

TE Vwgh Erkenntnis 2010/6/24 2007/15/0033

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 24.06.2010

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §115 Abs1;

BAO §28;

BAO §32;

EStG 1988 §23 Z1;

1. BAO § 115 heute
2. BAO § 115 gültig ab 16.09.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 136/2017
3. BAO § 115 gültig von 01.01.1962 bis 15.09.2017

1. BAO § 28 heute
2. BAO § 28 gültig ab 01.01.1962

1. BAO § 32 heute
2. BAO § 32 gültig ab 01.01.1962

1. EStG 1988 § 23 heute
2. EStG 1988 § 23 gültig ab 01.01.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
3. EStG 1988 § 23 gültig von 30.07.1988 bis 31.12.2006

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser, MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des E Z in W, vertreten durch Mag. Gerhard Eigner, Rechtsanwalt in 4600 Wels, Ringstraße 13, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 19. Dezember 2006, Zl. RV/0726-L/03, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens (Einkommensteuer 1998) und Einkommensteuer 1998, zu Recht erkannt:

Spruch

Soweit der angefochtene Bescheid Einkommensteuer 1998 betrifft, wird er wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Im Übrigen (also hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens) wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.286,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Beim Beschwerdeführer, einem Raumausstatter, fand für den Zeitraum Jänner bis März 1998 eine UVA-Prüfung statt. Im Zuge dieser Prüfung verfasste die Prüferin den Aktenvermerk vom 12. Juni 1998. In diesem wird festgehalten, der Beschwerdeführer habe seit 1996 in W, L-Straße, ein Gebäude errichtet, welches 1998 fertig gestellt worden sei. Das Gebäude bestehe aus zwei Geschäftslokalen und sieben Wohnungen, von denen drei verkauft worden seien. Für die verkauften Wohnungen sei keine Vorsteuer geltend gemacht worden. An drei Wohnungen, die der C-GmbH vermietet worden seien, habe diese eine Kaufoption gehabt.

Mit Bescheid vom 19. September 2000 wurde der Beschwerdeführer erklärungsgemäß zur Einkommensteuer veranlagt; dabei erfasste das Finanzamt die Einkünfte des Beschwerdeführers aus seinem Raumausstatterbetrieb, den Gewinnanteil aus einer Beteiligung sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Vom Dezember 2002 bis April 2003 wurde beim Beschwerdeführer eine Prüfung der Aufzeichnungen durchgeführt. Der Prüfer traf dabei die Feststellung, auf Grund eines Teilungsplanes vom 1. April 1996 seien im Eigentum des Beschwerdeführers befindliche Grundstückspartellen geteilt bzw. vereinigt worden, wodurch das Grundstück x62/28 entstanden sei, welches vom Gutsbestand der bestehenden Grundbucheinlage abgeschrieben und für welches gleichzeitig eine neue Einlagezahl (Eigentümer wiederum der Beschwerdeführer) eröffnet worden sei. Im Frühjahr 1996 habe der Beschwerdeführer mit der Planung eines Wohn- und Geschäftshauses (sieben Wohnungen, zwei Geschäftslokale, eine Garage), das auf dem Grundstück x62/28 errichtet werden sollte, begonnen. Ab Oktober 1996 habe er mit der "Vermarktung" der Wohnungen und Geschäftslokale begonnen, indem er in zahlreichen Zeitungen Inserate geschaltet habe. Am 6. Mai 1997 sei mit der E-KG ein Bauvertrag abgeschlossen und mit der Errichtung des Gebäudes begonnen worden. Der Beschwerdeführer verfüge über langjährige Erfahrung im Baunebengewerbe als Raumausstatter und Tapezierermeister und habe die Organisation der Gebäudeerrichtung selbst geleitet. Dem Beschwerdeführer seien keine Eigenmittel zur Verfügung gestanden, das Projekt sei zur Gänze fremdfinanziert worden. Mit Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 28. Februar 1998 seien drei Wohnungen und eine Garage verkauft worden, und zwar die Garage und die Wohnung Top 9 an N, die Wohnung Top 4 an R und die Wohnung Top 6 an O.

Am 12. November 1998 sei die Wohnung Top 10 an P verkauft worden. Schließlich seien mit Kaufvertrag vom 16. Dezember 1998 die Wohnungen Top 5, 7 und 8 sowie die beiden Geschäftslokale Top 1 und 2 an die I-GmbH verkauft worden.

