

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

26.05.2010

Geschäftszahl

2007/13/0040

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Heinzl und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Pelant, Dr. Mairinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Unger, über die Beschwerde des G B in S, vertreten durch Dr. Josef Wolfgang Deitzer, Rechtsanwalt in 2320 Schwechat, Wiener Str. 36-38/1/24, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 27. Februar 2007, Zl. RV/0478-W/04, betreffend Umsatzsteuer für 1997 bis 1999 und Einkommensteuer für 1996 bis 1999, zu Recht erkannt:

Spruch**Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.**

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 610,60 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer erzielte als leitender Bankangestellter in S. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und erwarb eine Liegenschaft in S. Der über diesen Erwerb abgeschlossene Kaufvertrag vom 20. August 1996 lautet auszugsweise:

"KAUFVERTRAG

abgeschlossen zwischen Frau E S, und Frau H H als Verkäufern und Herrn (Beschwerdeführer), als Käufer, wie folgt:

I.

Frau E S, geb. ..., und Frau H H, geb. ..., sind je zur Hälfte außerbüchliche Eigentümer der Liegenschaft EZ

Sie verkaufen und übergeben nunmehr die vorgenannte Liegenschaft mit allen Rechten und Vorteilen, wie sie diese bisher besessen und benützt haben, oder zu besitzen und zu benützen berechtigt waren, an Herrn (Beschwerdeführer), welcher diese Liegenschaft hiermit kauft und übernimmt.

II.

Der vereinbarte und beiderseits als angemessen anerkannte Kaufpreis beträgt 6.000.000,-S (sechs Millionen Schilling). Der Käufer hat den gesamten Kaufpreis sowie die Grunderwerbsteuer im Betrage von 210.000,-S (zweihundertzehntausend Schilling) vor Vertragsunterfertigung zu Händen des Urkundenverfassers (...) erlegt (...)

III.

Die Übergabe und Übernahme des Kaufobjektes in den physischen Besitz des Käufers ist heute mit der Vertragsunterfertigung erfolgt, womit auch Gefahr und Zufall auf den Käufer übergegangen sind. Als Stichtag für die Verrechnung der Nutzungen und Lasten vom Kaufobjekt gilt der 31.8.1996 (einunddreißigsten August Eintausendneunhundertsechundneunzig). (...) Die Verkäufer sind nicht verpflichtet, das im vertragsgegenständlichen Haus befindliche Inventar, insbesondere Maschinen und dergleichen, zu entfernen. Allfällige Räumungskosten gehen zu Lasten des Käufers.

IV.

Im Gutsbestandsblatte der vertragsgegenständlichen Liegenschaft ist die Verpflichtung zur Gehsteigerstellung und die Beschränkung durch die Sicherheitszone des Flughafens Wien ersichtlich gemacht, was der Käufer zur Kenntnis nimmt. Weiters nimmt der Käufer das bestehende Mietverhältnis hinsichtlich des im Erdgeschoß gelegenen Friseurgeschäftes zur Kenntnis und erklärt, in den diesbezüglichen Mietvertrag Einsicht genommen zu haben und in alle diesbezüglichen Verbindlichkeiten der bisherigen Vermieter einzutreten. Im übrigen haften die Verkäufer weder für ein bestimmtes Ausmaß, noch für eine bestimmte Beschaffenheit des Kaufobjektes, wohl aber dafür, daß dieses frei von bürgerlichen und außerbürgerlichen Lasten und Bestandrechten ist.

V.

Die Vertragsteile haben sich eingehend über den Wert des Kaufobjektes informiert und wechselseitig die Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung festgestellt.

VI.

Alle Kosten, Steuern und Gebühren für die Errichtung und grundbücherliche Durchführung dieses Vertrages trägt der Käufer, der allein den Auftrag zur Errichtung und Durchführung des Kaufvertrages erteilt hat.

(...)

VIII.

