



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden A. und die weiteren Mitglieder B. im Beisein der Schriftführerin Andrea Moravec über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes X., vom 1. Oktober 2003 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1997 bis 1999 und Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1999 nach der am 23. Februar 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erklärte für die Jahre ab 1996 neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit folgende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des im August 1996 erworbenen Grundstückes in S.:

1996: - S 94.527,00, 1997: - S 170.481,00, 1998: - S 206.570,00, 1999: - S 206.828,00

Im Zuge der Veranlagung für 1996 ersuchte das Finanzamt u.a. um Vorlage einer Prognoserechnung (7/96).

Das im März 1998 eingereichte Begleitschreiben zur Prognoserechnung hat nachstehenden Inhalt (8/96):

"Geplant ist der Abbruch des derzeitigen Hauses in dem nur mehr der Friseur ... Mieter ist und derzeit S 2.400,-- Miete bezahlt.

Es gibt einen Verbauungsentwurf der vorsieht, dass ca. 2.000 m² Geschäfte, Büros und Wohnungen gebaut werden.

Der Neubau liegt an bester Stelle am ...platz mit der Vorderseite und hat auf der Hinterseite den neu gestalteten ...park.

Hauptproblem, warum noch nicht gebaut ist, ist die derzeitige Widmung des Grundstückes.

Danach dürfte ich nicht so hoch bauen.

Die Stadtgemeinde hat nun eine Planung über den gesamten ...platz ausgeschrieben, ein Architekt hat gewonnen und dessen Plan (siehe Beilage) sieht vor, dass ich auf der ...platzseite sogar noch einen Stock höher bauen kann.

Danach kann man noch weitere 170 m² bauen.

Derzeit arbeitet die Bauabteilung der Stadtgemeinde daran, dass sämtliche Gemeinderatsbeschlüsse für diese Bebauungsveränderung (Höhe und Dichte) geändert werden.

Ein Bauvorhaben, wie ich es geplant habe, wird erst Ende 1998 oder Anfang 1999, nachdem die neuen Bebauungsbestimmungen vorliegen, in die Phase der Feinplanung kommen.

Nach Feinplanung und Ausschreibung wird gerechnet, ob dieser Neubau gewinnbringend teils verkauft und teils vermietet werden kann."

Die Prognoserechnung beinhaltet folgende Angaben (9/96):

"Bei der Annahme, dass 2.000 m² verkauft und/oder vermietet werden:

Ausgaben:	Baukosten	32.000.000,--
	Grund	7.000.000,--
	Parkplätze Zukauf	2.000.000,--
	Anlaufzinsen	4.000.000,--
	Architekt	2.000.000,--
	Spesen Grundbuch	2.000.000,--
	Sonst	1.000.000,--
Gesamtkosten		50.000.000,--

Einnahmen: Verkauf von 24 – 28 Wohneinheiten, pro m² 28 – 31.000,--

	Schnitt 29.500,-- mal 1.200 m ²	
		35.400.000,--
	Restkredit	ca. 16.000.000,--

bei Restkredit S 18.000.000,-- (2 Mill Reserve)

Vermietung	EG 390 m ² mal 300,--	monatlich S 117.000,--
	1. Stock 450 m ² mal 150,--	monatlich S 67.500,--
		S 184.500,--
184.500,-- mal 12 =	2.214.000,--	jährliche Einnahme
bei 6% Zinsen anfangs	1.080.000,--	jährliche Zinsen, Rest Kapital

Andere Aufteilung zwischen Verkauf und Vermietung möglich.

Stand 6.2.1998"

In der Folge erließ das Finanzamt betreffend das Jahr 1996 einen vorläufigen Bescheid gemäß § 200 Abs. 1 BAO mit der Begründung, es sei noch nicht erkennbar, ob betreffend der erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung eine Einkunftsquelle im Sinne des EStG 1988 vorliegt. Auf die Liebhabereiverordnung wurde hingewiesen.

Nach Einlangen der Erklärungen für die Folgejahre - die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden in der oben angeführten Höhe ausgewiesen - ging das Finanzamt wiederum mit vorläufigen Veranlagungen vor.

Am 1. Oktober 2003 erließ das Finanzamt betreffend die Jahre 1996 bis 1999 endgültige Umsatz- und Einkommensteuerbescheide gemäß § 200 Abs. 2 BAO mit folgender Begründung:

"Die Vermietung der Liegenschaft in S... stellt keine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle dar. Die wirtschaftliche Gestaltung (Verhältnis zwischen Einnahmen und Zinsaufwand) lässt nicht auf eine objektiv ertragsfähige Einkunftsquelle schließen, überdies wurde die im Februar 1998 vorgelegte Prognoserechnung nicht eingehalten, vielmehr wurde die Liegenschaft im Jahr 1999 verkauft. Bis zu jenem Zeitpunkt wurden durchgehend negative Einkünfte erzielt. Die erklärten negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bleiben folglich außer Ansatz."

