



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Robert Huber und die weiteren Mitglieder HR Mag. Gerhard Verderber, Heinz Hengl und Joachim Rinösl im Beisein der Schriftführerin Melanie Zuschnig über die Berufung des Bw, Ort1, Adr1, vertreten durch H, Rechtsanwälte OG in Ort2, Adr2, vom 4. Dezember 1999 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt, dieses vertreten durch HR Mag. O, vom 2. November 1999 betreffend Einkommensteuer 1997 nach der am 27. November 2012 im fortgesetzten Verfahren in 9020 Klagenfurt am Wörthersee, Dr. Herrmannngasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung (Gesamtssenat) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird zum Vorteil des Berufungswerbers abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden diese einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) war im streitgegenständlichen Zeitraum (1997) selbständiger Immobilienmakler, Geschäftsführer der Z Immobilien GmbH und Konsulent der N Leasing GmbH.

In seiner Einkommensteuererklärung 1997 erklärte der Bw. neben den Einkünften aus selbständiger Arbeit (S 571.520,-), Gewerbebetrieb (- S 69.744,-) und Kapitalvermögen (S 14.093,-) auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (-S 43.653,-). Letztere resultieren aus einem vom Bw. vermieteten Objekt in V (Überschuss S 55.174,-) sowie aus Verlustzuweisungen als Gesellschafter der ZT atypisch stillen Gesellschaft (im Folgenden kurz LT-AStG) hinsichtlich der beiden Bestandobjekte Einkaufszentrum „K“ (-S 32.552,-) und „W“ (-S 66.275,-).

Im Jahr 1999 wurde beim Bw. eine abgabenbehördliche Prüfung betreffend die Jahre 1995 bis 1997 durchgeführt.

Im Rahmen dieser Prüfung traf der Prüfer zusammenfassend nachstehende Sachverhaltsfeststellungen:

Mit Vereinbarungen vom 29.3.1994 und 16.1.1995 habe der Bw. von der N Leasing G GmbH (in der Folge NG -GmbH genannt) die Objekte „Einkaufszentrum K“ (ca. 2.000 m² Geschäftsfläche, 100 PKW Abstellplätze; in der Folge kurz K) und V (ca. 560 m² Geschäftsfläche, 17 PKW Abstellplätze; in der Folge kurz V) geleast. Mit Vereinbarung vom 27.3.1995 habe der Bw. mit der M Leasing GmbH (in der Folge kurz M-GmbH; Schwestergesellschaft der NG-GmbH) einen Leasingvertrag betreffend ein in W (W) gelegenes Objekt (Geschäftshaus ca. 760 m² Geschäftsfläche, 28 PKW Abstellplätze) abgeschlossen.

Sämtliche Leasingverträge seien auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden, wobei eine Aufkündigung der Verträge unter Wahrung einer 12-monatigen Kündigungsfrist zum Ende eines jeden Quartals möglich gewesen sei. Der Bw. habe seinerseits auf für die Dauer von 14 Jahren auf das Recht der Kündigung verzichtet.

Der Bw. sei gegen vorherige Anzeige an die Leasinggeber zur Untervermietung der geleasten Objekte berechtigt gewesen und habe mit diversen Handelsfirmen (in Bezug auf das Objekt V mit der Fa. B.; in Bezug auf das Objekt K mit den Firmen Ml, Lz, Ka, Mt, As, Hp; in Bezug auf das Objekt W mit den Firmen Sk, Pl) Untermietverträge abgeschlossen, die eine Überbindung 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 situierten Objektes habe der Bw. 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. Diese Gesellschaft sei vom Bw. und AT mit Vereinbarung vom 14.9.1995 gegründet worden, wobei das

Beteiligungsverhältnis 50:50 betragen habe. Geschäftsherr dieser Gesellschaft sei der Bw. gewesen.

Mit Stichtag 1.5.1997 seien alle Leasingverträge einvernehmlich aufgelöst worden. Für die Aufgabe der aus den Leasingverträgen resultierenden Mietrechte habe der Bw. S 13.900.000,- erhalten. Davon seien S 1.900.000,- auf das Objekt in V und S 12.000.000,- auf die Objekte in K und W entfallen.

Die bei Auflösung der Leasingverträge realisierten Beträge seien weder vom Bw. noch von der atypisch stillen Gesellschaft als Einnahme erklärt worden. Der Betriebsprüfer habe diesbezüglich eine Sachverhaltsdarstellung erhalten, laut welcher die aus den Leasingverträgen resultierenden außerbetrieblichen Mietrechte des Bw. 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, 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 Bw. als Immobilienmakler und Realitätenvermittler stünden und als Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Bw. (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.

Die Initiative für die Realisierung der Projekte in K, V und W sei vom Bw. ausgegangen, der zum damaligen Zeitpunkt für die N Leasing-GmbH (NA-GmbH) als Konsulent tätig gewesen sei. Dem Bw. 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.

Dass der Bw. AT, einen auf dem Gebiet des Immobilienleasings erfahrenen Experten, zu Rate gezogen und als atypisch stillen Gesellschafter an den Projekten in K und W beteiligt habe, lasse ebenfalls darauf schließen, dass gegenständlich eine über die bloße Vermögensverwaltung hinausgehende Tätigkeit vorliege.

Weitere Anhaltspunkte für eine gewerbliche Tätigkeit seien darin zu erblicken, dass die vom Bw. 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 Bw. 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 Bw. realisierten Mietverträge von vornherein geplant gewesen sei, weshalb die laufenden Mieteinnahmen und die Ablösezahlungen im Zusammenhang mit den gegenständlichen Objekten beim Bw. (Objekt in V) 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, welcher an gewerblichen Einkünften einen Betrag in Höhe von S 7,918.909,- (darin enthalten Ablösezahlung iHv S 1,900.000,- iZm dem Objekt V sowie Gewinnzuweisungen als Beteiligter an der LT-AStG iHv S 5,901.173,-) auswies. Die anteiligen Einkünfte (50% von S 11,802.346,-) wurden aufgrund des zur St.Nr. 123 ergangenen Feststellungsbescheides (§ 188 BAO) des Finanzamtes KI vom 25.10.1999 in Ansatz gebracht.

