

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Reinhard Stulik Steuerberatungs GmbH & Co OG, Färbergasse 3, 3150 Wilhelmsburg, vertreten durch ***Stb***, über die Beschwerde vom 21. Mai 2010, eingebracht am 25. Mai 2010, gegen die Bescheide des ***FA*** vom 24. April 2010 und vom 10. Mai 2010 zu Steuernummer ***BF1StNr1***, mit denen ausgesprochen wurde, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2005 bis 2008 unterbleibt, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß [§ 279 BAO](#) als unbegründet abgewiesen.

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

Hinweis

Schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind, sind 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 ([§ 101 Abs. 3 BAO](#)).

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt

1 und ***2*** sind seit dem Jahr 1990 je zur Hälfte Eigentümer der Liegenschaft ***3*** (Miteigentumsgemeinschaft). Auf dieser Liegenschaft befindet sich ein Gebäude, welches ursprünglich eine Arbeitergaststätte einer damals angrenzenden Fabrik war. In den über der Gaststätte später errichteten Stockwerken befanden sich Wohnungen, die nach der Übernahme der Liegenschaft durch die Miteigentümer zeitweise vermietet wurden. Ab dem

Jahr 1999 erfolgte nur mehr eine fallweise Vermietung und es kam zu einem stetigen Anstieg der Überschüsse der Werbungskosten über die Einnahmen, wobei diese Überschüsse die Umsätze dieser Jahre weit überstiegen. Ab dem Jahr 2003 stand fest, dass ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten nicht mehr erzielt werden kann. Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung kam der Prüfer daher zum Schluss, dass für die Jahre bis 2004 keine Einkunftsquelle, sondern Liebhaberei vorliegt, was von den Beschwerdeführern auch nicht bestritten wird.

Weiters ist dem Bericht des Prüfers vom 16.4.2010 zu entnehmen, dass es ab dem Jahr 2005 zu einer Änderung der Bewirtschaftung kam. Ab diesem Jahr wurden umfangreiche Mittel in Adaptierungs- und Umbauarbeiten investiert. Zweck dieser Investitionen war die Errichtung eines "Event"-Gebäudes mit Barbetrieb. Bei den durchgeführten Arbeiten wurde eine Anpassung des bisher nicht genutzten Arbeitergasthauses in eine Bar vorgenommen. Dabei wurden Wände entfernt und neu aufgebaut bzw. die Sanitäreanlagen komplett neu installiert. Im ersten Stock befanden sich ursprünglich nur Wohnungen. Zwei der Wohnungen blieben erhalten. Diese Wohnungen wurden als Dienstwohnungen für Angestellte der Bar ausgewiesen. Die restlichen Wohnungen wurden zu einer Schank, einem Gastraum und eine komplett neu errichtete Sanitäreanlage umgebaut. Das Zwischengeschoß wurde überhaupt neu errichtet (Schankanlagen, Sitzgelegenheiten). Im zweiten Stock befanden sich ursprünglich nur Wohnungen. Sämtliche Zwischenwände wurden beseitigt und die Sanitäreanlagen entfernt, sodass ein großer Raum entstand. Dieser Raum kann für Veranstaltungen als Tanzfläche oder Speisesaal genutzt werden.

Seit dem 2.1.2008 wird das Gebäude von den Miteigentümern für Gewerbezwecke an die ***2*** GmbH vermietet. Diese im Firmenbuch zu FN ***4*** protokollierte Gesellschaft wurde von ***2*** mit Erklärung vom 7.12.2007 errichtet. ***2*** ist alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der Gesellschaft.

Mietgegenstand sind sämtliche Geschäftsräume. Von der Vermietung ausgenommen ist der Keller, der Dachboden und der Garten (§ 1 des Mietvertrages). Das Mietverhältnis begann am 2.1.2008 und wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen (§ 2). Der vereinbarte Mietzins besteht aus dem Hauptmietzins, den gesamten Betriebskosten und öffentlichen Abgaben, dem Anteil für besondere Aufwendungen, dem Entgelt für mitvermietete Einrichtungsgegenstände oder sonstige Leistungen und der Umsatzsteuer. Die ersten drei Monate des Mietverhältnisses waren mietzinsfrei, für die weiteren zwölf Monate wurde ein Mietzins von monatlich 1.300,00 € vereinbart, danach betrug der monatliche Mietzins 1.700,00 €. „Soweit dies möglich ist, werden die Betriebskosten direkt vom Mieter getragen“ (§ 3).

