



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes, vertreten durch Finanzamtsvertreter, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 nach der am 22. Oktober 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, im Beisein der Schriftführerin durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

1. Der Berufungswerber (Bw) erklärte für das Jahr 2000 - aus Vermietung und Verpachtung resultierende – Einkünfte in Höhe von 8.169,00 S (Bl. 6/2000 E-Akt). Die am 11. September 2001 von der steuerlichen Vertreterin des Bw eingereichte Einkommensteuererklärung gab unter den persönlichen Daten die Wohnanschrift des Bw mit C,D-Str (Bl. 4/2000 E-Akt), bekannt. Mit Bescheid vom 20. September 2001 wurde der Bw erklärungsgemäß zur Einkommensteuer veranlagt.

Im Jahr 2004 wurde beim Bw eine Außenprüfung durchgeführt. Laut Tz 1 und 2 des über deren Ergebnis erstellten Berichts bzw. laut Beilage 1 der über die Schlussbesprechung erstellten Niederschrift (Bl. 7 und 14/Dauerbelege E-Akt) traf der Prüfer folgende Feststellungen:

Tz. 1 Spekulationsgewinn:

Der Bw habe auf Grund eines im April 1999 erfolgten Kaufes und einer späteren Reduzierung des Nominales zunächst 36.500 Inhaberaktien der AB-Aktiengesellschaft (vormals CD-Aktiengesellschaft; im Folgenden: AB-AG) im Nominale von jeweils 1,00 € besessen. Nach einer am 8. Juni 2000, vor dem Börsengang der AB-AG, durchgeführten Kapitalerhöhung, die den Altaktionären das Recht eingeräumt habe, für jede alte Aktie zwei neue Aktien im Nominale von 1,00 € um 1,00 € zu erwerben, habe sich der Anteil des Bw auf 109.500 Aktien erhöht. Von diesem Bestand seien, laut Abrechnungen vom 26. Juni und 10. Juli 2000, 29.000 und 43.500, insgesamt somit 72.500 Stück verkauft worden.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung stelle auch der Erwerb von Aktien im Zuge einer Kapitalerhöhung einen Anschaffungsvorgang dar. Da mangels physischer Ausgabe von Aktien nicht nachweisbar sei, welche Aktien (alte oder neue) zuerst verkauft wurden, werde nach dem Verhältnis der alten zu den neuen Aktien ein anteiliger Spekulationsgewinn für zwei Drittel der neuen Aktien gerechnet:

			2/3:	
Anschaffungskosten Altaktien:	454.205,21	€		€
Anschaffungskosten neue Aktien:	73.000,00	€		€
Anschaffungskosten gesamt:	527.205,21	€	351.470,14	€
Verkaufserlös:	4.185.480,77	€	2.790.320,51	€
Spekulationsgewinn:			2.438.850,37	€ = <u>33.559.312,75 S</u>

Der Prüfer führt weiters aus, dass der Bw im Jahr 2000 unbeschränkt steuerpflichtig gewesen sei. Er habe bis Ende Juni 2000 Arbeitslosengeld, das an einen Wohnsitz im EU-Raum gebunden sei, bezogen und sich per 28. Juni 2000 in C abgemeldet. Bis dahin sei er nach eigenen Angaben vom 15. Jänner 2000 bis 5. Feber 2000 und vom 29. April bis 11. Mai 2000 geschäftlich in China gewesen. Ab 1. Juli 2000 habe der Bw einen Vertrag auf ein Jahr mit der XY-Co-Ltd (im Folgenden XY-Ltd) gehabt. Ebenso sei ihm eine Arbeits- und Aufenthaltsgenehmigung in China für ein Jahr erteilt worden. Mit 1. August 2001 habe sich der Bw wieder in C angemeldet. Zwischendurch habe sich der Bw laut Reiseunterlagen vom 5. September bis 23. September 2000 und vom 22. Dezember bis 31. Dezember 2000 in Österreich aufgehalten. Da der gewöhnliche Aufenthalt vor dem Verkauf der Aktien jahrelang in Österreich gewesen sei, knüpfe sich schon allein daran die unbeschränkte Steuerpflicht.

Tz. 2 AfA-Berichtigung:

Der Bw habe im Rahmen seiner Vermietungseinkünfte hinsichtlich einiger Mietobjekte der AfA einen höheren Satz als 1,5 % zu Grunde gelegt. Da kürzere Nutzungsdauern nicht durch Gutachten über den Bauzustand nachgewiesen worden seien, werde die AfA für die betreffenden Objekte mit 1,5 % berechnet:

	AfA lt Erkl.		AfA lt. BP		Differenz
M, Go-Str	13.855,00	2,38%	8.732,14	1,50%	5.122,86

M, Ge-Platz1	31.217,00	3,00%	15.608,50	1,50%	15.608,50
Ö, Y-Gasse	44.963,00	2,50%	26.977,80	1,50%	17.985,20
M, R-Gasse	25.100,00	3,00%	12.550,00	1,50%	12.550,00
M, Ge-Platz2	22.614,00	3,00%	11.307,00	1,50%	11.307,00
M, G-Platz3	20.680,00	3,00%	10.340,00	1,50%	10.340,00
					<u>72.913,56</u>

Das Finanzamt erließ im wiederaufgenommenen Verfahren einen den Feststellungen der Außenprüfung Rechnung tragenden neuen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000. Dabei wurden die Gewinne aus den Aktienverkäufen unter den Einkünften aus Kapitalvermögen erfasst.

2.1. In der dagegen erhobenen Berufung bestreitet der Bw zunächst, im Jahr 2000 unbeschränkt steuerpflichtig gewesen zu sein. Wenn sich die Außenprüfung auf die Reiseunterlagen des Bw beziehe, so könne damit nur dessen Reisepass gemeint sein. Die dortigen Eintragungen würden sich jedoch auf die Zeitpunkte der Ein- und Ausreise in China beziehen und ließen keinen Schluss darauf zu, dass sich der Bw in den betreffenden Zeiträumen in Österreich aufgehalten habe. Wie das vorgelegte Einreisevisum des Staates Oman zeige, hätten die Abwesenheiten in China auf anderen Auslandsaufenthalten beruht. Übersehen werde weiters, dass der Bw seinen Wohnsitz in China nicht nur wegen der erfolgten Anstellung, sondern auch deshalb begründet habe, weil er als Teilhaber und Aktionär bei der XY-Co-Ltd in T engagiert gewesen sei und dort als technischer Experte für den Aufbau zu sorgen gehabt habe. Die Wohnsitzverlegung habe ferner darauf beruht, dass die Ehe des Bw mit seiner damaligen Gattin NN unheilbar zerrüttet gewesen sei und Einigung über die Ehescheidung bestanden habe. Hinsichtlich der Vermögensauseinandersetzung sei zunächst vereinbart gewesen, dass das Haus in C,D-Str, in das Eigentum der NN übergehe. Wie aus deren Erklärung vom 21. April 2005 eindeutig hervorgehe, sei der Bw im Juni 2000 aus der Ehewohnung ausgezogen, habe seinen dortigen Haushalt aufgelöst und sei nach China übersiedelt. Nach der Scheidung habe NN eine Liegenschaft in C gekauft und sei dort im Sommer 2002 eingezogen. Erst ab diesem Zeitpunkt sei dem Bw das Haus D-Str zur Verfügung gestanden.

Der Wegzug des Bw nach China sei ein unbedingter und unbefristeter, eine Rückkehr nach Österreich nicht geplant gewesen. Er habe in T mit seiner jetzigen Gattin, Fr. MN, den ordentlichen Wohnsitz und eine Lebensgemeinschaft begründet, auch seine sämtlichen Fahrnisse in die dortige Wohnung verbracht. Arbeits- und Aufenthaltsbewilligung würden von den chinesischen Behörden immer auf ein Jahr befristet, weshalb aus dieser kein Rückschluss auf den Wohnsitz gezogen werden könne. Beantragt werde, Fr. MN zum Beweis dafür, dass der Bw bereits im Jahr 2000 einen ausschließlichen Wohnsitz in China begründet habe und dort auch sein gewöhnlicher Aufenthalt gewesen sei, zu laden.

Das Eingehen einer Ehe mit einer Chinesin sowie das starke finanzielle Engagement des Bw ließen klar zu Tage treten, dass Lebensinteresse und Lebensmittelpunkt in China gelegen

wären. Auf Grund der bereits herrschenden Einigung über die Ehescheidung hätte er nicht mehr ins Haus D-Str zurückkehren können. Dass der Bw das Haus nicht verkauft oder vermietet habe, sei durch § 97 ABGB, der dem verfassungsberechtigten Ehegatten die Vorsorge dafür auferlege, dass der andere Ehegatte die Wohnversorgung nicht verliere, leicht erklärt. Mangels Verfügungsgewalt über die Räumlichkeiten im Haus D-Str habe kein Wohnsitz in Österreich bestanden. Aus den Eintragungen im Reisepass ergebe sich außerdem, dass der Bw im Jahr 2000 mehr als 180 Tage im Ausland gewohnt habe. Der Aktienverkauf habe am 30. Juni 2000 stattgefunden und sei der Bw zu diesem Zeitpunkt unbestrittenermaßen nicht mehr in Österreich gewesen.

Nach Österreich sei der Bw nur deshalb zurückgekehrt, weil es, für den Bw vollkommen unerwartet und seinem Lebensplan widersprechend, zu - nicht nur die Tätigkeit im Bereich des Dienstverhältnisses, sondern auch die Anteilsinhaberschaft betreffenden - Differenzen mit der XY-Ltd im geschäftlichen Bereich gekommen sei.

Da der Bw in den Jahren 2000 und 2001 in Österreich über keinen Wohnsitz und keinen gewöhnlichen Aufenthalt verfügt habe und somit nur beschränkt steuerpflichtig gewesen sei, müsse eine Besteuerung gemäß § 30 EStG unterbleiben.

Die erwähnte Erklärung der NN hat folgenden Inhalt:

„Hiermit erkläre ich, Frau NN, dass mein vormaliger Gatte, Herr RN, im Juni 2000 aus unserer Ehescheidung im Haus D-Str, 1234C, ausgezogen und aus beruflichen Gründen nach China übersiedelt ist. Wie lange er dort bleiben würde, war zu diesem Zeitpunkt für mich nicht klar. Da sich im Jahre 2001 bereits abzeichnete, dass unsere Ehe unheilbar zerrüttet war und Scheidungsgespräche geführt wurden, entschloss ich mich dann aus diesen, aber auch aus praktischen Gründen, die bisherige Ehescheidung am D-Str zu verlassen und kaufte im Oktober 2001 die Liegenschaft S-Str in 1234C. In diese bin ich dann mit meinen Töchtern nach der Scheidung von meinem Mann im Sommer 2002 eingezogen. Ab diesem Zeitpunkt stand das Haus D-Str, 1234C, meinem Gatten wieder uneingeschränkt zur Verfügung.“

2.2. Davon abgesehen sei der Spekulationstatbestand nicht verwirklicht. Das im Aktiengesetz vorgesehene Bezugsrecht sei Ausfluss der ursprünglichen Kapitalanlage bzw. des Erwerbs der Altaktien. Die Zuteilung von Neuaktien im Zuge einer Kapitalerhöhung durch den Bezugsberechtigten – ein Vorgang, der nach herrschender Lehre entgeltsfremder Natur sei – stelle daher keinen Erwerbsvorgang dar, weshalb keine Anschaffung im Sinne des § 30 Abs. 1 Z 1 EStG vorliege. Die neuen Anteile stellten zusammen mit den alten Aktien nur eine geänderte Aufgliederung der im Übrigen vermögensmäßig gleich gebliebenen Beteiligung dar. Für den Beginn der Jahresfrist sei daher, wie bei einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln, auf den Erwerb der Altaktien abzustellen. Voraussetzung sei lediglich, dass das bisherige Beteiligungsausmaß unverändert bleibe. Auch eine verfassungskonforme Interpretation gebiete eine Gleichbehandlung mit einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln, da es nicht darauf ankommen könne, auf welche Art und Weise das Kapital zur Kapitalerhöhung beschafft werde.

Außerdem werde übersehen, dass das Bezugsrecht einen eigenen wirtschaftlichen Wert darstelle und Zahlungen für Bezugsrechte nicht als Preis für die Neuaktien angesehen werden könnten. Die neuen Aktien seien daher unentgeltlich zugeteilt worden, weshalb die Feststellung, der Bw habe neuen Aktien um 1,00 € erwerben können, unrichtig sei. Die Ausübung des Bezugsrechts stelle keinen rechtsgeschäftlichen Vorgang dar, es stünde kein Veräußerer einem Erwerber gegenüber.

