

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri. in der Beschwerdesache der Y und X, Straße 23, PLZ Ortsname, vertreten durch Steuerberater., AdresseSteuerberater, gegen die Bescheide des FAvom 2. November 2011 betreffend

1. Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer 2005 bis 2009 und Einkünftefeststellung 2005, 2006 und 2008 sowie Aufhebung gemäß § 299 BAO hinsichtlich Einkünftefeststellung 2009
2. Umsatzsteuer 2005 bis 2009 und Einkünftefeststellung 2005, 2006, 2008 und 2009
3. Umsatzsteuer 2010 sowie Einkünftefeststellung 2007 und 2010

beschlossen:

1. Insoweit sich der Vorlageantrag vom 15. März 2012 auf die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer 2005 bis 2009 und Einkünftefeststellung 2005, 2006 und 2008 sowie Aufhebung gemäß § 299 BAO hinsichtlich Einkünftefeststellung 2009 bezieht, wird er als unzulässig zurückgewiesen.
2. Die Beschwerdevorentscheidungen vom 15. Februar 2012 betreffend die Beschwerde gegen die Bescheide hinsichtlich Umsatzsteuer 2005 bis 2009 und Einkünftefeststellung 2005, 2006, 2008 und 2009 werden aufgehoben. Insoweit sich der Vorlageantrag vom 15. März 2012 gegen die vorgenannten Sachbescheide richtet, wird er als unzulässig (geworden) zurückgewiesen.
3. Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2010 und Einkünftefeststellung 2007 und 2010 sowie die Beschwerdevorentscheidung betreffend Einkünftefeststellung 2007 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

Vorauszuschicken ist, dass die gegenständliche, am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängig gewesene Berufung gemäß § 323 Abs. 38 erster Satz BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen ist.

Strittig ist, ob eine im Rahmen einer Miteigentumsgemeinschaft erklärte Vermietungstätigkeit als Einkunftsquelle zu beurteilen ist.

1. Eigentumsverhältnisse

Die Liegenschaft in PLZ Ortsname , Straße 23 stand in den Streitjahren 2005 bis 2010 im Eigentum von X (1/4 Anteil) und ihrer Tochter Y , welche den 3/4 Liegenschaftsanteil mit Kaufvertrag vom 31.3.2005 von ihrer Großmutter, Z , um 100.000 Euro erworben hat. Laut Punkt 5 des Kaufvertrages nahm die Käuferin „*zustimmend zur Kenntnis, dass die Wohnungen top Nr. 2 (MieterA), top Nr. 3 (MieterB) und top Nr. 4 (MieterC) vermietet sind.*“

Laut aktuellem Grundbuchsauszug wurde die Liegenschaft mit Kaufvertrag vom 3.3.2014 an die „ Straße 23 Immobilien GmbH“ veräußert.

2. Vermietungsergebnisse im Zeitraum 1999 bis 2004

Seit dem Jahr 1999 wurden Vermietungseinkünfte erklärt, welche gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert in nachstehender Höhe festgestellt und den Eigentumsanteilen (X 1/4, Z 3/4) entsprechend aufgeteilt wurden:

	S	€
1999	+ 9.706,00	+ 705,37
2000	+ 2.640,00	+ 191,86
2001	- 3.364,00	- 244,47
2002		+ 3.725,15
2003		+ 2.077,99
2004		- 1.305,97

3. Vermietungsergebnisse im Zeitraum 2005 bis 2009

Ab 2005 wurden folgende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt bzw. gemäß § 188 BAO festgestellt:

		X	Y	Z
2005	-12.837,20	-1.029,50	-8.718,89	-3.088,80
2006	-25.796,51	0	-25.796,51	--
2007	-31.451,89	0	-31.451,89	--
2008	-26.298,00	0	-26.298,00	--
2009	+ 4.735,00 (Schätzung gem. § 184 BAO)	0	+ 4.735,00	--

Die Umsatzsteuerveranlagungen erfolgten zunächst erklärungsgemäß und führten für die Jahre 2005 und 2006 aufgrund von aus Umbaumaßnahmen geltend gemachten Vorsteuern zu Steuergutschriften im Ausmaß von 15.148,15 Euro (2005) und 6.380,67 Euro (2006).

Im Zuge des Feststellungs- bzw. Umsatzsteuerveranlagungsverfahrens für das Jahr 2008 wurden die Beschwerdeführer (Bf.) mit Vorhalten vom 26.8.2009 und 17.6.2010 aufgefordert, eine Prognoserechnung vorzulegen, aus der hervorgehe, ab welchem Zeitpunkt ein positiver Gesamtüberschuss erreicht werde.

Für das Jahr 2009 wurden die Vermietungseinkünfte wegen Nichtabgabe der Steuererklärung in Anlehnung an die Umsatzsteuervoranmeldungen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege mit 4.735 Euro festgestellt und – in Anlehnung an die Feststellungserklärungen der Vorjahre - zur Gänze der Mehrheitseigentümerin (Y) zugerechnet.

Mit Schreiben vom 24.8.2011 übermittelte der steuerliche Vertreter der Bf. eine Prognoserechnung für die Jahre 2010 bis 2024, welche ab 2016 positive Ergebnisse und ein kumulierte positives Gesamtergebnis iHv 39.597 Euro auswies.

4. Bescheide vom 2. November 2011

Mit Bescheiden vom 2.11.2011

- nahm das Finanzamt die Verfahren betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2005 bis 2009 sowie betreffend Feststellung von Einkünften 2005, 2006 und 2008 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf;

- hob das Finanzamt den für 2009 (gemäß § 184 BAO im Schätzungswege) ergangenen Feststellungsbescheid vom 1.3.2011 gemäß § 299 BAO auf;

- erließ das Finanzamt neue Sachbescheide hinsichtlich Umsatzsteuer 2005 bis 2009, in denen die bisher anerkannten Vorsteuerbeträge unberücksichtigt blieben;
- stellte das Finanzamt für die Jahre 2005, 2006, 2008 und 2009 die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit 0,00 Euro fest. Für 2007 erging gemäß § 200 Abs. 2 BAO ein gleichfalls auf 0,00 Euro lautender endgültiger Feststellungsbescheid.

Die Wiederaufnahmebescheide wurden wie folgt begründet:

Die (zusätzliche) Begründung zu diesem Bescheid geht Ihnen gesondert zu.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 (4) BAO, weil Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigskeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse an der Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.

