

BESCHLUSS

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache der Bf., vertreten durch Mag. Anton Haiden, Steuerberater, Oberberg 18, 8143 Dobl, gegen die Bescheide des FA Graz-Umgebung vom 3.9.2009 betreffend **Einkommensteuer 2000 bis 2004** beschlossen:

Die angefochtenen Bescheide (sowie die Berufungsvorentscheidungen vom 19.8.2011) werden gemäß § 278 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde *aufgehoben*.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) *nicht zulässig*.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob die Vermietung einer Eigentumswohnung in den Jahren 2000 bis 2004 einkommensteuerlich als Liebhaberei einzustufen ist oder nicht.

Die Beschwerdeführerin (Bf.) erwarb 1997 eine Eigentumswohnung in Graz, welche sie ab Dezember 1997 um einen Nettomietzins von monatlich ATS 6.000 (€ 436,04) vermietete.

In den Streitjahren bezog sie Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit und erklärte daneben aus der Vermietung der oa. Wohnung folgende Verluste:

2000: ATS -32.691 (€ -2.375,75)

2001: ATS -12.114 (€ -880,36)

2002: € -130,63

2003: € -405

2004: € -722,36

Das Finanzamt erließ zunächst *vorläufige* Einkommensteuerbescheide, in welchen die erklärten Vermietungsverluste jeweils berücksichtigt wurden.

Am 3. September 2009 ergingen die beschwerdegegenständlichen – gemäß § 200 Abs. 2 BAO *endgültigen* – **Bescheide**, in denen die (negativen) Einkünfte aus der Vermietung der eingangs genannten Wohnung nunmehr außer Ansatz gelassen wurden. Das Finanzamt begründete dies (im Einkommensteuerbescheid 2000) wie folgt: *„Eine Einkunftsquelle setzt voraus, dass in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamtüberschuss erzielt werden kann. Da dies in Ihrem Fall nicht zutrifft, kann nicht von einer Einkunftsquelle im Sinne des Gesetzes gesprochen werden. Da Sie seit Beginn der Vermietung nur Verluste erwirtschaftet haben und die Vermietung vor Erlangung eines Gesamtüberschusses beendet wurde (Schenkung), wurde Ihre Betätigung gemäß § 1 Abs. 2 LVO als Liebhaberei eingestuft.“*

Die dagegen erhobene **Berufung** wird folgendermaßen begründet: *„Die Eigentumswohnung X-Gasse 8b wurde im Jahr nur zur Hälfte an den Ehegatten [der Bf.] übertragen und wird weiterhin vermietet. Die gemeinschaftliche Feststellung der Einkünfte aus der Vermietung dieser Wohnung erfolgt zur StNr. 123/1234, Finanzamt XY. Die positiven Einkünfte aus der Miteigentumsgemeinschaft [Bf. und Ehegatte] sind in die Einkommensteuerbescheide meiner Klientin eingeflossen (im Jahr 2005 € 663,40, im Jahr 2006 € 509,90 sowie im Jahr 2007 € 674,62). Die Feststellung, dass in einem absehbaren Zeitraum kein Gesamtüberschuss erzielt werden kann, ist somit falsch, womit die Bescheide mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet sind.“*

In seinen **Berufungsvorentscheidungen** vom 19. August 2011 ließ das Finanzamt die Ergebnisse aus der Vermietung der Eigentumswohnung in der X-Gasse 8b in Graz mit folgender Begründung weiterhin außer Ansatz (eine – teilweise - Stattgabe erfolgte hinsichtlich des zweiten Berufungspunktes betreffend die Anerkennung von außergewöhnlichen Belastungen, bezüglich derer seitens der Abgabenbehörde umfangreiche Ermittlungen angestellt wurden): *„Die Eigentumswohnung X-Gasse 8b wurde seit dem Dezember 1997 vermietet. In den Jahren 1998 bis Juni 2004 hat die Abgabepflichtige einen Gesamtverlust von € 9.165,75 ausgewiesen. 2004 wurde die Wohnung zur Hälfte an den Ehegatten... übertragen und wird weiter vermietet. Steuerlich werden die ab Juli 2004 erzielten Einkünfte unter der Miteigentumsgemeinschaft [Ehegatte und Bf.] erklärt. Ab dem Zeitpunkt der Eigentumsübertragung haben sich die Einnahmen aus diesem Mietobjekt um 38% erhöht. Da sich sowohl die Einnahmen als auch die Eigentumsverhältnisse wesentlich verändert haben, ist der Beobachtungszeitraum für die Vermietung der im Alleineigentum der Abgabepflichtigen stehenden Wohnung X-Gasse 8b abgeschlossen und es konnte kein Gesamtgewinn erwirtschaftet werden. Die Vermietung war daher als Liebhaberei einzustufen. Außerdem betrugen die anteiligen Einkünfte der Abgabepflichtigen aus dieser Wohnung im Zeitraum Juli bis Dezember 2004 € -722,36, im Jahr 2005 € -64,30 und im Jahr 2006 € -430,02.“*

