jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2006/9/21 2006/15/0118

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 21.09.2006

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;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Weiss, über die Beschwerde des J in I, vertreten durch Dr. Albert Heiss, Rechtsanwalt in 6020 Innsbruck, Bürgerstraße 28/I, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Innsbruck, vom 12. Juli 2005, GZ. RV/0165-I/03, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1998, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer erwarb auf Grund der Übergabsverträge vom 20. März 1986 und vom 19. Mai 1992 (Allein-)Eigentum an einer Liegenschaft in I., Stadtteil H., mit einer Fläche von 2.107 m2. Das Grundstück liegt im Zentrum des Stadtteiles. Zu diesem Zeitpunkt befanden sich auf der Liegenschaft ein Altbestand an zwei Häusern, jeweils bestehend aus Erdgeschoss und zwei Obergeschossen mit den Anschriften Schn-Gasse 2 und 4, ein (in der Folge nicht fortgeführter) Rohbau sowie ein (in der Folge abgerissener) Stadel.

Mit Bescheid vom 22. März 1993 wurde dem Beschwerdeführer die baubehördliche Bewilligung zur Errichtung eines Wohn- und Geschäftshauses zwischen den beiden Häusern Schn-Gasse 2 und 4 mit der Adresse Schn-Gasse 2a erteilt. Der Neubau sollte aus Keller, Erdgeschoss, zwei Obergeschossen sowie einem Dachgeschoss bestehen. Im Keller und Erdgeschoss sollten ein Geschäftslokal mit Lagerräumen, im ersten Obergeschoss zwei Büroeinheiten und im zweiten Obergeschoss sowie im Dachgeschoss zwei Wohnungen Platz finden. Nach dem Bescheid vom 12. Juli 1994 sollten im ersten und zweiten Obergeschoss jeweils drei Wohnungen und im Dachgeschoss zwei Wohnungen entstehen. Mit

weiterem Bescheid vom 4. August 1997 wurde eine neuerliche Änderung der Wohneinheiten vorgenommen; es sollten nunmehr im ersten und zweiten Obergeschoss jeweils vier Wohnungen und im Dachgeschoss drei Wohnungen errichtet werden.

Mit Bescheid vom 4. Mai 1993 wurde dem Beschwerdeführer die baubehördliche Bewilligung zur Errichtung einer Tiefgarage mit 24 Pkw-Abstellplätzen unter der Adresse Schn-Gasse 2a erteilt. Auf einem Teil der Garagendecke sollten befestigte Pkw-Abstellplätze errichtet werden.

Über Antrag des Beschwerdeführers wurden mit Bescheid der Schlichtungsstelle vom 17. August 1994 für die im Altbestand, Haus Schn-Gasse 2 und 4, gelegenen Wohnungen und ein dort befindliches Geschäftslokal sowie für die im Neubau vorgesehenen Einheiten, ein Geschäftslokal mit 21 Tiefgaragenplätzen, acht Wohnungen, weitere Tiefgaragen- und Pkw-Abstellplätze zum Zwecke der Begründung von Wohnungseigentum die Nutzwerte festgestellt. Mit Bescheid der Schlichtungsstelle vom 25. April 1996 erfolgte eine teilweise Neufestsetzung dieser Nutzwerte.

Mit Bescheid vom 18. Juli 1995 wurde die baubehördliche Bewilligung zur Errichtung einer Wohnanlage auf diesem Grundstück mit der Adresse Schu-Gasse 1 und 1a auf der bereits mit Bescheid vom 4. Mai 1993 genehmigten Tiefgarage erteilt. Es sollte ein zusätzliches Garagengeschoss mit 19 Pkw-Abstellplätzen errichtet werden und in den vier Obergeschossen sollten insgesamt 17 Wohnungen untergebracht werden. Mit Bescheid vom 20. August 1996 wurde die Errichtung eines aus zwei Geschossen bestehenden Anbaues zu dieser Wohnhausanlage bewilligt. Die Nutzwertfeststellungen erfolgten mit Bescheiden der Schlichtungsstelle vom 16. Oktober 1995 und 12. Oktober 1998.

Nach Genehmigung der Vorarbeiten wurde mit der Bauführung bereits 1991 begonnen. Im ersten Bauabschnitt wurde die Tiefgarage, der Keller und die Geschäftsräume für Schn-Gasse 2a errichtet.

Im Zeitraum Anfang Februar 1995 bis Herbst 1996 wurden die Wohnungen über den Geschäftsräumen gebaut.

Im Sommer 1995 wurde mit der Errichtung der Wohnanlage Schu-Gasse begonnen; die Fertigstellung erfolgte im Laufe des Jahres 1997.

Die Bauleistungen wurden von der K Betriebsgesellschaft mbH erbracht, an der der Beschwerdeführer und seine Ehegattin beteiligt sind. Der Beschwerdeführer ist auch Geschäftsführer dieser GmbH.

Von Mai bis Juli 1995 schloss der Beschwerdeführer mit jeweils verschiedenen Erwerbern Verträge über den Verkauf der elf Wohnungseigentumseinheiten im Neubau Schn-Gasse 2a samt der dazugehörigen Miteigentumsanteile an der Liegenschaft ab.

