



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der I- GmbH & Co KG, 4910 Ried im Innkreis, Hannesgrub 32, vertreten durch FSP Fery, Szerva & Partner Steuerberatung GmbH & Co KEG, 4910 Ried im Innkreis, Wildfellnerstraße 28, gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärding betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 1997 bis 2002 entschieden:

Den Berufungen vom 14. April 2004 bzw. 31. August 2006 gegen die **Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für den Zeitraum 1997 bis 2002** wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die in den Jahren 1997 bis 2002 erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden gemäß § 188 BAO in folgender Höhe festgestellt:

1997

| | |
|--|-----------------------------|
| Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung | 409.865,00 S 29.786,04 € |
|--|-----------------------------|

1998

| | |
|--|-------------------------------|
| Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung | -867.914,00 S -63.073,74 € |
|--|-------------------------------|

1999

| | |
|--|-------------------------------|
| Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung | -389.471,00 S -28.303,86 € |
|--|-------------------------------|

2000

| | |
|--|-------------------------------|
| Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung | -721.187,00 S -52.410,62 € |
|--|-------------------------------|

2001

| | |
|--|------------------------------|
| Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung | -472.954,00 S 34.370,88 € |
|--|------------------------------|

2002

| | |
|--|-------------|
| Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung | 41.044,32 € |
|--|-------------|

Die Anteile der Beteiligten (inklusive der auf sie entfallenden endbesteuerungsfähigen Kapitalerträge, Verlustanteile usw.) sind den angeschlossenen Beilagen zur Berufungsentscheidung zu entnehmen. Sie bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Feststellung der Einkünfte für den Zeitraum 1997 bis 2002 erfolgt zudem gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) wurde 1992 in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft gegründet (Komplementärin: I- GmbH; Kommanditisten: Felix F, Josef S, Franz Sp, Karl W – ausgeschieden 2002, Ing. Siegfried M – ausgeschieden 2002, Heinrich K – ausgeschieden 2002), ist seit 1996 ausschließlich als Vermögensverwalterin tätig und erzielte aus dieser Tätigkeit in den berufungsgegenständlichen Jahren 1997 bis 2002 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Zunächst qualifizierte das Finanzamt die gegenständliche Betätigung als Einkunftsquelle und führte eine vorläufige Veranlagung der erklärten Einkünfte 1997 bis 2001 durch.

2002 schieden die Kommanditisten W, M und K aus der Gesellschaft aus und die verbleibenden Kommanditisten übernahmen deren Kommanditanteile (Abtretungsverträge vom 6. Juni 2002 und 24. Juni 2002).

Mit vorläufigem Bescheid vom 5. Februar 2004 ging das Finanzamt bei der Veranlagung 2002 hinsichtlich der ausgeschiedenen Kommanditisten mangels eines positiven Gesamtergebnisses von Liebhaberei aus.

Gegen diesen Bescheid er hob die Bw durch ihre steuerliche Vertreterin mit Schriftsatz vom 14. April 2004 (eingelangt beim Finanzamt am 16. April 2004) innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist Berufung, beantragte die erklä rungsgemäße Festsetzung der Vermietungseinkünfte für 2002 und führte im Wesentlichen begründend aus:

Die Tätigkeit der Bw umfasse nach der Anschaffung des Stadthauses H in X dessen schrittweise Sanierung und Vermietung sowohl von Geschäftsräumlichkeiten als auch Räumlichkeiten zu Wohnzwecken; weiters liege die objektiv nachvollziehbare Absicht vor, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, sodass eine Tätigkeit gemäß § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung vorliege. Der Umstand der objektiven Ertragsfähigkeit in einem absehbaren Zeitraum sei zuletzt durch Vorlage einer Prognoserechnung am 4. Mai 1999 durch die Kanzlei B belegt worden.

Im Jahr 2002 hätten die Gesellschafter Karl W (25 %), Ing. Siegfried M (12,5 %) und Heinrich K (12,5 %) ihre Anteile an der Bw veräußert.

Die Veräußerung sei in einem Zeitpunkt erfolgt, in dem die saldierten steuerlichen Ergebnisse (1993-2002) negativ gewesen seien. Folglich werde seitens der Behörde der Schluss gezogen, dass Liebhaberei vorliege.

Da keine von vornherein für einen bestimmten Zeitraum geplante Tätigkeit vorliege (weder auf Gesellschafts- noch auf Gesellschafterebene), sei die objektive Eignung der Betätigung als Einkunftsquelle innerhalb eines angemessenen Zeitraumes maßgebend, was durch eine Prognoserechnung unterlegt worden sei.

Nach eindeutiger Rechtsprechung und Literatur sei bei objektiver Ertragsfähigkeit einer konkreten Vermietung selbst dann keine Liebhaberei anzunehmen, wenn die Betätigung aus privaten und nicht nur aus unmittelbar mit der Vermietung zusammenhängenden Motiven beendet werde, bevor ein Gesamteinnahmenüberschuss erreicht worden sei (VwGH 3.7.2003, 99/15/0017). Rauscher/Grübler in „Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis“ (Linde-Verlag, Seite 217) führen dazu aus: „Ein sich Betätigender muss nämlich bei typisch erwerbswirtschaftlicher Betätigung, der ein rein wirtschaftliches Interesse

zu Grunde liege, die Möglichkeit besitzen, auch vor Erzielung eines *rechnerischen* Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) seine Betätigung jederzeit zu beenden (z.B. aus Altersgründen oder weil eine andere Betätigung wirtschaftlicher erfolgreicher wäre)."

In weiterer Folge nahm das Finanzamt im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung über den Zeitraum 2001 bis 2004 das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und stellte entsprechend der Rechtsansicht bei der Veranlagung 2002 die Einkünfte 1997 bis 2001 der ausgeschiedenen Gesellschafter mit Null fest (vorläufige Bescheide vom 3. August 2006).

Gegen diese Bescheide er hob die Bw durch ihre steuerliche Vertreterin mit Schriftsatz vom 31. August 2006 Berufung, beantragte die erklärungsgemäße Festsetzung der Vermietungseinkünfte für 1997 bis 2001 und begründete ihr Begehren im Wesentlichen gleich wie in ihrer Berufung vom 14. April 2004 gegen den Feststellungsbescheid 2002.

Auf die dortigen Berufungsausführungen wird verwiesen.