Nach Ansicht des Prüfers stelle die Errichtung des Gebäudes mit der anschließenden Veräußerung der Wohnungen und Geschäftslokale sowie der Garage eine gewerbliche Tätigkeit dar. Die vom Beschwerdeführer über Monate hin zu erbringende Vielzahl an Tätigkeiten (Planung, Errichtung, Anbieten der Wohnobjekte an die Allgemeinheit) deute auf Nachhaltigkeit im Sinn des § 23 EStG hin. Für Gewerblichkeit spreche auch, dass der Beschwerdeführer nicht über ausreichende Einkünfte bzw. Geldmittel verfügt habe, um die für die Gebäudeerrichtung aufgenommenen Kredite zurückzahlen zu können, sondern auf die Erträge aus den Verkäufen angewiesen gewesen sei. Auf Grund der hohen Fremdkapitalquote sei die Annahme naheliegend, dass von Anfang an der Verkauf der Einheiten in Kauf genommen worden sei. Nach Ansicht des Prüfers stelle die Errichtung des Gebäudes mit der anschließenden Veräußerung der Wohnungen und Geschäftslokale sowie der Garage eine gewerbliche Tätigkeit dar. Die vom Beschwerdeführer über Monate hin zu erbringende Vielzahl an Tätigkeiten (Planung, Errichtung, Anbieten der Wohnobjekte an die Allgemeinheit) deute auf Nachhaltigkeit im Sinn des Paragraph 23, EStG hin. Für Gewerblichkeit spreche auch, dass der Beschwerdeführer nicht über ausreichende Einkünfte bzw. Geldmittel verfügt habe, um die für die Gebäudeerrichtung aufgenommenen Kredite zurückzahlen zu können, sondern auf die Erträge aus den Verkäufen angewiesen gewesen sei. Auf Grund der hohen Fremdkapitalquote sei die Annahme naheliegend, dass von Anfang an der Verkauf der Einheiten in Kauf genommen worden sei.

Den Gewinn aus dem Grundstückshandel ermittelte der Prüfer mit 3.867.945,93 S, indem er vom Verkaufserlös "Herstellungskosten Gebäude", den Wert des Grund und Bodens (angenommen mit 1.600 S mal 502 m²) sowie Finanzierungskosten in Abzug gebracht und "Guthabenszinsen" zugeschlagen hat.

Der Prüfer gelangte zur Ansicht, das Einkommensteuerverfahren sei wieder aufzunehmen, zumal zum Zeitpunkt der

UVA-Prüfung im Juni 1998 über den Zeitraum Jänner bis März 1998 nur bekannt gewesen sei, dass von den errichteten Einheiten drei Wohnungen verkauft worden seien und die übrigen Einheiten zur Vermietung bestimmt seien. Erst durch die Betriebsprüfung sei festgestellt worden, dass die Wohnungen und Geschäftslokale ausschließlich zum Verkauf bestimmt gewesen seien (Tz 15 des Berichtes gemäß § 151 Abs. 3 BAO vom 13. Mai 2003 über das Ergebnis der Prüfung der Aufzeichnungen). Der Prüfer gelangte zur Ansicht, das Einkommensteuerverfahren sei wieder aufzunehmen, zumal zum Zeitpunkt der UVA-Prüfung im Juni 1998 über den Zeitraum Jänner bis März 1998 nur bekannt gewesen sei, dass von den errichteten Einheiten drei Wohnungen verkauft worden seien und die übrigen Einheiten zur Vermietung bestimmt seien. Erst durch die Betriebsprüfung sei festgestellt worden, dass die Wohnungen und Geschäftslokale ausschließlich zum Verkauf bestimmt gewesen seien (Tz 15 des Berichtes gemäß Paragraph 151, Absatz 3, BAO vom 13. Mai 2003 über das Ergebnis der Prüfung der Aufzeichnungen).

Den Prüfungsfeststellungen folgend erließ das Finanzamt die Bescheide vom 14. Mai 2003, mit welchen es das Verfahren betreffend Einkommensteuer 1998 wieder aufnahm und die Einkommensteuer in geänderter Höhe festsetzte. Zur Bescheidebegründung wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen.

Gegen diese Bescheide erhob der Beschwerdeführer Berufung. Er brachte im Wesentlichen vor, bereits bei Erlassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides 1998 mit Ausfertigungsdatum 19. September 2000 sei dem Finanzamt der gesamte Sachverhalt bekannt gewesen. Dass die Einheiten Top 3, 4, 6 und 9 verkauft worden seien, ergebe sich aus dem Vorsteuer-Aufteilungsschlüssel. Diesen Aufteilungsschlüssel habe die seinerzeitige Prüferin (UVA-Prüfung) den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden für Jänner und Februar 1998 (vom 23. Juni 1998) zu Grunde gelegt und offensichtlich auch an das Veranlagungsreferat gemeldet. Der Verkauf der übrigen Einheiten ergebe sich aus der Umsatzsteuervoranmeldung für November 1998 und Dezember 1998 sowie aus der Grundstückslieferungen ausweisenden Beilage zur Umsatzsteuererklärung 1998. Die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens lägen sohin nicht vor.

