

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden R1, die Richterinnen R2 sowie die fachkundigen Laienrichter R3 und R4 in der Beschwerdesache C als ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Schmidt & Schmidt KG, Bahnzeile 10, 2130 Mistelbach, über die Beschwerde vom 13. Dezember 2012 gegen die gem. § 200 Abs. 2 BAO endgültigen Bescheide des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 4. Oktober 2012 betreffend Einkommensteuer 2005 bis 2008, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 10. Juni 2021 in Anwesenheit der Schriftführerin S1, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

I.1. Bescheidverfahren

Beim Beschwerdeführer wurde eine Außenprüfung u.a. betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2005 bis 2008 durchgeführt. Die Prüferin traf im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gemäß § 150 BAO vom 5. Oktober 2012 u.a. folgende verfahrensrechtlich relevante Feststellungen:

Vermietung der Stallungen auf dem Gutshof G:

Die Einnahmen aus der Verpachtung der Stallungen des Gutshofs G, ***, seien den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft in 2008 zuzurechnen.

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

Mit Vertrag vom xxx sei das Gut G mit Eigenjagd und Schlossanlage der Familie F unter Rückbehaltung eines Fruchtgenussrechtes an den Beschwerdeführer als ältesten Sohn der Familie übertragen worden. Der Beschwerdeführer sei ständig in Italien aufhältig. Als Gutsverwalter fungiere sein Bruder, B. Ab Jänner 2003 sei die Bewirtschaftung ebenfalls an den Beschwerdeführer übertragen worden. Mit Übergabsvertrag vom xxx (Stichtag xxx) sei das Gut G mit Eigenjagd und Schlossanlage an den Bruder im Schenkungswege übertragen worden.

Die Vermietung der *** weise im verfahrensgegenständlichen Veranlagungszeitraum Verluste aus der Vermietungstätigkeit auf.

Im Zeitraum 2005 und 2006 seien vier Wohnungen und zwei Büros in der *** in einem Trakt des Gutshofes „M“ ausgebaut worden. Ab Mitte 2006 seien die neu adaptierten Mietobjekte an die Mieter übergeben worden. Die Finanzierung der Wohnungsadaptierung sei über einen Abstattungskredit iHv 940.000,- Euro erfolgt.

Weiters sei im April 2006 ein Kredit iHv 116.566,32 Euro aufgenommen worden, wobei diesbezüglich gleichzeitig eine Landesförderung für die Wohnungen beantragt worden sei. Die Kreditannahme sei durch den Verwalter und Bruder des Eigentümers, B, erfolgt.

Im Zuge der Veranlagung 2005 sei mit Vorhaltsbeantwortung vom 22.12.2006 seitens der steuerlichen Vertretung eine Prognoserechnung vorgelegt worden. Im Zuge der Veranlagung 2007 sei mit Vorhaltsbeantwortung vom 6.8.2008 neuerlich eine Entwicklung der Werbungskosten über die Einnahmen abverlangt worden, da die tatsächlichen Ergebnisse weit hinter der Prognoserechnung zurückgeblieben seien.

Folgendes sei zu den vorgelegten Prognoserechnungen anzumerken:

- Auf der Einnahmenseite seien keine Leerstellungen berücksichtigt worden.
- Auf der Werbungkostenseite seien keine laufenden Instandsetzungskosten und in der Prognoserechnung 1 keine Verwaltungskosten berücksichtigt worden.

Von der Betriebsprüfung würden daher die Überschüsse der Werbungskosten über die Einnahmen aus der Vermietung der *** aus folgenden Gründen nicht anerkannt:

Beurteilungseinheit bei Vermietung und Verpachtung:

Beurteilungseinheit sei bei den Überschusseinkünften die einzelne Einkunftsquelle. Dies sei bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im Allgemeinen das einzelne Miethaus, sofern nicht für einzelne Mietobjekte eine gesonderte Bewirtschaftungsart zu erkennen sei.

Eine einheitliche Bewirtschaftung liege jedoch nicht schon deshalb vor, weil mehrere Gebäude oder Wohnungen gemeinsam verwaltet würden oder aufgrund eines einheitlichen Rechtsvorgangs (Erbschaft) erworben worden seien.

Die Einnahmen aus der Verpachtung des Stalles G an die P zur Kälberaufzucht seien auf Grund der landwirtschaftlichen Nutzung des Mieters den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen.

Abgeschlossener Beobachtungszeitraum - Unwägbarkeiten:

Werde eine Betätigung, für die nach der Kriterienprüfung des § 1 Abs. 1 (Entgeltliche Gebäudeüberlassung) ein Gesamtüberschuss zu erwarten wäre, vor Erzielen des Gesamtüberschusses beendet, so sei für den abgeschlossenen Zeitraum nach Maßgabe der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten von Liebhaberei auszugehen, wenn die Betätigung nicht aufgrund von Unabwägbarkeiten, sondern insbesondere aus privaten Motiven beendet werde.

Eine Unwägbarkeit könne auch bei einer Beendigung aus privaten Gründen gegeben sein, falls die Beendigung auf persönliche Veränderungen der privaten Lebenssituation zurückzuführen sei. Eine Übertragung der Betätigungsgrundlagen auf Dritte (Schenkung) stelle in der Regel keine „Unwägbarkeit“ dar.

Mit Schreiben vom 25.10.2011 habe der Beschwerdeführer zur Schenkung wie folgt Stellung genommen:

„... Nach reiflicher Überlegung und im Gegensatz zur vorgesehenen Beibehaltung des Betriebes, beschloss ich im Frühjahr 2008 im Einvernehmen mit meinem Vater, den Betrieb mitsamt aller Liegenschaften an meinen Bruder B entgeltlos zu übergeben. Diese Entscheidung teilte ich ihm in der Folge am 20.3.2008 schriftlich mit. Wesentliche Gründe dafür waren einerseits die Tatsache, dass ich keinen Sohn habe und andererseits meine Lebensausrichtung auf Italien, wo ich bereits seit 20 Jahren lebe und als Geschäftsführer den Betrieb meiner italienischen Frau führe, es war meine persönliche Entscheidung in Italien zu bleiben was ich mit der Beibehaltung des Betriebes G nicht vereinbaren wollte.“

Die Vermietung der *** werde seitens der Betriebsprüfung steuerlich nicht als Einkunftsquelle anerkannt (Liebhaberei), da im abgeschlossenen Zeitraum keine Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt worden seien. Die Betätigung sei vor Erzielung eines Gesamtüberschusses aus privaten Motiven ohne Nachweis, dass sich der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich ergeben habe, beendet worden. Eine Änderung der bisherigen und zukünftigen Lebenssituation in der schriftlichen Stellungnahme des Beschwerdeführers sei nicht ersichtlich.

Prognoserechnung:

Die Ergebnisse seien hinter der Prognoserechnung zurückgeblieben. Unvorhersehbare oder unabwendbare Mehraufwendungen gegenüber der Prognoserechnung lägen nicht vor.

Auf Grund der Nichteinhaltung der in der Prognoserechnung ausgewiesenen Beträge und der bisher erwirtschafteten Überschüsse der Werbungskosten über die Einnahmen erfolge die Einstufung der Vermietungstätigkeit der *** als Liebhaberei. Die Vermietung der *** stelle daher keine Einkunftsquelle dar.

Mit gem. § 200 Abs. 2 BAO endgültigen Bescheiden vom 4. Oktober 2012 setzte die belangte Behörde die Einkommensteuer für den Beschwerdeführer für die Jahre 2005 und 2006 entsprechend fest.

I.2. Beschwerdeverfahren

Mit Schreiben vom 13.12.2012 erhob die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers hinsichtlich der Tz 2 (Vermietung Stallungen) und Tz 5 (Liebhabereivermutung) des Betriebsprüfungsberichts Beschwerde.

Gemäß § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 33/1993, lägen Einkünfte bei einer Betätigung vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, und nicht unter Abs. 2 falle. Voraussetzung dafür sei, dass die Absicht anhand objektiver Umstände nachvollziehbar sei.

Unzweifelhaft sei davon auszugehen, dass die vorliegende entgeltliche Gebäudeüberlassung in PLZ G, ***, Einkünfte gem. § 1 Abs. 1 L-VO darstellen würden. Voraussetzung für diese Art der Gebäudeüberlassung sei gem. Rz 14 ff der Liebhabereirichtlinien 2012 (LRL 2012), dass die Erzielung eines Gesamtüberschusses innerhalb eines absehbaren, mehrjährigen Zeitraumes für das Vorliegen einer Einkunftsquelle notwendig sei. Maßgeblich sei dabei nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamterfolg (Gesamtüberschuss), sondern die objektive Eignung einer Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen.

Werde eine Betätigung nun vor Erzielen eines Gesamtüberschusses beendet, sei grundsätzlich einmal die Untersuchung anzustellen, aus welchem Grund die Einkunftsquelle aufgegeben worden sei. Die LRL 2012 würden dazu in der Rz 17 ausführen, dass bei Beendigung einer Betätigung vor Erzielen eines Gesamtgewinnes folgendes Fälle zu unterscheiden seien:

- von vornherein erkennbar aussichtslose Betätigung (Rz 18)
- vorzeitige Beendigung aufgrund eingetretener Unwägbarkeiten oder unvorhergesehener Betätigungsrisiken (Rz 19)
- vorzeitige Beendigung aufgrund von Wirtschaftlichkeitsüberlegungen (Rz 20)
- sonstige vorzeitige Beendigung (Rz 21)

Bei einer Beendigung einer Tätigkeit vor Erzielen eines Gesamtüberschusses ohne Vorliegen eines unvorhersehbaren und unabwendbaren Ereignisses und bei Vorliegen der objektiven Eignung der Einkunftsquelle im absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss zu erzielen, obliege dem Steuerpflichtigen die Nachweisführung, dass die ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der Tätigkeit bis zum Erreichen ihres Gesamtüberschusses ausgerichtet gewesen sei (VwGH 24.06.2010, 2006/15/0343).

In einem ersten Prüfschritt sei daher nachzuweisen, dass die Tätigkeit des Beschwerdeführers gem. § 2 Abs. 3 L-VO innerhalb eines absehbaren Zeitraumes von maximal 25 Jahren (28 Jahren) einen Gesamtüberschuss erzielen könne. Im Zweifelsfall sei das Vorliegen einer Einkunftsquelle vom Steuerpflichtigen anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren.

Eine Prognoserechnung könne, wie der Name bereits impliziere, stets nur Indiz für bzw. gegen die Annahme einer Liebhaberei darstellen. Eine Qualifikation der Einkunftsquelle als Voluptuarbetrieb aufgrund der Nichteinhaltung zweier Prognoserechnungen aus den Jahren 2006 bzw. 2008 sei einerseits vom Gesetzestext der L-VO nicht gedeckt, und könne andererseits - wie von der Finanzverwaltung im BP-Bericht unterstellt - schon alleine wegen allfälliger Unwägbarkeiten, wie z.B. Mietausfällen, unvorhergesehener Instandsetzungsaufwendungen oder Änderungen beim Kreditzinssatzes, nicht per se zur Aberkennung einer Einkunftsquelle führen.

Für den hier vorliegenden Fall gehe es nun darum, darüber abzusprechen, ob die ab dem Jahr 2005 begonnene Vermietung und Verpachtung bis zur Einstellung durch die Übertragung der Einkunftsquelle im Jahr 2008 als Einkunftsquelle im Sinne des § 1 Abs. 1 L-VO anzusehen sei.

Dabei müsse man wissen, dass die gegenständliche Liegenschaft bereits im Jahr xxx vom Vater des Beschwerdeführers an diesen als seinen Sohn per Notariatsakt übertragen worden sei. Im damals zugrunde liegenden Notariatsakt sei das Eigentumsrecht des Übernehmers dadurch eingeschränkt worden, dass dieser sich verpflichte, die Liegenschaften als Familienbesitz an einen männlichen Namensträger überlassen. Weiters werde festgesetzt, dass diese Verpflichtung in erster Linie durch Übergabe oder Vererbung an männliche Nachkommen des Übernehmers zu erfüllen sei. Der Beschwerdeführer sei in Italien verheiratet und habe aktuell 4 Töchter.

Die Verfügungsgewalt über die Liegenschaften sei bis zum Jahr 2003 insofern eingeschränkt gewesen, als der Übergeber des Familienvermögens das Fruchtgenussrecht inne gehabt habe. Relativ bald nach Übernahme über den Betrieb in G sei jedoch klar geworden, dass der Gutsbetrieb für sich allein gesehen nur schwer überlebensfähig sei. Die daraus abgeleitete Schlussfolgerung, einen zusätzlichen Nutzen aus der Bewirtschaftung des Gutshofes zu ziehen, sei für den Beschwerdeführer die einzig logische Alternative gewesen. Die langfristige Überlegung sei daher gewesen, durch Investitionen in teilweise unbewohnbare Immobilien

innerhalb des Gebäudekomplexes der Gutsverwaltung durch eine nachfolgende Vermietung zusätzlichen, nachhaltigen Ertrag für die gesamte Gutsverwaltung zu schaffen.

Es sei daher auch ein Investitionskredit iHv ca. 1 Mio. Euro zur Sanierung bzw. Errichtung von vermietbaren Wohneinheiten in der *** bzw. für ebenfalls vermietete Häuser in G aufgenommen worden.

In weiterer Folge sei es in den Jahren ab 2005 bis inkl. 2006 zu umfangreichen Sanierungs- bzw. Herstellungsaufwendungen gekommen. Erstmals seien die Wohnungen in der *** im Jahr 2006 vermietet worden mit laufend steigenden Mieteinnahmen bis zum Jahr 2008.

Bedingt vor allem durch die hohen Fremdkapitalkosten seien in den Jahren 2005 bis 2008 Verluste im Ausmaß von insgesamt 152.469,41 Euro erzielt worden.

Ende des Jahres 2008 habe schließlich die Familie gemeinschaftlich den Entschluss gefasst, dass der im Jahr xxx vom Vater übertragene Betrieb in G bzw. W gemäß der familiären Erbfolge an die beiden Brüder des Beschwerdeführers übergeben werden solle. Die Entschlussfassung sei insofern massiv beeinflusst worden, dass der im Anschluss an die Übertragung etwas später verstorbene Vater des Beschwerdeführers zusätzlichen Druck ausgeübt habe.