Eine Ungleichbehandlung bestehe auch insofern, als eine Kapitalerhöhung auch durch Anhebung der Nominale der Altaktien erfolgen könne, was aber nicht zu einer Spekulationsbesteuerung führe.

Festzuhalten sei weiters, dass nach dem Gesetzeszweck des § 30 EStG die Wertsteigerung von Wertpapieren während der Behaltezeit besteuert werden solle. Es sei jedenfalls der Wert der neuen Aktien im Zeitpunkt des Zugangs an den Bw mit dem beim Börsengang erzielten Preis, ersichtlich aus dem Börsengangprospekt (95,00 CHF), anzusetzen.

2.3. Zu der Vorgangsweise der Außenprüfung, die spekulationsverfangenen Anteile im Wege einer Verhältnisrechnung zu ermitteln, bringt der Bw unter Hinweis auf verschiedene Literaturstellen vor, dass der Steuerpflichtige auch im Falle einer Sammelverwahrung und der nicht möglichen Identifizierung der einzelnen Wertpapiere das Wahlrecht habe, welche Anteile er verkaufen wolle. Das bedeute, dass der Bw vom gesamten Verkauf die 36.500 Altaktien außerhalb der Spekulationsfrist und nur den verbleibenden Teil innerhalb der Spekulationsfrist verkauft habe.

Dabei sei weiters zu beachten, dass der Bw mit Schreiben vom 18. Jänner 2005 und unter Vorlage einer Bestätigung der B-Bank bewiesen habe, dass 10.000 Aktien, die sich später nachweislich noch in seinem Besitz befunden hätten, durch Eigenzeichnung wieder aus dem Verkauf genommen worden wären. Er habe am 20. Juni 2000 darauf hingewiesen, dass die von ihm insgesamt gehaltenen Aktien ohne seine Zustimmung bis auf einen Restbestand von 37.000 Stück abverkauft werden sollten, und daher die Anweisung erteilt, nur bis auf 50.000 Stück abzuverkaufen. Dies habe dazu geführt, dass dem Bw zum 30. Juni wiederum 10.000 Stück aus der Aktienemission zugeteilt worden seien, weshalb insofern kein Verkauf an eine andere Person stattgefunden habe.

Damit seien, sofern überhaupt eine Steuerpflicht vorliege, lediglich 26.000 Stück als innerhalb der Spekulationsfrist verkauft anzusehen. Dies unter Beachtung des Grundsatzes, dass hinsichtlich der Anschaffungskosten ein Mischpreis zu bilden wäre.

2.4. Der Kürzung der AfA hält der Bw entgegen, dass er sehr wohl Gutachten aus dem jeweiligen Versteigerungsverfahren vorgelegt habe, aus denen sich eindeutig die über die Maßen erfolgte Abnützung der Objekte ergebe. Die Gutachten würden eingehend auf den

Bauzustand der jeweiligen Objekte eingehen und klar darlegen, dass der vom Bw in Ansatz gebrachte AfA-Satz gerechtfertigt sei.

3. Der Prüfer wies in seiner Stellungnahme darauf hin, dass die Tätigkeit des Bw in China am 1. Juli 2000 begonnen habe, die Aktien aber bereits vorher verkauft worden seien. Die Zeichnungsfrist für die Aktien sei vom 19. bis zum 23. Juni 2000 gelaufen. Für einen Teil des Aktienverkaufes habe es bereits am 26. Juni 2000 eine Abrechnung gegeben. Im Zeitpunkt des Aktienverkaufs sei der Bw daher jedenfalls noch unbeschränkt steuerpflichtig gewesen.

4. Der Bw hält dem in seiner Gegenäußerung entgegen, dass die Bestätigung der geschiedenen Gattin, der Bw sei im Juni aus der Ehwohnung ausgezogen, sowie die Abmeldung nicht so interpretiert werden dürften, dass der Bw erst am 28. Juni 2000 seinen Wohnsitz in Österreich aufgegeben hätte. Im Zuge der Außenprüfung habe der Bw dargestellt, dass er bereits im Jahr 1999 nach China gereist sei und dort seine Übersiedlung vorbereitet und auch durchgeführt habe. Bereits im Jänner 2000 sei eine Einigung erzielt und die Anstellungsurkunde am 10. Mai 2000 in Peking unterfertigt worden. Der Bw habe nach seiner Darlegung vom 4. März 2004 seinen Wohnsitz im Inland bereits im Jahr 1999 aufgelöst, sodass zum Zeitpunkt des Beginnes der Zeichnungsfrist der Aktien kein inländischer Wohnsitz mehr vorgelegen habe. Außerdem sei nicht die Auflegung der Aktien zur Zeichnung für die Beurteilung des Verkaufszeitpunktes maßgeblich, sondern der Tag der Börsennotierung. Weiters sei der Zeitpunkt der Gewinnerzielung nach dem Zuflussprinzip zu betrachten. Die Abgabenbehörde hätte daher diesbezüglich detaillierte Erhebungen pflegen müssen.

Dem Standpunkt der Außenprüfung, dass der Bw jedenfalls bis Ende Juni 2000 seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich gehabt habe, seien die Investitionen in China entgegenzuhalten. Auch persönliche Lebensinteressen, insbesondere private Beziehungen, aufrechte Ehe etc., hätten im Jahr 2000 nicht mehr bestanden.

5. Der unabhängige Finanzsenat übermittelte dem Bw am 6. Mai 2008 einen Vorhalt, zu dem der Bw mit Schreiben vom 5. und 30. Juni 2008 Stellung nahm:

- Zum Ersuchen, einen Nachweis (z.B. Rechnung einer Spedition) über den Transport der Fahrnisse und persönlichen Habe vom Haus C,D-Str, nach T vorzulegen, führte der Bw aus, er habe bereits aufgezeigt, dass die Wohnsitzverlegung nach China bereits im Jahr 1999 erfolgt sei. Die eheliche Beziehung mit NN sei zu diesem Zeitpunkt praktisch beendet gewesen, sodass der Bw die im Jahr 1999 unternommenen Reisen nach China dazu benützt habe, seine persönlichen, nicht dem Aufteilungsverfahren nach §§ 81 ff Ehegesetz unterliegenden Fahrnisse wie Bücher, Dokumente, Kleidung, Teppiche und Wertgegenstände dorthin zu transferieren. Mobiliar mitzunehmen wäre untunlich gewesen. Auch hätte der verbleibende Ehegatte Anspruch darauf, dass ihm der Hausrat verbleibe. Die Transferierung

sei sukzessive als Fluggepäck erfolgt. Eine Spedition sei daher nicht in Anspruch genommen worden.

- Zu dem in Kopie beigelegten Scheidungsvergleich vom 21. Juni 2002 bemerkte der Bw, dass sich Fr. NN verpflichtet habe, die Ehewohnung D-Str bis längsten 30. Juni 2002 zu räumen, woraus sich ergebe, dass der Bw jedenfalls bis 30. Juni 2002 keinen Wohnsitz im Haus D-Str hätte haben können. Auf Grund des Umstandes, dass einer der in Trennung lebenden Ehegatten die Wohnung bis zu einem bestimmten Zeitpunkt benötige, sei klar, dass der andere Teil daran gehindert sei, diesbezüglich Besitz oder Innehabungsrechte auszuüben oder dort nach seinem freien Willen Wohnung zu nehmen.

- Die Eheschließung mit Fr. MN sei am 10. November 2002 erfolgt. Eine frühere Eheschließung sei deshalb nicht möglich gewesen, weil zuvor mit NN eine Einigung über die Durchführung der Scheidung zu erzielen gewesen wäre. Der rasche Ehelichungszeitpunkt nach der Scheidung lege klar, dass schon weit zuvor eine aufrechte Lebensgemeinschaft bestanden habe.

- Bezüglich des bei den Vermietungseinkünften anzuwendenden AfA-Satzes legte der Bw Gutachten für die Gebäude M, Ge-Platz, M, Go-Str, M, R-Gasse, Ö, Y-Gasse, und I, EU-Str, vor.

- Weiters übermittelte der Bw einen mit 8. Juni 2000 datierten Zeichnungsschein betreffend Zeichnung von 13.000 Stück Aktien der AB-AG. Durch das Datum 8. Juni 2000 sei klargestellt, dass von den insgesamt emittierten Aktien die letzten Endes zugeteilten 10.000 Stück schon von vornherein wieder aus der Aktienemission herausgenommen worden seien, der Bw daher nicht 72.500, sondern nur 62.500 Stück verkauft habe.

6. Am 10. Juni 2008 machte Fr. NN als Zeugin vor dem unabhängigen Finanzsenat folgende Angaben:

Sie habe bis zum Zeitpunkt der Scheidung mit ihren Kindern im Haus D-Str gelebt und sei danach mit den Kindern in die neue Wohnung übersiedelt. Es sei möglich, dass sich der Bw nach seiner Abmeldung vom D-Str wieder angemeldet habe. Der Bw sei beruflich immer sehr viel unterwegs gewesen, auch im Ausland. Er sei aber immer in das Haus D-Str zurückgekehrt und habe dieses für seine Wohnzwecke benutzt. Hauptsächlich hätten das Haus sie und die Kinder benutzt. Oft sei der Bw nur für eine Nacht gekommen und wieder abgereist. Die Erklärung, die sie am 21. April 2005 abgegeben habe, stimme inhaltlich. Als der Bw im Jahr 2000 seine Beschäftigung in China aufgenommen habe, habe er ihr dezidiert gesagt, für immer in China bleiben, dort heiraten und leben zu wollen. Auch nach seiner Tätigkeitsaufnahme in China habe sich der Bw fallweise im Haus D-Str aufgehalten. Er sei dabei maximal ein bis zwei Tage geblieben und dann wieder abgereist. Rückblickend betrachtet sei sie zwar verheiratet, aber allein erziehend gewesen. Anlässlich seiner Übersiedlung nach China habe der Bw seine persönlichen Sachen wie Bekleidung, Computer, Bilder, Bücher und für den Beruf notwendige Unterlagen mitgenommen. Zurückgebliebenen seien, soweit sie sich erinnern könne, persönliche Kleidungsstücke. Anlässlich der Tätigkeitsaufnahme des Bw in China im Juni 2000 habe es keine Vereinbarung über eine Vermögensauseinandersetzung des Haus D-Str betreffend gegeben, d.h. es habe keine Vereinbarung gegeben, dass das Haus in ihr Eigentum übergehen solle. Aus damaliger Sicht sei das auch nicht notwendig gewesen, weil sie sowieso vom fortbestehenden Wohnrecht ausgegangen sei. Das Haus sei im Eigentum des Bw gestanden und stehe weiterhin in

dessen Eigentum. Erst anlässlich der Scheidung sei vereinbart worden, dass sie und die Kinder das Haus verlassen müssten. Der Bw habe auch nach seiner Übersiedlung nach China Post (z.B. von seiner Bank) an die Adresse D-Str bekommen. Sie habe die Post in einer Schachtel gesammelt und der Bw habe sie bei seinen Aufenthalten in der Wohnung D-Str an sich genommen. Der Mittelpunkt sei für den Bw in dieser Zeit sicher China gewesen. Für ihn sei im Juni 2000 klar gewesen, dass er in China heiraten und dort leben werde.

