

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf., Adresse, vertreten durch Deloitte Tax Wirtschaftsprüfung GmbH, Renngasse/Freyung 1, 1013 Wien, über die Beschwerde vom 03.01.2012 gegen die Bescheide des Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 07.12.2011, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2008

zu Recht erkannt:

I.I. Der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2005, 2006 und 2007 wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Einkommensteuer 2005 wird mit 26.809,49 €, die Einkommensteuer 2006 mit -264.001,69 € und die Einkommensteuer 2007 mit 53.185,38 € festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind den als Beilage angeschlossenen, einen Spruchbestandteil dieses Erkenntnisses bildenden Berechnungsblättern zu entnehmen.

I.II. Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 wird teilweise Folge gegeben. Die Einkommensteuer 2008 wird mit 381.761,45 € festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind den als Beilage angeschlossenen, einen Spruchbestandteil dieses Erkenntnisses bildenden Berechnungsblatt zu entnehmen.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) bezog neben Einkünften aus selbständiger Arbeit, Einkünften aus Gewerbebetrieb, Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit von verschiedenen bezugsauszahlenden Stellen, sonstigen Einkünften auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. In den verfahrensgegenständlichen Jahren bestanden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in einem Werbungskostenüberschuss über die Einnahmen.

Der Bf. hat im Dezember 2005 in Ort, Strasse ein Zinshaus erworben. In den Jahren 2006 bis 2008 wurden Investitionen erheblichen Umfangs getätigt.

Im Rahmen der Veranlagung legte der Bf. über Vorhalt des Finanzamtes betreffend der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit Schreiben vom 8.11.2006 folgende Unterlagen vor:

- Kaufvertrag
- Zinsliste für Oktober 2006 hinsichtlich der vermieteten Wohnungen
- Prognoserechnung
- Anbot zum Abschluss eines Kreditvertrages

Im Jahr 2006 wurden zehn Wohnungen vermietet. Ein schriftlicher Kreditvertrag für den Kauf des Mietzinshauses liege nicht vor, da das Anbot zum Abschluss des Kreditvertrages konkludent angenommen wurde. Weiters wurde aufgrund der flexiblen Gestaltung der Rückzahlungsmodalitäten des Fremdwährungskredites zum damaligen Zeitpunkt kein Tilgungsplan vorgelegt.

Dieser Eingabe wurden zwei Prognoserechnungen beigelegt:

1. Prognoserechnung, Ort, Strasse vom 23.10.2006

Betrachtungszeitraum 28 Jahre (1.01.2006 - 31.12.2033)

Mieteinnahmen

gemäß Zinsliste in der Anlage (Oktober 2006)	6.580,06	
Mietansätze Leerstehungen Top 2,4, 5,6, 13,14,15 (772,18 m ²)	7.750,00	
Summe	14.330,06	
1.01.2007-31.12.2033 = 24 Jahre + 3 Jahre Sanierung		4.642.940,00
+ Versicherung ca. 15 % gesamt		+700.00,00
		5.342.940,00
gerundet		5.340.000,00

Ausgaben

AfA	
27 x ca. 58.000 €	-1.566.000,00
offene 10/tel aus Investitionen 2006 (Basis ca. 800.000 €) 9x/10tel	-720.000,00
Ifd. Instandhaltung + Kosten (5% der Mieteinnahmen)	-267.000,00
Mietausfall + Leerstehung (5% der Mieteinnahmen)	-267.000,00
Ergebnis voraussichtlich 2006	-600.000,00
Zinsen Darlehen 2,5 % 20 Jahre von 3.600.000,00 €	-900.000,00
Gesamtergebnis Überschuss	1.020.000,00

Zu berücksichtigen sei weiters, dass das Gebäude dem Vollanwendungsbereich des MRG unterliege, die Mieten wurden gemäß Beschränkungen angesetzt, und nicht gemäß Marktmieten.

Diese würden zusätzlich pro Jahr zusätzlich 66.000 € betragen, somit zusätzlich 1.782.000 € + Wertsicherung 15%, gesamt 2.050.000,00 €.

Dadurch erhöhe sich der Gesamtüberschuss bis 31.12.2033 von 1.020.000,00 € auf ca. 3.000.000,00 €.

2. Prognoserechnung, Ort, Strasse vom Februar 2011

Betrachtungszeitraum 25 Jahre (1.01.2006 - 31.12.2030)

Mieteinnahmen

gemäß Zinsliste in der Anlage (Jänner 2011)	16.615,90	
Mietansätze Top 14 (DG)	1.000,00	
Summe	17.615,90	
1.01.2011-31.12.2030 = 240 Monate (17.615,90)		4.227.816,00
+ Wertsicherung (2% p.a. für 20 Jahre = 40% : 2 = 20%)		845.563,20
		5.073.379,20
gerundet		5.073.000,00

Ausgaben

AfA: 20 x 62.669,90	1.253.398,00
offene fünf 10/tel aus Instandsetzung	94.754,85
offene zwölf 15/tel aus Herstellung 2008	51.209,64
offene sieben 10/tel aus Instandhaltung	31.690,40
offene acht 10/tel aus Instandhaltung 2009	36.693,38
offene dreizehn 15/tel aus Herstellung 2009	31.433,09
offene neun 10/tel aus Instandhaltung 2010	14.719,41
Ifd. Instandhaltung + Kosten (5% der Mieteinnahmen)	253.650,00
Mitausfall und Leerstehung (5% der Mieteinnahmen)	253.650,00
Ergebnis 2006 - 2010	830.625,44
Zinsen Darlehen (2 Mio): 3 % Restlaufzeit: 15 Jahre = 45% : 2 = 22,5%	450.000,00
	3.301.824,51
Gesamtergebnis Überschuss	1.771.175,49
gerundet	1.771.000,00

Zu berücksichtigen sei ebenfalls, dass das Gebäude dem Vollanwendungsbereich des MRG unterliege, die Mieten wurden daher gemäß Beschränkungen angesetzt, nicht gemäß Marktmieten, wodurch der Gesamtüberschuss sich um ein Vielfaches erhöhen würde.

Die vorgelegten Prognoserechnungen ergaben, dass durch Vermietung dieses Objekts ein Gesamtüberschuss erzielbar sei.

Im Jahr 2010 schenkte der Bf. das Zinshaus seinen Kindern, bevor aus der Vermietungstätigkeit ein Gesamtüberschuss erwirtschaftet worden ist.

Für die Jahre 2005 bis 2008 wurde beim Bf. eine **Außenprüfung** durchgeführt.

Vor Abschluss der Außenprüfung begründete der Bf. seine **Absicht betreffend Schenkung des Vermietungsobjektes** in einer Eingabe vom 9.03.2011:

Mit Kaufvertrag vom 1.12.2005 habe er die Liegenschaft Strasse erworben. Bei dieser Liegenschaft handle es sich um ein reines Vermietungsobjekt, eine Privatnutzung

durch den Bf. oder eines seiner Familienmitglieder kam nicht in Betracht. Hintergrund des Erwerbs eines Wiener Zinshauses war, das Vermögen zu streuen und langfristig eine vernünftige Rendite zu erzielen. Der Zeitpunkt des Erwerbs stand letztlich auch im Zusammenhang mit seinem Ausscheiden als der im Jahr 2004, da er nunmehr mehr Zeit habe, sich um Immobilienangelegenheiten und andere Beteiligungen zu kümmern.

Die Investition in das Objekt Strasse sei von Anfang an langfristig ausgelegt gewesen. Es sollte zunächst dem Bf. selbst als Ertragsobjekt dienen und später im Erbwege - im Erwerbsjahr war der Bf. 63 Jahre alt - auf seine Kinder übergehen. Eine frühere Übertragung sei alleine schon aufgrund der damit verbundenen hohen Schenkungssteuerbelastung nie angedacht worden (zum damaligen Zeitpunkt sei nicht im Geringsten absehbar gewesen, dass die Schenkungssteuer in Österreich abgeschafft werden könnte).

Weiters brachte der Bf. vor, dass er bereits im Jahr 2008, als die Schenkungssteuer ausgelaufen ist, die Liegenschaft steuerfrei an seine Kinder übertragen hätte können. Da allerdings mit selben Datum auch die Erbschaftssteuer ausgelaufen ist, sah der Bf. im Jahr 2008 keine Veranlassung, die Liegenschaft zu übertragen. Die Absicht, die Liegenschaft zunächst langfristig selbst zu vermieten und mit seinem Ableben an die Kinder zu vererben, blieb daher weiterhin bestehen.

Ende 2008 hat die globale Finanz- und Wirtschaftskrise auch Österreich getroffen. Zur Abfederung der Auswirkungen dieser weltweiten Wirtschaftskrise wurden die Staatsausgaben drastisch erhöht, wodurch - nicht nur in Österreich - ein entsprechendes Budgetdefizit entstanden ist. Nach Erreichen der „Talsohle“ waren insbesondere die europäischen Staaten gezwungen, ihre Staatshaushalte wieder zu konsolidieren. Als XYX sei er frühzeitig darüber informiert gewesen, welche Maßnahmen zur Budgetkonsolidierung erfolgen sollten. Dabei sei immer wieder u.a. von einer Wiedereinführung der Erbschafts- und Schenkungssteuer die Rede gewesen. Im Frühjahr 2010 haben sich die politischen Tendenzen in diese Richtung verstärkt und ein Wiedereinführen der Erbschafts- und Schenkungssteuer sei immer konkreter geworden. Es werden einige Zeitungsartikel aus dem Frühjahr 2010 beigelegt, die dies belegen. Aufgrund der „drohenden“ Wiedereinführung der Erbschafts- und Schenkungssteuer habe der Bf. entschlossen, das Objekt Strasse noch im Jahr 2010 an seine drei Kinder Kind1, Kind2 und Kind3 im Schenkungswege zu übertragen. Die Schenkung sei im Juni 2010 erfolgt. Dass die Erbschafts- und Schenkungssteuer noch nicht wieder eingeführt wurde, sei zum damaligen Zeitpunkt für den Bf. absolut nicht absehbar gewesen. Wäre die Wiedereinführung nicht im Raum gestanden, hätte er die Liegenschaft nie zu diesem Zeitpunkt an seine Kinder übertragen, sondern hätte sie weiterhin selbst vermietet.

Vorgelegt wurden folgende Zeitungsartikel:

- Die Presse vom 26.05.2010: [...]
- Kleine Zeitung vom 19.06.2010: [...]
- Die Presse vom 16.06.2010: [...]

- ORF vom 11.04.2010: [...]

Im **Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung** vom 7.12.2011 wurden u.a. folgende zwei Feststellungen getroffen:

Tz.1. Genussscheine an der EL.

Der Abgabepflichtige hat Genussscheine, die von der EL im Zusammenhang mit dem Erwerb der Anteile an der DA begeben worden sind, gezeichnet. Die EL wurde als sogenanntes SPV (special purpose vehicle) ausschließlich zum Zweck des Anteilserwerbes an der DA gegründet. Zur Finanzierung des Erwerbs wurden Genussscheine in 3 Tranchen begeben, die erste Tranche im Dezember 2006 und die dritte Tranche im Juni 2007.

Der Abgabepflichtige hat Genussscheine der EL im Wert von 500.000 € im Rahmen der 1. Tranche gezeichnet. Die Zeichnung ist mit Annahme des Angebots vom 5.12.2006 am 6.12.2006 wirksam geworden (Hinweis auf Beilage 11 zur Sachverhaltsdarstellung vom 27.06.2011). Die Überweisung des Zeichnungsbetrages ist erst am 11.12.2006 entgegen der Vereinbarung laut Punkt 5, wonach der Gegenwert spätestens am 8.12.2006, 12:00 Uhr am angegebenen Konto einlangen sollte, erfolgt.

Der Abgabepflichtige hat am 20.06.2007 ein weiteres Angebot zur Zeichnung von Genussscheinen der EL im Betrag von 1.000.000 € aus der dritten Tranche gelegt. Der Zeitpunkt der Annahme des Angebots kann nicht nachgewiesen werden, sodass der Anschaffungszeitpunkt der Genussscheine aus der dritten Tranche nicht mit Sicherheit feststeht.

Die Überweisung des Zeichnungsbetrages erfolgte anbotsgerecht am 22.06.2007.

Der Inhalt dieser Rechtsbeziehungen ist in den entsprechenden Terms and Conditions EL - Series 1 bzw. 3 (idF Genussrechtsbedingungen) geregelt.

Punkt 13.3 dieser Genussrechtsbedingungen sieht vor, dass im Falle eines Ausstiegs der Emittent die Beträge, welche entsprechend Punkt 13.2 an jeden Genussrechtsinhaber auszuzahlen sind, innerhalb von 10 Kalendertagen nach vollem Erhalt der Ausstiegserträge berechnet (Ausstiegsberechnungsdatum) und jeder betroffene Genussrechtsinhaber über die entsprechenden Beträge (Ausstiegsberechnungsbetrag) und den Zeitpunkt, zu welchem diese Beträge an die betroffenen Genussrechtsinhaber bezahlt werden, in Form einer entsprechenden Mitteilung (Ausstiegsberechnungsmitteilung) innerhalb von 2 Kalendertagen nach dem Ausstiegsberechnungsdatum informiert wird.

Entsprechend Punkt 13.4 der Genussrechtsbedingungen hat jeder Genussrechtsinhaber dem Emittenten innerhalb von 3 Kalendertagen nach Erhalt der Ausstiegsberechnungsmitteilung jene Bankkontodaten bekannt zu geben, an welche der Ausstiegsberechnungsbetrag durch den Emittenten bezahlt werden soll.

Gemäß Punkt 13.5 der Genussrechtsbedingungen soll der Emittent innerhalb von 3 Kalendertagen nach Erhalt der Mitteilung gemäß Punkt 13.4, keinesfalls aber vor dem

ersten Kalendertag nach vollem Verstreichen einer 12-monatigen Periode folgend der Emission der Genussscheine den relevanten Ausschüttungsbetrag auf das Konto des entsprechenden Inhabers überweisen.

In einem Schreiben der EL vom 21.11.2007 mit dem Betreff „Investment - Abwicklung, Bitte um Anpassung der Genussscheinbedingungen“ wurde der Abgabepflichtige darüber informiert, dass „der Beteiligungsverkauf mit dem Closing am 9.10.2007 wesentlich schneller als erwartet abgeschlossen werden“ konnte und die Abwicklung eingeleitet wird. Unter Hinweis auf steuerliche Auswirkungen wird darin auch ersucht, 2 Antwortbriefe ausgefüllt und unterschrieben an die EL zurückzusenden.

Der erste Antwortbrief (Schedule I) beinhaltet zunächst eine Entscheidung, ob kurzfristig eine Auszahlung erfolgen soll, da die Voraussetzungen für den „Exit“ laut Punkt 13 der Genussscheinbedingungen bereits erfüllt sind. Auch wenn dies in Antwortbrief Schedule I als Option einer Vorauszahlung vorformuliert ist, sei darin eine Verfügung über die Abwicklung erfolgt, da die zu diesem Zeitpunkt bestehenden Genussscheinbedingungen eine Vorauszahlung nicht zugelassen haben, sondern die Abwicklung innerhalb eines konkret vorgegebenen Zeitrahmens vorsehen (vgl. Punkte 13.3 bis 13.5 der zu diesem Zeitpunkt gültigen Genussscheinbedingungen).

Mit Schedule II werde eine Spezialvollmacht erteilt, mit welcher der Abgabepflichtige die Herrn Person1

Der Abgabepflichtige habe eine Kopie des Antwortbriefes Schedule I nicht vorgelegt. Er müsste darin aber verfügt haben, an einer „Option“ „Vorabzahlung“ nicht teilzunehmen, da die weitere Gebarung betreffend die vom Abgabepflichtigen gezeichneten Genussscheine durch die EL in diesem Sinne erfolgte. Da die Rückübermittlung der ausgefüllt und unterschriebenen Antwortbriefe I und II spätestens bis 23.11.2007 erfolgen sollte, sei die Verfügung über die Zahlungsmodalitäten spätestens bis zu diesem Zeitpunkt erfolgt.

Zwischen Anschaffung der Genussscheine am 6.12.2006 betreffend Tranche 1 sowie in zeitlicher Nähe zum 20.6.2007 betreffend Tranche 3 und Verfügung über den Aufschub der Auszahlung entsprechend dem Antwortbrief Schedule I liege jedenfalls ein Zeitraum von weniger als 12 Monaten, sodass der Spekulationstatbestand gemäß § 30 EStG verwirklicht sei.

Aufgrund dieser Verfügung sei die Auszahlung des Abrechnungsbetrages aufgeschoben worden, bis die Jahresfrist gemäß § 30 EStG abgelaufen war. Die Spekulationseinkünfte seien im Jahr des Zuflusses, somit im Jahr 2008 zu versteuern.

Spekulationseinkünfte 2008	815.068,30 €
----------------------------	--------------

Der Abgabepflichtige weist darauf hin, dass er seine rechtliche Position als Genussscheininhaber weiterhin entsprechend dem Schreiben der EL vom 6.12.2007 und der Genussrechtsbedingungen (vgl. Punkt 13) bis zum Rückkaufvertrag vom 27.07.2008 innehatte. Ebenso bezieht er sich auf das Gutachten der KPMG vom 24.04.2007, wonach

der Verkauf nicht steuerpflichtig sei, und weist daraufhin, dass eine durch Gutachten gestützte Rechtsansicht finanzstrafrechtlich nicht relevant sein könne.

Tz.2. Vermietung und Verpachtung - Ort, Strasse

Im Dezember 2005 hat der Abgabepflichtige in Ort, Strasse ein Zinshaus erworben.

In den Jahren 2006 bis 2008 wurden Investitionen erheblichen Umfangs getätigt. Zwei vorgelegte Prognoserechnungen ergaben, dass durch Vermietung dieses Objekts ein Gesamtüberschuss erzielbar sei.

Im Rahmen der Betriebsprüfung wurde nun festgestellt, dass der Abgabepflichtige im Jahr 2010 das Zinshaus seinen Kindern geschenkt hat, bevor aus dieser Vermietungstätigkeit ein Gesamtüberschuss erwirtschaftet worden ist.

In einer schriftlichen Vorhaltsbeantwortung wurde dargelegt, dass folgende Motive zu den Handlungen führten:

1. Zur Anschaffung: Das Objekt wurde angeschafft, um sich nach Ausscheiden als Betätigung Lebensende zu betreiben. Danach sollte das Objekt den drei Kindern vererbt werden.
2. Vorzeitige Beendigung der Vermietungstätigkeit: 2010 wurde das Objekt vorzeitig an die Kinder verschenkt, da nach Aussage des Abgabepflichtigen die Wiedereinführung der Erbschafts- und Schenkungssteuer befürchtet wurde. Durch die Funktion als habe er dazu einschlägige Informationen gehabt.

Zum Zeitpunkt der vorzeitigen Verschenkung war noch kein Gesamtüberschuss erzielt.