Der Beschwerdeführer habe zu diesem Zeitpunkt vier Töchter gehabt und die Aussichten auf einen männlichen Nachfolger seien schon aus biologischen Gründen nicht mehr realistisch gewesen. Zusätzlich sei zu diesem Zeitpunkt auch endgültig klar gewesen, dass er den Betrieb in Italien weiterführen wolle. Diese beiden Gründe hätten dazu geführt, dass erst im Jahr 2008 der Entschluss für die Übergabe gefasst worden sei und nicht schon im Vorhinein bekannt gewesen sei bzw. der Plan gefasst worden sei, dass dies im Jahr 2008 geschehen solle.

Anders sei es auch nicht zu erklären, dass sich der Beschwerdeführer durch die immens hohe Kreditaufnahme - welche als ein sehr starkes Indiz für das Eingehen eines Unternehmerrisikos angesehen werden müsse - dermaßen belastet hätte, wenn bereits von vornherein festgestanden wäre, dass der Betrieb im Jahr 2008 übergeben werden solle. Das Eingehen eines derart hohen betriebswirtschaftlichen Risikos mit der Aufnahme von Fremdkapital könne auf keinen Fall in Einklang mit einer geplanten Übergabe des Betriebes gebracht werden, da ein potenzieller Nachfolger des Betriebes unter Umständen aufgrund der hohen Kreditverbindlichkeiten eine Übergabe gar nicht akzeptiert hätte.

In diesem Kontext müsse nun auch die vorzeitige Beendigung der Tätigkeit im Sinne der Rz 21 LRL 2012 gesehen werden. Es sei nun zu prüfen, ob durch die vorzeitige Einstellung der Vermietungstätigkeit und die unentgeltliche Übergabe nachgewiesen werden könne, ob die Einkunftsquelle zunächst objektiv geeignet gewesen sei, einen Überschuss zu erwirtschaften und, wie bereits dargelegt worden sei, eine ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der Einkunftsquelle ausgerichtet gewesen sei.

Eine von der steuerlichen Vertretung angeregte fortgesetzte Betrachtung der Ergebnisse der vom Rechtsnachfolger fortgesetzten Vermietung und Verpachtung sei seitens der belangten Behörde abgelehnt worden mit dem Hinweis, dass die Einstellung der Einkunftsquelle zu einem abgeschlossenen Beobachtungszeitraum führe und keine Unwägbarkeit für die Einstellung der Tätigkeit vorliege.

Dies stehe jedoch in Widerspruch mit den gesetzlichen Bestimmungen des § 1 Abs. 1 L-VO, wonach unter Zuhilfenahme der Kriterienprüfung gem. § 2 Abs. 1 iVm § 2 Abs. 3 bei vorzeitiger Einstellung einer Tätigkeit zu prüfen sei, ob die objektive Eignung als Einkunftsquelle vorhanden sei.

Sehe man sich nun die Ergebnisse in fortgesetzter Betrachtung beim Rechtsnachfolger an, könne man feststellen, dass es im Jahr 2009 zu einem Überschuss iHv 52.219,16 Euro gekommen sei und im Jahr 2010 zu einem Überschuss iHv 40.700,43 Euro. Das Jahr 2011 sei noch nicht veranlagt.

Dazu sei auszuführen, dass in den Jahren 2009 und 2010 die Mieteinnahmen aus der Vermietung des Stalles in G inkludiert seien. Im vorliegenden Betriebsprüfungsbericht sei jedoch festgestellt worden, dass die Einkünfte aus dieser Vermietung den Einkünften aus der Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen seien.

Auch gegen diese Feststellung richte sich die vorliegende Beschwerde, da nicht nachvollziehbar begründet worden sei, warum Teile des ursprünglichen Betriebsgebäudes in der Gutsverwaltung (die neu adaptierten und hergestellten Wohnungen im Verwaltungsgebäude des Gutshofes) als Einkünfte aus Vermietung angesehen würden, ein - zwar örtlich vom Verwaltungsgebäude getrennter - Stall jedoch den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zugerechnet werde.

Selbst unter Außerachtlassung der Einnahmen aus der Vermietung des Stalles komme es in den Jahren 2009 (38.041,47 Euro) bzw. 2010 (26.596,09 Euro) zu entsprechenden Überschüssen.

In einer fortgesetzten Betrachtung könne zumindest auch schon für das Jahr 2011 eine Gewinnprognose iHv 39.893,34 Euro (bzw. bei Außerachtlassung der Stallvermietung iHv 23.929,25 Euro) festgestellt werden. Auch das Jahr 2012 solle unter Hochrechnung der Mieteinnahmen und der noch resultierenden Werbungskosten (vor allem Zinsaufwand) zu einem Überschuss iHv 30.936,59 Euro (bzw. 14.000,- Euro) führen.

Je nach Betrachtungsweise komme es daher unter Einbeziehung der Einkünfte aus der Stallvermietung bereits im Jahr 2012 zu einem Gesamtüberschuss iHv 13.041,45 Euro bzw. zu einem kumulierten Verlust in den Jahren 2005 bis 2012 iHv 64.383,59 Euro bei Außerachtlassung der Stallvermietung. Gehe man nun von einem absehbaren Zeitraum im Sinne des § 2 Abs. 3 L-VO bei der entgeltlichen Gebäudeüberlassung aus, so könne selbst unter

Fortschreibung des Überschusses aus dem Jahr 2012 in etwa viereinhalb Jahren von einem Gesamtüberschuss ausgegangen werden. Damit befände man sich im Jahr 2017 und habe daher erst zwölf Jahre des absehbaren Zeitraumes erreicht.

Bei der Entwicklung der Mieteinnahmen ab dem Jahr 2013 sei weiters noch gar nicht berücksichtigt worden, dass zwei Büroräumlichkeiten im Erdgeschoss des Gutshofes seit zwei Jahren freistünden, was einem Überschuss in der *** in diesen Jahren trotzdem nicht abträglich gewesen sei.

Berücksichtige man zusätzlich auch die Kriterienprüfung gem. § 2 Abs. 1 L-VO, die für Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 im Fall des Vorliegens von Verlusten anzuwenden sei, könne unter Prüfung der Kriterien ebenfalls das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtüberschuss zu erzielen, nachgewiesen werden.

Dies sei vor allem durch Punkt 1 (Ausmaß und Entwicklung der Verluste) bzw. Punkt 2 (Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen und Überschüssen) des Kriterienkatalogs nachzuweisen.

Stelle man daher nun eine Gesamtbetrachtung der Situation, beginnend mit dem Jahr 2005 und über den Übergabstichtag Ende 2008 hinaus in fortgesetzter Betrachtungsweise an, dann könne einerseits dokumentiert werden, dass die objektive Eignung der Einkunftsquelle zur Erreichung eines Gesamtüberschusses gegeben sei, und andererseits die Einstellung der Tätigkeit im Jahr 2008 wie weiter oben bereits ausgeführt worden sei, vor allem persönlich begründet gewesen sei, aber keinesfalls zu diesem Zeitpunkt geplant gewesen sei.

Die einseitige Betrachtung seitens der Finanzverwaltung unter Heranziehung eines abgeschlossenen Beobachtungszeitraumes, aber unter Aussparung der vorgebrachten Begründung betreffend die Einstellung der Vermietungstätigkeit im Zusammenhang mit der objektiven Eignung des Objektes zur Überschusserzielung, widerspreche eindeutig dem Verordnungswortlaut und der Intention der L-VO in § 1 Abs. 1 iVm § 2 Abs. 1 bzw. 3 der einschlägigen Verordnung.

Zusammenfassend stelle der Beschwerdeführer daher den Antrag, die vorliegenden, aufgrund der Betriebsprüfung für die Jahre 2005 bis 2008, abgeänderten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 bis 2008 aufzuheben und unter Außerachtlassung der Tz 2 (Vermietung Stallungen) und Tz 5 (Liebhabereivermutung) neu zu veranlagern.

Es werde gem. § 284 Abs. 1 BAO die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Aufgrund eines Vorhalts der belangten Behörde gab die steuerliche Vertretung weiters mit Schreiben vom 3. April 2013 bekannt, dass der vorliegende Sachverhalt immer unter Rz 21 LRL (sonstige vorzeitige Beendigung) subsumiert worden sei.

Im Gegensatz zur Beendigung gem. Rz 19 LRL werde gem. Rz 21 LRL 2012 auch dann eine Einkunftsquelle unterstellt, wenn eine Betätigung vor Erzielen eines positiven Gesamtergebnisses ohne Vorliegen eines unvorhersehbaren und unabwendbaren Ereignisses beendet werde und im absehbaren Zeitraum ein Gesamtgewinn erzielbar gewesen wäre. Der Steuerpflichtige habe hierbei lediglich den Nachweis zu führen, dass seine ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der Tätigkeit bis zum Erreichen eines Gesamtgewinnes ausgerichtet gewesen sei und sich der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich ergeben habe. Dies sei bereits im Zuge der Berufungsschrift dokumentiert und zum Ausdruck gebracht worden.

Grund des Umzuges des Beschwerdeführers nach Rom sei eine Zusammenlegung der gesamten Produktion in Italien gewesen. Der Vater des Beschwerdeführers sei am xxx verstorben. Die Gattin sei Jahrgang xxx, die Töchter zwischen xxx und xxx geboren.

Der nachträgliche Entschluss zur vorzeitigen Einstellung der Vermietung sei zum einen durch die Gewissheit, keinen männlichen Nachfolger von seiner Frau mehr zu bekommen (bedingt durch das erreichte Alter seiner Gattin, die im Jahr 2008 ihren xxx. Geburtstag feierte), und zum anderen die Verschlechterung des Gesundheitszustandes des Vaters des Beschwerdeführers, dem es ein Anliegen gewesen sei, die Nachfolgeregelung jedenfalls noch lebzeitig abzuwickeln, entstanden.

I.3. Beschwerdeverentscheidung

Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 2. September 2014 wurden die Beschwerden von der belangten Behörde als unbegründet abgewiesen.

Es handele sich bei der gegenständlichen Vermietung von 4 Wohnungen, 2 Büros und Garagen dem Umfang nach um eine entgeltliche große Vermietung im Sinne des § 2 Abs. 3 LVO 1993.

Gem. § 1 Abs. 1 letzter Satz und § 1 Abs. 2 letzter Satz Liebhabereiverordnung 1993 sei als Beurteilungseinheit „jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit“ anzusehen. Nach der Verkehrsauffassung sei das Vermieten von Wohnungen und Büros samt dazugehörigen Autoabstellplätzen als Einheit anzusehen nicht jedoch die Vermietung einer Gebäudefläche die als Stall benutzt werde. Diese Ansicht decke sich mit der Rechtsmeinung der Verwaltungspraxis und der Rechtsprechung.

Die vermieteten Stallungen, die der Kälberaufzucht dienen, seien den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zugerechnet worden. Werde eine zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehörende Grundstücksfläche oder ein Teil derselben hingegen auf Dauer nicht mehr landwirtschaftlich genutzt, gehöre sie nicht mehr zum land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen (VwGH 30.3.2006, 2003/15/0062). Im Umkehrschluss müsse eine Vermietung, die der Erzielung von landwirtschaftlichen Einkünften diene (wie im konkreten

Fall) den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zugerechnet werden. Demnach seien die Einkünfte aus der Vermietung der Stallungen aus den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auszuscheiden.

Da es sich bei der gegenständlichen Vermietung von 4 Wohnungen, 2 Büros und Garagen dem Umfang nach um eine entgeltliche Gebäudeüberlassung (große Vermietung) im Sinne des § 2 Abs. 3 LVO 1993 handele, sei das Vorliegen der Absicht im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO 1993 nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss geplant sei, zum üblichen Kalkulationszeitraum zu beurteilen.

Im Zweifel sei das Vorliegen der Gesamtüberschusserzielungsabsicht bzw. das Vorliegen einer Einkunftsquelle vom Abgabepflichtigen anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren. Die Widerlegbarkeit der Liebhabereivermutung setze nämlich voraus, dass trotz Auftretens von Werbungskostenüberschüssen die Erzielung eines Gesamtüberschusses jedenfalls in einem überschaubaren Zeitraum tatsächlich zu erwarten sei.

Der Zeitraum, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden müsse (Kalkulationszeitraum), entspreche nach der Rechtsprechung des VwGH - außerhalb des Anwendungsbereiches der LVO BGBl Nr. 1997/358 - dem „überschaubaren Zeitraum“ nach § 2 Abs. 4 leg.cit.(vgl. VwGH 24. 09.1996, 93/13/0241, und 29. 02. 2000, 97/15/0166). Entscheidend sei für den VwGH, dass dieser Zeitraum absehbar sei. Als absehbarer Zeitraum werde seit dem Erkenntnis des verstärkten Senates vom 03.07.1996, 93/13/0241, bei einer Vermietungstätigkeit eine Zeitspanne verstanden, die zum getätigten Mitteleinsatz in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen, üblichen Relation stehe. So habe der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 28. März 2000, 98/14/0217, eine Zeitspanne von ca. 20 Jahren „als Richtschnur für den absehbaren Zeitraum“ für die „große Vermietung“ bestätigt und dies - unter Hinweis auf Zorn, ÖStZ 1996, 417 ff. - mit der üblichen Dauer von Immobiliendarlehen begründet. Die Verwaltungspraxis gehe bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (große Vermietung) von einem Zeitraum von rund 25 Jahren aus, sei demnach großzügiger als die Rechtsprechung.

Nach der Rechtsprechung komme es bei einer Vermietung (auch bei der sog. großen Vermietung nach § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung) ausschließlich darauf an, ob die Betätigung (in der konkret gewählten Bewirtschaftungsart) geeignet sei, innerhalb eines bestimmten Zeitraumes (üblicherweise 25 Jahre) einen Gesamtgewinn (Gesamt-Einnahmenüberschuss) zu erwirtschaften (VwGH 15.09.2011, 2011/15/0117). Diese Eignung als Einkunftsquelle geschehe regelmäßig in der Form, dass dies mittels Prognoserechnung nachgewiesen werde.

