



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende OR Dr. Maria Grohe und die weiteren Mitglieder HR Dr. Gertraude Langheinrich, Rainer Baburek und Mag. Harald Österreicher am 23. September 2003 über die Berufung der Bw., vertreten durch TPA Thd Partner Austria GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk, vertreten durch Mag. Silvia Pruckner, betreffend Nichtfeststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 1985 bis 1991 nach in Wien 3 durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Hinweis**

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

### **Entscheidungsgründe**

Bei der Berufungswerberin (in der Folge kurz Bw.) handelt es sich um eine aus 11 natürlichen Personen, infolge der Parifizierung der Liegenschaft bis zum Zeitpunkt 30. September 1991 bestehende Hausgemeinschaft, welche im Zeitraum 1985-1991 negative Einkünfte in Höhe von S10.835.127.- aus der Vermietung von Wohnungen und von Geschäftslokalen in Wien, Sgasse, erklärte.

Mit Vertrag vom 20.12.1985 verpflichteten sich die, an der Miteigentümergeinschaft beteiligten Personen einerseits, das obgenannte Gebäude, auf welches gemäß dem Bescheid der MA 64 die Bestimmungen der Assanierung nach dem Stadterneuerungsgesetz Anwendung zu finden hatten, instandzusetzen, auszubauen und zu verbessern, andererseits umgehend Wohnungseigentum zu begründen und jedem Miteigentümer das Nutzungsrecht an einer bestimmten Wohneinheit einzuräumen.

Weiters ist in Pkt. IV dieses Vertrags vereinbart, dass sämtliche Bestandsobjekte bis zur Begründung von Wohnungseigentum von der Miteigentümergeinschaft gemeinschaftlich vermietet werden.

Zunächst wurde seitens des Finanzamtes den Umsatz- und Gewinnfeststellungserklärungen der Jahre 1985 und 1986 nach durchgeführtem Vorhalteverfahren nahezu vollinhaltlich Rechnung getragen, wobei die bezug habenden, in weiterer Folge in Rechtskraft erwachsenen Bescheide den Ausspruch der Vorläufigkeit beinhalteten.

Im Zuge der Einreichung der Abgaben- und Feststellungserklärung für das Jahr 1991 teilte der damalige Vertreter der Bw. dem Finanzamt mit, dass mit Ende September 1991 die Umwandlung des vormaligen Miteigentums in Wohnungseigentum erfolgt sei.

Mit Schriftsatz vom 28.6.1993 wurde der Bw. die Ansicht der Abgabenbehörde erster Instanz mitgeteilt, dass, ob der Beendigung der Miteigentümergeinschaft für diese die Möglichkeit entfallen sei, einen Gesamtüberschuss aus der Vermietungstätigkeit zu erzielen und daher beabsichtigt sei, für 1985 und 1986 endgültige Bescheide zu erlassen, in denen festgestellt wird, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte unterbleibt und ab 1987 entfällt, da keine Einkünfte im Sinne des Einkommensteuergesetzes vorlägen.

Nach mehreren Fristverlängerungen zur Erstattung einer Stellungnahme legte die Bw. am 2.11.1993 durch ihren nunmehrigen steuerlichen Vertreter ein Schreiben des BMF vom 5. Juli 1989 vor, in dem dieses folgendes mitteilte:

*"Wird ein Mietobjekt bisher von der Miteigentümerschaft ausschließlich fremd vermietet und in späterer Folge Wohnungseigentum begründet, so führt dies zu keinen ertragsteuerlichen Auswirkungen, wenn*

- *alle Wohnungen weiterhin fremd vermietet bleiben (also keine Eigennutzung durch den Wohnungseigentümer erfolgt) und*
- *die Wohnungseigentumsanteile den bisherigen Miteigentumsanteilen entsprechen (anderenfalls liegen Veräußerungen vor, die zu steuerlichen Nachteilen führen).*

*Sind diese Voraussetzungen gegeben, dann kann **jeder einzelne Wohnungseigentümer** die bisherigen steuerlichen Begünstigungen im Rahmen der Überschussermittlung in seiner Einkommensteuererklärung weiterhin geltend machen.*

*Ob steuerliche Begünstigungen auf Grund der "Bauherreneigenschaft" bei den gegenständlichen Projekten überhaupt zustehen, ist im Einzelfall zu beurteilen; mangels Kenntnis der näheren Umstände nimmt das BMF dazu nicht Stellung.*

*Die Begründung von Wohnungseigentum löst im gegenständlichen Fall umsatzsteuerliche Folgen aus; da jeder Wohnungseigentümer die Wohnung fremd vermietet, steht aber wiederum der Vorsteuerabzug zu."*

Weiters legte die Bw. Prognoserechnungen sowohl für den Zeitraum 1985 – (September) 1991 (Zeitraum des Bestehens der MEG) als auch für die einzelnen Wohnungseigentümer (bis zum Jahre 1997) zum Zwecke der Beweisführung, dass innerhalb eines Zeitraumes von 12 Jahren aus der Vermietungstätigkeit ein Gesamtüberschuss erzielbar sei, vor.

