

TE Vwgh Erkenntnis 2013/4/25 2013/15/0130

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 25.04.2013

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;

Norm

VwGG §42 Abs2 Z3 lit a;

1. VwGG § 42 heute
2. VwGG § 42 gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
3. VwGG § 42 gültig von 01.07.2012 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
4. VwGG § 42 gültig von 01.07.2008 bis 30.06.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 4/2008
5. VwGG § 42 gültig von 01.01.1991 bis 30.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 330/1990
6. VwGG § 42 gültig von 05.01.1985 bis 31.12.1990

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des R L in K, vertreten durch die Hopmeier & Wagner Rechtsanwälte OG in 1010 Wien, Rathausstraße 15, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Klagenfurt, vom 15. Jänner 2013, Zl. RV/0558-K/08, betreffend Einkommensteuer 1997, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Aus der Beschwerde und dem in Kopie vorgelegten angefochtenen Bescheid ergibt sich Folgendes:

Der Beschwerdeführer war im streitgegenständlichen Zeitraum (1997) selbständiger Immobilienmakler, Geschäftsführer der L Immobilien GmbH und Konsulent der A Leasing GmbH (in der Folge: A GmbH). In der Einkommensteuererklärung 1997 wurden vom Beschwerdeführer neben den Einkünften aus selbständiger Arbeit, Gewerbebetrieb und Kapitalvermögen auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt. Letztere resultierten aus einem vom Beschwerdeführer vermieteten Objekt in V und aus der Vermietung von in K und W gelegenen Objekten, die vom Beschwerdeführer und AT, einem auf dem Gebiet des Immobilienleasings erfahrenen Experten, im Rahmen einer atypisch stillen Gesellschaft vermietet wurden. Der Beschwerdeführer war im streitgegenständlichen Zeitraum (1997) selbständiger Immobilienmakler, Geschäftsführer der L Immobilien GmbH und Konsulent der A Leasing GmbH (in der Folge: A GmbH). In der Einkommensteuererklärung 1997 wurden vom Beschwerdeführer neben den Einkünften aus selbständiger Arbeit, Gewerbebetrieb und Kapitalvermögen auch Einkünfte aus Vermietung

und Verpachtung erklärt. Letztere resultierten aus einem vom Beschwerdeführer vermieteten Objekt in römisch fünf und aus der Vermietung von in K und W gelegenen Objekten, die vom Beschwerdeführer und AT, einem auf dem Gebiet des Immobilienleasings erfahrenen Experten, im Rahmen einer atypisch stillen Gesellschaft vermietet wurden.

Im Jahr 1999 wurde beim Beschwerdeführer eine abgabenbehördliche Prüfung betreffend die Jahre 1995 bis 1997 durchgeführt. Anlässlich der Prüfung wurde festgestellt, dass der Beschwerdeführer von der A Leasing Grundbesitz GmbH (in der Folge: G GmbH oder Leasinggeber) mit Vereinbarungen vom 29. März 1994 und vom 16. Jänner 1995 Objekte in K und V geleast und mit der M Leasing GmbH (in der Folge: M GmbH oder Leasinggeber) am 27. März 1995 einen Leasingvertrag betreffend ein in W gelegenes Objekt abgeschlossen habe. Die Leasingverträge seien auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden. Eine Aufkündigung der Verträge sei unter Wahrung einer 12-monatigen Kündigungsfrist zum Ende eines jeden Quartals möglich gewesen, wobei der Beschwerdeführer für 14 Jahre auf das Recht der Kündigung verzichtet habe. Der Beschwerdeführer sei gegen vorherige Anzeige an die Leasinggeber zur Untervermietung der geleasten Objekte berechtigt gewesen und habe Untermietverträge abgeschlossen, die einen Übergang aller aus den Verträgen resultierenden Rechte und Pflichten auf etwaige Rechtsnachfolger der Vertragsparteien vorgesehen hätten. Im Jahr 1999 wurde beim Beschwerdeführer eine abgabenbehördliche Prüfung betreffend die Jahre 1995 bis 1997 durchgeführt. Anlässlich der Prüfung wurde festgestellt, dass der Beschwerdeführer von der A Leasing Grundbesitz GmbH (in der Folge: G GmbH oder Leasinggeber) mit Vereinbarungen vom 29. März 1994 und vom 16. Jänner 1995 Objekte in K und römisch fünf geleast und mit der M Leasing GmbH (in der Folge: M GmbH oder Leasinggeber) am 27. März 1995 einen Leasingvertrag betreffend ein in W gelegenes Objekt abgeschlossen habe. Die Leasingverträge seien auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden. Eine Aufkündigung der Verträge sei unter Wahrung einer 12-monatigen Kündigungsfrist zum Ende eines jeden Quartals möglich gewesen, wobei der Beschwerdeführer für 14 Jahre auf das Recht der Kündigung verzichtet habe. Der Beschwerdeführer sei gegen vorherige Anzeige an die Leasinggeber zur Untervermietung der geleasten Objekte berechtigt gewesen und habe Untermietverträge abgeschlossen, die einen Übergang aller aus den Verträgen resultierenden Rechte und Pflichten auf etwaige Rechtsnachfolger der Vertragsparteien vorgesehen hätten.

Die Einkünfte im Zusammenhang mit der Vermietung des in V gelegenen Objektes habe der Beschwerdeführer als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt. Die Einkünfte im Zusammenhang mit der Vermietung der in K und W gelegenen Objekte seien als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einer atypisch stillen Gesellschaft erfasst worden. Die atypisch stille Gesellschaft sei vom Beschwerdeführer und AT mit Vereinbarung vom 14. September 1995 gegründet worden. Geschäftsherr dieser Gesellschaft sei der Beschwerdeführer gewesen. Die Einkünfte im Zusammenhang mit der Vermietung des in römisch fünf gelegenen Objektes habe der Beschwerdeführer als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt. Die Einkünfte im Zusammenhang mit der Vermietung der in K und W gelegenen Objekte seien als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einer atypisch stillen Gesellschaft erfasst worden. Die atypisch stille Gesellschaft sei vom Beschwerdeführer und AT mit Vereinbarung vom 14. September 1995 gegründet worden. Geschäftsherr dieser Gesellschaft sei der Beschwerdeführer gewesen.

Mit Stichtag 1. Mai 1997 seien alle Leasingverträge einvernehmlich aufgelöst worden. Für die Aufgabe der aus den Leasingverträgen resultierenden Mietrechte habe der Beschwerdeführer S 13,9 Mio. erhalten. Davon seien S 1,9 Mio. auf das Objekt in V und S 12 Mio. auf die Objekte in K und W entfallen. Die bei Auflösung der Leasingverträge realisierten Beträge seien weder vom Beschwerdeführer noch von der atypisch stillen Gesellschaft als Einnahme erklärt worden. Der Prüfer habe diesbezüglich eine Sachverhaltsdarstellung erhalten, laut welcher die aus den Leasingverträgen resultierenden außerbetrieblichen Mietrechte des Beschwerdeführers entgeltlich auf die Leasinggeber übergegangen seien. Die Mietrechte seien als bewegliche Wirtschaftsgüter anzusehen, für welche die einjährige Spekulationsfrist im Sinne des § 30 EStG 1988 gelte. Diese Frist sei zum Zeitpunkt der Auflösung der Leasingverträge bereits abgelaufen gewesen, weshalb die im Zusammenhang mit der Aufgabe der Mietrechte realisierten Beträge nicht der Besteuerung unterliegen würden. Im Gegensatz dazu wurde vom Prüfer die Ansicht vertreten, dass die bei Auflösung der Leasingverträge realisierten Beträge im Zusammenhang mit der Tätigkeit des Beschwerdeführers als Immobilienmakler und Realitätenvermittler stünden und als Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Beschwerdeführers (Objekt in V) und der atypisch stillen Gesellschaft (Objekte in K und W) zu qualifizieren seien. Dies mit der Begründung, dass die angeführten Beträge tatsächlich für die umfangreiche Tätigkeit im Zusammenhang mit der Realisierung der Mietverträge und für die "Beschaffung der Mieter" geleistet worden wären. Mit Stichtag 1. Mai 1997 seien alle Leasingverträge einvernehmlich aufgelöst worden. Für die Aufgabe der aus den

Leasingverträgen resultierenden Mietrechte habe der Beschwerdeführer S 13,9 Mio. erhalten. Davon seien S 1,9 Mio. auf das Objekt in römisch fünf und S 12 Mio. auf die Objekte in K und W entfallen. Die bei Auflösung der Leasingverträge realisierten Beträge seien weder vom Beschwerdeführer noch von der atypisch stillen Gesellschaft als Einnahme erklärt worden. Der Prüfer habe diesbezüglich eine Sachverhaltsdarstellung erhalten, laut welcher die aus den Leasingverträgen resultierenden außerbetrieblichen Mietrechte des Beschwerdeführers entgeltlich auf die Leasinggeber übergegangen seien. Die Mietrechte seien als bewegliche Wirtschaftsgüter anzusehen, für welche die einjährige Spekulationsfrist im Sinne des Paragraph 30, EStG 1988 gelte. Diese Frist sei zum Zeitpunkt der Auflösung der Leasingverträge bereits abgelaufen gewesen, weshalb die im Zusammenhang mit der Aufgabe der Mietrechte realisierten Beträge nicht der Besteuerung unterliegen würden. Im Gegensatz dazu wurde vom Prüfer die Ansicht vertreten, dass die bei Auflösung der Leasingverträge realisierten Beträge im Zusammenhang mit der Tätigkeit des Beschwerdeführers als Immobilienmakler und Realitätenvermittler stünden und als Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Beschwerdeführers (Objekt in römisch fünf) und der atypisch stillen Gesellschaft (Objekte in K und W) zu qualifizieren seien. Dies mit der Begründung, dass die angeführten Beträge tatsächlich für die umfangreiche Tätigkeit im Zusammenhang mit der Realisierung der Mietverträge und für die "Beschaffung der Mieter" geleistet worden wären.

Die Initiative für die Realisierung der Projekte in K, V und W sei vom Beschwerdeführer ausgegangen, der zum damaligen Zeitpunkt für die A GmbH als Konsulent tätig gewesen sei. Dem Beschwerdeführer sei es auf Grund seiner Maklertätigkeit und aufgrund der Kontakte zu diversen Firmen möglich gewesen, Informationen über den Bedarf von Einkaufszentren und Fachmärkten einzuholen, die Durchsetzung und Verwirklichung der Projekte in K, V und W bei den Leasinggebern zu erwirken und die angeführten Objekte innerhalb kürzester Zeit nahezu zur Gänze zu vermieten. Daher müsse der Ablösebetrag wohl als Gegenleistung für die Vermittlung von Mietern und die Vorbereitung und Abwicklung möglichst langfristiger und lukrativer Mietverträge angesehen werden, zumal diese Tätigkeit (Führung von Anbahnungsgesprächen und Abschlussverhandlungen, Zusammenstellung einer Mieterstruktur mit möglichst geringem Risiko, Kalkulation der Mieten, Vorbereitung und Organisation der rechtlichen Abwicklung etc.) den Rahmen einer bloßen Vermögensverwaltung bei weitem überschritten habe. Die Initiative für die Realisierung der Projekte in K, römisch fünf und W sei vom Beschwerdeführer ausgegangen, der zum damaligen Zeitpunkt für die A GmbH als Konsulent tätig gewesen sei. Dem Beschwerdeführer sei es auf Grund seiner Maklertätigkeit und aufgrund der Kontakte zu diversen Firmen möglich gewesen, Informationen über den Bedarf von Einkaufszentren und Fachmärkten einzuholen, die Durchsetzung und Verwirklichung der Projekte in K, römisch fünf und W bei den Leasinggebern zu erwirken und die angeführten Objekte innerhalb kürzester Zeit nahezu zur Gänze zu vermieten. Daher müsse der Ablösebetrag wohl als Gegenleistung für die Vermittlung von Mietern und die Vorbereitung und Abwicklung möglichst langfristiger und lukrativer Mietverträge angesehen werden, zumal diese Tätigkeit (Führung von Anbahnungsgesprächen und Abschlussverhandlungen, Zusammenstellung einer Mieterstruktur mit möglichst geringem Risiko, Kalkulation der Mieten, Vorbereitung und Organisation der rechtlichen Abwicklung etc.) den Rahmen einer bloßen Vermögensverwaltung bei weitem überschritten habe.

Dass der Beschwerdeführer AT, zu Rate gezogen und als atypisch stillen Gesellschafter an den Projekten in K und W beteiligt habe, lasse ebenfalls darauf schließen, dass eine über die bloße Vermögensverwaltung hinausgehende Tätigkeit vorliege. Weitere Anhaltspunkte für eine gewerbliche Tätigkeit seien darin zu erblicken, dass die vom Beschwerdeführer abgeschlossenen Mietverträge teilweise von den Leasinggebern mitunterzeichnet worden wären (Objekt V), dass sich die Leasinggeber vertraglich verpflichtet hätten, die bestehenden Mietverhältnisse bei Auflösung der Untermietverträge mit gleichen Rechten und Pflichten als Hauptmietverträge zu übernehmen, und dass der Beschwerdeführer die Untermieten bis zur Höhe der Leasingraten an die Leasinggeber zediert habe. Abgesehen davon würden die von den Leasinggebern jederzeit kündbaren Leasingverträge keine Regelungen in Bezug auf allfällige Ablösezahlungen enthalten, weshalb die Ablösen letztlich freiwillig gezahlt worden seien. Dass der Beschwerdeführer AT, zu Rate gezogen und als atypisch stillen Gesellschafter an den Projekten in K und W beteiligt habe, lasse ebenfalls darauf schließen, dass eine über die bloße Vermögensverwaltung hinausgehende Tätigkeit vorliege. Weitere Anhaltspunkte für eine gewerbliche Tätigkeit seien darin zu erblicken, dass die vom Beschwerdeführer abgeschlossenen Mietverträge teilweise von den Leasinggebern mitunterzeichnet worden wären (Objekt römisch fünf), dass sich die Leasinggeber vertraglich verpflichtet hätten, die bestehenden Mietverhältnisse bei Auflösung der Untermietverträge mit gleichen Rechten und Pflichten als Hauptmietverträge zu übernehmen, und dass der

Beschwerdeführer die Untermieten bis zur Höhe der Leasingraten an die Leasinggeber zediert habe. Abgesehen davon würden die von den Leasinggebern jederzeit kündbaren Leasingverträge keine Regelungen in Bezug auf allfällige Ablösezahlungen enthalten, weshalb die Ablösen letztlich freiwillig gezahlt worden seien.