Im **Vorlageantrag** hält die Bf. dem Finanzamt entgegen: *„Im März 2004 betrug die monatliche Bruttomiete (inkl. Betriebskosten) € 640; im März 2007 betrug die monatliche Bruttomiete (inkl. Betriebskosten) € 713. Die Bruttoeinnahmen haben sich damit nicht um 38% erhöht, sondern um 11%. Dies entspricht bezogen auf den Zeitraum von drei*

Jahren einer durchaus üblichen Steigerung. Der Einwand, dass sich nach Übertragung des Hälfteanteiles die Mieteinnahmen deutlich erhöht hätten, ist damit nicht richtig. In einer Jahresbetrachtung wird es auf Grund von Leerständen und Mietausfällen immer scheinbare beträchtliche Schwankungen geben, die sich bei Betrachtung des monatlichen Mietzinses allerdings schnell relativieren. Die Übertragung des Hälfteanteiles hat an der Bewirtschaftung des Objektes nichts geändert; insbesondere war mit der Übertragung auch unmittelbar kein Mieterwechsel verbunden. Dass sich dann in weiterer Folge im Zuge von Neuvermietungen immer die Möglichkeit eröffnet, einen etwas höheren Mietzins zu verlangen, liegt auf der Hand. Ein bloßer Mieterwechsel mit einer etwas höheren Miete führt aber noch nicht zu einer Änderung der Bewirtschaftung...“

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Treten bei einer typisch der Lebensführung zuzurechnenden Betätigung Verluste (Werbungskostenüberschüsse) auf, so ist Liebhaberei anzunehmen. Dies gilt ua. für die (hier in Frage stehende) Vermietung einer Eigentumswohnung (§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO; „kleine Vermietung“).

Die Anerkennung einer derartigen Betätigung als Einkunftsquelle setzt gemäß § 2 Abs. 4 LVO voraus, dass trotz Auftretens zeitweiliger Verluste die Erzielung eines Gesamtgewinnes oder Gesamtüberschusses nach der tatsächlichen Entwicklung der Betätigung in einem absehbaren Zeitraum zu erwarten ist (objektive Ertragsfähigkeit). Der absehbare Zeitraum beträgt bei Betätigungen iSd. § 1 Abs. 2 Z 3 LVO 20 Jahre ab Beginn der entgeltlichen Überlassung (höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfall von Aufwendungen).

Für die Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit tritt der rechnerische Nachweis des zu erwartenden Gesamtgewinnes mittels Prognoserechnung maßgeblich in den Vordergrund. Wird dieser Nachweis vom Betätigenden nicht erbracht (oder kann er ihn nicht erbringen), so ist die Betätigung als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei zu qualifizieren. Gibt es begründete Zweifel, ob sich die Prognose erfüllen wird oder ist eine verlässliche Prognose noch nicht möglich, so kann die Abgabenbehörde die Betätigung vor endgültiger Abgabenfestsetzung mehrjährig beobachten (Beobachtungszeitraum).

Die Beobachtung dient dazu, annähernd verlässliche Erfahrungen darüber zu gewinnen, ob die Betätigung nach der Art der Bewirtschaftung in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn erwarten lässt, um damit die Prognose des sich Betätigenden zu bestätigen oder zu widerlegen (zB *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei², Rz 185).

Im Beschwerdefall hat das Finanzamt von der Möglichkeit der Beobachtung der Betätigung Gebrauch gemacht und für die Streitjahre zunächst vorläufige Bescheide erlassen.