Der Prüfer hielt in seinem Bericht noch fest, dass der Geschäftsbetrieb der ***2*** GmbH bereits Anfang 2009 aufgrund von mäßigen Umsatzzahlen wieder beendet werden musste. Seither würden von der GmbH die zwei ehemaligen Dienstwohnungen vermietet. Der restliche Teil des Gebäudes soll tageweise für Events vermietet werden.

In den Jahren 2005 und 2007 sei von den Miteigentümern kein Umsatz, im Jahr 2006 nur ein Umsatz von 1.909,09 € erzielt worden. Demgegenüber habe der Überschuss der Werbungskosten 9.198,73 € (2005), 9.706,80 € (2006) und 18.483,37 € (2007) betragen. Für das Jahr 2008 seien (von der GmbH) 10.400,00 € und für das Jahr 2009 5.463,00 € an Miete bezahlt worden. Auch für diese beiden Jahre werde daher ein Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen erzielt. Die ***2*** GmbH sei nicht in der Lage, die vereinbarte Miete zu bezahlen. Aufgrund dieser Art der Bewirtschaftung liege keine Einkunftsquelle vor.

In einer für die Jahre 2005 bis 2029 vom Prüfer angestellten Prognoserechnung kommt dieser zum Ergebnis, dass ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in diesem Zeitraum nicht erreicht werden kann. In einer Anmerkung zum Stand 15.4.2010 hält der Prüfer fest: „Die GmbH vermietet zwei Wohnungen in der Liegenschaft für 350 Euro pro Wohnung, es wird versucht das Objekt tageweise für Events zu vermieten. Über anderweitige Einnahmequellen verfügt die GmbH nicht, der Mietvertrag zwischen den Hauseigentümern und der GmbH ist noch aufrecht. Mangels anderweitiger Einnahmequelle erscheint es fragwürdig, ob die GmbH überhaupt in der Lage ist, Miete an die Eigentümer zu bezahlen, da die GmbH selbst Geldmittel zur Schuldentilgung benötigt; d.h. die von der GmbH eingenommenen Mieten müssten eigentlich zur Schuldentilgung verwendet werden bzw. muss der 50 % Hauseigentümer ***2*** eigene Geldmittel in "seine" GmbH einlegen. In diesem Fall würde der Hauseigentümer eigene Geldmittel in die GmbH einlegen um die Miete an sich selbst bezahlen zu können. FAZIT: der Hauptmieter, die ***2*** GmbH, ist nicht in der Lage eine angemessene Miete an die Hauseigentümer zu bezahlen. Vermerk zu Betriebskosten: im Mietvertrag wird angeführt, dass die BK, soweit dies möglich ist, vom Mieter getragen werden. Im Jahr 2008 wurde dies nicht festgestellt.“

Das Finanzamt folgte den Prüferfeststellungen und erlies, teilweise unter Wiederaufnahme der Verfahren, für die Jahre 2005, 2006, 2007 und 2008 gemäß [§ 190 Abs. 1 BAO](#) Bescheide, in denen ausgesprochen wurde, dass einheitliche und gesonderte Feststellungen der Einkünfte nach [§ 188 BAO](#) zu unterbleiben haben (**Nichtfeststellungsbescheide** wegen Liebhaberei). In den Abgabenerklärungen waren folgende Werbungskostenüberschüsse erklärt worden: 9.198,73 € (2005), 9.706,80 € (2006), 18.483,37 € (2007) und 11.679,97 € (2008).

