlen von Schulungsinstitutionen im ländlichen Bereich, die qualitativ gute Kurse sowie darüber hinausgehende Beratung anbieten würden, gewesen. Langfristiges Ziel sei es, den Bereich Gesundheit, der auf Grund der Bevölkerungsentwicklung Europas zunehmend an Bedeutung gewinne, mit jenem der EDV zu verknüpfen. Frau Y. schreibe im Rahmen ihrer Ausbildung bei der Body & Health Akademie eine diesbezügliche Masterarbeit. Sie plane nach Abschluss ihrer Ausbildung ihre nichtselbständige Arbeit aufzugeben und vermehrt Kurse anzubieten. Da auch Herr DI Franz X. vermehrt Schulungen im Rahmen der GesBR durchführe sei mit positiven Einkünften aus Gewerbebetrieb in den nächsten Jahren zu rechnen.

Auf Grund des auszugsweise angeführten Beschlusses des Obersten Gerichtshofes (OGH 1.12.1998, 7Ob313/98z) beantrage die Bw. die steuerliche Anerkennung der GesBR und die Rückabwicklung der Zuordnung des Gebäudeanteils und der Einnahmen zu den Gesellschaftern.

"Die Rechtsprechung nimmt das Bestehen einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht zwischen Eheleuten oder Lebensgefährten und die Dazugehörigkeit einer Liegenschaft zum Gesellschaftsvermögen unter anderem dann an, wenn sie ihre Mühe und ihr Kapital oder sonstige Sachwerte zu dem Zweck vereinigen, um ein Haus zu erlangen und auszubauen (EvBl 1958/112), wobei von den Vertragspartnern eine, wenn auch lose Wirtschaftsorganisation vereinbart sein muss, die jedem Partner gewisse Einwirkungs- oder Mitwirkungsrechte einräumt (MietSlg 41.144 ua.).

Der Gesellschaftsvertrag bildet für den Eigentumserwerb an den Einlagen durch die übrigen Gesellschafter lediglich den Titel (§ 1181 ABGB). Sollte daher eine Liegenschaft in das (Mit-)Eigentum beider Gesellschafter übergehen, so ist sie bürgerlich zu übertragen (Einbringung "quoad dominium"). Eine andere, keineswegs unübliche Form der Einlage ist jene "quoad sortem", bei der der Einbringende nach außen (sachenrechtlich) das Eigentum

behält und über die Sache damit allein Verfügungsberechtigt bleibt und nur im Innenverhältnis die Sache als (Mit-)Eigentum der Gesellschaft behandelt wird. Die Berechtigung des anderen Gesellschafters an der Sache ist demnach nur obligatorisch, die Bindung wirkt nur inter partes. Schließlich kann die Widmung auch (bloß) "quoad usum" sein, dh., dass auch intern eine (schuldrechtliche) Widmung ins Eigentum der übrigen Gesellschafter nicht vorgenommen werden soll, sondern dass die betreffende Sache von einem Gesellschafter lediglich zur Verwirklichung des gemeinsamen Gesellschaftszweckes dem gemeinsamen Gebrauch zur Verfügung gestellt wird (SZ 59/161; König, Das Gesellschaftsvermögen im Konkurs der GesBR, ZIK 1996, 73ff)".

Analog zur Entscheidung des OGH hätten die Ehegatten DI Franz X. und Monika Y. ein Haus gebaut, wobei sie für die bestehende Gesellschaft nach bürgerlichem Recht Büro- und Schulungsräume errichtet hätten. Ziel sei die gemeinsame Finanzierung und Nutzung der Räumlichkeiten gewesen.

Hinsichtlich des Zusammenschlusses werde festgestellt, dass das vom Finanzamt festgestellte Übertragungsvermögen von Herrn DI Franz X. in der Zusammenschlussbilanz nicht angeführt sei, da dieses nicht existiere. Der Personenkraftwagen befinde sich im Privatvermögen, was durch das geltend gemachte Kilometergeld, das im Zuge der Betriebsprüfung nicht beanstandet worden sei, bestätigt werde. Das Gebäude in L. sei im Rahmen der GesBR, die auch die diesbezüglichen Vorsteuern beim Finanzamt beantragt habe, errichtet worden. Da im Zeitpunkt des Zusammenschlusses weder Herr DI Franz X. noch Frau Monika Y. über einen Betrieb verfügt hätten, bleibe das Beteiligungsverhältnis von jeweils 50 % aufrecht.

