

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache der Bf., vertreten durch die Dr. Messing Wirtschaftstreuhand - SteuerberatungsgmbH, über die Beschwerden vom 15. Oktober 2014 und 2. März 2017 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt OP vom 15. September 2014 und 21. Februar 2017 betreffend Nichtfeststellung von Einkünften gemäß § 190 Abs. 1 BAO iVm § 188 BAO für die Jahre 2012 bis 2015 zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die erzielten Einkünfte werden für die Jahre 2012 bis 2015 gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert wie folgt festgestellt:

|                                          |              |
|------------------------------------------|--------------|
| 2012:                                    |              |
| Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung | -10.549,28 € |
| EF Anteil an den Einkünften              | -5.274,64 €  |
| GF Anteil an den Einkünften              | -5.274,64 €  |
| 2013:                                    |              |
| Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung | -12.795,57 € |
| EF Anteil an den Einkünften              | -6.397,78 €  |
| GF Anteil an den Einkünften              | -6.397,79 €  |
| 2014:                                    |              |
| Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung | -11.426,05 € |
| EF Anteil an den Einkünften              | -5.713,02 €  |
| GF Anteil an den Einkünften              | -5.713,03 €  |
| 2015:                                    |              |

|                                          |              |
|------------------------------------------|--------------|
| Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung | -12.499,19 € |
| EF Anteil an den Einkünften              | -6.249,59 €  |
| GF Anteil an den Einkünften              | -6.249,60 €  |

Gemäß § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

### **I. Verfahrensgang**

1 . Die beiden Ehegatten EF und GF waren zu 641/1681 Anteilen Miteigentümer der Liegenschaft in EZ a KG b, wobei mit diesen Miteigentumsanteilen das Wohnungseigentum am Geschäftslokal Top I verbunden war. Mit der am 16. Jänner 2014 elektronisch eingereichten Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften/-gemeinschaften (Feststellungserklärung) für das Jahr 2012 erklärte die Miteigentumsgemeinschaft „*EF und Mitbesitzer*“ Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von -10.549,28 €.

Mit Ergänzungsersuchen vom 5. August 2014 (betreffend die Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2012) stellte das Finanzamt OP fest, dass das Geschäftslokal in Ort1, A-Straße, bis Mai 2005 vermietet worden sei. Seit Juni 2005 stehe das Lokal leer und es seien keine Mieteinnahmen mehr erzielt worden. Da seit dem Jahr 2006 nur noch „*Verluste*“ erzielt würden, werde um Aufklärung ersucht, wie es mit dem (ehemaligen) Geschäftslokal „*weitergehe*“ bzw. wie es genutzt werde. Weiters sollten Nachweise (seit dem Jahr 2010) zu einer eventuellen Vermietungsabsicht vorgelegt werden.

Mit Schreiben vom 20. August 2014 teilte die steuerliche Vertreterin der Miteigentumsgemeinschaft mit, dass die beiden Miteigentümer bestrebt seien, für das Geschäftslokal in Ort1 wieder Mieter zu bekommen. Es würden derzeit konkrete Gespräche mit einer großen Lebensmittelkette bezüglich einer Vermietung geführt werden. Zudem wurde mitgeteilt, dass die Vermietungstätigkeit in den letzten 23 Jahren (bis zum Jahr 2012) einen Einnahmenüberschuss von insgesamt 287.988,82 € erbracht habe.

2. Das Finanzamt OP erließ für die Miteigentumsgemeinschaft am 15. September 2014 einen Bescheid betreffend Nichtfeststellung der Einkünfte für das Jahr 2012, mit dem gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO und § 190 Abs. 1 BAO iVm § 188 BAO festgestellt wurde, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für dieses Jahr zu unterbleiben habe. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei die für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erforderliche Vermietungsabsicht nach bereits erfolgter Vermietung erst dann nicht mehr gegeben, wenn entweder die Immobilie objektiv erkennbar für private Zwecke gewidmet werde oder sonst objektiv erkennbar die Bemühungen um das Erlangen von Mietern beendet würden. Es sei allerdings dann nicht mehr von einer Vermietungsabsicht auszugehen, wenn das ehemals vermietete Objekt für viele Jahre unvermietet bleibe (Hinweis auf VwGH 21.6.2007, 2005/15/0069).

Die gegenständliche Liegenschaft in Ort1, welche ursprünglich als Lebensmittelgeschäft vermietet worden sei, stehe seit dem Auszug des letzten Mieters im Mai 2005 leer und es seien keine Mieteinnahmen mehr erzielt worden. Die bisherigen Bemühungen, einen Nachmieter für das Geschäftslokal auch unter dem üblichen Quadratmeterpreis zu finden, hätten bis dato nicht zum Erfolg geführt. Ein Nachweis für eine nach wie vor bestehende Vermietungsabsicht, wie im Ergänzungsersuchen vom 5. August 2014 abverlangt, sei nicht vorgelegt worden.

Die erklärte Vermietung werde daher ab dem Jahr 2012 als Liebhabereibetätigung iSd Liebhabereiverordnung eingestuft, die anfallenden „*Verluste*“ seien ertragsteuerlich nicht zu berücksichtigen.

3. Gegen diesen Bescheid erhob die Miteigentumsgemeinschaft am 15. Oktober 2014 fristgerecht Beschwerde. Wie bereits in der Stellungnahme vom 20. August 2014 betreffend das Vermietungsobjekt in Ort1 ausgeführt worden sei, befinde sich die Miteigentumsgemeinschaft derzeit in Verhandlungsgesprächen mit Vertretern der Lebensmittelkette AA. Da mehrere Familienangehörige als Geschäftsführer in diesem Unternehmen tätig seien, habe innerhalb der Geschäftsführung noch keine Einigung erzielt werden können. Nach Rücksprache bei einem der Geschäftsführer sei den beiden Ehegatten mitgeteilt worden, dass er am gegenständlichen Mietobjekt sehr interessiert sei, aber noch die anderen Geschäftsführer davon überzeugen müsse. Das Geschäftslokal sei aufgrund der Größe nie privat genutzt worden und es sei auch nicht angedacht, dieses in Zukunft privat zu nutzen. Die Miteigentumsgemeinschaft sei schon wegen der monatlich anfallenden sehr hohen Betriebskosten laufend bestrebt, das Geschäftslokal zu vermieten.

