

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. Alexander Hajicek und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Helga Hochrieser, Mag. Heinrich Witetschka und Mag. Franz Josef Groß in der Beschwerdesache des Bf., Adr., vertreten durch Dr. Staribacher & Dr. Obermayer Wirtschaftstreuhand GmbH, Dißlergasse 1/1, 1030 Wien, über die Beschwerde vom 24.2.2011 gegen die Bescheide des Finanzamts Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 14.12.2010, betreffend Einkommensteuer 2000 bis 2003 in der Sitzung am 20.11.2017 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über.

Die streitgegenständliche (beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz am 31. Dezember 2013 bereits anhängige) Berufung ist daher gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Im folgenden Text wird die der neuen Rechtslage entsprechende Terminologie verwendet.

Der Beschwerdeführer (Bf.) bezog in den Streitjahren als Facharzt und Universitätsprofessor neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit sowie aus Gewerbebetrieb auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Bei dem Bf. wurde betreffend die Streitjahre eine Betriebsprüfung (BP) für den Zeitraum 2005 - 2007 durchgeführt, die folgende steuerliche Feststellungen (siehe Bericht vom 13.12.2010) erbrachte:

"Tz. 1 Vermögensübertragung an Privatstiftung

SACHVERHALT

[1] Bf. war ab 1990/1991 Wohnungseigentümer der Tops Zahlen an der Adresse W., A.gasse und seit 1995/1996 Wohnungseigentümer der Tops 2, 3, 13 und 14 (samt Stellplätzen) an der Adresse W., B.gasse. Für alle diese Tops hat Bf. Mieteinnahmen erzielt und daraus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt. Da insgesamt Überschüsse der Werbungskosten über die Einnahmen vorgelegen sind, sind beginnend mit 1996 die Jahresveranlagungen vorläufig erfolgt.

[2] Mit Notariatsakt vom 21.1.2005 ("Einbringungsvertrag") hat Bf. die Eigentumswohnungen A.gasse, Tops Zahlen an die Privatstiftung im Rahmen einer Nachstiftung übertragen. Nach Pkt. IV des Vertrags hat sich Bf. ein lebenslängliches Fruchtgenussrecht dergestalt einräumen lassen, dass er sämtlichen Nutzen aus diesen Wohnungen zu ziehen berechtigt ist und Privatstiftung andererseits sämtliche Lasten der Wohnungen (Betriebskosten, Tilgungsraten, Erhaltungen, Rücklagenzuführungen) zu tragen hat.

[3] Aus der seinerzeitigen BP, die den Zeitraum 2001 - 2003 umfasst hat und im Jänner 2006 abgeschlossen worden ist, ist bekannt:

[3.1] die Vermietung der Wohnungen A.gasse zu im wesentlichen gewerblichen Zwecken der Mieter unter Einschluss der Vermietung von medizinischen Geräten hat zwischen 1997 und 2003 in jedem Jahr Überschüsse der Werbungskosten über die Einnahmen aufgewiesen, die so insgesamt auf € 165.181,25 aufgelaufen sind

[3.2] die Vermietung der Wohnungen (und Stellplätze) B.gasse zwischen 1996 und 2003 hat nur in 2 Jahren (1999 und 2002) Überschüsse der Werbungskosten über die Einnahmen aufgewiesen, sodass insgesamt kumulierte Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten von € 39.423,02 aufgelaufen sind.

[4] Aus Anlass der Jahresveranlagung 2007 zu Bf. im Jahr 2009 hat sich die Frage gestellt, ob Privatstiftung abgabenrechtlich die Person von Bf. fortsetzt, sodass die von ihr erzielten Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten mit den seinerzeitigen gegenteiligen Überschüssen bei Bf. kompensiert werden können. 2007 ist deshalb bedeutsam, weil aus Sicht der BP zum Abschluss der Prüfung 2001 - 2003 das Jahr 2007 als dasjenige Jahr genannt worden ist, bis zu dessen Ende von Bf. noch Einnahmen-Überschüsse erzielt werden konnten, die die bisherigen Werbungskosten-Überschüsse ausgleichen (auf Tz 5 des Berichts vom 26.1.2006 wird verwiesen). Die Erklärung zu 2007 hat gezeigt, dass keine derartigen Überschüsse erklärt worden sind.

[5] Die steuerliche Vertretung der Privatstiftung (Dr. Staribacher u. Dr. Obermayer WTH GmbH) hat dem Finanzamt daraufhin eine "Verzichts- und Löschungserklärung" übermittelt, die mit 3.3.2005 datiert und allein von Bf. unterzeichnet ist. Inhalt dieser Erklärung ist der Verzicht auf das im Einbringungsvertrag vom 21.1.2005 (an Bf. von Privatstiftung) eingeräumte Fruchtgenussrecht samt Einwilligung zur Einverleibung des Verzichts in das Grundbuch, d.h. Rückgängigmachung des vertragsgemäß ursprünglich

verbücherten (und bis dato bücherlich aufrechten) Fruchtgenussrechts. Diese Erklärung war dem Finanzamt zum Ende der BP zu Bf. im Jänner 2006 nicht bekannt und ist ihm erst im Jahr 2009 bekannt geworden.

[6] Aus der Stellungnahme der steuerlichen Vertretung (Dr. Staribacher u. Dr. Obermayer WTH GmbH) vom 7.10.2009 geht hervor, dass zwischen 2004 und 2008 (davon ab 31.12.2004 unter der Eigentümerschaft der Privatstiftung) zu diesen Wohnungen Überschüsse der Einnahmen über Werbungskosten von € 158. 977,76 erzielt worden sind.

[6.1] Im Zuge der daraufhin erfolgten Prüfung zu Bf. für die Jahre 2005 - 2007 sind der BP auch die Unterlagen der Privatstiftung 2005 - 2007 zur Auswertung zur Verfügung gestellt worden, soweit sich diese auf die Vermietung A.gasse beziehen. Aus diesen Unterlagen ist ersichtlich, dass die wesentliche Ursache für die positiven Ergebnisse der Privatstiftung in den deutlich gesteigerten Mieteinnahmen liegen. Abgesehen von der Mieterin X. Ambulatorium für ...GmbH sind gegenüber der Eigentümerschaft Bf. die Einnahmen allein 2005 gegenüber 2003 und 2004 vervier- bis verfünffacht, unter Berücksichtigung von X. verelf- bzw. vervierzehnfacht worden (auf die Beilagen 1 und 2 zu diesem Bericht wird verwiesen).

[7] Zur Vermietung an X. hat die steuerliche Vertretung in einer weiteren Stellungnahme vom 12.10.2010 auf einen Aktenvermerk, der vom 10.12.2003 datiert und vom Geschäftsführer der X., Y unterzeichnet ist, verwiesen und diesen in Kopie vorgelegt. Inhalt dieses Dokuments ist, dass für X. die räumliche Situation in der B.gasse langfristig unzureichend ist und Bf. anbietet, den gestiegenen Mietbedarf durch die Vermietung von Räumlichkeiten in der A.gasse abzudecken. Aus organisatorischen Gründen auf Seiten der X. sei eine Übersiedlung jedoch erst nach 2004 möglich.

RECHTLICHE WÜRDIGUNG

[8] Zum Aktenvermerk vom 10.12.2003, auf den die steuerliche Vertretung in der Stellungnahme vom 12. 10. 2010 zur Vermietungslage B.gasse und A.gasse verweist, ist jedenfalls zu bemerken, dass die Übertragung der Wohnungen auf Privatstiftung am 21.1. 2005 in Kenntnis dieses Aktenvermerks erfolgt sein muss, d. h. es musste bekannt sein, dass nur noch die Stiftung in den Genuss der höheren Mieten kommen würde.

[9] Die steuerliche Vertretung ist zur Frage der Liebhaberei der Auffassung, dass Privatstiftung hinsichtlich der Vermietung A.gasse die Person des Stifters fortsetzt mit der Konsequenz, dass die Einnahmen-Überschüsse der Privatstiftung mit den vorangegangenen Werbungskosten-Überschüssen von Bf. in einer Gesamtbetrachtung wirtschaftlich zu saldieren sind.

[10] Nach Auffassung der Abgabenbehörde können die bei Bf. aufgelaufenen Werbungskosten-Überschüsse beim Objekt A.gasse jedoch aus folgenden Gründen nicht durch die Einnahmen-Überschüsse der Privatstiftung wirtschaftlich kompensiert werden:

[10.1] Privatstiftung ist durch den Übertragungsvorgang im Rahmen der Nachstiftung Eigentümerin der Wohnungen A.gasse geworden. Sie ist eine von der Person des Stifters

verschiedener Rechtsträger, sodass die aus den Vermietungen eingetretenen Erfolgen Form von Einnahmen-Überschüssen ausschließlich ihr zugute kommen. Bf. ist nicht als wirtschaftlicher Eigentümer dieser Wohnungen anzusehen.

