



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13., 14. Bezirk und Purkersdorf betreffend Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für das Jahr 1997 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die getroffene Feststellung ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem

Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### Entscheidungsgründe

Die Bw. erzielte im Berufungsjahr Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Strittig ist, ob die AfA (Absetzung für Abnutzung) für eine Eigentumswohnung ohne Nachweis der Nutzungsdauer im Ausmaß von 5 % (bzw. im Zuge der Berufungsverfahren auf 3 % reduziert) anzuerkennen ist. Weiters ist strittig, ob Ausgaben im Zusammenhang mit der Gründung der KEG anzuerkennen sind und ob die Ergebnisaufteilung fremdüblich ist.

Es gibt vertragsgemäß (laut Gesellschaftsvertrag) keine Verlustzuweisung an die Kommanditistin (die Tochter des Komplementärs), zusätzlich wird deren Einlage darüber hinaus mit 3 % verzinst. Kommanditistin ist die sonst einkommenslose Tochter des damaligen Vollhafter, das Haftungsrisiko des Komplementärs wurde nicht abgegolten, für A wurde auch keine Verzinsung seiner eigenen Einlage (laut Gesellschaftsvertrag ATS 300.000,00) vereinbart.

Nach dem Tod des Komplementärs wurde laut Einantwortungsurkunde dessen Gattin C Komplementärin der KEG.

In der Beilage zur Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) für 1997 wurde folgender Verlust geltend gemacht:

45.270,00

-95.699,00

-50.429,00

+663,00

Gewinn aus  
Beteiligung hinsichtlich St.Nr.  
NN, FA YY

-49.766,00

Dieser sollte laut Erklärung folgendermaßen aufgeteilt werden:

Kom-	-52.766,00
plemen-	
tär A	
Komman	<u>+3.000,00</u>
ditistin B	
	-49.766,00

Von der Bw. wurde AfA in Höhe von 5 % der Anschaffungskosten begehrt (Baujahr etwa 1900).

<b>AfA-Berufung</b>	ATS	Bj 1900
Kaufpreis (inkl. GrESt, Gebühren udgl.)	731.500,00	
25% Grund und Boden	182.875,00	
75% Gebäude	548.625,00	
	731.500,00	
Restnutzung 20 Jahre		
AfA 5%	27.431,00	

Laut Veranlagung 1997 wurde nach folgender Verlustadaptierung (die Gründungskosten wurden vom Finanzamt nicht anerkannt und die Gebäude-AfA wurde von 5 % laut Erklärung auf 2 % reduziert) der Verlust im Verhältnis 1 : 3 (Kommanditistin B : Komplementär A) aufgeteilt. Weiters wurde die Verzinsung des Anteils der Kommanditistin nicht anerkannt ( 3 % von ATS 100.000,00 sind gleich ATS 3.000,00).

Erklärter Verlust	-50.429,00
- Gründungskosten	+10.770,00
- AfA	<u>+27.431,00</u>
	-12.228,00
+ AfA	<u>-10.972,00</u>
	-23.200,00

Verlustaufteilung laut Finanzamt:

¾ für A	-17.400,00
¼ für B	-5.800,00

Gemäß den Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z 8e sei laut Begründung des Finanzamts die Gebäude-AfA mit 2% von ATS 548.625,00 (= ATS 10.972,00) anzusetzen.

Die KEG Gründungskosten stünden laut Finanzamt in keinem Zusammenhang mit der Vermietung des Objektes und könnten daher nicht als Werbungskosten anerkannt werden.

**Dagegen erhob die Bw. Berufung und begründete sie wie folgt:**

Folgende Verlust- bzw. Gewinnzuteilung wurde begehrt:

Komplementär A	Verlust	53.097,00
Kommanditist. B	Gewinn	<u>2.668,00</u>
	Gesamtverlust	-50.429,00

Die Eigentumswohnungsbesitzerin sei die KEG. Es handle sich daher um Betriebsausgaben und nicht um Werbungskosten. Die einzige Tätigkeit der KEG sei das Vermieten von Immobilien. Die Gründungskosten (ua. ATS 9.600,00 Notarkosten etc.) seien bei der KEG Betriebsausgaben; sie seien daher bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Betriebs-

ausgaben abzusetzen, da sie zur Sicherung und Erhaltung der Mieteinnahmen dienten und im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Vermietung stehen würden. Die einzigen Einnahmen der KEG seien die Mieteinnahmen. Die KEG sei nur zum Kauf und Vermieten gegenständlicher Eigentumswohnung gegründet worden.

Lt. KEG Vertrag (im Steuerakt befindlich) sei die Kommanditistin B nur am Gewinn beteiligt (Verzinsung des Kapitals mit 3% von ATS 100.000,00 = ATS 3.000,00); der gesamte Verlust falle dem vollhaftenden Komplementär A zu.

