



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 6

GZ. RV/1492-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes X. betreffend Nichtfeststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die seitens der C. U. KEG eingereichte Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) 2002 enthält folgende Angaben:

Art der Tätigkeit: Beteiligung an Mietobjekten

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Gesellschaft / Gemeinschaft:

Beteiligung an Mietobjekt von D... U..., ...str. ... -10.900,92 €

Laut der Beilage zur Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) für das Jahr 2002 wurden die erklärten Einkünfte auf drei Personen wie folgt aufgeteilt:

Name und Anschrift	Ertragsanteil in Prozent	Anteil an den Einkünften
Mag. Michael ...	50	- 5.450,46
C... U...	25	- 2.725,23
D... U...	25	- 2.725,23

Die beigelegte "Gegenüberstellung Einnahmen / Ausgaben" hat nachstehenden Inhalt:

"Die Firma C... U... KEG (die Bw.) wurde per 18.11.2002 liquidiert, die Löschung der KEG im Firmenbuch beantragt und auch am 24.11.2002 im Firmenbuch vollzogen.

Das abgelaufene Geschäftsjahr betrifft daher nur den Zeitraum vom 01.01.2002 – 18.11.2002.

Einnahmen:

Keine, da die geplante Verwertung der Wohnung in der ...straße ... aufgrund der bevorstehenden Insolvenz des Eigentümers D... U... nicht möglich war. Ferner sind schon einige exekutive Pfandrechte eingetragen (siehe Beilagen).

Ausgaben:

Abschreibung der Beteiligung am Wohnungskauf von D... U... in der Höhe von ursprünglich S 150.000,--, d.s. € 10.900,92.

Verlust für das Jahr 2002 für die C... U... KEG € 10.900,92"

Das ebenfalls beigelegte Schreiben des D. U. an die KEG lautet folgendermaßen:

"Leider konnte die geplante Verwertung betreffenden Objektes, an dem sich die KEG im Februar 2000 finanziell laut Vereinbarung vom 21-02-2002 beteiligt hat, nicht abgewickelt werden.

Der Grund liegt in der, ab dem Ankauf des Objektes, fallenden Immobilienpreise auf dem Wiener Markt.

Dies hatte zur Folge, dass die vorgesehene Verwertung nicht, wie mit der Bank ... vereinbart, rechtzeitig durchgeführt werden konnte, und in der Folge eben das aufgenommene Darlehen nicht abgedeckt werden konnte.

Das Kreditinstitut hat daraufhin das Darlehen fällig gestellt.

Die Veräußerung des Objektes wird deshalb aller Voraussicht nach durch eine Versteigerung durch die Gläubigerbank erfolgen.

In der Beilage finden sie eine gerichtliche Aufforderung, den Betrag baldigst rückzuführen, was meinerseits leider nicht möglich ist.

Ich drücke mein Bedauern darüber aus, dass sie durch mich einen finanziellen Schaden erleiden."

In einem Vorhalteschreiben ersuchte das Finanzamt um Abgabe einer Stellungnahme zu Folgendem:

"Da für den gesamten Zeitraum der Existenz der KEG keinerlei Geschäftstätigkeit entfaltet wurde, plant das Finanzamt, einen Bescheid gemäß § 92 BAO mit dem Inhalt zu erlassen, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung nicht zu erfolgen hat."

In einem Telefonat gab Mag. Michael ... an, sei D. U. als Privatperson tätig gewesen, er habe die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Wohnung getragen.

Das Finanzamt erließ einen Bescheid gemäß § 92 Abs. 1 lit c BAO:

"Das Finanzamt ... stellt fest, dass die Voraussetzungen für eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 Abs. 1 lit. d BAO ... nicht gegeben sind.

Die KEG hatte keinerlei Einfluss auf das betriebliche Geschehen, es gibt im Gesellschaftsvertrag keinerlei Regelung zur Beendigung derselben. Es handelte sich daher

um eine Form von bloßer Darlehensgewährung an den Gesellschafter D... U.... .
Dieser Bescheid hat Wirkung für und gegen alle Beteiligten."