Die (zusätzliche) Bescheidbegründung betreffend die Wiederaufnahmeverfahren lautete wie folgt:

Durch die erstmalige Vorlage einer Prognoserechnung am 24.08.2011 erlangte das Finanzamt Kenntnis, dass die objektive Ertragsfähigkeit der Vermietung nicht gegeben ist.

Die für die Jahre 2005 bis 2009 neu erlassenen Sachbescheide wurden wie folgt begründet:

Die Vermietung Straße 23 ergibt aufgrund der vorgelegten Prognoserechnung innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes von 25 Jahren einen Gesamtverlust von € 46.414,00. Es liegt daher Liebhaberei vor und zwar gem. § 1 (2) LVO (Vermietung von 2 Wohnungen an Fremde).

5. Als Beschwerde zu behandelnde Berufung vom 9. Dezember 2011 betreffend den Zeitraum 2005-2009

Die als Beschwerde zu behandelnde Berufung richtet sich gegen folgende Bescheide:

- „Bescheid über die Aufhebung des Bescheides über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 – 2009, Aufhebung gem. § 299 BAO vom 2.11.2011“
- „Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO -2009 vom 2.11.2011“
- „Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 (4) BAO betreffend Umsatzsteuer 2009 vom 2.11.2011“
- „Umsatzsteuerbescheid 2009 vom 2.11.2011“
- „Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 (4) BAO betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO – 2008, 2006 und 2005, alle vom 2.11.2011“

- Bescheide über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 – BAO 2008, 2007, 2006 und 2005, alle vom 2.11.2011
- Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 (4) BAO betreffend Umsatzsteuer 2008, 2007, 2006 und 2005, alle vom 2.11.2011
- Umsatzsteuerbescheide 2008, 2007, 2006 und 2005, alle vom 2.11.2011“

Der steuerliche Vertreter brachte zum Sachverhalt zunächst vor, dass es sich bei der streitgegenständlichen Liegenschaft um ein Zinshaus mit 4 Wohneinheiten handle. In den Jahren 2005 und 2006 seien zur Erhöhung der Substanz und Ertragskraft des Gebäudes größere Investitionen erfolgt. Die Wohnungen seien – abgesehen von kurzfristigen Leerstehungen – im Zeitraum 2005 bis 2009 durchgehend vermietet gewesen.

Nach Aufforderung des Finanzamtes sei am 24.08.2011 eine Prognoserechnung für die Jahre 2010 bis 2024 vorgelegt worden. Da bis 2009 vom Finanzamt endgültig veranlagt worden sei (2007 sei zwar hinsichtlich Gewinnfeststellung vorläufig veranlagt worden – die Jahre 2008 und 2009 jedoch wieder endgültig!?) sei die Prognoserechnung ab dem Jahr 2010 erstellt worden. Da sich im 13. Jahr ein Totalüberschuss ergeben habe, sei nicht für den gem. § 2(3) LVO vorgesehenen Zeitraum (25 + 3 Jahre) weitergerechnet worden.

Das Finanzamt habe daraufhin die Einkünfte fälschlicherweise als Liebhaberei eingestuft, wobei am 22.11.2011 zwei unterschiedliche Bescheidbegründungen zugestellt worden seien.

In verfahrensrechtlicher Hinsicht rügt der steuerliche Vertreter zunächst, dass nicht klar sei, welche der beiden Begründungen Bescheidbestandteil sein solle, weshalb davon auszugehen sei, dass keine Bescheidbegründung vorliege und durch diesen Mangel sämtliche angefochtenen Bescheide nichtig seien.

In Bezug auf die Wiederaufnahmbescheide wendete der steuerliche Vertreter unter Hinweis auf die Judikatur des VwGH (vom 27.2.1985, 83/13/0056 und vom 17.12.2001, 95/14/0010), wonach die rechtliche Beurteilung einer bestimmten Tätigkeit als Liebhaberei nicht zur Wiederaufnahme führe, ein, dass eine Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO unzulässig sei.

Das Jahr 2007 sei hinsichtlich Gewinnfeststellung vorläufig veranlagt worden. Die Veranlagung der Jahre 2008 und 2009 (wie auch 2005 und 2006) seien endgültig erfolgt. Offensichtlich hätten im Jahr 2007 Überlegungen des Finanzamtes dazu geführt, zumindest ertragsteuerlich von Liebhaberei auszugehen. Im Jahr 2008 sei man offenbar davon ausgegangen, dass doch eine Einkunftsquelle vorliege. Warum der Gewinnfeststellungsbescheid 2007 vorläufig geblieben sei, lasse sich nicht mehr nachvollziehen. Jedenfalls sei diese Vorläufigkeit des Bescheides falsch, da das Finanzamt letztendlich von einer Einkunftsquelle ausgegangen sei und dies auch für das Jahr 2007 gelten müsse.

In materieller Hinsicht wurde vorgebracht, dass aus der Bescheidbegründung I (Anmerkung BFG: gemeint ist die zusätzliche Bescheidbegründung zur Wiederaufnahme) in keiner Weise erkennbar sei, warum das Finanzamt zu dieser Erkenntnis komme. Es

würden keinerlei nachvollziehbare Berechnungen vorgelegt, die diese Argumentation irgendwie untermauern würden.

In Bezug auf die Bescheidbegründung II (Anmerkung BFG: gemeint ist die zusätzliche Bescheidbegründung zu den Sachbescheiden) führte der steuerliche Vertreter Folgendes aus:

Da bis 2009 endgültig veranlagt worden sei und man davon ausgehen konnte, dass das Finanzamt von einer Einkunftsquelle ausgegangen sei, sei die Prognoserechnung erst ab 2010 erstellt worden. Da sich bereits im 13. Jahr ein Totalüberschuss ergeben habe, sei nicht gem. § 2 (3) LVO für den vorgesehenen Zeitraum (25 + 3 Jahre) weitergerechnet worden. Selbst wenn man die ersten fünf Jahre (2005 – 2009) in die Berechnung einbeziehen würde, ergäbe sich rechnerisch problemlos ein Totalüberschuss (siehe Beilage „neue“ Prognoserechnungen – Anmerkung: siehe Anlagen II und III zum Beschluss).

