



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 2001 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die im Kalender 2001 erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO festgestellt (in S):

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	-69.781
Anteil FJ	-52.336
Anteil BJ	-17.445

### 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).

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### **Entscheidungsgründe**

Nach einer Prüfung vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass ua. die Vermietung des Objekts: G 165 in G keine Einkunftsquelle in einkommensteuerlichem Sinn sondern Liebhaberei darstellt (vgl. Betriebsprüfungsbericht zur StNr. X vom 9. Mai 2001, Tz 15ff).

Dem entsprechend ließ das Finanzamt auch im hier angefochtenen Bescheid die erklärten Vermietungseinkünfte außer Ansatz – allerdings mit Ausnahme der aus der sogenannten Hausantennenstandortvermietung (betreffend einen am Hausdach montierten Handymasten) erzielten Einnahmen.

Gegen diese Vorgangsweise des Finanzamtes – Ansatz der Einnahmen aus der Hausantennenstandortvermietung als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einerseits, Einstufung der übrigen Vermietungstätigkeit betreffend das Objekt: G 165 als Liebhaberei andererseits – brachten die Bw. in der Berufung vom 27. November 2002 bzw. im Vorlageantrag vom 8. März 2003 im Wesentlichen Folgendes vor:

Bei der gesamten das Objekt: G 165 betreffenden Vermietungstätigkeit handle es sich um eine wirtschaftliche Einheit, und die demnach gebotene einheitliche Betrachtungsweise sei auch in einkunftsmäßiger Hinsicht zu beachten. Im vorliegenden Fall gehe es nämlich um eine sogenannte Hausantennenanlage, nicht um einen der herkömmlichen frei stehenden Handymasten. Solche Hausantennenanlagen könnten aber für sich alleine gar nicht bestehen, vielmehr würden die Infrastruktur und insbesondere auch die Versorgungseinrichtungen des Gebäudes mitbenutzt werden. Eine Hausantennenanlage wie im vorliegenden Fall sei also immer auch an den Bestand eines "in Betrieb befindlichen" Gebäudes gebunden. Außerdem könnte der in diesem Zusammenhang benötigte Dachboden auch nicht mehr für weitere, andere (Abstell-)Zwecke genutzt werden.

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

Gemäß § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ua. die Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 gehören.

Gemäß § 188 Abs. 1 lit. d BAO werden einheitlich und gesondert festgestellt die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

Im vorliegenden Fall wurde zwischen den Parteien im Zuge eines Erörterungsgesprächs gemäß § 279 Abs. 3 BAO am 11. März 2004 – ausgehend von der Prognoserechnung vom 16. Februar 2004, in welcher ua. auch die Einnahmen aus der o.a. Hausantennenstandortvermietung Berücksichtigung gefunden haben - Einigung darüber erzielt, dass die Vermietungstätigkeit betreffend das Objekt: G 165 (§ 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung 1993) insgesamt gesehen doch eine Einkunftsquelle in einkommensteuerlichem Sinn darstellt (vgl. Niederschrift über den Verlauf des Erörterungsgesprächs vom 11. März 2004, StNr. X).

Außer Streit steht offenbar auch, dass es sich bei sämtlichen aus der Vermietungstätigkeit betreffend das Objekt: G 165 erzielten Einkünften um solche aus Vermietung und Verpachtung im Sinne des § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 ("von unbeweglichem Vermögen") handelt.

Fest steht außerdem, dass an diesen Einkünften "mehrere Personen" beteiligt sind.

Damit sind aber im vorliegenden Fall die Voraussetzungen für die Erfassung sämtlicher das Objekt: G 165 betreffender Vermietungseinkünfte im Rahmen einer einheitlichen und gesonderten Feststellung - wie im Spruch ersichtlich - unzweifelhaft erfüllt.

Zu der in der Begründung zum angefochtenen Bescheid vom 25. Oktober 2002 und zur Berufungsvorentscheidung vom 18. Februar 2003 relevierten Frage nach der "Beurteilungseinheit" für Zwecke der Liebhabereiprüfung in Zusammenhang mit Gebäudevermietungen wird noch Folgendes bemerkt:

Gemäß § 1 Abs. 1 letzter Satz und § 1 Abs. 2 letzter Satz Liebhabereiverordnung 1993 ist als Beurteilungseinheit "jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit" anzusehen.

