

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die_Senatsmitglieder in der Beschwerdesache vertreten gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 21. April 2010 betreffend Einkommensteuer 2007 und vom 15. Oktober 2013 betreffend Einkommensteuer 2008 in der Sitzung am 11. August 2015 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2007 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2007 angeführten Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2007	Einkommen	€ 3.766,49	Einkommensteuer	€ 0,00

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgabe sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen.

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 wird abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Darstellung des verwaltungsbehördlichen Verfahrens:

A) Einkommensteuer 2007:

Der Beschwerdeführer wurde mit dem Einkommensteuerbescheid 2007 datiert vom 10. Dezember 2009 abgesehen davon, dass die bei Kennziffer 476 (nicht regelmäßig anfallende Kosten für Hilfsmittel oder Kosten der Heilbehandlung nach § 4 Verordnung außergewöhnliche Belastungen [BGBl 303/1996]; außergewöhnliche Belastung nach § 34 Abs. 5 EStG 1988 [Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988] ohne Selbstbehalt) die beantragten Aufwendungen von € 15.106,80 auf € 8.706,10 reduziert wurden, antragsgemäß zur Einkommensteuer veranlagt.

Dies wurde damit begründet, dass die Kosten für ein Whirlpool nicht zu den anerkannten Aufwendungen gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 gehören würden. Der angeschaffte Gegenstand habe keine spezifische, ausschließlich auf die Bedürfnisse der Person abgestimmte Beschaffenheit, sondern sei bloß für das Wohlbefinden allgemein empfehlenswert.

Mit der Begründung, dass ein berechtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt worden sei, wurde das Verfahren für die Einkommensteuer 2007 mit dem Bescheid datiert vom 21. April 2010 gemäß § 303 Abs. 4 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) von Amts wegen wiederaufgenommen.

Im Sachbescheid vom gleichen Datum wurden die Einkünfte des Beschwerdeführers aus nichtselbständiger Arbeit von € 20.175,77 auf € 10.134,87 vermindert und der Verlustvortrag gemäß § 2 Abs. 2b Z 2 EStG 1988 von € 30.977,42 auf € 23.446,74 gekürzt.

Gegen diesen Bescheid richtete sich die Berufung (nunmehr gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF. BGBl. I Nr. 13/2014 beim Bundesfinanzgericht als „*Beschwerde*“ zu behandeln) datiert vom 3. Mai 2010, beim Finanzamt eingelangt am 5. Mai 2010, in welcher der Beschwerdeführer ausführte, dass er schon gegen den Erstbescheid, datiert vom 10. Dezember 2010, am 11. Januar persönlich eine Berufung eingereicht habe, diese beim Finanzamt jedoch nicht auffindbar sei. Dies sei erst durch Nachfragen des Beschwerdeführers hervorgekommen. Aus diesem Grund übersende er eine Kopie der ursprünglichen Berufung, auf welcher er hinsichtlich der Begründung für das Begehren zusätzliche Therapieinvestitionen in Höhe von € 3.912,50 anzuerkennen und das Einkommen mit € -5.876,01 festzusetzen, verweise.

In dem beilegenden mit 11. Januar 2010 datierten Schreiben führte der Beschwerdeführer aus, dass er € 15.616,80 als außergewöhnliche Belastung infolge einer Wirbelsäulenverletzung, die durch einen Verkehrsunfall entstanden sei und zu einer 50%-igen Behinderung geführt habe, beantragt habe. In diesem Betrag seien auf acht Jahre verteilte Investitionen für eine „*Unterwassermassage sowie eine Wärmekabine*“ enthalten. Die Notwendigkeit von Unterwassermassagen und der Behandlung in Wärmekabinen sei medizinisch „*induziert*“ (wohl gemeint indiziert), wodurch auf entsprechende physiotherapeutische Behandlungen verzichtet werden könne, beziehungsweise diese stark reduziert werden könnten. Außerdem seien die Massagedüsen speziell auf die Wirbelsäule des Beschwerdeführers angepasst. Von einer allgemein empfehlenswerten

Anwendbarkeit könne daher nicht mehr die Rede sein. Aufgrund des Stundensatzes von € 51,00 für physiotherapeutische Behandlungen, handle es sich bei der Anschaffung eines Whirlpools und einer Wärmekabine (um € 31.300,00) um eine im wirtschaftlichen Interesse getätigte Investition, welche zu geringeren außergewöhnlichen Belastungen in der Zukunft führen würden.

Beigelegt waren diesem Schreiben fünf umfangreiche und detaillierte medizinische Gutachten, welche den Krankheitsverlauf, den wahrscheinlich dafür ursächlichen Verkehrsunfall sowie den jeweils im Zeitpunkt des Gutachtens aktuellen physischen oder psychischen Zustand des Beschwerdeführers und die durchgeführten oder empfohlenen Therapien beschreiben.

Allein im als Befundbericht bezeichneten Schreiben des Dr. W. datiert vom 9. Mai 2006, welcher den Beschwerdeführer seit dem Unfall 1987 regelmäßig behandelt, wird auf die mögliche Behandlung in Whirlpools oder Wärmekabinen hingewiesen.

Der Gesamttext dieses Schreibens lautet:

„Bei dem Patienten handelt es sich um ein langjähriges, durch einen Unfall ausgelöstes Wirbel- und Bandscheibenleiden mit entsprechenden pseudoradiculären und radiculären Beschwerden. Die Verordnung und die Anschaffung eines Whirlpools ist vom orthopädischen Standpunkt auf alle Fälle gerechtfertigt. Zusätzlich ist die Behandlung durch Kälte- und Wärmekammern absolut notwendig und auch medizinisch indiziert.“

Weiter beigelegt war eine Zahlungsbestätigung vom 25. September 2007 in Höhe von € 14.500,00 über ein Whirlpool RE 200602282 (Whirlpool inklusive Farblichttherapie und Zubehör) sowie die dazugehörige Rechnung vom 14. Juni 2006 über ein Envoy, pear, inklusive Isolierabdeckung (€ 13.916,67), ein Ozongerät „fresh water“ (€ 408,33), ein Farblichttherapiegerät „luminescence“ (€ 166,67), Lieferung, Aufstellung Inbetriebnahme (€ 312,50), Start-Wasserpflanzset Bayrol (€ 112,50) und ein Cover Valet (€ 414,17). Die Rechnungssumme setzte sich aus den Einzelpositionen der Mehrwertsteuer und dem Endrabatt (21,183%) zusammen (€ 14.500,00).

Mit Berufungsvorentscheidung datiert vom 11. Mai 2010 wurde die Berufung des Beschwerdeführers abgewiesen und dies damit begründet, dass es einer vermögensmindernden Ausgabe bedürfe, um Kosten, die einem Steuerpflichtigen in Zusammenhang mit seiner Krankheit erwachsen, als außergewöhnliche Belastung qualifizieren zu können. Darunter seien Ausgaben zu verstehen, welche mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr einhergehen würden. Solchen Aufwendungen würden die Ausgaben gegenüberstehen, welche nicht zu einer Vermögensminderung, sondern zu einer bloßen Vermögensumschichtung führen würden und schon deshalb nicht als außergewöhnliche Belastungen anerkannt werden könnten. Diese „Gegenwerttheorie“ finde dort ihre Grenze, wo das neu angeschaffte Wirtschaftsgut bloß eine eingeschränkte Verkehrsfähigkeit habe. Darunter würden Wirtschaftsgüter fallen, welche nur für den eigenen persönlichen Gebrauch angeschafft würden und grundsätzlich für jemand anderen keinen Nutzen mit sich bringen würden, wie zum

Beispiel Prothesen, Brillen, Hörhilfen und alle Wirtschaftsgüter, welche wegen ihrer spezifischen Beschaffenheit nur von Behinderten verwendet werden könnten (Rollstühle). Da ein Whirlpool und eine Infrarotkabine auch für andere von Nutzen seien und ganz allgemein dem Wohlbefinden dienen würden, liege keine außergewöhnliche Belastung vor.

Dagegen wandte sich der Beschwerdeführer mit dem Antrag auf Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat datiert vom 16. Juni 2010 (nach § 323 Abs. 38 BAO ist diese daher vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 B-VG [Bundes-Verfassungsgesetz, BGBl. Nr. 1/1930] zu erledigen) und begehrte im Jahr 2007 außergewöhnliche Belastungen in Höhe von € 12.618,60 anzuerkennen. Eine Begründung solle nachgereicht werden.

Mit Schreiben datiert vom 3. März 2011 eingelangt beim Unabhängigen Finanzsenat am 25. März 2011 erklärte der Beschwerdeführer seinen Vorlageantrag insofern abändern zu wollen, als dass die Investition für das Whirlpool und die Infrarotkabine in Höhe von € 31.300,00 zur Gänze als außergewöhnliche Belastung im Jahr 2007 anerkannt werden solle, da er festgestellt habe, dass es für eine Verteilung der Anschaffungskosten bei außergewöhnlichen Belastungen keine Rechtsgrundlage gebe. Dem Finanzamt werde entgegnet, dass die Massagedüsen im Whirlpool speziell auf den Wirbelsäulenbereich des Beschwerdeführers angepasst worden seien. Der Beschwerdeführer setze sie ausschließlich zu Therapiezwecken ein und sei die Behandlung der geschädigten Körperstellen mitunter teilweise unangenehm und führe nur bei in exakt derselben Weise betroffenen Behinderten zu einer Steigerung des Wohlbefindens. Darüber beabsichtige der Beschwerdeführer nicht sein Haus zu verkaufen. Im Falle der Verwertung zu einem späteren Zeitpunkt, sei es fraglich, was jemand für ein zehn oder zwanzig Jahre altes gebrauchtes Kunststoffwhirlpool bereit zu zahlen sei.

Zu den Feststellungen der Außenprüfung zur Einkommensteuer 2007 siehe folgend unter Punkt B).

Der Einkommensteuerbescheid 2008 des Beschwerdeführers datiert vom 2. Juni 2010 folgte in allen Punkten der elektronischen Abgabenerklärung, auch bei den zusätzlichen Kosten der Behinderung in Höhe von € 57.368,16.

Mit der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 BAO und dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung wurde die Außenprüfung beim Beschwerdeführer abgeschlossen, welche unter anderem die Umsatz- und Einkommensteuer 2007 bis 2009 umfasste. Dort wurde unter dem Punkt Prüfungsfeststellungen Folgendes festgehalten:

„1) Handel mit Optionsrechten

Von 1. September 1982 bis 10. Juli 2003 war der Steuerpflichtige bei der B GmbH & Co KG als Niederlassungsleiter für C beschäftigt und in die Abwicklung und Gestaltung der Leasingverträge eingebunden.

Vom 1. November 2002 bis 10. Juli 2003 hat der Steuerpflichtige Krankengeld bezogen. Seit 1. Juli 2003 bezieht der Steuerpflichtige eine Pension.

Der Steuerpflichtige ist an folgenden Gesellschaften beteiligt:

D Bauträger Gesellschaft m.b.H. & Co KG Kommanditist seit 20.2.2003,

E KEG Komplementär vom 2.7.1996 bis 29.1.2004, Kommanditist vom 29.1.2004 bis 12.9.2007 (Einbringung in E Immobilien GmbH),

E Immobilien GmbH: Gesellschafter seit 1.7.2006,

E GmbH: Gesellschafter seit 8.6.2007,

F sgmbH Gesellschafter seit 10.7.2006,

Der Tätigkeits- und Aufgabenbereich der D Bauträger ist die Immobilienvermittlung und zwar

- die Vermittlung des Kaufes, Verkaufes und Tausches von bebauten und unbebauten Grundstücken,*
- die Vermittlung des Kaufes, Verkaufes und Tausches von Rechten an Immobilien einschließlich der Vermittlung von Nutzungsrechten an Immobilien,*
- die Vermittlung des Kaufes, Verkaufes und Tausches von Wohnungen, Geschäftsräumen, Fertigteilhäusern und Unternehmen,*
- die Vermittlung von Bestandverträgen über Immobilien einschließlich der Vermittlung von Bestandverträgen über Wohnungen, Geschäftsräumen und Unternehmen,*
- der Handel mit Immobilien einschließlich des Mietkaufes (Immobilienleasing),*
- die Vermittlung von Beteiligungen an Immobilienfonds,*
- Wertermittlung von bebauten und unbebauten Liegenschaften*
- die Beratung und Betreuung für die oben angeführten Geschäfte.*

Der Tätigkeitsbereich der E ist der Erwerb und die Verwertung von Liegenschaften.

Vom 25. Juni 1982 bis 25. April 2005 war der Steuerpflichtige Inhaber folgender Gewerbeberechtigung: Vermittlung von Leasingverträgen zwischen Leasingnehmer und Leasinggeber, unter Ausschluss jeder Tätigkeit, die einem gebundenen, handwerksmäßigen oder konzessionierten Gewerbe vorgehalten ist.

Seit 2003 hat der Steuerpflichtige Einkünfte aus selbständiger Arbeit beziehungsweise Gewerbebetrieb aus der Tätigkeit als Sachverständiger für das Leasingwesen. In den Jahren 2008 und 2009 wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der Vermietung von beweglichen Wirtschaftsgütern erzielt.

Der Steuerpflichtige war Leasingnehmer bei folgenden Leasingverträgen:

Leasingvertrag 48907: Leasingvertrag vom 27. März 1995

Leasingnehmer: D Bauträger Gesellschaft m.b.H.,

G GmbH (Verschmelzung), Zusatzvereinbarung vom 30.9.2007: Der Beschwerdeführer tritt als Leasingnehmer dem Leasingvertrag bei. Laut Punkt 3 Optionsrecht an den Beschwerdeführer übertragen.

Leasingvertrag 48912: Leasingvertrag vom 31. Mai 1994

Leasingnehmer: H Ges.m.b.H., Laut Treuhandvertrag vom ... treuhändig für den Beschwerdeführer. Zusatzvereinbarung vom 30.9.2007: tritt als Leasingnehmer dem Leasingvertrag bei. Laut Punkt 3 Optionsrecht an den Beschwerdeführer übertragen.

Leasingvertrag 48917: Leasingvertrag vom 31. Mai 1994

Leasingnehmer: D Bauträger Gesellschaft m.b.H., G GmbH (Verschmelzung), Zusatzvereinbarung vom 30. September 2007. Der Beschwerdeführer tritt als Leasingnehmer dem Leasingvertrag bei. Laut Punkt 3 Optionsrecht an den Beschwerdeführer übertragen.

Leasingvertrag 48920: Leasingvertrag vom 31. Mai 1994

Leasingnehmer: D Bauträger Gesellschaft m.b.H., G GmbH (Verschmelzung), Zusatzvereinbarung vom 30. September 2007. Der Beschwerdeführer tritt als Leasingnehmer dem Leasingvertrag bei. Laut Punkt 3 Optionsrecht an den Beschwerdeführer übertragen.

Leasingvertrag 48924: Leasingvertrag vom 10. Dezember 1994 (10. Mai 1995)

Leasingnehmer: Der Beschwerdeführer

Leasingvertrag 52738: Leasingvertrag vom 4. Juli 1996

Leasingnehmer: Der Beschwerdeführer

Leasingvertrag 59260: Leasingvertrag vom 25. Januar 1999

Leasingnehmer: Der Beschwerdeführer

Leasingvertrag 59261: Leasingvertrag vom 5. Januar 2000,

Leasingnehmer: Der Beschwerdeführer

Leasingvertrag 66328: Leasingvertrag vom 18. Dezember 2000,

Leasingnehmer: Der Beschwerdeführer

Laut Fragenbeantwortung vom 12. Dezember 2011 erfolgte die Vermietung der Verträge 48907, 48917 und 48920 seit 2001 auf Rechnung und Risiko des Beschwerdeführers. Mit 1. Januar 2004 erfolgte die Offenlegung gegenüber den Mietern.

Für den Verkauf des Optionsrechtes an die D Bauträger GmbH aus den Leasingverträgen Nr. 59260 und Nr. 59261 per 15. Dezember 2003 ist ein Betrag von € 38.500,00 in Rechnung gestellt worden.

Für den Verkauf des Optionsrechtes an die I Immobilien GesmbH & Co KG aus dem Leasingvertrag Nr. 66328 per 1. Mai 2007 ist ein Betrag von € 20.000,00 in Rechnung gestellt worden (Rechnung 2007 0430 vom 20. April 2007).

Für den Verkauf der Optionsrechte an die E Immobilien GmbH aus den Leasingverträgen Nr. 48907, 48912, 48917, 48920 und 48924 per 29.12.2008 ist ein Betrag von € 550.000,00 in Rechnung gestellt worden (Rechnung Nr. 4890712172024 vom 12.12.2008).

Für den Verkauf des Optionsrechtes aus dem Leasingvertrag Nr. 52738 wurden bisher weder ein Vertrag noch eine Rechnung vorgelegt. Laut Aussage des Beschwerdeführers sei dieses Optionsrecht jedoch mit dem Optionsrecht Nr. 66328 mitveräußert worden.

Nach § 23 Abs. 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

Tatbestandsmerkmal der Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 23 Z 1 EStG 1988 ist eine nachhaltige Betätigung. Die hierfür erforderliche Wiederholungsabsicht ist aus den objektiven Umständen zu erschließen. Dabei liegt eine nachhaltige Tätigkeit bereits vor, wenn mehrere aufeinanderfolgende gleichartige Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit und derselben dauernden Verhältnisse vorgenommen werden (Hinweis VwGH 13.9.1989, 88/13/0193, VwGH 21.9.06, 2006/15/0118, VwGH 26.7.00, 95/14/0161).