Die Tätigkeit des Beschwerdeführers sei aber zudem gar nicht als gewerblicher Grundstückshandel einzustufen. Es hätten sich keine objektiven Umstände ergeben, die für die Absicht des Beschwerdeführers sprächen, weitere Objekte zu errichten und daraus Wohnungen zu verkaufen. Die Veräußerung eines Gebäudes an einen einzigen Erwerber begründe selbst dann keinen Gewerbebetrieb, wenn das Gebäude eine Vielzahl von Wohnungen beinhalte. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liege ein Gewerbebetrieb aber auch nicht in jedem Fall vor, in dem der Verkauf an mehr als eine Person erfolge, weil erst die für den Grundstücks- bzw. Wohnungshandel typische planmäßig wiederholte Anschaffung von Objekten und deren Umsatz die Geschäfte aus dem Kreis der Privatsphäre heraushebe und sie zu einer nachhaltigen Tätigkeit mache.

Unrichtig sei aber auch die im Betriebsprüfungsbericht bzw. in der Niederschrift vom 24. April 2003 dargestellte Gewinnermittlung des Betriebsprüfers. Diese weise gravierende Fehler und Unklarheiten auf. Einerseits bleibe der Betriebsprüfer die Darstellung der Zusammensetzung der Gebäudeherstellungskosten schuldig, andererseits beachte er nicht, dass die gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 berichtigten Vorsteuerbeträge abzugsfähige Betriebsausgaben darstellten. Darüber hinaus habe der Prüfer den Wert des Grund und Bodens mit einem Quadratmeterpreis von lediglich 1.600 S angenommen, obwohl der Wert "schätzungsweise bei einem Preis von mindestens ÖS 5.000,-/m² lag". Schließlich habe der Betriebsprüfer zu Unrecht Guthabenzinsen als Betriebseinnahmen angesetzt. Unrichtig sei aber auch die im Betriebsprüfungsbericht bzw. in der Niederschrift vom 24. April 2003 dargestellte Gewinnermittlung des Betriebsprüfers. Diese weise gravierende Fehler und Unklarheiten auf. Einerseits bleibe der Betriebsprüfer die Darstellung der Zusammensetzung der Gebäudeherstellungskosten schuldig, andererseits beachte er nicht, dass die gemäß Paragraph 12, Absatz 10, UStG 1994 berichtigten Vorsteuerbeträge abzugsfähige Betriebsausgaben darstellten. Darüber hinaus habe der Prüfer den Wert des Grund und Bodens mit einem Quadratmeterpreis von lediglich 1.600 S angenommen, obwohl der Wert "schätzungsweise bei einem Preis von mindestens ÖS 5.000,-/m² lag". Schließlich habe der Betriebsprüfer zu Unrecht Guthabenzinsen als Betriebseinnahmen angesetzt.

In der mündlichen Berufungsverhandlung vom 12. Dezember 2006 brachte der Vertreter des Beschwerdeführers vor, dem Finanzamt sei bereits bei Erlassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides die Tätigkeit des Beschwerdeführers durch den Aktenvermerk der Prüferin (der UVA-Prüfung) bekannt gewesen. Bereits bei Erlassung jenes Bescheides hätte das Finanzamt Gelegenheit gehabt, einen von der Einkommensteuererklärung abweichenden Bescheid zu erlassen. Die Schlussfolgerungen zur Gewerblichkeit seien zwar richtig, weil mehrfache Verkäufe von Wohnungen zur Gewerblichkeit führten; wenn man die Wiederaufnahme bejahte, sei von der Gewerblichkeit der

Tätigkeit auszugehen. Es werde aber die Berechtigung zur Wiederaufnahme angezweifelt.

Der Vertreter des Finanzamtes brachte in der Verhandlung vor, die "Umsatzsteuersonderprüfung" (UVA-Prüfung) sei keine Außenprüfung nach der BAO, sondern umfasse nur punktuelle Prüfungshandlungen, um irgendwelche Gutschriften oder Zahllasten festzusetzen. In den Umsatzsteuererklärungen sei nicht offen gelegt worden, dass ein gewerblicher Grundstückshandel vorliege. Es sei nur der Umsatz offen gelegt worden. Der stelle aber noch keinen Hinweis darauf dar, ob er aus der Übertragung an eine Person (ohne Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr) oder aus der Übertragung an mehrere Personen resultiere. Diese Tatsachen seien erst im Zuge der Außenprüfung festgestellt worden.