Mit dem Rechtsmittel der Berufung wurde die Bescheidbehebung und Durchführung einer einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO wie folgt beantragt:

"Die KEG hat sich mit Vereinbarung vom 21.02.2000 an einem Liegenschaftsgeschäft des Gesellschafters D... U... betreffend das Objekt in ... straße ... beteiligt. D... U... war schon damals als Liegenschaftsmakler tätig und war überdies Gesellschafter der Firma ..., die An- und Verkäufe von Liegenschaften betrieben hat. Die KEG hat sich mit einem Betrag in Höhe von S 150.000,-- am Liegenschaftsankauf beteiligt; dies mit der Vereinbarung, dass sie 20% des den Kaufpreis (einschließlich Nebengebühren und Investitionskosten) übersteigenden Verkaufserlöses sowie den eingesetzten Betrag rückerhält; dies nach Verkauf der Liegenschaft und spätestens 14 Tage nach Erfüllung der Auszahlungsvoraussetzungen. Geplant war damals, dass bei Erfolg des Geschäfts – wovon damals alle Beteiligten ausgegangen sind – sich die Gesellschaft an weiteren Liegenschaftsgeschäften von D... U... beteiligt.

Aus der Vereinbarung vom 21.02.2000 ist klar ersichtlich, dass es sich hier um eine 'Risikobeteiligung' handelt. Im Gegensatz zum Darlehen, welches die Abgabenbehörden nunmehr unterstellt, sind die Erträge nur dann möglich, wenn es zu einem Verkauf der Liegenschaft durch D... U... kommt; daran vermag der Umstand nichts zu ändern, dass dieser Liegenschaftsverkauf durch D... U... – entgegen der Intention aller Beteiligten der Vereinbarung vom 01.02.2000 – nicht durchgeführt werden konnte. D... U... hat die ca. 72m² große Wohnung in ... zunächst renoviert und dann einen Verkauf ernsthaft und zielstrebig betrieben. Die Wohnung war allerdings für über ein Jahr unverkäuflich. Aufgrund der Vermögenssituation von D... U... und der Belastung der Liegenschaft mit Pfandrechten konnte sodann der geplante Verkauf nicht mehr durchgeführt werden.

Es hat sich dann in diesem Zusammenhang allerdings für die KEG ein typisches Gesellschaftsrisiko verwirklicht; am Vorliegen einer stillen Beteiligung kann kein Zweifel bestehen.

Im gegenständlichen Zusammenhang ist vollkommen irrelevant, ob die KEG 'keinerlei Einfluss auf das betriebliche Geschehen' hatte. Es ist geradezu Wesensmerkmal der stillen Beteiligung, dass der Gesellschafter in das Gewerbe der Gesellschaft nicht eingreift und ihm jede eigene Unternehmerinitiative fehlt; die stille Gesellschaft tritt nach außen hin nicht in Erscheinung und entwickelt Rechtsverbindlichkeit bloß im Innenverhältnis. Die diesbezügliche Argumentation der Abgabenbehörde ist nach Ansicht der Einschreiter in keiner Weise geeignet, den Nichtfeststellungsbescheid zu begründen.

Nichts anderes gilt für den Hinweis, dass es 'im Gesellschaftsvertrag auch keinerlei Regelung

zur Beendigung derselben' gibt. Wie bereits ausgeführt, bezog sich die Beteiligung der KEG (zunächst) auf ein einzelnes Liegenschaftsgeschäft von D... U.... Es ergibt sich bereits aus allgemeinen zivilrechtlichen und handelsrechtlichen Vorschriften, dass die Gesellschaft bei Erreichen dieses Gesellschaftszwecks beendet ist; spezieller Beendigungsregeln bedarf es in dieser Konstellation nicht.

