



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der ABC-Bw KEG, xxxx Wien, *straße 2, gegen die Bescheide des Finanzamtes XY betreffend Umsatzsteuer der ABC-Bw KEG sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte der ABC-Bw KEG bzw des Dr.R.W., der S.W., der H.E., der U.W., des Mag. W.E. sowie des G.W. gemäß § 188 BAO (Nichtfeststellung) für die Jahre 1993 bis 1998 nach der am 8. November 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Berufungswerberin ist eine KEG, an welcher in einem Teil der Streitjahre mehrere natürliche Personen als „atypisch stille Gesellschafter“ beteiligt sind. Das Finanzamt führte eine abgabenbehördliche Prüfung durch. Dem Streitfall liegt zusammengefasst folgender Sachverhalt zu Grunde (Niederschrift über die Schlussbesprechung):

„Die von der (Berufungswerberin; idF auch nur kurz Bw) KEG mit „gewerblicher Vermietung“ erklärte Art der Tätigkeit wird von der BP nicht anerkannt. Nach Ansicht der BP handelt es sich um bloße Vermögensverwaltung und zwar aus folgenden Gründen:

Es liegt keine laufende kurzfristige Vermietung wie z B nach der Art eines Beherbergungsbetriebes vor. Die im Zusammenhang mit der Vermietung ins Treffen geführten angebotenen bzw erbrachten Nebenleistungen, die der Vermietung gewerblichen Charakter verleihen sollen, nehmen bei der geringen Anzahl von drei Wohnungen nicht ein Ausmaß an, das den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung sprengt.

Eine Vermietungstätigkeit wird erst bei einer größeren Anzahl von Wohnungen oder Betten in Verbindung mit der Kurzfristigkeit der Vermietung sowie erbrachten zusätzlichen Leistungen

zu einer gewerblichen Tätigkeit.

In der Folge wertet die BP die Tätigkeit der KEG als Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs 2 LVO aus folgenden Gründen:

Die der BP für den Zeitraum Juni 1999 bis Dezember 2019 vorgelegte Prognoserechnung führt nicht dazu, dass bei Berücksichtigung der für den Zeitraum 1993 bis 1998 erwirtschafteten Überschüsse der Werbungskosten über die Einnahmen ein Gesamtüberschuss erzielt wird bzw erzielbar ist. Im Gegenteil, selbst wenn die BP ab dem Jahre 1999 den prognostizierten Mieteinnahmen lediglich die Gebäude-AfA und den prognostizierten Zinsenaufwand gegenüberstellt, ergibt sich für den Zeitraum 1993 bis 2019, also über 27 Jahre, ein Gesamtverlust von ca. S 4.300.000,00. Des Weiteren geht die BP nicht von einer einheitlichen Be-wirtschaftung von drei Eigentumswohnungen aus, erstens, weil die Wohnung Tür Nr. 32 nicht ausschließlich zur Erzielung von Einkünften sondern auch privaten bzw. sonstigen Zwecken des Komplementärs gedient hat, zweitens, weil die Tür Nr. 24 im Alleineigentum des Kom-plementärs steht und es sich somit um Sonderbetriebsvermögen handeln würde, was im Fall einer vermögensverwaltenden Tätigkeit allerdings nicht möglich ist. Somit fällt die Betätigung nicht unter § 1 Abs 1 LVO sondern unter § 1 Abs 2 LVO.

Letztendlich werden die Beteiligungen der atypisch stillen Gesellschafter nicht anerkannt. Aus der Erklärung der mündlich abgeschlossenen Verträge und der Gründe für die Beteiligungen ist der BP der einzige logische Grund der Steuerersparnis ersichtlich. Abgesehen davon ist bei bloß vermögensverwaltenden Personengesellschaften eine atypisch stille Beteiligung nicht möglich.“

Im Einzelnen führte die Prüferin dazu in ihrem Bericht aus:

<u>„Tz. 15) Beteiligungsverhältnisse lt. Erklärung</u>					
	1993	1994	1995	1996	1997
Komplementär:					
Dr.R.W.	100%	50%	50%	35%	2%
Kommanditist:					
S.W.	0%	0%	0%	0%	0%
atypisch stille Gesellschafter:					
H.E.		50%	50%	40%	40%
U.W.				5%	10%
Mag.. W.E.				10%	33%
G.W.				10%	15%

Tz. 16) Stand des Verfahrens

Die Jahre 1993 und 1994 wurden vorläufig veranlagt.

Gegen die für das Jahr 1995 ergangenen Bescheide wurde eine Berufung eingebracht. Die Berufung ist offen.

Für die Jahre 1996 und 1997 wurden Erklärungen eingereicht.

Aufgrund der durchgeföhrten Betriebspprüfung ergehen für die Jahre 1993 und 1994 endgültige Bescheide. Für 1995 ergeht eine Berufungsvorentscheidung. Für die Jahre 1996 und 1997 erfolgen Erstveranlagungen.

Tz. 17) Art der Betätigung

Im März 1993 erwarb die Fa. ABC-Bw KEG zwei Eigentumswohnungen in xxxx Wien, *straße 2, Tür Nr. 32 und 33.

Im April 1995 erwarb der Komplementär Dr.R.W. eine Eigentumswohnung ebenfalls in xxxx Wien, *straße 2, Tür Nr. 24. Diese im Alleineigentum des Komplementärs stehende Wohnung

wurde in das Betriebsvermögen der KEG aufgenommen. Die KEG bilanziert freiwillig. Als Art der Tätigkeit wurde in den Steuererklärungen der Jahre 1994 und 1995 „Wohnungsvermietungen“ und ab 1996 „Gewerbliche Vermietung“ angegeben.

Von den Anschaffungskosten (Gebäudewert) der obgenannten Wohnungen wie auch von den mit einer Nutzungsdauer von 10 Jahren aktivierten Adaptierungskosten der Wohnungen Nr. 32 und 33 machte die KEG einen Investitionsfreibetrag geltend mit der Begründung, es handle sich bei der Art der Tätigkeit um gewerbliche Vermietung. Nach Ansicht des Abg.Pfl. liegt gewerbliche Vermietung vor, weil verschiedene Nebenleistungen erbracht wurden, die für die normale Vermietung im Rahmen der Vermögensverwaltung atypisch sind. Allein aus der Höhe der Miete wäre ersichtlich, dass diese Nebenleistungen auch honoriert worden sind; ein weiteres Indiz wäre der schnelle Wechsel der Mieter.

Folgende Leistungen wären im Rahmen der Vermietung angeboten und vom Komplementär Dr.R.W. auch tatsächlich erbracht worden:

- Terrassenbegrünung
- Blumengießen
- Geräte- und Servicereparatur
- Gerätetransport
- Reparatur von Fußböden
- Fliesenlegerarbeiten
- künftige tageweise Vermietung insbesondere nach Adaptierung des Kellerstüberls mit Frühstück
- Terrassenpflege und tägliche Wartung der 3 Zimmer von Top 33
- monatliche Marmorversiegelungen in den Sanitärräumen - Bereitstellung des Frühstücksge- schirres
- kurzfristige Vermietung des Appartements (Mietvertrag mit einem Osteuropamanager) - Ser- vicierung der Satellitenanlage und Internetanschlüsse

Lt. Vorhaltsbeantwortung werden diese Mehrarbeiten vom Komplementär selber durchgeführt, er ist hauptberuflich nahezu ausschließlich für diese Tätigkeiten angestellt. Durch die o. a. Tätigkeiten entfaltet die KEG jedenfalls wesentlich mehr als nur eine geringste gewerbliche Tätigkeit, weshalb die Gesamttätigkeit der Gesellschaft als gewerbliche Vermietung anzusehen wäre.