Der für die langfristig angelegten Immobilienprojekte ungewöhnlich frühe Kündigungszeitpunkt und die festgestellte vertragliche Gestaltung sprächen dafür, dass der Eintritt der Leasinggeber in die vom Beschwerdeführer realisierten Mietverträge von vornherein geplant gewesen sei, weshalb die laufenden Mieteinnahmen und die Ablösezahlungen im Zusammenhang mit den gegenständlichen Objekten beim Beschwerdeführer (Objekt in V) und bei der atypisch stillen Gesellschaft (Objekte in K und W) als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erfassen seien. Der für die langfristig angelegten Immobilienprojekte ungewöhnlich frühe Kündigungszeitpunkt und die festgestellte vertragliche Gestaltung sprächen dafür, dass der Eintritt der Leasinggeber in die vom Beschwerdeführer realisierten Mietverträge von vornherein geplant gewesen sei, weshalb die laufenden Mieteinnahmen und die Ablösezahlungen im Zusammenhang mit den gegenständlichen Objekten beim Beschwerdeführer (Objekt in römisch fünf) und bei der atypisch stillen Gesellschaft (Objekte in K und W) als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erfassen seien.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ einen entsprechenden Einkommensteuerbescheid.

In der gegen diesen Bescheid gerichteten Berufung wandte der Beschwerdeführer ein, dass die Vermietung von Gebäuden grundsätzlich Vermögensverwaltung darstelle und eine andere Beurteilung nur zulässig sei, wenn die laufende Verwaltungsarbeit jenes Ausmaß überschreite, das mit der Verwaltung eigenen Liegenschaftsvermögens üblicherweise verbunden sei. Dass ein Vermieter die Finanzierung der vermieteten Liegenschaft so günstig wie möglich gestalte und seine Mieter nach Überlegungen eines bestmöglichen "Mietermixes" und entsprechender Bonität suche, müsse diesem zugestanden werden, ohne ihn deshalb zum gewerblichen Vermieter zu machen. In Bezug auf die gegenständlichen Objekte seien den Mietern keine Verwaltungs- und Nebenleistungen zugesagt worden. Derartige Leistungen seien auch nicht ausgeführt worden. Die Hausverwaltung habe die üblichen Leistungen umfasst und sei von unabhängigen Hausverwaltern besorgt worden. Das Objekt in V sei von nur einem Mieter in Bestand genommen worden. In Bezug auf dieses Objekt habe sich die Tätigkeit des Beschwerdeführers auf die Realisierung des Mietobjektes und auf die Akquirierung eines Mieters beschränkt. Dass der Beschwerdeführer bei der Finanzierung der Objekte in K und W AT als Berater beigezogen und in weiterer Folge an den Projekten beteiligt habe, sei bei dem Risiko einer monatlichen Leasingbelastung von ca. 300.000 S (netto) als Vorsichtsmaßnahme und nicht als Indiz für eine gewerbliche Tätigkeit zu werten. Auch die Verpflichtung der Leasinggeber, die Mietverhältnisse bei Auflösung der Untermietverträge mit gleichen Rechten und Pflichten als Hauptmietverträge zu übernehmen, stelle kein Indiz für das Vorliegen gewerblicher Einkünfte dar. Diese Verpflichtung diene dazu, die Mieter im Falle einer Insolvenz des Beschwerdeführers abzusichern. Die Zession der Untermieten habe hingegen zur Absicherung der Leasinggeber gedient. Die Ablösezahlungen seien nicht rechtsgrundlos erfolgt, da es diesbezüglich eine Vereinbarung zwischen dem Beschwerdeführer und der A GmbH vom 9. April 1997 gebe. Abgesehen davon seien die von der A AG (Anmerkung: Großmuttergesellschaft der Leasinggeber) in Bezug auf die Objekte in K und W abgegebenen Garantieerklärungen vom Beschwerdeführer und den Leasinggebern akzeptiert worden. Auch alle weiteren vom Prüfer angeführten Anhaltspunkte hätten aufgrund der Größenordnung des eingesetzten Kapitals nur der Absicherung der Leasinggeber, Leasingnehmer und Mieter gedient und würden keine gewerbliche Tätigkeit begründen. Für die Schlussfolgerung des Prüfers, dass eine langfristig angelegte Vermögensverwaltung nicht beabsichtigt gewesen sei, lägen keine Beweisergebnisse vor. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise hätte der Prüfer vielmehr erkennen müssen, dass nicht die Leistung eines Immobilienmaklers, sondern der Wert des zurückerworbenen außerbetrieblichen Mietrechts abgelöst worden sei. In der gegen diesen Bescheid gerichteten Berufung wandte der Beschwerdeführer ein, dass die Vermietung von Gebäuden grundsätzlich Vermögensverwaltung darstelle und eine andere Beurteilung nur zulässig sei, wenn die laufende Verwaltungsarbeit jenes Ausmaß überschreite, das mit der Verwaltung eigenen Liegenschaftsvermögens üblicherweise verbunden sei. Dass ein Vermieter die Finanzierung der vermieteten Liegenschaft so günstig wie möglich gestalte und seine Mieter nach Überlegungen eines bestmöglichen "Mietermixes" und entsprechender Bonität suche, müsse diesem zugestanden werden, ohne ihn deshalb zum gewerblichen Vermieter zu machen. In Bezug auf die gegenständlichen Objekte seien den Mietern keine Verwaltungs- und Nebenleistungen zugesagt worden. Derartige Leistungen seien auch nicht ausgeführt worden. Die Hausverwaltung habe die üblichen Leistungen umfasst und sei von unabhängigen Hausverwaltern besorgt worden. Das Objekt in römisch fünf sei von nur einem Mieter in Bestand genommen worden. In Bezug auf dieses Objekt habe sich die

Tätigkeit des Beschwerdeführers auf die Realisierung des Mietobjektes und auf die Akquirierung eines Mieters beschränkt. Dass der Beschwerdeführer bei der Finanzierung der Objekte in K und W AT als Berater beigezogen und in weiterer Folge an den Projekten beteiligt habe, sei bei dem Risiko einer monatlichen Leasingbelastung von ca. 300.000 S (netto) als Vorsichtsmaßnahme und nicht als Indiz für eine gewerbliche Tätigkeit zu werten. Auch die Verpflichtung der Leasinggeber, die Mietverhältnisse bei Auflösung der Untermietverträge mit gleichen Rechten und Pflichten als Hauptmietverträge zu übernehmen, stelle kein Indiz für das Vorliegen gewerblicher Einkünfte dar. Diese Verpflichtung diene dazu, die Mieter im Falle einer Insolvenz des Beschwerdeführers abzusichern. Die Zession der Untermieten habe hingegen zur Absicherung der Leasinggeber gedient. Die Ablösezahlungen seien nicht rechtsgrundlos erfolgt, da es diesbezüglich eine Vereinbarung zwischen dem Beschwerdeführer und der A GmbH vom 9. April 1997 gebe. Abgesehen davon seien die von der A AG (Anmerkung: Großmuttergesellschaft der Leasinggeber) in Bezug auf die Objekte in K und W abgegebenen Garantieerklärungen vom Beschwerdeführer und den Leasinggebern akzeptiert worden. Auch alle weiteren vom Prüfer angeführten Anhaltspunkte hätten aufgrund der Größenordnung des eingesetzten Kapitals nur der Absicherung der Leasinggeber, Leasingnehmer und Mieter gedient und würden keine gewerbliche Tätigkeit begründen. Für die Schlussfolgerung des Prüfers, dass eine langfristig angelegte Vermögensverwaltung nicht beabsichtigt gewesen sei, lägen keine Beweisergebnisse vor. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise hätte der Prüfer vielmehr erkennen müssen, dass nicht die Leistung eines Immobilienmaklers, sondern der Wert des zurückerworbenen außerbetrieblichen Mietrechts abgelöst worden sei.

Der Prüfer nahm zur Berufung dahingehend Stellung, dass das An- und Vermieten der Objekte in K, V und W mit der hauptberuflichen Tätigkeit des Beschwerdeführers als Immobilienmakler untrennbar verbunden sei (Nutzung der einschlägigen Kontakte und Erfahrungen) und keine außerbetriebliche rein vermögensverwaltende Tätigkeit darstelle. Im gegenständlichen Fall sei vor allem die Phase bis zum Abschluss der Untermietverträge von Bedeutung, die von kaufmännischem "Agieren" geprägt gewesen sei. Nicht die laufende Vermietung der Objekte in K, V und W sei im Vordergrund gestanden, sondern der Aufbau und die Organisation der Untermietverhältnisse, in welche die Leasinggeber aufgrund der entsprechenden rechtlichen "Vorsorgemaßnahmen" nahtlos hätten eintreten können. Dies erkläre auch die vorzeitige Beendigung der Mietverhältnisse. Der Beschwerdeführer habe seit geraumer Zeit Einkünfte als Immobilienmakler und Konsulent der A GmbH (Anmerkung: Muttergesellschaft der Leasinggeber) realisiert und es sei ein Zusammenhang dieser Tätigkeiten mit der An- und Vermietung der Objekte in K, V und W evident. Dazu komme die Einbindung des atypisch stillen Gesellschafters AT, der zusätzliche Erfahrungen im Bereich "Immobilienleasing und Finanzierungskonzeption" eingebracht habe, Prokurist der A GmbH und der G GmbH gewesen sei, und als solcher an den Projekten in K und W (voraussichtlich auch V) mitgewirkt habe. Der Prüfer nahm zur Berufung dahingehend Stellung, dass das An- und Vermieten der Objekte in K, römisch fünf und W mit der hauptberuflichen Tätigkeit des Beschwerdeführers als Immobilienmakler untrennbar verbunden sei (Nutzung der einschlägigen Kontakte und Erfahrungen) und keine außerbetriebliche rein vermögensverwaltende Tätigkeit darstelle. Im gegenständlichen Fall sei vor allem die Phase bis zum Abschluss der Untermietverträge von Bedeutung, die von kaufmännischem "Agieren" geprägt gewesen sei. Nicht die laufende Vermietung der Objekte in K, römisch fünf und W sei im Vordergrund gestanden, sondern der Aufbau und die Organisation der Untermietverhältnisse, in welche die Leasinggeber aufgrund der entsprechenden rechtlichen "Vorsorgemaßnahmen" nahtlos hätten eintreten können. Dies erkläre auch die vorzeitige Beendigung der Mietverhältnisse. Der Beschwerdeführer habe seit geraumer Zeit Einkünfte als Immobilienmakler und Konsulent der A GmbH (Anmerkung: Muttergesellschaft der Leasinggeber) realisiert und es sei ein Zusammenhang dieser Tätigkeiten mit der An- und Vermietung der Objekte in K, römisch fünf und W evident. Dazu komme die Einbindung des atypisch stillen Gesellschafters AT, der zusätzliche Erfahrungen im Bereich "Immobilienleasing und Finanzierungskonzeption" eingebracht habe, Prokurist der A GmbH und der G GmbH gewesen sei, und als solcher an den Projekten in K und W (voraussichtlich auch römisch fünf) mitgewirkt habe.

In einer Replik auf die Stellungnahme des Prüfers zur Berufung wurde vorgebracht, dass ein einseitiger Kündigungsverzicht des Beschwerdeführers bis zum Ablauf von 14 Jahren, nicht aber der Ausschluss einer einvernehmlichen Auflösung der Leasingverträge vor diesem Zeitpunkt vereinbart worden sei. Der Beschwerdeführer habe ein Entgelt für die vorzeitige Auflösung der Leasingverträge gefordert. Die Höhe des Entgelts sei von den Leasinggebern festgesetzt und vom Beschwerdeführer akzeptiert worden. Das kaufmännische Agieren stelle kein Indiz für das Vorliegen einer gewerblichen Tätigkeit dar, weil sich bei Projekten dieser Größenordnung jeder Investor Gedanken darüber machen müsse, wie er sein Geld mit kalkulierte Risiko und möglichst gewinnbringend einsetze. Auch die Annahme, dass die Vermietungstätigkeit des Beschwerdeführers untrennbar mit seiner Tätigkeit als

Immobilienmakler verbunden sei, sei nicht richtig, weil gemäß § 1 Maklergesetz derjenige als Makler gelte, der auf Grund einer privatrechtlichen Vereinbarung für einen Auftraggeber Geschäfte mit einem Dritten vermittle, ohne ständig damit betraut zu sein. Tätigkeitsbestimmend sei demnach nicht der Begriff der Immobilie, sondern die Tätigkeit an sich. In einer Replik auf die Stellungnahme des Prüfers zur Berufung wurde vorgebracht, dass ein einseitiger Kündigungsverzicht des Beschwerdeführers bis zum Ablauf von 14 Jahren, nicht aber der Ausschluss einer einvernehmlichen Auflösung der Leasingverträge vor diesem Zeitpunkt vereinbart worden sei. Der Beschwerdeführer habe ein Entgelt für die vorzeitige Auflösung der Leasingverträge gefordert. Die Höhe des Entgelts sei von den Leasinggebern festgesetzt und vom Beschwerdeführer akzeptiert worden. Das kaufmännische Agieren stelle kein Indiz für das Vorliegen einer gewerblichen Tätigkeit dar, weil sich bei Projekten dieser Größenordnung jeder Investor Gedanken darüber machen müsse, wie er sein Geld mit kalkulierte Risiko und möglichst gewinnbringend einsetze. Auch die Annahme, dass die Vermietungstätigkeit des Beschwerdeführers untrennbar mit seiner Tätigkeit als Immobilienmakler verbunden sei, sei nicht richtig, weil gemäß Paragraph eins, Maklergesetz derjenige als Makler gelte, der auf Grund einer privatrechtlichen Vereinbarung für einen Auftraggeber Geschäfte mit einem Dritten vermittle, ohne ständig damit betraut zu sein. Tätigkeitsbestimmend sei demnach nicht der Begriff der Immobilie, sondern die Tätigkeit an sich.

Mit Berufungsvorentscheidung wurde die Berufung des Beschwerdeführers als unbegründet abgewiesen.

Im Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde ergänzend vorgebracht, dass der Beschwerdeführer die Mietrechte an den Objekten in K, V und W mit einer einzigen Vereinbarung an einen Käufer veräußert und den Veräußerungserlös nicht in den Ankauf weiterer Liegenschaften investiert habe, weshalb die für die Gewerblichkeit erforderlichen Tatbestandsmerkmale der Nachhaltigkeit und der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht vorlägen. Im Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde ergänzend vorgebracht, dass der Beschwerdeführer die Mietrechte an den Objekten in K, römisch fünf und W mit einer einzigen Vereinbarung an einen Käufer veräußert und den Veräußerungserlös nicht in den Ankauf weiterer Liegenschaften investiert habe, weshalb die für die Gewerblichkeit erforderlichen Tatbestandsmerkmale der Nachhaltigkeit und der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht vorlägen.