In der gegen diesen Bescheid gerichteten Berufung wandte der Bw. 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 Bw. auf die Realisierung des Mietobjektes und auf die Akquirierung eines Mieters beschränkt.

Dass der Bw. 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. S 300.000,- (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 Bw. 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 Bw. und der NA-GmbH vom 9.4.1997 gebe. Abgesehen davon seien die von der N Bank AG (Anm: Muttergesellschaft der NA-GmbH bzw. Großmuttergesellschaft der NG-GmbH und M-GmbH) in Bezug auf die Objekte in K und W abgegebenen Garantierklärungen vom Bw. 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 Mietrechtes abgelöst worden sei.

Der Prüfer hielt in einer dazu ergangenen Stellungnahme fest, dass das An- und Vermieten der Objekte in K, V und W mit der hauptberuflichen Tätigkeit des Bw. 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 vordergründig gewesen, sondern vielmehr 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 Bw. habe seit geraumer Zeit Einkünfte als Immobilienmakler und Konsulent der NA-GmbH) 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 NG-GmbH und der M-Leasing GmbH gewesen sei, und als solcher an den Projekten in K und W (voraussichtlich auch V) mitgewirkt habe.

In einer Replik auf die Stellungnahme des Prüfers zur Berufung brachte der Bw. vor, dass ein einseitiger Kündigungsverzicht des Bw. bis zum Ablauf von 14 Jahren, nicht aber der Ausschluss einer einvernehmlichen Auflösung der Leasingverträge vor diesem Zeitpunkt vereinbart worden sei. Der Bw. habe ein Entgelt für die vorzeitige Auflösung der Leasingverträge gefordert. Die Höhe des Entgeltes sei von den Leasinggebern festgesetzt und vom Bw. 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 Bw. untrennbar mit dessen 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.

Mit Berufungsvorentscheidung wurde die Berufung des Bw. als unbegründet abgewiesen.

Im Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde ergänzend vorgebracht, dass der Bw. 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.

In der über Antrag des Bw. am 29.10.2003 abgeführten 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 Bw. habe in Bezug auf diese Objekte kein Kapital eingesetzt und könne bereits aus diesem Grund keine Vermögensverwaltung vorliegen. Im Übrigen entspreche die vom Bw. 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 Bw. wurde im Rahmen der abgeführten mündlichen Verhandlung ua. vorgebracht, dass die in Abrede gestellte Langfristigkeitskomponente aus den bezughabenden Verträgen zu ersehen sei. Die vorzeitige Auflösung der Leasingvereinbarungen sei darin begründet, dass die N Leasing GmbH aufgrund geänderter Marktbedingungen in das Vermietungsgeschäft einsteigen habe wollen und im eigenen Portefeuille nach geeigneten Objekten Ausschau gehalten habe. Im Anschluss daran sei ihm (Bw.) 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.

Mit Berufungsentscheidung vom 17.12.2003, GZ RV/0545-K/02, gab der UFS der Berufung Folge. In der Bescheidbegründung führte der erkennende Senat 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 Bw. die Mietrechte an den Objekten in K, V und W nicht sukzessive, sondern "uno actu" an die Leasinggeber übertragen habe. Ebenso wenig stelle die Fremdfinanzierung der Projekte ein 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. Der Umstand, dass der Bw. in einem beruflichen Naheverhältnis zum Immobiliensektor stehe, sei grundsätzlich geeignet, das Bild der Planmäßigkeit des Vorgehens zu verstärken. Die sich daraus ergebende Konsequenz sei allerdings 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 Bw. 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 Bw. 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 dem Senat bekannt, dass der Bw. in den dem Streitjahr nachfolgenden Zeiträumen eine politische Funktion ausgeübt habe. Dass der Bw. 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.

Dass die im Abgabenverfahren des Bw. strittige Einkunftsquelle nur aus dem in V gelegenen Objekt bestanden habe - die Objekte in K und W seien ja von der atypisch stillen Gesellschaft betrieben worden - stelle ein weiteres Indiz für die vermögensverwaltende Tätigkeit dar; der Senat 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 besagter 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 sonach 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 (Hinweis auf Kohler in SWK 2003, S 359). Selbst wenn man auf Grund der vorliegenden Personenidentität - der Bw. 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 Bw. im vorliegenden Fall schlüssig dargelegt habe, dass sein Handeln auf einen langfristigen Vermögensaufbau ausgerichtet gewesen sei.

Dass der Bw. 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 Bw. 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.

Dass die NG-GmbH den Leasingvertrag betreffend das Objekt in V mangels Kündigungsverzicht und Garantieerklärung der N Bank AG (Anm: Großmutter der NG-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 Bw. zu leistenden Leasingraten angerechnet hätten.

Der UFS gelange daher zum Ergebnis, dass die vom Bw. ausgeübte Tätigkeit betreffend das in V gelegene Objekt einer Vermietungstätigkeit im Sinne des § 28 EStG 1988 entspreche.

Gegen diese Entscheidung erhob das Finanzamt Klagenfurt Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof (§ 292 BAO).

Mit Erkenntnis vom 28.5.2008, Zl. 2008/15/0025, hob der VwGH den Bescheid des UFS, Gz RV/0545-K/02, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf.

In seiner Sentenz führte der VwGH unter Bezugnahme auf sein Erkenntnis vom 9.7.1965, 28/65, aus, dass der Gerichtshof 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 habe, wobei im Falle einer beruflichen Nahebeziehung (Realitätenvermittler) bereits zwei Verkäufe innerhalb von zwei Jahren als für die Gewerblichkeit ausreichend angesehen worden seien. Die Ausführungen der belangten Behörde zur Nachhaltigkeit seien schon deshalb nicht geeignet, die im angefochtenen Bescheid vorgenommene Würdigung des im Bescheid dargestellten Sachverhaltes zu tragen.