In weiterer Folge legte das Finanzamt die Berufungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Zusammengefasst ergibt sich auf Grund der vorgelegten Unterlagen und der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens folgender Sachverhalt:

Mit Gesellschaftsvertrag vom 13. Februar 1992 wurde die Bw mit einem Kommanditkapital von 1 Mio. S gegründet (Kommanditist: Mag. Gerold P, Einlage 1.000.000,00 S, als Treuhänder für Josef Ü 125.000,00 S, Ing. Siegfried M 125.000,00 S, Felix F 125.000,00 S, Josef S 125.000,00 S, Ferdinand A 125.000,00 S, Karl W 125.000,00 S, August R 125.000,00 S, Heinrich K 125.000,00 S; Komplementärin: I- GmbH, gegründet am 24. Jänner 1992, eingetragen ins Firmenbuch am 12. Februar 1992).

Die Eintragung ins Firmenbuch erfolgte am 18. Mai 1992.

Die Löschung der Treuhänderschaft von Mag. Gerold P im Firmenbuch erfolgte am 20. November 1993.

Der Betrieb der Berufungswerberin wurde am 13. Februar 1992 eröffnet, der sich mit dem Ankauf und der ausschließlichen, gewerblichen Vermietung von unbebauten und bebauten Grundstücken, den dazu notwendigen Adaptierungen und Neuerrichtung von Objekten, der gewerblichen Bestandgabe von angeschafften Wohn- und Geschäftsräumlichkeiten, der Durchführung von Leasinggeschäften und den dazu notwendigen Hilfsgeschäften beschäftigt

(sh. Fragebogen anlässlich der Gründung einer Gesellschaft vom 8. April 1992, sowie dargestellte rechtliche Verhältnisse in der Bilanz).

Die Bw kaufte am 15. Juni 1992 den Hälftenanteil eines Wohn- und Geschäftshauses in X /Innkreis, um 2.650.000,00 S.

Dem Gutachten des gerichtlich beeideten Sachverständigen Peter T vom 18. Oktober 1993 ist folgende Lage- und Objektbeschreibung zu entnehmen:

Die zu bewertende Liegenschaft liegt im Zentrum der Bezirkshauptstadt XY.

Die Grundstücksfläche im Ausmaß von 430 m² ist zur Gänze bebaut.

Die Nutzflächen lt. Gebäudeverwaltung der Firma A- GmbH setzen sich wie folgt zusammen:

| | |
|--------------------------------------|--------------------------|
| Geschäftsflächen Erdgeschoß + Keller | 139 m ² |
| 1. Obergeschoß | 239 m ² |
| 2. Obergeschoß | 190 m ² |
| 3. Obergeschoß | <u>133 m²</u> |
| Gesamte Fläche | 701 m ² |

Die Nutzflächen sind zum überwiegenden Teil vermietet, im 2. Obergeschoß wird eine Wohnung im Ausmaß von ca. 167 m² von der Hälfteeigentümerin, Frau Lieselotte E, genutzt. Die vermieteten Geschäfts- und Büroflächen im Erdgeschoß sowie im 1. Obergeschoß unterliegen dem Kündigungsschutz lt. Mietrechtsgesetz.

Alle Wohnnutzflächen in den Obergeschoßen unterliegen neben dem Kündigungsschutz auch der Mietzinsbildung entsprechend dem jeweiligen Kategoriemietzins lt. Mietrechtsgesetz.

Das ursprüngliche Baujahr des Gebäudes ist nicht mehr ermittelbar und dürfte in das 17. Jahrhundert zurückreichen.

Der gesamte Bauzustand entspricht in keiner Weise den O.Ö. bau- und feuerpolizeilichen Bestimmungen.

Alle konstruktiven und haltbaren Bauteile des Objektes sowie die gesamte Bausubstanz ist mit „schlecht“ zu bewerten.

Bei der Ermittlung des Grundstückswertes an der Gesamtliegenschaft ist die eingeschränkte Nutzungsmöglichkeit hinsichtlich Umbau und Sanierung des Objektes aufgrund des Kündigungsschutzes sowie die Einschränkungen aufgrund der Eigentumsverhältnisse (Hälfteeigentum von Lieselotte E) angemessen zu bewerten und in Abzug zu bringen.

Zur Ermittlung der Restnutzungsdauer eines Gebäudes ist dessen tatsächlicher Bauzustand (das ist das Mauerwerk bzw. die konstruktiven und haltbaren Bauteile) maßgebend.

Dieser Bauzustand und die sich daraus ableitende Restnutzungsdauer des Gebäudes ist im Zuge des Lokalaugenscheines (erfolgt am 18. Oktober 1993) zu beurteilen.

Somit ergibt sich folgende Bewertung:

| | |
|--|-----------------|
| Gesamtnutzungsdauer | 100 Jahre |
| Abschlag aufgrund des Alters des Objektes und des festgestellten Bauzustandes minus 75 % | <u>75 Jahre</u> |
| | 25 Jahre |

Aus dem Schreiben des Bundesdenkmalamtes an die A- GmbH vom 5. August 1998 ist

Folgendes zu entnehmen:

Unter Bezugnahme auf die Vorlage der Zusammenstellung vom 25. Juni 1998 der für die Instandsetzung und Adaptierung des unter Denkmalschutz stehenden Gebäudes X , H,

aufgewendeten Gesamtkosten in der Gesamthöhe von 17.508.274,03 S excl. MWSt wird nach Prüfung mitgeteilt, dass im Sinne der §§ 8 und 28 EStG idgF 80 % der Anschaffungs- und Herstellungskosten in der Höhe von 14.006.619,00 S excl. MWSt als im Interesse der Denkmalpflege bescheinigt werden.

Ursprünglich wurden aus der gegenständlichen Tätigkeit (Adaptierung und Sanierung des Gebäudes H , Vermietung von Wohn- und Geschäftsräumlichkeiten) Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt.

Seit 1996 erzielt die Bw Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, da die von ihr entfaltete Tätigkeit nunmehr den Umfang der Vermögensverwaltung nicht überschreitet (vgl. Jahresabschluss zum 31. Dezember 1996, Gewinnermittlung).

Laut Firmenbucheintragung vom 22. August 1995 ergaben sich folgende Änderungen bei den Kommanditisten: die Funktionen von Josef Ü, Ferdinand A und August I wurden gelöscht; Franz Sp übernahm als Sonderrechtsnachfolger nach August I dessen Einlage von 125.000,00 S; Felix F und Karl W übernahmen die Einlagen der ausgeschiedenen Kommanditisten Ü und A , sodass sich ihre Einlagen auf jeweils 250.000,00 S erhöhten.