7. In seiner zu dieser Zeugenaussage ergangenen Stellungnahme vom 10. Juli 2008 hielt der Bw fest, dass sich aus der Aussage ergebe, dass das Haus D-Str bereits im Jahr 2000 ausschließlich von seiner geschiedenen Gattin und seinen Kindern bewohnt worden sei. Wenn die Zeugin darstelle, dass der Bw einige Male im Zuge von Geschäftsreisen eine Nacht im Haus D-Str geblieben sei, so sei dies ausschließlich von der Gestattung der Zeugin abhängig gewesen. Der im Sinne des § 97 ABGB wohnversorgte Ehegatte sei sogar berechtigt, im Falle von Streitigkeiten bzw. physischen oder psychischen Insultationen die Wegweisung des anderen Ehegatten zu veranlassen. Somit sei klargestellt, dass der Bw im Jahr 2000 keinerlei rechtliche oder faktische Möglichkeit gehabt habe, das Haus D-Str nach seinem Willen uneingeschränkt zu nutzen und zu benutzen. Die Besuche hätten auch zur Abklärung von Scheidungsmodalitäten gedient. Die zurückgelassenen Kleidungsstücke seien lediglich ausrangierte, wertlose und abgetragene, zu entsorgende Stücke gewesen. Der Zeugin sei das Wohnrecht im Haus zugekommen, somit habe sie die rechtliche und faktische Verfügungsgewalt über das Haus D-Str gehabt, wozu auch der Rechtsanspruch nach §§ 81 ff Ehegesetz über die Übertragung ins Eigentum im Rahmen des Aufteilungsverfahrens getreten sei. Der die Kinder versorgende und an der Zerrüttung schuldlose Ehegatte habe das Wahlrecht bezüglich eines Verbleibs in der Ehewohnung. Auf Grund dieses Rechtsanspruchs habe es auch keiner ausdrücklichen Vereinbarung bedurft. In einem Gespräch zwischen den seinerzeitigen Ehepartnern sei aber sehr wohl diskutiert und vom Bw akzeptiert gewesen, dass die Zeugin in der Wohnung verbleibe und diese in ihr Eigentum übergehe. Dieser Anspruch und Wunsch habe sich erst geändert, als die Zeugin ihr derzeit bewohntes Haus erworben habe. Da ein Nachsendeauftrag nach China faktisch undurchführbar sei, seien einzelne nicht direkt von der Wohnsitzverlegung informierte Stellen weiter von einer Zustellbarkeit der Post im Haus D-Str ausgegangen. So sei es auch erklärlich, dass offensichtlich Werbestücke und sonstige belanglose Poststücke noch dort zugestellt worden seien, was jedoch nicht geeignet sei, einen inländischen Wohnsitz zu begründen.

8. In der am 22. Oktober 2009 durchgeführten Berufungsverhandlung brachte der Bw vor, dass er von 1988 bis Ende 1999 bei der Fa. PP gearbeitet habe. Dabei sei 1996, 1997 die Idee geboren worden, in China eine Autofabrik zu errichten. Er habe deshalb seit diesem Zeitraum regelmäßig Geschäftsreisen nach China unternommen. Es sei auch angedacht worden, dass seine damalige Gattin mit nach China gehe und dort in einem Gymnasium unterrichte. Anfang 1999 habe er in China seine jetzige Frau kennen gelernt. Da seine

damalige Gattin nicht nach China habe übersiedeln wollen, habe er beschlossen, dies ohne sie zu tun. Die Aufteilung des Vermögens habe er so vornehmen wollen, dass das Reihenhaus in C seiner damaligen Gattin verbleibe und er Bargeld erhalte. Anlässlich seines Aufenthalts in China habe er Kontakte zur XY-Ltd hergestellt. Die Aufnahme der Tätigkeit für diese Firma sei im April, Mai 2000 finalisiert worden. Bis Ende 1999 habe er über eine möblierte Dienstwohnung der PP verfügt. Er sei während seiner Tätigkeit für die PP zwischen Österreich und China gependelt, habe jeweils ca. 6 Wochen in Österreich und 2 Monate in China zugebracht. Anlässlich der Beendigung des Dienstverhältnisses zur PP habe er seine persönlichen Sachen aus der Dienstwohnung in die Wohnung seiner jetzigen Gattin gebracht (Bekleidung, Fachbücher, Computer etc.). Seit Juli 2000 sei ihm dann eine möblierte Dienstwohnung der XY-Ltd zur Verfügung gestanden. Die Zerrüttung der Ehe mit seiner damaligen Gattin habe sich mit Aufnahme seiner Tätigkeit in China 1996, 1997 manifestiert, weil diese nicht nach China habe mitkommen wollen.

Ab seiner Übersiedlung nach China Ende Juni 2000 habe er im Haus C nichts verloren gehabt und auch über keine Schlüssel mehr verfügt.

Zur Aussage seiner geschiedenen Gattin, er habe sich während seiner Tätigkeit für die XY-Ltd auch im Haus in C aufgehalten, gebe er an, dass er anlässlich einer Dienstreise nach Zürich zu seiner Frau gefahren sei, um Scheidungsmodalitäten zu besprechen. Er habe an sich am gleichen Tag weiterreisen wollen, seine Frau habe ihm aber angeboten, in einem ausgebauten Dachbodenzimmer zu nächtigen, was er dann auch getan habe.

Ab 1996, 1997 habe sich für ihn gemeinsam mit dem Fortschreiten der Errichtung des Autowerks auch der Entschluss entwickelt, endgültig in China zu bleiben. Der Betrieb eines fertigen Autowerks ohne dort ständig vor Ort zu sein, wäre nicht möglich gewesen. Die Zerrüttung seiner eigenen Ehe und das Kennenlernen einer neuen Lebenspartnerin in China habe im Zusammenhang mit der geschilderten Tätigkeit seinen Entschluss, in China zu bleiben, finalisiert.

In den Jahren 1996, 1997 bis Ende 1999 habe er noch einen Schlüssel für das Haus in C gehabt und dort auch fallweise gewohnt. Wenn er in dieser Zeit zu Hause gewesen sei, habe seine Frau im Gästezimmer geschlafen.

Der Vertreter des Bw verwies darauf, dass auf Grund des § 97 ABGB der Bw über die Wohnung nicht mehr frei habe verfügen können, sondern vom guten Willen seiner damaligen Gattin abhängig gewesen sei.

Der Vertreter des Finanzamtes hielt dem entgegen, dass nicht in Abrede gestellt worden sei, dass der Bw in China tätig gewesen sei und sich dort auch aufgehalten habe. Der Bw sei jedenfalls über das Haus in C Verfügungsberechtigt gewesen.

Zu den strittigen Einkünften aus Spekulationsgeschäft hielt der Vertreter des Bw ausdrücklich fest, dass bei einer verfassungskonformen Auslegung im Sinne des § 30 Abs. 6 EStG

(Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln) klargestellt sei, dass auch bei einer verhältnismäßigen Zuteilung neuer Aktien im Zuge einer effektiven Kapitalerhöhung kein Anschaffungsvorgang vorliege.

Hinsichtlich der AfA-Sätze verwies der Vertreter des Bw darauf, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht spezielle Gutachten zum Nachweis einer herabgesetzten Nutzungsdauer eines Gebäudes erforderlich seien, sondern sachverständig nachgewiesene Umstände ausreichen würden, um eine kürzere Nutzungsdauer und damit eine höhere AfA ansetzen zu können. Sämtliche vorgelegten Gutachten würden die bereits zurückgelegte Lebensdauer der Gebäude ausweisen, teilweise auch die zu erwartende Restnutzungsdauer, sodass der Ansatz einer höheren AfA jedenfalls gerechtfertigt sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.1. Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht erstreckt sich auf sämtliche Einkünfte.

Gemäß § 26 Abs. 1 BAO hat jemand einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er diese Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Unter dem „Innehaben“ einer Wohnung ist die rechtliche und tatsächliche Möglichkeit, über diese Wohnung zu verfügen, insbesondere sie für den Wohnbedarf jederzeit benützen zu können, zu verstehen; die ununterbrochene tatsächliche Benützung ist dabei nicht erforderlich (VwGH 3.7.2003, 99/15/0104). Das „Innehaben“ muss unter Umständen erfolgen, die darauf schließen lassen, dass der Steuerpflichtige die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Maßgebend sind dabei jeweils die tatsächlichen Verhältnisse, entscheidend ist die tatsächliche Verfügungsmacht (vgl. VwGH 24.1.1996, 95/13/0150).

Bei aufrechter Ehe kann in der Regel davon ausgegangen werden, dass die Ehegatten einen gemeinsamen Wohnsitz dort haben, wo die Familie wohnt (vgl. Doralt, EStG9, § 1 Tz 14; Hofstätter/Reichel, Tz 7 zu § 1 EStG 1988).

Eine polizeiliche Meldung oder das Unterlassen derselben ist für die Frage des Wohnsitzes nicht entscheidend (VwGH 3.7.2003, 99/15/0104).

Das Haus in C, D-Str stand (bzw. steht weiterhin) im Eigentum des Bw. So war der Bw auch während seiner Tätigkeit in China, zwischen Ende Juni 2000 und Anfang Juli 2001, Eigentümer dieses Hauses. Fest steht weiters, dass die Ehe des Bw mit NN im Juni 2002 geschieden wurde und diese sich im Rahmen des dabei geschlossene Vergleichs verpflichtet hat, das Haus zu räumen.

Dass der aus dem Eigentumsrecht des Bw resultierenden rechtlichen Möglichkeit, das Haus, namentlich in dem in Rede stehenden Zeitraum, für seine Wohnzwecke zu benützen, tatsächliche Umstände entgegengestanden wären, ist demgegenüber eine unbelegte Behauptung des Bw. So gibt es keinen Nachweis für die in der Berufung für den Mangel an Verfügungsmöglichkeit ins Treffen geführte Vermögensauseinandersetzung, die den Übergang des Eigentums am Haus D-Str auf die geschiedene Gattin festgelegt und dem Bw einen weiteren Zutritt zum Haus verwehrt hätte. Dafür, dass die Gattin des Bw diesen daran hätte hindern können, das Haus nicht nur aus seiner Eigentümerstellung heraus, sondern auch auf Grund der Tatsache der aufrechten Ehe weiterhin für seine Wohnzwecke zu benützen, fehlt jeglicher nachvollziehbare Beleg. Wenn der Bw in der Vorhaltsbeantwortung vom 10. Juli 2008 auf den nach §§ 81 ff Ehegesetz bestehenden Rechtsanspruch eines an der Zerrüttung der Ehe unschuldigen Ehepartners auf einen Verbleib in der Ehewohnung verweist, so spricht er damit nur einen theoretischen Sachverhalt an. Dass ein solcher Rechtsanspruch im Jahr 2000 von der damaligen Gattin des Bw tatsächlich geltend gemacht und durchgesetzt worden wäre, hat er jedenfalls nicht dargetan. Dazu kommt, dass die geschiedene Gattin bei ihrer Zeugenbefragung vom 10. Juni 2008 Gegenteiliges erklärt hat, dass nämlich eine Vermögensauseinandersetzung betreffend das Haus D-Str erst anlässlich der Scheidung im Jahr 2002 stattgefunden habe, davor habe es eine Vereinbarung, die den Übergang des Eigentums am Haus auf sie vorgesehen hätte, nicht gegeben. Wenn der Bw in der Vorhaltsbeantwortung vom 10. Juli 2008 vorbringt, dass sich „Anspruch und Wunsch“ der geschiedenen Gattin auf die Wohnung erst geändert hätten, als diese ihr derzeit bewohntes Haus erworben habe, so widerspricht dies nicht nur der zuvor genannten, anlässlich der Zeugenbefragung gemachten Aussage der geschiedenen Gattin, sondern auch deren - vom Bw selbst vorgelegten - Erklärung vom 21. April 2005, sie habe wegen der sich im Jahr 2001 abzeichnenden unheilbaren Zerrüttung und der geführten Scheidungsgespräche den Entschluss gefasst, die Ehewohnung zu verlassen und eine Liegenschaft zu kaufen. Dass die geschiedene Gattin im Jahr 2000 von ihrem fortbestehenden Wohnrecht ausgegangen ist, liegt auf der Hand, ergab sich ein solches ja, ebenso wie für den Bw, auf Grund eherechtlicher Bestimmungen (§ 90 Abs. 1 ABGB) aus der aufrechten Ehe.

Der Bw hat ferner, laut Aussage der NN, während seiner Auslandstätigkeit für die XY-Ltd das Haus D-Str tatsächlich (zumindest) fallweise bewohnt. Dass dies, wie in der Berufungsverhandlung vorgebracht, bloß einmalig gewesen wäre, lässt sich dieser Aussage nicht entnehmen. Auch hat der Bw in der Vorhaltsbeantwortung vom 10. Juli 2008 selbst zugiebt, einige Male im Zuge von Geschäftsreisen im Haus geblieben zu sein. Dass sie dem Bw eine Nächtigung im ausgebauten Dachbodenzimmer angeboten hätte, bzw. der Aufenthalt im Haus von ihrer Zustimmung abhängig gewesen wäre, ergibt sich aus der Aussage der NN ebenfalls nicht. Es ist zudem durch nichts dokumentiert, dass der Aufenthalt im Haus D-Str für den Bw in der Zeit seiner Tätigkeit für die XY-Ltd einer ausdrücklichen

Gestattung durch NN bedurft hätte. Mit seinem Hinweis auf das Recht des wohnversorgten Ehegatten, im Fall von Streitigkeiten oder Insultationen die Wegweisung des anderen Ehegatten zu veranlassen, zeigt der Bw nicht auf, dass sich ein solcher Sachverhalt konkret zugetragen hätte. Dass tatsächlich eine Wegweisung des Bw stattgefunden hätte, bzw. dem Bw durch eine einstweilige Verfügung gemäß § 382e EO das Betreten der Wohnung untersagt worden wäre, wurde in keiner Weise dargetan. Damit ist nicht ersichtlich, auf Grund welchen Titels die geschiedene Gattin dem Bw den Zutritt zur Wohnung hätte verwehren können, bzw. warum der Bw – wie in der Berufungsverhandlung erstmals behauptet – über keine Wohnungsschlüssel mehr hätte verfügen dürfen.

