IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende ***R1***, den Richter ***R2*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***LR1*** und ***LR2*** in Anwesenheit des Schriftführers ***SF***, in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch ***Stb***, über die Beschwerde der beschwerdeführenden Partei vom 28.03.2017 gegen die Bescheide des seinerzeitigen ***Finanzamtes A*** vom 27.02.2017 betreffend die Nichtfeststellung von Einkünften gemäß § 190 Abs 1 zweiter Satz iVm § 188 BAO für die Kalenderjahre 2014 und 2015, nach der am ***TT.MM.JJJJ*** durchgeführten mündlichen Verhandlung, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrenslauf

Beschwerdeführerin (Bf) ist die ***Bf***, ***Bf-Adr***.

Herr ***A*** und Frau ***B*** erwarben mit Kaufvertrag vom 05.10.2006 je zur Hälfte die Liegenschaft ***Bf-Adr***, mit einer Fläche
von 914 m², um insgesamt 500.000 €. Mit Pfandbestellungsurkunde vom 27.10.2006 wurde auf

der erworbenen Liegenschaft zugunsten der ***C*** BANK AG das Pfandrecht für Kredite bis zum Höchstbetrag von 700.000 € einverleibt.

In der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften/-gemeinschaften 2014 vom 24.11.2015 machte die Bf im Rahmen von Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung Finanzierungskosten (3.224,75 €) und übrige Werbungskosten (1.202,30 €) als Werbungskosten geltend.

Mit Vorhalt vom 27.11.2015 wurde die Bf ersucht, folgende Unterlagen vorzulegen: eine Überschussrechnung mit detaillierter Aufstellung der übrigen Werbungskosten, eine detaillierte Berechnung der Abschreibung, Unterlagen betreffend die Fremdfinanzierung, den Kaufvertrag, eine Stellungnahme, ab wann vermietet werde und einen eventuell bereits vorhandenen Mietvertrag.

Am 18.12.2015 teilte die steuerliche Vertretung der Bf mit, dass sich die Betriebskosten in Höhe von 1.106,77 € aus der Bodenwertabgabe (480,43 €), der Grundbesitzabgaben (608,25 €) und Wassergebühren (18,09 €) zusammensetzten. Zum Nachweis der Bankzinsen und –spesen seien die jeweiligen Kontoauszüge mit den Quartalsabschlüssen beigefügt worden. Die steuerliche Vertretung verwies darauf, dass der Kaufvertrag und die ursprüngliche Bebauungsstudie mit dem Antrag auf Vergabe einer Steuernummer vorgelegt worden seien, eine nicht realisierbare Bebauungsstudie aus dem Jahr 2011 übermittelte werde und nach Umplanung nun die Nutzungsstudie von Arch. ***D*** mit Datum 20.10.2014 aktuell sei. Folgende Unterlagen wurden übermittelt: eine Nutzungsstudie von Architekt Dipl.-Ing.Arch. ***D*** bestehend aus einem Lageplan, Grundrisse des Keller-, des Erd- und des Dachgeschosses sowie des 1. Stocks, eine Straßenansicht und ein Schnitt A-A, ein vierseitiger, mit 16.01.2011 datierter Plan (Hartl Haus), ein Beiblatt zur Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) 2014, aus dem hervorgeht, dass neben Zinsen (3.224,75 €) und Betriebskosten (1.106,77 €) auch Bankspesen (95,53 €) als Werbungskosten geltend gemacht worden seien und Belege bezüglich Bodenwertabgabe, Grundbesitzabgaben, Wasser-/Abwassergebühr und Bankspesen.

In der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften/-gemeinschaften 2015 vom 03.10.2016 machte die Bf im Rahmen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung Finanzierungskosten (2.312,64 €), sofort abgesetzte Instandhaltungs- und/oder Instandsetzungkosten (1.100 €) und übrige Werbungskosten (1.820,01 €) als Werbungskosten geltend.

Mit Bescheiden gemäß § 92 Abs 1 lit b BAO, beide vom 17.10.2016, adressiert an „***A*** u. Mitbes.“ zu Handen der steuerlichen Vertretung, wurde festgestellt, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung iSd § 188 BAO für die Jahre 2014 und 2015 nicht durchzuführen sei.

Die dagegen erhobene Beschwerde vom 04.11.2016 wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 07.02.2017 zurückgewiesen und damit begründet, dass sich ein Nichtfeststellungs-bescheid an alle Beteiligten der nach außen hin auftretenden, steuerlich nicht anerkannten Gesellschaft/Gemeinschaft unter namentlicher Nennung der Beteiligten richten müsse.

Am 27.02.2017 erließ die Abgabenbehörde zwei Bescheide über die Nichtfeststellung von Einkünften gemäß § 190 Abs 1 zweiter Satz BAO iVm § 188 BAO für die Kalenderjahre 2014 und 2015, adressierte diese nunmehr namentlich an die beiden Hälfteeigentümer der erworbenen Liegenschaft und führte aus, dass eine Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ***Bf-Adr***, für die Jahre 2014 und 2015 bezüglich ***A*** und ***B*** zu unterbleiben habe. In der Bescheidbegründung führte die Abgabenbehörde aus, dass sich bei einer am 20.09.2016 durchgeführten Begehung bei der in Rede stehenden Liegenschaft folgender Sachverhalt ergeben habe: Vorgefunden sei ein versperrtes, im vorderen Bereich unbebautes Grundstück worden. Im hinteren Teil des Grundstückes stehe eine kleine Holzhütte, neben/unter einem Baum. Die Abgabenbehörde verwies darauf, dass laut Auskunft der Baupolizei – ***E*** für die Adresse der gegenständlichen Liegenschaft keine Bauvorhaben eingereicht worden seien. Im Zuge der Vorhaltsbeantwortung sei eine nicht realisierbare Bebauungsstudie aus dem Jahr 2011 und eine Nutzungsstudie vom 20.10.2014 vorgelegt worden. Nach der Rechtsprechung des VwGH müsse die Absicht künftiger Einnahmenerzielung aufgrund bindender Vereinbarungen (zB Miet- oder Pachtverträge) oder aus sonstigen, über die Absichtserklärung hinausgehenden Umständen erwiesen sein. Es seien außer der nicht realisierbaren Bebauungsstudie aus 2011 und der Nutzungsstudie vom 20.10.2014 keine erkennbaren Maßnahmen gesetzt worden, aus denen eine ernste Absicht zur Einnahmenerzielung aus Vermietung und Verpachtung erkennbar sei. Der gegenständliche Verlust habe daher nicht anerkannt werden können, da keine steuerlich relevante Betätigung oder Einkunftsquelle vorliege.