Am 6. Juni 2002 schlossen Ing. Siegfried M , Karl W und Felix F folgenden Abtretungsvertrag ab:

Erstens: Im Firmenbuch des Landes- und Handelsgerichtes Ried im Innkreis ist unter FN 1111 die „Z“ Immobilien Ges.m.b.H. & Co. KG mit dem Sitz in XY eingetragen. Persönlich haftende Gesellschafterin ist die „Z“ Immobilien Ges.m.b.H. mit dem Sitz in XY , Kommanditisten sind unter anderem Herr Ing. Siegfried M mit einer Vermögenseinlage von 125.000,00 S, welche einem Anteil von 12,5 % am Vermögen der Gesellschaft entspricht, sowie Karl W mit einer Vermögenseinlage von 250.000,00 S, welche einem Anteil von 25 % am Vermögen der Gesellschaft entspricht.

Zweitens: Herr Ing. Siegfried M tritt hiemit diesen seien vorangeführten Kommanditanteil im Nominale von 125.000,00 S um den Abtretungspreis von 16.350,00 € (Euro sechzehntausenddreihundertfünfzig) an Herrn Felix F ab.
Ebenso tritt Herr Karl W seinen vorangeführten Kommanditanteil im Nominale von 250.000,00 S um den Abtretungspreis von 32.700,00 € (Euro zweiunddreißigtausendsiebenhundert) an Herrn Felix F ab.
Herr Felix F nimmt diese vorangeführten Kommanditanteile hiemit vertraglich an.

Drittens: Die vorangeführten Abtretungspreise werden berichtigt, wie folgt:
Zur teilweisen Abdeckung des Herrn Ing. Siegfried M zustehenden Abtretungspreises überträgt Herr Felix F 100 Stück Aktien der K- AG zum Kurswert von 131,78 € zusammen somit mit einem Kurswert von 13.178,00 € an Herrn Ing. Siegfried M . Der restliche Abtretungspreis in Höhe von 3.172,00 € ist mit allseitiger Unterfertigung dieses Vertrages bar zur Zahlung fällig.

Zur teilweisen Abdeckung des Herrn Karl W zustehenden Abtretungspreises überträgt Herr Felix F 200 Stück Aktien der K- AG zum Kurswert von 131,78 € zusammen somit mit einem Kurswert von 26.356,00 € an Herrn Karl W . Der restliche Abtretungspreis in Höhe von 6.344,00 € ist mit allseitiger Unterfertigung dieses Vertrages bar zur Zahlung fällig.
Die vorangeführten Übertragungen der Aktien durch Herrn Felix F an die abtretenden Kommanditisten hat unverzüglich nach Vorliegen der erforderlichen Zustimmungen durch die übrigen Aktionäre der K- AG zu erfolgen.

Viertens: Der übernehmende Kommanditist erwirbt die vertragsgegenständlichen Kommanditanteile mit allen Rechten und Pflichten, die den abtretenden Kommanditisten der Gesellschaft sowie den Mitgesellschaftern gegenüber zustehen bzw. obliegen.

Fünftens: Die abtretenden Kommanditisten haften dafür, dass die vertragsgegenständlichen Kommanditanteile ihr unbeschränktes Eigentum darstellen und nicht mit irgendwelchen Rechten Dritter belastet sind. Sie verpflichten sich, etwa auftretende, noch von ihnen zu vertretende Verbindlichkeiten unverzüglich zu berichtigen und den übernehmenden Kommanditisten sowohl diesbezüglich als auch hinsichtlich allfälliger Verbindlichkeiten der Gesellschaft selbst, die vor dem Abtretungsstichtag aufgelaufen sind, vollkommen klag- und schadlos zu halten. Sie erklären ferner, dass neben den dem übernehmenden Kommanditisten bekannten Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages keinerlei Vereinbarungen oder Beschlüsse bestehen, die die mit den vertragsgegenständlichen Kommanditanteilen verbundenen Mitgliedschaftsrechte beeinflussen.

Sechstens: Einvernehmlich wird als Tag des Überganges aller mit den gegenständlichen Kommanditanteilen verbundenen Rechte und Verbindlichkeiten auf den übernehmenden Kommanditisten einschließlich der mit diesen Kommanditanteilen verbundenen Ertrags- bzw. Verlustanteilen der 01.01.2002 vereinbart, sodass ab diesem Zeitpunkt Gewinn und Verlust in Ansehung der gegenständlichen Kommanditanteile den übernehmenden Kommanditisten zustehen bzw. von diesen zu vertreten sind.

Siebentens: Der übernehmende Kommanditist erklärt, den Gesellschaftsvertrag der „Z“ Immobilien Ges.m.b.H. & Co. KG in der derzeitigen Fassung zu kennen.

Achtens: Sämtliche mit der Errichtung und Vergebung dieses Vertrages verbundenen Kosten trägt der übernehmende Kommanditist.

Neuntens: Dieser Vertrag wird in einer Urschrift errichtet, die für den übernehmenden Kommanditisten bestimmt ist, während die abtretenden Kommanditisten sowie die Gesellschaft selbst je eine einfache oder beglaubigte Abschrift hievon erhalten.

Am 24. Juni 2002 schlossen Heinrich K , Josef S , Franz Sp und Felix F folgenden Abtretungsvertrag ab:

Erstens: Im Firmenbuch des Landes- und Handelsgerichtes XY ist unter FN 1111 die „Z“ Immobilien Ges.m.b.H. & Co. KG mit dem Sitz in XY eingetragen.

Persönlich haftende Gesellschafterin ist die „Z“ Immobilien Ges.m.b.H. mit dem Sitz in XY, Kommanditist sind unter anderem Herr Heinrich K mit einer Vermögenseinlage von 125.000,00 S, welche einem Anteil von 12,5 % am Vermögen der Gesellschaft entspricht.

Zweitens: Herr Heinrich K tritt hiemit von diesem seinem vorangeführten Kommanditanteil von 125.000,00 S einen Anteil im Nominale von 25.000,00 S um den Abtretungspreis von 3.270,00 € (Euro dreitausendzweihundertsiebzig) an Herrn Franz Sp sowie einen Anteil im Nominale von 75.000,00 S um den Abtretungspreis von 9.810,00 € (Euro neuntausendachthundertzehn) an Herrn Felix F ab.

Die Herren Josef S, Franz Sp und Felix F nehmen die vorangeführten Kommanditanteile hiemit vertraglich an.

Drittens: Die vorangeführten Abtretungspreise sind jeweils bis spätestens 31.08.2002 zur Zahlung fällig.

Bis zu diesem Zahlungszeitpunkt wird auf eine Verzinsung oder Wertsicherung verzichtet. Für den Fall des Zahlungsverzuges gelten 10 % p.a. Verzugszinsen hinsichtlich der noch offenen Beträge als vereinbart.

Viertens: Der übernehmenden Kommanditisten erwerben die vertragsgegenständlichen Kommanditanteile mit allen Rechten und Pflichten, die dem abtretenden Kommanditisten der Gesellschaft sowie den Mitgesellschaftern gegenüber zustehen bzw. obliegen.