NN hat am 21. April 2005 erklärt, die unheilbare Zerrüttung der Ehe habe sich im Jahr 2001 herausgestellt; in Bezug auf diesen Zeitpunkt bzw. Zeitraum spricht sie von der „bisherigen“ Ehwohnung und davon, dass sie sich „dann“ entschlossen habe, diese zu verlassen. Mit dieser Erklärung ist die Behauptung des Bw, er habe seit Juli 2000 in der Wohnung nichts mehr verloren gehabt, bzw. zu diesem Zeitpunkt die Ehwohnung verlassen, nicht vereinbar. Aus der Erklärung der geschiedenen Gattin geht vielmehr eindeutig hervor, dass sie es war, die die „bisherige“ Ehwohnung verlassen hat.

Wenn der Bw in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 10. Juli 2008 weiter vorbringt, er habe keine rechtliche oder faktische Möglichkeit gehabt, das Haus D-Str uneingeschränkt zu nutzen, so mag das schon zutreffen haben; an einer „uneingeschränkten“ Nutzung des Hauses war er auf Grund der Tatsache, dass er auf das Wohnbedürfnis seiner Familie Rücksicht zu nehmen hatte, natürlich gehindert. Dieser Mangel an uneingeschränkter Nutzungsmöglichkeit stand aber der Möglichkeit des Bw, das Haus für seine Wohnzwecke zu benutzen, nicht entgegen.

Da nicht dokumentiert ist, dass der Bw durch gerichtliche Verfügung aus dem Haus D-Str weggewiesen und ihm daher die Wohnmöglichkeit im Haus nur auf Grund einer jeweiligen Willensentscheidung seiner geschiedenen Gattin zur Verfügung gestellt worden wäre, ist auch nicht ersichtlich, dass nach Beendigung der Tätigkeit für die XY-Ltd ein Wiederbeziehen des Hauses durch den Bw im Sinne des in der Berufung zitierten Erkenntnisses VwGH 24.1.1996, 95/13/0150 vorgelegen hätte.

Der Darstellung durch seine geschiedene Gattin widerspricht auch die Behauptung des Bw, anlässlich seiner Tätigkeitsaufnahme in China im Jahr 2000 habe bereits Einigung über die Ehescheidung geherrscht. Auch dieser Behauptung stehen die in der Erklärung der NN vom 21. April 2005 enthaltenen Angaben zum Zeitpunkt der unheilbaren Zerrüttung der Ehe und der Führung von Scheidungsgesprächen entgegen.

Dass der Bw, als er seine Tätigkeit für die XY-Ltd aufgenommen hat, in China einen weiteren Wohnsitz begründet hat und polizeilich gemeldet war, steht der Annahme eines inländischen

Wohnsitzes nicht entgegen, weil ein Mensch gleichzeitig mehrere Wohnsitze haben kann; ebenso schließt eine berufliche Tätigkeit im Ausland einen Wohnsitz im Inland nicht aus (VwGH 3.7.2003, 99/15/0104).

Abgesehen davon, dass es auf die subjektive Absicht hinsichtlich des Beibehaltens oder Benutzens einer Wohnung nicht ankommt (vgl. Stoll, BAO, 335), ist es auch nicht glaubwürdig, dass der Bw überhaupt die Absicht hatte, aus Anlass seiner Auslandstätigkeit seinen inländischen Wohnsitz aufzugeben.

Der im Mai 2000 mit der XY-Ltd abgeschlossene Vertrag (Bl. 79 Arbeitsbogen) hatte nämlich gemäß dessen Artikel 1 nur eine Laufzeit von einem Jahr, von 1. Juli 2000 bis 30. Juni 2001. Zu einer Fortsetzung für die folgende Produktionsperiode konnte es gemäß Artikel 23 des Vertrages nur kommen, wenn beide Parteien eine solche innerhalb von 15 Tagen vor Vertragsablauf ausdrücklich wünschten. Die Wohnung, die der Bw in China bezogen und in die er seine „gesamten Fahrnisse“ (z.B. Schreiben des Bw vom 4. März 2003; Bl. 70 Arbeitsbogen) verbracht hat, war eine Dienstwohnung (Artikel 4 des Vertrages sah als Teil der Arbeitsbedingungen eine voll eingerichtete Wohnung für den Bw vor). Dass die Beendigung des Dienstverhältnisses zur XY-Ltd für den Bw überraschend gekommen wäre und nicht seinem Lebensplan entsprochen hätte, ist auf Grund der nach den Vertragsbestimmungen absehbaren Dauer der Beschäftigung bzw. der Ungewissheit über eine – zudem nur für die folgende Produktionsperiode - mögliche Vertragsverlängerung nicht nachzuvollziehen. Auch wenn es zutreffen mag, dass in China Aufenthalts- und Beschäftigungsbewilligungen immer auf ein Jahr befristet werden, so bestand im Juni 2000, anlässlich der Aufnahme der Beschäftigung, doch Ungewissheit über deren neuerliche Erteilung, zumal auch das Dienstverhältnis auf eben diesen Zeitraum befristet war, so dass es auch insofern nicht glaubwürdig ist, dass die Lebensplanung des Bw auf eine Wohnsitzverlegung nach China bzw. auf Aufgabe seines österreichischen Wohnsitzes gerichtet gewesen wäre. Es ist vielmehr auszuschließen, dass der Bw angesichts der zeitlichen Beschränkung seines beruflichen Engagements in China, zudem angesichts der Tatsache, dass die in China bezogene Wohnung nur eine Dienstwohnung – somit an das aufrechte Dienstverhältnis geknüpft - war, seinen Wohnsitz in Österreich nicht weiter beibehalten wollte.

Der Umstand, dass eine finanzielle Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft eingegangen wird, bietet ebenfalls keinen überzeugenden Grund dafür, seinen Lebensplan umzustellen und seinen inländischen Wohnsitz aufzugeben.

Das in der Berufung weiters vorgebrachte Argument, auch das Eingehen einer Ehe mit einer Chinesin lasse klar zu Tage treten, dass an eine Rückkehr nicht mehr gedacht gewesen sei, vermag ebenfalls nicht zu überzeugen. Der Bw hat seine nunmehrige, aus China stammende Gattin nach seiner Rückkehr nach Österreich geheiratet und ist mit ihr in Österreich geblieben. Das „Eingehen einer Ehe mit einer Chinesin“ kann somit keinen Hinweis darauf geben, dass

der Bw die Absicht gehabt hätte, seinen Wohnsitz im Inland aufzugeben und nach China zu verlegen.

Der Bw hat auch nach seiner Abmeldung weiterhin Post an die Anschrift D-Str bekommen. Entgegen dem Vorbringen des Bw in der Vorhaltsbeantwortung vom 10. Juli 2008 kann es sich dabei nicht nur um belanglose Poststücke gehandelt haben. So ist etwa ein Depotauszug der K-Bank vom 29. Dezember 2000 (Bl. 44 Arbeitsbogen) an die Anschrift D-Str adressiert, ebenso ein Schreiben der B-Bank vom 10. Juli 2000 (Bl. 53/Rückseite Arbeitsbogen). Hätte der Bw tatsächlich die Absicht gehabt, seinen Wohnsitz endgültig ins Ausland zu verlegen, so hätte er es den Banken, zu denen er Konto- bzw. Depotverbindungen unterhält, mitgeteilt. Der Umstand, dass er die Bankverbindungen unter der Anschrift D-Str weiterlaufen ließ, spricht ebenfalls dagegen, dass der Bw die Absicht hatte, seinen Inlandswohnsitz aufzugeben.

Der Bw war weiters zwischen 1999 und Ende 2002, und so auch während seiner Tätigkeit in China, Aufsichtsrat der AB-AG. Dass er auch im Zusammenhang mit dieser Funktion keine Mitteilung von einer Aufgabe seines Inlandswohnsitzes gemacht hat, er vielmehr für den gesamten Zeitraum seiner Funktion im Firmenbuch (FN123456) unter der Anschrift D-Str aufscheint, ist ein weiteres Indiz gegen die behauptete Absicht, diesen Wohnsitz aufzugeben.

Die mangelnde Glaubwürdigkeit der Behauptungen des Bw manifestiert sich schließlich auch in seinem uneinheitlichen Vorbringen. Während er im Betriebsprüfungsverfahren (Schreiben vom 4. März 2004; Bl. 70/Arbeitsbogen) erklärt hat, sich von 15. Jänner bis 5. Feber 2000 und von 29. April bis 11. Mai 2000 zur „Wohnsitzbegründung und Übersiedlung“ in China aufgehalten und die Fahrnisse in die Dienstwohnung verbracht zu haben, und auch in der Berufung noch davon spricht, im Juni 2000 aus der Ehetwohnung ausgezogen zu sein und seinen dortigen Haushalt aufgelöst zu haben, bringt er in der zur Stellungnahme der Betriebsprüfung eingereichten Gegenäußerung und in der Vorhaltsbeantwortung vom 5. Juni 2008 vor, die Wohnsitzauflösung und Übersiedlung bereits im Jahr 1999 durchgeführt, bzw. anlässlich seiner Chinareisen im Jahr 1999 die Fahrnisse nach China transferiert zu haben, um schließlich in der Berufungsverhandlung zu behaupten, seine Fahrnisse hätten sich bereits in der von der PP in den Jahren 1996/1997 bis 1999 zur Verfügung gestellten Dienstwohnung in China befunden, seien von dieser, bei Beendigung des Dienstverhältnisses zur PP, in die Wohnung seiner nunmehrigen Gattin und von dort in seine neue Dienstwohnung verbracht worden.

Weiters ist zu dem erstmals in der Berufungsverhandlung erstatteten Vorbringen, der Zeitpunkt der Wohnsitzverlegung nach China sei noch weiter in die Vergangenheit zu verlagern, auf die für die Jahre 1998 und 1999 eingereichten Abgabenerklärungen zu verweisen. Diese nennen als Wohnsitz des Bw C,D-Str. Im Rahmen seiner Vermietungseinkünfte hat der Bw, sowohl in den Jahren 1998 und 1999, als auch im

Berufungsjahr, Fahrtspesen von C nach M als Werbungskosten geltend gemacht. Anlässlich einer persönlichen Vorsprache beim Finanzamt im Feber 2000 hat der Bw die Notwendigkeit dieser Fahrten damit begründet, dass er Interessenten die Mietobjekte habe zeigen müssen. Abgesehen davon, dass der Bw weder anlässlich dieser Vorsprache beim Finanzamt noch zu einem früheren Zeitpunkt bekundet hat, dass er seinen Wohnsitz in C, u.a. wegen eines in den Jahren 1996 bis 1999 in China betreuten Projekts seines damaligen Dienstgebers, aufgegeben hätte und damit die Wohnsitzangabe in den Abgabenerklärungen unrichtig wäre, spricht der Umstand, dass er von C aus durch seine Vermietungseinkünfte veranlasste Fahrten unternommen hat, ebenfalls eindeutig dafür, dass sein dortiger Wohnsitz unverändert aufrecht war.

Das auf die Jahre 1996 bis 1999 bezogene Berufungsvorbringen vermag daher schon aus diesem Grund die Behauptung des Bw, im Berufungsjahr über keinen Wohnsitz in Österreich verfügt zu haben, nicht zu stützen. Davon abgesehen hat der Bw ohnehin selbst eingeräumt, das Haus auch während seiner für die Fa. PP ausgeübten Chinatätigkeit benutzt zu haben. Dass dies nur fallweise erfolgt wäre, ist angesichts der aus den Abgabenerklärungen ersichtlichen Verhältnisse unglaublich.