[10.2] Die Vermietungstätigkeit der Privatstiftung hat sich im Vergleich zu Bf. in wesentlichen Belangen durch die Erzielung deutlich höherer Mieten und durch die Erweiterung des Mieterkreises geändert. Vor dem in [6] skizzierten Hintergrund ist es nach Auffassung der BP entgegen der Stellungnahme der steuerlichen Vertretung sehr wohl zu einer Änderung der Bewirtschaftungsweise gekommen, die nicht auf den früheren Vermieter Bf. rückprojiziert werden kann.

[10.3] Für die Jahre bis 2004 liegt bezüglich A.gasse ein abgeschlossener Zeitraum mit deutlichem Werbungskosten-Überschuss vor. Für die Beurteilung eines abgeschlossenen Zeitraums wird in der Liebhaberei-Verordnung 1993 (LVO) keine Unterscheidung zwischen den Absätzen 1 und 2 des § 1 getroffen. Der Abgabepflichtige (Bf.) hat den Nachweis zu erbringen bzw. zumindest glaubhaft zu machen, dass die Vermietung durch ihn nicht von vornherein für einen begrenzten Zeitraum geplant war.

[10.4] Auf den Prüfungsfall bezogen hat die Abgabenbehörde (in nunmehriger Kenntnis der Verzichts- und Löschungserklärung [5]) davon auszugehen, dass der Steuerpflichtige durch die Übertragung der Eigentumswohnungen auf Privatstiftung sich bewusst der Möglichkeit begeben hat, einen Einnahmen-Überschuss zu erzielen.

[10.5] Diese Übertragung an Privatstiftung war nach Auffassung der Abgabenbehörde von vornherein geplant, d. h. Unwägbarkeiten in Form von Krankheit, Liquiditätsprobleme von Mietern usw., welche die Übertragung nachträglich erforderlich gemacht haben, sind nicht vorgelegen; solche Unwägbarkeiten sind auch von Bf. nicht vorgebracht worden.

[10.6] Das Vorbringen von Bf., es hätte bei gedachter Fortführung der Vermietung durch seine Person ein Gesamt-Einnahmen-Überschuss erzielt werden können - weil die spätere lukrative Vermietung (insbesondere an X.) schon vorhersehbar gewesen sei - steht der Annahme einer geplanten begrenzten Vermietung durch die Abgabenbehörde nicht entgegen.

[10.7] Bf. hat den Zeitpunkt der Nachstiftung bewusst so gewählt, dass bezüglich seiner persönlichen Abgabepflicht kein Gesamt-Einnahmen-Überschuss eintreten konnte.

[10.8] Die Ungewissheit, ob Bf. durch Ausschöpfung des Vermietungspotenzials den objektiv möglichen Einnahmen-Überschuss (s. Ergebnisse in der Eigentümerschaft der X.) auch anstreben und erreichen wird oder er eine andere Gestaltung durch willkürliche Beendigung der Vermietung in einem abgeschlossenen Zeitraum wählt, ist mit der Übertragung der Wohnungen A.gasse auf Privatstiftung im Jahr 2005 weggefallen.

[10.9] Zum Jahr 2004 hat keine Prüfung stattgefunden. Da es im Vergleich zu den anderen angesprochenen Jahren für A.gasse und B.gasse gemeinsam einen Werbungskosten-Überschuss von € 1.716,92 zeigt, werden zu diesem Jahr keine Feststellungen getroffen.

FESTSTELLUNG

[11] Insgesamt ist daher unter Berücksichtigung von [3.1] für das Objekt A.gasse bei Bf. von Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO auszugehen. Dem entsprechend bleiben umsatzsteuerlich nach § 6 LVO die bisherigen Veranlagungen aufrecht. Nach § 208 Abs. 1 lit d BAO sind im verbliebenen Verjährungszeitraum 2000 - 2010 die Überschüsse der Werbungskosten 2000 - 2003 über die Einnahmen nicht abzugsfähig.

Diese Überschüsse betragen:

[11.1] im Jahr 2000 € 20.372,99

[11.2] im Jahr 2001 € 21.176,34

[11.3] im Jahr 2002 € 22.539,07

[11.4] im Jahr 2003 € 25.586,94

insgesamt daher € 89.675,33."

Die Tz. 5 des BP-Berichts vom 26.1.2006 (siehe Verweis in Tz. 6.1. des BP-Berichts vom 13.12.2010) lautet:

"Tz. 5 Vermietung A.gasse

An der Adresse A.gasse werden seit 1997 die Tops Zahlen vermietet und dazu auch die Ordinationseinrichtung zu den Tops Zahlen. Die Mieteinnahmen aus den Räumlichkeiten und der Einrichtung werden daher in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zusammengefasst beurteilt.

Nach der Rechtsprechung zur Liebhaberei ist bei einer Vermietung von Eigentumswohnungen, die vor dem 14.11.1997 begonnen hat, nach § 1 Abs. 2 Z. 1 LVO idF vor 1997 von einem Zeitraum von 12 Jahren auszugehen, in denen ein Gesamtüberschuss erzielt werden muss. Das bedeutet im gegenständlichen Fall, dass zur Vermeidung der Folgen einer abgabenrechtlichen Behandlung als Liebhaberei bis zum Jahr 2007 die bisher aufgelaufenen Verluste ausgeglichen sein müssen.

Die 3 genannten Eigentumswohnungen sind von Bf. im Jänner 2005 in die Privatstiftung Privatstiftung unter dem Vorbehalt eines lebenslänglichen Fruchtgenussrechts eingebracht worden. Bf. ist es daher möglich, die bis 2003 angefallenen Werbungskostenüberschüsse in Höhe von ca. EUR 165.000,-- durch höhere Belastungen und/oder Nachbelastungen der Nutzer der Räumlichkeiten wettzumachen. Darauf hat auch die steuerliche Vertretung bei der Besprechung des Sachverhalts hingewiesen.

Wegen dieses Sachverhalts ist es notwendig, die Bescheide weiterhin vorläufig zu erlassen."

Gegen die aufgrund dieser Feststellungen erlassenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2003 brachte der Bf. eine Berufung mit folgender Begründung ein:

"Mit Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 13. Dezember 2010 wurde folgende rechtliche Würdigung (auszugsweise) vorgenommen:

1. Nach Auffassung der Abgabenbehörde können die bei Bf. aufgelaufenen Werbungskosten-Überschüsse beim Objekt A.gasse nicht durch die Einnahmen-Überschüsse der Privatstiftung PS wirtschaftlich kompensiert werden.

2. Auf den Prüfungsfall bezogen hat die Abgabenbehörde (in nunmehriger Kenntnis der Verzichts- und Löschungserklärung) davon auszugehen, dass der Steuerpflichtige durch die Übertragung der Eigentumswohnungen auf die Privatstiftung PS sich bewusst der Möglichkeit begeben hat, einen Einnahmen-Überschuss zu erzielen.

3. Bf. hat den Zeitpunkt der Nachstiftung bewusst so gewählt, dass bezüglich seiner persönlichen Abgabepflicht kein Gesamt-Einnahmen-Überschuss eintreten konnte.

Hierzu dürfen wir zunächst folgendes festhalten:

1. Es ist unstrittig, dass die Privatstiftung Privatstiftung die bis zur Nachstiftung des Objektes A.gasse aufgelaufenen Werbungskostenüberschüsse (Verluste) nicht „kompensieren“ kann. Dies ist allerdings unbestritten ein Charakteristikum der österreichischen Steuerrechtslage, wonach nämlich die Verluste jeweils bei jenem Steuerträger eintreten, der im Zeitpunkt der Verluste wirtschaftlicher Eigentümer ist. Verlustvorträge sind nur insoweit zulässig, als eben keine Kompensation mit Gewinneinkünften im Jahr der Veranlagung eintritt. Der Verlustausgleich geht somit dem Verlustvortrag vor.

Wie im weiteren noch zu zeigen sein wird, ist aber die Einbringung in eine Privatstiftung nicht als entgeltliche Eröffnung eines Betriebes oder auch einer Einkunftsquelle anzusehen, sondern setzt die Privatstiftung nach Zustiftung die Unternehmer- und Einkunftsquelle unverändert fort, es ist keinesfalls von einer Neueröffnung, Neubetätigung oder Änderung der wirtschaftlichen Verhältnisse auszugehen. Es ist auch in keinem Abschnitt der Liebhabereiverordnung bzw. der Stiftungsrichtlinien erkennbar, dass eine Unterbrechung des Beobachtungszeitraumes zwischen einem Betrieb „vor Zustiftung“ und jenem „nach Zustiftung“ vorzunehmen wäre.

2. Unbestritten ist (und dies ist auch in dem Bericht der Außenprüfung so dargestellt), dass es sich bei der Liegenschaft A.gasse um eine Einkunftsquelle mit Gesamtgewinnfähigkeit handelt. Dies lässt sich schon allein aus der zwischenzeitlich dem Finanzamt offengelegten Mieteinnahmen bzw. Überschüssen ableiten, welche daher auf Grund des zwischenzeitlichen Gesamtgewinnes bestätigt, dass das Objekt A.gasse somit, objektiv betrachtet, eine Einkunftsquelle darstellt. Allfällig in der Liebhabereiverordnung geforderte Gesamtgewinne sind innerhalb aller sowohl nach der alten als auch nach der neuen Liebhabereiverordnung notwendigen Fristen eingetreten.