Die Gewinn- und Verlustaufteilung sei daher laut Bw. wie angeführt anzusetzen:

Verlust A - ATS 53.097,00

Gewinn B ATS 2.668,00

Gesamtverlust = -50.429,00

Gewinn Kommanditistin

FA YY 332,00

Rest von 3.000.- 2.668,00

Verlustanteil Komplementär -53.097,00

Das Haus sei ca. 1900 erbaut worden; die Restnutzungsdauer betrage daher nur mehr 20 Jahre, weshalb die Bw. 5 % AfA beantrage. Dies sei auch vom Finanzamt XX des Vorbesitzers in den Veranlagungen anerkannt und durch eine Betriebsprüfung im Jahr 1998 bestätigt worden. Da die Miete dem Mietrecht unterliege könne diese nur nach diesen Bestimmungen mit geringer Höhe angesetzt werden.

#### **Das Finanzamt führte folgendes Vorhaltsverfahren durch:**

Es verlangte die Vorlage der Kaufverträge hinsichtlich der von der KEG erworbenen Miteigentumsanteile sowie des Kreditvertrages, der Zahlungsbelege betreffend Zinsen u. Kreditgebühr sowie Einlagenverzinsung. Gem. §16(1) 18 e EStG betrage laut Finanzamt die AfA, wenn ein Nachweis über die kürzer Nutzungsdauer nicht erbracht werde, 1,5%. Die Bw. sollte

bekannt geben, weshalb lt. Vertrag die Vereinbarung getroffen worden sei, dass der Kommanditistin keine Verluste zuzuweisen seien (auch nicht bis zur Höhe der geleisteten Einlage). Darüber hinaus verlangte das Finanzamt eine Begründung dafür, weshalb nur die Kommanditeinlage und nicht die Einlage des Komplementärs verzinst werden würde.

Im Zuge der **Vorhaltsbeantwortung** brachte die Bw. Folgendes vor und legte die geforderten Unterlagen bei:

Eine Restnutzungsdauer von 50 Jahren sei bei einer Gebäudeerrichtung um 1900 nicht realistisch, weshalb die Bw. nunmehr eine AfA in Höhe von 3 % (Nutzungsdauer 33 Jahre) begehrte.

Die Einnahmen von ATS 45.270,00 setzten sich aus der monatlichen Miete inkl. Betriebskosten von ATS 5.030,00 (mal 9 Monate) zusammen.

Es sei das Wesen einer KG oder KEG, dem Kommanditisten nur Gewinne zuzuweisen. Weiters sei es der Wille der beiden Gesellschafter, den Kommanditanteil in voller Höhe zu erhalten und nicht durch Verluste zu reduzieren.

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

Der Vollständigkeit halber wird angemerkt, dass die Aussagen gem. § 28 EStG 1988 hinsichtlich Vermietung und Verpachtung grundsätzlich auch auf Personenmehrheiten anzuwenden sind, sei es nun eine Personenmehrheit in Form einer schlichten Miteigentumsgemeinschaft, einer OHG, KG udgl. oder wie im gegenständlichen Fall einer KEG (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 28, Tz 85).

### **AfA-Eigentumswohnung:**

Die AfA für den Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ist in § 16 Abs 1 Z 8 EStG 1988 geregelt. Bei Gebäuden, die vor 1915 errichtet worden sind, was gegenständlich der Fall ist, bestehen keine Bedenken, ohne weiteren Nachweis einen AfA-Satz von 2 % zu gewähren (Kohler/Wakounig, Steuerleitfaden zur Vermietung, 8. Aufl., S. 298). Die AfA von 2 % wurde vom Finanzamt gewährt. Die Gebäude-AfA-Sätze des § 8 EStG 1988 kommen bei Vermietung und Verpachtung niemals in Betracht, und zwar auch dann nicht, wenn das betreffende Gebäude beim Mieter betrieblichen Zwecken dient. Eine geringere Nutzungsdauer

und damit ein höherer AfA-Satz als der gesetzliche vorgesehene kann nur dann gewährt werden, wenn dieser von der Bw. etwa in Form eines Gutachtens nachgewiesen worden wäre. Dass der von der Bw. begehrte AfA-Satz von 3 % (bzw. ursprünglich 5 %) nur gewährt werden kann, wenn dieser von der Bw. (Gutachten) nachgewiesen wird, wurde der Bw. vom Finanzamt zur Wahrung des Parteihörs vorgehalten.

Da der Nachweis für einen höheren als den gesetzlich vorgesehenen AfA-Satz nicht erbracht worden ist, ist die Berufung in diesem Punkt abzuweisen.