Eine Tätigkeit, die selbständig, nachhaltig, mit Gewinnabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unternommen wird, ist gewerblich, wenn sie den Rahmen der Vermögensverwaltung überschreitet. Dies ist dann der Fall, wenn das Tätigwerden des Steuerpflichtigen nach Art und Umfang deutlich jenes Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist. In Zweifelsfällen ist darauf abzustellen, ob die Tätigkeit, wenn sie in den gewerblichen Bereich fallen soll, dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmacht (Hinweis VwGH 29.7.1997, 96/14/0115, VwGH 24.1.2007, 2003/13/0118, VwGH 13.9.2002, 2002/13/0059).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Tätigkeit, die selbständig, nachhaltig, mit Gewinnabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unternommen wird, gewerblich, wenn sie den Rahmen der Vermögensverwaltung übersteigt. Das ist dann der Fall, wenn das Tätigwerden des Steuerpflichtigen nach Art und Umfang deutlich jenes Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist. Keine Vermögensverwaltung liegt mehr vor, wenn die Vermögensnutzung durch Fruchtziehung in den Hintergrund tritt und die Vermögensverwertung entscheidend im Vordergrund steht, sodass im Fall von Grundstücksgeschäften diese dann einen gewerblichen Grundstückshandel begründen. Die Veräußerung von Grundstücken wird dann zum gewerblichen Grundstückshandel, wenn die Veräußerungen auf planmäßige Art und Weise erfolgen. In Zweifelsfällen ist darauf abzustellen, ob die Tätigkeit, wenn sie in den gewerblichen Bereich fallen soll, dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmacht. Die Frage, ob die Vermögensnutzung oder die Vermögensumschichtung beziehungsweise Vermögensverwertung im Vordergrund steht, ist eine Sachverhaltsfrage, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu lösen ist (vergleiche zum Ganzen aus jüngerer Zeit etwa das Erkenntnis VwGH 24.12.2007, 2003/13/0118, mwN, VwGH 23/4/2008, 2006/13/0019).

Es liegt keine Vermögensverwaltung mehr vor, wenn die Vermögensnutzung durch Fruchtziehung in den Hintergrund tritt und die Vermögensverwertung entscheidend im Vordergrund steht, sodass solche Grundstücksgeschäfte dann einen gewerblichen Grundstückshandel begründen (Hinweis VwGH 31.5.1983, 82/14/0188, VwGH 21.9.06, 2006/15/0118). Die Frage, ob die Vermögensnutzung oder die Vermögensumschichtung beziehungsweise Vermögensverwertung im Vordergrund steht, ist eine Sachverhaltsfrage, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu lösen ist. Entscheidend ist nicht die absolute Zahl an An- bzw Verkaufsvorgängen, sondern das sich im Einzelfall bietende Gesamtbild der Verhältnisse (Hinweis VwGH 26.7.2000, 95/14/0161, VwGH 21.9.06, 2006/15/0118).

Eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ist bereits anzunehmen, wenn sich die Tätigkeit des Steuerpflichtigen grundsätzlich auf eine unbestimmte Zahl von Personen erstreckt (VwGH 12.9.2001, 96/13/0184).

Eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ist anzunehmen, wenn sich die Tätigkeit des Steuerpflichtigen prinzipiell auf eine unbestimmte Zahl von Personen erstreckt, mag er auch zeitweise nur mit einer begrenzten Zahl von Personen oder gar nur mit einem einzelnen Auftraggeber in Verbindung treten (Hinweis Doralt/Ruppe, Steuerrecht⁷, 42). Eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr würde lediglich dann nicht vorliegen, wenn die Tätigkeit so beschaffen wäre, dass sie ihrer Art nach Geschäftsbeziehungen nur mit einem einzigen Partner ermöglichte (Hinweis VwGH 26. Juli 2000, 95/14/0161; VwGH 28.11.2001, 98/13/0059, VwGH 26.2.2004, 2000/15/0198).

Die Veräußerung von Grundstücken wird dann zum so genannten gewerblichen Grundstückshandel, wenn die Veräußerungen auf planmäßige Art und Weise erfolgen (Hinweis VwGH 7.11.1978, 2085, 2139/78). Neben der Anzahl der veräußerten Objekte ist auch auf den Zeitraum zwischen Erwerbsvorgängen und Veräußerungsvorgängen Bedacht zu nehmen; der Ankauf von Grundstücken mit der Absicht, diese möglichst kurzfristig wieder zu veräußern, spricht für eine gewerbliche Tätigkeit (Hinweis VwGH 25.3.1999, 94/15/0171). Für die Beurteilung der Kauf- und Verkaufstätigkeit ist es ohne Belang, ob sie im betreffenden Besteuerungszeitraum beziehungsweise Veranlagungszeitraum stattgefunden hat. Für die Prüfung der Nachhaltigkeit muss nämlich eine über den Veranlagungszeitraum hinausgehende, mehrjährige Betrachtung angestellt werden (Hinweis VwGH 31.5.1983, 82/14/0188). Der vom Verwaltungsgerichtshof für den Handel mit Grundstücken herausgearbeitete Maßstab gilt in vergleichbarer Weise auch für den Handel mit Optionsrechten auf den Erwerb von Grundstücken. Im gegenständlichen Fall hat sich der Abgabepflichtige im Zeitraum Oktober 1988 bis Oktober 1990 fünf Optionen zum Kauf von Grundstücken einräumen lassen, die er in vier Rechtsgeschäften im Zeitraum Dezember 1989 bis März 1992 veräußerte. Bereits diese umfangreiche Kauf- und vor allem Verkaufstätigkeit innerhalb eines relativ kurzen Zeitraumes spricht für eine gewerbliche Tätigkeit. Auch die Befristung der einzelnen Optionen (einige Monate nach Ablauf der vom Abgabepflichtigen mit einem Jahr angenommenen Spekulationsfrist) dürfte

zu Recht für die Gewerblichkeit ins Treffen geführt werden (VwGH 21.9.06, 2006/15/0118, VwGH 26.7.00, 95/14/0161).

Es liegt keine Vermögensverwaltung mehr vor, wenn die Vermögensnutzung durch Fruchtziehung in den Hintergrund tritt und die Vermögensverwertung entscheidend im Vordergrund steht, sodass solche Grundstücksgeschäfte dann einen gewerblichen Grundstückshandel begründen (Hinweis VwGH 31.5.1983, 82/14/0188, VwGH 24.1.2007, 2003/13/0118).

Der Verwaltungsgerichtshof hat zur Abgrenzung der Vermögensverwaltung vom gewerblichen Grundstückshandel unter anderem die Aussage getroffen, dass Grundstücke bei den bestehenden Verhältnissen auf dem Grundstücksmarkt und unter Bedachtnahme auf ihren meist verhältnismäßig hohen Preis nur im beschränkten Maß umsetzbar sind und daher schon nach der Natur der Sache nicht gleich der üblichen Handelsware laufend, sondern eben nur unregelmäßig und in einer verhältnismäßig nur geringen Zahl von Fällen erworben und abgesetzt werden können. Daraus folgt die Notwendigkeit einer über den Veranlagungszeitraum hinausgehenden, mehrjährigen Betrachtung. Grundstückshandel kann demnach auch gegeben sein, wenn zwischen An- und Verkauf der Grundstücke ein längerer Zeitraum liegt (Hinweis VwGH 31.5.1983, 82/14/0188). Dementsprechend ist der Verwaltungsgerichtshof zur Ansicht gelangt, dass gewerblicher Grundstückshandel etwa auch in Fällen vorliegen kann, in welchen An- und Verkäufe in einem mehrere Jahre umfassenden Zeitraum erfolgten (VwGH 18.12.2001, 99/15/0155, VwGH 20.12.2000, 98/13/0236).

Eine umfangreiche Kauftätigkeit und Verkaufstätigkeit ist ein Indiz für ein planmäßiges Vorgehen und damit für eine nachhaltige, zu gewerblichen Einkünften führende Tätigkeit (Hinweis E 31.5.1983, 82/14/0188). Entscheidend ist nicht die absolute Zahl an Ankaufsvorgängen beziehungsweise Verkaufsvorgängen, sondern das sich im Einzelfall bietende Gesamtbild der Verhältnisse. Der Umstand, dass ein Abgabepflichtiger auch beruflich mit Grundstücksgeschäften befasst ist (Immobilienverwalter oder Immobilienmakler, Rechtsanwalt, Notar) und ihm daher Fachwissen und Insiderwissen unterstellt werden muss, ist geeignet, das Bild der Planmäßigkeit des Vorgehens zu verstärken (Hinweis VwGH 31.5.1983, 82/14/0188, VwGH 26.7.00, 95/14/0161).

Die Nähe einer Betätigung zur beruflichen Tätigkeit des Abgabepflichtigen wurde in der Rechtsprechung als Indiz für das Bestehen einer Wiederholungsabsicht gewertet (Hinweis auf VwGH 26.7.2000, 95/14/0161, und die bei Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 23 Tz 14.1, angeführten Nachweise, VwGH 20.4.2004, 2000/13/0109).

Berufliche Berührungspunkte zum Immobiliengeschäft und das damit im Vergleich zu einem nicht in der Branche Tätigen zu unterstellende Fach- und Insiderwissen sind geeignet, das Bild der Planmäßigkeit des Vorgehens zu verstärken (Hinweis VwGH 31. Mai 1983, 82/14/0188; VwGH 25.3.1999, 94/15/0171; VwGH 26.7.2000, 95/14/0161, (VwGH 18/12/2001, 99/15/0155).

Bei Personen, die sich beruflich mit Grundstücksgeschäften befassen (Immobilienmakler, Immobilienverwalter beziehungsweise deren Arbeitnehmer) ist hinsichtlich der Frage, ob ein gewerblicher Grundstückshandel ausgeübt wird, ein strenger Maßstab anzulegen. In diesen Fällen ist eine eindeutige Trennung zwischen Privatsphäre und Berufssphäre zu verlangen (Hinweis Kohler, ÖStZ 1983, 269 ff, VwGH 25.3.99, 94/15/0171).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in Bezug auf die Betätigung eines Grundstückshändlers nie auf die absolute Zahl an An- und Verkaufsvorgängen, sondern auf das sich im Einzelfall bietende Gesamtbild der Betätigung abgestellt, wobei im Falle einer beruflichen Nahebeziehung (Realitätenvermittler) bereits zwei Verkäufe innerhalb von zwei Jahren als für die Gewerblichkeit ausreichend angesehen wurden (vergleiche VwGH vom 9.7.1965, 28/65, VwGH 28.5.2008, 2008/15/0025).

Eine nachhaltige Tätigkeit liegt bereits vor, wenn mehrere aufeinander folgende gleichartige Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit und derselben dauernden Verhältnisse ausgeführt werden (VwGH 21.9.06, 2006/15/0118) oder wenn die tatsächlichen Umstände auf den Beginn oder die Fortsetzung einer gewerblichen Tätigkeit hinweisen (VwGH 20.1.93, 91/13/0187). Nachhaltigkeit liegt daher nicht nur dann vor, wenn die Tätigkeit auch tatsächlich wiederholt (dauernd) ausgeübt wird. Auch eine einmalige Tätigkeit ist nachhaltig, wenn sie auf Wiederholung angelegt ist (VwGH 26.7.00, 95/14/0161) oder wenn aus den objektiven Umständen mit Sicherheit (VwGH 19.12.00, 99/14/0319) auf das Vorliegen einer Wiederholungsabsicht geschlossen werden kann, sofern die Umstände eine solche Absicht objektiv nicht erkennen lassen (VwGH 20.4.04, 2000/13/0109; UFS 3.8.05, RV/0761-W/04; siehe EStR 5408). Der Nachhaltigkeit steht zum Beispiel auch eine nur neun Monate währende Tätigkeit des Steuerpflichtigen nicht entgegen, da grundsätzlich nicht die Dauer der Tätigkeit, sondern die Absicht, sie zu wiederholen, maßgeblich ist (VwGH 13.9.89, 88/13/0193). Nach Wiesner und anderen (§ 23 Rz 14) ist eine Tätigkeit, die beruflich also unter Ausnutzung bestimmter Kenntnisse und Fähigkeiten betrieben wird, jedenfalls nachhaltig (Jakom/Baldauf, EStG, 2009, § 23 Rz 22).

Der Steuerpflichtige hat im Jahre 2003 zwei, im Jahre 2007 zwei und im Jahre 2008 fünf Optionsrechte an drei verschiedene Erwerber veräußert.

Außerdem hat der Steuerpflichtige berufliche Berührungspunkte zum Immobilien- und Leasinggeschäft.

Für den Handel mit Optionsrechten (Andienungsrechten) aus den Immobilienleasingverträgen gelten in vergleichbarer Weise dieselben Maßstäbe wie für den Grundstückshandel.

Aus dem Gesamtbild der Betätigung (Anzahl der verkauften Optionen, berufliche Berührungspunkte) ist von einer selbständigen, nachhaltigen und mit Gewinnabsicht unternommenen Betätigung auszugehen.

Es liegen daher Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor.

Nach Prodingen in SWK 05, S 527 ist ein Aufgriffsrecht nie zu aktivieren, in SWK 07 S 594 wird diese Rechtsansicht auf UFS 26.4.07, RV 10436-G/05 gestützt (Jakom/Laudacher, EStG, 2009, § 2 Rz 93).

Einkünfte aus der Veräußerung der Optionsrechte betragen daher ohne Berücksichtigung bisher nicht geltend gemachter zusätzlicher Aufwendungen.

2007: € 20.000,00

2008: € 550.000,00

Die bisher als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärten Einkünfte aus den entsprechenden Leasingverträgen sind als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu werten. Es ergibt sich jedoch keine betragsmäßige Änderung.

2) Außergewöhnliche Belastung 2008

Im Jahre 2008 wurden neben dem Freibetrag wegen eigener Behinderung (§ 35 Abs. 3 EStG 1988) auch Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen in Höhe von € 57.368,16 geltend gemacht.

Aufwendungen für nicht regelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgeräte Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung (zum Beispiel ärztliche Kosten, Medikamente) können nach dieser Verordnung zusätzlich zum pauschalen Freibetrag geltend gemacht werden.

Bei den vom Steuerpflichtigen geltend gemachten Aufwendungen handelt es sich neben Massage-, Arzt und Medikamentenkosten und den Kosten für ein orthopädisches medizinisches Bett um folgende Aufwendungen:

Sauna und Dampfbad, Umbau Swimmingpool (inklusive Solaranlage)

Als Nachweis für die medizinische Notwendigkeit der getätigten Aufwendungen wurde je ein Befundbericht des Dr. W Facharzt für Orthopädie vom 19. September 2007 und 21. September 2009 vorgelegt. Im Befundbericht vom 19. September 2007 wird ausgeführt, dass die Behandlung durch Infiltrationen, Mobilisierungen, Segmenttherapien, auch stationäre Behandlungen im Jahr 2007 im orthopädischen Spital zur weiteren Rehabilitation erfolgten. Die Anschaffung von diversen behindertengerechten Anlagen zu Hause, wie Whirlpool, Kälte, Wärmekammer, Wärmekabine sowie später Lift sind sicher aufgrund der angeführten Verletzungen indiziert. Im Befundbericht vom 21. September 2009 wird über Therapiemaßnahmen keine Aussage getroffen.

Therapeutische Maßnahmen sind grundsätzlich nur absetzbar wenn die Zwangsläufigkeit mittels ärztlicher Verordnung nachgewiesen wird und die Anschaffung der Wirtschaftsgüter aufgrund einer ärztlichen Verordnung im Rahmen eines medizinischen Behandlungsplanes erfolgt.

Die Konsumation von Therapiemaßnahmen (zum Beispiel Unterwassertraining) ohne ärztliche Verordnung wird selbst in öffentlichen Schwimmbädern nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt.

Nach allgemeinem Verständnis werden nämlich öffentliche Schwimmanlagen nicht ausschließlich von Kranken aufgesucht, sondern in der Mehrzahl auch von Gesunden in der Absicht, ihre Gesundheit zu erhalten oder ihr Wohlbefinden zu steigern. Dies gilt auch für Besuche in Thermal-, Warm- beziehungsweise Mineralbädern sofern es sich dabei nicht um spezielle medizinische Zentren handelt, sondern um öffentlich zugängliche Einrichtungen. Den betreffenden Behandlungen mangelt es daher bereits zum einen am Merkmal der Außergewöhnlichkeit. Auch die Unüblichkeit der Häufigkeit der Bäderbesuche - als mögliches Indiz für die Außergewöhnlichkeit der betreffenden Aufwendungen, stünde einer Berücksichtigung dieser Kosten als außergewöhnliche Belastung der Umstand entgegen, dass die möglichen Therapien in den vorgelegten ärztlichen Schreiben nicht verordnet wurden. Zum anderen fehlt es ihnen am Merkmal der Zwangsläufigkeit weil sie mangels ärztlicher Verordnung ohne jegliche ärztliche Aufsicht und Begleitung erfolgen würde. Wenn dem Besuch eines öffentlichen Schwimm-, Warm- beziehungsweise Thermalbades zu therapeutischen Zwecken ohne entsprechende Verordnung schon das Merkmal der Außergewöhnlichkeit abgesprochen werden muss, dann gilt dies umso mehr, wenn die Bewegungstherapie im hauseigenen Schwimmbad erfolgen würde, das nach der allgemeinen Lebenserfahrung ja nicht nur vom Steuerpflichtigen allein sondern auch von anderen Familienangehörigen und Freunden mitbenützt wird. Der fehlende Nachweis eines ausschließlich medizinisch veranlassten Aufwandes betrifft somit nicht nur die Kosten für die Sanierung und Modernisierung des Schwimmbades.

Nachdem die Anspruchsvoraussetzungen des § 34 EStG kumulativ, das heißt alle gemeinsam vorliegen müssen, schließt das Fehlen auch nur eines Merkmales die Anerkennung des Aufwandes als außergewöhnliche Belastung insgesamt aus. Tatsächlich stehen im hier zu beurteilenden Fall, wie gezeigt wurde, mehrere Umstände (Merkmale der Zwangsläufigkeit und Außergewöhnlichkeit) einer Berücksichtigung der begehrten Kosten entgegen.