Die Verkäufer Frau E S (...) und Frau H H (...) erklären ihre ausdrückliche Einwilligung, daß auf Grund dieses Kaufvertrages ob der Liegenschaft EZ (...) der Kat. Gem. S., das Eigentumsrecht für (Beschwerdeführer) grundbücherlich einverleibt werde. (...)"

Zur Finanzierung dieses Kaufes hatte der Beschwerdeführer mit Fremdwährungsabstattungskreditvertrag vom 23. Juli 1996 einen Kredit in Höhe von 7.000.000 S aufgenommen.

In den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1996 bis 1999 erklärte er Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und machte Verluste aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 94.527 S (1996), 170.481 S (1997), 206.570 S (1998) und 206.828 S (1999) geltend. In den Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 1997 bis 1999 erklärte er aus Vermietung und Verpachtung erzielte Umsätze und machte Vorsteuern geltend.

Betreffend die Einkommensteuer 1996 ersuchte das Finanzamt den Beschwerdeführer, (hinsichtlich der erworbenen Liegenschaft) Kopien des Mietvertrages und des Kreditvertrages, eine Prognoserechnung sowie eine Kopie des Kauf- oder Schenkungsvertrages zur Ermittlung der Absetzung für Abnutzung (AfA) vorzulegen.

Der Beschwerdeführer führte in seinem Antwortschreiben aus, es sei der Abbruch des derzeitigen Hauses geplant, in welchem sich nur mehr der Friseur T. als Mieter befinde und derzeit 2.400 S Miete bezahle. Ein Verbauungsentwurf sehe vor, dass auf ca. 2.000 m² Geschäfte, Büros und Wohnungen gebaut würden. Der Neubau liege an bester Stelle mit der Vorderseite am Hauptplatz und habe auf der Hinterseite den neu gestalteten Rathauspark. Grund, weshalb noch nicht gebaut worden sei, sei die derzeitige Widmung des Grundstückes. Danach dürfe nicht so hoch gebaut werden. Die Stadtgemeinde habe nun eine Planung über den gesamten Hauptplatz ausgeschrieben, ein Architekt habe gewonnen und dessen beigelegter Plan sehe vor, dass auf der Hauptplatzseite noch ein Stück höher gebaut werden könne, womit man 170 m² gewinnen würde. Derzeit arbeite die Bauabteilung der Stadtgemeinde daran, dass sämtliche Gemeinderatsbeschlüsse für diese Bebauungsveränderung (Höhe und Dichte) geändert würden. Das geplante Bauvorhaben werde erst Ende 1998 oder Anfang 1999, wenn die neuen Bebauungsbestimmungen vorlägen, in die Phase der Feinplanung kommen. Nach Feinplanung und Ausschreibung "wird gerechnet, ob dieser Neubau gewinnbringend teils verkauft und teils vermietet" werden könne.

Die vom Beschwerdeführer mit seinem Antwortschreiben vorgelegte Prognoserechnung enthält folgende Aufstellungen:

"Bei der Annahme, daß 2000 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 28.000,- bis 31.000,-

Schnitt 29.500,- mal 1200 m2

35.400.000,-

Restkredit ca 16.000.000,-

bei Restkredit S 18.000.000,- (2 Mill Reserve)

Vermietung:

EG 390 m2 mal 300,-	monatlich S 117.00,-
1. Stock 450 m2 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."

Mit Bescheiden vom 1. Oktober 2003 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1999 und die Umsatzsteuer für die Jahre 1997 bis 1999 fest. Die erklärten negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung blieben bei den Einkommensteuerbescheiden außer Ansatz. Begründend wies das Finanzamt darauf hin, dass die Vermietung der Liegenschaft keine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle darstelle. Die wirtschaftliche Gestaltung (Verhältnis zwischen Einnahmen und Zinsaufwand) lasse nicht auf eine objektiv ertragsfähige Einkunftsquelle schließen. Überdies sei die im Februar 1998 vorgelegte Prognoserechnung nicht eingehalten worden, vielmehr sei die Liegenschaft im Jahr 1999 verkauft worden. Bis zu jenem Zeitpunkt seien durchgehend negative Einkünfte erzielt worden. Mit den Umsatzsteuerbescheiden setzte das Finanzamt eine Umsatzsteuer für eine "Steuerschuld gemäß § 11 Abs. 12 und 14, § 16 Abs. 2 sowie gemäß Art. 7 Abs. 4" fest, erkannte keine Vorsteuern an und begründete dies damit, dass keine Unternehmereigenschaft vorliege, weil keine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle bewirtschaftet werde. Es werde davon ausgegangen, dass Umsatzsteuer in Rechnung gestellt worden sei.