Die BP stellte zu obigen Ausführungen fest:

Die Mietverträge wurden auf eine Dauer von 2 bis 10 Jahren abgeschlossen, wobei die Verträge mit einer Mietdauer von 2 Jahren eine Verlängerungsmöglichkeit um 5 bzw. 8 Jahre beinhalten. Lediglich ein Vertrag außerhalb des Prüfungszeitraumes wurde für die Dauer von 4 Monaten (10/98 - 1/99; ist angeführte kurzfristige Vermietung an einen Osteuropamanager) errichtet.

Selbst wenn einzelne Mietverhältnisse aus der BP unbekannten Gründen vorzeitig beendet wurden, sind diese "schnellen Mieterwechsel" kein Indiz für die Gewerblichkeit, da die vereinbarte Mietdauer gegen eine geplante kurzfristige Vermietung spricht und die Wohnungen anschließend auch nicht gleich wieder vermietet waren.

Die Höhe der im Prüfungszeitraum erzielten Mieten liegt zwischen S 13.000,00 und S 19.000,00 brutto inkl. Betriebskosten. Die Nutzflächen der einzelnen Wohnungen betragen ca. 88 m², 108 m² und 135 m², wobei die Terrassenflächen nicht beinhaltet sind. Für Eigentumswohnungen in dieser Größe im xx.Bezirk erscheinen die Mieten inklusive der Betriebskosten jedenfalls nicht ungewöhnlich hoch, und es ist daraus nicht ersichtlich, dass damit auch Nebenleistungen honoriert wurden. Auch aus den Mietverträgen, bei denen es sich um übliche Standardmietverträge für Wohnraumvermietung handelt, sind keinerlei Vereinbarungen hinsichtlich der dargestellten zusätzlich erbrachten Leistungen - ausgenommen der Pflicht zur Instandhaltung des Bestandobjektes durch den Vermieter - enthalten. Im Gegenteil - die Mietverträge enthalten die übliche Klausel, dass der Vermieter berechtigt ist, das Mietobjekt

gegen vorherige telefonische Absprache zu betreten bzw. einen Monat vor Ablauf des Mietverhältnisses mit Mietnachfolgern zu besichtigen. Angeführte Zusatzleistungen wie tägliche Wartung der Zimmer von Top 33, Terrassenpflege und Blumengießen erscheinen aufgrund obiger Klausel wohl kaum durchführbar. Im übrigen war der Komplementär Dr.R.W. in der Zeit vom 1.11.1995 bis 9.10.1996 beim Oberlandesgericht Graz angestellt und absolvierte sein Gerichtsjahr in Kärnten und in der Steiermark. Selbst wenn eine tägliche Anwesenheit im Gericht - wie vom Komplementär eingewendet wurde - nicht erforderlich war, erscheint eine tägliche Zimmerreinigung und Wartung in Top 33 durch den Komplementär speziell in diesem Zeitraum kaum möglich. Außerdem befindet sich nach Angaben des Komplementärs sein Wohnsitz seit Ende 1994 in Z. Auch dies spricht gegen die behaupteten täglich durchgeführten Mehrarbeiten.

Zu weiteren angeführten Leistungen wie Fußbödenreparatur, Fliesenlegerarbeiten, Gerätetransport etc. sagte bereits der VwGH aus, dass eine Vermietung nicht schon dadurch zur gewerblichen Tätigkeit wird, weil der Vermieter Bestandobjekte in den von ihm selbst für Zwecke der nächsten Vermietung gewünschten Zustand versetzt. Dass die Arbeiten vom Komplementär selbst und nicht von einem Professionisten durchgeführt wurden, kann nach Ansicht der BP keinen Unterschied machen. Das Argument, dass die Arbeiten aus Kostengründen selbst durchgeführt wurden und somit ein Indiz für die wirtschaftliche Führung des Betriebes sind, ist nicht stichhaltig, da der Komplementär für seine handwerkliche Tätigkeit im Jahr 1993 S 331.235,00 und 1994 S 482.000,00 ausbezahlt bekam. Im übrigen wurden die Renovierungsarbeiten in Top 24 von den Mietern selbst vorgenommen.

Da weder eine laufende kurzfristige Vermietung wie z. B. in den typischen Fällen der Beherbergung von Fremden in Hotels und Fremdenpensionen vorliegt und auch die geringe Anzahl von 3 Wohnungen - selbst bei der Annahme von zusätzlichen Leistungen - nicht ein Ausmaß übersteigt, dass die Tätigkeit den Charakter der Gewerblichkeit hätte, desweiteren die Gestaltung der Mietverträge gegen die Annahme zusätzlicher Leistungen wie tägliche Reinigung etc. spricht, ist nach Ansicht der BP im Prüfungszeitraum Vermögensverwaltung anzunehmen. Die angeführte „künftige tageweise Vermietung insbesondere nach Adaptierung des Kellerstüberls mit Frühstück“ wäre bei Eintreten dieser geänderten Bewirtschaftungsart neu zu beurteilen.

Tz. 18) Liebhabereibetrachtung

Im März 1993 erwarb die Fa. ABC-Bw KEG zwei Eigentumswohnungen. Die dritte Eigentumswohnung erwarb der Komplementär Dr.R.W. im April 1995. Die Wohnungen wurden zur Gänze fremdfinanziert. Aus der Vermietung dieser Wohnungen wurden im Prüfungszeitraum ausschließlich Verluste von nicht unbeträchtlichem Ausmaß erzielt.

	1993	1994	1995	1996	1997
Vereinbarte Entgelte	233.375,00	709.550,00	611.876,87	372.954,54	315.535,49
Verlust ohne IFB	484.726,31	623.316,77	1.133.019,95	2.386.308,79	1.576.939,62
Dot. IFB	1.022.955,00	163.562,00	511.415,00	15.096,00	49.706,00
Verlust	1.507.793,20	786.882,03	1.644.435,58	2.401.416,03	1.626.667,79

a) Prognoserechnung

Die KEG bilanziert freiwillig. Nachdem es sich bei der Tätigkeit der KEG nach Ansicht der BP um Vermietung und Verpachtung handelt, ermittelte die BP die im Prüfungszeitraum tatsächlich vereinnahmten Mieten und stellte fest, dass schon allein der jährliche Zinsenaufwand regelmäßig höher war als die vereinnahmten Mieten. Auch bei Ansatz der vereinbarten Entgelte fänden die Zinsen lediglich im Jahr 1994 in den erklärten Erlösen Deckung. Die BP verlangte daher die Vorlage einer Prognoserechnung.