Gegen diese Bescheide richtet sich die **Beschwerde** (damals Berufung) **vom 21.5.2010**. In der Begründung wurde der Ansicht der Finanzverwaltung bis zum Jahr 2004 geteilt. Ab dem Jahr 2005 liege aufgrund der Änderung der Bewirtschaftung eine Einkunftsquelle vor. Es sei hier eine gesonderte Prüfung ab diesem Zeitpunkt vorzunehmen. Somit wären die Verluste bis zum Jahre 2004 irrelevant und es zählten lediglich das Jahr 2005 und die Folgejahre. Laut der beiliegenden Prognoserechnung ergäbe sich sehr wohl daraus, dass „ab dem Jahr 2005“ ein Gesamtüberschuss erzielt werde und somit positive Einkünfte für die Zukunft zu erwarten seien. Weiters gehe aus der Prognoserechnung hervor, dass zukünftig ein Einnahmenüberschuss erzielt werden könne und somit über den Beobachtungszeitraum von

25 Jahren ein positiver Gesamtüberschuss erzielt werde. Wie von der Finanz richtig festgestellt, sei derzeit der Mieter die ***2*** GmbH, die aufgrund dessen, dass der Gastronomiebetrieb nicht den gewünschten Erfolg gebracht habe, in finanziell angespannter Situation sei. Jedoch versuche die ***2*** GmbH das bestehende Objekt unterzuvermieten, was auch schon zum Teil gelungen sei. Die ***2*** GmbH werde dies auch in Zukunft dementsprechend durchführen, sodass sehr wohl die Miete für die Hausgemeinschaft und somit ein Gesamtüberschuss erzielt werden könne. Es werde daher die Korrektur der Bescheide, „so wie bisher erklärt“, die Entscheidung durch den gesamten Senat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Der Beschwerde war eine Prognoserechnung angeschlossen, in der unter anderem die Mieteinnahmen (Mietzahlungen der GmbH an die Miteigentümergeinschaft) wie folgt beziffert wurden: 5.400,00 (2009), 14.400,00 (2010), 18.000,00 (2011), 18.000,00 (2012), 18.900,00 (2013), 18.900,00 (2014), 19.845,00 (2015), 19.845,00 (2016), 20.837,25 (2017) 20.837,25 (2018), 21.879,11 (2019), 21.879,11 (2020) ...

In einer **Stellungnahme des Prüfers** zur Berufung (Beschwerde) **vom 14.7.2010** hielt dieser fest:

„Im konkreten Fall wird das Geschäftslokal seit dem 2.1.2008 von ***2*** und ***1*** an die ***2*** GmbH vermietet. Der Geschäftsbetrieb der ***2*** GmbH (Gaststätte, Bar) wurde bereits Ende 2008 wegen Unrentabilität geschlossen. Als Grund für die Unrentabilität gilt die ungünstige Lage des Objektes. Obwohl der Geschäftsbetrieb der ***2*** GmbH wegen Unrentabilität eingestellt wurde und Mietzahlungen nur mehr in geringen Umfang und unregelmäßigen Abständen erfolgen, wurde der Mietvertrag mit der ***2*** GmbH nicht aufgelöst. Die ***2*** GmbH steht im Alleineigentum des Vermieters ***2***. ***2*** ist auch Geschäftsführer der Gesellschaft. Eine laufende Einnahmequelle der ***2*** GmbH ist die Untervermietung von zwei ehemaligen Dienstwohnungen. Diese Einnahmen können nur einen geringen Umfang der vereinbarten Miete an die Vermieter ***2*** & ***1*** abdecken. Zusätzlich wird darauf hingewiesen, dass die ***2*** GmbH durch die Investitionen in das Geschäftslokal über Verbindlichkeiten verfügt, die ebenfalls abbezahlt werden müssen. Für den Fall, dass die ***2*** GmbH durch eine fallweise Untervermietung des Geschäftslokals zu Geldmittel gelangen sollte, kann daher angenommen werden, dass mit diesen Geldmittel vorrangig diese Schulden bedient werden müssen, anderenfalls der GesmbH die Insolvenz droht. Die in der vorgelegten Prognoserechnung angesetzten Mieteinnahmen erscheinen der Außenprüfung daher nicht plausibel.