Entscheidend sei allerdings, so der VwGH, dass die hier zu beurteilende Betätigung des Bw. (im verwaltungsgerichtlichen Verfahren „Mitbeteiligter“ genannt) dem üblichen Bild eines Grundstückshandels nicht entspreche und nach den für den typischen Grundstückshandel entwickelten Kriterien gar nicht tauglich beurteilt werden könne. Im gegenständlichen Fall sei das Gesamtbild dadurch geprägt, dass ein Immobilienmakler - teilweise unter Einbeziehung eines stillen Beteiligten - mehrere Projekte betreffend Einkaufszentren entwickelt habe, nach geeigneten Grundstücken gesucht habe, Grundstückswidmungsgespräche geführt habe, Finanzierungskonzepte erstellt habe, die Projekte an Leasinggesellschaften herangetragen und dadurch die Errichtung der Einkaufszentren bewirkt habe, Mieter der Geschäftslokale gesucht und letztlich den Eigentümern der Einkaufszentren vermittelt habe. Weshalb die aus einer solchen Betätigung resultierenden Einkünfte dem Tatbestand des § 23 Z 1 EStG 1988 nicht zu subsumieren wären, mache der UFS als belangte Behörde nicht einsichtig.

Soweit die belangte Behörde die von ihr vorgenommene Würdigung des zu beurteilenden Sachverhaltes damit begründe, dass der Mitbeteiligte (Bw.) 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 auch darin finde, dass er auf das Recht verzichtet habe, die den Mietrechten zugrundeliegenden Leasingverträge vor dem Ablauf von 14 Jahren zu kündigen, sei ihr entgegenzuhalten, dass der Mitbeteiligte die Mietrechte an den Objekten in K, V und W tatsächlich unmittelbar nach Erreichen der weitgehenden Vollvermietung aufgegeben habe, was im Widerspruch zu dessen Darlegungen stehe. Dieser Widerspruch werde auch durch den von der belangten Behörde ins Treffen geführten Kündigungsverzicht nicht beseitigt, zumal eine einvernehmliche Auflösung von Verträgen stets möglich sei, worauf der Mitbeteiligte in der Replik auf die Stellungnahme des Prüfers zur Berufung selbst hingewiesen habe.

Aufgrund anhängiger für den Ausgang des gegenständlichen Verfahrens präjudizieller Rechtsmittelverfahren - wie das nach Aufhebung der Berufungsentscheidung RV/533-K/02 durch das verwaltungsgerichtliche Erkenntnis vom 28.5.2008, Zl. 2008/15/0022, erforderlich gewordene zur Gz RV/0557-K/08 geführte fortgesetzte Berufungsverfahren betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften (§ 188 BAO) der LT-AStG durch das Finanzamt KI (dieses qualifizierte die Einkünfte der atypisch stillen Gesellschaft als gewerblicher Natur, der UFS indes in seiner Berufungsentscheidung vom 2.12.2003, Gz RV/533-K/02, als solche nach § 28 EStG) - wurde das gegenständliche Berufungsverfahren mit Aussetzungsbescheid vom 1.12.2008 sistiert. In dem soeben genannten Erkenntnis Zl. 2008/15/0022 sprach der VwGH in einem obiter dictum aus, dass in Bezug auf die LT-AStG „im fortgesetzten Verfahren zu berücksichtigen sein wird, dass betreffend die im Zusammenhang mit den streitgegenständlichen Objekten (K und W) realisierten Einkünfte

rechtskräftige Feststellungsbescheide der Finanzämter J und W vorliegen, die vor dem gegenständlichen angefochtenen Feststellungsbescheid ergangen sind". In den beiden genannten Feststellungsbescheiden der Lagefinanzämter J (nunmehr J.) und W (nunmehr W.) vom 30.12.1998 bzw. 6.10.1998 wurden die Einkünfte der LT-AStG antragsgemäß als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, dh. ohne Ansatz der Ablösezahlungen, einheitlich und gesondert festgestellt.

Die in weiterer Folge von den Finanzämtern W. und J. versuchte Durchbrechung der Rechtskraftwirkung dieser Bescheide vermochte nicht zu tragen. So nahm das Finanzamt J. die Berichtigung des Feststellungsbescheides auf Grundlagen des § 295 Abs. 3 BAO vor, das Finanzamt W. verfügte indessen die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO. Der Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes W. vom 24.9.2008 wurde mit Berufungsentscheidung des UFS vom 15.4.2009, Gz RV/0686-K/08, aufgehoben. Mit Erkenntnis vom 29.3.2012, 2009/15/0170, hob der VwGH die Berufungsentscheidung des UFS, Gz RV/0847-G/08 - mit dieser wurde die Berufung gegen den § 295 (3) BAO-Bescheid des Finanzamtes J. als unbegründet abgewiesen - wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes auf. In weiterer Folge wurde im fortgesetzten Verfahren die Berufung iSd verwaltungsgerichtlichen Erkenntnisses vom Finanzamt J. mittels Berufungsvorentscheidung (stattgebend iSd Begehrens) abschließend erledigt.

Da aufgrund der geschilderten Verfahrenslage die Rechtskraft und die daraus erfließende Sperrwirkung der beiden von den Lagefinanzämtern W. und J. erlassenen Feststellungsbescheide betreffend die Objekte EKZ K und EKZ W wiederum bzw. weiterhin gegeben waren, gab das Finanzamt Kl der Berufung der LT-AStG Folge und sprach aus, dass eine Feststellung der Einkünfte beim genannten Finanzamt zu unterbleiben habe.