Es werde zusätzlich eingewendet, dass zwar seit dem Jahr 2006 negative Überschussrechnungen vorlägen, die „*Gesamtgewinnbetrachtung*“ der letzten 20 Jahre aber mit insgesamt ca. 288.000,00 € deutlich positiv sei. Sollte, wie im Bescheid angeführt, Liebhaberei angenommen werden, sei davon auszugehen, dass die Überschüsse der kommenden Jahre dann ebenfalls nicht zu erklären seien, da keine Änderung der Bewirtschaftung erkannt werden könne.

**4.** Mit weiterem Ergänzungsersuchen vom 30. März 2015 ersuchte das Finanzamt OP um Bekanntgabe, ob die Verhandlungen mit dem künftigen Pächter zum Erfolg geführt haben bzw. ab wann es eine Neuverpachtung gebe. Es sollte auch bekannt gegeben werden, ob noch andere Verhandlungsgespräche geführt werden. Unterlagen betreffend diese Verhandlungsgespräche (bzw. allenfalls der neue Pachtvertrag) sollten vorgelegt werden und die Vermietungsbemühungen anhand geeigneter Unterlagen nachgewiesen werden.

Am 14. April 2015 übermittelte die Miteigentumsgemeinschaft dem Finanzamt OP eine mit 13. Mai 2014 datierte „Vorvereinbarung“ bezüglich der Vermietung des Geschäftslokals in Ort1 mit der X-GmbH als Mieterin. Leider sei bis dato von der Geschäftsleitung der X-GmbH noch keine endgültige Entscheidung getroffen worden. Seit Anfang 2015 sei auch die Gemeinde Ort1 verständigt und bemüht, der X-GmbH diesen Standort „schmackhaft“ zu machen.

**5.** Mit Beschwerdeentscheidung vom 30. September 2016 wurde die Beschwerde vom 15. Oktober 2014 vom Finanzamt OP als unbegründet abgewiesen. Nach den vorliegenden Unterlagen sei der Mietvertrag über das Geschäftslokal in Ort1 vom ehemaligen Mieter mit Schreiben vom 9. Februar 2005 zum 31. Mai 2005 gekündigt worden. Seither sei das Objekt bis zumindest Ende 2012 nicht vermietet worden. Aus dem Jahr 2005 lägen einige Schreiben von potenziellen Mietern vor, wonach diesen das Objekt zur Miete angeboten worden sei, diese jedoch das Angebot nicht angenommen hätten. Aus den Jahren 2005, 2007 und 2008 lägen Kopien von drei Vermittlungsaufträgen vor, mit denen Immobilienmakler beauftragt worden seien, einen Mieter für das betreffende Objekt zu suchen. Es seien jedoch trotz mehrfacher Aufforderung durch die Abgabenbehörde keine Nachweise erbracht worden, aus denen auf eine im Jahr 2012 noch bestehende Absicht, das betreffende Objekt zu vermieten, geschlossen werden könnte.

Das als „Vorvereinbarung“ bezeichnete Schreiben vom 13. Mai 2014 sei nur von den beiden Ehegatten EF und GF unterschrieben worden. Auch wenn es dem Adressaten zugegangen sei, stelle es keine ausreichende Grundlage für die Feststellung einer im Jahr 2012 bestehenden Vermietungsabsicht dar. Eine in der Vergangenheit nachweislich vorhandene und erfolglos gebliebene Vermietungsabsicht sei keine ausreichende Grundlage für die Einkommensteuerbarkeit der im Jahr 2012 angefallenen Ausgaben.

**6.** Am 3. November 2016 stellte die Miteigentumsgemeinschaft fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde vom 15. Oktober 2014 durch das Verwaltungsgericht. Die Lebensmittelkette AA habe im Jahr 2014 zu erkennen gegeben, das besagte Geschäftslokal in Ort1 eventuell zu mieten. Leider hätten sich die Verhandlungen mit diesem Partner in die Länge gezogen und seien nun (laut beiliegendem Schreiben vom 25. Oktober 2016) konkret geworden. Nach Umbaumaßnahmen, die in nächster Zeit in Angriff genommen würden, werde das Lokal im Jahr 2017 der Vermietung unterzogen. Aufgrund der Beschaffenheit des Vermietungsobjektes sei eine andere Vermietung als die eines Geschäftslokals kaum

möglich (Sanitäreinrichtungen bei Teilung). Daher sei die Vermietung trotz der vielen Bemühungen äußerst schwierig gewesen, obwohl die Miteigentümer bei einer konkreten Mietabsicht für alles offen gewesen seien. Die Vermietungsabsicht und die Bemühungen um einen Mieter seien jedenfalls immer vorhanden gewesen.

7. Am 21. Februar 2017 erließ das Finanzamt OP für die Miteigentumsgemeinschaft „EF und Mitbesitzer“ einen Bescheid betreffend Nichtfeststellung der Einkünfte, mit dem gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO und § 190 Abs. 1 BAO iVm § 188 BAO festgestellt wurde, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte auch für die Jahre 2013 bis 2015 zu unterbleiben habe. Zur Begründung wurde das Vorbringen laut angefochtenem Bescheid betreffend Nichtfeststellung der Einkünfte für das Jahr 2012 wiederholt.

Gegen diesen Bescheid erhob die Miteigentumsgemeinschaft am 2. März 2017 fristgerecht Beschwerde. Es wurde auf das bereits beim Bundesfinanzgericht anhängige Beschwerdeverfahren das Jahr 2012 betreffend verwiesen und gemäß § 262 Abs. 2 lit. a BAO das Unterbleiben der Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung (Direktvorlage an das Bundesfinanzgericht) beantragt.

8. Mit Vorlageberichten vom 28. Februar 2017 (betreffend Nichtfeststellung der Einkünfte für das Jahr 2012) und 14. März 2017 (betreffend Nichtfeststellung der Einkünfte für die Jahre 2013 bis 2015) wurden die gegenständlichen Beschwerden vom 15. Oktober 2014 und 2. März 2017 vom Finanzamt OP zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vorgelegt.

9. Mit Schreiben vom 28. September 2017 übermittelte die steuerliche Vertreterin der Miteigentumsgemeinschaft den zwischenzeitlich mit der X-GmbH abgeschlossenen „Mietvertrag“ betreffend das Geschäftslokal in Ort1.

## **II. Sachverhalt**

1. Die L-GmbH errichtete auf der Liegenschaft in EZ a KG b, bestehend aus der GSt-Nr. c, als Bauherrin im eigenen Namen und auf eigene Rechnung ein Wohn- und Geschäftshaus mit Tiefgarage nach den Bestimmungen des WEG 1975. Die Wohn- und Geschäftsanlage bestand aus elf Eigentumswohnungen/Arbeiterwohnstätten, drei Geschäftslokalen, 13 Garageneinstellplätzen und 24 Autoabstellplätzen im Freien.