Fünftens: Der abtretende Kommanditist haftet dafür, dass die vertragsgegenständlichen Kommanditanteile sein unbeschränktes Eigentum darstellen und nicht mit irgendwelchen

Rechten Dritter belastet sind. Er verpflichtet sich, etwa auftretende, noch von ihm zu vertretende Verbindlichkeiten unverzüglich zu berichtigen und die übernehmenden Kommanditisten sowohl diesbezüglich als auch hinsichtlich allfälliger Verbindlichkeiten der Gesellschaft selbst, die vor dem Abtretungsstichtag aufgelaufen sind, vollkommen klag- und schadlos zu halten. Sie erklären ferner, dass neben den den übernehmenden Kommanditisten bekannten Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages keinerlei Vereinbarungen oder Beschlüsse bestehen, die die mit den vertragsgegenständlichen Kommanditanteilen verbundenen Mitgliedschaftsrechte beeinflussen.

Sechstens: Einvernehmlich wird als Tag des Überganges aller mit den gegenständlichen Kommanditanteilen verbundenen Rechte und Verbindlichkeiten auf die übernehmenden Kommanditisten einschließlich der mit diesen Kommanditanteilen verbundenen Ertrags- bzw. Verlustanteilen der 01.01.2002 vereinbart, sodass ab diesem Zeitpunkt Gewinn und Verlust in Ansehung der gegenständlichen Kommanditanteile den übernehmenden Kommanditisten zustehen bzw. von diesen zu vertreten sind.

Siebentens: Die übernehmenden Kommanditisten erklären, den Gesellschaftsvertrag der „Z“ Immobilien Ges.m.b.H. & Co. KG in der derzeitigen Fassung zu kennen.

Achtens: Sämtliche mit der Errichtung und Vergebung dieser Vertrages verbundenen Kosten tragen die übernehmenden Kommanditisten.

Neuntens: Dieser Vertrag wird in einer Urschrift errichtet, die für den abtretenden Kommanditisten bestimmt ist, während die übernehmenden Kommanditisten sowie die Gesellschaft selbst je eine einfache oder beglaubigte Abschrift hievon erhalten.

Auf Grund obiger Ausführungen belaufen sich die Kommanditanteile an den Stichtagen

31. Dezember 2001 und 31. Dezember 2002 auf nachstehende Werte:

| | Stand zum 31.12.2001 | Abtretung 2002 | Stand zum 31.12.2002 |
|------------------|---------------------------------|---|---------------------------------|
| Felix F | 25,00 % | 12,50 % von M 25,00 % von W <u>07,50 % von K</u> 45,00 % | 70,00 % |
| Josef S | 12,50 % | 2,50 % von K | 15,00 % |
| Karl W | 25,00 % | -25,00 % an F | 0,00 % |
| Ing. Siegfried M | 12,50 % | -12,50 % an F | 0,00 % |
| Heinrich K | 12,50 % | -02,50 % an S -02,50 % an Sp <u>-07,50 % an F</u> -12,50 % | 0,00 % |
| Franz Sp | <u>12,50 %</u> | 2,50 % von K | <u>15,00 %</u> |
| | 100,00 % | | 100,00 % |

Die Einkunftsanteile für die drei ausgeschiedenen Kommanditisten stellen sich wie folgt dar:

| Jahr | W | M | K |
|-------------|--------------|--------------|--------------|
| 1993 | -40.466,00 S | -40.466,00 S | -40.466,00 S |

| | | | |
|---------------|----------------------|---------------------|---------------------|
| 1994 | -38.967,00 S | -38.967,00 S | -38.966,00 S |
| 1995 | -210.087,00 S | -107.001,00 S | -110.531,00 S |
| 1996/1 | 119.123,00 S | 85.348,00 S | 85.348,00 S |
| 1996/2 | -117.987,00 S | -58.994,00 S | -63.509,00 S |
| 1997 | 102.466,00 S | 51.233,00 S | 51.233,00 S |
| 1998 | -216.979,00 S | -108.489,00 S | -108.489,00 S |
| 1999 | -97.368,00 S | -48.684,00 S | -48.684,00 S |
| 2000 | -180.297,00 S | -90.148,00 S | -90.148,00 S |
| 2001 | <u>-118.239,00 S</u> | <u>-59.119,00 S</u> | <u>-59.119,00 S</u> |
| ATS | -798.801,00 S | -415.287,00 S | -423.331,00 S |
| Euro | -58.051,13 € | -30.180,08 € | -30.764,66 € |
| 2002 | <u>21.364,30 €</u> | <u>10.682,15 €</u> | <u>10.628,15 €</u> |
| gesamt | -36.686,83 € | -19.497,93 € | -20.136,51 € |

Die von der Bw vorgelegte Prognoserechnung ergibt folgendes Bild:

| G+V | 1996 | 1997 | 1998 | 1999 |
|----------------------------------|----------------------|------------------------|------------------------|------------------------|
| Einnahmen Vermietung | | | | |
| Mieteinnahmen | <u>411.000,00 S</u> | <u>360.000,00 S</u> | <u>789.000,00 S</u> | <u>885.000,00 S</u> |
| Einnahmen gesamt | 411.000,00 S | 360.000,00 S | 789.000,00 S | 885.000,00 S |
| Ausgaben Vermietung | | | | |
| Fremdkapitalzinsen | -462.000,00 S | -468.000,00 S | -553.000,00 S | -193.000,00 S |
| Zinsen Förderung | 0,00 S | 0,00 S | 0,00 S | -18.000,00 S |
| Konzeption | 0,00 S | 0,00 S | 0,00 S | 0,00 S |
| laufende Kosten | -69.000,00 S | -204.000,00 S | -190.000,00 S | -100.000,00 S |
| kalkulatorischer Mietzinsausfall | -101.000,00 S | -98.000,00 S | -75.000,00 S | -44.000,00 S |
| Vertriebskosten | 0,00 S | 0,00 S | -49.000,00 S | 0,00 S |
| Instandhaltung | -3.000,00 S | -3.000,00 S | -3.000,00 S | -24.000,00 S |
| AfA | <u>-248.000,00 S</u> | <u>-243.000,00 S</u> | <u>-397.000,00 S</u> | <u>-397.000,00 S</u> |
| Ausgaben gesamt | <u>-883.000,00 S</u> | <u>-1.016.000,00 S</u> | <u>-1.267.000,00 S</u> | <u>-776.000,00 S</u> |
| Ergebnis | -472.000,00 S | -656.000 S | -478.000,00 S | 109.000,00 S |
| | | | | |
| Kumm. Ergebnis | -472.000,00 S | -1.128.000,00 S | -1.606.000,00 S | -1.497.000,00 S |
| G+V | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 |