In umsatzsteuerlicher Hinsicht sei auszuführen, dass es sich bei der Ehegattengemeinschaft nach dem zitierten Beschluss des OGH um eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts handle, die Unternehmereigenschaft besitze. Der betrieblich genutzte Anteil des Gebäudes sei von Beginn an der GesBR zugeordnet gewesen und diese habe auch die Vorsteuern in den Jahren 2001 bis 2004 geltend gemacht. Die Feststellung des Finanzamtes, dass die Bw. nach außen hin nicht aufscheine, widerspreche der Eintragung der Gesellschaft auf der Homepage der Gemeinde als dort ansässiges Unternehmen. Informationen zur Gesellschaft, das Kursprogramm sowie der Anfahrtsplan seien im Internet unter [www.xxx.at](http://www.xxx.at) ersichtlich.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **1) Umsatzsteuer**

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche

Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Nicht rechtsfähige Personenvereinigungen, wie die Gesellschaft nach bürgerlichem Recht, sind dann Unternehmer, wenn sie selbständig sind und durch gewerbliche oder berufliche Leistungen als Gesellschaft nach außen hin in Erscheinung treten. Der umsatzsteuerliche Unternehmerbegriff setzt somit ein in Erscheinungtreten der Gesellschaft als solche im rechtsgeschäftlichen Verkehr voraus (vgl. VwGH 29.11.1994, 93/14/0150).

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargelegte Rechtslage konnte der Berufung aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Der Gesellschaftsvertrag vom 1. September 2001 und die Zusammenschlussverträge vom 3. April 2003 wurden dem Finanzamt erstmalig im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vom 5. August 2007 in Beantwortung des Vorhaltes vom 20. Juni 2007 im Rahmen der Betriebsprüfung zur Kenntnis gebracht.

Für die Annahme der Unternehmereigenschaft der von den Ehegatten mit 1. September 2001 gegründeten Gesellschaft nach bürgerlichem Recht ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, nicht wie die Bw. unter Hinweis auf den Beschluss des Obersten Gerichtshofes vom 1.12.1998, 7Ob313/98z, vermeint, die bloße zivilrechtliche Wirksamkeit der Gesellschaftsgründung entscheidend, sondern die Tatsache, ob die Gesellschaft als solche nach außen hin im rechtsgeschäftlichen Verkehr in Erscheinung getreten ist.

Auch aus der von der Bw. in der Berufung getroffenen Feststellung, dass von ihr die Vorsteuern in den Jahren 2001 bis 2004 geltend gemacht worden seien, kann mangels entsprechender Prüfung der Anspruchsvoraussetzungen im Zuge der erklärungsgemäßen Erstveranlagung kein Anspruch auf Anerkennung der Unternehmereigenschaft abgeleitet werden. Aus der Replik, die Eintragung der Gesellschaft auf der Homepage der Gemeinde als dort ansässiges Unternehmen und die Informationen zur Gesellschaft, zum Kursprogramm sowie der Anfahrtsplan im Internet unter [www.xxx.at](http://www.xxx.at) würden der Feststellung des Finanzamtes, dass die Bw. nach außen hin nicht aufscheine widersprechen, kann ebenfalls nichts für den Rechtsstandpunkt der Bw. gewonnen werden. Ob diese behauptete Publizität tatsächlich schon in den Streitjahren gegeben war, kann bezüglich der Eintragung der Gesellschaft auf der Homepage der Gemeinde mangels Angabe eines konkreten Datums nicht beurteilt werden. Zur eigenen Homepage der Bw. ist festzustellen, dass die Bw. auch diesbezüglich datumsmäßige Angaben vermissen lässt. Zu dem in diesem Zusammenhang

einzig nachweislich feststellbaren Zeitpunkt der Registrierung der angegebenen Domain xxx.at ist zu bemerken, dass diese erst am 18. Februar 2005 erfolgt ist.