Mit „Kaufvertrag“ vom 5. Februar 1987 verkaufte die L-GmbH 641/1681 Miteigentumsanteile an dieser Liegenschaft mit dem damit verbundenen Wohnungseigentum am Geschäftslokal Top I je zur Hälfte an die beiden Ehegatten EF und GF, die diese Miteigentumsanteile je zur Hälfte im Ehegattenwohnungseigentum gemäß § 9 WEG 1975 übernahmen. Das Geschäftslokal Top I mit der Lageadresse Ort1, A-Straße (nunmehr: B-Straße), mit einer Nutzfläche von 427,29 m<sup>2</sup> und als Zubehör 15 Autoabstellplätzen im Freien wurde von den beiden Ehegatten EF und GF in der Folge an die R-GmbH vermietet, die das Geschäftslokal an einen Lebensmitteleinzelhändler untervermietete.

Die Miteigentumsgemeinschaft „EF und Mitbesitzer“ erzielte während der aufrechten Vermietung jeweils positive Einkünfte. Für die Jahre 1987 bis 2005 erklärte die Miteigentumsgemeinschaft Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von insgesamt 403.098,62 €, wobei (vom ersten und letzten Jahr abgesehen) jährlich Einkünfte zwischen 15.177,14 € und 28.754,10 € erklärt wurden.

2. Mit Schreiben der R-GmbH vom 9. Februar 2005 wurde das Bestandsverhältnis zum 31. Mai 2005 aufgekündigt, weil von der Mieterin in Ort1 an anderer Stelle ein neuer Markt (Lebensmitteleinzelhandel) eröffnet wurde.

Unmittelbar nach Bekanntgabe der Kündigung des Bestandsverhältnisses beauftragte die Miteigentumsgemeinschaft RA HF (Sohn der beiden Ehegatten EF und GF), die gegenständliche Immobilie in Ort1 einer (weiteren) Vermietung zuzuführen. Noch im März 2005 richtete RA HF an verschiedene Handelsketten ein „Anbot eines Geschäftslokales zur Miete“ mit folgendem Inhalt:

*„Namens von mir vertretener Parteien gestatte ich mir, Ihnen ein Geschäftslokal beginnend mit 01.06.2005 zur Miete anzubieten und lade ich Sie für den Fall Ihres Interesses ein, ein Anbot zu legen.“*

*Das gegenständliche Geschäftslokal ist im Erdgeschoss des ob dem GST c Ort1 errichteten Wohn- und Geschäftshauses gelegen und besteht aus Verkaufsraum, Lager- und Einstellraum, 2 Kühlräumen, Garderobe und WC-Anlage sowie Aggregaterraum mit einer Gesamtnettofläche von rund 427 m<sup>2</sup>. Überdies stehen 15 Autoabstellplätze im Freien (Nr. 1-8 und 11-17) zur Verfügung. Das monatliche Betriebskostenkonto beläuft sich derzeit auf zusammen EUR 298,12.*

*Zu Ihrer ersten Information überlasse ich Ihnen in der Anlage nachfolgende Urkunden jeweils in Kopie:*

- *Auszug aus der digitalen Katastralmappe*
- *Planurkunde betreffend das Geschäftslokal*
- *Planurkunde betreffend die PKW-Abstellplätze*

*Das gegenständliche Geschäftslokal ist in Zentrumslage in Ort1 gelegen. Dieser Umstand gewinnt unter Bedachtnahme auf die vom Gesetzgeber im Rahmen der Raumordnung vorgegebene Zielsetzung, an den Ortsrändern keine weiteren Einkaufsflächen mehr zu genehmigen und anstelle dessen vielmehr die Ortszentren wiederzubeleben, umso mehr an Bedeutung. Aufgrund dieser Tendenz wird es nämlich für Handelsketten in Hinkunft erheblich schwerer werden, auf Grünflächen an den Ortsrändern Einkaufszentren zu errichten.*

*Mit dem Hinweis auf diese Umstände lade ich Sie namens meiner Mandantschaft für den Fall Ihres Interesses an der Anmietung der gegenständlichen Geschäftsfläche ein, ein entsprechendes Anbot zu legen. Selbstverständlich bin ich diesfalls gerne bereit,*

*detailliertere Auskünfte über das Geschäftslokal sowie die weiteren Bedingungen zu erteilen.“*

Die „Anbote“ des RA HF zur Anmietung des Geschäftslokals in Ort1 führten ausnahmslos zu Absagen der (annähernd zehn) angeschriebenen Handelsketten. Die „Anbote“ und entsprechenden schriftlichen Absagen wurden dem Finanzamt OP anlässlich einer die Jahre 2005 bis 2009 umfassenden Außenprüfung der Miteigentumsgemeinschaft vorgelegt. Von RA HF wurden zwecks Vermietung des Geschäftslokals nachweislich auch - allerdings erfolglos - mehrere Inserate in verschiedenen lokalen Zeitungen geschaltet.

**3.** Am 16. Mai 2005 schloss die Miteigentumsgemeinschaft sodann mit der Maklerin1 einen Maklervertrag (Alleinvermittlungsauftrag) ab, wonach diese Gesellschaft mit der Vermittlung der Vermietung des Geschäftslokals Top I in Ort1, A-Straße, beauftragt wurde. Es sollte ein monatlicher Mietzins von ca. 6,00 €/m<sup>2</sup> netto erzielt werden. Der Auftrag war bis 31. Dezember 2005 als Alleinvermittlungsauftrag befristet und wandelte sich danach in einen unbefristeten und jederzeit kündbaren schlichten Maklervertrag um.

Am 15. Februar 2007 wurde die Maklerin2 von der Miteigentumsgemeinschaft schriftlich exklusiv mit der Verwertung des Geschäftslokals Top I in Ort1, A-Straße, beauftragt. Bei einer Vermietung hätte eine monatliche Nettomiete von ca. 7,00 €/m<sup>2</sup> erzielt werden sollen. Bei einem Verkauf der Immobilie wurde (nach Berichtigung durch EF) ein Verkaufspreis von 1.300,00 bis 1.500,00 €/m<sup>2</sup> für das Geschäftslokal zuzüglich des Erlöses für die Autoabstellplätze im Freien erwartet. Der Vermittlungsauftrag wurde bis 31. August 2007 erteilt. Vorrangig sollte das gesamte Geschäftslokal vermietet bzw. verkauft werden, man zeigte sich aber auch mit der Vermietung bloß des hinteren Teiles des Geschäftslokals einverstanden (ein Konditormeister habe Interesse an einer kleineren Mietfläche gezeigt).