| Einnahmen Vermietung | | | | |
|----------------------------------|------------------------|------------------------|------------------------|----------------------|
| Mieteinnahmen | <u>899.000,00 S</u> | <u>912.000,00 S</u> | <u>926.000,00 S</u> | <u>940.000,00 S</u> |
| Einnahmen gesamt | 899.000,00 S | 912.000,00 S | 926.000,00 S | 940.000,00 S |
| Ausgaben Vermietung | | | | |
| Fremdkapitalzinsen | -183.000,00 S | -173.000,00 S | -162.000,00 S | -151.000,00 S |
| Zinsen Förderung | -20.000,00 S | -20.000,00 S | -20.000,00 S | -20.000,00 S |
| Konzeption | 0,00 S | 0,00 S | 0,00 S | 0,00 S |
| laufende Kosten | -100.000,00 S | -100.000,00 S | -100.000,00 S | -100.000,00 S |
| kalkulatorischer Mietzinsausfall | -45.000,00 S | -45.000,00 S | -46.000,00 S | -47.000,00 S |
| Vertriebskosten | 0,00 S | 0,00 S | 0,00 S | 0,00 S |
| Instandhaltung | -24.000,00 S | -24.000,00 S | -24.000,00 S | -24.000,00 S |
| AfA | <u>-397.000,00 S</u> | <u>-397.000,00 S</u> | <u>-397.000,00 S</u> | <u>-397.000,00 S</u> |
| Ausgaben gesamt | <u>-769.000,00 S</u> | <u>-759.000,00 S</u> | <u>-749.000,00 S</u> | <u>-739.000,00 S</u> |
| Ergebnis | 130.000,00 S | 153.000,00 S | 177.000,00 S | 201.000,00 S |
| | | | | |
| Kumm. Ergebnis | -1.367.000,00 S | -1.214.000,00 S | -1.037.000,00 S | -836.000,00 S |
| G+V | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 |
| Einnahmen Vermietung | | | | |
| Mieteinnahmen | <u>954.000,00 S</u> | <u>958.000,00 S</u> | <u>983.000,00 S</u> | <u>997.000,00 S</u> |
| Einnahmen gesamt | 954.000,00 S | 958.000,00 S | 983.000,00 S | 997.000,00 S |
| Ausgaben Vermietung | | | | |
| Fremdkapitalzinsen | -139.000,00 S | -127.000,00 S | -115.000,00 S | -102.000,00 S |
| Zinsen Förderung | -39.000,00 S | -39.000,00 S | -39.000,00 S | -38.000,00 S |
| Konzeption | 0,00 S | 0,00 S | 0,00 S | 0,00 S |
| laufende Kosten | -100.000,00 S | -100.000,00 S | -100.000,00 S | -100.000,00 S |
| kalkulatorischer Mietzinsausfall | -48.000,00 S | -48.000,00 S | -49.000,00 S | -50.000,00 S |
| Vertriebskosten | 0,00 S | 0,00 S | 0,00 S | 0,00 S |
| Instandhaltung | -24.000,00 S | -24.000,00 S | -24.000,00 S | -24.000,00 S |
| AfA | <u>-397.000,00 S</u> | <u>-397.000,00 S</u> | <u>-397.000,00 S</u> | <u>-397.000,00 S</u> |
| Ausgaben gesamt | <u>-747.000,00 S</u> | <u>-735.000,00 S</u> | <u>-724.000,00 S</u> | <u>-711.000,00 S</u> |
| Ergebnis | 207.000,00 S | 223.000,00 S | 259.000,00 S | 286.000,00 S |
| | | | | |
| Kumm. Ergebnis | -629.000,00 S | -406.000,00 S | -147.000,00 S | 139.000,00 S |
| G+V | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 |

| Einnahmen Vermietung | | | | |
|----------------------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|
| Mieteinnahmen | <u>1.012.000,00 S</u> | <u>1.028.000,00 S</u> | <u>1.043.000,00 S</u> | <u>1.059.000,00 S</u> |
| Einnahmen gesamt | 1.012.000,00 S | 1.028.000,00 S | 1.043.000,00 S | 1.059.000,00 S |
| Ausgaben Vermietung | | | | |
| Fremdkapitalzinsen | -89.000,00 S | -76.000,00 S | -61.000,00 S | -47.000,00 S |
| Zinsen Förderung | -38.000,00 S | -57.000,00 S | -56.000,00 S | -56.000,00 S |
| Konzeption | 0,00 S | 0,00 S | 0,00 S | 0,00 S |
| laufende Kosten | -100.000,00 S | -100.000,00 S | -100.000,00 S | -100.000,00 S |
| kalkulatorischer Mietzinsausfall | -51.000,00 S | -51.000,00 S | -52.000,00 S | -53.000,00 S |
| Vertriebskosten | 0,00 S | 0,00 S | 0,00 S | 0,00 S |
| Instandhaltung | -24.000,00 S | -24.000,00 S | -24.000,00 S | -24.000,00 S |
| AfA | <u>-397.000,00 S</u> | <u>-397.000,00 S</u> | <u>-397.000,00 S</u> | <u>-397.000,00 S</u> |
| Ausgaben gesamt | <u>-699.000,00 S</u> | <u>-705.000,00 S</u> | <u>-690.000,00 S</u> | <u>-677.000,00 S</u> |
| Ergebnis | 313.000,00 S | 323.000,00 S | 353.000,00 S | 382.000,00 S |
| | | | | |
| Kumm. Ergebnis | 452.000,00 S | 775.000,00 S | 1.128.000,00 S | 1.510.000,00 S |
| G+V | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 |
| Einnahmen Vermietung | | | | |
| Mieteinnahmen | <u>1.074.000,00 S</u> | <u>1.091.000,00 S</u> | <u>1.107.000,00 S</u> | <u>1.124.000,00 S</u> |
| Einnahmen gesamt | 1.074.000,00 S | 1.091.000,00 S | 1.107.000,00 S | 1.124.000,00 S |
| Ausgaben Vermietung | | | | |
| Fremdkapitalzinsen | -32.000,00 S | -16.000,00 S | -1,00 S | 0,00 S |
| Zinsen Förderung | -55.000,00 S | -54.000,00 S | -71.000,00 S | -70.000,00 S |
| Konzeption | 0,00 | 0,00 S | 0,00 S | 0,00 S |
| laufende Kosten | 100.000,00 S | -100.000,00 S | -100.000,00 S | -100.000,00 S |
| kalkulatorischer Mietzinsausfall | -54.000,00 S | -55.000,00 S | -55.000,00 S | 56.000,00 S |
| Vertriebskosten | 0,00 S | 0,00 S | 0,00 S | 0,00 S |
| Instandhaltung | -24.000,00 S | -24.000,00 S | -24.000,00 S | 0,00 S |
| AfA | <u>-397.000,00 S</u> | <u>-397.000,00 S</u> | <u>-397.000,00 S</u> | <u>-397.000,00 S</u> |
| Ausgaben gesamt | <u>-662.000,00 S</u> | <u>-646.000,00</u> | <u>-648.000,00 S</u> | <u>-623.000,00 S</u> |
| Ergebnis | 412.000,00 S | 445.000,00 S | 459.000,00 S | 501.000,00 S |
| | | | | |
| Kumm. Ergebnis | 1.922.000,00 S | 2.367.000,00 S | 2.826.000,00 S | 3.327.000,00 S |