In der über Antrag des Beschwerdeführers abgehaltenen mündlichen Verhandlung brachte der Vertreter des Finanzamtes ergänzend vor, dass Bauherr und Eigentümer der in K, V und W gelegenen Objekte die Leasinggesellschaften gewesen seien. Der Beschwerdeführer habe in Bezug auf diese Objekte kein Kapital eingesetzt und könne bereits aus diesem Grund keine Vermögensverwaltung vorliegen. Im Übrigen entspreche die vom Beschwerdeführer ausgeübte Tätigkeit dem Bild eines Immobilien- bzw. Projektentwicklers. Die relativ kurze Phase der Vermietung sei nach Erreichung der Vollvermietung beendet worden. Dass eine langfristige Vermietung geplant gewesen sei, werde durch die tatsächlichen Geschehnisse widerlegt. In der über Antrag des Beschwerdeführers abgehaltenen mündlichen Verhandlung brachte der Vertreter des Finanzamtes ergänzend vor, dass Bauherr und Eigentümer der in K, römisch fünf und W gelegenen Objekte die Leasinggesellschaften gewesen seien. Der Beschwerdeführer habe in Bezug auf diese Objekte kein Kapital eingesetzt und könne bereits aus diesem Grund keine Vermögensverwaltung vorliegen. Im Übrigen entspreche die vom Beschwerdeführer ausgeübte Tätigkeit dem Bild eines Immobilien- bzw. Projektentwicklers. Die relativ kurze Phase der Vermietung sei nach Erreichung der Vollvermietung beendet worden. Dass eine langfristige Vermietung geplant gewesen sei, werde durch die tatsächlichen Geschehnisse widerlegt.

Vom Beschwerdeführer wurde im Rahmen der mündlichen Verhandlung u.a. vorgebracht, dass die in Abrede gestellte Langfristigkeitskomponente aus den bezug habenden Verträgen zu ersehen sei. Die vorzeitige Auflösung der Leasingvereinbarungen sei darin begründet, dass die A GmbH aufgrund geänderter Marktbedingungen in das Vermietungsgeschäft einsteigen habe wollen und im eigenen Portefeuille nach geeigneten Objekten Ausschau gehalten habe. Im Anschluss daran sei dem Beschwerdeführer ein marktkonformes Angebot bezüglich des Ankaufes seiner Mietrechte unterbreitet worden, welchem er - nicht zuletzt wegen eines bestehenden Angebotes auf Rückkehr in die Politik - zugestimmt habe.

Die belangte Behörde gab der Berufung mit Bescheid vom 17. Dezember 2003 Folge und führte in der Bescheidbegründung aus, dass das Tatbestandselement der Nachhaltigkeit eine unabdingbare Voraussetzung für die Annahme einer gewerblichen Betätigung bilde. Dieses Tatbestandselement liege im gegenständlichen Fall nicht vor, weil der Beschwerdeführer die Mietrechte an den Objekten in K, V und W nicht sukzessive, sondern "uno actu" an die

Leasinggeber übertragen habe. Auch die Fremdfinanzierung der Projekte stelle kein taugliches Indiz für die Annahme der Gewerblichkeit dar, zumal die Leasingfinanzierung gerade bei Projekten mit erhöhtem Finanzierungsbedarf üblich sei und keine Rückschlüsse auf die sich aus der Einkunftsquelle ergebende Einkunftsart erlaube. Dass der Beschwerdeführer in einem beruflichen Naheverhältnis zum Immobiliensektor stehe, sei grundsätzlich geeignet, das Bild der Planmäßigkeit des Vorgehens zu verstärken. Die sich daraus ergebende Konsequenz sei jedoch ausschließlich die, dass bei Prüfung der Abgrenzungskriterien zwischen gewerblicher und außerbetrieblicher Tätigkeit ein strengerer Maßstab anzulegen sei als bei Berufsfremden. Keinesfalls führe eine berufliche Nahebeziehung "eo ipso" zur Gewerblichkeit. Der Beschwerdeführer habe in der mündlichen Berufungsverhandlung glaubhaft dargelegt, dass mit dem Erwerb der Mietrechte an den gegenständlichen Objekten eine auf Dauer angelegte Vermögensverwaltung geplant gewesen sei. Dies werde auch dadurch gestützt, dass der Beschwerdeführer für die Dauer von 14 Jahren auf die Kündigung der Leasingverträge verzichtet habe. Der weitere Verlauf der Dinge sei bei Vertragsabschluss weder erkenn- noch vorhersehbar gewesen. Die zur Veräußerung der Mietrechte führenden Gründe seien plausibel und nachvollziehbar und es sei der belangten Behörde bekannt, dass der Beschwerdeführer in den dem Streitjahr nachfolgenden Zeiträumen eine politische Funktion ausgeübt habe. Dass der Beschwerdeführer von der ursprünglich vorhandenen Absicht, sich durch den Erwerb der Mietrechte eine lukrative langjährige Einkunftsquelle zu verschaffen, abgegangen sei, sei in Anbetracht der Höhe der angebotenen Ablösesumme und des Auszahlungsmodus (sofortige Berichtigung) umso verständlicher. Auch die Beweggründe der Leasinggeber für den Einstieg in das Leasinggeschäft seien glaubwürdig. Die Vorgangsweise, zuerst im eigenen Portefeuille Ausschau nach geeigneten Objekten zu halten, sei verständlich und sinnvoll, zumal die Ertragslage der Objekte in K, V und W für die Leasinggeber gut kalkulier- und vorhersehbar gewesen sei. Die belangte Behörde gab der Berufung mit Bescheid vom 17. Dezember 2003 Folge und führte in der Bescheidbegründung aus, dass das Tatbestandselement der Nachhaltigkeit eine unabdingbare Voraussetzung für die Annahme einer gewerblichen Betätigung bilde. Dieses Tatbestandselement liege im gegenständlichen Fall nicht vor, weil der Beschwerdeführer die Mietrechte an den Objekten in K, römisch fünf und W nicht sukzessive, sondern "uno actu" an die Leasinggeber übertragen habe. Auch die Fremdfinanzierung der Projekte stelle kein taugliches Indiz für die Annahme der Gewerblichkeit dar, zumal die Leasingfinanzierung gerade bei Projekten mit erhöhtem Finanzierungsbedarf üblich sei und keine Rückschlüsse auf die sich aus der Einkunftsquelle ergebende Einkunftsart erlaube. Dass der Beschwerdeführer in einem beruflichen Naheverhältnis zum Immobiliensektor stehe, sei grundsätzlich geeignet, das Bild der Planmäßigkeit des Vorgehens zu verstärken. Die sich daraus ergebende Konsequenz sei jedoch ausschließlich die, dass bei Prüfung der Abgrenzungskriterien zwischen gewerblicher und außerbetrieblicher Tätigkeit ein strengerer Maßstab anzulegen sei als bei Berufsfremden. Keinesfalls führe eine berufliche Nahebeziehung "eo ipso" zur Gewerblichkeit. Der Beschwerdeführer habe in der mündlichen Berufungsverhandlung glaubhaft dargelegt, dass mit dem Erwerb der Mietrechte an den gegenständlichen Objekten eine auf Dauer angelegte Vermögensverwaltung geplant gewesen sei. Dies werde auch dadurch gestützt, dass der Beschwerdeführer für die Dauer von 14 Jahren auf die Kündigung der Leasingverträge verzichtet habe. Der weitere Verlauf der Dinge sei bei Vertragsabschluss weder erkenn- noch vorhersehbar gewesen. Die zur Veräußerung der Mietrechte führenden Gründe seien plausibel und nachvollziehbar und es sei der belangten Behörde bekannt, dass der Beschwerdeführer in den dem Streitjahr nachfolgenden Zeiträumen eine politische Funktion ausgeübt habe. Dass der Beschwerdeführer von der ursprünglich vorhandenen Absicht, sich durch den Erwerb der Mietrechte eine lukrative langjährige Einkunftsquelle zu verschaffen, abgegangen sei, sei in Anbetracht der Höhe der angebotenen Ablösesumme und des Auszahlungsmodus (sofortige Berichtigung) umso verständlicher. Auch die Beweggründe der Leasinggeber für den Einstieg in das Leasinggeschäft seien glaubwürdig. Die Vorgangsweise, zuerst im eigenen Portefeuille Ausschau nach geeigneten Objekten zu halten, sei verständlich und sinnvoll, zumal die Ertragslage der Objekte in K, römisch fünf und W für die Leasinggeber gut kalkulier- und vorhersehbar gewesen sei.

Dass die im Abgabenverfahren des Beschwerdeführers strittige Einkunftsquelle nur aus dem in V gelegenen Objekt bestanden habe - die Objekte in K und W seien von der atypisch stillen Gesellschaft betrieben worden - stelle ein weiteres Indiz für die vermögensverwaltende Tätigkeit dar; die belangte Behörde erachte im gegenständlichen Fall eine analoge Anwendung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Abgrenzung zwischen gewerblichem und privatem Grundstückshandel für zulässig und geboten (Hinweis auf das Urteil des BFH vom 18. September 2002, X R 183/96). Nach dieser Rechtsprechung agiere ein Grundstücksverkäufer in der Regel dann noch im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung, wenn er nicht mehr als drei Immobilien innerhalb von fünf Jahren verkaufe. Bei Verkäufen von weniger als vier Objekten könne es somit nur bei Hinzutreten weiterer gewichtiger Umstände zur Annahme eines

Gewerbebetriebes kommen. Eine gewerbliche Tätigkeit werde etwa dann anzunehmen sein, wenn der Steuerpflichtige nicht zweifelsfrei nachweise, dass er von Anfang an keine Veräußerungsabsicht gehabt habe. Selbst wenn man auf Grund der vorliegenden Personenidentität - der Beschwerdeführer sei auch Geschäftsherr der atypisch stillen Gesellschaft gewesen - die Objekte in K und W in die Betrachtung miteinbeziehen würde, werde die zur Gewerblichkeit gezogene Grenze nicht überschritten, zumal der Beschwerdeführer im vorliegenden Fall schlüssig dargelegt habe, dass sein Handeln auf einen langfristigen Vermögensaufbau ausgerichtet gewesen sei. Dass die im Abgabungsverfahren des Beschwerdeführers strittige Einkunftsquelle nur aus dem in römisch fünf gelegenen Objekt bestanden habe - die Objekte in K und W seien von der atypisch stillen Gesellschaft betrieben worden - stelle ein weiteres Indiz für die vermögensverwaltende Tätigkeit dar; die belangte Behörde erachte im gegenständlichen Fall eine analoge Anwendung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Abgrenzung zwischen gewerblichem und privatem Grundstückshandel für zulässig und geboten (Hinweis auf das Urteil des BFH vom 18. September 2002, X R 183/96). Nach dieser Rechtsprechung agiere ein Grundstücksverkäufer in der Regel dann noch im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung, wenn er nicht mehr als drei Immobilien innerhalb von fünf Jahren verkaufe. Bei Verkäufen von weniger als vier Objekten könne es somit nur bei Hinzutreten weiterer gewichtiger Umstände zur Annahme eines Gewerbebetriebes kommen. Eine gewerbliche Tätigkeit werde etwa dann anzunehmen sein, wenn der Steuerpflichtige nicht zweifelsfrei nachweise, dass er von Anfang an keine Veräußerungsabsicht gehabt habe. Selbst wenn man auf Grund der vorliegenden Personenidentität - der Beschwerdeführer sei auch Geschäftsherr der atypisch stillen Gesellschaft gewesen - die Objekte in K und W in die Betrachtung miteinbeziehen würde, werde die zur Gewerblichkeit gezogene Grenze nicht überschritten, zumal der Beschwerdeführer im vorliegenden Fall schlüssig dargelegt habe, dass sein Handeln auf einen langfristigen Vermögensaufbau ausgerichtet gewesen sei.

Dass der Beschwerdeführer sein branchenspezifisches Know-how eingebracht habe, sei in Anbetracht des Gesamtbildes der ausgeübten Tätigkeit von geringerer Relevanz als jene Kriterien, die gegen eine gewerbliche Tätigkeit sprächen. Der Beschwerdeführer habe in der mündlichen Berufungsverhandlung zudem schlüssig dargelegt, dass die zur Auszahlung gelangten Beträge in etwa jenem Betrag (nach Steuern unter Berücksichtigung eines Risikoabschlages) entsprächen, der bei Aufrechterhaltung der Leasingverträge für die vereinbarte Vertragsdauer erzielt worden wäre. Auch dies zeige, dass der vermögensverwaltende Aspekt überwiege.

Bei der vertraglichen Gestaltung der Untermietverträge, die einen nahtlosen Eintritt der Leasinggeber in die Rechtsverhältnisse ermöglicht hätten, sei auf die herrschende Rechtslage Bedacht genommen worden. Überdies hätten Großmieter auf dem Zustandekommen eines Hauptmietverhältnisses beharrt und dieses zur *conditio sine qua non* für eine Vertragsbeziehung gemacht. Der Abschluss der Mietverträge in der vorliegenden Form sei daher sachlich begründet und stelle ebenfalls kein Indiz dafür dar, dass von vornherein die Absicht bestanden habe, die Leasingverträge betreffend die Objekte in K, V und W nach Erreichen der Vollvermietung zu beenden. Bei der vertraglichen Gestaltung der Untermietverträge, die einen nahtlosen Eintritt der Leasinggeber in die Rechtsverhältnisse ermöglicht hätten, sei auf die herrschende Rechtslage Bedacht genommen worden. Überdies hätten Großmieter auf dem Zustandekommen eines Hauptmietverhältnisses beharrt und dieses zur *conditio sine qua non* für eine Vertragsbeziehung gemacht. Der Abschluss der Mietverträge in der vorliegenden Form sei daher sachlich begründet und stelle ebenfalls kein Indiz dafür dar, dass von vornherein die Absicht bestanden habe, die Leasingverträge betreffend die Objekte in K, römisch fünf und W nach Erreichen der Vollvermietung zu beenden.