Im Rahmen der Außenprüfung seien zwar Prognoserechnungen vorgelegt worden, diese seien jedoch zu verwerfen. Es seien in diesen Prognoserechnungen weder Reparaturen noch Mietausfälle berücksichtigt worden. Zwar handele es sich beim beschwerdegegenständlichen

Objekt um ein generalsaniertes Gebäude, es weise jedoch eine sehr alte Substanz auf und es sei daher äußerst unwahrscheinlich, dass in den nächsten 25 Jahren keine Reparaturen anfielen. Gem. VwGH 99/14/0331 vom 27.5.2003 und VwGH 2005/13/0126 vom 16.1.2011 seien jedoch Reparaturaufwendungen zwingend in die Prognoserechnung aufzunehmen, wobei die Frage ob tatsächlich Aufwendungen angefallen sind, nicht entscheidend sei. Auch sei immer wieder mit Leerstehungen zu rechnen, auch diese seien in der Prognoserechnung nicht aufgeführt. Ein weiteres Faktum warum die Prognoserechnung zu verwerfen sei, sei die Tatsache, dass die 1. Version der Prognoserechnung aus dem Jahr 2007 von einem positiven Ergebnis ausgehe, tatsächlich jedoch für dieses Veranlagungsjahr sogar noch 2008 ein negatives Ergebnis zu verzeichnen gewesen sei. Die 2. Prognoserechnung, die im Rahmen der Prüfung vorgelegt worden sei, gehe von einem positiven Ergebnis ab 2009 aus, beinhalte ebenfalls keine Leerstehungen und Reparaturen. Es seien daher beide Versionen zu verwerfen gewesen.

Vergleiche man nun die tatsächlich erklärten Ergebnisse, die für den Zeitraum 2005 - 2008 (dem tatsächlichen Beobachtungszeitraum) einen Überschuss der Aufwendungen über die Einnahmen iHv 152.467 Euro aufweisen, gegenüber den prognostizierten Werten iHv 43.441 Euro so ist ersichtlich dass die Prognoserechnung nicht die tatsächlichen Verhältnisse widerspiegele.

In der Beschwerde werde ausgeführt, dass in fortgesetzter Betrachtung beim Nachfolger in den Folgejahren ein Überschuss aus dieser Vermietungstätigkeit erzielt worden sei. Dazu werde ausgeführt, dass bei der Vermietung durch den Beschwerdeführer ein nicht unwesentlicher Anteil der Werbungskosten aus der Fremdfinanzierung resultierte habe. Der Rechtsnachfolger habe einen Großteil des Kredites zurückbezahlt und daher seien die Aufwendungen deutlich reduziert worden. Der VwGH habe im Erkenntnis vom 29.4.2010, 2007/ 15/0227, ausgesprochen:

„Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind der Liebhabereibetrachtung jeweils nur Zeiträume gleicher Bewirtschaftungsart zu Grund zu legen. Ändert sich die Art des wirtschaftlichen Engagements grundlegend und sind deshalb für die Zukunft positive wirtschaftliche Ergebnisse zu erwarten, so können die geänderten wirtschaftlichen Verhältnisse nicht mit Erfolg in die Vergangenheit projiziert werden, dass eine bisher notwendigerweise ertragslose Tätigkeit bereits für die Vergangenheit als Einkunftsquelle beurteilt wird (vgl. Erkenntnis vom 31. Jänner 2001, 95/13/0032). Die Frage, ob eine bestimmte Bewirtschaftungsart beibehalten oder geändert worden ist, ist an Hand jener Planung des Steuerpflichtigen zu beurteilen, die von vornherein bestanden hat.“

Auch wenn die Vermietung des gegenständlichen Objektes durch den Beschwerdeführer selbst weitergeführt worden wäre, so wäre - da durch die vorzeitige Kreditrückzahlung eine Änderung der Bewirtschaftung gegeben sei - bis zum Jahr 2008 Liebhaberei anzunehmen gewesen.

Da es sich um eine große Vermietung im Sinne des § 1 Abs 1 LVO handle sei eine Kriterienprüfung anzustellen gewesen:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste; 2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen; 3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben oder Tätigkeiten kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird; 4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen; 5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung; 6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen.

Dazu werde ausgeführt:

Es seien zwar die Verluste im Beobachtungszeitraum zurückgegangen, jedoch nicht in jenem Ausmaß, das geeignet gewesen wäre, um in absehbarer Zeit einen Überschuss der Einnahmen zu erwirken. Im Beobachtungszeitraum seien keine Gewinne sondern ausschließlich Verluste zu verzeichnen gewesen.

Ursache für den Werbungskostenüberschuss seien die hohen Fremdfinanzierungskosten gewesen, wobei in den ersten Jahren keine vorgezogene Tilgung durchgeführt worden sei. Die Mietverträge seien befristet - dies bedinge eine um 25% niedrigere Miete. Bei unbefristeter Miete - bei der die Mieter naturgemäß schwieriger zu „kündigen“ seien, wäre eine höhere Miete möglich gewesen.

Strukturverbessernde Maßnahmen seien nicht aktenkundig.

Faktum sei, dass mit der Übergabe des Gutes an den Bruder des Beschwerdeführers die Vermietung ein vorzeitiges Ende gefunden habe. Wenn der Steuerpflichtige die Vermietung vorzeitig einstelle, sei es an ihm gelegen sein, den Nachweis zu erbringen, dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen sei, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten, ergeben habe (vgl. VwGH 23.11.2000, 95/15/0177; VwGH 3.7.2003, 99/15/0017; VwGH 14.12.2005, 2002/13/0001; VwGH 11.11.2008, 2006/13/0199). Dabei komme auch solchen Umständen steuerlich beachtliche Indizwirkung zu, die den Bereich der privaten Lebensführung betreffen (vgl. zB VwGH 24.6.2010, 2006/15/0343; Fuchs/Unger in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar, § 2 Anhang II - Liebhaberei-ABC, Tz 6).

Als Unwägbarkeiten kämen im Bereich der Vermietung in Betracht: unvorhersehbare Investitionen, Schwierigkeiten in der Abwicklung eines eingegangenen Bestandverhältnisses, unerwartete Probleme bei der Suche nach einem Nachfolgemmieter, Zahlungsschwierigkeiten und Insolvenz von Mietern, höhere Gewalt, Naturkatastrophen (vgl. Jakom/Laudacher EStG, 2013, § 2 Rz 272). Nur dann, wenn die vorzeitige Beendigung auf eine derartige Unwägbarkeit zurückzuführen sei, sei keine Liebhaberei anzunehmen.

Wie in der Beschwerde ausgeführt werde, sei die Übergabe aufgrund familiärer Umstände erfolgt und zwar insofern als das Gut „G“ durch eine Änderung des Übergabevertrages an ein Familienmitglied übergeben werden konnte, dass männliche Nachkommen habe. Diese Übergabe stelle jedoch ein rein privates Motiv dar - ein freiwillig gefasster Entschluss der mit der Vermietung per se nichts zu tun gehabt hätte. Auch der Zeitpunkt der Übergabe des Gutes und somit auch der Beendigung der Vermietung sei völlig willkürlich gewählt worden. So habe mit Änderung des Vertrages die „Möglichkeit“ bestanden das Gut schon vor dem Ableben zu übergeben, daraus sei jedoch keine Verpflichtung abzuleiten. Der Beschwerdeführer habe gemäß der Ergänzung des Vertrages durchaus die Möglichkeit gehabt die Vermietung bis zu einem positiven Gesamtergebnis selbst zu führen.

Außerdem habe der Beschwerdeführer als Motiv für die Übergabe angeführt, dass er seinen Lebensmittelpunkt seit über 20 Jahren in Italien habe, wo seine Familie wohne und der Geschäftsführer in einem Betrieb seiner Ehegattin sei. Damit lägen Unwägbarkeiten im Sinne der Liebhabereiverordnung nicht vor.

Es sei auch im Zuge des Beschwerdeverfahrens nicht gelungen den Nachweis zu erbringen, dass die Vermietungstätigkeit im verfahrensgegenständlichen Zeitraum auf einen unbegrenzten Zeitraum, zumindest jedoch bis zur Erzielung eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten geplant gewesen sei. So habe bereits bei Errichtung der Wohnung ein Darlehensvertrag bei der Bank bestanden, bei der als Darlehensnehmer der Bruder des Beschwerdeführers aufscheine. Auch das Faktum, dass die Übergabe schon vor Erreichen eines Gesamtgewinnes aus der Vermietung durch die im Jahr 2007 erfolgte Änderung des Übergabevertrages, die jedoch ohne Mitwirkung des Beschwerdeführers als Begünstigten nicht zustande gekommen sei, zielen auf eine vorzeitige Weitergabe an dessen Bruder ab. Dass die Beschlussfassung das Gut „G“ weiter zu schenken sehr zeitnah zu dieser „Vertragsanpassung“ erfolgt sei, zeige das aktive Verhalten in dieser Causa.

Bestünden keine Unwägbarkeiten, sondern wie im konkreten Fall rein privaten Motive, dann spreche ein Gesamtverlust innerhalb eines abgeschlossenen Beobachtungszeitraumes für Liebhaberei (vgl. VwGH 25.11.2000, 97/15/0144). Dabei sei der begrenzte Zeitraum zu beurteilen (VwGH 3.7.2003, 99/15/0017).

Ein Anlaufzeitraum für die Zuerkennung der Verluste sei bei der großen Vermietung nicht möglich, denn § 2 Abs. 2 der LVO bestimme: Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) im Sinne des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung lägen jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum werde durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes sei unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der

Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen sei. Ein Anlaufzeitraum im Sinne des ersten Satzes dürfe nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen sei, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet werde. § 2 Abs. 3 LVO laute:

„Abs. 2 gilt nicht für Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden. Das Vorliegen einer Absicht im Sinne des § 1 Abs. 1 ist in diesem Fall nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss geplant ist, zum üblichen Kalkulationszeitraum zu beurteilen“.

Bei der „großen Vermietung“ sei daher die Anerkennung von Anlaufverlusten nicht gestattet.

Die verfahrensgegenständliche Vermietungstätigkeit sei als „große Vermietung“ iSd § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung 1993 anzusehen. Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinne liege hier daher nicht vor (§ 6 Liebhabereiverordnung 1993).

Hinsichtlich des weiteren Beschwerdepunktes - Zurechnung der Einkünfte aus Vermietung des Stalles zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft werde ausgeführt:

Gemäß § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 seien Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes über Grundstücke unterliegen, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, soweit sie nicht zu den Einkünften des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 EStG gehören. Es sei daher zu prüfen gewesen, ob die Einnahmen aus der Vermietung des Stalles zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zu zahlen seien, da die Einkünfte gem. § 28 EStG 1988 nur subsidiär zu jenen aus Land- und Forstwirtschaft zählen würden. Da auch bei einer Dauerverpachtung "der Pachtschilling" den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzuordnen sei, solange eine Bewertung als land- und forstwirtschaftliches Vermögen iSd § 29 BewG 1955 erfolge (ADF 2004/167) und im gegenständlichen Fall der Stall für die Aufzucht von Zuchtrindern erfolge, sei eine landwirtschaftliche Nutzung durch den Pächter gegeben. In Rz 5072 EStR werde ausgeführt, dass nur dann von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gem. § 28 EStG ausgehen sei, wenn es zu einer wesentlichen Beeinträchtigung der forstwirtschaftlichen Nutzung eines Grundstückes komme (vgl. auch Jilch, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, S 211 3. Absatz und S 391 Fußnote 2072). Die Aufzucht von Stieren sei eine Urproduktion der Landwirtschaft und es werde daher der landwirtschaftliche Bereich nicht verlassen. Es erfolge daher eine Zuordnung zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft.

I.4. Vorlageantrag

Mit Schreiben vom 29. Oktober 2014 ersuchte die steuerliche Vertretung um Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht, Abhaltung einer mündlichen Verhandlung sowie Entscheidung durch den gesamten Senat.

Hinsichtlich der Ausführungen seitens der belangten Behörde im Zusammenhang mit der Zurechnung der Einkünfte aus der Vermietung der Stallungen zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft mit Verweis auf das VwGH-Erkenntnis vom 30.3.2006, 2003/15/0062 sei folgendes anzumerken:

Der Verwaltungsgerichtshof sei in seinem Erkenntnisspruch davon ausgegangen, dass die Nutzungsüberlassung von Teilen eines zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehörenden Grundstückes dann im Rahmen dieses land- und forstwirtschaftlichen Betriebes erfolge, wenn es sich entweder um eine bloß vorübergehende Maßnahme handle oder wenn der Nutzungsüberlasser auf der überlassenen Fläche weiterhin eine dem Hauptzweck des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes entsprechende, wirtschaftlich ins Gewicht fallende Tätigkeit entfalte. Werde hingegen eine zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehörende Grundstücksfläche oder ein Teil derselben auf Dauer nicht mehr (selbst) landwirtschaftlich genutzt, gehöre sie auch nicht mehr zum Betriebsvermögen.

Der VwGH bestätigte hiermit die erklärungskonforme Vorgehensweise der Einbeziehung dieser Vermietungseinkünfte unter die Einkunftsart Vermietung und Verpachtung, da die Verpachtung der Stallungen an einen fremden Nutzungsnehmer eine Selbstnutzung dieser verpachteten Fläche für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb meines Mandanten ausschließe.

Die belangte Behörde habe in ihrer Begründung zur vorliegenden Beschwerdeentscheidung zutreffend ausgeführt, dass es sich bei der entgeltlichen Gebäudeüberlassung des Objektes *** (M) um eine sogenannte große Vermietung handle, wonach der sogenannte Kalkulationszeitraum, also jener Zeitraum innerhalb dessen ein Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden müsse gemäß Verwaltungspraxis mind. 25 Jahre (bei Vorliegen von Instandsetzungsaufwendungen vor der erstmaligen Vermietung sogar 28 Jahre) ausreiche.

Weiters werde richtigerweise ausgeführt, dass es bei einer Vermietung nach der Rechtsprechung ausschließlich darauf ankomme, ob die Betätigung objektiv geeignet sei, innerhalb eines bestimmten Zeitraumes (25 bis 28 Jahre) einen Gesamtgewinn zu erwirtschaften. Wenn nun die belangte Behörde der Ansicht sei, dass die Eignung als Einkunftsquelle regelmäßig in Form einer sogenannten Prognoserechnung nachgewiesen werden müsse, übersehe sie, dass gemäß der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und der einschlägigen Literaturmeinung die Prognoserechnung stets nur als Indiz für das Vorliegen einer Einkunftsquelle angesehen werden könne. Blieben daher bei einer zunächst als Einkunftsquelle eingestuften Vermietung die Jahresergebnisse hinter der Prognose zurück, so sei unter Berücksichtigung der Kriterien des § 2 Abs. 2 Z 1 bis 6 im Sinne eines Gesamtbildes der Verhältnisse zu prüfen, ob der ursprüngliche absehbare Zeitraum (Kalkulationszeitraum) eingehalten werden könne. Unter Zugrundelegung eines fortgesetzten

Beobachtungszeitraumes nach der erfolgten Schenkung der Einkunftsquelle im Jahr 2009 sei daher auch schon im Zeitpunkt der Außenprüfung der belangten Behörde gegenüber offengelegt worden, dass die objektive Eignung des Vermietungsobjektes im Gesamtbeobachtungszeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen gegeben sei, bzw. dies bereits im Jahr 2012 der Fall gewesen sei.