Es kann kein Zweifel daran bestehen, dass es hier um ein steuerlich zu berücksichtigendes Beteiligungsverhältnis handelt und sich durch den Nichtverkauf der Liegenschaft ein typisches Unternehmerrisiko verwirklicht hat.

Selbst dann, wenn die Rechtsansicht des Finanzamtes zutreffend sein sollte und die Gesellschaftsbeteiligung von S 150.000,-- als Darlehen zu qualifizieren wäre, ändert sich an den Rechtsfolgen nichts: Der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften ... ist eine Gegenüberstellung der Einnahmen und Ausgaben beigeschlossen, aus der ersichtlich ist, dass im Zeitraum 01.01.2002 bis 18.11.2002 keinerlei Einnahmen erzielt wurden, aber ein Beteiligungsverlust in Höhe von € 10.900,92 geltend gemacht wird. Bei einem Einnahmen-Ausgabenrechner führen weder die Hingabe noch der Empfang noch die Rückzahlung eines Gelddarlehens zu Betriebseinnahmen bzw. Betriebsausgaben.

Der Verlust aus einem betriebsbedingt gewährten Darlehen ist allerdings Betriebsausgabe. Es kann kein Zweifel bestehen, dass die Hingabe des Betrages in Höhe von € 10.900,92 (= S 150.000,--) an D... U.... betriebsbedingt erfolgte; immerhin war Geschäftszweck der KEG die Beteiligung an Liegenschaftsgeschäften bzw. -transaktionen, wobei geplant war, dass die Gesellschaft in Zukunft auch Liegenschaften selbst erwirbt. Im Gesellschaftsvertrag ist ausdrücklich eine Regelung bezüglich des Liegenschaftserwerbes enthalten.

Qualifiziert man die Geldhingabe als Darlehen, so ist dieses im Jahr 2002 endgültig uneinbringlich geworden und mit dem vollen Kapitalsbetrag als Betriebsausgabe anzusetzen; dies ändert allerdings nichts daran, dass der durch Vergleichsrechnung im Sinne des § 4 Abs. 3 EStG zu ermittelnde Verlust der KEG in derselben Höhe feststeht, ordnungsgemäß ermittelt und dem Finanzamt gegenüber auch bekannt gegeben wurde."

Über Vorhalt seitens des Finanzamtes, dass "im gesamten Zeitraum von der KEG keinerlei Geschäftstätigkeit entfaltet wurde", wurde seitens des steuerlichen Vertreters Folgendes bekannt gegeben:

Es sei unzutreffend, dass "im gesamten Zeitraum von der KEG keinerlei Geschäftstätigkeit entfaltet" worden sein soll. Bei der gegenständlichen Beteiligung vom 21.02.2000 habe es sich um das erste Liegenschafts-Beteiligungsgeschäft der KEG, die mit Gesellschaftsvertrag vom 17.02.2000 (also 4 Tage zuvor) gegründet wurde, gehandelt. Gesellschaftszweck sei die Beteiligung an und die Verwertung von Immobilien gewesen.

Wie schon in der Berufung ausgeführt, sei damals geplant gewesen, dass bei einem Erfolg des Geschäfts – wovon damals alle Beteiligten ausgegangen seien – sich die Gesellschaft an

weiteren Liegenschaftsgeschäften von D. U. beteiligt. Da das Geschäft entgegen der Intention aller Beteiligten nicht erfolgreich verlaufen ist, sei es zu keinen weiteren Beteiligungen gekommen.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung enthält im Wesentlichen nachstehende Begründung:

"Die vorliegende wirtschaftliche Ausgestaltung Ihrer Unternehmenskonstellation kann in abgabenrechtlicher Betrachtungsweise mangels Ausübung einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit zu keiner steuerlich beachtlichen Einkunftsquelle führen. Es konnten weder Einnahmen noch ein für die Anerkennung einer Einkunftsquelle maßgebender Gesamtüberschuss erzielt werden.