Am 26. November 2008 schloss die Miteigentumsgemeinschaft mit der Maklerin3 einen weiteren Maklervertrag (Alleinvermittlungsauftrag) ab, wonach diese Gesellschaft mit der Vermittlung des Verkaufes des Geschäftslokals Top I in Ort1, A-Straße, beauftragt wurde. Es wurde ein Verkaufserlös von 756.000,00 € (für das Geschäftslokal mit der Nutzfläche von 427,29 m<sup>2</sup>) und 700.000,00 € (für die Autoabstellplätze im Freien) erwartet. Der Auftrag war bis 25. Mai 2009 als Alleinvermittlungsauftrag befristet und wandelte sich danach in einen normalen Vermittlungsauftrag um.

**4.** Die Beauftragung der drei Immobilienmakler blieb erfolglos. So teilte die Maklerin2 der Miteigentumsgemeinschaft mit Schreiben vom 4. April 2007 Folgendes mit:

*„Wir haben den nachstehenden Firmen Ihr Geschäftslokal direkt angeboten. Nach telefonischer Kontaktaufnahme wurde uns von den meisten mitgeteilt, dass aufgrund des Standortes (Gemeinde) und der Infrastruktur kein Interesse besteht.*

*Wir werden die Immobilie noch weiteren Firmen anbieten, haben es auf diversen Internetplattformen platziert und einen Hinweis an den Schaufenstern angebracht.“*

Von der Maklerin<sup>2</sup> wurden in diesem Zusammenhang 14 - namentlich genannte - Firmen kontaktiert. Am 29. Februar 2008 teilte die Maklerin<sup>2</sup> der Miteigentumsgemeinschaft schriftlich Folgendes mit:

*„Habe mit der Firma GG gesprochen und wollte ihnen die oa. Räumlichkeiten anbieten - kommt nicht in Frage - viel zu klein.*

*Telefonat mit HerrnX, Fa. QQ. Gemeinde kommt als Standort nicht in Frage - ein Markt ist genug für dieses Einzugsgebiet.“*

Zwischenzeitlich von der Miteigentumsgemeinschaft nachweislich selbst unternommene Vermietungsversuche bezüglich der Immobilie in Ort1 blieben ebenfalls erfolglos.

Mit Schreiben vom 24. Juni 2010 übermittelte die Miteigentumsgemeinschaft dem Finanzamt OP über dessen Aufforderung Nachweise über das bisherige Bemühen zur Vermietung bzw. zum Verkauf der Immobilie. Gleichzeitig wurde mitgeteilt, dass man nunmehr schon bereit wäre, das Geschäftslokal Top I in Ort1 samt den Autoabstellplätzen im Freien „netto um 4,50 Euro pro m<sup>2</sup> zu vermieten oder günstig zu verkaufen“.

5. Das Geschäftslokal Top I in Ort1 stand nach der Aufkündigung des Bestandsverhältnisses durch die R-GmbH seit dem Juni 2005 leer. Es ist der Miteigentumsgemeinschaft zunächst nicht gelungen, einen Nachmieter zu finden, auch ein Verkauf der Immobilie war nicht möglich. Seit dem Jahr 2006 erzielte die Miteigentumsgemeinschaft solcherart negative, vorwiegend aus Betriebskosten und Abschreibungen resultierende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Für die Jahre 1987 bis 2012 (somit für einen Zeitraum von 26 Jahren) erklärte die Miteigentumsgemeinschaft Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von insgesamt 321.860,16 €.

Mit Schreiben vom 15. März 2011 (als Antwort auf das Ergänzungsersuchen des Finanzamtes OP vom 24. Februar 2011 betreffend die Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2009) teilte die steuerliche Vertreterin der Miteigentumsgemeinschaft dem Finanzamt Folgendes mit:

*„Bei der Vermietung fallen in der nächsten Zeit außer den bereits laufenden Ausgaben, wie die Betriebskosten, Abschreibung und geringe sonstige Kosten, keine an. Die Überschussrechnung wurde Ihnen jährlich übermittelt und Sie können daraus die laufende Abschreibung und die Ausgaben ersehen. Zinsen fallen schon längere Zeit keine mehr an, da keine Schulden vorhanden sind.*

*Unser Mandant ist laufend bemüht, über Immobilienbüros und selbst dieses Geschäftslokal zu vermieten, was überaus schwierig ist. Vor einiger Zeit ist man dazu übergegangen, das Geschäftslokal unter dem üblichen Quadratmeterpreis, für diese Gegend, die Miete anzubieten. Es wird dabei gehofft, doch einen Mieter zu finden, damit die laufenden Kosten zumindest gedeckt werden können.“*

Als „Nachweis für die Vermietungsabsicht“ wurde dem Finanzamt OP weiters ein mit 10. Mai 2011 datierter Internetausdruck aus der Website des beauftragten Immobilienmaklers

Maklerin<sup>1</sup> (Quelle: Internet) übermittelt, wonach in Ort1, Zentrum, ein „Geschäft, Büro oder Ordination im Erdgeschoss im Ausmaß von ca. 430 m<sup>2</sup> á € 3,50 netto/m<sup>2</sup>, 14 Autoabstellplätze im Freien vorhanden“ zur Vermietung angeboten wurde.

6. Mit Schreiben vom 20. August 2014 (als Antwort auf das Ergänzungsersuchen des Finanzamtes OP vom 5. August 2014 betreffend die Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2012) teilte die steuerliche Vertreterin der Miteigentumsgemeinschaft mit, dass die beiden Miteigentümer bestrebt seien, für das Geschäftslokal in Ort1 wieder Mieter zu bekommen. Es würden derzeit konkrete Gespräche mit einer großen Lebensmittelkette bezüglich einer Vermietung geführt werden.