3. Richtig ist, dass das Objekt Liegenschaft A.gasse in die Privatstiftung Privatstiftung durch Nachstiftung übertragen wurde. Nach herrschender Lehre ist damit die Einkunftsquelle einschließlich aller steuerlich relevanten Umstände (Abschreibungsdauer, Zehntelabsetzung, etc.) übergegangen. Die Abgabenbehörde selbst würdigt diese Nachstiftung allerdings als „völlige Veränderung“ der Betätigung im Sinne der Liebhabereirichtlinie.

Es ist unter anderem aus Abschnitt 9 Punkt 2 der Liebhabereirichtlinien sowie den Bestimmungen der Liebhabereiverordnung erkennbar, dass eine Einkunftsquelle auch bei Wechsel auf Grund Nachstiftung, Erbgang etc. in ihrer Einkunftsquellen-

eigenschaft unverändert weitergeführt und so steuerlich zu behandeln ist. Der Umstand, dass ab dem Jahr 2005 höhere Mieteinnahmen erzielt werden konnten, wurden im Rahmen der Außenprüfung eingehend dargelegt und ist ausschließlich darin begründet, dass bereits seit einiger Zeit vor der Nachstiftung mit einem potenten Mieter verhandelt worden ist (nämlich der Firma X.), welche letztlich auf Grund der räumlichen Notwendigkeit in der X. zu einem langfristigen und sehr ertragsstarken Mietabschluss geführt haben.

Demzufolge liegt keinesfalls eine Änderung der Bewirtschaftungsart vor, sondern hat Herr Bf. in Kenntnis des Umstandes, dass die X. einen entsprechenden Platzbedarf hat, die vorherigen Vermietungen nur kürzerfristig vorgenommen, wodurch natürlich die Miethöhen nicht jene erreicht haben, die er letztlich mit Hilfe des Mietvertrages der X. erreichen konnte. Diese Vorgehensweise war kaufmännisch vernünftig und hätte von jedem anderen Vermieter eine gleichartige Entscheidung erwartet werden können. Die Firma X. ist gegenüber Herrn Bf. ein fremdes Unternehmen; die Vermietung langfristig und fremdüblich erfolgte.

4. Einzige Rechtsfrage verbleibt nunmehr jene, ob durch die Einbringung eines Objektes, nämlich jenes der Liegenschaft A.gasse, die Einkunftsquelleneigenschaft verändert bzw. der Zeitraum vor Einbringung als „völlig veränderte“ Betätigung anzusehen ist. Die Judikatur und Literatur zur Frage der Liebhaberei von Mietobjekten stellt ausschließlich auf die Gesamtgewinnfähigkeit des jeweiligen Objektes ab. Es gibt keine Regel, welche die willkürliche Auseinandertrennung von Verlustjahren mit Gewinnjahren vorsieht; dies wäre nur dann denkbar, wenn es sich um eine Änderung der Bewirtschaftungsart handelt. Im gegenständlichen Fall ist, wie oben ausgeführt, aber keinesfalls von einer Änderung der Bewirtschaftungsart auszugehen; dies wurde auch seitens der Außenprüfung gar nicht behauptet.

5. Die Nachstiftung durch Herrn Bf. erfolgte aus Gründen der Kontinuität des Erbganges (bzw. zukünftigen Erbganges) und die von Herrn Bf. als Stifter getroffenen Widmungsaufträge an den Stiftungsvorstand. Eine Missbräuchlichkeit bei der Gründung der Stiftung oder bei der Nachstiftung wurde von der Abgabenbehörde selber nicht behauptet und liegt auch nicht vor.

Das Stiftungsrecht überlässt es dem Stifter, welche Vermögenswerte er stiftet oder nachstiftet; wenn aber der Gesetzgeber selbst die Möglichkeit einer Stiftung oder Nachstiftung vorsieht, so kann darin auch keinesfalls eine missbräuchliche Gestaltung durch den Abgabepflichtigen gesehen werden. Vielmehr hat Herr Bf. jene Möglichkeiten des Stiftungsrechtes verwendet, welche ihm vom Gesetzgeber angeboten und zur Verfügung gestellt worden sind.

Unstrittig ist, dass die Stiftung die Rechtsposition des Stifters fortsetzt, also alle steuerlichen Folgen übernimmt. Dies gilt für Wertansätze, Abschreibungsdauer aber auch für die Qualifikation der Einkunftsquelle. Ein Ausscheiden von Zeiträumen vor (Nach-)Stiftung oder nach(Nach-)Stiftung ist daher steuerlich nicht möglich.

Demzufolge beantragen wir die Werbungskostenüberschüsse der Liegenschaft A.gasse in den Jahren 2000 bis 2003 anzuerkennen.

Wir verweisen des Weiteren auf unser Schreiben vom 12. Oktober 2010, welche wir hiermit als Teil unserer Berufungsschrift erheben."

Das in der Beschwerde erwähnte Schreiben vom 12. Oktober 2010 (nicht in den vorgelegten Akten enthalten und dem BFG nach Anfrage am 28. 8. 2017 übermittelt), lautete wie folgt:

"Vorerst dürfen wir uns für die Übermittlung Ihrer Stellungnahme bedanken, in der Sie uns Ihre Rechtsansicht bzw. den aus Ihrer Sicht vorliegenden Sachverhalt dargelegt haben.

Zu den angeführten Punkten dürfen wir wie folgt Stellung beziehen:

Fruchtgenuss/Zuwendungen der Privatstiftung

Mit Einbringungsvertrag vom 21.1.2005 wurde die Liegenschaft der Privatstiftung PS (im Folgenden Stiftung) zugewendet. Ursprünglich wurde sowohl die zur Anschaffung aufgenommene Verbindlichkeit mitübertragen als auch der Fruchtgenuss zurückbehalten. Der Zurückbehalt des Fruchtgenusses ist irrtümlich erfolgt und wurde daher mit Vertrag vom 3.3.2005 darauf verzichtet. In weiterer Folge wurden einerseits diese Einkünfte bei der Veranlagung der Stiftung ab dem Jahr 2005 erklärt bzw. sind antragsgemäße Steuerbescheide bis einschließlich 2009 ergangen und andererseits ab 2005 bei Bf. keinerlei Einkünfte aus dem Titel der Vermietung dieser Liegenschaft erklärt worden. Im Jahr 2004 wurde irrtümlich bereits durch die Stiftung betreffend die Liegenschaft A.gasse eine Ausgangsrechnung erfasst. Dies gleicht sich insoweit aus, als im Jahr 2005 bei Herm Bf. (obwohl ja die Liegenschaft bereits der Stiftung zuzuordnen war) wiederum irrtümlich eine Ausgangsrechnung (in ähnlicher Höhe) erfasst (und dann auch so erklärt und veranlagt worden ist). In saldierter Betrachtung ergibt sich jedenfalls ein ausgeglichener Effekt.

Der Umstand, dass der Verzicht auf das Fruchtgenussrecht erst im Jahr 2007 den Finanzbehörden bekannt gegeben worden ist, liegt darin begründet, dass die Nicht-Offenlegung im Zuge der Arbeiten an der Jahresabschlussprüfung des Jahresabschlusses 2005 (stattgefunden in 2007) erkannt und umgehend nachgeholt worden ist (Meldung der Schenkung, Zahlung der Schenkungssteuer einschließlich Selbstanzeige). Der Umstand an sich ist jedoch ab diesem Zeitpunkt als amtsbekannt anzunehmen. Warum dem Finanzamt dies zum Ende der letzten Betriebsprüfung von Bf. jedoch nicht bekannt war, kann aus jetziger Sicht nicht mehr beantwortet werden.

Wie auch dem Wirtschaftsprüfungsbericht des Jahres 2005 (bzw. der Folgejahre) der Privatstiftung zu entnehmen ist, war einerseits die Liegenschaft ab dem 1.1.2005 der Stiftung zuzuordnen und hat jedenfalls per Ende Dezember 2005 kein Fruchtgenussrecht bezüglich dieser Liegenschaft mehr bestanden.