Wenn die belangte Behörde weiterhin unterstelle, dass in den von der damaligen steuerlichen Vertretung vorgelegten Prognoserechnungen weder Reparaturen noch Mietausfälle berücksichtigt worden seien, sei dazu festzustellen, dass es sich im vorliegenden Fall um ein generalsaniertes Gebäude handle, und der Prognosezeitraum lediglich das Jahr 2014 als letztes Prognosejahr beinhalte. Allein aus diesem Grund seien in der vorliegenden Prognoserechnung keine Instandsetzungsaufwendungen angesetzt worden, da das Ende des Prognosezeitraumes in einem zeitlichen Naheverhältnis zu den umfassenden Sanierungsarbeiten zu sehen seien. Von den nächsten 25 Jahren, wie es die belangte Behörde in der Bescheidbegründung ausgeführt habe, könne daher keine Rede sein. Ebenfalls müsse darauf hingewiesen werden, dass neben der Tatsache, dass zwar keine Mietausfälle berücksichtigt worden seien, auch keine Indexanpassung der Mieteinnahmen erfolgt sei.

Hinsichtlich der ebenfalls von der belangten Behörde angeführten Kriterienprüfung des § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO sei vor allem auf das Ausmaß und Entwicklung der Verluste (Z 1 und Z 2) seit Beginn der Vermietung im Jahr 2005 bis nunmehr in fortgesetzter Betrachtung 2013 ein eindeutiges Bild der Ergebnisentwicklung abzuleiten.

Auch die Ursache für die hohen Verluste zu Beginn der Vermietung sei vor allem auf die hohen Fremdfinanzierungskosten zurückzuführen, die einen immensen Anteil an den Werbungskosten vor allem in den Jahren 2005 bis 2008 ausgemacht hätten. Die günstige Entwicklung am Kapitalmarkt nach der sogenannten Finanzkrise im Jahr 2009 habe in weiterer Folge Bezug auf die Fremdkapitalkosten zu einer positiven Entwicklung der Einkünfte an Vermietung in einer fortgesetzten Betrachtung geführt. Hinsichtlich des von der belangten Behörde angezweiferten marktgerechten Verhaltens im Hinblick auf die Mietersuche sei die Ausführung dass für befristete Mietverträge in der Regel eine um 25% niedrigere Miete verlangt werden könne, in keiner Weise nachvollziehbar. Vielmehr sei es so, dass bei befristeten Mieten - wie es im vorliegenden Fall für die Vermietung von Büroräumlichkeiten an eine bauausführende Firma mit ziemlicher Sicherheit eine höhere Miete erzielbar gewesen wäre als bei einer von Anfang an beabsichtigten langfristigen Vermietung. Zusammenfassend könne daher in jedem Fall unter Berücksichtigung des Gesamtbildes der Verhältnisse der Ziffer 1 bis 6 der Kriterienprüfung von der objektiven Eignung der Einkunftsquelle, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, ausgegangen werden.

Weiters vermeine die belangte Behörde, dass durch eine vorzeitige Kreditrückzahlung eine Änderung der Bewirtschaftung der Tätigkeit der Vermietung eingetreten sei, und zitiere dabei

das VwGH Erkenntnis vom 29.4.2010, 2007/15/0227. Im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sei es jedoch in keiner Phase zu einer vorzeitigen Kreditrückführung für die Generalsanierung des Gebäudes *** gekommen. Als Nachweis dafür würden die Kontoauszüge ab dem Jahr 2006 bis 2013 vorgelegt. Daraus sei auch ersichtlich, dass die Kontenzurechnung bis einschließlich 2007 beim Beschwerdeführer, der ja auch als Kreditnehmer aufgetreten sei, erfolgt sei. Insofern sei die Unterstellung der belangten Behörde in der Bescheidbegründung, dass bereits bei Errichtung der Wohnung ein Darlehensvertrag mit dem Bruder des Beschwerdeführers aufscheine, nicht richtig und bestätige auch die Aussage hinsichtlich des Eingehens des Kreditrisikos beim ursprünglichen Kreditnehmer, nämlich dem Beschwerdeführer, der die Fremdfinanzierung für die vermieteten Objekte unter Beibringung seiner ganz persönlichen Sicherheiten auch erwirkt habe.

Letztlich werde von der belangten Behörde auch festgestellt, dass mit Übergabe des Gutes an den Bruder des Beschwerdeführers die Vermietung ein vorzeitiges Ende gefunden habe, wodurch es am Steuerpflichtigen gelegen sei, nachzuweisen dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen sei. Dabei führe die belangte Behörde - entgegen der wiederholt getätigten Aussagen - aus, dass eine vorzeitige Beendigung nur durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten, die auch im privaten Bereich liegen könnten, unter weiterer Anrechnung der Einkunftsquelle möglich sei. Dabei übersehe die Finanzverwaltung bzw. ignoriere bewusst die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (2006/15/0343 vom 24.6.2010), dass die Finanzverwaltung in der Rechtsauffassung, das trotz objektiver Ertragsfähigkeit einer konkreten Vermietung nur dann keine Liebhaberei vorliege, wenn der Abgabepflichtige durch ein unvorhersehbares und unabwendbares Ereignis zur Aufgabe der Vermietungstätigkeit gezwungen werde, insofern irre, dass den Steuerpflichtigen bei vorzeitiger Einstellung der Vermietung (wie im vorliegenden Fall bei unentgeltlicher Übertragung der Einkunftsquelle) den Beweis zu führen habe, dass seine ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der Tätigkeit bis zur Erreichung des Gesamteinnahmenüberschusses abgestellt und sich der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich ergeben habe (siehe auch Randziffer 21 der Liebhabereirichtlinien 2012).

In Zusammenfassung der Gründe für die von vorn herein nicht absehbare Übertragung der Einkunftsquelle dürfe nochmals verstärkt darauf hingewiesen werden, dass eine Übernahme der vermieteten Objekte durch den Bruder des Beschwerdeführers vor 2007 schon allein aufgrund der familiären Nachfolgeregelungen rechtlich gar nicht möglich gewesen sei. So könne auch bereits zum Zeitpunkt der Sanierungen der Wohngebäude ab dem Jahr 2004 bzw. 2005 noch kein Plan hinsichtlich einer späteren Übergabe festgestanden haben. Zusätzlich werde auch wie bereits weiter oben erwähnt nochmals auf den Umstand hingewiesen, dass bei einer von vorn herein geplanten Übergabe an den Bruder meines Mandanten das Eingehen eines wirtschaftlichen Risikos im Hinblick auf die Kreditaufnahme durch den Beschwerdeführer

und die von ihm zu erbringenden Sicherheiten in keiner Weise wirtschaftlich vernünftig und begründbar gewesen sein wäre.

Wenn daher die „zeitnahe“ Übergabe des Gutes G nach der erfolgten Vertragsanpassung durch den Vater des Beschwerdeführers ein Indiz des aktiven Verhaltens in dieser Causa anzeigen würde, sei dem entgegen zu halten, dass die angesprochene Vertragsveränderung ohne Mitwirkung des Vaters des Beschwerdeführers einseitig gar nicht möglich gewesen wäre, und dies letztendlich darauf hindeute, dass eine lebzeitige Änderung der Nachfolgeregelung im höchstpersönlichen Interesse des Vaters des Beschwerdeführers gelegen sei, der eine geordnete Übergabe im Sinne der familienrechtlichen Nachfolgeregelung noch lebzeitig erwirken gewollt habe.

Inwiefern eine rund eineinhalb Jahre nach der Vertragsanpassung erfolgte unentgeltliche Überlassung der Einkunftsquelle als zeitnah anzusehen sei, sei insofern in Frage zu stellen, als man hier durchaus auf einen angemessen langen Zeitraum zur endgültigen Entscheidungsfindung ausgehen könne. Dass diese Entscheidung keine leichte gewesen sei, und der Beschwerdeführer sich letztendlich selbst zugestehen habe müssen, dass zu seinen vier Töchtern kein männlicher Nachfolger mehr hinzukommen werde, liege auf der Hand, und habe ihm schließlich die Entscheidung zur Übertragung der Einkunftsquelle sicher nicht leichter gemacht, geschweige denn könne von einer geplanten Übertragung keine Rede sein.

Hinsichtlich der Ausführungen zum Beschwerdepunkt Zurechnung der Einkünfte aus Vermietung des Stalles zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft sei auf die oben angeführten Feststellungen zu verweisen.

I.5. Weitere Stellungnahmen:

Mit Schreiben vom 15. Juni 2020 brachte der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers eine ergänzende Stellungnahme ein, wonach sich neue Beweismittel und Indizien ergäben hätten, die zu einem im Spruch anderen Bescheid geführt hätten.

Der im bisherigen Verfahrensverlauf vorgebrachten Argumentation hinsichtlich der von der belangten Behörde aufgestellten Liebhabereivermutung stehe nun folgender Sachverhalt entgegen:

Mittlerweile gebe es längst einen Überschuss der Einnahmen über die angefallenen Werbungskosten. In Frage sei dabei bisher nicht gestanden, wem eigentlich die Einkünfte gem. § 2 Abs. 3 EStG 1988 aus Vermietung und Verpachtung bzw. in weiterer Folge auch jene aus der Gutsverwaltung eigentlich tatsächlich zuzurechnen seien.

Dazu sei in Anlehnung an die Ausführungen in Rz 104 EStR auszuführen, dass Einkünfte (sowohl negative als auch positive) im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG demjenigen zuzurechnen seien, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen sei, wobei die Zurechnung von Einkünften sich nicht mit dem

wirtschaftlichen Eigentum an der Einkunftsquelle decken müsse (siehe beispielsweise VwGH-Erkenntnis vom 25.02.1997, 92/14/0039). Dabei komme es in ständiger Rechtsprechung entscheidend darauf an, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und so über die Art der Erzielung der Einkünfte disponieren könne und somit auch das Unternehmerrisiko trage. Zurechnungssubjekt der Einkünfte (Einnahmen) sei derjenige, der die Möglichkeit besitze, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Maßgeblich sei die nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge.

Aus diesem Blickwinkel könne daher die chronologische Entwicklung bezüglich der Thematik der Einkünftezurechnung wie folgt dargestellt werden:

1. Übergabe des zivilrechtlichen Eigentums (Gutsverwaltung G) vom Vater des Beschwerdeführers an den Beschwerdeführer unter Zurückbehaltung des lebenslänglichen unentgeltlichen Fruchtgenussrechts an allen Übergabeobjekten zugunsten des Übergebers (Pkt. 2 des Übergabevertrages).
2. Notariatsakt vom xxx betreffend Nachtrag zum ursprünglichen Übergabevertrag vom xxx hinsichtlich Vertragspunkt 1.4, wo es um die Neuregelung hinsichtlich der Übertragung der Vermögenswerte innerhalb der Familie F gegangen sei. Im übrigen blieben gem. Pkt. 4. alle sonstigen Bestimmungen des damaligen Übergabevertrages vom xxx vollinhaltlich aufrecht (sohin auch das im Jahr xxx abgeschlossene Fruchtgenussrecht des Vaters als Übergeber).
3. Notarielle Vereinbarung der Familie F vom xxx: Vereinbart sei dabei unter Pkt. 1 worden, dass der Vater das ihm gebührende Fruchtgenussrecht mit Wirkung zum Ablauf des xxx aufgebe. Als Kompensation dafür werde unter Pkt. 3 eine Versorgungsrente bestimmt. Dies offenbar um das per xxx weggefallene Fruchtgenussrecht zu ersetzen.
4. Notariatsakt vom xxx (Übergabevertrag), abgeschlossen zwischen dem Beschwerdeführer und dessen Bruder betreffend Übergang des zivilrechtlichen Eigentums mit Wirkung xxx an den Bruder des Beschwerdeführers. Hier werde auch nochmals explizit festgestellt, dass der seinerzeitige Übergeber auf das ihm eingeräumte Fruchtgenussrecht verzichtet habe.

Beginnend mit dem Wirtschaftsjahr 2003/2004 seien nun offenbar unter Verkennung der zivil- und vertragsrechtlichen Vereinbarungen innerhalb der Familie F die Einkünfte dem Beschwerdeführer zugerechnet worden, der seinen Lebensunterhalt in diesem Zeitraum jedoch ständig und dauerhaft in Rom bestritten habe und daher mangels physischer Präsenz in G auch gar keine Einflussmöglichkeit innegehabt habe bzw. jemals ausüben hätte können, da die sich bietenden Marktchancen von diesem nicht wahrgenommen werden hätten können. Nun sei aufgrund der vertragsrechtlichen Entwicklung einerseits festzustellen, dass im beschwerdegegenständlichen Zeitraum zwischen 2005 und 2008 der Beschwerdeführer schon alleine aus der Zusammenschau der vertraglichen Vereinbarungen nie wirtschaftlicher Eigentümer der ihm zivilrechtlich gehörenden Einkunftsquelle war, da das vertraglich

vereinbarte Fruchtgenussrecht erst mit Ende des Jahres 2008 mittels Vereinbarung vom August 2008 beendet worden sei.