Über die Wohnungseigentumseinheiten Schu-Gasse 1 und 1a samt den dazugehörigen Miteigentumsanteilen an der Liegenschaft wurden Kaufverträge von August bis September 1996 (acht Wohnungen und eine (aus zwei Einheiten bebildete) Ordination) abgeschlossen. Weitere zwei Einheiten wurden im Februar 1997 verkauft. Im April, Mai und Dezember 1998 wurden insgesamt drei Einheiten, zwei Pkw-Abstellplätze und zwei Garagenboxen verkauft. Fünf Wohnungseigentumseinheiten der Anlage Schu-Gasse 1 und 1a sowie sieben Pkw-Abstellplätze und zwei Tiefgaragenplätze verblieben im Eigentum des Beschwerdeführers. Diese Wohnungseigentumseinheiten wurden von ihm in der Folge vermietet.

Hinsichtlich der Geschäftsräume im Keller und Erdgeschoss des Neubaues Schn-Gasse 2a sowie der Tiefgarage räumte der Beschwerdeführer der K. Betriebsgesellschaft mbH mit Dienstbarkeitsvertrag vom 16. Dezember 1993 ein Fruchtgenussrecht ein. Dieser Teil wird von dieser GmbH vermietet. Aus dem Altbestand Schn-Gasse 2 wurden zwei Wohnungseigentumseinheiten samt den dazugehörigen Miteigentumsanteilen der Liegenschaft verkauft. Die Wohnungseigentumseinheiten im Gebäude Schn-Gasse 4 blieben im Eigentum des Beschwerdeführers; sie wurden von ihm teilweise selbst genutzt, teilweise vermietet.

In den Einkommensteuererklärungen der Streitjahre wies der Beschwerdeführer Einkünfte aus der Vermietung von Wohnungen aus. Aus dem Verkauf der Wohnungen erklärte er sonstige Einkünfte, bei deren Ermittlung u.a. die anteiligen Baukosten sowie "Grundanteile" (in Höhe von S 11.400,-- pro Nutzwertanteil) abgezogen wurden. In einer Beilage zur Einkommensteuererklärung 1996 verwies er hinsichtlich der Grundanteile auf ein Gutachten K. und hinsichtlich der Baukosten auf ein Gutachten R.

Das Finanzamt setzte die Einkommensteuer für 1996 mit Bescheid vom 8. Juni 1998, für 1997 mit Bescheid vom 15. Juni 1999 und für 1998 mit Bescheid vom 11. Oktober 1999 fest.

Auf Grund einer abgabenbehördlichen Prüfung der Aufzeichnungen gemäß § 151 Abs. 3 BAO vertrat der Prüfer die Auffassung, der Verkauf der Wohnungseigentumseinheiten stelle ertragssteuerlich einen Gewerbebetrieb dar. Innerhalb eines Zeitraumes von vier Jahren seien 25 Wohnungseigentumseinheiten unter Einschaltung eines Immobilienbüros mit entsprechender Werbetätigkeit verkauft worden. Für die Gewerblichkeit der Betätigung spräche die planmäßige Errichtung der Eigentumswohnungen und der Einsatz von Fremdmitteln bzw. die Finanzierung der Errichtung durch Anzahlungen der Wohnungskäufer. Eine Vermietungsabsicht der Wohneinheiten des ersten Bauabschnittes (Schn-Gasse 2a) müsse in Abrede gestellt werden, weil der Beschwerdeführer über keine ausreichenden Einkünfte verfügt habe, aus denen er die angefallenen Bankschulden hätte zurückzahlen können. Er habe daher schon im Jahre 1993 eine Verwertung eines Teiles der neu errichteten Wohneinheiten durch Veräußerung in Kauf nehmen müssen, um die Kreditrückzahlungen leisten zu können. Der Beginn des Gewerbebetriebes liege im Jahr 1993. In diesem Jahr sei die Baubewilligung erteilt worden. Im Anschluss daran sei es zur Nutzwertfeststellung und zur Begründung von Wohnungseigentum gekommen.

Da die Wohnungseigentumseinheiten Umlaufvermögen darstellten, seien auch die Grundanteile in die steuerliche Gewinnermittlung einzubeziehen. Das im Jahr 1993 teilweise unbebaute Grundstück sei im Wege der Einlage in das Betriebsvermögen einzubringen gewesen. Der Teilwert des Grund und Bodens werde mit dem im Gutachten des Sachverständigen angeführten Quadratmeterpreis von S 11.400,-- angesetzt.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers, nahm die Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 1996 bis 1998 wieder auf und erließ neue Sachbescheide vom 29. September 2000.

In den gegen die Sachbescheide erhobenen Berufungen machte der Beschwerdeführer geltend, die Betriebsprüfung habe den Wert des unbebauten Grundstückes missverständlich mit dem Betrag von S 11.400,--/m2 anstatt mit dem tatsächlich festgestellten Wert von S 20.750,--/m2 angenommen. Dieser Wert ergebe sich aus dem Sachverständigengutachten K.

Nachdem das Finanzamt abweisende Berufungsvorentscheidungen erlassen hatte, stellte der Beschwerdeführer den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Die belangte Behörde führte ein Erörterungsgespräch und eine mündliche Verhandlung durch. Hiebei und in den schriftlichen Eingaben vom 19. Mai und 7. Juni 2004 erhob der Beschwerdeführer auch Einwendungen gegen die Beurteilung der Wohnungsverkäufe als gewerbliche Tätigkeit.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde den Berufungen teilweise Folge, weil sich nach Maßgabe der tatsächlichen Übergabe der Wohnungseigentumseinheiten Gewinnverschiebungen zwischen den Streitjahren ergeben hätten.