Bewirtschaftung

Es ist korrekt, dass beginnend mit dem Jahr 2005 höhere Einnahmen aus der Vermietung der Liegenschaft A.gasse erzielt werden konnten, als dies in den Vorjahren möglich war. Hauptausschlaggebend dafür war die Vermietung der Räumlichkeiten an die X.. Wie auch dem beiliegenden Aktenvermerk zu entnehmen ist, hat bereits Ende 2003 ein Gespräch stattgefunden, in dem zwischen Herrn Bf. (dem damaligen Eigentümer der Liegenschaft) und dem Geschäftsführer der X. vereinbart wurde, dass ab Anfang 2005 die Liegenschaft B.gasse der X. zur Verfügung gestellt wird. Dies als Ersatz für die (ebenfalls Herrn Bf. gehörigen) Räumlichkeiten in der B.gasse. Von der Seite X. ist damals eingewendet worden, dass die vorhandenen Räumlichkeiten in der B.gasse mittelfristig nicht ausreichend sind und hat daraufhin Bf. die Liegenschaft A.gasse angeboten. Ein früherer Mietbeginn ist für X. aufgrund der längerfristigen Planung der Veranstaltungen jedoch nicht in Frage gekommen. Insoweit war es jedoch auch Bf. nicht möglich, diese Liegenschaft anderweitig zu vermieten. Vor allem auch hinsichtlich der von X. zu erzielenden Mietkonditionen ist dies leicht nachzuvollziehen. Hinweise auf eine Änderung der Bewirtschaftung, wie etwa geändertes Verhalten am Markt, erweitertes Angebot an Mietflächen, Änderung der Konditionen, besondere Werbung oder ähnliches liegen aus unserer Sicht nicht vor.

Eine Änderung der Bewirtschaftung ist aus unserer Sicht aufgrund des vorliegenden Sachverhalts nicht anzunehmen.

Umgründung

Insoweit stimmen wir mit Ihnen überein. Eine Bezugnahme auf Art. III UmgrStG war weder so im Vertrag formuliert noch von den Parteien gewollt. Vielmehr handelt es sich um eine unentgeltliche Vermögensübertragung (Zuwendung), im Rahmen dessen der um die mitübertragenen Belastungen verminderte Vermögenswert der Stiftung zukommt (vgl. beispielsweise StiftungsRL Rz 191 bzw. 222).

Rechtspersönlichkeit

Auch dahingehend gehen wir mit Ihnen konform: Die Liegenschaft ist ab dem 1.1.2005 der Stiftung zuzuordnen und wurde ab diesem Zeitpunkt in deren Jahresabschluss erfasst (vgl. auch die entsprechenden WP-Berichte). Die Rechtspersönlichkeit einer Privatstiftung gemäß PSG 1993 ist auch aus unserer Sicht unbestritten....."

Das Ergänzungsschreiben zur Berufung vom 21. Juni 2011 enthielt im Wesentlichen folgende Ausführungen:

"In Ergänzung unserer Berufung vom 21.02.2011 erlauben wir uns in der Anlage die Berufungsentscheidung des UFS Feldkirch, Zahl GZ RV/0489-F/08 vom 15.10.2010 beizulegen und dürfen wir auf die in diesem Erkenntnis dargelegten Überlegungen und Entscheidungen des UFS hinweisen.

Im genannten Judikat hat tatsächlich vor Erreichung des Totalüberschusses ein Verkauf stattgefunden und wurde dennoch vom Senat die objektive

Ertragsfähigkeit des Vermietungsobjektes bestätigt und somit auch im Sinne § 1 Abs 2 Liebhabereiverordnung von einer ertragsfähigen Vermietungsquelle gesprochen.

Wenn aber bereits bei Verkauf (ohne Erreichung des Totalgewinns) die Einkunftsquelle relevant ist, so muss dies um so mehr für gegenständlichen Berufungsfall gelten; bei welchem Herr Bf. bereits mit dem (späteren) potenten Mieter X. in Verhandlungen stand und daher nicht nur geplant, sondern klar erkennbar war, dass entsprechend erhöhte Mieteinnahmen dann erreichbar sein werden, wenn durch den Platzbedarf der X. ein entsprechender Mietvertrag abgeschlossen werden wird und danach eine entsprechend hochrentierliche Mieteinnahme durch die Firma X. sichergestellt sein wird."

Die BP gab zum Beschwerdefall folgende Stellungnahme ab, die vom Bundesfinanzgericht dem Bf. zur Gegenäußerung vorgelegt wurde:

"I. Berufung

1. PST Privatstiftung

- Der Berufungswerber (Bw) Bf. bringt vor: „..... ist aber die Einbringung in eine Privatstiftung nicht als entgeltliche Eröffnung eines Betriebes oder auch einer Einkunftsquelle anzusehen, sondern setzt die Privatstiftung nach Zustiftung die Unternehmer- und Einkunftsquelle unverändert fort; es ist keinesfalls von einer Neueröffnung, Neubetätigung oder Änderung der wirtschaftlichen Verhältnisse auszugehen.“ und meint damit offensichtlich, dass steuerlich “die Übertragung einer Quelle vom Stifter auf die Stiftung unter allen Umständen eine unmittelbare Fortsetzung der Tätigkeit des Stifters durch die Stiftung nach sich zieht. Dem kann aus Sicht der BP nicht gefolgt werden, wie aus den Ausführungen zum Punkt „Nachstiftung“ hervorgeht.

2. A.gasse

Unbestritten aus Sicht der BP ist das Objekt A.gasse grundsätzlich als Einkunftsquelle anzusehen, wie sich aus den von Privatstiftung inzwischen erzielten Einnahmen-Überschüssen ableiten lässt.

3. Nachstiftung

Der Bw führt dazu aus, dass durch die Nachstiftung des Objekts A.gasse in die Privatstiftung nach herrschender Lehre die Einkunftsquelle samt AfA-Dauer usw. (auf diese) übergegangen, diese Nachstiftung aber von der Abgabenbehörde [im Prüfungsbericht ...] als völlige Veränderung der Betätigung im Sinne der LiebhabereiRL gewürdigt worden ist.

Der vom Bw zitierte Abschnitt 9.2 der LRL besagt in dem auf den Berufungsfall bezogenen Teil: „Die Eröffnung einer unentgeltlich übernommenen... außerbetrieblichen Betätigung gilt nur dann als Beginn der Betätigung, wenn die Betätigung in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang mit der Übernahme völlig verändert wird (.....)“

Im Prüfungsbericht ist

-) unter Pkt. 3.1 das kumulierte Ergebnis der Vermietung in den Jahren 1997 - 2003 (Phase I), die der Übertragung des Objekts auf Privatstiftung vorangegangen sind, mit € -165.181,25

-) unter Pkt. 10.3 des Prüfungsberichts das kumulierte Ergebnis der Vermietung in den Jahren 2004 - 2008 (Phase II), das also innerhalb der Privatstiftung erzielt worden ist, mit € 158.977,76 dargestellt.

Aus der Gegenüberstellung der beiden Beträge ist erkennbar, dass die Phasen vor und nach der Übertragung auf Privatstiftung fundamental unterschiedlich sind. Dies wird auch vom Bw so gesehen; dennoch nimmt er eine Kontinuität von Phase I auf Phase II mit dem Hinweis darauf an, dass von Bf. bereits in Phase I Verhandlungen mit X. geführt worden, die aber erst 2005 wirksam geworden sind und die veränderte Ertragslage in Phase II im wesentlichen herbeigeführt haben. Die steuerliche Vertretung des Bw hat zu ihrer Stellungnahme vom 12.10.2010 zu diesem Punkt einen Aktenvermerk vom 10.12.2003 über eine Besprechung zwischen Bf. und XY sowie Y als Geschäftsführer der X. vorgelegt, in der auf die räumliche Situation in der B.gasse Bezug genommen und von X. als „langfristig unzureichend“ angesehen wird.

Dieser Umstand - in Kenntnis der deutlich höheren Mieteinnahmen durch Hereinnahme der X. wurde die Übertragung auf Privatstiftung vorgenommen - hat gerade zu der Feststellung der BP geführt, dass eine Änderung der Bewirtschaftungsweise eingetreten ist (Pkt. 10.2 des Prüfungsberichts).

4. Gesamtgewinnfähigkeit

Der Bw führt aus, dass nach Lehre und Rechtsprechung immer nur die Gesamtgewinnfähigkeit eines Objekts gesehen werden muss, unabhängig davon ob sich die Eigentümerschaft während des Zeitraums der Erzielung des Gesamtgewinns ändert, außer es ändert sich im Zusammenhang mit dem Wechsel der Eigentümerschaft auch die Bewirtschaftungsweise.

Die BP hat in Pkt. 10.4 des Prüfungsberichts festgestellt, dass Bf. in Kenntnis der wesentlich veränderten Vermietungsbedingungen die Übertragung auf Privatstiftung vorgenommen und dabei in seiner Person die Möglichkeit der Erzielung eines Einnahmen-Überschusses ausgeschlossen hat.

II. Ergänzung zur Berufung

5. Objektive Ertragsfähigkeit und Unwägbarkeiten

Die steuerliche Vertretung des Bw hat weiters mit Eingangsdatum 27.6.2011 einen ergänzenden Schriftsatz an die Abgabenbehörde gerichtet, in dem auf die BE des UFSF GZ RV /0488-F/ 08 vom 15.10.2010 hingewiesen und der Text der Entscheidung mitgeteilt wird. Nach Auffassung der steuerlichen Vertretung stützt diese Entscheidung ihre Rechtsansicht, dass die Veräußerung einer Einkunftsquelle auch vor Erreichung eines Totalüberschusses beim Veräußerer selbst steuerlich dann nicht schädlich ist, wenn die objektive Ertragsfähigkeit der Quelle angenommen werden kann.