Die in der Folge vorgelegte Prognoserechnung wurde für den Zeitraum ab Juni 1999 bis De-

zember 2019 erstellt und beinhaltet die monatliche Auflistung der Zinsenbelastung, die Ausgaben für Betriebskosten und Versicherungen (z. B. Er- u. Ablebensversicherung), sowie die Bruttoeinnahmen inkl. wie auch exkl. der Betriebskosten. Des Weiteren zeigt die Prognoserechnung die monatliche Ermittlung eines Überschusses, der aus den Nettoeinnahmen exkl. Betriebskosten abzüglich Zinsenbelastung errechnet wurde. Weitere im Prüfungszeitraum laufend angefallene Ausgaben, die auch für die Zukunft nicht ausgeschlossen werden können wie z. B. Reparatur- und Adaptierungsaufwand wurden nicht prognostiziert.

Bei Erstellung der Prognose ging die Firma von einer lückenlosen Vollvermietung über den gesamten Zeitraum aus, wie es im Prüfungszeitraum allerdings keineswegs der Fall war.

Die BP ging in ihrer nachfolgend dargestellten Berechnung ebenfalls von der Annahme der Vollvermietung aus und übernahm die prognostizierten Nettomieteinnahmen ohne Betriebskosten wie auch den Zinsenaufwand lt. Prognoserechnung über den gesamten prognostizierten Zeitraum. Zusätzlich berücksichtigte die BP lediglich die auf 1,5% umgerechnete Gebäude-AfA und die aus dem Prüfungszeitraum und aus dem Jahr 1998 für die Folgezeiträume noch wirksamen sonstigen Anlagenabschreibungen. Weitere auch ab dem Jahr 1999 sicherlich zu erwartende Ausgaben wurden von der BP nicht geschätzt. Die Ergebnisse der Jahre 1999 bis 2019 wurden von der BP mit den in den Jahren 1993 bis 1998 erzielten Verlusten aufgerechnet, was einen Gesamtverlust für den Zeitraum von 27 Jahren von S 4.345.000,00 ergab. Würde man lediglich geringfügige sonstige Aufwendungen für 1999 - 2019 also über 21 Jahre von jährlich nur S 100.000,00 schätzen, würde sich der Gesamtverlust auf S 6.445.000,00 erhöhen.

In der Prognoserechnung der Firma wurde weiters ein fiktiver Verkaufserlös ermittelt. Der Verkaufswert wurde mit Juni 1999 mit S 16.000.000,00 angesetzt und steigt sich bis Dezember 2019 auf S 54.436.412,00. Dies entspricht einer jährlichen Wertsteigerung von ca. 9% bis Ende 2000, ca. 16% Ende 2001, 23% Ende 2002 usw. bis gesamt 240% bis Ende 2019. Bei Betrachtung der durchschnittlichen Preissteigerungen bei Eigentumswohnungen in Wien zwischen 1993 und 1996 lt. Immobilienpreisspiegel der Bundesinnung der Immobilien und Vermögenstreuhänder stiegen die durchschnittlichen Verkaufspreise zwischen 1993 und 1996 um ca. 2%. Es kann zwar aus der Vergangenheit nicht unbedingt auf die zukünftige Entwicklung geschlossen werden, dennoch erscheinen die in der Prognoserechnung angesetzten Werte ziemlich optimistisch zu sein und sind im Hinblick auf den langen Zeitraum mit großen Unsicherheiten behaftet.

Unabhängig davon sind bei Ermittlung des Gesamtüberschusses (Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) aus der Vermietungstätigkeit allfällige Erlöse aus der Veräußerung des Mietobjektes nicht zu berücksichtigen, auch wenn sie z. B. nach § 30 EStG steuerlich erfasst werden, und sind nach Ansicht des VwGH ohne Einfluss auf die Liebhabereibetrachtung.

In der Prognoserechnung der KEG wurden die Nettomieteinnahmen mit einer jährlichen Einnahmensteigerung von ca. 3,5 % ausgewiesen. Der prognostizierte Zinsenaufwand ist im Vergleich zu den Beträgen im Prüfungszeitraum wesentlich geringer, einerseits aufgrund der Zinsenreduktion durch Umschuldung im Jahr 1999 auf sfr-Kredite, andererseits weil Zinsenbelastungen durch überzogene Girokonten, wie sie in den Jahren des Prüfungszeitraumes laufend anfielen, nicht berücksichtigt wurden.

Selbst wenn die BP - wie nachfolgend angeführte Berechnung zeigt - die für die KEG günstigste Prognose der durchgehenden Vollvermietung, keiner weiteren Zinsenbelastung, keinerlei zusätzlicher Ausgaben, übernimmt, ist nach der Art der Bewirtschaftung ein Gesamtüberschuss innerhalb eines absehbaren Zeitraumes nicht erzielbar.

	1993	1994	1995	1996	1997	1998
tatsächl. vereinn. Mieten abzgl. Zinsenaufwand lt. Erkl.	157.500,00	297.500,00	337.340,90	231.136,38	257.272,77	301.272,73
abzgl. AfA Gebäude 1,5%	-456.776,00	-627.064,00	-812.641,00	-957.366,00	-770.103,00	-779.098,32
abzgl. AfA Adaptierung	-59.400,00	-59.400,00	-110.220,00	-110.220,00	-110.220,00	-110.220,00
abzgl. AfA Einrichtung	-40.403,00	-109.363,00	-111.506,58	-115.472,87	-140.977,40	-140.977,40
Sonstige Aufwendungen lt. Erkl	-35.000,00	-35.000,00	-35.000,00	-37.395,33	-44.937,17	-46.607,42
	-281.290,07	-403.054,65	-491.838,37	-1.079.973,79	-632.446,58	-1.547.639,19
	-715.369,07	-936.381,65	-1.223.865,05	-2.069.291,61	-1.441.411,38	-2.323.269,60
					Summe	-8.709.588,36

	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
--	------	------	------	------	------	------	------	------

Mieteinnahmen netto ohne BK bei Annahme der Vollvermietung lt. Prognoserechnung	456.000,00	472.298,18	489.087,27	506.378,18	524.181,82	542.530,91	561.425,45
abzgl. Zinsaufwand lt. Prognose	-394.800,00	-384.756,00	-373.220,00	-361.492,00	-349.568,00	-337.436,00	-325.082,00
abzgl. AfA Gebäude 1,5%	-110.220,00	-110.220,00	-110.220,00	-110.220,00	-110.220,00	-110.220,00	-110.220,00
abzgl. AfA Adaptierungen 10%	-140.977,40	-140.977,40	-140.977,40	-140.977,40	-31.614,40	-29.470,82	-25.504,53
abzgl. AfA Einrichtung 10%	-46.607,42	-46.607,42	-46.607,42	-46.607,42	-11.607,42	-11.607,42	-6.816,59
	-236.604,82	-210.262,64	-181.937,55	-152.918,64	21.172,00	53.796,67	93.802,33
						Summe	-454.782,37