Laut herrschender Rechtsauffassung ist dabei nach der Verkehrsauffassung vorzugehen (vgl. zB VwGH 22.9.1987, 86/14/0198; 30.9.1992, 90/13/0033).

Dem folgt auch die Verwaltungspraxis, wenn sie als Beurteilungseinheit die einzelne Einkunftsquelle, dh. im Allgemeinen das einzelne Miethaus ansieht, sofern nicht für einzelne Wohnungen eine gesonderte Bewirtschaftungsart zu erkennen ist (zB gesonderte Betrachtung von fremdvermieteten Wohnungen einerseits und innerhalb des Familienkreises vermieteten Wohnungen andererseits, soweit das Mietverhältnis steuerlich überhaupt anzuerkennen ist)

(vgl. Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung 1997 Tz. 2.2.3; die dortigen Aussagen zu Eigentumswohnungen können in diesem Zusammenhang außer Betracht bleiben).

In der Rechtsprechung des VwGH wurde die Frage nach der Beurteilungseinheit bislang allerdings eher uneinheitlich beantwortet. Einerseits wurde dort die Auffassung vertreten, dass bereits allein auf Grund der Tatsache, dass mehrere in einem Mietwohnhaus gelegene Wohnungen an verschiedene Mieter vermietet werden oder auf Grund anderer Merkmale unterschiedliche und voneinander abgrenzbare Nutzungsvereinbarungen vorliegen, jede Wohnung für sich als eigene Beurteilungseinheit anzusehen ist. Andererseits wurde in zahlreichen VwGH-Erkenntnissen eine wohnungsübergreifende, einheitliche, das gesamte Gebäude ins Auge fassende Liebhabereibetrachtung sehr wohl akzeptiert (vgl. dazu ausführlich: Rauscher, Einheitliche oder gesonderte Liebhabereibeurteilung bei Wohnungsvermietung, SWK 2004, S 075).

Folgte man nun konsequent der erstangeführten o.a. Meinung - und damit einer wohl eher überspitzten Sichtweise in Bezug auf das Kriterium der "gesonderten Bewirtschaftung" - so bedeutete das zB im Fall des Objekts: G 165, dass hier jeder einzelne vermietete Gebäudeteil (jede Wohnung, jeder zu sonstigen Zwecken vermietete Raum, der Dachboden, das Dach) auf Grund der gegebenen Unterschiedlichkeit in Bezug auf Größe, Ausstattung, Verwendungszweck, auf Grund der Abgrenzbarkeit der diesbezüglichen Nutzungsvereinbarungen, ja schon allein auf Grund der Unterschiedlichkeit der Vertragspartner jeweils als eigene Beurteilungseinheit anzusehen wäre. Letzten Endes führte dies also zu einer "Aufspaltung" des Mietobjektes für Zwecke der Liebhabereibeurteilung in kleine bzw. kleinste Beurteilungseinheiten, denen dann jeweils auch die entsprechenden Einnahmen- und Werbungskostenanteile zugeordnet werden müssten.

Eine derartige Sichtweise wäre aber offensichtlich nicht nur wenig praktikabel. Im Falle einer einheitlichen Liegenschaftsverwaltung bzw. -verwertung mit fremdüblicher Vertragsgestaltung wie offenbar auch im vorliegenden Fall erschiene sie auch als den wirtschaftlichen Gegebenheiten nicht adäquat. Außerdem stünde sie mit der allgemein für die Beurteilung des Vorliegens einer Beurteilungseinheit maßgeblichen Verkehrsauffassung in Widerspruch, wonach bei einem Gebäude – im Gegensatz zu Eigentumswohnungen – dieses selbst und nicht zB die darin befindlichen Wohnungen als Wirtschaftsgut im Vordergrund steht (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, 37).

Auf Grund dieser Überlegungen wird also der zweitangeführten o.a. Meinung der Vorzug gegeben.

Entsprechend der Verkehrsauffassung ist somit das gesamte Objekt: G 165 (inkl. Dachboden und Dach) als Beurteilungseinheit anzusehen.

Graz, 24. März 2004