Dazu übermittelte die Miteigentumsgemeinschaft dem Finanzamt OP eine mit 13. Mai 2014 datierte „Vorvereinbarung“ bezüglich der Vermietung des Geschäftslokals in Ort1 mit der X-GmbH als Mieterin. Die „Vorvereinbarung auf eine event. Anmietung der Räumlichkeiten in Ort1, A-Straße, innerhalb des Jahres 2014“ hat folgenden Wortlaut:

„1. Vermieter:

Herr EF, Ort2, C-Straße

2. Mieterin:

Firma X-GmbH, Ort3, D-Straße

**OBJEKTDATEN**

430 m<sup>2</sup> EG Gesamtfläche, 14 Exklusivstellplätze

**MIETZINS**

€ 2.500,-- netto/Monat

- das erste Jahr ab Geschäftseröffnung mietzinsfrei
- das zweite Jahr ist die Hälfte des vereinbarten Mietzinses zu bezahlen
- ab Beginn des dritten Jahres sind monatlich € 2.500,-- netto zu bezahlen

**LAUFZEIT**

Unbestimmte Laufzeit mit Kündigungsverzicht des Vermieters auf 15 Jahre.

Allgemeine Kündigungsfrist beidseitig 6 Monate zum Monatsende.

**WERTSICHERUNG**

50 % Anpassung, 5 % Hürde, beginnend mit der Ausgangsbasis des dritten Mietjahres

**BETRIEBSKOSTEN**

Heizung, Wasser, Strom und Schneeräumung werden von der Mieterin getragen.

**INVESTITIONEN**

Gehen in vollem Umfang zu Lasten der Mieterin.“

Die „Vorvereinbarung“ wurde von den beiden Ehegatten EF und GF am 13. Mai 2014 unterschrieben, wobei EF eine händische Korrektur des Mietzinses auf netto 2.600,00 €/Monat vornahm und dies mit seiner Paraphe auch bestätigte.

7. Mit Schreiben vom 25. Oktober 2016 teilte die X-GmbH EF Folgendes mit:

*„Wie telefonisch besprochen, dürfen wir Ihnen auf diesem Weg kurz schriftlich bestätigen, dass wir konkretes Interesse an der Anmietung Ihres Geschäftslokales in Gemeinde1, B-Straße, haben.*

*Derzeit wird von uns ein diesbezüglicher Mietvertrag samt Beilagen (Vertragsplan und Bau-/Ausstattungsbeschreibung) ausgearbeitet, den wir Ihnen so rasch wie möglich zur Überprüfung zusenden werden. Mit diesen Unterlagen können dann die erforderlichen Verhandlungen der Konditionen und Details stattfinden.*

*Nach Abschluss des Mietvertrages und Fertigstellung der geplanten Umbaumaßnahmen könnte die Eröffnung des Geschäftslokales frühestens im Frühjahr 2017 stattfinden.“*

**8.** Am 24. bzw. 27. Juli 2017 wurde zwischen den beiden Ehegatten EF und GF als Vermieter und der X-GmbH als Mieterin ein „Mietvertrag“ abgeschlossen. Den Mietgegenstand bildete das Geschäftslokal Top I im Erdgeschoss des auf der Liegenschaft in EZ a KG b, bestehend aus der GSt-Nr. c, befindlichen Hauses. Grundbücherliche Eigentümer des Geschäftslokals Top I sind - nach erfolgter Übergabe aufgrund des „Übergabsvertrages“ vom 30. November 2015 - zu gleichen Teilen die beiden Söhne der Vermieter, IF und HF. Die beiden Ehegatten EF und GF sind als Fruchtgenussberechtigte zur Vermietung des gegenständlichen Geschäftslokals berechtigt.

Mit diesem „Mietvertrag“ wurden der X-GmbH das Geschäftslokal Top I mit der Lageadresse Ort1, B-Straße, mit einer von der Mieterin ermittelten Nutzfläche von insgesamt ca. 426 m<sup>2</sup> und 15 Parkplätzen (Nr. 1 bis 10 an der Nordwestseite der Liegenschaft und Nr. 11 bis 15 entlang der Fassade des Gebäudes im Freien) zur alleinigen Nutzung überlassen. Das Mietverhältnis begann am 1. September 2017 und wurde für die Dauer von 15 Jahren abgeschlossen. Das Mietverhältnis endet somit nach Ablauf von 15 Jahren durch Zeitablauf, ohne dass es einer Kündigung bedarf. Für die Überlassung des Mietgegenstandes samt Mitbenützungsrechten wurde ein monatlicher Mietzins von 2.600,00 € netto vereinbart. Der Mietzins wurde erstmalig ab Eröffnung des Lebensmittelmarktes der Mieterin, spätestens jedoch ab April 2018, zur Zahlung fällig. Voraussetzung für den Zahlungsbeginn war die erfolgte Übergabe des Geschäftslokales an die Mieterin, sowie dass die Mieterin von ihrem Rücktrittsrecht keinen Gebrauch gemacht hat.

Hinsichtlich der Mietzinszahlungen wurde folgende Staffelung vereinbart: Für die ersten zwei Jahre ab Mietzahlungsbeginn (somit ab Eröffnung des Lebensmittelmarktes für die Dauer von 24 Monaten) beträgt der Mietzins monatlich 650,00 € netto. Erst ab dem 3. Jahr ab Mietzahlungsbeginn hat die Mieterin den vollen vereinbarten Mietzins in Höhe von monatlich 2.600,00 € netto an die Vermieter zu entrichten.

**9.** Der vorstehende Sachverhalt ergibt sich aus dem gesamten Akteninhalt, insbesondere aus den von der Miteigentumsgemeinschaft „EF und Mitbesitzer“ vorgelegten Unterlagen. Dieser Sachverhalt ist unbestritten.

Streit besteht darüber, ob die von der Miteigentumsgemeinschaft in den Streitjahren 2012 bis 2015 erklärten negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung steuerlich

berücksichtigt werden können, zumal das Geschäftslokal in Ort1 seit Juni 2005 leer stand und keine Mieteinnahmen mehr erzielt wurden. Streit besteht insbesondere darüber, ob bei der Miteigentumsgemeinschaft in den Streitjahren eine Einkünfteerzielungsabsicht (Vermietungsabsicht) bestanden hat.

### III. Rechtslage

Gemäß § 2 Abs. 3 Z 6 EStG 1988 unterliegen der Einkommensteuer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG 1988).

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

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

### IV. Erwägungen

1. Die von der Miteigentumsgemeinschaft „*EF und Mitbesitzer*“ erklärte Vermietung wurde vom Finanzamt OP ab dem Jahr 2012 als Liebhabereibetätigung iSd Liebhabereiverordnung eingestuft, die angefallenen Werbungskostenüberschüsse wurden ertragsteuerlich nicht berücksichtigt.