Maßgeblich für die vom Abgabepflichtigen zu erbringende Prognoserechnung sind die tatsächlichen Verhältnisse und nicht Wunschvorstellungen des sich Betätigenden. Bei der Prognose hat daher eine realistische Einschätzung typischer Betätigungsrisiken (wie zB Mietausfall infolge Leerstellung des Mietobjektes) zu erfolgen. Eine Prognose taugt nur dann zur Widerlegung der Liebhabereivermutung, wenn ihr der wirtschaftlichen Realität am nächsten kommende Sachverhaltsannahmen zugrunde liegen, nicht hingegen, wenn sie für den Standpunkt des Vermieters günstig ist (zB VwGH vom 28. Juni 2006, 2002/13/0036). Die Frage der objektiven Ertragsfähigkeit ist eine durch die Abgabenbehörde auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage (vgl. *Rauscher/Grübler*, aaO, Rz 200 und 203).

Die Abgabenbehörde hat anhand der vom Vermieter abgegebenen Prognose zu beurteilen, ob die Vermietungstätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss erwarten lässt. Dabei hat die Abgabenbehörde insbesondere eine Überprüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit der Prognoserechnung vorzunehmen. Danach ist die „eigentliche“ Liebhabereibeurteilung durchzuführen. Für die Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit hat die Abgabenbehörde sämtliche ihr bekannten Umstände, insbesondere auch die Erfahrungen aus einer allfälligen Beobachtung, heranzuziehen (*Rauscher/Grübler*, aaO, Rz 273 und 289).

Eine typisch der Lebensführung zuzurechnende Betätigung ist nicht schon deshalb Liebhaberei, weil sie vor Erzielung eines Gesamtgewinnes beendet wurde. Denn nicht der tatsächliche Ertrag ist für die Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft ausschlaggebend, sondern die objektive Ertragsfähigkeit. Deshalb sind die näheren Umstände der Betätigung und ihrer Beendigung für die Liebhabereibeurteilung von mit Verlust abgeschlossenen Betätigungen von Bedeutung. Hat die Art der Betätigung von vornherein erkennbar keinen Gesamtgewinn innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erwarten lassen, so liegt ungeachtet der Gründe, die zur vorzeitigen Beendigung der Betätigung geführt haben, jedenfalls Liebhaberei vor. In allen anderen Fällen hat die Abgabenbehörde zu ermitteln, aus welchen Gründen die Betätigung vorzeitig beendet wurde (*Rauscher/Grübler*, aaO, Rz 233f.).

Das Finanzamt begründet die Einstufung der Vermietungstätigkeit der Bf. in den angefochtenen Bescheiden allein damit, dass seit Beginn der Vermietung nur Verluste erzielt wurden und die Betätigung vor Erzielung eines Gesamtüberschusses beendet worden sei. In den Berufungsvorentscheidungen ergänzt das Finanzamt seine Begründung damit, dass sich nicht nur die Eigentumsverhältnisse, sondern auch die (Höhe der) Einnahmen wesentlich verändert hätte(n). Damit sei der Beobachtungszeitraum für die Vermietung der im Alleineigentum der Bf. stehenden Wohnung abgeschlossen, ein Gesamtgewinn sei nicht erwirtschaftet worden. Mit dieser Ansicht verkennt das Finanzamt die Rechtslage in mehrfacher Hinsicht:

Zum Einen bedeutet nach ha. Auffassung die Übertragung des Hälfteanteiles an einer vermieteten Eigentumswohnung bei Fortsetzung der Vermietung für sich allein auf Seiten des Überträgers noch nicht zwingend eine Beendigung seiner Betätigung. Die

Betätigung selbst wird fortgeführt, es ändert sich lediglich die „Rechtsform“ der auf Vermieterseite agierenden Personen (anstelle der früheren Alleineigentümerin tritt nun eine Personenmehrheit in Form einer Miteigentumsgemeinschaft bzw. es tritt ertragsteuerlich eine weitere Person zur vormaligen Alleinvermieterin hinzu). In weiterer Folge wird daher – ab dem Zeitpunkt der Übertragung - im Sinne der Zwei-Stufen-Theorie sowohl auf Ebene der Personengemeinschaft als auch auf Ebene der beteiligten Personen zu prüfen sein, ob die Betätigung jeweils Liebhaberei darstellt oder nicht.

Zum Anderen ist auf Grund der oben dargestellten Rechtslage - selbst dann, wenn entgegen der ha. Rechtsansicht die Übertragung des Hälfteanteiles an der vermieteten Wohnung *per se* als (vorzeitige) Einstellung der Betätigung anzusehen wäre - nicht der tatsächliche Ertrag für die Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft ausschlaggebend, sondern die objektive Ertragsfähigkeit. Die Frage der objektiven Ertragsfähigkeit ist eine durch die Abgabenbehörde auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage (s. oben). Daher hat das Finanzamt, um eine verlässliche Einstufung der Betätigung vornehmen zu können, zunächst eine Prüfung der objektiven Ertragsfähigkeit vorzunehmen und in weiterer Folge allenfalls – im Falle der Bejahung der objektiven Ertragsfähigkeit – die näheren Umstände der Beendigung zu untersuchen.

Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt jedoch – offenbar in Verkennung der Rechtslage - keine nachvollziehbar in Richtung der Prüfung des Vorliegens der objektiven Ertragsfähigkeit gehenden, für die Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft jedoch unabdingbar erforderlichen Ermittlungsschritte gesetzt. Im Veranlagungsakt findet sich zwar eine mit 18. November 1999 datierte, im Zuge eines persönlichen (nicht protokollierten) Gesprächs übergebene (schwer lesbare) „Prognoserechnung“ (von der Bf. in einer Eingabe vom 23. November 1999 als „*Vorschaurechnung (Variante 1)*“ bezeichnet). Dass - und gegebenenfalls inwieweit - diese vom Finanzamt in irgendeiner Weise gewürdigt bzw. im Hinblick auf ihre Richtigkeit und Vollständigkeit näher geprüft und der Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft letztlich zugrunde gelegt wurde, geht aus dem Akt, geschweige denn aus den angefochtenen Bescheiden, nicht hervor. Da diese „Prognoserechnung“ im vierzehnten Jahr ein positives Gesamtergebnis ausweist, ist sie jedenfalls nicht geeignet, das vom Finanzamt angenommene Vorliegen einer Liebhabereibetätigung zu begründen.

Wenn das Finanzamt in den Berufungsvorentscheidungen für seinen Standpunkt überdies ins Treffen führt, dass sich die Mieteinnahmen ab dem Zeitpunkt der Übertragung um 38% erhöht und somit wesentlich verändert hätten (was uU. eine Änderung der Bewirtschaftung darstellen könnte), so ist darauf zu verweisen, dass diese behauptete Mieterhöhung weder nachvollziehbar (unter Hinweis auf entsprechende Beweismittel wie insbesondere Mietverträge) dargestellt wurde noch aus dem sonstigen dem BFG vorliegenden Akteninhalt hervorgeht. Aktenkundig ist lediglich ein (einziger) Mietvertrag vom 3. Dezember 1997 (Nettomietzins: ATS 6.000). Des Weiteren finden sich im Akt - vereinzelt - jahresbezogene, die Vermietung der gegenständlichen Wohnung betreffende

Überschussrechnungen, welche etwa für das Jahr 2004 Jahresmieteinnahmen von € 3.840 und für (das hier nicht beschwerdegegenständliche Jahr) 2005 solche iHv. € 4.995 ausweisen. Daraus ergibt sich eine Erhöhung der *vereinnahmten Jahresmiete* um rund 30%. Inwieweit diese Differenz jedoch – wie im Vorlageantrag der Bf. angedeutet – auf Leerstehung und/oder Mietausfälle aus anderen Gründen zurückzuführen ist, geht aus dem Akt nicht hervor bzw. wurde von der Abgabenbehörde offenbar nicht überprüft. Ein Anstieg der *vereinnahmten Jahresmietzinse* ist nicht zwingend auf eine (wesentliche) Erhöhung der vertraglich vereinbarten Mietzinse zurückzuführen. Dazu kommt, dass der Abgabenerklärung 2002 einer entsprechenden Aufstellung zufolge Jahresmieteinnahmen von € 5.333 zugrunde liegen, welche betraglich sohin sogar über den Jahreseinnahmen 2005 liegen.

Gemäß § 278 Abs. 1 BAO kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidung unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können (oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können). Durch diese Aufhebung tritt das Verfahren nach § 278 Abs. 2 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung des angefochtenen Bescheides befunden hat.

Schon vor Einführung der Finanzverwaltungsgerichtsbarkeit galt es nicht als Aufgabe der Rechtsmittelbehörde, anstatt ihre Kontrollbefugnis wahrzunehmen, erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt zu ermitteln und einer Beurteilung zu unterziehen (zB UFS vom 22. Oktober 2008, RV/0496-G/08). Der VwGH hat jüngst in seinem Erkenntnis Ro 2014/03/0063 vom 26. Juni 2014 ausgesprochen, dass eine Zurückverweisung der Sache an die Verwaltungsbehörde insbesondere dann in Betracht kommt, wenn die Verwaltungsbehörde jegliche erforderliche Ermittlungstätigkeit unterlassen hat, wenn sie zur Ermittlung des maßgebenden Sachverhaltes lediglich völlig ungeeignete Ermittlungsschritte gesetzt oder bloß ansatzweise ermittelt hat. Gleiches gilt, wenn die Verwaltungsbehörde (etwa schwierige) Ermittlungen unterlässt, damit diese dann durch das Verwaltungsgericht vorgenommen werden.