Noch sei der Beschwerdeführer derjenige, der die sich ihm bietenden Marktchancen genutzt habe, bzw. derjenige, der das Unternehmerrisiko getragen habe, wenn - wie in weiterer Folge zu beweisen sein werde – der Außenauftritt bezüglich der baulichen Umgestaltungen durchgehend und immer ausschließlich von dessen Bruder wahrgenommen worden sei. Dazu werde zunächst auf den am 12.04.2006 abgeschlossenen Abstattungskreditvertrag (siehe Beilage) verwiesen, der zwar zwischen dem Kreditnehmer (Beschwerdeführer) und dem Kreditgeber (Bank) abgeschlossen worden sei, jedoch nur deshalb, weil dieser zu diesem Zeitpunkt auch zivilrechtlicher Eigentümer der Liegenschaft gewesen sei, welche u. a, auch eine Sicherheit für den gewährten Kredit in Höhe von 940.000 Euro dargestellt habe. In weiterer Folge könne jedoch aufgrund der zusätzlich bestellten Sicherheiten (Deckungswechsel) geschlossen werden, wer das wirtschaftliche Risiko hauptsächlich getragen habe. Dieser Deckungswechsel sei vom Bruder des Beschwerdeführers unterzeichnet worden und verweise dabei nicht auf einen das Vertretungsverhältnis anzeigenden Vollmachtshinweis, d.h. dass der von der Bank übermittelte Blanko Deckungswechsel zur Gänze und alleinig zu Lasten des Bruders des Beschwerdeführers ausgestellt worden sei.

In weiterer Folge habe dann auch das Mietenkonto, lautend auf den Bruder des Beschwerdeführers (für den Beschwerdeführer) für die Bestreitung der Kreditraten gedient (siehe Beilage). Die diesbezüglichen Bedingungen seien aufgrund der umfassenden Vollmacht, die vom Beschwerdeführer als zivilrechtlicher Eigentümer der Liegenschaft an seinen Bruder als wirtschaftlicher und nach außen in Erscheinung tretender Eigentümer der in Frage stehenden Vermögensgegenstände eingeräumt worden sei, hinsichtlich der Konditionen auch vom Bruder des Beschwerdeführers ausverhandelt worden (siehe dazu beigelegte E-Mail-Korrespondenz).

Der Bruder des Beschwerdeführers habe bereits früh die Notwendigkeit der Bewirtschaftung des Gutshofes abseits der land- und forstwirtschaftlichen Betreibung erkannt, da diese im Sinne einer betriebswirtschaftlich überlebensnotwendigen Einkunftsquelle alternativlos gewesen sei. Aus dieser Überzeugung heraus und unter Ausnutzung der sich ihm bietenden Marktchancen sei auch in weiterer Folge die bei der Marktgemeinde MG angestrebte baubehördliche Bewilligung für den Um- und Ausbau von Wohngebäuden inklusive Dachgeschoßausbau und Heizraumerrichtung zu sehen (siehe dazu die beigelegte Korrespondenz mit der Marktgemeinde MG aus den Jahren 2004 bzw. 2005).

Daraus sei eindeutig erkennbar und ersichtlich, dass der Bruder des Beschwerdeführers, der nachweislich auch als Bauwerber nach außen in Erscheinung getreten sei und vom damaligen Grundeigentümer, dem Beschwerdeführer, zu seinen Gunsten bevollmächtigt worden sei, nach

außen hin als wirtschaftlicher Eigentümer der Liegenschaft aufgetreten sei (siehe Beilage Einreichplan).

Zeitgleich mit dem Abschluss des Abstattungskreditvertrages sei es auch zum Abschluss eines Darlehensvertrages gekommen, in welchem bereits der Bruder des Beschwerdeführers, als alleiniger Kreditnehmer und auch alleiniger Belasteter für einen im Rahmen des NÖ. Wohnungsförderungsgesetzes beantragten Kredites gewesen sei. Dass dieser Darlehensvertrag in ursächlich und wirtschaftlich eindeutigem Zusammenhang mit der Errichtung und Umbau des Gutshofes zur Erschließung der Einkunftsquelle stehe, sei allein anhand des zeitgleich abgeschlossenen Abstattungskreditvertrages abzuleiten, nachdem sich dieser geförderte Kredit nicht zuletzt auch auf die Errichtung der Hackschnitzelanlage beziehe, welche für die Beheizung der vermieteten Wohnungen notwendig gewesen sei (siehe Beilage, Darlehensvertrag).

Wer dann nach Abschluss der Umbauarbeiten tatsächlich nach außen hin als Vermieter dieser Liegenschaften aufgetreten sei, sei nicht zuletzt auch anhand der exemplarisch beigelegten Mietverträge bezüglich der Wohnungen bzw. Büroeinheiten im Gutshof G ersichtlich (siehe dazu Beilage). Darin werde stets und ausschließlich die Gutsverwaltung G, vertreten durch den Bruder des Beschwerdeführers als Vermieter bezeichnet, der offenbar auch die die Verträge ohne einen Hinweis auf eine Vertretungsvollmacht in eigenem Namen unterzeichnet habe.

In kumulativer Betrachtungsweise sei daher unter Berücksichtigung der im Rahmen des offenen Beschwerdeverfahrens nachgereichten Unterlagen eindeutig erkennbar, dass stets der Bruder des Beschwerdeführers derjenige gewesen sei, der einerseits das Unternehmerrisiko hinsichtlich des wirtschaftlichen Risikos des Umbaus getragen habe (eingegangene Darlehensverpflichtungen einerseits bzw. Übernahme von Blankowechsel andererseits), und auf der anderen Seite die sich ihm bietenden Markt-Chancen von sich aus wahrgenommen habe und diese auch in seinem Namen nach außen hin zum Ausdruck gebracht habe (Auftritt als Bauwerber bezüglich dem Umbau der Liegenschaft bzw. Abschluss der Mietverträge mit den Mietern).

Zusammenfassend könne daher in einer abschließenden Betrachtung folgendes festgestellt werden:

1. Der Beschwerdeführer sei bis zum xxx nachweislich zwar zivilrechtlicher Eigentümer der Liegenschaften unter anderem in G gewesen, jedoch nie und zu keinem Zeitpunkt jene Person, der vertraglich auch die Einkunftsquelle zuzurechnen gewesen sei, da das diesbezügliche Fruchtgenussrecht, welches im Jahr xxx vereinbart worden sei, erst mit der Vereinbarung aus dem Jahr 2008 mit Ende des Jahres 2008 aufgehoben worden sei.
2. Das wirtschaftliche Eigentum bzw. die Zurechnung der Einkunftsquelle aufgrund des entsprechenden Außenauftrittes seien von Beginn der Einkunftsquellenerschließung im Bereich der Vermietung und Verpachtung immer beim Bruder des Beschwerdeführers, B,

gelegen, der sowohl das Unternehmerrisiko einerseits getragen habe, als auch die sich ihm bietenden Marktchancen andererseits genutzt habe.

Aus diesen Überlegungen heraus mache auch die bereits bisher erwähnte Darstellung der gewinnbringenden Vermietung in einer fortgesetzten Betrachtung Sinn, als die Einkunftsquelle aufgrund der wirtschaftlichen Zurechnung beim Bruder des Beschwerdeführers von Beginn weg, also von Beginn der Umbauarbeiten bis zum heutigen Tag, einen beträchtlichen Überschuss der Einnahmen über die angefallenen Werbungskosten gebracht habe.

Gestützt auf die nun vorgebrachten zusätzlichen Beweismittel bzw. Indizien ersuche der steuerliche Vertreter daher um entsprechende rechtliche Würdigung und Einbeziehung in die Entscheidung über die beschwerdegegenständlichen Zeiträume 2005 bis 2008 dergestalt, dass die bezug habenden Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2008 insofern ersatzlos aufzuheben seien, da keine wirtschaftliche Zurechnung beim Beschwerdeführer vom Beginn an stattgefunden habe.

Die belangte Behörde nahm dazu mit Schreiben vom 21. Juli 2020 Stellung und führte aus, dass aus den der belangten Behörde vorliegenden Unterlagen und auch den nunmehr vorliegenden Schriftstücken nicht erkannt werden könne, dass der Bruder des Beschwerdeführers wirtschaftlicher Eigentümer gewesen sei. So sei etwa auf einigen Schriftstücken das Vollmachtsverhältnis angesprochen worden, das offenbar erteilt worden war.

Dies alles spreche dafür, dass der Bruder des Beschwerdeführers im Vollmachtsnamen für den Beschwerdeführer aufgetreten sei. So sei der Kreditvertrag für den Beschwerdeführer abgeschlossen worden, wiewohl diesen der Bruder des Beschwerdeführers unterschrieben habe. Es sei auch kein Schriftstück aktenkundig, das schon im Jahr 2005 den rechtmäßigen wirtschaftlichen Übergang auf den Bruder des Beschwerdeführers möglich gemacht hätte. Im Übrigen dürfe ausgeführt werden, dass die nunmehrige Rechtsmeinung hinsichtlich den Beschwerdeführer keine Änderung ergeben würde (keine Verluste in diesen Jahren) und die Jahre 2005 bis 2008 beim Bruder des Beschwerdeführers bereits verjährt seien (keine Erklärung abgegeben wurde; Neuanlage der Steuernummer erst im Jahr 2007).

Mit Schreiben vom 27. August 2020 entgegnete der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers, dass die belangte Behörde, in ihrer E-Mail vom 21.07.2020 unter anderem auf zwei vom Beschwerdeführer eingebrachte Beweismittel im Zusammenhang mit der Nachweisführung des wirtschaftlichen Eigentums zugunsten des Bruders des Beschwerdeführers verweise. Zum einen sei der an die Gemeinde G gerichtete Einreichplan angeführt, bei welchem gemäß den Ausführungen der belangten Behörde der Bruder des Beschwerdeführers in Ausübung seines Vollmachtsverhältnisses für den Beschwerdeführer eingeschritten sei. Die belangte Behörde übersehe dabei jedoch, dass der Bruder des Beschwerdeführers lediglich in Bezug auf den Grundeigentümer unter Angabe des Vollmachtsverhältnisses für den Beschwerdeführer gezeichnet habe. Hingegen sei den

übermittelten Unterlagen eindeutig zu entnehmen, dass als Bauwerber der Bruder des Beschwerdeführers selbst auftrete und als solcher auch im eigenen Namen und auf eigenes Risiko gezeichnet habe.

Auch der Verweis auf den ebenfalls angeführten Bankauszug, auf welchem der Bruder des Beschwerdeführers für den Beschwerdeführer gezeichnet habe, vermöge nichts an der Zurechnung der Einkunftsquelle zu ändern, da dies vor allem aus Sicht der finanzierenden Hausbank deshalb notwendig war, da der Beschwerdeführer ja auch nachweislich der zivilrechtliche Eigentümer der Liegenschaft gewesen sei, und diese, neben dem Deckungswechsel zu Lasten des Bruders des Beschwerdeführers, als Sicherheit für den Kredit gedient habe.

Wenn nun die belangte Behörde weiters meine, es sei kein Schriftstück aktenkundig, das den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf den Bruder des Beschwerdeführers ab dem Jahr 2005 möglich gemacht hätte, sei dies zwar zutreffend, es werde aber offenbar die ebenfalls erwähnte Tatsache negiert, dass das Fruchtgenussrecht an allen Übergabsobjekten bis zum xxx vertraglich dem Vater zugestanden sei, weshalb eine Zurechnung der Einkunftsquelle an den Beschwerdeführer schon allein aufgrund der notariellen Vereinbarung vom xxx nicht möglich sei.

Zudem sei nach ständiger Rechtsprechung derjenige Zurechnungssubjekt von Einkünften, der die Möglichkeit besitze, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erledigen oder zu verweigern (z. B. VwGH vom 25.12.2010, 2008/13/0012). Es komme daher auf die wirtschaftliche Dispositionsbefugnis über die Einkünfte und nicht auf die allenfalls nach § 24 BAO zu lösende Zurechnung von Wirtschaftsgütern an. Alle diese Ausführungen würden daher das wirtschaftliche Eigentum der Einkunftsquellen beim Bruder des Beschwerdeführers vermitteln.

Abschließend werde auch noch festgehalten, dass die nunmehr vertretene Rechtsmeinung hinsichtlich der Zurechnung der Einkunftsquelle sehr wohl eine steuerliche Änderung beim Berufungswerber ergebe, da die belangte Behörde offenbar übersehe, dass sich die Zurechnung der Einkunftsquelle nicht auf die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung alleine beziehe, sondern natürlich auch die im streitgegenständlichen Zeitraum erzielten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft betreffe, da das Fruchtgenussrecht für den Vater des Beschwerdeführers mit sämtlichen übertragenen Übergabsobjekten verbunden gewesen sei. Somit sei auch hinsichtlich des wirtschaftlichen Eigentums immer davon auszugehen, dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bzw. Land- und Forstwirtschaft immer als wirtschaftliche Einheit zu sehen seien und somit sehr wohl eine steuerliche Änderung beim Beschwerdeführer herbeiführen müssten, da ein Wegfallen beider Einkunftsquellen in den streitgegenständlichen Zeiträumen dazu führe, dass die bezug habenden Einkommensteuerbescheide ersatzlos aufzuheben seien.

Die faktische Geschäftsführung, auch des land- und forstwirtschaftlichen Gutsbetriebes, durch den Bruder des Beschwerdeführers sei nicht zuletzt durch die beigelegten Bestätigungen seitens der Firma A, welche als Bewirtschafter des land- und forstwirtschaftlichen Gutsbetriebes seit dem Jahr 2000 tätig sei, bzw. dem Schreiben des Betriebsberaters, der den Bruder des Beschwerdeführers bereits ab dem Jahr 2003 hinsichtlich der weiteren Gestaltungsmöglichkeiten des in wirtschaftliche Notlage geratenen landwirtschaftlichen Gutsbetriebes beraten habe, nachzuweisen.

Es werde daher unter Verweis auf die zusätzlich vorgebrachten Beweismittel und der Antrag gestellt die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 bis 2008 ersatzlos aufzuheben.

Mit Schreiben vom 3. November 2020 nahm die belangte Behörde dazu neuerlich Stellung und führte aus, dass es Faktum sei, dass der Beschwerdeführer im Beschwerdezeitpunkt zivilrechtlicher Eigentümer der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft gewesen sei. In den Einkommensteuererklärungen sei dies auch vermerkt und negative Einkünfte hinsichtlich der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft erklärt worden. Im Rahmen der Prüfung sei ausdrücklich zum Ausdruck gebracht worden, dass der Bruder des Beschwerdeführers der Verwalter des Gutes gewesen sei (siehe Niederschrift Außenprüfung). Nie sei dieser als wirtschaftlicher Eigentümer präsentiert worden. Es sei für die belangte Behörde nicht nachvollziehbar warum erst jetzt diese Behauptung aufgestellt werde. Nach Ansicht der belangten Behörde sei Grundeigentümer eindeutig der Beschwerdeführer. Dieser habe seinen Bruder bevollmächtigt bei der Gemeinde aufzutreten. Die Vollmacht sei in § 1002 ABGB geregelt: „Der Vertrag, wodurch jemand ein ihm aufgetragenes Geschäft im Namen des Andern zur Besorgung übernimmt, heißt Bevollmächtigungsvertrag“. Mit Eingehen dieses Vollmachtsverhältnisses bedeute dies nicht, dass sein Bruder zum Bauwerber geworden sei – er sei als Bevollmächtigter für den Beschwerdeführer anzusehen. Am Einreichplan sei ausdrücklich „bevollmächtigt“ ausgewiesen.