Im konkreten Fall gibt es keine Anzeichen, dass von den Vermietern Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage gesetzt werden. Da es die Vermieter bisher unterlassen haben, Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage zu setzen, ist die Gewinnerzielungsabsicht nach Meinung der Außenprüfung zu verneinen.

Verordnung zur Liebhaberei:

Die [Liebhabereiverordnung](#) BGBl. Nr. 33/1993 idF BGBl. 358/1997, normiert betreffend entgeltlicher Gebäudeüberlassung durch "große Vermietung" in § 2 Abs. 3 Folgendes:

Abs. 2 (gemeint "Anlaufzeitraum") gilt nicht für Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden. Das Vorliegen einer Absicht im Sinne 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 absehbarer Zeitraum gilt ein Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Ob eine Tätigkeit objektiv geeignet ist, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten abzuwerfen, ist unabhängig von der Art der Betätigung anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren (vgl. Lang /Heinrich/Ryda, Finanz Journal 2001, 84). Eine solche Prognoserechnung muss plausibel und nachvollziehbar sein (VwGH 28. März 2000, [98/14/0217](#)).

Folgende Mindestanforderungen sind lt. VwGH an eine Prognoserechnung zu stellen:
 Zwingende Miteinbeziehung aller Jahre der Betätigung; Einbeziehung von Instandsetzungen nach einem angemessenen Zeitraum; Orientierung nach den tatsächlichen Verhältnissen;
Beurteilung der Plausibilität anhand nachfolgend eingetretener Umstände; vollständiges Ersetzen einer früheren Prognose durch eine später vorgelegte Prognose.

Große Aussagekraft hinsichtlich der Plausibilität der Prognoserechnung kommt somit auch der Gegenüberstellung der prognostizierten Erträge mit den tatsächlich erzielten Erträgen zu. Erst die vorgelegten Überschussrechnungen rücken den Aussagegehalt der Prognoserechnung ins richtige Licht. An ihnen ist die Plausibilität einer Prognoseberechnung zu messen (vgl. VwGH 24.03.1998, [93/14/0028](#)).

Wird die Prognose nur aufgrund unvorhersehbarer oder unabwendbarer Ereignisse verfehlt, spricht dies gegen die Annahme von Liebhaberei. Dies gilt aber nicht für jede Unwägbarkeit. So sind bspw. Zahlungsschwierigkeiten oder auch Insolvenz von Mietern, unvorhergesehene Investitionen, Schwierigkeiten bei der Abwicklung eines eingegangenen Bestandsverhältnisses, unerwartete Probleme bei der Suche nach einem Nachmieter nur dann liebhabereiunschädlich, wenn der Vermieter sein Bestreben nach Gewinnerzielung durch eine nach den Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen orientierten raschen Reaktion dokumentiert. Es ist in diesem Falle mittels der Kriterienprüfung festzustellen, ob der Vermieter auf diese Unwägbarkeiten mit Verbesserungsmaßnahmen (z.B. durch außerplanmäßige Tilgung von Fremdkapital, durch niedrigen Mietzins für noch zu vermietende Wohnungen zur Erhöhung der Auslastung, durch bauliche Maßnahmen zur besseren Vermietbarkeit und durch Veräußerung einzelner Wohnungen des gesamten Gebäudes) wirtschaftlich sinnvoll reagiert hat. Wenn der Vermieter

gegenüber sich abzeichnenden veränderten Verhältnissen nicht entsprechend reagiert, nimmt er über Jahre hinweg Werbungskostenüberschüsse in Kauf oder begünstigt diese sogar.“

Die beschwerdeführenden Miteigentümer wurden um Abgabe einer Stellungnahme zu diesen eingehenden Prüferausführungen ersucht. In der **Eingabe vom 17.8.2010** wurde eine solche Stellungnahme jedoch nicht abgegeben, sondern lediglich auf das Berufungsvorbringen verwiesen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 14.12.2018** wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Aufgrund der tatsächlich erklärten Werbungskostenüberschüsse im Zusammenhang mit der Vermietung der Liegenschaft für die Jahre 2005-2016 iHv 55.020,54 € sei eine Erzielung eines Gesamtüberschusses nicht objektiv nachvollziehbar bzw. nach aktuellem Stand aussichtslos, wenn sich die Art der Bewirtschaftung nicht ändere. Es werde daher weiterhin vom Vorliegen einer Liebhaberei ausgegangen.