Gegenstand der Entscheidung war die steuerliche Folge einer im Jahr 2006 erfolgten Veräußerung eines Gebäudes, das im Jahr 2000 angeschafft und in welchem das Dachgeschoß in Vermietungsabsicht zu Ferienwohnungen ausgebaut worden war. Mit Saison 2002/2003. hat die Vermietung begonnen; in den Jahren 2005 und 2006 hat keine Vermietung mehr stattgefunden. Die Abgabenbehörde hat die geltend gemachten Werbungskosten-Überschüsse und Vorsteuern unter dem Aspekt der Veräußerung nicht anerkannt. Der Abgabepflichtige hat als Grund für die Veräußerung eine persönliche Notlage ins Treffen geführt (.....).

Der UFS hat schließlich der Berufung stattgegeben. Er ist zur Auffassung, gekommen, dass das ausgebaute Dachgeschoß objektiv ertragsfähig war und der Verkauf aus Unwägbarkeitsgründen erfolgt ist.

Der UFS hat sich bei seiner Entscheidung auf die VwGH-Judikatur berufen und die Erkenntnisse 87/14/0038 vom 22.5.1990, 97/15/0082 vom 24.6.1999 und 97/15/0009 vom 23.3.2000 angeführt. In dem Erkenntnis vom 23.3.2000 ist zu den Punkten objektive Ertragsfähigkeit und Unwägbarkeit folgendes ausgeführt: „.... muss es der Annahme der Ertragsfähigkeit einer Vermietungsbetätigung nicht entgegenstehen, wenn die Liegenschaft vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses übertragen wird.... Daher wird es, wenn der Steuerpflichtige die Vermietung tatsächlich vorzeitig einstellt, an ihm gelegen sein, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht von vorneherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten, ergeben hat. “

Die BP hat bereits in Pkt. 10.5 des Prüfungsberichts darauf hingewiesen, dass derartige Unwägbarkeiten bei Bf. im relevanten Zeitraum nicht vorgelegen haben. Auch die Berufung spricht das Vorhandensein solcher Unwägbarkeiten nicht einmal an.

Zusammenfassung

Nach Berufung samt Ergänzung dazu besteht der strittige Punkt zwischen Bf. und der Abgabenbehörde darin, ob die Hereinnahme der X. als Mieterin in das Objekt A.gasse eine Änderung der Bewirtschaftungsweise von der Eigentümerschaft Bf. zur Eigentümerschaft Privatstiftung mit sich gebracht hat.

Darüber hinaus ist vom Bw durch die Ergänzung zur Berufung indirekt auch die Frage der Unwägbarkeit bei der Übertragung des Objekts an Privatstiftung, zu der die BP bereits im Prüfungsbericht Stellung genommen hat (s. dazu Pkt. 6, letzter Absatz), aufgeworfen worden.

Nach Auffassung der Abgabenbehörde sind in der Berufung samt deren Ergänzung keine Gesichtspunkte (neu) vorgebracht worden, die zu einer Änderung der Bescheidsprüche führen müssten. Die Abgabenbehörde hält am Inhalt ihres Prüfungsberichts fest."

Am 22. Juni 2017 übermittelte das Bundesfinanzgericht (BFG) diese Stellungnahme der BP an den Bf. (zur Möglichkeit der Gegenäußerung), wobei das BFG in diesem Vorhalt Folgendes ausführte:

"Die Übertragung der strittigen Mietobjekte an die Privatstiftung (nach Konsumation der steuerlichen Vorteile) spricht dafür, dass Ihre eigene Vermietungstätigkeit diesbezüglich von vornherein (latent) nur auf einen begrenzten Zeitraum geplant war. Daher wird Ihnen Gelegenheit gegeben, den Nachweis zu erbringen, dass die strittige Vermietungstätigkeit doch auf einen unbegrenzten Zeitraum, zumindest jedoch bis zur Erzielung eines Gesamtüberschusses geplant war."

Dazu schrieb die steuerliche Vertretung des Bf. am 26. Juli 2017 folgende Antwort (Gegenäußerung):

"Es war weder von Herrn Prof. Bf. geplant, seine Vermietungstätigkeit nur auf einen begrenzten Zeitraum auszuüben. Gerade die bereits vorliegenden Dokumente und Aussagen, sowohl unseres Mandanten aber auch der Firma X. ...GmbH (idF. X.) bestätigen, dass bereits ab dem Jahr 2002 ein dringender Platzbedarf seitens X. vorlag und dies Herrn Bf. auch bekannt war. Genau aus diesem Grund, hat Herr Bf. die Verhandlungen mit X. geführt, welche letztlich zu einer ertragsstarken und langfristigen Vermietung bis zum heutigen Tag geführt haben.

Wir erlauben uns in der Beilage das Schreiben der X. vom 24.07.2017 beizulegen, in welchem die X. den genauen Hergang des Anmietungsverfahrens betreffend A.gasse darlegt. Es war daher ab dem Jahr 2002 für die X. klar, dass eine weitere Ausweitung bzw. eine Anmietung von Geschäftsräumlichkeiten erforderlich war und wurde Ende 2004 im Gesellschafterkreis der diesbezügliche Beschluss gefasst. Nur am Rande dürfen wir darauf hinweisen, dass Frau XY nicht nur Geschäftsführerin der X. sondern auch größte, einzelne Gesellschafterin der GmbH ist.

Seitens Herrn Bf. ist daher höchstes Interesse an einer dauernden und langfristigen ertragsstarken Vermietung und einer entsprechenden Planung dieser Vermietung vorgelegen. Die Abgabenbehörde selbst konnte ja außer den tatsächlichen Vermietungserlösen, bisher kein Argument und vor allen Dingen keinerlei Nachweis darüber führen, dass Herr Bf. nicht interessiert war, ein möglichst hohes Ergebnis bei der Vermietung des Objektes A.gasse zu erreichen. Kein kaufmännisch vernünftiger Vermieter wird vorsätzlich eine Freistellung eines Objektes allein aus Steuergründen vornehmen, da ein möglicher Steuervorteil keinesfalls (nach dem damaligen Höchststeuersatz) einen Vorteil von mehr als 50 % möglich macht. Auch Herr Bf. der kaufmännisch versiert ist, hat keinesfalls sozusagen aus freien Stücken eine Leerstellung in Kauf genommen, sondern vielmehr gewusst, dass die X. letztlich diese Räume benötigt und diese auch anmieten werde.

Der genaue Zeitpunkt des endgültigen Abschlusses des Mietvertrages war allerdings offen und hat daher durch Herrn Bf. eine zwischenzeitliche (welche ja eben auch nur kurzfristig möglich gewesen wäre) Vermietung nicht stattgefunden.

Eine Änderung der Bewirtschaftungsform kann aber nicht daraus entstehen, dass aus kaufmännisch vernünftigem geplantem Vorgehen eine zu schlechten Konditionen und nur kurzfristig mögliche Vermietung eingegangen wird und damit der wesentlich ertragsstärkere langfristige Hauptmieter unter Umständen ausfallen würde.

Wäre die Argumentation der Abgabenbehörde richtig, so müssten alle Einkaufszentren in Österreich für die ersten 3 - 5 Jahre als Liebhaberei angesehen werden, da eben die Vollvermietung zu den geplanten bzw. gewünschten Konditionen bei Eröffnung von Einkaufszentren üblicherweise nicht erreicht werden kann. Gerade bei diesen Einkaufszentren wird aber die bewusste Leerstehung in Kauf genommen, da eine kurzfristige und zu geringeren Konditionen mögliche Vermietung aus gleichartigen kaufmännischen Gründen nicht abgeschlossen bzw. angeboten wird. Dies gilt sowohl für Einkaufszentren in der Stadt (vgl. etwa 3. Bezirk Galeria, aber auch Geschäfts- und Bürohäuser wie etwa IZD-Tower u.ä. mehr), aber auch etwa Outlet-Center wie dieses in Parndorf. Erst nach einigen Jahren (wenn überhaupt), ist eine Vollvermietung möglich, die eben zu den von den Errichtern gewünschten Konditionen abgeschlossen werden kann. Genau diese kaufmännisch richtige Vorgehensweise ist auch bei Herrn Bf. im Objekt A.gasse gewählt worden, deren richtige kaufmännische Vorgehensweise durch die mittlerweile erzielten Mieteinnahmen bestätigt wurde.

Gerne können entsprechende Zeugen der X. GmbH stellig gemacht werden, insbesondere natürlich die Geschäftsführerin Frau XY, die im Übrigen die größte Gesellschafterin der X. ist, sowie auch Herr Y als zweiter Geschäftsführer.

Da somit durch unabhängige dritte Vertragspartner bestätigt werden kann, dass eine langfristige Vermietung durch Herrn Bf. von vorne herein geplant war, ist es eben unrichtig, - wie von der Abgabenbehörde vorgetragen - dass eine Änderung der Bewirtschaftungsweise vorgelegen habe.

Wir bitten um entsprechende Kenntnisnahme, bieten nochmals die zeugenschaftliche Einvernahmen der nunmehrigen Hauptmieter der A.gasse.."