Dass die G GmbH den Leasingvertrag betreffend das Objekt in V mangels Kündigungsverzicht und Garantieerklärung der A AG (Anmerkung: Großmutter der G GmbH) jederzeit hätte auflösen können, erscheine nur auf den ersten Blick "zielführend", zumal die Abtretung der Leasingrechte als Gesamtpaket verhandelt worden sei und eine einseitige Auflösung der Leasingvereinbarung hinsichtlich des in V gelegenen Objektes Auswirkung auf das Gesamtgeschäft gehabt hätte. Auch die Zession der Untermieten an die Leasinggeber lasse kein Indiz in Richtung Gewerblichkeit erkennen. Die gewählte Vorgangsweise entspreche der eines verkürzten Zahlungsweges, da die Leasinggeber die von den Untermietern geleisteten Zahlungen auf die vom Beschwerdeführer zu leistenden Leasingraten angerechnet hätten. Dass die G GmbH den Leasingvertrag betreffend das Objekt in römisch fünf mangels Kündigungsverzicht und Garantieerklärung der A AG (Anmerkung: Großmutter der G GmbH) jederzeit hätte auflösen können, erscheine nur auf den ersten Blick "zielführend", zumal die Abtretung der Leasingrechte als Gesamtpaket verhandelt worden sei und eine einseitige Auflösung der Leasingvereinbarung hinsichtlich des in römisch fünf gelegenen Objektes Auswirkung auf das Gesamtgeschäft gehabt hätte. Auch die Zession der Untermieten an die Leasinggeber lasse kein Indiz in Richtung

Gewerblichkeit erkennen. Die gewählte Vorgangsweise entspreche der eines verkürzten Zahlungsweges, da die Leasinggeber die von den Untermietern geleisteten Zahlungen auf die vom Beschwerdeführer zu leistenden Leasingraten angerechnet hätten.

Die belangte Behörde sei daher zum Ergebnis gelangt, dass die vom Beschwerdeführer ausgeübte Tätigkeit betreffend das in V gelegene Objekt einer Vermietungstätigkeit im Sinne des § 28 EStG 1988 entspreche. Die belangte Behörde sei daher zum Ergebnis gelangt, dass die vom Beschwerdeführer ausgeübte Tätigkeit betreffend das in römisch fünf gelegene Objekt einer Vermietungstätigkeit im Sinne des Paragraph 28, EStG 1988 entspreche.

Gegen diesen Bescheid erhob das Finanzamt Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof (§ 292 BAO). Gegen diesen Bescheid erhob das Finanzamt Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof (Paragraph 292, BAO).

Mit Erkenntnis vom 28. Mai 2008, 2008/15/0025, wurde der Bescheid der belangten Behörde vom 2. Dezember 2003 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass der Verwaltungsgerichtshof in Bezug auf die Betätigung eines Grundstückshändlers nie auf die absolute Zahl an An- und Verkaufsvorgängen, sondern auf das sich im Einzelfall bietende Gesamtbild der Betätigung abgestellt hat, wobei im Falle einer beruflichen Nahebeziehung (Realitätenvermittler) bereits zwei Verkäufe innerhalb von zwei Jahren als für die Gewerblichkeit ausreichend angesehen wurden. Die Ausführungen der belangten Behörde zur Nachhaltigkeit sind schon deshalb nicht geeignet, die im Bescheid der belangten Behörde vorgenommene Würdigung des Sachverhaltes zu tragen.

Entscheidend ist allerdings, dass die zu beurteilende Betätigung des Beschwerdeführers dem üblichen Bild eines Grundstückshandels nicht entspricht und nach den für den typischen Grundstückshandel entwickelten Kriterien gar nicht tauglich beurteilt werden kann. Im gegenständlichen Fall ist das Gesamtbild dadurch geprägt, dass ein Immobilienmakler - teilweise unter Einbeziehung eines stillen Beteiligten - mehrere Projekte betreffend Einkaufszentren entwickelt, nach geeigneten Grundstücken gesucht, Grundstückswidmungsgespräche geführt, Finanzierungskonzepte erstellt, die Projekte an Leasinggesellschaften herangetragen und dadurch die Errichtung der Einkaufszentren bewirkt, Mieter der Geschäftslokale gesucht und letztlich den Eigentümern der Einkaufszentren vermittelt hat. Weshalb die aus einer solchen Betätigung resultierenden Einkünfte dem Tatbestand des § 23 Z 1 EStG 1988 nicht zu subsumieren wären, macht die belangte Behörde nicht einsichtig. Entscheidend ist allerdings, dass die zu beurteilende Betätigung des Beschwerdeführers dem üblichen Bild eines Grundstückshandels nicht entspricht und nach den für den typischen Grundstückshandel entwickelten Kriterien gar nicht tauglich beurteilt werden kann. Im gegenständlichen Fall ist das Gesamtbild dadurch geprägt, dass ein Immobilienmakler - teilweise unter Einbeziehung eines stillen Beteiligten - mehrere Projekte betreffend Einkaufszentren entwickelt, nach geeigneten Grundstücken gesucht, Grundstückswidmungsgespräche geführt, Finanzierungskonzepte erstellt, die Projekte an Leasinggesellschaften herangetragen und dadurch die Errichtung der Einkaufszentren bewirkt, Mieter der Geschäftslokale gesucht und letztlich den Eigentümern der Einkaufszentren vermittelt hat. Weshalb die aus einer solchen Betätigung resultierenden Einkünfte dem Tatbestand des Paragraph 23, Ziffer eins, EStG 1988 nicht zu subsumieren wären, macht die belangte Behörde nicht einsichtig.

Soweit die belangte Behörde die von ihr vorgenommene Würdigung des zu beurteilenden Sachverhaltes damit begründet hat, dass der Beschwerdeführer glaubhaft dargelegt habe, dass er mit dem Erwerb der Mietrechte an den Objekten in K, V und W eine auf Dauer angelegte Vermögensverwaltung geplant habe, was seine Erhärtung darin finde, dass er auf das Recht verzichtet habe, die den Mietrechten zugrunde liegenden Leasingverträge vor dem Ablauf von 14 Jahren zu kündigen, ist ihr entgegenzuhalten, dass der Beschwerdeführer die Mietrechte an den Objekten in K, V und W tatsächlich unmittelbar nach Erreichen der weitgehenden Vollvermietung aufgegeben hat, was im Widerspruch zu dessen Darlegungen steht. Der Widerspruch wird auch durch den von der belangten Behörde ins Treffen geführten Kündigungsverzicht nicht beseitigt, zumal eine einvernehmliche Auflösung von Verträgen stets möglich ist, worauf der Beschwerdeführer in der Replik auf die Stellungnahme des Prüfers zur Berufung selbst hingewiesen hat. Soweit die belangte Behörde die von ihr vorgenommene Würdigung des zu beurteilenden Sachverhaltes damit begründet hat, dass der Beschwerdeführer glaubhaft dargelegt habe, dass er mit dem Erwerb der Mietrechte an den Objekten in K, römisch fünf und W eine auf Dauer angelegte Vermögensverwaltung geplant habe, was seine Erhärtung darin finde, dass er auf das Recht verzichtet habe, die den Mietrechten zugrunde liegenden Leasingverträge vor dem Ablauf von 14 Jahren zu kündigen, ist ihr entgegenzuhalten, dass der Beschwerdeführer die Mietrechte an den Objekten in K, römisch

fünf und W tatsächlich unmittelbar nach Erreichen der weitgehenden Vollvermietung aufgegeben hat, was im Widerspruch zu dessen Darlegungen steht. Der Widerspruch wird auch durch den von der belangten Behörde ins Treffen geführten Kündigungsverzicht nicht beseitigt, zumal eine einvernehmliche Auflösung von Verträgen stets möglich ist, worauf der Beschwerdeführer in der Replik auf die Stellungnahme des Prüfers zur Berufung selbst hingewiesen hat.

Mit weiterem Erkenntnis vom 28. Mai 2008, 2008/15/0022, wurde der Bescheid der belangten Behörde vom 2. Dezember 2003 betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 1997 der atypisch stillen Gesellschaft des Beschwerdeführers und des AT (betreffend die Objekte in K und in W) wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. In diesem Erkenntnis wurde - neben dem Verweis auf das Erkenntnis 2008/15/0025 - ergänzend ausgeführt, dass im fortgesetzten Verfahren zu berücksichtigen sein werde, dass betreffend die im Zusammenhang mit den Objekten in K und in W realisierten Einkünfte bereits rechtskräftige Feststellungsbescheide der (Lage-)Finanzämter J und W vorlägen, die vor dem jenem Verfahren zu Grunde liegenden, erstinstanzlichen Feststellungsbescheid des Finanzamtes K (Wohnsitzfinanzamt des Geschäftsherrn) ergangen waren. Mit den Feststellungsbescheiden der Finanzämter J und W waren die Einkünfte der atypisch stillen Gesellschaft antragsgemäß als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und damit ohne Ansatz der Ablösezahlungen einheitlich und gesondert festgestellt worden.

Das Finanzamt W verfügte in der Folge mit Bescheid vom 24. September 2008 die Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO; dieser Wiederaufnahmebescheid wurde mit Bescheid der belangten Behörde vom 15. April 2009 aufgehoben. Das Finanzamt J nahm hingegen eine Berichtigung des Feststellungsbescheides auf Grundlage des § 295 Abs. 3 BAO vor; die belangte Behörde wies die dagegen erhobene Berufung mit Bescheid vom 4. August 2009 ab. Mit hg. Erkenntnis vom 28. Februar 2012, 2009/15/0170, wurde dieser Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Im fortgesetzten Verfahren wurde die Berufung sodann vom Finanzamt J mittels Berufungsvorentscheidung (stattgebend im Sinne des Begehrens) abschließend erledigt. Das Finanzamt W verfügte in der Folge mit Bescheid vom 24. September 2008 die Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens gemäß Paragraph 303, Absatz 4, BAO; dieser Wiederaufnahmebescheid wurde mit Bescheid der belangten Behörde vom 15. April 2009 aufgehoben. Das Finanzamt J nahm hingegen eine Berichtigung des Feststellungsbescheides auf Grundlage des Paragraph 295, Absatz 3, BAO vor; die belangte Behörde wies die dagegen erhobene Berufung mit Bescheid vom 4. August 2009 ab. Mit hg. Erkenntnis vom 28. Februar 2012, 2009/15/0170, wurde dieser Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Im fortgesetzten Verfahren wurde die Berufung sodann vom Finanzamt J mittels Berufungsvorentscheidung (stattgebend im Sinne des Begehrens) abschließend erledigt.

Da sohin die von den Lagefinanzämtern W und J erlassenen Feststellungsbescheide betreffend die Objekte K und W weiterhin gegeben waren, gab das Finanzamt K der Berufung der atypisch stillen Gesellschaft Folge und sprach aus, dass eine Feststellung der Einkünfte beim Finanzamt K zu unterbleiben habe.

Im Zuge der im fortgesetzten Einkommensteuerverfahren durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung führte der Beschwerdeführer ergänzend aus, dass die im Erkenntnis 2008/15/0025 angezogenen Argumente nicht verfangen würden, zumal es sich bei dem hier zu beurteilenden Objekt V um ein eigenständiges Projekt handle, auf welches die vom Verwaltungsgerichtshof dargelegten Kriterien gar nicht anwendbar seien. Der Beschwerdeführer habe in Bezug auf V kein erst zu errichtendes Einkaufszentrum geleast und auch keinen Mietermix geschaffen und sodann die Verwertbarkeit hergestellt, sondern habe vielmehr eine bereits bestehende Immobilie, welche ursprünglich an die X vermietet worden sei, im Leasingwege erworben. Diese habe er sodann einzig und allein an die Y in Bestand gegeben. Er habe dabei keine großartigen Aktivitäten entfalten müssen, die auf irgendeine gewerbliche Tätigkeit schließen lassen würden. Im Fall V sei auch nicht AT als ausgewiesener Experte im Bereich der Immobilienfinanzierung involviert gewesen, sondern habe der Beschwerdeführer allein dieses Geschäft getätigt. Wenn das Finanzamt argumentiere, die Ablösezahlung für V sei unter die gewerbliche Einkunftsart zu subsumieren, so setze dies voraus, dass der bezugshabende Leasingvertrag Teil des notwendigen Betriebsvermögens des Beschwerdeführers als Immobilienmakler sei. Der besagte Leasingvertrag sei allerdings für die Ausübung der Immobilienmaklertätigkeit keineswegs erforderlich und daher auch nicht als notwendiges Betriebsvermögen zu qualifizieren. Dieser Vertrag sei ausschließlich von ihm als Privatperson abgeschlossen worden, um sodann mit der Y einen Untermietvertrag abzuschließen. Wesentlich für die rechtliche Beurteilung des gegenständlichen Falles sei, dass seine in Bezug auf das Objekt in V gesetzten Aktivitäten

nicht mit jenen korrespondieren würden, welche er hinsichtlich der beiden Projekte in W und K entfaltet habe. Die Immobilie in V habe bei Abschluss der Leasingvereinbarung bereits existiert; es sei kein Konzept erstellt worden, es sei nicht inseriert worden und er habe das Gebäude lediglich an eine Bestandnehmerin untervermietet. Der von der Leasinggeberin zur Auszahlung gebrachte Ablösebetrag habe eine derart exorbitante Höhe erreicht, welche durch eine bloße Immobilienmaklertätigkeit niemals erzielbar gewesen wäre. Es sei daher naheliegend, dass die Ablösesumme für die Aufgabe bzw. Ablöse eines außerbetrieblichen Leasingrechtes gezahlt worden sei. Im Zuge der im fortgesetzten Einkommensteuerverfahren durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung führte der Beschwerdeführer ergänzend aus, dass die im Erkenntnis 2008/15/0025 angezogenen Argumente nicht verfangen würden, zumal es sich bei dem hier zu beurteilenden Objekt römisch fünf um ein eigenständiges Projekt handle, auf welches die vom Verwaltungsgerichtshof dargelegten Kriterien gar nicht anwendbar seien. Der Beschwerdeführer habe in Bezug auf römisch fünf kein erst zu errichtendes Einkaufszentrum geleast und auch keinen Mietermix geschaffen und sodann die Verwertbarkeit hergestellt, sondern habe vielmehr eine bereits bestehende Immobilie, welche ursprünglich an die römisch zehn vermietet worden sei, im Leasingwege erworben. Diese habe er sodann einzig und allein an die Y in Bestand gegeben. Er habe dabei keine großartigen Aktivitäten entfalten müssen, die auf irgendeine gewerbliche Tätigkeit schließen lassen würden. Im Fall römisch fünf sei auch nicht AT als ausgewiesener Experte im Bereich der Immobilienfinanzierung involviert gewesen, sondern habe der Beschwerdeführer allein dieses Geschäft getätigt. Wenn das Finanzamt argumentiere, die Ablösezahlung für römisch fünf sei unter die gewerbliche Einkunftsart zu subsumieren, so setze dies voraus, dass der bezug habende Leasingvertrag Teil des notwendigen Betriebsvermögens des Beschwerdeführers als Immobilienmakler sei. Der besagte Leasingvertrag sei allerdings für die Ausübung der Immobilienmaklertätigkeit keineswegs erforderlich und daher auch nicht als notwendiges Betriebsvermögen zu qualifizieren. Dieser Vertrag sei ausschließlich von ihm als Privatperson abgeschlossen worden, um sodann mit der Y einen Untermietvertrag abzuschließen. Wesentlich für die rechtliche Beurteilung des gegenständlichen Falles sei, dass seine in Bezug auf das Objekt in römisch fünf gesetzten Aktivitäten nicht mit jenen korrespondieren würden, welche er hinsichtlich der beiden Projekte in W und K entfaltet habe. Die Immobilie in römisch fünf habe bei Abschluss der Leasingvereinbarung bereits existiert; es sei kein Konzept erstellt worden, es sei nicht inseriert worden und er habe das Gebäude lediglich an eine Bestandnehmerin untervermietet. Der von der Leasinggeberin zur Auszahlung gebrachte Ablösebetrag habe eine derart exorbitante Höhe erreicht, welche durch eine bloße Immobilienmaklertätigkeit niemals erzielbar gewesen wäre. Es sei daher naheliegend, dass die Ablösesumme für die Aufgabe bzw. Ablöse eines außerbetrieblichen Leasingrechtes gezahlt worden sei.