Der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers hielt dem entgegen, im Zuge der UVA-Prüfung sei ein Aktenvermerk (vom 12. Juni 1998) verfasst worden, in welchem bereits darauf hingewiesen werde, dass die Gefahr einer Beurteilung als Grundstückshandel bestehe.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. In der Bescheidsbegründung wird ausgeführt, der Beschwerdeführer habe im Jahr 1991 eine Liegenschaft erworben. Später habe er diese geteilt, um auf dem der Straße zugewandten Bereich ein Wohn- und Geschäftshaus zu errichten. Der Beschwerdeführer habe geplant, die vollständig fremdfinanzierte Errichtung erst zu beginnen, wenn er für mindestens die Hälfte der Wohneinheiten, die schlussendlich in das Wohnungseigentum der Erwerber übergehen sollten, eine Kaufvereinbarung mit Käufern abgeschlossen habe und diese eine 10 %-ige Anzahlung geleistet hätten. Planung, Baureifmachung und Bauleitung habe der Beschwerdeführer in der Folge selbst übernommen, weil er als Raumausstatter und Tapezierermeister über einschlägige Erfahrung verfüge. Im Herbst 1996 habe der Beschwerdeführer gezielt mit Werbemaßnahmen und Inseraten begonnen, im Jahr 1996 habe er noch acht Inserate geschaltet. In diesen Inseraten habe er die zu errichtenden Wohnungen bzw. Geschäftslokale beschrieben und auf die Fertigstellung im Herbst 1997 hingewiesen. Die Errichtung habe Mitte 1997 begonnen, als sich erst drei Interessenten für die zehn zu errichtenden Einheiten gefunden hätten. Dementsprechend habe der Beschwerdeführer mindestens elf weitere Inserate - auch für Mieter - in Auftrag gegeben. Auch 1998 habe der Beschwerdeführer mindestens sieben Mal inseriert. Für die Errichtung des Objektes habe der Beschwerdeführer netto Herstellungskosten von ca. 6 Mio S aufgewendet und dafür Fremdmittel in Höhe von ca. 6,8 Mio S aufgenommen. Der Verkaufserlös der bis Ende 1998 veräußerten Einheiten habe ca. 11 Mio S betragen. Die Wohnungen seien im Laufe des Jahres 1998 verkauft worden.

Wiederaufnahme des Verfahrens:

Aus den vom Beschwerdeführer abgegebenen Abgabenerklärungen und der Niederschrift über das Ergebnis der UVA-Prüfung vom 18. Juni 1998 sei nicht ersichtlich gewesen, dass der Beschwerdeführer das Gebäude fremdfinanziert habe, die Errichtung und Einrichtung selbst geleitet und mittels Inseraten die Wohnungen und Geschäftslokale verkauft habe. Zudem habe sich der Großteil der Verkäufe erst nach der UVA-Prüfung "abgespielt". Aus dem Aktenvermerk vom 12. Juni 1998 ergebe sich nicht, an wie viele Abnehmer die (drei) Wohnungen verkauft worden seien. Es seien daher erst durch die abgabenbehördliche Prüfung der Aufzeichnungen für den Zeitraum 1998 bis 2000 neue Sachverhaltselemente im Sinn des § 303 Abs. 4 BAO hervorgekommen. Die Fremdfinanzierung, die eigene Durchführung der Bauleitung, die Inserate und der "einzelne Verkauf der Eigentumswohnungen, der Geschäftslokale und der Garage" seien erst bei der Prüfung der Aufzeichnungen 1998 bis 2000 hervorgekommen. Wären diese Tatsachen dem Finanzamt bereits bei Erlassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides vom 19. September 2000 bekannt gewesen, hätte es bei richtiger rechtlicher Beurteilung einen im Spruch anders lautenden Bescheid erlassen. Der Kenntnisstand der Abgabenbehörde zum Zeitpunkt des Erstbescheides habe noch nicht für eine Einstufung der Tätigkeit des Beschwerdeführers als gewerblichen Grundstückshandel ausgereicht. Aus den vom Beschwerdeführer abgegebenen Abgabenerklärungen und der Niederschrift über das Ergebnis der UVA-Prüfung vom 18. Juni 1998 sei nicht ersichtlich gewesen, dass der Beschwerdeführer das Gebäude fremdfinanziert habe, die Errichtung und Einrichtung selbst geleitet und mittels Inseraten die Wohnungen und Geschäftslokale verkauft habe. Zudem habe sich der Großteil der Verkäufe erst nach der UVA-Prüfung "abgespielt". Aus dem Aktenvermerk vom 12. Juni 1998 ergebe sich nicht, an wie viele Abnehmer die (drei) Wohnungen verkauft worden seien. Es seien daher erst durch die abgabenbehördliche Prüfung der Aufzeichnungen für den Zeitraum 1998 bis 2000 neue Sachverhaltselemente im Sinn des Paragraph 303, Absatz 4, BAO hervorgekommen. Die Fremdfinanzierung, die eigene Durchführung der Bauleitung, die Inserate und der "einzelne Verkauf der Eigentumswohnungen, der Geschäftslokale

und der Garage" seien erst bei der Prüfung der Aufzeichnungen 1998 bis 2000 hervorgekommen. Wären diese Tatsachen dem Finanzamt bereits bei Erlassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides vom 19. September 2000 bekannt gewesen, hätte es bei richtiger rechtlicher Beurteilung einen im Spruch anders lautenden Bescheid erlassen. Der Kenntnisstand der Abgabenbehörde zum Zeitpunkt des Erstbescheides habe noch nicht für eine Einstufung der Tätigkeit des Beschwerdeführers als gewerblichen Grundstückshandel ausgereicht.