Vielmehr wurden von dem Mitgesellschafter, Herrn D... U..., am 'Unternehmensgegenstand' Pfandrechte begründet, wodurch einer effizienten und zielführenden Verwertungsmöglichkeit jedwede Grundlage entzogen wurde."

Mit dem Vorlageantrag wurde das Berufungsvorbringen im Wesentlichen folgendermaßen ergänzt:

Sowohl der Vertragsabschluss vom 21. Februar 2000 als auch der Liegenschaftskauf durch den Gesellschafter D. U. sei unzweifelhaft der betrieblichen Sphäre des Gesellschafters zuzurechnen.

Alle Beteiligten seien im Zeitpunkt des Abschlusses der Vereinbarung vom 21. Februar 2000 davon ausgegangen, dass die Wohnung gewinnbringend verkauft werden kann.

Die (intendiert) nachhaltige, mit Gewinnabsicht unternommene Beteiligung an Liegenschaftstransaktionen stelle unzweifelhaft eine einkommensteuerlich relevante Einkunftsquelle dar.

Dass ein Gesamtüberschuss nicht erzielt werden konnte, liege alleine daran, dass die Liegenschaftsverwertung - zum 21. Februar 2000 unvorhersehbar - gescheitert ist.

Verluste im Anlaufzeitraum seien jedenfalls steuerlich zu berücksichtigen.

Bei Verwertung der Wohnung innerhalb eines - damals durchaus realistischen - Zeitrahmens von 3 Jahren um einen - ebenfalls durchaus realistischen - Verkaufserlös von S 850.000,00 bis S 900.000,00 entspreche dies (ohne Berücksichtigung von Zinseszinsen) einem Zinssatz zwischen 4,4 und 6,7%; das abgeschlossene Geschäft sei daher zweifellos fremdüblich gewesen.

Auch wenn der Vertragsinhalt der Vereinbarung vom 21. Februar 2000 bloß auf die Beteiligung an einer einzelnen Liegenschaftstransaktion gerichtet ist, ergebe sich sowohl aus dem Geschäftsgegenstand der KEG als auch aus der wirtschaftlichen Zielsetzung der Vereinbarung vom 21. Februar 2000 eine dauerhafte Ertragserzielungsabsicht.

Selbst dann, wenn man der Rechtsansicht des Finanzamtes folgen wollte und eine Darlehensgewährung anstatt einer Beteiligung annehmen wollte, sei das Darlehen in der betrieblichen Sphäre in der KEG zu fremdüblichen Konditionen gewährt worden; im Jahr 2002 sei die Uneinbringlichkeit dieses Darlehens festgestanden. Der Verlust aus einem betriebsbedingt gewährten Darlehen sei unzweifelhaft Betriebsausgabe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zwischen D. U. einerseits und der Fa. U. KEG, vertreten durch den Geschäftsführer C. U., andererseits wurde am 21. Februar 2000 folgende Vereinbarung getroffen:

"Herr D... U... kauft die Liegenschaft ... straße .../ [Top] ... in ... um den Kaufpreis von S 700.000,-- zuzüglich der üblichen Kaufnebengebühren von ca. 10%. Die Investitionskosten werden mit S 75.000,-- veranschlagt.

Die Fa. U... KEG beteiligt sich mit S 150.000,-- am oben genannten Liegenschaftsankauf, und erhält im Gegenzug 20% des den Kaufpreis + Nebengebühren + Investitionskosten übersteigenden Verkaufserlöses, sowie den eingesetzten Betrag.

Dies nach Verkauf der Liegenschaft und spätestens 14 Tage nach Erfüllung der Auszahlungsvoraussetzungen."

Auf Grund der Pfandurkunde vom 3. Februar 2000 wurde hinsichtlich des Anteiles des D. U. ein Pfandrecht für die ... Bank im Höchstbetrag von S 1.000.000,00 / € 72.672,83 eingetragen (Grundbuchsauszug, 4/02).