Rechtsansicht der Behörde:

1. (Nicht) von vornherein geplante Beendigung der Vermietung

Im Erkenntnis vom 24.06.2010, 2006/15/0343 führt der Verwaltungsgerichtshof auszugsweise Folgendes aus:

„Es muss der Ertragsfähigkeit einer Vermietungsbetätigung nicht entgegenstehen, wenn die Liegenschaft vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses übertragen wird. Dies gilt entsprechend für den Fall der Einstellung einer Vermietung. Die Behörde kann allerdings in der Regel keine Kenntnis davon haben, 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. Daher wird es, wenn der Steuerpflichtige die Vermietung tatsächlich einstellt, an ihm gelegen sein, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten, ergeben hat (vgl. VwGH vom 27.04.2000, 99/15/0012, VwGH vom 23.11.2000, 95/15/0172; VwGH vom 3.07.2003, 99/15/0017, VwGH vom 14.12.2005, 2002/13/0001 und VwGH vom 11.11.2008: 2006/13/0199).“

...

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.

...

Die belangte Behörde hat den Verkauf der bis dahin vermieteten Eigentumswohnung als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO qualifiziert und auch insoweit die Rechtslage verkannt. Der Verkauf des Mietobjektes stellt für den Fall, dass er vor der Erzielung eines positiven Gesamtergebnisses erfolgt und nicht auf eine Unwägbarkeit im Sinne der eingangs angeführten Rechtsprechung zurückzuführen ist, ein Indiz dafür dar, dass die Vermietung von vornherein nicht für die Dauer eines absehbaren Zeitraumes im Sinne des § 2 Abs. 4 LVO beabsichtigt war. Letzteres kann - wenn es sich zur Gewissheit verdichten sollte - eine neu hervorgekommene Tatsache im Sinne des § 303 BAO darstellen, die zur amtsweigigen Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren nach § 303 Abs. 4 BAO, nicht aber zur Abänderung der Einkommensteuerbescheide nach § 295a leg. cit. berechtigt."

Im Zuge eines Vorhalteverfahrens brachte der Abgabepflichtige vor, dass sich die Beendigung der Vermietung erst nachträglich auf Grund der Diskussionen um eine mögliche Wiedereinführung der Erbschafts- und Schenkungssteuer ergeben habe.

Nach Ansicht der Behörde sei dieses Argument nicht geeignet, den Nachweis darüber zu liefern, dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant war, und zwar aus folgenden Gründen:

Der VwGH bringt in seinem Erkenntnis zum Ausdruck, dass nicht nur Unwägbarkeiten (z.B. Notverkauf) sondern auch sonstigen Umständen beachtliche Indizwirkung zukomme, die den Bereich der privaten Lebensführung betreffen. Er verweist dabei auf einige frühere Erkenntnisse, bei denen die Beendigungsgründe sich wie folgt darstellten:

27.04.2000, 99/15/0012	Einstellung der Vermietung wegen drohender Insolvenz des Cafes der Ehefrau
23.11.2000, 95/15/0177	Baukostenüberschreitungen
3.07.2003, 99/15/0017	Durch die wirtschaftlichen Schwierigkeiten von Gesellschaften, an denen der Antragsteller beteiligt und bei denen er auch Geschäftsführer gewesen ist, hätten Banken die von ihm gegebenen Sicherheiten, darunter die genannten Liegenschaften, realisiert. Der

	Veräußerungserlös sei nachweislich von der Bank eingezogen worden. Mangels Freiwilligkeit der vorzeitigen Beendigung der Tätigkeit sei eine Einkunftsquelle von Beginn an gegeben.
14.12.2005, 2002/13/0001	Verkauf der Wohnung zum Zwecke der Schuldenminiderung
11.11.2008, 2006/13/0199	Probleme bei dersuche nach Nachmieterin in verbindung mit Alter und Gesundheitszustand der Steuerpflichtigen

In all diesen Fällen habe der VwGH die Berufungsentscheidungen im Wesentlichen deswegen aufgehoben, weil die Berufungsbehörde nicht festgestellt hatte, ob mit den jeweiligen Argumenten der Nachweis erbracht werden konnte, dass die Vermietungsbeendigung die Folge unvorhergesehener Umstände war.

Den beispielhaft angeführten Argumenten ist gemeinsam, dass es sich durchwegs um konkrete bzw. konkret nachweisbare Umstände handelt. Der VwGH bringt dies auch in der sich wiederholenden Aussage „sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten, ergeben hat“ unmissverständlich zum Ausdruck. Letztlich gehe es um die Würdigung eines Sachverhalts, bei dem die Abgabenbehörde auch nach Ansicht des VwGH eben keine Kenntnis von der subjektiven Planung des Steuerpflichtigen haben könne, weshalb es an diesem gelegen ist, einen entsprechenden konkreten, also qualifizierten Nachweis für die nicht von vornherein geplante Beendigung der Vermietung zu erbringen (Auferlegung der Beweislast an den Steuerpflichtigen).

Eine derartige Konkretisierung sei nach Ansicht der Behörde im gegenständlichen Fall nicht geglückt. Wenn nämlich der Abgabepflichtige auf Grund seiner Funktion als XYX in die Diskussion über eine mögliche Wiedereinführung der Erbschafts- und Schenkungssteuer involviert war, müsse er - ebenfalls auf Grund seiner Funktion - auch über ein vertieftes Wissen hinsichtlich Gesetzgebungsgepflogenheiten und Gesetzgebungsprozess verfügen. Er hätte daher mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit davon ausgehen können, dass eine derartige Steuer angesichts des vom Verfassungsgerichtshof verlangten Vertrauensschutzes nicht rückwirkend oder zumindest nicht „überraschend“ in Kraft gesetzt werden würde.

Weiters dürfe davon ausgegangen werden, dass ihm die - vor allem zeitlichen - Rahmenbedingungen des Gesetzerdungsprozesses hinlänglich bekannt gewesen sind (Begutachtung des Ministerialentwurfs – Regierungsvorlage Beschluss in National- und Bundesrat - Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt), in den die Interessensvertretungen jeweils offiziell eingebunden sind.

Einem Steuerpflichtigen, der über fundiertes Insiderwissen zum Gesetzwerdungsprozess nicht nur betreffend das „Was“ sondern vor allem auch betreffend das „Wie“ verfügt, könne dem Argument, dass die Beendigung sich erst nachträglich ergeben hat, kein Glauben geschenkt werden.

Darüber hinaus sei die Argumentation des Steuerpflichtigen auch deswegen unverständlich, weil bei unentgeltlichen Grundstücksübergängen seit dem Außerkrafttreten der Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes eine andere Abgabe - nämlich die Grunderwerbsteuer - anfällt.

Da in der (bis heute immer wieder auflebenden) Diskussion um eine Wiedereinführung der Erbschafts- und Schenkungssteuer die Höhe einer eventuellen Steuerbelastung im Falle der unentgeltlichen Übertragung an Kinder kein Thema war, hätte es auch möglich sein können, dass – z.B. aus Gründen der Förderung des Vermögenserhalts innerhalb der Familie – eine derartige Steuerbelastung sogar unter jener der jetzigen Grunderwerbsteuer liegen könnte.

Das Handeln des Steuerpflichtigen müsse auch an den Kriterien des § 2 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung gemessen werden, insbesondere an dem diesen Kriterien innewohnenden Erfordernis des „marktgerechten Verhaltens“. Erwerbswirtschaftlich wäre es nämlich sinnvoll gewesen, zumindest den Begutachtungsentwurf abzuwarten, um beurteilen zu können, ob die Übertragung der Einkunftsquelle wirtschaftlich vernünftiger sei als deren Beibehalten. Da der Steuerpflichtige trotz seiner profunden Kenntnisse der Materie diesen Zeitpunkt nicht abgewartet habe, somit nicht wissen konnte, ob und - wenn ja - in welche Richtung sich die Rechtslage verändert, mangle es dem Argument des Steuerpflichtigen an Glaubwürdigkeit.

Unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 24.06.1999, 97/15/0082 werde darauf hingewiesen, dass auch nach diesem Erkenntnis der Plan des Abgabepflichtigen, die Vermietungstätigkeit nur für einen begrenzten Zeitraum auszuüben, von wesentlicher Relevanz für die Beurteilung des Vorliegens einer Einkunftsquelle sei.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung sei daher von Beginn an von Liebhaberei auszugehen.

Die erklärten Verluste der Jahre 2005 bis 2008 sind nicht ausgleichsfähig.

Verlust laut Erklärung 2005	30.874,95 €
Verlust laut Erklärung 2006	626.266,30 €
Verlust laut Erklärung 2007	168.625,53 €
Verlust laut Erklärung 2008	80.366,77 €

Aufgrund dieser Feststellungen hat die Abgabenbehörde die Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2008 gemäß § 303 Abs. 4 BAO von amts wegen wieder aufgenommen und entsprechende Sachbescheide erlassen.

In Tz.3. wurden weitere Feststellungen getroffen, die die Einnahmen erhöhen. Im Jahr 2005 werden die erklärten ausländischen Einkünfte in Höhe von 242.040,25 € um

40.229,29 € erhöht und betragen folglich 282.269,54 €. Im Jahr 2007 werden die Einkünfte aus selbständiger Arbeit um 5.000,00 € auf nunmehr insgesamt 208.373,11 € erhöht.

Gegen diese Feststellungen wurde kein Rechtsmittel erhoben.

Mit Bescheiden vom 7.12.2011, zugestellt am 12.12.2011, wurde die Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2008 wie folgt festgesetzt:

2005	43.496,57 €
2006	48.215,97 €
2007	137.426,16 €
2008	625.711,90 €

Mit Schreiben vom 3.01.2012 erhab der Bf. innerhalb offener Frist Berufung (nun Beschwerde) gegen die Einkommensteuerbescheide 2005, 2006 und 2007.

Beschwerde vom 3.01.2012

Die gegenständlichen Einkommensteuernachforderungen für die Jahre 2005 bis 2007 stammen aus den Feststellungen der Außenprüfung für den Zeitraum 2005 bis 2008.

Die Nachforderungen betreffen mit Ausnahme einer Sitzungsvergütung [...] in Höhe von 5.000 € im Jahr 2007 und im Rahmen des Progressionsvorbehaltens im Jahr 2005 zu berücksichtigende Auslandseinkünfte in Höhe von 40.229,29 € ausschließlich das im Dezember 2005 erworbene Vermietungsobjekt in . Die Finanzbehörde unterstellt dabei Liebhaberei und hat die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in den Jahren 2005 bis 2007 jeweils mit EUR 0 festgesetzt; daraus resultieren für 2005 bis 2007 folgende Nachzahlungsbeträge:

Einkommensteuer 2005	15.397,80 €
Einkommensteuer 2006	312.078,69 €
Einkommensteuer 2007	84.240,78 €
Einkommensteuer 2008	447.717,53 €
Summe	859.434,80 €

Kurz zusammengefasst unterstellt das Finanzamt, dass aufgrund der im Zusammenhang mit dem Objekt Ort, Strasse angefallenen Anfangsverluste in den Jahren 2005 bis 2008 und der Schenkung der Immobilie an die drei erwachsenen Kinder des Bf. Mitte 2010 trotz objektiver Ertragsfähigkeit des Objektes von ertragsteuerlicher Liebhaberei auszugehen sei und daher die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus diesem Objekt jeweils mit EUR 0 festzusetzen wären. Dem ist entschieden zu widersprechen! Bei der Beurteilung der Rechtsfrage habe die Behörde die eindeutige höchstgerichtliche Judikatur ignoriert, im Gegenteil, sie habe nicht einschlägige Judikatur herangezogen und zudem die seit 1.08.2008 geltende, für die Würdigung des Sachverhaltes wesentlich geänderte Rechtslage nicht einmal ansatzweise berücksichtigt. Die diesbezüglich im Vorfeld der

Schlussbesprechung zur Außenprüfung vom steuerlichen Vertreter vorgebrachten Argumente seien in die Beweiswürdigung weder miteinbezogen noch entsprechend gewürdigt worden.

I. Sachverhalt und steuerliche Würdigung

1. Sachverhalt

1.1. Erwerb des Objektes Ort, Strasse

Mit Kaufvertrag vom 1.12.2005 habe der Bf. die Liegenschaft Ort, Strasse erworben. Bei dieser Liegenschaft handle es sich um ein reines Vermietungsobjekt, eine Privatnutzung durch den Bf. oder eines seiner Familienmitglieder sei nie angedacht gewesen.

Hintergrund des Erwerbs eines Wiener Zinshauses war, das Vermögen zu streuen und eine vernünftige Rendite zu erzielen. Der Zeitpunkt des Erwerbs stehe letztlich auch im Zusammenhang mit seinem Ausscheiden als der im Jahr 2004, da er mehr Zeit hatte, sich um Immobilienangelegenheiten und andere Beteiligungen zu kümmern.

1.2 Vermietung des Objektes Ort, Strasse

Das Objekt wurde vom Bf. ab 1.01.2006 vermietet. Zur Hebung des Mietpotentials seien insbesondere in den Jahren 2006 bis 2008 hohe Aufwendungen getätigt worden (Instandhaltungs-, Instandsetzungs- und Herstellungsaufwand), die zu entsprechenden Verlusten (Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen) geführt haben. In den Jahren 2009 und 2010 (noch nicht veranlagt) seien bereits positive Einkünfte aus der Vermietung des Objektes Strasse erzielt worden.

In Beantwortung eines Ergänzungsersuchens aus dem Jahr 2006 wurde mit Schreiben vom 8.11.2006 dem Finanzamt u.a. eine Prognoserechnung übermittelt (Beilage1./1).

Aus dieser Planungsrechnung sei ersichtlich, dass sich im absehbaren Zeitraum gemäß § 2 Abs 3 Liebhhabereiverordnung (in der Folge kurz: LVO) ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in Höhe von rund EUR 1 Mio ergeben werde. Dem Finanzamt sei somit von Anfang an die objektive Ertragsfähigkeit der Immobilie bekannt gewesen.

Im Zuge der Außenprüfung für die Jahre 2005 bis 2008 sei der Bf. gebeten worden, die Planungsrechnung für das Objekt Strasse zu aktualisieren. Die im Februar 2011 aktualisierte Planungsrechnung (Beilage ./2), die aufgrund der sich besser als ursprünglich erwarteten Mieterträge im Betrachtungszeitraum bereits zu einem Gesamtüberschuss in Höhe von rund EUR 1,77 Mio führt, habe er dem Finanzamt übergeben.

1.3 Motiv für die Übertragung des Objektes Strasse

Die Investition in das Objekt Strasse sei von Anfang an langfristig ausgelegt worden. Es sollte zunächst dem Bf. selbst als Ertragsobjekt dienen (jährliche Mieteinnahmen deutlich über 200.000 €) und später im Erbweg - im Erwerbsjahr war der Bf. 63 Jahre alt - auf seine Kinder übergehen. Eine frühere Übertragung sei alleine schon aufgrund der damit verbundenen hohen Schenkungssteuerbelastung (inklusive Grunderwerbsteueräquivalent)

nie angedacht gewesen. Eine Abschaffung der Erbschafts- und Schenkungssteuer sei zum Erwerbszeitpunkt nicht einmal ansatzweise absehbar bzw. politisch angedacht gewesen; die diesbezüglichen Erkenntnisse des VfGH stammen vom 7.03.2007 (Erbschaftssteuer) bzw. 15.06.2007 (Schenkungssteuer).

Als mit Wirkung zum 1.08.2008 in Österreich die Schenkungssteuer ausgelaufen ist (Schenkungsmeldegesetz, Kundmachungsdatum im BGBl. am 26.06.2008), hätte der Bf. die Liegenschaft schenkungssteuerfrei an seine Kinder übertragen können. Da allerdings mit selben Datum auch die Erbschaftssteuer ausgelaufen ist, sah der Bf. im Jahr 2008 keine Veranlassung, die Liegenschaft zu übertragen. Die Absicht, die Liegenschaft langfristig selbst ertragreich zu vermieten und mit seinem Ableben an seine (erwachsenen) Kinder zu vererben, wäre daher weiterhin bestehen geblieben. Ende 2008 habe die globale Finanz- und Wirtschaftskrise auch Österreich getroffen. Zur Abfederung der Auswirkungen dieser weltweiten Wirtschaftskrise wurden die Staatsausgaben drastisch erhöht, wodurch - nicht nur in Österreich - ein entsprechendes Budgetdefizit angewachsen ist. Nach Erreichen der „Talsohle“ waren und sind die europäischen Staaten gezwungen, ihre Staatshaushalte wieder zu konsolidieren. Als und politisch interessierter Staatsbürger sei der Bf. frühzeitig darüber informiert gewesen, dass die Wiedereinführung der Erbschafts- und Schenkungssteuer als Maßnahme zur Budgetkonsolidierung angedacht wurde und wird.

Im Frühjahr 2010 hätten sich die politischen Tendenzen in diese Richtung verstärkt und eine Wiedereinführung der Erbschafts- und Schenkungssteuer sei immer konkreter geworden. Das Wissen um eine mögliche Wiedereinführung war auch der breiten Öffentlichkeit zugänglich - in Beilage ./3 werden einige Zeitungsartikel aus dem Frühjahr 2010 übermittelt, die dies belegen.

Zwar lag zum damaligen Zeitpunkt noch kein Gesetzesentwurf vor, doch wollte der Bf. darauf nicht warten, da er - wie in Deutschland im Jahr 2009 erfolgt (Einführung der Erbschafts- und Schenkungssteuer im Jahr 2009 mit Wirkung ab 1.01.2009) - auch Sorge vor einer rückwirkenden Einführung der Schenkungssteuer hatte. Bekanntlich habe der österreichische Gesetzgeber die „deutschen“ Gesetzesinitiativen schon vielfach kopiert. Aufgrund der „drohenden“ (uU rückwirkenden) Wiedereinführung der Erbschafts- und Schenkungssteuer habe er sich entschlossen, das Objekt noch im Jahr 2010 an seine drei Kinder Mag. , DI und Dkfm. im Schenkungswege zu übertragen. Die Schenkung habe er im Juni 2010 durchgeführt. Aus demselben Grund habe er ebenso im Jahr 2010 eine privat genutzte Wohnung in der () seiner Gattin, , geschenkt. Aus Vorsichtsgründen habe er im Rahmen dieser Schenkungen auch - anders wie in vielen Fällen in der Praxis beobachtbar - kein Fruchtgenussrecht vorbehalten. Dies verdeutlicht, dass mit der Schenkung klare Verhältnisse geschaffen werden sollten. Dass die Erbschafts- und Schenkungssteuer bis jetzt doch nicht wieder eingeführt wurde, sei zum damaligen Zeitpunkt für den Bf. nicht absehbar gewesen.

Der Bf. stehe in der Öffentlichkeit, habe eine verantwortungsvolle Position und agiere daher vorsichtig, da er „nichts riskieren“ möchte. Aus diesem Grund wäre für ihn auch

nicht in Betracht gekommen, einen Ministerialentwurf, eine Regierungsvorlage oder gar einen Nationalratsbeschluss abzuwarten. Als Person des öffentlichen Lebens müsse er besonders darauf achten, dass er seine Handlungen frühzeitig setze, da ein Zuwarten bis zum letztmöglichen Zeitpunkt bei Bekanntwerden medial ein (wenn auch ungerechtfertigt!) schiefes Licht auf ihn geworfen hätte. Es wäre möglicherweise medial ausgeschlachtet worden, dass „ich es mir richten könne“. Bekannterweise verfolgen diverse Medien (z.B. das Wirtschaftsmagazin „GEWINN“) die Liegenschaftsübertragungen prominenter Personen.