Von den aktenkundigen Rechnungen, die bezüglich der (Vortrags)Tätigkeit von Frau Monika Y. an das Berufsförderungsinstitut Z. im Jahr 2003 (in den Jahren 2001 und 2002 wurden von der Bw. keine Umsätze erklärt) ausgestellt wurden, weisen jene vom 21. Mai, 30. Mai und 3. Juli im Rechnungskopf den Namen Monika Y. aus, während sich in sämtlichen Rechnungen, die danach, auch in den Jahren 2004 und 2005 ausgestellt wurden, folgende Bezeichnung findet:

X+X X. und Y.  
Institut für Schulungen und EDV  
L.

Demnach findet sich im Rechnungskopf für den Leistungsempfänger kein Hinweis darauf, dass die in Rechnung gestellten Leistungen, die von Frau Monika Y. erbracht wurden, einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht zuzurechnen sind. Auch aus der Textierung der Anforderung des Honorars – "Ich ersuche Sie höflich um Überweisung des Betrags von € ... auf mein Konto ..." mit der Unterschrift von Frau Monika Y. kann nicht geschlossen werden, dass die Umsätze im Namen und für Rechnung einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht erbracht worden sind.

Der Hinweis der Bw. in der Gegenäußerung vom 24. Februar 2009 zur Stellungnahme der Betriebsprüferin zur Berufung auf das gemeinsame Geschäftskonto erweist sich nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates keinesfalls als geeignetes Indiz für das geforderte Auftreten der Gesellschaft nach bürgerlichem Recht nach außen. Abgesehen davon, dass, wie vorhin ausgeführt, die Textierung der Anforderung des Honorars unmissverständlich auf die Zurechnung der Umsätze an Frau Monika Y. als Einzelunternehmerin hindeutet, kann der Leistungsempfänger aus der bloßen Kontonummer keinen Rückschluss auf den Kontoinhaber ziehen.

Die von Herrn DI Franz X. an das Schulungszentrum in Q. erbrachten Schulungsleistungen wurden von ihm ursprünglich unter seinem Namen verrechnet. Ab dem Jahr 2004 sind die Rechnungen von ihm unter der Bezeichnung X+X Institut für Schulungen und EDV gelegt worden. Da auch diesfalls für den Leistungsempfänger die Leistungserbringung im Namen und für Rechnung der Bw. GesBR – vgl. obige Ausführungen betreffend Frau Monika Y. - nicht erkennbar sein konnte, ist unter Bedachtnahme auf die obigen Ausführungen die Bw. GesBR zu Recht umsatzsteuerlich nicht als Umsatzsteuersubjekt anerkannt und sind die diesbezüglichen, in den Jahren 2003 bis 2005 erklärten Umsätze zutreffend den beiden Ehegatten in ihrer Eigenschaft als jeweilige Einzelunternehmer zugerechnet worden.

Auf Grund der Nichtanerkennung der Bw. GesBR als Umsatzsteuersubjekt konnte auch dem Berufungsbegehren auf Anerkennung der im Zusammenhang mit der Errichtung des gemischt genutzten Gebäudes angefallenen, anteiligen Vorsteuern in Höhe von € 23.516,56 (2001) und € 21.963,26 (2002) nicht entsprochen werden. Während die mit 1. September 2001 gegründete Gesellschaft auf Grund der obigen Ausführungen nicht einmal in den Jahren 2003 bis 2005 als Umsatzsteuersubjekt anzuerkennen war, ist mit Rücksicht auf das gemeinsame Auftreten der Ehegatten im Rahmen des Bauverfahrens und den Professionisten gegenüber für die Jahre 2001 und 2002 keineswegs bereits von einem umsatzsteuerlich beachtlichen Tätigwerden für eine Gesellschaft auszugehen. Das gemeinsame Auftreten und die gemeinsame Kostentragung im Zuge der Errichtung von Einfamilienhäusern entsprechen nämlich der durchaus üblichen Gestaltung im Rahmen von Partnerschaften. Auch wenn Herr DI Franz X. mit dem Schreiben vom 10. Dezember 2001 an das Gemeindeamt die Absicht auf gewerbliche Nutzung des Kellergeschoßes – die Baubewilligung für den Einbau von Büroräumen im Untergeschoß des Wohnhauses wurde am 9. September 2003 erteilt – dokumentiert hat, kann daraus noch keinesfalls die Berechtigung zum Vorsteuerabzug durch die Bw. GesBR abgeleitet werden. Abgesehen davon, dass er in diesem Schreiben jeglichen Hinweis auf eine Nutzung der Räumlichkeiten durch eine Gesellschaft vermissen lässt, kommt mangels umsatzsteuerlicher Anerkennung der Bw. GesBR aus den oben dargestellten Erwägungen der begehrte Vorsteuerabzug nicht in Frage. In diesem Zusammenhang ist auch auf das Schreiben von DI Franz X. vom 10. Dezember 2001 bezüglich der Stellungnahme wegen der Umsatzsteuergutschriften für die Monate Oktober und November 2001 an das Finanzamt Melk hinzuweisen:

Dieses Schreiben lautet auszugsweise:

"Grund dafür ist, dass ich seit September 2001 in L. ein Neubau-Wohnhaus mit Büro-Geschoß errichten lasse. Das Büro-Geschoß verfügt über einen separaten Eingang und wird etwa 4 bis 6 PC-Arbeitsplätze und einen Schulungsraum für 8 Personen beherbergen. Nach meiner Übersiedlung und nach erfolgter Verlegung des Firmensitzes nach L. (voraussichtlich Frühjahr/Sommer 2002) werde ich mich auf PC-Schulungen und Datenbank-Entwicklung spezialisieren und eine Schulungs-KEG (GesmbH?) gründen.

Der Büroanteil am Wohnhaus beträgt laut Einreichplan (siehe Beilage) 55,43 % an der Gesamt-Wohnfläche, dh. dass ich alle Baukosten, die nicht fix einer Einheit (privat bzw. Büro) zuzuordnen sind – wie etwa Herstellung des Gebäudes, Dach, Heizung etc. nicht jedoch die Grundstückskosten – aliquot in meine Finanzbuchhaltung (insbesondere Umsatzsteuer) aufnehmen werde."

Obwohl zu diesem Zeitpunkt bereits die Bw. GesBR zivilrechtlich bestanden hat, releviert DI Franz X. bezüglich seiner in L. geplanten unternehmerischen Tätigkeit die Gründung einer KEG oder GesmbH erst nach Fertigstellung des Gebäudes und hat die entsprechenden Vorsteuern aus der Errichtung des gemischt genutzten Gebäudes im Rahmen seines

Einzelunternehmens geltend hat. Daraus erhellt, dass die entsprechenden Bauleistungen keinesfalls für das Unternehmen der Bw. GesBR im Sinne des § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 erbracht worden sein konnten, weshalb ein diesbezüglicher Vorsteuerabzug im Rahmen der Bw. GesBR in den angefochtenen Bescheiden bereits aus diesem Grund zu Recht verweigert worden ist.

An dieser Beurteilung vermögen auch die Zusammenschlussverträge vom 3. April 2003, in denen unter Inanspruchnahme der Begünstigungen des Art. IV UmgrStG per 31. Dezember 2002 der Zusammenschluss der von DI Franz X. und von Monika Y. geführten Einzelunternehmen mit der "Fa. X+X X. und Y., Institut für Schulungen und EDV" gegen Gewährung von Anteilsrechten beschlossen worden ist, nichts zu ändern, da diese Verträge bereits auf Grund der steuerlichen Nichtanerkennung der Bw. GesBR [siehe auch Ausführungen unter Punkt 2) der Berufungsentscheidung], ohne auf die Voraussetzungen des Art. IV näher einzugehen, überhaupt nicht rechtswirksam sein können.

Im Übrigen ist zu bemerken, dass sich im Zeitpunkt der Betriebsbesichtigung am 2. Mai 2007 in den Schulungsräumen noch keine Einrichtung befunden hat, während am 10. September 2007 zwar gebrauchte Möbel vorhanden waren, aber die für EDV-Schulungen notwendigen EDV-Geräte nach wie vor nicht vorhanden waren [vgl. Punkte 6) und 15) der Niederschrift vom 10. September 2007 mit Herrn DI Franz X.].

