



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt
Senat 1

GZ. RV/0054-K/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., 0001 X., X.-Str.1, vertreten durch Herrn Mag. Christian Kaiser, CP Treuhand Steuerberatungs GmbH & Partner KG, 9800 Spittal/Drau, Tirolerstraße 18, vom 10. Dezember 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Spittal Villach, vertreten durch HR Dr. Veit Jonach, vom 5. November 2009 betreffend Einkommensteuer 2008 nach der am 7. November 2012 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmannsgasse 3, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erwarb 1993 ein Gebäude in X., bestehend aus mehreren Einheiten. Nach dem Erwerb sanierte er das Gebäude.

Am 18. November 1994 wurde der **Gesellschaftsvertrag über die Errichtung einer KG** abgeschlossen. Der Bw. ist Kommanditist der KG. Im Gesellschaftsvertrag ist festgehalten, dass sie künftig Unternehmungen betreiben wird, und zwar ein Cafe, ein Textilgeschäft sowie eine Immobilienvermittlung bzw. eine Hausverwaltung und einen Immobilienhandel. Jeder Komplementär hatte eine Vermögenseinlage von je S 50.000,00 und der Kommanditist eine Vermögenseinlage von S 800.000,00 aufzubringen (vgl. Pkt. I. und VII. des Gesellschaftsvertrages).

Ebenfalls am 18. November 1994 schlossen der Bw. als Vermieter und die KG als Mieterin den **Mietvertrag** über die für die Unternehmungen der KG benötigten Geschäftsräumlichkeiten ab. An sie vermietete der Bw. einen Anteil von rd. 39% des Gebäudes.

Einen Anteil von rd. 51% des Gebäudes - die Wohnungen 1, 3 und 5 sowie die Garconnieren 1 und 2 – vermietete der Bw. an verschiedene Mieter. 10% des Gebäudes – die Wohnungen 4 und 6 - dienen der Privatnutzung.

In den Jahren ab 1994 wurden die Ergebnisse aus der Vermietung der Geschäftsräumlichkeiten an die KG im Rahmen der einheitlich und gesondert festzustellenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfasst, die Ergebnisse aus der Vermietung der Wohnungen erklärte der Bw. unter den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

Im Zuge einer **Betriebsprüfung über die Jahre 1994 bis 1996** stellte der Prüfer fest (siehe Pkt. 2 in der Niederschrift über die Schlussbesprechung), dass laut Prognoserechnung keine Liebhaberei vorliege und die Bescheide des Prüfungszeitraumes endgültig erlassen würden. Die Ergebnisse aus der Vermietung der Geschäftsräumlichkeiten bzw. der Wohnungen wurden dabei zusammengefasst betrachtet.

In der **Einkommensteuererklärung 2008** wies der Bw. aus der Wohnungsvermietung unter den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung einen Werbungskostenüberschuss von € 2.185,13 aus.

Im Zuge einer die Jahre **2005 bis 2007 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung** gelangte die Prüferin zur Auffassung, dass die „große Vermietung“ der Wohnungen gemäß § 1 Abs. 1 LVO einkommensteuerlich als Liebhaberei zu qualifizieren sei. 1994 bis 2007 sei aus der Vermietung der Wohnungen ein Gesamtwerbungskostenüberschuss von € 192.214,42 angefallen. Die Einkunftsquelle sei danach zu beurteilen, ob sie in der betriebenen Weise objektiv Aussicht habe, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes – nach der Judikatur des VwGH von 20 Jahren - einen wirtschaftlichen Gesamterfolg zu erzielen (vgl. VwGH 28.3.2000, 98/1410217). Die Ergebnisse aus der Vermietung an die KG erfasste es wie bisher.

Hier seien voneinander unabhängige wirtschaftlich abgrenzbare Nutzungsvereinbarungen – Vermietung von Geschäftslokalen im Parterre einerseits und Vermietung von Wohnungen andererseits - gegeben. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie die betrieblichen Einkünfte aus dem Sonderbetriebsvermögen seien getrennte Einheiten.

Unter Bedachtnahme auf gewöhnliche Risiken, wie z. B. Leerstehungen, Mietausfall, Fremdkapital, sei realistisch aus der Vermietung der Wohnungen kein Gesamtüberschuss der Einnahmen zu erzielen. Hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sei nach

Ansicht der Prüferin mit 1. Jänner 2008 keine relevante Einkunftsquelle gegeben. (Anm.: Für die Jahre 2005 bis 2007 lagen keine zur Wiederaufnahme berechtigende Gründe vor).

Die Prüferin errechnete für die Wohnungsvermietung folgenden, der Höhe nach unstrittigen Werbungskostenüberschuss:

	Einnahmen	Zinsen	AfA	Sonstige WK	Ergebnis	
					ATS	€
1994					-279.118,00	-20.284,30
1995					-522.833,00	-37.995,76
1996					-345.596,00	-25.115,44
1997					-293.548,00	-21.332,97
1998	437.681,92	408.115,99	190.302,54	60.915,53	-221.652,00	-16.108,08
1999	491.811,13	350.978,78	190.302,00	130.076,59	-179.546,00	-13.048,12
2000	470.043,56	290.423,67	190.302,00	72.150,88	-82.833,00	-6.019,71
2001	527.089,39	280.653,33	218.569,97	93.095,18	-65.229,00	-4.740,38
2002	€36.395,82	€19.651,12	€13.863,00	€7.041,69		-4.159,99
2003	€32.988,61	€18.869,99	€13.863,00	€7.838,44		-7.582,82
2004						-6.407,49
2005	€16.692,26	€14.278,95	€11.523,23	€5.215,34		-14.325,26
2006	€21.160,14	€13.520,67	€11.253,86	€6.861,21		-10.475,60
2007	€23.327,90	€13.027,64	€11.561,15	€3.357,63		-4.618,52
						-
						192.214,42

Gesamter Parterre: 367,35 m² - € 15,83/m² + Büroräume 1. Stock (Cafe + Textilgeschäft):

	Sonderbetriebsvermögen § 23 Z. 2 EStG		
	Einnahmen	Ausgaben	Ergebnisse
	bis 2001 S	bis 2001 S	S €
1998	960.000,00	792.268,06	167.731,94
1999	960.000,00	745.895,71	214.104,29
2000	960.000,00	691.634,55	268.365,45
2001	960.000,00	636.576,56	323.423,44
2002	69.765,96	38.307,89	31.458,07
2003	69.765,96	32.636,07	37.129,89
2004	69.765,96	30.435,77	39.330,19
2005	69.765,96	24.084,26	45.681,70
2006	69.765,96	21.435,22	48.330,74
2007	69.765,96	18.895,47	50.870,49

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Prüferin und erließ einen entsprechenden **Einkommensteuerbescheid 2008**.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten **Berufung** bekämpfte der Bw. die erstmals angestellte separate Betrachtung. Außer Streit stehe, dass bei einer einheitlichen Betrachtung bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung keine Liebhaberei vorliege, wohl aber bei der separaten Betrachtung. Nach Erhalt der Prognoserechnung vom 20. März 1998, in der für 2002 ein Überschuss aus der gesamten Vermietung ausgewiesen sei, habe das Finanzamt die vorläufigen Bescheide für endgültig erklärt. Tatsächlich habe der Bw. bereits Gewinne aus der Gesamtvermietung in Höhe von S 34.558,00 (1998), S 185.533,00 (2000) S 258.194,00 (2001) und für den Zeitraum 2002 bis 2007 € 205.000,00 erzielt. Die Vermietung sei daher eine Einkunftsquelle.

Der Bw. könne der Änderung der in der Vergangenheit akzeptierten Sichtweise des Finanzamtes nicht folgen, das nunmehr die zwei verschiedenen Einkunftsarten - Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Sonderbetriebsvermögen und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Wohnungen – separat beurteile. Nach der Sanierung habe er das Objekt von Beginn an sowohl an die KG als auch an die verschiedenen Mieter des Hauses vermietet. Für die eigene Wohnung habe er einen entsprechenden Privatanteil ordnungsgemäß berücksichtigt.

Für die Betrachtung eines Objektes als Liebhaberei dürfe es wohl keine Rolle spielen, ob der Gebäudeeigentümer Kommanditist bei der Gesellschaft sei, die die Geschäftslokale miete, oder nicht. Entscheidend für den zukünftigen Käufer eines Objektes werde immer sein, ob aus der gesamten Vermietung ein entsprechender Überschuss erzielt werden könne. In größeren Objekten werde es immer schlechtere Einheiten (z. B. Wohnungen über Nachtlokalen oder

Diskotheken, Hinterhöfe etc.) geben, die nur mit entsprechenden Mietreduktionen zu vermieten seien. Bei Vermietung derartiger Objekte würden aus Sicht des Finanzamtes die Mieterlöse aus den Nachtlokalen zu Einkünften führen und die der darüber liegenden Wohnungen - wegen geringerer Mieterlöse – Liebhaberei sein, obwohl insgesamt ein Überschuss erzielt werde.

Als Kommanditist der KG habe der Bw. richtigerweise für die Vermietung der Räumlichkeiten des Cafés Sonderbetriebseinnahmen erzielt. Er sei nie Komplementär gewesen und habe seit seiner unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich neben seinen Pensionseinkünften in Deutschland immer nur Einkünfte aus der Vermietung des Gebäudes erzielt. Das Objekt habe der Bw. einheitlich bewirtschaftet.

Allein aus der Vermietung als Kommanditist an die KG könne keine getrennte Betrachtung aufgrund unterschiedlicher Einkunftsarten erfolgen. Das Objekt sei nicht parifiziert und könne somit auch einzelnes Wohnungseigentum derzeit nicht begründet werden. Wäre der Bw. nicht Kommanditist der KG, würde er keine Sonderbetriebseinnahmen, sondern Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen und würden getrennte Nutzungsvereinbarungen nicht (nachträglich) unterstellt werden.

In den bisherigen vom UFS und VwGH entschiedenen Fällen seien einzelne Wohnungen meist nur dann aus einem Objekt ausgeschieden worden, wenn diese überhaupt nicht oder nur zu einem unangemessenen Entgelt - meist an Verwandte -vermietet wurden. Die verschiedenen Einkunftsarten hätten bisher keine Rolle gespielt, denn es sei laut laufender Rechtsprechung bei Änderung der Einkunftsart durch Einbringung der Vermietung in eine GmbH oder KG (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) kein neuer Beobachtungszeitraum begonnen, sondern seien auch die vorhergehenden Zeiträume der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung in die Gesamtbetrachtung miteinbezogen worden. Die Bewirtschaftungsart und die Nutzungsvereinbarung habe der Bw. bis dato nicht geändert. Seit Beginn der Vermietung habe es mit Ausnahme des Mieterwechsels und einer geringen Erhöhung des Privatanteils aufgrund der Wohnungszusammenlegung keine Änderung der Verhältnisse gegeben. Sollte diese Schlussfolgerung seitens der Behörde weiter aufrecht erhalten werden, würde es eigentlich bei strenger Sicht der Sachlage keine große Vermietung mehr geben, da jede Wohneinheit für sich einer gesonderten Betrachtungsweise zu unterstellen wäre; auch jede gemischte Vermietung in einem Objekt - Geschäftslokale und Wohnzwecke - wäre aus dieser strengen Sicht eigentlich nicht mehr möglich.

Entscheidend für die Betrachtung der Liebhaberei sei, ob das wirtschaftliche Engagement des Steuerpflichtigen zu einer auf Dauer gesehenen Ertragsfähigkeit führe, auch wenn ein Teil der

Tätigkeit in einer anderen Rechtsform - hier Sonderbetriebsvermögen als Kommanditist - durchgeführt werde (vgl. VwGH 89/13/0272).

Weder im **weiteren Vorhalteverfahren vor dem UFS**, noch in der am 7. November 2012 abgehaltenen **mündlichen Verhandlung** stellte der Bw. in Abrede, dass die separat betrachtete Vermietung als Liebhaberei zu beurteilen sei, weshalb er die Vorlage von Unterlagen zur Kreditentwicklung, etc., nicht als notwendig erachtete. Sein Plan sei gewesen, das Objekt über die Mieterlöse zu finanzieren und innerhalb eines Zeitraumes von rd. 20 Jahren einen Gesamtüberschuss zu erwirtschaften, was ihm fürs Gesamtobjekt schon vor der geplanten Zeit gelungen sei. Er habe das Objekt einheitlich bewirtschaftet, sowohl als Vermieter als auch Kommanditist. Eine "Wesensänderung" habe es nicht gegeben. Die Kredite habe er im Wesentlichen planmäßig getilgt. In der Literatur und Judikatur habe er keine Entscheidung gefunden, bei der die Liebhaberei aufgrund der unterschiedlichen Einkunftsarten angenommen worden sei. Er habe aber auch keine Entscheidung gefunden, die über eine Konstellation des vorliegenden Falles abgesprochen hätte.

Die nunmehrige Änderung der Beurteilung sei im Hinblick auf die Rechtssicherheit und die wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht in Ordnung. Der Bw. habe immer nur von seinen Vermietungseinkünften und seiner Pension gelebt, egal ob die Vermietungseinkünfte aus seiner "Funktion" als Kommanditist oder als "privater Vermieter" stammten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der UFS geht von folgendem Sachverhalt aus und stützen sich die Feststellungen auf die in Klammer angeführten Beweismittel:

Im gegenständlichen Fall steht außer Streit, dass der Bw. aufgrund seiner Kommanditistenstellung die Einkünfte aus der Vermietung der Geschäftsräumlichkeiten im Rahmen der einheitlich und gesondert festzustellenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb durch Sonderbetriebseinnahmen und –ausgaben erfasste. Auch stellte er seine Position als „Mitunternehmer“ der KG niemals in Abrede. Ebenso ist unstrittig, dass die Ergebnisse aus der Vermietung der Wohnungen - isoliert betrachtet - eine Liebhaberei darstellen (Berufung, VB vom 10. Februar 2012 und mündliche Verhandlung).

Strittig ist somit die Frage der Beurteilungseinheit. Soweit aus den ab 1998 vorliegenden Ergebnissen für die Vermietung der Geschäftsräumlichkeiten ersichtlich ist, erzielte der Bw. zumindest ab diesem Jahr einen jährlichen Gewinn. Die Einkünfte aus der Vermietung der Wohnungen haben im Zeitraum 1994 bis 2007 zu einem Gesamtwerbungskostenüberschuss von € 192.214,42 geführt (siehe obige Tabellen). Der Bw. begeht, für die Liebhaberei die

„gewerblichen“ Einkünfte und die Vermietungseinkünfte gemeinsam zu beurteilen und - bedingt durch den positiven Ergebnisüberhang aus den gewerblichen Einkünften - auch die Vermietung der Wohnungen als Einkunftsquelle anzusehen (Berufung, mündliche Verhandlung).

Rechtliche Beurteilung:

Gemäß [**§ 23 Z. 2 EStG 1988**](#) sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb die Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Gesellschaften 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.

Soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 gehören, sind gemäß [**§ 28 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988**](#) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung die Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen.

Das Vorliegen der Absicht der Gewinnerzielung ist gemäß [**§ 1 Abs. 1 letzter Satz der Liebhabereiverordnung**](#) für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Aufgrund der Kommanditistenstellung des Bw. „gehören“ die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Räumlichkeiten an die KG zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb. Er hat für die Überlassung der in seinem Alleineigentum stehenden Geschäftsräumlichkeiten an die KG Sonderbetriebseinnahmen bekommen und seine damit im Zusammenhang stehenden Sonderbetriebsausgaben abgezogen. Die mit einem Anteil von 39% am Gebäude bemessenen Räumlichkeiten sind – auch wenn sie nicht der KG „gehören“ – Teil ihres notwendigen Betriebsvermögens (vgl. die Ausführungen im Erkenntnis des **VwGH vom 14.12.2000, 95/15/0100**).

Demgegenüber ist die Vermietung der Wohnungen (Anteil an Gebäude 51%) der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung zuzurechnen.

Der begehrten einheitlichen Beurteilungen ist zu entgegnen:

Für einen Erwerber mag ausschließlich der auf einem wirtschaftlichen Engagement eines Steuerpflichtigen basierende Gesamtertrag eines Gebäudes relevant sein, so darf dennoch nicht übersehen werden, dass im vorliegenden Fall zwei verschiedene Einkunftsarten und „Betätigungen“ - für einen Teil Einkünfte aus Gewerbebetrieb, für einen anderen Teil

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung - vorliegen, für die in einzelnen Punkten voneinander abweichende Gewinnermittlungsvorschriften gelten.

Bezogen auf das Gebäude gibt es daher zwei verschiedene Steuerpflichtige, einmal den Bw. als Teil des Steuersubjekts „KG“, aus der er seine „betrieblichen Vermietungseinkünfte“ erzielt und zum anderen den Bw. als „privaten Vermieter“ mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Dass das Gebäude nicht parifiziert ist, tut dieser Beurteilung keinen Abbruch. Angesichts der unterschiedlichen Nutzungsvereinbarungen kann auch dem Einwand nicht gefolgt werden, solche seien „unterstellt“ worden.

Auch wenn der Bw. „beide Vermietungen“ bewirtschaftet, wäre es weder mit dem Gesetz noch mit der Verkehrsauffassung im Einklang stehend, würde man zwei verschiedene „Betätigungen“ nur für die Liebhabelei einer gemeinsamen Beurteilung unterziehen. Mit einer solchen Vorgangsweise würden die negativen Ergebnisse aus der Vermietung aufgrund der positiven Ergebnisse der Einkünfte aus Gewerbebetrieb steuerlich berücksichtigt, was aber gerade durch die Feststellung der Beurteilungseinheit verhindert werden soll (siehe Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhabelei², Rz. 22).

Aus dem zur Untermauerung für seine Ansicht ins Treffen geführten Erkenntnis des **VwGH vom 23. 5. 1990, 89/13/0272**, ist für den Bw. nichts zu gewinnen. In dem diesem Erkenntnis zugrunde liegenden Sachverhalt ging es darum, für die Liebhabeleibetrachtung die Bewirtschaftung einer GmbH und einer nur in zeitlicher Hinsicht kurzfristig zur Sanierung geschaffenen KG mit nachfolgender Bewirtschaftung wieder durch die GmbH einer einheitlichen Beurteilung zu unterziehen. Im vorliegenden Fall sind jedoch zwei voneinander unabhängige Vermietungsbereiche mit jeweils unabhängigen Räumlichkeiten gegeben, die zudem nicht nur vorübergehend, sondern „auf Dauer“ eingerichtet sind.

Ebenso wenig zielführend ist der Vergleich mit einem Gebäude mit höher- bzw. niedrigerwertigeren Räumlichkeiten, weil in dem vom Bw. geschilderten Fall „ein Vermieter“ die unterschiedlichen Räumlichkeiten vermietet. Es könnten jedoch auch in diesem Fall einzelne Einheiten bei entsprechendem Sachverhalt eine eigene Beurteilungseinheit bilden.

Zumal die Beurteilung für das jeweilige Veranlagungsjahr zu erfolgen hat, und der Bw. auch nicht behauptete, dass es hier zu einer Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben gekommen wäre, steht der erstmals anderslautenden Beurteilung des Falles nichts entgegen.

Obigen Ausführungen folgend konnte daher der Berufung kein Erfolg beschieden sein, weshalb sie als unbegründet abzuweisen war.

Klagenfurt am Wörthersee, am 22. November 2012