Im Erwägungsteil führte die belangte Behörde aus, die Veräußerung von Grundstücken aus dem Privatvermögen werde zum gewerblichen Grundstückshandel, wenn die Veräußerungen auf planmäßige Art und Weise erfolgten. Auch der planmäßige Abverkauf von Eigentumswohnungen sei eine gewerbliche Betätigung. Maßgeblich sei stets das Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall. Im Beschwerdefall stelle sich dies wie folgt dar:

Nach dem Vorbringen des Beschwerdeführers habe er zu Baubeginn im Jahr 1991 nicht beabsichtigt, in größerem Umfang Wohnungen zu verkaufen. Nach der damaligen Planung und auf Grund der Finanzierungszusage der damaligen Hausbank habe er auf dem unentgeltlich erworbenen Grundstück eine Tiefgarage sowie ein Gebäude mit einem Geschäftslokal im Erdgeschoss und Wohnungen in den drei Obergeschossen errichten wollen. Der Wohnungstrakt sollte nicht sofort ausgebaut werden. Geschäftslokal und Wohnungen sollten vermietet werden. Um die Darlehensrückzahlungen vornehmen zu können, sei der Verkauf von ein bis zwei Wohnungen im Wohnungseigentum erforderlich gewesen. Danach wäre es zu keiner umfangreichen Verkaufstätigkeit gekommen. Noch bevor mit der Errichtung des Wohntraktes begonnen worden sei, sei festgestanden, dass das Bauprojekt nicht wie geplant weiter geführt und vollendet werden könne. Die damalige Hausbank habe sämtliche Darlehen mit einem Gesamtschuldenstand von ca. S 12 Mio. fällig gestellt.

Zu Beginn der zweiten Bauphase, Anfang 1995, sei das Projekt auf die Bebauung der gesamten Liegenschaft erweitert worden. Die die Altschulden und die weitere Finanzierung übernehmende Bank habe die bestmögliche bauliche Ausnutzung des Grundstückes und den Abverkauf der zu errichtenden Wohnungseigentumseinheiten in dem zur Einhaltung des gewährten Kreditrahmens erforderlichen Umfang verlangt. Die Baukosten des Wohntraktes Schn-

Gasse 2a und Schu-Gasse 1 und 1a hätten rund S 39,500.000,-- netto betragen. Die Errichtungskosten insgesamt, also auch für die Tiefgarage, hätten mehr als S 54 Mio. netto betragen. Um die Ende 1994 erfolgte Umschuldung zu erreichen und die späteren Kreditrückzahlungen finanzieren zu können, habe der Beschwerdeführer sohin schon zu Beginn dieser zweiten Bauphase in Kauf nehmen müssen, einen Großteil der neu zu errichtenden Wohnungen sogleich durch Verkauf zu verwerten. In den Jahren 1995 bis 1997 sei der Wohntrakt Schn-Gasse 2a mit 11 Wohnungen und die Wohnanlage Schu-Gasse 1 und 1a mit 19 Einheiten, einer Tiefgarage und zehn Pkw-Abstellplätzen im Freien errichtet worden. In den Jahren von 1995 bis 1998 seien insgesamt 24 Wohnungen (11 im Gebäude Schn-Gasse 2a, 13 in der Wohnanlage Schu-Gasse), eine Ordination (in der Wohnanlage Schu-Gasse) und vier selbstständig parifizierte Tiefgaragenboxen, also 29 Wohnungseigentumseinheiten, sowie 12 Tiefgaragenplätze und drei Pkw-Abstellplätze im Freien als Wohnungszubehör verkauft worden. Die Kaufverträge über die Wohnungseigentumseinheiten im Gebäude Schn-Gasse 2a seien schon während der Bauphase abgeschlossen worden. Von den Käufern seien teilweise Anzahlungen zur Baufinanzierung geleistet worden. Alle Wohnungen bzw. Wohnungseigentumseinheiten seien über einen Immobilienmakler zum Verkauf angeboten worden. An Verkaufserlösen seien insgesamt rund S 60 Mio. brutto erzielt worden.

