



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den_Senat_2 über die Berufungen der Bw. GmbH und Stille, Wien, vertreten durch StB- GmbH, Wien, gegen die vorläufigen Bescheide des Finanzamtes XY betreffend (Nicht)Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO für die Jahre 2000 bis 2003 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 289 Abs 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Bei der Berufungswerberin (idF auch nur kurz Bw) handelt es sich um eine atypisch stille Gesellschaft zwischen einer GmbH (idF auch beteiligte GmbH) und zunächst zwei, später einer natürlichen Person(en) (den beiden Geschäftsführern und Gesellschaftern dieser GmbH Herrn A.K. und Herrn P.S.).

Die GmbH wurde am 19.3.1998 im Firmenbuch eingetragen, die Eröffnungsbilanz datiert vom 18.2.1998. Das zur Gänze bar einbezahlte Stammkapital der GmbH beträgt 500.000 S. Gegenstand der GmbH sind 1. Betriebsberatung, 2. die Übernahme, Ausführung, Vermittlung und Beratung über sämtliche Dienstleistungen auf dem Gebiet des Bürobetriebes, 3. EDV-Beratung, insbesondere auf dem Gebiet von Netzwerken und 4. die Errichtung und der Erwerb von Zins- und Bürohäusern, die Vermietung von Räumlichkeiten in Zins- und Bürohäusern, sowie die Vermietung eingerichteter Büros.

Ende des Jahres 2000 schied einer der beiden Geschäftsführer (Herr P.S.) aus der Ge-

schäftsführung der GmbH aus, im Verlauf des Jahres 2001 übernahm der verbleibende Geschäftsführer (Herr A.K.) dessen Geschäftsanteil.

Wie sich weiters aus dem Körperschaft- bzw Umsatzsteuerakt der beteiligten GmbH ergibt, stellte die T. GmbH der beteiligten GmbH mit 30.6.1998 eine Mietvorauszahlung von 2,1 Mio S zuzüglich USt in Rechnung.

Aus Rechnungen aus dem Jahr 2003 ergibt sich dabei, dass die beteiligte GmbH offenbar von der T. GmbH ein Büro mit einer Nutzfläche von 1.176,80 m² sowie 10 Garagen in Wien, G.-Straße* gemietet hat (Umsatzsteuerakt der beteiligten GmbH – Vorhaltsbeantwortung vom 22.10.2003).

In einem Aktenvermerk vom 3.2.2004 iZm einer USO-Prüfung (Bilanzakt) wird ausgeführt, Betriebsgegenstand der GmbH sei derzeit nur die Vermietung der Büroetage sowie von Tiefgaragen im Haus Wien, G.-Straße *. Eigentümer der Etage sei die T. GmbH. Der Mietvertrag zwischen den beiden GmbHs sei am 26.4.1998 abgeschlossen worden.

Aktenkundig ist weiter (lediglich) ein (Unter)Mietvertrag vom 11.10.2001 (Dauerbelege des Körperschaftsteueraktes der GmbH).

Aus dem Jahresabschluss der beteiligten GmbH für das Jahr 2000 ergeben sich folgende Umsatzerlöspositionen: Mieterlöse 20%, Telefonerlöse 20%, Erlöse Strom 20%, Erlöse Betriebskosten, Erlöse 0%, Erlöse Mitgliedsbeiträge, Mietvorauszahlungen.

Im Jahr 1998 schlossen die Gesellschafter und Geschäftsführer der beteiligten GmbH (Herr A.K. und Herr P.S.) mit dieser einen Vertrag über die Gründung einer atypisch stillen Gesellschaft. In diesem Vertrag ist ua folgendes vereinbart: Gegenstand des Unternehmens ist 1. Betriebsberatung, 2. die Übernahme, Ausführung, Vermittlung und Beratung über sämtliche Dienstleistungen auf dem Gebiet des Bürobetriebes, 3. EDV-Beratung, insbesondere auf dem Gebiet von Netzwerken und 4. die Errichtung und der Erwerb von Zins- und Bürohäusern, die Vermietung von Räumlichkeiten in Zins- und Bürohäusern, sowie die Vermietung eingerichteter Büros sowie 5. die Gesellschaft ist zu allen Geschäften und Maßnahmen, die zur Erreichung des Gesellschaftszweckes notwendig oder nützlich erscheinen, so auch zur Errichtung von Zweigniederlassungen und zur Gründung von Tochtergesellschaften im In- und Ausland berechtigt, ausgeschlossen sind Bankgeschäfte.