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
--	------	------	------	------	------	------	------	------

bei Annahme der Vollvermietung lt. Prognoserechnung	600.927,27	621.578,18	642.840,00	664.745,45	687.305,45	710.541,82	734.476,36	759.130,91
abzgl. Zinsaufwand lt. Prognose	-297.356,00	-279.321,00	-258.434,00	-237.104,00	-217.863,00	-201.965,00	-183.467,00	-159.859,00
abzgl. AfA Gebäude 1,5%	-110.220,00	-110.220,00	-110.220,00	-110.220,00	-110.220,00	-110.220,00	-110.220,00	-110.220,00
	193.351,27	232.037,18	274.186,00	317.421,45	359.222,45	398.356,82	440.789,36	489.051,91

Summe	2.704.416,45
-------	--------------

	2015	2016	2017	2018	2019
--	------	------	------	------	------

Mieteinnahmen netto ohne BK bei Annahme der Vollvermietung lt. Prognoserechnung	784.516,36	810.676,36	837.610,91	865.363,64	893.934,55
abzgl. Zinsaufwand lt. Prognose	-137.332,00	-120.376,00	-105.044,00	-93.648,00	-83.568,00
abzgl. AfA Gebäude 1,5%	-110.220,00	-110.220,00	-110.220,00	-110.220,00	-110.220,00
	536.964,36	580.080,36	622.346,91	661.495,64	700.146,55

Summe	3.101.033,82
-------	--------------

Zusammenfassung:

Anlagenzugänge 1998	-986.177,31 (wurden aus Vereinfachungsgründen nicht auf die Nutzungsdauer aufgeteilt)
Summe 1993 - 1998	-8.709.588,36
Summe 1999 - 2006	-454.782,37
Summe 2007 - 2014	2.704.416,45
Summe 2015 - 2019	3.101.033,82
Gesamtverlust auf 27	-4.345.097,77

Tz. 18 b) Betätigung nach § 1 Abs 1 oder § 1 Abs 2 LVO

In den Jahren 1993 und 1994 wurden zwei von der ABC-Bw KEG erworbene Eigentumswohnungen vermietet. Im Jahr 1995 erwarb der Komplementär eine Eigentumswohnung im selben Haus, die in der Folge ebenfalls von der KEG vermietet wurde. Die Bewirtschaftung der einzelnen Wohnungen im Prüfungszeitraum erfolgte folgendermaßen:

Die Wohnung Nr. 33 war ab Mai 1993 bis September 1996 vermietet. Das nachfolgende Mietverhältnis begann im April 1997 und ist nach wie vor aufrecht.

Die Wohnung Nr. 32 mietete der Komplementär Dr.R.W. ab 1.7.1993 von der KEG für die Dauer von 5 Jahren als Ersatzwohnung für die Aussperrung aus seiner ehelichen Wohnung

und stellte seiner Ex-Schwiegermutter ab Oktober 1993 bis Dezember 1995 Mieten in Rechnung. Diese Forderungen buchte er als Erlös. Vermindert um die Buchung der Mietenreduktion aufgrund eines Gerichtsbeschlusses als Schadensfall im Jahr 1996 sind diese Forderungen bis einschließlich 1997 als offen ausgewiesen. Der Komplementär selbst bezahlte allerdings seinen aufgrund des Mietvertrages vereinbarten Mietzins nicht an die KEG. Diese von Privatinteressen des Komplementärs getragene Vermietung der KEG an ihn selbst ist absolut fremdunüblich. Kein Vermieter würde sich auf eine derart unsichere Mietvereinbarung, die noch dazu von einem gerichtsanhangigen Streit abhängig ist, einlassen.

In der Zwischenzeit gingen ab März 1994 Mietzahlungen von einem Herrn K. ein, der bis 30.11.1994 in der Wohnung auch gemeldet war. Ein Mietvertrag wurde der BP nicht vorgelegt.

Das nachfolgende Mietverhältnis begann mit 1.11.1995. Mietzahlungen zu diesem Vertrag sind aus der Buchhaltung bis Juni 1996 ersichtlich.

Am 29.1.1997 meldete die frühere Eigentümerin der Wohnung ihren Wohnsitz auf Tür Nr. 32 an. Lt. Auskunft des Komplementärs handelt es sich allerdings nicht um ein Mietverhältnis, sondern erfolgte die Meldung lediglich aus dem Grund, damit die alte Dame, um so wenig Veränderung wie möglich zu haben, ihre bisherige Veranlagungsstelle beibehalten konnte. Tatsächlich verbringt sie die größte Zeit des Jahres in Teneriffa und den Rest in der G.-gasse. 8, yyyy Wien.

Demnach wurden ab Juli 1996 bis zum Ende des Prüfungszeitraumes keine Mieteinnahmen aus dieser Wohnung erzielt. Zusammengerechnet gingen in 5 Jahren lediglich für 17 Monate tatsächlich Mieteinnahmen ein.

Desweiteren führte der Komplementär in einem Schreiben an das FA Z. vom 14.1.1997 an, dass er jederzeit auf seinem Anrufbeantworter in Wien mit der Tel.Nr. ***** um Rückruf ersucht werden kann. Dieser Telefonanschluß befindet sich in der Wohnung Tür Nr. 32. In einer an das FA Z. gerichteten Vorhaltsbeantwortung vom 12.8.1998 zur Einkommensteuer für 1995 und 1996 führte der Komplementär zur Frage wo sich die Anlagegüter, für die AfA geltend gemacht wurde befinden, folgendes aus: Die Anlagegüter werden nur für die Tätigkeit als Lehrbeauftragter benutzt. Sie befinden sich derzeit in xxxx Wien, *straße 2, Stiege 2, Tür 32.

Die BP kam zu dem Schluß, dass die Wohnung Tür Nr. 32 in erster Linie den privaten oder sonstigen Zwecken des Komplementärs diente und nur in Zeiten, in denen für ihn kein Bedarf bestand, vermietet wurde.

Dieser Schluß lässt sich wie folgt begründen:

Der Komplementär besaß eine Eigentumswohnung in xxxx Wien, *straße 2, Tür Nr. 18 im Privatvermögen, die bis März 1994 fremdvermietet war. Seinen Angaben nach nutzte er anschließend diese Wohnung vorübergehend zu eigenen Wohnzwecken. In dieser Zeit zw. März und November 1994 gingen zu Tür Nr. 32 Mieteinnahmen ein. In der Zeit von November 1995 bis Oktober 1996 absolvierte der Komplementär sein Gerichtsjahr in Kärnten und in der Steiermark. Während der Zeit wohnte er seinen Angaben nach in der Steiermark im Hotel und in Kärnten bei Freunden im Wohnzimmer. Wiederum während dieser Zeit u. zw. von November 1995 bis Juni 1996 gingen zu Tür Nr. 32 Mieteinnahmen ein. Im April 1996 wurde die private Wohnung Tür Nr. 18 verkauft, nachdem sie in der Zwischenzeit der KEG als Büro vermietet worden war. Ab dem Jahr 1996 verfügte der Komplementär somit über keine eigene Wohnung mehr in Wien und war ab Juni 1996 bis Oktober 1998 auch die Tür Nr. 32 nicht mehr vermietet.

Mit Kaufvertrag vom 5. 4. 1995 erwarb der Komplementär Dr.R.W. die Wohnung in xxxx Wien, *straße 2, Tür Nr. 24. Ab April 1995 wurde diese Wohnung von der KEG vermietet. Dieses Mietverhältnis wurde im März 1997 beendet. Das nachfolgende Mietverhältnis begann erst mit Juli 1998 und ist nach wie vor aufrecht.