*Diesen Prognoserechnungen lagen nachfolgende Prämissen zugrunde:*

*Die Instandsetzungsaufwendungen des Jahres 1985 in Höhe von S 6.300.000.- sowie die sonstigen Ausgaben des Jahres 1985 (Nebenkosten lt. V+V RL in Höhe von 2.196.400.- wurden in die Zehntelabsetzung 1985 – 1994 einbezogen und für Zwecke der Liebhabereibetrachtung auf 67 Jahre verteilt.*

*Das sich so ergebende Zwischenergebnis wurde entsprechend den Anteilen der Miteigentümer aufgeteilt (für die Zeit von 1985 bis September 1991). Ab dem Zeitpunkt der Begründung von Wohnungseigentum wurden bei jedem Miteigentümer die jeweils bei ihm anfallenden Mieteinnahmen, bzw. -ausgaben angesetzt.*

*Die persönlichen Werbungskosten wurden vom Beginn an persönlich zugerechnet.*

Aufgrund der vorgelegten Unterlagen konnte festgestellt werden, dass die neuen Miteigentümer noch am 20. Dezember 1985 einen Vertrag schlossen, in welchem sie u.a. festlegen, dass das bestehende Haus entsprechend noch zu erstellender Bau- und Ausstattungspläne instandzusetzen, auszubauen und zu verbessern ist. In eben demselben Vertrag verpflichten sich die Miteigentümer bereits, umgehend Wohnungseigentum zu begründen und jedem Miteigentümer das ausschließliche Nutzungsrecht an einer bestimmten Wohneinheit einzuräumen. Eine vereinbarte Benützungsregelung (Punkt IV.) sieht eine **gemeinschaftliche** Vermietung nur bis hin zur Begründung von Wohnungseigentum vor, eine darüber hinausgehende Einschränkung der freien Verfügung (z.B. das Verbot einer Nutzung für eigene Wohnzwecke) wurde nicht vereinbart, hingegen wurde den künftigen Wohnungseigentümern schon **von Beginn an**, an deren zukünftigen Wohnungen ein **Vormietrecht** eingeräumt.

Auch wurde die Haftung von Beginn an auf die Liegenschaftsanteile eingeschränkt und eine gesamtschuldnerische Haftung sowohl im Innen- als auch im Außenverhältnis ausgeschlossen. Im ebenfalls am 20.12.1985 abgeschlossenen Mietgarantievertrag garantiert Hr GW für einen Zeitraum von fünf Jahren ab Fertigstellung der im Haus Wien, S-gasse befindlichen Lokale und Wohnungen die Vermietung sämtlicher Bestandsobjekte zu einem Mindestmietzins von öS 70.- pro m<sup>2</sup> zuzüglich Betriebskosten und Mehrwertsteuer. Wobei die Vertragsdauer des jeweiligen Mietvertrages den Zeitraum der Mietgarantie nicht überschreiten durfte. Einnahmen aus der Vermietung wurden erstmals im Jahr 1987 erzielt. Mit Ende September 1991 wurde die MEG schließlich durch die Parifizierung beendet.

Aus den im Akt befindlichen Mietvertragsablichtungen ist ersichtlich, dass die Mietverträge, die mit der MEG abgeschlossen worden waren (mit Ausnahme von zwei Geschäftslokalen) nur sehr kurze Zeiträume (1-3 Jahre) umfassten. Aus der ebenfalls vorgelegten Ablichtung des

Mietvertrages vom 12.3.1992 geht hervor, dass **nach erfolgter Parifizierung**, die Mietverträge schon nicht mehr mit der Eigentümergeinschaft, sondern bereits mit den Wohnungseigentümern (hier:GM) abgeschlossen wurden und dass zudem längerfristige Mietvereinbarungen (5 Jahre) getroffen wurden.

Das Finanzamt stellte in der Folge fest, und teilte dies dem steuerlichen Vertreter mit Schreiben vom 29.3.1993 mit, dass die Miteigentümergeinschaft von Beginn an bis zu deren Beendigung ausschließlich Verluste erzielte, es daher eine Überprüfung (sowohl nach den Grundsätzen der LVO für 1990 und 1991, als auch nach den diesbezüglichen Judikaturgrundsätzen für 1985 bis 1989), in wieweit auf Dauer gesehen Einnahmenüberschüsse oder aber ein Gesamtüberschuss zu erwarten gewesen wäre, infolge des abgeschlossenen Zeitraumes als entbehrlich erachtete und den strittigen Sachverhalt nur anhand der faktischen Einkünfte beurteilen wolle, da die Miteigentümergeinschaft keinen Überschuss mehr erzielen könne.