Der Bw. brachte das Rechtsmittel der Berufung ein und begründete dieses wie folgt:

"Mit den angefochtenen ... Bescheiden wurde die mit den ursprünglichen, vorläufigen Bescheiden anerkannte Einkunftsquelleneigenschaft der Vermietung der Liegenschaft in S... nicht mehr anerkannt und somit die Anerkennung der negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung verweigert. Ebenso wurde diesbezüglich die Unternehmereigenschaft und somit der geltend gemachte Vorsteuerabzug nicht anerkannt. Als Begründung wird diesbezüglich im Einkommensteuerbescheid ausgeführt, dass die wirtschaftliche Gestaltung nicht auf eine objektiv ertragsfähige Einkunftsquelle schließen ließe, überdies die vorgelegte Prognoserechnung nicht eingehalten, vielmehr die Liegenschaft im Jahr 1999 verkauft worden wäre. Diesbezüglich erlauben wir uns, wie folgt Stellung zu nehmen: Die im Jahr 1998 vorgelegte Prognoserechnung beweist die objektive Ertragsfähigkeit der Liegenschaft. Aus diesem Grund wurden auch mit den ursprünglichen Bescheiden die Einkunftsquelleneigenschaft anerkannt. Die Übertragung der Einkunftsquelle hat für sich allein keinen Einfluss auf die für den vorhergegangenen Zeitraum vorzunehmende Beurteilung, ob die Tätigkeit in der betriebenen Weise geeignet ist, einen wirtschaftlichen Gesamterfolg abzuwerfen (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 24.6.1999, 97/15/0082). Diesbezüglich führt

Abschnitt 13.3. lit. a der LRL 1997 aus, dass für abgeschlossene Zeiträume eine Einkunftsquelle anzunehmen ist, wenn Unwägbarkeiten im Sinne des Abschnittes 6.2 der LRL 1997 vorliegen. Eine derartige Unwägbarkeit liegt jedoch im vorliegenden Fall vor:

Der Bw. war Direktor (der Bankfiliale S.), welche ihm auch das Darlehen für den Ankauf der Liegenschaft gewährte. Im August 1998 erfolgte die Kündigung seines Dienstverhältnisses durch die (Bankfiliale S.). Im Jänner 1999 wurde die Kündigung in eine fristlose Entlassung umgewandelt. Im Zuge der fristlosen Entlassung wurde auch das Darlehen gekündigt. Der Bw. war auf Grund der Kündigung des Darlehens zu einem Notverkauf der Liegenschaft unter ihrem Wert gezwungen, weswegen er den angestrebten Gesamtgewinn nicht erzielen konnte. Diesbezüglich sei auch angemerkt, dass der Bw. erwartet, den anhängigen Arbeitsrechtprozess zu gewinnen, wodurch auch bewiesen wäre, dass er nicht einmal die im Zuge der Entlassung erfolgte Kündigung des Darlehens 'verschuldet' hat. Da somit eine Unwägbarkeit im Sinne der oben genannten Bestimmung vorliegt, ist lediglich die Ertragsfähigkeit im Rahmen des ursprünglichen Konzeptes zu beurteilen. Diese hat das Finanzamt aber auch schon ursprünglich als gegeben angesehen."

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vor.

Im Beiblatt zum Vorlageschreiben führte das Finanzamt im Wesentlichen Folgendes aus:

"Nach der Prognoserechnung des Bw. vom 06.02.1998 war geplant, das Haus auf der Liegenschaft des Bw., in dem zu dem Zeitpunkt der Prognoseerstellung noch ein Mieter zum monatlichen Mietzins von S 2.400,-- aufhältig war, abzureißen und ein neues Gebäude mit ca. 2.000 – 2.200 m² Nutzfläche zu errichten.

Tatsächlich ist von diesem Vorhaben aber nichts auch nur in die Feinplanungs- oder Ausführungsphase gelangt. Im Wesentlichen konnten vom Bw. nur die besagten Mieterlöse erzielt werden. Tätigkeiten, die auf die Erhöhung der Einnahmen und somit zum wirtschaftlichen Betreiben der Liegenschaft geführt hätten, konnten im fraglichen Zeitraum nicht festgestellt werden und wurden auch nicht behauptet. Die Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung, die real erzielt worden sind, waren jedenfalls bei weitem nicht ausreichend um ein positives Gesamtergebnis zu erzielen. Von einer weitgehenden Übereinstimmung der Prognose mit der Realität kann also nicht die Rede sein."

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz ersuchte den Bw. um Vorlage

- sämtlicher Verträge betreffend die berufungsgegenständliche Liegenschaft (ausgenommen den Kaufvertrag vom 20. August 1996, welcher sich bereits im Steuerakt befindet),
- aller mit dem *Bauvorhaben, wie es der Bw. geplant habe*, im Zusammenhang gestandenen Unterlagen - einschließlich des Verbauungsentwurfes sowie

- der Finanzierungspläne und aller Unterlagen, auf Grund derer die dem Schreiben vom März 1998 beigelegte "Prognoserechnung" erstellt wurde.