Dagegen erhob der Beschwerdeführer Berufung. Die Veräußerung der Einkunftsquelle habe für sich allein keinen Einfluss auf die für den vorhergegangenen Zeitraum vorzunehmende Beurteilung, ob die Tätigkeit in der betriebenen Weise geeignet sei, einen wirtschaftlichen Gesamterfolg abzuwerfen. Für abgeschlossene Zeiträume sei nach Abschnitt 13.3 lit a der Lohnsteuerrichtlinien 1997 eine Einkunftsquelle anzunehmen, wenn Unwägbarkeiten vorlägen. Eine solche sei gegeben, weil im August 1998 die Kündigung des Beschwerdeführers durch seine bisherige Arbeitgeberin erfolgt sei, welche ihm auch das Darlehen für den Kauf der Liegenschaft gewährt habe. Im Jänner 1999 sei die Kündigung in eine fristlose Entlassung umgewandelt worden, im Zuge derer auch das Darlehen gekündigt worden sei. Der Beschwerdeführer sei daher zu einem Notverkauf der Liegenschaft unter ihrem Wert gezwungen gewesen, weswegen er den angestrebten Gesamtgewinn nicht habe erzielen können. Er erwarte zudem, den diesbezüglich anhängigen arbeitsrechtlichen Prozess zu "gewinnen", womit auch belegt sei, dass er die im Zuge der Entlassung erfolgte Kündigung des Darlehens nicht verschuldet habe. Da somit eine Unwägbarkeit vorliege, sei lediglich die Ertragsfähigkeit im Rahmen des ursprünglichen Konzeptes zu beurteilen.

Mit Schreiben vom 16. November 2005 und vom 23. Jänner 2006 ersuchte die belangte Behörde den Beschwerdeführer unter anderem, alle im Zusammenhang mit dem geplanten Bauvorhaben stehenden Unterlagen, insbesondere den Verbauungsentwurf, sämtliche Unterlagen betreffend die Beurteilung der AfA (nutzbares oder abbruchreifes Gebäude, Ausmaß der vermieteten und der gesamten Nutzfläche) sowie die Finanzierungspläne und alle Unterlagen vorzulegen, auf Grund derer die Prognoserechnung erstellt worden sei.

In seinem Antwortschreiben führte der Beschwerdeführer aus, dass er im Zuge des "Notverkaufes" der Liegenschaft dem Käufer "auch seine Planungen" zur Verfügung gestellt habe, welche dieser weitgehend unverändert realisiert habe. Das Gebäude sei zur Gänze nutzbar gewesen, auf Grund des geplanten Abbruchs seien jedoch keine Mieter für befristete Verträge gefunden worden. Das Ausmaß der an den Friseur vermieteten Nutzfläche liege bei 24,08 m2, das der gesamten Nutzfläche bei 137,76 m2. Zur Prognoserechnung sei anzumerken, dass die Baukosten und die Kosten für den Architekten gemeinsam mit diesem ermittelt worden

seien. Die Ausgaben für den Grund seien bereits realisiert gewesen, diejenigen für den Zukauf des Parkplatzes seien nach Anfrage bei der Gemeinde S. angesetzt worden. Die Anlaufzinsen seien unter Zugrundelegung einer durchschnittlichen Kapitalbindung von 25.000.000 S, einem Zinssatz von 5,75% und einer Kapitalbindung von drei Jahren angesetzt worden. Des Weiteren wies der Beschwerdeführer darauf hin, dass er das arbeitsrechtliche Verfahren gegen seine ehemalige Arbeitgeberin mittlerweile "gewonnen" habe.