Bezüglich der wieder aufgenommenen Umsatzsteuerbescheide 2005 – 2009 sei nicht nachvollziehbar, warum lediglich die geltend gemachte Vorsteuer nicht anerkannt worden sei, die Umsatzsteuer jedoch weiterhin vorgeschrieben werden. Den Bescheidbegründungen sei diesbezüglich nichts zu entnehmen.

Abschließend beantragte der steuerliche Vertreter die Aufhebung der angefochtenen Bescheide bzw. die Feststellung von Einkünften für das Jahr 2009 entsprechend der beiliegenden Feststellungserklärung (Anmerkung BFG: diese wies einen Werbungskostenüberschuss von -20.250,67 Euro aus, eine Zurechnung an die Miteigentümer ist im Rahmen der Erklärung nicht erfolgt).

Beigelegt waren der Berufung weiters 3 Prognoserechnungen:

- Prognoserechnung I betreffend 2010-2024 mit einem Gesamtergebnis von 39.597 Euro (ident mit der bereits am 24. August 2011 vorgelegten Prognoserechnung)
- Prognoserechnung II betreffend 2005 -2032 mit einem Gesamtergebnis von 83.278 Euro
- Prognoserechnung III betreffend 2010 – 2034 mit einem Gesamtergebnis von 209.323 Euro

6. Beschwerde(Berufungs)vorentscheidungen vom 15. Februar 2012

Das Finanzamt erließ hinsichtlich der bekämpften Sachbescheide abweisende Beschwerde(Berufungs)vorentscheidungen und begründete diese – nach Darstellung des Verwaltungsgeschehens – wie folgt:

Da die Betätigung seit 1999 ausgeübt wird, ist bei der bereits seit 1999 beteiligten X ein Beobachtungszeitraum von 23 Jahren zu untersuchen, d.h. bis 2022. Bei der ab 2005 beteiligten Y ist ein Beobachtungszeitraum von 2005 bis 2025 zu untersuchen (keine zusätzlichen 3 Jahre, da Vermietung bereits laufend).

Für beide Beteiligten ergibt sich aus der Berechnung ein Gesamtverlust (die Ergebnisse 1999 bis 2022 ergeben – unter Einbeziehung der bekanntgegebenen Prognosezahlen – einen Gesamtverlust von € 70.040,-- die Ergebnisse 2005 bis 2025 einen Gesamtverlust von € 31.414,-- unter der Annahme, dass 2025 ein Überschuss von € 15.000,-- prognostiziert wird).

Dazu kommt noch, dass in der Prognoserechnung sehr positive Annahmen betreffend Mieteinnahmen getroffen werden (zB Anstieg von 2015 auf 2016 von € 11.977,-- auf € 20.677,--) sowie in keinem Jahr ein Mietausfallsrisiko miteinbezogen wurde.

Es liegt daher sowohl für die Personenvereinigung als auch für jeden einzelnen Gesellschafter eindeutig Liebhaberei iS von § 1 Abs. 2 LVO vor.

Der VwGH hat sich bereits in mehreren Entscheidungen zur Frage der Beurteilungseinheit als Einkunftsquelle im Vermietungsbereich geäußert. Im Erkenntnis vom 29.1.2003, 97/13/0015 hat der Gerichtshof unter Verweis auf das Vorerkenntnis vom 24. April 1997, 94/15/0126 festgestellt, dass im Rahmen der Beurteilung von Bestandobjekten auf ihre Eigenschaft als Einkunftsquelle im Rahmen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung grundsätzlich jedes Mietobjekt gesondert danach zu untersuchen (ist), ob es eine Einkunftsquelle bildet. Dies gilt insbesondere für verschiedene, wenn auch in einem Haus gelegene, Wohnungen. Auch einzelne Wohnungen in einem Mietwohnhaus sind getrennten Beurteilungen zu unterziehen, wenn die Objekte an verschiedene Personen vermietet sind oder auf Grund anderer Merkmale unterschiedliche und von einander unabhängige wirtschaftlich abgrenzbare Nutzungsvereinbarungen vorliegen.

Diese Rechtsprechung ist im vorliegenden Fall jedenfalls anzuwenden, da eine der drei Wohnungen an MieterC (Anm. BFG: es handelt sich dabei um den Ehemann von X) vermietet ist.

Aus dieser Beurteilung ergibt sich in weiterer Folge die umsatzsteuerliche Konsequenz, dass die Umsatzsteuer aufgrund der Rechnung geschuldet wird, Vorsteuern mangels Unternehmereigenschaft nicht zustehen.

Zu den verfahrensrechtlichen Einwänden – in den Wiederaufnahmebescheiden wurde auf die gesondert ergehende Begründung hingewiesen, daher ist aus dem Text der gesonderten Bescheidbegründung („Durch die erstmalige Vorlage einer Prognoserechnung am 24. August 2011 erlangte das Finanzamt erstmals Kenntnis, dass die objektive Ertragsfähigkeit nicht gegeben ist“) jedenfalls ersichtlich, dass damit die Begründung zu den Wiederaufnahmebescheiden erfolgte. Die zweite Begründung ist daher zu den jeweiligen Sachbescheiden (Est und Ust) ergangen – falls dies für Sie nicht erkennbar war, dann wird dieser Begründungsmangel (die Sachbescheide haben nicht auf eine gesonderte Begründung hingewiesen) mit der gegenständlichen Berufungsvorentscheidung saniert.

7. Vorlageantrag vom 15. März 2012 betreffend den Zeitraum 2005 bis 2009

Mit Schriftsatz vom 15. März 2012, eingelangt beim Finanzamt am 19. März 2012, begehrte der steuerliche Vertreter der Bf. die Vorlage der Beschwerde gegen folgende Bescheide:

- „*Bescheid über die Aufhebung des Bescheides über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 – 2009, Aufhebung gem. § 299 BAO vom 2.11.2011*
- *Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO -2009 vom 2.11.2011*
- *Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 (4) BAO betreffend Umsatzsteuer 2009 vom 2.11.2011*
- *Umsatzsteuerbescheid 2009 vom 2.11.2011*
- *Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 (4) BAO betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO – 2008, 2006 und 2005, alle vom 2.11.2011*
- *Bescheide über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 – BAO 2008, 2007, 2006 und 2005, alle vom 2.11.2011*
- *Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 (4) BAO betreffend Umsatzsteuer 2008, 2007, 2006 und 2005, alle vom 2.11.2011*
- *Umsatzsteuerbescheide 2008, 2007, 2006 und 2005, alle vom 2.11.2011“*

Der steuerliche Vertreter wiederholte im Wesentlichen sein bereits in der Beschwerde (Berufung) erstattetes Vorbringen und brachte ergänzend vor, es sei weder nachvollziehbar, dass sich eine Bescheidbegründung auf die Wiederaufnahmbescheide und die andere Bescheidbegründung auf die Sachbescheide beziehen soll, noch sei nachvollziehbar, warum der Verfahrensmangel durch die Berufungsvorentscheidung jedenfalls saniert sei. Zur Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO wurde festgehalten, dass das Finanzamt in seiner Begründung zur Berufungsvorentscheidung in keiner Weise zu den in der Berufung angeführten Entscheidungen des VwGH Stellung genommen habe.