Wie oben dargelegt kommt es im Beschwerdefall (zunächst) entscheidend darauf an, ob die von der Bf. entfaltete Vermietungstätigkeit in der von ihr in den Streitjahren ausgeübten Art objektiv ertragsfähig war oder nicht. Das Finanzamt stufte die Vermietung im Ergebnis allein aus dem Grunde als Liebhaberei ein, da in den Jahren bis zur Übertragung des Hälfteanteiles der vermieteten Wohnung, welche als Beendigung ihrer Betätigung angesehen wurde, kein positives Gesamtergebnis erwirtschaftet werden konnte. Die Abgabenbehörde stützt sich sohin auf den tatsächlichen Ertrag, hat aber in Verkennung der Rechtslage keine Ermittlungen dahingehend getätigt, ob sich die von der Bf. im Jahr 1997 begonnene Vermietung als objektiv ertragsfähig erweist oder nicht. Derartige Ermittlungen sind jedoch für die Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft einer Betätigung unbedingt erforderlich.

In concreto ist eine Überprüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit der von der Bf. vorgelegten Prognose vorzunehmen. Dabei hat im Falle einer Beobachtung der Betätigung auch ein Vergleich der prognostizierten mit den tatsächlichen Ergebnissen zu erfolgen. Im Falle von Abweichungen zwischen Prognose und tatsächlichem Erfolg ist zu untersuchen, worin diese Abweichung begründet liegt (Unwägbarkeit oder typisches Betätigungsrisiko). Sollte sich die Betätigung im Ergebnis als objektiv ertragsfähig erweisen, wären in einem weiteren Schritt die näheren Umstände der Übertragung des Hälfteanteiles an den Ehegatten zu überprüfen (s. dazu unten).

Die im Akt befindliche Prognoserechnung (auf die in den behördlichen Erledigungen in keiner Weise Bezug genommen wird) weist nach 14 Jahren erstmals einen Gesamtgewinn aus und ist daher zur Begründung des Vorliegens von Liebhaberei wohl nicht geeignet. Festzuhalten ist allerdings, dass die Bf. diese Berechnung in einer Eingabe vom 23. November 1999 als „*Vorschaurechnung (Variante 1)*“ bezeichnet und eine „*Verlängerung der Vorschaurechnung auf 20 Jahre*“ beantragt. Dies lässt darauf schließen, dass es möglicherweise noch eine weitere – nicht aktenkundige – „Prognoserechnung“ gibt (Variante 2), die offenbar erst nach 20 Jahren erstmals einen Gesamtgewinn ergibt. Hierzu wären weitere Ermittlungen aufzunehmen (Aufforderung zur Vorlage dieser allfälligen weiteren Prognoserechnung).

Eine Überprüfung und Beurteilung der aktenkundigen Prognoserechnung und sohin der objektiven Ertragsfähigkeit ist auf Grund der derzeit vorliegenden Unterlagen nicht möglich:

-- Der dem Wohnungserwerb zugrunde liegende Baurechtskauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 20. Juni 1997 ist nicht vollständig vorhanden (es fehlen die Seiten 4 bis 6); dem fragmentarisch vorhandenen Vertrag kann insbesondere der Kaufpreis nicht entnommen werden (Überprüfung der Richtigkeit der AfA sohin nicht möglich).

-- Es befindet sich lediglich ein einziger Mietvertrag (vom 3. Dezember 1997) im Akt. Das Finanzamt behauptet aber eine wesentliche Mietzinserhöhung ab dem Jahr 2004. Es ist aus dem Akt nicht ersichtlich, wie sich die Mietzinsentwicklung in den Streitjahren (bzw. danach) gestaltet, ob es Mieterwechsel (und damit verbundene Zinsänderungen), Leerstehungen (und gegebenenfalls deren Dauer) sowie Mietausfälle gegeben hat.

-- Die Überschussrechnungen der einzelnen Jahre sind nicht vollzählig vorhanden.