Das Finanzamt vermochte sich der Ansicht der Bw., wonach aufgrund der Weitervermietung keine Änderung der Bewirtschaftung eingetreten sei und somit kein abgeschlossener Beobachtungszeitraum vorliege, nicht anzuschließen. Es vertrat vielmehr die Auffassung, dass die Personen, die nunmehr am Wirtschaftsleben teilnehmen, nicht mehr mit der vorherigen Eigentümergeinschaft (MEG) ident seien und somit allein schon aus diesem Grund der Beobachtungszeitraum betreffend die gemeinschaftliche Tätigkeit beendet sei und damit ein neuer Beobachtungszeitraum für die jeweils einzelnen Vermieter beginne und erließ dementsprechend am 29.2.1996 Bescheide an die MEG, in denen festgestellt wurde, dass die Einkünfte aus der Vermietungstätigkeit in den Jahren 1985-1991 öS 0,00 betragen.

In der, innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist eingebrachten Berufung vom 10.5.1996 führte die Bw. aus, dass die Wohnungseigentumsbegründung die Miteigentümergeinschaft nicht beendet habe und infolge einer Weitervermietung der Wohnungen an fremde Personen keine ertragsteuerlichen Folgen ausgelöst würden. Die Vermietungstätigkeit der Bw. stelle folglich eine Einkunftsquelle dar, weshalb die Feststellung der Einkünfte auf Basis der gelegten Erklärungen beantragt werde.

Diese Berufung wurde mit Berufungsentscheidung vom 25. Mai 2001, GZ. RV/284-15/09/96 und RV/202-15/09/97 von der Finanzlandesdirektion als damals zuständige Abgabenbehörde II Instanz als unzulässig zurückgewiesen, mit der Begründung, dass aufgrund der im September 1991 erfolgten Begründung von Wohnungseigentum die Miteigentümergeinschaft beendet worden und folglich im Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen Bescheide (29.2.1996) rechtlich nicht mehr existent sei, mit der Konsequenz, dass einerseits die Bescheide des Finanzamtes ins Leere gegangen sind, respektive der Bw. in Entsprechung des § 246 Abs 1 BAO das Recht der Berufungserhebung nicht zukam, da die Rechtsmittellegitimation an eine rechtswirksame Bekanntgabe des Bescheides geknüpft ist. Eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof derart, dass die ursprüngliche Zustellung

rechters gewesen und die Zurückweisung rechtswidrig sei, wurde jedoch nicht erhoben.

Am 13. 12. 2001 erließ das Finanzamt neue Bescheide mit geänderten Bescheidadressaten für die Jahre 1985 – 1991, in denen die gem. § 188 BAO erzielten Einkünfte abermals mit öS 0,- festgestellt wurden.

Am 18. Jänner 2002 brachte die Bw. gegen diese Bescheide eine Berufung ein und führte, in Befolgung eines Mängelbehebungsauftrags, darin begründend aus, dass kein abgeschlossener Beobachtungszeitraum vorläge, da der Wohnungseigentümer gemäß § 1 WEG ebenfalls Miteigentümer sei und sich von einem schlichten Miteigentümer nur dadurch unterscheide, dass er ein qualifiziertes Nutzungsrecht an bestimmten Räumlichkeiten habe. Das BMF habe für den konkreten Fall der Miteigentümergeinschaft S-gasse schon im Jahr 1989 bestätigt, dass die Begründung von Wohnungseigentum keine ertragsteuerlichen Auswirkungen habe, wenn alle Wohnungen weiterhin fremd vermietet blieben und die Wohnungseigentumsanteile den bisherigen Miteigentumsanteilen entsprächen. Die Auffassung des BMF finde sich auch in Quantschnigg/Kohler/Lattner/Herzog, Alle Erlässe 1988, Seite 248.

Die Tatsache, dass die Begründung von, den bisherigen (schlichten) Miteigentumsanteilen entsprechendem Wohnungseigentum keine ertragsteuerlichen Konsequenzen habe, ziehe sich wie ein roter Faden durch das Einkommensteuerrecht:

- Instandsetzungszehntel laufen bei den Wohnungseigentümern fort (vgl. Quantschnigg-Schuch, § 28 Tz 52.2; Nolz/Kohler/Margreiter/Quantschnigg, EStR Juli 1987, 255).
- Steuerfreie Beträge laufen bei den Wohnungseigentümern fort (Doralt, § 28 Tz 201; BMF ecolex 1992, 278).
- Die Begründung von Wohnungseigentum stellt keinen Veräußerungsvorgang dar (Quantschnigg-Schuch, § 30 Tz 16.6).