Bei der Anzahl der in den Jahren 1995 bis 1998 verkauften Wohnungseigentumseinheiten nebst Tiefgaragenplätzen und Pkw-Abstellplätzen im Freien habe die in der Neuschaffung und dem anschließenden Abverkauf von Wohnungseigentum bestehende Betätigung den Umfang angenommen, mit dem die Grenze zur Gewerblichkeit überschritten worden sei. Zwar habe der Beschwerdeführer die Errichtung und den Verkauf so vieler Wohnungen mit einem derart großen Bau- und Preisvolumen zunächst nicht angestrebt. Sein Vorhaben, das ihm von seinen Eltern übergebene Grundstück hauptsächlich durch Errichtung von Mietobjekten zu nutzen, sei jedoch im Jahr 1993 aus den von ihm näher geschilderten Gründen gescheitert. Auf diese ursprüngliche Absicht sei es in der Folge nicht mehr angekommen. Die anschließende zweite Bauphase sei primär auf die Verwertung durch Verkauf von Wohnungseigentumseinheiten gerichtet gewesen. Mit der Planung eines der kreditgebenden Bank genehmen Architekten sollte die Liegenschaft durch die Schaffung marktgängiger Wohnungseigentumseinheiten baulich bestmöglich ausgenutzt werden. Der Verkauf selbst sei teilweise schon in der Bauphase nach den Finanzierungsvorgaben der Bank über einen Immobilienmakler planmäßig betrieben worden. Zwar sei eine Wiederholungsabsicht in dem Sinne, dass der Beschwerdeführer den Erwerb weiterer Objekte zwecks Errichtung und Veräußerungen von Wohnungen geplant hätte, nicht hervorgekommen. Unter Nachhaltigkeit sei jedoch nicht mehr als eine Aufeinanderfolge gleichartiger Handlungen unter Ausnützung derselben Gelegenheit oder derselben dauernden Verhältnisse zu verstehen. Eine sich über mehrere Jahre erstreckende Tätigkeit, umfassend Bau- und Finanzierungsplanung, Parifizierung der Liegenschaft, Bauführung, Anbieten der neu entstehenden Eigentumswohnungen zum Verkauf, sei aber jedenfalls bei dem hier erreichten Bauvolumen und der Anzahl der Verkaufsobjekte als nachhaltig zu beurteilen. Die Absicht des Beschwerdeführers, aus dem Verkauf der Wohnungseigentumseinheiten Gewinne zu erzielen, sei objektiv schon aus dem Umstand erkennbar, dass in den Jahren 1996 und 1997 jeweils positive Ergebnisse erwirtschaftet worden seien. Der Verlust des Jahres 1998 sei darauf zurückzuführen, dass in diesem Jahr drei Wohnungen zu Preisen hätten verkauft werden müssen, welche deutlich unter jenen des Vorjahres gelegen seien. Dies schließe das Vorliegen einer Gewinnabsicht aber nicht aus.

Auch die weiteren in § 23 Z. 1 EStG 1988 aufgezählten Merkmale einer gewerblichen Betätigung (Selbständigkeit und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr) lägen zweifelsfrei vor.

Sei der in den Jahren 1995 bis 1998 erfolgte Verkauf von Wohnungseigentumseinheiten steuerlich als eine gewerbliche Tätigkeit zu beurteilen, so sei davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer den seinerzeit unentgeltlich erworbenen Grund und Boden zu Beginn dieser gewerblichen Tätigkeit, also vor der zweiten Bauphase (Ende 1994) in den Gewerbebetrieb eingelegt habe. Gemäß § 6 Z. 5 erster Satz EStG 1988 sei diese Einlage mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen. Der Teilwert sei ein objektiver Wert, der unter Bedachtnahme auf die Marktlage zum Bewertungsstichtag zu schätzen sei. Im Hinblick auf den Betriebsgegenstand sei insbesondere auf die Lage und auf die Bebauungsmöglichkeit des Grundstückes als für einen fiktiven Erwerber preisbestimmende Faktoren Bedacht zu nehmen.

Der Beschwerdeführer stütze den von ihm beantragten Wertansatz von S 20.750,-- pro m2 auf das von ihm vorgelegte Sachverständigengutachten K.

Nach diesem Gutachten befinde sich das Grundstück in der Schutzzone gemäß § 11 des Stadtkern- und

Ortsbildschutzgesetzes. Im nördlichen Bereich der Liegenschaft sei offene Bauweise mit zwei Vollgeschossen und einer Bebauungsdichte von 0,5 vorgeschrieben. Entlang der Schn-Gasse sei im Bebauungsplan geschlossene Bauweise mit drei Vollgeschossen vorgeschrieben, wobei geringfügige Gebäudeabstände vorgesehen seien. Durch geschickte Ausnutzung des Bebauungsplanes sei es gelungen, eine sehr hohe Geschossflächendichte von ca. 2,0 zu realisieren. Es könne von einer guten Geschäftslage und jene nach Lage der Wohnungen von einer guten bis sehr guten Wohnlage gesprochen werden. Das Grundstück sei an beiden Straßenzügen mit Fahrzeugen aller Art gut erreichbar, eine Haltestelle der öffentlichen Verkehrslinie befinde sich unmittelbar an der Südgrenze. Geschäfte des täglichen Bedarfes seien in der nächsten Umgebung gelegen.

Das Gutachten nenne zwei Vergleichspreise für den Bodenwert:

Im Jahr 1994 sei ein 1.150 m2 großes Grundstück im Stadtteil K. um S 10.348,-- pro m2 ohne Berücksichtigung der Freimachungskosten verkauft worden.

Gleichfalls im Jahr 1994 sei das K-Areal mit einer Fläche von

12.486 m2 von einer Immobilienfirma um einen Grundpreis von S 12.814,-- pro m2 gekauft worden. Aus dem Bebauungsplan ergebe sich für dieses Areal eine Geschossflächendichte von 1,7. Die Verkaufspreise der in der Folge errichteten Wohn- und Geschäftsanlage hätten im Mittel S 38.000,-- pro m2 Wohnnutzfläche betragen. Auf den Grund und Boden seien 37 %, sohin im Mittel S 14.060,-- entfallen. Soweit bei Eigentumswohnungen und sonstigen Räumlichkeiten der Grundanteil in den Kaufverträgen ausgewiesen werde, betrage dieser 25 - 35 % des Gesamtbetrages. Der für die Wohn- und Geschäftsanlage K-Areal ausgewiesene Grundanteil von 37 % stelle den höchsten Wert dar, welchen der unterfertigte Sachverständige bislang habe erheben können. Laut den vorliegenden Preislisten betrage der Verkaufspreis für den Wohntrakt Schn-Gasse 2a im Mittel rund S 35.500,-- pro m2 Nutzfläche und für die Wohnanlage Schu-Gasse 1 und 1a rund S 40.500,--, im Mittel also rund S 38.000,-- pro m2 Wohnnutzfläche. Bei der Ermittlung des Verkehrswertes von Grund und Boden werde üblicherweise das Vergleichswertverfahren zur Anwendung gebracht. Auf Grund der im Befund enthaltenen Vergleichspreise und unter Berücksichtigung der Verhältnisse im redlichen Geschäftsverkehr betrage der Wert des Grundanteiles des vom Beschwerdeführer ausgewiesenen Verkaufspreises für einen Nutzwertanteil rund S 11.400,-- (30 % von S 38.000,--).