Das beigegefügte Schreiben von XY/X. lautete wie folgt:

" Gerne dürfen wir zu der von uns seit dem Jahre 2005 durchgeführten Anmietung des Objektes A.gasse wie folgt Stellung nehmen:

Unsere Gesellschaft, die X. ist ein nuklearmedizinisches Institut, welches seit 1995 Untersuchungen auf nuklearmedizinischer Basis durchführt. Wir sind hierbei sowohl im Bereich der Diagnostik, aber auch im Therapiebereich tätig. Die Untersuchungen umfassen nicht nur die klassischen Bereiche der Schilddrüse, sondern auch Herz, Lunge, Niere, Gehirn und vieles mehr. Neben Ultraschalluntersuchungen (Sonographie), wird auch die Szintigraphie durchgeführt.

Aufgrund der sehr erfolgreichen Tätigkeit und den zunehmenden Platzbedarf unserer Gesellschaft, waren wir bereits seit dem Jahre 2002 auf Suche bzw. in Diskussion über weitere Anmietungen. Letztlich konnte im Rahmen der Gesellschafterversammlung im Jahre 2004 der Beschluss gefasst werden, eine entsprechende Anmietung des Objektes

A.gasse durchzuführen. Letztlich wurde der Mietvertrag Ende 2004, mit Wirkung ab 1.1.2005 abgeschlossen und wir sind seither Mieter dieses Objektes."

In der mündlichen Senatsverhandlung beim Bundesfinanzgericht am 20.11.2017 wurde Folgendes besprochen:

Die Berichterstatterin trug den Sachverhalt vor. Der steuerliche Vertreter erklärte, es sei unstrittig, dass es sich beim Objekt A.gasse objektiv um eine Einkunftsquelle handle. Dies werde auch vom Finanzamt mittlerweile zugestanden. Es liege seitens des Beschwerdeführer s kein Missbrauch vor. Dieser habe zwar gewusst, dass die Einnahmen ab diesem Zeitpunkt (der Vermietung an die X.) steigen würden und daher die Einbringung in die Stiftung zu diesem Zeitpunkt vorgenommen. Dies begründe jedoch noch keinen Missbrauch. Im Stiftungsrecht sei es vorgesehen, dass auch kurz vor einem Börsegang Vermögensgegenstände in die Stiftung eingebracht werden könnten. Dies sei ein üblicher Vorgang und bilde noch keinen Missbrauch. X. habe seit 2002 Platzbedarf gehabt. Dies sei dem Beschwerdeführer bekannt gewesen, da er zu 10% Gesellschafter dieser GmbH sei. Er habe daher davor nur kurzfristig vermietet, um die Wohnungen für die X. frei zu haben. Hätte der Gesetzgeber ein Durchschneiden des Beobachtungszeitraumes vorgesehen gehabt, so hätte er dies geregelt. Nach den Liebhabereirichtlinien gehe die Einkunftsquelle weiter nach einer Übertragung. Es gebe mehrere Quellen im Einkommensteuerrecht, wo die Ausgleichsfähigkeit von Verlusten eingeschränkt sei, zB § 2 oder § 23a. Der Gesetzgeber hätte derartiges auch für diesen Fall regeln können, dies sei jedoch nicht geschehen.

Die Vertreterin des Finanzamts erklärte, seitens des Finanzamtes sei nie ein Missbrauch behauptet worden, das Argument des Beschwerdeführer s gehe daher insoweit in Leere. Es liege ein abgeschlossener Zeitraum vor durch die Einbringung der Wohnungen in die Stiftung. Dies sei nicht anders zu sehen als bei einer Einbringung in eine GmbH. Mit der Einbringung sei der Zugriff auf die Wohnungen ein anderer als vorher, zuvor seien die Wohnungen allein in der Gestion des Beschwerdeführer s gestanden, seit der Einbringung in die Stiftung entscheide darüber der Stifungsvorstand. Es liege daher ein abgeschlossener Zeitraum vor.

Der steuerliche Vertreter erklärte, alle steuerlichen Vorschriften sähen vor, dass eine Stiftung eins zu eins die Rechtsposition des Stifters fortsetze. Es bestünden keine Aufwertungsmöglichkeiten, keine Änderung des Abschreibungsverhaltens, der Abschreibungsdauer, keine Verkürzung von Fristen wie Vorsteuerrückführungen, Spekulationsfristen, ImmobilienESt Altvermögen – Neuvermögen, es gehe alles eins zu eins weiter. Die Stiftung sei insoweit nicht mit einer GmbH zu vergleichen. Bei einer GmbH komme es durch die Einbringung zu entsprechenden Aufwertungen, sofern nicht Art III UmgrStG zur Anwendung komme. Bei der GmbH müsse jedoch eine äquivalente Beteiligung bestehen. Anders bei der Stiftung, dort sei dies nicht erforderlich. Bei der Stiftung verhalte es sich nicht anders als wie bei einem Erben. Die Rechtsposition gehe eins zu eins über. Es sei daher die Quelle zu betrachten. Es stelle sich die Frage, ob es sich bei den Wohnungen insgesamt um eine Einkunftsquelle handle, es komme nicht zu

einer Unterbrechung durch die Einbringung. Die Stiftung habe keine Wahlrechte, bei der Einbringung von Liegenschaften seien die bisherigen steuerlichen Werte fortzusetzen.

Die Vertreterin des Finanzamts erklärte, das Finanzamt stehe nach wie vor auf dem Standpunkt, durch die Schenkung an die Stiftung liege ein abgeschlossener Zeitraum vor. Durch die unentgeltliche Übertragung seien die Buchwerte fortzuführen, weil dies gesetzlich so vorgesehen sei. Beim Tod des Steuerpflichtigen komme es beim Erben zu einer Gesamtrechtsnachfolge. Im Streitfall liege jedoch keine Gesamtrechtsnachfolge durch einen Erben vor, sondern die schenkungsweise Übertragung eines einzelnen Wirtschaftsgutes.

Der steuerliche Vertreter erklärte, eine Zustiftung gelte gesetzlich als schenkungsweise Übertragung. Dies habe zur Folge, dass alle steuerlichen Werte fortzuführen seien. Daher sei auch die Eigenschaft als Einkunftsquelle gesamthaft zu betrachten. Würde der Gesetzgeber etwas anderes wollen hätte er dies anders regeln müssen. So habe er etwa auch bei der 2012 eingeführten ImmoESt die Stiftung mit ihrem Beobachtungszeitraum, ob Altbesitz oder Neubesitz, der physischen Person gleichgestellt. Das heiße, dass der Beobachtungszeitraum des Stifters in der Stiftung weitergehe.

Die Vertreterin des Finanzamts erklärte, es stelle sich die Frage, ob im Streitfall im Jahr 2004 seitens des Beschwerdeführers eine Unwägbarkeit vorgelegen sei. Nach Ansicht der Richtlinien müsste eine solche nämlich vorliegen, wenn eine Vermietungstätigkeit vorzeitig vor Erreichung eines gesamtpositiven Ergebnisses beendet werde um diese nicht automatisch zu einer Liebhaberei zu machen. Es müsste etwa eine Krankheit des Vermieters vorliegen oder eine Verwüstung der Liegenschaft etc.

Der Vorsitzende richtete an den steuerlichen Vertreter die Frage, ob seitens des Beschwerdeführers die Vermietungstätigkeit von vornherein (latent) nur auf einen begrenzten Zeitraum geplant war.

Der steuerliche Vertreter erklärte dazu, dies sei nicht der Fall. Es sei von vornherein eine langfristige ertragsstarke Vermietung geplant gewesen. Die Stiftung sei am 28.12.2000 beim Firmenbuch angemeldet worden.

Auf die Frage, warum die Wohnungen in die Stiftung eingebracht wurden, erklärte der steuerliche Vertreter, der Beschwerdeführer habe viele Vermögensgegenstände in die Stiftung eingebracht. Der Zweck einer Stiftung sei, das Vermögen vom Stifter zu trennen und eine langfristige Versorgung der Begünstigten sicherzustellen.

Der steuerliche Vertreter erklärte, der Beschwerdeführer habe seit dem Jahr 2002 gewusst, dass die X. einen entsprechenden Platzbedarf gehabt habe. Er habe daher nur kurzfristige Vermietungen abgeschlossen um diese Wohnungen frei zu haben für die X.. Er habe gewusst, dass diese entsprechend hohe Mietzinse zahlen würde. Zwischenzeitig hätten sich eben entsprechende schlechtere Erlöse ergeben, da die Vermietung nur befristet möglich gewesen sei. Letztlich sei es genauso eingetreten. Ende des Jahres 2004 habe X. die Wohnungen von der Privatstiftung Privatstiftung zu einem entsprechend sehr hohen Mietzins langfristig angemietet.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Beschwerdegegenständlich ist die Vermietung in einem Haus mit mehreren Eigentumswohnungen. Festzuhalten ist, dass das Finanzamt die gegenständliche Vermietung in dem Objekt W., A.gasse 1, Tops Zahlen als Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO eingestuft hat.