Vier Tage zuvor, also am 17. Februar 2000, war die U. KEG mit nachstehend wiedergegebenem Gesellschaftsvertrag gegründet worden:

"I. (Die drei mit Namen und Anschriften angeführten Personen) gründen zusammen eine Kommandit-Erwerbsgesellschaft im Sinne des Erwerbsgesellschaftengesetzes zur Ausübung der Verwertung von Immobilien unter der Bezeichnung 'U... KEG'.

Der Sitz der Gesellschaft ist in

II. Als Einlagen leisten

- 1.) ... U... den Betrag von S 25.000,--
- 2.) ... U... den Betrag von S 25.000,--
- 3.) Mag. Michael ... den Betrag von S 50.000,--

III. Persönlich haftender Gesellschafter ist Herr ... U... . Er ist zur Vertretung und Geschäftsführung der Gesellschaft ausschließlich berufen. Bei den Gesellschaftern ... U... und Mag. Michael ... ist die Haftung auf den Betrag folgender, durch die Einlagen zu Punkt II dieses Vertrages, bei ... U... zu 25%, bei Mag. Michael ... zu 50% erbrachten Vermögenseinlagen, beschränkt:

- 1.) ... U... S 100.000,--

2.) Mag. Michael ... S 100.000,--

... U... und Mag. Michael ... sind von der Vertretung und von der Geschäftsführung der Gesellschaft ausgeschlossen, bezüglich des Liegenschaftserwerbes werden Spezialvollmachten ausgestellt werden.

Der An- und Verkauf von Liegenschaften bzw. Liegenschaftsanteilen bedarf im Innenverhältnis der Zustimmung sämtlicher Gesellschafter.

IV. Alle Gesellschafter müssen ihre Rechte im eigenen Namen und für eigene Rechnung inne haben. Die treuhändige Überlassung und Ausübung von Gesellschaftsrechten ist unzulässig.

V. Die Gesellschaft beginnt im Außenverhältnis mit der Eintragung in das Firmenbuch. Die Gesellschaft wird auf unbestimmte Dauer abgeschlossen.

VI. Der Gewinn wird, ebenso wie ein allfälliger Verlust, wie folgt verteilt:

... U... 1/4

... U... 1/4

Mag. Michael ... 1/2

Die Verlustverteilung bei den Kommanditisten ist mit der Höhe der Kommanditeinlage beschränkt.

VII. Beabsichtigt ein Gesellschafter aus der Gesellschaft auszuscheiden, insbesondere durch Anteilsverkauf, so ist er verpflichtet, ein für die anderen Gesellschafter bestehendes Aufgriffsrecht einzuhalten. Das Aufgriffsrecht wird derart gestaltet, dass die Bewertung grundsätzlich durch einstimmigen Beschluss der Gesellschafter erfolgt, sollte es zu keiner Einigung kommen, erfolgt die Bewertung zum Verkehrswert durch einen gerichtlich beeideten Sachverständigen. Sollte das Aufgriffsrecht binnen 6 Monaten nach Anzeige nicht ausgeübt werden, so steht es dem Verkäufer frei, seine Rechte zum Verkehrswert an Dritte zu übertragen.

VIII. Die Gesellschaft wird durch Tod eines der Gesellschafter nicht aufgelöst, sondern mit seinen Erben fortgesetzt. Die verbleibenden Gesellschafter haben allerdings ein Aufgriffsrecht im Verhältnis ihrer Anteile. Der an die Erben zu zahlende Aufgriffspreis wird grundsätzlich durch einstimmigen Beschluss der Gesellschafter festgesetzt. Sollte es zu keinem einstimmigen Gesellschafterbeschluss kommen erfolgt die Bewertung des Verkehrswertes durch einen gerichtlich beeideten Sachverständigen.