Gewerblicher Grundstückshandel:

Die Veräußerung von Grundstücken aus dem Privatvermögen werde zum gewerblichen Grundstückshandel, wenn die Veräußerung nach planmäßiger Art und Weise erfolge. Eine umfangreiche Kauf- und vor allem Verkaufstätigkeit spreche für Gewerblichkeit. Die planmäßige Parzellierung und Aufschließung bzw. Bebauung von Grundstücken mit nachfolgendem Abverkauf begründe regelmäßig einen Gewerbebetrieb. Auch der planmäßige Abverkauf von Eigentumswohnungen sei eine gewerbliche Betätigung (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 24. Februar 2005, 2001/15/0159). Maßgeblich sei stets das Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall. Eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr liege vor, wenn der Unternehmer grundsätzlich bereit sei, mit einer unbestimmten Anzahl von Personen in Geschäftsverbindung zu treten. Besonders deutlich werde die Bereitschaft des Beschwerdeführers, mit einem unbestimmten Adressatenkreis in Geschäftsbeziehung zu treten, durch die Vielzahl an Inseraten, in welchen er die Eigentumswohnungen und Geschäftslokale zum Verkauf bzw., als dies nicht möglich erschienen sei, auch zur Miete angeboten habe.

Erfolge die Veräußerung von Grundstücken auf planmäßige Art und Weise, so spreche dies grundsätzlich für einen gewerblichen Grundstückshandel. Der Beschwerdeführer habe angegeben, die Errichtung des Hauses und die Begründung von Wohnungseigentum geplant zu haben, um diese Wohneinheiten, Geschäftslokale und Garagen in der Folge zu verkaufen. Er habe auf Grund seiner beruflichen Kenntnisse die Bauleitung und Aufsicht selbst in die Hand genommen. Es liege ein planmäßiges Handeln des Beschwerdeführers vor.

Für einen gewerblichen Grundstückshandel spreche eine umfangreiche Kauf- bzw. Verkaufstätigkeit, wobei allerdings eine konkrete Zahl von An- und Verkaufsvorgängen, ab deren Überschreitung ein gewerblicher Grundstückshandel vorliege, nicht festgelegt sei. Der Beschwerdeführer habe zwar nur ein Wohn- und Geschäftsgebäude errichtet, jedoch dafür Grundstücke zusammen gelegt, geteilt und abgeschrieben und für die Möglichkeit, Wohnungseigentum zu errichten, gesorgt. Er habe zehn verschiedene, rechtlich selbstständige Objekte verkauft. Indizwirkung komme auch dem Ausmaß der Fremdfinanzierung zu. Der Beschwerdeführer habe die Errichtung der Eigentumswohnungen, Geschäftslokale und Garagen vollständig fremdfinanziert. Ein Gewerbebetrieb werde nicht dadurch ausgeschlossen, dass zwischenzeitig eine Vermietung der Einheiten erfolgt sei. Zur Vermietung sei es auch nur kurzzeitig bis zum Zustandekommen des beabsichtigten Verkaufes gekommen.

Nach Ansicht der belangten Behörde seien die Voraussetzungen einer gewerblichen Tätigkeit gegeben. Es liege ein planmäßiges Handeln des Beschwerdeführers mit Gewinnabsicht vor.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

1.) Gewerblicher Grundstückshandel:

Gemäß § 23 Z. 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb diejenigen Einkünfte aus einer selbstständigen, 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 selbstständige Arbeit anzusehen ist. Gemäß Paragraph 23, Ziffer eins, EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb diejenigen Einkünfte aus einer selbstständigen, 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 selbstständige Arbeit anzusehen ist.

Eine Tätigkeit, die selbstständig, nachhaltig, mit Gewinnabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unternommen wird, ist nur dann 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. Es liegt keine Vermögensverwaltung mehr vor, wenn die Vermögensnutzung durch Fruchtziehung in den Hintergrund tritt und die Vermögensverwertung entscheidend im Vordergrund steht. Unter diesen Voraussetzungen führen