Im Zuge der nunmehr im fortgesetzten Verfahren am 27.11.2012 abgeführten mündlichen Berufungsverhandlung führte der Bw. ergänzend aus, dass die vom VwGH in seinem aufhebenden Erkenntnis Zl. 2008/15/0025 angezogenen Argumente nicht verfangen würden, zumal es bei dem hier zu beurteilenden Objekt V um ein eigenständiges Projekt handle, auf welches die vom Gerichtshof dargelegten Kriterien gar nicht anwendbar seien. Er (Bw.) 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 Firma Ag vermietet worden sei, im Leasingwege erworben. Diese habe er sodann einzig und allein an die Firma B. in Bestand gegeben. Er habe dabei keine großartigen Aktivitäten entfalten müssen, die auf irgendeine gewerbliche Tätigkeit schließen lassen würden. Die vom UFS in seiner Entscheidung Gz RV/0545-K/02 genannte Begründung sei korrekt, spiegelt diese das tatsächliche Geschehen im

Zusammenhang mit der Tätigkeit in Bezug auf V authentisch wider. Im Fall V sei auch nicht AT als ausgewiesener Experte im Bereich der Immobilienfinanzierung involviert gewesen, sondern habe er 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 bezug habende Leasingvertrag Teil des notwendigen Betriebsvermögens des Immobilienmaklers Bw darstelle. Der besagte Leasingvertrag sei allerdings für die Ausübung der Immobilienmaklertätigkeit keineswegs erforderlich und sei daher auch nicht als notwendiges Betriebsvermögen zu qualifizieren. Dieser Vertrag sei ausschließlich von ihm (Bw.) als Privatperson abgeschlossen worden, um sodann mit der Fa. B. 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, welcher 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 Bw. führte weiters aus, dass der gegenständliche Fall - wiewohl die herrschende Judikatur derartigen Gedanken nicht zugänglich sei - 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. Dies aus folgenden Gründen: Laut den einschlägigen Bestimmungen der BAO (§ 209a) stehe die Verjährung der Abgabenfestsetzung nicht entgegen, sofern ein Berufungsverfahren anhängig sei. Diese Bestimmung beziehe sich allerdings auf laufende Abgabenverfahren und nicht - wie vorliegend - auf rechtskräftige Erledigungen, welche fünf Jahre später vom VwGH aufgehoben und erst nach weiteren vier Jahren im zweiten Rechtsgang „aufgerollt“ würden. Die genannte Bestimmung habe ausschließlich den Sinn, dass anhängige Rechtsmittelverfahren, die über die Bemessungsverjährung andauern würden, nicht abgeschnitten werden sollen. Aufgrund dieser Überlegungen sei aus formalrechtlichen Gründen auch der Anspruch an sich verjährt.

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 diametral 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.

Die Amtsvertreterin replizierte, dass die vom Bw. vorgebrachten Argumente allesamt nicht zielführend seien. Fakt sei, dass der VwGH die Berufungsentscheidung des UFS, Gz RV/0545-K/02, aufgrund einer eingebrachten Amtsbeschwerde aufgehoben habe. Dies bedeute, dass die Berufungsbehörde nunmehr im fortgesetzten Verfahren unter Beachtung der dargelegten Aufhebungsgründe meritorisch zu entscheiden habe. Auch der angezogene Grundsatz „ne bis in idem“ vermöge hier nicht zu überzeugen. Tatsache sei, dass das Finanzamt die Verfahren in Bezug auf K und W „im Verfahrenswege verloren“ habe; der UFS bzw. VwGH habe erkannt, dass die bestehenden verfahrensrechtlichen Instrumentarien nicht geeignet seien, eine Durchbrechung der Rechtskraftwirkung der seinerzeit von den Finanzämtern W und J erlassenen Feststellungsbescheide herbeizuführen. In der Sache selbst, dh in Bezug auf die steuerrechtliche Qualifikation der Einkunftsart, habe allerdings keine Prüfung stattgefunden. Nach finanzamtlicher Ansicht seien die in Rechtskraft erwachsenen Bescheide in Bezug auf K und W unrichtig. Eine falsche Beurteilung, die sich aufgrund des geltenden Verfahrensrechtes nicht mehr korrigieren lasse, vermöge nach Ansicht des Finanzamtes keinen Rechtsanspruch dahingehend zu begründen, dass in einer anderen Sache genauso unrichtig zu entscheiden sei. Das Projekt V sei nicht ausschließlich im Blickwinkel der Makler- bzw. Vermittlertätigkeit zu betrachten, sondern sei dieses vielmehr unter eine Gesamtbetrachtung zu stellen. Der Bw. sei nicht nur Immobilienmakler, sondern auch Konsulent der NA-GmbH und Geschäftsführer der Z Immobilien GmbH. Darüber hinaus besitze dieser 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 Bw. - wie aus einer Vorhaltsbeantwortung aus dem Jahre 1993 zu ersehen sei - bereits im Jahre 1991 mit der späteren Untermieterin (Fa. B.) in Geschäftskontakt gestanden. Im Jahre 1994 habe der Bw. die NA-GmbH und die Fa. B. „zusammengebracht“. Die NA-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 NA-GmbH habe bereits im Schreiben vom 24.2.1994 die Prämissen für das Zustandekommen eines Leasingvertrages festgelegt und dabei auch festgehalten, dass die Fa. B. 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 (Bw.) 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 Bw. demonstriere die vorhandene Verflechtung. Die dem Bw. aufgetragene Beibringung eines Schätzungsgutachtens betreffend den Kaufpreis, die Vorlage eines Exposé's sowie eines Grundbuchauszuges, eines Lage- und Objektplanes sowie eines Mietvertragsentwurfes mit B. sei im Lichte der Abgrenzung und Zuordnung der Einkunftsart zu würdigen. Zuerst habe die NA-GmbH den Untermietvertrag mit der Fa. B. gewürdigt bzw. sanktioniert, bevor überhaupt der Leasingvertrag zwischen ihr und dem Bw. zustande gekommen sei. All diese Tätigkeiten in Bezug auf die Umsetzung eines Vorhabens zwischen den Proponenten NA-GmbH und B. habe der Bw. zu erbringen gehabt. Die Leasinggeberin habe sich bei der Untermieterin abgesichert; der Bw. selbst habe allerdings keine Möglichkeit gehabt, etwa in Bezug auf einen Wechsel des Mieters zu disponieren, zumal dieser im Mietvertrag mit B. auf 30 Jahre gebunden gewesen sei. Der Leasingvertrag sei von Beginn an derart konzipiert gewesen, dass sich der Bw. problemlos – dh. 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 Bw. entgegnete, dass er seine Bauträgerkonzession ruhend gestellt habe. Die diesbezügliche Argumentation der Amtsvertreterin sei daher nicht zutreffend. Im Übrigen habe er für die Vermittlung des Objektes V an B. eine Provision von S 24.000,- 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 NA-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 Bw 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.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 23 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb solche aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft, noch als selbständige Arbeit anzusehen ist. Soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 leg.cit. gehören, sind Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ua. die Einkünfte aus der Vermietung bzw. Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (§ 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988). Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind subsidiär gegenüber den gewerblichen Einkünften.