In materieller Hinsicht wurde eingewendet, dass – wie aus der Prognoserechnung ersichtlich – die 1/10 –AfA im Jahr 2014 auslaufe. Die Mieterhöhung im Jahr 2016 unterliege der Annahme, dass aus biologischen Gründen die vierte Wohnung irgendwann frei werde und zur Vermietung zur Verfügung stehe. Da es sich um eine Prognoserechnung (also Zukunft) handle, werde wohl immer eine Unsicherheit bei der Berechnung vorliegen. Im Übrigen werde auf die Argumentation in der Berufung und auf die vorgelegten Prognoserechnungen verwiesen. Warum für Y der Beobachtungszeitraum nur 21 Jahre (2005-2025) sein solle, sei ebenso nicht nachvollziehbar.

Zur Umsatzsteuer wurde vorgebracht, dass diese nur dann aufgrund der Rechnung geschuldet werde, wenn eine formale Rechnung im Sinne des UStG vorliege. Da dies nicht der Fall sei, sei die USt nicht vorzuschreiben.

8. Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkünffefeststellung für das Jahr 2010:

Im Zuge des Umsatzsteuerveranlagungs- bzw. Einkünftefeststellungsverfahrens für das Jahr 2010 wich das Finanzamt insoweit von den Steuererklärungen ab, als es die geltend gemachten Vorsteuern (343,10 Euro) sowie den Werbungskostenüberschuss (-14.707,90 Euro) in den mit 12.4.2012 datierten Bescheiden unter Hinweis auf die Liebhabereibeurteilung der Vorjahre unberücksichtigt ließ.

In der dagegen eingebrachten Beschwerde wurde auf die Beschwerde vom 9.12.2011 (Pkt. 5) und den Vorlageantrag vom 15.3.2012 (Pkt. 7) verwiesen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

§ 278 idF BGBl. I 2013/14 lautet:

- (1) Ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes
- a) weder als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen (§ 260) noch
 - b) als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandlos (§ 256 Abs. 3, § 261) zu erklären,

so kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevorentscheidungen unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

(2) Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

(3) Im weiteren Verfahren sind die Abgabenbehörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im aufhebenden Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Dies gilt auch dann, wenn der Beschluss einen kürzeren Zeitraum als der spätere Bescheid umfasst.

Gemäß § 279 BAO idF BGBl. 2013/14 hat das Verwaltungsgericht außer in den Fällen des § 278 BAO immer in der Sache selbst zu entscheiden.

A. Aus verfahrensrechtlicher Sicht ist Folgendes festzuhalten:

Vorweg sind Beschwerde und Vorlageantrag auf ihre Zulässigkeit zu überprüfen, wobei folgende Differenzierungen zu erfolgen haben:

a.) Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer 2005 bis 2009 und Einkünftefeststellung 2005, 2006, 2008 und 2009:

Ausgehend vom eindeutigen Wortlaut der Beschwerde vom 9.12.2011 wurden im gegenständlichen Verfahren nicht nur die für die Jahre 2005 bis 2009 ergangenen Sachbescheide, sondern auch die gemäß § 303 Abs. 4 BAO erlassenen Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Umsatzsteuer 2005 bis 2009, Einkünftefeststellung 2005, 2006 und 2008 sowie der gemäß § 299 BAO ergangene Aufhebungsbescheid betreffend Einkünftefeststellung 2009 angefochten.

Sind beide Bescheide mit Bescheidbeschwerde angefochten, so ist zunächst über die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden (VwGH 22.5.1990, 87/14/0038; 22.12.2005, 2001/15/0004; 28.2.2012, 2009/15/0170). Wurde das Rechtsmittel gegen den Wiederaufnahmebescheid unerledigt gelassen und vorerst über die Bescheidbeschwerde gegen den neuen Sachbescheid abgesprochen, so ist die Entscheidung inhaltlich rechtswidrig (vgl VwGH 8.11.1988, 88/14/0135; 2.9.2009, 2005/15/0031; 22.11.2012, 2012/15/0193).

Die abweisenden Beschwerde(Berufungs)vorentscheidungen des Finanzamtes vom 15.2.2012 sprachen ausschließlich über die im wiederaufgenommenen Verfahren bzw. nach Aufhebung ergangenen Sachbescheide ab und ließen die diesen vorgelagerten Bescheide hinsichtlich Wiederaufnahme bzw. Aufhebung des Verfahrens unbeachtet.

Wie vorstehend ausgeführt, widerspricht es dem Gesetz, eine Beschwerde gegen die Wiederaufnahme unerledigt zu lassen und vorerst über die Beschwerde gegen den neuen Sachbescheid abzusprechen. Gleiches gilt auch für die Aufhebung gemäß § 299 BAO.