Weiters ist in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass es sich bei den Ausgaben für das Schwimmbad um Ausgaben handelt, die nicht zu einer Vermögensminderung, sondern zu einer bloßen Vermögensumschichtung führten. Die getätigten Ausgaben waren nicht mit einem endgültigen Verbrauch oder Verschleiß verknüpft, sondern führten zu einer klaren Qualitätsverbesserung des Schwimmbades. Den getätigten Ausgaben steht der Wert der erworbenen Wirtschaftsgüter gegenüber (Gegenwerttheorie) und führt daher zu keiner Belastung im Sinne des § 34 EStG. Die geltend gemachten Aufwendungen gehören vielmehr zu den typischen Kosten der Lebensführung, die gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nicht abzugsfähig sind.

Die für das Schwimmbad getroffenen Aussagen gelten in gleicher Weise auch für Sauna und Dampfbad.

Die Aufwendungen für die Sanierung und Verbesserung des Schwimmbades, Sauna und Dampfbad können daher nicht als außergewöhnliche Belastung abgesetzt werden.

J € 3.600,00
 K € 278,40
 L GmbH € 6.439,97
 M € 6.000,00
 N € 4.788,59
 L GmbH € 686,00
 O € 1.500,00
 N € 388,10
 O € 5.225,96
 Baggerungen P € 678,00
 Q Installationsservice € 7.359,00
 O € 6.681,00
 Gesamt: € 43.625,02

3) Ermittlung der Einkünfte

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	2007	2008
<i>Unternehmensberatung</i>		55.607,81
<i>Handel mit Optionsrechten</i>		
LV 48907	573,31	- 289,86
LV 48912	- 850,09	1.074,06
LV 48917	430,35	1.004,44
LV 48920	18,38	1.768,42
LV 48924	3.964,53	4.317,54
LV 52738	721,51	
LV 66328	- 6.193,01	
	- 1.335,02	7.874,60
Veräußerung Optionsrechte	20.000,00	550.000,00
Buchwertabgang Mietrechte	-	- 5.110,27
<i>Summe Handel mit Optionsrechten</i>	18.664,98	552.764,33
<i>Einkünfte aus Gewerbebetrieb gesamt</i>	18.664,98	608.372,14

**Einkünfte aus
Vermietung und
Verpachtung**

R	1.168,39	1.424,96
S	- 162,68	-710,18
T		1.915,00
U	1.798,00	
V	- 277,29	2.486,13
<i>Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gesamt</i>	2.526,42	5.115,91“

Das Finanzamt folgte diesen Feststellungen in dem im gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen Verfahren für die Einkommensteuer 2008 mit dem Bescheid datiert vom 15. Oktober 2013.

Bereits im Rahmen der abgabenbehördlichen Außenprüfung hatte der Beschwerdeführer zu dem oben dargestellten mit Schreiben vom 28. November 2012 Stellung genommen und ausgeführt, dass er am Anfang seiner Tätigkeit, da es 1982 keine kollektivvertraglichen Regelungen im Bereich des Leasings gegeben habe, die entsprechende Gewerbeberechtigung am 29. Juni 1982 beantragt habe, diese jedoch von Beginn an ruhend gemeldet gewesen sei. Vom 1. Oktober 1982 bis 2003 sei der Beschwerdeführer Angestellter der B GmbH & Co KG und in Folge als Leiter der örtlichen Niederlassung beauftragt gewesen, Leasingverträge abzuschließen. Sein Gehalt habe sich aus einem geringen Fixum und einer hohen erfolgsabhängigen Provision zusammengesetzt. Der Gewerbeschein sei bis 2003 ausschließlich im Zusammenhang mit seiner nichtselbständigen Tätigkeit zu sehen. Dieses Dienstverhältnis sei 2002 einvernehmlich aufgelöst worden, da dem Beschwerdeführer nach jahrelangem Verfahren eine Berufsunfähigkeitspension zuerkannt worden sei, welche auf einem Verkehrsunfall im Jahre 1987 in Frankreich zurückgehe. Der Beschwerdeführer sei seither fortdauernd in medizinischer Behandlung und könne insbesondere sitzende Tätigkeiten nur mehr stark eingeschränkt ausüben. Das Gerichtsverfahren in Bezug auf Verdienstentgang aus diesem Unfall sei immer noch nicht entschieden.

Für seinen Arbeitgeber habe der Beschwerdeführer unter anderem die Finanzierung von Büroimmobilien im Weg des Leasing insbesondere in X (Y I bis Y V), Z (AA) und BB (CC) in die Wege leiten können. Aus dieser erfolgreichen Tätigkeit und auch jener im Bereich des Mobilienleasings habe der Beschwerdeführer jährlich ein hohes Einkommen erzielt. Die genannten standardisierten Immobilienleasingverträge seien auf eine Laufzeit von 15 Jahren angelegt gewesen und hätten das (Options-)Recht des Leasingnehmers umfasst, das Leasingobjekt, nach Ablauf der Leasingvertragsdauer, zu einem fix vereinbarten Restwert zu kaufen. Dies habe jedoch erhebliche Vermögensbeiträge des

Leasingnehmers in Form von Leasingraten vorausgesetzt, weswegen bei Abschluss eines Leasingvertrages ein Bonitätsnachweis des Leasingnehmers zu erbringen gewesen sei, der die Fähigkeit, das Leasingobligo zu bedienen, nachweisen musste.

Das Finanzieren von Büro- oder Gewerbeimmobilien mittels Leasing mache es möglich, dass der Leasingnehmer bei Bedarf seine Flächen verändern könne, ohne dass jedes Mal Nebenkosten wie Grunderwerbsteuer und Grundbuchseintragungsgebühr anfallen würden. Zu diesem Zweck habe etwa ein Leasingnehmer, der größere Flächen benötigt habe, versuchen können, einen anderen Leasingnehmer dazu zu bewegen, dessen Flächen abzutreten. Die Eigentümerstellung des Leasinggebers sei dadurch unberührt geblieben. Um diesen Vorgang für den Leasinggeber zu vereinfachen, sei dies vertraglich über einen Leasingbeitritt des Übernehmers zum Leasingvertrag des Übergebers durchgeführt worden, wobei die Haftungen des Übergebers inhaltlich voll aufrecht geblieben seien. Im Zuge dessen sei auch das Optionsrecht über den Ankauf der Immobilie auf den Übernehmer vertraglich übergeben und zu diesem Zweck bewertet worden. Habe diese Bewertung einen höheren Verkehrswert als die restlichen Verpflichtungen aus dem Leasingvertrag (offene Raten zuzüglich Restwert) erreicht, so habe diese Differenz dem Wert des Optionsrechtes wiedergegeben.

Der Beschwerdeführer habe beim Errichten der einzelnen Dienstleistungszentren als Leasingnehmer einzelne Leasingverträge abgeschlossen, um als Altersvorsorge, Vermögensaufbau zu betreiben und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen. Diese Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung seien entsprechend erklärt und inzwischen auch endgültig veranlagt worden.

Die aneinander angrenzenden Büroflächen zu den Vertragsnummern 48912, 48924 seien von Beginn des Y I (1994) an dem Beschwerdeführer zuzurechnen gewesen und faktisch durchgehend vermietet worden. Im Zuge der Errichtung des Y II (1996) habe der Beschwerdeführer wieder einen Leasingvertrag (52738) abgeschlossen und die Fläche vermietet (Leasingobligo € 129.057,58), bei der Errichtung des Y III 1999 zwei weitere (59260, 59261; Leasingobligo € 245.854,74). Im Dezember 2000 habe der Beschwerdeführer einen weiteren Leasingvertrag (66328) im Y IV abgeschlossen (Leasingobligo € 167.103,26). Bei den folgenden Y V – Y VIII habe der Beschwerdeführer darauf verzichtet. Unter den Dienstleistungszentren sei es zu starker Konkurrenz gekommen und das Errichten weiterer Bürobauten durch Nachahmer habe zu einem lokalen Überangebot an Büroflächen geführt.

Aus diesem Grund habe der Beschwerdeführer ab 2001 versucht, sich auf das Y I und konzentrieren und dies durch Tausch von Einheiten beziehungsweise Abgabe anderer Leasingverträge und Übernahme von Verträgen im Y I zu erreichen. So habe er durch Leasingbeitritt der D Bauträger GmbH im Jahre 2003 die Verträge im Y III (59260, 59261) abgegeben und habe als Wertausgleich ein Entgelt für das Optionsrecht in Höhe von € 38.500,00 erhalten. Im Mai 2007 wurde die Fläche im Y IV (66328) sowie im Y II (52738) an die I Immobilien GmbH & Co KG abgetreten (€ 20.000,00 Wertausgleich für das Optionsrecht). Die I Immobilien GmbH & Co KG habe denselben

Mehrheitsgesellschafter und Geschäftsführer wie die D GmbH. Für die Optionsrechte habe der Beschwerdeführer einen Wertausgleich in Höhe von € 38.500,00 erhalten. Das Leasingobligo der beiden Verträge habe zu Beginn € 296.160,84 betragen. Im Gegenzug habe der Beschwerdeführer von der D Bauträger GmbH drei weitere Verträge im Y I (48907, 48917, 48920) durch Leasingbeitritt und Wertausgleich der Optionsrechte übernommen. Die wirtschaftliche Übernahme dieser Verträge sei bereits 2001 erfolgt, jedoch habe der Leasinggeber einer Übernahme so großer Flächen durch eine Einzelperson zuvor nicht zugestimmt. Erst nach dem Vergleich im Zuge der Auflösung des Dienstverhältnisses mit der B GmbH & Co KG habe der Beschwerdeführer über ausreichende Bonität dafür verfügt.

Dadurch habe der Beschwerdeführer expandierenden Mietern weitere Geschäftsflächen zur Verfügung stellen und ein Abwandern derselben in eines der neu gebauten Dienstleistungszentren verhindern können. Letztendlich sei es ihm dadurch auch nachhaltig möglich gewesen, Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen.

Es widerspreche wirtschaftlicher Vernunft ein Leasingobligo in Höhe von € 296.160,84 (LV 66328, 52738) einzugehen, um dann in zehn Jahren ein Optionsentgelt in Höhe von umgerechnet weniger 1% zu erhalten und dabei das Risiko zu tragen, dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als Liebhaberei beurteilt würden. Gleiches gelte bei den Verträgen des Y III (59260, 59261) und einem Obligo von € 245.854,74 um nach vier Jahren ein Optionsentgelt von € 38.500,00 zu erhalten. Wenn hier wirklich Planung und Planbarkeit bei der Verwertung der Optionsrechte vorgelegen hätte, hätte der Beschwerdeführer doch auch in allen anderen vier Y s Leasingverträge abgeschlossen. Durch den geschilderten Hergang und die Relationen zwischen Finanzierungsobligo mit Vermietungsrisiko und Wertausgleich für Optionsrechte sei eindeutig widerlegt, dass die Tätigkeit des Beschwerdeführers über bloße Vermögensnutzung hinausgehe. Eine Vermögensnutzung sei bei den dargestellten Renditen kombiniert mit dem Risiko der Liebhaberei bei Vermietung und Verpachtung eindeutig nicht im Vordergrund gestanden.

In der vertragsbezogenen Aufzählung der Außenprüfung seien nur eine Übernahme von drei Verträgen und zwei Abtretungen von jeweils zwei Verträgen enthalten, wobei alle Abtretungen 2007 im Zusammenhang mit der Übernahme zu sehen seien. Es gehe also nur um zwei Abtretungsvorgänge auf einen Vermietungs- beziehungsweise Bewirtschaftungszeitraum von 18 Jahren.

Da die übernehmenden und abtretenden Partner immer Gesellschaften im Einflussbereich des Herrn DD gewesen seien, liege auch keine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr vor. Die abgetretenen Leasingverträge seien niemals öffentlich angeboten worden.

Um im ureigenen Interesse des Beschwerdeführers keine Verluste zu erwirtschaften, sei es notwendig gewesen, Anpassungen im Leasingvertragsportfolio vorzunehmen und daher diese Art unternehmerischen Handelns nach wie vor Vermögensverwaltung

und nicht eine gewerbliche Betätigung. Grundstückshandel sei nicht gegeben, da keine Grundstücke verkauft worden seien. Der Wertausgleich für die Optionsrechte sei steuerfrei, wenn zwischen Erwerb und Veräußerung mehr als ein Jahr liege. Angesichts des Finanzierungsobligos und des Vermietungsrisikos würden die im Zuge der Optionsrechtsabtretungen geleisteten Wertausgleiche in den Hintergrund treten und wären nicht der Grund der Betätigung. Eine Optimierung des Vermögens sei aber auch in der Vermögensverwaltung notwendig.

Die Außenprüfung werte die berufliche Tätigkeit des Beschwerdeführers als Beweis für die Wiederholungsabsicht. Es könne aber nicht dem Beschwerdeführer anzulasten sein, welche Einkunftsarten welche Besteuerungsfolgen nach sich ziehen würden. Die Verwaltung eigenen Vermögens könne immer nur zu Einkünften aus Kapitalvermögen oder Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führen.

Die Optionsrechte seien im Jahr 2008 verwertet worden, weil die Kündigungsverzichtsfrist der Leasingverträge des Y I im Mai 2009 ausgelaufen sei. Es sei für jeden Leasingvertrag vom jeweiligen Leasingnehmer zu entscheiden gewesen, ob ein Ankauf des Objekts vorzunehmen sei oder der Leasingvertrag aufrecht bleiben solle. Der Beschwerdeführer sei aufgrund der Bankenkrise und der schärferen Bewertungskriterien in Hinblick auf Basel III nicht in der Lage gewesen, die notwendige Fremdfinanzierung in Höhe von rund € 500.000,00 aufzubringen. Im Rahmen seiner Beteiligung an der E Immobilien GmbH habe er aber über entsprechende Liquidität verfügt und so seien die Leasingverträge an die E Immobilien GmbH übertragen worden. Die Optionsrechte seien anhand eines von der EE FF erstellten und der Außenprüfung vorgelegten Gutachtens bewertet und abgelöst worden. Auch eine Veräußerung eines Grundstücks nach zehn Jahren wäre steuerfrei gewesen. Ein Steuerpflichtiger sei nicht verpflichtet, stille Reserven aus dem Privatvermögen unentgeltlich einem Betriebsvermögen zuzuwenden.

Im Übrigen vertrat der Beschwerdeführer die Ansicht, dass verschiedene Formulierungen des Berichts über die Außenprüfung ergänzungsbedürftig seien. So habe er die Beteiligung an der D Bauträger GmbH & Co KG bereits seit deren Gründung 1999 gehalten und deren Unternehmensgegenstand sei im Wesentlichen der Erwerb und die Verwaltung von Sachen und Rechten. Diese Gesellschaft besitze vier weitere Büroeinheiten im Y I und sei vom Beschwerdeführer zur Risikostreuung eingerichtet worden. Es sei richtig, dass der Beschwerdeführer gemeinsam mit Frau GG HH alle Anteile an der D Bauträger GmbH & Partner OEG am 23. Dezember 2003 erworben habe und dabei der Unternehmensgegenstand in *„die Beratung von Unternehmen sowie das Leasinggewerbe, insoweit es nicht einem reglementierten Gewerbe unterliegt“*, abgeändert worden sei. Somit könne hier nicht der Eindruck auf ein im Gesamtbild der Verhältnisse gesehenes Vorgehen mit Insiderwissen und Planmäßigkeit verstärkt werden, indem aus einem nicht zutreffenden Gesellschaftsvertrag ein überholter Unternehmensgegenstand zitiert werde. Die D Bauträger GmbH & Partner OEG sei Errichterin und Eigentümerin eines Teiles des AAs (1996) gewesen und habe seit jeher Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt. Diese Immobilie sei im Jahr 2007 an zwei Käufer

zur Gänze verkauft und der Veräußerungsgewinn entsprechend versteuert worden. Die Anteile an der E Immobilien GmbH (damals E GmbH) habe der Beschwerdeführer 2006 erworben und der Unternehmensgegenstand sei „*Die Beteiligung an Unternehmen, Geschäftsführung von Unternehmen, Beratung von Unternehmen, Handel mit Waren aller Art, Leasinggewerbe soweit es nicht einem reglementierten Gewerbe unterliegt*“ gewesen.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 datiert vom 15. Oktober 2013 richtete sich die nun als Beschwerde zu behandelnde (siehe oben) Berufung vom 22. November 2013, welche der Beschwerdeführer mit dem mit 20. November 2013 datierten Schreiben einbrachte.

Dieses wandte sich auch gegen die Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011 (beide vom 29. Oktober 2013; die letztgenannten Beschwerden wurden jedoch mit Schreiben vom 31. Januar 2014 zurückgezogen).

Hinsichtlich der Einkommensteuer 2008 beantragte der Beschwerdeführer, den angefochtenen Bescheid aufzuheben und den ursprünglich festgesetzten Betrag an Einkommensteuer von € 2.748,70 erneut festzusetzen. Gleichzeitig ersuchte er um Fristerstreckung für das weitere Ausführen der Begründung.

Auf die im Rahmen der Betriebsprüfung vorgebrachten Argumente zur Zulässigkeit der Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen und des Nichtvorliegens gewerblichen Handels mit Optionsrechten, sei weder vom Finanzamt noch in einer Stellungnahme des bundesweiten Fachbereiches eingegangen worden. Der Beschwerdeführer habe für diese beiden Rechtsfragen, wie schon bei der Schlussbesprechung der Außenprüfung angekündigt, jeweils einen ausgewiesenen Experten engagiert.

Am 31. Januar 2014 überreichte der Beschwerdeführer beim Finanzamt ein als „*Ergänzung Begründung zu Bescheidbeschwerde vom 20. November 2013, Vorlageantrag gemäß § 264 BAO, Ergänzung Vorlageantrag vom 16. Juni 2010 gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 (68/2007/E)*“ bezeichnetes Schreiben. Er erklärte darin, neuerlich die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 und die Festsetzung der Einkommensteuer mit € 2.748,20 zu begehren. Einkünfte aus dem Handel mit Optionsrechten in Höhe von € 550.000,00 (2008) und € 20.000,00 (2007) lägen nicht vor. Die Aufwendungen für den Umbau des Nassbereiches, Dusche, Bad, Infrarotkabine, der Sauna und Schwimmbades in Höhe von € 43.625,02 seien zur Gänze als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

Weiter ersuchte der Beschwerdeführer keine Beschwerdeentscheidung gemäß § 262 Abs. 2 BAO hinsichtlich der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 zu erlassen, gemäß § 272 und § 274 BAO eine mündliche Verhandlung durchzuführen und über die Beschwerde durch den gesamten Senat zu entscheiden.