Grundstücksgeschäfte zu einem gewerblichen Grundstückshandel. Die Veräußerung von Grundstücken wird dann zum gewerblichen Grundstückshandel, wenn sie auf planmäßige Art und Weise erfolgt. Ob Vermögensnutzung oder die Vermögensumschichtung und Vermögensverwertung im Vordergrund stehen, ist eine Sachverhaltsfrage, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu beurteilen ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 24. Jänner 2007, 2003/13/0118). Unterlässt es der Abgabepflichtige, seine Tätigkeit werbend an die Allgemeinheit zu richten, spricht dies gegen eine gewerbliche Tätigkeit (vgl. das hg. Erkenntnis vom 13. September 2006, 2002/13/0059). Eine Tätigkeit, die selbstständig, nachhaltig, mit Gewinnabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unternommen wird, ist nur dann 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. Es liegt keine Vermögensverwaltung mehr vor, wenn die Vermögensnutzung durch Fruchtziehung in den Hintergrund tritt und die Vermögensverwertung entscheidend im Vordergrund steht. Unter diesen Voraussetzungen führen Grundstücksgeschäfte zu einem gewerblichen Grundstückshandel. Die Veräußerung von Grundstücken wird dann zum gewerblichen Grundstückshandel, wenn sie auf planmäßige Art und Weise erfolgt. Ob Vermögensnutzung oder die Vermögensumschichtung und Vermögensverwertung im Vordergrund stehen, ist eine Sachverhaltsfrage, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu beurteilen ist (vergleiche, das hg. Erkenntnis vom 24. Jänner 2007, 2003/13/0118). Unterlässt es der Abgabepflichtige, seine Tätigkeit werbend an die Allgemeinheit zu richten, spricht dies gegen eine gewerbliche Tätigkeit (vergleiche, das hg. Erkenntnis vom 13. September 2006, 2002/13/0059).

Berufliche Berührungspunkte zum Immobiliengeschäft und das damit im Vergleich zu einem nicht in der Branche Tätigen zu unterstellende Fachwissen sind geeignet, das Bild der Planmäßigkeit des Vorgehens zu verstärken (vgl. das hg. Erkenntnis vom 18. Dezember 2001, 99/15/0155). Berufliche Berührungspunkte zum Immobiliengeschäft und das damit im Vergleich zu einem nicht in der Branche Tätigen zu unterstellende Fachwissen sind geeignet, das Bild der Planmäßigkeit des Vorgehens zu verstärken (vergleiche, das hg. Erkenntnis vom 18. Dezember 2001, 99/15/0155).

Zu diesem Gesamtbild gehört auch die Finanzierung. Die Finanzierung mit Eigenkapital ist ein Indiz dafür, dass die Vermögensnutzung im Vordergrund steht, während die Fremdfinanzierung für die Beurteilung der Tätigkeit als gewerblicher Grundstückshandel spricht, zumal sich die Notwendigkeit ergeben kann, die erworbenen Objekte in zeitlicher Nähe zum Erwerbsvorgang wieder zu verkaufen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 20. Dezember 2000, 98/13/0236). Zu diesem Gesamtbild gehört auch die Finanzierung. Die Finanzierung mit Eigenkapital ist ein Indiz dafür, dass die Vermögensnutzung im Vordergrund steht, während die Fremdfinanzierung für die Beurteilung der Tätigkeit als gewerblicher Grundstückshandel spricht, zumal sich die Notwendigkeit ergeben kann, die erworbenen Objekte in zeitlicher Nähe zum Erwerbsvorgang wieder zu verkaufen (vergleiche, das hg. Erkenntnis vom 20. Dezember 2000, 98/13/0236).

Im gegenständlichen Fall hat der Beschwerdeführer durch Abschreibung eines Grundstückes einen neuen Grundbuchskörper geschaffen, für dieses Grundstück ein Gebäude geplant in der Absicht, es in Form von Wohnungseigentumseinheiten zu verkaufen, die Baureifmachung und Bauleitung übernommen, umfangreiche Werbemaßnahmen zur Käufersuche unternommen, das Gebäude errichtet, und zwar ausschließlich mit Fremdkapital, und schließlich alle Einheiten des Gebäudes abverkauft. Dazu kommt, dass der Beschwerdeführer als Raumausstatter und Tapezierermeister über einschlägige Erfahrung verfügt hat. Wenn die belangte Behörde bei diesem Sachverhalt von einem gewerblichen Grundstückshandel ausgegangen ist, kann ihr nicht mit Erfolg entgegen getreten werden.

Entgegen dem Beschwerdevorbringen ist das Vorliegen der Absicht des Beschwerdeführers, weitere Gebäude zu errichten und damit weitere Wohnungseigentumseinheiten zu verkaufen, nicht erforderlich, um die streitgegenständliche Betätigung als gewerblichen Grundstückshandel zu qualifizieren.

Der Beschwerdeführer verweist auf das hg. Erkenntnis vom 30. September 1980, 317/80, 520/80 (es betrifft die Errichtung eines Gebäudes von 380 m² Wohnfläche zunächst für eigene Wohnzwecke mit späterem Abverkauf in Form von Kleinwohnungen) und wendet ein, der Gerichtshof habe die einmalige Errichtung eines Gebäudes mit neun Garconnieren und ihren kurzfristigen Abverkauf nicht als gewerblichen Grundstückshandel eingestuft. Es ist ihm in diesem Zusammenhang entgegenzuhalten, dass die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in Bezug auf die Betätigung eines Grundstückshändlers nie auf die absolute Zahl an An- und Verkaufsvorgängen, sondern auf das sich im Einzelfall bietende Gesamtbild der Betätigung abgestellt hat (vgl. hierzu etwa das hg. Erkenntnis vom 28. Mai 2008, 2008/15/0025, in welchem auch darauf hingewiesen wird, dass der Verwaltungsgerichtshof im Falle einer beruflichen