Das Gutachten K. habe die Bestimmung der "Grundanteile" in den Verkaufspreisen der Wohnungseigentumseinheiten zum Gegenstand. Der vom Sachverständigen errechnete Wert von S 11.400,-- pro Nutzwertanteil würde umgerechnet auf die Grundfläche (2.107 m2) bei einem Gesamtnutzwert der Liegenschaft von 3.835 m2 (entsprechend der zum Bewertungsstichtag gültigen Nutzwertfeststellung vom 16. Oktober 1995) einen Betrag von S 20.750,-- pro m2 ergeben. Zum Erwerbswert des Grund und Bodens - also jenen Preis, den ein fiktiver Erwerber für das zum Zwecke der Errichtung einer Wohnanlage und des nachfolgenden Verkaufes von Wohnungseigentumseinheiten angeschaffte Grundstück bezahlt hätte - werde im Gutachten keine Aussage getroffen. Eine diesbezügliche Ergänzung des Gutachtens, wie vom Beschwerdeführer in der mündlichen Verhandlung angekündigt, sei nicht erfolgt. Dieser Erwerbswert lasse sich aus dem vorgelegten Gutachten daher nicht ableiten.

Nach der Vergleichswertmethode ziehe die belangte Behörde zur Schätzung des Wertes des Grund und Bodens Verkäufe von Liegenschaften im Stadtteil H. zum Zwecke der Errichtung von Wohnanlagen heran. Nach Auskunft des Stadtbauamtes habe der Bau von größeren Wohnanlagen in diesem Stadtteil mit Ende des Jahres 1994 erst allmählich begonnen. Vom Finanzamt seien als Vergleichswerte die Erwerbspreise für Grundstücke in der B-Straße (S 11.429,-- pro m2), der K-Gasse (S 7.500,-- pro m2) und der D-Gasse (S 5.928,-- pro m2 und S 7.768,-- pro m2) angeführt worden. Das Grundstück B-Straße sei etwa zehn Gehminuten vom streitgegenständlichen Grundstück entfernt, abseits der verkehrsreichen Schn-Gasse in ruhigem Wohngebiet und von einer Randfläche abgesehen außerhalb der Schutzzone nach dem Stadtkern- und Ortsbildschutzgesetz gelegen. Im Bebauungsplan sei eine Geschossflächendichte von 1,0 festgelegt. Für das weiter stadtauswärts gelegene Grundstück Schn-Gasse 46 gelte eine Baumassendichte von 2,30 (entspricht einer Geschossflächendichte von ca. 0,6 bis 0,7). Am nächsten zur streitgegenständlichen Liegenschaft sei das Grundstück K-Gasse gelegen. Für diese zwei wurde im Bebauungsplan eine Baumassendichte von 1,5 (Geschossflächendichte 0,4 bis 0,45) festgelegt. Für die zentrumsfernere und in nördlicher Richtung relativ steil ansteigende D-Gasse sei offene Bauweise mit zwei Vollgeschossen und einer Geschossflächendichte von 0,50 bis 0,55 vorgesehen. Von der Lage her gesehen komme dieses Grundstück für den anzustellenden Vergleich am wenigsten in Frage.

Auf den Grundstücken B-Straße, Schn-Gasse 46 und K-Gasse seien Wohnanlagen errichtet worden. Es seien jeweils Haltestellen der öffentlichen Verkehrslinie in der Nähe gelegen und auch Lebensmittelgeschäfte zu Fuß erreichbar. Die Zufahrt mit Fahrzeugen sei lediglich beim Grundstück K-Gasse etwas erschwert.

Bei dem vom Sachverständigen K. erwähnten K-Areal, das näher zum Stadtzentrum hin gelegen ist, handle es sich um ein ehemaliges Gewerbegebiet, das nach Absiedlung des Betriebes in Wohngebiet umgewidmet worden sei. Das Gebiet liege außerhalb der Schutzzone nach dem Stadtkern- und Ortsbildschutzgesetz. Die Wohn- und Geschäftsanlage K-Areal verfüge über eine gute verkehrsmäßige Anbindung, Geschäfte des täglichen Bedarfes seien zu Fuß erreichbar. Der von einer Immobiliengesellschaft im Jahr 1994 bezahlte Erwerbspreis habe S 12.814,-- pro m2 betragen. Nach Einschätzung des Stadtbauamtes sei dieser Preis signifikant über dem durchschnittlichen Preisniveau in H. gelegen. Obwohl es immer weniger Baulücken gebe, würden nach Meinung des Stadtbauamtes in H. keine höheren Grundpreise als etwa EUR 800,-- pro m2 bezahlt werden.