Wäre die (uU rückwirkende) Wiedereinführung der Erbschafts- und Schenkungssteuer, z.B. so wie in Deutschland, nicht im Raum gestanden, hätte der Bf. die Liegenschaft, Straße, mit seinem Ableben selbst vermietet. Ein weiteres Zuwarten auf konkrete gesetzgeberische Initiativen sei für ihn als Person des öffentlichen Lebens aus Vorsichtsgründen nicht in Betracht gekommen. Weiters hätte er zum Erwerbszeitpunkt 1.12.2005 unmöglich wissen können, dass die Erbschafts- und Schenkungssteuer ab August 2008 wegfallen und daher eine Schenkung an seine Kinder (anstelle einer Übertragung erst im Erbwege) eine Option werden würde. Daher sei es einleuchtend, dass er zum Erwerbszeitpunkt die Schenkung der Liegenschaft an seine Kinder niemals geplant hatte. Diese Tatsachen habe die Finanzbehörde völlig ignoriert.

1.4 Verlauf der Außenprüfung

Das Motiv für die Schenkung des Objektes Strasse habe der Bf. dem Finanzamt im Zuge der Außenprüfung mittels schriftlicher Eingabe im Frühjahr 2011 übergeben (Beilage ./4). In weiterer Folge haben weder er noch sein steuerlicher Vertreter zu diesem Punkt etwas gehört. Umso überraschter war der Bf., als die Behörde nach Anberaumung der Schlussbesprechung für den 5.12.2011 erst auf telefonische Nachfrage des steuerlichen Vertreters erstmals am 24.11.2011 diesem mitgeteilt habe, dass das Finanzamt von ertragsteuerlicher Liebhaberei ausgehe. Der steuerliche Vertreter habe dem Finanzamt umgehend eine Stellungnahme übermittelt, die auf die eindeutige Judikatur des VwGH hinweist und seine rechtliche Auffassung prägnant darlegt (Beilage ./5). Das Finanzamt habe in der Schlussbesprechung am 5.12.2011 bereits eine längst vorformulierte Niederschrift (die spätere Bescheidbegründung) vorgelegt, in welcher der Argumentation des steuerlichen Vertreters sowie der einschlägigen VwGH-Judikatur in keiner Weise Beachtung geschenkt worden sei. Dies sei ein klares Indiz dafür, dass sich die Behörde bereits vorschnell auf eine Rechtsmeinung fixiert habe, von der sie unter keinen Umständen abweichen wollte.

2. Steuerliche Beurteilung

2.1 Objektive Ertragsfähigkeit

Für die Frage, ob "bei einer vermieteten" Immobilie Liebhaberei vorliegen kann, ist entscheidend, ob die Vermietung innerhalb eines absehbaren Zeitraumes objektiv ertragsfähig im Sinne des § 1 Abs. 1 iVm § 2 Abs. 3 LVO sei. Eine Prognoserechnung, aus der die Ertragsfähigkeit des Objektes Strasse eindeutig hervorgeht, wurde der

Finanzbehörde bereits kurz nach Erwerb im November 2006 übermittelt und im Februar 2011 aktualisiert.

Dabei ergebe sich - selbst bei Ansatz der zum Teil noch bestehenden Mietzinsbeschränkungen gemäß MRG - innerhalb des absehbaren Zeitraumes gemäß § 2 Abs. 3 LVO ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten von rund EUR 1,77 Mio (Stand Februar 2011) bzw. von rund EUR 1 Mio (Stand November 2006).

Auf Basis der dem Finanzamt übermittelten Prognoserechnung sei die objektive Ertragsfähigkeit des Objektes in der Bescheidbegründung (Tz 2 erster Absatz des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung, in der Folge kurz: BP-Bericht) explizit bestätigt worden.

Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass die Vermietung des Objektes Strasse objektiv ertragsfähig im Sinne des § 1 Abs. 1 iVm § 2 Abs. 3 LVO sei und daher die daraus resultierenden Einkünfte steuerlich relevant seien.

2.2 Unentgeltliche Übertragung (Schenkung)

Die Schenkung der Liegenschaft an die drei (erwachsenen) Kinder erfolgte rund fünf Jahre nach dem Erwerb. Für einen derartigen Fall bestehe eine einschlägige höchstgerichtliche Rechtsprechung:

Gemäß Erkenntnis des VwGH vom 24.06.1999, 97/15/0082, hat die Verschenkung einer Einkunftsquelle, deren Bewirtschaftung objektiv die Aussicht gehabt hätte, innerhalb eines absehbaren Zeitraums einen Gesamtüberschuss zu erzielen, für sich gesehen keine Auswirkung auf die Liebhabereibeurteilung; es entsteht kein abgeschlossener Beobachtungszeitraum. In einer Entscheidungsbesprechung zu diesem Erkenntnis stellt selbst ein Vertreter der Finanzbehörde klar, dass die Einkunftsquelleneigenschaft einer Betätigung in erster Linie danach zu betrachten ist, ob die geprüfte Tätigkeit in der betriebenen Weise objektiv die Aussicht hat, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen wirtschaftlichen Gesamterfolg abzuwerfen und dass dem privaten Motiv der Beendigung der Tätigkeit laut VwGH keine Bedeutung zukommt (vgl. Nemec, SWK 1999, S 609). Auch im einschlägigen Schrifttum betreffend Liebhaberei (vgl Hilber, Liebhabereiverordnung Praxiskommentar, Rz 2.3.17) wird ausgeführt, dass mit der erfolgten schenkungsweisen Übertragung einer an sich ertragsbringenden Einkunftsquelle allein - auf die Vergangenheit bezogen kein Verlust der Einkunftsquelleneigenschaft verbunden ist.

Gemäß einkommensteuerrechtlicher Kommentarliteratur unterbrechen Erbschaften und Schenkungen den Gesamtgewinn(-Überschuss)zeitraum nicht, ebenso wenig eine bloße Änderung der Rechtsform (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 2 Tz 23 mwN).

Bereits aufgrund des Erkenntnisses des VwGH vom 24.06.1999, 97/15/0082 und der diesbezüglichen Ausführungen im Schrifttum führe die schenkungsweise Übertragung des Objektes nicht zu ertragsteuerlicher Liebhaberei und damit nicht zum Verlust der

Einkunftsquelleneigenschaft, da die Immobilie jedenfalls objektiv ertragsfähig ist (vgl. die Ausführungen in Abschnitt 2.1).

Das Finanzamt habe sich in der Bescheidbegründung hingegen mit der höchstgerichtlichen Judikatur zu unentgeltlichen Vorgängen überhaupt nicht bzw. nur unzureichend auseinandergesetzt und komme so zu einer völlig unzutreffenden Beurteilung. Dem Erkenntnis des VwGH vom 24.06.1999, 97/15/0082 werde trotz an sich Seitenlanger (unrichtiger) Begründung - lediglich am Ende der Bescheidbegründung ein Satz gewidmet, der jedoch keine Aussage trifft, ob das Judikat nach Auffassung der Behörde auf den gegenständlichen Sachverhalt anwendbar sei oder nicht. Allgemein gehe die Bescheidbegründung des Finanzamtes „am Thema vorbei“, da ausschließlich VwGH-Erkenntnisse analysiert werden, die sich auf den Verkaufsfall einer Immobilie beziehen, nicht jedoch auf den Fall der unentgeltlichen Übertragung. Bei einer unentgeltlichen Übertragung sei es nämlich unerheblich, ob Unwägbarkeiten vorliegen. Das Vorliegen von Unwägbarkeiten, welche sich laut VwGH ebenso auf den Bereich der privaten Lebensführung stützen könne, wurde auch schon vom UFS Wien in seiner Entscheidung vom 5.01.2011, RV/1871-W/09 betreffend unentgeltliche Übertragung (eines Fruchtgenussrechtes an einer Liegenschaft) für nicht relevant erachtet (vgl. in diesem Sinne sogar bei einer entgeltlichen Übertragung die Entscheidung des UFS Wien vom 20.07.2011, RV/3039-W/10).

Es ist darauf hinzuweisen, dass sich die zitierten Judikate bzw. Entscheidungen auf Fälle vor dem Schenkungsmeldegesetz 2008 beziehen. Die unentgeltliche Übertragung des Objektes Straße Schenkungsmeldegesetz 2008 zu beurteilen. Mit dem Schenkungsmeldegesetz 2008 wurden mit Wirkung zum 1.08.2008 die Bestimmungen des § 16 Abs. Z 8 lit b EStG und des § 28 Abs. 2 und 3 EStG dahingehend geändert, dass bei unentgeltlicher Übertragung die Rechtsnachfolger (im konkreten Fall drei Kinder) die Abschreibung, die Instandhaltungs- und Instandsetzungszehntel sowie die beschleunigt abgesetzten Herstellungsaufwendungen zwingend fortführen müssen. Mit anderen Worten tritt seit 1.08.2008 bei unentgeltlichen Übertragungen von vermieteten Liegenschaften (anders als in der davor geltenden Rechtslage) ertragsteuerlich „Buchwertfortführung“ ein. Die Kinder des Bf. seien an die Wertansätze (Abschreibung, Herstellungsaufwand, Instandsetzung, Instandhaltung) gebunden. Die Kinder als unentgeltliche Rechtsnachfolger des Bf. führen daher hinsichtlich des Objektes die steuerlichen Verhältnisse des Bf. fort.

Diese „Buchwertfortführung“ bzw. dieser Wertzusammenhang zeige, dass nach der Rechtslage nach dem Schenkungsmeldegesetz 2008, d.h. bei Übertragungen seit dem 1.08.2008, kein „Schnit“ vorliege und somit der Beobachtungszeitraum im Sinne des § 2 Abs. 3 LVO nicht unterbrochen werde. Auch aufgrund dieser - im Vergleich zur bisherigen Rechtsprechung - neuen Rechtslage führe die Mitte 2010 erfolgte schenkungsweise Übertragung des Objektes hier nicht zu ertragsteuerlicher Liebhaberei.

2.3 Nachweis der Beendigung der Betätigung aus privaten Motiven bzw. Nachweis, dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant war

Das Finanzamt behauptet in seiner Bescheidbegründung, dass es nicht gelungen sei, einen Nachweis darüber zu liefern, dass der Bf. die Vermietung des Objektes Strasse nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant hatte. Dabei verweist das Finanzamt auf mehrere VwGH-Judikate, bei denen sich die Beendigungsmotive - wie bereits unter Abschnitt 2.2 ausgeführt - ausschließlich auf Verkaufsfälle beziehen. Laut Finanzamt handle es sich in den zitierten Fällen um konkret nachweisbare Umstände, während in diesem Fall eine derartige Konkretisierung nichteglückt sei. In diesem Zusammenhang verkennt die Behörde, dass unter Nachweis kein Beweis im „naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn“ gemeint sei, sondern es nach ständiger Rechtsprechung genüge, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich habe und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließe oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lasse (vgl. Ritz, BAO, § 167, Tz 8 unter Verweis auf einschlägige Rechtsprechung des VwGH). Das Motiv für die Schenkung des Objektes, nämlich die drohende (uU rückwirkende) Wiedereinführung der Erbschafts- und Schenkungssteuer setze voraus, dass die Erbschafts- und Schenkungssteuer davor abgeschafft wurde; dies geschah per 1.08.2008, d.h. zu einem Zeitpunkt, an dem das Objekt bereits seit fast drei Jahren im Eigentum des Bf. war. Mit anderen Worten der Bf. habe bei Erwerb der Liegenschaft unmöglich wissen können, dass die Erbschafts- und Schenkungssteuer zu einem späteren Zeitpunkt wegfallen und dann möglicherweise wieder eingeführt werde. Folglich sei ausgeschlossen, dass er das Objekt in der Absicht erworben habe, es einige Jahre später ohne Schenkungssteuerbelastung übertragen zu können. Der laut Rechtsprechung des VwGH (jüngst VwGH 24.06.2010, 2006/15/0343) steuerlich beachtliche Umstand der privaten Lebensführung genüge daher den Anforderungen an einen Nachweis im Sinne der ständigen VwGH-Judikatur.

Die Finanzbehörde habe dem Bf. zwar Gelegenheit zur Äußerung gegeben, habe aber ihre vorgefasste Meinung zu dem von ihr nur vermuteten Sachverhalt beibehalten (antizipative Beweiswürdigung), ohne die vom Bf. bzw. von seinem steuerlichen Vertreter vorgebrachten Argumente zu würdigen. Die Niederschrift der Schlussbesprechung über die Außenprüfung, die wortgleich der Bescheidbegründung (in Form des BP-Berichtes) entspreche, sei bereits zu Beginn der Schlussbesprechung am 5.12.2011 verteilt und in keinem Punkt geändert worden. Im Ergebnis seien die vom Bf. vorgebrachten Nachweise bzw. Sachargumente nicht beachtet worden. Die freie Beweiswürdigung, insbesondere die Gleichwertigkeit der Beweismittel, sowie der Grundsatz des Parteiengehörs seien von der Finanzbehörde verletzt worden. Hätte die Behörde die angeführten Sachverhaltsmomente - wie in der Schlussbesprechung vorgebracht - berücksichtigt, wäre sie zu einem im Spruch anderslautenden Bescheid gelangt, wonach nicht von Liebhaberei auszugehen sei.

Zudem seien die Ausführungen des Finanzamtes in der Bescheidbegründung, wonach der Nachweis, der Bf. hätte die Immobilie nicht in Schenkungsabsicht erworben, nicht

geglückt sei, aus folgenden Gründen inhaltlich verfehlt bzw. stellen diese bloße Zweckbehauptungen dar:

Zunächst behauptet die Behörde, der Bf. hätte mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit davon ausgehen können, dass eine Erbschafts- und Schenkungssteuer nicht rückwirkend oder „überraschend“ in Kraft gesetzt werden würde. Betreffend dieses Argument sei auf die vergleichbare Situation in Deutschland verwiesen. Hintergrund der Reform in Deutschland war - ähnlich wie in Österreich - die Verfassungswidrigkeit des Erbschaftssteuerrechts aufgrund der unterschiedlichen Bewertung von Liegenschaften im Verhältnis zu anderen Vermögenswerten. Allerdings wurde in Deutschland die Erbschafts- und Schenkungssteuer im Jahr 2009 rückwirkend per 1.01.2009 wieder eingeführt. Da in der Vergangenheit und auch in der Gegenwart viele Bestimmungen des deutschen Steuerrechts praktisch unverändert in Österreich übernommen bzw. eingeführt wurden und werden, wäre es absolut möglich gewesen, dass auch in Österreich die Erbschafts- und Schenkungssteuer wieder rückwirkend eingeführt worden wäre.

Weiters unterstellt die Behörde, der Bf. hätte aufgrund seiner Position als XYX aufgrund der Einbindung der Interessensvertretungen in den Gesetzgebungsprozess noch zuwarten und erst zu einem späteren Zeitpunkt die Immobilie schenken können. Rein faktisch ist dem entgegenzuhalten, dass der Bf. wie unter Punkt 1.3 näher ausgeführt - gerade weil er als Funktion eine Person des öffentlichen Lebens sei, nicht auf den letztmöglichen Moment warten könne und wolle. Seine Stellung erfordere ein besonders korrektes und daher auch vorsichtiges Vorgehen, um nicht medial negativ in die Schlagzeilen zu geraten. Auch rechtlich gesehen sei das Argument der Behörde falsch. Der VwGH habe in seiner Entscheidung vom 24.06.2010, 2006/15/0343 explizit festgehalten, dass auch jenen Umstände steuerlich beachtliche Indizwirkung zukommen könne, die den Bereich der privaten Lebensführung betreffen. Die Aussage des VwGH bedeute gerade nicht, dass als Vergleichsmaßstab ein rational perfekt agierender „homo oeconomicus“ heranzuziehen sei, der bis zur letzten Sekunde zuwartet, sondern die privaten Umstände, die detailliert dargelegt wurden, entscheidend sind. Der in diesem Zusammenhang von der Behörde vorgebrachte Verweis auf das „marktgerechte Verhalten“ im Sinne des § 2 Abs. 1 LVO betreffe nicht den Zeitpunkt der unentgeltlichen Übertragung sondern lediglich, ob die Vermietung (im Sinne der vereinbarten Mietkonditionen, etc) fremdüblich im Sinne von marktgerecht erfolgt. Letzteres sei selbstverständlich der Fall; das Objekt ist ein „normales“ Zinshaus.

Die Behörde halte die Argumentation auch deswegen für unverständlich, weil „bei unentgeltlichen Grundstücksübergängen seit dem Außerkrafttreten des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes eine andere Abgabe - nämlich die Grunderwerbsteuer - anfällt“.

Diese Darstellung des Finanzamtes sei steuerrechtlich schlichtweg falsch, da zu Zeiten der Erbschafts- und Schenkungssteuer bei Liegenschaftsübertragungen ein die Grunderwerbsteuer mitrepräsentierender, um 3,5% bzw. 2% erhöhter Erbschafts-

und Schenkungssteuersatz (Grunderwerbsteueräquivalent, § 8 Abs. 4 ErbStG) zur Anwendung gekommen ist. Seit dem 1.08.2008 kommt nur mehr die 3,5%ige bzw. 2%ige Grunderwerbsteuer zur Anwendung.

Folglich hätte es einen großen Unterschied gemacht, wenn der Bf. noch zu Zeiten der Erbschafts- und Schenkungssteuer das Objekt an seine Kinder übertragen hätte, was niemals auch nur angedacht war.

Zusammenfassend wird klar gestellt, dass der Bf. sehr wohl den Nachweis im Sinne der VwGH-Judikatur erbracht habe, dass er die Liegenschaft nicht in Schenkungsabsicht erworben habe und damit die Vermietung nicht von Anfang an auf einen begrenzten Zeitraum beschränkt gewesen sei. Aus diesem Grund führe die im Juni 2010 durchgeführte schenkungsweise Übertragung des Objektes nicht zu ertragsteuerlicher Liebhaberei und damit nicht zum Verlust der Einkunftsquelleneigenschaft, da die Immobilie jedenfalls objektiv ertragsfähig sei. Die aus der Vermietung des Objektes erwirtschafteten Ergebnisse seien daher als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ertragsteuerlich relevant.

Abschließend stellte der Bf. den Antrag auf Abänderung der Einkommensteuerbescheide 2005, 2006 und 2007 dahingehend, dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wie folgt festgesetzt werden:

2005	-30.874,95 €	anstatt 0 €
2006	-626.266,30 €	anstatt 0 €
2007	-168.625,53 €	anstatt 0 €
2008	-80.366,77 €	anstatt 0 €

Der Bf. ersucht um Vorlage an den UFS (nun Bundesfinanzgericht) zur Entscheidung und stellt gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 (nun § 272 Abs. 1 Z 1 lit.a) iVm § 284 Abs.1 Z 1 (nun § 274 Abs. 1 z 1 lit. a) BAO den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat.