Vom Bw. wurden eine Kopie des mit dem Friseur abgeschlossenen Mietvertrages, eine Kopie des Bauansuchens an das Bauamt der Stadtgemeinde S. sowie der Einreichplan betreffend das Wohn- und Geschäftshaus in S. vorgelegt.

Im Hinblick auf das vorgelegte Bauansuchen und den Einreichplan brachte der Bw. vor, es treffe nicht zu, dass von dem geplanten Vorhaben nichts auch nur in die Feinplanungs- oder Ausführungsphase gelangt ist. Im Zuge des Notverkaufes habe der Bw. dem Käufer seine Planungen zur Verfügung gestellt, um diesem den Kauf 'schmackhaft' zu machen, und der Käufer habe das Projekt weitgehend unverändert gegenüber dem Einreichplan realisiert.

Die Werte der Prognoserechnung beruhten auf Schätzungen: Die Baukosten und die Ausgaben für den Architekt seien gemeinsam mit dem Architekt ermittelt worden, die Ausgaben für den Grund seien schon realisiert gewesen, die Ausgaben für den Zukauf des Parkplatzes seien nach Anfrage bei der Gemeinde angesetzt worden. Die Anlaufzinsen seien unter Zugrundelegung einer durchschnittlichen Kapitalbindung von S 25.000.000,00, einem Zinssatz von 5,75% und einer Kapitalbindung von drei Jahren angesetzt worden.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz ersuchte den Bw. nochmals um Vorlage der im Schreiben vom 16. November 2005 angesprochenen weiteren Unterlagen, weil der Bw. dem Ersuchen um Vorlage einer Reihe von Unterlagen nur teilweise nachgekommen sei.

Vorgelegt wurde zum Nachweis der Aktivitäten des Architekten die mit diesem abgeschlossene Vereinbarung vom 1. Juni 1999:

"Der Bw. ist Eigentümer der Liegenschaft in S... .

Er beauftragt die Architekten ... mit der gesamten Architektenleistung (Planung und Bauaufsicht) laut GOA § 34.

Vorerst wird die Planung für Vorentwurf, Entwurf und Einreichplanung für das gegenständliche Projekt erbracht.

Die Bezahlung dieser Leistung (siehe beil. Gebührenermittlung vom 21.12.1998) in Höhe von S 871.585,-- wird spätestens 1 Jahr nach bescheidmäßig erteilter Baubewilligung fällig.

Sollte das Grundstück in dieser Zeit verkauft werden, so wird diese Architektengebühr vom Käufer binnen 4 Wochen nach der Unterzeichnung des Kaufvertrages bezahlt.

Der Bw. verpflichtet sich, diese Vereinbarung im Kaufvertrag aufzunehmen."

Betreffend den Inhalt des zweitinstanzlichen Verfahrens wird auch auf den untenstehenden Erwägungsteil verwiesen.

In der am 23. Februar 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

"(Der steuerliche Vertreter) bringt die Berufung vor, dass von Anfang an planmäßig vorgegangen worden sei. Es ist eine Machbarkeitsstudie vorgelegt worden, in der drei Varianten vorgeschlagen worden sind. Die mittlere Variante ist ins Auge gefasst worden. Dann sind die entsprechenden Einreichpläne erstellt und auch eingereicht worden. Die Prognoserechnung ergab, dass das Projekt gewinnträchtig war. Das Projekt wurde dann aufgrund einer Unwägbarkeit, nämlich der Kündigung und Entlassung des Bw. abgebrochen. Der Bw. hat seinen arbeitsrechtlichen Prozess diesbezüglich gewonnen, sodass ihm kein schuldhaftes Verhalten in irgend einer Art vorzuwerfen wäre. Beim Verkauf des Grundstückes handelte es sich um einen Notverkauf. Zusammenfassend ist zu sagen, dass hier keine Liebhaberei vorliegt.

(Der steuerliche Vertreter) bringt zum Vortrag des Beisitzers, dass keine Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Projekt in den Überschussrechnungen ausgewiesen wären, vor, dass die Zahlung des Architekten, erst nach Erteilung der Baubewilligung vereinbart war.

Die Kreditkündigung erfolgte im Rahmen der Entlassung des Bw., nämlich im September 1999. Mit dem neuen Käufer des Grundstückes der ... GesmbH hatte der Bw. mündlich vereinbart, dass diese den von ihm abgeschlossenen Vertrag mit dem Architekten und auch die Kosten übernehmen sollte.

Der Finanzamtsvertreter weist auf die Stellungnahme des Finanzamtes mit dem Zusatz hin, dass das dort beschriebene schuldhafte Verhalten - im Zusammenhang mit dem vom Bw. behaupteten Freispruch im Strafverfahren vor dem Landesgericht ... - neu zu bewerten sein wird,

(Der Bw.) bringt vor: Im Zusammenhang mit dem Strafverfahren betreffend der ... Baugesellschaft ... bin ich vor dem Landesgericht ... wegen Untreue und Betrug angeklagt worden. Verurteilt bin ich von diesem Gericht worden, wegen Geldwäsche. Diese Geldwäsche ist allerdings nach Verkauf des verfahrensgegenständlichen Hauses erfolgt und nach meiner fristlosen Entlassung. Der Vorwurf der Geldwäsche basiert auf dem Transfer eines Betrages von S 30 Mio. an den ... des damaligen Hauptbeschuldigten ... Mitte des Jahres 2001. Die fristlose Entlassung erfolgte am 14. Jänner 1999.