IX. Streitigkeiten über das Zustandekommen dieses Vertrages, seine Auslegung oder Erfüllung und überhaupt Streitigkeiten aus dem durch diesen Vertrag begründeten Gesellschaftsverhältnis werden vor einem Schiedsgericht ausgetragen. Auf dieses Schiedsgericht finden die Bestimmungen der §§ 577 ff ZPO Anwendung. Vorsitzender des Schiedsgerichtes kann nur ein aktiver oder emeritierter Rechtsanwalt sein.

X. Den Kommanditisten steht es jederzeit frei, Einsicht in die Buchführung und Finanzgebarung zu nehmen."

Von einem der Gesellschafter der KEG, D. U., wurde die Wohnung mit Kaufvertrag vom 6. März 2000 erworben (Grundbuchsauszug, 4/02).

D. U. renovierte die ca. 72m² große Wohnung (Berufungsschrift, 22/02).

In der Folge wurde die Wohnung weder vermietet noch verkauft. "Einnahmen wurden mit der KEG bis dato [Anfang April 2001] nicht erzielt" (Niederschrift über die Erhebung / Nachschau anlässlich einer Neuaufnahme vom 2. April 2001, DB 9). Dem folgend erließ das Finanzamt betreffend das Jahr 2000 Nullbescheide (wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen wurden die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt, 2/00 – im Veranlagungsentwurf wurde auf die obige Niederschrift hingewiesen).

Die KEG "(erzielte) in den Jahren 2000 und 2001 keine Umsätze und keine Gewinne", "für das Jahr 2001 (wurde) keinerlei Geschäftstätigkeit entfaltet" (Berufung gegen die vom Finanzamt wiederum erlassenen Schätzungsbescheide betreffend das Jahr 2001).

D. U wurde bezüglich der in Rede stehenden Wohnung tätig, er trug die Aufwendungen [Betriebskosten] im Zusammenhang mit der Wohnung (Aktenvermerk über ein Telefonat mit Mag. Michael ..., 13f/02).

Im Jahr 2002 erzielte die KEG keine Einnahmen, "da die geplante Verwertung der Wohnung ... aufgrund der bevorstehenden Insolvenz des Eigentümers D... U... nicht möglich war.

Ferner sind schon einige exekutive Pfandrechte eingetragen" (Beilage zur Erklärung 2002, 1/02).

Ende des Jahres 2002 kam es zur "Einleitung des Versteigerungsverfahrens zur Hereinbringung von vollstreckbaren €65.789,68 samt 10,75% Zinsen seit 2002-07-19, Kosten €3.336,44 samt 4% Zinsen seit 2002-09-16, Kosten €1.139,-- für [die oben angeführte ...] Bank" (Grundbuchsauszug, 4/02).

Im Jahr 2004 erfolgte die Erteilung des Zuschlages an ... GmbH (Grundbuchsauszug, Anteil 12, h 2074/2004).

Die KEG endete gemäß den zivil- und handelsrechtlichen Vorschriften – weil sich die Gesellschaft an einem einzelnen Liegenschaftsan- und -verkauf beteiligte – bei Erreichen des Gesellschaftszwecks, spezieller Beendigungsregeln bedurfte es bei dieser Konstellation nicht (Berufungsschrift, 22/02). Am 23. Dezember 2002 wurde die Firma im Firmenbuch gelöscht.