Der Beschwerdeführer legte in weiterer Folge auch eine am 1. Juni 1999 mit den Architekten Dipl.-Ing. H und Dr. M abgeschlossene Vereinbarung vor, welche Folgendes vorsah:

"Herr (Beschwerdeführer) ist Eigentümer der Liegenschaft ... Er beauftragt Herrn Architekt Dipl.-Ing. H und Herrn Dr. M 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 ATS 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. Herr (Beschwerdeführer) verpflichtet sich, diese Vereinbarung im Kaufvertrag aufzunehmen."

Mit Schreiben vom 14. März 2006 legte die belangte Behörde dem Beschwerdeführer im Wesentlichen den ihr bekannten Sachverhalt dar und folgte, hinsichtlich der nicht realisierten Bau- und Vermietungstätigkeit liege eine Betätigung, deren Ertragsfähigkeit mittels Prognoserechnung unter Beweis gestellt werden könnte, nicht vor. Es bedürfe keiner weiteren Ausführungen, dass die tatsächlich erfolgte Vermietung an den Friseur T. nicht ertragsfähig sei. Weiters legte sie dar, dass im Jahr 2000 möglicherweise Spekulationseinkünfte vorlägen, bei deren Berechnung für die Jahre 1996 bis 1999 geltend gemachte Verluste berücksichtigt würden.

Dem hielt der Beschwerdeführer entgegen, dass nach dem Gesamtbild des Sachverhaltes die Intensität eines gewerblichen Grundstückshandels erreicht sei. Er wiederholte, dass die Prognose nicht eingehalten worden sei, sei auf die Unabwägbarkeit zurückzuführen, dass die Bank, deren Direktor er gewesen sei, den ihm für den ursprünglichen Grundkauf gewährten Kredit nach seiner Entlassung fällig gestellt habe und er zu einem Notverkauf gezwungen gewesen sei. Deshalb sei die Ertragsfähigkeit anhand der Prognose zu beurteilen, aus welcher sich ein "Gesamtüberschuss" ergebe.

Die belangte Behörde hielt dem Beschwerdeführer in der Folge vor, den geltend gemachten "Verlusten" seien keine Aufwendungen zu entnehmen, welche einer gewerblichen Bau(träger)tätigkeit zuordenbar wären. Sie fordere ihn daher auf, sämtliche nach außen in Erscheinung getretenen Handlungen darzulegen, auf die das Vorliegen einer gewerblichen Bau(träger)tätigkeit gestützt werden könnte.

Darauf bezugnehmend legte der Beschwerdeführer ein Schreiben des Architekten Dr. M. vom 5. Mai 1997 vor, wonach dieser für das projektierte Wohn- und Geschäftshaus die möglichen Nutzflächen je nach Widmung (derzeitige Widmung, mögliche künftige Widmung und erstrebenswerte künftige Widmung) untersucht habe.

Im weiteren Verwaltungsverfahren legte der Beschwerdeführer einen Kaufvertrag vom 21. Dezember 1999 über den Verkauf der Liegenschaft um 6.800.000 S an Baumeister Ing. L vor.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Es sei zu beurteilen, ob die Betätigung des Beschwerdeführers zu Einkünften aus Gewerbebetrieb, aus Vermietung und Verpachtung oder aus einem Spekulationsgeschäft geführt habe.