Die erzielten Vermietungsergebnisse stellen sich wie folgt dar:

| Jahr | Einkünfte aus V+V (S) | Einkünfte aus V+V (€) |
|-------------|------------------------------|------------------------------|
| 1996 | 558.067,00 | |
| 1997 | 409.865,00 | |
| 1998 | -837.915,00 | |
| 1999 | -359.471,00 | |
| 2000 | -721.187,00 | |
| 2001 | <u>-472.955,00</u> | |
| | -1.423.596,00 | -103.456,75 |
| 2002 | | 41.044,32 |
| 2003 | | 12.903,33 |
| 2004 | | 12.466,57 |
| 2005 | | 16.557,15 |
| 2006 | | 12.755,25 |
| 2007 | | 15.541,31 |
| 2008 | | 16.868,05 |
| 2009 | | <u>7.586,52</u> |
| | | 32.265,75 |

Die vorgelegten Mietverträge zeigen betreffend der Vermietung von Geschäftsräumlichkeiten ab Ende 1995, betreffend der Wohnungen ab 1998 eine durchgehende Vermietung bis in die Gegenwart.

Auf den Inhalt dieser Verträge wird verwiesen.

Über die Berufungen wurde erwogen:

Die Bw erklärte seit ihrer Gründung bis 1995 aus ihrer Tätigkeit (Ankauf von unbebauten und bebauten Grundstücken und den dazu notwendigen Adaptierungen, Neuerrichtung von Objekten, gewerbliche Bestandgabe von angeschafften Wohn- und Geschäftsräumlichkeiten) Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Seit 1996 entfaltet die Gesellschaft lediglich eine Tätigkeit, die den Umfang der Vermögensverwaltung nicht mehr überschreitet und erzielt daher nunmehr Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Eine Personengesellschaft, die ausschließlich Vermögensverwaltung betreibt, erzielt damit nur außerbetriebliche Einkünfte. Aus steuerlichen Gründen ist daher für diese Einkunftsart der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu ermitteln § 2 Abs. 4 Z 2 EStG 1988).

Der Übergang von einer betrieblichen zu einer außerbetrieblichen Einkunftsart bedeutet eine Betriebsaufgabe. Diesem Umstand hat die Bw dadurch entsprochen, dass sie – steuerlich – per 1.1.1996 eine Aufgabebilanz erstellt und den Aufgabegewinn ermittelt hat.

Strittig ist, ob die Betätigung der (nunmehr ausgeschiedenen) Kommanditisten W, M, als Einkunftsquelle oder als steuerlich nicht beachtliche Liebhaberei zu beurteilen ist.

Da es sich bei der Bw um eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit handelt, sieht die Liebhabereiverordnung eine Liebhabereiprüfung sowohl auf Ebene der Personengesellschaft (§ 4 Abs. 2) als auch auf Ebene der Gesellschafter bzw. Mitglieder vor (§ 4 Abs. 3) vor. Beide Untersuchungen haben im Feststellungsverfahren gemäß § 188 BAO (VwGH 17.5.1989, 85/13/0176) zu erfolgen.

Zunächst ist zu untersuchen, ob die gemeinschaftliche Betätigung auf Ebene der Gemeinschaft eine Einkunftsquelle ist, wobei die Art der Betätigung ausschlaggebend ist.

Die Bw beschäftigt sich seit 1996 ausschließlich mit der Vermietung von Geschäfts- und Wohnräumlichkeiten in dem von ihr vorher gekauften (Hälfteeigentum) Objekt XXYZ, wobei ihre Tätigkeit über den Rahmen der Vermögensverwaltung nicht hinausgeht.

Gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104 und 105.

Einkünfte im Sinne des Einkommensteuergesetzes 1988 (§ 2 Abs. 3 Z 6 und Abs. 4 Z 2) sind der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 15 und 16).

Den gesetzlichen Formulierungen des § 2 Abs. 2 EStG 1988 über den Verlustausgleich ist das Verständnis zu entnehmen, dass unter Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 (und um solche handelt es sich bei jenen aus Vermietung und Verpachtung) nur die wirtschaftlichen Ergebnisse solcher Tätigkeiten verstanden werden dürfen, die sich in der betriebenen Weise objektiv zur Erzielung eines der Besteuerung zugänglichen Gesamterfolges in vertretbarer Zeit eignen und denen das Bestreben zur Erzielung eines solchen Erfolges zu Grunde liegt (VwGH 25.11.1999, 97/15/0144).

In diesem Sinne wurde § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung 1993 (BGBl.Nr. 33/1993 – anwendbar laut § 8 Abs. 1 ab 1993; in der Folge kurz LVO 1993) Folgendes ausgeführt:

„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.“

Maßgeblich ist demnach nicht der tatsächlich erwirtschaftete Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben der Täglichen nach einem solchen Erfolg. Der Zeitraum innerhalb dessen ein der positiven Steuererhebung aus der betroffenen Einkunftsart zugänglicher wirtschaftlicher Gesamterfolg erwirtschaftet werden kann, muss absehbar sein. Als noch absehbar wird bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ein Zeitraum von rund 20 Jahren gesehen (sh. VwGH 25.11.1999, 97/15/0144; 10.7.1996, 92/15/0101).

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates handelt es sich bei der gegenständlichen Tätigkeit um eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 der Liebhábereiverordnung.

Da Verluste angefallen sind, hat der UFS mit Rücksicht auf den oben dargelegten angenommenen Sachverhalt an Hand der in § 2 Abs. 1 LVO 1993 normierten Kriterien zu prüfen, ob eine Überschusserzielungsabsicht im Sinne dieser Bestimmung vorlag, und dies gemäß § 2 Abs. 3 LVO 1993 nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtüberschuss geplant war, zum üblichen Kalkulationszeitraum zu beurteilen.