Neben den bereits oben erwähnten Werbungskostenüberschüssen für die Jahre 2005 bis 2008 wurde auch für das Jahr 2009 ein solcher Werbungskostenüberschuss in Höhe von 5.592,67 € erklärt, woraus sich insgesamt die vom Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung angeführte Summe von 55.020,54 € (richtig: 55.021,54 €) ergibt. Für die Jahre 2010 bis 2016 wurden in den eingereichten Erklärungen keine Einkünfte (weder positive noch negative) angegeben („Null-Erklärungen“).

Im elektronisch am **20.12.2018** eingebrachten **Vorlageantrag** wurde lediglich auf die Berufung vom 21.5.2010 verwiesen und wurden die dort gestellten Anträge wiederholt.

Am 19.3.2020 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

In einem **Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 2.9.2020** wurde um Stellungnahme zu folgenden Punkten ersucht:

„1) Das Bescheiddatum der angefochtenen Feststellungsbescheide für die Jahre 2005 bis 2007 ist auf den vom Finanzamt vorgelegten Ablichtungen nicht klar erkennbar. Diese dürften vom 24.4.2010 datieren, im Vorlagebericht wird allerdings der 26.4.2010 angeführt. Welches Bescheiddatum wird auf den Ihnen übermittelten Originalbescheiden ausgewiesen?

Der Bescheid für das Jahr 2008 dürfte vom 10.5.2010 datieren und in der Beschwerdevorentscheidung versehentlich mit „Feststellungsbescheid 2008 v. 20.5.2010“ bezeichnet worden sein.

2) Es wird – im Hinblick auf die aufrechten Anträge auf Entscheidung durch den Senat selbstverständlich völlig unpräjudiziell – darauf hingewiesen, dass bereits außerhalb einer Liebhabereibetrachtung nicht fremdüblich gestalteten Vertragsbeziehungen und daraus

resultierenden Verlusten die Anerkennung zu versagen ist. Ist beispielsweise der vermietende Steuerpflichtige zu 100 % an der mietenden GmbH beteiligt und steht es über Jahre hinweg in deren Belieben, die Miete zu zahlen oder nicht, ist die Vermietungstätigkeit nicht fremdüblich, sodass es einer Überprüfung der Überschussabsicht nicht bedarf (Renner in Doralt, EStG, § 2 Tz 327, 327/1 und 504 mwN).

2 ist Alleingesellschafter der ***2*** GmbH (Mieterin), welche die vereinbarte Miete - aufgrund der Einstellung des ursprünglich geplanten Betriebes bereits nach rund einem Jahr - tatsächlich nicht bezahlen kann. Dennoch wird das Mietverhältnis aufrecht erhalten, obwohl die Gesellschaft seit Jahren massiv überschuldet ist und angesichts dessen eine Bezahlung der vereinbarten Miete unrealistisch erscheint. Im Jahresabschluss der Gesellschaft zum 31.12.2018 wird ein negatives Eigenkapital von 309.846,51 € bei bestehenden Verbindlichkeiten von 361.739,77 € ausgewiesen. Wie dem Anhang zum Jahresabschluss 2018 zu entnehmen ist, konnte eine Insolvenz bisher allein deshalb verhindert werden, weil Hauptschuldner der GmbH ein Kreditinstitut ist, das durch persönliche Haftungen des Alleingeschafters ***2*** besichert ist. Die Annahme des Prüfers, dass bei dieser Sachlage Einnahmen der GmbH in erster Linie zur Rückzahlung der erheblichen Verbindlichkeiten verwendet werden müssen, ist daher schlüssig.