### **Gründungskosten als Betriebsausgaben:**

Handelsrechtlich aktivierungsfähige Eingangsetzungskosten sind steuerlich sofort abzusetzen (BFH, BStBl 1954 III 109; Doralt, Firmenwert, 40). Aufwendungen für die Gründung des Unternehmens (zB Registergebühren, Rechtsanwalts-, Notariats- und sonstige Rechtskosten) sind sofort abzusetzen (Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, 1. Aufl., 1990; Hofians, ÖStZ 1989, 119; BFH, BStBl 1987 II 810 zu Provisionen für die Vermittlung von Gesellschaftern). Die Kosten der Gründung eines Einzelunternehmens oder einer Personengesellschaft sind – grundsätzlich sofort abziehbare – Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten (Quantschnigg, Aktuelles aus der ertragsteuerlichen Verwaltungspraxis, ÖStZ 1985, 278).

Die Gründungskosten wurden nachweislich von der KEG getragen, die ausschließlich zum Zweck der Vermietung einer einzigen Eigentumswohnung gegründet worden ist, weshalb sie aus o.a. Gründen als Werbungskosten iSd § 16 EStG 1988 anzuerkennen sind.

Im Zuge der Feststellung gem. § 188 BAO werden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung festgestellt (Quantschnigg/Schuch, a.a.O., § 28 Tz 92).

In diesem Punkt ist der Berufung daher Folge zu geben.

### **Verlустаufteilung bzw. Verzinsung der Kommanditeinlage:**

Die KEG ist eine Mitunternehmerschaft (Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 4. Auflage, § 23, Tz 226). Bei der Gründung einer Mitunternehmerschaft zwischen nahen Angehörigen müssen die Rechtsverhältnisse nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zu den gleichen Bedingungen wie zwischen Familienfremden abgeschlossen werden (VwGH-Erk. 2385/79, 21.10.1980; zit. in Doralt, a.a.O., § 23, Tz 230).

Der aufgrund der Gewinnermittlungsvorschriften ermittelte Gewinn ist auf die Gesellschafter aufzuteilen. Grundlage dafür ist der Gesellschaftsvertrag (VwGH-Erk. 86/14/0162, 7.2.1989; Doralt, a.a.O., § 23, Tz 281). Die Erben eines Mitunternehmeranteils werden bereits mit dem Todestag zu Mitunternehmern (Doralt, a.a.O., § 23, Tz 284). Den Erben sind idR die Einkünfte im Verhältnis ihrer Erbansprüche zuzurechnen. Nach dem Tod des am 11.1.2002 verstorbenen A wurde C laut Einantwortungsurkunde Komplementärin der Bw. (der gegenständlichen KEG).

Soweit Sachverhalte in Betracht kommen, an denen nur zueinander im Verwandtschaftsverhältnis stehende Personen beteiligt waren (im gegenständlichen Fall Vater A und Tochter B sowie C (Mutter von B sowie nunmehrige Witwe von A)), und soweit Rechtsbeziehungen ausschließlich zwischen diesen Personen zu beurteilen sind, ist von den von der Rechtsprechung (E 18. 5. 1977, 346, 453/77, ÖStZB 1978, 6, 14. 9. 1977, 27, 162/77, ÖStZB 1978, 46, und die in diesen Erk zitierte ältere Judikatur; zit in VwGH-Erk. 1345,1372/79, 6.5.1980) für die steuerrechtliche Qualifikation von Sachverhalten bzw von Verträgen zwischen nahen Angehörigen als maßgebend erkannten Grundsätzen auszugehen. Insbesondere also können Verträge zwischen diesen Personen, mögen sie auch den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechtes entsprechen, für den Bereich des Steuerrechtes nur Anerkennung finden, wenn sie

1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten;
2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben; und
3. auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Ergibt sich ein Gewinn, so wird der dem Kommanditisten zukommende Gewinnanteil seinem Kapitalkonto nur so lange gutgeschrieben, bis der Betrag der bedungenen Einlage erreicht ist, da es sich um ein festes Kapitalkonto handelt. Überschießende Gewinne werden auf ein Sonderkonto gebucht und stehen dem Kommanditisten gleich einem Gesellschaftsgläubiger zur Verfügung. Sohin vermag der Kommanditist seinen Kapitalanteil und seinen Einfluss auf die Gesellschaft nicht dadurch vermehren, dass er die Gewinne stehen lässt. Vom Gewinn gebühren zunächst jedem Gesellschafter, auch dem Kommanditisten, 4 % seines aktiven Kapitalanteils (Kapital- und Vorzugsdividende). Reicht der Gewinn hierzu nicht aus, so verringert sich der Prozentsatz entsprechend. Bei einer allfälligen Gewinnverteilung ist darauf