Die angeführten Kaufpreise zeigten, dass der vom Beschwerdeführer begehrte Einlagewert des Grund und Bodens von S 20.570,-- pro m2 nicht der Marktlage entspreche. Solche Grundpreise würden im Stadtteil H. bei weitem nicht erzielt werden. Schon der vom Finanzamt angesetzte Wert von S 11.400,-- pro m2 liege im oberen Preisbereich. Der Beschwerdeführer habe als wertbestimmende Faktoren insbesondere die zentrale Lage und die dadurch bedingte gute Infrastruktur sowie die Möglichkeit einer dichten Bebauung der Liegenschaft hervorgehoben. Der auch vom Sachverständigen K. angeführte Umstand, dass eine sehr hohe Geschossflächendichte erzielbar gewesen sei, sei als Parameter für den Grundwertpreis insofern zu relativieren, als die dazu nötige geschickte Ausnutzung des Bebauungsplanes durch eine an die Hanglage angepasste gestaffelte Bauweise auch höhere Baukosten erfordert habe.

Einen weiteren Anhaltspunkt für die Wertfindung biete das vom Beschwerdeführer erwähnte Angebot eines Projektleiters eines Architekturbüros, der im Jahr 1987/1988 bereit gewesen wäre, für das Grundstück einen Preis von ca. S 10.500,-- pro m2 zu bezahlen. Damals habe der Bebauungsplan vom 17. Juli 1980 gegolten. Zum hier maßgeblichen Bewertungsstichtag Ende 1994 habe bereits der Bebauungsplan vom 28. Jänner 1993 gegolten. Nach dem Bebauungsplan vom 28. Jänner 1993 verlaufe die Straßenfluchtlinie entlang des vorhandenen Altbestandes der Gebäude. Nach dem alten Bebauungsplan sei die Straßenfluchtlinie quer durch die Häuser Schn-Gasse 2 und 4 gezogen worden. Nach den Ausführungen des Beschwerdeführers hätte auf Grund dieses Bebauungsplanes der Abbruch der beiden Gebäude und die Abtretung der für die Straßenverbreiterung benötigten Grundfläche durchgesetzt werden können. Nach Einbeziehung dieses Stadtteiles in die Schutzzone nach dem Stadtkern- und Ortsbildschutzgesetz habe die Gefahr einer Abbruchanordnung nicht mehr bestanden. Das erwähnte Kaufanbot von S 10.500,-- pro m2 habe der Beschwerdeführer nach Ergehen der Schutzzonenverordnung erhalten.

Nach den Angaben des Beschwerdeführers sei im Oktober 1992 von einem Sachverständigen in einem Erbrechtstreit ein Bewertungsgutachten dieser Liegenschaft erstellt worden. Der Gutachter habe das Grundstück niedriger bewertet als es den Wertvorstellungen des Beschwerdeführers entsprochen habe. Nach Ansicht des Beschwerdeführers sei der Wert des Grundstückes bei damals schlechterer Bebauungsmöglichkeit bei etwa S 10.000,-- bis 11.000,-- pro m2 gelegen.

Der vom Finanzamt angesetzte Wert von S 11.400,-- pro m2 entspreche dem Erwerbspreis der im Jahr 1996 von einer Baugesellschaft für das unbebaute Grundstück B-Straße bezahlt worden sei. Er liege noch über dem Preis, der dem Beschwerdeführer ca. 1987/1988 auf sein Grundstück tatsächlich angeboten worden sei und den er auch noch später für angemessen erachtet habe. Der Erwerbspreis für das K-Areal (S 12.814,-- pro m2) sei um 12 % höher als der Wertansatz des Finanzamtes; die weiteren vom Finanzamt erhobenen Erwerbspreise seien deutlich niedriger.

Der Schätzwert des Finanzamtes erweise sich damit im Ergebnis als sachgerecht. Ein relativ geringer Abschlag vom Kaufpreis für das K-Areal sei schon im Hinblick auf dessen Bezug auf das Stadtzentrum, zentralere und dennoch ruhige Wohnlage, gerechtfertigt. Im Bezug auf die Bebauungsmöglichkeiten habe es beim K-Areal anders als beim Grundstück des Beschwerdeführers weder Beschränkungen nach dem Stadtkern- und Ortsbildschutzgesetz gegeben noch habe sich die Planung nach dem Bebauungsplan richten müssen (dieser sei nachträglich an das Siegerprojekt des Architektenwettbewerbes angepasst worden). Gegenüber den übrigen angeführten Vergleichsgrundstücken, deren Kaufpreis im Mittel weniger als S 10.000,-- betrage, weise das streitgegenständliche Grundstück die zentralste Lage im Kerngebiet des Stadtteiles H. und die dichteste Bebauungsmöglichkeit auf. Mit einem Schätzwert von S 11.400,-- pro

m2 erscheinen diese Faktoren aber angemessen berücksichtigt, zumal die zentrale Lage auch den Nachteil mit sich bringe, dass der von der verkehrsreichen Schn-Gasse ausgehende Verkehrslärm in Kauf zu nehmen sei. Als wertmindernd müsse weiters der Umstand angesehen werden, dass das streitgegenständliche Grundstück zum Bewertungszeitpunkt (Ende 1994) schon teilweise bebaut war (Altbestand) und dieser in der Folge auch belassen werden sollte. Dadurch sei ein fiktiver Erwerber jedenfalls gezwungen gewesen, die Bauführung an den vorhandenen Baubestand anzupassen. Der Erwerbspreis des Grund und Bodens werde daher, dem Wertansatz des Finanzamtes folgend, mit S 11.400,-- pro m2 geschätzt. Unter Hinzurechnung der Nebenkosten (Grunderwerbsteuer, Grundbuchseintragungsgebühr, Vertragserrichtungskosten) werde der Teilwert des eingelegten Grund und Bodens mit rund S 12.000,-- pro m2 geschätzt.