Der vorliegende Sachverhalt wurde bereits am Beginn des Erkenntnisses wiedergegeben (siehe Feststellungen der BP in Tz. 1, Unterpunkte 1 bis 7), ist zwischen den Verfahrensparteien unstrittig und wird dieser Entscheidung zu Grunde gelegt.

Entscheidungswesentlich ist nun zu prüfen, ob die gegenständliche Vermietung als Einkunftsquelle oder Liebhaberei zu qualifizieren ist.

Gemäß § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 unterliegen die Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichen Vermögen und Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, der Einkommensteuer. Darunter fällt auch die Vermietung von Wohnungen.

Die strittige Frage, ob die gegenständliche Vermietungstätigkeit eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle darstellt, ist im vorliegenden Fall anhand der Liebhabereiverordnung BGBl. Nr. 33/1993 i.d.F. BGBl. II Nr. 358/1997 (im Folgenden: LVO), zu beurteilen.

Die grundsätzliche Anwendbarkeit der LVO ergibt sich bereits aus dem Umstand, dass die Vermietung der gegenständlichen Wohnungen in W., A.gasse (zu im wesentlichen gewerblichen Zwecken der Mieter unter Einschluss der Vermietung von medizinischen Geräten) zwischen 1997 und 2003 in jedem Jahr Überschüsse der Werbungskosten über die Einnahmen (Verluste) gebracht hat, die so insgesamt auf € 165.181,25 aufgelaufen sind.

Gemäß § 1 Abs. 1 LVO liegen Einkünfte bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis) vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und nicht unter Abs. 2 fällt. Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstehen.

Die in der genannten Bestimmung angeführten "*Eigenheime, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücke mit qualifizierten Nutzungsrechten*" ("kleine Vermietung") sind Wirtschaftsgüter, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für die Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (VwGH 23.9.2010, 2006/15/0318). Dieser Einordnung steht nicht entgegen, dass der Abgabepflichtige die Wohnung nicht

selbst bewohnt und auch nicht beabsichtigt, sie in Zukunft selbst zu bewohnen (VwGH 21.9.2005, 2001/13/0278).

Die verfahrensgegenständliche Vermietungstätigkeit betreffend Vermietung von drei Eigentumswohnungen ist als Bewirtschaftung von Mietobjekten iSd § 1 Abs. 2 Z 3 LVO einzustufen ("kleine Vermietung").

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Gemäß § 2 Abs. 4 LVO 1993 liegt bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 leg cit Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem "absehbaren" Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Tätigkeit so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinne des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben). Ist zu erwarten, dass dieser Zeitraum nicht eingehalten werden kann, ist Liebhaberei ab Beginn der Tätigkeit so lange anzunehmen, bis die Art der Bewirtschaftung des Mietobjektes geändert wird.

Bei Vorliegen einer "kleinen" Vermietung ist also Liebhaberei zu vermuten, wobei diese Vermutung iSd § 2 Abs. 4 LVO widerlegt werden kann.

Wird eine Vermietungstätigkeit mit einem "Gesamtverlust" eingestellt und war die Vermietung von vornherein nur (latent) zeitlich begrenzt geplant, liegt von Beginn an Liebhaberei vor (vgl. *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei, Rz 312 mit weiteren Nachweisen).

Wird - wie im vorliegenden Fall - die Vermietungstätigkeit vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses beendet, stünde dies der Annahme der Ertragsfähigkeit der Vermietungsbetätigung grundsätzlich nicht entgegen, wenn die Vermietungstätigkeit wegen Unwägbarkeiten vorzeitig beendet wurde, falls die Vermietungstätigkeit sich unter Außerachtlassung der Unwägbarkeit und unter der Annahme der Fortführung als objektiv ertragsfähig erwiesen hätte.

Da die Behörde bei vorzeitiger Einstellung der Vermietungstätigkeit bzw. Übertragung der Einkunftsquelle aber in der Regel keine Kenntnis davon haben kann, ob der Steuerpflichtige geplant hat, die Vermietung unbegrenzt (bzw. zumindest bis zum Erzielen eines gesamtpositiven Ergebnisses) fortzusetzen, oder ob er die Vermietung für einen zeitlich begrenzten Zeitraum geplant hat, ist es Aufgabe des Steuerpflichtigen, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant war, sondern sich die Beendigung erst nachträglich insbesondere **durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten** ergeben hat (vgl. VwGH

27.4.2000, 99/15/0012; 23.11.2000, 95/15/0177; 8.2.2007, 2004/15/0079; 11.11.2008, 2006/13/0199; 3.7.2003, 99/15/0017; 14.12.2005, 2002/13/0001).

Dazu ist nun einzugehen auf das zentrale Beschwerdevorbringen, nämlich den Umstand, dass die (mit Notariatsakt vom 21.1.2005 erfolgte) Übertragung seiner Eigentumswohnungen in der A.gasse 1, Tops Zahlen an die Privatstiftung im Rahmen einer Nachstiftung keine Änderung der Bewirtschaftung (*wie vom Finanzamt angenommen*) sei. Der Bf. geht davon aus, dass die Übertragung einer Quelle vom Stifter auf die Stiftung unter allen Umständen eine unmittelbare Fortsetzung der Tätigkeit des Stifters durch die Stiftung nach sich zieht.

Es ist dazu festzustellen, ob im vorliegenden Fall "Unwägbarkeiten" vorliegen.

Unwägbarkeiten sind das Ergebnis negativ beeinflussende Ereignisse, die nicht dem üblichen Wirtschaftsverlauf entsprechen und in der Regel keinen Kausalzusammenhang zu einem gewollten Verhalten des Steuerpflichtigen aufweisen.

Unter Unwägbarkeiten (anormalen wirtschaftlichen Verhältnissen) im o.a. Sinne werden vom Steuerpflichtigen nicht oder nur wenig beeinflussbare äußere Umstände bzw. unvorhergesehene Ereignisse verstanden. Als Unwägbarkeiten kommen im Bereich der Vermietung z.B. in Betracht: unvorhersehbare Investitionen, Schwierigkeiten in der Abwicklung eines eingegangenen Bestandverhältnisses, unerwartete Probleme bei der Suche nach einem Nachfolgemieter, Zahlungsschwierigkeiten und Insolvenz von Mietern, höhere Gewalt, Naturkatastrophen (vgl. Jakom/*Laudacher* EStG, 2017, § 2 Rz 272).

Nicht darunter fallen hingegen typische Vermietungsrisiken wie z.B. notwendige Investitionen, enttäuschte Erwartungen hinsichtlich der Vermietbarkeit, zeitweises Leerstehen wegen Mietersuche, etc.

Bestehen solche Unwägbarkeiten aber nicht, dann spricht ein Gesamtverlust innerhalb eines abgeschlossenen Beobachtungszeitraumes für Liebhaberei (vgl. VwGH 25.11.2000, 97/15/0144).

Der Steuerpflichtige, der eine Tätigkeit vorzeitig einstellt, hat den Beweis zu führen, 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 hat. in diesem Zusammenhang kommt nach ständiger Rechtsprechung auch solchen Umständen steuerlich beachtliche Indizwirkung zu, die den Bereich der privaten Lebensführung betreffen (vgl. VwGH Ra 2017/13/0029 vom 27.6. 2017 sowie VwGH 2006/15/0343 vom 24.6.2010).

Der Verkauf des Mietobjektes stellt für den Fall, dass er vor der Erzielung eines positiven Gesamtergebnis erfolgt und nicht auf eine Unwägbarkeit im Sinne der angeführten Rechtsprechung zurückzuführen ist, ein Indiz dafür dar, dass die Vermietung von vornherein nicht für die Dauer eines absehbaren Zeitraumes iSd § 2 Abs. 4 LVO geplant war (vgl. VwGH Ra 2017/13/0029 vom 27.6. 2017).

Insoweit können die für die Art der Vermietung im Streitzeitraum angeführten Umstände bzw. Motive des Bf. nicht als Unwägbarkeit gewertet werden, die es rechtfertigen würde, die bis zur Einstellung der Vermietungstätigkeit erzielten Werbungskostenüberschüsse zu berücksichtigen und als Einkunftsquelle zu werten. Des Weiteren vermögen diese Umstände auch nicht zu erweisen, dass der Plan des Bf. zur Vermietung des Objektes für einen unbegrenzten Zeitraum ausgerichtet gewesen wäre.

Auf Grund des gegebenen Sachverhalts kann **keinesfalls von Unwägbarkeiten** ausgegangen werden, da die Übertragung an die Nachstiftung unbestritten Folge **eines freiwilligen Entschlusses des Bf.** war. Es wurden auch seitens des Bf. keine Unwägbarkeiten vorgebracht.

Die Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit der gegenständlichen Vermietungsobjekte hat im Hinblick auf im Jahr 2005 erfolgte Beendigung der Vermietungsabsicht (abgeschlossener Beobachtungszeitraum) nicht nach dem ursprünglichen Plan des Bf., sondern nach der tatsächlich erfolgten Bewirtschaftung zu erfolgen.