Einnahmen aus Liebhaberei sind von sonstigen nicht einkommensteuerbaren Vorgängen abzugrenzen, weil insoweit nicht Einkommenserzielung, sondern -verwendung vorliegt. Daher ist vor einer Prüfung erklärter (negativer) Einkünfte unter Liebhabereigesichtspunkten zunächst zu klären, ob ein Steuerpflichtiger diese „*überhaupt auf Grund einer Betätigung in einer der gesetzlich aufgezählten Einkunftsarten erwirtschaftet*“ hat (vgl. *Renner* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>20</sup>, (LVO) § 2 Tz 324, mwN). Nicht einkommensteuerbar sind daher ursprünglich zwar verfolgte, jedoch bereits längerfristig nicht mehr ausgeübte Betätigungen.

2. Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sind notwendige Aufwendungen, auch wenn sie nicht unmittelbar der Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Mieteinnahmen dienen, sondern nur durch die Tatsache bedingt sind, dass ein Mietobjekt vorhanden ist, als Werbungskosten anzusehen. Dementsprechend bewirken Aufwendungen auf das Mietobjekt (einschließlich AfA) auch schon vor der Erzielung von Mieteinnahmen Werbungskosten, weiters aber auch Aufwendungen, die während einer Zeit der Unterbrechung der Einnahmenerzielung anfallen. Auch sie sind Voraussetzung für eine künftige Einnahmenerzielung und dienen ebenso wie die vor der Einnahmenerzielung anfallenden Beträge im Sinne von Werbungskosten der Erwerbung von Einnahmen (vgl. VwGH 4.11.1980, 3235/79; VwGH 27.7.1994, 92/13/0175).

Wird jedoch während der Unterbrechung der Einnahmenerzielung der Entschluss gefasst, das Gebäude nicht weiter zur Einnahmenerzielung zu verwenden, sondern etwa zur

Befriedigung des Wohnbedürfnisses des Steuerpflichtigen selbst zu nutzen, so sind ab diesem Zeitpunkt die Aufwendungen für das Objekt keine Werbungskosten mehr. Auf einen solchen Willensentschluss, der keine beweisbare Tatsache, sondern nur das Ergebnis eines Denkvorganges ist, kann nur aus einem in der Außenwelt in Erscheinung tretenden Sachverhalt geschlossen werden (vgl. VwGH 27.7.1994, 92/13/0175).

3. In einem vergleichbaren Beschwerdefall hat der Verwaltungsgerichtshof Folgendes zum Ausdruck gebracht (vgl. VwGH 21.6.2007, 2005/15/0069):

*„Der Beschwerdefall ist dadurch charakterisiert, dass das Vermietungsobjekt zunächst unstrittig über Jahre der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gedient hat.*

*Von den den hg Erkenntnissen 92/14/0037 und 93/14/0132 zu Grunde liegenden Fällen unterscheidet sich der Beschwerdefall dadurch, dass er eine Immobilie betrifft, die zunächst viele Jahre vermietet worden ist, und für die es nach Kündigung durch den Mieter dem Vermieter, der laufende Vermietungsbemühungen gesetzt hat, nicht möglich gewesen ist, weitere Mieter zu finden. Bei einer solchen Sachlage ist die für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erforderliche Vermietungsabsicht erst dann nicht mehr gegeben, wenn entweder die Immobilie objektiv erkennbar für private Zwecke (insbesondere private Wohnzwecke des Eigentümers) gewidmet wird oder sonst objektiv erkennbar die Bemühungen um das Erlangen von Mietern beendet werden. Bei dieser Sachlage steht die zu den Vermietungsbemühungen hinzutretende Suche nach potenziellen Käufern der Annahme von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genauso wenig entgegen, wie eine solche Suche nach potentiellen Käufern im Falle einer tatsächlich und aktuell vermieteten Immobilie Vermietungseinkünfte hintanhaltend könnte.*

*Im Hinblick auf die in den Vorjahren erfolgte jahrelange Vermietung führt die - neben den Vermietungsanstrengungen unternommene - Suche nach Käufern nicht dazu, dass nicht weiterhin die Vermietungsabsicht im Vordergrund stünde und somit nicht mehr Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anzunehmen wären. Anzumerken ist allerdings, dass von einer Vermietungsabsicht wohl dann nicht mehr auszugehen ist, wenn das ehemals vermietete Objekt für viele Jahre unvermietet bleibt und der Vermieter dennoch keine deutliche Anpassung der angebotenen Mietkonditionen vornimmt. Im Beschwerdefall ist allerdings ohnedies von JF außer Streit gestellt worden, dass er die Vermietungsabsicht im Laufe des Jahres 1999 aufgegeben hat.“*

4. Im hier zu beurteilenden Beschwerdefall war die vom VwGH geforderte Vermietungsabsicht seitens der Miteigentumsgemeinschaft „EF und Mitbesitzer“ stets gegeben, wobei die Absicht der Vermietung des Geschäftslokals Top I in Ort1 - den Sachverhaltsfeststellungen zufolge - in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag fand bzw. aus sonstigen, über bloße Erklärungen der Miteigentumsgemeinschaft hinausgehenden Umständen mit Sicherheit feststand. Der auf die Vermietung des Geschäftslokals Top I gerichtete Entschluss ist stets klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung getreten.

Das Geschäftslokal Top I samt 15 Autoabstellplätzen im Freien wurde zunächst von den beiden Ehegatten EF und GF viele Jahre hindurch (von 1987 bis 2005) an eine Handelsgesellschaft (mit Untervermietung an einen Lebensmitteleinzelhändler) vermietet, ehe das Bestandsverhältnis von der Mieterin zum 31. Mai 2005 aufgekündigt wurde. Während der aufrechten Vermietung erzielte die Miteigentumsgemeinschaft jeweils positive Einkünfte, so erklärte sie für die Jahre 1987 bis 2005 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von insgesamt 403.098,62 €.

Unmittelbar nach Bekanntgabe der Kündigung des Bestandsverhältnisses und noch vor Leerstehung des Mietobjektes beauftragte die Miteigentumsgemeinschaft einen Rechtsanwalt, die gegenständliche Immobilie in Ort1 einer (weiteren) Vermietung zuzuführen, der zu diesem Zweck - allerdings erfolglos - noch im März 2005 an verschiedene Handelsketten ein schriftliches „Anbot eines Geschäftslokales zur Miete“ richtete und nachweislich mehrere Inserate in verschiedenen lokalen Zeitungen schaltete.