Bedacht zu nehmen, dass der Kommanditist weder voll mitarbeitet noch voll haftet (Holzhammer/Roth, Gesellschaftsrecht, 2. Aufl., S 87). Laut Ansicht des UFS kann analog zu diesen Ausführungen schon allein aufgrund des Jahresverlustes der KEG im Berufungsjahr (bereits vor einer allfälligen Verzinsung von Einlagen) der Kommanditistin in gegenständlichem Fall keine (einseitige) Verzinsung der Kommanditeinlage gewährt werden, zumal es keinen (ausreichenden) Gewinn, sondern sogar einen Verlust gibt.

Die Abgabenbehörde I. Instanz hat die Grundsätze hinsichtlich der Verzinsung des Kommanditanteils jedenfalls richtig angewendet, wenn sie der im Gesellschaftsvertrag enthaltenen Vereinbarung über die Verzinsung lediglich des Kommanditanteils die Anerkennung für den Bereich des Steuerrechtes versagte. Selbst in einem in allen sonstigen Punkten gleichgelagerten Fall hätte sich darüber hinaus kein wirtschaftlich vernünftig denkender familienfremder Komplementär zu einer solchen Vereinbarung verstanden. Einer Vereinbarung, die ihn als den einzigen mit seinem ganzen Vermögen für die Schulden der KEG haftenden Gesellschafter in Verlustjahren (wie im Berufungsjahr) dazu verpflichten würde, durch die einseitige Verzinsung lediglich der Kommanditeinlage (und nicht auch der Komplementäreinlage) einen durch diese Verzinsung noch höheren Verlust tragen zu müssen, ohne selbst sein Haftungsrisiko udgl. (beispielsweise durch eine etwaige Verzinsung des eingesetzten Kapitals) abgegolten zu bekommen.

Im Zuge des Vorhaltsverfahrens hat die Bw. nicht begründet, weshalb lediglich der Kommanditeil und nicht die Einlage des Komplementärs verzinst wird. Die vereinbarte Verzinsung der Kommanditeinlage ist nicht fremdüblich, zumal der Komplementär (bzw. nunmehr C) für sein Haftungsrisiko kein Entgelt erhält, und auch seine Einlage von ATS 300.000 (laut Gesellschaftsvertrag) nicht verzinst wird. Darüber hinaus würde sich im Verlustjahr 1997 der vom Komplementär (nunmehr von C) zu tragende Verlust durch die "einseitige Verzinsung" der Kommanditeinlage noch erhöhen. Die Verzinsung ist daher nicht als fremdüblich anzuerkennen. Eine derartige Vereinbarung wäre nach Ansicht des UFS unter Familienfremden nicht geschlossen worden (VwGH-Erk. 1345, 1372/79, 6.5.1980). Hinsichtlich der einseitigen Verzinsung lediglich des Anteils der Kommanditistin weist der Gesellschaftsvertrag somit keinen fremdüblichen Inhalt auf (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Tz 54 zu § 20).

Die Berufung ist daher in diesem Punkt abzuweisen.

Allgemein wird hinsichtlich der Verlustzuweisung Folgendes ausgeführt:

Ergibt sich ein Verlust, so nimmt der Kommanditist daran nur bis zum Betrag seines Kapital-

anteils und seiner noch rückständigen Einlage teil. Mithin kann ihm nichts Schlimmeres geschehen, als dass sein Kapitalanteil auf Null sinkt. Er hat einen begrenzten Verlustanteil zu tragen. Der Verlust wird angemessen verteilt und vom Kapitalkonto abgeschrieben. Er kann spätere Gewinne so lange nicht beanspruchen, als sein Kapitalkonto nicht wieder aufgefüllt ist. Der Gesellschaftsvertrag kann anstatt der angemessenen Verteilung einen anderen Verteilungsschlüssel vorsehen (zB Verteilung nach Kapitalanteilen) oder die Gewinn- und Verlustbeteiligung von einander abweichend regeln oder sogar den Kommanditisten von der Verlustbeteiligung ausschließen (Holzhammer/Roth, Gesellschaftsrecht, 2. Aufl., Springer Verlag, S 87). Daher ist der Berufung in dem Punkt der ausschließlichen Verlustzuweisung an den Komplementär stattzugeben, zumal der Gesellschaftsvertrag diesbezüglich einen fremdüblichen Inhalt aufweist (Quantschnigg/Schuch, a.a.O., Tz 54 zu § 20).

Insgesamt ist der Berufung in diesem Berufungspunkt teilweise stattzugeben.

Es ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 29. Dezember 2003

Beilage: 1 Berechnungsblatt