Die belangte Behörde stellte fest, der Beschwerdeführer habe die in Rede stehende Liegenschaft mit Kaufvertrag vom 20. August 1996 um 6.000.000 S erworben und dazu einen Kredit von 7.000.000 S aufgenommen. Ab 1996 seien lediglich Mieterlöse des einzigen Mieters in dem auf der erworbenen Liegenschaft befindlichen Gebäude erklärt worden. Erstmals in einem Schreiben vom März 1998 habe der Beschwerdeführer von einem Abbruch des bestehenden Hauses und von einem Bauvorhaben gesprochen, nach dessen Realisierung er von der Gesamtfläche von 2.000 m² zum größeren Teil Wohneinheiten verkaufen und zum geringeren Teil vermieten wolle. Nach Abschluss einer Vereinbarung mit den Architekten vom 1. Juni 1999 seien die Planungen im Juni 1999 begonnen worden. In dieser Vereinbarung sei für den Fall des Verkaufes der Liegenschaft vorgesorgt worden, dass die Architektengebühr vom Käufer binnen vier Wochen nach Unterzeichnung des Kaufvertrages zu bezahlen sei. Der Beschwerdeführer habe sich verpflichtet, diese Vereinbarung in den Kaufvertrag aufzunehmen. Am 30. Juni 1999 habe der Beschwerdeführer bei der Stadtgemeinde S. die Einreichpläne für ein Wohn- und Geschäftshaus auf der in Rede stehenden Liegenschaft eingereicht. Am 22. September 1999 habe die Bank die dem Beschwerdeführer gewährten Kredite fällig gestellt. Im Dezember 1999 sei nach zuvor geschalteten Verkaufsanzeigen der Vertrag über den Verkauf der in Rede stehenden Liegenschaft unterfertigt gewesen.

Der Beschwerdeführer habe trotz Aufforderung keine Finanzierungspläne zur Realisierung des Bauvorhabens vorgelegt.

Angesichts der Besonderheiten dieses Sachverhaltes liege hinsichtlich der nicht realisierten Vermietungstätigkeit des zu errichtenden Wohn- und Geschäftshauses eine solche Betätigung, deren Ertragsfähigkeit mittels einer Prognoserechnung unter Beweis gestellt werden könnte, gar nicht vor, weil nicht einmal die einer Vermietung vorgelagerte Bautätigkeit realisiert worden sei. Dass der tatsächlich erfolgten

Vermietung an den Friseur T. die Ertragsfähigkeit mangle, bedürfe keiner weiteren Ausführungen, zumal vom Beschwerdeführer auch nichts Gegenteiliges behauptet worden sei. Die Betätigung des Beschwerdeführers habe daher nicht dazu führen können, die erklärten negativen Ergebnisse als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anzuerkennen.

Da vom Beschwerdeführer nur eine Liegenschaft angekauft und in der Folge wieder verkauft worden sei, und da der Ankauf mit dem nicht realisierten Projekt zusammen zu betrachten sei, könne von einem gewerblichen Grundstückshandel nicht gesprochen werden.

Daher sei zu beurteilen, ob es sich bei der Betätigung des Beschwerdeführers um eine gewerbliche Bau(träger)tätigkeit handle. Den geltend gemachten "Jahresverlusten" lägen keine Aufwendungen zu Grunde, die einer solchen Tätigkeit zuzuordnen wären. Sämtliche Aufwendungen (im Wesentlichen Fremdfinanzierungskosten und AfA) seien wegen des erfolgten Ankaufes und Besitzes der Liegenschaft und der Vermietung an den Mieter angefallen. Planungskosten der Architekten seien nicht geltend gemacht worden, nach dem Inhalt der Vereinbarung mit den Architekten sollten diese im Falle eines Verkaufes vom Käufer binnen vier Wochen nach Vertragsunterzeichnung bezahlt werden.

Sei bereits der Ankauf einer Liegenschaft, auf welcher sich ein abzureißendes Gebäude befinde, zu 100% mit Fremdmitteln finanziert, und solle vom Erwerber, der im Übrigen nicht dem Kreis von Bauträgern, des Baugewerbes oder vergleichbaren Branchen angehöre, nach erfolgtem Abbruch ein Gebäude mit einer Nutzfläche von etwa 2.000 m² errichtet werden, erscheine die Annahme naheliegend, dass von Anfang an der Verkauf der Liegenschaft vor realisierter Bebauung die wahrscheinlichste Verwertungsvariante der Liegenschaft dargestellt habe. Die Vorgangsweise des Beschwerdeführers (im Wesentlichen die Klärung von Widmungsfragen und das Erstellenlassen von Grobplänen) sei im Wirtschaftsleben üblich und bezwecke eine Wertsteigerung der Liegenschaft. Würden diese Arbeiten jedoch nur betreffend eine einzige Liegenschaft und nicht im Rahmen eines Gewerbebetriebes, beispielsweise einer Bauträgertätigkeit, erbracht, könne nicht von einer gewerblichen Betätigung gesprochen werden. Vielmehr seien diese Arbeiten und die anfallenden Aufwendungen den anlässlich der Veräußerung der Liegenschaft zu erfassenden Einkünften aus Spekulationsgeschäften zuzuordnen. Daher sei der Einwand, das Projekt sei auf Grund einer Unwägbarkeit abgebrochen worden, nicht stichhaltig.