Nahebeziehung bereits eine sehr geringe Anzahl von Verkaufsvorgängen als für die Gewerblichkeit ausreichend angesehen hat). Der Beschwerdeführer verweist auf das hg Erkenntnis vom 30. September 1980, 317/80, 520/80 (es betrifft die Errichtung eines Gebäudes von 380 m² Wohnfläche zunächst für eigene Wohnzwecke mit späterem Abverkauf in Form von Kleinwohnungen) und wendet ein, der Gerichtshof habe die einmalige Errichtung eines Gebäudes mit neun Garconnieren und ihren kurzfristigen Abverkauf nicht als gewerblichen Grundstückshandel eingestuft. Es ist ihm in diesem Zusammenhang entgegenzuhalten, dass die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in Bezug auf die Betätigung eines Grundstückshändlers nie auf die absolute Zahl an An- und Verkaufsvorgängen, sondern auf das sich im Einzelfall bietende Gesamtbild der Betätigung abgestellt hat (vergleiche, hierzu etwa das hg. Erkenntnis vom 28. Mai 2008, 2008/15/0025, in welchem auch darauf hingewiesen wird, dass der Verwaltungsgerichtshof im Falle einer beruflichen Nahebeziehung bereits eine sehr geringe Anzahl von Verkaufsvorgängen als für die Gewerblichkeit ausreichend angesehen hat).

Mit dem Vorbringen, die belangte Behörde habe § 117 BAO nicht beachtet, wird schon deshalb keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt, weil der Verfassungsgerichtshof diese Bestimmung mit Erkenntnis vom 2. Dezember 2004, G 95/04, aufgehoben und ausdrücklich ausgesprochen hat, dass die Bestimmung nicht mehr anzuwenden ist (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 21. Juni 2007, 2006/15/0043 und vom 27. August 2008, 2006/15/0057). Mit dem Vorbringen, die belangte Behörde habe Paragraph 117, BAO nicht beachtet, wird schon deshalb keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt, weil der Verfassungsgerichtshof diese Bestimmung mit Erkenntnis vom 2. Dezember 2004, G 95/04, aufgehoben und ausdrücklich ausgesprochen hat, dass die Bestimmung nicht mehr anzuwenden ist (vergleiche, etwa die hg. Erkenntnisse vom 21. Juni 2007, 2006/15/0043 und vom 27. August 2008, 2006/15/0057).

2.) Wiederaufnahme des Verfahrens:

Der Beschwerdeführer bringt vor, bereits im Zeitpunkt der UVA-Prüfung im Juni 1998 sei "durch den ermittelten Verkauf von drei Wohnungen bei Anwendung der Rechtsansicht des Finanzamtes gewerblicher Grundstückshandel" vorgelegen. Den Verkauf dieser Einheiten habe die Prüferin den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden für Jänner und Februar 1998 zu Grunde gelegt und offensichtlich auch an das Veranlagungsreferat gemeldet. Der Verkauf der übrigen Einheiten ergebe sich aus den Umsatzsteuervoranmeldungen für November und Dezember 1998 sowie aus der Beilage zur Umsatzsteuererklärung 1998. Der angefochtene Bescheid führe als neu hervorgekommene Tatsachen die Fremdfinanzierung des Gebäudes, die Vermarktung des Gebäudes durch Inserate sowie die persönliche Leitung der Errichtung des Gebäudes durch den Beschwerdeführer an. Diese Umstände hätten für das Finanzamt und die belangte Behörde zwar das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels bekräftigt, erlaubten aber in ihrer zusätzlichen steuerlichen Berücksichtigung keine anders lautende rechtliche Beurteilung als jene, die sich bereits aus dem seit der UVA-Prüfung 1998 bekannten Umstand des Verkaufs von drei Wohnungen innerhalb weniger Monate ergeben habe. Dass die damals bereits ausreichend vorhandenen Hinweise bei Erlassung des Einkommensteuerbescheides 1998 keine Berücksichtigung gefunden hätten, berechtige das Finanzamt nicht zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens.

Auch mit diesem Vorbringen wird keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt.