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

Unter dem Gesichtspunkt einer Verletzung von Verfahrensvorschriften führt der Beschwerdeführer aus, die mündliche Berufungsverhandlung sei zum Zwecke der Ergänzung des Gutachtens K. sowie zur Vorlage der von ihm angebotenen Baufinanzierungsverträge, des Kreditvertrages und eines Gutachtens T. vertagt worden. Die belangte Behörde habe die vertagte Verhandlung nicht fortgesetzt und habe ohne Berücksichtigung der angebotenen Beweismittel die angefochtene Berufungsentscheidung erlassen. Dadurch sei das rechtliche Gehör des Beschwerdeführers massivst beschnitten worden. Die belangte Behörde habe gegen § 67d AVG verstoßen, zumal keine der dort genannten Voraussetzungen gegeben seien, um eine fortgesetzte Verhandlung rechtmäßig entfallen lassen zu dürfen.

Mit diesem Vorbringen zeigt der Beschwerdeführer keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Das Vorbringen ist nämlich, abgesehen davon, dass die belangte Behörde im gegenständlichen Abgabenverfahren gemäß Art. II Abs. 5 EGVG 1991 nicht das AVG sondern die BAO anzuwenden hatte, aktenwidrig. Die vom Beschwerdeführer vermisste Vorlage des Kreditvertrages und des Baufinanzierungsvertrages erfolgte am 1. September 2004 durch die Ehegattin des Beschwerdeführers. Von dieser wurde am 28. Oktober 2004 mitgeteilt, dass keine Ergänzung des Sachverständigengutachtens K. erfolgen solle, weil der Sachverständige ihr mitgeteilt habe, dass er zur Frage des Einstandspreises des Grundstückes keine Auskunft geben könne. Zur Vorlage des Gutachtens T. ist es nach dem Aktenvermerk vom 9. Mai 2005 über eine Vorsprache des Beschwerdeführers gemeinsam mit seiner Gattin deswegen nicht gekommen, weil der Beschwerdeführer dieses Gutachten nicht mehr besitze. Schließlich hatte der Beschwerdeführer bei seiner Vorsprache am 6. Juni 2005 einen Schriftsatz überreicht, wonach er auf die Fortsetzung der mündlichen Berufungsverhandlung verzichte.

Da der Beschwerdeführer auch die Relevanz der von ihm insoweit behaupteten Unterlassung der Gewährung des rechtlichen Gehörs nicht darstellt, ist aus seinem diesbezüglichen Vorbringen keine Verletzung von Verfahrensvorschriften erkennbar.

Unter dem Gesichtspunkt einer Rechtswidrigkeit des Inhaltes rügt der Beschwerdeführer zunächst, die belangte Behörde habe mit Bescheid vom 12. Juli 2005 über die Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1998 entschieden, obwohl diese Abgaben bereits verjährt seien.

Die fünfjährige Frist für die Verjährung des Rechtes auf Festsetzung (§§ 207 und 208 BAO) der Einkommensteuer für 1997 und 1998 war im Zeitpunkt der Erlassung der Sachbescheide im wiederaufgenommenen Verfahren am 29. September 2000 jedenfalls noch nicht abgelaufen. Die Einkommensteuer für 1996 wurde mit Bescheid vom 8. Juni 1998 (erstmals) festgesetzt, wodurch der Lauf der Verjährungsfrist unterbrochen wurde (§ 209 Abs. 1 BAO) und bei Festsetzung im wiederaufgenommenen Verfahren mit Bescheid vom 29. September 2000 die Verjährung ebenfalls noch nicht eingetreten ist. Einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, steht der Eintritt der Verjährung nicht entgegen (§ 209a Abs. 1 BAO).

Der Beschwerdeführer wendet sich unter dem Gesichtspunkt einer Rechtswidrigkeit des Inhaltes weiters gegen die Annahme eines Gewerbebetriebes. Er führt aus, es sei stets geplant gewesen, die Wohnungseigentumseinheiten zu vermieten. Er habe nicht den Rahmen der Vermögensverwaltung überschritten. Dass letztlich die Bank ihn dazu genötigt habe, manche Wohnungseigentumseinheiten zu veräußern, könne keine gewerbliche Tätigkeit darstellen. Eine nachhaltige Betätigung erfordere eine Wiederholungsabsicht. Eine solche Absicht sei beim Beschwerdeführer nicht gegeben gewesen. Der Beschwerdeführer habe lediglich auf Verlangen der Bank die Einheiten verkauft, bis der ihm gewährte Kredit nach Meinung der Bank abgesichert gewesen sei. Ab diesem Zeitpunkt sei kein Verkauf mehr erfolgt. Der Verkauf der Einheiten sei daher als Einzelaktion zur kurzfristigen finanziellen Sanierung und nicht als

Gewerbebetrieb anzusehen. Es könne nicht von einer Planmäßigkeit des Vorhabens ausgegangen werden. Der Beschwerdeführer habe keine ihm nicht von der Bank vorgeschriebenen Verkäufe getätigt. Das Gesamtbild der Umstände bestätige, dass er keinerlei Absicht gehabt habe, planmäßige Veräußerungen vorzunehmen. Die Veräußerungen stellten einen einmaligen und nicht geplanten Vorgang dar, der ausschließlich auf Grund einer nicht vorhergesehenen Notlage herbeigeführt worden sei, weil sein Bruder im Rahmen einer Erbstreitigkeit einen Baustopp erwirkt habe.

