



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck  
Senat (Innsbruck) 1

GZ. RV/0106-I/09

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Steuerberater, vom 22. Februar 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Landeck Reutte vom 1. Februar 2008 betreffend Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO für das Jahr 2006 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die im Jahr 2006 gemäß § 188 BAO erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden mit 3.246,89 € festgestellt. Davon entfallen auf Y K 3.246,89 € und auf X K 0 €.

Der Vorlageantrag wird als unzulässig zurückgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerber (Bw), das Ehepaar X und Y K sind je zur Hälfte Eigentümer des (auch von ihnen bewohnten) Gästehauses Y in L, in dem sie gemeinsam 4 Appartements (Ferienwohnungen) kurzfristig an Feriengäste vermieten. Aus der Vermietung dieser Appartements erzielen sie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die nach § 188 BAO

einheitlich und gesondert festgestellt werden. X K ist berufstätig. Nahezu die gesamten Arbeiten, die mit der Vermietung der Appartements anfallen (Reinigung und Kontrolle der Appartements, Bereitstellung und Reinigung der Gästewäsche, Betreuung der Gäste, An- und Abmeldung, Pflege der Außenanlage, Korrespondenz usw), werden von Y K, die neben den Einkünften aus dieser Vermietung keine weiteren Einkünfte bezieht, durchgeführt. Für diese Tätigkeit wurde ihr seit dem Jahr 1994 jährlich ein Vorausgewinn in der Höhe von 120.000 ATS (bis Ende 2001) bzw. 8.720,74 € (ab 2002) gewährt.

Wie aus den Abgabenerklärungen ersichtlich ist, sind aus der Vermietung der Ferienwohnungen folgende Umsätze bzw. Einkünfte erklärt worden:

Jahr	Umsatz	Gesamt-einkünfte	Vorausgewinn Y K	Anteil an den Einkünften X K	Anteil an den Einkünften Y K
	ATS	ATS	ATS	ATS	ATS
1992	234.967,00	3.497,00	0,00	1.748,50	1.748,50
1993	357.691,00	164.055,00	0,00	82.027,50	82.027,50
1994	374.045,00	101.054,00	120.000,00	-9.473,00	110.527,00
1995	371.009,00	100.459,00	120.000,00	-9.771,00	110.230,00
1996	343.445,00	117.481,00	120.000,00	-1.260,00	118.741,00
1997	315.781,00	70.565,00	120.000,00	-24.718,00	95.283,00
1998	305.050,00	60.920,00	120.000,00	-29.540,00	90.460,00
1999	330.322,00	66.747,00	120.000,00	-26.627,00	93.374,00
2000	362.296,00	68.521,00	120.000,00	-25.740,00	94.261,00
2001	451.490,00	159.832,00	120.000,00	19.916,00	139.916,00
Zwischen-summe	3.446.096,00	913.131,00	960.000,00	-23.437,00	936.568,00
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
Summe	250.437,56	66.359,82	69.765,92	-1.703,23	68.063,05
2002	31.932,00	7.103,00	8.720,74	-809,00	7.912,00
2003	29.110,91	8.315,00	8.720,74	-203,00	8.518,00
2004	27.560,90	909,00	8.720,74	-3.905,00	4.814,00
2005	29.753,63	2.532,00	8.720,74	-3.094,00	5.626,00
2006	27.696,85	3.246,89	8.720,74	-2.736,93	5.983,82
Zwischen-summe	396.491,85	88.465,71	113.369,62	-12.451,16	100.916,87

2007	27.653,77	1.777,88	8.720,74	-3.471,44	5.249,32
2008	27.526,33	335,21	8.720,74	-4.192,77	4.527,98
2009	37.202,73	2.205,93	8.720,74	-3.257,41	5.463,34
2010	32.453,65	1.539,90	8.720,74	-3.590,43	5.130,33
Gesamt-summe	521.328,33	94.324,63	148.252,58	-26.963,21	121.287,84

In der elektronisch eingereichten Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) für 2006 erklärten die Bw gemeinsame Einkünfte von 3.246,89 €, die je zur Hälfte an X K und Y K aufgeteilt wurden.