(Der steuerliche Vertreter) legt einen Zeitplan vor, der übernommen wird:
Kündigung August 1998

fristlose Entlassung Jänner 1999

Kündigung Kredit September 1999

Verkauf des Grundstückes Dezember 1999

Zahlung des Kaufpreises am 14. Jänner 2000

Geldwäschedelikt Mitte 2001.

Frage des Beisitzers ... an den Bw.: Wie ist der rechtliche Status der Auflösung ihres Arbeitsvertrages.

Antwort des Bw.: Es ist ein Vergleich mit der Bank abgeschlossen worden mit einer Zahlung von S 1,7 Mio. Ich glaube es war eine einvernehmliche Lösung des Arbeitsvertrages.

Der Bw. legt den Kaufvertrag vom 21. September 1999 über den Verkauf der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft ... vor.

Frage (des Berichterstatters): Wurde über den Verkauf eine Rechnung gelegt?

Antwort des Bw.: Nein

Ich bin nach wie vor der Meinung, dass es sich bei diesem Projekt um eine objektiv ertragsfähige Einkunftsquelle gehandelt hat. (Der Erwerber der Liegenschaft) hat meine Pläne übernommen und im wesentlichen das Einkaufszentrum samt Büros und Wohnungen gebaut.

Der Vertreter des Finanzamtes führt dazu aus, dass sich die Ertragsfähigkeit letztlich nur auf die Prognoserechnung stützt.

Der Bw. sagt aus, dass die Architekten unmittelbar nach Ankauf des Grundstückes mit der Planung eines Um- und Neubaus beauftragt worden sind. Die ursprünglichen Pläne konnten nicht umgesetzt werden, weil die Umwidmungen der Gemeinde noch nicht erfolgt waren.

Frage (des Berichterstatters): Das Schreiben der Architekten weist das Datum 5.5.1997 aus. Die Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen enthalten diesbezüglich keine Aufwandspositionen. Wie erklären sie diesen Umstand?

Antwort des Bw: Ich habe mit dem Architekten vereinbart, dass eine Bezahlung erst nach der rechtskräftigen Baubewilligung erfolgen sollte.

Der FA-Vertreter stellt fest, dass hier offensichtlich eine Prognoserechnung gegen die bestehenden Bau- und Widmungspläne der Gemeinde erstellt wurde. Der Wert der Prognoserechnung wird dadurch stark relativiert.

(Der steuerliche Vertreter) bringt vor, dass ohne Umwidmung bzw. die daraus resultierenden weiteren 170 m² das Projekt sich gerechnet hätte.

(Berichterstatter): Im Schreiben vom 5.5.1997 ist unter Punkt 1. Derzeitige Widmung, eine erzielbare Nutzfläche von ca. 1.400 m² ausgewiesen.

Antwort: Es stand bereits damals die Umwidmung fest und das war auch dem Architekten bekannt.

Die jahrelange falsche Erklärung der Einkünfte als solche aus Vermietung und Verpachtung war falsch. Es handelte sich um ein Kommunikationsproblem zwischen dem Bw. und der Kanzlei.

Vorsitzender: Wie sehen sie die Nachhaltigkeit im Zusammenhang mit der derzeitigen Einschätzung als gewerblicher Grundstückshandel?

Antwort (steuerlicher Vertreter): Es sind tatsächlich sukzessive und einzeln insgesamt 26 Wohnungen des Projektes verkauft worden. Meines Wissens sind die Geschäftslokale vom Käufer des Grundstückes vermietet worden.

Der FA-Vertreter fasst zusammen, dass seiner Ansicht nach hier ein Spekulationsgeschäft vorliegt und dass hier etwaige Ausgaben dem Spekulationsgeschäft zugewiesen worden sind. Dass Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht vorliegen, hat der Bw. bestätigt. Beim gewerblichen Grundstückshandel fehlt die Nachhaltigkeit. Ich beantrage die Berufung abzuweisen.

(Der steuerliche Vertreter) legt eine Berechnung der Einkommensteuer 1999 für den Fall einer Bauträger- oder einer gewerblichen Grundstücksveräußerung vor.

(Der steuerliche Vertreter) ersucht unter Verweis auf die bisherigen Ausführungen, der Berufung Folge zu geben. Es sei von Anfang an nicht geplant worden, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu beziehen, sondern ein Um- und Neubau des Hauses. Weiters verweise er auf die Machbarkeitsstudie und auf die Prognoserechnungen. Die Nachhaltigkeit ergibt sich aus dem Umstand dass 24 bis 28 Wohnungen verkauft werden sollten. Die mangelnde Realisierung ergebe sich nur aus der eingetretenen Unwägbarkeit."