## **2) Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung**

Gemäß § 23 Z 2 EStG 1988 zählen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb die Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Handelsgesellschaften 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.

Gemäß § 188 Abs. 1 lit. b BAO werden die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) aus Gewerbebetrieb festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

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

Der Begriff des Mitunternehmers ist ein besonderer steuerrechtlicher Begriff, der im Gesetz nicht definiert ist und über dessen Vorliegen nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden ist. Voraussetzung für die Annahme einer Mitunternehmerschaft ist, dass für die

beteiligten Personen mit ihrer Position Unternehmerwagnis verbunden ist, was sich in der Unternehmerinitiative und dem Unternehmerrisiko ausdrückt. Unternehmerinitiative entfaltet, wer auf das betriebliche Geschehen Einfluss nehmen kann. Das Unternehmerrisiko besteht in der Teilnahme am Wagnis des Unternehmens und kommt ua. in der Beteiligung am Gewinn und Verlust und an den stillen Reserven einschließlich des Firmenwertes zum Ausdruck.

Eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht zählt zu den Mitunternehmerschaften dann, wenn sie nach außen in Erscheinung tritt und die Gesellschafter Unternehmerrisiko tragen und Unternehmerinitiative entfalten (vgl. VwGH 27.2.2008, 2005/13/0050 und VwGH 19.10.2006, 2002/14/0108).

Steuerrechtlich setzt die Anerkennung eines zwischen nahen Angehörigen begründeten Rechtsverhältnisses bzw. des ihm zugrunde liegenden Rechtsgeschäftes nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 21.2.1996, 92/14/0041 und das dort zitierte Erkenntnis vom 21.10.1980, 2385/79, mwN) voraus, dass es nach außen ausreichend zum Ausdruck kommt, weil sonst steuerrechtliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hat und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre.

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargestellte Rechtslage konnte der Berufung aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Im Gesellschaftsvertrag vom 1. September 2001 über die Errichtung einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts wurde für den Fall der Auflösung der Gesellschaft keine Vereinbarung über die Beteiligung der Gesellschafter an den stillen Reserven einschließlich des Firmenwertes getroffen. Die diesbezügliche Frage, ob es eine Vereinbarung über die Verteilung der stillen Reserven oder eines allfälligen Firmenwertes gebe, hat DI Franz X. in der Niederschrift vom 10. September 2007 wie folgt beantwortet: "Nein, darüber gibt es keine Vereinbarung."

Somit hat das Finanzamt unter Bedachtnahme auf die eingangs zitierte Judikatur zutreffend ausgesprochen, dass mangels Vorliegens einer steuerlich anzuerkennenden Mitunternehmerschaft die Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb unterbleibt. Damit erübrigt sich aber bereits die weitere Prüfung, ob der vorliegende Gesellschaftsvertrag überhaupt den Anforderungen, die die Judikatur an die Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen stellt, genügen würde.

### **3) Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich einheitlicher und gesonderter Gewinnfeststellung**

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2005, § 303, Tz 10).

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargestellte Rechtslage konnte der Berufung, die im Übrigen nicht näher begründet worden ist, aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Da der Gesellschaftsvertrag vom 1. September 2001 dem Finanzamt erstmalig im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vom 5. August 2007 in Beantwortung des Vorhaltes vom 20. Juni 2007 im Rahmen der Betriebsprüfung zur Kenntnis gebracht worden ist und damit für das Finanzamt der nähere Inhalt des Gesellschaftsvertrages, der für die ertragsteuerliche Beurteilung, ob die vorliegende Gesellschaft nach bürgerlichem Recht als Mitunternehmerschaft steuerlich anzuerkennen ist, neu hervorgekommen ist, erweist sich die Wiederaufnahme der Verfahren als dem Gesetz entsprechend.

Da der Zweck des § 303 BAO ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis ist, war bei der Ermessensübung dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2005, § 303, Tz 38).

Im Übrigen sind Umstände, die die Wiederaufnahme der Verfahren unbillig erscheinen lassen, weder von der Bw. behauptet worden, noch sind solche aus der Aktenlage erkennbar.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 2. Dezember 2010