Der Beschwerdeführer führte weiters aus, dass der gegenständliche Fall auch im Lichte der Verjährung sowie unter dem Aspekt einer unangemessen langen Verfahrensdauer zu betrachten sei. Er vertrete die Ansicht, dass die geltenden Verjährungsbestimmungen einer Sachentscheidung entgegenstünden. Darüber hinaus sei im Zuge des fortgesetzten Verfahrens der Grundsatz "ne bis in idem" zu beachten. Wenn die Abgabenbehörde rechtskräftig feststelle, dass die Einkünfte aus der Tätigkeit in Bezug auf die Objekte W und K als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu qualifizieren seien, so gehe es bereits aus Gründen der Rechtseinheit nicht an, das Objekt V entgegengesetzt zu beurteilen. Entweder man beurteile die drei Objekte als Einheit oder aber man betrachte das Objekt V isoliert von den beiden anderen Objekten. In einem derartigen Fall wäre unschwer zu erkennen, dass gerade beim Objekt V aufgrund der äußeren Gegebenheiten eine reine vermögensverwaltende Tätigkeit vorliege. Der Beschwerdeführer führte weiters aus, dass der gegenständliche Fall auch im Lichte der Verjährung sowie unter dem Aspekt einer unangemessen langen Verfahrensdauer zu betrachten sei. Er vertrete die Ansicht, dass die geltenden Verjährungsbestimmungen einer Sachentscheidung entgegenstünden. Darüber hinaus sei im Zuge des fortgesetzten Verfahrens der Grundsatz "ne bis in idem" zu beachten. Wenn die Abgabenbehörde rechtskräftig feststelle, dass die Einkünfte aus der Tätigkeit in Bezug auf die Objekte W und K als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu qualifizieren seien, so gehe es bereits aus Gründen der Rechtseinheit nicht an, das Objekt römisch fünf entgegengesetzt zu beurteilen. Entweder man beurteile die drei Objekte als Einheit oder aber man betrachte das Objekt römisch fünf isoliert von den beiden anderen Objekten. In einem derartigen Fall wäre unschwer zu erkennen, dass gerade beim Objekt römisch fünf aufgrund der äußeren Gegebenheiten eine reine vermögensverwaltende Tätigkeit vorliege.

Das Finanzamt replizierte, dass die vom Beschwerdeführer vorgebrachten Argumente nicht zielführend seien. Das Projekt V sei nicht ausschließlich im Blickwinkel der Makler- bzw. Vermittlertätigkeit zu betrachten, sondern sei dieses vielmehr unter eine Gesamtbetrachtung zu stellen. Der Beschwerdeführer sei nicht nur Immobilienmakler, sondern

auch Konsulent der A GmbH und Geschäftsführer der L Immobilien GmbH. Darüber hinaus besitze er auch die Berechtigung für das Bauträgergewerbe. Wenn - wie hier - berufliche und außerberufliche Tätigkeiten zusammenträfen, so sei bei der Qualifikation der Einkunftsart ein strenger Maßstab anzulegen und könne eine Tätigkeit nur dann zu außerbetrieblichen Einkünften führen, wenn diese isoliert von der beruflichen Tätigkeit und völlig unabhängig von ihr nicht nachhaltig betrieben werde. Hinsichtlich des Objektes V sei der Beschwerdeführer - wie aus einer Vorhaltsbeantwortung aus dem Jahre 1993 zu ersehen sei - bereits im Jahre 1991 mit der späteren Untermieterin (Y) in Geschäftskontakt gestanden. Im Jahre 1994 habe der Beschwerdeführer die A GmbH und die Y "zusammengebracht". Die A GmbH habe dabei eine Reihe von Bedingungen gestellt, welche für das Zustandekommen des Leasingvertrages unabdingbar gewesen seien. Diese Bedingungen seien bei näherer Betrachtung in zwei Bereiche zu unterteilen. Der erste Bereich beinhalte die Umsetzung dieses Projektes bis hin zum Abschluss des Unterbestandvertrages; der zweite Bereich betreffe die Endnutzung des Projektes, also die Phase der laufenden Vermietung an sich. Die A GmbH habe bereits im Schreiben vom 24. Februar 1994 die Prämissen für das Zustandekommen eines Leasingvertrages festgelegt und dabei auch festgehalten, dass die Y als ausgewählte Untermieterin einen Baukostenzuschuss iHv S 2,5 Mio. zu leisten habe. Dass eine Untermieterin ein Drittel der Baukosten tragen müsse, wogegen der Untervermieter (der Beschwerdeführer) überhaupt keinen finanziellen Beitrag zu leisten habe, zeige die enge Verknüpfung von Leasinggeberin und Untermieterin. Auch der vorsorglich vertraglich festgelegte Eintritt der Untermieterin in das Leasingverhältnis bei Ausfallen des Beschwerdeführers demonstriere die vorhandene Verflechtung. Die dem Beschwerdeführer aufgetragene Beibringung eines Schätzungsgutachtens betreffend den Kaufpreis, die Vorlage eines Exposees sowie eines Grundbuchauszuges, eines Lage- und Objektplanes sowie eines Mietvertragsentwurfes mit Y sei im Lichte der Abgrenzung und Zuordnung der Einkunftsart zu würdigen. Zuerst habe die A GmbH den Untermietvertrag mit der Y gewürdigt bzw. sanktioniert, bevor überhaupt der Leasingvertrag zwischen ihr und dem Beschwerdeführer zustande gekommen sei. All diese Tätigkeiten in Bezug auf die Umsetzung eines Vorhabens zwischen den Proponenten A GmbH und Y habe der Beschwerdeführer zu erbringen gehabt. Die Leasinggeberin habe sich bei der Untermieterin abgesichert; der Beschwerdeführer selbst habe allerdings keine Möglichkeit gehabt, etwa in Bezug auf einen Wechsel des Mieters zu disponieren, zumal dieser im Mietvertrag mit Y auf 30 Jahre gebunden gewesen sei. Der Leasingvertrag sei von Beginn an derart konzipiert gewesen, dass sich der Beschwerdeführer problemlos - also ohne dass etwa Neues ausverhandelt hätte werden müssen - zurückziehen habe können. Eine derartige Vertragslage sei für eine vermögensverwaltende Tätigkeit untypisch. Bei einer Vermögensverwaltung stehe die Ausnützung eigener Ressourcen im Vordergrund. Gegenständlich sei aber gar kein eigenes Vermögen verwaltet worden. Das Finanzamt replizierte, dass die vom Beschwerdeführer vorgebrachten Argumente nicht zielführend seien. Das Projekt römisch fünf sei nicht ausschließlich im Blickwinkel der Makler- bzw. Vermittlertätigkeit zu betrachten, sondern sei dieses vielmehr unter eine Gesamtbetrachtung zu stellen. Der Beschwerdeführer sei nicht nur Immobilienmakler, sondern auch Konsulent der A GmbH und Geschäftsführer der L Immobilien GmbH. Darüber hinaus besitze er auch die Berechtigung für das Bauträgergewerbe. Wenn - wie hier - berufliche und außerberufliche Tätigkeiten zusammenträfen, so sei bei der Qualifikation der Einkunftsart ein strenger Maßstab anzulegen und könne eine Tätigkeit nur dann zu außerbetrieblichen Einkünften führen, wenn diese isoliert von der beruflichen Tätigkeit und völlig unabhängig von ihr nicht nachhaltig betrieben werde. Hinsichtlich des Objektes römisch fünf sei der Beschwerdeführer - wie aus einer Vorhaltsbeantwortung aus dem Jahre 1993 zu ersehen sei - bereits im Jahre 1991 mit der späteren Untermieterin (Y) in Geschäftskontakt gestanden. Im Jahre 1994 habe der Beschwerdeführer die A GmbH und die Y "zusammengebracht". Die A GmbH habe dabei eine Reihe von Bedingungen gestellt, welche für das Zustandekommen des Leasingvertrages unabdingbar gewesen seien. Diese Bedingungen seien bei näherer Betrachtung in zwei Bereiche zu unterteilen. Der erste Bereich beinhalte die Umsetzung dieses Projektes bis hin zum Abschluss des Unterbestandvertrages; der zweite Bereich betreffe die Endnutzung des Projektes, also die Phase der laufenden Vermietung an sich. Die A GmbH habe bereits im Schreiben vom 24. Februar 1994 die Prämissen für das Zustandekommen eines Leasingvertrages festgelegt und dabei auch festgehalten, dass die Y als ausgewählte Untermieterin einen Baukostenzuschuss iHv S 2,5 Mio. zu leisten habe. Dass eine Untermieterin ein Drittel der Baukosten tragen müsse, wogegen der Untervermieter (der Beschwerdeführer) überhaupt keinen finanziellen Beitrag zu leisten habe, zeige die enge Verknüpfung von Leasinggeberin und Untermieterin. Auch der vorsorglich vertraglich festgelegte Eintritt der Untermieterin in das Leasingverhältnis bei Ausfallen des Beschwerdeführers demonstriere die vorhandene Verflechtung. Die dem Beschwerdeführer aufgetragene Beibringung eines Schätzungsgutachtens betreffend den Kaufpreis, die Vorlage eines Exposees sowie eines Grundbuchauszuges, eines Lage- und Objektplanes

sowie eines Mietvertragsentwurfes mit Y sei im Lichte der Abgrenzung und Zuordnung der Einkunftsart zu würdigen. Zuerst habe die A GmbH den Untermietvertrag mit der Y gewürdigt bzw. sanktioniert, bevor überhaupt der Leasingvertrag zwischen ihr und dem Beschwerdeführer zustande gekommen sei. All diese Tätigkeiten in Bezug auf die Umsetzung eines Vorhabens zwischen den Proponenten A GmbH und Y habe der Beschwerdeführer zu erbringen gehabt. Die Leasinggeberin habe sich bei der Untermieterin abgesichert; der Beschwerdeführer selbst habe allerdings keine Möglichkeit gehabt, etwa in Bezug auf einen Wechsel des Mieters zu disponieren, zumal dieser im Mietvertrag mit Y auf 30 Jahre gebunden gewesen sei. Der Leasingvertrag sei von Beginn an derart konzipiert gewesen, dass sich der Beschwerdeführer problemlos - also ohne dass etwa Neues ausverhandelt hätte werden müssen - zurückziehen habe können. Eine derartige Vertragslage sei für eine vermögensverwaltende Tätigkeit untypisch. Bei einer Vermögensverwaltung stehe die Ausnützung eigener Ressourcen im Vordergrund. Gegenständlich sei aber gar kein eigenes Vermögen verwaltet worden.

Der Beschwerdeführer entgegnete, dass er seine Bauträgerkonzession ruhend gestellt habe. Die diesbezügliche Argumentation des Finanzamtes sei daher nicht zutreffend. Im Übrigen habe er für die Vermittlung des Objektes V an Y eine Provision von 24.000 S erhalten und bei den Einkünften aus der Tätigkeit als Immobilienmakler zur Versteuerung gebracht. Wenn das Finanzamt in den aufgezeigten Vertragsbedingungen Indizien in Richtung gewerbliche Einkunftsart erblicke, so sei dem entgegenzusetzen, dass die von der A GmbH geforderten Sicherheiten Bedingungen darstellen würden, wie sie jeder potentielle Kreditgeber einfordere. Im Normalfall würde sich ein Kreditgeber hypothekarische Sicherheiten einräumen lassen. Gegenständlich sei, da der Beschwerdeführer nicht Eigentümer, sondern lediglich Leasingnehmer geworden sei, eine Zessionsvereinbarung in Bezug auf die vereinnahmten Mietzinse getroffen worden. Festzuhalten sei, dass es - entgegen der Annahme des Finanzamtes - kein planmäßiges Hinarbeiten auf eine im Jahre 1997 erfolgte entgeltliche Aufgabe der Leasingrechte gegeben habe. Der Beschwerdeführer entgegnete, dass er seine Bauträgerkonzession ruhend gestellt habe. Die diesbezügliche Argumentation des Finanzamtes sei daher nicht zutreffend. Im Übrigen habe er für die Vermittlung des Objektes römisch fünf an Y eine Provision von 24.000 S erhalten und bei den Einkünften aus der Tätigkeit als Immobilienmakler zur Versteuerung gebracht. Wenn das Finanzamt in den aufgezeigten Vertragsbedingungen Indizien in Richtung gewerbliche Einkunftsart erblicke, so sei dem entgegenzusetzen, dass die von der A GmbH geforderten Sicherheiten Bedingungen darstellen würden, wie sie jeder potentielle Kreditgeber einfordere. Im Normalfall würde sich ein Kreditgeber hypothekarische Sicherheiten einräumen lassen. Gegenständlich sei, da der Beschwerdeführer nicht Eigentümer, sondern lediglich Leasingnehmer geworden sei, eine Zessionsvereinbarung in Bezug auf die vereinnahmten Mietzinse getroffen worden. Festzuhalten sei, dass es - entgegen der Annahme des Finanzamtes - kein planmäßiges Hinarbeiten auf eine im Jahre 1997 erfolgte entgeltliche Aufgabe der Leasingrechte gegeben habe.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab, änderte den angefochtenen Bescheid aber zum Vorteil des Beschwerdeführers ab.