3) Selbst wenn man im gegenständlichen Fall eine Liebhabereibetrachtung anstellt, sind die von Ihnen prognostizierten Einnahmen der Miteigentumsgemeinschaft von den tatsächlich erzielten Einnahmen weit entfernt. Für die Jahre ab 2010 wurden hinsichtlich der erzielten Einkünfte nach den Eintragungen im Abgabensinformationssystem nur mehr „Null-Erklärungen“ abgegeben, die erklärten Umsätze betragen nur einen Bruchteil der in der Prognoserechnung angesetzten Einnahmen, die sich schon deswegen als nicht plausibel erweist. Seit Juli 2018 werden von der Miteigentumsgemeinschaft überhaupt keine Umsätze mehr erklärt (die letzte UVA wurde für den Zeitraum 4-6/2018 eingereicht).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Gegenstand der Prognose nicht Wunschvorstellungen der Vermieter, sondern wirtschaftliche Ergebnisse, die bei der gegebenen Bewirtschaftungsart realistischerweise erzielbar sind. Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgeführt hat, ist das Zurückbleiben der tatsächlichen Einnahmen hinter den Prognoseannahmen im Beobachtungszeitraum im Rahmen der Entscheidung über die Frage des Vorliegens von Liebhaberei zu beachten; es bedarf eines Beobachtungszeitraumes, innerhalb dessen die Richtigkeit der - auf den Zeitpunkt des Beginnes der Betätigung erstellten - Prognose zu prüfen ist. Bei der Beurteilung der Prognoserechnung hat das Bundesfinanzgericht Informationen zu berücksichtigen, die sich aus den ersten Jahren der Vermietung ergeben haben. Auf der Grundlage dieser tatsächlichen Umstände hat es die Feststellung zu treffen, ob die Vermietung in der vom Beschwerdeführer gewählten Bewirtschaftungsart geeignet ist, einen Gesamtgewinn in einem absehbaren

Zeitraum zu erwirtschaften (z.B. VwGH 29.3.2017, [Ra 2015/15/0042](#) mwN). Diese Frage ist im vorliegenden Fall aufgrund der oben angeführten Umstände jedenfalls zu verneinen.

4) Zur Wahrung des Parteiengehörs wird Ihnen noch die Prognoserechnung des Prüfers samt dessen Anmerkungen übermittelt.

5) Abschließend wird um Mitteilung ersucht, ob angesichts der aufgezeigten Sach- und Rechtslage die Beschwerde aufrecht erhalten wird bzw. ob zumindest die gestellten Anträge auf Entscheidung durch den Senat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung zur Vermeidung weiteren Verwaltungsaufwandes zurückgezogen werden könnten.“

In der dazu abgegebenen **Stellungnahme vom 24.9.2020** wurden die Anträge auf Entscheidung durch den Senat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen und ausgeführt, dass die Feststellungsbescheide für die Jahre 2005 bis 2007 vom 24.4.2010 datieren (zugestellt am 26.4.2010) und der Feststellungsbescheid für das Jahr 2008 vom 10.5.2010 (zugestellt am 20.5.2010). Weiteres Sachvorbringen wurde in der Stellungnahme nicht erstattet.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Gemäß § 2 Abs. 3 Zif. 6 EStG unterliegen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28) der Einkommensteuer. Einkünfte sind in diesem Zusammenhang gemäß § 2 Abs. 4 Zif. 2 EStG der Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 15 und 16).

Einkunftsquellen iSd § 2 Abs. 3 sind in der Regel nur Tätigkeiten, die auf Erzielung positiver Ergebnisse (Gewinne bzw. Überschüsse) gerichtet sind bzw. solche erwarten lassen. Führen Tätigkeiten daher nachhaltig zu Verlusten bzw. Werbungskostenüberschüssen, sind sie in der Regel keine Einkunftsquellen und somit nicht steuerbar; ansonsten könnten auf privaten Neigungen beruhende Verluste mit anderen positiven Einkünften steuermindernd ausgeglichen werden. Die steuerliche Nichtanerkennung von Tätigkeiten mit nachhaltigen Verlusten ergibt sich daher bereits aus dem System der Einkommensteuer (Doralt, EStG, § 2 Tz 301 mwN).