Darauf folgend führte der Beschwerdeführer zu seiner Behauptung, dass ein gewerblicher Handel mit Optionsrechten nicht vorliege, aus, dass er seit 1994 Immobilienleasingverträge abgeschlossen habe, beziehungsweise in bestehende Verträge

eingetreten sei, um durch die Untervermietung Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen. Die Umschichtung in den Jahren 2003 bis 2007 habe nicht dazu geführt, dass die Fruchtziehung in den Hintergrund getreten sei und die Verwertung von Optionsrechten habe die Fruchtziehung nicht in dem Maße verdrängt, dass der Bereich der privaten Vermögensverwaltung verlassen worden sei. Das Handeln des Beschwerdeführers habe nur darauf abgezielt, die Attraktivität der Vermietbarkeit der zur Verfügung stehenden Flächen zu steigern. Er habe damit die Optimierung der Vermögensnutzung durch Fruchtziehung erreichen wollen. Bei den Leasingverträgen 48907, 48912, 48917, 48920 sei festzuhalten, dass diese zuvor seit 2001 treuhändig vom Beschwerdeführer gehalten worden seien und die daraus resultierenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung immer in der Steuererklärung des Beschwerdeführers enthalten gewesen seien. Dies sei auch von mehreren Betriebsprüfungen so festgestellt worden. Der Fall des Beschwerdeführers gleiche jenem, wenn ein Eigentümer eines Mietobjektes dieses durch Veräußerung und Ankauf eines anderen zur Verbesserung der Rentabilität der Vermögensnutzung austausche, was keinen besonderen Umstand begründe, der die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandel rechtfertigen könne. Erst darüber hinausgehende Umschichtung überschreite den Rahmen der Vermögensverwaltung. Das Gleiche gelte für die Veräußerung mehrerer Optionsrechte im Jahr 2008, welche erforderlich gewesen sei, da der Beschwerdeführer eine erforderliche Fremdfinanzierung am Kapitalmarkt nicht beschaffen habe können. Da bis dahin Vermögensverwaltung vorgelegen sei, schade die einmalige Veräußerung des der Verwaltung zugrundeliegenden Vermögens nicht.

Die unterstellte Planmäßigkeit des Vorgehens des Beschwerdeführers setze voraus, dass schon beim Erwerb der Optionsrechte die Weiterveräußerungsabsicht nachweislich bestanden habe. Der Beschwerdeführer habe aber die Leasingverträge stets zur Vermögensnutzung im Rahmen der Fruchtziehung durch Vermietung abgeschlossen. Er habe die Optionsrechte nur verkauft, weil er die für die Ausübung der Optionsrechte erforderlichen Geldmittel nicht aufbringen und eine Fremdfinanzierung nicht erlangen habe können.

Zu den beantragten außergewöhnlichen Belastungen führte der Beschwerdeführer aus, dass er mit den strittigen Aufwendungen keine neuen Wirtschaftsgüter geschaffen habe, sondern die bestehenden behinderungsgerecht beziehungsweise barrierefrei adaptiert worden seien. Die Umbaumaßnahmen hätten im Wohnbereich den gesamten Nassbereich, die Dusche, das Bad, die Infrarotkabine und die Sauna sowie im Außenbereich der Swimmingpool umfasst. Bisher seien nur 40% der gesamten Umbaufwendungen geltend gemacht worden, da sie nur insoweit mit einem behindertengerechten Umbau in Zusammenhang gestanden seien. Entscheidend sei, ob ein Mensch ohne Behinderung diese Umbaumaßnahmen auch beauftragt und bezahlt hätte. Andere Kosten seien von der Betriebsprüfung wie beantragt ohne Selbstbehalt anerkannt worden. Dabei habe es sich um die Aufwendungen für ein orthopädisches medizinisches Bett sowie Massage-, Arzt- und Medikamentenkosten gehandelt, welche

durch Verschlechterung des Gesundheitszustandes im Jahr 2008 verursacht worden seien. Über alle Umbaumaßnahmen würden ordnungsgemäße Rechnungen vorliegen. Der Beschwerdeführer habe keine Luxusausstattung gewählt und könne ohne die Umbaumaßnahmen Nassbereich, die Infrarotkabine, die Sauna und den Swimmingpool nicht mehr (auch nicht für Therapiezwecke) nutzen.

Beigelegt war ein „*Gutachten*“ über den Verkehrswert der Liegenschaft des Beschwerdeführers, in welchem ausdrücklich auf einen Befund und eine Beschreibung der zu bewertenden Liegenschaft verzichtet wurde („*Die Erstellung eines Befundes kann unterbleiben.*“). Im Übrigen beschränkt sich dieses Schreiben auf rechtliche Wertungen, verzichtet jedoch auf Tatsachenfeststellungen.

Mit Beschwerdeverentscheidung datiert vom 18. Februar 2014 wurde die Beschwerde betreffend die Einkommensteuer 2008 vom 22. November 2013 abgewiesen. In der zusätzlichen Begründung wiederholte das Finanzamt teilweise wörtlich die Prüfungsfeststellungen im Bericht über die Außenprüfung datiert vom 5. September 2013 (siehe oben).

Der Abschnitt der Erwägungen über die anhängige Beschwerde weicht allerdings in folgender Weise ab:

„Der Beschwerdeführer hat gegenständlich im Jahre 2003 zwei, im Jahre 2007 zwei und im Jahre 2008 fünf Optionsrechte an drei verschiedene Erwerber veräußert. Außerdem hat der Beschwerdeführer berufliche Berührungspunkte zum Immobilien- und Leasinggeschäft. Für den Handel mit Optionsrechten (Andienungsrechten) aus den Immobilienleasingverträgen gelten in vergleichbarer Weise dieselben Maßstäbe wie für den Grundstückshandel. Aus dem Gesamtbild der Betätigung (Anzahl der verkauften Optionen, berufliche Berührungspunkte) ist von einer selbständigen, nachhaltigen und mit Gewinnabsicht unternommenen Betätigung auszugehen (vergleiche auch UFSW, GZ RV/0797-W/05 vom 10.06.2010).

Es liegen daher nach Ansicht des Finanzamtes Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor.

Betriebliche Einkünfte liegen vor, wenn eine Betätigung: selbständig (mit Unternehmerwagnis, Weisungsungebundenheit), nachhaltig (mit Wiederholungsabsicht), mit Gewinnabsicht, unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unternommen wird und über die bloße Vermögensverwaltung hinausgeht (siehe EStR 2000, Rz 5418ff).

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb zählen alle Tätigkeiten, die zwar die für alle betrieblichen Einkünfte erforderlichen Merkmale aufweisen, aber nicht die besonderen Voraussetzungen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und der selbständigen Einkünfte erfüllen.

Eine nachhaltige Tätigkeit liegt bereits vor, wenn mehrere aufeinanderfolgende gleichartige Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit und derselben dauernden Verhältnisse vorgenommen werden (VwGH13.9.1989, 88/13/0193), (VwGH

21.9.06, 2006/15/0118, VwGH 26.7.00, 95/14/0161). Für die Prüfung der Nachhaltigkeit muss eine über den Veranlagungszeitraum hinausgehende, mehrjährige Betrachtung angestellt werden (VwGH 31.5.1983, 82/14/0188).

Eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ist anzunehmen, wenn sich die Tätigkeit des Beschwerdeführers prinzipiell auf eine unbestimmte Zahl von Personen erstreckt, mag er auch zeitweise nur mit einer begrenzten Zahl von Personen oder gar nur mit einem einzelnen Auftraggeber in Verbindung treten (Hinweis Doralt/Ruppe, Steuerrecht⁷, 42).

Eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr würde lediglich dann nicht vorliegen, wenn die Tätigkeit so beschaffen wäre, dass sie ihrer Art nach Geschäftsbeziehungen nur mit einem einzigen Partner ermöglichte (VwGH 26. 7.2000, 95/14/0161; VwGH 12.9.2001, 96/13/0184, 28.11.2001, 98/13/0059, VwGH 26.2.2004, 2000/15/0198).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Tätigkeit, die selbständig, nachhaltig, mit Gewinnabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unternommen wird, dann gewerblich, wenn sie den Rahmen der bloßen Vermögensverwaltung übersteigt. Dies ist jedenfalls dann der Fall, wenn das Tätigwerden des Beschwerdeführers nach Art und Umfang deutlich jenes Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist.

Vermögensverwaltung im Sinne der Abgabenvorschriften liegt insbesondere dann vor, wenn die Nutzung des Vermögens in Form einer auf Fruchtziehung aus zu erhaltendem Substanzwert gerichteten Tätigkeit erfolgt.

Keine Vermögensverwaltung liegt mehr vor, wenn die Vermögensnutzung durch Fruchtziehung in den Hintergrund tritt und die Vermögensverwertung entscheidend im Vordergrund steht.

Vermögensverwaltung liegt demnach vor, wenn Vermögen genutzt wird. Die Nutzung des Vermögens kann sich aber auch als Gewerbebetrieb oder als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb darstellen, wenn die gesetzlichen Merkmale solcher Betriebe gegeben sind (siehe EStR 2000, Rz 5418ff).

Im Gegensatz dazu ist eine im Vermögen begründete betriebliche Tätigkeit durch Ausnutzung substanzieller Vermögenswerte mittels Umschichtung oder durch zusätzliche über die Aufgaben einer Verwaltung hinausgehende Tätigkeit und Leistungen (VwGH 22.6.1983, 81/13/0157) gekennzeichnet. Die Abgrenzung der Vermögensverwaltung zum Gewerbebetrieb geht von Art und Umfang der zusätzlichen Leistungen aus.

Ob Vermögensnutzung oder gewerbliche Vermögensverwertung vorliegt, ist immer eine Sachverhaltsfrage, die nach dem jeweiligen Gesamtbild des Einzelfalles zu prüfen ist (VwGH 13.5.1988, 84/14/0077; VwGH 26.7.2000, 95/14/0161; VwGH 21.9.06, 2006/15/0118).

In Zweifelsfällen ist darauf abzustellen, ob die Tätigkeit, wenn sie in den gewerblichen Bereich fallen soll, dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmacht (VwGH 23.4.2008, 2006/13/0019; 24.1.2007, 2003/13/0118; 13.9.2006, 2002/13/0059).

Abgrenzung Gewerbebetrieb – Vermögensverwaltung

Zur Abgrenzung eines Gewerbebetriebes von einer bloßen Vermögensverwaltung dient nachstehende Tabelle:

Gewerbebetrieb	
<i>Merkmal</i>	<i>Ausprägung</i>
<i>Ausnutzung substanzieller Vermögenswerte durch Umschichtung</i>	<i>systematischer Verkauf</i>
<i>Über eine Verwaltung hinausgehende Tätigkeit und Leistungen</i>	
<i>Planmäßige Umschichtung, Veräußerung, Wiederbeschaffung (Umlaufwerte)</i>	<i>systematischer Verkauf</i>
<i>Verwertung der Vermögenssubstanz steht im Vordergrund</i>	<i>Verwertung aller Optionsrechte</i>
<i>Entspricht nach der Verkehrsauffassung einem Gewerbebetrieb</i>	

Vermögensverwaltung	
<i>Merkmal</i>	<i>Ausprägung</i>
<i>Kapitalvermögen verzinslich angelegt</i>	
<i>Unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet</i>	<i>ja</i>
<i>Tätigkeit auf Fruchtziehung aus zu erhaltendem Substanzwert gerichtet</i>	
<i>Austausch einzelner Vermögenswerte (einzelne Zu- und Verkäufe)</i>	
<i>Erträge durch Gebrauch, Nutzung oder Nutzungsüberlassung eigener Vermögenswerte</i>	

Entsprechend der vorliegenden Unterlagen, werden die in der Tabelle angeführten Kriterien wie folgt beurteilt:

Die Ausnutzung substanzieller Vermögenswerte sowie eine planmäßige Umschichtung beziehungsweise Veräußerung zeigen sich durch den systematischen Verkauf der Optionsrechte im Zeitraum ab 2003 (insbesondere 2007 und 2008).

Durch den Verkauf im Jahr 2008 (Verwertung sämtlicher Optionsrechte und Einstellung der Tätigkeit) lässt sich deutlich erkennen, dass die Verwertung der Vermögenssubstanz im Vordergrund stand (insbesondere durch die Tatsache, dass sämtliche Optionen aus den Leasingverträgen jeweils vor deren zeitlichen Ablauf der Vertragsdauer verkauft wurden).

Eine verzinsliche Anlage eigener Vermögenswerte lässt sich nicht erkennen (der Abgabepflichtige tritt als Leasingnehmer auf; den Vermögensvorteil verschafft er sich durch die Veräußerung der Optionsrechte).

Von einem Austausch einzelner Vermögenswerte kann nicht ausgegangen werden, da das gesamte Portfolio verkauft wurde.

Eine umfangreiche Kauftätigkeit und Verkaufstätigkeit ist zwar ein Indiz für ein planmäßiges Vorgehen und damit für eine nachhaltige, zu gewerblichen Einkünften führende Tätigkeit (VwGH 31.5.1983, 82/14/0188). Entscheidend ist nicht die absolute Zahl an Ankauftvorgängen beziehungsweise Verkaufsvorgängen, sondern das sich im Einzelfall bietende Gesamtbild der Verhältnisse.

Der Umstand, dass ein Abgabepflichtiger auch beruflich mit Grundstücksgeschäften befasst ist (Immobilienverwalter oder Immobilienmakler) und ihm daher Fachwissen und Insiderwissen unterstellt werden muss, ist geeignet, das Bild der Planmäßigkeit des Vorgehens zu verstärken (VwGH 31.5.1983, 82/14/0188 und VwGH 26.7.2000, 95/14/0161).

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse des konkreten Einzelfalles kann von einer selbständigen, nachhaltigen, mit Gewinnabsicht unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unternommenen Tätigkeit, die über die bloße Vermögensverwaltung hinausgeht, die weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist (somit alle Merkmale eines Gewerbebetriebes aufweist), ausgegangen werden.

Der Beschwerdeführer hat in den Jahren 2003, 2007 und 2008 insgesamt neun Optionsrechte in Zusammenhang mit Leasingverträgen veräußert (somit an sämtlichen Leasingverträgen – nach Darstellung des Sachverhaltes durch das anfragende Finanzamt – an denen er als Leasingnehmer aufgetreten war).

Der Beschwerdeführer hatte berufliche Berührungspunkte zum Immobilienbeziehungsweise Leasinggeschäft (zumal er bis zum Jahr 2002 bei der B GmbH & Co KG, die in gegenständlichen Verträgen als Leasinggeber auftrat, als Niederlassungsleiter für C beschäftigt und in die Abwicklung und Gestaltung der Leasingverträge eingebunden war).

Die Nutzung des Vermögens durch Fruchtziehung blieb lediglich im Hintergrund und die Vermögensverwertung stand entscheidend im Vordergrund.

Zusätzlich wird auf die Ausführungen im Bericht über die Außenprüfung verwiesen.

Aus diesem Grund ist die Berufung abzuweisen.“

Am 18. Februar 2014 übermittelte der Beschwerdeführer ein mit 13. Februar 2014 datiertes Schreiben, welches den Titel Vorlageantrag gemäß § 264 BAO (wohl gemeint betreffend die Einkommensteuer 2008), Ergänzung Vorlageantrag vom 16. Juni gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 (68/2007/E) trägt.

Darin begehrte der Beschwerdeführer weiterhin die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 und die Einkommensteuer 2008 mit dem ursprünglich vorgeschriebenen Betrag von € 2.748,70 sowie keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei der Ermittlung des Einkommens für die Jahre 2007 und 2008 festzusetzen und € 43.625,02 als außergewöhnliche Belastung für den Umbau des Nassbereiches, der Dusche, des Bades, der Infrarotkabine, der Sauna und des Schwimmbades anzuerkennen.

In einem stellte der Beschwerdeführer einen Antrag auf mündliche Verhandlung und Entscheidung über die Beschwerde durch den Senat.

In der Begründung brachte der Beschwerdeführer wortwörtlich vor, wie in der Ergänzung der Begründung zur Bescheidbeschwerde vom 31. Januar 2014 (siehe oben), ohne in irgendeiner Weise auf die Begründung der Beschwerdeentscheidung datiert vom 10. Februar 2014 einzugehen.

Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht:

Einer Aufforderung des Bundesfinanzgerichts folgend brachte der Beschwerdeführer ein als Gutachten zur Frage der Gewerblichkeit der Abtretung von Optionsrechten aus Immobilienleasingverträgen bezeichnetes Schriftstück, welches als von einem Universitätsprofessor und Verfassungsrichter verfasst bezeichnet wurde, am 24. Juli 2015 beim Bundesfinanzgericht ein.

Darin wurde das oben im Rahmen der Außenprüfung und auch im Vorbringen des Beschwerdeführers geschilderte Geschehen nochmals dargestellt und insofern das bisherige Vorbringen des Beschwerdeführers wiederholt.

Danach wird erläutert, dass der Schriftenersteller im Auftrag des Beschwerdeführers die Rechtsfrage klären sollte, ob der Verkauf der oben dargestellten Optionsrechte im Jahr 2008 (nicht erwähnt wird das Jahr 2007) nach der Ansicht des Schriftenerstellers als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu werten sei.