Gesellschaftszweck der atypisch stillen Gesellschaft ist die Beteiligung des einzelnen stillen Gesellschafters als Mitunternehmer am Unternehmen des Geschäftsherrn (der GmbH). Der stille Gesellschafter ist am Gewinn und Verlust, am Vermögen sowie an den stillen Reserven und am Firmenwert des Unternehmens des Geschäftsherrn beteiligt.

Das Gesellschaftsverhältnis wird auf unbestimmte Zeit eingegangen.

Am Vermögen der Gesellschaft sind der Geschäftsherr, jedoch ohne eigene Vermögenseinlage

beteiligt, Herr A.K. leistet eine Einlage durch eine Bareinzahlung von 1.260.000 S, Herr P.S. leistet eine Einlage durch eine Bareinzahlung von 540.000 S, zusammen somit 1.800.000 S. „Das Vermögen der stillen Gesellschaft steht somit zur Gänze den atypischen Gesellschaftern zu. Die Höhe der Vermögensbeteiligung des einzelnen stillen Gesellschafters beträgt“: Herr A.K. 70 %, Herr P.S. 30 %.

Gemäß Punkt V des Vertrages obliegt die Geschäftsführung und Vertretung der atypisch stillen Gesellschaft dem Geschäftsherrn (der GmbH). Der Geschäftsherr erhält alle jene Auslagen ersetzt, welche mit der Geschäftsführung verbunden sind. Darüber hinaus zur Abgeltung des Haftungsrisikos, welches ihn für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft trifft, ein jährliches Entgelt als Vorweggewinn in der Höhe von 7 % seines Stammkapitals als Haftungsprovision. Gemäß Punkt VIII des Vertrages sind am Gewinn und Verlust der Geschäftsherr (die GmbH) mit 3 % und die stillen Gesellschafter in ihrer Gesamtheit mit 97 % beteiligt. Danach sind Herr A.K. mit 67,9 % und Herr P.S. mit 29,1 % beteiligt (Vertrag über eine stille Gesellschaft – Dauerbelege/Feststellungsakt).

Mit Ablauf des Jahres 2000 (?) schied Herr P.S. aus der atypisch stillen Gesellschaft aus, seinen Geschäftsanteil erwarb Herr A.K.. Dieser macht seit dem Jahr 2001 eine Firmenwert-AfA als Sonderbetriebsausgaben geltend. Ebenso schied Herr P.S. als Geschäftsführer der GmbH (eingetragen im Firmenbuch am 25.11.2000) und als Gesellschafter der GmbH (eingetragen im Firmenbuch am 10.7.2001) aus.

In den Jahren ab 1998 ergaben sich laut Erklärung folgende Ergebnisse:

Jahr	GmbH	A.K.	Herr P.S.	GmbH & atyp. Still
1998	- 33.743,00	- 763.724,00	- 327.310,00	-1.124.777,00
1999	- 5.253,00	- 118. 989,00	- 50.956,00	- 175.108,00
2000	242.036,00	- 771.209,00	- 330.518,00	- 859.692,00
2001	265.936,00	- 603.070,00	---	- 337.134,00
2002	257.089,88	-873.425,41	---	-616.335,53
2003	267.072,42	-550.659,82	---	-283.587,40
2004	273.865,47	-331.016,40	---	-57.150,93
2005	262.804,39	-674.897,31	---	-412.092,91
Summe	1.529.808,16	-4.568.001,94	-708.784,00	-3.865.877,77

Das Finanzamt erließ für die Jahre 1998 und 1999 endgültige Feststellungsbescheide, in welchen es die Verluste erklärungsgemäß feststellte.

Mit Vorhalt vom 24. Juli 2002 hielt das Finanzamt der Bw vor, nach der Aktenlage seien seit dem Beginn der Tätigkeit nur Verluste erzielt worden. Es werde daher ersucht, bekannt zu geben, wann mit einem Gewinn/Gesamtgewinn zu rechnen sei. Eine Prognoserechnung möge vorgelegt werden.