Die Wohnung Tür Nr. 24 steht im Alleineigentum des Komplementärs Dr.R.W.. Es handelt sich

somit nicht um Eigentum der KEG und ist den Gesellschaftern der KEG nicht anteilig zuzurechnen. Sie würde bei einer betrieblichen Tätigkeit der Gesellschaft Sonderbetriebsvermögen darstellen. Im Fall einer vermögensverwaltenden Tätigkeit, die nach Ansicht der BP hier vorliegt, ist Sonderbetriebsvermögen allerdings nicht möglich.

Im Anwendungsbereich der Liebhabereiverordnung II mit Wirkung ab 1.1.1993 und dem Liebhabereierlaß II liegt eine Betätigung gem. § 1 Abs. 1 LVO dann vor, wenn ein Gebäude mehr als zwei Wohneinheiten aufweist und damit eine objektive Eignung zur Befriedigung eigener Wohnbedürfnisse nach objektiven Kriterien nicht vorliegt. Unter § 1 Abs. 1 LVO fällt auch - als ergänzende Aussage zu Bauherrenmodellen - die Bewirtschaftung von mehr als zwei in ein und demselben Gebäude befindlichen Eigentumswohnungen.

Eine Betätigung im Sinn des § 1 Abs. 2 LVO ist hingegen dann anzunehmen, wenn nach der Zahl der Wohneinheiten eine Eignung zur Befriedigung persönlicher Wohnbedürfnisse angenommen werden kann.

Aus den vorhergegangen Ausführungen der BP zu den einzelnen Wohnungen ist zu ersehen, dass einerseits die Wohnung Tür Nr. 32 eine nicht unbedeutliche Zeit nicht der Erzielung von Einkünften aus V+V gedient hat und die Wohnung Tür Nr. 24 nicht der KEG sondern dem Alleineigentümer Dr.R.W. zuzurechnen wäre.

Nach Ansicht der BP liegt daher keine einheitliche Bewirtschaftung von drei Eigentumswohnungen vor. Grundsätzlich wäre daher eine Prüfung für jede einzelne Wohnung anzustellen. In der Prognoserechnung der KEG wurde diesbezüglich keinerlei Trennung vorgenommen, auch die BP hat in ihrer Prognose aus folgenden Gründen keine Aufteilung durchgeführt:
Alle drei Wohnungen wurden zur Gänze fremdfinanziert. Die Zinsenbelastung für jede einzelne Wohnung würde im Prüfungszeitraum die für jede einzelne Wohnung vereinnahmten Mieten übersteigen. Nach der Art der Bewirtschaftung ist ein Gesamtüberschuss auch für eine einzelne Wohnung in einem absehbaren Zeitraum nicht möglich.

Die BP wertete die Tätigkeit daher als Liebhaberei gem. § 1 Abs. 2 LVO.

Tz. 18c) Beteiligungsverhältnisse

Die KEG wurde im Jänner 1993 gegründet. Der Komplementär Dr.R.W. brachte S 75.000,00 in die Gesellschaft ein, die Kommanditistin S.W. tätigte eine Einlage von S 125.000,00. Im Jahr 1994 beteiligte sich H.E. als atypisch stille Gesellschafterin mit einer Einlage zum 1.1.1994 von S 50.000,00 und erhielt eine Beteiligung am Gewinn und Verlust mit 50%. Diese beiden schriftlichen Vereinbarungen sind die einzigen, die der BP vorliegen.

In den Jahren des Prüfungszeitraumes beteiligten sich drei weitere Personen als atypisch stille Gesellschafter und tätigten folgende Einlagen. Schriftliche Verträge über diese wiederholt geänderten Beteiligungsverhältnisse liegen nicht vor.

	1994	1995	1996	1997
H.E.	350.000,00	530.000,00	959.941,00	663.204,00
G.W.			450.000,00	163.400,00
U.W.			246.082,38	165.000,00
Mag. W.E.			255.000,00	630.000,00

Wie bereits in Tz. 15 aufgelistet, änderten sich die Verlustzuweisungen in den einzelnen Jahren des Prüfungszeitraumes. Der BP war es nicht möglich, die prozentuellen Verlustverteilungen logisch nachzuvollziehen.

Sie verlangte daher im Zuge der Prüfung die Vorlage von zwischen den atypisch stillen Gesellschaftern und der KEG abgeschlossenen schriftlichen Verträgen und falls die Verträge mündlich abgeschlossen wurden, die Bekanntgabe sämtlicher mit den einzelnen atypisch stillen Gesellschaftern getroffenen Vereinbarungen.

Die BP erhielt dazu folgende Antwort:

Die Beteiligungen erfolgen aufgrund von Gesellschafterbeschlüssen, welche jeweils zu Jahresende für das darauffolgende Jahr festgelegt werden, wobei die Anteile des Komplementärs aufgrund von Gehaltszahlungen reduziert wurden. Der Komplementär trägt durch Arbeitsleistung gegen Honorare seine Leistung. Ohne Gesellschaftskapital der atypischen stillen Gesellschafter ist eine Firma mit über 10 Mio. Fremdkapital nicht führbar. Die Verteilungen wie auch die Zuteilung des Gewinnes/Verlustes richten sich nach den Kapitaleinzahlungen der atypisch stillen Gesellschafter.

Zur weiteren Klarstellung ersuchte die BP um Bekanntgabe der Hintergründe zu den mit sämtlichen stillen Gesellschaftern getroffenen Zahlungsvereinbarungen hinsichtlich der zu leistenden Einlagen und erhielt folgende Antwort:

Es handelt sich bei den Einlagen um Abdeckungen des Geldbedarfes einer jungen Firma, um die Betriebsfähigkeit und Weiterführung des Betriebes zu gewährleisten. Die atypisch stillen Gesellschafter haben, statt ihre Ersparnisse in Aktien anzulegen, aus Gewinn- sowie Risikoüberlegungen sowie den Steueranreizen ihr verdientes Geld sowie ihre Altersvorsorge in Einlagen in eine ihnen nahestehende Firma investiert.

Genauere Erklärungen, z. B. welche vertragliche Vereinbarungen für den Fall der Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses bestehen oder ob die Gesellschafter für die Schulden der Gesellschaft haften, wurden der BP nicht gegeben.

Des Weiteren war es für die BP nicht nachvollziehbar, warum die Kommanditistin keinerlei Verlustanteil erhielt. Dazu erhielt die BP die mündliche Auskunft des Komplementärs, dass ihm der Betrag der Kommanditeinlage von seiner Mutter S.W. geliehen wurde und für Zwecke der Dokumentation seinen Geschwistern gegenüber die Eintragung als Kommanditistin gewählt wurde. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, welchen Anteil am Vermögen der KEG die Kommanditistin hält.