Soweit die bekämpften Bescheide damit begründet würden, dass durch die Begründung von Wohnungseigentum ein abgeschlossener Beobachtungszeitraum vorliege, stünden sie daher in eindeutigen Widerspruch zur herrschenden Rechtslage und zur ständigen Verwaltungspraxis.

In der weiteren Begründung führte die Bw. aus wie folgt:

*"In den Prognoserechnungen, die am 28.6.1996 im Zuge der Berufungsbegründung übermittelt wurden, sind die Instandsetzungen und sonstigen Nebenkosten im jeweiligen Jahr des Abflusses sofort zur Gänze abgesetzt. Lediglich die im Rahmen der 1/10-Absetzung geltend gemachten Herstellungskosten wurden auf die Restnutzungsdauer verteilt. Diese Vorgangsweise entspricht der ständigen Rechtsprechung und der Verwaltungspraxis (vgl. Punkt 8.2 der Liebhabereirichtlinien, AÖF 1998/47).*

*Zum Auslaufen der Sonderwerbungskosten ist festzuhalten, dass diese bei allen Miteigentümern sukzessive abgenommen haben und bei einem Miteigentümer bereits im Jahr 1989, bei anderen erst im Jahr 1993 ausgelaufen sind. Diese Unterschiede in der Entwicklung der Sonderwerbungskosten resultieren aus dem Umstand, dass sie auf individuellen Plänen*

der einzelnen Miteigentümer beruhen. Das planmäßige Auslaufen von Sonderwerbungskosten stellt aber jedenfalls keine Änderung der Bewirtschaftungsart dar (vgl. Punkt 17 der Liebhabereirichtlinien).

*Kalkulationszeitraum:*

Des Weiteren heißt es in der Bescheidbegründung, dass die Mitberücksichtigung der "Nebenkosten" einen "Gesamtgewinn" innerhalb eines 12jährigen Beobachtungszeitraumes nicht zulasse.

Die Begründung ist aus zwei Gründen nicht zutreffend:

- Erstens sind die Nebenkosten in der Prognoserechnung – entgegen den Ausführungen in der Bescheidbegründung – ohnedies im Zeitpunkt des jeweiligen Abflusses voll berücksichtigt worden (vgl. die Ausführungen oben unter Punkt 2.).
- Zweitens beträgt der absehbare Zeitraum, innerhalb dessen ein Gesamtüberschuss zu erzielen ist, gemäß Punkt 16 der Liebhabereirichtlinien nicht 12 Jahre, sondern 20 Jahre ab Beginn der entgeltlichen Überlassung (hier ab 1987) bzw 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Ausgaben (hier ab 1985). Eine entsprechende Optionserklärung im Sinne des § 8 Abs. 3 der Liebhabereiverordnung idF BGBl. II 358/1997 haben wir am 15. Dezember 1998 abgegeben.

Da laut Prognoserechnungen vom 28.6.1996 alle Mit- bzw. Wohnungseigentümer innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamtüberschuss erzielen, liegt keine Liebhaberei vor“.

Als letzten Punkt der Berufung führte die Bw. aus, dass die Bescheide an die einzelnen Miteigentümer als ehemalige Gesellschafter der Miteigentümergeinschaft S-Gasse ergangen seien. Da die Miteigentümer jedoch keine Gesellschafter seien, sei der Bescheidadressat nicht zutreffend bezeichnet, sodass es sich bei den bekämpften Bescheiden um Nichtbescheide handle.

In der mündlichen Berufungsverhandlung erläuterte die steuerliche Vertretung der Bw. den bereits schriftlich, ausführlich dargestellten Sachverhalt und verwies neuerlich darauf, dass es ihrer Meinung nach nur entscheidend sei, ob innerhalb des Kalkulationszeitraumes ein Gesamtüberschuss erwirtschaftet werde. In der Liebhabereiverordnung und im Liebhabereierlass seien alle strittigen Punkte eindeutig geregelt. "Einkünftezurechnungsobjekt" sei immer die natürliche Person. Das einzige, das sich geändert habe, sei der Umstand, dass vorher ein Mietenpool bestanden habe und jeder entsprechend seinem ideellen Anteil, die Mieteinnahmen zugerechnet bekommen habe und er nunmehr nur die Mieten aus der ihm zugeordneten Wohnung erhalte.

Die Begründung des Wohnungseigentums sei von Anfang an geplant gewesen. Gemäß den Liebhabereirichtlinien käme es jedoch dann zu keiner Änderung der Bewirtschaftung, wenn diese von vornherein geplant gewesen sei und führe dies folglich zu keinem neuen Kalkulationszeitraum.