Eine bloße zu außerbetrieblichen Einkünften führende Vermögensverwaltung liegt gemäß § 32 BAO insbesondere dann vor, wenn Vermögen genutzt, also beispielsweise Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird. Als Abgrenzungskriterium zwischen bloßer Vermögensverwaltung und gewerblicher Tätigkeit kommt der **Art und dem Umfang des tatsächlichen Tätigwerdens** entscheidende Bedeutung zu. Keine Vermögensverwaltung liegt mehr vor, wenn das Tätigwerden deutlich jenes Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist (*Stoll*, BAO Kommentar, 4. Aufl.; § 34 Tz 2, JAKOM/Baldauf, 5. Aufl., § 23 Tz 43 unter Hinweis auf VwGH 24.6.2010, 2007/15/0033). Die Grenze von der Verwaltung eigener Vermögenswerte hin zu einem Gewerbebetrieb wird einerseits durch die revolvierende Anschaffung und Verkäufe und andererseits durch Tätigkeiten überschritten, die nicht allein darauf gerichtet sind, die Nutzung und den Gebrauch eigenen Vermögens möglich zu machen, sondern darauf, mit Hilfe zusätzlicher besonderer Leistungen zusätzliche Erträge zu erzielen (*Stoll*, Kommentar zur BAO, Bd. 1, Seite 420 ff). Vermögensverwaltung ist auch dann nicht mehr gegeben, wenn die Vermögensnutzung durch Fruchtziehung in den Hintergrund tritt und die Vermögensverwertung entscheidend im Vordergrund steht (JAKOM/Baldauf, aaO.).

Ob Vermögensnutzung (Nutzung der Liegenschaften durch Fruchtziehung) oder Vermögensumschichtung im Vordergrund steht, ist eine Sachverhaltsfrage, die nach dem **objektiven Gesamtbild** des jeweiligen Falles zu lösen ist (bspw. VwGH 24.6.2010, 2007/15/0033, VwGH 13.5.1988, 84/14/0077). Diese Frage lässt sich nicht für alle Wirtschaftsgüter nach einheitlichen Maßstäben beurteilen. In Zweifelsfällen wird darauf abzustellen sein, ob die Tätigkeit, wenn sie in den gewerblichen Bereich fallen soll, dem **Bild entspricht, das nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmacht** (VwGH 29.7.1997, 96/14/0115). Entscheidendes Auslegungskriterium ist somit in letzter

Konsequenz die **Art des Tuns bzw. Tätigwerdens** (VwGH 22.6.1983, 81/13/0158). Wer etwa wie ein gewerblicher Händler oder sonst gewerblich Tätiger agiert und auftritt, erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Im vorliegenden Fall steht in Streit, ob die Betätigung des Bw. in Bezug auf das Objekt in V zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führt. Bei der Beurteilung dieser Frage ist das Objekt in V nicht isoliert zu betrachten, sondern sind im Rahmen einer anzustellenden Gesamtbetrachtung die Tätigkeiten des Bw. in Bezug auf die beiden Objekte in K und W in die Betrachtung miteinzubeziehen. Diese Sichtweise geht aus dem verwaltungsgerichtlichen Erkenntnis Zl. 2008/15/0025 in unmissverständlicher Weise hervor.

Wie der VwGH in seinem soeben genannten Erkenntnis betont hat, bestimmt sich das Gesamtbild der Tätigkeit des Bw. in Bezug auf die drei Objekte K, W und V - 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, Mieter der Geschäftslokale gesucht und diese letztlich den Eigentümern der Einkaufszentren vermittelt hat. Nicht das Herbeischaffen von potenziellen Bestandnehmern stand im Vordergrund, sondern waren die vor- und nachgelagerten Tätigkeiten für die erfolgreiche Umsetzung der Projekte durchaus äquivalent.

Der Einwand des Bw., wonach seine Tätigkeit in Bezug auf V anders geartet wäre als hinsichtlich der Objekte K und W, vermag im Lichte der vom **VwGH aufgetragenen Gesamtbetrachtung** nicht zu überzeugen. Es ist zwar zutreffend, dass der Bw. mit dem Objekt V eine fertig gestellte Immobilie geleast und diese an eine bereits feststehende Untermieterin in Bestand gegeben hatte. Der Bw. hatte 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, dass ein Konsens zwischen Leasinggeberin und Untermieterin in Bezug auf die geforderten Bedingungen für das Zustandekommen eines Vertragsverhältnis überhaupt erzielt wird. Dieses Tätigkeitsbild ist zwar nicht gänzlich kongruent mit jenem in Bezug auf die beiden Objekte in K und W, allerdings bestehen von der Zielsetzung her keine essentiellen Unterschiede. Bei allen drei Objekten fungierte der Bw. als Leasingnehmer und Bestandgeber (Untervermieter), der sodann nach geraumer Zeit seine Leasingrechte an den Objekten uno actu den jeweiligen Leasinggebern gegen Entgelt überließ.