Mit Schriftsatz vom 28.03.2017 erhob die Bf Beschwerde gegen die Bescheide über die Nichtfeststellung von Einkünften gemäß § 190 Abs 1 zweiter Satz iVm § 188 BAO für die Jahre 2014 und 2015 vom 27.02.2017 und führte dazu aus, dass es nicht stimme, dass seit den in den Bescheiden angeführten Aktivitäten seither nichts geschehen sei. Aufgrund von Interventionen verschiedener bebauungswilliger Grundstückseigentümer werde nunmehr von der ***F*** – Stadtteilplanung und Flächennutzung – eine Änderung des Flächenwidmungs-planes und Bebauungsplanes beim Gemeinderat beantragt werden, aus dem auch die Liegenschaft der Bf Nutzen ziehen werde. Ein Antragsentwurf vom 22.09.2016 liege bei und es würden ausdrücklich die Liegenschaften ***G*** sowohl auf Seite 5 als auch auf Seite 8 angeführt. Es werde sowohl die zu bebauende Fläche als auch die Gebäudehöhe so angepasst, dass eine rationelle Ausnützung des Grundstückes erfolgen könne. Diesbezüglich sei auch mit der Bereitschaft zu weiteren Verbesserungen zu rechnen. Aufgrund der langen Dauer der Tätigkeit der ***H*** wären weitere Bebauungsmaßnahmen Planungen etc. nicht sinnvoll gewesen. Es habe erst dieses Verfahren abgewartet werden müssen. Nach dem Beschluss durch den

Gemeinderat der Stadt ***I*** würden weitere Schritte mit dem Ziel einer Bebauung dieser Fläche gesetzt werden. In diese Bebauungsmaßnahmen würden auch die im Bescheid angeführten Bebauungsstudie und die Nutzungsstudie einbezogen werden. Es sei nicht im Belieben der Miteigentümer gelegen, dass seit der Anschaffung des Grundes derartige lange Zeit verstrichen sei. Den Miteigentümern wäre es lieber gewesen, wenn der Bebauungs- und Flächennutzungsplan bereits früher den notwendigen Gegebenheiten angepasst worden wäre, da in diesem Fall früher Einkünfte erzielt hätten werden können. Die Behördenwege zur Entwicklung und Baureifmachung eines Grundstückes dauerten eben Jahre. Die verlangten bindenden Vereinbarungen könnten natürlich erst abgeschlossen werden, nachdem die Art der Bebauung des Flächenwidmungs- und Bebauungsplans gesichert seien. Die steuerliche Vertretung beantragte, die beiden bekämpften Bescheide aufzuheben und die Jahre 2014 und 2015 erklärungsgemäß zu veranlagen, die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Senat. Als Beilage übermittelte die steuerliche Vertretung einen Antragsentwurf 1 vom 22.09.2016, einen Erläuterungsbericht 2 vom 22.09.2016, eine Stellungnahme des Fachbeirates für Stadtplanung und verschiedene Pläne mit Änderungen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 28.09.2017 wurde die Beschwerde abgewiesen und im Wesentlichen damit begründet, dass sowohl die bis dahin vorgelegte Bebauungsstudie aus dem Jahr 2011 als auch die Nutzungsstudie aus dem Jahr 2014 ein Einfamilienhaus zeigten, die Studien aber weder realisiert worden seien noch handle es sich dabei um in irgendeiner Weise bindende Vereinbarungen. Weitere Aktivitäten oder zumindest Ausführungen zu einem konkreten Vermietungsprojekt – das insbesondere über eine bloße Absichtserklärung hinausgehe – seien nicht nachgereicht worden. Da somit keine steuerlich relevante Betätigung oder Einkunftsquelle vorgelegen sei, hätten die Verluste der Jahre 2014 und 2015 nicht anerkannt werden können.

Mit Schreiben vom 03.11.2017 stellte die steuerliche Vertretung der Bf den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht und monierte, dass auf die in der Beschwerde angeführten Begründungen nicht eingegangen worden sei. So sei nicht darauf eingegangen worden, dass am 28.11.2016 durch das Zivilingenieurbüro ***J*** ein Ansuchen um Änderung des gegenwärtigen Plandokuments für die Liegenschaften ***G1*** eingebracht worden sei, in dem unter anderem die Liegenschaft ***Bf-Adr*** betreffend angesucht wurde, die innere Baufluchtlinie auf 25 m zu legen und die Beschränkung der Bebaubarkeit mit 200 m² aufzuheben. Verwiesen wurde auf ein beigefügtes Mail vom 30.11.2016, in welchem Herr ***K*** von der ***L*** der Gemeinde ***I*** den Eingang der abgegebenen Stellungnahme zum neuen Entwurf des Flächenwidmungsplanes und Bebauungsplanes bestätige. Zum Ausdruck kam auch, dass die Eigentümer der Grundstücke von der Entscheidung des Gemeinderates gesondert verständigt würden. Die steuerliche Vertretung erwähnte dazu, dass bis dahin eine Verständigung noch nicht erfolgt sei.

Mit Schriftsatz vom 04.12.2017 wurde von der steuerlichen Vertretung ein Gemeinderatsbeschluss vom 05.05.2017 nachgereicht, der die Erledigung der Anregung auf Änderung der Flächenwidmung des beschwerdegegenständlichen Grundstückes durch Vergrößerung der Bebauungsmöglichkeit verfügt.

Mit Vorlagebericht vom 25.01.2018 wurde die Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Mit Beschluss vom 24.02.2022 wurde die Bf aufgefordert bis spätestens 24.03.2022 mitzuteilen, welche Vorbereitungshandlungen für die Erzielung von Einnahmen mit der Liegenschaft ***Bf-Adr***, seit der Abänderung des Flächenwidmungs-planes und des Bebauungsplanes am 05.05.2017 gesetzt worden seien und die einzelnen Vorbereitungshandlungen anhand von Unterlagen zu belegen, Auskunft darüber zu geben, ab wann Einnahmen aus der Vermietung des Objektes erzielt werden sollen und einen eventuell bereits vorhandenen Mietvertrag vorzulegen (siehe Punkt 5 des Ersuchens vom 27.11.2015), jenen Kreditvertrag in Kopie zu übermitteln, mit dem die in den Streitjahren als Werbungskosten geltend gemachten Finanzierungskosten (Zinsen) in Höhe von 3.224,75 € (2014) bzw 2.312,64 € (2015) im Zusammenhang stünden sowie den Verwendungszweck des Kreditbetrages bekanntzugeben.

Mit Schriftsatz vom 13.05.2022 teilte die steuerliche Vertretung mit, dass die Liegenschaft baureif geworden sei und daher mit der Verwertung habe begonnen werden können. Die Liegenschaft sei laut beiliegendem Bestandvertrag vom 13.09.2021 zu einem Bestandzins von jährlich 48.000 € zuzüglich Umsatzsteuer auf 20 Jahre befristet an den Bauträger ***M*** verpachtet worden, welche darauf ein Mehrfamilienwohnhaus als Bauträger errichten werde. Die steuerliche Vertretung übermittelte weiters eine Rechnung der Firma ***N*** Bau und Handels GmbH über das Anliefern von Bagger, Baggerarbeiten usw, einen Bescheid des Magistrates der Stadt ***I*** über Gehsteigauf- und –überfahrtserstellung, einen Einreichplan der ***O*** ZT GmbH vom 26.11.2021 für ein Wohnhaus mit 7 Wohnungen sowie Pläne des Architektenbüros ***O*** ZT-GmbH vom 21.03.2022 für ein Wohnhaus mit 5 Wohnungen einschließlich einer Kostenschätzung der Baukosten von 2.247.620 € (netto).

Mit E-Mail vom 19.05.2022 übermittelte die steuerliche Vertretung den Kreditvertrag vom 27.10.2006, mit dem den Grundstückseigentümern ein Fremdwährungskredit im Gegenwert von 500.000 € eingeräumt und eine Kreditrückzahlung in 20 jährlichen Kapitalsraten vereinbart wurde.

Mit Beschluss vom 24.05.2022 wurde die Bf aufgefordert bis spätestens 17.06.2022 die Überschussrechnung der Miteigentümergemeinschaft 2015 zu übermitteln, die das Streitjahr 2015 betreffenden Finanzierungskosten in Höhe von 2.312,64 €, sofort abgesetzten Instandhaltungs- und/oder Instandsetzungskosten in Höhe von 1.100 € und übrigen Werbungskosten in Höhe von 1.820,01 € belegmäßig nachzuweisen sowie mitzuteilen, worum

es sich bei den „sofort abgesetzten Instandhaltungs- und/oder Instandsetzungskosten“ in Höhe von 1.100 € handle.