Bei den atypisch stillen Gesellschaftern handelt es sich durchwegs um Personen, die in einem Naheverhältnis zum Komplementär stehen. Frau H.E. ist lt. Auskunft des Komplementärs seine Freundin, Mag.. W.E. ist deren Vater. G.W. ist der Vater des Komplementärs, U.W. seine Schwester. Sämtliche atypisch stille Gesellschafter beziehen lohnsteuerpflichtige Einkünfte. Die Kommanditistin bezieht zwar ebenfalls Pensionseinkünfte, aufgrund deren Geringfügigkeit hatte sie allerdings keine Lohnsteuer zu entrichten. Die jährlichen Einlagen der atypisch stillen Gesellschafter bewegten sich allerdings in dem Ausmaß, dass sie durch die Verlustzuweisung - abgesehen vom ersten Jahr der Beteiligung bei den Gesellschaftern H.E. und W.E., aber auch hier nicht von unbeträchtlichem Ausmaß - nahezu die gesamte Lohnsteuer zurückhalten würden.

Für die BP ist daher von den angeführten Gründen für die Beteiligung als atypisch stille Gesellschafter der der Steuerersparnis der einzige logische Grund. Nach Ansicht der BP wäre daher die atypisch stille Gesellschaft nicht anzuerkennen.

Abgesehen davon handelt es sich wie bereits in Tz. 17 ausgeführt nach Ansicht der BP bei der Art der Tätigkeit um Vermögensverwaltung. Eine atypisch stille Beteiligung ist jedoch bei bloß vermögensverwaltenden Personengesellschaften nicht möglich, weil die Tätigkeit keinen Betrieb im Sinne des § 24 EStG verkörpert, so dass ein Firmenwert nicht angenommen und damit eine atypisch stille Beteiligung nicht eingegangen werden kann.

Tz. 19 Steuerliche Auswirkung

Aufgrund der Ausführungen der BP in den vorhergegangenen Textziffern liegt keine Einkunftsquelle vor, sondern ist von Liebhaberei im Sinn des § 1 Abs. 2 LVO auszugehen. Die im Prüfungszeitraum erklärten Umsätze und geltend gemachten Vorsteuern waren daher nicht anzuerkennen. Ebenso hatte eine Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO zu unterbleiben."

Das Finanzamt erließ – zT in endgültigen nach vorläufigen Bescheide (U und F 1993, U und F 1994), zT als Berufungsvorentscheidungen (U und F 1995), zT als Erstbescheide (U und F 1996, 1997 und 1998) – Bescheide betreffend Umsatzsteuer in welchen es die Umsatzsteuer jeweils nicht bzw mit null festsetzte sowie betreffend Nichtfeststellung der Einkünfte iSd § 190 BAO für die Jahre 1993 bis 1998, wobei es zur Begründung auf die Feststellungen der abgabengehördlichen Prüfung verwies.

In weiterer Folge erließ das Finanzamt (wegen unterlaufener Adressierungsfehler) für die Jahre 1994 bis 1998 neuerlich Bescheide betreffend Nichtfeststellung der Einkünfte iSd § 190 BAO.

Gegen diese Bescheid erhob die KEG Berufung bzw Vorlageantrag wobei sie zur Begründung im Wesentlichen ausführte, Berufungsgrund sei die Nichtanerkennung der gewerblichen Einkünfte der KEG. Diese sei eine eingetragene offene Erwerbsgesellschaft. Als solche habe diese nur dann Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, wenn die Gesellschaft ausschließlich vermögensverwaltend tätig werde. Wie bei einer OHG oder KG werde bei der geringsten gewerblichen Tätigkeit der Gesamttätigkeit der Gesellschaft zum Gewerbebetrieb. Daher sei die von der Prüferin vorgetragene Behauptung der bloßen Vermögensverwaltung rechtswidrig. Durch die umfangreichen gewerblichen Nebentätigkeiten, die zur reinen Vermietung hinzugekommen seien, sei jedenfalls die Grenze der geringsten gewerblichen Tätigkeit überschritten. Wenn daher die Prüferin die unwidersprochen ausgeübten Nebentätigkeiten noch nicht als Indiz für eine „gewerblichen Vermietung“ gewertet habe, dann seien diese Nebentätigkeiten aber weitaus ausreichend, um die Tätigkeiten zu einer gewerblichen Tätigkeit zu machen. Strittig sei daher nicht, ob die Vermietung eine „gewerblichen Vermietung“ darstelle, sondern ob die Tätigkeit infolge einer geringsten gewerblichen Tätigkeit als gewerbliche Tätigkeit, also als Vermietung im Rahmen gewerblicher Einkünfte anzusehen sei. Dass die Gesellschaft über bloße Vermietung hinaus Nebenleistungen erbracht habe, sei unwidersprochen geblieben.

Nach ständiger Rechtsprechung und Verwaltungspraxis werde durch über bloße Gebrauchsüberlassung hinausgehende Leistungen bei einer an sich vermögensverwaltenden Gesellschaft durch diese wenn auch geringen Nebenleistungen bewirkt, dass die Gesamttätigkeit als gewerblich anzusehen sei (siehe auch *Kohler*, Steuerleitfaden zur Vermietung, Pkt 2.2.2. und *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch Tz 27a zu § 23). Selbst das BMF habe im Durchführungserlass zu den Erwerbsgesellschaften ausgeführt, dass die eingetragene Erwerbsgesellschaft bei der geringsten gewerblichen Tätigkeit insgesamt gewerbliche Einkünfte erziele (siehe Pkt 2.7 und 3 des BMF ERI 1991/90). Daher sei die Gesellschaft als solche gewerblich tätig und erziele Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Damit stehe ihr sowohl der Investitionsfreibetrag infolge der Vermietung als Hauzweck als auch die höhere Abschreibung

zu.

Bei der Liebhaberei sei von einer betrieblichen Tätigkeit auszugehen. Durch die Vermietung von mehr als drei Wohnungen sei unter Einbeziehung eines Veräußerungsgewinnes der Gesamtüberschuss nach der damaligen Rechtslage innerhalb von 35 Jahren zu erzielen. Dabei sei der Investitionsfreibetrag nach den Durchführungsrichtlinien nicht in die Liebhabereirechnung einzubeziehen. Damit könne die Gesellschaft innerhalb der durch die Verordnung und die Durchführungsrichtlinien vorgegebenen Zeiträume sehr leicht einen Gesamtgewinn erzielen. Die von der Prüferin getroffenen Aussagen zur bloßen Vermietung als Vermögensverwaltung gingen daher ins Leere.

Die Prüferin gab eine Stellungnahme zur Berufung ab, in welcher sie ausführte, laut schriftlicher Auskunft eines ehemaligen Mieters seien neben der bloßen Wohnraumvermietung keinerlei Zusatzleistungen vereinbart und auch nicht bezahlt worden. Die KEG habe also ausschließlich Einnahmen aus der Vermietung von Wohnraum erzielt. Eine für sich abgrenzbare, eigenständige gewerbliche Tätigkeit neben der Vermietung sei nicht entfaltet worden. Es liege somit nicht die geringste gewerbliche Tätigkeit vor und erziele daher die KEG auch keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Diese Stellungnahme hielt das Finanzamt der Bw zur Gegenäußerung vor, die Bw gab jedoch dazu keine Äußerung ab.