Sollte der UFS (nun Bundesfinanzgericht) die Auffassung vertreten, es läge hinsichtlich der Vermietung des Objektes Strasse ertragsteuerlich Liebhaberei vor, wird der Antrag (Eventualantrag) gestellt, dass im Hinblick auf die "Buchwertfortführung" bei den Rechtsnachfolgern gemäß § 28 Abs. 2 EStG idF Schenkungsmeldegesetz 2008 folgende Instandhaltungsaufwendungen auf zehn Jahre verteilt abzusetzen sind:

2006	515.442,75 €
2007	100.877,54 €
2008	26.992,73 €

Ebenfalls am 3.01.2012 brachte der Bf. in einem eigenen Schriftsatz **Berufung (nun Beschwerde)** gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 ein, wobei der Bf. folgendes begründend vorbrachte:

I. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung Strasse

Zu der Feststellung der Abgabenbehörde der Vermietung des Objektes Strasse als Liebhaberei wird auf die obigen Ausführungen des Bf. verwiesen.

II. Einkünfte aus Spekulationsgeschäft (Investment in EPR der BCC)

Wiederum kurz zusammengefasst wird von der Abgabenbehörde in diesem Punkt unterstellt, dass mit dem Investment in EPR der BCC im Jahr 2008 der Spekulationstatbestand des § 30 EStG verwirklicht worden sei.

Bereits am 27.06.2011 wurde der Sachverhalt im Zusammenhang mit diesem Investment im Detail dargestellt. Die Finanzbehörde sei auf die darin dargestellte rechtliche Beurteilung in keiner Weise eingegangen, hat darüber hinaus keinerlei dem Bf. bekannte Ermittlungshandlungen gesetzt, sondern bloß auf Basis eines angenommenen, nicht fundiert erhobenen Sachverhalts eine - zudem unrichtige - rechtliche Würdigung vorgenommen. Die Behörde hat dies in der Schlussbesprechung auch insofern bestätigt, als auf einen „vom BMF festgestellten Sachverhalt“, dessen Richtigkeit vom Finanzamt nicht in Frage gestellt wurde, verwiesen wurde.

Der Einwand, dass diese dem Bf. nicht zugängliche, angebliche Feststellung-des BMF falsch sei und „angebliche“ Sachverhaltsfeststellungen des BMF dem Bf. als Partei vorzulegen wären, wurde vom Finanzamt als der zur Ermittlung des Sachverhalts verpflichteten Behörde ohne weitere Begründung verworfen. Die Finanzbehörde hat mit ihrer (falschen) nicht transparenten „Sachverhaltsermittlung“ das Parteiengehör und die freie Beweiswürdigung gröblichst verletzt.

1. Sachverhalt

1.1 Zeichnung der EPR

Im Herbst 2006 ist Herr Herr an den Bf. herangetreten, um ihm eine Investitionsmöglichkeit im Zusammenhang mit der DA vorzustellen. Zu diesem Zweck wurde ein gemeinsames Informationsmemorandum von EL und BT übergeben (Beilage ./6). Ziel von Herr war, dass über eine luxemburgische Gesellschaft (BCC) 25% + 1 Aktie an der DA erworben werden. Zur Finanzierung der BCC sollten aktienähnliche Substanzgenussrechte (= die späteren EPRs) ausgegeben werden.

Der dieser Veranlagung zugrunde gelegte Business Case, der in der Zwischenzeit allgemeines öffentliches Interesse geweckt hat, schien dem Bf. damals interessant, wenngleich auch mit einem nicht zu unterschätzenden hohen Anlegerrisiko verbunden. Dieses Anlegerrisiko, welches bis zu einem Totalverlust des eingesetzten Kapitals führen konnte, war dem Bf. bewusst, zumal er einen entsprechenden Risikohinweis erhalten und auch unterzeichnet an die EL übermittelt habe (Beilage ./7). Warum diese Veranlagung letztendlich gezeichnet wurde, hatte zwei Gründe:

1. Die Vision, eine österreichische Bank durch Kapitalzufuhr österreichischer Investoren zu unterstützen, erachtete der Bf. damals als ein ansprechendes Vorhaben, es deckte sich mit der Veranlagungs- und Privatisierungsphilosophie.

2. Dem Verlustrisiko stand eine Gewinnchance im Rahmen des zum damaligen Zeitpunkt angedachten Börseganges (IPO) der DA gegenüber (insbesondere auch vor dem Hintergrund des zu diesem Zeitpunkt medial präsenten und erfolgreich abgewickelten Verkaufs der BAWAG).

Der Bf. habe an der BCC insgesamt drei EPR der Tranchen 1 und 3 erworben, wobei sich die Gesamtinvestitionssumme auf EUR 1,5 Mio belaufen hat (das waren 1 EPR der Tranche 1 und 2 EPR der Tranche 3). Die Zeichnung erfolgte am 5.12.2006 (Tranche 1) sowie am 30.06.2007 (Tranche 3). Die beiden unterfertigten und gegengezeichneten Zeichnungsscheine werden in Beilage ./8 übermittelt. Die Zeichnung der EPR wurde der Öffentlichkeit bekanntgegeben und der Bf. habe sich in der Folge um das Investment selbst nicht gekümmert bzw. kümmern müssen, da er ohnehin von einer mehrjährigen „Laufzeit“ ausgegangen sei und er selbst aus den EPRs (nach seinem Wissen) gar nicht aussteigen konnte (zu den Genussrechtsbedingungen, Terms & Conditions, siehe weiter unten).

1.2 Genussrechtsbedingungen

Die BCC beabsichtigte nach den Genussrechtsbedingungen (Pkt 13.1), die Aktien an der DA vorzugsweise durch die Einführung an einer Börse oder durch Freihandverkauf innerhalb von drei Kalenderjahren ab dem Emissionsdatum der ersten EPR-Tranche zu verkaufen. Die BCC war nach ihrem alleinigen und uneingeschränkten Ermessen berechtigt, die DA-Anteile zu veräußern (ob durch Börsengang, Freihandverkauf oder anderweitig). Sie hatte vernünftige Anstrengungen zu unternehmen, um einen Börsengang oder einen Freihandverkauf innerhalb von drei Kalenderjahren ab dem Begeben der ersten Tranche durchzuführen. Anders formuliert: Die BCC sagte vernünftige Bemühungen hinsichtlich einer Verwertung der Aktien innerhalb der ersten drei Jahre zu. Eine Verpflichtung, einen Verkauf innerhalb dieser Zeit durchzuführen, ist sie nicht eingegangen. Sie war in ihrer Entscheidung frei, ob und wann und wie sie verkaufen will.

Sollte die BCC einen Verkauf der DA-Aktien innerhalb dieser Zeit von drei Jahren durchführen, dann war sie nach bestimmten Regeln nach Erhalt des vollständigen Veräußerungserlöses („exit proceeds in full“) angehalten, den Erlös an die EPR-Inhaber zurückzuführen (frühestens nach 12 Monaten nach der Emission der letzten Tranche der Genussrechte). Damit wären die EPR beendet (Punkt 13. der Genussrechtsbedingungen).

Weil die Veräußerung der Aktien im alleinigen und uneingeschränkten Ermessen der BCC stand, d.h. sie in ihrer Entscheidung frei war, ob und wann sie verkaufen will, gab es auch keine feste Zusage an die EPR-Inhaber, ob und wann es innerhalb der ersten drei Jahre zu einer Rückführung des Kapitals kommt. Für den Fall, dass in den ersten drei Jahren kein Verkauf stattfinden sollte, hatten die EPR-Inhaber die Möglichkeit, in einem abgestuften Verfahren (mit qualifizierter Mehrheit) einen Rückkauf zu verlangen, wobei die BCC nur Rückkaufbemühungen zusagte (basierend auf einer Bewertung der BCC). Für den Fall, dass die Rückkaufbemühungen scheitern sollten, konnten die EPR-Inhaber die BCC mit qualifizierter Mehrheit auffordern, in Verkaufsverhandlungen hinsichtlich

der Aktien an der DA einzutreten. Nach Finalisierung der Verhandlungen hinsichtlich der wesentlichen Elemente eines solchen Verkaufs hatte die BCC alle Inhaber von EPR darüber zu informieren.

Die EPR-Inhaber waren berechtigt, einen Bestätigungsbeschluss (mit einfacher Mehrheit) zu fassen und die Emittentin aufzufordern, die Verhandlungen zu Ende zu führen. Anschließend wäre es zu einer Rückführung der Genussrechte gekommen.

Die EPR waren auf unbestimmte Zeit ausgegeben. Außer den angeführten Beendigungsmöglichkeiten bestanden keine weiteren Ausstiegsmöglichkeiten.

Einen Anspruch auf Abschichtung hatten die EPR-Inhaber erst dann, wenn die „exit proceeds in full“ (also sämtliche Erlöse aus der Verwertung der DA-Anteile) bei der BCC eingegangen sind (vgl. Punkt 13.3 der Genussrechtsbedingungen).

1.3 Veräußerung der DA-Anteile durch die BCC

Die DA-Anteile wurden von der BCC in zwei Tranchen veräußert: Der Großteil der Aktien wurde mit Closing im Herbst 2007 veräußert; die bei der BCC verbleibenden 10.580 Aktien, die einen Transaktionswert in Höhe von EUR 7,1 Mio repräsentierten, wurden mit Closing im Juli 2008 veräußert. Die verbleibenden 10.580 Aktien an der DA sind mit Anschaffungskosten/einem Buchwert in Höhe von EUR 6.057.755 zum 31.12.2007 bei der BCC bilanziert. In Beilage ./9 wird der geprüfte und offengelegte Jahresabschluss der BCC zum 31. Dezember 2007 übermittelt, in dem auf Seite 9 (Notes) die Entwicklung des Beteiligungsansatzes an der DA dargestellt ist. Darüber hinaus erhielt die BCC im

November 2008 aus der Abwicklung eines rechtlichen Disputs über den Verkauf von Tochtergesellschaften der DA eine Zahlung, die auf Ebene der BCC als Sonderdividende aus ihrem DA-Investment vereinnahmt wurde. Mit dem Erhalt der Sonderdividende im November 2008 waren somit die von der BCC erworbenen DA-Aktien vollständig verwertet, ihr Zweck erfüllt, da die „exit proceeds in full“ bei der BCC eingegangen waren.

1.4 Schreiben vom 21. November 2007

Im November 2007 wurde der Bf. darüber informiert, dass die Verwertung der DA-Anteile größtenteils wesentlich schneller als erwartet abgeschlossen werden konnte und dass den Investoren eine Vorabzahlung angeboten wird. Dafür war eine Änderung der Genussrechtsbedingungen mit einer Mehrheit von 75% erforderlich. Der Bf. habe dieser Änderung der Genussrechtsbedingungen zugestimmt, das Anbot auf Vorabzahlung jedoch nicht angenommen (Beilage ./10).

1.5 Schreiben vom 6. Dezember 2007

Mit Schreiben vom 6.12.2007 wurde dem Bf. eine vorläufige Transaktionsabrechnung übermittelt (Beilage ./11). Diese diente lediglich der Information, hatte aber keinen Einfluss auf die Rechte der Genussrechtsinhaber. Dies wird in Absatz 3 der vorläufigen Transaktionsabrechnung auch explizit dargelegt. Mit Unterschrift sollte bestätigt werden, dass der Bf. weiterhin Genussrechtsinhaber war. Diese schriftliche Bestätigung habe er abgegeben. Im Begleitbrief wurde darüber hinaus auf die Vorläufigkeit der

Berechnung hingewiesen, zumal zu diesem Zeitpunkt insbesondere gegenüber der Grazer Wechselseitige Versicherungs AG noch Kaufpreisnachbesserungen seitens der BCC möglich waren („Earn Out Klausel“), die - im Falle des Schlagendwerdens - naturgemäß einen negativen Effekt auf das Investment gehabt hätten.

1.6 Rückkauf der EPR

Ende Juli 2008 habe der Bf. von der BCC ein Schreiben erhalten, wonach die Abwicklung seines Investments durch Rückkauf der EPR durch die BCC erfolgen soll. Diese Vorgehensweise war insofern notwendig, als die BCC noch in einen Rechtsstreit hinsichtlich des von ihr gehaltenen Aktienpakets involviert war, dessen Ausgang und Kosten zu diesem Zeitpunkt noch nicht absehbar waren. Ein Rückkauf der Genussrechte war nur mit der Zustimmung aller Investoren möglich. Der Bf. habe diese Zustimmung erteilt, die beiden Rückkaufverträge am 27.07.2008 unterfertigt (Beilage ./12 und ./13) und am 14.08.2008 den ersten Teil des dem Bf. zuzurechnenden Rückkaufpreises erhalten („Purchase Price Part A“). Im November 2008 erhielt der Bf. von der BCC die Mitteilung, dass nunmehr auch der oben genannte Rechtsstreit beendet sei, die BCC eine Sonderdividende aus der DA erhält und diese den Rückkaufpreis der EPR-Inhaber entsprechend erhöht („Purchase Price Part B“). Somit war das Investment des Bf. in die BCC beendet.

2. Steuerliche Beurteilung

Zu den Ausführungen des Finanzamtes ist festzuhalten, dass der darin dargestellte Sachverhalt falsch ist und darauf basierend eine unrichtige steuerliche Beurteilung erfolgte.

Richtig sei zwar, dass gemäß Punkt 1.1 der Genussrechtsbedingungen formal der ausschließliche Zweck der BCC darin bestand, die Anteile an der DA zu erwerben und zu verwerten. Faktisch hatte die BCC zusätzlich den wesentlichen Zweck, die Finanzierung der DA-Akquisition „auf die Beine zu stellen“, internationale Investoren zu finden und einen ausgewogenen Interessensaustausch zwischen Investoren und Management - vor allem hinsichtlich der Ausgestaltung der Mitspracherechte der Investoren - zu schaffen, was letztendlich durch die Ausgabe von Genussrechten erfolgt ist. Richtig sei auch, dass die EPR-Inhaber eine schuldrechtliche Rechtsbeziehung mit der BCC eingegangen sind, aufgrund derer sie am wirtschaftlichen Erfolg der BCC beteiligt waren. Den EPR-Inhabern standen neben ihrer gesellschaftsrechtlichen Stellung als Genussrechtsinhaber auch schuldrechtliche Ansprüche auf Auszahlung der vereinbarten wirtschaftlichen Beteiligung zu. Daraus ergeben sich zwei wesentliche Konsequenzen für die steuerliche Beurteilung:

1. Es ist ausschließlich das Rechtsverhältnis zwischen der BCC und mir zu beurteilen (und keinesfalls zwischen dem Bf. oder der BCC und der DA).
2. Der Bf. konnte weder auf die Gebarung der BCC noch auf die Ausgestaltung der EPR Einfluss nehmen, sondern konnte lediglich, wie alle anderen Investoren auch, zu Änderungen der Genussrechtsbedingungen die Zustimmung erteilen bzw. verweigern.

Nicht richtig sei jedoch, dass die Investoren bereits im November 2007 über ihren Erlös und somit ihren Gewinnanteil verfügen konnten. Dies deshalb, da mit dem Closing des ersten Aktienpakets am 11.11.2007 der Zweck der BCC nicht erfüllt war. Die Ansicht der Behörde ist rechtlich wie auch wirtschaftlich gesehen völlig verfehlt, denn die Behörde verkennt, dass die Verwertung der DA-Anteile auf Ebene der BCC erst zu einem deutlich späteren Zeitpunkt im Jahr 2008 abgeschlossen wurde. Rechtlich gesehen entstanden die Ansprüche der EPR-Inhaber nämlich erst dann, als die „exit proceeds in full“ bei der BCC eingegangen sind (siehe dazu explizit die Genussrechtsbedingungen in Punkt 13.) Tatsächlich ist der Verkauf der DA-Anteile durch die BCC zweistufig erfolgt, wobei das Closing für die zweite Tranche und somit die Veräußerung der gesamten DA-Anteile erst im Juli 2008 stattgefunden hat. Dass die „exit proceeds in full“ bei der BCC im Jahr 2007 nicht eingegangen waren, ist eindeutig nachgewiesen, da 10.580 DA-Aktien mit Anschaffungskosten in Höhe von EUR 6.057.755 im geprüften Jahresabschluss der BCC zum 31.12.2007 ausgewiesen sind. Zudem bestanden Ende 2007 noch potentielle Verpflichtungen aufgrund von Kaufpreisnachbesserungen gegenüber der Grazer Wechselseitige Versicherungs AG, wobei sich diese auf Basis des DA-Jahresabschlusses zum 31.12.2007 ergeben konnten. Der Jahresabschluss zum 31.12.2007 der DA wurde im Frühjahr 2008 festgestellt. Überdies bestand noch ein weiterer strittiger Anspruch seitens der BCC, sodass erst im November 2008 die „exit proceeds in full“ bei der BCC eingegangen waren. In Summe waren insgesamt drei Punkte offen, weshalb vor November 2008 noch kein Abschichtungsanspruch gemäß Genussrechtsbedingungen (wie von der Finanzbehörde falsch behauptet) entstanden sein kann. Wirtschaftlich gesehen war die gesamte Regelung wichtig und angemessen: Die Investoren hätten sich „schön bedankt“, hätte man ihnen lediglich den Erlös aus der ersten Tranche ausbezahlt und die BCC hätte die zweite Tranche und die Sonderdividende selbst vereinnahmt. In einem aktuellen Schreiben der KPMG Luxemburg werden diese Vorgänge detailliert beschrieben und die steuerliche Anerkennung der luxemburgischen Finanzbehörde bestätigt (Beilage ./14).

Der in den Ausführungen des Finanzamtes angeführte Punkt 13. der Genussrechtsbedingungen ist daher - anders als von der Behörde zu Unrecht behauptet - betreffend die „Abschichtung“ nicht einschlägig, sondern hat nur mittelbar für die Berechnung des Rückkaufpreises Bedeutung. Dies ist insofern wesentlich, als nur bei Vorliegen der Voraussetzungen des Punkt 13. der Genussrechtsbedingungen ein Rechtsanspruch des jeweiligen EPR-Inhabers auf Abschichtung besteht. Diesen Anspruch gab es innerhalb der Spekulationsfrist des § 30 EStG nie. Ein Rückkauf im Juli 2008 war mangels Vorliegens aller Voraussetzungen für einen Anspruch nur im Wege eines „Repurchase“ - wie auch in Punkt 15. der enussrechtsbedingungen vorgesehen - möglich, wodurch für das Zustandekommen ein Rückkaufvertrag (Repurchase Agreement) erforderlich war. Erst der Abschluss dieses schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäftes (Kaufvertrag) ist für die Berechnung des Endes der Spekulationsfrist des § 30 EStG maßgeblich.

Auch das Finanzamt stellt in seinen Ausführungen fest, dass der Emittent die Beträge innerhalb von 10 Kalendertagen nach vollem Erhalt der Ausstiegserträge berechnen muss. Damit wird auch von Seiten des Finanzamtes dokumentiert, dass erst im Zeitpunkt des Eingangs des vollständigen Transaktionserlöses ein Abschichtungsanspruch der EPR-Inhaber bestanden hat. Wie oben ausgeführt bestand dieser Anspruch erst im November 2008!

