

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der SS und des CS, Wien, X-Gasse 2/14, vertreten durch Karl Hausch, Steuerberater, 1160 Wien, Römergasse 34, vom 3. Februar 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 6/7/15, vertreten durch HR Dr. Karl Beck, vom 21. Jänner 2003 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 1999 und 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Für die Jahre 1999 und 2000 hat eine Feststellung der Einkünfte zu unterbleiben.

### Entscheidungsgründe

SS und CS (in der Folge: Bw) sind Ehepartner und Eigentümer der 75m<sup>2</sup> großen Eigentumswohnung Nr. 15 in Wien, X-Gasse 2. Diese Wohnung ist mit der daneben liegenden Eigentumswohnung Nr. 14, deren Eigentümer CS ist, verbunden.

Strittig ist die steuerliche Behandlung der Vermietung von Teilen der Eigentumswohnung Nr. 15 im Flächenausmaß von 58,32m<sup>2</sup> durch die Bw an SS zum Zwecke der Nutzung als Arztpraxis (das Finanzamt hat Liebhoberei festgestellt).

Mit Abgabenerklärung vom 10. November 2000 erklärten die Bw für das Jahr 1999 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Betrag von -52.984 S.

Das Finanzamt übermittelte den Bw darauf hin das Vorhaltsschreiben vom 12. September 2001 mit folgendem Inhalt:

*Sie werden ersucht, bekanntzugeben ab wann Sie Mieteinnahmen erzielen werden und welche Maßnahmen Sie tätigen um Überschüsse aus Vermietung zu lukrieren.  
(Prognoserechnung)*

Mit Schreiben vom 18. September 2001 teilte der steuerliche Vertreter der Bw dem Finanzamt mit, dass die Räumlichkeiten mit 1. Juli 2001 vermietet worden seien. Die monatliche Miete betrage 5.000 S. Im Jahr 2001 seien Einnahmen im Betrag von 30.000 S und ein "Verlust" im Betrag von -35.700 S zu erwarten. Im Jahr 2002 seien Einnahmen von 60.000 S und ein "Gewinn" im Betrag von 13.800 S zu erwarten. Es sei daher ab dem Jahr 2002 mit "Gewinnen" zu rechnen.

Mit Bescheid vom 26. September 2001 stellte das Finanzamt die Einkünfte der Bw für 1999 erklärungsgemäß, aber vorläufig, mit -52.984 S fest.

Nachdem am 2. Oktober 2001 die Erklärung der Einkünfte für 2000 beim Finanzamt eingegangen war, ersuchte dieses die Bw mit Vorhaltsschreiben vom 4. Oktober 2001 um Nachweis der Betriebskosten für 2000.

Mit dem Schreiben vom 10. Oktober 2001 übermittelte der steuerliche Vertreter der Bw einige Belegkopien.

Mit Bescheid vom 17. Oktober 2001 stellte das Finanzamt die Einkünfte der Bw für 2000 erklärungsgemäß, aber wiederum nur vorläufig, mit -96.153 S fest.

Nachdem am 3. Oktober 2002 die Erklärung der Einkünfte für 2001 beim Finanzamt eingegangen war, ersuchte dieses die Bw mit Vorhaltsschreiben vom 11. Dezember 2002 um Nachrechnung einer – im Hinblick auf die im Vergleich zu den prognostizierten völlig anderen tatsächlichen Mieteinnahmen und Werbungskosten - den "derzeitigen Verhältnissen" entsprechende Prognoserechnung. Außerdem werde ersucht, eine Kopie des Mietvertrages sowie die Adaptierungen und Betriebskosten belegmäßig nachzuweisen.

Mit Schreiben vom 20. Dezember 2002 teilte der steuerliche Vertreter dem Finanzamt mit, dass für das Jahr 2003 mit Einnahmen im Betrag von 4.600 € und mit einem "Verlust" im Betrag von -2.522 € und für das Jahr 2004 mit Einnahmen im Betrag von 5.000 € und mit einem "Verlust" im Betrag von -1.842 zu erwarten sei. Gleichzeitig übermittelte der steuerliche Vertreter die Kopie eines Zahlscheines mit einem Zahlungsbetrag an einen Hausverwalter (als "Kopie der Betriebskosten für das Jahr 2001" bezeichnet) und die Kopie eines Mietvertrages mit folgendem (vollständig wiedergegebenem) Inhalt:

#### *Mietvertrag*

*Die Vertragsteile erklären ihren übereinstimmenden Willen wie folgt:*

1)	<i>Die Hausgemeinschaft SS und CS , in Wien , X-Gasse 2/14, vermieten an Frau SS , in Wien , X-Gasse 2/14, eine Ordination in Wien , X-Gasse 2/15.</i>
2)	<i>Die Mieterin, Frau SS verpflichtet sich freiwillig einen monatlichen</i>