Die vorgelegte Aufstellung "Einkommensteuer 1999" beinhaltet folgende Angaben:

	ATS	ATS
bisher Einkünfte		- 150.557,00
Verkaufserlös	6.800.000,00	
Buchwert	- 6.143.824,00	
Rechtsanwaltskosten	- 62.970,00	
Werbung	- 9.345,60	
Zinsen (23.9.99-31.12.99)	- 200.538,00	383.322,40
Freibetrag § 24 EStG		- 100.000,00
Einkünfte		132.765,40
Nachträgliche Betriebsausgaben 2000		77.439,60

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 23 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb: Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht 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.

§ 30 Abs. 1 Z 1 lit. a 1. Satz EStG 1988 bestimmt: Spekulationsgeschäfte sind:

Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung beträgt: Bei Grundstücken und anderen Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes über Grundstücke unterliegen, nicht mehr als zehn Jahre.

In umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht bestimmt § 2 Abs. 1 UStG 1994:

Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

§ 6 Abs. 1 Z 9 UStG 1994 lautet: Von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei: die Umsätze von Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987.

Nach Verwaltungspraxis und Rechtsprechung ist die planmäßige Erschließung von Baugelände und dessen Verwertung eine gewerbliche Tätigkeit (VwGH 22.9.1992, 92/14/0064). Weiters ist das planmäßige Errichten und Veräußern von Einfamilienhäusern eine gewerbliche Tätigkeit (VwGH 7.11.1978, 2085, 2139/78).

Im Erkenntnis vom 30.9.1980, 317, 529/80, wird vom Verwaltungsgerichtshof die einmalige Errichtung eines Gebäudes mit neun Garconnieren und ihr kurzfristiger Abverkauf nicht als gewerbliche Tätigkeit beurteilt.

Der Steuerpflichtige hat der Abgabenbehörde alle Beurteilungsgrundlagen offen zu legen, aus denen sich die Einkunftsquelleneigenschaft seiner Verluste erbringenden Betätigung zuverlässig beurteilen lässt. Als Ausfluss der ihn nach § 119 BAO treffenden Pflichten hat er alle jene Sachverhaltselemente über die Ertragsaussichten einer zunächst verlustbringenden Tätigkeit in absehbarer Zeit offen zu legen, die nur ihm bekannt sein können und für die er demnach näher an Sache und Beweis als die Abgabenbehörde ist (VwGH 24.4.1997, 94/15/0012).

Im vorliegenden Fall ist zu beurteilen, ob die Betätigung des Bw. zu Einkünften aus Gewerbebetrieb bzw. zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung oder zu Einkünften aus einem Spekulationsgeschäft führt.

Mit Kaufvertrag vom 20. August 1996 erwarb der Bw., ein Bankangestellter, die berufungsgegenständliche Liegenschaft um den Kaufpreis in Höhe von S 6.000.000,00 und erlegte den Betrag an zu entrichtender Grunderwerbsteuer zu Händen des vertragsverfassenden Notars (DB 5f).

Zur Finanzierung des Kaufpreises und der Nebenkosten hatte er am 23. Juli 1996 einen Kredit in Höhe von S 7.000.000,00 aufgenommen (DB 9ff und 10/96).

In dem sich auf der erworbenen Liegenschaft befundenen Gebäude war nur mehr der Friseur T. Mieter und bezahlte eine monatliche Miete in Höhe von S 2.400,00. In den Jahren ab 1996 wurden folgende Mieterlöse erklärt:

1996: S 17.599,04, 1997: S 24.000,00, 1998: S 32.181,02 und 1999: S 28.684,68.

Mit dem Fragebogen anlässlich des Beginnes der Vermietungstätigkeit vom 13. Jänner 1997 gab der Bw. dem Finanzamt folgende voraussichtlichen Umsätze bekannt:

Im Eröffnungsjahr S 15.000,00 (Beginn der Tätigkeit: "Sept. 1996") und im Folgejahr S 33.000,00.

Im Schreiben des Bw. vom März 1998 an das Finanzamt wurde der Abgabenbehörde gegenüber erstmalig angegeben, dass der Abbruch des derzeitigen Hauses, in dem nur mehr der Friseur T. Mieter ist, geplant ist.

In diesem Schreiben sprach er *ein Bauvorhaben, wie er es geplant habe*, sowie einen Verbauungsentwurf an und hielt fest, dass das Bauvorhaben Ende 1998 oder Anfang 1999 nach Vorliegen neuer Bebauungsbestimmungen in die Phase der Feinplanung kommen werde. Weiters gab der Bw. die Absicht an, von der Gesamtfläche von 2.000 m² Wohneinheiten im Ausmaß von insgesamt 1.200 m² verkaufen und Einheiten Ausmaß von insgesamt 840 m² vermieten zu wollen. Hinzugefügt wurde: Andere Aufteilung zwischen Verkauf und Vermietung möglich.