Wie die Amtsvertreterin in der Berufungsverhandlung überzeugend dargelegt hat, indizieren beim Objekt in V schon allein die Art und Weise der Abwicklung dieses Projektes eine gewerbliche Betätigung. Die im Schreiben der NA- GmbH vom 24.2.1994 dargelegten Prämissen, unter denen der Abschluss eines Leasingverhältnisses zwischen ihr und dem Bw. überhaupt möglich sei (*„Abschluss eines Mietvertrages zwischen Bw. und B. , Leistung eines nicht rückzahlbaren Baukostenzuschusses seitens B. an die LG iHv S 2,5 Mio. zuzügl. USt, Vorlage eines Schätzungsgutachtens zur Untermauerung des Kaufpreises der Immobilie iHv S 7,7 Mio., Abschluss einer Vereinbarung zwischen LG und B. hinsichtlich Eintritt der Untermieterin als Hauptbestandnehmerin für den Fall, dass der Bw. aus irgendwelchen Gründen ausfällt, Vorlage eines Exposé's betreffend Lagebeschreibung sowie alternative Verwertungsmöglichkeiten, Einräumung einer Kaufoption für den Bw.,...)*) deuten auf Tätigkeiten hin, die nach Ansicht des erkennenden Senates, insbesondere in qualitativer Hinsicht, den Rahmen einer bloßen Vermögensverwaltung sprengen. All die genannten Aktivitäten entsprechen - gemessen am Maßstab der Verkehrsauffassung - eher dem Bild einer gewerblichen Betätigung als dem einer vermögensverwaltenden. Erhärtung findet diese Ansicht insbesondere dann, wenn die beiden anderen zeitnah abgewickelten Projekte K und W in die Betrachtung miteinbezogen werden. Offenkundig ist jedenfalls, dass der Bw. sowohl bei der Abwicklung des Projektes V als auch bei jener betreffend die Objekte K und W auf einschlägige Branchenerfahrungen und -kenntnisse zurückgreifen konnte.

Fakt ist, dass der Bw. als Immobilienmakler und Realitätenvermittler sowie Konsulent für den Immobilienbereich zweifelsohne über fundierte Insiderkenntnisse verfügte. Der Bw. selbst konkretisierte in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 3.7.1993 betreffend das Veranlagungsjahr 1991 die Art seiner Tätigkeit wie folgt: *„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 (MI – I; B. - WN, D S; L I usw.) [...].“*

Der Umstand, dass - wie gegenständlich in offensichtlicher Weise hervorkommt - eine berufliche Nahebeziehung vorliegt, trägt nach Ansicht des VwGH generell dazu bei, das Bild des planmäßigen Vorgehens zu verstärken (VwGH 26.7.2000, 95/14/0161). Aufgrund dieses Anscheins ist etwa bei Personen, die sich beruflich mit Grundstücksgeschäften befassen (Immobilienmakler, Immobilienverwalter, usw.) für die Beurteilung der Frage, ob ein gewerblicher Grundstückshandel ausgeübt wird, ein strenger Maßstab anzulegen. Nichts anderes hat auch für den gegenständlichen Fall zu gelten. Die diesbezüglich ergangene verwaltungsgerichtliche Judikatur verlangt bei Vorliegen einer beruflichen Nahebeziehung bei Tätigkeiten bzw. Vorhaben, die ihrer Art und Größe nach grundsätzlich geeignet sind im Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung besorgt zu werden (bei anderen kommt die

Einordnung als vermögensverwaltende Tätigkeit ohnedies nicht in Betracht), eine eindeutige Trennung zwischen der Privat- und Berufssphäre (bspw. VwGH 25.3.1999, 94/15/0171). Diesem Postulat wird im vorliegenden Fall nicht in der gebotenen Weise Rechnung getragen. Aus dem von Seiten der Amtspartei zur Vorlage gebrachten Behördenakt geht hervor, dass die mit der Realisierung des Projektes V zusammenhängenden Aufwendungen (Fahrkosten, Telefonkosten udgl.) nicht etwa als antizipierte Werbungskosten ausgewiesen werden, sondern dürften diese - wie von der Amtspartei vorgebracht und vom Bw. unwidersprochen geblieben - wohl bei den Aufwendungen als Immobilienmakler Berücksichtigung gefunden haben. Nun wendet der Bw. diesbezüglich ein, dass er für die Vermittlung des Objektes V an B. Provisionseinnahmen iHv S 24.000,- erzielt habe, welche bei den Einkünften als Immobilienmakler auch zur Versteuerung gelangt seien. Dieses Vorbringen setzt das Argument der Amtspartei, wonach eine akkurate Trennung von Aufwendungen (Anlaufkosten) betreffend V nicht erfolgt sei, zwar nicht außer Kraft, lässt es aber in einem anderen Licht erscheinen. Dessen ungeachtet zeigt es aber die vorhandene Ingerenz der Maklertätigkeit auf die gesamten Geschehnisse in Bezug auf V in deutlicher Weise auf.

Wie oben bereits ausgeführt, bestehen für den erkennenden Senat keine Zweifel dahingehend, dass der Bw. bei der Realisierung der Projekte K, V und W seine berufsspezifischen Kenntnisse eingebracht und verwertet hat. Dass für die erfolgreiche Realisierung von Projekten dieser Größenordnung - immerhin fielen monatliche Leasingraten von insgesamt ca. S 300.000,- (rd. € 21.800,--) an - einschlägige Branchenkenntnisse unumgänglich sind, entspricht der allgemeinen Lebenserfahrung und bedarf keiner weiteren Erörterung. Ein durchschnittlicher Privatanleger ohne einschlägiges Fachwissen würde sich nach Auffassung des Senates 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 - vorgibt, 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, bleibt für den erkennenden Senat, insbesondere in Ansehung des Umstandes, dass die Untermieter im Zeitpunkt des Abschlusses der Leasingverträge zum Teil noch gar nicht fest standen, 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 hatte - so weist etwa der diesbezüglich zwischen Leasinggeberin und Bw. ergangene Schriftverkehr „AT“ als Ansprechpartner aus (vgl. etwa Schreiben der ELG-GmbH vom 24.2.1994 betreffend Objekt V) - 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 hatte, unterstreicht nach Ansicht des erkennenden Senates die Ansicht, dass hier keine bloße Verwaltung von Vermögen vorliegt. Der Bw. selbst führte in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 15.4.1998 auf die Frage wie denn die Bewertung des von AT eingebrachten Know-how erfolgt sei, aus, 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.“ Vice versa steht der Umstand, dass der Bw. das Projekt V im Alleingang, dh. ohne Zwischenschaltung der atypisch stillen Gesellschaft, verwirklicht hatte, der steuerlichen Beurteilung der aus dem Projekt V erzielten Einkünfte als solche gemäß § 23 Z 1 EStG nicht entgegen.