Die übereinstimmend von den Parteien bereits vorher zitierte ständige Judikatur und Lehre zum grundsätzlichen Vorliegen von Einkünften aus Gewerbebetrieb, detailliert auch zur Anwendung dieser Grundsätze auf den Handel mit Optionsrechten zum Erwerb von Grundstücken darstellend, widmete sich der Schriftenverfasser dann der als

Parteivorbringen anzusehenden Beweiswürdigung, neuem Sachverhaltsvorbringen und deren rechtlicher Beurteilung im konkreten Fall des Beschwerdeführers.

So wurde in Abrede gestellt, dass der Beschwerdeführer beim Erwerb der Optionsrechte bereits beabsichtigt habe, diese später weiterzuverkaufen, sondern habe der Beschwerdeführer eigentlich die ihm im Jahr 2008 nach dem Verkauf der anderen die verbliebenen fünf Optionsrechte zum Erwerb der Immobilien ausüben wollen, dies sei aber mangels zustande gekommener Fremdfinanzierung gescheitert.

Auch der wiederkehrende Verkauf von Optionsrechten in den Vorjahren habe nur den Zweck verfolgt, die Leasingobjekte in einem Gebäude zu konzentrieren, um dadurch die Vermietbarkeit der dort bestehenden Mitobjekte des Beschwerdeführers zu verbessern.

Das planmäßige Vorgehen des Beschwerdeführers habe darauf abgezielt, die Immobilien zu erwerben und Einkünfte aus Fruchtziehung zu erzielen. Sein Fachwissen könne zu keiner anderen Beurteilung führen.

Weiter stellte der Schriftenverfasser Judikatur und Lehre zur Abgrenzung von Vermögensverwaltung und gewerblichen Einkünften dar. Dabei brachte er nochmals vor, dass der Beschwerdeführer nur Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung habe erzielen wollen und seine Optionsrechte nur erworben und verkauft habe, um die Vermögensnutzung durch Fruchtziehung zu optimieren und spekulierte darüber, dass es dem Beschwerdeführer ohne Eintritt der Wirtschafts- und Finanzkrise möglich gewesen wäre, die Fremdmittel zum Erwerb der 2008 verbliebenen Immobilien durch Ausüben der Optionsrechte aufzubringen.

Danach meinte der Schriftenverfasser, dass beim Gesamtbild der Verhältnisse als Element der Beweiswürdigung der Unterschied zwischen Optionsrechten zum Erwerb von Liegenschaften und den im Rahmen eines Immobilienleasinggeschäftes eingeräumten Optionsrechten zum Erwerb einer Liegenschaft nach langjähriger Nutzungsdauer zu unterscheiden sei. Beim Beschwerdeführer habe seine Tätigkeit (mangels von vornherein gegebener Veräußerungsabsicht) den Rahmen der Vermögensverwaltung nicht überschritten. Ein plötzlicher Entschluss, nachdem klar geworden sei, dass er am Kapitalmarkt keine ausreichenden Fremdmittel erhalten würde, die restlichen Optionsrechte zu verkaufen, könne allenfalls zum Beginn gewerblicher Tätigkeit in diesem Zeitpunkt mit Einlage der Optionsrechte im Jahr der Veräußerung geführt haben.

In der mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat am 11. August 2015 brachte der Beschwerdeführer noch vor, dass der Beschwerdeführer als zu 50% behindert gelte und es auch Aufwendungen gegeben habe, welche ohne Selbstbehalt anerkannt worden seien. Im Rahmen der Beschwerde gehe es um die Umbaumaßnahmen im Nassbereich, im Schwimmbad, Infrarotkabine und Whirlpool. Beim Schwimmbad seien Abstufungen für Therapieübungen und flache Einstiegsstufen eingebaut worden. Deshalb habe der Beschwerdeführer eine neue Schwimmbadfolie und eine neue Schwimmbadtechnik benötigt. Nur diese Aufwendungen seien als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht worden. Alle anderen Baumaßnahmen, die rundherum durchgeführt worden

seien, nicht. Das Bad sei als solches umgebaut worden. Die Badewanne und die Dusche seien durch solche ersetzt worden, welche keine Einstiegstufen hätten und zwei Sitzflächen und eine Dampfdüse installiert worden. Es seien auch noch die Wärmekabine und ein Dampfbad, welche schon vorhanden gewesen seien, neu gemacht worden. Der Beschwerdeführer habe zwar keine Behinderung im Gehapparat, jedoch sei es möglich, dass durch seine Unfallverletzung im Schulterbereich und die daraus sich ergebende Schonhaltung in Zukunft Bandscheibenvorfälle auftreten könnten. Das Haus sei in den Jahren 1991 und 1992 errichtet worden und die vorhandene Einrichtung der Nassräume noch voll funktionsfähig gewesen. Der Beschwerdeführer habe nur jene Aufwendungen steuerlich geltend gemacht, von denen er annahm, dass sie unmittelbar mit der Behinderung in Zusammenhang gestanden seien. Die übrigen Umbauten und Ergänzungen, wie etwa den neuen Boden oder die Zahlungen an den Elektriker habe er nicht geltend gemacht. Es habe sich etwa um 40% der Gesamtkosten gehandelt. Ärztlich seien diese Umbaumaßnahmen nicht direkt verordnet worden, sondern habe sich die ärztliche Verordnung und der Ersatz der Krankenkasse auf die therapeutische Behandlung bei Ärzten und Physiotherapeuten beschränkt, was von Dr. W überwacht worden sei. Dabei sei er bis nach Wien und Innsbruck gereist, jedoch meist in seinem Heimatort behandelt worden. Alle Unterlagen und Rechnungen zu den außergewöhnlichen Belastungen im Jahr 2008 habe der Beschwerdeführer schon vor der abgabenbehördlichen Außenprüfung dem Finanzamt vollständig vorgelegt und sei dies alles im ursprünglichen Einkommensteuerbescheid anerkannt worden. Bei der Wiederaufnahme des Verfahrens im Rahmen der Außenprüfung habe der Beschwerdeführer die größte Mühe gehabt, die mittlerweile vernichteten Unterlagen erneut vorzulegen, beziehungsweise von den Lieferanten erneut zu beschaffen. Als interessant empfinde der Beschwerdeführer die divergierende Judikatur des Unabhängigen Finanzsenates zur Frage, ob normale Gebrauchsgegenstände, wie etwa einen Computer, für Behinderte als außergewöhnliche Belastung absetzbar sein sollen, wenn er diese aufgrund seiner Behinderung benötigt. Wesentlich sei, dass hier für einen Aufwand gezahlt werde, dem sich der Behinderte nicht entziehen könne. Zwar wäre eine allfällige Luxustangente zu berücksichtigen, doch sei dieses Geld nicht disponibel. Im Fall des Beschwerdeführers bedeute dies, dass er den Nass- und Badebereich habe umbauen müssen, um ihn weiterhin nutzen zu können. Zwar sei dies eine Frage von Luxus oder nicht Luxus, doch sei eine Normalausstattung eine klassische außergewöhnliche Belastung.

Der Beschwerdeführer habe es als Angestellter einer Leasinggesellschaft geschafft, bei Investoren Interesse dafür zu wecken, ein Büro- und Dienstleistungszentrum zu finanzieren und bei künftigen Leasingnehmern diese Flächen allenfalls anzumieten. Dabei sei er nicht Gesellschafter der Errichtungsgesellschaft gewesen. Die D Bauträger GmbH & CO KG, an welcher der Beschwerdeführer beteiligt gewesen sei, sei entgegen ihres Namens keine Bauträgersgesellschaft gewesen, sondern habe sich bei zwei Projekten allein mit Vermietung und Verpachtung beschäftigt. Bauträger seien die D und die I Immobilien gewesen. Für das Anmieten als Leasingnehmer habe man

die entsprechende Bonität nachweisen müssen. Der geleaste Fläche stehe ein entsprechendes Leasingobligo gegenüber. Es sei nicht einfach möglich gewesen, eine beliebige Fläche zu leasen, um nach 15 Jahren Kündigungsverzicht, das zu einem fixen Preis bestehende Ankaufsrecht steuerfrei zu verkaufen, sondern man habe nachweisen müssen, die Bonität zu besitzen, das Leasingobligo zu bedienen. Der Beschwerdeführer habe beim ersten Gebäude zwei Büroflächen geleast und sich 15 Jahre mit den Mietern und dem Finanzamt, welches die anfänglichen Verluste nicht habe von vornherein anerkennen wollen, herumgeschlagen. Da es mit dem ersten Objekt so gut gelaufen sei, habe er bei drei weiteren im Laufe der Jahre bis 2000 weitere Leasingflächen erworben, um im Alter Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen. Der Erfolg des Geschäftsmodells der Dienstleistungszentren habe andere Konkurrenten auf den Markt gerufen. Es seien vier weitere große Komplexe errichtet worden. Dadurch sei es zu einem lokalen Überangebot an Büroflächen gekommen. Der Beschwerdeführer habe aus seinen Erfahrungen in den Jahren 1994 bis 2000 erkannt, dass es schwierig sei, Büroflächen in verschiedenen Gebäuden zu vermieten. Das Leasingmodell zeichne sich durch seine Flexibilität aus. Es sei möglich, größere Büroflächen zu erwerben, ohne Grunderwerbsteuer oder andere Abgaben zu bezahlen. Man könne einem Leasingvertrag beitreten und so diese Flächen ebenfalls bewirtschaften. Wenn man den Leasingvertrag erfülle, erwerbe man ein Ankaufsrecht. Wenn man nun diesen seit zehn bis zwölf Jahren erfüllt habe, wisse man, dass man noch drei bis vier Jahre bis zum möglichen Erwerb habe. Wenn man dieses Objekt mit einem anderen tauschen wolle, ermittle man den aktuellen Wert mit einem normalen Bewertungsverfahren und wenn der Verkehrswert über dem fixen Ankaufrispreis nach dem Ablauf der Leasingzeit liege, habe das Ankaufsrecht einen Wert. Der Beschwerdeführer habe, nachdem er die Entwicklung auf dem lokalen Büromarkt erkannt habe, sich entschlossen seine Flächen in einem Gebäude zu konzentrieren und die anderen Flächen abzugeben. Wenn man das Gesamtleasingobligo über die Laufzeit bis zum Ankaufsrecht berücksichtige, habe der Beschwerdeführer aus dem Verkauf des Optionsrechtes 2007 nur eine Rendite von 0,1 oder 0,2 Promille erzielt. Trotz des Vermietungs- und Steuerrisikos habe der Beschwerdeführer aus der Vermietung seiner geleaste Objekte einen Gesamtüberschuss von € 35.000,00 über einen Zeitraum von 13 Jahren erzielt. Als das erste Dienstleistungszentrum gebaut worden sei, sei noch nicht absehbar gewesen, wie viele weitere noch errichtet werden würden. Mittlerweile seien es neun. Ab dem vierten habe der Beschwerdeführer gesehen, dass sich das nicht mehr rechne und sei keine weiteren Leasingverträge mehr eingegangen. Es seien bis dahin eben zufällig mehrere Leasingverträge in insgesamt vier Gebäuden gewesen. Das Büro des steuerlichen Vertreters im ersten Gebäude habe ursprünglich nur zwei Büroräume umfasst, bestehe aber nunmehr aus vier. Auch der Beschwerdeführer sei bestrebt gewesen, größere Flächen in einem Gebäude zu besitzen, um so auf die Bedürfnisse der Mieter besser eingehen zu können. Es sei etwas überzogen, deshalb von einer großen Anzahl von Leasingverträgen zu sprechen. Es stelle sich die Frage, wenn der Beschwerdeführer darauf abgezielt habe, nach 15 Jahren steuerfrei die Optionsrechte zu verkaufen, aus welchem Grund in den später gebauten Dienstleistungszentren

nicht weitere Flächen erworben habe. Es werde ignoriert, dass er sich nach sieben Jahren entschlossen habe, sich auf ein Gebäude zu konzentrieren. Er habe die anderen Flächen abgeben müssen, da die B beim Leasingvertragsbeitritt geprüft habe, ob der Beschwerdeführer noch über ausreichende Bonität für den Erwerb weiterer Flächen gehabt habe.

Zur Frage, ob dies vielleicht der Grund gewesen sei, dass es dem Beschwerdeführer nicht mehr möglich gewesen sei, sich an weiteren Dienstleistungszentren durch Leasingverträge mit einer Option auf den Erwerb der Liegenschaft zu einem fixen Ankaufrispreis zu beteiligen, erklärte der Beschwerdeführer, er habe ein Schreiben, dass der Leasinggeber verlange, dass er das Leasingobligo jährlich im Vorhinein zahlen müsse. Er habe genau € 400.000,00 an Sicherheitsleistungen erbracht. Gesamteigentümer der Leasingfläche sei der Leasinggeber. Erst am Ende erfolge die Verwertung der einzelnen Büros. Am Anfang sei es zum Beispiel so gewesen, dass ein Steuerberater 100 m² anmieten habe wollen. Später habe er Flächen dazu nehmen wollen, dann sei eben der Leasingvertrag aufgestockt worden. Er müsse Vertragsnummern vergeben, ansonsten bringe er seine oder die Buchhaltung des Leasinggebers durcheinander. Er müsse der Hausverwaltung Einheiten mitteilen, für welche die Betriebskosten berechnet würden. Deswegen seien interne Verrechnungskreise angelegt worden. Dennoch sei es immer um ein Gesamteigentum gegangen. Der Leasinggeber habe sich gleichsam verpflichtet nach Ablauf der Grundmietzeit am Ende des Kündigungsverzichts selbständige Einheiten zu parifizieren. Zum Zeitpunkt des Abschlusses der Leasingverträge habe es sich um Verträge sui generis gehandelt, in welchen sich der Beschwerdeführer sich verpflichtet habe, 180 Raten zu bezahlen. Kein wirtschaftlich Denkender würde der Leasinggesellschaft die Abschreibung und die Fremdzinsen zahlen und dies ohne weiteres Tun hinnehmen. Dies würde jeder kaufmännischen Vernunft widersprechen und sei dies selbstverständlich ein Teil des Vermögensaufbaus. Er zahle die Leasingraten und vermiete. Dies sei von seinem Arbeitgeber selbstverständlich geprüft worden. Er habe wie jeder andere die Mindestrendite erwirtschaften müssen. Es habe Vorstände gegeben, die verlangt hätten, dass er entsprechende Sicherheiten leiste und er habe Restschuldversicherungen abschließen müssen. Er habe sich die Mühe gemacht, sich auszurechnen, dass er (an Leasingraten) insgesamt € 770.000,00 habe bezahlen müssen. Im ersten Dienstleistungszentrum habe er anfangs vier aufzuschließende Büroeinheiten besessen, welche zerlegt ganz anders ausgesehen hätten. Leasingverträge seien ein flexibles Modell. Er habe formell Verrechnungskreise vergeben müssen, ansonsten sei es niemandem mehr möglich, so etwas zu verwalten. Nach dem Zahlen von 180 Raten hätte er das Ankaufrisrecht erhalten. Der Begriff Optionsrecht sei in den Verträgen nirgends erwähnt, doch habe er damit das Recht aus dem Leasingvertrag auszusteigen und die Liegenschaft zu erwerben. Beim Nichtausüben der Option laufe der Leasingvertrag weiter, da dieser auf unbestimmte Zeit abgeschlossen sei. Nur der Kündigungsverzicht ende nach 180 Monaten. Der Gesetzgeber schreibe vor, dass es in diesem Zeitraum keine Grundamortisation durch die Leasingraten geben dürfe und linear abgeschrieben

werden müsse. Es sei durch alle Instanzen geprüft worden, ob es sich hier wirklich um Leasingverträge und nicht etwa Mietkauf oder Ratenkauf gehandelt habe. Es habe sich um anerkannte Leasingverträge gehandelt.

Auf die Frage, aus welchem Grund der Beschwerdeführer, wenn er € 500.000,00 benötigt habe, um die Optionsrechte auf den Erwerb der Liegenschaften auszuüben und € 550.000,00 für deren Verkauf erhalten habe, nicht einen Teil seiner Ankaufsrechte verkauft habe, um den Rest der Ankaufsrechte auszuüben, um damit, wie behauptet immer schon beabsichtigt, in Zukunft Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen, antwortete der Beschwerdeführer, dass einzelne Losgrößen nicht sinnvoll gewesen seien.

Auf die Frage, wie viele Mieter der Beschwerdeführer letztlich in seinem Dienstleistungszentrum gehabt habe, erwiderte dieser, dass es sich um sechs oder sieben gehandelt habe.

Auf den Vorhalt, dass sich die Leasingflächen daher wohl auch teilen ließen, entgegnete der Beschwerdeführer, dass es sich ursprünglich um zwei Leasingverträge und einen Mieter gehandelt habe.

Die Frage, ob es unmöglich gewesen sei, einen Teil der Optionsrechte weiterzugeben und einen Teil zu behalten, verneinte der Beschwerdeführer und erklärte, dass wenn er etwa zwei Leasingverträge und drei Mieter habe, sich dies mit dem Leasingvertrag überschneide. Der Kunde, habe gar nicht gewusst, welcher Leasingvertrag den Mietvertrag zugrunde gelegen sei.

Auf den weiteren Vorhalt, dass es allenfalls möglich gewesen wäre Leasingflächen abzutauschen, wie es der Beschwerdeführer mit den übrigen Gebäuden gemacht habe, erklärte der Beschwerdeführer, dass wenn dann etwa 20 m² Restfläche bleiben würden, er nicht wisse, was er damit tun solle. So etwas lasse sich nicht parifizieren. Das sei dann ein technisches Problem. Die Büroflächen seien in der tatsächlichen Nutzung teilweise anders gewesen als in den ursprünglichen Leasingverträgen. Den Versuch der Vermögensbildung habe er unternommen. Er hätte einen Teil gehabt und der Käufer der Optionsrechte. Aber so etwas würde sich nicht rechnen. Ein Abtausch hätte nicht funktioniert und wäre dies auch bautechnisch nicht möglich gewesen und hätte der Beschwerdeführer erwartet, dass kleine Einheiten unwirtschaftlich seien. Dies sei in der Vorstellung einfacher als in der Praxis. Es müsste erst korrekt parifiziert werden und dann müssten grundbücherliche Eintragungen vorgenommen werden. Das funktioniere nach Wohnungseigentumsrecht nicht. Es müsse eine gewisse Mindestgröße erfüllt werden. Eine Differenz zwischen Wohnungseigentum und Parifikat werfe alles durcheinander. Eine Eintragung sei dann nicht mehr möglich und habe der Leasinggeber als Eigentümer ein „*mordsmäßiges*“ Einspruchsrecht. Der Leasinggeber verpflichte sich nach 15 Jahren dies ordnungsgemäß durchzuführen, wenn es zu Überschneidungen zwischen einzelnen Leasingverträgen komme und deshalb das Parifikat nicht durchführ sei implodiere de facto das ganze Modell.