Anschließend legte der Wohnungseigentümer Dr. B. dem Senat eine Aufstellung seiner Einkünfte vor, aus der ersichtlich ist, dass er bereits im Jahr 2003 (d.i.d. 19. Jahr) einen Gesamtüberschuss erzielen wird, wobei in dieser Berechnung keine Zehntelumrechnung vorgenommen wurde.

### ***Der Senat hat erwogen:***

#### *Bescheidadressat*

Der verfahrensrechtlichen Rüge, wonach die einzelnen Miteigentümer keine "Gesellschafter der ehemaligen Miteigentümergeinschaft" seien, ist entgegenzuhalten, dass diese nach geltender Rechtslage eine GesnB bilden und demzufolge ihre Beteiligten sehr wohl Gesellschafter sind bzw. waren, weshalb auch die Bescheidadressaten der angefochtenen Feststellungsbescheide richtig bezeichnet und diese somit rechtswirksam erlassen wurden. Im übrigen wurden sämtliche Miteigentümer der ehemaligen MEG namentlich angeführt und sind somit eindeutig identifizierbar, so dass in diesem Fall ein Missgriff in der Bezeichnung keine rechtlichen Auswirkungen hätte und die Bescheide somit rechtswirksam ergangen sind.

#### *Geltungsbereich der LiebhabereiVO*

Die LiebhabereiVO BGBl. 322/1990 normierte u.a. ihre rückwirkende Anwendbarkeit auf alle nicht endgültig rechtskräftig veranlagten Fälle (Art. II der VO). Im Hinblick auf das Erkenntnis des VfGH vom 12.12.1991, V53/91 u.a., mit dem Art I § 1 Abs 3 Z 1 und Art II aufgehoben wurden, wurde die Liebhabereiverordnung mit Wirkung ab 1.1.1993 neu gefaßt (BGBl.Nr. 33/1993; LVO II) Die Wirksamkeit der LVO I bezieht sich im Anwendungsbereich der Einkommensteuer auf die Veranlagungsjahre 1990 bis 1992, die LVO II (mit 1.1.1993 in Kraft getreten) ist daher im Anwendungsbereich der ESt erst auf Veranlagungsjahre ab 1993 anzuwenden.

Sowohl für Zeiträume vor Inkrafttreten der LVO als auch für Zeiträume, in welchen die LVO I/1990 zur Anwendung kommt, ist die Liegenschaftsvermietung nach herrschender höchstgerichtl. Rechtsprechung dann als Liebhaberei zu qualifizieren, wenn nach der konkret ausgeübten Art der Vermietung nicht innerhalb eines Zeitraumes von 20 Jahren ein "Gesamtgewinn" bzw. "Gesamtüberschuss" erzielbar ist (vgl. VfGH 22.11.2001, 98/15/0056).

#### *Abgeschlossener Beobachtungszeitraum*

In seinem mündlichen Vorbringen verwies die Bw. auf das Erkenntnis des VfGH vom 7.3.1995, B 301/1994, welches u.a. besagt, dass die Frage, welcher Beobachtungszeitraum die Beurteilung der Erfolgsaussichten einer behaupteten erwerbswirtschaftlichen Betätigung erfordert, streng von der Frage zu trennen ist, wann der Gesamtüberschuss erzielt werden muss.

Es gehe nicht an, dass positive Ergebnisse einer von ihrem Zuschnitt durchaus erwerbswirtschaftlichen Tätigkeit abgeschöpft, dafür maßgebliche Aufwendungen aber als

Liebhabeerei außer acht gelassen werden, weil sie zu einer Zeit gemacht wurden, als ein Gesamtüberschuss noch nicht abzusehen war. In solchen Fällen sei die gewinnträchtige Veränderung der Wirtschaftsführung ebenso zu werten wie die Korrektur wirtschaftlicher Fehlentscheidungen.

Gerade aber aus diesem Erkenntnis ist für die Bw. nichts zu gewinnen, da dieses die Beurteilung des Beobachtungszeitraums eindeutig von der Frage trennt, wann ein Gesamtüberschuss erzielt werden muss. Im gegenständlichen Berufungsfall war seitens des Senates vorrangig zu beurteilen, ob ein abgeschlossener Zeitraum vorlag und erst bei Verneinen dieser Frage wäre zu überprüfen gewesen, ob ein Gesamtüberschuss innerhalb des Beobachtungszeitraums erzielbar wäre.

Festgehalten wird, dass am 1.10.1991 Wohnungseigentum begründet wurde.

Dies gab der Vertreter der Bw. dem Finanzamt erstmalig im Zuge der Einreichung der Steuererklärungen für das Jahr 1991 bekannt.

Am 26.7.1994 teilte der damalige steuerliche Vertreter Dr. B. dem Finanzamt mit, dass keine einheitliche und gesonderte Feststellung mehr zu treffen sei, da die Miteigentümergeinschaft 1991 beendet worden sei.