Die belangte Behörde legte die Verwaltungsakten vor und reichte eine Gegenschrift ein, in der sie die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragte.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Der Beschwerdeführer erachtet sich

"in seinem Recht auf Anerkennung des Projektes (Anschrift) als zukünftige Einkunftsquelle sowie der gewerblichen Nutzung der Liegenschaft verletzt, da durch die Aberkennung der Möglichkeit der gewinnbringenden Nutzung der Liegenschaft entweder im Rahmen der Vermietung und Verpachtung bzw. im Rahmen einer Bauträgereigenschaft die Möglichkeit der Berücksichtigung der Werbungskosten und des Aufwandes durch die Nichtanerkennung der gewinnbringenden Nutzung genommen wurde".

Die Beschwerde enthält zwar den ausdrücklichen Antrag, den angefochtenen Bescheid "zur Gänze" zu beheben, hinsichtlich der Umsatzsteuer allerdings keine Ausführungen zur Begründung dieses Antrages. Soweit der angefochtene Bescheid daher die Umsatzsteuer betrifft, behauptet der Beschwerdeführer keine Rechtsverletzung.

Gemäß § 23 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 3 Z 3 EStG 1988) diejenigen 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.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Tätigkeit, die selbständig, nachhaltig, mit Gewinnabsicht und unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unternommen wird, gewerblich, wenn sie den Rahmen der Vermögensverwaltung überschreitet. Das ist dann der Fall, wenn das Tätigwerden des Steuerpflichtigen nach Art und Umfang deutlich jenes Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist. In Zweifelsfällen ist darauf abzustellen, ob die Tätigkeit, wenn sie in den gewerblichen Bereich fallen soll, dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmacht (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 24. Jänner 2007, 2003/13/0118, mwN).

Gemäß § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 2 Abs. 3 Z 6 leg.cit.) die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 leg.cit. gehören.

Gemäß § 29 Z 2 iVm § 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 liegen Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften (Spekulationsgeschäften) vor, wenn bei Grundstücken und anderen Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt. Spekulationsgeschäfte liegen nach § 30 Abs. 3 leg.cit. nicht vor, soweit die

Einkünfte aus den Veräußerungsgeschäften zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 6 leg.cit. gehören (Z 1) oder wenn Wirtschaftsgüter infolge eines behördlichen Eingriffs oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs veräußert werden (Z 2).

Den oben wiedergegebenen Feststellungen der belangten Behörde zu den "Besonderheiten des Sachverhaltes" tritt der Beschwerdeführer nicht konkret entgegen. Dass die belangte Behörde daraus entnommen hat, die Absicht des Beschwerdeführers habe darin bestanden, die angekaufte Liegenschaft noch vor Beginn der konkreten, vom Beschwerdeführer behaupteten, geplanten Bautätigkeit wieder zu verkaufen, unterliegt der freien Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO), welche der Verwaltungsgerichtshof nur auf ihre Schlüssigkeit und auf die Mängelfreiheit des zu Grunde liegenden Verfahrens zu prüfen hat. Dieser Prüfung hält die Beweiswürdigung stand. Davon ausgehend ist es nicht für rechtswidrig zu befinden, dass die belangte Behörde nicht von Einkünften aus Gewerbebetrieb oder aus Vermietung oder Verpachtung, sondern von aus dem späteren Verkauf erzielten Spekulationseinkünften ausgegangen ist.