Wirtschaftlicher Eigentümer sei derjenige, dem bei wirtschaftlicher Anknüpfung des Abgabentatbestandes ein Wirtschaftsgut zuzurechnen sei. Wirtschaftlicher Eigentümer sei idR der zivilrechtliche Eigentümer. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum würden auseinanderfallen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Belastung, Veräußerung), auszuüben in der Lage sei und zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss von der Einwirkung auf die Sachen, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer, das heißt auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend machen könne (vgl. Ritz, BAO, Tz. 3 f. zu § 24 BAO). Das Vorliegen dieser Voraussetzungen sei anhand des Gesamtbildes der Verhältnisse des jeweiligen Falles festzustellen (vgl. VwGH vom 29. 6. 1982, 82/14/0054). Dieses wirtschaftliche Eigentum müsse vom zivilrechtlichen Eigentümer erteilt werden. Da es sich bei den Brüdern um Angehörige im Sinne der BAO handele sei die Angehörigenjudikatur anzuwenden. Weder die Schriftlichkeit sei

aktenkundig, noch Transparenz. Ein Vollmachtsverhältnis – von dem die Behörde nach den vorliegenden Unterlagen ausgehe – vermittele kein wirtschaftliches Eigentum. Die Aussage wonach der Bruder des Beschwerdeführers schon wirtschaftlicher Eigentümer im beschwerdegegenständlichen Zeitraum gewesen sei, sei erst erstmals 2020 zur Sprache gekommen. In der Vergangenheit sei dieser immer als Gutsverwalter bzw als Geschäftsführer des Gutes G bezeichnet worden. Er habe demnach abgeleitete Rechte vom zivilrechtlichen Eigentümer gehabt. Auch in den nunmehr vorgelegten Unterlagen sei er als „Geschäftsführer der Gutsverwaltung“ bezeichnet worden. Auch die Bestätigung der A GesbR vom 19.8.2020 sei kein Beweis für ein wirtschaftliches Eigentum, denn es sei unbestritten, dass der Bruder des Beschwerdeführers als bevollmächtigter Gutsverwalter die Geschicke des Gutes G gelenkt habe. Die nunmehrige Aussage, wonach der Beschwerdeführer nicht wirtschaftlicher Eigentümer gewesen sei, würde bedeuten, dass die als Liebhaberei beurteilten Einkünfte nicht dem Beschwerdeführer zuzurechnen wären. Damit würde die Ansicht der Abgabenbehörde bestätigt werden. Der Bruder des Beschwerdeführers habe in den Jahren 2005 bis 2008 keine Einkünfte gehabt. Da es sich jedoch um die Jahre 2005 bis 2008 handle, sei bereits absolute Verjährung eingetreten und es könne keine Veranlagung erfolgen.

Mit Schreiben vom 3. Mai 2021 gab der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers bekannt, dass dieser am 22. November 2020 verstorben sei.

Mit Schreiben vom 7. Juni 2021 gab der steuerliche Vertreter bekannt, dass die Ehefrau des Beschwerdeführers als Alleinerbin eingesetzt wurde und er diese nun als Erbin des Beschwerdeführers im gegenständlichen Beschwerdeverfahren vertrete. Außerdem ergänze er seine Stellungnahme wie folgt:

Wie die Finanzverwaltung im Schreiben vom 3.11.2020 richtig festgestellt habe, sei der nun zwischenzeitig verstorbene Beschwerdeführer im beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2005 bis 2008 ZIVILRECHTLICHER Eigentümer der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft gewesen und habe, vertreten durch die Kanzlei StB, negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in den zugrundliegenden Einkommensteuererklärungen deklariert.

Mit der Vertretungsvollmacht vom 17.9.2008 habe der steuerliche Vertreter zu einem Zeitpunkt, als bereits aufgrund der vertraglichen Vereinbarung vom xxx festgestanden sei, dass die verfahrensgegenständliche Liegenschaft auf den Bruder des Beschwerdeführers übergeben werde, damals noch die steuerliche Vertretung für den Beschwerdeführer übernommen. Zu diesem Zeitpunkt sei ihm weder die vertragliche Situation im Hause F bekannt gewesen, noch habe sich die Frage der Zurechnung der Einkünfte an den Bruder des Beschwerdeführers gestellt. Wenn die Finanzverwaltung meine, dass es nicht nachvollziehbar sei, dass diese Behauptung erst jetzt aufgestellt werde, müsse dazu angemerkt werden, dass diese nicht unbedeutende Sachverhaltsfeststellung auch seitens der Finanzverwaltung im Betriebsprüfungsverfahren offenbar nicht näher untersucht worden sei, wie auch der

steuerliche Vertreter bis zum Abschluss der Betriebsprüfung mittels Niederschrift diesen Sachverhalt mangels zusätzlicher Informationen nicht richtig eingeschätzt habe. Nichtsdestotrotz sei in diesem Zusammenhang festzustellen, dass es im Verfahren vor dem BFG KEIN Neuerungsverbot gebe, und daher bis zur Erledigung der Beschwerde Beweisanträge gestellt werden bzw. neue Tatsachen vorgebracht werden könnten.

Diesbezüglich werde auch die Feststellung seitens der Finanzverwaltung, auf das Fruchtgenussrecht sei mit 2003 verzichtet worden, auf seinen Wahrheitsgehalt zu überprüfen sein, da dieses erst mit Einverleibung des Eigentumsrechtes durch den Bruder des Beschwerdeführers im Grundbuch durch die Nicht-Aufnahme erloschen sei. Zuvor sei dieses ab xxx durchgehend grundbücherlich sichergestellt gewesen und wie den Ausführungen des Übergabebetrages entnommen werden könne, allumfassend (wirtschaftliches Eigentum).

Dass der Beschwerdeführer lebzeitig aufgrund der zivilrechtlichen Eigentümerschaft der beschwerdegegenständlichen Liegenschaften seinen Bruder umfassend und uneingeschränkt zu sämtlichen Vorgängen iZm den Grundstücken bevollmächtigt habe, liege in der Natur der Sache, da sonst keine Verfügung über die Liegenschaften getroffen hätten werden können. Nichtsdestotrotz sei im vorliegenden Bauplan bereits der Bruder des Beschwerdeführers als Bauwerber genannt und der Beschwerdeführer lediglich als Vollmachtgeber betreffend die Grundstücke zu Gunsten seines Bruders. Wenn die Finanzverwaltung abschliessend meine, durch die Feststellung, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wären bei Vorliegen eines abweichenden wirtschaftlichen Eigentümers gar nicht ihm zuzurechnen, in welchem Fall die Ansicht der Abgabenbehörde bestätigt wäre, übersehe sie eindeutig, dass sich die Zurechnung ja nicht auf die vermieteten Liegenschaften alleine beziehe, sondern natürlich auch die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft umfasst seien, wodurch eine Aufhebung der beschwerdegegenständlichen Bescheide notwendig sei.

Wirtschaftlicher Eigentümer des Gutes G samt vermieteter Liegenschaften sei somit aufgrund der schriftlichen Vereinbarungen der Vater bzw. aufgrund der Tatsache, alle Chancen und Risiken im Zusammenhang mit den Liegenschaften in G ausüben zu können, alternativ der Bruder des Beschwerdeführers, aber nie der zivilrechtliche Eigentümer, nämlich der Beschwerdeführer selbst, der nachweislich seinen Hauptwohnsitz, seine Lebensinteressen und seinen beruflichen Schwerpunkt (Leitung des im Familienbesitz seiner Frau befindlichen Unternehmens) immer in Rom hatte. Die von der Finanzverwaltung in diesem Zusammenhang geforderte Schriftlichkeit sei in jedem Fall hinsichtlich des eingeräumten FG-Rechtes seit xxx aktenkundig.

I.6. Mündliche Verhandlung

Am 10. Juni 2020 fand die mündliche Senatsverhandlung statt.

In dieser erklärte der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers auf die Frage, warum die aus der Vermietung des Gutes G resultierenden Einkünfte bei diesem erklärt worden seien, damit, dass ab dem Jahr 2003 Steuererklärungen für den Beschwerdeführer von einer anderen steuerlichen Vertreterin eingebracht worden seien. Der steuerliche Vertreter selbst habe die steuerliche Vollmacht erst im Jahr 2008 erhalten. Zu diesem Zeitpunkt habe sich die Frage des wirtschaftlichen Eigentums am Gut G nicht gestellt.

Der steuerliche Vertreter führte weiters aus, dass ihm nicht bewusst gewesen sei, dass der Vater des Beschwerdeführers im Jahr 2003 auf das Fruchtgenussrecht verzichtet hätte. Rein formell habe das Fruchtgenussrecht des Vaters immer weiter bestanden. Erst im Zuge des intensiven Aktenstudiums sei ihm dieser Umstand bewusst geworden.

Die belangte Behörde habe in ihrer letzten Stellungnahme ausgeführt, dass es sich gegenständlich um Geschäfte, die zwischen Angehörigen erfolgt seien, gehandelt hätte, daher sei die Angehörigenjudikatur zu beachten. In diesem Sinne liege Schriftlichkeit hinsichtlich des in Rede stehenden Fruchtgenussrechtes vor, womit die Anforderungen an die diesbezügliche Judikatur erfüllt sei. Ihm seien auch keine diesbezüglichen mündlichen Absprachen bekannt.

Dem Einwand der berichterstattenden Richterin, wonach lediglich ein wirtschaftlicher Eigentümer existieren könne, begegnet der steuerliche Vertreter damit, dass feststehe, dass der Beschwerdeführer auf keinen Fall der wirtschaftliche Eigentümer des in Rede stehenden Gutes gewesen sei.

Die Vertreterin der belangten Behörde verweist auf eine Deklaration des Beschwerdeführers vom 25. Oktober 2011. In dieser wurde wörtlich ausgeführt:

"So wie es historisch die Regel war und in ländlich-bäuerlichen Gegenden auch heute noch üblich ist, wird auch in unserer Familie seit vielen Generationen der Grundbesitz an den jeweils ältesten männlichen Nachfolger weitergegeben. Mein Vater hatte dies in seinem Übergabevertrag aus dem Jahre 1996 ebenso vorgesehen, und mich als ältesten seiner Söhne als künftigen Eigentümer eingesetzt. Trotz Übergabe führte mein Vater den Betrieb weiter bis zum Jahr 2003 ab dem er mir auch die Betriebsführung übertrug. Seit dem führte ich den Betrieb und nahm eine Reihe von Umstrukturierungen und Neuerungen vor.

Zu meiner Betriebsführung und Planung gehörte auch die Durchführung der Renovierungsarbeiten einiger Immobilien der Gutsverwaltung mit dem Ziel sie als Mietobjekte am Markt anbieten zu können und somit eine zusätzliche Einnahmequelle für den Betrieb zu schaffen. Diese Renovierungsarbeiten wurden im Wesentlichen zwischen 2004 und 2006 durchgeführt.

Nach reiflicher Überlegung und im Gegensatz zur vorgesehenen Beibehaltung des Betriebes, beschloss ich im Frühjahr 2008 im Einvernehmen mit meinem Vater, den Betrieb mitsamt aller

Liegenschaften an meinen Bruder B zu entgeltlos übergeben. Diese Entscheidung teilte ich ihm in der Folge am 20.03.2008 schriftlich mit. Wesentliche Gründe dafür waren einerseits die Tatsache, dass ich keinen Sohn habe und anderseits meine Lebensausrichtung auf Italien, wo ich bereits seit 20 Jahren lebe und als Geschäftsführer den Betrieb meiner italienischen Frau führe, es war meine persönliche Entscheidung in Italien zu bleiben was ich mit der Beibehaltung des Betriebes G nicht vereinbaren wollte.

Abschließend möchte ich nochmal festhalten, dass meine Entscheidung den Betrieb zu übergeben keine geplante Entscheidung gewesen ist, sondern erst im Frühjahr 2008 gefällt wurde und ich bis dahin vor hatte den Betrieb wie von meinem Vater vorgesehen, im Eigentum zu behalten und selber zu führen."

Unter Hinweis auf den Inhalt dieser Deklaration sowie weiters auf den Umstand, dass der Beschwerdeführer die aus dem Gut G resultierenden Vermietungseinkünfte zur Einkommensteuer erklärt habe, sei schlüssig davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer der wirtschaftliche Eigentümer der in Rede stehenden Liegenschaft gewesen sei.

Der steuerliche Vertreter entgegnete, dass man im gegenständlichen Fall von einer Gesamtbetrachtung ausgehen müsse. Es gehe dabei nicht nur um die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, sondern um die gesamte Bewirtschaftung der Liegenschaft (Bewirtschaftung des land- und forstwirtschaftlich bewirtschafteten Gutes an sich sowie Vermietung und Verpachtung).

Es sei offensichtlich sei, dass sich das subjektive Empfinden der ehemaligen steuerlichen Vertreterin des Beschwerdeführers mit dem Inhalt der vorstehenden Deklaration gedeckt habe, sprich, dass die ehemalige steuerliche Vertreterin davon ausgegangen sei, dass die Deklaration die Realität wiedergegeben habe.

Die Vertreterin der belangten Behörde verwies in diesem Zusammenhang auf ein Mail der ehemaligen steuerlichen Vertreterin vom 3.2.2012, das an den nunmehrigen steuerlichen Vertreter gerichtet ist. In diesem wird u.a. ausgeführt, dass der Vater des Beschwerdeführers die Betriebsführung für seine Betriebe G und W, solange er gekonnt habe, selbst bzw. mit Unterstützung von Mitarbeitern ausgeführt habe. Erst ab dem Zeitpunkt, zu dem der Vater nicht mehr selbst mit dem Auto nach G hätte fahren können, bzw. den Betrieb nicht mehr aktiv hätte leiten können, habe dieser, wegen der großen Entfernung auf die Ausübung des Fruchtgenusses verzichtet und seinem Sohn und Grundeigentümer auch die Wirtschaftsführung übertragen. Es sei grundsätzlich vorgesehen gewesen, dass der grundbücherliche Eigentümer den gesamten Familienbesitz mit allen Betrieben führen und betreiben sollte.