Da die mit BGBl. II 1997/358 novellierte Fassung des § 2 Abs. 3 LVO im gegenständlichen Fall noch nicht anzuwenden ist – der Beginn der Tätigkeit und somit des maßgeblichen Zeitraumes lag vor dem 14. November 1997 (siehe § 8 Abs. 3 erster Satz LVO, BGBl. II 1997/358) – ist in diesem Zusammenhang die zur Rechtslage vor dem Geltungsbereich der erwähnten Novelle ergangene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu beachten.

Für Zeiträume, in der die LVO 1993 in der Stammfassung zur Anwendung kommt, hat der Verwaltungsgerichtshof wiederholt generell ausgesprochen, dass die Liegenschaftsvermietung dann als Liebháberei zu qualifizieren ist, wenn nach der konkret ausgeübten Art der Vermietung nicht innerhalb eines Zeitraumes von ca. 20 Jahren ein „Gesamtgewinn“ bzw. Gesamt-Einnahmenüberschuss erzielbar ist (VwGH 30.1.2003, 99/15/0040 zur Vermietung

einer Eigentumswohnung; VwGH 23.3.2000, 97/15/0009 zur Vermietung eines Hauses mit mehreren Wohnungen).

In seinem zuletzt genannten Erkenntnis vom 23.3.2000, 97/15/0009, hielt er zudem fest, dass dieser Zeitraum von ca. 20 Jahren nur zur Anwendung kommen könne, wenn der Plan des Steuerpflichtigen dahin gehe, die Vermietung zumindest bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen. Es müsse aber der Annahme der Ertragsfähigkeit einer Vermietungsbetätigung nicht entgegenstehen, wenn die Liegenschaft vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses übertragen werde.

Die einkommensteuerrechtliche Relevanz, also die Einkunftsquelleneigenschaft einer Gebäudevermietung, ist danach zu beurteilen, ob die geprüfte Tätigkeit in der tatsächlich betriebenen Art und Weise objektiv Aussicht hat, sich lohnend zu gestalten. Dem subjektiven Ertragsstreben desjenigen, der sich als Vermieter betätigt, kommt für die Beurteilung der wirtschaftlichen Ergebnisse der Tätigkeit als Einkünfte im Sinne des EStG dann Bedeutung zu, wenn die Prüfung der objektiven Komponente der Ertragsfähigkeit der Betätigung kein eindeutiges Bild ergibt, dies allerdings nur insoweit, als ein solches Ertragsstreben durch ein Handeln nach den Wirtschaftlichkeitsprinzipien nach außen erkennbar in Erscheinung tritt. Unter der Ertragsfähigkeit einer Betätigung als Tatbestandsvoraussetzung ihrer Einkunftsquelleneigenschaft ist die Eignung der Tätigkeit zu verstehen, einen wirtschaftlichen Gesamterfolg innerhalb eines absehbaren Zeitraumes abzuwerfen. Dass dabei das im Falle der Unergiebigkeit der Prüfung der objektiven Komponente der Ertragsfähigkeit der Betätigung subsidiär maßgebliche Tatbestandselement des Ertragsstrebens des Vermieters nur insoweit maßgebend sein kann, als es durch ein Handeln nach Wirtschaftlichkeitsprinzipien nach außen erkennbar in Erscheinung tritt, hat seinen Grund im Erfordernis der Objektivierbarkeit auch subjektiv geprägter, weil im inneren Willens- und Vorstellungsbereich der betroffenen Person gelegener Tatbestandselemente. Auf Dauer gerichtetes Ertragsstreben aber setzt ein Handeln nach Wirtschaftlichkeitsprinzipien zwangsläufig voraus (vgl hiezu VwGH 3.7.1996, 93/13/0171).

Als Einkunftsquelle ist die Vermietung anzusehen, wenn sie geeignet ist, in vertretbarer Zeit einen Erfolg zu erbringen. Unvorhersehbar notwendig gewordene Investitionen, Schwierigkeiten in der Abwicklung eines eingegangenen Bestandverhältnisses, unerwartete Probleme auf der Suche nach einem Nachfolgemiete und vergleichbare Unwägbarkeiten können auch bei einer nach dem Wirtschaftlichkeitsprinzip und mit objektiver Ertragsaussicht betriebenen Vermietungstätigkeit unvorhergesehene Verlust entstehen lassen. Nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen (subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben des

Vermieters nach einem solchen Erfolg) ist Tatbestandsvoraussetzung für das Vorliegen von Einkünften iSd EStG.

Der Zeitraum, innerhalb dessen ein wirtschaftlicher Gesamterfolg erwirtschaftet werden kann, muss absehbar sein, um den wirtschaftlichen Ergebnissen einer in bestimmter Weise betriebenen Tätigkeit die Qualifikation von Einkünften im Sinne des EStG zuordnen zu können. Unter einem absehbaren Zeitraum zur Möglichkeit der Erzielung eines wirtschaftlichen Gesamterfolges bei einer Vermietungstätigkeit muss eine Zeitspanne verstanden werden, die zum getätigten Mitteleinsatz bei Betrachtung der Umstände des konkreten Falles in einer nach der Verkehrsauflassung vernünftigen, üblichen Relation steht. Absehbar ist ein solcher Zeitraum, der insbesondere im Verhältnis zum eingesetzten Kapital und zur verkehrsüblichen Finanzierungsdauer für die Abdeckung des insgesamt getätigten Aufwandes bis zur Erzielung des wirtschaftlichen Gesamterfolges nach bestehender Übung in Kauf genommen wird. Maßstab ist hierbei die Übung jener Personen, bei denen das Streben nach der Erzielung von Einkünften beherrschend im Vordergrund steht und anderweitige Motive, etwa jenes nach späterer Befriedigung eines Wohnbedürfnisses oder Steuervermeidung für ihr Handeln nicht maßgebend sind. Handeln nach dem Wirtschaftlichkeitsprinzip schließt längerfristige Rentabilitätsberechnungen nicht aus. Eine Zeitspanne, die nach den wirtschaftlichen Gepflogenheiten des betroffenen Verkehrskreises als übliche Rentabilitätsdauer des geleisteten Mitteleinsatzes kalkuliert wird, muss noch als absehbar gelten (vgl. nochmals VwGH 3.7.1996, 93/13/0171). Die in § 2 Abs. 4 bzw. 3 LVO 1993 genannten Zeiträume („überschaubarer Zeitraum“, „üblicher Kalkulationszeitraum“) entsprechen diesen Anforderungen.