-- Im Akt findet sich eine Art „Tilgungsplan“. Es ist nicht erkennbar, wer diesen zu welchem Zeitpunkt erstellt hat. Außerdem weist dieser die „Endrate“ im Jahr 2012 aus, die Zinsenzahlungen in der Prognoserechnung enden demgegenüber schon 2010. Abgesehen davon, dass dieser „Tilgungsplan“ erst mit Oktober 2010 beginnt und zudem teilweise nicht lesbar ist, weichen die darin enthaltenen Zinsenbeträge eklatant von jenen der Prognoserechnung ab.

-- Der Schenkungsvertrag vom 15. Juli 2004, mit welchem ein Hälfteanteil der Wohnung an den Ehegatten übertragen wurde, ist nicht aktenkundig. Eine Überprüfung der näheren Umstände der Übertragung ist daher nicht möglich.

Im Beschwerdefall hat das Finanzamt nicht einmal ansatzweise Ermittlungen zur entscheidungswesentlichen Frage, ob die Vermietungstätigkeit der Bf. objektiv ertragsfähig ist, getätigt. Die Vornahme weiterer Ermittlungen ist aber erforderlich, will das Finanzamt der aktenkundigen Prognoserechnung ihre Beweiskraft absprechen und die Betätigung als Liebhaberei qualifizieren. In Verkennung der Rechtslage hat das Finanzamt aber jegliche Ermittlungstätigkeit unterlassen. Die bislang (fragmentarisch) vorliegenden Unterlagen lassen eine derartige, annähernd verlässliche Überprüfung nicht zu (siehe oben).

Wie bereits oben dargelegt ist die von der Bf. beigebrachte Prognoserechnung auf ihre Richtigkeit und Vollständigkeit zu überprüfen, ein Vergleich der prognostizierten mit den (zwischenzeitig) tatsächlich erklärten Ergebnissen vorzunehmen und im Falle von Abweichungen zwischen Prognose und Realität deren Ursache zu untersuchen. Sollte diese Überprüfung zum Ergebnis führen, dass die Betätigung objektiv ertragsfähig ist, wären weitere Ermittlungen über die näheren Umstände der Übertragung des Hälfteanteiles an der Wohnung erforderlich (s. dazu unten).

Im Konkreten wären insbesondere folgende Ermittlungsschritte erforderlich:

-- Abverlangen der bzw. Einsichtnahme in die Mietverträge zwecks Überprüfung der Mietzinsentwicklung bzw. -gestaltung;

-- Die vorliegende Prognoserechnung (von November 1999) scheint kein Mietausfallsrisiko zu enthalten (da die Einnahmen jeweils in Höhe des vollen Jahresbetrages der Nettomiete laut erstem Mietvertrag vom 3. Dezember 1997 angesetzt werden). Ein gewisses Mietausfallsrisiko ist aber in jedem Fall zu berücksichtigen (zB UFS 28. Juni 2005, RV/0616-L/02; im Falle der Bf. ist es dem Vorbringen im Vorlageantrag zufolge offenbar auch zu derartigen Ausfällen gekommen). Daher: Überprüfung und Beurteilung, in welcher Höhe – je nach Lage und Beschaffenheit des Mietobjektes – ein Mietausfallsrisiko anzusetzen ist;

-- Einsichtnahme in den (vollständigen) Kaufvertrag zwecks Feststellung der maßgeblichen AfA-Bemessungsgrundlage;

-- Überprüfung (durch Einsichtnahme in die bezüglichen Unterlagen), ob bei Bemessung der AfA Anschaffungsnebenkosten (in zutreffender Höhe) berücksichtigt wurden (Vertragskosten, Eintragungsgebühr, Grunderwerbsteuer etc.);

-- Prüfung, ob nicht verrechenbare Betriebskosten und Abgaben in die Prognose Eingang gefunden haben (insbes. für die Zeit vor der erstmaligen Vermietung bzw. für Zeiten allfälliger Leerstehung);

-- Die Wohnung ist laut Mietvertrag vom 3. Dezember 1997 „*teilmöbliert*“. Daher sind Art und Umfang der Ausstattung mit Möbeln und deren Berücksichtigung bei der AfA-Bemessung zu prüfen;

-- Die Wohnung ist laut Eingabe der Bf. vom 23. November 1999 „*hauptsächlich fremdfinanziert*“: daher wird/werden zu prüfen sein