In Beantwortung dieses Vorhaltes führte die Bw (deren steuerlicher Vertreter) aus, die Geschäftstätigkeit des Geschäftsherren (der GmbH) basiere hauptsächlich auf der Vermietung von Büroräumlichkeiten. Bei Abschluss des Mietvertrages im Jahr 1998 sei ein monatlicher Mieterlös von 120 S/m² geplant gewesen. Bei einer Gesamtfläche von 1.248,33 m² errechne sich somit ein erzielbarer monatlicher (Unter)Mietertrag von 149.799,60 S. Dem gegenüber stehe ein monatlicher Mietzins von 87.370 S. Die Betriebskosten würden gesondert weiterverrechnet. Weiters seien bei Vertragsabschluss monatliche Geschäftsführungskosten von 20.000 S eingeplant gewesen. Aus damaliger Sicht habe sich folgender prognostizierter monatlicher Ertrag ergeben:

	Beträge in S
Monatlicher (Unter)Mietertrag	149.766,60
- Monatlicher Mietzins	- 87.370,00
- Monatliche Geschäftsführerbezüge	- 20.000,00
Monatlicher Gewinn	42.396,60

Hochgerechnet auf ein Jahr ergebe sich ein jährlicher prognostizierter Gewinn von 508.759,20 S. Die Gewinne hätten nicht realisiert werden können, weil nicht sämtliche zur Verfügung stehenden Räume vermietet werden hätten können. Überdies hätten noch Forderungsverluste hingenommen werden müssen. Gewinnmöglichkeiten seien jedoch aus der ex-ante-Betrachtung gegeben gewesen.

Für die Jahre 2000, 2001, 2002 und 2003 erließ das Finanzamt vorläufige Feststellungsbescheide, in welchen es die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit null feststellte.

In einer ergänzenden Bescheidbegründung zu den Bescheiden für die Jahre 2000 und 2001 führte das Finanzamt aus, seit Beginn der Tätigkeit seien nur Verluste erwirtschaftet worden. In der Vorhaltsbeantwortung sei angegeben worden, dass die prognostizierten Gewinne nicht erzielt worden seien, weil nicht sämtliche Räume vermietet hätten werden können sowie weil Forderungsverluste hingenommen hätten werden müssen. Laut Aktenlage bzw laut Vorhaltsbeantwortung sei es nicht wahrscheinlich, dass in Hinkunft Gewinne erwirtschaftet würden und somit sei kein Gesamtgewinn möglich. Es liege ein Gesamtverlust vor. „Nach Ansicht des Finanzamtes“ liege „daher grundsätzlich Liebhaberei vor. Von der Liebhaberei“ werde „vorerst noch Abstand genommen, jedoch“ würden „die geltend gemachten Verluste dzt nicht anerkannt.“ Die Veranlagung 2000 und 2001 erfolge gemäß § 200 vorläufig mit null.

In der Begründung der Bescheide für die Jahre 2002 und 2003 verwies das Finanzamt auf die Begründung der die Vorjahre betreffenden Bescheide.

Die atypisch stille Gesellschaft (die Bw) erhob gegen diese Bescheide Berufung. In der Berufung für die Jahre 2000 und 2001 brachte sie vor, der Ansicht des Finanzamtes, es liege Liebhaberei vor werde entgegengehalten, dass, wie bereits in der Vorhaltsbeantwortung aus-

geführt, aus der ex-ante-Betrachtung grundsätzlich positive Erfolgsaussichten gegeben gewesen seien. Es handle sich um keinen typischen Liebhabereibetrieb (Vermietung von Büroräumlichkeiten). Eine private Nutzung (Büroräumlichkeiten) sei gar nicht möglich. Da es sich um eine entgeltliche Gebäudeüberlassung (§ 2 Abs 3 LVO) handle, gelte als absehbarer Zeitraum in dem ein Gesamtgewinn bzw Gesamtüberschuss geplant sei ein Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen. Die Gründe für die erlittenen Anlaufverluste seien großteils nicht vorhersehbar gewesen, positive Ertragsaussichten jedoch von Anfang an gegeben gewesen. Bei Abschluss des Mietvertrages (aus der ex ante Sicht) seien folgende Überlegungen angestellt worden:

- .) Als erzielbare Mieteinnahmen sei S 150 pro m² veranschlagt worden. Insgesamt stünden 1.176 m² zur Verfügung. Weiters seien 10 Garagenplätze zur Verfügung gestanden, die um je S 1000 pro Monat zu vermieten gewesen seien. Die Betriebskosten sollten ohnehin durch die Mieter ersetzt werden.
- .) Im ersten Jahr sei eine Auslastung (vermietete Büros) von 50 %, im zweiten Jahr von 80 % und im dritten Jahr von 90 % erwartet worden.
- .) Die jeweils anfallenden Mietaufwendungen für das Objekt seien aus dem Mietvertrag abzuleiten.
- .) An Investitionen seien im Jahr 1 S 100.000 und im Jahr 2 S 50.000 geplant gewesen. Als Nutzungsdauer für die Investitionen seien 5 Jahre (Teppichböden) geplant gewesen.
- .) Finanzierungskosten seien nicht geplant gewesen, da sich von Anfang an Gewinne ergeben sollten.
- .) Als Geschäftsführungskosten seien S 20.000 pro Monat vorgesehen gewesen.
- .) An sonstigen Kosten (Buchhaltung etc) seien S 10.000 pro Monat geplant gewesen.