Begründend führte die belangte Behörde - nach Wiedergabe des Verfahrensganges - im Wesentlichen aus, als Abgrenzungskriterium zwischen bloßer Vermögensverwaltung und gewerblicher Tätigkeit komme der Art und dem Umfang des tatsächlichen Tätigwerdens entscheidende Bedeutung zu. Keine Vermögensverwaltung liege mehr vor, wenn das Tätigwerden deutlich jenes Ausmaß überschreite, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden sei. Die Grenze von der Verwaltung eigener Vermögenswerte hin zu einem Gewerbebetrieb werde einerseits durch die revolvierende Anschaffung und Verkäufe und andererseits durch Tätigkeiten überschritten, die nicht allein darauf gerichtet seien, die Nutzung und den Gebrauch eigenen Vermögens möglich zu machen, sondern darauf, mit Hilfe zusätzlicher besonderer Leistungen zusätzliche Erträge zu erzielen. Vermögensverwaltung sei auch dann nicht mehr gegeben, wenn die Vermögensnutzung durch Fruchtziehung in den Hintergrund trete und die Vermögensverwertung entscheidend im Vordergrund stehe. Ob Vermögensnutzung (Nutzung der Liegenschaften durch Fruchtziehung) oder Vermögensumschichtung im Vordergrund stehe, sei eine Sachverhaltsfrage, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu lösen sei. Entscheidendes Auslegungskriterium sei in letzter Konsequenz die Art des Tuns bzw. Tätigwerdens.

Im vorliegenden Fall stehe in Streit, ob die Betätigung des Beschwerdeführers in Bezug auf das Objekt in V zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führe. Bei der Beurteilung dieser Frage sei das Objekt in V nicht isoliert zu betrachten, sondern seien im Rahmen einer anzustellenden Gesamtbetrachtung die Tätigkeiten des Beschwerdeführers in Bezug auf die beiden Objekte in K und W in die Betrachtung miteinzubeziehen. Das Gesamtbild der Tätigkeit des

Beschwerdeführers in Bezug auf die drei Objekte K, W und V bestimme sich - in unterschiedlicher Intensität und Ausprägung - dadurch, dass ein Immobilienmakler, teilweise unter Einbeziehung eines stillen Beteiligten (hinsichtlich K und W), mehrere Projekte betreffend Einkaufszentren entwickelt, nach geeigneten Grundstücken gesucht, Grundstückswidmungsgespräche geführt, Finanzierungskonzepte erstellt, die Projekte an Leasinggesellschaften herangetragen und dadurch die Errichtung der Einkaufszentren bewirkt habe, Mieter der Geschäftslokale gesucht und diese letztlich den Eigentümern der Einkaufszentren vermittelt habe. Nicht das Herbeischaffen von potenziellen Bestandnehmern sei im Vordergrund gestanden, sondern die vor- und nachgelagerten Tätigkeiten seien für die erfolgreiche Umsetzung der Projekte durchaus äquivalent gewesen. Im vorliegenden Fall stehe in Streit, ob die Betätigung des Beschwerdeführers in Bezug auf das Objekt in römisch fünf zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führe. Bei der Beurteilung dieser Frage sei das Objekt in römisch fünf nicht isoliert zu betrachten, sondern seien im Rahmen einer anzustellenden Gesamtbetrachtung die Tätigkeiten des Beschwerdeführers in Bezug auf die beiden Objekte in K und W in die Betrachtung miteinzubeziehen. Das Gesamtbild der Tätigkeit des Beschwerdeführers in Bezug auf die drei Objekte K, W und römisch fünf bestimme sich - in unterschiedlicher Intensität und Ausprägung - dadurch, dass ein Immobilienmakler, teilweise unter Einbeziehung eines stillen Beteiligten (hinsichtlich K und W), mehrere Projekte betreffend Einkaufszentren entwickelt, nach geeigneten Grundstücken gesucht, Grundstückswidmungsgespräche geführt, Finanzierungskonzepte erstellt, die Projekte an Leasinggesellschaften herangetragen und dadurch die Errichtung der Einkaufszentren bewirkt habe, Mieter der Geschäftslokale gesucht und diese letztlich den Eigentümern der Einkaufszentren vermittelt habe. Nicht das Herbeischaffen von potenziellen Bestandnehmern sei im Vordergrund gestanden, sondern die vor- und nachgelagerten Tätigkeiten seien für die erfolgreiche Umsetzung der Projekte durchaus äquivalent gewesen.

Der Einwand des Beschwerdeführers, wonach seine Tätigkeit in Bezug auf V anders geartet gewesen wäre als hinsichtlich der Objekte K und W, vermöge im Lichte der Gesamtbetrachtung nicht zu überzeugen. Es sei zwar zutreffend, dass der Beschwerdeführer mit dem Objekt V eine fertig gestellte Immobilie geleast und diese an eine bereits feststehende Untermieterin in Bestand gegeben habe. Der Beschwerdeführer habe allerdings auch in diesem Fall eine geeignete Immobilie auszusuchen, diese zur Finanzierung an die Leasinggesellschaft heranzutragen, die im Rahmen seiner Immobilienmaklertätigkeit akquirierte Untermieterin an die Leasinggesellschaft heranzubringen und insbesondere dafür Sorge zu tragen gehabt, dass ein Konsens zwischen Leasinggeberin und Untermieterin in Bezug auf die geforderten Bedingungen für das Zustandekommen eines Vertragsverhältnisses überhaupt erzielt werde. Dieses Tätigkeitsbild sei zwar nicht gänzlich kongruent mit jenem in Bezug auf die beiden Objekte in K und W, allerdings bestünden von der Zielsetzung her keine essentiellen Unterschiede. Bei allen drei Objekten habe der Beschwerdeführer als Leasingnehmer und Bestandgeber (Untervermieter) fungiert, der sodann nach geraumer Zeit seine Leasingrechte an den Objekten uno actu den jeweiligen Leasinggebern gegen Entgelt überlassen habe. Der Einwand des Beschwerdeführers, wonach seine Tätigkeit in Bezug auf römisch fünf anders geartet gewesen wäre als hinsichtlich der Objekte K und W, vermöge im Lichte der Gesamtbetrachtung nicht zu überzeugen. Es sei zwar zutreffend, dass der Beschwerdeführer mit dem Objekt römisch fünf eine fertig gestellte Immobilie geleast und diese an eine bereits feststehende Untermieterin in Bestand gegeben habe. Der Beschwerdeführer habe allerdings auch in diesem Fall eine geeignete Immobilie auszusuchen, diese zur Finanzierung an die Leasinggesellschaft heranzutragen, die im Rahmen seiner Immobilienmaklertätigkeit akquirierte Untermieterin an die Leasinggesellschaft heranzubringen und insbesondere dafür Sorge zu tragen gehabt, dass ein Konsens zwischen Leasinggeberin und Untermieterin in Bezug auf die geforderten Bedingungen für das Zustandekommen eines Vertragsverhältnisses überhaupt erzielt werde. Dieses Tätigkeitsbild sei zwar nicht gänzlich kongruent mit jenem in Bezug auf die beiden Objekte in K und W, allerdings bestünden von der Zielsetzung her keine essentiellen Unterschiede. Bei allen drei Objekten habe der Beschwerdeführer als Leasingnehmer und Bestandgeber (Untervermieter) fungiert, der sodann nach geraumer Zeit seine Leasingrechte an den Objekten uno actu den jeweiligen Leasinggebern gegen Entgelt überlassen habe.

Schon allein die Art und Weise der Abwicklung des Projektes V indiziere eine gewerbliche Betätigung. Die im Schreiben der A GmbH vom 24. Februar 1994 dargelegten Prämissen, unter denen der Abschluss eines Leasingverhältnisses zwischen ihr und dem Beschwerdeführer überhaupt möglich sei (Abschluss eines Mietvertrages zwischen dem Beschwerdeführer und Y, Leistung eines nicht rückzahlbaren Baukostenzuschusses seitens Y an die Leasinggeberin iHv S 2,5 Mio. zuzüglich Umsatzsteuer, Vorlage eines Schätzungsgutachtens zur Untermauerung des Kaufpreises der Immobilie iHv S 7,7 Mio., Abschluss einer Vereinbarung zwischen Leasinggeber und Y hinsichtlich Eintritt der Untermieterin als Hauptbestandnehmerin für den Fall, dass der Beschwerdeführer aus irgendwelchen Gründen

ausfalle, Vorlage eines Exposees betreffend Lagebeschreibung sowie alternative Verwertungsmöglichkeiten, Einräumung einer Kaufoption für den Beschwerdeführer) deuteten auf Tätigkeiten hin, die insbesondere in qualitativer Hinsicht den Rahmen einer bloßen Vermögensverwaltung sprengen würden. All die genannten Aktivitäten entsprächen - gemessen am Maßstab der Verkehrsauffassung - eher dem Bild einer gewerblichen Betätigung als dem einer vermögensverwaltenden. Erhärtet werde diese Ansicht insbesondere dann, wenn die beiden anderen zeitnah abgewickelten Projekte K und W in die Betrachtung miteinbezogen würden. Offenkundig sei jedenfalls, dass der Beschwerdeführer sowohl bei der Abwicklung des Projektes V als auch bei jener betreffend die Objekte K und W auf einschlägige Branchenerfahrungen und -kenntnisse zurückgreifen habe können. Schon allein die Art und Weise der Abwicklung des Projektes römisch fünf indiziere eine gewerbliche Betätigung. Die im Schreiben der A GmbH vom 24. Februar 1994 dargelegten Prämissen, unter denen der Abschluss eines Leasingverhältnisses zwischen ihr und dem Beschwerdeführer überhaupt möglich sei (Abschluss eines Mietvertrages zwischen dem Beschwerdeführer und Y, Leistung eines nicht rückzahlbaren Baukostenzuschusses seitens Y an die Leasinggeberin iHv S 2,5 Mio. zuzüglich Umsatzsteuer, Vorlage eines Schätzungsgutachtens zur Untermauerung des Kaufpreises der Immobilie iHv S 7,7 Mio., Abschluss einer Vereinbarung zwischen Leasinggeber und Y hinsichtlich Eintritt der Untermieterin als Hauptbestandnehmerin für den Fall, dass der Beschwerdeführer aus irgendwelchen Gründen ausfalle, Vorlage eines Exposees betreffend Lagebeschreibung sowie alternative Verwertungsmöglichkeiten, Einräumung einer Kaufoption für den Beschwerdeführer) deuteten auf Tätigkeiten hin, die insbesondere in qualitativer Hinsicht den Rahmen einer bloßen Vermögensverwaltung sprengen würden. All die genannten Aktivitäten entsprächen - gemessen am Maßstab der Verkehrsauffassung - eher dem Bild einer gewerblichen Betätigung als dem einer vermögensverwaltenden. Erhärtet werde diese Ansicht insbesondere dann, wenn die beiden anderen zeitnah abgewickelten Projekte K und W in die Betrachtung miteinbezogen würden. Offenkundig sei jedenfalls, dass der Beschwerdeführer sowohl bei der Abwicklung des Projektes römisch fünf als auch bei jener betreffend die Objekte K und W auf einschlägige Branchenerfahrungen und -kenntnisse zurückgreifen habe können.

Fakt sei, dass der Beschwerdeführer als Immobilienmakler und Realitätenvermittler sowie Konsulent für den Immobilienbereich zweifelsohne über fundierte Insiderkenntnisse verfügt habe. Der Beschwerdeführer selbst habe in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 3. Juli 1993 betreffend das Veranlagungsjahr 1991 die Art seiner Tätigkeit wie folgt konkretisiert: "Ich beschäftige mich schwerpunktmäßig mit der Vermittlung von gewerblichen Immobilien und stehe in Geschäftsverbindung mit mehreren Konzernen der Handelsbranche. Die Zentralen dieser Konzerne befinden sich außerhalb von Kärnten (...)."

Der Umstand, dass - wie gegenständlich in offensichtlicher Weise hervorkomme - eine berufliche Nahebeziehung vorliege, trage generell dazu bei, das Bild des planmäßigen Vorgehens zu verstärken. Aufgrund dieses Anscheins sei etwa bei Personen, die sich beruflich mit Grundstücksgeschäften befassen (Immobilienmakler, Immobilienverwalter, usw.), für die Beurteilung der Frage, ob ein gewerblicher Grundstückshandel ausgeübt werde, ein strenger Maßstab anzulegen. Nichts anderes habe auch für den gegenständlichen Fall zu gelten. Bei Vorliegen einer beruflichen Nahebeziehung bei Tätigkeiten bzw. Vorhaben, die ihrer Art und Größe nach grundsätzlich geeignet seien, im Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung besorgt zu werden, werde eine eindeutige Trennung zwischen der Privat- und Berufssphäre verlangt. Diesem Postulat werde im vorliegenden Fall nicht in der gebotenen Weise Rechnung getragen.

Aus dem Behördenakt gehe hervor, dass die mit der Realisierung des Projektes V zusammenhängenden Aufwendungen (Fahrtkosten, Telefonkosten udgl.) nicht etwa als antizipierte Werbungskosten ausgewiesen worden seien, sondern dürften diese - wie vom Finanzamt vorgebracht und vom Beschwerdeführer unwidersprochen geblieben - wohl bei den Aufwendungen als Immobilienmakler Berücksichtigung gefunden haben. Nun wende der Beschwerdeführer ein, dass er für die Vermittlung des Objektes V an Y Provisionseinnahmen iHv 24.000 S erzielt habe, welche bei den Einkünften als Immobilienmakler auch zur Versteuerung gelangt seien. Dieses Vorbringen setze das Argument des Finanzamtes, wonach eine akkurate Trennung von Aufwendungen (Anlaufkosten) betreffend V nicht erfolgt sei, zwar nicht außer Kraft, lasse es aber in einem anderen Licht erscheinen. Dessen ungeachtet zeige es aber die vorhandene Ingerenz der Maklertätigkeit auf die gesamten Geschehnisse in Bezug auf V in deutlicher Weise auf. Aus dem Behördenakt gehe hervor, dass die mit der Realisierung des Projektes römisch fünf zusammenhängenden Aufwendungen (Fahrtkosten, Telefonkosten udgl.) nicht etwa als antizipierte Werbungskosten ausgewiesen worden seien, sondern dürften diese - wie vom Finanzamt vorgebracht und vom Beschwerdeführer unwidersprochen geblieben - wohl bei den Aufwendungen als Immobilienmakler Berücksichtigung gefunden haben. Nun wende der

Beschwerdeführer ein, dass er für die Vermittlung des Objektes römisch fünf an Y Provisionseinnahmen iHv 24.000 S erzielt habe, welche bei den Einkünften als Immobilienmakler auch zur Versteuerung gelangt seien. Dieses Vorbringen setze das Argument des Finanzamtes, wonach eine akkurate Trennung von Aufwendungen (Anlaufkosten) betreffend römisch fünf nicht erfolgt sei, zwar nicht außer Kraft, lasse es aber in einem anderen Licht erscheinen. Dessen ungeachtet zeige es aber die vorhandene Ingerenz der Maklertätigkeit auf die gesamten Geschehnisse in Bezug auf römisch fünf in deutlicher Weise auf.