Die hinsichtlich der Sachbescheide (Umsatzsteuer 2005 bis 2009 sowie Einkünftefeststellung für die Jahre 2005, 2006 sowie 2008 und 2009) ergangenen Berufungsvorentscheidungen vom 15.2.2012 waren daher aus vorstehenden Gründen aufzuheben (vgl. auch BFG vom 13. November 2014, RV/1100454/2013).

b.) Vorlageantrag vom 15. März 2015, insoweit er die unter a) angeführten Sachbescheide betrifft:

Ein Vorlageantrag setzt zwingend eine im Rechtsbestand befindliche Beschwerde(Berufungs)vorentscheidung voraus. Infolge Aufhebung der unter a) angeführten Berufungsvorentscheidungen war der Vorlageantrag gemäß § 260 Abs. 1 lit. a iVm § 264 Abs. 4 lit. e BAO insoweit als unzulässig (geworden) zurückzuweisen.

c.) Vorlageantrag vom 15. März 2015, insoweit er sich auf die Wiederaufnahmebescheide sowie den Aufhebungsbescheid bezieht:

Der Vorlageantrag vom 15.3.2012 richtet sich auch gegen die Wiederaufnahmebescheide gemäß § 303 Abs. 4 BAO sowie den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO, obwohl mit den Berufungsvorentscheidungen vom 15.2.2012 ausschließlich über die Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkünftefeststellung, nicht aber über die diesen vorgelagerten Verfahrensbescheiden abgesprochen worden ist. Damit mangelt es dem Vorlageantrag aber an einer unabdingbaren Voraussetzung, denn formalrechtliche Voraussetzung für dessen Zulässigkeit ist es, dass eine Berufungsvorentscheidung ergangen ist (vgl. Ritz, BAO⁵, § 264 Tz 6 und die dort angeführte Judikatur; Ehrke-Rabel, Rechtsmittelverfahren in Abgabensachen, Rz 78). Da dies nicht der Fall ist, war der Vorlageantrag, insoweit er sich auf die vorerwähnten Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Umsatzsteuer 2005 bis 2009 und Feststellung von Einkünften 2005, 2006 und 2008 sowie den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO betreffend Feststellung von Einkünften für das Jahr 2009 bezieht, als unzulässig zurückzuweisen.

Ergänzend ist anzumerken, dass die Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit die Klärung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes voraussetzt und ein Aufhebungsbescheid die zur Aufhebung führenden Gründe zu enthalten hat.

Aufgabe des Finanzamtes wird es in weiterer Folge sein, im Rahmen von Beschwerdevorentscheidungen die Rechtmäßigkeit der gemäß § 303 Abs. 4 BAO verfügten Wiederaufnahme sowie der gemäß § 299 BAO erfolgten Aufhebung zu überprüfen, wobei insbesondere auf nachstehende Ausführungen (PKt. C bis G) Bedacht zu nehmen sein wird.

B. Zur Aufhebung und Zurückverweisung iZm der Liebhabereibeurteilung :

Materiellrechtlich besteht Streit darüber, ob die in den Jahren 2005 bis 2010 ausgeübte Vermietungstätigkeit eine Einkunftsquelle darstellt oder ob – wie das Finanzamt vermeint – eine Tätigkeit nach § 1 Abs. 2 LVO vorliegt, die objektiv nicht geeignet ist, ein positives Gesamtergebnis zu erzielen. Dem Beschwerdevorbringen lässt sich entnehmen, dass der steuerliche Vertreter von einer entgeltlichen Gebäudeüberlassung im Sinne des § 2 Abs. 3 LVO ausgeht, die – wie sich aus den vorgelegten Prognoserechnungen zeige – rechnerisch problemlos einen Totalüberschuss ergebe.

Unter Bedachtnahme auf die unter Pkt. A) dargestellten Formalerledigungen, beziehen sich die nachstehenden Ausführungen auf die Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften betreffend 2007 (endgültige Abgabenfestsetzung gemäß § 200 Abs. 2 BAO) und 2010 sowie Umsatzsteuer 2010.

Aus Sicht des BFG ist eine abschließende Beurteilung der Liebhabereifrage nicht möglich.

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabenpflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Entsprechend der amtswegigen Ermittlungspflicht iSd § 115 Abs. 1 BAO ist es primär Aufgabe des Finanzamtes, durch eine entsprechende Gestaltung des Ermittlungsverfahrens möglichst einwandfreie und nachvollziehbare Entscheidungsgrundlagen zu ermitteln (VwGH 14.12.1998, 94/17/0101).

Dieser Aufgabe ist das Finanzamt im streitgegenständlichen Fall nicht ausreichend nachgekommen. Wie sich aus nachstehenden Ausführungen ergibt, wurden entscheidungswesentliche Ermittlungen unterlassen.

Die Bescheidaufhebung nach § 278 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen, wobei die Ermessensübung zu begründen ist. Zweck der Kassationsmöglichkeit ist die Entlastung der Rechtsmittelbehörde und die Beschleunigung des Beschwerdeverfahrens (Ritz, BAO⁵, § 278 Tz 5)

Es ist nicht Aufgabe der Rechtsmittelbehörde, anstatt ihre Kontrollbefugnis wahrzunehmen, erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt zu ermitteln und einer Beurteilung zu unterziehen.

Im Hinblick auf den Umfang der noch vorzunehmenden Verfahrensergänzungen sowie die Verpflichtung zur Wahrung des Parteiengehörs war der Aufhebung der Vorrang vor der Durchführung der erforderlichen Ermittlungen durch das BFG zu geben. Unter diesem Gesichtspunkt ist auch nicht davon auszugehen, dass die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das BFG selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist. Die Durchführung umfangreicher Sachverhaltsermittlungen durch das Finanzamt ist aber auch unter dem Aspekt des § 115 Abs. 2 BAO zweckmäßig. Würde das Ermittlungsverfahren vom BFG durchgeführt werden, müssten alle Ermittlungsergebnisse jeweils beiden Parteien zur Stellungnahme und wiederum zur Gegenäußerung bekannt gegeben werden. Diese Vorgangsweise würde zu einem deutlichen Mehraufwand und zu einer erheblichen Verzögerung des Verfahrens führen.

Die angefochtenen Sachbescheide betreffend Feststellung von Einkünften für 2007 und 2010 sowie Umsatzsteuer 2010 und die für 2007 ergangene BVE waren gemäß § 278 Abs. 1 BAO aufzuheben und die Rechtssache zur ergänzenden Sachverhaltsermittlung und neuerlichen Entscheidung an das Finanzamt zurückzuverweisen.

Hierfür waren folgende Überlegungen entscheidend:

C. Zuordnung einer Vermietungstätigkeit zu § 1 Abs. 2 Z 3 LVO oder § 2 Abs. 3 LVO

Findet die LVO infolge Anfallens von Verlusten Anwendung, so ist im Rahmen der Liebhabereiprüfung bei einer Vermietungstätigkeit im Hinblick auf die sich daran knüpfenden unterschiedlichen Konsequenzen zunächst darüber zu entscheiden, ob die Tätigkeit unter § 1 Abs. 2 Z 3 (sog. „kleine Vermietung“) oder § 2 Abs. 3 LVO (sog. „große Vermietung“) einzustufen ist, wobei die Unterscheidung vor allem im Bereich der Umsatzsteuer von Bedeutung ist.