Gegen den vom Finanzamt am 1. Februar 2008 erklärungsgemäß gemäß § 188 BAO erlassenen Bescheid erhoben die Bw mit Eingabe vom 22. Februar 2008 Berufung und beantragten insoweit eine Änderung der Gewinnverteilung, als bei der Miteigentümerin Y K (wie in den Vorjahren) ein Vorausgewinn von 8.720,74 € anzusetzen sei. Bei ihr führe dies zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von +5.983,82 € und bei ihrem Ehegatten X K von -2.736,93 €.

In einem Vorhalt vom 3. September 2008 ersuchte das Finanzamt um Bekanntgabe auf welcher Grundlage der Miteigentümerin Y K ein Vorwegbezug vom 8.720,74 € gewährt werde. Weiters wurde den Bw mitgeteilt, dass seit Bestehen der Miteigentumsgemeinschaft dem Miteigentümer X K fast ausschließlich Verluste zugewiesen worden seien. Es sei daher nach der Liebhabereiverordnung zu prüfen, ob eine Einkunftsquelle vorliege. Bei der gegebenen Konstellation (Vorwegezüge an Y K) sei es fraglich, ob auf Gesellschafterebene des X K in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamtüberschuss erwirtschaftet werden könne. Nach der derzeitigen Aktenlage sei eine Einkunftsquelle auf Gesellschafterebene des X K nicht erkennbar.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 6. Oktober 2008 wurde zur Rechtfertigung des Vorwegbezuges ein vom Finanzamt angeforderter typischer Tagesablauf der Ehegattin Y K unter Angabe der von ihr durchgeführten Arbeiten und der dafür aufgewendeten Zeit vorgelegt. Dazu wurde ergänzend ausgeführt, aufgrund der Tätigkeit des Ehegatten X K als K-beamter werde nahezu die gesamte Arbeit, die die Vermietung mit sich bringe, von Y K erledigt. Es sei daher vereinbart worden, dass für diese Arbeit bei ihr ein Vorweggewinn von 8.7520,74 € (Anmerkung: bis 2011: 120.000 ATS) berücksichtigt werde. Der verbleibende Gewinn werde entsprechend der Beteiligungsverhältnisse 50 zu 50 aufgeteilt. Zur Liebhabereivermutung wurde vorgebracht, unbestritten sei, dass auf Gesellschaftsebene

eine Einkunftsquelle vorliege. Nach Ermittlung der Einkünfte erfolge die Gewinnverteilung aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Gewinnvereinbarung. Der Gesellschafter, der für eine Gesellschaft arbeite, könne sich zivilrechtlich einen höheren Gewinnanteil ausbedingen. Dieser höhere Gewinnanteil von Y K wirke sich auf den Gewinnanteil ihres Ehegatten X K negativ aus. Es könne aber nicht sein, dass eine Zurechnung der Einkünfte bei der Ehegattin Y K erfolge ohne die Auswirkungen beim Ehegatten X K zu berücksichtigen.

In einem weiteren Schreiben des Finanzamtes vom 15. Dezember 2008 wurde X K ersucht, an Hand der in § 2 Abs. 1 Liebhabereiverordnung angeführten Kriterien (Kriterienprüfung) das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, näher zu begründen.

In einem Antwortschreiben vom 15. Jänner 2009 wurde dazu ausgeführt, das Ausmaß der Verluste in Relation zum Umsatz sei gering und die Entwicklung als konstant zu beurteilen. Die Verluste würden beim Miteigentümer X K durch die vereinbarte Gewinnverteilung entstehen. Die Gesellschaft erwirtschaftete nur Überschüsse. Vergleichbare Betriebe in vergleichbaren Standorten würden kein besseres Ergebnis erwirtschaften, da die Privatzimmervermietung teilweise rückläufig sei. Im Hinblick auf die angebotenen Leistungen könne auf ein absolut marktgerechtes Verhalten verwiesen werden. Die Preisgestaltung richte sich nach den Konkurrenzbetrieben Vorort und unterliege mehr und mehr dem Druck der Vergleichsmöglichkeiten im Internet. Die Preise seien als absolut marktgerecht zu bezeichnen. Es gebe massive und permanente Bemühungen die Ertragslage zu verbessern. Als Beispiel könne die Überdachung der Terrasse mit Errichtung eines Wintergartens für die Gäste angeführt werden.

Sei davon auszugehen, dass auf Gesellschaftsebene eine Einkunftsquelle vorliege, so sei eine weitere Prüfung des Beteiligungsergebnisses bei zeitlich unbegrenzten Beteiligungen nur dann erforderlich, wenn besondere Ausgaben oder Einnahmen vorliegen würden. Der negative Gewinnanteil entstehe nicht durch besondere Ausgaben oder Aufwendungen, sondern sei auf die Gewinnverteilung auf Grund der gesellschaftsrechtlichen Vereinbarung zurückzuführen. Die Gewinnverteilung berücksichtige das Verhältnis des Arbeitseinsatzes der Gesellschafter und sei ebenfalls als marktgerecht zu bezeichnen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Jänner 2009 hob das Finanzamt den Feststellungsbescheid vom 1. Februar 2008 auf und stellte fest, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften zu unterbleiben habe. In der Begründung verwies das Finanzamt auf den mit gleichem Datum ergangenen Bescheid gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO. Darin wird festgestellt, dass der Anteil des Gesellschafters X K für das Jahr 2006 nicht in die

einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2006 miteinzubeziehen sei, weil die Beteiligung keine Einkunftsquelle darstelle. Zusammengefasst wird ausgeführt, die Vermietung von vier Ferienwohnungen stelle eine Betätigung iSd § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung (LVO) dar. Nach der LVO sei auch auf Gesellschafterebene eine Liebhabereiprüfung vorzunehmen. Die Gesellschaft bestehe seit dem Jahr 1992 und habe bis 2006 ausschließlich Einnahmenüberschüsse aus der Vermietung von vier Ferienwohnungen erzielt. Ab dem Jahr 1994 sei der Gesellschafterin Y K eine Arbeitsvergütung von jährlich 120.000 ATS (ab 2002: 8.720,74 EUR) gewährt worden. Dadurch habe sich für den Gesellschafter X K in den Jahren 1994 bis 2006 ein Werbungskostenüberschuss von insgesamt 18.539,75 € ergeben. Ein Ausgleich dieser Werbungskostenüberschüsse sei in einem absehbaren Zeitraum nicht zu erwarten. Entgegen den Ausführungen im Schreiben vom 15. Jänner 2009 entstünden im konkreten Fall die Werbungskostenüberschüsse bei X K sehr wohl durch besondere Vergütungen an seine Ehegattin Y K. Würde diese Vergütung an eine fremde Person bezahlt, hätte die Gesellschaft in den Jahren 1994 bis 2006 ausschließlich Verluste (Werbungskostenüberschüsse) erwirtschaftet. Hier stelle sich jedenfalls die Frage, ob ein Gesellschafter, der der Gesellschaft die Hälfte des Vermögens zur Verfügung stelle, Verlustzuweisungen über 13 Jahre akzeptieren würde. Im konkreten Fall werde dies offensichtlich nur deshalb akzeptiert, weil es sich um eine Ehegattengemeinschaft handle, bei der der Ehegatte die zugewiesenen Verluste ausgleichen könne. Es liege daher auf der Ebene des Gesellschafters X K Liebhaberei vor.

Im Vorlageantrag vom 25. Februar 2009 wurde ergänzend vorgebracht, es entspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens und sei eine tausendfach geübte Praxis von sog. Miteigentumsgemeinschaften, dass die Männer einer nichtselbständigen Arbeit außer Haus nachgingen und die Frauen zu Hause den Zubrot Erwerb der Gästevermietung im gemeinsamen Haus (zivilrechtliches Hälfteneigentum) erledigen würden. Dass der Frau hierfür für ihre Leistungen ein Vorausgewinn zugewiesen werde, der übrigens von Seiten des Finanzamtes in dieser Höhe als adäquat anerkannt worden sei, sei in der Rechtsprechung und Literatur nie in Diskussion gezogen worden. Wenn nun das Finanzamt erwähne, dass der Gesellschafter X K in den letzten 13 Jahren Überschüsse an Werbungskosten erzielt habe, so stimme dies natürlich. Dafür sei die Hauptarbeit betreffend diese Einkunftsquelle ja von seiner Ehegattin erledigt worden, der ihre Mehrleistungen im Wege der Gewinnverteilung adäquat abgegolten worden seien. Die Fiktion des Finanzamtes, dass wenn die in Rede stehende Vergütung an eine fremde Person bezahlt worden wäre, die Gesellschaft Verluste erwirtschaftet hätte, gehe in mehrfacher Hinsicht am Thema vorbei und könne deshalb

keinesfalls überzeugen. Es sei unbestritten, dass die kleine Gästevermietung keine Leistungsvergütungen an fremde Personen zu tragen vermag. Wenn diese Konstellation vorläge, bestünde klar Liebhabereiverdacht – auf Gesellschaftsebene. Eine Gewinnverteilungsvereinbarung zwischen Ehegattengeschaftern belaste nun mal das VuV- Ergebnis nicht, sondern weise Ergebnisse nur verursachungsgerecht zu.

Nach den Liebhabereireichtlinien sei bei einer zeitlich unbegrenzten Beteiligung eine Liebhabereiprüfung auf der Ebene der Gesellschafter nur erforderlich, wenn besondere Vergütungen (Einnahmen) oder Aufwendungen(Ausgaben) vorliegen würden. Der Terminus Vergütungen (Einnahmen) impliziere einen Geldfluss von/nach außen und nicht eine interne Gewinnverteilung.

Die Abgabenbehörde habe die Verpflichtung, den wahren wirtschaftlichen Sachverhalt zu erheben und Tatsachenfeststellungen zu treffen. Es obliege ihr nicht, Fiktionen aufzustellen und Sachverhalte nach ihrem Ermessen umzugestalten.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **I) Wirksamkeit der Berufungsvorentscheidung**

- 1) Vorweg ist festzustellen, dass die Berufungsvorentscheidung vom 28. Jänner 2009, die einer nach § 81 BAO nicht vertretungsbefugten Person zugestellt worden ist und auch keinen Hinweis nach § 101 Abs. 3 BAO enthält, nicht rechtswirksam geworden ist.
- 2) Feststellungsbescheide nach § 188 BAO sind gemäß § 191 Abs. 1 lit. c leg. cit. an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit zu richten, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Nach § 191 Abs. 3 lit. b BAO wirken Feststellungsbescheide im Sinne des § 188 leg. cit. gegen alle, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen.

Damit ein Feststellungsbescheid diesen Gesellschaftern (Mitgliedern) gegenüber aber auch iSd § 97 Abs. 1 BAO wirksam wird, muss er ihnen auch zugestellt sein oder als zugestellt gelten (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2023; Ritz, BAO-Kommentar, § 191 Tz 4). Das ergibt sich aus der Regelung des § 101 Abs. 3 BAO, die für bestimmte Feststellungsbescheide eine Zustellfiktion normiert.

Gemäß § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit

gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge **in der Ausfertigung** hingewiesen wird.

Diese Wirkung von Bescheiden, mit denen Einkünfte einheitlich und gesondert festgestellt werden, kommt nach § 190 Abs. 1 BAO auch Bescheiden zu, mit denen ausgesprochen wird, dass solche Feststellungen zu unterbleiben haben. Auch ein negativer Feststellungsbescheid muss somit die Gesamtheit der Rechtssubjekte erreichen, denen gegenüber das Unterbleiben einer einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften ausgesprochen wird.

Dies bedeutet, dass auch ein negativer Feststellungsbescheid, der einer nach § 81 BAO nicht vertretungsbefugten Person zugestellt wird bzw. keinen Hinweis nach § 101 Abs. 3 BAO enthält, insgesamt keine Wirkung entfaltet.

3) Im gegenständlichen Fall ist die Berufungsvorentscheidung, in der festgestellt worden ist, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte zu unterbleiben hat, Y K zugestellt worden. Vertretungsbefugte Person der Miteigentumsgemeinschaft nach § 81 BAO ist aber nicht sie sondern ihr Ehegatte X K. Zudem enthält der Bescheid auch keinen Hinweis auf § 101 Abs. 3 BAO. Die Berufungsvorentscheidung konnte daher mangels rechtswirksamer Zustellung keine Rechtswirkung erlangen.

4) Unabdingbare Voraussetzung eines Antrages auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ist, dass die Abgabenbehörde erster Instanz eine Berufungsvorentscheidung erlassen hat (VwGH 28.10.1997, 93/14/0146). Da die Berufungsvorentscheidung mangels Zustellung unwirksam und damit rechtlich nicht existent geworden ist, ist daher der Vorlageantrag der Bw gemäß § 276 Abs. 4 iVm § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückzuweisen.

5) Diese Formalentscheidung über den Vorlageantrag berührt aber nicht die Wirksamkeit der Berufung. Der Umstand, dass die Berufungsvorentscheidung nicht wirksam geworden ist, beeinträchtigt nicht die Entscheidungsbefugnis und -pflicht des Unabhängigen Finanzsenates über die vom Finanzamt vorgelegte Berufung, denn die Erlassung einer Berufungsvorentscheidung nach § 276 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen des Finanzamtes und es ist daher durchaus berechtigt, eine Berufung ohne Erlassung einer (rechtswirksamen) Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen. Die Unwirksamkeit der Berufungsvorentscheidung verhinderte im gegenständlichen Fall auch

nicht, dass sich die Bw bzw. ihr steuerlicher Vertreter mit der darin enthaltenen Begründung näher auseinander setzen konnte.

## II) Aufteilung der Einkünfte:

1) Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs kann bei nicht durch Nahebeziehungen verbundenen Gesellschaftern üblicherweise davon ausgegangen werden, dass eine Vereinbarung über die Gewinnverteilung einer Mitunternehmerschaft dem Beitrag der Gesellschafter zur Erreichung des Gesellschaftszweckes entspricht; sobald aber Nahebeziehungen zwischen den Gesellschaftern bestehen, kann ein mangelnder Interessensgegensatz bewirken, dass Gewinnanteile aus privaten Gründen einer Person zugewiesen werden (*Doralt/Kauba*, EStG<sup>10</sup>, § 23 Tz 289; VwGH 16. 9.2003, 2000/14/0069).

Die Gewinnverteilung muss angemessen, dh fremdüblich sein. Eine Überprüfung ist regelmäßig geboten (VwGH 11.5.1993, 89/14/0290) Eine unangemessene Gewinnverteilung ist von der Behörde zu korrigieren. Die Angemessenheit der Gewinnverteilung einer Mitunternehmerschaft richtet sich nach den Gesellschafterbeiträgen. Entscheidend ist, ob sich die Gewinnverteilung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse als angemessen erweist (vgl. Jakom/*Baldauf* EStG, 2012, § 23, Rz 216; VwGH 26.4.2006, 2001/14/0196).

Zudem ist bei Familiengesellschaften die Rechtsprechung zur Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen zu beachten. Demnach können für den Bereich des Steuerrechtes vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen nur Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (ua. Jakom/*Lenneis* EStG, 2012, § 4 Rz 331 ff und die dort angeführte Judikatur).