Nicht richtig ist zudem, dass - wie vom Finanzamt behauptet - mit Rückübermittlung der Antwortbriefe zum Schreiben vom 21.11.2007 (=Nichtannahme des Anbots auf Vorabzahlung) eine Verfügung über die Zahlungsmodalitäten erfolgt sei. Vielmehr handelt es sich bei diesem Schreiben vom 21.11.2007 einerseits um die Anfrage, ob einer Änderung der Genussrechtsbedingungen zur Schaffung einer rechtlichen Grundlage für eine Vorabzahlung zugestimmt wird, und andererseits um ein Angebot auf Teilnahme an einer Vorabzahlung. Auch wenn der Bf. mit der Vorabzahlung an andere Investoren nichts zu tun habe, ist dazu festzuhalten, dass eben kein Anspruch auf Abschichtung bestand, nur eine Vorabzahlung (ähnlich einer Anzahlung) erfolgte. Die Frage, ob eine Vorabzahlung überhaupt eine Steuerpflicht nach § 30 EStG zur Folge gehabt hätte, muss an dieser Stelle nicht erörtert werden, zumal der Bf. das Angebot nicht angenommen hat. Ein Angebot alleine kann ohnehin den Spekulationstatbestand des § 30 EStG nie verwirklichen. Hierzu bedürfte es einer beide Vertragsparteien bindenden, einen späteren Kaufvertrag wirtschaftlich vorwegnehmenden Vereinbarung (vgl. dazu VwGH 7.04.1981, 3294/80; VwGH 8.2.1989, 88/13/0049, 88/13/0050; VwGH 20.11.1997, 96/15/0256) Dieser Leitsatz des VwGH ist einsichtig: Alleine durch ein Angebot eines Vertragspartners, das der andere gar nicht will, darf diesem anderen Vertragspartner wohl kein steuerlicher Nachteil entstehen. Das Bestehen einer solchen Vereinbarung kann also weder aus einer angeblichen Bereitschaft des Eigentümers eines Wirtschaftsgutes, dieses nach Ablauf der „Spekulationsfrist“ allenfalls verkaufen zu wollen, noch aus einem Kaufpreisantrag der präsumtiven Käuferin abgeleitet werden (VwGH 8.02.1989, 88/13/0049; 88/13/0050) Auch ein (unwiderrufliches) Kaufangebot oder eine bloße Kaufoption sind hierfür nicht ausreichend (VwGH 7.04.1981, 3294/80, VwGH 20.11.1997, 96/15/0256).

Selbst wenn jemand (BCC) an einen Eigentümer (der Bf.) eines Wirtschaftsgutes (EPR) herantreten sollte und die Möglichkeit anbietet, dieses Wirtschaftsgut (EPR) abzukaufen, der Eigentümer (der Bf.) dies aber ablehnt, dann liegt keinesfalls eine beide Vertragsparteien bindende unwiderrufliche, einen späteren Kaufvertrag wirtschaftlich vorwegnehmende Vereinbarung vor. Eine bloße Verkaufsmöglichkeit erfüllt den Spekulationstatbestand nämlich nicht. Die Situation ist vergleichbar mit der eines Aktionärs, der sich einem verbindlichen Übernahmeangebots gegenüber sieht, welches einen fixen Preis beinhaltet, der Aktionär dieses aber nicht annimmt.

Es lässt sich nicht erkennen, wann und wodurch nach Meinung der Finanzverwaltung eine beide Vertragsparteien bindende, einen späteren Kaufvertrag wirtschaftlich vorwegnehmende Vereinbarung geschlossen worden sein soll. Eine beide Vertragsparteien (BCC und den Bf.) bindende, einen späteren Kaufvertrag wirtschaftlich

vorwegnehmende Vereinbarung habe es nämlich nicht gegeben, und zwar nicht einmal ansatzweise.

Für die Fristberechnung des § 30 EStG ist daher mangels Vorliegens einer wirtschaftlich vorwegnehmenden Vereinbarung der Abschluss des schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäftes maßgeblich. Der Zeitpunkt des Verfügungsgeschäftes ist nach allgemeiner Auffassung für den § 30 EStG ohnedies unerheblich (vgl. z.B. VwGH 23.09.2005, 2003/15/0105). Da die Rückkaufvereinbarungen nachweislich am 27.07.2008 abgeschlossen wurden und die Zeichnung der EPR am 5.12.2006 (Tranche 1) sowie am 30.06.2007 (Tranche 3) erfolgte, liegt kein Spekulationsgeschäft im Sinne des § 30 EStG vor.

Da die DA-Anteile - wie vom Finanzamt nie in Zweifel gezogen und auch von den luxemburgischen Behörden bestätigt - steuerlich und zivilrechtlich der BCC zuzurechnen waren, kann auch vor diesem Hintergrund das Vorliegen eines Spekulationsgeschäftes im Sinne des § 30 EStG ausgeschlossen werden.

Abschließend wird der Antrag gestellt, den Einkommensteuerbescheid 2008 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit -80.366,77 € (Werbungskostenüberschuss über die Einnahmen) und die Einkünfte aus Spekulationsgeschäften (sonstige Einkünfte) mit 0,00 € (an Stelle von 815.068,30 €) festgesetzt werden.

Weiters wird der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 (nun § 272 Abs. 1 Z 1 lit. a) iVm § 284 Abs. 1 Z 1 (nun § 274 Abs. 1 z 1 lit. a) BAO gestellt.

Beilagen:

- Beilage ./1: Schreiben an Finanzamt vom 8.11.2006 (S 121 - 123)
- Beilage ./2: Prognoserechnung (S 124)
- Beilage ./3: Zeitungsartikel (S 125 - 133)
- Beilage ./4: Schreiben an Finanzamt vom 9.03.2011 (S 134 - 135)
- Beilage ./5: Aktenvermerk vom steuerlichen Vertreter vom 28.11.2011 (Sachverhalt - Fragestellung - steuerliche Beurteilung) (S 136 - 138)
- Beilage ./6: Investment Opportunity "Project Knox", Acquiring a Shareholding in DA, November 2006 (S 139 - 176)
- Beilage ./7: Rücksendung an EL betreffend Erhalt des Zeichnungsscheines, Genussrechtsbedingungen und des Risikohinweises vom 10.02.2007 (S 177 - 178)
- Beilage ./8: DA Group: Subscription Letter vom 5.12.2006 (S 179 - 182)
- Beilage ./9: Documentes emis électroniquement (S 183 - 194)
- Beilage ./10: Schedule II - Vollmacht (S 195 - 197)
- Beilage ./11: Investment - Abwicklung und Vorauszahlung vom 6.12.2007 (S 198 - 204)
- Beilage ./12: Purchase Agreement zwischen dem Bf. und EL (S 205 - 214)
- Beilage ./13: Purchase Agreement zwischen dem Bf. und EL über 1,518.558,04 € (S 215 - 224)

- Beilage ./14: Schreiben der KPMG Luxemburg an JM, KPMG Österreich vom 11.07.2011 (S 225 - 228)

Ergänzung zur Berufung (nun Beschwerde) vom 15.05.2012

I. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Strasse)

Im Vorlagebericht behauptet die Behörde, es sei kein Nachweis erbracht worden, dass die „ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der Vermietung bis zum Erreichen eines Gesamtüberschusses ausgerichtet war“. Unter Außerachtlassung der von der Behörde nicht bestrittenen Tatsache der objektiven Ertragsfähigkeit der Liegenschaft sowie der von der Behörde nicht entkräfteten Tatsache, dass der Bf. ursprünglich sehr wohl die Absicht hatte, die Liegenschaft bis zu seinem Ableben zu halten, wird dies damit begründet, dass ein für die Übertragung des Objektes Strasse „wirtschaftlich rechtfertigendes Ereignis in zeitlicher Nähe nicht absehbar war“. Mit dieser Begründung widerspricht die Behörde bei der „Ableitung“ des Sachverhaltes bzw. bei deren Schlussfolgerung den logischen Denkgesetzen und der praktischen Erfahrung. Darüber hinaus verkenne die Behörde die Rechtslage, die diesbezüglich eindeutige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. insbesondere VwGH 24.06.2010, 2006/15/0343) sowie die mittlerweile gefestigte Entscheidungspraxis des Unabhängigen Finanzsenates (vgl. UFS 5.01.2011, RV/1871-W/09, UFS 28.03.2012, RV/1788-W/10): "Es ist zunächst festzuhalten, dass unter Nachweis kein Beweis im „naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn“ gemeint ist, sondern es nach ständiger Rechtsprechung genügt, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. Ritz, BAO⁴, § 167 Tz 8 unter Verweis auf einschlägige Rechtsprechung des VwGH)."

Das Motiv für die Schenkung des Objektes Strasse, nämlich die drohende (uU rückwirkende) Wiedereinführung der Erbschafts- und Schenkungssteuer setzt voraus, dass die Erbschafts- und Schenkungssteuer davor abgeschafft wurde; dies geschah per 1.08.2008, d.h. zu einem Zeitpunkt, an dem das Objekt Strasse bereits seit fast drei Jahren in meinem Eigentum war und Mieterträge erzielte. Der Bf. konnte bei Erwerb der Liegenschaft unmöglich wissen, dass die Erbschafts- und Schenkungssteuer zu einem späteren Zeitpunkt wegfallen und dann möglicherweise wieder eingeführt wird. Folglich ist ausgeschlossen, dass er das Objekt Strasse in der Absicht erworben habe, es einige Jahre später ohne Schenkungssteuerbelastung (bzw. ohne Erbschaftssteuerbelastung, wie sie zum Erwerbszeitpunkt vorgelegen hat) übertragen zu können. Der laut Rechtsprechung des VwGH vom 24.06.2010, 2006/15/0343, steuerlich beachtliche Umstand der privaten Lebensführung genüge daher den Anforderungen an einen Nachweis im Sinne der ständigen VwGH-Judikatur.

Die Behörde releviert in der Bescheidbegründung ausschließlich VwGH-Erkenntnisse, die sich mit dem Eintritt „konkreter Unwägbarkeiten“ beschäftigen (solche „Unwägbarkeiten“ seien nach der jüngsten Rechtsprechung jedoch überholt). Die Behörde meint nur

lapidar, sie zweifle an der ursprünglichen Absicht bezüglich der von vornherein geplanten Vermietung bis zur Erzielung eines Gesamtüberschusses deswegen, da eine neue Schenkungs- bzw Erbschaftssteuer nicht rückwirkend bzw „überraschend“ in Kraft gesetzt werden würde (obwohl gerade dies konkret in Deutschland und in anderen Fällen auch in Österreich praktiziert wurde) sowie, da auch die Grunderwerbsteuer bei unentgeltlichen Übertragungen anfalle (die Behörde übersehe dabei, dass bei allen Grundstücksübertragungen immer Grunderwerbsteuer bzw Grunderwerbsteueräquivalent anfällt), weiters deswegen, weil die Liebhaberei-VO marktgerechtes Verhalten „verlange“ (die Behörde übersehe, dass „marktgerechtes Verhalten“ sich ausschließlich auf die Bewirtschaftung der Einkunftsquelle und auf nichts anderes beziehe). Diese Hinweise der Behörde entsprechen nicht dem Sachverhalt, seien praxisfern und auch inhaltlich (da falsch abgeleitet) unrichtig. Die Behörde könne mit diesen gegen die Denklogik verstößenden Argumenten über die ursprüngliche Absicht des Bf. nichts aussagen, geschweige denn logische Schlussfolgerungen ziehen.

Der VwGH hat in seiner Entscheidung vom 24.06.2010, 2006/15/0343, explizit festgehalten, dass auch jenen Umstände steuerlich beachtliche Indizwirkung zukommen kann, die den Bereich der privaten Lebensführung betreffen. Die Aussage des VwGH bedeute gerade nicht, dass ein Ereignis (objektiv) ernsthaft gedroht haben muss. Vielmehr seien die privaten Umstände entscheidend. In diesem Sinne hat auch der UFS Wien 28.03.2012, RV/1788-W/10 aktuell entschieden, wonach der Verkauf einer Immobilie (vor Erzielung eines Gesamtüberschusses) aufgrund der Wirtschaftskrise im Jahr 2008 und des dadurch entstandenen Liquiditätsbedarfes einen ausreichenden privaten Umstand darstellt. Auch in diesem Fall war nicht entscheidend, ob der Verkauf tatsächlich wirtschaftlich zwingend war; lediglich die privaten (zulässigen) Überlegungen waren ausschlaggebend. Daher ist auch in diesem Fall nur von sekundärer Bedeutung, ob die Wiedereinführung der Erbschafts- und Schenkungssteuer tatsächlich ernsthaft gedroht hat, gleichwohl der Bf. nach wie vor überzeugt sei, dass von einer Wiedereinführung im letzten Moment (vorläufig) Abstand genommen wurde. Ebenso seien - wohl selbstverständlich bestehende - Presseausschnitte irrelevant, die gegen die mögliche Wiedereinführung der Erbschafts- und Schenkungssteuer sprechen. Es kommt einzig auf das private Motiv an und das sei in der Berufung ausführlich dargelegt worden. Im Übrigen wird angemerkt, dass man z.B. gerade jüngst im Zusammenhang mit dem Abschluss des Steuerabkommens mit der Schweiz sehen kann, wie plötzlich Änderungen im Steuerrecht eintreten können.

Darüber hinaus darf an dieser Stelle den Entscheidungsprozess genauer geschildert werden, wie es zum Entschluss gekommen ist, das Objekt Strasse an die Kinder unentgeltlich zu übertragen:

Aufgrund der drohenden (uU rückwirkenden) Wiedereinführung der Erbschafts- und Schenkungssteuer sei der Bf. an seinen steuerlichen Vertreter herangetreten, welche steuerlichen Handlungsmöglichkeiten betreffend das Vermietungsobjekt Strasse bestünden. Der steuerliche Vertreter habe unter Hinweis auf die Rechtslage und Judikatur

des VwGH ausgeführt, dass eine Schenkung aufgrund der objektiven Ertragsfähigkeit nicht zur Liebhaberei führe. Erst durch die Aussage des steuerlichen Vertreters sei klar gewesen, dass die Schenkung aufgrund der ursprünglichen Absicht, die Immobilie bis zur Erzielung eines Gesamtüberschusses zu halten, steuerlich zulässig sei und habe der Bf. den Entschluss gefasst, die Immobilie unentgeltlich an seine drei Kinder zu übertragen. Die gegenteilige, der höchstgerichtlichen Judikatur widersprechende Meinung der Finanzbehörde wurde erstmalig durch die Aufnahme des entsprechenden Passus in den Liebhabereirechtslinien in 2012 - also 2 Jahre nach meiner Schenkung - geäußert.

Hinsichtlich des Erkenntnisses des VwGH vom 24.06.1999, 97/15/0082, wonach die Verschenkung einer Einkunftsquelle, deren Bewirtschaftung objektiv die Aussicht gehabt hätte, innerhalb eines absehbaren Zeitraums einen Gesamtüberschuss zu erzielen, für sich gesehen keine Auswirkung auf die Liebhabereibeurteilung hat, behauptet das Finanzamt, der Bf. hätte die Bedeutung der Einschränkung „für sich alleine“ übersehen. Er habe diese Wortfolge keineswegs übersehen, da - wie auch in der Berufung ausgeführt - der VwGH mit dieser Einschränkung zum Ausdruck bringt, dass jedenfalls eine objektive Ertragsfähigkeit gegeben sein müsse und die Behörde im VwGH-Fall diese gar nicht geprüft hat. In der Entscheidungsbesprechung von Nemec, SWK 1999, S 609 wird ebenso ausgeführt, dass die Einkunftsquelleneigenschaft einer Betätigung in erster Linie danach zu betrachten sei, ob die geprüfte Tätigkeit in der betriebenen Weise objektiv die Aussicht habe, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen wirtschaftlichen Gesamterfolg abzuwerfen und dass dem privaten Motiv der Beendigung der Tätigkeit laut VwGH keine Bedeutung zukomme (vgl. Nemec, SWK 1999, S 609). Zudem zitiert der VwGH in seinem Erkenntnis vom 24.6.1999, 97/15/0082, das Einkommensteuer-Handbuch von Quantschnigg/ Schuch, § 2 Tz 23, wonach Erbschaften und Schenkungen ebensowenig den Gesamtgewinn(-Überschuss)zeitraum unterbrechen wie eine bloße Veränderung der Rechtsform. Durch dieses Zitat verdeutlicht der VwGH, dass die Gewinnerzielungsabsicht objektiv-typisiert zu betrachten und überdies ein unentgeltlicher Vorgang besonders (d.h. anders als ein entgeltlicher) zu sehen ist. An dieser Stelle sei nochmals erwähnt, dass sämtliche von der Behörde zitierten VwGH-Erkenntnisse entgeltliche Vorgänge betroffen haben.

Die Schlussfolgerung des Finanzamtes, dass im Fall eines Liebhabereiobjektes die für Übertragungen ab 1.08.2008 geltende Rechtsfolge einer „Wertfortführung“ nicht zur Anwendung komme, sei kein logisch nachvollziehbares Argument gegen die Rechtsansicht des Bf., dass der Wertfortführungsgedanke und damit die fehlende Realisation eine Unterbrechung des Beurteilungszeitraumes im Sinne des § 2 Abs 3 LVO verhindere, wie sie von Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 2 Tz 23, für alle Fälle vertreten wird, die keine Realisation darstellen. Im Gegenteil, die Rechtslage ab 1.8.2008 unterstreicht, dass bei unentgeltlichen Vorgängen steuerlich kein „Bruch“ gegeben sei, der Rechtsnachfolger vielmehr die steuerliche Position des Rechtsvorgängers fortsetze. Überdies vermischt die Argumentation des Finanzamtes zu

diesem Punkt „Ursache“ und „Wirkung“ (Rechtsfolge), da das Argument die Annahme von Liebhaberei bereits voraussetzt.

II. Einkünfte aus Spekulationsgeschäft (Investment in EPR der BCC)

Im Vorlagebericht beschreibt das Finanzamt, dass am 22.05.2007 die beiden Kaufverträge über insgesamt sämtliche Aktien der BCC an der DA abgeschlossen wurden, wobei zu diesem Zeitpunkt noch nicht alle EPR gezeichnet waren. Überdies führt das Finanzamt aus, dass die Finanzierung des restlichen Aktienerwerbs der BCC durch einen Kredit der AB gegen Verpfändung aller Aktien an der DA erfolgte. Hierzu ist festzuhalten, dass die Finanzierung des Aktienerwerbs der BCC den Bf. als Investor überhaupt nicht betreffe und für die gegenständliche Rechtsfrage - nämlich, ob der Verkauf der EPR mit Vertrag vom 27.07.2008 steuerfrei ist - irrelevant sei. Wie in der Berufung ausführlich dargelegt ist für die gegenständliche Rechtsfrage ausschließlich das Rechtsverhältnis zwischen der BCC und dem Bf. entscheidend (und keinesfalls zwischen dem Bf. oder der BCC und der DA). Zudem habe bzw. hatte der Bf. nicht den geringsten Einfluss darauf, wie die BCC sich und den Erwerb der DA-Aktien finanzierte. Ein derartiger Einfluss sei auch schon aufgrund der Genussrechtsbedingungen ausgeschlossen gewesen.