In der abgabenrechtlichen Terminologie hat sich für verlustbringenden Tätigkeiten früh der Begriff „Liebhaberei“ bzw. „Voluptuar“ eingebürgert. Heute gelten als Liebhaberei allgemein Tätigkeiten mit nachhaltigen Verlusten.

Außerhalb einer Liebhabereibetrachtung ist (unabhängig vom Auftreten von Verlusten) nicht fremdüblich gestalteten Vertragsbeziehungen die Anerkennung zu versagen (z.B. Verträge zwischen nahen Angehörigen). Dabei sind die Grundsätze der Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen auch auf die Rechtsbeziehungen zwischen Körperschaft und Anteilseignern bzw. diesen nahestehenden Personen die anwendbar. Ist der vermietende Steuerpflichtige zu 100 %

an der mietenden GmbH beteiligt und steht es über Jahre hinweg in deren Belieben, die Miete zu zahlen oder nicht, ist die Vermietungstätigkeit nicht fremdüblich, sodass es einer Überprüfung der Überschussabsicht nicht mehr bedarf (Doralt, EStG, § 2 Tz 327, 327/1 und 504 jeweils mit zahlreichen weiteren Nachweisen).

Eine solche Sachverhaltskonstellation ist im vorliegenden Fall gegeben, wie bereits im Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes unter Punkt 2 näher dargestellt wurde. Auf die dortigen und unwidersprochen gebliebenen Feststellungen wird zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen.

Da somit keine fremdübliche Vermietungstätigkeit vorliegt, hat das Finanzamt in den angefochtenen Bescheiden schon aus diesem Grund das Vorliegen einer Einkunftsquelle zu Recht verneint und demzufolge zutreffend festgestellt, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte unterbleibt.

Selbst wenn man im gegenständlichen Fall eine Liebhabereibetrachtung anstellen würde, ergäbe sich kein anderes Ergebnis. Die maßgeblichen Bestimmungen der Liebhabereiverordnung [BGBl. Nr. 33/1993](#) idGF ([LVO](#)) lauten:

§ 1 (1) Einkünfte liegen vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und nicht unter Abs. 2 fällt.

Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

§ 2 LVO legt in den Abs. 1 und 2 für die durch § 1 Abs. 1 der VO erfassten Betätigungen mit Einkunftsquellenvermutung, soweit diese nicht unter Abs. 3 der Bestimmung fallen, Kriterien fest, an Hand welcher das Vorliegen einer Absicht im Sinn des § 1 Abs. 1 zu prüfen ist.

Für unter § 1 Abs. 1 LVO fallende entgeltliche Gebäudeüberlassungen (so genannte „große Vermietungen“) sieht § 2 Abs. 3 LVO einen anderen Modus zur Feststellung der Gewinnerzielungsabsicht vor.

§ 2 Abs. 3 LVO lautet: Abs. 2 gilt nicht für Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden. 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 absehbarer Zeitraum gilt ein Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Unter Gesamtüberschuß ist der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen (§ 3 Abs. 2 LVO).

Zufolge § 2 Abs. 3 zweiter Satz LVO ist die Gewinnerzielungsabsicht bei einer dem Bereich des [§ 1 Abs. 1 LVO](#) zuzuordnenden entgeltlichen Gebäudeüberlassung somit ausschließlich nach dem Verhältnis des Zeitraumes der geplanten Gesamtüberschusserzielung zum „absehbaren Zeitraum“ zu beurteilen. Eine Kriterienprüfung nach [§ 2 Abs. 1 LVO](#) hat nicht stattzufinden (z.B. VwGH 24.10.2013, [2011/15/0182](#)), ein Anlaufzeitraum iSd § 2 Abs.2 LVO ist nicht zu berücksichtigen (§ 2 Abs. 3 erster Satz LVO).