Den wesentlichen Argumenten der belangten Behörde, der Beschwerdeführer sei nicht im Baugewerbe oder Bauträrgewerbe tätig gewesen, er habe bereits den Liegenschaftsankauf vollständig fremdfinanziert und für die Umsetzung des "Projektes" (für die Baumaßnahmen) keinen Finanzierungsplan vorgelegt und die Vereinbarung mit den Architekten habe einen Verkauf der Liegenschaft mit einem Übergang der Honorarverpflichtung des Beschwerdeführer gegenüber den Architekten auf den Käufer vorgesehen, tritt der Beschwerdeführer nicht entgegen.

Der Beschwerdeführer führt lediglich ins Treffen, entgegen der Annahme der belangten Behörde werde "das Projekt vorangetrieben". Ein Einreichplan sei bei der Gemeinde S. eingereicht worden, die Umsetzung des "Projektes" habe sich wegen der erst in den Jahren 1999 und 2000 erfolgten Änderungen des Flächenwidmungs- und des Bebauungsplanes im Bereich der Gemeinde S. verzögert. Die Verzögerung sei nicht "in seinem Bereich" gelegen und sei nicht vorhersehbar gewesen. Damit zeigt der Beschwerdeführer keine Unschlüssigkeit der Beweiswürdigung durch die belangte Behörde auf, als deren Ergebnis sie zur Ansicht gelangt ist, der Beschwerdeführer habe die in Rede stehende Liegenschaft nach wertsteigernden Maßnahmen, wie etwa Planung eines bei der Baubehörde eingereichten oder von dieser gar schon bewilligten Bauprojekts, noch vor der konkreten Bauführung wieder veräußern wollen.

Soweit der Beschwerdeführer auf die in der Auflösung seines Dienstverhältnisses zur Bank und in der Fälligkeitstellung der ihm von dieser Bank gewährten Kredite von ihm als Unwägbarkeiten gesehene Umstände hinweist, berücksichtigt er nicht, dass diese "Unwägbarkeiten" zwar den "Notverkauf", den Verkauf der Liegenschaft zu einem nach Ansicht des Beschwerdeführers zu geringen Preis, erklären können, die oben angeführten Feststellungen der belangten Behörde zur Absicht eines Verkaufs vor Baubeginn aber nicht entkräften.

Der Beschwerdeführer trägt vor, dass ein Konzept vorgelegt worden sei, woraus sich ergebe, dass innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes der wirtschaftliche Erfolg eingetreten wäre. Einerseits wären durch Vermietung nachhaltige Einkünfte erzielt worden, andererseits wäre durch den teilweisen Verkauf der Wohnungen eine vorzeitige Rückführung des Fremdkapitals gewährleistet gewesen. Die von der belangten Behörde vermisste Finanzierungsplanung, wie der Beschwerdeführer das für die Umsetzung des Bauvorhabens erforderliche Fremdkapital hätte aufbringen wollen, legt er mit dem bloßen Hinweis, er sei als Geschäftsführer der Bank mit der Finanzierung von Großprojekten betraut gewesen, auch in der Beschwerde nicht dar.

Der Beschwerdeführer wirft der belangten Behörde vor, nicht auf § 30 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 eingegangen zu sein. Hätte er die Liegenschaft nämlich nicht veräußert, hätten Zwangsmaßnahmen durch die kreditgewährende Bank gedroht. Dieses Vorbringen geht schon deshalb ins Leere, weil die belangte Behörde für die Streitjahre keine Einkünfte aus Spekulationsgeschäften im Sinne des § 30 EStG 1988 angenommen hat.

Die Ausführungen des Beschwerdeführers, es liege keine Liebhaberei vor, gehen ins Leere, denn die belangte Behörde hat eine solche gar nicht angenommen.

Die Beschwerde erweist sich somit insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008, BGBl. II Nr. 455.

Wien, am 26. Mai 2010