Wie bereits ausgeführt, ist für die steuerliche Abgrenzung zwischen gewerblicher und vermögensverwaltender Tätigkeit das sich im **Einzelfall darstellende Gesamtbild der Verhältnisse** maßgeblich. Der Bw. führte ins Treffen, dass er beabsichtigt habe eine auf Dauer angelegte Vermögensverwaltung zu begründen, um damit für die Zukunft finanziell vorzusorgen. Allerdings steht, wie der VwGH ausdrücklich betont hat, das von ihm tatsächlich gesetzte Verhalten diametral zur erklärten Absicht. Tatsache ist, dass unmittelbar nach Erreichen der Vollvermietung (eine solche war Ende 1996 gegeben) die nämlichen Leasingverträge (und zwar auch jener in Bezug auf V) einvernehmlich aufgelöst wurden. Ob der Bw. von Beginn an die Intention hatte, seine Leasingrechte zu veräußern oder aber erst im Zeitpunkt der Gründung der atypisch stillen Gesellschaft im September 1995 bzw. - wie vorgebracht - erst nachdem die NA-GmbH ihm ein entsprechendes Anbot unterbreitet hatte, lässt sich nach Ansicht des erkennenden Senates nicht verlässlich beurteilen. Die Beantwortung dieser Frage ist allerdings in Bezug auf die Qualifikation der Einkunftsart nicht von Relevanz. Selbst wenn der Bw. erst aufgrund eines lukrativen Angebotes der NA-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 Bw. 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. Wie der VwGH in seinem Erkenntnis Zl. 2008/15/0025 unmissverständlich (negativ gewendet) zum Ausdruck gebracht hat, entsprechen diese Tätigkeiten in ihrem Gesamtbild dem einer gewerblichen Betätigung.

Ausschlaggebend für die vom Senat vorgenommene steuerliche Qualifikation der Einkünfte im Lichte des soeben genannten verwaltungsgerichtlichen Judikates ist 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 erweist sich der Berufungseinwand, wonach die vom Bw. gesetzten Handlungen im Zusammenhang mit der Entwicklung der Immobilien, die Vermietung derselben sowie die innerhalb kurzer Zeit erfolgte Veräußerung der Mietrechte an die LG weit über die Tätigkeit als Immobilienmakler hinausreichen würden. Der Tätigkeitsbereich des Immobilienmaklers ist gesetzlich definiert und umfasst in der für den betrachtungsgegenständlichen Zeitraum geltenden Bestimmung des § 225 GewO 1994, BGBl. 1994/194, nachstehende Tätigkeiten:

1. die Vermittlung des Kaufes, Verkaufes und Tausches von bebauten und unbebauten Grundstücken und von Rechten an Immobilien einschließlich der Vermittlung von Nutzungsrechten an Immobilien, wie sie durch Timesharing-Verträge erworben werden, und der Vermittlung des Kaufes, Verkaufes und Tausches von Wohnungen, Geschäftsräumen, Fertigteilhäusern und Unternehmen;
2. die Vermittlung von Bestandverträgen über Immobilien einschließlich der Vermittlung von Bestandverträgen über Wohnungen, Geschäftsräume und Unternehmen;
3. der Handel mit Immobilien einschließlich des Mietkaufes;
4. die Vermittlung von Anteilscheinen und Beteiligungen an Immobilienfonds;
5. die Vermittlung von Hypothekendarlehen
6. die Beratung und Betreuung für die in Z 1 bis 5 angeführten Geschäfte

Dass der Bw. nicht ausschließlich eine Immobilienmaklertätigkeit verrichtet hatte, ist evident und ergibt sich Derartiges bereits aus Art und Umfang der verrichteten Tätigkeiten sowie - damit einhergehend - aus der Höhe der erhaltenen (Ablöse)zahlungen.

Von wesentlicher Bedeutung erweist sich im Rahmen der anzustellenden Gesamtbetrachtung nicht zuletzt die Tatsache, dass vorliegendenfalls gar **kein eigenes Vermögen verwaltet** wurde. Die Objekte in V, K und W wurden im Leasingwege erworben und sind damit fremdfinanziert. Auch dieser Umstand indiziert das Vorliegen einer gewerblichen und keiner vermögensverwaltenden Tätigkeit. Allgemein gilt, dass die Finanzierung mit Eigenkapital ein Indiz dafür darstellt, dass die Vermögensnutzung im Vordergrund steht (VwGH 24.6.2010, 2007/15/0033; 20.12.2000, 98/13/0236). Nach stRspr des VwGH bildet der Umstand, dass ein Steuerpflichtiger etwa Grundstückskäufe ausschließlich oder zumindest weitgehend mit Fremdmittel finanziert, 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 geht (vgl. Jakom/Baldauf, § 23, Tz 95, mit zahlreichen Judikaturhinweisen bezüglich Grundstückshandel).