Mit E-Mail vom 31.05.2022 übermittelte die steuerliche Vertretung der Bf die Überschussrechnung der Hausgemeinschaft (Beiblatt zur Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) 2015), eine Rechnung der Firma „***P***“ vom 28.04.2015 – die die Firma ***Q*** und nicht die Bf als Rechnungsadressat ausweist – über Rodungsarbeiten (Roden und Entsorgen sämtlicher Sträucher) auf der gegenständlichen Liegenschaft der Bf in Höhe von 1.100 € (netto), Kontoauszüge zweier Konten bei der ***C*** Bank bezüglich Überweisungen von Zinszahlungen (von AT27 XXXX 6471 auf AT71 XXXX 8022), eine Honorarnote der steuerlichen Vertretung vom 20.11.2015 in Höhe von 410 € (netto), eine Besitz-Versicherung Folgeprämie der Generali Versicherung AG in Höhe von 28,89 €, die dritte (14.03.2015) und die vierte (13.06.2015) Teil- sowie die Jahresabrechnung (10.08.2015) von ***I*** Energie, einen Gebührenbescheid von ***I*** Wasser bezüglich Wasser- und Abwassergebühren vom 19.06.2015 in Höhe von 24,12 €, vier Lastschriftanzeigen für Grundbesitzabgaben der ***R*** in Gesamthöhe von 608,26 € sowie zwei Benachrichtigungen bezüglich Bodenwertabgabe über einen Jahresbetrag von 480,43 €.

Am 09.06.2022 übermittelte die Abgabenbehörde eine Stellungnahme zu den mit Schriftsatz vom 13.05.2022 übermittelten Unterlagen und führte darin aus, dass diese nichts an der bisherigen in der Beschwerdevorentscheidung und in der Vorlage geäußerten Ansicht betreffend die verfahrensgegenständlichen Jahre änderten und führte ergänzend aus, dass die steuerliche Berücksichtigung von Werbungskosten (auch der AfA) schon vor der Einnahmenerzielung möglich sei, sofern sich die ernsthafte Vermietungsabsicht erweise (VwGH 22.2.93, 92/15/0048; s auch Moser taxlex 13, 209; Renner SWK 13, 530). Bloße Absichtserklärungen über künftige Vermietungen reichten aber dafür nicht aus, auch nicht die Möglichkeit zur Einkunftserzielung. Vielmehr müsse die ernsthafte Absicht, hinkünftig positive Einkünfte erzielen zu wollen, durch bindende Vereinbarungen oder über Absichtserklärungen hinausgehende Umstände als klar erwiesen abzusehen sein (VwGH 7.10.03, 2001/15/0085, 31.3.04, 2003/13/0151; UFS 29.9.05, RV/1450-L/02 und 4.12.09, RV/0199-G/08 mwN; Renner USFj 10, 44, Fn 20-24 mwN; Moser taxlex 13, 209). Der endgültige Entschluss, Einkünfte erzielen zu wollen, müsse sich stets durch objektive Umstände belegen lassen, insbesondere durch ernsthafte und nachhaltige Vermietungsbemühungen […]. Erfolge der Kauf der Liegenschaft mit dem Zweck der späteren Vermietung, der Umbau binnen zweier Jahre und würden bereits Mieteinkünfte erzielt sowie Zeugen für die Vermietungsabsicht angeboten, sei die ernsthafte Absicht der Vermietung nicht zu bezweifeln (UFS 1.6.12, RV/0464-F/09). Werde nach 10 Jahren noch nicht einmal mit dem Bau von Wohnungen begonnen, liege keine beachtliche Vermietungstätigkeit vor (UFS 6.11.12, RV/0725-W/07). Ein über 12 Jahre dauerndes Warten auf das Freiwerden des Mietobjektes führe nicht mehr zu abzugsfähigen Werbungskosten (Gall immolex 99/50 zu VwGH 21.7.98, 93/14/0058), ebenso wenn ein Gebäude über 12 Jahre nicht vermietet werde und keine nennenswerten

Sanierungsmaßnahmen gesetzt würden (UFS 5.3.09, RV/0116-L/07) (Ehgartner in Jakom EStG, 15. Aufl. (2022), § 28, II. Einnahmen und Werbungskosten [Rz 55-66]).
Im vorliegenden Fall sei erst im Jahr 2021 ein Pachtvertrag abgeschlossen worden, bei dem zudem auch die Fremdüblichkeit fraglich sei, der Baubeginn sei soweit ersichtlich erst im Jahr 2022. Der Bf (gemeint: die Miteigentümer der Liegenschaft) sei – soweit ersichtlich – sowohl direkt Geschäftsführer und Gesellschafter der ***M*** sowie zudem teils Geschäftsführer/Gesellschafter der weiteren Gesellschafter dieser Gesellschaft. Der Verwendungszweck laut Pachtvertrag sei soweit ersichtlich lediglich die Errichtung eines Mehrfamilienhauses auf Kosten des Bestandnehmers unter Ausschluss anderer als im Vertrag bezeichneter Zwecke ohne Genehmigung. Zudem halte der Vertrag fest, dass das Bauwerk an die Grundstückseigentümer zurückfalle und für die Aufwendungen des Mieters lediglich ein Viertelteil des vorhandenen Bauwertes des Bauwerkes im Zeitpunkt der Beendigung des Vertrages zustehe. Weiters zeige die zuvor vorgelegte Bebauungsstudie sowie die Nutzungsstudie eine geänderte Planung im Vergleich zur aktuellen Planung.

Mit E-Mail vom 13.06.2022 übermittelte das Bundesfinanzgericht der Bf die Stellungnahme der Abgabenbehörde vom 09.06.2022 und ersuchte, den Zahlungsfluss des Bestandzinses laut Punkt 3 des Bestandvertrages vom 13.09.2021 in Höhe von 57.600 € (= 48.000 € zuzüglich 20 % Umsatzsteuer) belegmäßig nachzuweisen und eine Kopie des Beleges zu übermitteln.

Mit E-Mail vom 14.06.2022 übermittelte die steuerliche Vertretung der Bf die Mietrechnung vom 18.05.2022 über die Miete vom 01.10.2021 bis 31.12.2022 über 72.000 € sowie eine Umsatzübersicht der ***S***, der zufolge mit Buchungsdatum 18.05.2022 vom Konto der ***M*** ein Betrag in Höhe von 36.000 € sowohl auf ein Konto „***A***“ als auch auf ein Konto „***B***“ überwiesen worden sei. Mit der erwähnten Rechnung stellte die Bf der Firma ***M***, für den Leistungszeitraum 1.10.2021 – 31.12.2022, einen Bestandzins für das 4. Quartal 2021 in Höhe von 12.000 € und für das 1. – 4. Quartal 2022 in Höhe von 48.000 €, zuzüglich 20 % MwSt (12.000 €), insgesamt somit 72.000 € in Rechnung. Zur Stellungnahme des Finanzamtes führte die steuerliche Vertretung aus, dass der Bf klar sei, dass Werbungskosten nur dann abzusetzen seien, wenn ernsthafte Bemühungen zur Vermietung innerhalb angemessener Zeit zu Einnahmen führten. Im vorliegenden Fall handle es sich jedoch um keine der üblichen Vermietungen, welche innerhalb von wenigen Jahren erfolgreich sein könnte. Wie aus den im Verfahren bereits vorgelegten Unterlagen hervorgehe, sei die Grundstücksgemeinschaft bemüht gewesen, eine ertragreiche Lösung zu finden, wozu eine Änderung der Bebauungs-bestimmungen notwendig gewesen sei. Wie aus den vorliegenden Unterlagen auch hervorgehe, seien die damit befassten Behörden sehr zögerlich und zum Teil säumig gewesen. Auch die Grundstückseigentümer hätten lieber eine schnellere Verwertungsmöglichkeit gehabt. Es sei aber nicht in ihrem Einfluss gelegen, das Behördenverfahren zu beschleunigen.