Darüber hinaus weist die Tatsache, dass der Bw für die PP ebenso wie für die XY-Ltd nur vorübergehend – von 1996/1997 bis Ende 1999 und von Juli 2000 bis Juni 2001 – in China tätig war und dort jeweils eine vom Dienstgeber zur Verfügung gestellte Dienstwohnung bewohnt hat, und ohne Anstalten zu treffen, seinem angeblichen Wunsch, sein weiteres Leben in China zu verbringen, durch den Erwerb oder die Anmietung einer eigenen Wohnung Ausdruck zu verleihen, darauf hin, dass er nur für die Dauer seiner Tätigkeiten in China bleiben und seinen Wohnsitz in Österreich nicht aufgeben wollte.

Schließlich stellt auch der Umstand, dass der Bw in seiner im September 2001 für das Berufungsjahr eingereichten, von ihm unterfertigten Einkommensteuererklärung selbst C,D-Str, als Wohnanschrift angegeben hat, ein Indiz dafür dar, dass er an dieser Anschrift im Jahr 2000, wie in den Jahren davor und danach, einen inländischen Wohnsitz im Sinne des § 26 Abs. 1 BAO innehatte.

Tatsache ist, dass eine Vermögensauseinandersetzung des Bw mit seiner geschiedenen Gattin erst anlässlich der Scheidung im Jahr 2002 getroffen wurde. Davon, dass dabei eine ursprünglich anders lautende Vereinbarung geändert worden wäre (laut Behauptung des Bw im Schreiben vom 21. Jänner 2005; Bl. 170 Arbeitsbogen), ist im Scheidungsvergleich keine Rede. Dass die geschiedene Gattin sich zur Räumung des Hauses verpflichtet hat, bzw. das Haus dem Bw verblieben ist, spricht, nicht zuletzt im Zusammenhalt mit der Erklärung der NN vom 21. April 2005, die unheilbare Zerrüttung habe sich im Jahr 2001 abgezeichnet und sie habe sich dazu entschlossen, die bisherige Ehwohnung zu verlassen, ebenfalls dagegen,

dass der Bw das Haus und damit seinen inländischen Wohnsitz aufgegeben hat bzw. aufgeben wollte.

Mögen auch eheliche Probleme bereits im Jahr 2000 oder davor bestanden haben, so ergibt sich doch zusammenfassen daraus, dass

- der Bw durchgehend Eigentümer des Hauses C, D-Str war,
- die Ehe bis zum Juni 2002 und so auch im Berufungsjahr aufrecht war,
- erst anlässlich der Scheidung im Juni 2002 eine Vermögensauseinandersetzung in Bezug auf das Haus getroffen wurde, wogegen das Vorliegen einer bereits davor, namentlich bevor der Bw seine Tätigkeit für die XY-Ltd aufgenommen hat, vereinbarten (anderslautenden) Vermögensauseinandersetzung weder dokumentiert ist noch von der geschiedenen Gattin bestätigt wurde,
- es daher nicht ersichtlich ist, was den Bw daran hätte hindern können, das Haus für seine Wohnzwecke zu benützen, insbesondere eine vom Bw angesprochene Wegweisung etwa in Form einer gerichtlichen Verfügung nicht stattgefunden hat,
- der Bw während seiner Auslandstätigkeit das Haus auch tatsächlich für seine Wohnzwecke benützt hat,
- er weder in Bezug auf seine Bankverbindungen noch in Bezug auf seine Aufsichtsratsfunktion eine Wohnsitzverlegung bzw. –aufgabe bekannt gegeben hat,
- es auch nicht glaubwürdig ist, dass der Bw für ein zeitlich befristetes Dienstverhältnis in China seinen Wohnsitz im Inland aufgegeben bzw. seine gesamte Lebensplanung umgestellt hätte,
- es ebenso nicht glaubwürdig ist, dass der Bw seinen Wohnsitz wegen seiner Beziehung zu seiner späteren, aus China stammenden Frau nach China verlegt hätte, zumal diese doch im Gegenteil dem Bw nach Österreich gefolgt ist,
- das Haus D-Str dem Bw auch nach der Scheidung verblieben ist,

ein Gesamtbild, das auf eine Beibehaltung und Benutzung des Hauses D-Str durch den Bw schließen lässt.

Es ist daher davon auszugehen, dass der Bw während des gesamten Berufungsjahres 2000 in Österreich über einen Wohnsitz verfügte und damit unbeschränkt steuerpflichtig war.

1.2. Der Bw hat im Jahr 2000 Aktien der in Österreich ansässigen AB-AG verkauft. Gemäß Artikel 13 Abs. 5 DBA Österreich-China dürfen Gewinne aus der Veräußerung von in Absatz 4 nicht genannten Anteilen (das ist die im konkreten Fall nicht vorliegende Veräußerung von Anteilen an grundstücksverwaltenden Gesellschaften), die eine Beteiligung an einer in einem Vertragsstaat ansässigen Gesellschaft begründen, in diesem Vertragsstaat besteuert werden. Österreich hat damit jedenfalls als Quellenstaat das Besteuerungsrecht an Gewinnen aus dem Verkauf der in Rede stehenden Aktien. Es kann daher dahingestellt bleiben, wo sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bw in der Zeit seiner Tätigkeit in China befunden hat

und in welchem Staat er folglich im Sinne des DBA China-Österreich ansässig war, weshalb es auch nicht notwendig war, die nunmehrige Gattin des Bw zur Wohnsitzbegründung in China und zu seinem dortigen Aufenthalt zu befragen.

2.1. Gemäß § 30 Abs. 1 EStG sind Spekulationsgeschäfte u.a. Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung bei Grundstücken und anderen Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, nicht mehr als zehn Jahre, bei anderen Wirtschaftsgütern, insbesondere bei Wertpapieren im Sinne des § 1 Abs. 1 des Depotgesetzes, bei sonstigen Beteiligungen und Forderungen, nicht mehr als ein Jahr beträgt.

Der Bw sieht den Spekulationstatbestand deshalb als nicht verwirklicht an, weil der Erwerb von neuen Aktien im Zuge der Anfang Juni 2000 durchgeführten Kapitalerhöhung keinen Anschaffungsvorgang im Sinne des § 30 Abs. 1 Z 1 EStG darstelle; das Bezugsrecht sei Ausfluss der Altaktien, der Erwerb im Rahmen einer Kapitalerhöhung erfolge durch einen korporationsrechtlichen Vertrag, der entgeltsfremder Natur sei; für den Beginn des Laufes der einjährigen Spekulationsfrist sei daher der Zeitpunkt des Erwerbs der Altaktien maßgebend.

Da der Bw die Altaktien im April 1999 angeschafft hat, wäre diesem Vorbringen zufolge die Spekulationsfrist bei dem anlässlich des Börseganges im Juni 2000 erfolgten Verkauf auch hinsichtlich der neuen Aktien bereits abgelaufen gewesen.

Unter Anschaffung und Veräußerung im Sinn des § 30 EStG sind in erster Linie schuldrechtliche Rechtsgeschäfte zu verstehen, auf Grund derer Leistung und Gegenleistung erfließen. Die Vereinbarungen müssen grundsätzlich auf die Übertragung des Eigentums an einem Wirtschaftsgut gerichtet sein (Doralt/Kempf, EStG⁷, § 30 Tz 19, 20). Anschaffen bedeutet das entgeltliche Überführen eines Wirtschaftsgutes von einer fremden in die eigene wirtschaftliche Verfügungsmacht (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 6 Tz 50). Die Begriffe „Anschaffung“ und „Veräußerung“ setzen entgeltliche Geschäfte voraus (Hofstätter / Reichel, Einkommensteuer Kommentar, § 30 Tz 16).

Der Bw hat im Zuge der am 8. Juni 2000 durchgeführten Kapitalerhöhung neue Aktien der AB-AG gezeichnet. Er hat damit insofern eine auf die Anschaffung von (weiteren) Gesellschaftsrechten gerichtete Erwerbshandlung vollzogen, als er insgesamt 73.000,00 € hingegeben, bzw., worauf noch näher einzugehen sein wird, außerdem das Bezugsrecht eingesetzt hat, um als Gegenleistung dafür neue Aktien der AB-AG zu erhalten.

Die zivilrechtliche Beurteilung der Rechtsnatur des Zeichnungsvertrages als entgeltsfremd, weil Einlagenerbringung und Gewährung von Aktien nicht im synallagmatischen Austauschverhältnis stehen (Doralt/Nowotny/Kalss, Kommentar zum Aktiengesetz, § 152 Tz 28), kann daran nichts ändern. Inhaltlich verpflichtet sich die Gesellschaft durch den Zeichnungsvertrag jedenfalls, dem Zeichner im Rahmen der Kapitalerhöhung zu

Mitgliedschaftsrechten zu verhelfen und der Zeichner verpflichtet sich, die Bar- oder Sacheinlage ordnungsgemäß zu erbringen (Doralt/Nowotny/Kalss, a.a.O., § 152 Tz 27).

Dem Einwand des Bw, allfällige Zahlungen für Bezugsrechte könnten nicht als Preis für die Neuaktien angesehen werden, bzw. wären die Neuaktien unentgeltlich zugeteilt worden, kann ebenfalls nicht gefolgt werden.

Unter einem Bezugsrecht (§ 153 AktG) versteht man das dem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zustehende Recht, im Falle einer von der Gesellschaft beschlossenen Kapitalerhöhung zu den von der Gesellschaft festgesetzten Bedingungen seinem Anteil am bisherigen Grundkapital entsprechende neue Anteile zu erwerben.

Das Bezugsrecht gehört zu den Mitgliedschaftsrechten des Aktionärs, es ist mit der Anschaffung des (alten) Anteiles als mitangeschafft anzusehen (Doralt/Nowotny/Kalss, a.a.O., § 153 Tz 189), die Anschaffungskosten von Bezugsrechten sind aus den seinerzeitigen Anschaffungskosten des Anteils herauszurechnen (Doralt/Kempf⁷, a.a.O., § 30 Tz 165).

Der anlässlich der Kapitalerhöhung bezahlte Betrag ist daher nicht Entgelt für das Bezugsrecht, das ja schon mit den Altanteilen erworben wurde, sondern sehr wohl für die neuen Aktien.

Dass der Erwerb von Aktien im Rahmen einer effektiven Kapitalerhöhung einen Anschaffungsvorgang darstellt, entspricht auch der herrschenden Literaturmeinung (Doralt/Kempf, EStG⁷, § 30 Tz 36 d „Gesellschaftsrechtliche Vorgänge“; Jakom/Kanduth-Kristen, § 30 Tz 15). Da mit der Ausübung des Bezugsrechts ein Anschaffungsvorgang über die neuen Anteile vorliegt, beginnt die Spekulationsfrist neu zu laufen (Doralt/Novotny/Kalss, a.a.O., § 153 Tz 192).

Für den Beginn des Laufs der Spekulationsfrist ist folglich, im Gegensatz zum Erwerb von Freianteilen im Zuge einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln, der keine Anschaffung darstellt (Jakom/Kanduth-Kristen, § 30 Tz 15), auf den mit 8. Juni 2000 anzunehmenden Erwerb der neuen Aktien an der AB-AG abzustellen. Hinsichtlich dieser Aktien war die Spekulationsfrist anlässlich des noch im selben Monat im Zuge des Börseganges vorgenommenen Verkaufs von Aktien noch nicht abgelaufen.

2.2. Der Bw hat nach der Kapitalerhöhung und vor dem Verkauf über 109.500 Aktien der AB-AG verfügt. Einen Teil dieser Aktien, nämlich 36.500, hat er im April 1999, den Rest im Rahmen der Kapitalerhöhung am 8. Juni 2000 erworben. Ungeachtet der noch zu erörternden Frage, ob der Bw im Juni 2000, anlässlich des Börseganges der AB-AG, 72.500 oder 62.500 Aktien verkauft hat, ist daher zu beurteilen, welche der zu unterschiedlichen Zeitpunkten erworbenen Aktien als verkauft anzusehen sind. Das Finanzamt hat mit der Begründung, es sei mangels physischer Ausgabe nicht nachweisbar, welche Aktien zuerst verkauft worden seien, eine verhältnismäßige Veräußerung alter und neuer Aktien unterstellt, während sich der

Bw im Ergebnis auf das Wahlrecht des Steuerpflichtigen, welche Aktien er verkaufen will, beruft.