Das Finanzamt habe einen unrichtigen Sachverhalt seiner Beurteilung zugrunde gelegt: Der Erwerb der DA-Anteile durch die BCC erfolgte einerseits durch Kapitalerhöhung am 19.12.2006 (440.790 Aktien) und andererseits durch Kaufverträge vom 29.12.2006 (727.304 Aktien von der Bank U bzw. 44.079 Aktien von der Mitarbeiter Privatstiftung). In Summe hatte die BCC daher bereits Ende 2006 ihr gesamtes Aktienpaket im Ausmaß von 1.212.173 Aktien (25% + 1 Aktie) erworben bzw. kontrahiert. Die Kaufpreiszahlung betreffend die durch Kaufvertrag erworbenen Aktien war erst später fällig, sodass auch erst später die Aufbringung des diesbezüglichen Genussrechtskapitals durch die BCC erfolgte. Von einem „Leerverkauf“ - wie von der Behörde unterstellt - könne daher keine Rede sein, da die beiden Kaufverträge mit der AB ja erst im Mai 2007 abgeschlossen wurden. Weiters wurden als Sicherheit in dem mit der AB am 22.05.2007 abgeschlossenen Kreditvertrag 824.277 DA-Aktien verpfändet, also bei weitem nicht „alle Aktien“, wie vom Finanzamt behauptet. Da die BCC an der DA über ein Aktienpaket im Ausmaß von 1.212.173 Aktien verfügte, habe die Verpfändung nur 68% der Aktien betroffen!

Überdies erfolgte die teilweise Fremdfinanzierung der DA-Aktien nicht nur durch die AB, sondern auch durch die britische NP. Die BCC habe sich deshalb für eine Finanzierung der AB (und damit gegen die daneben bestehenden Angebote von RS, OT und NP) entschieden, da bei derartigen Finanzierungen ohnehin die zugrunde liegenden Anteile als Sicherheit zu verpfänden sind und eine Verpfändung an eine weitere Bank die ohnehin schon komplexe Struktur weiter verkompliziert hätte.

Für die rechtliche Beurteilung jedoch noch viel wesentlicher ist, dass das Finanzamt verkennt, dass die beiden Kaufverträge jeweils ein unterschiedliches Closing-Datum vorgesehen haben.

Dies sei deshalb entscheidend, weil eine Abschichtung der EPR-Inhaber nach den Genussrechtsbedingungen erst dann möglich war, wenn auf Ebene der BCC der Erhalt des vollständigen Veräußerungserlöses („exit proceeds in full“) gegeben war. Erst mit dem Closing finde der Übergang des rechtlichen und wirtschaftlichen Eigentums statt, sodass die exit proceeds in full bei der BCC erst mit dem Closing für alle Anteile eingehen konnten.

Der Großteil der DA-Aktien wurde mit Closing im Herbst 2007 veräußert; die bei der BCC verbleibenden 10.580 Aktien, die einen Transaktionswert in Höhe von EUR 7,1 Mio repräsentierten, wurden mit Closing im Juli 2008 veräußert und standen der BCC unverpfändet zur Verfügung. Dieser Umstand werde vom Finanzamt im Vorlagebericht nicht erwähnt bzw. verschwiegen. Vielmehr werde der Sachverhalt derart dargestellt, als wäre das Closing für sämtliche DA-Anteile am 9.10.2007 erfolgt. Damit gehe das Finanzamt in seiner rechtlichen Beurteilung von einem falschen Sachverhalt aus. Die verbleibenden, mit Closing im Juli 2008 veräußerten 10.580 Aktien an der DA sind mit Anschaffungskosten einem Buchwert in Höhe von EUR 6.057.755 zum 31.12.2007 bei der BCC bilanziert. In der Berufung vom 3.01.2012 wurde aus diesem Grund der geprüfte und offengelegte Jahresabschluss der BCC zum 31.12.2007 beigelegt, womit nachgewiesen sei, dass die BCC zum 31.12.2007 über Anteile an der DA verfügte. Darüber hinaus sei erwähnt, dass die BCC im November 2008 aus der Abwicklung eines rechtlichen Disputs über den Verkauf von Tochtergesellschaften der DA eine Zahlung erhielt, die auf Ebene der BCC als Sonderdividende aus ihrem DA-Investment vereinnahmt wurde.

Mit dem Erhalt der Sonderdividende im November 2008 waren somit die von der BCC erworbenen DA-Aktien vollständig verwertet, ihr Zweck erfüllt, da die „exit proceeds in full“ bei der BCC eingegangen waren.

Alle weiteren Ausführungen des Finanzamtes im Vorlagebericht beruhen auf diesem von der Behörde angenommenen falschen Sachverhalt und wären daher von vornherein verfehlt. Dennoch wird auf einen Aspekt besonders hingewiesen:

Im Vorlagebericht behauptet das Finanzamt, dass den Anteilszeichnern mit Schreiben vom 21.11.2007 die Möglichkeit geboten wurde, „erst ab Mitte 2008 aus dem Investment auszusteigen, um die Spekulationsfrist zu umgehen“. In diesem Punkt widerspreche sich die Behörde selbst, da die Behörde im Vorlagebericht explizit erwähnt, dass die Abwicklung nur nach dem in Punkt 13. der Genussrechtsbedingungen genau vorgesehenen Modus erfolge. Da im November 2007 nicht sämtliche DA-Anteile veräußert waren und damit die exit proceeds in full bei der BCC noch nicht eingegangen waren, war gerade dieses zwingende Erfordernis des Punkt 13. der Genussrechtsbedingungen nicht gegeben, sodass der Bf. als Investor ohnehin nicht in diesen Modus „eingreifen“ konnte. Mit anderen Worten: Eine „Umgehung“ der Spekulationsfrist sei weder für den Bf. noch für irgendeinen anderen Investor rechtlich wie faktisch möglich gewesen, da die Genussrechtsbedingungen das genaue Abschichtungsprocedere detailliert vorgegeben haben.

Abschließend meint das Finanzamt, dass die Veräußerung der DA-Anteile durch die BCC nur aus steuerlichen Gründen zweistufig erfolgt sei. Auch diese Aussage stehe im Widerspruch zum davor von der Behörde falsch angenommenen Sachverhalt, dass sämtliche Anteile mit Closing am 9.10.2007 veräußert wurden. Überdies sei nochmals zu betonen, dass für die gegenständliche Rechtsfrage - nämlich, ob der Verkauf der EPR mit Vertrag vom 27.07.2008 steuerfrei ist - ausschließlich das Rechtsverhältnis zwischen der BCC und dem Bf. entscheidend sei. Alle Rechtshandlungen zwischen der BCC und der DA bzw. deren Gesellschaftern seien aufgrund des ertragsteuerrechtlichen Trennungsprinzipes für diese Frage unerheblich und zudem außerhalb eines rechtlichen oder faktischen Einflussbereiches durch den Bf.

Ergänzung zur Berufung (nun Beschwerde) vom 8.07.2013

Mit Berufung (nun Beschwerde) vom 3.01.2012 hat der Bf. gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 berufen. Mit Vorlagebericht vom 29.03.2012, zugestellt am 12.04.2012, wurde er über die Vorlage seiner Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 informiert. Daraufhin hat der Bf. mit Schreiben vom 15.05.2012 zu den im Vorlagebericht vom Finanzamt aufgestellten Behauptungen im Wege einer Berufungsergänzung Stellung genommen und die Behauptungen des Finanzamtes widerlegt.

Mittlerweile wurde gegen den Bf. wie auch gegen andere Investoren - durch die Staatsanwaltschaft Klagenfurt unter Aktenzahl 000000 ein Finanzstrafverfahren wegen des Verdachts der Abgabenhinterziehung eingeleitet. Im Zuge dessen wurde der Bf. als Beschuldigter persönlich vernommen. Dabei habe sich herausgestellt, dass die Staatsanwaltschaft bzw. das Finanzamt aus einem Schreiben der „EL“ [...] vom 21.11.2007 und der durch den Bf. erfolgten Beantwortung dieses Schreibens eine Verfügung über einen allfälligen Gewinnanteil unterstellt. Durch diese behauptete Verfügung soll der Gewinnanteil steuerlich als zugeflossen gelten. Damit schließe sich bedauerlicherweise der Kreis der falschen Sachverhaltsdarstellung und unrichtigen rechtlichen Würdigung durch das Finanzamt und nunmehr auch durch die Staatsanwaltschaft.

In der Beilage werden dem UFS folgende Unterlagen übermittelt:

- Hauptversammlungsprotokolle der DA vom 18.03.2008 (außerordentliche Hauptversammlung) und vom 30.04.2008 (ordentliche Hauptversammlung) - Beilage ./1 und ./2
- Schreiben der KPMG Luxemburg an die luxemburgische Finanzbehörde vom 22.10.2007 samt erläuterndem Email der KPMG Luxemburg vom 25.10.2007 (in der Folge „Ruling Luxemburg“) - Beilage ./3 und ./4
- Rechtsgutachten von Herrn Vorname von 20.06.2013 zur Frage der Anforderungen an eine „Verfügung“ über Ansprüche aus einem Genussschein (in der Folge „Rechtsgutachten GGG“) - Beilage ./5

I. Hauptversammlungsprotokolle DA

Von Seiten des Finanzamtes werde stets behauptet, dass die EL (in der Folge „BCC“) sämtliche Anteile an der DA an die BA mit Closing am 9.10.2007 verkauft hätte. Dies ist insofern von wesentlicher Bedeutung, als gemäß Punkt 13.3 der Genussrechtsbedingungen zu jenem Zeitpunkt, zu dem sämtliche Erlöse aus der Verwertung der DA-Aktien bei der BCC eingegangen sind („exit proceeds in full“) ein Abschichtungsanspruch der Genussrechtsinhaber begründet werde.

Wie bereits in der Berufung (nun Beschwerde) vom 3.01.2012 und in der Berufungsergänzung vom 15.05.2012 angeführt, ignoriert das Finanzamt schlichtweg die Tatsache, dass der Verkauf sämtlicher Anteile erst am 2.07.2008 abgeschlossen war. Wie den Hauptversammlungsprotokollen aus 2008 zu entnehmen ist, war die BCC im jeweiligen Zeitpunkt der Hauptversammlung in 2008 Aktionär der DA. Die Aktien waren bei der [...] BANK mit dem Vermerk „Eigenbesitz“ hinterlegt (siehe jeweils die Beilagen zu den Hauptversammlungsprotokollen). Dies zeigt, dass der stets behauptete Verkauf sämtlicher Anteile in 2007 nicht den Tatsachen entspreche, im Jahr 2007 nicht die exit proceeds in full bei der BCC eingegangen waren und daher in 2007 noch gar kein Anspruch auf Abschichtung der Genussrechtsinhaber bestanden haben konnte. Dies wird auch durch den bereits dem UFS vorgelegten geprüften Jahresabschluss der BCC zum 31.12.2007 bestätigt (siehe insbesondere Seite 9 der „Notes“).

Schon vor diesem Hintergrund ist einsichtig, dass das Schreiben der EL vom 21.11.2007 abgabenrechtlich ohne Bedeutung ist, da die Genussrechtsinhaber zu diesem Zeitpunkt keinerlei Anspruch gegenüber dem Genussrechtsemittenten hatten und damit auch nicht darüber oder über irgendeinen Gewinnanteil verfügen hätten können.

II. Ruling Luxemburg

Die BCC unterliege als luxemburgische Kapitalgesellschaft dem Steuerrecht des Großherzogtums Luxemburg. Die gesamte Transaktion wurde von Anfang an durch KPMG Luxemburg gegenüber der luxemburgischen Finanzbehörde offengelegt. Die luxemburgische Finanzbehörde habe den Sachverhalt eingehend geprüft und steuerlich gewürdigt. Mit Schreiben vom 22.10.2007 der KPMG Luxemburg an die luxemburgische Steuerverwaltung (Beilage ./3) wurden der Kauf und der in zwei Tranchen erfolgende Verkauf der DA-Aktien durch die BCC sowie die Möglichkeit eines Rückkaufes in Form eines „Forward Purchase“ (Terminkauf) detailliert beschrieben. Die luxemburgische Finanzverwaltung bestätigte im Rahmen eines bindenden Ruling (ATA - Advance Tax Agreement) die Ausführungen der KPMG Luxemburg und damit insbesondere, dass die BCC bis 2.07.2008 rechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer von Aktien der DA gewesen sei. Damit ist der Finanzverwaltung eines EU-Mitgliedstaates im Rahmen einer offiziellen Auskunft bestätigt worden, dass in 2007 die Aktien an der DA nicht vollständig verwertet waren.

Dies zeige abermals, dass die Genussrechtsinhaber im Jahr 2007 keinen Anspruch auf Abschichtung haben konnten.

An dieser Stelle wird darauf hingewiesen, dass die von der luxemburgischen Finanzverwaltung unterzeichnete Fassung des Rulings dem Bf. nicht zugänglich ist. Mit E-Mail vom 25.10.2007 (Beilage ./4) bestätigt KPMG Luxemburg, dass das Schreiben der KPMG Luxemburg an die luxemburgische Finanzverwaltung vom 22.10.2007 (Beilage ./3) in dieser Form von der luxemburgischen Finanzverwaltung bestätigt wurde („We are pleased to attach a summary of the written Luxemburg tax clearance concerning EL which was duly approved by the Luxemburg tax authorities during our meeting on 22 October 2007“).

Sollte der UFS für Zwecke der Klärung des Sachverhaltes die Auffassung vertreten, dass eine unterzeichnete Version des Rulings erforderlich ist, so wird der Beweisantrag gestellt, dass die österreichische Abgabenbehörde dieses Ruling im Wege des Amtshilfeverfahrens von der luxemburgischen Finanzverwaltung beschaffen möge.

III. Rechtsgutachten GGG

Da das Finanzamt und nunmehr auch die Staatsanwaltschaft durch die Antwort des Bf. auf das Schreiben der EL vom 21.11.2007 eine Verfügung eines Gewinnanteils unterstellt (obwohl der Bf. - wie unter I. und II. dargelegt - aufgrund der Genussrechtsbedingungen zu diesem Zeitpunkt keine Verfügungsmöglichkeit hatte), hat Herr Person3, der ebenso Genussrechte an der BCC hielt, ein Rechtsgutachten zur Frage der Anforderungen an eine „Verfügung“ über Ansprüche aus einem Genussschein beauftragt. Dieses Rechtsgutachten wurde von Herrn Vorname GGG, einem der angesehensten und fachlich anerkanntesten Rechtsexperten Österreichs, erstellt und überdies von der renommierten internationalen Anwaltskanzlei L hinsichtlich des auf die Genussrechtsbedingungen anwendbaren luxemburgischen Rechts überprüft. Dieses Rechtsgutachten wurde mir von Person 3 zur Vorlage überlassen.

In seinem Rechtsgutachten kommt Herr Vorname GGG in Punkt 7.1 (Seite 11) zum Schluss, dass das Ankreuzen der Option 2 im Antwortbrief zum Schreiben der EL vom 21.11.2007 und die damit verbundene Erklärung gegenüber der BCC, an der Vorabzahlung nicht teilzunehmen, keine Verfügung über einen allfälligen, aus dem Genussscheinverhältnis resultierenden Zahlungsanspruches gegen die BCC oder über das Genussrecht selbst darstellt. Dies nicht zuletzt auch deshalb, da das Schreiben der EL vom 21.11.2007 nicht einmal ein Angebot auf Abschichtung beinhaltet (vgl. Punkt 5.12 des Gutachtens Vorname GGG), zumal die essentialia negotii eines solchen Geschäfts völlig fehlen (keine Erwähnung des Preises oder der Anzahl von zurückzukaufenden Genussscheinen) und auch der Absender des Schreibens kein Vertreter der BCC war (sondern die EL [...]). Die von Herrn Vorname GGG getroffenen Aussagen wurden von der luxemburgischen Kanzlei L auf die Übereinstimmung mit dem luxemburgischen Recht geprüft und als auch nach diesem Recht zutreffend bestätigt (vgl. Punkt 6.2 des Gutachtens Vorname GGG). Dies ist von wesentlicher Bedeutung, da die Genussrechte nach Punkt 28 der Genussrechtsbedingungen dem Recht des Großherzogtums Luxemburg unterliegen.

Überdies stellt Vorname GGG fest (vgl. Punkt 7.5 des Gutachtens GGG), dass selbst die vom Bf. ohnehin nicht abgegebene Erklärung, an der Vorauszahlung teilnehmen zu wollen, keine Rechtsfolgen gehabt hätte. In diesem Fall wäre nämlich jedenfalls noch ein weiterer Schritt notwendig gewesen, um tatsächlich eine Auszahlung an den Genussscheinhaber zu bewirken. Dieser nächste Schritt hätte zur Gänze im Ermessen der BCC gestanden (vgl. Punkt 5.23 des Gutachtens Vorname GGG). Die diesbezügliche Feststellung von Vorname GGG deckt sich auch mit den mir mittlerweile bekannt gewordenen Tatsachen, da jenen Investoren, die durch Ankreuzen von Option 1 Interesse an einer Vorabzahlung bekundet haben, im Dezember 2007 ein Anbot auf Abschluss einer „Forward Sale Option“ übermittelt wurde. Erst mit Annahme dieses Anbores durch die betreffenden Investoren wurde der Anspruch auf eine Vorabzahlung begründet. In diesem Zusammenhang habe der Bf. erfahren, dass der Vorabzahlungsbetrag deutlich geringer als der letztlich im Juli 2008 bezahlte Rückkaufpreis war, den freilich auch jene Investoren erhielten, welche die „Forward Sale Option“ unterzeichnet hatten. Der Gewinnanteil ist somit in 2007 noch nicht einmal annähernd festgestanden. Auch aus diesem Grund ist auszuschließen, dass mit der Nichtteilnahme an der Vorabzahlung eine steuerliche Verfügung über einen Gewinnanteil bestanden habe.

IV. Zusammenfassung

Die übermittelten Unterlagen bestätigen zusammenfassend Folgendes:

Die BCC war bis Juli 2008 Aktionärin der DA, sodass in 2007 die DA-Anteile der BCC noch nicht vollständig verwertet waren und damit in 2007 auch kein Anspruch der Genussrechtsinhaber auf Abschichtung bestanden habe.

Die Antwort des Bf. auf das Schreiben der EL vom 21.11.2007 stelle keine Verfügung über einen Gewinnanteil dar.

Für die streitgegenständliche frage, ob ein Spekulationsgeschäft des § 30 EStG idF vor BBG 2011 vorliegt, ist somit einzig entscheidend, wann der Abschluss des schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäfts erfolgt ist. Dies war nachweislich am 27.07.2008 (Abschluss der Rückkaufvereinbarungen). Da die Zeichnung der Genussrechte durch den Bf. am 5.12.2006 (Tranche 1) und 30.06.2007 (Tranche 3) erfolgt ist, liegt kein steuerpflichtiges Spekulationsgeschäft vor. Im Übrigen werden die Ausführungen und Anträge in der Berufung (nun Beschwerde) vom 3.01.2012 sowie den Ausführungen der Ergänzung zur Berufung (nun Beschwerde) vom 15.05.2012 vollinhaltlich aufrecht erhalten.