Mit E-Mail vom 24.06.2022 ergänzte die Abgabenbehörde ihre Stellungnahme bezüglich der Fremdüblichkeit dahingehend, dass bereits die ersten beiden Zahlungen erheblich verspätet erfolgt und Mahnungen etc auch nicht ersichtlich seien.

Zur mündlichen Verhandlung am ***TT.MM.JJJJ*** erschienen Herr Dr. ***T*** von der Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, als steuerlicher Vertreter der Bf, und Herr Mag. ***U***, als Vertreter der Abgabenbehörde.

Der steuerliche Vertreter führte bezüglich der Gestaltung des von der Bf mit der ***M*** geschlossenen Vertrages aus, dass heuer keine Mahnung ergangen sei, jedoch existiere eine mit 29.03.2022 datierte interne Mitteilung, mit folgendem Inhalt, die er der Senatsvorsitzenden überreichte:
„Liebe ***B****, mir ist aufgefallen dass wir an die* ***M*** *für die Liegenschaft* ***Bf-Adr*** *entgegen dem Vertrag aus dem September 2021 noch keine Rechnung für den Bestandzins gestellt haben. Kannst du das bitte umgehend veranlassen!! Bitte dann auch gleich bezahlen – wenn das rasch erfolgt können wir erst- und einmalig auf Verzugszinsen verzichten. Da wir mit der Planung bald so weit sind, dass wir um Genehmigung einreichen können, sollten wir das prompt erledigen!“* Unterschrift bzw Handzeichen unleserlich. Handschriftlich wurde hinzugefügt: *„Sorry → hängen geblieben – heute verrechnet und bezahlt – 18.05.22.“* Unterschrift bzw Handzeichen unleserlich.
Bezüglich des Umstandes, dass der von der Bf der ***M*** in Rechnung gestellte Bruttobetrag (72.000 €) zur Hälfte auf ein Konto von Herrn ***A*** und die andere Hälfte auf ein Konto von Frau ***B*** überwiesen wurde, führte der steuerliche Vertreter aus, dass sowohl Herr ***A*** als auch Frau ***B*** die Umsatzsteuer rücküberweisen müssten und dann die UVA für die Miteigentümergemeinschaft eingereicht und in weiterer Folge abgeführt werde.
Angemerkt wurde vom steuerlichen Vertreter, dass im anhängigen Verfahren nur die Einkommensteuer gegenständlich sei, die Vorsteuern seien zu unbedeutend gewesen und ab jetzt auch die Umsatzsteuer abzuführen sei.
Hinsichtlich des das Jahr 2021 betreffenden Bestandzinses verwies der steuerliche Vertreter darauf, dass dieser für das vierte Quartal, aliquot in Höhe von 12.000 € entrichtet worden sei, was sich aus der vorgelegten Rechnung ergebe.
Bezüglich des Hinweises, dass die Bezahlung des Bestandzinses schon aufgrund des Vertrages hätte erfolgen müssen und es keiner Rechnung bedurft hätte, verwies der steuerliche Vertreter darauf, dass die Rechnung wegen des Vorsteuerabzuges gelegt worden sei.
Punkt 5 des Bestandvertrages („Rückbauverpflichtung bei Beendigung“) betreffend führte der steuerliche Vertreter aus, dass fremdüblich sei, dass bei Beendigung eines Bestandvertrages entweder das Grundstück freigestellt oder eine Ablöse für das Gebäude bezahlt werde. Dabei gehe man von den künftigen Baukosten aus und rechne mit einer Wertsteigerung des Gebäudes. Die Bewertung werde im Zeitpunkt der Vertragsbeendigung durch einen Sachverständigen durchgeführt. Grundsätzlich werde der Gebäudewert derart ermittelt, dass die Baukosten, die zu diesem Zeitpunkt anfallenden würden, ermittelt würden und davon die

Abschreibung in Abzug gebracht werde. Es sei anzunehmen, dass die Baukosten zu Vertragsende wesentlich höher seien als die Baukosten zum gegenwärtigen Zeitpunkt. Aufgrund der Erfahrung der letzten Jahre, sei davon auszugehen, dass sich die Baukosten in zwanzig Jahren mehr als verdoppelten.
Der Vertreter der Abgabenbehörde verwies zunächst auf Punkt 8 des Bestandvertrages („Erhaltungspflicht“), wonach der Bestandnehmer alle Erhaltungsarbeiten vorzunehmen habe und sofern er dem nicht nachkomme, habe die Bf das Recht, diese Arbeiten zu Lasten des Bestandnehmers vornehmen zu lassen. Daraus sei zu schließen, dass das Gebäude in einem guten Zustand übergeben werden müsse. Diese Regelung sei in Bezug auf Punkt 5 (Viertelteil des Bauwertes des Bauwerkes) zu sehen und werde von Seiten der Abgabenbehörde als nicht fremdüblich angesehen. Der steuerliche Vertreter merkte dazu an, dass die ***M*** nicht Bestandnehmer des Gebäudes sei, es sich dabei um ein Superädifikat handle und im Besitz der ***M*** sei.
Auf die Frage von Herrn ***LR1***, dem Vertreter der Wirtschaftskammer, aus welchen Gründen die Erhaltungspflicht des Gebäudes im Vertrag geregelt werde, wo doch das Grundstück die Bestandsache sei, entgegnete der steuerliche Vertreter der Bf, dass die Grundstückseigentümer ein Interesse daran hätten, keine Ruine zu übernehmen und dass sich derartige Bestimmungen in allen Bestandverträgen fänden.
Auf die Frage von Herrn ***LR1***, dem Vertreter der Wirtschaftskammer, wie die Höhe des Bestandzinses zustande gekommen sei, erwiderte der steuerliche Vertreter, dass er das nicht beantworten könne, da er nicht dabei gewesen sei, als der Vertrag geschlossen wurde. Er wisse aber, dass der Grundstückpreis damals zirka 1.500 € pro Quadratmeter gewesen sei, das seien zirka 3 %, was ein üblicher Ertrag sei.
Der Vertreter der Abgabenbehörde verwies auf Punkt 2 des Bestandvertrages („Verwendungszweck“), wonach die beschriebene Liegenschaft zum Zweck der Errichtung eines Mehrfamilienhauses durch den Bestandnehmer auf dessen Kosten werde verwendet werden und der Bestandnehmer dürfe den Bestandgegenstand ohne ausdrückliche Genehmigung der Bestandgeber zu keinem anderen als dem im Vertrag besonders bezeichneten Zweck verwenden und folgerte daraus, dass dadurch wohl auch eine Vermietung nicht möglich wäre. Der steuerliche Vertreter führte dazu aus, dass Punkt 2 des Bestandvertrages dahingehend zu verstehen sei, dass die ***M*** die leere Liegenschaft nicht vermieten dürfe, sondern ein Mehrfamilienhaus errichten müsse. Das sei so gewollt. Der Verpächterwille bestehe darin, dass es nicht anderwertig verwendet werde, das sei nicht unüblich.
Herr ***LR1*** stellte die Frage, ob er den Vertrag richtig sehe, dass das Gebäude zu vermieten sei, aber nicht ob es tatsächlich vermietet werde und fügte hinzu, dass auch nahe Angehörige darin unentgeltlich wohnen könnten. Im Vertrag sei nämlich nicht näher ausgeführt, was der Verwendungszweck des Mehrfamilienhauses sein solle. Der steuerliche Vertreter antwortete darauf, dass dies die steuerliche Sache der GmbH sei.
Bezüglich des Viertelteiles des vorhandenen Bauwertes des Bauwerkes im Zeitpunkt der