Auf Basis dieser Überlegungen ergebe sich aus der ex ante Sicht folgende Prognoserechnung für den Anlaufzeitraum:

	Jahr 1 (1998)	Jahr 2 (1999)	Jahr 3 (2000)	Jahr 4 (2001)
Plan (Unter)Mieteinnahmen	559.200	1.789.440	2.013.120	2.013.120
Plan Mietaufwendungen	- 297.140	- 1.188.560	- 1.188.560	- 1.188.560
Plan Abschreibungen	- 10.000	- 30.000	- 30.000	- 30.000
Plan Finanzierungskosten	0	0	0	0
Plan Geschäftsführerbezüge	- 120.000	- 240.000	- 240.000	- 240.000
Plan sonstiges	- 60.000	- 120.000	- 120.000	- 120.000
Planergebnis pa	72.060	210.880	424.560	434.560
Planergebnis konsolidiert	72.060	282.940	717.500	1.152.060

Aus der Prognoserechnung (abgeleitet aus den seinerzeitigen Überlegungen) ergebe sich, dass von Anfang an positive Ergebnisse erwartet worden seien; bereits im ersten Jahr sei ein Gewinn erwartet worden.

In den Jahren 1998 bis 2001 seien Verluste von S 2.496.711 erzielt worden. Diese Verluste seien nicht vorhersehbar gewesen und könnten nicht zu den bescheidmäßigen Folgen führen. Im Jahr 1998 seien generell große Erwartungen in den Markt für die Vermietung von Büros gesetzt worden. Die allgemein negative wirtschaftliche Entwicklung und die Überkapazitäten auf dem Büroraumsektor seien von vornherein nicht absehbar gewesen. Auch in den damaligen Prognoserechnungen seien entsprechende Reserven enthalten gewesen. Als Gründe für die bisher angefallenen Verluste seien anzuführen:

- 1.) Fallende Mietpreise (auf S 100 bis S 120)
- 2.) Größerer Anteil nicht vermieteter Flächen
 - a) Anlaufzeitraum 1 bis 2 Jahre um alle Büros zu vermieten
 - b) Hoher Ausfall wegen Mieterkonkursen, dadurch auch längere Leerstellungszeiträume
 - c) Allgemein bekannte schwierige Situation auf dem Bürovermietungsmarkt
- 3.) Investitionen (Erneuerung der Böden und Neuverkabelung des gesamten Stockwerkes).

In der Berufung für die Jahre 2002 und 2003 wurde auf die die Jahre 2000 und 2001 betreffende Berufung verwiesen und die Entscheidung über die Berufung durch einen Berufungssenat sowie eine mündliche Berufungsverhandlung beantragt.

Es wurde erwogen:

Eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO hat nur zu erfolgen, wenn alle Beteiligten die selbe Einkunftsart haben, sonst sind gegebenenfalls zwei Feststellungsbescheide zu erlassen (*Ritz*, BAO-Kommentar³, § 188 Tz 5).

Ist eine natürliche Person als atypisch stiller Gesellschafter an einer vermögensverwaltenden GmbH beteiligt, so werden gemeinschaftliche Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Diese stellen sich bei der GmbH aufgrund § 7 Abs 3 KStG als Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar; der stille Gesellschafter erzielt als natürliche Person Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (*Doralt*, EStG⁹, § 28 Tz 271).

§ 1 Abs 1 Liebhabereiverordnung (LVO) bestimmt:

Einkünfte liegen vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die

- durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und
- nicht unter Abs 2 fällt.

Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

§ 2 Abs 1 bis 3 LVO lautet:

(1) Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs 1 Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,
3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird,
4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,
5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,
6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen).

(2) Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

(3) Abs 2 gilt nicht für Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden. Das Vorliegen einer Absicht im Sinn des § 1 Abs 1 ist in diesem Fall nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss geplant ist, zu einem absehbaren Zeitraum zu beurteilen. Als absehbarer Zeitraum gilt ein Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Im Streitfall ist lediglich ein von der Bw geschlossener (Unter)Mietvertrag aktenkundig (Körperschaftsteuerakt der GmbH).

Es kann daher zum gegenwärtigen Stand des Verfahrens somit nicht abschließend beurteilt werden, ob es sich um eine herkömmliche gewerbliche Tätigkeit oder um eine entgeltliche Überlassung von Gebäuden (große Vermietung) handelt.