Der Beschwerdeführer habe bei der Realisierung der Projekte K, V und W seine berufsspezifischen Kenntnisse eingebracht und verwertet. Dass für die erfolgreiche Realisierung von Projekten dieser Größenordnung - immerhin fielen monatliche Leasingraten von insgesamt ca. 300.000 S an - einschlägige Branchenkenntnisse unumgänglich seien, entspreche der allgemeinen Lebenserfahrung und bedürfe keiner weiteren Erörterung. Ein durchschnittlicher Privatanleger ohne einschlägiges Fachwissen würde sich auf derartige Projekte kaum einlassen; insbesondere dann nicht, wenn diese zur Gänze fremdfinanziert wären. Vermutlich würde auch kein Leasinggeber Projekte dieser Art einem "unbedarften" Kunden, der - ohne entsprechende Kenntnisse und Erfahrungen am Immobiliensektor - vorgebe, eine Vermögensanlage schaffen zu wollen, ohne substantielle Sicherheiten (etwa in Form von Realhaftungen, Bürgschaften, odgl.) finanzieren. Ob in einem solchen Fall die bloße Abtretung künftig zu erwartender Mieteinnahmen sich als taugliche Sicherheit erweisen würde, bleibe insbesondere in Ansehung des Umstandes, dass die Untermieter im Zeitpunkt des Abschlusses der Leasingverträge zum Teil noch gar nicht festgestanden seien, fraglich. Der Umstand, dass AT, ein auf dem Sektor des Immobilienleasings erfahrener Experte, welcher die Leasingprojekte als leitender Angestellter (Prokurist) der Leasinggesellschaften betreut und mitbegleitet habe - so weise etwa der diesbezüglich zwischen Leasinggeberin und dem Beschwerdeführer ergangene Schriftverkehr AT als Ansprechpartner aus - sich im Laufe der Geschäftsbeziehung als Gesellschafter im Rahmen einer nach außen hin nicht in Erscheinung tretenden atypisch stillen Gesellschaft an den beiden Projekten K und W beteiligt habe, unterstreiche die Ansicht, dass hier keine bloße Verwaltung von Vermögen vorliege. Der Beschwerdeführer selbst habe in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 15. April 1998 auf die Frage, wie denn die Bewertung des von AT eingebrachten Know-how erfolgt sei, ausgeführt, dass "vordergründig die Wertschätzung an der Person des Vertragspartners und das Wissen um dessen einschlägige langjährige Erfahrung auf dem Gebiete des Immobiliensektors, insbesondere des Immobilienleasing und der Finanzierung ausschlaggebend gewesen sei." Der Umstand, dass der Beschwerdeführer das Projekt V im Alleingang, also ohne Zwischenschaltung der atypisch stillen Gesellschaft, verwirklicht habe, stehe der steuerlichen Beurteilung der aus dem Projekt V erzielten Einkünfte als solche gemäß § 23 Z 1 EStG nicht entgegen. Der Beschwerdeführer habe bei der Realisierung der Projekte K, römisch fünf und W seine berufsspezifischen Kenntnisse eingebracht und verwertet. Dass für die erfolgreiche Realisierung von Projekten dieser Größenordnung - immerhin fielen monatliche Leasingraten von insgesamt ca. 300.000 S an - einschlägige Branchenkenntnisse unumgänglich seien, entspreche der allgemeinen Lebenserfahrung und bedürfe keiner weiteren Erörterung. Ein durchschnittlicher Privatanleger ohne einschlägiges Fachwissen würde sich auf derartige Projekte kaum einlassen; insbesondere dann nicht, wenn diese zur Gänze fremdfinanziert wären. Vermutlich würde auch kein Leasinggeber Projekte dieser Art einem "unbedarften" Kunden, der - ohne entsprechende Kenntnisse und Erfahrungen am Immobiliensektor - vorgebe, eine Vermögensanlage schaffen zu wollen, ohne substantielle Sicherheiten (etwa in Form von Realhaftungen, Bürgschaften, odgl.) finanzieren. Ob in einem solchen Fall die bloße Abtretung künftig zu erwartender Mieteinnahmen sich als taugliche Sicherheit erweisen würde, bleibe insbesondere in Ansehung des Umstandes, dass die Untermieter im Zeitpunkt des Abschlusses der Leasingverträge zum Teil noch gar nicht festgestanden seien, fraglich. Der Umstand, dass AT, ein auf dem Sektor des Immobilienleasings erfahrener Experte, welcher die Leasingprojekte als leitender Angestellter (Prokurist) der Leasinggesellschaften betreut und mitbegleitet habe - so weise etwa der diesbezüglich zwischen Leasinggeberin und dem Beschwerdeführer ergangene Schriftverkehr AT als Ansprechpartner aus - sich im Laufe der Geschäftsbeziehung als Gesellschafter im Rahmen einer nach außen hin nicht in Erscheinung tretenden atypisch stillen Gesellschaft an den beiden Projekten K und W beteiligt habe, unterstreiche die Ansicht, dass hier keine bloße Verwaltung von Vermögen vorliege. Der Beschwerdeführer selbst habe in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 15. April 1998 auf die Frage, wie denn die Bewertung des von AT eingebrachten Know-how erfolgt sei, ausgeführt, dass "vordergründig die Wertschätzung an der Person des Vertragspartners und das Wissen um dessen einschlägige langjährige Erfahrung auf dem Gebiete des Immobiliensektors, insbesondere des Immobilienleasing und der Finanzierung ausschlaggebend gewesen sei." Der Umstand, dass der Beschwerdeführer das Projekt römisch fünf im

Alleingang, also ohne Zwischenschaltung der atypisch stillen Gesellschaft, verwirklicht habe, stehe der steuerlichen Beurteilung der aus dem Projekt römisch fünf erzielten Einkünfte als solche gemäß Paragraph 23, Ziffer eins, EStG nicht entgegen.

Für die steuerliche Abgrenzung zwischen gewerblicher und vermögensverwaltender Tätigkeit sei das sich im Einzelfall darstellende Gesamtbild der Verhältnisse maßgeblich. Der Beschwerdeführer führe ins Treffen, dass er beabsichtigt habe, eine auf Dauer angelegte Vermögensverwaltung zu begründen, um damit für die Zukunft finanziell vorzusorgen. Allerdings stehe das von ihm tatsächlich gesetzte Verhalten diametral zur erklärten Absicht. Tatsache sei, dass unmittelbar nach Erreichen der Vollvermietung (diese sei Ende 1996 gegeben gewesen) die Leasingverträge (und zwar auch jener in Bezug auf V) einvernehmlich aufgelöst worden seien. Ob der Beschwerdeführer von Beginn an die Intention gehabt habe, seine Leasingrechte zu veräußern oder aber erst im Zeitpunkt der Gründung der atypisch stillen Gesellschaft im September 1995 bzw. - wie vorgebracht - erst nachdem die A GmbH ihm ein entsprechendes Anbot unterbreitet habe, lasse sich nicht verlässlich beurteilen. Die Beantwortung dieser Frage sei allerdings in Bezug auf die Qualifikation der Einkunftsart nicht von Relevanz. Selbst wenn der Beschwerdeführer erst aufgrund eines lukrativen Angebotes der A GmbH bzw. deren Tochtergesellschaften erstmalig den Gedanken eines Verkaufes seiner Leasingrechte ins Auge gefasst haben sollte, so ergäbe sich daraus keine Änderung im Hinblick auf die Einkunftsart. Auch in einem derartigen Fall hätte der Beschwerdeführer eine sich ergebende Gewinnchance wahrgenommen, welche sich aus einer Fülle von vorgelagerten Tätigkeiten generiert hätte, die allesamt ein erhebliches Maß an fach- bzw. branchenspezifischen Kenntnissen und Fertigkeiten erfordert hätten und deshalb nach der Verkehrsauffassung in ihrer Gesamtheit als gewerblich einzustufen wären. Für die steuerliche Abgrenzung zwischen gewerblicher und vermögensverwaltender Tätigkeit sei das sich im Einzelfall darstellende Gesamtbild der Verhältnisse maßgeblich. Der Beschwerdeführer führe ins Treffen, dass er beabsichtigt habe, eine auf Dauer angelegte Vermögensverwaltung zu begründen, um damit für die Zukunft finanziell vorzusorgen. Allerdings stehe das von ihm tatsächlich gesetzte Verhalten diametral zur erklärten Absicht. Tatsache sei, dass unmittelbar nach Erreichen der Vollvermietung (diese sei Ende 1996 gegeben gewesen) die Leasingverträge (und zwar auch jener in Bezug auf römisch fünf) einvernehmlich aufgelöst worden seien. Ob der Beschwerdeführer von Beginn an die Intention gehabt habe, seine Leasingrechte zu veräußern oder aber erst im Zeitpunkt der Gründung der atypisch stillen Gesellschaft im September 1995 bzw. - wie vorgebracht - erst nachdem die A GmbH ihm ein entsprechendes Anbot unterbreitet habe, lasse sich nicht verlässlich beurteilen. Die Beantwortung dieser Frage sei allerdings in Bezug auf die Qualifikation der Einkunftsart nicht von Relevanz. Selbst wenn der Beschwerdeführer erst aufgrund eines lukrativen Angebotes der A GmbH bzw. deren Tochtergesellschaften erstmalig den Gedanken eines Verkaufes seiner Leasingrechte ins Auge gefasst haben sollte, so ergäbe sich daraus keine Änderung im Hinblick auf die Einkunftsart. Auch in einem derartigen Fall hätte der Beschwerdeführer eine sich ergebende Gewinnchance wahrgenommen, welche sich aus einer Fülle von vorgelagerten Tätigkeiten generiert hätte, die allesamt ein erhebliches Maß an fach- bzw. branchenspezifischen Kenntnissen und Fertigkeiten erfordert hätten und deshalb nach der Verkehrsauffassung in ihrer Gesamtheit als gewerblich einzustufen wären.

Ausschlaggebend für die vorgenommene steuerliche Qualifikation der Einkünfte sei mitunter die professionelle Abwicklung der Projekte, und zwar sowohl im Hinblick auf die erste Phase (Ausfindigmachung geeigneter Immobilien, Herantragung der Projekte an die Leasinggeber bis hin zum Abschluss der Leasingvereinbarungen), als auch hinsichtlich der zweiten Phase (Abschluss von Mietverträgen mit diversen Handelsketten bis hin zur einvernehmlichen Auflösung der Leasingverträge samt Überbindung der daraus resultierenden Rechte an die jeweiligen Untermieter).

Als zutreffend erweise sich der Berufungseinwand, wonach die vom Beschwerdeführer gesetzten Handlungen im Zusammenhang mit der Entwicklung der Immobilien, die Vermietung derselben sowie die innerhalb kurzer Zeit erfolgte Veräußerung der Mietrechte an die Leasinggeber weit über die Tätigkeit als Immobilienmakler hinausreichen würden. Der Tätigkeitsbereich des Immobilienmaklers sei gesetzlich definiert und umfasse die in § 225 GewO 1994 angeführten Tätigkeiten. Dass der Beschwerdeführer nicht ausschließlich eine Immobilienmaklertätigkeit verrichtet habe, sei evident und ergebe sich bereits aus Art und Umfang der verrichteten Tätigkeiten sowie - damit einhergehend - aus der Höhe der erhaltenen (Ablöse)zahlungen. Als zutreffend erweise sich der Berufungseinwand, wonach die vom Beschwerdeführer gesetzten Handlungen im Zusammenhang mit der Entwicklung der Immobilien, die Vermietung derselben sowie die innerhalb kurzer Zeit erfolgte Veräußerung der Mietrechte an die Leasinggeber weit über die Tätigkeit als Immobilienmakler hinausreichen würden. Der Tätigkeitsbereich des Immobilienmaklers sei

gesetzlich definiert und umfasse die in Paragraph 225, GewO 1994 angeführten Tätigkeiten. Dass der Beschwerdeführer nicht ausschließlich eine Immobilienmaklertätigkeit verrichtet habe, sei evident und ergebe sich bereits aus Art und Umfang der verrichteten Tätigkeiten sowie - damit einhergehend - aus der Höhe der erhaltenen (Ablöse)zahlungen.

Von wesentlicher Bedeutung erweise sich im Rahmen der anzustellenden Gesamtbetrachtung nicht zuletzt die Tatsache, dass hier gar kein eigenes Vermögen verwaltet worden sei. Die Objekte in V, K und W seien im Leasingwege erworben worden und seien damit fremdfinanziert. Auch dieser Umstand indiziere das Vorliegen einer gewerblichen und keiner vermögensverwaltenden Tätigkeit. Allgemein gelte, dass die Finanzierung mit Eigenkapital ein Indiz dafür darstelle, dass die Vermögensnutzung im Vordergrund stehe. Dass ein Steuerpflichtiger Grundstückskäufe ausschließlich oder zumindest weitgehend mit Fremdmitteln finanziere, sei ein Merkmal dafür, dass es ihm nicht so sehr um Vermögensveranlagung und Vermögensverwaltung im Sinne einer Vermögensnutzung, sondern vielmehr um ein planmäßiges Ausnützen von Gewinnchancen gehe. Von wesentlicher Bedeutung erweise sich im Rahmen der anzustellenden Gesamtbetrachtung nicht zuletzt die Tatsache, dass hier gar kein eigenes Vermögen verwaltet worden sei. Die Objekte in römisch fünf, K und W seien im Leasingwege erworben worden und seien damit fremdfinanziert. Auch dieser Umstand indiziere das Vorliegen einer gewerblichen und keiner vermögensverwaltenden Tätigkeit. Allgemein gelte, dass die Finanzierung mit Eigenkapital ein Indiz dafür darstelle, dass die Vermögensnutzung im Vordergrund stehe. Dass ein Steuerpflichtiger Grundstückskäufe ausschließlich oder zumindest weitgehend mit Fremdmitteln finanziere, sei ein Merkmal dafür, dass es ihm nicht so sehr um Vermögensveranlagung und Vermögensverwaltung im Sinne einer Vermögensnutzung, sondern vielmehr um ein planmäßiges Ausnützen von Gewinnchancen gehe.