Laut dem Inhalt des (auf das vierte Schreiben der Abgabenbehörde zweiter Instanz) vorgelegten mit 5.5.1997 datierten Schreibens des Architekten DI M. führte dieser für "das projektierte Wohn- und Geschäftshaus ... wie aus den beiliegenden Skizzen ersichtlich ist, eine Gegenüberstellung der derzeit gültigen Bebauungsbestimmungen mit jener, welche projektskonform festgesetzt werden soll, (wie folgt) durchgeführt:

1. Derzeitige Widmung

Dieser Plan zeigt die derzeitige Rechtssituation.

BK (Bauland Kerngebiet), 100% bebaubar, geschlossene Bauweise, Bauklasse III mit einer Trakttiefe von 16 m entlang des ...platzes und der ...straße.

Im Blockinneren: BK, 60% bebaubar, geschlossene Bauweise, Bauklasse I oder II wahlweise.

Erzielbare Nutzfläche ca. 1.400 m².

2. Mögliche künftige Widmung

Dieser Vorschlag sieht entlang des ...platzes und des kalten Ganges die Bauklasse IV mit einer 100%igen Ausnützung, einer Trakttiefe von 16 m vor.

Im Inneren wäre bei einer 60%igen Auslastung die Bauklasse II denkbar.

Bei dieser Situation würde der gesetzliche Lichteinfall vom eigenen Grundstück nachgewiesen werden. Es würde ein kleiner grüner Innenhof entstehen, wobei sich jedoch insgesamt bei Anwendung dieser Bebauungsbestimmungen auf den gesamten Baublock diverse städtebauliche Nachteile ergeben würden.

Nutzfläche ca. 2.200 m².

3. Erstrebenswerte künftige Widmung

Diese laut Projektentwurf vorgeschlagene Bestimmungen für den Bebauungsplan sehen für das gesamte Gebiet große zusammenhängende grüne Innenhöfe vor.

Voraussetzung dazu ist die Festsetzung innerer Fluchtlinien, da nur unter Anwendung des § 65 Abs. 3 und 4 der NÖ BO der gesetzliche Lichteinfall gewährleistet wäre.

Die notwendigen Bebauungsbestimmungen sind in diesem Plan Nr. 3 eingetragen, wie auch aus der Projektstudie ersichtlich.

Nutzfläche bei diesem Vorschlag ca. 2.000 m²

Insgesamt ist der Vorschlag Nr. 3 am besten zu bewerten, da er eine geordnete Nutzung der Innenbereiche des gesamten Baublockes mitsichbringt. Diese vorgeschlagenen Innenhöfe erbringen einen höheren Wohnwert und entsprechen dem Konzept einer Durchgängigkeit zum kalten Gang bzw. Platz vor dem ...haus."

"Im Sommer 1998 nahm der Bw. ... wegen seiner Scheidung zu Konto-Nr. ... einen weiteren Kredit über S 2,5 Mio. bei der (Bank, bei welcher er auch den Kredit in Höhe von S 7.000.000,00 aufgenommen hatte) auf" (Beschluss des Obersten Gerichtshofes).

Nach der zuvor vorgelegten mit den Architekten DI M. und Dr. P. getroffenen Vereinbarung vom 1. Juni 1999 begannen die Planungen im Juni 1999. Mit der Vereinbarung vom 1. Juni 1999 wurden die Architekten beauftragt, vorerst die Planung für Vorentwurf, Entwurf und Einreichplanung für das gegenständliche Projekt zu erbringen.

Für den Fall eines Verkaufes der Liegenschaft wurde zwischen dem Bw. und den Architekten mit nachstehender Bestimmung vorgesorgt: Sollte das Grundstück in dieser Zeit verkauft werden, so wird diese Architektengebühr vom Käufer binnen 4 Wochen nach der Unterzeichnung des Kaufvertrages bezahlt. Der Bw. verpflichtete sich, diese Vereinbarung im Kaufvertrag aufzunehmen.

Am 30. Juni 1999 reichte der Bw. Einreichpläne betreffend ein Wohn- und Geschäftshaus auf der Liegenschaft in S. bei der Stadtgemeinde ein und ersuchte um Durchführung einer Bauverhandlung.

"Im Herbst 1999 erhielt die (kreditgewährende Bank) erste Beweise für ein dem (Bw.) vorwerfbares Verhalten bezüglich Organkreditvergabe in Form von Schriftstücken, die seine Teilhaberschaft an Nachtlokalbetrieben bewiesen." (Beschluss des Obersten Gerichtshofes).

"Am 22. September 1999 stellte die (kreditgewährende Bank) die beiden oben genannten ...kredite ... fällig (Beschluss des Obersten Gerichtshofes).

Ein paar Monate nach Abschluss der obigen Vereinbarung mit den Architekten DI M. und Dr. P. - im Dezember 1999 - war der Kaufvertrag über den Verkauf der Liegenschaft (nach zuvor geschalteter Verkaufsanzeigen) bereits unterfertigt (Kontrollmitteilung des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern, 6/00).