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

Mit der Verordnung BGBl. II Nr. 358/1997 wurde die LVO 1993 abgeändert. § 1 Abs. 2 Z 3 LVO nennt jetzt ausdrücklich die Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten als Tätigkeiten, bei denen im Falle von Verlusten, grundsätzlich Liebhaberei anzunehmen ist. Im Gegenzug entfiel im Klammerausdruck des § 1 Abs. 2 Z 1 die Wortfolge, "Wirtschaftsgüter, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen". Mit der neuen Formulierung sollte die Umschreibung der Vermietungsobjekte, die unter § 1 Abs. 2 LVO fallen, präzisiert werden; eine inhaltliche Änderung sollte damit nicht bewirkt werden. Mit den in § 1 Abs. 2 Z 3 LVO angeführten "Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücke mit qualifizierten Nutzungsrechten" sind somit Wirtschaftsgüter gemeint, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für die Nutzung im Rahmen der Lebensführung in Form der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses eignen (VwGH 23.9.2010, 2006/15/0318).

§ 2 Abs. 3 LVO normiert, dass Abs. 2 (Anlaufzeitraum) nicht für Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden gilt. Das Vorliegen einer Absicht im Sinn des § 1 Abs. 1 ist in diesem Fall nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss geplant ist, zu einem absehbaren Zeitraum zu beurteilen. Als absehbar gilt ein Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Nach § 2 Abs. 4 LVO liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Abgrenzungsprobleme zwischen „großer“ und „kleiner“ Vermietung treten vor allem bei Vermietung mehrerer in einem Gebäude gelegener Wohnungen auf.

Laut Verwaltungspraxis handelt es sich bei der „großen“ Vermietung um die Überlassung von Gebäuden, die nicht unter § 1 Abs. 2 Z 3 LVO fällt, im Regelfall also um die Vermietung von Zinshäusern.

Die „kleine“ Vermietung umfasst demgegenüber Objekte, die im Regelfall auch der Eigennutzung dienen können, wie zB Ein- und Zweifamilienhäuser, Eigentumswohnungen, aber auch Miteigentumsanteile an einem Vermietungsobjekt, wenn damit qualifizierte Nutzungsrechte verbunden sind (sogenanntes Quasi-Wohnungseigentum).

Laut vorzitiertem Erkenntnis des VwGH vom 23.9.2010 kann auch ein Haus mit 4 Wohneinheiten als „Eigenheim“ im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO angesehen werden, wenn die vermieteten Gebäudeteile (im Beschwerdefall zwei Wohnungen), zu einem Haus gehören, das sich insgesamt für die Nutzung im Rahmen der Familie eignet und – soweit nicht der Vermietung für Wohnzwecke gewidmet – nach wie vor von der Familie bewohnt wird.

In seiner Berufungsentscheidung vom 13.7.2006, RV/0377-G/02 – bestätigt durch den VwGH mit Erkenntnis vom 24.6.2009, 2009/15/0104 – hat der UFS ein Stadthaus mit mehreren Wohneinheiten (Miethaus mit 3 Wohneinheiten und einer Geschäftsräumlichkeit) als „große Vermietung“ beurteilt.

D. Feststellungen zur streitgegenständlichen Liegenschaft :

Bei der streitgegenständlichen Liegenschaft handelt es sich um ein in Zentrumsnähe von Ortsname gelegenes Mietwohngrundstück.

Laut Einsichtnahme in den Bewertungsakt EW-AZ ***** verfügte das – um 1880 errichtete, unterkellerte, 2-geschoßige - Gebäude in den 60er Jahren über 5 Wohnungen (für 3 Wohnungen war das Wasser am Gang zugängig) und einen Abstellraum, die Gesamtnutzfläche betrug rd. 330m². Ob und wann bzw. welche Wohnungen zusammengelegt wurden bzw. Umbaumaßnahmen bis zum Jahr 2005 stattgefunden haben, ist aus den vorgelegten Akten nicht ersichtlich.

Dem Bewertungsakt lässt sich darüber hinaus entnehmen, dass die Liegenschaft zunächst im Alleineigentum einer Frau R stand und im Erbwege im Jahr 1977 in das Eigentum der Familie der Liegenschaftseigentümer gelangte, wobei in den Folgejahren die Eigentumsverhältnisse wechselten.

Laut Feststellungsbescheid vom 28.7.1999 (Zurechnungsfortschreibung zum 1.1.1999) stand die Liegenschaft im Eigentum von X (1/4) und Z (3/4). Wie bereits eingangs erwähnt, erwarb Y mit Kaufvertrag vom 31.3.2005 den 3/4-Anteil von ihrer Großmutter.

Seit 1999 wurden Vermietungseinkünfte erklärt und gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt.

Sachverhaltsmäßig besteht zwischen dem Finanzamt und den Bf. jedenfalls Einvernehmen darüber, dass das streitgegenständliche Mietwohngrundstück in den Streitjahren über insgesamt 4 Wohneinheiten verfügt hat.

In seinem Erkenntnis vom 16. Februar 2006, 2004/14/0082 hat der VwGH die Vermietung eines Wohngebäudes mit 5 Mietwohnungen als *deutlich* jenes Ausmaß übersteigend bezeichnet, welches *nach der Verkehrsauffassung* eine Zuordnung zu § 1 Abs. 2 LVO rechtfertigt. Für den Gerichtshof lag es dabei "auf der Hand", dass ein Gebäude mit 5 abgeschlossenen Mietwohnungen "*deutlich jenes Ausmaß übersteigt, das durch § 1 Abs. 2 LVO idF BGBl II 33/1993 angesprochen ist*".

Im bereits erwähnten VwGH-Verfahren 2006/15/0318 handelte es sich um ein Gebäude mit 4 Wohneinheiten, wobei laut den getroffenen Feststellungen sachverhaltsmäßig davon auszugehen war, dass sich das Haus insgesamt für die Nutzung im Rahmen der Familie eignet und nach wie vor von der Familie bewohnt wurde.