Auf den Hinweis, dass es sich um die erste Parifikation handeln würde und es bis zu diesem Zeitpunkt für die Liegenschaft nur einen Eigentümer gegeben habe, nämlich den Leasinggeber und es deshalb möglich wäre, bei der ersten Parifizierung eine beliebige Fläche den neuen (Wohnungs-) Eigentümern zuzuweisen und der Rest reines Vertragswerk zwischen den Beteiligten sei, antwortete der Beschwerdeführer, das man dazu die Zustimmung des Leasinggebers benötige.

Zum Einwand, dass es wohl möglich sein müsse, die Option nur für bestimmte Flächen auszuüben, um damit die Vermögensbildung für das Alter zu verwirklichen, gab der Beschwerdeführer bekannt, dass durch das Realisieren der gesamten stillen Reserven auch eine gewisse Vermögensbildung für das Alter passiert sei. Es sei der teilweise Verkauf der Optionsrechte deshalb nicht vorgenommen worden, weil es aus der Erfahrung heraus beim Verwalten der Flächen einfach als sinnvoll erachtet worden sei, das nur in eine Hand zu geben, die das verwaltet. Er sei nur an einer Gesellschaft beteiligt gewesen, welche ausschließlich Vermögensverwaltung gemacht habe, zu 25%. Diese Gesellschaft habe auch einen Teil des ersten Dienstleistungszentrums besessen. Am Schluss habe er alle Optionsrechte an eine Gesellschaft verkauft, an welcher er zu 100% beteiligt gewesen sei. Er habe aber weder eine Immobilienmaklertätigkeit noch sonst eine Maklertätigkeit ausgeübt. Die Dienstleistungszentren würden von einer Gesellschaft verwaltet, welche seinem ehemaligen Arbeitgeber gehöre. Er selbst habe keine Verwaltungstätigkeit an den Immobilien. Wenn ihm ein Mieter ausgefallen sei, habe er versucht einen neuen zu finden. Dadurch seien seine Einnahmen eben etwas weniger geworden. Er habe aber nie Marketingmaßnahmen wie etwa Annoncen gesetzt. Seine Tätigkeit sei bisher als Vermietung und Verpachtung, also als vermögensverwaltende Tätigkeit anerkannt worden. Damals habe die Volksbanken AG die Mehrheitsbeteiligung an der B gehabt. Es sei ihm gesagt worden, dass er nur ein gewisses Obligo haben dürfe, darüber hinaus wäre es vorstandspflichtig, wenn Mitarbeiter etwas haben wollten. Wenn der Geschäftsführer zugestimmt habe, dann sei es auch so gemacht worden. Es seien immer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gewesen. Es sei ihm empfohlen worden, es über Treuhänder zu machen. Trotzdem habe er Sicherheiten erfüllen müssen. Er könne Geschäftsführungsberichte vorlegen, aus denen hervorgehe, dass er die gleichen Sicherheiten zu erfüllen hatte wie andere. Teilweise sei ihm die Jahresleasingrate vorgeschrieben worden, teilweise habe er dafür sogar Wertpapiere verpfänden müssen und Restschuldversicherungen abschließen müssen. Es sei nicht so einfach, ohne zusätzliches Vermögen Leasingverträge einzugehen. Er habe eine persönliche unbeschränkte Haftung als Einzelperson, wenn ein Obligo von einer Million eingehe. Im Jahr 2008 habe keiner gewusst, wer als Unternehmer die Wirtschaftskrise überstehen werde. Der Immobilienmarkt sei ab 2009 komplett eingebrochen. Der Verkehrswert der Liegenschaften sei durch ein Gutachten belegt und habe rund € 1.400,00 pro m² betragen. Dieser Wert sei 2009 auf € 1.000,00 und später auf € 700,00 gesunken. In dieser Phase hätten die Banken für Büroflächen einen Eigenkapitalanteil von sage und schreibe 30% verlangt. Das habe 2008 bereits angefangen. Er habe erst 2008 mit den

Banken über eine Fremdfinanzierung gesprochen, welche teilweise nicht einmal Angebote erstattet hätten.

Auf Nachfragen erklärte der Beschwerdeführer, dass er, trotzdem der Finanzierungsbedarf für das Ausüben der Option auf 15 Jahre im Voraus absehbar gewesen sei, erst im Jahr 2008 begonnen habe, sich um eine allfällige Fremdfinanzierung zu kümmern. Wenn der Leasingvertrag nicht gekündigt worden wäre, wären die Optionen 2009 oder 2010 erloschen. Es sei seine persönliche Entscheidung gewesen, wohin die Immobilien kommen sollten. Es sei eine reine Umschichtung gewesen. Bei einer möglichen Fremdfinanzierung für den Ankauf der Liegenschaften, hätten die Banken auf einer Eintragung im Grundbuch bei seinen Privatliegenschaften bestanden. Das habe er nicht gewollt. Im Jahr 2008 sei überhaupt keine Finanzierung mehr aufzutreiben gewesen. Keiner habe gewusst, wohin die wirtschaftliche Entwicklung führen werde. Mit dem Konkurs der Lehman Brothers sei der Finanzmarkt in Österreich tot gewesen. Das sei ganz außergewöhnlich gewesen und gebe es in X immer noch unglaublich viele Flächen zu haben. Er habe in Summe bei den Gebäuden € 700.000,00 an Anzahlung geleistet. Wenn es nur um die Optionsrechte gehe, habe er Zahlungen von € 560.000,00 geleistet. Beim Mietbespiel seien vom Jahr 1994 bis zum Zeitpunkt der Übertragung der Optionsrechte Zahlungen von € 540.000,00 bis € 550.000,00 geleistet worden. Das sei teilweise Aufwand, teilweise Mietaufwand gewesen. Zu Beginn habe er eine Leasingsonderzahlung geleistet, weil sonst sein Arbeitgeber ihm das Leasingobligo nicht zugelassen hätte. Er habe Sonderzahlungen, Eigenleistungen und entsprechende Mittel aufbringen müssen. Würde ein Gewerbebetrieb unterstellt werden, wäre dieser erst 2008 entstanden und müsste die Einlage entsprechend bewertet werden.

Seinen Ausführungen entsprechend stellte der Beschwerdeführer den Antrag seiner Beschwerde stattzugeben, beziehungsweise in eventu einen Gewerbebetrieb erst ab 2008 anzunehmen und den Einlagewert der Optionen aus Leasingverträgen mit dem tatsächlichen Verkaufswert anzunehmen.

Der Vertreter des Finanzamtes bracht vor, dass es auch schon in der Vergangenheit den Verkauf von Optionsrechten durch den Beschwerdeführer gegeben habe. Zu diesem Zeitpunkt habe die Finanzverwaltung die Meinung vertreten, dass es sich um sonstige Einkünfte im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 gehandelt habe und sei schließlich hinsichtlich der Einkommensteuer 1995 vom Verwaltungsgerichtshof eines Besseren belehrt worden. Der Verkauf von Optionsrechten im außerbetrieblichen Bereich sei maximal als Spekulationstatbestand zu erfassen. Der Veräußerungsvorgang 2003 sei analog zu den Verkäufen 2007 und 2008 zu sehen. Das Finanzamt sei gemeinsam mit der steuerlichen Vertreterin des Beschwerdeführers an den Bundesweiten Fachbereich herangetreten und dieser habe aufgrund der Anzahl der Verträge die Ansicht vertreten, dass die daraus geschöpften Erträge bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb zu erfassen seien. Der Umfang der vom Beschwerdeführer entfalteten Tätigkeit lasse darauf schließen, dass er (auf dem Gebiet des Immobilienleasings) ein absoluter Fachmann sei und sei er auch in derartigen Unternehmen tätig gewesen. Er habe die Möglichkeit besessen, sein

Verhalten entsprechend zu planen, es umzusetzen und entsprechende Einkünfte zu erzielen. Es sei möglich, dass er durch die vergangenen zwei Verfahren, in welchen derartige Einkünfte als nicht steuerbar behandelt worden seien, ermuntert worden sei, den Weg der Übertragung der Optionsrechte und die Vermietung weiterzuführen. Das habe den Vorteil, dass er hohe Anschaffungskosten für die Absetzung für Abnutzung habe und bei der Veräußerung an die ihm zu 100% gehörende GmbH, der Erlös nicht steuerbar wäre, wenn man dies als außerbetriebliche Einkünfte betrachten würde. Es seien beim Beschwerdeführer alle im § 23 EStG 1988 aufgezählten Kriterien erfüllt und die Gewerblichkeit gegeben. Neun Leasingverträge bekomme man nicht zufällig und verwerte diese dann. Es handle sich um einen planmäßigen Aufbau und die planmäßige Verwertung.

Bei der außergewöhnlichen Belastung stehe fest, dass der Beschwerdeführer einen Unfall erlitten und entsprechende gesundheitliche Leiden, welche einer entsprechenden Behandlung bedürfen, davongetragen habe. Das Finanzamt habe auch die laufenden Aufwendungen, welche in diesem Zusammenhang anfallen würden, immer in den Bescheiden entsprechend berücksichtigt. Nur die jetzt strittigen (Bau-) Maßnahmen in den Jahren 2007 und 2008 seien nicht dazu geeignet, sie als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen. Der Verwaltungsgerichtshof betrachte es als notwendig, dass es für Behandlung auch eine laufende Betreuung de facto geben müsse. Das heiße, dass es im Rahmen einer ärztlichen Verordnung für eine physikalische Therapie eines festen Trainingsplans und einer regelmäßigen Überwachung dieser Selbstübungseinheiten bedürfe. Im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 4. September 2014 zu den Fitnessstudios habe der Verwaltungsgerichtshof im Prinzip entschieden, was zum Thema der privaten Investitionen zur Gesundheitsförderung schon langjährig judiziert werde. Danach könne den Argumenten des Beschwerdeführers nicht näher getreten werden. Die Schreiben des Dr. W könnten nicht als Verordnung gesehen werden, da der Text nur die Maßnahmen des Beschwerdeführers gutheiße.

Bei der Gewerblichkeit des Optionshandels aus Immobilienleasingverträgen zeige die ganze Komplexität (des Vorgehens des Beschwerdeführers) eindeutig in die Richtung, dass es um mehr gehe als bloße Vermögensverwaltung. Es sei von Treuhandverträgen, Beitritten und Abtretung und dergleichen die Rede. Das Finanzamt sei nicht der Meinung, dass der Gewerbebetrieb erst 2008 entstanden sei.

Dementsprechend beantragte der Beschwerdeführer die Abweisung der Beschwerden.

Zusätzlich legte der Beschwerdeführer noch ein weiteres Schreiben des Dr. W datiert vom 19. September 2007 vor, welches wörtlich lautet:

„Der Beschwerdeführer war bei uns im Jahre 2007 mehrere Male in der Ordination insbesondere am 14. März 2007 am 29. März 2007 und 27. April 2007 sowie auch am 18. September 2007. Bei dem Patienten handelt es sich um Zustand nach Verkehrsunfall mit langjährigen Beschwerden im Bereiche der Halswirbelsäule, Verletzung der Bandscheibe, Narbenbildung. Pseudoradikuläre und Radikuläre Beschwerden im Bereiche

der Hals und Lendenwirbelsäule mit Gefühlsstörungen in den Händen. Die Behandlung erfolgte durch Infiltrationen, Mobilisierungen, Segmenttherapien auch stationäre Behandlungen im Jahr 2007 im orthopädischen Spital zur weiteren Rehabilitation. Die Anschaffung von diversen behindertengerechten Anlagen zu Hause wie Whirlpool, Kälte, Wärmekammer, Wärmekabine sowie später Lift sind sicher aufgrund der Verletzungen indiziert. Operative Maßnahmen wären alla Long ebenfalls ins Auge zu fassen. Es war prinzipiell ein erhöhter Aufwand im Jahr 2007 gegeben.“

Die Anträge des Beschwerdeführers, die mündliche Verhandlung zu vertagen, da einer seiner steuerlichen Untervertreter, der Verfasser des Schriftsatzes vom 24. Juli 2015, ursprünglich wegen Urlaubs, nunmehr wegen eines Termins beim Verfassungsgerichtshof, an der Teilnahme gehindert sei, sowie den Inhalt des Schreibens vom 24. Juli 2015 in der mündlichen Verhandlung zu diskutieren, wurden nach Beratung durch den Senat mit der Begründung abgewiesen, dass das als Gutachten bezeichnete Schriftstück als Beweismittel vorgelegt worden sei. Soweit dieses Sachverhaltsvorbringen enthalte, werde dies bei der Feststellung des Sachverhaltes und der Beweiswürdigung berücksichtigt. Die vom Beschwerdeführer darin vorgebrachten Rechtsmeinungen, seien der rechtlichen Würdigung durch das Gericht zu unterziehen. Der Antrag auf Erörterung des Schreibens mit dem Schriftenverfasser sei kein beachtlicher Beweisantrag, da die Frage, ob eine bestimmte Norm auf einen Sachverhalt anwendbar sei oder nicht, eine Rechtsfrage und keine Tatsache sei, welche durch eine Beweisaufnahme erwiesen werden könne. Außerdem müssten Beweisanträge eine konkrete und präzise Angabe des Beweisthemas, welches mit dem Beweismittel erwiesen werden solle, angeben, was hier fehle. Beweisanträge, welche nicht ausreichend erkennen lassen würden, welche konkreten Tatsachbehauptungen damit bewiesen werden sollen, müsse nicht entsprochen werden. Die Frage „*der Gewerblichkeit der Abtretung von Optionsrechten*“ sei insgesamt Gegenstand des Beschwerdeverfahrens. Der Antrag, das Schreiben vom 24. Juli 2015 mit dem Schriftenverfasser zu erörtern, entbehre daher jeglicher Angabe zum gewünschten Beweisthema, wodurch auch die Vertragungsbitte ins Leere gehe.

Beweiswürdigung und sich daraus ergebender entscheidungsrelevanter Sachverhalt:

I. Einkünfte aus dem Verkauf von Optionsrechten:

Die Verfahrensparteien sind sich an sich über die Geschehnisse und die Handlungen des Beschwerdeführers in weiten Teilen einig, beziehungsweise stimmt der Beschwerdeführer den Feststellungen der Abgabenbehörde implizit zu, will jedoch die vorhandenen Beweise anders als die Verwaltungsbehörde würdigen und kommt auf diese Weise auch zu einer anderen rechtlichen Beurteilung. Keine Übereinstimmung besteht in der Frage, ob der Beschwerdeführer von vornherein beabsichtigt hat, Optionsrechte aus Immobilienleasingverträgen immer wieder zu veräußern, um daraus planmäßig Einkünfte (aus Gewerbebetrieb) zu erzielen oder ob der Beschwerdeführer Optionsrechte aus Immobilienleasingverträge erworben hat, um einerseits Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung durch Untervermietung zu lukrieren und die vermieteten Liegenschaften

später zu erwerben sowie diese Optionsrechte, beziehungsweise die damit verbundenen Leasingrechte immer wieder umzuschichten, um in optimaler Höhe und Form Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erreichen zu können.

An sich finden sich in den Akten der Verwaltungsbehörde und im Vorbringen des Beschwerdeführers auch keine Hinweise, welche darüber hinaus an der Richtigkeit der aufgenommenen Beweise und Beweismittel zweifeln lassen.

Die Darstellung der Parteien ist insofern ergänzungsbedürftig, als bisher nicht detailliert auf die Sachverhaltsfeststellungen im Vorfahren des Beschwerdeführers zur Einkommensteuer 1995 eingegangen wurde. Auch dort hatte sich Beschwerdeführer an einem Leasingvertrag beteiligt, gemeinsam mit anderen dabei das Optionsrecht für den Kauf der nach dem Stadterneuerungs- beziehungsweise Assanierungsgesetzes zu sanierenden und sodann zu vermietenden Liegenschaft erworben und dann für die Aufgabe des Optionsrechtes einen Betrag von öS 4,913.000,00 (anteilig öS 982.600,00) erhalten.

In diesem Verfahren wurde von den Beteiligten an der Vermietungsgemeinschaft, zu denen auch der Beschwerdeführer zählte, die Ansicht vertreten, dass es sich bei dem veräußerten Optionsrecht um einen wesentlichen Vermögensbestandteil, nämlich ein unkörperliches Wirtschaftsgut gehandelt habe, welches nach der damaligen Rechtslage, bei Veräußerung im Privatvermögen zu entsprechender Spekulationsbesteuerung führen könne.

Dass es sich bei einem solchen Optionsrecht, eine Liegenschaft zu einem bestimmten (unter den gegebenen Umständen niedrigeren Preis als den Marktpreis) zu erwerben, wie damals vom Beschwerdeführer behauptet, um einen Vermögenswert handelt, bestätigte der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 28. Mai 2009 (2007/15/0200).

Es muss daher davon ausgegangen werden, dass der Beschwerdeführer bereits vor den oben im Bericht über die Außenprüfung beschriebenen Vorgängen zumindest in einem Fall ebenfalls Optionsrechte aus Leasingverträgen (nämlich das Recht das Leasingobjekt nach Erfüllung des Leasingvertrages [zu einem bestimmten Preis] zu erwerben) genutzt hat, um dadurch Erträge zu erzielen.