In der Folge wurden von der Miteigentumsgemeinschaft (am 16. Mai 2005, am 15. Februar 2007 und am 26. November 2008) drei Immobilienmakler mittels Maklerverträgen (Alleinvermittlungsaufträgen) beauftragt, das Geschäftslokal Top I in Ort1 (vorrangig) zu vermieten oder zu verkaufen. Dabei zeigte sich die Miteigentumsgemeinschaft auch mit der Vermietung einer eingeschränkten Fläche des Geschäftslokals einverstanden. Wie bereits dargestellt, steht die zu den Vermietungsbemühungen hinzutretende Suche nach potenziellen Käufern der Annahme von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht entgegen. Die Suche nach einem Mieter bzw. Käufer der Immobilie in Ort1 blieb wiederum erfolglos. Zwischenzeitlich von der Miteigentumsgemeinschaft nachweislich selbst unternommene Vermietungsversuche blieben ebenfalls erfolglos.

Mit Schreiben vom 24. Juni 2010 übermittelte die Miteigentumsgemeinschaft dem Finanzamt OP Nachweise über das bisherige Bemühen zur Vermietung bzw. zum Verkauf der Immobilie. Gleichzeitig wurde mitgeteilt, dass man nunmehr schon bereit wäre, das Geschäftslokal Top I in Ort1 samt den Autoabstellplätzen im Freien „netto um 4,50 Euro pro m<sup>2</sup> zu vermieten oder günstig zu verkaufen“. Den vorliegenden Maklerverträgen zufolge hätte noch eine monatliche Nettomiete von ca. 6,00 €/m<sup>2</sup> bzw. 7,00 €/m<sup>2</sup> erzielt werden sollen. Damit wurde auch dem Erfordernis des Verwaltungsgerichtshofes Rechnung getragen, dass der Vermieter bei erfolglosen Vermietungsversuchen eine deutliche Anpassung der angebotenen Mietkonditionen vornehmen muss. In diesem Zusammenhang wird auch auf das Schreiben der steuerlichen Vertreterin der Miteigentumsgemeinschaft vom 15. März 2011 verwiesen, wonach man dazu übergegangen sei, das Geschäftslokal Top I unter dem ortsüblichen Quadratmeterpreis zur Miete anzubieten. Dieses Schreiben findet seine Bestätigung in dem vorgelegten, mit 10. Mai 2011 datierten Internetausdruck aus der Website eines beauftragten Immobilienmaklers, wonach das Geschäftslokal Top I in Ort1 samt den Autoabstellplätzen im Freien sogar um lediglich 3,50 €/m<sup>2</sup> netto zur Vermietung angeboten wurde.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist auch zu berücksichtigen, dass sich für die Miteigentumsgemeinschaft die Suche nach einem geeigneten Mieter für die

gegenständliche Immobilie durchaus schwierig gestaltete. Bei dem Mietobjekt handelt es sich nicht etwa um eine Eigentumswohnung, die am Immobilienmarkt ohne weiteres (und ohne lange Zeiten der Leerstehung) für Wohnzwecke vermietet werden könnte; bei dem Mietobjekt handelt es sich vielmehr um ein annähernd 430 m<sup>2</sup> großes Geschäftslokal bestehend aus einem Verkaufsraum, Lager- und Einstellraum, zwei Kühlräumen, Garderobe und WC-Anlage sowie Aggregaterraum, das auf die Bedürfnisse eines Einzelhändlers zugeschnitten war und dementsprechend nur wenigen potenziellen Mietern zur Miete angeboten werden konnte. Im Falle einer Neuvermietung mussten zudem zahlreiche Adaptierungen und Sanierungen vorgenommen werden, um den Ansprüchen eines potenziellen Mieters gerecht zu werden. (Dies wird auch durch den letztlich am 24. bzw. 27. Juli 2017 mit der X-GmbH abgeschlossenen „*Mietvertrag*“ dokumentiert, wonach lt. beigelegter „*Bau- und Ausstattungsbeschreibung*“ umfangreiche Sanierungsarbeiten notwendig waren.) Im Streitfall musste daher zwangsläufig mit längeren Zeiten der Leerstehung hinsichtlich dieses Mietobjektes gerechnet werden.

Zu bedenken ist auch, dass die Immobilie aufgrund ihrer Ausgestaltung als Geschäftslokal auch nicht geeignet war, privaten Wohnzwecken der Eigentümer zu dienen. Die Immobilie wurde objektiv erkennbar zu keinem Zeitpunkt für private Wohnzwecke der beiden Ehegatten EF und GF gewidmet, eine solche Privatnutzung war auch zu keinem Zeitpunkt angedacht.

Auch wenn sich die Suche nach einem Mieter für die gegenständliche Immobilie durchaus schwierig und langwierig gestaltete, so ist doch objektiv erkennbar, dass die Bemühungen um das Erlangen von Mietern von der Miteigentumsgemeinschaft zu keinem Zeitpunkt beendet wurden. Zu verweisen ist in diesem Zusammenhang auf das bereits erwähnte Schreiben der steuerlichen Vertreterin der Miteigentumsgemeinschaft vom 15. März 2011 und den Internetausdruck aus der Website eines beauftragten Immobilienmaklers vom 10. Mai 2011. Wie das Finanzamt OP weiters anlässlich der die Jahre 2005 bis 2009 umfassenden Außenprüfung der Miteigentumsgemeinschaft feststellte (vgl. Pkt. 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 19. September 2011, ABNr. abc), wurde das Geschäftslokal im Jahr 2011 durch Errichtung einer Trennmauer „*umgeplant*“, wodurch die Räumlichkeiten in ein Lager und eine Geschäftsfläche unterteilt wurden. Dadurch sollte die Möglichkeit geschaffen werden, kleinere Einheiten zu vermieten und Betriebskosten insgesamt zu senken. Das laufende Bestreben, Mieteinnahmen zu erzielen, ist gerade auch vor dem Hintergrund der monatlich anfallenden Fixkosten (Betriebskosten) und Instandhaltungskosten nachvollziehbar. (Eine Veräußerung der Immobilie war offensichtlich nicht möglich.)