Fällt nun in Grenzfällen ein Mietobjekt nicht von vornherein eindeutig unter § 1 Abs. 2 Z 3 LVO – was nach Ansicht des BFG auf die streitgegenständliche Liegenschaft mit 4 Wohneinheiten in Anbetracht vorstehender Beschreibung durchaus zutrifft – bedeutet dies, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zunächst zu beurteilen sein wird, ob das Mietobjekt nach der Verkehrsauffassung näher der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden (§ 2 Abs. 3 LVO), gemessen am Idealbild eines Zinshauses, oder näher der Bewirtschaftung eines Wirtschaftsgutes, das sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignet, steht.

Unter Bedachtnahme auf die bisher vor allem aus dem Einheitswertakt gewonnenen Informationen ist bei der Liegenschaft Straße 23 nach der Verkehrsauffassung jedenfalls von vornherein nicht davon auszugehen, dass das zu beurteilende Gebäude seinem äußeren Erscheinungsbild nach einem typischen ortsüblichen Ein- oder Zweifamilienhaus vergleichbar ist bzw. sich in einem besonderen Maß für die Nutzung im Rahmen der Lebensführung in Form der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses eignet.

Die Feststellungen des Finanzamtes in der gesonderten Begründung zu den Berufungsvorentscheidungen beschränken sich lediglich darauf, dass das Mietobjekt 4 Wohnungen aufweist und infolge Vermietung von 3 Wohnungen Liebhäberei gemäß § 1 Abs. 2 LVO vorliegt. Dies allein ist nach Ansicht des BFG nicht ausreichend, um zweifelsfrei vom Vorliegen einer Tätigkeit nach § 1 Abs. 2 LVO auszugehen. Es wurden auch keine dem VwGH-Verfahren 2006/15/0318 vergleichbaren Feststellungen getroffen, wonach sich das betreffende Wirtschaftsgut in der tatsächlich verwendeten Art und Weise nach der Verkehrsauffassung im besonderen Maße zur Nutzung im Rahmen der persönlichen Lebensführung eignet und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entspricht.

Ein um 1880 errichtetes 2-geschoßiges Wohngebäude mit ursprünglich 5 und im Streitzeitraum 4 zur Verfügung stehenden Wohneinheiten wird nach der Verkehrsauffassung sowie unter Bedachtnahme auf die Ausführungen des VwGH im Erkenntnis vom 16.2.2006, 2004/14/0082 nach Ansicht des BFG eher dem § 2 Abs. 3 LVO zuzuordnen sein, es sei denn, das Finanzamt trifft dieser Annahme entgegenstehende Feststellungen, was bisher nicht der Fall war.

Das Finanzamt wird daher im fortgesetzten Verfahren entsprechenden Feststellungen zu treffen haben, die eine sachverhaltsmäßig nachvollziehbare Zuordnung zum Tatbestand des § 1 Abs. 2 Z 3 oder des § 2 Abs. 3 LVO ermöglichen.

E. Feststellungen zu den einzelnen Wohneinheiten :

Bei Vermietung mehrerer in einem Gebäude gelegener Wohnungen – wie dies bei einem Zinshaus der Fall sein wird - ist in der Regel das Gebäude dann als Beurteilungseinheit anzusehen, wenn es einheitlich bewirtschaftet wird. Findet hingegen für einzelne Wohnungen erkennbar eine gesonderte Bewirtschaftung statt, so hat eine getrennte Beurteilung zu erfolgen (vgl. Doralt, Kommentar zu EStG, § 2, Tz 340f, der als Beispiel für eine gesonderte Beurteilung innerhalb eines Miethauses die Trennung zwischen fremd vermieteten und an Angehörige vermieteten Wohnungen anführt).

Der VwGH sieht in seinem – bereits vom Finanzamt in der BVE ins Treffen geführten - Erkenntnis vom 29.1.2003, 97/13/0015 bei Vermietung an verschiedene Personen oder bei unterschiedlichen und voneinander unabhängigen wirtschaftlich abgrenzbaren Nutzungsvereinbarungen jede Wohnung als Beurteilungseinheit an.

Im Sinne einer der Liebhabereiprüfung vorgelagerten „Vorpüfung“ wird daher zunächst bei jeder Wohneinheit die Nutzungsvereinbarung zu prüfen und danach zu beurteilen sein, ob der Einkunftsstatbestand des § 2 Abs. 3 Z 6 EStG verwirklicht wird oder ob eine Wohnung trotz deklarerter Vermietung – etwa durch Nutzung für eigene Wohnzwecke (VwGH vom 16.12.1998, 93/13/0299) - aus der Einkunftsquellenbeurteilung ausscheidet oder ob allenfalls eine bloße Gebrauchsüberlassung zwischen Miteigentümern vorliegt, die gleichfalls keine Einkunftsquelle begründet. Erforderlichenfalls wären die bisherigen Überschussrechnungen einnahmen- und ausgabenseitig entsprechend zu adaptieren.

Zu Top 1:

Unklar ist die Art der Nutzung von Top 1, wobei davon auszugehen ist, dass diese Wohnung in den Streitjahren nicht der Einnahmenerzielung gedient haben dürfte. Diesbezüglich ist den Ausführungen des steuerlichen Vertreters im Vorlageantrag im Zusammenhang mit der von ihm vorgelegten Prognoserechnung nämlich zu entnehmen:

„...Die Mieterhöhung im Jahr 2016 unterliegt der Annahme, dass aus biologischen Gründen die vierte Wohnung irgendwann frei werden wird und zu Vermietung zur Verfügung steht...“

Nähere Anhaltspunkte lassen sich weder aus den Akten noch aus den im Beschwerdeverfahren eingebrachten Schriftsätze gewinnen.

Zu Top 2 und 3:

Laut Aktenlage ist davon auszugehen, dass 2 Wohnungen durchgehend vermietet wurden (Top 2 und Top 3 in den Streitjahren an die Mieter MieterB und MieterA) und es sich dabei - mangels gegenteiliger Sachverhaltsfeststellungen und Anhaltspunkte - um Fremdvermietungen handeln dürfte. Feststellungen hinsichtlich der jeweiligen Wohnnutzflächen sind nicht aktenkundig.

Zu Top 4:

Die Wohnung Top 4 wurde von der Miteigentümerin X und ihrem Ehemann MieterC bewohnt. Auch die Miteigentümerin Y hatte lt ZMR-Abfrage bis zu ihrer Verehelichung im Jahr 2007 ihren Hauptwohnsitz an der Liegenschaftsadresse Straße 23/4, am 19.11.2007 erfolgte eine Änderung ihrer Melde Daten auf Nebenwohnsitz.