---- die konkreten vertraglichen Bedingungen der Fremdfinanzierung durch Einsichtnahme in den Kreditvertrag sowie eines zum damaligen Zeitpunkt erstellten Tilgungsplanes,

---- ob - und mit welchen Mitteln - eine Tilgung (bzw. vollständige Abzahlung) lt. Prognose tatsächlich von Anbeginn an im Jahr 2010 (oder 2012?) geplant war;

---- die Richtigkeit (Plausibilität) der Höhe der Zinszahlungen und allfälliger Spesen;

-- Die aktenkundige Prognoserechnung enthält weder Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen noch einen Ansatz für Versicherung, Fahrtkosten, Telefon, Porti uä. (welche in den Überschussrechnungen der Bf. jedoch stets angesetzt werden): Prüfung, in welcher Höhe ein Ansatz dieser Aufwendungen vorzunehmen ist (für den künftigen Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwand ist insbesondere die Beschaffenheit der Wohnung von Relevanz);

-- Im Falle der Abweichung der Prognose von den zwischenzeitig im Beobachtungszeitraum tatsächlich erwirtschafteten Ergebnissen, ist deren Grund zu untersuchen: Ist Ursache der Abweichung ein typisches Vermietungsrisiko oder Unwägbarkeit? (s. dazu zB die Ausführungen in *Rauscher/Grübler*, aaO, Rz 281ff.).

-- Führt diese Prüfung zum Ergebnis, dass die objektive Ertragsfähigkeit der Vermietung anzunehmen ist, wären schließlich die näheren Umstände der Übertragung des Hälfteanteiles an der Wohnung (durch Anforderung des zugrunde liegenden Vertrages) zu untersuchen. Den Überschussrechnungen (ab 2004) ist zu entnehmen, dass die Bf. Sonderwerbungskosten geltend macht. Offenbar trägt sie auch *nach* Übertragung des Hälfteanteiles die Fremdmittelzinsen weiterhin zur Gänze allein. Diese Vorgangsweise lässt grobe Zweifel an der Fremdüblichkeit aufkommen, weshalb die Schenkung einer entsprechenden Prüfung (Fremdvergleich) zu unterziehen ist. Hält die Übertragung einem Fremdvergleich nicht stand, ist die Ergebnisaufteilung ab 2004 entsprechend zu korrigieren. Erweist sich die Übertragung steuerlich aus welchen Gründen immer doch als fremdüblich, so ist zu hinterfragen, ob die Bf. ihre bisherige Tätigkeit durch Änderung der Bewirtschaftungsart (Wegfall der halben Mieteinnahmen, gleichzeitig aber weiterhin volle Zinsenbelastung!) nicht doch eingestellt hat.

Unklar ist nach der bestehenden Aktenlage zudem, ob und inwieweit das Vermietungsergebnis des Jahres 2004 auf Grund der Vertragsgestaltung (je nach vereinbartem Übergabstichtag) einerseits der Bf. (allein) sowie andererseits der Miteigentumsgemeinschaft zuzurechnen ist bzw. dieses tatsächlich auch der vertraglichen Regelung entsprechend zugerechnet wurde (Aufteilung des Ergebnisses auf den Zeitraum bis zum Wirksamwerden der Schenkung sowie den Zeitraum ab dem Wirksamwerden der Schenkung). Die vorliegende Überschussrechnung lässt eine derartige Aufteilung nicht erkennen.

All diese Punkte wird das Finanzamt im weiteren Verfahren zu beachten und zu prüfen haben.

Die Erledigung einer Beschwerde gemäß § 278 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen des Verwaltungsgerichtes. Zweck dieser Norm ist die Entlastung des Gerichtes und die Beschleunigung des Rechtsmittelverfahrens vor dem Verwaltungsgericht. Es ist nicht im Sinne des Gesetzes, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens im Verwaltungsverfahren zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens zum Verwaltungsgericht käme (vgl. dazu zur früheren Rechtslage zB VwGH vom 21. November 2002, 2002/20/0315).

In Anbetracht obiger Ausführungen ist es im vorliegenden Fall zweckmäßig und geboten, die angefochtenen Bescheide unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufzuheben. Für die Überprüfung der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Bescheide sind umfangreiche (und uU. mehrstufige) Ermittlungstätigkeiten erforderlich. Die Abgabenbehörde hat aber bislang keine Ermittlungen der dargestellten (und für die Klärung der Streitfrage unerlässlichen) Art unternommen. Nach derzeitiger Aktenlage (mit dem derzeitigen Ermittlungsstand) ist es nicht möglich, eine Entscheidung über das gegenständliche Rechtsmittel zu treffen. Auf Grund der oben zitierten VwGH-Rechtsprechung (Ro 2014/03/0063 vom 26. Juni 2014) ist es im hier zur Beurteilung stehenden Fall daher jedenfalls zulässig, einen Beschluss iSd. § 278 Abs. 1 BAO zu fassen. Bei Durchführung der oa. erforderlichen Ermittlungen ist nicht auszuschließen, dass im Ergebnis ein anders lautender Bescheid zu erlassen ist.