Beendigung des Vertrages berechnete der steuerliche Vertreter den erwähnten Viertelteil rein hypothetisch wie folgt: angenommen die Baukosten betrügen 1 Million Euro, der Restbuchwert belaufe sich dann nach 20 Jahren auf 660.000 €. Wenn die Baukosten ca. 120 % stiegen, würde es sich pari ausgehen.
Auf die Frage von Herrn ***LR2*** von der Arbeiterkammer, ob es bei der GmbH zu einem Verlust führe, wenn es in den nächsten Jahren zu keiner Wertsteigerung des Gebäude komme und wie sich das bei der Miteigentümergemeinschaft auswirken werde, antwortete der steuerliche Vertreter der Bf, dass die Miteigentümergemeinschaft in diesem Fall das Gebäude billig erwerben würde, wovon aber nicht auszugehen sei.
Der Vertreter der Abgabenbehörde führte aus, dass es weiters nicht fremdüblich sei, dass einerseits der Bestandnehmer insgesamt über die 20 Jahre 960.000 € (netto) Bestandzins bezahle und gleichzeitig auf den größten Teil an der Wertsteigerung (Marktpreis) verzichte.
Auf das Vorbringen, dass aus dem Vertrag nicht hervorgehe, dass für das erste (gemeint: letzte) Quartal 2021 ein Bestandzins zu bezahlen sei, entgegnete der steuerliche Vertreter, dass in Punkt 1, zweiter Absatz, des Bestandvertrages stehe, dass ab Beginn des Vertrages der Bestandzins zu bezahlen sei. Es fehle jedoch eine Regelung, wann der Zins für das letzte Quartal 2021 zu entrichten sei.
Auf die Frage, welche Handlungen im Zeitraum zwischen 2017 und 2022 gesetzt worden seien, verwies der steuerliche Vertreter darauf, dass zuerst die Verhandlungen mit dem Magistrat gewesen seien und er glaube, dass mittlerweile auch schon die Bagger vorgefahren seien.
Dazu, dass der Gemeinderatsbeschluss bereits 2017 ergangen sei, verwies der steuerliche Vertreter der Bf darauf, dass es ein langes Verfahren gewesen sei, dass nach Änderung des Flächenwidmungsplans neue Pläne entworfen worden seien. Es sei anzunehmen, dass der Einreichplan für 7 Wohnungen vom Magistrat nicht genehmigt worden sei, weshalb er auf 5 Wohnung habe abgeändert werden müssen. Der steuerliche Vertreter fügte hinzu, dass er gehört habe, dass mit dem Bau bereits begonnen worden sei.
Bezüglich der Präsentation von vier Fotos von der Liegenschaft vom 25.06.2022 und eines Fotos vom März 2022, führte der steuerliche Vertreter aus, dass aus den Fotos zu entnehmen sei, dass die in der Rechnung (gemeint: der Firma ***N*** Bau und Handels GmbH vom 26.04.2022) angeführten Arbeiten als Vorbereitungen für den Bau erfolgt seien.
Bezüglich des Umstandes, dass mit der bereits getätigten Zahlung in Höhe von 72.000 € (brutto) die bisher als Werbungskosten geltend gemachten Ausgaben bereits kompensiert worden seien, verwies der Vertreter der Abgabenbehörde auf einen Artikel im BFG Journal 2014, 13, von Renner (Ertraglose Vermietung: Entfaltete Betätigung, Einkunftsquelle oder Liebhaberei?) und führte weiter aus, dass nach Ansicht der Abgabenbehörde in den Jahren 2014 und 2015 keine Einkunftsquelle vorliege. In diesen Jahren sei nichts passiert, es habe keine faktischen Handlungen gegeben. Der Vertreter der Abgabenbehörde räumte ein, dass es richtig sei, dass später faktische Handlungen vorgenommen werden könnten, jedoch sei aufgrund der vorliegenden Fotos die Ernsthaftigkeit der Betätigung in Frage zu stellen.
Auf die Frage von Herrn ***LR2*** von der Arbeiterkammer, warum das Hartl-Haus im Jahr

2011 nicht gebaut worden sei, führte der steuerliche Vertreter aus, dass es kein Geschäft gewesen wäre. Mit dieser Art der Bebauung wäre kein Gewinn zu erzielen gewesen. Die als Werbungskosten geltend gemachten Ausgaben seien keine Liebhaberei, sondern sie dienten dazu, jene Einnahmen zu erzielen, die nunmehr lukriert würden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Herr ***A*** und Frau ***B*** erwarben mit Kaufvertrag vom 05.10.2006 je einen Hälfteanteil an der Liegenschaft ***Bf-Adr***, mit einer Fläche von 914 m², um 500.000 €.

Mit Kreditvertrag vom 27.10.2006 wurde den Grundstückseigentümern von der ***C*** BANK AG ein Fremdwährungskredit im Gegenwert von 500.000 € eingeräumt und eine Kreditrückzahlung in 20 jährlichen Kapitalsraten vereinbart.

In den Jahren 2014 und 2015 machte die aus den beiden Hälfteeigentümern der Liegenschaft bestehende Miteigentümergemeinschaft im Rahmen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung folgende Ausgaben als Werbungskosten geltend:

Ausgaben	2014	2015
Zinsen	3.224,75 €	
Bankspesen	95,53 €	88,28 €
Betriebskosten	1.106,77 €	1.239,73 €
Finanzierungskosten		2.312,64 €
sofort abgesetzte Instandhaltungs- und/oder Instandsetzungskosten		1.100,00 €
Rechts- und Beratungskosten		492,00 €
Überschuss der Werbungskosten	4.427,05 €	5.232,65 €

Bei den von der Bf im Streitjahr 2015 als Werbungskosten geltend gemachten „sofort abgesetzte Instandhaltungs- und/oder Instandsetzungskosten“ in Höhe von 1.100 € (netto) handelt es sich laut einer von der Firma ***P***, ausgestellten Rechnung um „Rodungsarbeiten ***Bf-Adr***“, die nicht der Bf, sondern einer Firma „***Q***“ in Rechnung gestellt wurden.

Eine Bebauungsstudie über ein „Hartl-Haus“ aus dem Jahr 2011 war nicht realisierbar. Nach Umplanung war die Nutzungsstudie von Architekt Dipl.-Ing. ***D*** vom 20.10.2014 über ein Einfamilienhaus aktuell.

Mit Erläuterungsbericht vom 22.09.2016 des Magistrates der Stadt ***I*** – Magistrats-abteilung 21 – wurde für die Liegenschaften ***G*** vorgeschlagen, die Tiefe der bebaubaren

Fläche auf 20,0 m zu erhöhen und die Beschränkung der Gebäudehöhe von 6,5 m auf 7,5 m abzuändern.

Mit Ansuchen vom 28.11.2016 ersuchte das Zivilingenieurbüro ***J*** GmbH die innere Baufluchtlinie auf 25 m zu legen und die Beschränkung der Bebaubarkeit mit 200 m² aufzuheben.

Mit Gemeinderatsbeschluss vom 05.05.2017 wurde die Anregung auf Änderung der Flächenwidmung bezüglich der Liegenschaft durch Vergrößerung der Bebauungsmöglichkeit verfügt.

Der am 13.09.2021 zwischen den beiden Häfteeigentümer der Liegenschaft ***Bf-Adr***, Herrn ***A*** und Frau ***B***, als Bestandgeber einerseits und der ***M*** als Bestandnehmer andererseits geschlossene Bestandvertrag ist als solcher nicht erweislich, da Punkte des Bestandvertrages und die Vorgangsweise der Entrichtung des Bestandzinses nicht fremdüblich sind.

Von Seiten der Bf bestand keine ernsthafte Absicht, eine Vermietungstätigkeit zu entfalten.