§ 2 Abs 3 LVO trifft Regelungen iZm der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden (große Vermietung). Darunter fällt die (unmittelbare oder mittelbare) Überlassung von Gebäuden, deren Größe und Bauart das Vorliegen eines Wirtschaftsgutes, das sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignet, ausschließt (zB Geschäfts- und Büroobjekte, Hallenbauwerke) (*Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei² Rz 159).

Die Bw hat bisher keine Prognoserechnung sondern lediglich eine Planungsrechnung (Kalkulationsrechnung) vorgelegt. Zweck einer derartigen Berechnung ist es darzustellen, dass die Vermietungstätigkeit *aus der Sicht des Betätigungsbeginnes* realistisch einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in einem absehbaren Zeitraum hat erwarten lassen.

Bei der Planungsrechnung (Kalkulationsrechnung) handelt es sich somit um eine Prognose unter Zugrundelegung des Kenntnis- und Erfahrungsstandes des Vermieters *zum Zeitpunkt des Betätigungsbeginnes*. Der Vermieter legt damit offen, dass seine Vermietungstätigkeit zu Betätigungsbeginn objektiv geeignet war, in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen (vgl. *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei² Rz 404 – 407).

Die **Planungsrechnung (Kalkulationsrechnung)** bei der „großen Vermietung“ hat die zu Betätigungsbeginn realistisch zu erwartenden Einnahmen und Ausgaben (Aufwendungen) zu umfassen. Dies gilt insbesondere für die Einschätzung der typischen Vermietungsrisiken, wie zB Höhe des Mietzinses, durchschnittliche Auslastung (Mietausfallsrisiko), zukünftige Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen und zukünftige Fremdkapitalzinsen (zB für Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen).

Unwägbarkeiten, die nach Betätigungsbeginn aufgetreten sind, sind in der Planungsrechnung (Kalkulationsrechnung) nicht zu berücksichtigen, weil es sich dabei um eine Prognose aus der Sicht des Betätigungsbeginnes handelt (*Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei² Rz 417, 419).

Nicht unerhebliche Differenzen zwischen der Planungsrechnung (Kalkulationsrechnung) und der tatsächlichen Entwicklung können ein Indiz dafür darstellen, dass die Planungsrechnung (Kalkulationsrechnung) von unrealistischen Annahmen ausgegangen ist (*Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei² Rz 446).

Die Abgabenbehörde hat anhand der vom Vermieter erstellten Planungsrechnung (Kalkulationsrechnung) zu beurteilen, ob die Vermietungstätigkeit *aus der Sicht des Betätigungsbeginnes* in einem absehbaren Zeitraum realistisch einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten hat erwarten lassen (**Angemessenheit der Zeitrelation**).

Die Beurteilung beginnt mit der **Überprüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit der Planungsrechnung (Kalkulationsrechnung)**. Bei dieser Überprüfung hat die Abgabenbehörde ihr Augenmerk vor allem auf folgende Auffälligkeiten zu legen: Ansatz fiktiver Mieteinnahmen durch den Vermieter; deutlich höhere Mieteinnahmen ab irgendeinem Zeitpunkt; zukünftig steigende Mieteinnahmen wegen Wertanpassung („Indexsteigerungen“); auf „Normal“-AfA umgerechnete Aufwendungen; deutlich niedrigere AfA ab irgendeinem Zeitpunkt; deutlich geringere Fremdmittelzinsen ab irgendeinem Zeitpunkt.

Schließlich hat die Abgabenbehörde die Planungsrechnung (Kalkulationsrechnung) darauf hin zu untersuchen, ob **Aufwendungen für zukünftige Reparaturen (Instandhaltungen) und Sanierungsmaßnahmen** berücksichtigt wurden (*Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei² Rz 429 f, 443).

Ist die Planungsrechnung (Kalkulationsrechnung) richtig und vollständig, so hat die Abgabenbehörde zu beurteilen, ob die Angemessenheit der Zeitrelation vorliegt (*Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei*² Rz 444).

Ist der Zeitraum, innerhalb dessen ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten „geplant“ (also nach dem Kenntnis- und Erfahrungsstand *zu Betätigungsbeginn* realistisch zu erwarten war) war, länger als ein absehbarer Zeitraum (üblicher Kalkulationszeitraum), so ist die Gesamtüberschusserzielungsabsicht nicht anhand des objektiven Umstandes „Angemessenheit der Zeitrelation“ nachvollziehbar. Die „große Vermietung“ ist in diesem Fall von Beginn an ertragsteuerlich als Liebhaberei zu beurteilen. Ein Anlaufzeitraum ist bei „großer Vermietung“ ausgeschlossen (*Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei*² Rz 447).