Durch die Intabulation des Wohnungseigentums fand eine Änderung der Unternehmeridentität statt. Während bis September 1991 die Unternehmereigenschaft hinsichtlich der Mieteinkünfte der Hausgemeinschaft zukam, ist ab diesem Zeitpunkt jeder einzelne Wohnungseigentümer (soweit er vermietet) Unternehmer.

In der mündlichen Verhandlung brachte die Bw. vor, dass bis zur Intabulierung ein Mietenpool bestanden habe, während nachher die Mieteinnahmen aus der Wohnung dem jeweiligen Eigentümer direkt zugeflossen seien.

Durch eben diese Vorgangsweise hat sich das Unternehmerrisiko aber grundlegend geändert. Während die Miteigentümergeinschaft am 20.12.1985 zwei Verträge (Mietervermittlungs- und Mietgarantievertrag) mit Hrn. GW zwecks größtmöglicher Absicherung der Mieteinnahmen abgeschlossen hat, können die einzelnen Wohnungseigentümer keine solchen oder ähnliche Verträge vorweisen.

Im vorangeführten Mietervermittlungsvertrag wurde Hr. GW u.a. beauftragt, Mieter namhaft zu machen.

Es wird darin folgendes vereinbart:

*"Herr GW wird weiters für sämtliche im Haus gelegenen Objekte Mieter namhaft machen, die bereit sind, die Objekte zu der aufgrund von Hrn. GW angestellten Marktuntersuchung und der dadurch realistisch erhobenen Miete, bzw. zu mindest in Pkt. III festgelegten Konditionen anzumieten. ....(III) Die Vermietung hat zu einem Nettomietpreis von mind. öS 70.- je m<sup>2</sup> zuzüglich Betriebskosten zu erfolgen. ....Die Vermietung hat für maximal eine Dauer von 5 Jahren und für mindestens 2 Jahre zu erfolgen..... (V) Hr. GW erhält für seine gesamte Tätigkeit im Rahmen dieses Vertrages ein Honorar von öS 346.800.-. ....Sofern*



*einzelne Miteigentümer taugliche Mieter namhaft machen, verringert sich dadurch nicht der Honoraranspruch des Mietvermittlers."*

Im Mietgarantievertrag garantiert Hr GW für einen Zeitraum von fünf Jahren ab Fertigstellung der im Haus Wien, S-gasse instandzusetzenden und auszubauenden Lokale und Wohnungen, die Vermietung sämtlicher Bestandsobjekte zu einem Mindestmietzins von öS 70.- pro m<sup>2</sup> zuzüglich Betriebskosten und Mehrwertsteuer in der jeweils gesetzlichen Höhe. Die Mietgarantie kommt zum Tragen, wenn ein Bestandsobjekt länger als drei Monate unvermietet ist. Die F ersetzt der MEG im Rahmen der Mietgarantie ab dem dritten Monat den Mietausfall .....

.....Die Vertragsdauer des Mietvertrages für den von Hrn. GW benannten Mieter darf den Zeitraum der Mietgarantie nicht überschreiten. ....Hr. GW erhält für die Mietgarantie ein Honorar von öS 346.800.- .....

Bereits aus dem Vertragsinhalt dieser beiden Verträge zeigt sich eindeutig, dass der Vermietung der MEG eine andere Bewirtschaftung zugrunde lag, als derjenigen der nunmehrigen Wohnungseigentümer. So durften die von der MEG abgeschlossenen Mietverträge den Zeitraum der Mietgarantie (der fünf Jahre betrug und im Zeitpunkt der Intabulierung des Wohnungseigentums endete) nicht übersteigen.

Weiters wird die Absicht, dass eine Vermietung durch die Gemeinschaft nur bis zur Intabulierung, nicht aber darüber hinaus geplant ist, bereits durch den zwischen den Miteigentümern geschlossenen Vertrag vom 20.12.1985 in Punkt IV dokumentiert. :

*"Sämtliche Bestandsobjekte werden **bis zur Begründung von Wohnungseigentum** von der Miteigentümergeinschaft vermietet".*

Diese Absicht wird zusätzlich durch die vorgelegten Mietverträge verdeutlicht.

Sämtliche von der MEG abgeschlossenen Mietverträge wurden nur auf einen kurzen Zeitraum geschlossen, wobei dieser teilweise nur ein Jahr betraf, mit Ausnahme der unbefristeten Vermietung der beiden Geschäftslokale. Die von den Wohnungseigentümern in der Folge abgeschlossenen Mietverträge hingegen wurden für einen längeren Vermietungszeitraum geschlossen.

Bedingt durch diese bereits oben erläuterten Verträge waren die Einnahmen der MEG fixiert, bzw. konnte es nur zu geringfügigen Ausfällen kommen, wobei die Mieteinnahmen aus dem Mietenpool anteilmäßig auf sämtliche Miteigentümer aufgeteilt wurden.