Mit Bestandvertrag vom 13.09.2021 wurde die Liegenschaft ***Bf-Adr***, von den beiden Hälfteeigentümern, Herrn ***A*** und Frau ***B***, auf 20 Jahre befristet an die Firma ***M*** verpachtet.
Am Stammkapital der ***M*** sind unter anderem die ***V***-BeteiligungsgmbH mit 75,62 %, die ***W*** GmbH mit 14,38 % sowie ihr Geschäftsführer Herr ***A*** mit 3,03 % und ihre Geschäftsführerin Frau ***B*** mit 4,01 % beteiligt.
Am Stammkapital der ***V***-BeteiligungsgmbH sind unter anderem die ***X*** BeteiligungsgmbH mit 93,96 % sowie ihr Geschäftsführer Herr ***A*** und ihre Geschäftsführerin Frau ***B*** mit jeweils 1,97 % beteiligt.
Am Stammkapital der ***X*** BeteiligungsgmbH sind die „***Y***“ Wirtschaftsgüter-Vermietungs GmbH mit 60 % sowie ihr Geschäftsführer Herr ***A*** und ihre Geschäftsführerin Frau ***B*** mit jeweils 20 % beteiligt.
Am Stammkapital der „***Y***“ Wirtschaftsgüter-Vermietungs GmbH sind ihr Geschäftsführer Herr ***A*** und ihre Geschäftsführerin Frau ***B*** mit jeweils 50 % beteiligt.
Am Stammkapital der ***W*** GmbH sind neben der „***Y***“ Wirtschaftsgüter-Vermietungs GmbH mit 54,58 %, ihr Geschäftsführer Herr ***A*** und ihre Geschäftsführerin Frau ***B*** mit jeweils 22,71 % beteiligt.
Am Stammkapital der „***Y***“ Wirtschaftsgüter-Vermietungs GmbH sind – wie bereits ausgeführt – ihr Geschäftsführer Herr ***A*** und ihre Geschäftsführerin Frau ***B*** mit jeweils 50 % beteiligt.
Aus den aufgezeigten Beteiligungsverhältnissen ergibt sich, dass die beiden Hälfteeigentümer der Liegenschaft ***Bf-Adr***, als Bestandgeber des Bestandvertrages vom 13.09.2021, direkt zu 3,03 % (***A***) bzw 4,01 % (***B***) und zusätzlich, indirekt über ihre Beteiligungen an

den erwähnten Gesellschaften, jeweils zu über 40 % an der ***M***, der Bestandnehmerin des erwähnten Bestandvertrages, beteiligt sind sowie die erwähnten Gesellschaften als deren Geschäftsführer vertreten. Da die Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen auch für Verträge mit juristischen Personen gelten, und Nahebeziehungen auch durch gesellschaftsrechtliche Verflechtungen entstehen könne, ist zu prüfen, ob der zwischen den Miteigentümern der Liegenschaft ***Bf-Adr***, und der ***M*** geschlossene Bestandvertrag vom 13.09.2021 auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre.

Bezüglich der bebaulichen Verwertung der Liegenschaft wurde ein Einreichplan für ein Wohnhaus mit sieben Wohnung vom 26.11.2021 und ein Lageplan mit fünf Wohnungen vom 21.03.2022 erstellt.

Mit Rechnung vom 26.04.2022 wurden der ***M*** (Bestandnehmerin) von der Firma ***N*** Bau und Handels GmbH für den Leistungszeitraum April 2022, Arbeiten im Zusammenhang mit der Errichtung einer Einfahrt auf der Liegenschaft, ***Bf-Adr***, in Rechnung gestellt.

Am 18.05.2022 überwies die Bestandnehmerin den Bestandzins für den Leistungszeitraum 01.10.2021 bis 31.12.2022 in Höhe von 72.000 € je zur Hälfte an die beiden Bestandgeber.

Eine Mahnung ist nicht ergangen, Verzugszinsen wurden nicht berechnet.

Eine Begehung am 25.06.2022 ergab, dass der Maschendrahtzaun rechts vom Tor bis zur Mauer (Richtung ***Nachbargrundstück***) entfernt ist und sich nunmehr auf diesem Abschnitt auf der Liegenschaft eine einige Meter lange befestigte Einfahrt befindet. Baumaschinen bzw –geräte waren nicht vor Ort, mit Aushubarbeiten wurde noch nicht begonnen.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den dem Bundesfinanzgericht von der Abgabenbehörde übermittelten Unterlagen, dem Schreiben vom 10.05.2022 samt Beilagen, den E-Mails vom 18.05.2022, 19.05.2022, 31.05.2022 und 14.06.2022, dem Bestandvertrag vom 13.09.2021, den Firmenbuchauszügen der ***M***, der ***V***-BeteiligungsgmbH, der ***X*** BeteiligungsgmbH, der „***Y***“ Wirtschaftgüter-Vermietungs GmbH, der ***W***, der Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom ***TT.MM.JJJJ*** und der folgenden Beweiswürdigung:

Punkt 3 („Bestandzins“), erster und letzter Absatz des Bestandvertrages vom 13.09.2021 lauten:
„Der Bestandzins beträgt jährlich € 48.000,- zuzüglich 20 % Umsatzsteuer und ist jährlich

jeweils bis längstens zum 15.1. eines jeden Kalenderjahres im Voraus zu entrichten."
„Bei Verzögerungen der Zahlungen werden von dem auf den Fälligkeitstag folgenden Tag an Verzugszinsen in der Höhe von 8 % über dem jeweiligen Basiszinssatz berechnet, sofern diese nicht nach Mahnung binnen einer Woche bei den Bestandgebern einlangt."
In der mündlichen Verhandlung räumte der steuerliche Vertreter der Bf ein, dass heuer keine Mahnung verschickt worden sei, jedoch eine mit 29.03.2022 datierte interne Mitteilung existiere, die wie folgt laute:
„Liebe ***B***, *mir ist aufgefallen dass wir an die* ***M*** *für die Liegenschaft* ***Bf-Adr*** *entgegen dem Vertrag aus dem September 2021 noch keine Rechnung für den Bestandzins gestellt haben. Kannst du das bitte umgehend veranlassen!! Bitte dann auch gleich bezahlen – wenn das rasch erfolgt können wir erst- und einmalig auf Verzugszinsen verzichten. Da wir mit der Planung bald so weit sind, dass wir um Genehmigung einreichen können, sollten wir das prompt erledigen!"* Unterschrift bzw Handzeichen unleserlich. Handschriftlich wurde hinzugefügt: *„Sorry → hängen geblieben – heute verrechnet und bezahlt – 18.05.22"*
Unterschrift bzw Handzeichen unleserlich.