Bei der „großen Vermietung“ hat die Abgabenbehörde die Gesamtüberschusserzielungsabsicht des Vermieters auch mittels Prüfung der Kriterien iSd § 2 Abs 1 LVO festzustellen.

Zweck der Kriterienprüfung ist die Beurteilung, *ob ab einem bestimmten Zeitpunkt* keine Gesamtüberschusserzielungsabsicht mehr vorliegt und die „große Vermietung“ deshalb ab diesem Zeitpunkt Liebhaberei ist.

Für die Kriterienprüfung ist – im Gegensatz zur Prüfung der Angemessenheit der Zeitrelation – die tatsächliche Entwicklung der Vermietungstätigkeit maßgeblich (*Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei*² Rz 448 ff).

Dem Kriterium **„Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen“** kommt auch bei „großer Vermietung“ besondere Bedeutung für die Liebhabereibeurteilung zu (*Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei*² Rz 459).

Hat der Vermieter in Verlustjahren strukturverbessernde Maßnahmen unterlassen, obwohl er ohne geeignete Maßnahmen mit dem Weiterbestehen der Verlustsituation ernsthaft rechnen musste, so ist die Vermietungstätigkeit insoweit Liebhaberei. Die Abgabenbehörde hat dabei nur die Feststellung zu treffen, dass strukturverbessernde Maßnahmen unterlassen wurden. Sie muss jedoch nicht dartun, welche Maßnahmen der Vermieter hätte setzen müssen (*Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei*² Rz 466).

Eine zeitgerecht gesetzte strukturverbessernde Maßnahme bestätigt jedoch nur dann die Einkunftsquelleneigenschaft einer „großen Vermietung“, wenn sie – auch wenn vorerst weiterhin Werbungskostenüberschüsse erzielt werden – zumindest für die Zukunft einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in einem **angemessenen Zeitraum** erwarten lässt.

Für die Beurteilung des angemessenen Zeitraumes sind nur die zukünftigen Ergebnisse zu berücksichtigen, die bis zur strukturverbessernden Maßnahme erzielten „Verluste“ jedoch au-

ßer Acht zu lassen (dynamische Betrachtung). Bei der „großen Vermietung“ ist davon auszugehen, dass der angemessene Zeitraum umso kürzer ist, je länger die verlustbringende Vermietungstätigkeit bereits andauert. Dabei kann nur dann von Gesamtüberschusserzielungsabsicht ausgegangen werden, solange sich der Vermieter durch die strukturverbessernden Maßnahmen einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zumindest in einem absehbaren Zeitraum um nicht mehr als drei Jahre übersteigenden Zeitraum erwarten kann (*Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei*² Rz 467).

Solange anhand objektiver Umstände (insbesondere strukturverbessernde Maßnahmen) nachvollziehbar ist, dass der Vermieter die Vermietungstätigkeit mit voller Überschusserzielungsabsicht ausübt und einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in einem *angemessenen Zeitraum* angestrebt hat, liegt auch in „Verlustjahren“ eine Einkunftsquelle vor. Ist die Gesamtüberschusserzielungsabsicht ab einem bestimmten Zeitpunkt nicht mehr nachvollziehbar, so ist die „große Vermietung“ ab diesem Zeitpunkt als Liebhaberei zu beurteilen (*Jahr-zu-Jahr-Beurteilung*) (*Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei*² Rz 468).

Im Streitfall ist, sofern es sich um gewerbliche Vermietung handeln sollte, von Gewinnen und Verlusten anstelle der zuvor jeweils angesprochenen Werbungskostenüberschüsse bzw Einnahmenüberschüsse auszugehen.

Für die Beurteilung einer Betätigung gemäß § 1 Abs 1 LVO hat die Abgabenbehörde nach dem Erkenntnis des VwGH vom 16.5.2007, 2002/14/0083, jene Gründe darzutun, die dafür sprechen, dass der Steuerpflichtige bereits zu Beginn des Streitzeitraumes hätte erkennen müssen, dass seine Betätigung niemals erfolgreich sein würde, sodass mangels Einstellung der Tätigkeit ab diesem Zeitpunkt Liebhaberei anzunehmen ist. Eine Betätigung ist „niemals erfolgreich“ im Sinne dieser Rechtsprechung, wenn sich der Steuerpflichtige (schon) zu Beginn des Streitzeitraumes - von da an gerechnet und unbesehen möglicher Zufallsgewinne - bei im Wesentlichen unveränderter Fortsetzung keine Hoffnung auf einen zukünftigen Gesamterfolg in einem angemessenen Zeitraum machen durfte. (UFS 16.10.2007, RV/0205-G/07)