Einnahmenseitig wurden iZm mit Top 4 Mieterträge erfasst und der Umsatzsteuer unterzogen (siehe Umsatzsteuervoranmeldungen für 2009 sowie Einnahmen-Ausgaben-Aufstellungen Jänner bis Dezember 2009; in der Spalte „Kategorie“ wurde folgende Mieterträge einnahmenseitig erfasst: Miete MieterB , Miete MieterA und BK NachnameX/MieterC). Aufklärungsbedürftig erscheint in diesem Zusammenhang, dass die Bezeichnung der als Mietertrag erfassten Beträge „BK“ (und nicht „Miete“ wie bei MieterB und MieterA) lautet, was vermuten lässt, dass es sich um den Betriebskostenanteil handelt.

Der VwGH vertritt in ständiger Rechtsprechung (zB vom 27.5.1998, 98/13/0084) die Auffassung, dass hinsichtlich der von Miteigentümern für Wohnzwecke genutzten Gebäudeteile nicht die Vermietungsabsicht, sondern die Befriedigung des eigenen Wohnbedürfnisses im Vordergrund steht. Eine Vereinbarung nach Art einer Gebrauchsüberlassung gegen Entgelt genügt nämlich unter Miteigentümern anders als sonst zur Begründung eines Mietverhältnisses nicht; der Abschluss eines Mietvertrages ist in einem solchen Fall nur dann anzunehmen, wenn die Parteien eindeutig ihren Willen zum Ausdruck bringen, durch die Vereinbarung mehr als eine bloße Gebrauchsregelung zu begründen. Die bloße Gebrauchsregelung stellt den Regelfall, die Begründung eines Bestandverhältnisses die Ausnahme dar. Von einem Miteigentümer geleistete Zahlungen sind ertragsteuerlich nicht Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und stellen auch umsatzsteuerlich keinen Leistungsaustausch mit der Hausgemeinschaft dar.

Feststellungen, die eine Beurteilung zulassen, ob die Nutzung von Top 4 durch die Familie NachnameX/MieterC im Rahmen einer Liebhabereibeurteilung außer Betracht zu bleiben hat bzw. in welchem Ausmaß bei den geltend gemachten Werbungskosten allenfalls „Privatanteile“ auszuscheiden wären bzw. in welcher Höhe nicht abzugängige Vorsteuerbeträge auf Top 4 entfallen, sind den vorgelegten Akten nicht zu entnehmen.

F. Durchführung ergänzender Ermittlungen :

Vor Durchführung einer Liebhabereiprüfung wird es daher im Sinne vorstehender Ausführungen zunächst einmal erforderlich sein, konkrete Feststellungen zum streitgegenständlichen Gebäude sowie zu den einzelnen Nutzungsvereinbarungen zu treffen. Wesentlich wird dann insbesondere die Zuordnung zu einem Liebhaberbestand sowie die Feststellung sein, in welchem Umfang die Liegenschaft

der Erzielung von Vermietungseinkünften dient, denn nur insoweit kann dann überhaupt eine Liebhabereibeurteilung erfolgen.

In diesem Zusammenhang wird auch auf die in den Jahren 2005 und 2006 durchgeföhrten Umbaumaßnahmen besonderes Augenmerk zu legen sein. Aus den für diese Jahre vorgelegten Anlageverzeichnissen ist zu ersehen, dass Umbauarbeiten im Umfang von rd. 99.000,00 Euro stattgefunden haben. Entscheidungswesentlich ist dabei, ob die Investitionen das Gesamtgebäude oder nur bestimmte Gebäudeteile betrafen bzw. ob eine Zuordnung der Investitionen zu einzelnen Wohneinheiten möglich ist und demnach eine getrennte oder aliquote (entsprechend der Nutzfläche vorzunehmende) Zuordnung zu erfolgen hat bzw. ob und in welchem Umfang allenfalls nicht einer entgeltlichen Nutzungsüberlassung dienende Aufwendungen auszuscheiden sein werden.

In weiterer Folge sind unter Bedachtnahme auf die tatsächlichen Verhältnisse angepasste Berechnungen anzustellen, welche einer neuerlichen Liebhabereiprüfung zu Grunde zu legen sind.

Erst im Anschluss an die ergänzenden Feststellungen wird auch zu beurteilen sein, ob die vom Finanzamt als Wiederaufnahmegründe angeführten Tatsachen bzw. Beweismittel geeignet sind bzw. ausreichen, eine Durchbrechung der Rechtskraft zu rechtfertigen.

G. Zurechnung der Einkünfte:

Aus den ab 2006 abgegebenen Feststellungserklärungen geht hervor, dass – abweichend von den Eigentumsverhältnissen und der bisherigen Vorgangsweise - die erklärten Werbungskostenüberschüsse zur Gänze Y zugewiesen wurden, der Anteil von X wurde in den Feststellungserklärungen in den Streitjahren entweder mit 0 ausgewiesen bzw. blieb die sie betreffende Summenspalte unausgefüllt.

Zu ermitteln und festzustellen wäre daher auch, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und so über die Art der Erzielung der Einkünfte und damit über die Einnahmen/Einkünfte disponieren konnte. Entscheidend für die Zurechnung ist, wer tatsächlich über das Mietobjekt verfügte, wer die Ausgaben tatsächlich finanzierte und wem die Einnahmen tatsächlich zukamen. Vom Ausgang dieser Prüfung wird es abhängen, wem die Umsätze zuzurechnen sind und ob die Zurechnung der Einkünfte im Rahmen eines Feststellungsverfahrens gemäß § 188 BAO zu erfolgen hat.

H. Revision

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klarenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch höchstgerichtliche Rechtsprechung ausreichend geklärt (siehe oben). Nicht ausreichend geklärt ist lediglich der Sachverhalt, was durch Ermittlungen zu verbessern sein wird.

Die Formalerledigung der Aufhebung und Zurückverweisung bei Unterlassung wesentlicher Ermittlungen hat grundsätzlich Eingang in die höchstgerichtliche Rechtsprechung gefunden (vgl. etwa VwGH 26.4.2006, 2004/14/0059; 28.6.2007, 2006/16/0220; 22.4.2009, 2007/15/0074; 2.2.2010, 2009/15/0206). Eine über den Individualfall hinaus relevante Rechtsfrage liegt nicht vor.

Damit liegt kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Wien, am 19. Februar 2015