In rechtlicher Hinsicht ergibt sich auf Basis dieser Feststellungen folgende Beurteilung:

§ 188 Abs. 1 BAO bestimmt:

Einheitlich und gesondert werden festgestellt die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten)

- a) aus Land- und Forstwirtschaft,
 - b) aus Gewerbebetrieb,
 - c) aus selbständiger Arbeit,
 - d) aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens,
- wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

Stoll führt im BAO-Kommentar zu Mitunternehmerschaften auf S 1987 Folgendes aus:

Bei einer OHG (§§ 105ff HGB) und einer KG (§§ 161 HGB), im allgemeinen auch bei einer OEG und bei einer KEG nach dem EGG mögen sich die Mitunternehmerstellung und davon abgeleitet die Gemeinschaftlichkeit der Einkünfte schon aus der gesellschaftsrechtlichen Stellung der Gesellschafter, der damit verbundenen wirtschaftlichen Risikolage und der Verbundenheit mit dem Unternehmen gleich einem Einzelunternehmer ergeben, doch könnte es, ungeachtet der Vermutung, dass eine solche Beteiligung im allgemeinen für eine Mitunternehmerschaft spricht, Ausnahmesituationen geben, welche trotz handelsrechtlicher Gesellschafterstellung eine steuerrechtliche Mitunternehmerschaft ausschließen.

Zum Erfordernis einheitlicher (gleichartiger) Einkünfte führt Stoll, aaO, auf S 1984 aus:

Eine einheitliche Feststellung findet gemäß § 188 Abs. 1 nur dann statt, wenn gemeinschaftliche Einkünfte aus einer selbständigen Erwerbsbetätigung im Bereich der Einkunftsarten Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständige Arbeit oder auch Vermietung und Verpachtung vorliegen. Andere gemeinschaftliche Einkünfte dürfen nicht einheitlich festgestellt werden. Beziehen beispielsweise mehrere Beteiligte, etwa die Mitglieder einer Erbengemeinschaft, gemeinschaftliche Einkünfte aus Kapitalvermögen, so ist eine einheitliche Feststellung unzulässig. Eine Ausnahme vom Grundsatz, dass nur Einkünfte aus den im Absatz 1 aufgezählten Einkunftsarten einheitlich festzustellen sind, enthält jedoch Absatz 2 (diesbezüglich sei auf die nachfolgende lit. b verwiesen).

Bezüglich der – letztmalig auf das Jahr 2000 betreffende Feststellungen anzuwendenden – Bestimmung des § 188 Abs. 2 BAO (Fassung vor BGBl. I 2001/144) führt Stoll, aaO, auf S 1985f aus:

Gegenstand der einheitlichen Feststellung können nur die im § 188 Abs. 1 erschöpfend aufgezählten Einkünfte sein. Nach Absatz 2 sind dann, wenn zusammen mit Einkünften, für die eine einheitliche Feststellung nach Absatz 1 stattzufinden hat, andere Einkünfte (Einkünfte aus anderen Einkunftsarten) verwaltet werden, auch diese in die einheitliche Feststellung einbeziehen. ...

Überdies deutet das Wort 'verwalten' auf Einkünfte hin, die unter den Begriff 'Vermögensverwaltung' im Sinne des § 32 fallen. ... Es wäre auch denkbar, dass eine grundstücksbesitzende Erbengemeinschaft vor Einantwortung innerhalb kurzer Zeitspannen gelegentliche Grundstückszu- und -verkäufe tätigt und Einkünfte nach § 30 EStG erzielt, die zufolge § 188 Abs. 2 in die einheitliche Feststellung (zusammen mit den Einkünften aus

Vermietung und Verpachtung) einzubeziehen sind. Es wurde schon darauf hingewiesen, dass § 188 Abs. 2 nicht zu einer Durchbrechung des Gemeinschaftlichkeitsgrundsatzes, sondern zu einer Ausnahme vom Einheitlichkeitsprinzip führt. Da § 188 Abs. 2 eine Verfahrensbestimmung und nicht materielles Recht ist, kommt es durch dessen Anwendung nicht zu einer Änderung der Einkunftsart (Einbeziehung in die Einkunftsart Vermietung und Verpachtung), sondern nur zur Aufnahme in die einheitliche Feststellung (und damit im Ergebnis zur Feststellung gemeinschaftlicher Vermietungseinkünfte und zusätzlich zur Feststellung von gemeinschaftlichen Einkünften anderer Einkunftsarten in einem Bescheid).