Wie im oben wörtlich wiedergegebenen Bericht über die Außenprüfung dargestellt, war der Beschwerdeführer bis 2002 als leitender Angestellter einer Immobilienleasinggesellschaft angestellt und bereits seit 1996 Gesellschafter mehrerer Immobilienleasinggesellschaften (teils auch als Kommanditist, siehe oben). Der Beschwerdeführer besaß auch die entsprechende Gewerbeberechtigung und ist seit 2003 als gerichtlich beeidigter Sachverständiger für das Leasingwesen tätig.

Es kann also kein Zweifel daran bestehen, dass der Beschwerdeführer als ausgewiesener Fachmann für jeden Aspekt des Immobilienleasings und damit in Zusammenhang stehender Optionsrechte anzusehen ist und auch während des ganzen Beschwerdezeitraumes war.

Unzweifelhaft (siehe oben) ist der Beschwerdeführer bei der von der Außenprüfung beschriebenen Reihe von Immobilienleasingverträgen als Leasingnehmer (auch im Wege der Treuhandschaft, um Schwierigkeiten mit seinem Arbeitgeber zu vermeiden) mit dem Recht, die Liegenschaft schlussendlich zu erwerben, aufzutreten, beziehungsweise beigetreten und hat die geleaste Objekte nach seiner eigenen Darstellung weitervermietet.

Die Optionsrechte, die den Leasingverträgen zugrundeliegenden Immobilien zu erwerben, hat der Beschwerdeführer, wie oben von den Verfahrensparteien beschrieben, bis zum Jahr 2008 immer wieder verkauft.

Es ist daher im Rahmen der Beweiswürdigung zu klären, inwieweit es sich beim wiederholten Verkauf von Optionsrechten und den daraus erzielten Einnahmen, um, wie der Beschwerdeführer vorbringt, Vorgänge im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung handelt oder ob das Tätigwerden des Beschwerdeführers bereits eine Intensität erreicht hat, welche die Annahme von gewerblicher Tätigkeit rechtfertigt, wie dies die Abgabenbehörde annimmt.

Für die Abgrenzung von wirtschaftlicher Tätigkeit, welche die Voraussetzungen des § 3 Abs. 3 Z 3 EStG 1988 iVm. § 23 Z 1 EStG 1988 erfüllt (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) von der bloßen Vermögensverwaltung, welche ihre steuerliche Erfassung allenfalls bei den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 27 EStG 1988), den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG 1988) oder bei den sonstigen Einkünften im Sinne des § 29 EStG 1988 finden könnte, hat sich, soweit der Verkauf von Immobilien betroffen ist, eine gefestigte Judikatur herausgebildet, welche von den Verfahrensparteien, aus ihrem jeweiligen Blickwinkel, im Verfahren bei der Verwaltungsbehörde richtig dargestellt worden ist.

Es ist auch der Ansicht beizupflichten, dass die Judikatur und Lehre zum gewerblichen Grundstückshandel aufgrund der Vergleichbarkeit des Handels mit Immobilien mit dem Handel mit dem Recht eine Immobilie aufgrund eines Leasingvertrages zu nutzen und diese Immobilie nach dem Erfüllen bestimmter Voraussetzungen zu erwerben, vergleichbar ist und in der hier vorzunehmenden Beweiswürdigung als Richtschnur dienen kann (und sogar im Bereich der Grunderwerbsteuer gleich behandelt wird, siehe VwGH 26.6.2014, 2012/16/0138).

Die genannte Judikatur hat der Verwaltungsgerichtshof wie folgt zusammenfasst (VwGH 24.06.2010, 2007/15/0033):

"Gemäß § 23 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb diejenigen Einkünfte aus einer selbstständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbstständige Arbeit anzusehen ist.

Eine Tätigkeit, die selbstständig, nachhaltig, mit Gewinnabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unternommen wird, ist nur dann gewerblich, wenn

sie den Rahmen der Vermögensverwaltung überschreitet. Das ist dann der Fall, wenn das Tätigwerden des Steuerpflichtigen nach Art und Umfang deutlich jenes Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist. Es liegt keine Vermögensverwaltung mehr vor, wenn die Vermögensnutzung durch Fruchtziehung in den Hintergrund tritt und die Vermögensverwertung entscheidend im Vordergrund steht. Unter diesen Voraussetzungen führen Grundstücksgeschäfte zu einem gewerblichen Grundstückshandel. Die Veräußerung von Grundstücken wird dann zum gewerblichen Grundstückshandel, wenn sie auf planmäßige Art und Weise erfolgt. Ob Vermögensnutzung oder die Vermögensumschichtung und Vermögensverwertung im Vordergrund stehen, ist eine Sachverhaltsfrage, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu beurteilen ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 24. Jänner 2007, 2003/13/0118). Unterlässt es der Abgabepflichtige, seine Tätigkeit werbend an die Allgemeinheit zu richten, spricht dies gegen eine gewerbliche Tätigkeit (vgl. das hg. Erkenntnis vom 13. September 2006, 2002/13/0059).

Berufliche Berührungspunkte zum Immobiliengeschäft und das damit im Vergleich zu einem nicht in der Branche Tätigen zu unterstellende Fachwissen sind geeignet, das Bild der Planmäßigkeit des Vorgehens zu verstärken (vgl. das hg. Erkenntnis vom 18. Dezember 2001, 99/15/0155). "

Betrachtet man nun die verschiedenen oben geschilderten Indizien, so zeigt sich, dass der Beschwerdeführer schon zu der Zeit als er noch Geschäftsführer einer Immobilienleasinggesellschaft war, begonnen hat (1995), Leasingverträge zur Untervermietung abzuschließen und dazu in einigermaßen regelmäßigen Abständen (einige Jahre) weitere Leasingverträge einzugehen, sodass insgesamt neun Leasingverträge beim Finanzamt aktenkundig sind, aufgrund derer der Beschwerdeführer die geleaste Liegenschaft untervermietet (unter anderem die seines steuerlichen Vertreters) und dazu das Recht erworben hat, allenfalls das Leasingobjekt zu erwerben.

Der Beschwerdeführer bringt dazu vor, dass er dies getan habe, um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen und in der Vergangenheit die Optionsrechte nur veräußert habe, um andere zu erwerben, welche sein Mietangebot insgesamt attraktiver gestalten sollten. Der Gesamtabverkauf 2007 und 2008 sei notwendig geworden, weil er eine Fremdfinanzierung des Ankaufes der Immobilien nicht zustande bringen habe können.

Dazu ist festzuhalten, dass eine Untervermietung einer geleasten Immobilie auch dann möglich ist, wenn man kein Recht besitzt, diese Immobilie nach Ablauf einer im Leasingvertrag festgelegten Frist oder überhaupt zu erwerben. Tatsächlich scheint in den Akten der Verwaltungsbehörde kein Hinweis darauf auf (und hat dies der Beschwerdeführer auch nicht vorgebracht), dass der Beschwerdeführer jemals eines seiner Optionsrechte zum Erwerb einer Liegenschaft ausgeübt hat, auch wenn er nun behauptet, dies immer gewollt zu haben.

Selbstverständlich kann man auch geleaste Objekte, die man untervermietet, wechseln, um sein Vermietungsangebot attraktiver zu gestalten.

Aus dieser Überlegung heraus muss die Untervermietung von geleasteten Liegenschaften einerseits vom regelmäßigen Erwerb und wiederholten Verkauf von Optionsrechten für den Erwerb vermieteter Liegenschaften andererseits getrennt werden.

Sieht man aber die Optionsrechte isoliert, zeigt sich, dass der Beschwerdeführer über Jahre diese regelmäßig von verschiedenen Vertragspartnern, auch wenn diese allenfalls zum selben Konzern gehört haben, erworben und dann wiederholt verkauft hat, was dem typischen Erscheinungsbild gewerblicher Tätigkeit entspricht. Dass er damit Einnahmen erzielen wollte und dabei grundsätzlich verschiedenste Vertragspartner in Betracht gezogen hätte (auch wenn dies de facto immer im gleichen geschäftlichen Umfeld geschehen ist), wird auch vom Beschwerdeführer nicht bestritten.

Besonders berücksichtigungswert erscheinen in diesem Zusammenhang die extensiven beruflichen Kenntnisse des Beschwerdeführers in der Leasingbranche und seine gerichtliche Gutachtertätigkeit auf diesem Gebiet.

Ob jemand geleitet von einem inneren Handlungsentwurf, wenn auch immer wieder angepasst an die sich ändernden äußeren Umstände, also planmäßig vorgeht, ist eine rein subjektive Tatsache, welche nur anhand von nach außen tretenden Handlungen, also indirekt beurteilt werden kann. Ein Vorgehen ohne zweckgerichtetes zukunfts- und ertragsorientiertes Handeln geschieht im Gegensatz dazu rein reaktiv und folgt gleichsam den von außen aufgezwungenen Umständen.

In diesem Zusammenhang kann man davon ausgehen, dass umfassende fachliche Kenntnisse es deutlich erleichtern, selbstbestimmt auf diesem Fachgebiet zu agieren und nicht bloß zum Spielball der von außen herantretenden Ereignisse zu werden.

Anders als der Beschwerdeführer meint, können daher extensive fachliche Kenntnisse nicht nur den Eindruck der bereits vorher festgestellten Planmäßigkeit des Handelns verstärken, sondern auch ein Indiz für die Planmäßigkeit selbst sein, gerade wenn diese Kenntnisse das Fassen eines solchen Planes erst ermöglichen oder deutlich besser möglich machen.

Gerade im Fall des Beschwerdeführers waren es nicht bloß die weitreichende abstrakten Kenntnisse, welche es ihm ermöglichten, wie oben beschrieben zu agieren, sondern sein besonderes Wissen als Angestellter, Geschäftsführer beziehungsweise Gesellschafter, jener Gesellschaften, mit denen er in Geschäftsbeziehung getreten ist und von denen er Leasingverträge mit Option zum Kauf der vermieteten Liegenschaften erworben beziehungsweise, an welche er schlussendlich die Optionsrechte auch wieder verkauft hat. Man kann also gerade sagen, dass der Beschwerdeführer über Insiderwissen verfügt hat, welches er nutzte, um anderen bei diesen Gelegenheiten zuvorzukommen und sein Vermögen zu vermehren. Dies ist ein starkes nach außen getretenes Anzeichen für planmäßiges Handeln des Beschwerdeführers im Zusammenhang mit dem wiederholten Kauf und Verkauf von Immobilienkaufoptionen in Verbindung mit Leasingverträgen.

Dass die zwischen 2003 und 2007 erfolgten An- und Verkäufe nach Darstellung des Beschwerdeführers in Zusammenhang mit dem Versuch stehen, sich bei den gehaltenen Optionsrechten auf einen Gebäudekomplex zu konzentrieren, um dadurch die Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu optimieren, deutet für sich allein in keine bestimmte Richtung. Wenn tatsächlich auf jener einen Liegenschaft Mieter ihre genutzten Flächen vergrößern wollten und der Beschwerdeführer gleichsam im Tausch für die Aufgabe von Leasingverträgen und Optionsrechten in anderen Gebäudekomplexen ihnen diese Flächen zur Verfügung gestellt hat, so hat dies auch den Wert der verbliebenen Optionsrechte im gleichen Maß erhöht, da der Erwerber der Liegenschaft so auf sichere Ertragsaussichten aus der Vermietung an die nun zufrieden gestellten Untermieter, blicken kann.

Darüber hinaus konnte der Beschwerdeführer bei persönlicher Befragung in der mündlichen Verhandlung nicht glaubhaft machen, dass trotz Kenntnis seiner Vermögenslage und der Tatsache, dass sein Arbeitgeber nicht mehr bereit war, weitere Leasingverträge mit ihm einzugehen, weil seine Bonität in Hinblick auf des Leasingobligo dazu nicht mehr ausreichte, rechtzeitig damit begonnen hat, eine allfällige Fremdfinanzierung der Ausübung der Ankaufsrechte ins Auge zu fassen. Dem Beschwerdeführer war von Anfang an bekannt, zu welchem Zeitpunkt die Optionen hätten ausgeübt werden müssen, nämlich 15 Jahre nach dem Beginn der Vertragslaufzeit. Hätte er also tatsächlich vorgehabt, die geleasteten Liegenschaften zu erwerben, so hätte er schon Jahre vor dem kritischen Zeitpunkt im Jahr 2008 Kontakt mit Kreditgebern aufnehmen können, um diesen Erwerb zu finanzieren. Auch ein Ansparen in Kombination mit einem künftigen Kredit, in welcher Form eines Finanzproduktes auch immer, um so eine tragkräftige Eigenkapitalquote zu erreichen, wäre möglich gewesen. Tatsächlich hat sich der Beschwerdeführer aber nur kurzfristig im Jahr 2008 um eine (vollständige) Fremdfinanzierung von € 500.000,00 bemüht und Angebote ausgeschlagen, welche eine grundbücherliche Eintragung der Schuld auf seinen privaten Liegenschaften bedingt hätten (für 30% Eigenkapitalquote). Bedenkt man, dass das Eintragen von Hypothekarverbindlichkeiten im Grundbuch beim Erwerb von Eigenheimen ebenso wie die verlangte Eigenkapitalquote von 30% schon lange durchaus übliche Vertragsgestaltungen sind, der Beschwerdeführer dazu aber nicht bereit war und berücksichtigt man, dass der Beschwerdeführer, wie sich in der mündlichen Verhandlung gezeigt hat, niemals ernsthaft erwogen hat, nur eine oder zwei seiner Optionsrechte zu verkaufen, um den Erwerb der restlichen Liegenschaften zu ermöglichen, so lässt dies nur den Schluss zu, dass der Beschwerdeführer von vornherein und von Anfang an geplant hatte, alle seine Ankaufsrechte aus den Leasingverträgen kurz vor deren Ablauf zu verkaufen. Dies hat er indirekt auch mit der Aussage seines steuerlichen Vertreters, dass der Gesamtverkauf auch eine Art von Vermögensaufbau sei, bestätigt.

Auch das vom Amtsvertreter beschriebene Ziel beim Verkauf der Optionen an die eigene GmbH, dort einen hohen Einkaufspreis anzusetzen und die erwirtschafteten stillen Reserven bei der GmbH nicht zu versteuern, ist zu berücksichtigen.

Dazu kommt, dass, wie der Beschwerdeführer in der mündlichen Verhandlung umfangreich dargestellt hat, die Verwaltung der (zum Teil im Weg der Treuhandschaft) geleasteten Büroflächen mit einem derart hohen Verwaltungsaufwand verbunden war, dass er sich gezwungen sah, eigene Verrechnungskreise einzuführen und fortlaufend fortzuführen, da er es weder den Mietern noch dem Leasinggebern zumuten wollte, die Betriebskosten und Abgaben richtig von den Leasingverträgen den Mietern zuzuordnen und hat aus diesem Grund eine Schnittstelle zwischen Hausverwaltung und Leasinggeber Verfügung gestellt. Dies geht aber über das bei Vermietung und Verpachtung übliche Maß an Aufwand deutlich hinaus.

Nach § 167 Abs. 2 BAO iVm. § 269 Abs. 1 BAO hat auch das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgaben und Beschwerdeverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Dabei reicht es nach ständiger Judikatur aus, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zuletzt VwGH 20.07.2011, 2009/17/0132).

Berücksichtigt man alle oben genannten Elemente, so deuten Berufserfahrung, nichtselbständige Tätigkeit in der Leasingbranche, Beteiligung an mehreren Firmen der Branche, gerichtliche Gutachtertätigkeit, laufender Erwerb von Optionsrechten über verschiedene Jahre und laufender Verkauf dieser Optionsrechte und schlussendliche vollständige Verwertung der Optionsrechte (Einkünfte aus der Untervermietung von Leasingverträgen werden weiterhin erzielt) ohne vorausschauende Versuche des (fremdfinanzierten) Erwerbs, der den Leasingverträgen zugrunde liegenden Liegenschaften und der erhebliche Aufwand in der Abwicklung (Rechnungskreise für Mieter und Leasinggeber sowie Hausverwaltung) in Richtung eines planmäßiges Vorgehens des Beschwerdeführers, das über bloße Vermögensverwaltung hinausgeht.

Andererseits spricht die insgesamt relativ kleine Zahl an Erwerbs- und Verkaufsvorgängen, insbesondere wenn man berücksichtigt, dass diese im Wesentlichen unternommen wurden, um alle Leasingobjekte nachträglich in einem Gebäude zu konzentrieren, eher für ein Vorgehen, das zwar zielgerichtet, aber bloß auf die bestmögliche Fruchtziehung aus dem vorhandenen Vermögen in Form von Mietrechten (Untervermietung) und den Rechten die Mietobjekte zu erwerben, ausgerichtet war. Dies liegt allerdings in der Natur von mit Liegenschaften zusammenhängenden Erwerbsvorgängen.

Es fragt sich allerdings, aus welchen Gründen der Beschwerdeführer darauf im Jahr 2008 darauf verzichtet hat, einen Teil seiner verbliebenen fünf Optionsrechte zu verkaufen, um mit diesem Erlös, so wie er behauptet ursprünglich beabsichtigt, die übrigen Optionsrechte auszuüben und die restlichen Liegenschaften zu erwerben und wie einen Großteil seiner anderen zu vermieten. Die vom Beschwerdeführer dazu in der mündlichen Verhandlung vorgebrachten Argumente beweisen nur, dass er sich mit diesem Gedanken niemals ernsthaft auseinander gesetzt hat.

In der Gesamtsicht wiegen daher die Indizien für eine selbständige, nachhaltige Betätigung, mit der Gewinnabsicht unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr von Anfang an schwerer als jene Elemente, welche gegen einen Gewerbebetrieb mit dem Handel von Optionsrechten aus Immobilienleasing oder dessen Entstehen erst im Jahr 2008 sprechen. Jene ergeben sich nämlich allein aus der Natur des Handels mit Optionsrechten aus dem Immobilienleasing, nämlich dem im Verhältnis zu anderen Geschäftsfeldern langsamen und langfristigen Umsatz und die im Vergleich geringe Anzahl an Geschäftsfällen.