Mit Eingabe vom 17.02.2017 werden die Anträge auf Entscheidung durch den Senat gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 lit. a BAO sowie auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 lit. a BAO zurückgezogen.

Hingewiesen wird, dass die am 31.12.2013 anhängigen offenen Berufungen (bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen) gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

I. Vermietung als Liebhaberei

I.I. Folgender Sachverhalt wurde dem Erkenntnis zugrunde gelegt:

Die Feststellungen des Sachverhaltes basieren auf dem Vorbringen sowohl des Bf. als auch der Abgabenbehörde, sowie den Beilagen zur Einkommensteuererklärung E 1 für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von Grundstücken und Gebäuden für die Jahre 2005 - 2010, dem Schenkungsvertrag vom 15.03.2010 zwischen dem Bf. und seiner Gattin Mag. FFF Nachname, angezeigt beim Notar Notar am 23.03.2010 über die Liegenschaft Ort2, Gasse000 und dem Grundbuchsauszug vom Grundbuch 01004 Innere Stadt Einlagezahl EZ.

Unstrittig steht fest, dass der Bf. mit Kaufvertrag vom 1.12.2005 die in Rede stehende Liegenschaft (Zinshaus) erworben und folglich saniert hat. Ab dem Jahr 2006 hat der Bf. das Objekt vermietet und Einkünfte aus der Vermietung erzielt. In den verfahrensgegenständlichen Jahren wurden ausschließlich Verluste erklärt. In den Jahren 2009 und 2010 wurden bereits Gewinne erzielt.

Im Jahr 2010 hat der Bf. die Liegenschaft unentgeltlich an seine Kinder übertragen (Schenkung). Mit der Schenkung des Zinshauses vom Bf. an die Kinder war die Vermietung beendet.

I.II. Rechtliche Erwägungen

1. Vermietung als Liebhaberei

Strittig ist die Frage, ob es im Zeitpunkt der Schenkung im Jahr 2010 zu einer "vorzeitigen Beendigung" der Vermietung gekommen ist und ein "abgeschlossener Zeitraum" vorliegt.

Die Beurteilung der Frage der Liebhaberei ist davon abhängig, ob die Vermietung von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist oder nicht.

Im Falle der vorzeitigen Beendigung der Vermietung hat der Abgabepflichtige den Nachweis, dass die Vermietung bis zur Erzielung eines Gesamtüberschusses geplant war, zu führen.

Es ist somit zunächst zu prüfen, ob der Bf. ursprünglich den Plan hatte, auf Dauer oder zumindest bis zur Erreichung eines Gesamtüberschusses die Vermietung fortzusetzen und danach ob ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten innerhalb eines absehbaren Zeitraumes zu erwarten ist.

Gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung 1993 (LVO) liegen Einkünfte vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und nicht unter Abs. 2 fällt. Voraussetzung ist, dass die

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

Gemäß § 2 Abs. 3 LVO ist bei Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden das Vorliegen einer Absicht im Sinne des § 1 Abs. 1 nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss geplant ist, zum üblichen Kalkulationszeitraum zu beurteilen ("große Vermietungen"). Als absehbarer Zeitraum gilt ein Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Bei Prüfung, ob ein Gesamtüberschuss im Sinne des § 2 Abs. 3 zweiter Satz LVO "geplant" ist, ist auf einen für derartige Gebäudenutzungen üblicherweise "absehbaren Zeitraum" abzustellen. Der absehbare Zeitraum bei der großen Vermietung beträgt gemäß § 2 Abs. 3 letzter Satz LVO 25 Jahre ab dem Beginn der entgeltlichen Überlassung bzw. höchstens 28 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen.

In den Jahren 2005 - 2010 wurden folgende Einnahmen erzielt und Ergebnisse erklärt:

	Einnahmen	Ergebnis
2005	0,00 €	-30.874,95 €
2006	94.009,27 €	-626.266,30 €
2007	138.270,71 €	-168.625,53 €
2008	171.044,65 €	-80.366,53 €
Zwischensumme		-906.133,31 €
2009	192.164,49 €	9.457,36 €
2010	102.361,14 €	16.220,72 €
Summe	697.850,26 €	-880.455,23 €

Die Vermietung wurde vom Bf. im Jahr 2006 begonnen und Ende 2010 durch Schenkung der Liegenschaft an seine Kinder beendet, wobei in den verfahrensgegenständlichen Jahren, nämlich 2005 bis 2008 ein Werbungskostenüberschuss über die Einnahmen von 906.133,31 € erzielt wurde. Nachdem bereits in den Jahren 2009 und 2010 ein Gewinn erzielt wurde, verringerte sich der Werbungskostenüberschuss über die Einnahmen in den Jahren bis einschließlich 2010 auf 880.455,23 €.

In den vom Finanzamt angeführten Erkenntnissen vertritt des VwGH folgende Rechtsansicht:

VwGH 27.04.2000, 99/15/0012 zum Thema "Einstellung der Vermietung wegen drohender Insolvenz der Ehefrau" (Aufhebung wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes): " ... Wie der Verwaltungsgerichtshof in den Erkenntnissen 97/15/0009 und vom 24.06.1999,

97/15/0082, zum Ausdruck gebracht hat, **muss es der Annahme der Ertragsfähigkeit einer Vermietungsbetätigung nicht entgegenstehen**, wenn die Liegenschaft vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses übertragen wird. Das gilt entsprechend für den Fall der Einstellung einer Vermietung. Die Behörde kann allerdings in der Regel keine Kenntnis davon haben, 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. 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 vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten, ergeben hat.

Die belangte Behörde vertritt die Rechtsauffassung, trotz objektiver Ertragsfähigkeit einer konkreten Vermietung liege dann Liebhaberei vor, wenn die Betätigung aus privaten und nicht unmittelbar mit der Vermietung zusammenhängenden Motiven beendet werde, bevor ein Gesamteinnahmenüberschuss erreicht sei. Damit hat sie, wie sich aus der oben wiedergegebenen hg. Rechtsprechung ergibt, die Rechtslage verkannt.

Der Steuerpflichtige, der eine Tätigkeit vorzeitig einstellt, hat zwar den Beweis zu führen, dass seine ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der Tätigkeit (zumindest) bis zur Erreichung eines Gesamteinnahmenüberschusses abgestellt und sich somit der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich ergeben hat; in diesem Zusammenhang kommt aber auch solchen Unwägbarkeiten steuerlich beachtliche Indizwirkung zu, die den Bereich der privaten Lebensführung betreffen.

In Verkennung der Rechtslage hat es die belangte Behörde unterlassen, unter Rückgriff auf die Mitwirkungspflicht der Beschwerdeführerin Feststellungen darüber zu treffen, ob es überhaupt als erwiesen angesehen werden kann, dass der Plan des Beschwerdeführers auf die Vermietung für einen unbegrenzten Zeitraum ausgerichtet gewesen ist. Sie hat zwar auf den Umstand verwiesen, dass das Cafe und die direkt darüber liegende Eigentumswohnung W 4 gleichzeitig erworben worden sind, und in diesem Zusammenhang aufgezeigt, dass die Sparkasse F im Zuge des Ankaufs des Cafes darauf gedrängt habe, auf Grund der hohen Fremdfinanzierung das Einfamilienhaus zu verkaufen. **Sie hat es aber unterlassen, Feststellungen darüber zu treffen, ob der Nachweis erbracht ist, dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist."**

VwGH 23.11.2000, 95/15/0177 zum Thema "Baukostenüberschreitungen" (Aufhebung wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes): "... Der belangten Behörde ist entgegenzuhalten, dass der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 3.07.1996, 93/13/0171, VwSlg. 7107/F ausgeführt hat, dass die Einkunftsquelleneigenschaft einer Betätigung in erster Linie danach zu betrachten ist, ob die geprüfte Tätigkeit **in der betriebenen Weise objektiv Aussicht** hat, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen wirtschaftlichen Gesamterfolg abzuwerfen. Nicht ein tatsächlich erwirtschafteter

Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben des Tägen nach einem solchen Erfolg, hat demnach als Tatbestandsvoraussetzung des Vorliegens von Einkünften zu gelten.

Es muss somit der Annahme der Ertragsfähigkeit einer Vermietungsbetätigung nicht entgegenstehen, wenn die Liegenschaft vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses übertragen wird. Die Behörde kann allerdings in der Regel keine Kenntnis davon haben, ob der Steuerpflichtige konkret 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. Daher wird es, wenn der Steuerpflichtige die Vermietung tatsächlich vorzeitig beendet, an ihm gelegen sein, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht (latent) von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten, ergeben hat (vgl. das hg. Erkenntnis vom 27.04.2000, 99/15/0012, mwN).

In Verkennung der Rechtslage hat es die belangte Behörde im gegenständlichen Fall unterlassen, unter Rückgriff auf die Mitwirkungspflicht der Beschwerdeführerin Feststellungen darüber zu treffen, ob es als erwiesen angesehen werden kann, dass der konkrete Plan der Beschwerdeführer auf die Vermietung für einen unbegrenzten Zeitraum ausgerichtet gewesen ist. Sie hat es unterlassen zu erheben, ob der Nachweis erbracht werden kann, dass die Vermietung nicht von vornherein (latent) auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist. Ob der Nachweis dadurch zu erbringen ist, dass, wie die Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren behauptet haben, bei einem ihnen gehörenden Betriebsobjekt Baukostenüberschreitungen aufgetreten sind - solche Umstände sind nicht von vornherein als unvorhersehbar anzusehen -, hat die Behörde unter Beachtung des Gesamtbildes der Verhältnisse zu beurteilen. ..."

VwGH vom 3.07.2003, 99/15/0017 zum Thema "Banken realisieren Sicherheiten, darunter Liegenschaften" (Aufhebung wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes): "... Es muss der Annahme der Ertragsfähigkeit einer Vermietungsbetätigung nicht entgegenstehen, wenn die Liegenschaft vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses übertragen wird. Das gilt entsprechend für den Fall der Einstellung einer Vermietung. Die Behörde kann allerdings in der Regel keine Kenntnis davon haben, 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. 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 vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten, ergeben hat (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.04.2000, 99/15/0012, mwN).

Die belangte Behörde vertritt die Rechtsauffassung, trotz objektiver Ertragsfähigkeit einer konkreten Vermietung liege Liebhaberei vor, wenn die Betätigung aus privaten und nicht unmittelbar mit der Vermietung zusammenhängenden Motiven beendet werde, bevor ein Gesamteinnahmenüberschuss erreicht sei. Damit hat sie aber die Rechtslage verkannt.

Der Steuerpflichtige, der eine Tätigkeit vorzeitig einstellt, hat zwar den Beweis zu führen, dass seine ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der Tätigkeit (zumindest) bis zur Erreichung eines Gesamteinnahmenüberschusses abgestellt und sich somit der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich ergeben hat; in diesem Zusammenhang kommt aber auch solchen Unwägbarkeiten steuerlich beachtliche Indizwirkung zu, die den Bereich der privaten Lebensführung betreffen.

In Verkennung der Rechtslage hat es die belangte Behörde unterlassen, unter Rückgriff auf die Mitwirkungspflicht des Beschwerdeführers, Feststellungen darüber zu treffen, ob der Nachweis erbracht ist, dass die Vermietung durch den Beschwerdeführer nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist und deren tatsächliche Beendigung durch Unwägbarkeiten bedingt war. In diesem Zusammenhang ist auch darauf hinzuweisen, dass eine fehlende Bescheidbegründung durch die Gegenschrift nicht nachgeholt werden kann. ..."

VwGH vom 11.11.2008, 2006/13/0199 (Aufhebung wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften, in einem Jahr Abweisung als unbegründet) zum Thema "Probleme bei der Suche nach Nachmieter in Verbindung mit Alter und Gesundheitszustand des Abgabepflichtigen": "... Dieser Zeitraum von ca. 20 Jahren kommt nur zur Anwendung, wenn der Plan des Steuerpflichtigen dahin geht, die Vermietung zumindest bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen. Enthält der Plan hingegen das Vermieten auf einen begrenzten Zeitraum, so muss das positive Ergebnis innerhalb dieses Zeitraumes erzielbar sein."

Diese Rechtsmeinung vertritt der VwGH in diesem Erkenntnis im Zusammenhang mit einem befristeten Mietvertrag. Das Finanzamt ging davon aus, dass aus der Befristung des Mietvertrages zu schließen sei, dass die Bf. immer die Absicht gehabt habe, das Objekt nur für fünf Jahre in Bestand zu geben. Hinsichtlich des letzten Streitjahres haben sich die Umstände dahingehend geändert, dass der Mietvertrag ausgelaufen ist und die Bf. in der Folge Probleme bei der Suche nach Nachmieter gehabt habe und vorbrachte, dass sie zur Deckung eines Teiles der laufenden Kosten die Wohnung "befristet bis zum Verkauf der Wohnung gegen Kostenersatz" vermietet hat. Aus diesem Vorbringen leitete der VwGH ab, dass "die Vermietung gegen Kostenersatz erst erfolgte, nachdem die Bf. die ernsthafte Absicht zur (ertragbringenden) Vermietung aufgegeben hatte."

Dieses Erkenntnis unterscheidet sich von den oben angeführten insofern, dass bei diesem Sachverhalt Feststellungen getroffen wurden, dass die ursprüngliche Planung nicht darauf hingerichtet war, die Vermietung bis zur Erzielung eines Gesamtüberschusses fortzusetzen, indem die Bf. gegenüber der Abgabenbehörde erklärt hat, dass sie während der vergeblichen Suche nach nach Mieter beschlossen hat, das Objekt zu verkaufen.

VwGH 24.06.1999, 97/15/0082 (Aufhebung wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes):
"Die belangte Behörde argumentiert bei ihrer Liebhabereibeurteilung nicht damit, dass die Vermietungstätigkeit an sich objektiv keine Aussicht gehabt hätte, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen wirtschaftlichen Gesamterfolg abzuwerfen, glaubt aber deshalb für die Beschwerdeführerinnen von einer steuerlich unbeachtlichen Betätigung ausgehen zu müssen, weil diese das Mietobjekt nach einem Zeitraum von rund sechs Jahren schenkungsweise übertragen und damit innerhalb dieses (abgeschlossenen) Zeitraumes nur einen negativen Gesamterfolg erwirtschaftet haben. Soweit die belangte Behörde weiters dazu ins Treffen führt, eine Betätigung, die von vornherein nur auf einen bestimmten begrenzten Zeitraum geplant sei, sei nur dann als Einkunftsquelle anzusehen, wenn die Betätigung objektiv geeignet sei, innerhalb des geplanten Zeitraumes einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erwirtschaften, ist festzuhalten, dass die belangte Behörde in keiner Weise Feststellungen dahin getroffen hat, die in Rede stehende Vermietungstätigkeit sei von den Beschwerdeführerinnen von vornherein nur für eine bestimmte begrenzte Zeit geplant gewesen.

Mit ihrer Ansicht, mit der erfolgten schenkungsweisen Übertragung einer an sich ertragbringenden Einkunftsquelle allein sei für die Beschwerdeführerinnen - auf die Vergangenheit bezogen - der Verlust der Einkunftsquelleneigenschaft verbunden, hat die belangte Behörde die Rechtslage verkannt. Es ist der belangten Behörde zwar einzuräumen, dass grundsätzlich für den einzelnen Steuerpflichtigen zu untersuchen ist, ob eine von ihm entfaltete Tätigkeit als Einkunftsquelle anzusehen ist. Die Übertragung der "Einkunftsquelle" hat allerdings für sich allein keinen Einfluss auf die für den vorhergegangenen Zeitraum vorzunehmende Beurteilung, ob die Tätigkeit in der betriebenen Weise geeignet ist, einen wirtschaftlichen Gesamterfolg abzuwerfen (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.05.1990, 87/14/0038, sowie Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 23 zu § 2 EStG 1988). Damit erweist sich die von der belangten Behörde ihrer Beurteilung zu Grunde gelegte Annahme eines "abgeschlossenen Zeitraumes" als rechtswidrig...."

Dem diesem Erkenntnis zugrundeliegende Bescheid vertrat die Abgabenbehörde die Rechtsmeinung, dass bei Vorliegen eines abgeschlossenen Zeitraumes die Möglichkeit der Erzielung eines Gesamtüberschusses nicht zu überprüfen sei. Auch diesem Erkenntnis ist zu entnehmen, dass die Behörde die objektive Ertragsfähigkeit überprüfen und der Abgabepflichtige seine ursprüngliche Absicht hinsichtlich der Vermietungstätigkeit nachweisen muss. "Allein" ein Kriterium zu beachten, reicht nicht aus, um eine Tätigkeit als Liebhaberei zu qualifizieren. In diesem Zusammenhang wird angemerkt, dass im gegenständlichen Fall die objektive Ertragsfähigkeit des Objektes nicht in Zweifel gezogen wurde.

VwGH vom 24.06.2010, 2006/15/0343 zum Thema (nicht) von vornherein geplante Beendigung der Vermietung (Aufhebung wegen Rechtswidrigkeit seine Inhaltes): "... Die belangte Behörde vertritt auf das Wesentliche zusammengefasst die Rechtsauffassung, dass trotz objektiver Ertragsfähigkeit einer konkreten Vermietung nur dann keine

Liebhaberei vorliege, wenn der Abgabepflichtige durch ein unvorhersehbares und unabwendbares Ereignis, das auch den Bereich der privaten Lebensführung betreffen könne, zur Aufgabe der Vermietungstätigkeit gezwungen werde ("Notverkauf" der Einkunftsquelle auf Grund eines de facto nicht zu beeinflussenden Ereignisses").

Damit hat sie, wie sich aus der oben wiedergegebenen Rechtsprechung ergibt, die Rechtslage verkannt.

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. 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 kann, ist aus den oben angeführten Erkenntnissen nicht ableitbar.

In Verkennung der Rechtslage hat es die belangte Behörde unterlassen, unter Bezugnahme auf das Vorbringen des Beschwerdeführers im Verwaltungsverfahren Feststellungen darüber zu treffen, ob der Plan des Beschwerdeführers darauf gerichtet war, die Eigentumswohnung für einen unbegrenzten Zeitraum bzw. bis zum Erzielen eines insgesamt positiven Ergebnisses zu vermieten, oder ob die Vermietung von vornherein nur so lange beabsichtigt war, bis sich eine entsprechend lukrative Gelegenheit zur Veräußerung der Eigentumswohnung bieten würde. ..."

Im Erkenntnis VwGH vom 14.12.2005, 2002/13/0001 vertritt der VwGH hinsichtlich eines Verkaufs einer Wohnung zum Zwecke der Schuldenregulierung folgende Rechtsansicht (Aufhebung wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes): "*Hinsichtlich der Vermietung einer Eigentumswohnung vertrat die belangte Behörde die Rechtsauffassung, dass trotz objektiver Ertragsfähigkeit innerhalb eines Zeitraumes von 20 Jahren Liebhaberei vorliege, wenn die Betätigung vorzeitig beendet werde und der Grund hiefür nicht in "Unwägbarkeiten, die aus der Einkunftsquelle selbst stammen" gesehen werden könne. Ein Verkauf der Eigentumswohnung zum Zwecke der Schuldenminderung könne keinesfalls als relevante "Unwägbarkeit" betrachtet werden.*

Damit hat sie, wie sich aus der oben wiedergegebenen Rechtsprechung ergibt, die Rechtslage verkannt.