	<i>Mietzins einschließlich aller Abgaben in der Höhe von ATS 5.000,-- (in Worten Schilling fünftausend) zu bezahlen.</i>
3)	<i>Die Mieterin trägt alle Kosten, die im Zusammenhang mit der Ordination anfallen, insbesondere für Instandhaltung. Die Kosten der Vergebühr des Mietvertrages sind vom Vermieter zu bezahlen.</i>
4)	<i>Der Mietvertrag wird auf unbestimmte Dauer abgeschlossen.</i>
5)	<i>Die Übernahme des bezeichneten Objekts erfolgt mit 1. Jänner 2001</i>

Wien, am 30. Dezember 2000

Mit Bescheiden vom 21. Jänner 2003 stellte das Finanzamt die Einkünfte der Bw für 1999 und 2000 mit Null fest. In der diesbezüglichen gesonderten Begründung vom 22. Jänner 2003 verweist das Finanzamt auf eine "ausführliche" Begründung, die dem "Bescheid im Sinne des § 92 BAO über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO vom 21. Jänner 2003" zu entnehmen sei.

In dem angesprochenen "Bescheid" (der wegen seines Spruchs "Ab dem Jahr 2001 erfolgt keine Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO" rechtlich als Nichtbescheid bzw. bloßes Schreiben zu werten ist) führt das Finanzamt zu Begründung im Wesentlichen aus, es liege Liebhaberei vor, weil auf Grund der Höhe der Mieteinnahmen und der auch in den Folgejahren (50 Jahre) anfallenden höheren Werbungskosten kein Überschuss in einem überschaubaren Zeitraum zu erwarten sei. Es werde deshalb bis zur Änderung der Bewirtschaftung Liebhaberei angenommen.

Dagegen wenden sich die Bw mit Berufungsschreiben ihres steuerlichen Vertreters vom 3. Februar 2003, der zur Begründung im Wesentlichen ausführt, dass in den Jahren 1999 und 2000 Umbauarbeiten zur Vermietbarkeit als Ordination durchgeführt worden seien. Deshalb hätten in diesen beiden Jahren keine "Gewinne" erzielt werden können. Im Berufungsschreiben findet sich in der Folge eine Prognoserechnung mit dem folgenden wesentlichen Inhalt:

Jahr	Einnahm.	AfA	Betriebsk.	Steuerber.	Ausg. ges.	Einkünfte
2005	5.500	-3.052	-3.500	-290	-6.842	-1.342
2006	6.000	-3.052	-3.500	-290	-6.842	-842
2007	6.500	-3.052	-3.600	-290	-6.942	-442
2008	7.000	-3.052	-3.600	-290	-6.942	-58
2009	7.500	-2.100	-3.600	-90	-5.990	1.510
2010	8.000	-2.100	-3.600	-300	-6.000	2.000

2011	8.500	-2.100	-3.700	-310	-6.110	2.390
------	-------	--------	--------	------	--------	-------

Da das Haus in den letzten Jahren saniert worden sei, sei kaum mit einer Erhöhung der Betriebskosten zu rechnen. Es werde somit bereits nach zehn Jahren ein Einnahmenüberschuss erzielt.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 27. Jänner 2004 gab das Finanzamt der Berufung statt, stellte aber – in Widerspruch dazu - gleichzeitig die Einkünfte mit Null fest. Zur Begründung führt das Finanzamt aus, dass zur Geltendmachung von Verlusten aus der sog. "kleinen Vermietung" mittels einer nachvollziehbaren und fundierten Prognoserechnung glaubhaft gemacht werden müsse, dass innerhalb eines überschaubaren Zeitraums ein Gesamtüberschuss erwirtschaftet werden werde. Die Einwendungen in der Berufung- unter Bezugnahme auf die Prognoserechnung bis 2011 -, wonach "selbstverständlich Gewinne aus der Vermietung erzielt werden", seien nicht geeignet, die steuerliche Qualifizierung der Vermietungstätigkeit als Liebhaberei zu widerlegen, weil sich auf Basis der vorgelegten Prognoserechnung zwar sehr wohl geringe Überschüsse (ab dem Jahr 2008) ergäben, insgesamt gesehen sich aber ein "Gesamtverlust" ergebe. Im Übrigen werde darauf hingewiesen, dass die Ordination zu 100% notwendiges Betriebsvermögen der SS darstelle und die bisherigen Mietzahlungen bei ihr als Entnahme zu werten seien.

Mit Bescheiden gemäß § 293 BAO vom 30. Jänner 2004 stellte das Finanzamt die Einkünfte nochmals mit Null fest. Aus der gesonderten Begründung vom 9. Februar 2005 geht hervor, dass der Spruch irrtümlich auf Stattgabe anstatt richtig auf Abweisung gelautet habe.