Anderes ergibt sich für die nunmehrigen Wohnungseigentümer. Aufgrund des nicht weiter bestehenden Vermittlungs- und Garantievertrages kann ein Verlust in Höhe von bis zu 100 % (im Falle der gänzlichen Nichtvermietung während eines Jahres) entstehen, der in der Folge jedoch nicht mehr durch Aufteilung auf die Gesamtheit der Eigentümer, wie im Falle der MEG, relativiert wird, sondern vom jeweiligen Wohnungseigentümer zur Gänze zu tragen ist. Auch dies ist ein Indiz dafür, dass sich das Unternehmerrisiko grundlegend geändert hat.

Gleiches gilt natürlich auch für anfallende Reparaturen innerhalb der Wohnung (z.B. Türen),

die nunmehr von jedem einzelnen Wohnungseigentümer selbst zu verantworten sind, sofern nicht Gemeinschaftsanlagen (z.B. in der Wand verlegte Leitungen) betroffen sind.

Am 10.5.1996 teilte der nunmehrige steuerliche Vertreter der Bw. anlässlich der Vollmachtsvorlage mit, dass er die Dokumentation des Gesamtüberschusses durch Prognoserechnungen mit aktualisierten Werten nachreichen werde, sobald er alle aktuellen Daten **von den einzelnen Miteigentümern** erhalten habe. Diese am 28. Juni 1996 vorgelegten Prognoserechnungen betreffen nicht die Hausgemeinschaft, sondern die einzelnen Miteigentümer.

Deren rechnerische Überprüfung zeigt eindeutig, dass die einzelnen Miteigentümer, ab der Intabulierung, wie im übrigen auch in Berufungsverhandlung vorgebracht, nicht mehr prozentuell an den Mieteinnahmen beteiligt waren, sondern diese prozentmäßig unterschiedlich hoch waren. Es ist somit auch aus den vorgelegten Prognoserechnungen das unterschiedliche Unternehmerrisiko ersichtlich, sodass nach Auffassung des erkennenden Senates von einer Änderung der Unternehmeridentität auszugehen war.

Dass diese Ansicht ursprünglich auch von der MEG vertreten wurde, geht eindeutig auch aus dem Schreiben vom 26.7.1994 des damaligen steuerlichen Vertreters an das Finanzamt hervor, in dem dieser mitteilt, dass keine einheitliche und gesonderte Feststellung mehr zu treffen sei, da die Miteigentümergeinschaft bereits 1991 beendet worden sei.

Wenn die Bw. weiters vorbringt, dass auch die Wohnungseigentümer gem. § 1 WEG Miteigentümer seien und sich vom "schlichten" Miteigentümer nur dadurch unterscheiden würden, dass sie ein qualifiziertes Nutzungsrecht an bestimmten Räumlichkeiten hätten und zudem das BMF schon im Jahr 1989 bestätigt habe, dass die Begründung von Wohnungseigentum nach vorheriger Vermietung durch die Miteigentümerschaft, keine ertragssteuerlichen Auswirkungen habe, wenn alle Wohnungen weiterhin fremd vermietet blieben und die Wohnungseigentumsanteile den bisherigen Miteigentumsanteilen entsprächen, ist dem entgegen zu halten, dass die, auf die Anfrage eines einzelnen Mit(Wohnungs)eigentümers erfolgte Beantwortung des Bundesministeriums für Finanzen (unabhängig davon, dass sie sich auf mehrere Objekte bezieht) einleitend zwar besagt, dass unter den genannten Voraussetzungen keine ertragssteuerlichen Auswirkungen zu zeitigen seien, jedoch – ganz offensichtlich unter Bezugnahme auf die zukünftige steuerliche Behandlung der einzelnen Wohnungseigentümer - folgendes weiter ausführt: "*Sind diese Voraussetzungen gegeben, dann kann **jeder einzelne Wohnungseigentümer** die bisherigen steuerlichen Begünstigungen im Rahmen der Überschussermittlung in **seiner Einkommensteuererklärung** weiterhin geltend machen.*" Wenngleich diese Aussage sich vollinhaltlich mit der Ansicht des entscheidenden Senats deckt, so ist doch festzuhalten, dass die BMF-Anfragenbeantwortung auf die Liebhabereiproblematik überhaupt nicht eingeht. Nach Auffassung des Senates läßt sich aus dieser Auskunft – entgegen dem Berufungsvorbringen – keineswegs die Schlussfolgerung ableiten, dass nach erfolgter

Wohnungseigentumsbegründung (Intabulierung) der Beobachtungszeitraum betreffend die gemeinschaftliche Tätigkeit bzw. Vermögensverwaltung jedenfalls weiterläuft.