2) Nach den Angaben der Bw ist zwischen den Ehegatten vereinbart worden, dass der Ehegattin für ihre Arbeitsleistung ein Vorausgewinn von 8.720,74 € zugewiesen wird. Der verbleibende Gewinn werde entsprechend dem Beteiligungsverhältnis 50:50 auf beide beteiligten Ehegatten aufgeteilt. Eine schriftliche Vereinbarung über den der Ehegattin für ihre Arbeitsleistung zu gewährenden Vorausgewinn liegt nicht vor. Es steht aber außer Streit, dass nahezu die gesamte Arbeitsleistung, die mit der gegenständlichen Ferienwohnungsvermietung in Zusammenhang steht, von ihr erbracht worden ist, zudem hat das Finanzamt die Höhe des dafür als Vorausgewinn jährlich angesetzten Betrages von 8.720,74 € nach einer näheren Überprüfung für fremdüblich erachtet. Auch der Unabhängige Finanzsenat sieht keine Veranlassung, die Höhe der Tätigkeitsvergütung insoweit anzuzweifeln, als der dafür

angesetzte Betrag auch einem fremden Dritten für die von der Ehegattin erbrachte Arbeitsleistung bezahlt werden hätte müssen.

Wie aber bereits oben ausgeführt, ist bei einem Fremdvergleich nicht nur darauf abzustellen, ob auch einem fremden Dritten für die von der Ehegattin erbrachte Arbeitsleistung der dafür als Vorausgewinn angesetzte Betrag bezahlt werden hätte müssen, sondern es ist auch zu prüfen, ob sich die Gewinnverteilung insgesamt nach dem Gesamtbild der Verhältnisse als angemessen erweist.

3) Im gegenständlichen Fall erweist sich die Gewinnverteilung insgesamt betrachtet jedoch nicht als angemessen. Bei einer Personengemeinschaft kann nach § 188 BAO nur jener Gewinn auf die Beteiligten aufgeteilt werden, der von dieser Personengemeinschaft auch tatsächlich erwirtschaftet worden ist. Wird wie im gegenständlichen Fall im Zuge der Gewinnverteilung einem Beteiligten für seine Arbeitsleistung ein Vorweggewinn gewährt, so kann dieser Vorweggewinn nicht völlig losgelöst von der Ertragsfähigkeit der gemeinsam bewirtschafteten Einkunftsquelle festgesetzt werden. Vorweggewinne können nur im Rahmen der tatsächlichen wirtschaftlichen Möglichkeiten gewährt werden.

4) Wie oben dargestellt, ist der Ehegattin seit dem Jahr 1994 (mit Ausnahme im Jahr 2001) für ihre Arbeitsleistung ein höherer Vorausgewinn gewährt worden als aus der gemeinsamen Vermietung tatsächlich erzielt worden ist. Diese Form der Gewinnverteilung bewirkt nichts anderes, als dass einerseits der Ehegattin Einkünfte zugerechnet werden, die aus der gemeinsamen Vermietung gar nicht erwirtschaftet worden sind und andererseits dem Ehegatten entsprechende negative Einkünfte zugewiesen werden, obwohl durch die Vermietung insgesamt ein positives Ergebnis erzielt worden ist und beim Ehegatten auch keine nur von ihm zu tragenden Aufwendungen oder Ausgaben angefallen sind, die bei ihm zu einem negativen Ergebnis hätten führen können. Eine derartige Aufteilung der Einkünfte erweist sich – auch unter Bedachtnahme der Arbeitsleistung der Ehegattin - nicht als sachgerecht und hält einem Fremdvergleich nicht stand.

Würde die Ehegattin die gegenständliche Vermietung als Alleineigentümerin führen, so müsste sie sich auch mit jenen Einkünften begnügen, die sie aus dieser Vermietung erwirtschaftet, selbst wenn ihre Arbeitsleistung dadurch nicht hinreichend abgegolten wird. Der Umstand, dass ihr Ehegatte Miteigentümer des Mietobjektes ist und die Einkünfte aus dieser Vermietung gemeinsam erwirtschaftet werden, kann nicht dazu führen, dass sie aus dieser gemeinsamen Vermietung höhere Einkünfte erzielt als sie als Alleineigentümerin des Mietobjektes erzielen würde.