In der am 8. November 2007 abgehaltenen Berufungsverhandlung beantragte das Finanzamt die Abweisung der Berufung, die Bw blieb der Berufungsverhandlung fern.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der von der Betriebsprüfung dargestellten (oben wiedergegebene) Sachverhalt wird als erwiesen festgestellt.

Der Bw hat im Rechtsmittelverfahren keine Nachweise für davon abweichende Feststellungen vorgelegt, der Unabhängige Finanzsenat sieht daher keinen Anlass, von diesen Feststellungen abzuweichen.

Abgrenzung Vermögensverwaltung – Gewerbebetrieb

Die Vermietung und Verpachtung begründet einen Gewerbebetrieb, wenn die Tätigkeit über die reine Nutzungsüberlassung hinausgeht. Insbesondere müssen zur Vermietung besondere, damit nicht im Regelfall oder stets verbundene Leistungen hinzutreten, durch die eine über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgehende weitere Tätigkeit des Vermieters bedingt wird; maßgeblich ist, in welcher Richtung und in welchem Ausmaß die Tätigkeit über die bloße Überlassung des Bestandobjektes hinausgeht. Allerdings müssen die zusätzlichen Nebenleistungen im Gesamtumfang deutlich darüber hinausgehen, was mit der Verwaltung des ei-

genen Vermögens üblicherweise verbunden ist. Gewerbliche Tätigkeit liegt dann vor, wenn die Tätigkeit darauf gerichtet ist, mit Hilfe zusätzlicher besonderer Leistungen (insbesondere Dienstleistungen) zusätzliche Erträge zu erzielen (*Doralt*, EStG¹⁰, § 23 Tz 114 ff).

Der gewöhnliche, mit jeder Art von Vermietung verbundene Verwaltungs- und Werbeaufwand führt daher nicht zu Einkünften aus Gewerbebetrieb, es sei denn, die Verwaltungsarbeit hat ein solches Ausmaß, dass sie nach außen als gewerbliche erscheint. Daher begründet selbst die Vermietung von umfangreichem Grundbesitz und der damit verbundene umfangreiche Verkehr mit den Mietparteien (uU auch über ein eigenes Verwaltungsbüro mit Angestellten) grundsätzlich keinen Gewerbebetrieb; auch der Umstand, dass die Verwaltung des Vermögens einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb und das Führen von kaufmännischen Büchern erforderlich macht, führt noch nicht zu einem Gewerbebetrieb. Die Eintragung der Vermietungstätigkeit in das örtliche Zimmerverzeichnis begründet keinen ungewöhnlichen Werbeaufwand (*Doralt*, EStG¹⁰, § 23 Tz 117).

Die Fremdfinanzierung des Bestandobjektes ist nicht ausschlaggebend, zumal Fremdfinanzierungen bei Liegenschaftsbesitz als üblich gelten (*Doralt*, EStG¹⁰, § 23 Tz 118).

Umbaumaßnahmen, mit denen eine bessere Vermietbarkeit erreicht werden soll, gehen nicht über den Rahmen der Vermögensverwaltung hinaus; dies gilt auch dann, wenn für die Umbaumaßnahmen beträchtliche Fremdmittel eingesetzt werden (*Doralt*, EStG¹⁰, § 23 Tz 119).

Die gelegentliche, freiwillige Übernahme der Post durch den Hausbesorger ist keine Nebenleistung.

Die Zur-Verfügung-Stellung einer Waschküche oder anderer Gemeinschaftsräume (Spielzimmer, Schiraum) begründet alleine noch keine gewerbliche Vermietung; dies kann auch für gemeinsame Freizeiteinrichtungen gelten, selbst wenn der Vermieter für die Instandhaltung und Reinhaltung zu sorgen hat.

Der häufige Mieterwechsel (kurze Vermietung) und der damit verbundene Verwaltungsaufwand bewirken allein noch keine gewerbliche Tätigkeit; ebenso nicht das vorübergehende Freistehen der Mieträumlichkeiten im Interesse der bestmöglichen Vermietung.

Die Mitvermietung von Einrichtungsgegenständen steht der Vermögensverwaltung nicht entgegen, und zwar auch bei kurzfristiger Vermietung nicht. Treten allerdings noch Nebenleistungen (zB Bettwäsche, polizeiliche An- und Abmeldung, Getränke, Bezahlung der Strom- und Gasrechnung) hinzu, so dass eine Zimmervermietung nach Art eines Beherbergungsbetriebes vorliegt, ist die Grenze zur Gewerblichkeit überschritten.

Übernimmt der Vermieter die Abrechnung der Stromkosten mit dem Elektrizitätsunternehmen, so liegt grundsätzlich eine für die Vermögensverwaltung unübliche Nebenleistung vor; bei Vermietungen in geringerem Ausmaß genügt diese Unüblichkeit nicht, um einen Gewerbebe-

trieb zu begründen.

Die Verabreichung des Frühstücks und die tägliche Reinigung des Zimmers sind grundsätzlich gewerbliche Nebenleistungen. Fallen diese Leistungen wegen der geringen Anzahl von Fremdenzimmern nur in bescheidenem Ausmaß an, dann begründen sie noch keinen Gewerbebetrieb. Daher ist eine Frühstückspension mit 5 Zimmern und 9 Betten noch Vermögensverwaltung; dagegen begründet eine Frühstückspension mit 12 Zimmern eine gewerbliche Tätigkeit. Nach der Verwaltungspraxis liegt eine gewerbliche Tätigkeit vor, wenn mehr als 10 Fremdenbetten vermietet werden; maßgeblich ist danach nicht die Anzahl der Zimmer, sondern die Anzahl der Betten. Die tatsächliche Auslastung ist nicht von Bedeutung. Kurzfristige Überschreitungen sind ebenfalls unschädlich (zB Notbett). Nicht die Nebenleistung zur einzelnen Vermietung ist für die Zuordnung Vermietung bzw Gewerbebetrieb entscheidend, sondern der Gesamtumfang der Nebenleistungen für die gesamte Tätigkeit.

Die Vermietung von Bürogebäuden ist wie die Vermietung von Wohngebäuden zu beurteilen. Für einen Gewerbebetrieb sprechen Nebenleistungen wie die Übernahme von Reparaturen am Bestandobjekt, die laufende Reinigung, die Überwachung durch Wachpersonal oder die Anmietung von EDV-Einrichtungen und Bürogeräten (*Doralt*, EStG¹⁰, § 23 Tz 122 - Beispiele).

Im Streitfall haben sich keine Hinweise auf gewerbliche Nebentätigkeiten (der KEG) ergeben. Vielmehr hat die Prüferin (auch in ihrer Stellungnahme zur Berufung) schlüssig dargelegt, dass zum einen Dr.R.W. zT (mangels Anwesenheit in Wien) gar nicht die Möglichkeit hatte, die behaupteten gewerblichen Nebentätigkeiten zu erbringen, zum anderen wurde von einem Mieter schriftlich das Vorliegen eines bloßen Mietvertrages bestätigt. Nachweise für die gegenteiligen Behauptung in der Berufung wurden seitens der Bw nicht erbracht.

Vermögensverwaltende Personengesellschaften

Eine nur vermögensverwaltende Tätigkeit begründet auch bei einer Personengesellschaft keine betriebliche Tätigkeit. Ist die Personengesellschaft auch nur in geringem Umfang gewerblich tätig, gilt sie jedoch in vollem Umfang als Gewerbebetrieb (*Doralt/Kauba*, EStG¹⁰, § 23 Tz 204).

Beschränkt sich die Vermietung von Gebäuden auf eine bloße Vermögensverwaltung, so liegen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor; daran ändert sich auch dann nichts, wenn eine Personen(handels)gesellschaft als Vermieter auftritt (*Doralt*, EStG⁹, § 28 Tz 268).

Die Ermittlung der Einkünfte erfolgt nach den allgemeinen Grundsätzen (*Doralt*, EStG⁹, § 28 Tz 270).

Die Zurechnung der Einkünfte an den Gesellschafter erfolgt durch analoge Anwendung von § 23 Z 2 erster Halbsatz EStG. Dies setzt allerdings eine Beteiligung des Gesellschafters nach Art einer Mitunternehmerschaft voraus (*Doralt*, EStG⁹, § 28 Tz 271).

Der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten wird auf der Ebene der Personengesellschaft ermittelt und auf die Mitglieder aufgeteilt. Das Gesellschaftsergebnis ist auch dann durch Überschussrechnung zu ermitteln, wenn die Personengesellschaft handelsrechtlich zur Buchführung verpflichtet ist; eine aufgrund handelsrechtlicher Vorschriften erstellte Bilanz ist in eine Überschussrechnung umzurechnen. Eine Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG ist ausgeschlossen, weil dafür neben der Eintragung im Firmenbuch ein Gewerbebetrieb vorliegen müsste. Daher können gewinnermittlungsrechtliche Sondervorschriften (zB Investitionsbegünstigungen) bei einer grundstücksverwaltenden Personengesellschaft nicht zur Anwendung gelangen (*Doralt*, EStG⁹, § 28 Tz 271/1 f).

Die dargestellte Rechtslage findet auf die Bw Anwendung, da ihre Tätigkeit nicht über die bloße Vermögensverwaltung hinausgeht.

Die Wohnung Tür Nr 24 steht zwar im Eigentum des Dr.R.W., sie wird jedoch dennoch von der KEG vermietet. Ungeachtet des zivilrechtlichen Eigentums ist daher diese Einkunftsquelle Wohnung dennoch der KEG zuzurechnen.

Liebhabereiprüfung:

a. Beurteilungseinheit

Die KEG vermietet drei in einem „Zinshaus“ gelegene Eigentumswohnungen.

Beurteilungseinheit bei einer Vermietung ist grundsätzlich jedes Mietobjekt gesondert. Dies gilt insbesondere für verschiedene Eigentumswohnungen (auch wenn sie sich im selben Haus befinden sowie einzelne Wohnungen in einem Mietwohnhaus, die an verschiedene Personen vermietet werden (*Doralt/Renner*, EStG⁸, § 2 (LVO) Tz 340)).

Dies trifft auch im Streitfall zu. Die Wohnungen werden an verschiedene Personen vermietet. Hinzu kommt weiters, dass die Wohnungen Tür Nr 32 und 33 bereits im Jahr 1993 erworben wurden, die Wohnung Tür Nr 24 hingegen erst im Jahr 1995 erworben wurde, eine Wohnung von Dr.R.W. hauptsächlich privat genutzt wurde, eine Wohnung über 130 m² groß ist und daher nicht den Mietzinsbeschränkungen des MRG unterliegt und eine Wohnung zT nicht zu Wohnzwecken vermietet wurde.

Kleine Vermietung:

Im Streitzeitraum ist die LVO idF vor der Novelle BGBl II Nr 358/1997 anzuwenden.

Liebhaberei ist dabei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB ... Wirtschaftsgüter, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen).

Im Streitfall werden drei Eigentumswohnung vermietet, wobei jede dieser Wohnungen eine eigene Beurteilungseinheit bildet. Bei dieser Vermietung (diesen Vermietungen) handelt es sich daher jeweils um Tätigkeiten iSd § 1 Abs 2 Z 1 LVO idF BGBl Nr 33/1993 (vgl auch *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei² Rz 124).

Prognoserechnung:

Die Prüferin hat keine Prüfung (Prognoserechnung) für die einzelnen Wohnungen, sondern für alle drei Wohnungen gemeinsam erstellt, wobei sie zur Begründung ausführte, in der Prognoserechnung der KEG sei diesbezüglich keinerlei Trennung vorgenommen worden, auch die Prüferin habe in ihrer Prognose daher keine Aufteilung durchgeführt:

Alle drei Wohnungen seien zur Gänze fremdfinanziert worden. Die Zinsenbelastung für jede einzelne Wohnung würde im Prüfungszeitraum die für jede einzelne Wohnung vereinnahmten Mieten übersteigen. Nach der Art der Bewirtschaftung sei ein Gesamtüberschuss auch für eine einzelne Wohnung in einem absehbaren Zeitraum nicht möglich.

Dieser Feststellung ist der Bw nicht entgegengetreten. Auch der Akteninhalt bietet keine Hinweise, diese Feststellung anzuzweifeln. Der Unabhängige Finanzsenat sieht daher als erwiesen an, dass nach der Art der Bewirtschaftung ein Gesamtüberschuss auch für die einzelnen Wohnungen in einem absehbaren Zeitraum nicht möglich war.

Liebhabereibeurteilung:

Liebhaberei ist gemäß § 1 Abs 2 LVO idF BGBl Nr 33/1993 bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter, Wirtschaftsgüter, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder

2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind.

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs 4 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede

organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs 2 liegt Liebhaberei gemäß § 2 Abs 4 LVO idF BGBl Nr 33/1993 dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem überschaubaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird.

Nach der Rechtsprechung ist bei einer derartigen Vermietung ein Zeitraum von etwa 20 Jahren als überschaubar zu beurteilen (*Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei², Rz 258).

Die Prüferin hat in ihrem Bericht festgestellt, aus der Vermietungstätigkeit der Bw lasse sich auf die Dauer von 27 Jahren ein Gesamtverlust von 4.345.097,77 prognostizieren. Somit lässt die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit der Bw in einem überschaubaren Zeitraum keinen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten. Es handelt sich daher bei der (den) streitgegenständlichen Vermietung(en) um Liebhaberei.

Rechtsfolgen:

Feststellungsverfahren:

Liegen keine gemeinschaftlichen Einkünfte vor, etwa als Folge von Liebhaberei, so ist – in Erlledigung dennoch eingereichter Feststellungserklärungen – ein Bescheid zu erteilen, wonach die Feststellung zu unterbleiben hat (*Ritz*, BAO-Kommentar³, § 188 Tz 18; *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei² Rz 623).

Umsatzsteuer:

Die Beurteilung der Vermietungstätigkeit als Liebhaberei gilt auch für die Umsatzsteuer, da es sich im Streitfall um eine sogenannte kleine Vermietung, also um eine Betätigung iSd § 1 Abs 2 LVO handelt (§ 6 LVO).

Die Berufungen erweisen sich damit als unbegründet und waren daher gemäß § 289 Abs 2 BAO abzuweisen.

Wien, am 18. Dezember 2007