Zusammenfassend bleibe festzuhalten, dass sich aufgrund des sich bietenden Gesamtbildes, welches insbesondere geprägt sei durch Facetten wie die offenkundig bestehende berufliche Nahebeziehung des Beschwerdeführers als Immobilienmakler und Realitätenvermittler zur streitgegenständlichen Tätigkeit, die professionelle Art und Weise seines Agierens, welches eine breite Palette von fachspezifischen Tätigkeiten (Auswahl geeigneter Immobilien, Baureifmachung, Beibringung geeigneter Untermieter bzw. Zusammenführung derselben mit den jeweiligen Leasinggebern, Vorlage von Exposees sowie Gutachten hinsichtlich Verwertbarkeit der Immobilie, etc.) umfasst habe, sowie den Umstand, dass kein Eigenkapital des Beschwerdeführers veranlagt worden sei, die Tätigkeit als gewerblich einzustufen sei. Demnach seien auch die aus dieser Tätigkeit erzielten Einkünfte als Einkünfte nach § 23 Z 1 EStG 1988 zu beurteilen. Zusammenfassend bleibe festzuhalten, dass sich aufgrund des sich bietenden Gesamtbildes, welches insbesondere geprägt sei durch Facetten wie die offenkundig bestehende berufliche Nahebeziehung des Beschwerdeführers als Immobilienmakler und Realitätenvermittler zur streitgegenständlichen Tätigkeit, die professionelle Art und Weise seines Agierens, welches eine breite Palette von fachspezifischen Tätigkeiten (Auswahl geeigneter Immobilien, Baureifmachung, Beibringung geeigneter Untermieter bzw. Zusammenführung derselben mit den jeweiligen Leasinggebern, Vorlage von Exposees sowie Gutachten hinsichtlich Verwertbarkeit der Immobilie, etc.) umfasst habe, sowie den Umstand, dass kein Eigenkapital des Beschwerdeführers veranlagt worden sei, die Tätigkeit als gewerblich einzustufen sei. Demnach seien auch die aus dieser Tätigkeit erzielten Einkünfte als Einkünfte nach Paragraph 23, Ziffer eins, EStG 1988 zu beurteilen.

Dem vom Beschwerdeführer in der Berufungsverhandlung angezogenen Argument, die Bestimmung des § 209a BAO teleologisch zu reduzieren und ausschließlich auf Berufungsverfahren im ersten Rechtsgang anzuwenden, vermöge der erkennende Senat nicht näher zu treten. Zu eindeutig seien diesbezüglich die Gesetzeslage sowie die in diesem Zusammenhang ergangene verwaltungsgerichtliche Judikatur. Die Bestimmung des § 209a BAO gelte demnach auch für nach Aufhebung durch den Verwaltungsgerichtshof erlassene (neuerliche) Berufungsentscheidungen und verstehe unter Verjährung auch die absolute Verjährung. Dem vom Beschwerdeführer in der Berufungsverhandlung angezogenen Argument, die Bestimmung des Paragraph 209 a, BAO teleologisch zu reduzieren und ausschließlich auf Berufungsverfahren im ersten Rechtsgang anzuwenden, vermöge der erkennende Senat nicht näher zu treten. Zu eindeutig seien diesbezüglich die Gesetzeslage sowie die in diesem Zusammenhang ergangene verwaltungsgerichtliche Judikatur. Die Bestimmung des Paragraph 209 a, BAO gelte demnach auch für nach Aufhebung durch den Verwaltungsgerichtshof erlassene (neuerliche) Berufungsentscheidungen und verstehe unter Verjährung auch die absolute Verjährung.

Auch das Argument des Beschwerdeführers, wonach rechtskräftige Entscheidungen hinsichtlich der Einkunftsart der

atypisch stillen Gesellschaft vorlägen und bereits aus diesem Grunde im Lichte des Grundsatzes "ne bis in idem" eine abweichende Beurteilung der Einkunftsart des Beschwerdeführers in Bezug auf das Objekt V unzulässig wäre, vermöge nicht zu verfangen. Der Umstand, dass aus verfahrensrechtlichen Gründen keine auf Durchbrechung der Rechtskraftwirkung der ursprünglich ergangenen Feststellungsbescheide gerichtete Maßnahme mehr möglich sei, bewirke nicht, dass eine eigenständige Beurteilung des Objektes V, und zwar unter Einschluss der beiden Objekte K und W, nicht mehr möglich wäre. Die in den beiden (in Rechtskraft erwachsenen) Feststellungsbescheiden der Finanzämter J vom 30. Dezember 1998 und W vom 6. Oktober 1998 getroffene rechtliche Qualifikation stelle kein wie immer geartetes Präjudiz für die steuerrechtliche Beurteilung der Tätigkeit des Beschwerdeführers in Bezug auf V dar. Auch das Argument des Beschwerdeführers, wonach rechtskräftige Entscheidungen hinsichtlich der Einkunftsart der atypisch stillen Gesellschaft vorlägen und bereits aus diesem Grunde im Lichte des Grundsatzes "ne bis in idem" eine abweichende Beurteilung der Einkunftsart des Beschwerdeführers in Bezug auf das Objekt römisch fünf unzulässig wäre, vermöge nicht zu verfangen. Der Umstand, dass aus verfahrensrechtlichen Gründen keine auf Durchbrechung der Rechtskraftwirkung der ursprünglich ergangenen Feststellungsbescheide gerichtete Maßnahme mehr möglich sei, bewirke nicht, dass eine eigenständige Beurteilung des Objektes römisch fünf, und zwar unter Einschluss der beiden Objekte K und W, nicht mehr möglich wäre. Die in den beiden (in Rechtskraft erwachsenen) Feststellungsbescheiden der Finanzämter J vom 30. Dezember 1998 und W vom 6. Oktober 1998 getroffene rechtliche Qualifikation stelle kein wie immer geartetes Präjudiz für die steuerrechtliche Beurteilung der Tätigkeit des Beschwerdeführers in Bezug auf römisch fünf dar.

Der Vollständigkeit halber bleibe festzuhalten, dass aufgrund der vorgenommenen steuerlichen Qualifikation der Tätigkeit weder die abgeschlossenen Leasingverträge noch die sich in der Folge ergebenden Untermietverträge zum notwendigen Privatvermögen des Beschwerdeführers zählten. Vielmehr stellten diese Betriebsvermögen des Beschwerdeführers dar, welches im Zusammenhang mit dessen Tätigkeit als Immobilienentwickler stehe. Der in der Berufungsverhandlung ventilierter Einwand des Beschwerdeführers, wonach die genannten Wirtschaftsgüter nicht zum notwendigen Betriebsvermögen des Beschwerdeführers als Immobilienmakler zählen würden, sondern vielmehr zu dessen Privatvermögen, erweise sich damit als unzutreffend.

Aus den angeführten Gründen sei die Berufung daher als unbegründet abzuweisen gewesen. Aufgrund der in Rechtskraft erwachsenen Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO der beiden Lagefinanzämter W vom 6. Oktober 1998 und J vom 30. Dezember 1998 betreffend die atypisch stille Gesellschaft sei der angefochtene Einkommensteuerbescheid 1997 aber zum Vorteil des Beschwerdeführers abzuändern gewesen. Aus den angeführten Gründen sei die Berufung daher als unbegründet abzuweisen gewesen. Aufgrund der in Rechtskraft erwachsenen Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß Paragraph 188, BAO der beiden Lagefinanzämter W vom 6. Oktober 1998 und J vom 30. Dezember 1998 betreffend die atypisch stille Gesellschaft sei der angefochtene Einkommensteuerbescheid 1997 aber zum Vorteil des Beschwerdeführers abzuändern gewesen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde erwogen:

Der Beschwerdeführer rügt als aktenwidrig die "Feststellung", die erzielten Einkünfte würden aus der gewerblichen Tätigkeit des Beschwerdeführers resultieren; dies stehe mit der Feststellung der Betriebsprüfung in Widerspruch, der Betrag sei für die Aufgabe der aus den Leasingrechten resultierenden Mietrechte bezahlt worden.

Aktenwidrigkeit liegt vor, wenn der Bescheid in seiner Begründung von Sachverhalten ausgeht, die sich aus dem Akt überhaupt nicht oder nicht in der angenommenen Weise ergeben (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 20. Jänner 1992, 90/15/0074, VwSlg 6642 F). Eine "Feststellung" (oder Sachverhaltsannahme) in der vom Beschwerdeführer gerügten Weise liegt jedoch nicht vor, es handelt sich hierbei vielmehr um eine rechtliche Beurteilung der belangten Behörde. Aktenwidrigkeit liegt vor, wenn der Bescheid in seiner Begründung von Sachverhalten ausgeht, die sich aus dem Akt überhaupt nicht oder nicht in der angenommenen Weise ergeben vergleiche , etwa das hg. Erkenntnis vom 20. Jänner 1992, 90/15/0074, VwSlg 6642 F). Eine "Feststellung" (oder Sachverhaltsannahme) in der vom Beschwerdeführer gerügten Weise liegt jedoch nicht vor, es handelt sich hierbei vielmehr um eine rechtliche Beurteilung der belangten Behörde.

Als Verfahrensmangel rügt der Beschwerdeführer, die belangte Behörde habe nicht festgestellt, welche Tätigkeiten der Beschwerdeführer konkret für das Objekt V gesetzt habe. Art und Umfang der Tätigkeit des Beschwerdeführers

hinsichtlich dieses Objektes hätten einer bloßen Vermietertätigkeit entsprochen. Als Verfahrensmangel rügt der Beschwerdeführer, die belangte Behörde habe nicht festgestellt, welche Tätigkeiten der Beschwerdeführer konkret für das Objekt römisch fünf gesetzt habe. Art und Umfang der Tätigkeit des Beschwerdeführers hinsichtlich dieses Objektes hätten einer bloßen Vermietertätigkeit entsprochen.

Diesem Vorbringen ist entgegenzuhalten, dass die belangte Behörde festgestellt hat, dass der Beschwerdeführer mit dem Objekt V eine fertig gestellte Immobilie geleast und diese an eine bereits feststehende Untermieterin in Bestand gegeben habe. Der Beschwerdeführer habe aber auch in diesem Fall eine geeignete Immobilie auszusuchen, diese zur Finanzierung an die Leasinggesellschaft heranzutragen, die im Rahmen seiner Immobilienmaklertätigkeit akquirierte Unternehmerin an die Leasinggesellschaft heranzubringen und insbesondere dafür Sorge zu tragen gehabt, dass ein Konsens zwischen Leasinggeberin und Untermieterin in Bezug auf die geforderten Bedingungen für das Zustandekommen eines Vertragsverhältnisses erzielt werde. Diesem Vorbringen ist entgegenzuhalten, dass die belangte Behörde festgestellt hat, dass der Beschwerdeführer mit dem Objekt römisch fünf eine fertig gestellte Immobilie geleast und diese an eine bereits feststehende Untermieterin in Bestand gegeben habe. Der Beschwerdeführer habe aber auch in diesem Fall eine geeignete Immobilie auszusuchen, diese zur Finanzierung an die Leasinggesellschaft heranzutragen, die im Rahmen seiner Immobilienmaklertätigkeit akquirierte Unternehmerin an die Leasinggesellschaft heranzubringen und insbesondere dafür Sorge zu tragen gehabt, dass ein Konsens zwischen Leasinggeberin und Untermieterin in Bezug auf die geforderten Bedingungen für das Zustandekommen eines Vertragsverhältnisses erzielt werde.

Damit hat aber die belangte Behörde in einer für eine abschließende rechtliche Beurteilung ausreichenden Weise Sachverhaltsannahmen über die Tätigkeiten des Beschwerdeführers in Bezug auf das Objekt in V getroffen, deren Richtigkeit in der Beschwerde nicht bekämpft wird. Damit hat aber die belangte Behörde in einer für eine abschließende rechtliche Beurteilung ausreichenden Weise Sachverhaltsannahmen über die Tätigkeiten des Beschwerdeführers in Bezug auf das Objekt in römisch fünf getroffen, deren Richtigkeit in der Beschwerde nicht bekämpft wird.

Der Beschwerdeführer verweist an sich zutreffend darauf, dass er im Hinblick auf das hier zu beurteilende Objekt V kein Projekt entwickelt, keine Grundstückswidmungsgespräche geführt, die Errichtung eines Einkaufszentrums nicht bewirkt und auch nicht mehrere Mieter für ein Geschäftslokal gesucht hat. Er hat vielmehr - nach den unbestrittenen Feststellungen der belangten Behörde - eine fertig gestellte Immobilie geleast und diese an eine bereits feststehende Untermieterin in Bestand gegeben. Der Beschwerdeführer verweist an sich zutreffend darauf, dass er im Hinblick auf das hier zu beurteilende Objekt römisch fünf kein Projekt entwickelt, keine Grundstückswidmungsgespräche geführt, die Errichtung eines Einkaufszentrums nicht bewirkt und auch nicht mehrere Mieter für ein Geschäftslokal gesucht hat. Er hat vielmehr - nach den unbestrittenen Feststellungen der belangten Behörde - eine fertig gestellte Immobilie geleast und diese an eine bereits feststehende Untermieterin in Bestand gegeben.

Wie die belangte Behörde aber weiter ausführt, hat der Beschwerdeführer auch in Bezug auf dieses Objekt - und insoweit mit den weiteren Objekten K und W vergleichbar (wenn auch nicht völlig kongruent) - eine geeignete Immobilie auszusuchen, diese zur Finanzierung an die Leasinggesellschaft heranzutragen, die im Rahmen seiner Immobilienmaklertätigkeit akquirierte Untermieterin an die Leasinggesellschaft heranzubringen und insbesondere dafür Sorge zu tragen gehabt, dass ein Konsens zwischen Leasinggeberin und Untermieterin in Bezug auf die geforderten Bedingungen für das Zustandekommen eines Vertragsverhältnisses erzielt werde. Dass der Beschwerdeführer insoweit sein Wissen als Immobilienmakler nutzte, ergibt sich auch aus dem Beschwerdevorbringen, wonach er die neue Mieterin "bereits an der Hand" gehabt habe. Ebenso waren ihm - zur Erreichung der Leasingfinanzierung - seine Kontakte als Immobilienmakler und wohl auch als Konsulent der A GmbH hilfreich.

Wenn die belangte Behörde unter Einbeziehung der weiteren Objekte K und W bei einer gebotenen Gesamtbetrachtung zum Ergebnis gelangte, dass insgesamt eine gewerbliche Tätigkeit vorliege, so kann der belangten Behörde schon aus den im Vorerkenntnis vom 28. Mai 2008 angeführten Gründen nicht entgegengetreten werden.

Da somit bereits der Inhalt der Beschwerde erkennen lässt, dass die vom Beschwerdeführer behauptete Rechtsverletzung nicht vorliegt, war die Beschwerde gemäß § 35 Abs. 1 VwGG ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung als unbegründet abzuweisen. Da somit bereits der Inhalt der Beschwerde erkennen lässt, dass

die vom Beschwerdeführer behauptete Rechtsverletzung nicht vorliegt, war die Beschwerde gemäß Paragraph 35, Absatz eins, VwGG ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 25. April 2013

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VwGH:2013:2013150130.X00

Im RIS seit

23.05.2013

Zuletzt aktualisiert am

27.04.2015

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at