5) Aus der Vereinbarung eines Vorweggewinnes für erbrachte Arbeitsleistungen kann auf Dauer gesehen keine Einkünfteverteilung resultieren, die einem Beteiligten nur Gewinne, dem anderen nur Verluste zuweist. Eine derartige Gewinnverteilungsabrede hält auch einem Fremdvergleich nicht stand. Wie das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung zu Recht darauf hinweist, würde ein fremder Beteiligter, der die Hälfte des gemeinsam bewirtschafteten Gebäudes zur Verfügung stellt, nicht akzeptieren, dass ihm – wie im gegenständlichen Fall – über nahezu 20 Jahre hindurch nur negative Einkünfte zugewiesen werden, während der Mitbeteiligten - auch wenn sie die mit der Vermietung anfallenden Arbeitsleistungen erbringt - höher Einkünfte zugewiesen werden, als aus der gemeinsamen Vermietung dauerhaft tatsächlich zu erwirtschaften sind. Ein wirtschaftlich handelnder fremder Miteigentümer würde eine derartige Vermietung entweder einstellen oder der Miteigentümerin für ihre Arbeitsleistung nur eine Vergütung zugestehen, die aus der gemeinsamen Vermietung (längerfristig) auch tatsächlich erwirtschaftet werden kann.

Die Bw selbst wenden im Vorlageantrag auf den Hinweis des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung, dass aus der gegenständlichen Vermietung nur Werbungskostenüberschüsse erzielt würden, wenn der für die Arbeitsleistung von Y K angesetzte Vorausgewinn an eine fremde Arbeitskraft bezahlt werden müsste, ein, dass die kleine Gästevermietung keine Leistungsvergütungen (in dieser Höhe) an fremde Personen zu tragen vermag. Dies allein zeigt, dass der Ehegattin Y K für ihre Arbeitsleistung ein Vorausgewinn gewährt wird, der im Verhältnis zur Ertragskraft der Vermietung unangemessen hoch ist.

6) Die gegenständliche Gewinnverteilung ist nur auf Grund des mangelnden Interessengegensatzes zwischen den Eheleuten erklärbar, die es einerseits dem Ehegatten ermöglicht, die zugewiesenen negativen Einkünfte aus dieser Vermietung mit seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auszugleichen und andererseits bei der Ehegattin - mangels anderer Einkünfte - zu keiner Steuerbelastung führt.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates kann der Ehegattin für ihre Arbeitsleistung kein höherer Vorausgewinn zugewiesen werden als aus der gemeinsamen Vermietung tatsächlich erwirtschaftet worden ist, auch wenn einer fremden Arbeitskraft für die gleiche Arbeitsleistung ein höherer Betrag bezahlt werden müsste. Für das Berufungsjahr bedeutet dies, dass die aus der gemeinsamen Vermietung erzielten Einkünfte nach § 188 BAO bei X K mit 0 € und bei seine Ehegattin Y K mit den tatsächlich erwirtschafteten Einkünften von 3.246,89 € als Vorausgewinn für ihre Arbeitsleistung anzusetzen sind.

7) Die Annahme von Liebhaberei setzt das Anfallen von Verlusten voraus. Bei der nun geänderten Einkünfteverteilung liegen nicht nur bei der Miteigentumsgemeinschaft (Gemeinschaftsebene) sondern auch beim Miteigentümer X K (Beteiligtenebene) keine negativen Einkünfte (Werbungskostenüberschüsse) vor. Eine Liebhabereiprüfung auf Beteiligtenebene – wie vom Finanzamt vorgenommen - ist daher nicht durchzuführen.

Innsbruck, am 10. August 2012