Im Hinblick auf die oben beschriebenen deutlich überwiegend in die Richtung gewerblicher Handel mit Optionsrechten aus Immobilienleasing weisenden Sachverhaltselemente, treten jene, welche für bloße Vermögensverwaltung sprechen würden, in den Hintergrund und wird in diesem Erkenntnis davon ausgegangen, dass die in den Beschwerdejahren angefallenen Veräußerungsgeschäfte von Optionsrechten den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen sind und dies der Beschwerdeführer von Anfang an so geplant hatte. Insofern wird der Ansicht des Finanzamtes, welche sich im oben zitierten Bericht über die Außenprüfung der Beschwerdejahre widerspiegelt, gefolgt und in diesem Punkt die Beschwerde abgewiesen.

II. Außergewöhnliche Belastungen

Die Verfahrensparteien stimmen darin überein und lässt auch der Akteninhalt nur den Schluss zu, dass der Beschwerdeführer tatsächlich die oben beschriebenen Aufwendungen für die Einrichtung von Sauna, Dampfbad Whirlpool, sowie den Umbau des Schwimmbades in den Beschwerdejahren getragen hat. Auch besteht kein Zweifel an der 50%-igen Behinderung des Beschwerdeführers und an dem von ihm mit mehreren Gutachten beschriebenen Gesundheitszustand, der keine Beeinträchtigung des Gehapparates umfasst. Die Beschwerden des Beschwerdeführers beschränken sich auf den Schulterbereich und jenen der oberen Wirbelsäule. Dennoch hat der Beschwerdeführer in Hinblick auf mögliche Bandscheibenvorfälle, seine Dusche und Badewanne so umgestaltet, dass diese eben betreten werden können.

Beim vom Beschwerdeführer erworbenen Whirlpool handelt es sich um ein auf fünf Personen ausgelegtes Modell (das zweitgrößte des Anbieters). Hinweise auf eine Adaption auf die Bedürfnisse des Beschwerdeführers bietet die vorgelegte detaillierte Rechnung keine.

Rechtslage und rechtliche Erwägungen:

I. Einkünfte aus dem Verkauf von Optionsrechten:

Sind die vom Beschwerdeführer in den Jahren erzielten Einnahmen aus dem Verkauf von Optionsrechten aus Leasingverträgen auf der Ebene der Beweiswürdigung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach des § 3 Abs. 3 Z 3 EStG 1988 iVm. § 23 Z 1 EStG 1988 zu beurteilen (vergleiche die oben von den Verfahrensparteien zitierte Judikatur und zusammenfassend (VwGH 24.06.2010, 2007/15/0033) ergibt sich als rechtliche Konsequenz, dass die Erlöse aus den genannten Geschäftsfällen, wie im Bericht über die

Außenprüfung der Jahre 2007 bis 2008 dargestellt (auf welchen insofern verwiesen wird), den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen sind und daher diese im Jahr 2007 € 18.664,98 und im Jahr 2008 € 608.372,14 betragen.

Dementsprechend sind die Einkünfte des Beschwerdeführers aus Vermietung und Verpachtung mit € 2.526,42 (2007) und € 5.115,91 (2008) zu berücksichtigen und der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2007 abzuändern sowie die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 in diesem Punkt abzuweisen.

II. Außergewöhnliche Belastungen

Außergewöhnliche Belastungen regelt der Gesetzgeber im dritten Teil des EStG 1988 ("*Tarif*") in den §§ 34 und 35. Damit ist klargestellt, dass die da getroffenen Anordnungen nichts unmittelbar mit der persönlichen und sachlichen Einkommensteuerpflicht zu tun haben und auch Aufwendungen, welche bei den im zweiten Teil geregelten Einkunftsarten ausdrücklich für nicht abzugsfähig erklärt werden, wie etwa die im § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 genannten Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen und den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge, als außergewöhnliche Belastung in Betracht kommen können, wenn sie Voraussetzungen des § 34 EStG 1988 erfüllen.

Nach § 34 Abs. 1 Z 1-3 EStG 1988 sind Aufwendungen, welche weder Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben sind, als außergewöhnliche Belastung zu behandeln, wenn sie außergewöhnlich sind, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Näher erläutert der Gesetzgeber in § 34 Abs. 2 EStG 1988, dass eine Belastung außergewöhnlich ist, soweit sie höher ist als jene, welche der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse erwächst. Zwangsläufig ist nach § 34 Abs. 3 EStG 1988 eine außergewöhnliche Belastung, wenn sich ihr der Steuerpflichtige aus tatsächlichen rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wird dadurch berücksichtigt, dass in § 34 Abs. 4 gestaffelt nach Einkommen und Familienstand pauschale Selbstbehalte von sechs bis zwölf Prozent des Einkommens festgelegt werden.

§ 34 Abs. 6 EStG 1988 (in der für die Berufungsjahre geltenden Fassung BGBl. I Nr. 71/2003) enthält eine abschließende Aufzählung, welche außergewöhnlichen Belastungen ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes bei der Ermittlung des Einkommensteuertarifes zu berücksichtigen sind (Katastrophenschäden, Berufsausbildung, Verweis auf § 35 EStG 1988, Mehraufwendungen für Personen mit erhöhter Kinderbeihilfe) und eine Verordnungsermächtigung für den Bundesminister für Finanzen, welche auch erlaubt, festzulegen, welche Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf den Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu berücksichtigen sind.

Im § 35 EStG 1988 (in der Fassung BGBl. I Nr. 161/2005) wird unter Anderem (Absätze 1 bis 3 leg. cit.) festgelegt, dass durch eigene körperliche oder geistige Behinderung ein

Freibetrag (geregelt je nach der Höhe der durch amtliche Bescheinigung festgestellten Behinderung) zusteht, sofern keine Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage bezogen wird.

Nach § 35 Abs. 5 können anstelle des Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung (als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt) geltend gemacht werden.

Von der im § 35 Abs. 7 EStG 1988 eingeräumten Möglichkeit mit Verordnung Durchschnittsätze für die Kosten bestimmter Krankheiten sowie körperlicher und geistiger Gebrechen festsetzen, hat der Finanzminister mit der „*Verordnung außergewöhnliche Belastung*“ (BGBl 303/1996) Gebrauch gemacht.

In dieser Verordnung wird unter anderem in § 4 festgelegt, dass zusätzlich (zu den Pauschbeträgen nach § 35 Abs. 3 EStG 1988) die nicht regelmäßig anfallenden Aufwendungen für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen sind.

Die Beschwerdeführer hat, wie oben aufgezählt, im Jahr 2007 € 15.106,80 an derartigen Aufwendungen geltend gemacht, wobei € 3.912,50 auf den Erwerb eines Whirlpools und einer Wärmekabine entfielen, welche vom Beschwerdeführer zu einem Achtel der tatsächlichen Kosten (von ihm vermutete Möglichkeit der Achtjahresverteilung) als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht wurden.

Im Jahr 2008 hat der Beschwerdeführer € 57.368,16 als nicht regelmäßig anfallenden Aufwendungen für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung im Sinne des § 4 der Verordnung außergewöhnliche Belastung geltend gemacht. Dabei entfielen auf den Umbau von Schwimmbad, Sauna und Dampfbad € 43.625,02 (Nach der Darstellung des Beschwerdeführers wohl € 109.062,55, da er nur 40% der tatsächlichen Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht haben will).

Nach allgemeiner Auffassung der Lehre und der ständigen Judikatur, zählen Krankheitskosten zu jenen Kosten, welche, wenn sie den Steuerpflichtigen selbst betreffen, aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig sind (vergleiche für viele Baldauf in Jakom, EStG7, § 34 und die dort zitierten Fundstellen). Dazu zählen alle Aufwendungen, die mit der Heilbehandlung beziehungsweise mit der Krankenbetreuung typischerweise verbunden sind und wohl auch jene Aufwendungen, welche es ermöglichen, das Ertragen einer Krankheit erträglich zu machen (siehe UFS 18.0.09, RV/1317-L/07).

Nicht zu den Krankheitskosten, welche als außergewöhnlich also zwangsläufig im tatsächlichen Sinn angesehen werden, zählen Aufwendungen zur Erhaltung der Gesundheit ohne konkreten Zusammenhang mit einer bestehenden Erkrankung, wie Nahrungsergänzungs- und Stärkungsmittel oder Aufwendungen mit nur mittelbarem Zusammenhang mit der Erkrankung, auch wenn sie positiv auf den Krankheitsverlauf auswirken können (vergleiche VwGH 26.04.2004, 2001/15/0109 – Besuch eines Waldorfkinder Gartens und einer Waldorfschule zur Vermeidung von Allergien).

Der Beschwerdeführer hat nun die Aufwendungen für die Anschaffung einer Wärmekabine, eines Whirlpools für fünf Personen sowie die Kosten für den Umbau seiner Sauna, des Schwimmbeckens und des Dampfbads als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt geltend gemacht.

Nach § 4 der Verordnung außergewöhnliche Belastungen können nur Heilbehandlungen und Hilfsmittel (nach dem Gesetzeswortlaut Rollstuhl, Hörgerät oder Blindenhilfsmittel) als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt geltend gemacht werden.

Unter den genannten Hilfsmitteln werden im engeren Sinn behinderungsbedingte medizinische Geräte, besondere Ausstattung von Kraftfahrzeugen oder Wohnungen, welche notwendig sind, um den üblichen Bedürfnissen nachzukommen (behindertengerechte Toilette, Dusche, Badewanne, Treppenlift et cetera), sofern die Aufwendungen dafür in unmittelbarem Zusammenhang mit der Behinderung stehen und als "*verlorener Aufwand*" zu werten sind (ständige Judikatur und Lehre, siehe für Viele Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG¹⁵, Rz 17 zu § 34) verstanden.

Die Abgrenzungskriterien, wann ein Hilfsmittel vorliegt oder nicht, lassen sich wieder mit § 34 Abs. 1 EStG 1988, mit der Zwangsläufigkeit und der Außergewöhnlichkeit der Aufwendungen, finden.

Aus der Zwangsläufigkeit ergibt sich die Notwendigkeit des unmittelbaren Zusammenhangs mit der Behinderung bei der Anschaffung oder Anpassung des Wirtschaftsgutes an die Behinderung.

Mag man, wie der Beschwerdeführer behauptet, davon ausgehen, dass alle Aufwendungen, welche er als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht hat, unmittelbar durch seine Behinderung verursacht worden sind (woran ernsthafte Zweifel bestehen). Dann besteht doch für den durchschnittlichen Lebenswandel keine Notwendigkeit für den Besitz eines Schwimmbades, eines Whirlpools für fünf Personen, einer Sauna oder einer Wärmekabine. Die Anschaffung oder die Anpassung solcher Gegenstände an die individuellen Wünsche ist in Hinblick auf das zu den Spitzenverdienern zählende Einkommen des Beschwerdeführers als den Auslagen der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse entsprechend anzusehen und fehlt es damit schon an der Außergewöhnlichkeit im Sinne des § 34 Abs. 2 EStG 1988.

Sieht man wie der Verfassungsgerichtshof (vergleiche etwa schon VfGH 12.12.1991, G 290/91 und die daraus erwachsene Judikatur zur Familienbesteuerung) das Leistungsfähigkeitsprinzip als dem Einkommensteuerrecht zugrunde gelegte Leitlinie, so lassen sich daraus auch die im § 34 Abs. 1 genannten Kriterien ableiten.

Schafft sich jemand einen Luxusgegenstand an, so fehlt es für diese Anschaffung schon an der Wurzel an der rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Verpflichtung für so ein Vorgehen (im gleichen Sinne siehe auch BFH 2. 6. 2015, VI R 30/14).

Kauft sich zum Beispiel ein Steuerpflichtiger zum Vergnügen ein Segelflugzeug oder anderes Sportflugzeug, tut er dies ohne jede Notwendigkeit (Zwangsläufigkeit) im Sinn des § 34 Abs. 3 EStG 1988. Erleidet er in der Folge einen Unfall und entsteht daraus eine Behinderung, welche es ihm ohne massive (und teure) Anpassung an seinem Sportflugzeug (etwa keine Pedalsteuerung mit den Füßen) unmöglich macht, seinem bisherigen Flugsport nachzugehen, ergibt sich die Anpassung des Flugzeuges zwar aus der Behinderung, aber der Besitz des Flugzeuges an sich ist in keiner Weise zwangsläufig.

Das dem Einkommensteuergesetz 1988 unterlegte Leistungsfähigkeitsprinzip als Ausdruck des Gleichbehandlungsgrundsatzes lässt daher als Ziel der §§ 34 und 35 EStG 1988 erkennen, dass nur die für die Lebenshaltung notwendigen Aufwendungen (sofern sie nicht ohnehin Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind), auch als außergewöhnliche Belastung in Betracht kommen. Insofern kommt es zu einer solidarischen Förderung (in Form einer verringerten Steuer) jener, welche durch widrige Umstände zu zwangsläufigen, außergewöhnlichen die Leistung beeinträchtigenden Aufwendungen verhalten werden.

Die Förderung von Luxus (auch wenn er den üblichem Lebensaufwand gleicher [gehobener] Vermögensverhältnisse entspricht) hat der Gesetzgeber mit § 34 EStG 1988 nicht beabsichtigt, würde dies ja auch dem Leistungsfähigkeits- und Gleichbehandlungsgrundsatz widersprechen (Wer sich Luxusgegenstände leisten kann, wird gefördert, wer das nicht kann, erhält keine Steuerermäßigung?).

Der vom Beschwerdeführer den §§ 34 und 35 EStG 1988 implizit unterstellte Inhalt, dass damit auch Anschaffung und Anpassung von Gegenständen, welche für sich genommen ohne jede Notwendigkeit erworben wurden, dann zu einer außergewöhnlichen Belastung würden, wenn ein Zusammenhang mit der nachgewiesenen Behinderung besteht, wäre daher sowohl gesetz- als auch verfassungswidrig.

Allerdings kann auch das Anschaffen eines Gegenstandes, welchen man im Allgemeinen als Luxus ansehen würde, dann außergewöhnliche Belastung sein, wenn dies aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen oder sittlichen Gründen notwendig ist und auch die anderen Voraussetzungen des § 34 Abs. 1 EStG 1988 erfüllt sind.

Krankheit und damit auch Behinderung können, wie schon oben erwähnt, zu Umständen führen, dies notwendig machen.

So könnte es zur Behandlung oder Linderung der Folgen einer Behinderung notwendig sein, Unterwassertherapien oder Unterwassermassagen zu nutzen. Solche Therapien werden von manchen niedergelassen Ärzten, Kur- und Heilanstalten und diversen Krankenkassen in ihren Rehabilitationseinrichtungen auch ambulant angeboten. Diese Behandlungen werden bei medizinischer Notwendigkeit auch von den Krankenkassen finanziell getragen.

Hat sich der Beschwerdeführer nun ein Schwimmbad, ein Whirlpool, eine Sauna, Dampfbad und anderes angeschafft oder adaptiert, um diese Gegenstände für

medizinisch angeratene Anwendungen zu verwenden, stellt sich die auch die Frage der Zwangsläufigkeit dieser Anschaffungen. Wäre es dem Beschwerdeführer doch auch möglich die im letzten Absatz genannten jedermann zugänglichen Behandlungsmöglichkeiten zu verwenden und hat er diese auch zum Teil in Anspruch genommen und dafür auch einen Kostenersatz der Krankenkasse erhalten.

Dafür, dass der Beschwerdeführer an einer Erkrankung (wie etwa einer massiven Immunschwäche) leidet, welche es ihm nur erlaubt, sich im privaten Umfeld den von ihm gewünschten Anwendungen zu unterziehen, bietet der Akteninhalt keinen Hinweis und hat der Beschwerdeführer auch genauso wenig behauptet, wie dass er die notwendigen Behandlungen im privaten Ambiente nach einem ärztlichen Behandlungsplan unter stetiger ärztlicher Kontrolle durchführen würde.

Darüber hinaus fehlt es für die privaten Behandlungsmöglichkeiten im Swimmingpool, dem Whirlpool, der Dampfdusche, der Sauna und der umgestalteten Badewanne an einer entsprechenden Verordnung (bloße Empfehlungen [siehe oben] können diese nicht ersetzen), dem ärztlich erstellten Behandlungsplan und der medizinischen Kontrolle der Durchführung der Übungen. Für ein barrierefreies Umgestalten des Bades fehlt zur Zeit im Übrigen mangels entsprechender aktueller Behinderung jeder Anlass.

So gesehen hat der Beschwerdeführer freiwillig Aufwendungen auf sich genommen, um in seinem privaten Umfeld luxuriöse Wirtschaftsgüter auch für Anwendungen verwenden zu können, welche seinem Gesundheitszustand zuträglich sind und fehlt es daher insgesamt gesehen sowohl an der Außergewöhnlichkeit als auch an der Zwangsläufigkeit im Sinne des § 34 Abs. 1 EStG 1998 dieser Anschaffungen und Adaptionen, welche in der Einkommensgruppe des Beschwerdeführers üblich sind, in den Jahren 2007 bis 2008, weswegen die Beschwerden in diesem Punkt abzuweisen waren.

Zulässigkeit einer 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.

Sowohl zur Frage der Zuordnung von Einnahmen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb in Abgrenzung zur bloßen Vermögensverwaltung als auch zur Frage der Zwangsläufigkeit von Aufwendungen im Zusammenhang mit außergewöhnlichen Belastungen besteht eine reiche Judikatur, welcher in dieser Entscheidung gefolgt wurde und wird insoweit auf die oben zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen.

Wesentliches Element dieses Erkenntnisses ist insbesondere bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb die Beweiswürdigung. Da also in diesem Erkenntnis keine

Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG (Bundes-Verfassungsgesetz, BGBl. Nr. 1/1930) berührt wurden, ist eine Revision unzulässig.

Linz, am 25. September 2015