Der für das Jahr 2022 am 15.01.2022 fällig gewordene Bestandzins in Höhe von 57.600 € (brutto) wurde am 18.05.2022 entrichtet. Der Umstand, dass nach Ablauf der Fälligkeit eines Betrages in der Größenordnung von 57.600 € (brutto) weder eine Mahnung ergangen ist noch vertragsmäßig festgelegte Verzugszinsen berechnet wurden, erscheint äußerst ungewöhnlich, zumal der ausstehende Bestandzins erst mehr als vier Monate nach seiner Fälligkeit tatsächlich bezahlt wurde. Wenn schon von der Berechnung von Verzugszinsen Abstand genommen wurde, so ist es doch schwer vorstellbar, dass ein Bestandgeber die Entrichtung des fälligen Bestandzinses von einem ihm fremd gegenüberstehenden Bestandnehmer nicht wenigstens eingemahnt hätte. Dieses nicht fremdübliche Vorgehen des Bestandgebers, nämlich das Absehen von Mahnung und Verzugszinsen, wird durch den Nebensatz des letzten Absatzes von Punkt 3 des Bestandvertrages *(„ . . . sofern diese [Zahlung] nicht nach Mahnung binnen einer Woche bei den Bestandgebern einlangt.")* ermöglicht, demzufolge – solange keine Mahnung ergangen ist – dem Bestandnehmer ein Zahlungsaufschub des Bestandzinses gewährt und auf die Entrichtung vertraglich vereinbarter Verzugszinsen verzichtet wird. Durch diese fremdunübliche Vorteilgewährung wird ein für Verträge zwischen nahen Angehörigen typischer, fehlender Interessengegensatz offenkundig.
Wenn aus der in der mündlichen Verhandlung vorgelegten internen Mitteilung vom 29.03.2022 hervorgeht, dass *„entgegen dem Vertrag aus dem September 2021 noch keine Rechnung für den Bestandzins gestellt"* worden sei, so ist dem entgegenzuhalten, dass der Bestandzins laut Punkt 3 erster Satz des Bestandvertrages *„bis längstens zum 15.01. eines jeden Kalenderjahres im Voraus zu entrichten"* ist und nicht erst nach Rechnungslegung. Die Rechnungslegung mag wohl für den Vorsteuerabzug des Bestandnehmers von Bedeutung sein, jedoch wird laut Bestandvertrag die Frist zur Entrichtung des Bestandzinses nicht von einer etwaigen Rechnungsausstellung abhängig gemacht.

Bezüglich des Hinweises in der mündlichen Verhandlung, dass aus dem Vertrag nicht hervorgehe, dass für das erste (gemeint: letzte) Quartal 2021 ein Bestandzins zu bezahlen sei, entgegnete der steuerliche Vertreter, dass in Punkt 1, zweiter Absatz des Bestandvertrages stehe, dass ab Beginn des Vertrages der Bestandzins zu bezahlen sei; es fehle jedoch eine Regelung, wann für das [letzte] Quartal 2021 der Zins zu bezahlen sei. Den Ausführungen des steuerlichen Vertreters, wonach in Punkt 1, zweiter Absatz des Bestandvertrages stehe, dass ab Beginn des Vertrages der Bestandzins zu bezahlen sei, ist dahingehend zu widersprechen, dass in Punkt 1, zweiter Absatz des Bestandvertrages lediglich steht *„Das Bestandverhältnis beginnt am Tag der Unterfertigung dieses Vertrages . . . „* und somit keine Bestimmung darüber enthalten ist, ob, in welcher Höhe und wann für das Vertragsabschlussjahr ein Bestandzins zu entrichten ist. Wenn aber – wie der steuerliche Vertreter meint – ab Beginn des Vertrages der Bestandzins zu bezahlen sei, so steht dem der Umstand entgegen, dass für den Zeitraum 13.09.-31.12.2021 mit Rechnung vom 18.05.2022 lediglich ein Bestandzins für das 4. Quartal (01.10.-31.12.2021) in Höhe von 12.000 € (netto) in Rechnung gestellt wurde, während – wie vom steuerlichen Vertreter ausgeführt – der Bestandzins ab Beginn des Vertrages, somit ab 13.09.2021, zu bezahlen sei. Weshalb der Bestandzins für das Jahr 2021 somit nur in Höhe von 12.000 € (netto) in Rechnung gestellt wurde und wann dieser Betrag fällig war, geht aus dem Bestandvertrag vom 13.09.2021 nicht hervor. Im Hinblick darauf, dass eine der Voraussetzungen für die Anerkennung von vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen lautet, dass diese einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und unbestimmte vertragliche Regelungen gegen einen klaren Vertragsinhalt sprechen, so ist jedenfalls bezüglich der Höhe und der Fälligkeit des Bestandzinses 2021 keine vertragliche Vereinbarung mit eindeutigem klarem und jeden Zweifel ausschließendem Inhalt getroffen worden.

Punkt 5. („Rückbauverpflichtung bei Beendigung“) zweiter und dritter Satz des Bestandvertrages lauten: *„Für die Aufwendungen des Mieters auf das Bauwerk gebührt ihm eine Aufwandsentschädigung in der Höhe eines Viertelteils des vorhandenen Bauwertes des Bauwerkes im Zeitpunkt der Beendigung des Vertrages. Der Bauwert und die Aufwandsentschädigung sind nach Beendigung des Vertrages von einem gerichtlich beeideten Sachverständigen für Immobilienbewertung festzustellen.“*
Wenn der steuerliche Vertreter der Bf in der mündlichen Verhandlung diesbezüglich im Wesentlichen ausführte, dass man bei der Ermittlung der Höhe der Aufwandsentschädigung („Viertelteil“) vom künftigen Baupreis ausgehe, man mit Wertsteigerungen des Gebäudes rechne, anzunehmen sei, dass im Zeitpunkt der Beendigung des Vertrages die Baukosten wesentlich höher sein werden als dies heute der Fall sei und dass sich die Baukosten in zwanzig Jahren mehr als verdoppelten, so ist dem entgegenzuhalten, dass es nicht vorstellbar ist, dass ein fremder Dritter Vertragsbedingungen akzeptiert, die ihn dazu verpflichten, neben einen Bestandzins über 20 Jahre in Höhe von insgesamt 1.152.000 € (= 48.000 € x 20 Jahre x 20 % USt) zu bezahlen, die Errichtungs- und Instandhaltungskosten für ein Mehrfamilienhaus zu

übernehmen, alle (außer Grundsteuer samt Umlage laut Punkt 7 des Bestandvertrages) aus der Benützung der Bestandsache sich ergebende Steuern, Gebühren und Zahlungen sonstiger Art zu tragen und schließlich im Zeitpunkt der Beendigung des Vertrages auf den größten Teil des vorhandenen Bauwertes und der vom steuerlichen Vertreter erwähnten Wertsteigerung des Gebäudes zu Gunsten der Bestandgeber zu verzichten.

Punkt 2 („Verwendungszweck“) des Bestandvertrages lautet: *„Die (…) Liegenschaft wird zum Zweck der Errichtung eines Mehrfamilienhauses durch den Bestandnehmer auf dessen Kosten, verwendet werden. Der Bestandnehmer darf den Bestandgegenstand ohne ausdrückliche Genehmigung der Bestandgeber zu keinem anderen als dem im Vertrag besonders bezeichneten Zweck verwenden.“*
Zu den Ausführungen des Vertreters der Abgabenbehörde in Bezug auf Punkt 2 des Bestandvertrages, dass dadurch wohl auch eine Vermietung nicht möglich wäre, erwiderte der steuerliche Vertreter, dass der Vertrag dahingehend zu verstehen sei, dass die ***M*** die leere Liegenschaft nicht vermieten dürfe, sondern ein Mehrfamilienhaus errichten müsse. Zum Vorbringen des Vertreters der Wirtschaftskammer, dass im Vertrag nicht näher ausgeführt sei, was der Verwendungszweck des Mehrfamilien-hauses sei und dass daher auch nahe Angehörige unentgeltlich darin wohnen könnten, verwies der steuerliche Vertreter darauf, dass das die steuerliche Sache der GmbH sei. Da die Liegenschaft laut Punkt 2 des Bestandvertrages zum Zweck der Errichtung eines Mehrfamilienhauses durch den Bestandnehmer auf dessen Kosten verwendet werde und der Bestandnehmer den Bestandgegenstand ohne ausdrückliche Genehmigung der Bestandgeber zu keiner anderen als dem im Vertrag besonders bezeichneten Zweck verwenden darf, heißt das, dass nach Errichtung des Mehrfamilienhauses auf der Liegenschaft dieses ohne ausdrückliche Genehmigung der Bestandgeber, zum Beispiel für eine etwaige Vermietung, gar nicht vermietet werden darf. Da der Bestandvertrag den Bestandnehmer somit bezüglich der Möglichkeit einer wirtschaftlichen Verwertung des zu errichtenden Mehrfamilienhauses im Ungewissen lässt und diese erst von einer noch einzuholenden Genehmigung abhängig macht, ist nicht davon auszugehen, dass diese Vertragsbestimmung einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hat und Eingang in den zwischen einander fremd gegenüber stehenden Personen geschlossenen Bestandvertrag gefunden hätte. Es erscheint dem erkennenden Senat nicht fremdüblich, dass sich ein fremder Dritter im Rahmen eines Bestandvertrages dazu verpflichtet – wie schon erwähnt – neben einen Bestandzins über 20 Jahre in Höhe von insgesamt 1.152.000 € (= 48.000 € x 20 Jahre x 20 % USt) zu bezahlen, die Errichtungs- und Instandhaltungskosten für ein Mehrfamilienhaus zu übernehmen, alle aus der Benützung der Bestandsache sich ergebende Steuern, Gebühren und Zahlungen sonstiger Art zu tragen, im Zeitpunkt der Beendigung des Vertrages auf den größten Teil des vorhandenen Bauwertes und der Wertsteigerung des Gebäudes zu Gunsten der Bestandgeber zu verzichten und sich dann nicht einmal das Recht auf wirtschaftlichen Nutzung des errichteten Mehrfamilienhauses sichert.