Im vorliegenden Fall wäre daher vom Bf. der Nachweis dafür zu erbringen gewesen, dass von ihm geplant war, die gegenständlichen Vermietungseinheiten/Tops im Objekt/ Haus A.gasse 1 zumindest bis zum Erzielen eines gesamtpositiven Ergebnisses **selbst zu vermieten** und es lediglich infolge unerwarteter Umstände letzten Endes zu einer Änderung/Beendigung dieser Vermietung (durch ihn selbst) gekommen ist.

In der Berufung (nunmehr Beschwerde) wird als Grund für die Nachstiftung (Aufgabe des Vermietungsprojektes) ausgeführt, dass diese aus Gründen der Kontinuität des Erbganges (bzw. zukünftigen Erbganges) erfolgte.

Auch mit diesen Ausführungen wird vom Bf. nicht ausreichend dargetan, dass es sein ursprünglicher Plan war, die Liegenschaft A.gasse bis zum Erreichen eines Gesamtüberschusses zu vermieten. Vielmehr hat der Bf. den Zeitpunkt der Nachstiftung offensichtlich bewusst so gewählt, dass bezüglich seiner persönlichen Abgabepflicht kein Gesamt-Einnahmen-Überschuss eintreten konnte.

In den Streitjahren 2000 bis 2003 wurden insgesamt Werbungskostenüberschüsse für das Objekt A.gasse von € 89.675,33 erzielt und in diesem Zeitraum (und auch im Zeitraum davor) somit keinen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erreicht.

Diese Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf die im Akt befindlichen Unterlagen und auf das Vorbringen der Bf. Dagegen sprechende Umstände wurden nicht vorgebracht und sind auch nicht ersichtlich. Vor diesem Hintergrund durfte der Senat die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

Auch das Vorbringen in der Berufung/Beschwerde, dass die vorherigen Vermietungen nur kürzerfristig vorgenommen wurden, wodurch die Miethöhen nicht jene erreicht haben, die letztlich nach der Übertragung der Mietobjekte erzielt werden konnten, ist nicht geeignet, der Beschwerde zum Erfolg zu verhelfen. Dies gilt auch für die Ausführungen in der

Vorhaltsbeantwortung (Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP) vom 25.7.2017, weil der Bf. auch damit **nicht den Nachweis** erbringen konnte, dass die Vermietungstätigkeit von vornherein auf einen unbegrenzten Zeitraum, zumindest jedoch bis zur Erzielung eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten, und nicht (latent) auf einen begrenzten Zeitraum geplant war. Vielmehr spricht das Gesamtbild des gegenständlichen Sachverhalts dagegen.

Kann der Vermieter (Bf.) aber gegenüber der Abgabenbehörde (bzw. im Beschwerdeverfahren) nicht diesen Nachweis erbringen, so stellt die "kleine Vermietung" - mangels Angemessenheit der Zeitrelation - von Beginn an Liebhaberei dar. Für den Nachweis ist ein strenger Maßstab anzulegen. (vgl. *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei², Rz. 312)

Der Nachweis, dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist und sich der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung der Vermietungstätigkeit somit erst nachträglich ergeben hat, wäre vom Bf. zu erbringen gewesen. Einen derartigen Nachweis hat er jedoch nicht erbracht.

Es ist daher nach dem Gesamtbild der Verhältnisse davon auszugehen, dass die verfahrensgegenständliche Vermietungstätigkeit von vornherein nur (latent) zeitlich begrenzt geplant war.

Die mit einem "Gesamtverlust" vorzeitig beendete verfahrensgegenständliche Vermietungstätigkeit stellt somit aus diesem Grund Liebhaberei dar.

Der Bf. war Wohnungseigentümer von insgesamt sieben Wohneinheiten (in zwei Häusern), wovon er drei Eigentumswohnungen im gegenständlichen Haus an die Privatstiftung im Rahmen einer Nachstiftung mit Notariatsakt vom 21.1.2005 ("Einbringungsvertrag") übertragen hat.

Die BP (belangte Behörde) hat im BP-Bericht (angefochtenen Bescheid) zutreffend darauf hingewiesen, dass **der Stiftung eigene Rechtspersönlichkeit zukommt. Damit ist die Stiftung von den Personen der Stifter ebenso zu trennen wie etwa eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung von ihren Gesellschaftern.**

Nach dem vorliegenden Sachverhalt (siehe Tz. 1 Unterpunkt 5 des BP-Berichts) hat sich der Bf. (der Stifter) kein Nutzungsrecht an den gegenständlichen Vermietungsobjekten vorbehalten. Durch die Übertragung des vollen Eigentumsrechts an die Privatstiftung hat der Bf. (der Stifter) sein Eigentum vollständig aufgegeben. Die Privatstiftung ist als eigener Rechtsträger vom Stifter unabhängig (vgl. *Marschner*, Zeitschrift für Stiftungswesen ZfS 2010,75 zu VwGH 23.2.2010, 2008/15/0097).

Ertragsteuerliches Zurechnungssubjekt einer wirtschaftlichen Betätigung ist stets die jeweilige einkommensteuerpflichtige natürliche Person. Wenn etwa das EStG 1988 in § 2 normiert, dass der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen ist, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat (Abs 1 leg. cit.) und wie das

Einkommen berechnet wird (Abs 2), so beziehen sich diese Begriffsbestimmungen auf das jeweilige Steuersubjekt.

Die Stiftung ist eine juristische Person mit eigener Rechtspersönlichkeit.

Auch die Vorschriften der hierzu ergangenen Liebhabereiverordnungen beziehen sich stets auf das Zurechnungssubjekt einer wirtschaftlichen Betätigung. Mag ein/e Gesamt- oder Einzelrechtsnachfolger/in (Erbe, Legatar, Geschenknehmer bzw. Käufer etc.) die Betätigung seines Rechtsvorgängers unverändert bzw. in geänderter Form fortsetzen oder gar beenden, so geschieht dies doch auf Grund seiner/ihrer eigenen Entscheidung, Erbschaft, Legat oder Schenkungsgegenstand anzunehmen bzw. den Kaufgegenstand zu erwerben und so die rechtliche und wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Sache zu erlangen. Zur Beibehaltung bestimmter (Gewinnerzielungs-) Absichten des Rechtsvorgängers ist ein Rechtsnachfolger durch Vorschriften des Zivilrechtes allein nicht gebunden. Schon dies zeigt, dass derjenige, der eine bestimmte vom Vorgänger begonnene Tätigkeit fortführt, damit eine ihm erst ab dem Übertragungszeitpunkt zurechenbare neue Betätigung beginnt.

Der Stiftung wurde somit in ihrer Eigenschaft als vom Stifter (Bf.) getrennte Rechtsperson eine Kompetenz hinsichtlich des Nutzungsrechtes an den Liegenschaften eingeräumt, was aber ausschließt, dass die entsprechenden Nutzungsrechte der Stiftung gar nicht zur Verfügung gestellt wurden, sondern der Stifter sich die Nutzungsrechte vorbehalten hätte.

Mit dem Beschwerdevorbringen, dass die Stiftung die Rechtsposition des Stifters fortsetze, also alle steuerlichen Folgen (auch im Hinblick auf die Liebhabereibeurteilung) übernehme, übersieht der Bf. **die gebotene Trennung zwischen den Stiftern und der Stiftung** ebenso wie mit seinem Hinweis, die Privatstiftung setze nach Zustiftung die Unternehmer- und Einkunftsquelle unverändert fort. (vgl. VwGH 2008/15/0097 vom 23.2.2010).

Im vorliegenden Fall tritt durch die Nachstiftung keine Gesamtrechtsnachfolge ein. Daher ist auch keine durchgehende Liebhabereibetrachtung anzustellen.

Der erkennende Senat des Bundesfinanzgerichts sieht es als erwiesen an, dass der Bf. die gegenständliche Vermietung freiwillig aufgegeben hat und dass im vorliegenden Fall keine Unwägbarkeiten vorliegen. Bei der gegebenen vorzeitigen Beendigung der Tätigkeit ohne Vorliegen von Unwägbarkeiten kann der Behörde nicht entgegengetreten werden, wenn sie festgestellt hat, dass im gegenständlichen Fall die (in der Liebhabereiverordnung normierte) Annahme von Liebhaberei im Gesamtergebnis Bestätigung findet.

Die gegenständliche Vermietung wurde vom Finanzamt daher im Streitzeitraum zu Recht nicht als steuerlich relevante Einkunftsquelle des Bf. behandelt.

Die Beschwerde war daher spruchgemäß abzuweisen.

Zulässigkeit der Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i.V.m. § 25a Abs. 1 Verwaltungsgerichtshofgesetz 1985 (VwGG 1985) ist gegen diese Entscheidung eine Revision zulässig. Zu der Frage, ob

die Rechtsprechung zur vorzeitig beendeten Vermietung auch bei einer Einbringung der Vermietungsobjekte in eine Stiftung anzuwenden ist, gibt es noch keine Rechtsprechung. Daher wird die Revision zugelassen.

Wien, am 11. Jänner 2018