Zu bemerken ist zunächst, dass eine Verhältnisrechnung aktuell auch in den Einkommensteuerrichtlinien nicht mehr vertreten wird (vgl. RZ 6627a EStRL, wonach bei eindeutiger Zuordenbarkeit bzw. Dokumentation die vom Steuerpflichtigen vorgenommene Zuordnung maßgeblich ist, ansonsten sind die ältesten Wertpapiere als zuerst verkauft anzusehen). Nach Doralt/Kempf, EStG⁷, § 30 Tz 67, liege der Verhältnisrechnung eine formale Betrachtung zu Grunde, die im Gesetz keine Deckung finde, eine unterschiedliche Lösung für nicht individualisierbare Gesellschaftsanteile sei nicht vertretbar, der Zweck der Besteuerung von Spekulationsgeschäften liege darin, die Anschaffung eines Wirtschaftsgutes und seine Veräußerung innerhalb einer bestimmten Frist zu erfassen, Ausgangspunkt des Spekulationsgeschäfts sei das angeschaffte Wirtschaftsgut, daher könne der veräußerte Anteil dem frühest erworbenen Anteil zugeordnet werden, denn der Veräußerer könne bestimmen, wann welcher Anteil veräußert wird. Nach Kirchmayr (vgl. Knörzer, Veräußerung von sukzessiv angeschafften Aktien, taxlex 2008, 370) hat der Steuerpflichtige auch bei Sammelverwahrung das Wahlrecht, welche Aktien er veräußern möchte, Aktien seien vertretbare Wirtschaftsgüter und im Rechtsverkehr nicht durch individuelle Merkmale, sondern nur durch ihre Anzahl bestimmt, als Spezifizierung der veräußerten Aktien sei daher keine Individualisierung erforderlich, der Hinweis auf den Kaufzeitpunkt der jeweiligen Aktien genüge bereits.

Im vorliegenden Fall ist eindeutig dokumentiert, zu welchen Zeitpunkten, in welcher Anzahl und zu welchen Anschaffungskosten der Bw Aktien der AB-AG angeschafft hat, nämlich 36.500 Aktien im April 1999 zu Anschaffungskosten von 454.205,21 € und 73.000 Aktien Anfang Juni 2000 zu einem Ausgabepreis von 73.000,00 €. Diese Merkmale reichen aus, um die veräußerten Aktien zu spezifizieren.

Was nun die Ausübung des Wahlrechts betrifft, so kann dem Steuerpflichtigen nicht das wirtschaftlich unvernünftige Verhalten unterstellt werden, spekulationsverfangene Anteile steuerpflichtig zu veräußern, solange ihm noch nicht spekulationsverfangene Anteile zur Verfügung stehen. Der Bw hat mit seinem Berufungsvorbringen auch eindeutig zu erkennen gegeben, welche Anteile nach seinem Willen als zuerst verkauft anzusehen sind.

Der Berufung ist daher insoweit zu folgen, als im Juni 2000 zuerst jene 36.500 Aktien verkauft wurden, für welche die Spekulationsfrist beim Verkauf bereits abgelaufen war (eine Vorgehen nach der FIFO-Methode würde im vorliegenden Fall zum selben Ergebnis führen). Diese Zuordnung betrifft allerdings auch die Anschaffungskosten (vgl. Knörzer, a.a.O.); diese sind ebenfalls eindeutig den innerhalb und den außerhalb der Spekulationsfrist angeschafften Aktien zuordenbar, weshalb kein Anlass besteht, hinsichtlich der Anschaffungskosten einen Mischpreis zu bilden.

2.3. Der Meinung des Bw, er habe 10.000 Aktien durch Eigenzeichnung wieder aus dem Verkauf genommen, weshalb insofern ein Verkauf an eine andere Person nicht stattgefunden habe, letztlich daher nicht 72.500, sondern nur 62.500 Aktien verkauft worden seien, kann nicht gefolgt werden.

Laut dem vom Bw vorgelegten, im Arbeitsbogen einliegenden Emissionsprospekt der AB-AG vom 23. Juni 2000 (Bl. 188ff Arbeitsbogen) umfassten die insgesamt 2.911.750 zur Zeichnung durch das Publikum aufgelegten Aktien 1.693.750 neu emittierte Aktien sowie 1.218.000 Aktien, die von Aktionären der AB-AG, darunter der Bw, zum Verkauf angeboten wurden. Dem Lead Manager (B-Bank) wurde darüber hinaus eine sog. „Over-Allotment“ Option eingeräumt, wonach er von den verkaufenden Aktionären den Verkauf von zusätzlichen 406.000 Aktien verlangen konnte. Wie dem Emissionsprospekt (Seite 48; Bl. 222, 223 Arbeitsbogen) weiters zu entnehmen ist, handelt es sich um ein unterschriebenes Angebot bzw. wurde am 15. Juni 2000 u.a. unter Beteiligung der verkaufenden Aktionäre, also auch des Bw, ein Emissionsvertrag („Underwriting Agreement“) geschlossen, der u.a. die Zahl der angebotenen Aktien festlegte bzw. dem Lead Manager das Recht einräumte, von den verkaufenden Aktionären im Rahmen der Over-Allotment Option den Verkauf von weiteren 406.000 Aktien zu verlangen.

Seite 18 des Emissionsprospektes (Bl. 208 Arbeitsbogen) enthält eine Aufstellung der Aktionärsstruktur, wie sie sich vor dem Offering, danach, sowie nach Ausübung der Over-Allotment Option darstellte. Demnach verfügte der Bw vor dem Offering über 109.500 Aktien, nach dem Offering sollte sich diese Anzahl um 29.000 auf 80.500, nach Ausübung der Over-Allotment Option um weitere 43.500 auf 37.000 verringern.

Die Behauptung des Bw, der Verkauf auf einen Restbestand von 37.000 Aktien sei ohne seine Zustimmung erfolgt, ist angesichts der Tatsache, dass er am Emissionsvertrag teilgenommen, er somit Aktien in der festgelegten Zahl zum Verkauf angeboten hat, nicht nachzuvollziehen. Den im Arbeitsbogen einliegenden Verkaufsabrechnungen der B-Bank zufolge (Bl. 53 und Rückseite/Arbeitsbogen) wurde der Verkauf auch so, wie es im Emissionsprospekt dargestellt ist, durchgeführt. So hat der Bw zuerst 29.000 Stück und dann, nach der Ausübung der Over-Allotment Option, weitere 43.500 Stück seiner Aktien verkauft.

Dass der Bw im Zuge des Börseganges seinerseits wiederum Aktien der AB-AG gekauft hat, vermag an der Tatsache, dass er insgesamt 72.500 Aktien verkauft hat, nichts zu ändern. Der Bw hat auch nicht die – übrigens mit dem Emissionsvertrag bzw. dem Emissionsprospekt nicht in Einklang zu bringende – Anweisung erteilt, sein Aktiendepot nur bis auf 50.000 Stück abzuverkaufen. Vielmehr hat er, wie aus dem vorgelegten Zeichnungsschein hervorgeht, anlässlich des Börseganges 2000 im Rahmen des „Friends&Family Beteiligungs-Programmes“ der AB-AG unter Bezugnahme auf den ihm bekannten Emissionsprospekt neue Aktien der AB-AG gezeichnet. Auch die B-Bank bestätigt in ihren beiden Schreiben vom

27. Oktober 2004 und 20. Juni 2005 (Bl. 260, 273 Arbeitsbogen) lediglich, für den Bw auf Grund dessen Zeichnungsscheines im Rahmen des „Friends&Family Beteiligungs-Programmes“ 10.000 Aktien der AB-AG als Kauf abgerechnet zu haben. Der Verkauf der Aktien und der Kauf neuer Aktien sind daher wirtschaftlich zwei verschiedene Vorgänge. Davon, dass 10.000 Aktien durch Eigenzeichnung aus dem Verkauf genommen worden seien, kann daher nicht ausgegangen werden.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Bw im Juni 2000 Aktien der AB-AG in einer Anzahl von 72.500 Stück verkauft hat, wobei 36.500 Aktien außerhalb der Spekulationsfrist und die restlichen 36.000 Aktien innerhalb der Spekulationsfrist verkauft wurden.

2.4. Für die Ermittlung der steuerpflichtigen Spekulationseinkünfte ist daher der Erlös aus dem Verkauf der 36.000 spekulationsverfangenen Aktien deren Anschaffungskosten gegenüberzustellen.

Der Begriff „Anschaffungskosten“ ist im EStG nicht definiert, vielmehr ist die handelsrechtliche Definition auch für die steuerliche Gewinnermittlung maßgeblich. Der Begriff der Anschaffungskosten ist dabei im außerbetrieblichen Bereich mit jenem im betrieblichen Bereich ident (vgl. Doralt/Mayr, EStG⁶, § 6 Tz 64).

Anschaffungskosten sind gemäß § 203 Abs. 2 HGB (bzw. nunmehr UGB) die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen sind abzusetzen.

Zu den Anschaffungskosten der im Zuge der Kapitalerhöhung erworbenen Aktien gehört jedenfalls der vom Bw geleistete Ausgabepreis von insgesamt 73.000,00 €. Der Bw hat für den Erwerb der neuen Anteile ferner sein Bezugsrecht eingesetzt, für dessen Anschaffung er seinerzeit gemeinsam mit dem Erwerb der Altaktien etwas aufgewendet hat.

Auch beim Verkauf von Bezugsrechten sind zur Ermittlung der Einkünfte die Anschaffungskosten des Bezugsrechts aus den Anschaffungskosten der Anteile herauszurechnen (vgl. Doralt/Kempf, EStG⁷, § 30 Tz 36, Stichwort „Gesellschaftsrechtliche Vorgänge“; § 31 Tz 144). Der mit dem Einsatz des Bezugsrechts verbundene Aufwand muss auch dann berücksichtigt werden, wenn die Bezugsrechte nicht verkauft, sondern ausgeübt werden.

Das folgt auch aus der Anknüpfung des Anschaffungskostenbegriffs an die handelsrechtlichen Bestimmungen. Werden Bezugsrechte ausgeübt, so sind handelsrechtlich die jungen Aktien mit dem Ausgabebetrag zuzüglich des von den Altaktien abgeschlagenen Bezugsrechtswerts

als Anschaffungskosten anzusetzen (Handbuch Bilanz und Abschlussprüfung³, Kofler/ Nadvornik/ Pernsteiner/ Vodrazka, § 224 Abs. 2 A III Z 3, Tz 13).

Der auch handelsrechtlich gebotenen Vorgangsweise entsprechend sind daher die Anschaffungskosten des Bezugsrechts aus den Anschaffungskosten der im April 1999 erworbenen Aktien in Höhe von 454.205,21 € herauszurechnen.

Dabei kann auf die Methode zurückgegriffen werden, die für den Fall eines Verkaufes eines Bezugsrechts Anwendung findet. Danach sind die Anschaffungskosten der Altanteile mit dem derzeitigen Wert der Bezugsrechte zu multiplizieren, das Produkt ist durch den Wert der Anteile vor der Kapitalerhöhung zu teilen (Doralt/Kempff, EStG⁷, § 30 Tz 166, § 31 Tz 144; Doralt/Novotny/Kalss, a.a.O., § 153 Tz 191):

$$AK_{\text{Bezugsrecht}} = \frac{AK_{\text{Aktie}} \times \text{Wert}_{\text{Bezugsrecht}}}{\text{Wert}_{\text{Anteil}}}$$

Der Wert des Bezugsrechts wird nach folgender Formel berechnet (Doralt/Novotny/Kalss, a.a.O., § 153 Tz 19):

$$\text{Wert} = \frac{\text{Kurs}_{\text{Altaktie}} - \text{Ausgabekurs}_{\text{jungeAktie}}}{\text{Bezugsverhältnis} + 1}$$

Unter Bezugsverhältnis ist die Anzahl der Altaktien zu verstehen, die zum Bezug einer jungen Aktie ermächtigen (Doralt/Novotny/Kalss, a.a.O., § 153 Tz 19).

Im vorliegenden Fall konnten die Aktionäre anlässlich der Anfang Juni 2000 durchgeführten Kapitalerhöhung für eine alte Aktie zwei neue Aktien erwerben. Das Bezugsverhältnis hat daher 1:2 betragen.

Einen Kurs hat es für die Altaktien Anfang Juni 2000 noch nicht gegeben. Ein Gutachten über den Unternehmenswert der AB-AG zum 8. Juni 2000 existiert nicht. Fest steht lediglich, dass Altaktien und neue Aktien bei dem ca. 2 Wochen nach der Kapitalerhöhung erfolgten Börsegang um einen Preis von umgerechnet 60,80 € pro Aktie verkauft wurden.