Zu den Ausführungen des vorstehenden Absatzes nimmt der steuerliche Vertreter insofern Stellung, als er vorbringt, dass hinsichtlich des wirtschaftlichen Eigentumes zwei

Anknüpfungspunkte existierten. Erstens der formelle aufgrund der vertraglichen Situation und zweitens der an die faktische Geschäftsführung anknüpfende. Die Geschicke vor Ort hätte der Bruder des Beschwerdeführers geleitet. Der Beschwerdeführer sei niemals vor Ort gewesen. Bauwerber sei ad personam der Bruder des Beschwerdeführers gewesen. Dieser sei daneben auch für den gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb allein verantwortlich gewesen. Er habe die Chancen nicht beeinflussen können und sei darüberhinaus dadurch, dass er einen Blankowechsel als Sicherheit für den vom Beschwerdeführer aufgenommenen Abstattungskredit im Ausmaß von 940.000,00 Euro hinterlegt habe, ein grosses geschäftliches Risiko eingegangen.

Daraufhin wurde der Bruder des verstorbenen Beschwerdeführers als Zeuge einvernommen und gab folgendes an:

Es hätten keine Vereinbarungen hinsichtlich des wirtschaftlichen Eigentums an dem Gut G bestanden.

Aufgrund langer Familientradition erfolge die Vermögensübergabe stets an den ältesten Sohn. Der Beschwerdeführer habe vier Töchter gehabt und daher im Jahr 2008 im Einvernehmen mit seinem Vater die Entscheidung getroffen, sein Erbe nicht anzutreten. Da sei der Vater bereits sehr krank gewesen und habe das Erbe der Familie in gesicherten Händen wissen wollen.

Sämtliche Entscheidungen, die er in den Jahren 2005 bis 2008 im Rahmen seiner Bevollmächtigung getroffen habe, hätten der Erhaltung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gedient. Es sei ausserdem versucht worden, die Bewirtschaftung in der Weise zu führen, dass eine Rente zur Erhaltung des Gutes G kreiert hätte werden können. Die Ertragssituation des Gutes G habe es nicht ermöglicht die geplanten Umbauten zu finanzieren. Deshalb seien diesbezügliche Darlehen aufgenommen worden. Der Zeuge habe für seine Geschäftsführungstätigkeit kein Gehalt oder andere Einkünfte erhalten.

Der steuerliche Vertreter wies darauf hin, dass der Beschwerdeführer bereits lebzeitig den Entschluss gefasst habe, das Gut G weiter zu geben und führt diesbezüglich das fortgeschrittene Alter dessen Ehefrau an. Aufgrund dieses Umstandes sei nicht zu erwarten gewesen, dass der Beschwerdeführer noch Vater eines Sohnes werden würde.

Der Zeuge gab weiters an, dass die Baukosten sich wesentlich höher entwickelt hätten als dies ursprünglich geplant gewesen sei, da es um einen Altbau handle. Die Überschreitung der ursprünglichen Baukosten seien vielleicht auch ein Grund für die vorzeitige Übergabe der Liegenschaft gewesen.

Die Frage, ob außer den Renovierungsarbeiten in den Jahren 2004 und 2005 noch weitere Sanierungsmaßnahmen an den gegenständlichen Wohnungen bzw. Büros durchgeführt worden seien, beantwortet der Zeuge mit nein.

Die weitere Frage, ob die gegenständlichen Renovierungsarbeiten in Absprache mit dem Beschwerdeführer erfolgt seien, beantwortete der Zeuge damit, dass sein Bruder stets wissen wollte, was los sei und sich insofern um die Renovierung gekümmert habe. Der Zeuge habe den Beschwerdeführer auch ständig, wie es unter Brüdern üblich sei, über den jeweiligen aktuellen Stand informiert.

Nach Beendigung der Zeugenbefragung zog der steuerliche Vertreter seine Beschwerde hinsichtlich der Beurteilung der Vermietungseinkünfte betreffend den Kälberstall zurück und erklärte mit der belangten Behörde darin übereinzustimmen, dass diese als Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlicher Tätigkeit anzusehen seien.

Hinsichtlich der Frage, ob die gegenständliche Vermietung eine Einkunftsquelle dargestellt habe, führte der steuerliche Vertreter an, dass die Liegenschaft objektiv geeignet gewesen sei einen Gesamtüberschuss zu erzielen. Ab dem Jahr 2012 sei unter der fortgesetzten Betrachtung bereits ein Gesamtgewinn vorgelegen. Die Vermietungstätigkeit hinsichtlich der Liegenschaft sei im Sinne des § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung zu beurteilen.

Die Übergabe der Liegenschaft sei vor Erzielung eines Gesamtgewinnes erfolgt. Hier sei zu überprüfen, ob der Plan bestanden habe, die Liegenschaft länger zu bewirtschaften als dies tatsächlich erfolgt sei. Ein Plan beruhe auf inneren Vorgängen. Eine diesbezügliche Nachweisführung sei daher schwer zu erstellen.

Der Verwaltungsgerichtshof anerkenne bei Vorliegen von Unwägbarkeiten und insbesondere seit 2010 (Erkenntnis vom 24.6.2010, Gz. 2006/15/0343) zusätzlich bei Vorliegen sonstiger wichtiger Gründe vor Erzielung eines Gesamtgewinnes erzielte Verluste steuerlich an. Auch in einem derartigen Fall läge eine Einkunftsquelle vor.

Bezogen auf den gegenständlichen Fall sei diesbezüglich auszuführen, dass der Plan des Beschwerdeführers darin bestanden habe, das Bauvorhaben zu beenden und die Vermietung dementsprechend weiterhin zu betreiben. Aus diesem Grund sei auch die Kreditaufnahme durch den Beschwerdeführer erfolgt. Folgende sonstige wichtige Gründe für die Beendigung der gegenständlichen Vermietung im Sinne der vorzitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes lägen vor:

Der Beschwerdeführer habe zum Übertragungszeitpunkt gewusst, dass er keinen Sohn mehr bekommen werde (Verweis auf die im Akt befindlichen Verträge, wonach das Erbe an Söhne weiterzugeben sei). Außerdem habe sich der Beschwerdeführer moralisch verpflichtet gefühlt, die Liegenschaft in Hinblick auf die Krankheit seines Vaters zum gegenständlichen Zeitpunkt weiter zu geben. Zusätzlich seien die tatsächlichen Baukosten weit höher gewesen als es geplant gewesen sei. Das Zusammenspiel dieser Fakten, die im Jahre 2004 nicht absehbar gewesen seien, hätte im Jahre 2008 zur Übertragung der Liegenschaft und somit gleichzeitig

zur Beendigung der Vermietungstätigkeit geführt. Die vorangeführten Fakten würden sonstige wichtige Gründe im Sinne des oben zitierten Erkenntnisses des VwGH darstellen.

Der Plan des verstorbenen Beschwerdeführers sei darauf gerichtet gewesen, die Vermietung der Liegenschaft fortzusetzen. Dieser Umstand gehe aus der erwähnten Deklaration des Beschwerdeführers vom 25.10.2011 hervor.

Die Vertreterin der belangten Behörde führte aus, dass sich folgendes Gesamtbild ergebe: Die viertgeborene Tochter sei im Jahre 2004 sieben Jahre alt gewesen. Die Wahrscheinlichkeit eines männlichen Erben, sei in diesem Jahr bereits gering gewesen. Der Beschwerdeführer habe den Besitz renovieren wollen. Um die Einkommenssituation sei es ihm nicht gegangen. Hinsichtlich des obzitierten VwGH-Erkenntnisses weist die Vertreterin der belangten Behörde darauf hin, dass dieses in der im Vorlagebericht vom 20.5.2015 erstellten Stellungnahme ebenfalls angeführt worden sei. Seitens der belangten Behörde werde dieses Erkenntnis jedoch in anderer Weise als vom steuerlichen Vertreter interpretiert.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1. Allgemeines

Der Beschwerdeführer war in den verfahrensgegenständlichen Veranlagungsjahren 2005 bis 2008 zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer der zum verfahrensgegenständlichen Gut G gehörenden Liegenschaften.

Mit Vertrag vom 9.5.xxx wurde das Gut G von dessen Vater an den Beschwerdeführer unter Rückbehaltung eines Fruchtgenussrechtes übertragen. Ab Jänner 2003 verzichtete der Vater des Beschwerdeführers auf das Fruchtgenussrecht.

Der Beschwerdeführer hielt sich bis zu seinem Ableben vorwiegend in Italien auf. Als Gutsverwalter fungierte sein Bruder B.

Mit Vertrag vom xxx wurde das Gut G mit Wirkung ab Jänner 2009 im Schenkungswege an den Bruder des Beschwerdeführers B übertragen.

Der Beschwerdeführer verstarb am 22. November 2020 in Italien. Als Alleinerbin wurde seine Ehefrau C eingesetzt.

1.2. Vermietung

In den verfahrensgegenständlichen Jahren 2005 und 2006 wurden vier Wohnungen und zwei Büros ausgebaut. Diese wurden ab Mitte 2006 mit befristeten Mietverträgen vermietet. Außerdem verpachtete der Beschwerdeführer Stallungen zur Aufzucht von Kälbern.

Der Beschwerdeführer erzielte in den Jahren 2005 bis 2008 negative Einkünfte aus der Vermietungstätigkeit der Wohnungen und Büros.

Der Beschwerdeführer beendete die Vermietung im Jahr 2008 aus persönlichen Gründen.

Der Beschwerdeführer legte keine Prognoserechnungen vor, wonach innerhalb eines absehbaren Zeitraums ein Überschuss zu erwarten gewesen wäre.

2. Beweiswürdigung

2.1. Allgemeines - Wirtschaftliches Eigentum

Es ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer ab dem xxx zivilrechtlicher Eigentümer der verfahrensgegenständlichen Liegenschaften war.

Hinsichtlich der Fragen ab wann der Vater des Beschwerdeführers auf das Fruchtgenussrecht verzichtete und ob dem Beschwerdeführer in den verfahrensgegenständlichen Jahren auch das wirtschaftliche Eigentum an den Liegenschaften zuzurechnen ist, ist zuallererst festzuhalten, dass der steuerliche Vertreter diese Vorbringen erstmals mit Schreiben vom 9. Juni 2020, also fast 8 Jahre nach Erhebung der Beschwerde, äußerte.

Sowohl in der Beschwerde gegen die verfahrensgegenständlichen Bescheide vom 13. Dezember 2012, als auch in der Beschwerde gegen die Abweisung eines Aussetzungsantrages vom 14. Dezember 2012 gab dieser an, dass der Vater des Beschwerdeführers auf das ihm zustehende Fruchtgenussrecht betreffend die verfahrensgegenständlichen Liegenschaften ab dem Jahr 2003 verzichtete. Die Zurechnung der verfahrensgegenständlichen Liegenschaften und deren Erträge an den Beschwerdeführer wurden bis dato nie bestritten.

So erklärte der steuerliche Vertreter auch entsprechende (negative) Einkünfte aus dieser Tätigkeit in den verfahrensgegenständlichen Veranlagungsjahren. Dies passt vor dem Hintergrund des Beginns des Tätigwerdens des Beschwerdeführers hinsichtlich Renovierung und Vermietung der Räumlichkeiten der Liegenschaft auch in das Gesamtbild des Sachverhalts.

In der mündlichen Verhandlung wurde auch auf ein E-Mail mit Sachverhaltsdarstellungen der vormaligen steuerlichen Vertreterin vom 3. Dezember 2012 verwiesen, in dem diese ausführte, dass der Vater des Beschwerdeführers ab dem Zeitpunkt, an dem dieser den Betrieb nicht mehr aktiv führen können, die Bewirtschaftung aufgrund der großen Entfernung an seinen Sohn und Grundeigentümer übertragen habe.

Es erscheint daher als erwiesen, dass der Vater des Beschwerdeführers bereits ab dem Jahr 2003 tatsächlich auf die Ausübung des Fruchtgenussrechtes verzichtet hatte und dass lediglich die schriftliche Fixierung dieses Verzichtes erst im Jahr 2008 erfolgte.

Hinsichtlich des Vorbringens, dass der Beschwerdeführer auch gar nicht wirtschaftlicher Eigentümer der Liegenschaften gewesen sein könne, sondern diese seinem Bruder zuzurechnen seien, ist festzuhalten, dass diese Angaben den vorliegenden Unterlagen und der Zeugenaussage des Bruders widersprechen. So findet sich z.B. auf den vorgelegten Unterlagen der kreditgebenden Bank sowie dem Einreichplan ein ausdrücklicher Hinweis darauf, dass der Bruder des Beschwerdeführers in Vollmacht für den Beschwerdeführer tätig war.

In der mündlichen Verhandlung wurde weiters eine Erklärung des (verstorbenen) Beschwerdeführers vom 25. Oktober 2011 vorgelegt, worin dieser selbst angab, dass er ein eigenes Interesse an der Führung des Betriebs gehabt habe. Anders scheint auch – wie der steuerliche Vertreter in seinem Berufungsschreiben vom 13. Dezember 2012 selbst angab – das Eingehen eines hohen Unternehmerrisikos durch eine Kreditverpflichtung von nahezu 1 Mio Euro nicht erklärlich.

Schließlich wird die Zurechnung der Liegenschaften an den Beschwerdeführer auch durch die Zeugenaussage seines Bruders bestätigt, wonach dieser stets in Absprache mit dem Beschwerdeführer tätig geworden sei. Der Bruder des Beschwerdeführers war daher als Gutsverwalter im Auftrag des Beschwerdeführers tätig, jedoch nicht in eigenem Namen und auf eigene Rechnung.

2.2. Vermietung allgemein

Die Sachverhaltsfeststellungen hinsichtlich der Vermietung der Stallungen und der befristeten Vermietung der Wohnungen und Büros entsprechen dem von der Behörde festgestellten Sachverhalt und sind insoweit unstrittig.