Zusammenfassend bleibt festzuhalten, dass sich im gegenständlichen Fall aufgrund des sich bietenden Gesamtbildes, welches insbesondere geprägt ist durch Facetten wie die offenkundig bestehende **berufliche Nahebeziehung** des Bw. als Immobilienmakler und Realitätenvermittler zur streitgegenständlichen Tätigkeit (so wurde etwa für die Vermittlung der Fa. B. ein Maklerhonorar von S 24.000,- erzielt), 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 LG, Vorlage von Exposé´s sowie Gutachten hinsichtlich Verwertbarkeit der Immobilie, etc.) umfasste sowie den Umstand, dass **kein Eigenkapital** des Bw. veranlagt wurde, die Tätigkeit als gewerblich einzustufen ist. Demnach sind auch die aus dieser Tätigkeit erzielten Einkünfte als Einkünfte nach § 23 Z 1 EStG 1988 zu beurteilen.

Der Bw. vermochte im fortgesetzten Verfahren keine tauglichen Argumente ins Treffen zu führen, die geeignet gewesen wären, die vom VwGH im Verfahren Zl. 2008/15/0025 in präjudizieller Weise erfolgte Einstufung der Einkünfte als gewerblich zu zerstreuen.

Dem vom Bw. in der Berufungsverhandlung angezogenen Argument, die Bestimmung des § 209 a BAO teleologisch zu reduzieren und ausschließlich auf Berufungsverfahren im ersten Rechtsgang anzuwenden, vermag der erkennende Senat nicht näher zu treten. Zu eindeutig ist diesbezüglich die Gesetzeslage sowie die in diesem Zusammenhang ergangene verwaltungsgerichtliche Judikatur (vgl. Ritz, BAO Kommentar, 4. Auflage, § 209 a Tz 3ff sowie die dort zit. verwaltungsgerichtliche Rspr). Die Bestimmung des § 209 a BAO gilt demnach auch für nach Aufhebung durch den VwGH erlassene (neuerliche) Berufungsentscheidungen (VwGH 20.12.1994, 89/14/0149) und versteht unter Verjährung auch die absolute Verjährung. Im Übrigen ergibt sich die vom Bw. monierte lange Verfahrensdauer - zumindest was die Dauer des Verfahrens für die Erlassung eines Ersatzbescheides (nach Aufhebung der Berufungsentscheidung Gz RV/0545-K/02 durch das VwGH-Erkenntnis vom 28.5.2008, Zl. 2008/15/0025) anbelangt - im Wesentlichen durch die vom Bw. nicht bekämpfte bescheidmäßige Aussetzung des Verfahrens gemäß § 281 BAO. Das Abwarten des zweitinstanzlichen sowie des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens in Bezug auf die Rechtmäßigkeit der vom Finanzamt J. versuchten Durchbrechung der Rechtskraftwirkung des erlassenen Feststellungsbescheides vom 30.12.1998 (mit diesem wurden die Einkünfte der Gesellschaft als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einheitlich und gesondert festgestellt) betreffend die LT-AStG war sinnvoll, diente diese Maßnahme der Prozessökonomie und Kostenvermeidung und lag somit im Interesse des Bw.

Auch dem Argument des Bw., wonach rechtskräftige Entscheidungen hinsichtlich der Einkunftsart der LT-AStG vorlägen und bereits aus diesem Grunde im Lichte des Grundsatzes „ne bis in idem“ eine abweichende Beurteilung der Einkunftsart des Einzelunternehmers Bw in Bezug auf das Objekt V unzulässig wäre, vermag nicht zu verfangen. Auch diesbezüglich folgt der Senat vollinhaltlich der Rechtsansicht der Amtsvertreterin, wonach der Umstand, dass aus verfahrensrechtlichen Gründen keine auf Durchbrechung der Rechtskraftwirkung der ursprünglich ergangenen Feststellungsbescheide gerichtete Maßnahme mehr möglich sei, nicht auch bewirke, 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 30.12.1998 und W vom 6.10.1998 getroffene rechtliche Qualifikation stellt insbesondere vor dem Hintergrund des verwaltungsgerichtlichen Erkenntnisses Zl. 2008/15/0022 kein wie immer geartetes Präjudiz für die steuerrechtliche Beurteilung der Tätigkeit des Bw. in Bezug auf V dar.

Der Vollständigkeit halber bleibt festzuhalten, dass aufgrund der vom Senat vorgenommenen steuerlichen Qualifikation der Tätigkeit weder die abgeschlossenen Leasingverträge noch die sich in der Folge ergebenden Untermietverträge zum notwendigen Privatvermögen des Bw. zählen. Vielmehr stellen diese Betriebsvermögen des Bw. dar, welches im Zusammenhang mit dessen Tätigkeit als Immobilienentwickler steht. Der in der Berufungsverhandlung ventilierte Einwand des Bw., wonach die genannten Wirtschaftsgüter nicht zum notwendigen Betriebsvermögen des Immobilienmaklers Bw zählen würden, sondern vielmehr zu dessen Privatvermögen, erweist sich sonach als unzutreffend.

Aus den angeführten Gründen konnte dem Begehren kein Erfolg beschieden sein.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Aufgrund der in Rechtskraft erwachsenen Bescheide betreffend einheitlich und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO der beiden Lagefinanzämter W (nunmehr W.) vom 6.10.1998 und J (nunmehr J.) vom 30.12.1998 betreffend die LT-AStG war überdies der angefochtene Einkommensteuerbescheid 1997 zum Vorteil des Bw. abzuändern.

Auf Grund dieser Berufungsentscheidung ergeben sich sonach gegenüber dem bekämpften Einkommensteuerbescheid folgende Änderungen in den Einkünften:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt FA	S 7.918.909,--	
Abzgl. Anteil aus Mituntern LT-AStG	-S 5.901.173,--	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt UFS		S 2.017.736,--

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

Zuweisung lt Feststellungsbescheid FA J vom 30.12.1998, St.Nr. 191/7138	-S 32.552,--	
Zuweisung lt Feststellungsbescheid FA W vom 6.10.1998, St.Nr. 236/9528	-S 66.275,--	
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gesamt		-S 98.827,--

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Klagenfurt, am 15. Jänner 2013