Im Hinblick darauf, dass Bestimmungen des zwischen den Hälfteeigentümern der Liegenschaft ***Bf-Adr*** und der Bestandnehmerin im September 2021 geschlossenen Bestandvertrages keinen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen bzw zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen nicht abgeschlossen worden wären, ist der in Rede stehende Vertrag nicht dazu geeignet, ernsthafte und nachhaltige Vermietungsabsichten der Bf zu belegen. Durch die fremdunübliche Gestaltung des Bestandvertrages ist somit die ernsthafte Bemühung der Bf, eine Vermietungstätigkeit auch tatsächlich zu entfalten, nicht als erwiesen anzusehen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Der festgestellte Sachverhalt ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

Strittig ist, ob die beschwerdeführende Miteigentümergemeinschaft hinsichtlich der im Jahr 2006 angeschafften Liegenschaft erstmals in den Jahren 2014 und 2015 eine Vermietungstätigkeit entfaltete und, wenn ja, ob es sich um eine Einkunftsquelle oder eine steuerlich unbeachtliche Liebhaberei handelt.

§ 2 Abs 3 EStG 1988 führt unter den der Einkommensteuer unterliegenden Einkünften unter anderem jene aus Vermietung und Verpachtung an.

Wirtschaftliche Betätigungen, welche wiederholt zu negativen Ergebnissen führen, sind daraufhin zu untersuchen, ob ihnen überhaupt die Eigenschaft einer Einkunftsquelle im Sinne des Abgabenrechtes zukommt. Dies setzt zunächst voraus, dass eine Betätigung grundsätzlich einer der in § 2 Abs 3 EStG 1988 abschließend aufgezählten Einkunftsarten zuzuordnen ist. Entspricht eine Betätigung keiner der Einkunftsarten des § 2 Abs 3 EStG, endet die Prüfung hier.

Andernfalls ist in einem zweiten Schritt eine Prüfung auf Basis und nach den Vorgaben der zu § 2 Abs 3 EStG 1988 ergangenen Liebhabereiverordnung (LVO) durchzuführen. Erst eine positive Beurteilung nach beiden Prüfungsmaßstäben führt zu einer steuerlichen Beachtlichkeit der erzielten, negativen Ergebnisse.

Gemäß § 21 Abs 1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Aus den Bestimmungen des § 21 BAO (wirtschaftliche Betrachtungsweise) und aus den diese Bestimmungen ergänzenden Vorschriften der §§ 22 und 23 BAO ist abzuleiten, dass bei nahen Angehörigen bzw bei in einer Nahebeziehung stehenden Personen besonders vorsichtig geprüft werden muss, ob die formelle rechtliche Gestaltung eines Rechtsgeschäftes seiner wirtschaftlichen Bedeutung entspricht. Dies deshalb, weil es zwischen nahen Angehörigen in

der Regel an dem zwischen Fremden bestehenden Interessensgegensatz fehlt, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert. Im Hinblick auf den in der Regel fehlenden Interessensgegensatz müssen eindeutige und objektiv tragfähige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung zulassen (VwGH 29.05.1996, 92/13/0301).

Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung finden Verträge zwischen nahen Angehörigen unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit für den Bereich des Abgabenrechts grundsätzlich nur dann Anerkennung, wenn sie
a) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung),
b) einen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen und
c) auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen, haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (vgl Jakom/*Ebner/Marschner* EStG, 2022, § 4 Rz 332).

Im Übrigen müssen nicht nur die vertraglichen Vereinbarungen selbst, sondern auch deren Erfüllung und somit deren tatsächliche Durchführung diesen Anforderungen genügen (VwGH 11.05.2005, 2001/13/0209; 11.11.2008, 2006/13/0046).

Leistungsbeziehungen zwischen einander Nahestehenden können sowohl durch eine auf Einkunftserzielung ausgerichtete Tätigkeit als auch durch das private Naheverhältnis veranlasst sein. Der Fremdvergleich ist grundsätzlich anhand von Leistungsbeziehungen zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen anzustellen, wobei von deren üblichen Verhalten in vergleichbaren Situationen auszugehen ist (VwGH 01.12.1992, 92/14/0149, 92/14/0151). Gibt es eine gleichartige Leistungsbeziehung auch gegenüber einem fremden Dritten, bei welchem eine private Veranlassung nicht in Betracht kommt, so ist in der Regel auch die zu beurteilende Leistungsbeziehung gegenüber dem Angehörigen nicht durch das private Naheverhältnis veranlasst (VwGH 25.10.1994, 94/14/0067; 24.02.1999, 96/13/0201).

Die Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen gelten auch für Verträge mit juristischen Personen, an denen ein Vertragspartner oder seine Angehörigen in einer Weise als Gesellschafter beteiligt sind, dass mangels eines Interessensgegensatzes die Annahme nahe liegt, für eine nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung bestehe in Wahrheit eine im Gesellschaftsverhältnis wurzelnde Veranlassung (vgl VwGH 22.11.2006, 2004/15/0139; 26.07.2007, 2005/15/0013).

Unter dem Gesichtspunkt obiger Ausführungen ist daher im vorliegenden Fall zunächst zu prüfen, ob der zwischen den Miteigentümern der Liegenschaft ***Bf-Adr***, und der

M geschlossene Bestandvertrag vom 13.09.2021 auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre und ob die Miteigentümergemeinschaft in den Streitjahren 2014 und 2015 eine Vermietungstätigkeit entfaltete.

Unter Bezugnahme auf die oben unter Punkt 2 dargelegte Beweiswürdigung geht der erkennende Senat davon aus, dass der gegenständliche Bestandvertrag zwischen Familienfremden nicht unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre.

Da die Bf mit dem zum 13.09.2021 geschlossenen Bestandvertrag somit mangels Fremdüblichkeit keine Tätigung im Sinne des § 2 Abs 3 EStG 1988 entfaltet hat, und die ernsthafte Vermietungsabsicht der Bf nicht als erwiesen anzusehen ist, sind die für die streitgegenständlichen Jahre 2014 und 2015 im Zusammenhang mit der Liegenschaft ***Bf-Adr*** angefallenen Ausgaben nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II (Revision)

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.

Die Frage, ob hinsichtlich der Liegenschaft in den Streitjahren eine Vermietungstätigkeit entfaltet wurde, ist auf Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage, die zu keiner Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung führt.
Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zuzulassen.

Wien, am 28. Juli 2022