Der Steuerpflichtige, der eine Tätigkeit vorzeitig einstellt, hat zwar 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 aber auch solchen Umständen steuerlich beachtliche Indizwirkung zu, die den Bereich der privaten Lebensführung betreffen.

In Verkennung der Rechtslage hat es die belangte Behörde unterlassen, unter Rückgriff auf die Mitwirkungspflicht des Beschwerdeführers Feststellungen darüber zu treffen, ob der Plan des Beschwerdeführers darauf gerichtet war, die Eigentumswohnung für einen unbegrenzten Zeitraum bzw. zumindest bis zum Erzielen eines "gesamtpositiven Ergebnisses" zu vermieten oder die Vermietung von vornherein nur so lange beabsichtigt war, bis sich eine entsprechend lukrative Gelegenheit zur Veräußerung der Eigentumswohnung bieten würde. Dass der Verkauf der Wohnung zum Zwecke der Schuldenminderung erfolgte, ersetzte diese Feststellung jedenfalls noch nicht, weil der Entschluss, die Schulden durch Verkauf der Eigentumswohnung zu reduzieren, entweder Teil eines von vornherein bestehenden Planes gewesen sein konnte, oder auch erst nachträglich infolge - vom Beschwerdeführer darzulegender - unvorhergesehener Umstände entstanden sein konnte."

Diesen Erkenntnissen des VwGH ist allen gemein, dass ein Steuerpflichtiger bei vorzeitiger Einstellung einer Tätigkeit den Beweis zu führen hat, 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 aber auch solchen Unwägbarkeiten steuerlich beachtliche Indizwirkung zu, die den Bereich der privaten Lebensführung betreffen (VwGH vom 14.12.2005, 2002/13/0001, sowie VwGH vom 24.06.2010, 2006/15/0343).

Es ist folglich zu prüfen, ob der Bf.

1. ursprünglich den Plan hatte, auf Dauer bzw. bis zur Erreichung eines Gesamteinnahmenüberschusses die Vermietung fortzusetzen
2. und ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten innerhalb eines absehbaren Zeitraumes (25 bzw. 28 Jahren) zu erwarten wäre.

1.1. (Nicht) von vornherein geplante Beendigung der Vermietung

Im gegenständlichen Fall hat die Abgabenbehörde nicht festgestellt, dass die Vermietungstätigkeit an sich objektiv keine Aussicht gehabt hätte, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen wirtschaftlichen Gesamterfolg abzuwerfen, sondern stützt ihre Rechtsansicht als Liebhaberei lediglich an der mangelnden Beweisführung des Bf., dass die Beendigung der Vermietung (nicht) von vornherein geplant gewesen ist.

Nach der zitierten Rechtsprechung des VwGH hat der Abgabepflichtige bei Einstellung einer ertragsfähigen Vermietung vor Erreichen eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht (latent) von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten, ergeben hat (VwGH vom 27.04.2000, 99/15/0012; VwGH vom 23.11.2000, 95/15/0177; VwGH vom 3.07.2003, 99/15/0017).

Unter Unwägbarkeiten werden vom Steuerpflichtigen nicht oder nur wenig beeinflussbare äußere Umstände bzw. unvorhergesehene Ereignisse verstanden (vgl. Doralt/Renner,

EStG⁸, § 2 Tz 365, 367). Nicht darunter fallen typische Vermietungsrisiken (z.B. notwendige Investitionen, enttäuschte Erwartungen hinsichtlich der Vermietbarkeit, zeitweises Leerstehen wegen Mietersuche, vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 309).

Unabhängig davon, ob aus dem Erkenntnis des VwGH vom 24.6.2010, 2006/15/0343, eine Klarstellung im Hinblick auf die Unschädlichkeit auch anderer Umstände als Unwägbarkeiten für die Anerkennung als Einkunftsquelle zu schließen ist oder ob nunmehr die unschädliche Unwägbarkeit auch die private Lebensführung betreffen könne, ist festzustellen, dass die Thematisierung des Begriffes der "Unwägbarkeit" zur Lösung des vorliegenden Falles als nicht zielführend erscheint. Das o.g. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes weicht im Ergebnis von der bisherigen Judikaturlinie, die Unwägbarkeiten stets große Bedeutung beimaß, ab, weil das Erfordernis derartiger Ereignisse, um bei Einstellen der Betätigung Liebhaberei hintan zu halten, offenbar nicht mehr von Bedeutung ist (vgl. Renner, RdW 2010/610, 601, "Einkunftsquelle trotz nicht durch Notlage verursachter Einstellung der Betätigung").

Vielmehr wird hier ohne Rückgriff auf den Begriff der Unwägbarkeit entschieden werden, ob der Bf. im Sinne der aktuellen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nachgewiesen hat, dass er ursprünglich geplant hat, die Vermietung zumindest bis zur Erreichung eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen.

Über den ursprünglichen Plan kann ein Abgabepflichtiger naturgemäß keinen Beweis (Nachweis) im mathematischen Sinne führen, aber derartiges wird auch sonst bei der freien Beweiswürdigung nicht gefordert. Vielmehr ist von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. Ritz, BAO, § 167 Tz 8).

Aus der Aktenlage ist zu entnehmen, dass der Bf. das Zinshaus im Jahr 2005 gekauft hat, danach größere Investitionen getätigt hat und die einzelnen Wohnungen unmittelbar im Anschluss daran neu renoviert zu vermieten begonnen hat.

Zu seinem ursprünglichen Plan bringt der Bf. ständig vor, dass die Vermietung der Wohnungen von seiner Seite auf unbegrenzte Zeit, nämlich als Zusatzeinkommen in der Pension, angelegt gewesen sei; es habe damit ein gesamtpositives Ergebnis erzielt werden sollen. Diese Absicht brachte der Bf. schon während der Außenprüfung vor deren Abschluss bereits in einer Eingabe vom 9.03.2011 an das Finanzamt vor. In diesem Schreiben bekundete der Bf. die glaubwürdige Aussage, dass dieses Objekt als Zusatzeinkommen in der Pension dienen soll und dass eine frühere Übertragung aufgrund der damals bestehenden hohen Schenkungssteuer nicht angedacht war.

Unstrittig steht fest, dass der Bf. die Liegenschaft zu einem Zeitpunkt gekauft, in dem die Abschaffung der Erbschafts- und Schenkungssteuer nicht im Raum stand und folglich

seine Aussage, dass er dieses Objekt als Zusatzeinkommen in der Pension angegeschafft hat, glaubwürdig erscheinen lässt.

Ebenfalls steht unstrittig fest, dass er im Zeitpunkt der Abschaffung bzw. im Auslaufen dieser Steuern im Jahr 2008 nicht die Liegenschaft verschenkt hat, sondern erst im Zuge der öffentlichen medialen Diskussion, die aufgrund der unterschiedlichen Standpunkte der damals regierenden Parteien entstanden ist.

In diesem Zusammenhang wird angemerkt, dass der Verfassungsgerichtshof mit seinen Entscheidungen vom 7.03.2007 die erbschaftssteuerlichen Regelungen des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes und vom 15.06.2007 auch die schenkungssteuerlichen Regelungen für verfassungswidrig erklärt und mit Wirkung ab dem 1.08.2008 aufgehoben hat, weil die Bewertungsvorschriften für Grundstücke gegen den Gleichheitsgrundsatz verstößen hatten. Der Gesetzgeber hat darauf verzichtet, die ihm gewährte Frist, das Gesetz nachzubessern, zu nutzen, wodurch die Erbschafts- und Schenkungssteuer ausgelaufen ist. Seit BGBl. I 2007/39 unterliegen Schenkungen unter Lebenden nicht mehr dem ErbStG. Schenkungen von Liegenschaften unterliegen ab diesem Zeitpunkt zwar der Grunderwerbsteuer, die unter Ehegatten und Kinder lediglich 2% beträgt.

Im Gegensatz dazu bestand im Zeitpunkt der Anschaffung des Objektes bei Übertragung sowohl von Todes wegen als auch bei Schenkungen unter Lebenden eine weitaus höhere Steuerlast, die in diesem Fall auf jeden Fall über 10% betrug.

Demgegenüber argumentiert die Abgabenbehörde dahingehend, dass das Verhalten des Bf. nicht marktgerecht sei und seine Angaben erst glaubwürdig wären, wenn er die Schenkung bei Vorliegen eines Begutachtungsentwurfes über die Wiedereinführung einer Erbschafts- und Schenkungssteuer vorgenommen hätte, weil auch die Grunderwerbsteuer angefallen ist. In diesem Vorbringen sieht die Abgabenbehörde keine konkrete Unwägbarkeit.

Der Begründung der Abgabenbehörde, dass das Handeln des Bf. unter anderem am Kriterium des "marktgerechten Verhaltens" zu beurteilen ist, ist entgegenzuhalten, dass dies unter anderem zur Feststellung, ob die Gesamtgewinn- bzw. Gesamtüberschusserzielungsabsicht des Steuerpflichtigen im Rahmen der Kriterienprüfung zu prüfen ist. Die Abgabenbehörde hat jedoch nicht angezweifelt, dass insgesamt ein Gesamtüberschuss nicht zu erzielen wäre.

Weshalb der Abgabenbehörde die Argumentation des Bf. unverständlich ist, da bei Schenkungen anstelle der Schenkungssteuer die Grunderwerbsteuer anfällt, ist nicht nachvollziehbar, weil wie bereits oben ausgeführt die Grunderwerbsteuer jedenfalls niedriger ist und bei Wiedereinführung der Erbschafts- und Schenkungssteuer der Steuersatz mit sehr großer Wahrscheinlichkeit höher sein wird. Dieses Abwegen entspricht ebenfalls einem wirtschaftlichen Verhalten. Ein Hoffen, dass die Steuerbelastung bei unentgeltlichen Übertragungen an Kinder aus Gründen der Förderung des Vermögenserhalts innerhalb der Familie geringer sein könnte, stellt eine reine Spekulation dar.

Es ist auch nachvollziehbar, dass der Bf. aufgrund seines Bekanntheitsgrades und Person der Öffentlichkeit nicht erst bei Vorliegen eines Begutachtungsentwurfes tätig werden wollte.

Ein weiteres Indiz, dass der Bf. nicht die Absicht hatte, die Vermietung vorzeitig einzustellen, sondern sich aufgrund einer etwaigen Wiedereinführung der Erbschafts- und Schenkungssteuer ergab, kann auch in der Tatsache gesehen werden, dass der Bf. eine zweite ihm gehörende Liegenschaft, ebenfalls im Jahr 2010 an seine Gattin schenkte. Darin kann ein bedeutsames Indiz gesehen werden, dass der Bf. tatsächlich mit der Wiedereinführung der Erbschafts- und Schenkungssteuer rechnete.

Da eine Einführung der Schenkungssteuer nicht auszuschließen war, ist die Schenkung der Liegenschaft an seine Kinder im Hinblick auf die vorgebrachten wirtschaftlichen Überlegungen nachvollziehbar.

Das Vorbringen des Bf. lässt das Bundesfinanzgericht im Zusammenhang mit der Aktenlage erkennen, dass der Richtigkeit seiner Behauptungen eine größere Wahrscheinlichkeit zukommt als der zumindest als weniger wahrscheinlich erscheinenden Unrichtigkeit der Behauptung der Abgabenbehörde, sodass davon ausgegangen werden kann, dass der Bf. tatsächlich den ursprünglichen Plan hatte, die Vermietungstätigkeit während eines absehbaren Zeitraumes auszuüben, in dem ein Gesamtgewinn zu erzielen ist.

Das Bundesfinanzgericht geht aufgrund des vom Bf. geschilderten und grundsätzlich glaubwürdigen Vorbringens davon aus, dass die Vermietung vom Bf. nicht von vornherein auf eine begrenzte Zeitraum geplant war, vor allem auch unter dem Aspekt, dass auch Unwägbarkeiten steuerlich beachtliche Indizwirkung zukommt, die den Bereich der privaten Lebensführung betreffen. Die vom Bf. dargelegte Absicht, die Liegenschaft im Hinblick auf seine bevorstehende Pensionierung und dem damit verbundenen zusammenhängenden starken Einkommensabfall aber auch für seine Kinder als Wertanlage angeschafft zu haben, ist im Hinblick auf die allgemeine Lebenserfahrung und die Lebensverhältnisse des Bf. nachvollziehbar und entsprach auch den beim Bf. vorhandenen finanziellen Mitteln.

Es ist kein Grund ersichtlich, dass der Bf. von vornherein geplant hat, die Liegenschaft nur für einen begrenzten Zeitraum zu behalten und zu vermieten. Es war offensichtlich - schon allein aufgrund der aufwendigen Sanierungsarbeiten - geplant, die Vermietungstätigkeit jedenfalls im bisherigen Umfang weiterzuführen.

Das Bundesfinanzgericht sieht es als erwiesen an, dass der Bf. den Beweis erbracht hat, dass er ursprünglich den Plan hatte, sein Einkommen in der Pension durch die gegenständliche Vermietung langfristig aufzubessern, d.h. einen Gesamtüberschuss zu erzielen. Die Wahrscheinlichkeit des ursprünglichen Vorliegens dieses Plans ist nach Überzeugung des Bundesfinanzgerichtes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse und der oben ausgeführten Gründen deutlich höher ist als die Wahrscheinlichkeit des Vorbringens der Abgabenbehörde, sodass davon ausgegangen werden kann, dass der Bf. den

ursprünglichen Plan hatte, die Vermietungstätigkeit während eines absehbaren Zeitraumes auszuüben, in dem ein Gesamtgewinn zu erzielen ist.

1.2. Objektive Ertragsfähigkeit des Objektes

Die vom Bf. vorgelegte und von der Abgabenbehörde nicht angezweifelte Prognoserechnung erscheint plausibel und ergibt innerhalb eines Zeitraumes von 25 Jahren einen Gesamtüberschuss.

Die vermieterische Betätigung des Bf. ist daher als Einkunftsquelle anzuerkennen. Aus diesem Grund ist auf den Eventualantrag nicht einzugehen. Die angefochtenen Bescheide waren gemäß § 279 Abs. 1 BAO abzuändern.

In diesem Punkt war der Beschwerde Folge zu geben.

II. Genussscheine an der EL.

Strittig ist, ob im Jahr 2008 beim Bf. Einkünfte aus Spekulationsgeschäften im Sinne des § 30 EStG 1988 vorliegen.

In zahlreichen der gegenständlichen Beschwerdesache in den entscheidungswesentlichen Punkten gleichgelagerten Fällen hat das BFG ausführlich begründet, dass die strittigen EPR ("Equity Participation Rights") als obligationenähnliche Genussrechte (Beteiligungsrechte) zu qualifizieren sind. So heißt es etwa im Erkenntnis des BFG vom 03.12.2015, RV/1100197/2015, wie folgt: "*Vermittelt ein Genussrecht weder ein Recht auf die Beteiligung am Totalgewinn noch am Liquidationsgewinn der das Genussrecht emittierenden Gesellschaft, sind die dem Genussrechtsinhaber zustehenden Gestaltungs- und Kontrollrechte minimal und liegt die faktische Laufzeit des Genussrechtsverhältnisses unter zwei Jahren, dann überwiegen nach Qualität und Quantität klar die Kriterien, die für die Obligationenähnlichkeit des Genussrechtes sprechen. Die bloße Teilnahme am wirtschaftlichen Erfolg des sogenannten Zielgeschäftes vermittelt keine aktionärsähnliche Stellung. Denn hiefür wäre eine Beteiligung am gesamten Vermögen (einschließlich der stillen Reserven) und am Totalgewinn (einschließlich des Liquidationsgewinnes) der emittierenden Gesellschaft erforderlich. Hinzu kommt, dass die vereinbarte Konzentration auf das Zielgeschäft nur im Innenverhältnis galt und die emittierende Gesellschaft nach Abschluss des Zielgeschäftes nicht an der Entfaltung von Aktivitäten hinderte.*"

Das BFG hat deshalb im genannten Erkenntnis sowie in den weiteren Erkenntnissen vom 10.12.2015, RV/1100324/2011, vom 18.12.2015, RV/1100326/2011, vom 01.03.2016, RV/2100249/2013, vom 15.03.2016, RV/7103137/2013 und vom 31.05.2016, RV/2100535/2013, ausgesprochen, dass in sämtlichen Fällen kein im Jahr 2008 verwirklichtes Spekulationsgeschäft vorliege. Die Erträge aus den gegenständlichen Genussrechten sind vielmehr gemäß § 27 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 zu erfassen und nach dem Zuflussprinzip grundsätzlich zur Gänze im Jahr 2008 mit dem Sondersteuersatz zu besteuern.

Da sich das BFG auch im beschwerdegegenständlichen Fall diesen Erkenntnissen anschließt, genügt es zur Vermeidung von Wiederholungen, auf die genannten Erkenntnisse zu verweisen.

Es liegt im gegenständlichen Fall kein Spekulationsgeschäft vor. Die Erträge aus den gegenständlichen Genussrechten sind gemäß § 27 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 zu erfassen und nach dem Zuflussprinzip im Jahr 2008 mit dem Sondersteuersatz zu besteuern.

Die gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2008 gerichtete Beschwerde erweist sich in diesem Punkt insofern als berechtigt, dass die streitgegenständlichen Einkünfte dem Sondersteuersatz unterliegen. Der angefochtene Bescheid war gemäß § 279 Abs. 1 BAO abzuändern.

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 4 Berechnungsblätter

Zulässigkeit einer Revision

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

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.

Punkt 1: Das Erkenntnis weicht nicht von der höchstgerichtlichen Rechtsprechung ab, sondern folgt der in den oben angeführten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes zum Ausdruck gebrachten Judikaturlinie. Mit dem vorliegenden Erkenntnis hat das Bundesfinanzgericht keine Rechtsfrage zu lösen, sondern in freier Beweiswürdigung zu entscheiden, ob dem Bf. der Beweis hinsichtlich der ursprünglichen Planung der Vermietungsabsicht gelungen ist, weshalb keine Rechtfrage vorliegt, deren Lösung grundsätzlicher Bedeutung zukommt.

Punkt 2: Die strittige Frage, ob die Genussrechte als obligationen- oder aktienähnlich einzustufen sind, hat das Bundesfinanzgericht unter Bedachtnahme der zitierten Judikatur und Literatur entschieden. Die vom Bundesfinanzgericht insbesondere nicht im Sinne des Bf. gelösten Frage, ob der Bf. als Genussrechtsinhaber am Liquidationserlös der emittierenden Gesellschaft beteiligt war, ist eine einzelfallbezogene Tatfrage, aber keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung.

Da zum einen in der vorliegenden Beschwerdesache auf die konkreten Genussrechtsbedingungen und deren Auslegung abzustellen war, und es sich demnach um eine einzelfallbezogene Tatfrage handelt, bzw. zur allgemeinen Frage, ob Genussrechte als obligationen- oder aktienähnlich einzustufen sind, wird auf die entsprechenden Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen (vgl. VwGH 24.02.2004, 98/14/0131, bzw. VwGH 29.03.2006, 2005/14/0018), die Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 20. Februar 2017