Der Bw wandte gegen die vom unabhängigen Finanzsenat vorgeschlagene Vorgangsweise, auf Grund der zeitlichen Nähe des Börsegangs zur Kapitalerhöhung den Emissionspreis von 60,80 € als Ausgangsbasis für die anzustellenden Berechnungen heranzuziehen, ein (Stellungnahme vom 24. März 2009), dass diesem Preis Erwartungshaltungen zu Grunde gelegen wären und der tatsächliche Wert nur durch eine umfassende Bewertung der AB-AG bestimmt werden könne. In einer weiteren Stellungnahme vom 26. Mai 2009 brachte der Bw vor, dass bei Einschätzung der Wertigkeit der Aktien jedenfalls der nach dem Börsegang erzielte Börsenkurs von 93,11 € (das war zugleich der Höchstkurs im Zeitraum Juni 2000 bis Dezember 2002) heranzuziehen sei.

Nun trifft es zwar zu, dass der exakte Wert, den die Altaktien vor der Kapitalerhöhung hatten, nur durch eine Unternehmensbewertung festzustellen wäre. Auf Grund des bei der Kapitalerhöhung festgelegten Umtauschverhältnisses von 1:2 (für jede alte Aktie konnten zwei

neue Aktien gezeichnet werden) und des Ausgabepreises der neuen Aktien von 1,00 € kommt aber einer exakten Wertermittlung keine entscheidende Bedeutung zu. Die Berechnung der auf das Bezugsrecht entfallenden Anschaffungskosten verändert sich nämlich nur unwesentlich, wenn man anstelle des Emissionspreises von 60,80 € den späteren höchsten Börsenkurs von 93,11 € oder einen noch höheren Wert heranzieht.

Da die neuen Aktien um 1,00 € ausgegeben wurden und, geht man davon aus, dass der spätere (höchste) Börsenkurs den tatsächlichen Wert der Aktien nach der Kapitalerhöhung repräsentierte, der tatsächliche Wert nach der Kapitalerhöhung 93,11 € betragen hat, muss der Wert der Altaktien vor der Kapitalerhöhung über dem neuen Wert von 93,11 € gelegen haben. Der neue Wert lässt sich auch anhand der folgenden Formel berechnen: $(\text{Wert}_{\text{Altaktie}} + 2) : 3 = \text{Wert nach der Kapitalerhöhung}$. Setzt man in diese Formel als Wert nach der Kapitalerhöhung den Betrag von 93,11 € ein, so ergibt sich für die Altaktien ein Wert vor Kapitalerhöhung von 277,33 €. Der rechnerische Wert des Bezugsrechts für zwei Aktien beträgt demnach 184,22 € $(= 277,33 - 93,11)$, bzw. für eine Aktie 92,11 €, weil eine junge Aktie mit einem Kurs von 93,11 € um eine Einzahlung von 1,00 € erworben werden kann (vgl. dazu das Beispiel bei Kastner-Doralt-Novotny, Grundriss des österreichischen Gesellschaftsrechts², S. 307).

Dieser Wert des Bezugsrechts ergibt sich auch aus der oben genannten Formel:

$$\text{Wert} = \frac{277,33 - 1,00}{1:2 + 1} = \frac{276,33}{1,50} = 184,22$$

Die Anschaffungskosten für 36.500 Altaktien haben 454.205,21 € betragen. Für eine Altaktie ergeben sich daraus Anschaffungskosten von 12,44 € $(= 454.205,21 : 36.500)$. Die Anschaffungskosten des Bezugsrechts sind nach obiger Formel wie folgt zu ermitteln:

$$\text{AK}_{\text{Bezugsrecht}} = \frac{12,44 \times 184,22}{277,33} = 8,26 \times 36.500 = 301.490,00$$

Aus einer Altaktie sind daher Anschaffungskosten für das Bezugsrecht in Höhe von 8,26 € abzuschlagen, aus den gesamten Altaktien von 36.500 Stück Anschaffungskosten von 301.490,00 €. Diese Anschaffungskosten sind auf die Anschaffungskosten der neuen Aktien von insgesamt 73.000 zu übertragen. Auf die innerhalb der Spekulationsfrist verkauften 36.000 Aktien entfallen 148.680,00 € $(= 301.490,00 : 73.000 \times 36.000)$.

Würde man in die obige Berechnung anstelle des Börsenkurses von 93,11 € den bei der Emission erzielten Preis von 60,80 € einsetzen, so würden sich für 36.000,00 Aktien Anschaffungskosten von 148.500,00 € ergeben, was zeigt, dass der Ansatz höherer Werte das Ergebnis nur geringfügig verändert. Es kann daher auch ohne Durchführung einer Unternehmensbewertung davon ausgegangen werden, dass die obige Berechnung zu einem wirklichkeitsnahen Ergebnis führt. Da – bei dem gegebenen Umtauschverhältnis und dem Ausgabepreis von 1,00 € - ein höherer Wert als der höchste Börsenkurs von 93,11 € nur zu unwesentlich höheren Anschaffungskosten führen kann, wird durch einen Ansatz der

Anschaffungskosten des Bezugsrechtes hinsichtlich der innerhalb der Spekulationsfrist verkauften neuen Aktien mit 150.000,00 € allfälligen Unsicherheiten hinreichend Rechnung getragen.

Der Bw bringt in seinen Stellungnahmen vom 24. März 2009 und vom 6. Mai 2009 weiters vor, dass in jenen Fällen wie dem konkret vorliegenden, in welchen die Altaktien außerhalb der Spekulationsfrist angeschafft wurden, nicht der Buchwert, sondern vielmehr der Kurswert des Bezugsrechtes in die Anschaffungskosten der neuen Aktien einzubeziehen sei. Dadurch bliebe die Differenz zwischen den errechneten Anschaffungskosten und dem üblicherweise höheren Börsenkurs steuerfrei, weil die Wertsteigerung den – nicht mehr spekulationsverfangenen – Altaktien zuzuordnen sei. Andernfalls würde ein Gewinn versteuert, der bereits außerhalb der Spekulationsfrist entstanden ist.

Ein Veräußerungsgeschäft ist dann ein Spekulationsgeschäft im Sinne des § 30 EStG, wenn der Zeitraum zwischen der Anschaffung eines Wirtschaftsgutes und dessen Veräußerung eine bestimmte Zeitspanne nicht überschreitet. Ausgangspunkt eines Spekulationsgeschäfts ist das angeschaffte Wirtschaftsgut, das sind konkret die mit der Kapitalerhöhung vom 8. Juni 2000 angeschafften jungen Aktien. Das Gesetz stellt somit allein auf den Zeitpunkt der Anschaffung und den Zeitpunkt der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes ab. Darauf, wann der Wertzuwachs erfolgte, kommt es für eine Besteuerung nach § 30 EStG hingegen nicht an. Die Veräußerung eines Wirtschaftsgutes nach Ablauf des maßgeblichen Zeitraums erfüllt den Spekulationstatbestand auch dann nicht, wenn die Wertsteigerung erst im letzten Jahr vor der Veräußerung eingetreten ist. Damit kann aber im vorliegenden Fall die Annahme eines Spekulationsgeschäfts nicht mit dem Argument ausgeschlossen werden, dass ein Gewinn besteuert würde, der – bezogen auf den Zeitpunkt des Verkaufs der jungen Aktien - außerhalb der Spekulationsfrist entstanden ist.

Eine Bewertung der im Zuge der Kapitalerhöhung erworbenen jungen Aktien mit dem Verkehrswert (Kurswert) des Bezugsrechtes erscheint auch deshalb nicht möglich, weil anlässlich einer Kapitalerhöhung stille Reserven nicht aufgedeckt werden. Eine solche Aufdeckung wäre nur dann anzunehmen, wenn man in der bei einer Kapitalerhöhung vorgenommenen Zeichnung neuer Aktien einen Tausch des Bezugsrechtes gegen die neuen Aktien sehen würde. Beim Tausch von Wirtschaftsgütern liegt gemäß § 6 Z 14 lit. a EStG jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vor. Die Begriffe Anschaffung bzw. Veräußerung setzen aber eine Änderung in der Person des Eigentümers voraus (Doralt/Kempf, EStG⁷, § 30 Tz 27). Bei der Bezugsrechtsausübung macht der Aktionär nur von einem mit der Aktionärsstellung verbundenen Mitgliedschaftsrecht Gebrauch. Die Person des Eigentümers des Bezugsrechtes ändert sich jedoch, anders als bei einer Veräußerung des Bezugsrechtes, bei einer Ausübung des Bezugsrechtes nicht.

Die Anwendung des Tauschgrundsatzes auf die Ausübung eines Bezugsrechts (Tausch des Bezugsrechts gegen die jungen Aktien) und damit die Bewertung der jungen Aktien mit dem Kurs– bzw. Verkehrswert des Bezugsrechts würde überdies bedeuten, dass dann, wenn im Zeitpunkt der Kapitalerhöhung die Spekulationsfrist in Bezug auf die Altanteile noch nicht abgelaufen ist, eine steuerwirksame Aufdeckung der im Bezugsrecht enthaltenen stillen Reserven zu erfolgen hätte. Dies wäre aber damit, dass dadurch stille Reserven versteuert würden, die überhaupt nicht realisiert wurden, nicht vereinbar. Dafür aber, dass die Anschaffungskosten für junge Aktien unterschiedlich zu ermitteln wären, je nachdem, ob für die Altaktien die Spekulationsfrist bereits abgelaufen ist oder nicht, findet sich kein gesetzlicher Anhaltspunkt. Eine Überführung stiller Reserven von den Alt- auf die Neuanteile würde zudem mangels Realisierung auf eine Berücksichtigung von fiktiven Anschaffungskosten hinauslaufen. Weder für den Ansatz solcher fiktiver Anschaffungskosten, noch dafür, dass diese fiktiven Anschaffungskosten nur anzusetzen wären, wenn die Altaktien nicht mehr spekulationsverfangen sind, gibt es eine gesetzliche Grundlage. Auch die bei der Bestimmung der Anschaffungskosten gebotene Anknüpfung an das Handelsrecht steht einer Bewertung der neuen Aktien mit dem Kurswert des Bezugsrechts, damit einschließlich der im Bezugsrecht enthaltenen stillen Reserven, entgegen, da handelsrechtlich nicht realisierte Gewinne nicht ausgewiesen werden dürfen.

Das Bezugsrecht hat es den Aktionären der AB-AG letztlich ermöglicht, neue Aktien entsprechend günstig zu erwerben. Die Gesellschaft hat demgegenüber auf die Realisierung eines sich aus dem höheren Kursstand bzw. Verkehrswert möglichen Vorteils verzichtet. Dieser Vorteil bedeutete zwar keinen Ertrag aus den alten Aktien, hat aber den Wert des Stammrechts vermehrt (vgl. Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer Kommentar, § 27 Tz 16). Führt der Vorteil aus dem begünstigten Erwerb von Aktien zu keinen Kapitaleinkünften, sondern geht dieser Vorteil in den Wert des Vermögensstammes, also den Wert der im Zuge der Kapitalerhöhung erworbenen neuen Aktien, ein, so muss dies zur Folge haben, dass es zu einer steuerlichen Erfassung dieses Vorteils im Privatvermögen (nur) nach Maßgabe der Bestimmungen der §§ 30, 31 EStG kommt, also insbesondere dann, wenn, wie im vorliegenden Fall, die neuen Anteile innerhalb der Spekulationsfrist verkauft werden. Der Bw hat den Vorteil aus dem begünstigten Erwerb von Anteilen der AB-AG hinsichtlich der innerhalb der Spekulationsfrist verkauften jungen Aktien realisiert. Eine Unterbindung der steuerlichen Erfassung dieses Vorteils durch den Ansatz fiktiver Anschaffungskosten kann aus den genannten Gründen nicht erfolgen.

Dass § 30 Abs. 6 EStG für Kapitalanteile, die im Zuge einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln erworben werden, eine Sonderregelung trifft, liegt darin begründet, dass dabei eben kein Anschaffungsvorgang verwirklicht wird. Der Erwerb von Freianteilen wird im EStG auch insofern anders behandelt, als der für den Gesellschafter damit verbunden Vorteil

gemäß § 3 Abs. 1 Z 29 ausdrücklich von der Einkommensteuer befreit wird. Dass das EStG für Kapitalerhöhungen aus Gesellschaftsmitteln spezielle Vorschriften enthält bzw. den Vorgang der Kapitalberichtigung steuerlich begünstigt, gibt aber keinen Anlass dazu, den wirtschaftlich anders gelagerten Vorgang einer effektiven Kapitalerhöhung analog zu behandeln.