Der vereinbarte Kaufpreis betrug S 6,800.000,00. Der Käufer verpflichtete sich, den gesamten Kaufpreis bis längstens 31. Jänner 2000 sowie die Grunderwerbsteuer und gerichtliche Eintragungsgebühr im Betrage von zusammen S 306.000,00 binnen zwei Wochen nach Vertragsunterfertigung zu erlegen. Die Übergabe und Übernahme des Kaufobjektes in den physischen Besitz des Käufers erfolgte mit der Vertragsunterfertigung (Kaufvertrag vom 21. Dezember 1999).

Im Kaufvertrag betreffend den Grundstücksverkauf wurde somit keine Umsatzsteuer ausgewiesen. Eine Rechnung wurde betreffend den Verkauf nicht gelegt (Seite 3 der Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung).

Unter Bedachtnahme auf die oben beschriebenen Besonderheiten einschließlich der Zeitabfolge liegt hinsichtlich der *nicht realisierten Vermietungstätigung des zu errichtenden* Wohn- und Geschäftshauses eine solche Betätigung, deren Ertragsfähigkeit mittels einer Prognoserechnung unter Beweis gestellt werden könnte, gar nicht vor, da nicht einmal die einer Vermietung *vorgelagerte Bautätigkeit* realisiert wurde.

Dass der tatsächlich erfolgten Vermietung, der Vermietung an den Mieter T., die Ertragsfähigkeit mangelte, bedarf keiner weiteren Ausführungen (Gegenteiliges wurde seitens des Bw. auch nicht behauptet).

Die Betätigung des Bw. vermochte daher nicht dazu führen, die erklärten negativen Ergebnisse als Einkünfte als Vermietung und Verpachtung anzuerkennen.

Da vom Bw. nur eine Liegenschaft angekauft und in der Folge verkauft wurde und der Ankauf nach seinem Vorbringen mit dem nicht realisierten Projekt zusammen zu betrachten ist – was dem Vorbringen des Bw. folgend zur Gewerblichkeit führe, kann von einem gewerblichen Grundstückshandel nicht gesprochen werden.

Es ist daher zu beurteilen, ob es sich bei der Betätigung des Bw. um eine – unter die Einkünfte aus Gewerbebetrieb einzureihende – gewerbliche Bau(träger)tätigkeit handelte:

Die berufungsgegenständlichen "Jahresverluste" (3/96, 3/97, 3/98 und 3/99) wurden betreffend sämtliche Jahre als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt (in der Berufungsverhandlung wird dieser Umstand mit dem nicht näher konkretisierten Hinweis auf ein "Kommunikationsproblem zwischen dem Bw. und der Kanzlei" abgetan).

In diesem Zusammenhang sei bemerkt, dass sich der steuerliche Vertreter nicht dahingehend äußerte, welche der beiden von ihm im Zuge des Berufungsverfahrens angezogenen Betätigungen seiner Meinung nach vorgelegen habe.

Die in der Beilage "Einkommensteuer 1999" in Höhe von S 132.765,40 ausgewiesenen Einkünfte, von welchem Betrag nach Berücksichtigung der Position "Nachträgliche Betriebsausgaben 2000 S 77.439,60" S 55.325,80 verbleiben, betragen lediglich einen Bruchteil der Werbungskostenüberschüsse in den Jahren 1996 bis 1998 (insgesamt S 471.578,00).

Die in den Einnahmen-Ausgabenrechnungen als Werbungskosten geltend gemachten Ausgaben sind im Wesentlichen die Finanzierungskosten der zu 100% mit Fremdmitteln erfolgten Finanzierung des Liegenschaftsankaufes (z.B. 1999: S 152.038,99) sowie die AfA (1999: S 67.449,00).

Daneben wurden noch folgende Ausgaben geltend gemacht:

1996:

Ausgaben für Betrieb:	
Energiekosten	1.598,08 S

1997:

Ausgaben für Betrieb:	
Energiekosten	5.503,43 S
Instandhaltg. Inventar	21.300,00 S
Versicherungen allgemein	13.107,00 S
<i>(gesamt)</i>	<i>39.910,43 S)</i>
Buchführung und Steuerberatung	1.285,00 S

1998:

Ausgaben für Betrieb:	
-----------------------	--

Reinigungsmaterial	1.360,32 S
Versicherungen allgemein	5.106,00 S
<i>(gesamt)</i>	6.466,32 S)
Buchführung und Steuerberatung	2.100,00 S

1999:

Ausgaben für Betrieb:	
Energiekosten	2.664,20 S
Reinigungsmaterial	1.246,96 S
<i>(gesamt)</i>	3.911,16 S)
Buchführung und Steuerberatung	2.125,00 S

Den berufungsgegenständlichen "Jahresverlusten" liegen *keinerlei* Aufwendungen, die einer gewerblichen Bau(träger)tätigkeit (oder einem gewerblichen Grundstückshandel) zuzuordnen sind, zugrunde. *Sämtliche* Aufwendungen der Einnahmen-Ausgabenrechnungen sind wegen des erfolgten Ankaufes bzw. des *Besitzes der Liegenschaft und der Vermietung an den Mieter T.* angefallen. Planungskosten der Architekten DI M. und Dr. P. wurden nicht geltend gemacht; nach dem Inhalt der Vereinbarung vom 1. Juni 1999 sollte die Architektengebühr im Falle eines Verkaufes vom Käufer binnen 4 Wochen nach der Unterzeichnung des Kaufvertrages bezahlt werden.