Von Liebhaberei ist nur dann auszugehen, wenn eine Betätigung über einen längeren Zeitraum einen Gesamtverlust aufweist. Zwar sind auch negative Betriebsergebnisse im Gesamtbetrag der Einkünfte zu erfassen und im Rahmen des Verlustausgleichs mit positiven Ergebnissen zu saldieren. Von einer Einkunftsquelle ist aber nur dann auszugehen, wenn auf Dauer gesehen Gewinne bzw. Überschüsse erzielt werden und die Eignung zur Erzielung eines Reinertrages vorliegt. Andernfalls sind Verluste aus solchen Betätigungen ertragsteuerlich unbeachtlich, damit zusammenhängende Ausgaben nach § 20 Abs. 2 nicht abzugsfähig (Jakom/Laudacher, EStG, 2010, § 2 Rz 220).

Anhand der vorliegenden Prognoserechnungen und unter Berücksichtigung der nach § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO maßgeblichen Bewirtschaftungskriterien ist daher zu prüfen, ob die gegenständliche Betätigung durch die Absicht veranlasst war, hieraus binnen 20 Jahren einen Gesamtgewinn zu erzielen, wobei das Schwergewicht dieser Kriterienprüfung auf der bis zum

jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretenen Entwicklung liegt, nicht hingegen auf nachfolgenden Jahren (VwGH 22.1.2004, 98/14/0003).

Ob hingegen die Betätigung darauf angelegt war, binnen 25 oder mehr Jahren einen Gesamtgewinn zu erzielen, bleibt mangels Anwendbarkeit der Liebhabereiverordnung in ihrer Fassung des BGBI. II 1997/358 und im Hinblick auf die Rechtsprechung des VwGH ohne Bedeutung.

Die von der Bw vorgelegte – in sich schlüssige – Prognoserechnung zeigt bereits im zwölften Jahr (ab 1996) der Betätigung die Erzielung eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten.

Das gleiche Bild ergeben die tatsächlich erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

| Jahr | Einkünfte aus V+V (S) | Einkünfte aus V+V (€) | Kumm. Ergebnis |
|------------------|------------------------------|------------------------------|-----------------------|
| 1996 (1) | 558.067,00 | | 558.067,00 S |
| 1997 (2) | 409.865,00 | | 967.932,00 S |
| 1998 (3) | -837.915,00 | | 130.017,00 S |
| 1999 (4) | -359.471,00 | | -229.454,00 S |
| 2000 (5) | -721.187,00 | | -950.641,00 S |
| 2001 (6) | <u>-472.955,00</u> | | -1.423.596,00 S |
| | -1.423.596,00 | -103.456,75 | -103.456,75 € |
| 2002 (7) | | 41.044,32 | -62.412,43 € |
| 2003 (8) | | 12.903,33 | -49.509,10 € |
| 2004 (9) | | 12.466,57 | -37.042,53 € |
| 2005 (10) | | 16.557,15 | -20.485,38 € |
| 2006 (11) | | 12.755,25 | -7.730,13 € |
| 2007 (12) | | 15.541,31 | 7.811,18 € |
| 2008 (13) | | 16.868,05 | 24.679,23 € |
| 2009 (14) | | <u>7.586,52</u> | 32.265,75 |

Innerhalb des 20-jährigen Zeitraumes wurde ein positives Gesamtergebnis erzielt. Auf Gesellschaftsebene liegt daher eine Einkunftsquelle vor.

Ist auf Gesellschaftsebene von einer Einkunftsquelle auszugehen, ist eine weitere Prüfung des voraussichtlichen Beteiligungsergebnisses – bei zeitlich unbegrenzten Beteiligungen – von

solchen geht der Unabhängige Finanzsenat aufgrund der vorgelegten Verträge aus – nur dann erforderlich, wenn besondere Aufwendungen (Ausgaben) oder Vergütungen vorliegen.

Im gegenständlichen Fall wurde die zu beurteilende Vermietungstätigkeit der Kommanditisten W, M und K vor Erzielung eines Gesamterfolges durch die Abtretung ihrer Kommanditanteile im Juni 2002 beendet. Es liegt somit ein „abgeschlossener Betätigungszeitraum“ vor. Diese Beendigung hat für sich allein gesehen keinen Einfluss auf die für den abgelaufenen Zeitraum vorzunehmende Beurteilung, ob die Betätigung in der ausgeübten Weise geeignet gewesen wäre, einen Gesamterfolg abzuwerfen (Doralt/Renner, Einkommensteuergesetz, Kommentar, §2 Tz 457).

Die Einkunftsanteile für die drei ausgeschiedenen Kommanditisten stellen sich ab 1996 wie folgt dar:

| Jahr | W | M | K |
|---------------|----------------------|---------------------|---------------------|
| 1996/1 | 119.123,00 S | 85.348,00 S | 85.348,00 S |
| 1996/2 | -117.987,00 S | -58.994,00 S | -63.509,00 S |
| 1997 | 102.466,00 S | 51.233,00 S | 51.233,00 S |
| 1998 | -216.979,00 S | -108.489,00 S | -108.489,00 S |
| 1999 | -97.368,00 S | -48.684,00 S | -48.684,00 S |
| 2000 | -180.297,00 S | -90.148,00 S | -90.148,00 S |
| 2001 | <u>-118.239,00 S</u> | <u>-59.119,00 S</u> | <u>-59.119,00 S</u> |
| ATS | -509.281,00 S | -228.853,00 S | -233.368,00 S |
| Euro | -37.011,70 € | -16.631,75 € | -16.959,88 € |
| 2002 | <u>21.364,30 €</u> | <u>10.682,15 €</u> | <u>10.628,15 €</u> |
| gesamt | -15.647,40 € | -5.949,60 € | -6.331,73 € |

Bei der Beurteilung, ob bei Beendigung der Betätigung eine Einkunftsquelle vorliegt oder nicht, sind grundsätzlich nur die Ergebnisse dieses Zeitraumes heranzuziehen. Im gegenständlichen Fall hat sich die Art der Bewirtschaftung (ständige dauerhafte Vermietung von Geschäftsräumlichkeiten und Wohnungen) nicht geändert. Die Erzielung eines Gesamtüberschusses innerhalb eines absehbaren Zeitraumes (dh. innerhalb der nächsten drei, vier Jahre) war zu erwarten.

Der Bw ist es – nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates – jedenfalls gelungen, die objektive Möglichkeit eines Gesamtüberschusses innerhalb von 20 Jahren unter

prognostischem Einsatz der in Zukunft tatsächlich erzielbaren Mieteinnahmen für die ausgetretenen Kommanditisten darzutun.

Die zu beurteilende Tätigkeit wurde in einer Art betrieben, die von vornherein auf Dauer gesehen einen Gesamtüberschuss erwarten lässt. Es liegt daher ungeachtet der Gründe, die zur Beendigung der Betätigung geführt haben, jedenfalls eine Einkunftsquelle vor.

Beilagen: 7 Darstellungen der Aufteilung der Einkünfte

Linz, am 13. Juli 2011