Die Ermessensübung (§ 20 BAO) wird damit begründet, dass die Pflicht zur Sachverhaltsermittlung grundsätzlich dem Finanzamt obliegt. Es ist nicht primäre Aufgabe des Verwaltungsgerichtes, erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt zu ermitteln. Aufgabe des Bundesfinanzgerichtes ist vorrangig die Überprüfung der Sachverhaltsfeststellungen sowie der rechtlichen Würdigung des Finanzamtes. Dem Verwaltungsgericht kommt in erster Linie die Funktion eines Kontroll- und Rechtsschutzorgans zu. Keineswegs besteht seine Aufgabe darin, das Finanzamt von seinen Ermittlungspflichten (gänzlich) zu entlasten. Im Entscheidungsfall sind die fehlenden Ermittlungen (s. oben) zudem äußerst umfangreich und können nicht mit einem vertretbaren Aufwand, etwa in einem bloßen Vorhalteverfahren, nachgeholt werden. Dazu kommt, dass eine allfällige abweichende Würdigung der Prognoserechnung durch das BFG zunächst der Bf. vorgehalten und deren allfällige Stellungnahme bzw. Erwiderung im Hinblick auf das kontradiktorische Verfahren wiederum auch der Amtspartei zur Kenntnis- und Stellungnahme übermittelt werden müsste, weshalb auch prozessökonomische Gründe für die Aufhebung unter Zurückverweisung sprechen. Die Abklärung des maßgeblichen Sachverhalts sollte weitestgehend bereits vor Bescheiderlassung und nicht erst im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens erfolgen. Da bislang jegliche entscheidungsrelevante Ermittlungstätigkeit seitens der Abgabenbehörde unterblieben ist, erscheint es auch nicht sinnvoll, das Finanzamt nunmehr im Rahmen des Verfahrens vor dem BFG mit der Durchführung der erforderlichen Ermittlungen zu beauftragen, sondern mittels Aufhebung und Zurückverweisung vielmehr die Möglichkeit zu schaffen, den maßgeblichen Sachverhalt schon im Abgabenverfahren zu klären und diesen im

Rahmen der abgabenbehördlichen Bescheiderlassung einer rechtlichen Würdigung zu unterziehen (vgl. zB UFS vom 25. Februar 2010, RV/0534-W/06; UFS vom 30. Dezember 2009, RV/3152-W/08; UFS vom 7. Jänner 2009, RV/3693-W/08; sowie viele andere).

Im Hinblick auf den Umfang der vorzunehmenden Ermittlungen und zur Wahrung des vollen „Rechtsschutzzuges“ sah sich das BFG dazu veranlasst, von der ihm nach § 278 Abs. 1 BAO eingeräumten Möglichkeit Gebrauch zu machen und spruchgemäß zu entscheiden.

Für eine neuerliche Abgabenfestsetzung durch das Finanzamt wird auf die Frist des § 209a Abs. 5 BAO verwiesen.

Zur Nichtzulassung der Revision:

Dass für die Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft einer „kleinen Vermietung“ – auch im Falle der vorzeitigen Beendigung – die objektive Ertragsfähigkeit der Betätigung (und nicht der tatsächliche Erfolg) maßgeblich ist, ergibt sich aus der ständigen Rechtsprechung des VwGH (s. insbes. die bei *Rauscher/Grübler*, aaO, S. 139f. sowie 184ff. angeführten Erkenntnisse).

Bezüglich der Zulässigkeit der Aufhebung unter Zurückverweisung wird auf die im Begründungstext zitierte VwGH-Judikatur (insbesondere das jüngst ergangene Erkenntnis Ro 2014/03/0063 vom 26. Juni 2014) verwiesen.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung iSd. Art. 133 Abs. 4 B-VG liegt sohin nicht vor, weshalb auszusprechen war, dass die Erhebung der Revision nicht zulässig ist.

Graz, am 5. Dezember 2014