Über Ersuchen, sämtliche nach außen in Erscheinung getretenen Handlungen konkretisiert darzutun, auf die nach Ansicht des Bw. das Vorliegen einer gewerblichen Bau(träger)tätigkeit (oder eines gewerblichen Grundstückshandels) gestützt werden kann und diese nachzuweisen, wurde lediglich ein Schreiben des Architekten vom 5. Mai 1997 vorgelegt, in welchem die derzeitige, die mögliche künftige und die erstrebenswerte künftige Widmung des Grundstückes und die jeweils erzielbaren Nutzflächen (ca. 1.400 m², ca. 2.200 m² bzw. ca. 2.000 m²) erörtert wurden.

Obwohl mit Schreiben vom 16. November 2005 u.a. ersucht wurde, die Finanzierungspläne vorzulegen und im Schreiben der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 23. Jänner 2006 festgehalten wurde, dem Ersuchen eine Reihe von Unterlagen vorzulegen sei nur teilweise nachgekommen worden, wurden Finanzierungspläne weder vorgelegt noch hierzu etwas angegeben.

Im Hinblick darauf, dass bereits der Liegenschaftsankauf zu 100% mit Fremdmitteln finanziert erfolgte, bestehen bei Nichtvorlage von Finanzierungsplänen/planes Bedenken in Richtung der vom Bw. ins Treffen geführten Grundstücksverwertung.

Ist bereits der Ankauf einer Liegenschaft, auf welcher sich ein abzureißendes Gebäude befindet, zu 100% mit Fremdmitteln finanziert, und soll vom Erwerber, der im Übrigen nicht dem Kreis von Bauträgern, des Baugewerbes oder vergleichbaren Branchen angehört (er war

Bankangestellter), nach erfolgtem Abriss ein Gebäude mit einer Nutzfläche von etwa 2.000 m² errichtet werden, erscheint die Annahme naheliegend, dass von Anfang an der *Verkauf der Liegenschaft vor realisierter Bebauung* die wahrscheinlichste Verwertungsvariante der Liegenschaft darstellte. Die Vorgangsweise des Bw., im Wesentlichen die Klärung von Widmungsfragen und das Erstellenlassen von Grobplänen, ist im Wirtschaftsleben üblich und bezweckt eine Wertsteigerung der Liegenschaft. Werden diese Arbeiten jedoch nur betreffend eine einzige Liegenschaft und nicht im Rahmen eines Gewerbebetriebes (vgl. die obigen Auflistungen der Aufwendungen in den Jahren 1996 bis 1999 in Verbindung mit dem Verkauf vor realisierter Bebauung), bspw. einer Bau(träger)tätigkeit, erbracht, kann von einer gewerblichen Betätigung nicht gesprochen werden; vielmehr sind diese Arbeiten bzw. die anfallenden Aufwendungen den anlässlich der Veräußerung der Liegenschaft zu erfassenden Einkünften aus Spekulationsgeschäften zuzuordnen.

Lag gemäß den nach außen in Erscheinung getretenen Handlungen weder eine gewerbliche Bau(träger)tätigkeit noch ein gewerblicher Grundstückshandel vor, stellte vielmehr, wie ausgeführt, von Anfang an der Verkauf der Liegenschaft vor realisierter Bebauung die wahrscheinlichste Verwertungsvariante dar, ist der ins Treffen geführte Einwand, wonach das "Projekt ... aufgrund einer Unwägbarkeit, nämlich der Kündigung und Entlassung des Bw. abgebrochen (wurde)", nicht stichhältig. Der in diesem Zusammenhang vertretenen Meinung, der Bw. habe seinen arbeitsrechtlichen Prozess gewonnen, sodass ihm diesbezüglich kein schuldhaftes Verhalten in irgend einer Art vorzuwerfen wäre, steht der über weiteres Befragen hervorgekommene Umstand entgegen, dass der Bw. auf seine Firmenpension verzichtete und sich mit einer Vergleichszahlung begnügen musste.

Auf Basis dieser Beurteilung kann es ferner dahingestellt bleiben, welche Rolle die Scheidung des Bw. bzw. die Kreditaufnahme wegen der Scheidung und die im Herbst 1999 erhaltenen erste Beweise für ein dem Bw. vorwerfbares Verhalten bezüglich Organkreditvergabe gespielt haben (die Entlassung wurde im Jänner 1999 ausgesprochen - Ende September 1999 wurden die beiden Kredite fällig gestellt).

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 27. Februar 2007