Die einzige "Betätigung" der KEG erschöpfte sich darin, sich an 1 – von Dritter Seite initiierten und durchzuführenden – Spekulationsgeschäft bezüglich 1 Wohnung finanziell zu beteiligen, welche von einem der Gesellschafter der KEG mit Kaufvertrag vom 6. März 2000 um den Kaufpreis von S 700.000,00 erworben wurde und betreffend derer auf Grund der Pfandurkunde vom 3. Februar 2000 hinsichtlich des Anteiles des D. U. - dem die in Rede stehende Wohnung zugeordnet ist - bereits ein Bank-Pfandrecht im Höchstbetrag von S 1.000.000,00 / € 72.672,83 lastete.

Ein finanzielles Beteiligen an einem (1) von Dritter Seite initiierten und durchzuführenden Spekulationsgeschäft, auch wenn sich an diesem mehrere Personen im Rahmen einer von diesen gegründeten KEG beteiligen, führt nicht zu Einkünften, betreffend derer nach den obigen Rechtsausführungen eine einheitliche Feststellung gemäß § 188 Abs. 1 BAO stattzufinden hat; ein Spekulationsgeschäft führt im Grunde des § 2 Abs. 3 Z 7 EStG 1988 zu sonstigen Einkünften im Sinne des § 29.

Wenn im Vorlageantrag argumentiert wird, sowohl aus dem Geschäftsgegenstand der KEG als auch aus der wirtschaftlichen Zielsetzung der Vereinbarung vom 21. Februar 2000 ergebe sich eine dauerhafte Ertragserzielungsabsicht, so kann dem nicht gefolgt werden:

Nach dem eigenen in der Berufung erstatteten Vorbringen bezog sich die finanzielle Beteiligung der KEG auf ein einzelnes (von Dritter Seite abzuwickelndes) Liegenschaftsgeschäft und ergab sich bereits aus allgemeinen zivil- und handelsrechtlichen Vorschriften, dass die Gesellschaft bei Erreichen dieses Gesellschaftszwecks beendet ist; spezieller Beendigungsregeln bedurfte es in dieser Konstellation nicht.

Weiters wurden von der (knapp drei Jahre existierenden) KEG Liegenschaften tatsächlich weder selbst erworben - auch wenn im Gesellschaftsvertrag ausdrücklich eine Regelung bezüglich des Liegenschaftserwerbes enthalten ist (Berufungsschrift, 23/02) - noch beteiligte sich die Gesellschaft an weiteren Liegenschaftsgeschäften von D... U... (Berufungsschrift, 22/02). Die in diesem Zusammenhang ins Treffen geführten Pläne wurden somit nicht umgesetzt und verlässt das Vorbringen die Behauptungsebene nicht. Somit ist auch eine Wiederholungsabsicht nicht feststellbar und fehlt es in einem solchen Fall an der Nachhaltigkeit.

In der Berufung wird von einer betriebsbedingt erfolgten Hingabe des Betrages in Höhe von S 150.000,00 (€ 10.900,92) an C. U. gesprochen. Im Dunkeln bleibt, welcher "Betrieb" gemeint sein könnte. Die KEG hatte bloß den Betrag in Höhe von S 150.000,00 an D. U. zur Finanzierung des Wohnungsankaufes durch D. U. hingegeben und hatte im Übrigen soweit aktenkundig keinerlei Anlage- und Umlaufvermögen (vgl. die Niederschrift über die Erhebung/Nachschaub anlässlich einer Neuaufnahme: kein Büro, keine Betriebsstätten, keine Lagerräume, keine Dienstnehmer; den oben angeführten Aktenvermerk über ein Telefonat mit Mag. Michael ...: D. U. wurde bezüglich der Wohnung tätig, er trug die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Wohnung; die oben wiedergegebenen Angaben zur Entfaltung keinerlei Geschäftstätigkeit).

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 22. März 2005