Gemäß § 23 Z. 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb 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 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. das Erkenntnis vom 18. Dezember 2001, 99/15/0155).

Keine Vermögensverwaltung liegt mehr vor, wenn die Vermögensnutzung durch Fruchtziehung in den Hintergrund tritt und die Vermögensverwertung entscheidend im Vordergrund steht, sodass solche Grundstücksgeschäfte dann einen gewerblichen Grundstückshandel begründen. Die Veräußerung von Grundstücken wird nur dann zum sogenannten gewerblichen Grundstückshandel, wenn die Veräußerungen auf planmäßige Art und Weise erfolgen. Ob die Vermögensnutzung oder die Vermögensumschichtung und Vermögenserwertung im Vordergrund steht, ist eine Sachverhaltsfrage, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu lösen ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 24. Februar 2005, 2001/15/0159).

Auch ein derartiger Handel mit Wohnungseigentumseinheiten ist ein Gewerbebetrieb. Er kann auch dann vorliegen, wenn eigenes Vermögen aufgeschlossen, bebaut, parifiziert und einheitenweise verkauft wird. Von gewerblichen Einkünften wird dann zu sprechen sein, wenn die Abverkäufe einen größeren Umfang erreichen und geplant (gezielt) erfolgen.

Soweit der Beschwerdeführer im Wesentlichen die Wiederholungsabsicht verneint, ist ihm Folgendes entgegen zu halten:

Tatbestandsmerkmal der Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 23 Z. 1 EStG 1988 ist eine nachhaltige Betätigung. Dabei liegt eine nachhaltige Tätigkeit bereits vor, wenn mehrere aufeinanderfolgende gleichartige Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit und derselben dauernden Verhältnisse vorgenommen werden (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 25. Februar 1997, 95/14/0115). Die von der Beschwerde nicht bestrittenen Feststellungen, insbesondere die Dichte von Abverkäufen von Eigentumswohnungen, können an der Nachhaltigkeit der Betätigung keine Zweifel entstehen lassen.

Auch der Einwand, es liege keine gewerbliche Tätigkeit vor, weil die Bank den Beschwerdeführer zu den Abverkäufen genötigt habe, führt die Beschwerde nicht zum Erfolg. Zu dieser Vorgangsweise sei es nach den Beschwerdebehauptungen auf Grund einer nicht vorhersehbaren Notlage gekommen, weil ein Bruder im Rahmen einer Erbstreitigkeit einen Baustopp erwirkt habe.

Nach der Judikatur sind Notverkäufe (landwirtschaftlicher) Grundstücke nur in jenen Grenzfällen ein Indiz gegen die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels, in denen sie sich als sinnvolle Maßnahme zur Erhaltung der Landwirtschaft darstellen. Davon kann nicht gesprochen werden, wenn ein beträchtlicher Teil der landwirtschaftlichen Flächen oder gar die gesamte Landwirtschaft parzellenweise abverkauft wird (vgl. auch hiezu das Erkenntnis vom 25. Februar 1997, 95/14/0115). Um derartige Notverkäufe handelt es sich indessen im vorliegenden Fall nicht, weil der Beschwerdeführer keine Landwirtschaft betreibt.

Ebenfalls unter dem Gesichtspunkt einer Rechtswidrigkeit des Inhaltes wendet sich der Beschwerdeführer gegen die Feststellung des Wertes des Grund und Bodens.

Auch damit kann der Beschwerdeführer keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzeigen. Die belangte Behörde hat umfassend und nachvollziehbar dargelegt, dass der Wert des Grundstückes im hier entscheidenden Zeitpunkt dem Gutachten K. nicht zu entnehmen ist. Diese Auffassung teilte im Verwaltungsverfahren auch der Beschwerdeführer. Zur angekündigten Ergänzung des Gutachtens K. ist es aber nicht gekommen, weil der Sachverständige der Ehefrau des Beschwerdeführers laut Aktenvermerk der belangten Behörde vom 28. Oktober 2004 mitgeteilt hat, dass er zur Frage des "Einstandspreises" des Grundstückes keine Auskunft geben könne. Zur Ermittlung dieses Wertes hat die belangte Behörde sodann Vergleiche mit anderen der Lage und Güte nach vergleichbaren Grundstücken angestellt. Dass die belangte Behörde hiebei von unrichtigen Voraussetzungen ausgegangen wäre, wird in der Beschwerde nicht behauptet. Ebenso wendet sich die Beschwerde nicht gegen die auf Grund dieser Ermittlungen durchgeführte, nachvollziehbare Schätzung des Teilwertes des Grund und Bodens.

Die Beschwerde kann sohin keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzeigen; sie war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 21. September 2006

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2006:2006150118.X00

Im RIS seit

02.11.2006

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at