Aufgrund der Tatsache, dass der entscheidungserhebliche Sachverhalt bereits geraume Zeit in der Vergangenheit liegt und der Beschwerdeführer mittlerweile verstorben ist, erscheint eine zweifelsfreie Feststellung, ob der Beschwerdeführer von Anfang an plante, seine Vermietungstätigkeit nur für einen begrenzten Zeitraum auszuüben, schwierig. Dafür spricht jedoch die Tatsache, dass der Beschwerdeführer als Grund für die Weitergabe des Gutes G angab, dass er nur Töchter habe und daher eine familieninterne Beibehaltung der Liegenschaften ausgeschlossen sei. Diese Tatsache stand jedoch bereits seit geraumer Zeit vor Beginn der Vermietungstätigkeit fest. Auch die Lebensausrichtung auf Italien, wo der Beschwerdeführer bereits seit 20 Jahre gelebt hatte und als Geschäftsführer seiner italienischen Frau tätig gewesen war, stand bereits im Jahr 2005 fest. Weiters kann angeführt werden, dass schon kurz nach Beginn der Vermietungstätigkeit, nämlich im Jahr 2007, die

vertraglichen Grundlagen für die familieninterne Weitergabe der verfahrensgegenständlichen Liegenschaften an den Bruder des Beschwerdeführers geschaffen wurden.

Ohne jeden Zweifel beendete der Beschwerdeführer die Vermietungstätigkeit aus rein persönlichen Motiven vor Erreichen eines Gesamtüberschusses. So gab dieser selbst an, dass die Tatsache, dass er keinen Sohn habe und die Sicherstellung einer geordneten Übergabe des Familienbesitzes aufgrund der schweren Erkrankung seines Vaters zur vorzeitigen Übertragung der Liegenschaften an seinen Bruder und damit zur Beendigung der Vermietungstätigkeit geführt hätten.

Als Unwägbarkeiten werden im allgemeinen das Ergebnis negativ beeinflussende Ereignisse angesehen, die nicht dem üblichen Wirtschaftsverlauf entsprechen und idR keinen Kausalzusammenhang zu einem gewollten Verhalten des Steuerpflichtigen aufweisen. Die Aufgabe der Vermietung vor Erreichen eines Gesamtüberschusses mit der Begründung, dass mangels männlicher Nachkommen aufgrund familieninterner Verträge keine Weitergabe der Liegenschaften an unmittelbare Nachkommen des Beschwerdeführers möglich sei, stellt daher keine Unwägbarkeit dar. Andere Gründe, die zu einer vorzeitigen Beendigung der Vermietungstätigkeit führten, wurden vom Beschwerdeführer jedoch nicht vorgebracht.

2.3. Prognoserechnungen

Der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers legte im Rahmen der Erhebungen der belangten Behörde zwei Prognoserechnungen vor. Die tatsächlich erzielten Ergebnisse aus der Vermietungstätigkeit blieben jedoch deutlich hinter den Prognoserechnungen zurück. Diese berücksichtigten zudem keine möglichen Mietausfälle oder im Prognosezeitraum anfallenden Renovierungsaufwendungen.

3. Rechtliche Beurteilung

3 Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1. Wirtschaftlicher Eigentümer

„Wirtschaftlicher Eigentümer (§ 24 BAO) ist in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Ein Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum ist dann anzunehmen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung), auszuüben in der Lage ist und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer, d.h. auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend machen

kann (vgl. VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0039, mwN). Für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums ist insbesondere von Bedeutung, wer die Chance von Wertsteigerungen und das Risiko von Wertminderungen trägt (vgl. VwGH 25.1.2017, Ra 2014/13/0029, mwN).“

(VwGH vom 27.11.2020, Ra 2019/15/0162, unter Verweis auf seine ständige Rechtsprechung)

Gemäß den Feststellungen ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer in den Veranlagungsjahren 2005 bis 2008 zivilrechtlicher Eigentümer der verfahrensgegenständlichen Liegenschaften war.

Mit Schreiben vom 15. Juni 2020 brachte der steuerlicher Vertreter des zwischenzeitlich verstorbenen Beschwerdeführers erstmals vor, dass dieser nicht der wirtschaftliche Eigentümer der verfahrensgegenständlichen Liegenschaften gewesen sei und die daraus resultierenden Einkünfte diesem daher nicht zuzurechnen seien. Aufgrund der Tatsache, dass das Fruchtgenussrecht des Vaters des Beschwerdeführers erst mit dem Jahr 2009 formell aufgegeben worden sei, seien die Vermietungseinkünfte daher entweder dem Bruder des Beschwerdeführers, der als Gutsverwalter agierte, oder alternativ dem Vater des Beschwerdeführers, dem weiterhin das Fruchtgenussrecht betreffend die verfahrensgegenständlichen Liegenschaften zugestanden sei, zuzurechnen. Der Beschwerdeführer habe aufgrund der Tatsache, dass er sich überwiegend in Italien aufgehalten habe, keinerlei Einflussmöglichkeiten über das Gut G gehabt und dessen Bruder habe als Gutsverwalter sämtliche Entscheidungen getroffen.

Dieses Vorbringen lässt sich jedoch durch die aufgrund der Beweismwürdigung getroffenen Feststellungen nicht bestätigen. Vielmehr unterstreicht insbesondere die Zeugenaussage des Bruders des Beschwerdeführers deutlich, dass dieser stets in Kenntnis und Auftrag und unter Aufsicht des Beschwerdeführers tätig geworden ist. Auch aus den vorgelegten Dokumenten lässt sich nicht ableiten, dass der Bruder des Beschwerdeführers im eigenen Namen aufgetreten sei. So findet sich darin in der Regel der Zusatz „bevollmächtigt“ oder ein Hinweis auf die Tätigkeit als Gutsverwalter für den Beschwerdeführer.

Dem steuerlichen Vertreter ist zwar zuzustimmen, dass die vertragliche Festhaltung des Verzichts auf das Fruchtgenussrecht durch den Vater erst im Jahr 2009 erfolgte, tatsächlich verzichtete der Vater des Beschwerdeführers diesem gegenüber jedoch bereits ab dem Jahr 2003 auf die Ausübung des Fruchtgenussrechtes.

Der Beschwerdeführer war daher zivil- und wirtschaftlicher Eigentümer der verfahrensgegenständlichen Liegenschaften und die Zurechnung der entsprechenden Einkünfte in den Jahren 2005 bis 2008 erfolgte zu Recht.

3.1.2. Verpachtung der Stallungen

Gemäß § 28 Abs. 1 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nur jene Einkünfte, die nicht unter § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 EStG 1988 fallen.

Gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Tierzucht- und Tierhaltungsbetrieben als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft anzusehen.

Mit Erkenntnis vom 30.3.2006, 2003/15/0062 hat der Verwaltungsgerichtshof festgehalten, dass die Nutzungsüberlassung von Teilen eines zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehörenden Grundstückes im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes erfolgt, wenn es sich entweder um eine bloß vorübergehende Maßnahme handelt oder wenn der Nutzungsüberlasser auf der überlassenen Fläche weiterhin eine dem Hauptzweck des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes entsprechende, wirtschaftlich ins Gewicht fallende Tätigkeit entfaltet. Wird dagegen eine zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehörende Grundstücksfläche oder ein Teil derselben auf Dauer nicht mehr landwirtschaftlich genutzt, gehört sie auch nicht mehr zum Betriebsvermögen.

Gemäß den Feststellungen werden die Stallungen von dem Pächter des Beschwerdeführers für die Kälberaufzucht genutzt, und somit zweifellos für eine Tätigkeit, deren Einkünfte unter § 21 EStG 1988 zu subsumieren sind. In der mündlichen Verhandlung gab der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers an, der Auffassung der belangten Behörde zuzustimmen.

Die Einnahmen aus der Verpachtung der Stallungen sind daher, wie von der belangten Behörde angenommen, als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu qualifizieren.

3.1.3. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

§ 1 Abs. 3 der Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 33/1993 idF BGBl II Nr. 15/1992 lautet:

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

Gemäß den Feststellungen vermietete der Beschwerdeführer ab dem Jahr 2006 vier Wohnungen und zwei Büros, die sich in einem Gebäude des Gutes G befanden.

Mit Wirkung zum xxx übertrug der Beschwerdeführer das Gebäude, in dem sich die vermieteten Objekte befanden, an seinen Bruder im Schenkungswege. Bis zu diesem Zeitpunkt lag kein Gesamtüberschuss aus der Vermietungstätigkeit vor.

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 24. Juni 2010, 2006/15/0343, festgehalten, dass es der Ertragsfähigkeit einer Vermietungsbetätigung nicht entgegenstehen müsse, wenn die Liegenschaft vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses übertragen wird. Dies gelte entsprechend für den Fall der Einstellung einer Vermietung. Die Behörde könne allerdings in der Regel keine Kenntnis davon haben, ob der Steuerpflichtige geplant habe, die Vermietung unbegrenzt (bzw. zumindest bis zum Erzielen eines gesamtpositiven Ergebnisses) fortzusetzen, oder ob er die Vermietung für einen zeitlich begrenzten Zeitraum geplant habe. Daher werde es, wenn der Steuerpflichtige die Vermietung tatsächlich einstelle, an ihm gelegen sein, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen sei, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten, ergeben habe.

Mit Erkenntnis vom 27. Juni 2017, Ra 2017/13/0029 hat der Verwaltungsgerichtshof weiter präzisiert, dass der Steuerpflichtige, der eine Tätigkeit vorzeitig einstellt, den Beweis zu führen habe, dass seine ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der Tätigkeit (zumindest) bis zur Erreichung eines Gesamteinnahmenüberschusses abgestellt und sich der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich ergeben habe. In diesem Zusammenhang komme nach ständiger Rechtsprechung auch solchen Umständen steuerlich beachtliche Indizwirkung zu, die den Bereich der privaten Lebensführung betreffen würden. Dass aber nur der "Notverkauf der Einkunftsquelle auf Grund eines de facto nicht zu beeinflussenden Ereignisses" als Beweis für eine auf Dauer geplante Vermietung angesehen werden könne, sei aus den oben angeführten Erkenntnissen nicht ableitbar.

Auch wenn nicht zweifelsfrei festgestellt werden kann, ob der Beschwerdeführer von vornherein nur eine begrenzte Vermietungsdauer geplant hatte, erscheint dies in der relativ kurzen Zeitspanne von nicht einmal 5 Jahren von Beginn der Renovierungsarbeiten bis zur Übertragung der Liegenschaft an den Bruder des Beschwerdeführers als überzeugendste Variante. Dies vor allem auch vor dem Hintergrund, dass die vom Beschwerdeführer als wesentliche Gründe für die Übertragung an dessen Bruder vorgebrachte Begründung – keine männlichen Nachkommen – bereits zu Beginn der Vermietungstätigkeit bekannt war. Damit liegt auch keine Unwägbarkeit vor, die zur Beendigung der Vermietungstätigkeit geführt hat. Der Beschwerdeführer beendete die Vermietungstätigkeit aus rein persönlichen (familiären) Motiven.

Darüber hinaus ist noch festzuhalten, dass sich aus den vorgelegten Prognoserechnungen mangels Einbeziehung aller wesentlicher Kriterien (Mietauffälle, Renovierungsarbeiten) die Erzielung eines Überschusses aus der Vermietungstätigkeit in einem absehbaren Zeitraum ebenso nicht ableiten ließ. Gemäß den Feststellungen wichen die von der steuerlichen Vertretung der belangten Behörde vorgelegten Prognoserechnungen bereits in den ersten Jahren erheblich von den tatsächlich erwirtschafteten Beträgen ab.

Mit Erkenntnis vom 29. Mai 2018, Ra 2016/15/0046, hat der Verwaltungsgerichtshof diesbezüglich festgehalten, dass für die Beurteilung der Ertragsfähigkeit einer Gebäudevermietung eine Prognose anzustellen ist. Gegenstand der Prognose sind aber nicht Wunschvorstellungen der Vermieter, sondern wirtschaftliche Ergebnisse, die bei der gegebenen Bewirtschaftungsart realistischer Weise erzielbar sind.

Weiters wies der Verwaltungsgerichtshof darauf hin, dass nach dessen ständiger Rechtsprechung bei Beurteilung der konkreten Art der Bewirtschaftung und der Erstellung der Prognose auf tatsächliche Umstände, die sich in einem Beobachtungszeitraum eingestellt haben, Bedacht zu nehmen ist (vgl. VwGH 23.11.2004, 2002/15/0024). Eine Prognoserechnung, aus der auf die Ertragsfähigkeit einer Vermietung geschlossen werden soll, darf nicht von den zu Beginn der Vermietung tatsächlich bestehenden Verhältnissen losgelöst sein. Eine Prognose, die bereits für das erste Jahr in eklatantem Ausmaß von anderen Werten ausgeht, als sie bei der tatsächlich vom Steuerpflichtigen gewählten Bewirtschaftungsart eingetreten sind, ist nicht geeignet, einen Beweis für die Ertragsfähigkeit der Betätigung in der konkret vom Steuerpflichtigen gewählten Bewirtschaftungsart zu erbringen. Eine derartige Prognose belegt daher nicht die Ertragsfähigkeit der Vermietung in der vom Steuerpflichtigen konkret ausgeübten Art der Bewirtschaftung (vgl. VwGH 28.2.2012, 2009/15/0192, mit weiteren Nachweisen). Ein am Beginn der Vermietung gelegener Beobachtungszeitraum dient der Gewinnung von Erkenntnissen über die konkret gewählte Bewirtschaftungsart (vgl. VwGH 21.9.2005, 2001/13/0278).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

4 Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da im vorliegenden Fall einerseits der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt wurde (vgl. insbesondere VwGH 27.11.2020, Ra 2019/15/0162, VwGH 30.3.2006, 2003/15/0062; VwGH 24.6.2010, 2006/15/0343; VwGH 27.6.2017 Ra 2017/13/0029 und VwGH 29.5.2018 Ra 2016/15/0046) und andererseits entscheidungswesentlich die in freier Beweiswürdigung vorgenommene Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes war, liegen die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung nach Art 133 Abs 4 B-VG insgesamt nicht vor (vgl. u.a. VwGH 25.2.2016, Ra 2016/16/0006, betreffend die Revisionsunzulässigkeit bei Fragen der Beweiswürdigung), weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Wien, am 5. Juli 2021