Angemerkt wird, dass für den deutschen Rechtsbereich der Bundesfinanzhof in ständiger Rechtsprechung eine von der vorliegenden Entscheidung abweichende Rechtsansicht vertritt (z.B. BFH 21.9.2004, IX R 36/01, BStBl. 2006 II S. 12). In Österreich gibt es zu dieser Frage allerdings noch keine höchstgerichtliche Rechtsprechung.

Die Spekulationseinkünfte für die innerhalb der Spekulationsfrist verkauften 36.000 Aktien sind daher wie folgt zu ermitteln:

Verkaufserlös	2.078.307,69 € (=4.185.480,77 : 72.500 x 36.000)
-Ausgabepreis	-36.000,00 €
-Anschaffungskosten Bezugsrecht	-150.000,00 €
Spekulationseinkünfte	<u>1.892.307,69 €</u> = 26.038.721,51 S

Der angefochtenen Bescheid war auch insoweit abzuändern, als die gegenständlichen Einkünfte nicht als Einkünfte aus Kapitalvermögen, sondern als Sonstige Einkünfte zu erfassen sind.

3. Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 können bei Gebäuden, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören und die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5 % der Bemessungsgrundlage als AfA geltend gemacht werden. Dieser Bestimmung ist eine Beweislastumkehr hinsichtlich einer kürzeren Nutzungsdauer zu entnehmen. Die Beweislast für eine kürzere Nutzungsdauer trifft den eine solche Behauptung aufstellenden Steuerpflichtigen. Der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer kann grundsätzlich nur mit einem Gutachten über den (technischen) Bauzustand erbracht werden. Das vom Steuerpflichtigen vorgelegte Gutachten unterliegt der freien Beweiswürdigung durch die Behörde. Sie hat im Falle des Abgehens von diesem Gutachten die Gründe dafür in ihrer Entscheidung darzutun. Sie ist aber nicht verpflichtet, ein Gegengutachten erstellen zu lassen. Während für die Gesamtnutzungsdauer eines neu errichteten Wohngebäudes in erster Linie die Bauweise maßgebend ist, hängt die Restnutzungsdauer eines erworbenen Gebäudes vornehmlich vom Bauzustand im Zeitpunkt des Erwerbes ab; hiebei ist auch auf Beeinträchtigungen aus verschiedensten Ursachen und auf die Vernachlässigung der notwendigen Erhaltungsarbeiten Bedacht zu nehmen. Als Umstände, auf Grund derer eine kürzere als die durchschnittliche Nutzungsdauer eines Gebäudes angenommen werden

müssten, kämen z.B. ein schlechter Bauzustand, schlechte Bauausführungen oder besondere statische Probleme in Betracht (VwGH 28.1.2005, 2000/15/0074).

Der Bw hat die Gebäude, deren Abschreibung er einen höheren als den gesetzlichen AfA-Satz zu Grunde gelegt hat, in Versteigerungsverfahren erworben. Zum Nachweis einer jeweils kürzeren Nutzungsdauer hat der Bw in den Versteigerungsverfahren erstellte Sachverständigengutachten bzw. Auszüge hievon vorgelegt.

3.1. Das für die Wohnung in M, Go-Str vorgelegte Gutachten aus dem Jahr 1986 enthält zunächst Angaben über die Lage der Wohnung (im 1. Obergeschoss eines zehngeschossigen, gänzlich unterkellerten Eigentumswohnhauses) und die Anzahl bzw. Größe der vorhandenen Räumlichkeiten, beschreibt die Art der Beheizung, die vorhandenen Türen sowie den Wand- und Boden- bzw. Deckenbelag der einzelnen Räume. Das geschätzte Baualter wird mit ca. 18 Jahren angegeben. Nach einer allgemeinen Beschreibung der Bewertungsmethoden ermittelt der Gutachter einen Boden- und einen Bauwertanteil der Wohnung. Bei Errechnung des Bauwertanteils nimmt der Gutachter einen Abzug von 22% wegen Abminderung infolge verlorenen Bauaufwands sowie durch Alter und Abnutzung für eine Bestandsdauer von ca. 18 Jahren, sowie einen weiteren Abzug geschätzter Kosten für notwendige Instandsetzungen geringfügigen Umfangs vor.

Das Gutachten enthält keine Aussagen über den technischen Bauzustand des Gebäudes bzw. Schlussfolgerungen daraus. Dass lediglich Instandsetzungen geringfügigen Umfangs schätzungsweise berücksichtigt werden, lässt jedenfalls nicht auf einen schlechten Bauzustand schließen. Umstände, auf Grund derer eine kürzere als die durchschnittliche Nutzungsdauer eines Gebäudes angenommen werden müssten, können somit dem Gutachten nicht entnommen werden. Davon abgesehen nennt das Gutachten nicht einmal eine Restnutzungsdauer; der unter Berücksichtigung der Bestandsdauer von ca. 18 Jahren vorgenommene Abschlag von 22 % wird mit keinem Wort begründet. Das Gutachten ist daher für den Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer ungeeignet.

3.2. Das zur Ermittlung des Verkehrswertes der Liegenschaft M, Ge-Platz, mit einem Geschäftslokal im Erdgeschoss, im Jahr 1992 erstellte Gutachten führt aus, dass sich die Liegenschaft in sehr guter Geschäftslage befinde, das Eigentumswohnhaus in Massivbauweise errichtet und ganz unterkellert sei, die Fassaden seien mit einem Edelputz versehen. Das Objekt befinde sich in einem sehr guten Bauzustand. Die Instandhaltung sei ebenfalls als gut anzusehen.

Bereits aus dieser den Bauzustand betreffenden Beschreibung folgt, dass auf das Gutachten ein niedrigerer als der gesetzliche AfA-Satz nicht gestützt werden kann. Davon abgesehen geht der Gutachter auf Seite 16 des Gutachtens, bei Ermittlung der Neuherstellungskosten, offensichtlich selbst von einer Restnutzungsdauer aus, die der gesetzlich vermuteten von rund 67 Jahren nahezu entspricht. Wenn er nämlich zur Begründung des Abschlags für technische

Altersentwertung ausführt, dass das Wohn- und Geschäftshaus rund 35 Jahre alt sei und damit 35 % seiner zu erwartenden Gesamtlebensdauer erreicht habe, so ergibt sich daraus eine Restnutzungsdauer von rund 65 Jahren. Dazu kommt, dass der Gutachter auf Seite 9 des Gutachtens zur Berechnung der technischen Altersentwertung erläutert, dass der Ansatz einer Gesamtbestandsdauer nicht aussage, dass nach dem Ablauf dieser die baulichen Anlagen nicht mehr weiter bestehen könnten.

3.3. Beim Objekt in M, R-Gasse, handelt es sich um ein Geschäftslokal im Erdgeschoss eines Eigentums-Wohnhauses. Das anlässlich der Versteigerung im Jahr 1995 errichtete Gutachten führt aus, dass dem Grundstück alle zeitgemäßen Ver- und Entsorgungseinrichtungen eingeleitet seien. Das um die Jahrhundertwende massiv errichtete Gebäude sei in den letzten Jahren umfassend renoviert bzw. modernisiert worden und vermittle einen sehr gepflegten und guten Bauzustand. Der Bau- und Erhaltungszustand des Objektes könne, trotz des Baualters, nahezu in allen Bereichen als gut bis sehr gut bezeichnet werden. Die Ausstattung des Geschäftslokals könne als zeitgemäß und gut, bezüglich der Raumeinteilung und sonstigen Merkmale als durchaus funktionell bezeichnet werden. Im Detail lägen einige Investitionsrückstände vor. Der Ertragswertberechnung legt der Gutachter auf Seite 8 des Gutachtens eine wirtschaftliche Restnutzungsdauer von 70 Jahren zu Grunde.

Auch aus der in diesem Gutachten enthaltenen Beschreibung des Bauzustandes folgt, dass auf das Gutachten ein niedrigerer als der gesetzliche AfA-Satz nicht gestützt werden kann. Dass bezüglich der Ausstattung des Geschäftslokales ein Investitionsrückstand besteht, ist für die durch den technischen Bauzustand bestimmte Nutzungsdauer des Geschäftslokals unerheblich. Außerdem geht der Gutachter selbst von einer wirtschaftlichen Restnutzungsdauer von 70 Jahren aus; da die wirtschaftliche Nutzungsdauer niemals länger sein kann als die technische Nutzungsdauer (vgl. Doralt, EStG⁶, § 7 Tz 44), schließt auch dieser Umstand es aus, aus dem Gutachten eine kürzere als die gesetzliche Nutzungsdauer von 67 Jahren zu Grunde zu legen.

3.4. Für das Objekt in Ö, Y-Gasse, liegt ein Gutachten aus dem Jahr 1994 vor. Demnach handelt es sich um ein Wohnhaus mit vermieteten Einzelzimmern. Auf Seite 6 des Gutachtens wird ausgeführt, dass der Bauzustand des Gebäudes im allgemeinen dem Alter von 60 Jahren entspreche und als gut bezeichnet werden könne. Der Erhaltungszustand sei hingegen mäßig bis schlecht. Der Vermietungsbetrieb der acht Zimmer habe zur Folge, dass die Abnutzung der Beläge und Einrichtungen außerordentlich rasch fortschreite, sodass das Haus trotz der vor 2 Jahren durchgeführten Sanierung abgewohnt sei. Auf den Seiten 8 und 9 spricht das Gutachten von einer zu erwartenden Bestandsdauer von 100 Jahren und einer voraussichtlichen Restnutzungsdauer von 40 Jahren.

Die Feststellung des Gutachters, dass das Haus abgewohnt sei, bezieht sich auf die Beläge und Einrichtungen der vermieteten Zimmer; darüber, ob der aus der Abwohnung resultierende

schlechte Erhaltungszustand auch die Qualität der Bauausführung beeinträchtigt hätte, trifft das Gutachten keine Aussage. Den Bauzustand des Gebäudes bezeichnet das Gutachten vielmehr als gut. Auf Seite 10 nimmt der Gutachter, ausgehend von einer wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer von 100 Jahren, eine Restnutzungsdauer von 40 Jahren an. Über die technische Nutzungsdauer sagt das Gutachten nichts aus. Davon abgesehen fehlt auch ein nachvollziehbarer Bezug zwischen dem Befund und der vom Gutachter angenommenen wirtschaftlichen Restnutzungsdauer. Das Gutachten ist daher ebenfalls für den Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer ungeeignet.

3.5. Der Bw hat weiters ein Gutachten betreffend das Objekt I, EU-Str, vorgelegt. Dazu wird zunächst bemerkt, dass der Bw für dieses Objekt selbst den gesetzlichen AfA-Satz von 1,5 % angesetzt und die Außenprüfung diesbezüglich auch keine abweichende Feststellung getroffen hat. Für den Fall, dass die Vorlage dieses Gutachtens bzw. die Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung vom 5. Juni 2008, das Gutachten zeige auf Seite 19 eine Restnutzungsdauer von 40 Jahren auf und sei danach die Bewertung erfolgt, als Antrag auf nunmehrige Berücksichtigung eines höheren AfA Satzes gemeint ist, wird auch auf dieses Gutachten eingegangen.

Bei dem Objekt handelt es sich um eine in einem mehrgeschossigen Wohnhaus gelegene Eigentumswohnung. Auf Seite 19 des Gutachtens wird bei Ermittlung des Bauwertes eine Abminderung von 38 % für technische Entwertung, Alter, Bau- und Erhaltungszustand und unter Berücksichtigung einer Restnutzungsdauer von 40 Jahren in Anlehnung an die Berechnung nach Ross/Brachmann berücksichtigt. Das Gutachten enthält lediglich eine allgemeine Beschreibung des Wohnhauses bzw. der in Rede stehenden Eigentumswohnung (Punkt 2.11. des Gutachtens). Eine Aussage über den Bauzustand findet sich darin nicht; es wird auf Seite 17 lediglich festgehalten, dass die Befundaufnahme keinen Anhaltspunkt für wertmindernde Altlastschäden ergeben habe. Ebenso ist nicht nachvollziehbar, auf Grund welchen Befundes die Restnutzungsdauer mit 40 Jahren angenommen wurde. Das Gutachten ist daher ebenfalls nicht geeignet, eine kürzere als die gesetzliche Nutzungsdauer nachzuweisen.

Aus den dargelegten Gründen war der Berufung spruchgemäß teilweise stattzugeben

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 7. Jänner 2010