Mit Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 1. März 2004 erhoben die Bw gegen die Berufungsvorentscheidungen "Berufung" und stellten einen "Antrag auf 2. Berufungsvorentscheidung". Darin findet sich eine um die Jahre 2012 bis 2018 ergänzte Prognoserechnung mit folgendem wesentlichen Inhalt (ohne Groschen- bzw. Centangabe):

Jahr	Einnahm.	AfA	Betriebsk.	so. Aufw.	Ausg. ges.	Einkünfte
1999	0	-1.050	-2.438	-361	-3.850	-3.850
2000	0	-2.122	-4.147	-718	-6.987	-6.987
2001	4.360	-3.065	-4.289	-687	-8.402	-3.682
2002	4.360	-3.065	-4.263	-401	--7.729	-3.369
2003	4.600	-3.052	-3.780	-290	-7.122	-2.522
2004	5.000	-3.052	-3.500	-290	-6.842	-1.842

2005	5.500	-3.052	-3.500	-290	-6.842	-1.342
2006	6.000	-3.052	-3.500	-290	-6.842	-842
2007	6.500	-3.052	-3.600	-290	-6.942	-442
2008	7.000	-3.052	-3.600	-290	-6.942	-58
2009	7.500	-2.100	-3.600	-90	-5.990	1.510
2010	8.000	-2.100	-3.600	-300	-6.000	2.000
2011	8.500	-2.100	-3.700	-310	-6.110	2.390
2012	8.800	-2.100	-3.700	-320	-6.120	2.680
2013	9.100	-2.100	-3.800	-320	-6.220	2.880
2014	9.400	-2.100	-3.800	-330	-6.230	3.170
2015	9.700	-2.100	-3.900	-330	-6.330	3.370
2016	10.000	-2.100	-3.900	-340	-6.340	3.660
2017	10.300	-2.100	-4.000	-340	-6.440	3.860
2018	10.600	-2.100	-4.000	-350	-6.450	4.150
Gesamtgewinn						4.847

Weiters übermittelte der steuerliche Vertreter einen Plan der Wohnung, nochmals den bereits vorgelegten Mietvertrag sowie einen Ausdruck eines gänzlich anderen (mehrere Seiten umfassenden) Mietvertrags (wiederum mit 30. Dezember 2000 datiert, aber nicht unterfertigt) vor.

Mit Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 17. März 2005 übermittelten die Bw einen "Plan der Ordination nach dem Umbau" vor. Mit Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 29. März 2005 gaben die Bw die Aufteilung der Ordinationsräume wie folgt bekannt:

<i>Behandlungsraum</i>	$m^2$ 14,82
<i>Wartezimmer</i>	$m^2$ 16,54
<i>Ordination</i>	$m^2$ 26,96
	$m^2$ 58,32

Das Finanzamt legt die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat im März 2005 zur Entscheidung vor.

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

Gemäß § 188 Abs. 1 BAO werden ua. die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens einheitlich und gesondert festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

Wie der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 1. Februar 1980, 643, 644, 759, 760/79, in einem gleichgelagerten Fall der Vermietung von im Miteigentum von Ehegatten stehenden Gebäudes zu Zwecken des Gewerbebetriebes durch den einen Ehegatten entschieden hat, ist in solchen Fällen eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften unzulässig. Da – so der Gerichtshof unter Hinweis auf VwGH 26. Jänner 1971, 1204/69, und VwGH 10. Juni 1975, 661/74, in dem zitierten Erkenntnis - die Betriebsstätte, die sich in dem den beiden Beschwerdeführern je zur Hälfte gehörigen Haus befindet, für einen Gewerbetreibenden von der Art des Erstbeschwerdeführers notwendiges Betriebsvermögen ist, gehört sein Anteil an der Liegenschaft, soweit er der Verwendung des Hauses als Betriebsstätte entspricht, zu seinem Betriebsvermögen. Die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte der Liegenschaft kann nicht auch die Einkünfte umfassen, die auf diesen zum Betriebsvermögen des Erstbeschwerdeführers gehörenden Anteil entfallen. Damit aber verbleiben an Einkünften aus Vermietung (und Verpachtung) des Hauses nur mehr jene, an denen ausschließlich die Zweitbeschwerdeführerin beteiligt ist, sodass deren einheitliche und gesonderte Feststellung in Ermangelung der vom Gesetz (§ 188 BAO) dafür verlangten Voraussetzung, dass an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind, weder möglich noch auch nur zulässig war (im Sinne dieser ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch das Erkenntnis vom 29. Juni 1982, 14/1347/78, 82/14/0171, 0172).

Die Berufung war daher im Hinblick auf das Begehr auf einheitliche und gesonderte Feststellung der erklärten negativen Einkünfte ohne Beurteilung der Liebhabereifrage als unbegründet abzuweisen und die angefochtenen Bescheide gemäß § 289 Abs. 2 BAO insofern abzuändern, als eine Feststellung der Einkünfte für die Streitjahre zu unterbleiben hat.

Graz, am 28. April 2005