§ 4 LVO bestimmt:

- (1) Die §§ 1 bis 3 sind auch bei Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit anzuwenden.
- (2) Es ist zuerst für die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) zu prüfen, ob die gemeinschaftliche Betätigung als Liebhaberei im Sinn des § 1 zu beurteilen ist.
- (3) Zusätzlich ist gesondert zu prüfen, ob jeweils beim einzelnen Gesellschafter (Mitglied) Liebhaberei vorliegt. Dabei sind auch besondere Vergütungen (Einnahmen) und Aufwendungen (Ausgaben) der einzelnen Gesellschafter (Mitglieder) zu berücksichtigen.
- (4) Bei der Prüfung im Sinn des Abs 3 ist weiters darauf Bedacht zu nehmen, ob nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass der Gesellschafter (das Mitglied) vor

dem Erzielen eines anteiligen Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) aus der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ausscheidet. In diesem Fall ist auch für den Zeitraum gemäß § 2 Abs 2 das Vorliegen von Liebhaberei zu prüfen.

Bei Personengemeinschaften sieht die LVO eine Liebhabereiüberprüfung sowohl auf Ebene der Personengesellschaft (§ 4 Abs 2) als auch auf Ebene der Gesellschafter bzw Mitglieder vor (§ 4 Abs 3). Beide Untersuchungen erfolgen im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung.

Gemäß § 115 Abs 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Gemäß § 93 Abs 3 lit a BAO haben Bescheide, die - wie im gegenständlichen Fall – wenn ihnen ein Anbringen zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, eine Begründung zu enthalten. Von zentraler Bedeutung für die Tragfähigkeit der Begründung eines Bescheides ist die zusammenhängende Darstellung des von der Behörde festgestellten Sachverhaltes. Die Bescheidbegründung muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch für die Berufungsbehörde nachvollziehbar ist (VwGH 17.10.2001, 98/13/0233; 16.11.2006, 2006/14/0014; 3.8.2004, 2000/13/0039).

Den angefochtenen Bescheiden sind keine konkreten Feststellungen, weder zum genauen Gegenstand der Tätigkeit der Bw und damit zur Einkunftsart, noch zur Liebhabereibeurteilung zu entnehmen. Hinzu kommt, dass die vom Finanzamt vorgenommene Bescheidbegründung, es liege ein Gesamtverlust vor, es liege „daher grundsätzlich Liebhaberei vor. Von der Liebhaberei“ werde „vorerst noch Abstand genommen, jedoch“ würden „die geltend gemachten Verluste dzt nicht anerkannt“ weder dem Anforderungsprofil an ein Ermittlungsverfahren im Sinne des § 115 Abs 1 BAO, noch dem an eine Bescheidbegründung (§ 93 Abs 3 lit a BAO) Rechnung trägt. Die Erzielung laufender (hoher) Verluste und das (deutliche) Abweichen von der Planungsrechnung hätte entsprechende Ermittlungsschritte des Finanzamtes nach sich ziehen und in einer entsprechenden Bescheidbegründung ihren Niederschlag finden müssen.

Im Streitfall liegt lediglich eine Planungsrechnung (Kalkulationsrechnung) vor, welche bisher jedoch – soweit erkennbar – von der Abgabenbehörde noch nicht auf ihre Richtigkeit und Vollständigkeit überprüft wurde.

Im fortgesetzten Verfahren wird es Sache des Finanzamtes sein, unter Mitwirkung der Parteien durch entsprechende Ermittlungen Feststellungen insbesondere zu folgenden Punkten zu treffen:

1. Voraussetzung für die Erlassung von Feststellungsbescheiden gemäß § 188 BAO bzw Nichtfeststellungsbescheiden iSd § 190 Abs 1 BAO ist, dass die Beteiligten dieselbe Einkunftsart haben, ansonsten sind gegebenenfalls zwei Feststellungsbescheide zu erlassen (*Ritz*, BAO-Kommentar³, § 188 Tz 5).

Das Finanzamt wird daher die Grundlagen zur Entscheidung der Frage zu ermitteln haben, ob es sich um eine herkömmliche gewerbliche Tätigkeit oder um eine entgeltliche Überlassung von Gebäuden (große Vermietung) handelt bzw ob die Vermietungstätigkeit der Bw über den Rahmen der bloßen Vermögensverwaltung hinausgeht.

2. Unter der Voraussetzung, dass es sich im Streitfall tatsächlich um eine entgeltliche Überlassung von Gebäuden (große Vermietung) handeln sollte, ist in weiterer Folge weiters folgendes zu beachten:

a. Die Bw hat eine Planungsrechnung vorgelegt, nach welcher bereits im ersten Jahr der Vermietungstätigkeit ein Gewinn erzielt werden sollte. Tatsächlich erzielte die Bw jedoch Verluste.

Das Finanzamt wird daher zu ermitteln haben, ob die von der Bw vorgelegte Planungsrechnung (Kalkulationsrechnung) richtig und vollständig ist, ob somit der Planungsrechnung realistische Annahmen zu Grunde lagen.

b. In weiterer Folge (sofern sich nicht bereits nach dem bisherigen eine Beurteilung der Tätigkeit als Liebhaberei ergeben sollte) wird das Finanzamt auf Grund des tatsächlichen Abweichens der Jahresergebnisse von der Planungsrechnung verhalten sein, von der Bw unter Zugrundelegung der bisher tatsächlich erzielten Ergebnisse eine Darstellung abzuverlangen, wann mit einem Gesamtüberschuss zu rechnen ist (Prognoserechnung).

3. Weiters wird das Finanzamt unter Mitwirkung der Bw unabhängig davon, ob es sich bei der Tätigkeit der Bw um eine gewerbliche Tätigkeit oder um eine entgeltlichen Überlassung von Gebäuden (große Vermietung) handelt, verhalten sein, die Grundlagen für die Berücksichtigung der Kriterien des § 2 Abs 1 Z 1 bis 6 LVO (insbesondere Z 6) zu erheben.

4. Weiters wird das Finanzamt im Hinblick auf § 4 LVO die Grundlagen zu ermitteln haben, um sowohl auf Ebene der Personengesellschaft (§ 4 Abs 2) als auch auf Ebene der Gesellschafter bzw Mitglieder (§ 4 Abs 3) eine Liebhabereibeurteilung vorzunehmen zu können.

5. In diesem Zusammenhang wird es sich uU auch als erforderlich erweisen, nach einheitlichen Grundsätzen erstellte Aufstellungen über die Gewinn- und Verlustverteilung auf die einzelnen Gesellschafter ab dem Beginn der Tätigkeit abzuverlangen.

6. Schließlich wird das Finanzamt gegebenenfalls (sofern nach dem bisherigen noch immer die Annahme von Liebhaberei gerechtfertigt sein sollte) die Grundlagen zur Entscheidung der

Frage zu erheben haben, ab wann (ab dem Beginn welches Veranlagungszeitraumes) die Bw hätte erkennen müssen, dass ihre Betätigung niemals erfolbringend sein würde, sodass mangels Einstellung der Tätigkeit ab diesem Zeitpunkt Liebhaberei anzunehmen ist. Eine Betätigung ist „niemals erfolbringend“ im Sinne der Rechtsprechung, wenn sich der Steuerpflichtige (schon) zu Beginn des Streitzeitraumes - von da an gerechnet und unbesehen möglicher Zufallsgewinne - bei im Wesentlichen unveränderter Fortsetzung keine Hoffnung auf einen zukünftigen Gesamterfolg in einem angemessenen Zeitraum machen durfte.

Gemäß § 289 Abs 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Das Finanzamt hat nahezu jegliche Ermittlungshandlungen zur Feststellung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes unterlassen. Dies begründet einen Verfahrensmangel, bei dessen Vermeidung das Ergehen eines inhaltlich anders lautenden Bescheides oder das Unterbleiben einer Bescheiderlassung nicht ausgeschlossen werden kann.

Ob die Abgabenbehörde zweiter Instanz von der Möglichkeit einer kassatorischen Berufungserledigung Gebrauch macht, liegt in ihrem Ermessen. Die Berufungsbehörde hat ihrer Entscheidung, die gegenständliche Berufung einer kassatorischen Erledigung zuzuführen, folgende Überlegungen zu Grunde gelegt: Es würde die Anordnungen des Gesetzgebers (über ein zweitinstanzliches Verfahren in Abgabensachen) unterlaufen, wenn es mangels Feststellung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes durch die Abgabenbehörde erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Es ist nicht im Sinn des Gesetzes, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar³, § 289 Tz 5, und die dort angeführte Judikatur).

Die angefochtenen Bescheide waren daher gemäß § 289 Abs 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufzuheben. Von der beantragten mündlichen Verhandlung über die Berufungen konnte gemäß § 284 Abs 3 BAO abgesehen werden.

Wien, am 20. Dezember 2007