Diese Bemühungen waren letztlich erfolgreich und führten zunächst zu der mit 13. Mai 2014 datierten „*Vorvereinbarung*“ bezüglich der Vermietung des Geschäftslokals Top I mit der X-GmbH als Mieterin. Diese „*Vorvereinbarung*“ war gerichtet auf eine Anmietung der Räumlichkeiten „*innerhalb des Jahres 2014*“. Diese „*Vorvereinbarung*“ wurde zwar nur von den beiden Ehegatten EF und GF unterschrieben, sie bekundet aber gerade dadurch den festen Willen der Miteigentümer zur Vermietung dieser Immobilie. Durch verschiedene

Umstände bedingt (vgl. die Einwendungen in der Beschwerde vom 15. Oktober 2014) verzögerte sich sodann der Abschluss eines Mietvertrages mit der X-GmbH. Mit Schreiben vom 25. Oktober 2016 bestätigte die X-GmbH gegenüber EF das „*konkrete Interesse an der Anmietung Ihres Geschäftslokales*“ und die Ausarbeitung eines diesbezüglichen Mietvertrages samt Beilagen (Vertragsplan sowie Bau- und Ausstattungsbeschreibung).

Dass die Vermietungsabsicht der Miteigentumsgemeinschaft stets gegeben war, wird auch dadurch dokumentiert, dass die gegenständliche Immobilie letztlich tatsächlich einer Vermietung zugeführt werden konnte. Auf den am 24. bzw. 27. Juli 2017 mit der X-GmbH als Mieterin abgeschlossenen „*Mietvertrag*“ wird diesbezüglich verwiesen. Das Mietverhältnis begann am 1. September 2017 und wurde für die Dauer von 15 Jahren abgeschlossen. Der Mietzins wurde erstmalig ab Eröffnung des Lebensmittelmarktes der Mieterin, spätestens jedoch ab April 2018, zur Zahlung fällig. Mit diesem „*Mietvertrag*“ zeigte die Miteigentumsgemeinschaft auch ihre Bereitschaft, der Mieterin entgegenzukommen und die Mietkonditionen (dem Erfordernis des Verwaltungsgerichtshofes entsprechend) anzupassen. So beträgt der Mietzins für die ersten zwei Jahre ab Mietzahlungsbeginn monatlich lediglich 650,00 € netto. Erst ab dem 3. Jahr hat die Mieterin den vollen Mietzins von monatlich 2.600,00 € netto (entspricht ca. 6,00 €/m<sup>2</sup>) an die Vermieter zu entrichten.

**5.** Liebhaberei: Die von der Miteigentumsgemeinschaft „*EF und Mitbesitzer*“ erklärte Vermietung des Geschäftslokals Top I wurde vom Finanzamt OP ab dem Jahr 2012 als Liebhabereibetätigung iSd Liebhabereiverordnung eingestuft, wobei dies mit mangelnder Vermietungsabsicht begründet wurde. Eine „*Gesamtgewinnbetrachtung*“ der - stets mit Vermietungsabsicht entfalteten - Vermietung zeigt folgendes Bild:

Während des bestehenden Mietverhältnisses erzielte die Miteigentumsgemeinschaft jeweils positive Einkünfte. So erklärte sie für die Jahre 1987 bis 2005 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von insgesamt 403.098,62 €, wobei (vom ersten und letzten Jahr abgesehen) jährlich Einkünfte zwischen 15.177,14 € und 28.754,10 € erklärt wurden. Nach Aufkündigung des Bestandsverhältnisses stand das Geschäftslokal Top I in Ort1 zwar seit dem Juni 2005 leer, weshalb die Miteigentumsgemeinschaft ab dem Jahr 2006 jährlich negative (vorwiegend aus Betriebskosten und Abschreibungen resultierende) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielte. Dies vermochte aber die insgesamt positive Ertragssituation nicht wesentlich zu beeinflussen. Bis zum Ende des Streitzeitraumes (für die Jahre 1987 bis 2015, somit für einen Zeitraum von 29 (!) Jahren) erklärte die Miteigentumsgemeinschaft positive Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von insgesamt 285.139,35 €. Infolge Neuvermietung des Geschäftslokals Top I ist nunmehr wiederum mit positiven Mieteinkünften zu rechnen. Die Geschäftslokalvermietung ist als Einkunftsquelle anzuerkennen.

**6.** Den Beschwerden vom 15. Oktober 2014 und 2. März 2017 ist somit Folge zu geben. Das Bundesfinanzgericht konnte aus den in der Außenwelt in Erscheinung getretenen Tatsachen eindeutig erschließen, dass die Miteigentumsgemeinschaft „*EF und Mitbesitzer*“ die im Jahr 1987 begonnene Vermietung des Geschäftslokals Top I in Ort1 nach der

Aufkündigung des Bestandsverhältnisses mit Juni 2005 bloß unterbrochen hatte. Die ernsthafte Absicht zu vermieten ist in der Folge zu keinem Zeitpunkt aufgegeben worden und führte letztlich auch dazu, dass die Immobilie - wenngleich nach einer langen Unterbrechung und einer mit Schwierigkeiten verbundenen Suche nach einem Nachmieter - tatsächlich einer Vermietung zugeführt werden konnte. Die beim festgestellten Sachverhalt vom Finanzamt OP gezogene Folgerung, die Vermietungsabsicht sei bereits im Jahr 2012 aufgegeben worden, ist nicht schlüssig.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Nichtfeststellung der Einkünfte für die Jahre 2012 bis 2015, mit denen gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO und § 190 Abs. 1 BAO iVm § 188 BAO festgestellt wurde, dass einheitliche und gesonderte Feststellungen der Einkünfte für diese Jahre zu unterbleiben haben, sind mit der vorliegenden Entscheidung in Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO umzuwandeln (vgl. auch Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 279 Tz 14). Die Einkünfte der Miteigentumsgemeinschaft aus Vermietung und Verpachtung sind den eingereichten Feststellungserklärungen entsprechend einheitlich und gesondert festzustellen und auf die beiden Miteigentümer EF und GF je zur Hälfte aufzuteilen. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betragen somit: -10.549,28 € (im Jahr 2012), -12.795,57 € (im Jahr 2013), -11.426,05 € (im Jahr 2014) und -12.499,19 € (im Jahr 2015).

## **V. Zulässigkeit einer Revision**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die 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.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei der zu lösenden Rechtsfrage, ob eine einkommensteuerbare Betätigung vorgelegen ist, an der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur. Bei der Feststellung, dass die für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erforderliche Vermietungsabsicht der Miteigentumsgemeinschaft bei der gegebenen Sachlage immer bestanden hat, handelt es sich nicht um eine Rechtsfrage, sondern um eine Tatfrage, die in freier Beweiswürdigung an Hand der vom Verwaltungsgerichtshof aufgestellten Kriterien zu beantworten ist. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Innsbruck, am 27. Mai 2019