Bei der UVA-Prüfung hat sich der Verkauf von drei Wohnungen ergeben (siehe den Aktenvermerk der Prüferin vom 12. Juni 1998). Damit sind aber, wie im angefochtenen Bescheid zutreffend ausgeführt wird, die näheren Umstände der Verkäufe und beispielsweise die Tatsache noch nicht bekannt gewesen, dass jede der Wohnungen an eine andere Person verkauft worden ist, also nicht ein Verkauf en bloc an einen Abnehmer stattgefunden hat. Den in der Beschwerde genannten, die Umsatzsteuer betreffenden Erklärungen samt Beilagen ist zwar zu entnehmen, dass "Grundstückslieferungen" stattgefunden haben und eine Berichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG vorgenommen worden ist: Damit ist aber nicht offen gelegt worden, wie viele Einheiten verkauft worden sind und unter welchen Umständen die Verkäufe erfolgt sind. In der Einkommensteuererklärung 1998 samt Beilagen wurden im Zusammenhang mit dem in Rede stehenden Gebäude ausschließlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt. Bei der UVA-Prüfung hat sich der Verkauf von drei Wohnungen ergeben (siehe den Aktenvermerk der Prüferin vom 12. Juni 1998). Damit sind aber, wie im angefochtenen Bescheid zutreffend ausgeführt wird, die näheren Umstände der Verkäufe und beispielsweise die Tatsache noch nicht bekannt gewesen, dass jede der Wohnungen an eine andere Person verkauft worden ist, also nicht ein Verkauf en bloc an einen Abnehmer stattgefunden hat. Den in der Beschwerde genannten, die Umsatzsteuer betreffenden Erklärungen samt Beilagen ist zwar zu entnehmen, dass "Grundstückslieferungen" stattgefunden haben und eine Berichtigung gemäß Paragraph 12, Absatz 10, UStG

vorgenommen worden ist: Damit ist aber nicht offen gelegt worden, wie viele Einheiten verkauft worden sind und unter welchen Umständen die Verkäufe erfolgt sind. In der Einkommensteuererklärung 1998 samt Beilagen wurden im Zusammenhang mit dem in Rede stehenden Gebäude ausschließlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt.

Unabhängig davon, ob die im Rahmen der UVA-Prüfung ermittelten Informationen im Verfahren betreffend Veranlagung zur Einkommensteuer 1998 überhaupt vorgelegen sind, kann der belangten Behörde sohin nicht mit Erfolg entgegen getreten werden, wenn sie zu dem Ergebnis gelangt ist, dass erst im Zuge der von Dezember 2002 bis April 2003 durchgeführten Prüfung der Aufzeichnungen Tatsachen hervorgekommen sind, die es ermöglicht haben, die Betätigung des Beschwerdeführers als gewerbliche Tätigkeit einzustufen.

3.) Höhe des Gewinnes:

Der Beschwerdeführer hat sich in seiner Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 auch gegen die Höhe der vom Finanzamt im Einkommensteuerbescheid erfassten Einkünfte aus dem gewerblichen Grundstückshandel gewendet. So hat er vorgebracht, dass das Finanzamt den Wert des (eingelegten) Grund und Bodens mit lediglich 1.600 S pro Quadratmeter angenommen habe, obwohl der Wert "schätzungsweise bei einem Preis von mindestens ÖS 5.000 pro Quadratmeter lag". Er hat gerügt, dass der Betriebsprüfer die Zusammensetzung der von ihm angenommenen Gebäudeherstellungskosten nicht dargelegt habe. Er hat weiters gerügt, zu Unrecht seien einerseits gemäß § 12 Abs. 10 UStG berichtigte Vorsteuern nicht als Betriebsausgaben und andererseits Bankzinsen als Betriebseinnahmen angesetzt worden. Der Beschwerdeführer hat sich in seiner Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 auch gegen die Höhe der vom Finanzamt im Einkommensteuerbescheid erfassten Einkünfte aus dem gewerblichen Grundstückshandel gewendet. So hat er vorgebracht, dass das Finanzamt den Wert des (eingelegten) Grund und Bodens mit lediglich 1.600 S pro Quadratmeter angenommen habe, obwohl der Wert "schätzungsweise bei einem Preis von mindestens ÖS 5.000 pro Quadratmeter lag". Er hat gerügt, dass der Betriebsprüfer die Zusammensetzung der von ihm angenommenen Gebäudeherstellungskosten nicht dargelegt habe. Er hat weiters gerügt, zu Unrecht seien einerseits gemäß Paragraph 12, Absatz 10, UStG berichtigte Vorsteuern nicht als Betriebsausgaben und andererseits Bankzinsen als Betriebseinnahmen angesetzt worden.

Auf diese Einwendungen ist die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid mit keinem Wort eingegangen. Es liegt auf der Hand, dass der angefochtene Bescheid, soweit er Einkommensteuer betrifft, damit mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet ist.

Die Beschwerde war sohin, soweit sie sich gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens wendet, gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen. Soweit der angefochtene Bescheid die Festsetzung der Einkommensteuer betrifft, war er gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben. Die Beschwerde war sohin, soweit sie sich gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens wendet, gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG abzuweisen. Soweit der angefochtene Bescheid die Festsetzung der Einkommensteuer betrifft, war er gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer 3, VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47 f, f, VwGG in Verbindung mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,.

Wien, am 24. Juni 2010

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2010:2007150033.X00

Im RIS seit

05.08.2010

Zuletzt aktualisiert am

29.10.2012

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at