Da die „Absicht“ im Sinne des [§ 1 Abs. 1 LVO](#) einer direkten Beweisführung nicht zugänglich ist, obliegt es dem Vermieter, der Abgabenbehörde mittels einer Planung iSd § 2 Abs.3 LVO objektiv nachvollziehbar zu vermitteln, dass seiner Vermietungstätigkeit eine Überschusserzielungsabsicht zugrunde liegt. § 2 Abs.3 LVO schränkt damit im Ergebnis die für den Bereich des [§ 1 Abs. 1 LVO](#) grundsätzlich geltende Einkunftsquellenvermutung ein und bürdet dem Vermieter eine Nachweispflicht auf (VwGH 6.7.2006, [2002/15/0170](#)).

Schon im Erkenntnis VwGH 25.11.2013, [2011/15/0182](#) hat der Verwaltungsgerichtshof zum Bereich der „großen Vermietung“ betont, dass Gegenstand dieser Prognose nicht Wunschvorstellungen der Vermieters sein dürfen, sondern wirtschaftliche Ergebnisse, die bei der gegebenen Bewirtschaftungsart realistischer Weise erzielbar sind. Die Abgabenbehörde habe daher bei Beurteilung der konkreten Art der Bewirtschaftung und der Erstellung der Prognose auf tatsächliche Umstände, die sich in einem Beobachtungszeitraum eingestellt haben, Bedacht zu nehmen. Eine Prognoserechnung, aus der auf die Ertragsfähigkeit einer Vermietung geschlossen werden soll, dürfe nicht von den zu Beginn der Vermietung tatsächlich bestehenden Verhältnissen losgelöst sein. Ein am Beginn der Vermietung gelegener Beobachtungszeitraum diene der Gewinnung von Erkenntnissen über die konkret gewählte Bewirtschaftungsart. Das Zurückbleiben der tatsächlichen Einnahmen in diesem Beobachtungszeitraum wie auch das Auftreten höherer Werbungskosten als in der Prognose angesetzt, sei im Rahmen der Entscheidung über die Frage des Vorliegens von Liebhaberei zu beachten. Es bedürfe eines Beobachtungszeitraumes, innerhalb dessen die Richtigkeit der - auf den Zeitpunkt des Beginnes der Betätigung erstellten - Prognose zu prüfen sei (im gleichen Sinn auch das im Vorhalt vom 2.9.2020 zitierte Erkenntnis VwGH 29.3.2017, [Ra 2015/15/0042](#) mwN).

Zunächst wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf die eingehenden Ausführungen des Prüfers in seiner Stellungnahme vom 14.7.2010 verwiesen. Ergänzend dazu wurde im Vorhalt vom 2.9.2020 unwidersprochen festgestellt, dass die prognostizierten Einnahmen der Miteigentumsgemeinschaft von den tatsächlich erzielten Einnahmen weit entfernt sind; für die Jahre ab 2010 wurden hinsichtlich der erzielten Einkünfte nach den Eintragungen im Abgabeninformationssystem nur mehr „Null-Erklärungen“ abgegeben, die erklärten Umsätze betragen nur einen Bruchteil der in der Prognoserechnung angesetzten Einnahmen, die sich

schon deswegen als nicht plausibel erweist. Seit Juli 2018 werden von der Miteigentumsgemeinschaft überhaupt keine Umsätze mehr erklärt (die letzte UVA wurde für den Zeitraum 4-6/2018 eingereicht).

Auf der Grundlage dieser tatsächlichen Umstände ist festzustellen, dass die Vermietung in der vom Beschwerdeführer gewählten Bewirtschaftungsart nicht geeignet ist, einen Gesamtüberschuss in einem absehbaren Zeitraum zu erwirtschaften. Es wäre somit auch im Rahmen einer Liebhabereibetrachtung vom Fehlen von Einkünften im eingangs aufgezeigten Sinn auszugehen, sodass sich auch unter diesem Gesichtspunkt die angefochtenen Bescheide als rechtmäßig erweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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. Da gegenständlich eine solche Rechtsfrage nicht vorliegt und die Entscheidung der zitierten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt, ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Linz, am 30. September 2020