Diese Schlussfolgerung aus der seitens des BMF getroffenen Aussage, wonach die Instandhaltungszehntel ebenso wie die steuerfreien Beträge für den einzelnen Wohnungseigentümer weiter laufen, die Begründung von Wohnungseigentum keinen Veräußerungstatbestand darstelle und daher keine ertragssteuerlichen Auswirkungen für die Wohnungseigentümer habe, läßt den Umstand außer Acht, dass es, wie oben ausgeführt, zu einer Änderung in der Unternehmeridentität kommt und somit zu einem abgeschlossenen Beobachtungszeitraum für die Einkunftsquellenbeurteilung der ehemaligen HG.

Auf die weiteren Vorbringen in der Berufung und in der mündlichen Verhandlung, v.a. im Zusammenhang mit der Prognoserechnung, war nach Ansicht des Senats, da nicht entscheidungsrelevant, nicht mehr einzugehen.

Die Berufung war aus o.a. Gründen als unbegründet abzuweisen.

Zur Abrundung der Berufungsentscheidung ist noch eine kurze Aussage hinsichtlich der *Änderung der Bewirtschaftung* zu treffen.

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes setzt der, für die Feststellung, ob eine Einkunftsquelle vorliegt, erforderliche Beobachtungszeitraum eine im wesentlichen gleichbleibende Tätigkeit voraus. Ändert sich die Art des wirtschaftlichen Engagements grundlegend und sind deshalb für die Zukunft positive wirtschaftliche Ergebnisse zu erwarten, so können die geänderten wirtschaftlichen Verhältnisse nicht mit der Folge für die Vergangenheit rückprojiziert werden, dass eine bisher notwendigerweise ertragslose Tätigkeit bereits für die Vergangenheit als Einkunftsquelle beurteilt wird (VwGH v. 17.4.1994, 93/15/0236, 24.4.1997, 94/15/0126; 31.3.1998, 98/13/0006).

Eine steuerlich wirksame Änderung der Art der Bewirtschaftung ist dann gegeben, wenn aus einer, als Liebhaberei einzustufenden Betätigung bzw. Tätigkeit aufgrund einer wesentlichen Intensivierung oder einer sonstigen Änderung des wirtschaftlichen Engagements eine gewinn- bzw. überschussträchtige Betätigung/Tätigkeit wird.

Durch die vom Steuerpflichtigen gesetzten Maßnahmen kann die Betätigung aber auch derart verändert werden, dass von einer neuen Betätigung gesprochen werden muss.

Als solch grundlegende Änderung der Bewirtschaftung gilt eine gravierende Veränderung des wirtschaftlichen Engagements, wie dies im Berufungsfall die Intabulierung des Wohnungseigentums mit nachfolgender "Einzelvermietung" ist.

Dies deshalb, weil unabhängig von der Frage des abgeschlossenen oder nicht abgeschlossenen Beobachtungszeitraumes die Begründung von Wohnungseigentum durchaus beachtliche Konsequenzen auf die Form der Wirtschaftsführung hat. Einerseits ändern sich die jeweiligen Vertragspartner (Vermieter ist nun nicht mehr die Gemeinschaft, sondern eben die einzelnen Wohnungseigentümer), andererseits haben der "Mietervermittlungsvertrag" und der

"Mietgarantievertrag" für die einzelnen Wohnungseigentümer keine Wirkung mehr. Eine Inanspruchnahme z.B. der Mietgarantie ist schon rein vertraglich nur der Miteigentümergeinschaft möglich, nicht aber einzelnen Wohnungseigentümern. Darüber hinaus ist ab Parifizierung die Vermietdauer nicht mehr begrenzt. Somit fallen mit der Begründung von Wohnungseigentum, einnahmewirksame Garantien, aber auch zeitliche Beschränkungen weg. Insgesamt ist darin durchaus auch eine Änderung in der Wirtschaftsführung zu erblicken.

Nach der Judikatur des VwGH hat eine derartige Änderung der Wirtschaftsführung aber zur Folge, dass die Liebhabereifrage vor und nach der maßgeblichen Änderung eigens neu zu beurteilen ist (vgl. u.a. VwGH v. 29.1. 1991, 89/14/0088).

Schlussendlich ist die Bw. noch darauf hinzuweisen, dass die von ihr abgegebene Optionserklärung gem. § 8 Abs. 3 LVO idF BGBl II 358/1997 im Berufungsfall nicht anzuwenden ist, weil die vorzitierte Norm sich lediglich auf alle nicht endgültig rechtskräftig veranlagten Fälle bezieht, soweit sie in den Anwendungsbereich der LVO II (Veranlagungsjahre ab 1993) fallen.

Wien, 23. Oktober 2003

Die Vorsitzende: