

# TE Vwgh Erkenntnis 2006/4/26 2004/14/0059

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 26.04.2006

## Index

10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

## Norm

BAO §288 Abs1 litd;  
BAO §289 Abs1 idF 2002/I/097;  
BAO §289 Abs2 idF 2002/I/097;  
BAO §93 Abs3 lit a;  
B-VG Art130 Abs2;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Trefil, über die Beschwerde des Finanzamtes Spittal Villach, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Klagenfurt, vom 26. April 2004, RV/2- K/03, betreffend Körperschaftsteuer 1999 und Kapitalertragssteuer für den Zeitraum Jänner 1998 bis Dezember 1999 (mitbeteiligte Partei: W), zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

## Begründung

Die mitbeteiligte GmbH verkaufte das Grundstück X mit Kaufvertrag vom 19. Februar 1999 ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer Ing. G um den Kaufpreis von 708.750 S. Das Finanzamt ging davon aus, dass der gemeine Wert des Grundstückes doppelt so hoch sei als der Kaufpreis, und nahm daher eine verdeckte Ausschüttung an.

Gegen die Bescheide betreffend Haftung für Kapitalertragssteuer für den Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 1999 und betreffend Körperschaftsteuer für das Veranlagungsjahr 1999, denen das Finanzamt die verdeckte Ausschüttung zugrunde gelegt hatte, brachte die Mitbeteiligte Berufung ein. Sie wendete ein, sie habe das Grundstück im Jahr 1998 erworben. Sie habe sich damals nur deshalb zum Kauf entschlossen, weil die Gemeinde eine Subvention von 150 S/m<sup>2</sup> (insgesamt 708.750 S) zugesagt habe. Sie habe die Subvention tatsächlich erhalten und die Anschaffungskosten des Grundstückes um diese Subvention gekürzt. Unter Berücksichtigung der Subvention betrügen die Anschaffungskosten 150 S/m<sup>2</sup>.

Das Finanzamt hielt der Mitbeteiligten vor, die Subvention der Gemeinde sei nicht für den Ankauf des Grundstückes, sondern für dessen Aufschüttung gewährt worden. Dies ergebe sich aus der Förderungsvereinbarung vom

24. November 1998. Die Abgabenbehörde zweiter Instanz werde entscheiden, ob der Wert des Grundstückes 150 S/m<sup>2</sup> betrage, wie dies die Mitbeteiligte meine, oder 300 S/m<sup>2</sup>, wie dies das Finanzamt meine, oder 450 S/m<sup>2</sup>, wie sich dies aus Erhebungen vom 20. Jänner 2003 ergebe.

Nach Ergehen einer abweislichen Berufungsvorentscheidung und der Einbringung eines Vorlageantrages hob die belangte Behörde mit dem angefochtenen Bescheid die bekämpften Bescheide des Finanzamtes (und die Berufungsvorentscheidung) gemäß § 289 Abs 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an das Finanzamt auf.

In der Bescheidbegründung wird ausgeführt, das Amt für Wasserwirtschaft habe am 24. Juli 1998 oder davor verlangt, dass das GSt X, dessen Fläche 4.725 m<sup>2</sup> betrage, aufgeschüttet werde. Warum das Amt für Wasserwirtschaft diese Aufschüttung verlangt habe, sei nicht bekannt. Der Gemeinderat der Gemeinde R habe am 24. Juli 1998 beschlossen, unter welchen Voraussetzungen eine Subvention für die Aufschüttung des in Rede stehenden Grundstückes gewährt werde. Die Mitbeteiligte habe in Erwägung gezogen, das Grundstück zu kaufen. Bereits vor dem Kauf sei der Mitbeteiligten bekannt gewesen, dass sie mit der Subvention rechnen könne, falls sie das Grundstück erwerbe und dieses aufgeschüttet werde.

Mit Kaufvertrag vom 18. August 1998 habe die Mitbeteiligte das in Rede stehende Grundstück um 1.417.500 S gekauft. Die Bereitschaft der Mitbeteiligten, das Grundstück um diesen Preis zu kaufen, sei durch die Zusage der Gemeinde R, dass die Erwerberin mit einer Subvention von 150 S/m<sup>2</sup> rechnen könne, wenn sie die Aufschüttung vornehme, beeinflusst gewesen. Der gemeine Wert des Grundstückes habe zum 18. August 1998 daher 708.750 S (Anmerkung: Kaufpreis abzüglich Subvention) betragen.

Am 24. November 1998 habe die Mitbeteiligte mit der Gemeinde R die Förderungsvereinbarung getroffen, mit welcher die Gemeinde zugesagt habe, der Mitbeteiligten 708.750 S als Subvention zu gewähren. Im Gegenzug habe sich die Mitbeteiligte verpflichten müssen, eine Aufschüttung dieses Grundstückes in jenem Ausmaß vorzunehmen, welches vom Amt für Wasserwirtschaft verlangt worden sei. In der Förderungsvereinbarung sei ausdrücklich festgehalten, dass die Mitbeteiligte bereits Eigentümerin des Grundstückes sei. Als Sicherstellung für die versprochene Aufschüttung habe die Mitbeteiligte der Gemeinde eine Bankgarantie gelegt.

"Es ist nicht bekannt, ob, von wem, in wessen Auftrag und wann diese Aufschüttung durchgeführt worden ist. Es ist auch nicht bekannt, welche Kosten diese Aufschüttung verursacht hat und welche Vereinbarung zwischen der (Mitbeteiligten) und ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer (...) in Bezug auf diese Aufschüttung wann geschlossen worden sind."

Mit Kaufvertrag vom 19. Februar 1999 habe die Mitbeteiligte ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer das Grundstück um 708.750 S verkauft. Der gemeine Wert des Grundstückes zum Zeitpunkt dieses Verkaufes sei nicht bekannt

Im Rahmen der Beweiswürdigung treffe die belangte Behörde die Feststellung, es sei nicht anzunehmen, dass die Mitbeteiligte am 18. August 1998 mehr für die Liegenschaft aufgewendet habe, als der Teilwert der Liegenschaft betragen habe. Der Teilwert zum 18. August 1998 errechne sich wie folgt:

Kaufpreis      1.417.500,-- S

Abzüglich Subvention      - 708.750,-- S

Teilwert der Liegenschaft      708.750,-- S

Dass die Bereitschaft, die Liegenschaft um den Preis von 1.417.500 S zu erwerben, durch die Subvention beeinflusst worden sein müsse, die an die Aufschüttungen der Liegenschaft gekoppelt sei, zeige der enge zeitliche Zusammenhang zwischen der erstmals feststellbaren Absicht der Gemeinde, eine Subvention für die Aufschüttung zu gewähren, dem Abschluss des Kaufvertrages, dem Abschluss der Förderungsvereinbarung, der Überweisung der Subvention und deren vollständige Weiterleitung an den Verkäufer als zweite Kaufpreiskrate.

Ein weiteres Indiz für die Beeinflussung der Entscheidung, das Grundstück zum konkreten Preis wegen der konkreten Subvention der Gemeinde zu kaufen, liege in dem Umstand, dass die Höhe der Subvention offenkundig in Abhängigkeit vom Kaufpreis beschlossen worden sei. Dies sei aus dem Umstand zu schließen, dass die Höhe der Subvention exakt 50% des Kaufpreises betrage.

Solcherart sei die Behauptung der Mitbeteiligten glaubhaft, dass der Kauf im Jahr 1998 nur deshalb getätigt worden sei, weil die Gemeinde die Subvention in Aussicht gestellt habe. Der Mitbeteiligten sei bereits vor dem Kauf bewusst

gewesen, dass die Subvention nur dann gezahlt würde, wenn es zur Aufschüttung des Grundstückes komme; dies ergebe sich aus dem Umstand, dass die Gemeinde bereits im Juli 1998 die Subvention von der Aufschüttung abhängig gemacht habe.

Da die Subvention die Entscheidung der Mitbeteiligten, das Grundstück um den konkreten Preis zu erwerben, beeinflusst habe, sei mangels anderer Beweisergebnisse davon auszugehen, dass der Preis, der ohne die Subvention üblicherweise bezahlt worden wäre, dem "tatsächlichen Kaufpreis abzüglich der Subvention entspricht".

Es erscheine unter Zugrundelegung der derzeit bekannten Beweisergebnisse möglich, dass zum Zeitpunkt des Verkaufes des Grundstückes durch die Mitbeteiligte an ihren Gesellschafter mit Kaufvertrag vom 19. Februar 1999 der gemeine Wert wegen der in der Förderungsvereinbarung vom 24. November 1998 genannten Aufschüttungen höher gewesen ist als zum Zeitpunkt des Erwerbes durch die Mitbeteiligte am 18. August 1998. Aufschüttungen könnten den gemeinen Wert des Grundstückes erhöhen, wenn dadurch eine über den bisherigen Zustand des Grundstückes hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehe. "Es fehlen jedoch Hinweise in den Verwaltungsakten, aus denen erkennbar wäre, ob diese Aufschüttungen den gemeinen Wert der Liegenschaft per 19.2.1999 erhöht haben."

Für die belange Behörde ergebe sich in rechtlicher Hinsicht Folgendes: Falls der Kaufpreis eines Grundstückes überhöht sei, weil sich der Käufer wegen einer Subventionierung des Kaufpreises in einer außergewöhnlichen Situation befunden habe, sei der übliche Preis als gemeiner Wert anzusehen. Daher werde als gemeiner Wert zum Zeitpunkt des Erwerbes des Grundstückes durch die Mitbeteiligte der Kaufpreis herangezogen, der üblicherweise ohne die Subvention bezahlt worden wäre.

Im Zusammenhang mit der Aufschüttung fehlten Ermittlungen, bei deren Durchführung das Finanzamt einen anders lautenden Bescheid hätte erlassen können. Das Finanzamt habe nicht ermittelt, ob diese Aufschüttungen zum Zeitpunkt des Erwerbes des Grundstückes durch den Gesellschafter-Geschäftsführer der Mitbeteiligten den gemeinen Wert erhöht hätten. Bei Durchführung dieser Ermittlungen hätte sich möglicherweise herausstellen können, dass die Aufschüttungen den gemeinen Wert erhöht haben, und in welcher Höhe der gemeine Wert des Grundstückes dadurch erhöht worden ist. Der gemeine Wert des Grundstückes zum Zeitpunkt der Verkaufes durch die Mitbeteiligte hätte sich bei Durchführung dieser Ermittlungen "wie folgt herausstellen können": Kaufpreis zum 18. August 1998 zuzüglich einer durch die Aufschüttung eingetretenen Werterhöhung und abzüglich der Subvention von

708.750 S. Die fehlenden Ermittlungen hätten möglicherweise einen geringeren gemeinen Wert der Liegenschaft zum Zeitpunkt des Verkaufes der Mitbeteiligten an ihren Gesellschafter-Geschäftsführer ergeben können, als ihn das Finanzamt bisher angenommen habe.

Gegen diesen Bescheid hat das Finanzamt gemäß § 292 BAO Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erhoben.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

§ 289 BAO idF AbgRmRefG, BGBl. I Nr. 97/2002, lautet:

(1) Ist die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1, § 275) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären, so kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

(2) Außer in den Fällen des Abs. 1 hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

(3) Im Verfahren betreffend Bescheide, die Berufungsentscheidungen (Abs. 2) abändern, aufheben oder ersetzen, sind die Behörden an die für die Berufungsentscheidung maßgebliche, dort dargelegte Rechtsanschauung gebunden.

Der unabhängige Finanzsenat hat als Abgabenbehörde zweiter Instanz grundsätzlich in der Sache selbst zu

entscheiden (reformatorische Entscheidung). Die bloß kassatorische Erledigung nach § 289 Abs 1 BAO soll die Ausnahme darstellen (vgl Ritz, Die Entscheidungsbefugnisse des Berufungssenates in Holoubek/Lang, Verfahren vor dem UFS, 263ff sowie Lang/Lenneis, Die Tücken des Aufhebungsbescheides nach § 289 Abs 1 BAO, SWK 2002, S 610). Die Befugnis der Abgabenbehörde zweiter Instanz, ausnahmsweise nach § 289 Abs 1 BAO vorzugehen, ist in deren Ermessen gestellt. Macht die Behörde von diesem Ermessen Gebrauch, hat sie die Ermessensübung zu begründen.

Im gegenständlichen Fall wurde im angefochtenen Bescheid im Wesentlichen zum Ausdruck gebracht, aufgrund des Inhaltes des vom Finanzamt übermittelten Aktes könnten der in Streit stehende Wert des Grundstückes zum Zeitpunkt des Verkaufes von der Mitbeteiligten an ihren Gesellschafter-Geschäftsführer und insbesondere auch eine allenfalls durch die Aufschüttung des Grundstückes eingetretene Werterhöhung nicht ermittelt werden, weshalb die Bescheide des Finanzamtes gemäß § 289 Abs 1 BAO aufgehoben würden. Aus welchen Gründen die belangte Behörde zur Gänze davon Abstand genommen hat, ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht (§ 115 Abs 1 BAO) entsprechend eigene Ermittlungen anzustellen, und statt dessen mit einer bloßen Aufhebung vorgegangen ist, begründet sie im angefochtenen Bescheid in keiner Weise. Durch das Unterbleiben einer Begründung des Ermessens, aufgrund dessen die belangte Behörde eine Entscheidung nach § 289 Abs 1 BAO getroffen hat, entzieht sich die Ermessensentscheidung der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle, weshalb der angefochtene Bescheid schon deshalb mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet ist, sodass auf das Beschwerdevorbringen, die Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz sei gesetzlich nicht gedeckt, weil zur Frage der Aufschüttung keine (weiteren) Ermittlungen iSd § 289 Abs 1 BAO anzustellen gewesen seien, nicht mehr einzugehen war.

Zum weiteren Beschwerdevorbringen ist aus verfahrensökonomischen Gründen auszuführen:

Gemäß § 289 Abs 1 BAO ist das Finanzamt für das weitere Verfahren an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden (vgl Steiner, Höchstgerichtliche Kontrolle des Unabhängigen Finanzsenates in Holoubek/Lang, Verfahren vor dem UFS, 385ff).

Der angefochtene Bescheid enthält eine Sachverhaltsfeststellung betreffend den "Teilwert" des in Rede stehenden Grundstückes zum Zeitpunkt seines Ankaufes durch die Beschwerdeführerin zum 18. August 1998, welchen die belangte Behörde im Wege des Abzuges der durch die Gemeinde gewährten Subvention vom tatsächlich gezahlten Kaufpreis ermittelt hat. Zweifelsohne handelt es sich bei dieser Wertermittlung nicht um eine Rechtsanschauung, sondern um eine Sachverhaltsfeststellung, sodass eine Bindung für das Finanzamt nicht gegeben sein kann. Im Übrigen kommt es im Beschwerdefall auf den Wert des Grundstückes zum 18. August 1998 letztlich ohnedies nicht an.

Was die Ermittlung des im Beschwerdefall strittigen Wertes des Grundstückes anlangt, enthält der angefochtene Bescheid im Übrigen den als solchen unbedenklichen Hinweis, wonach, wenn ein Kaufpreis überhöht sei, der "übliche Preis" als gemeiner Wert anzusehen sei. Wie der gemeine Wert im Zeitpunkt des Kaufes durch die Mitbeteiligte ermittelt worden ist, stellt - wie erwähnt - keine Rechtsauffassung dar.

Wenn im angefochtenen Bescheid weiters ausgeführt wird, der gemeine Wert zum Zeitpunkt der Verkaufes durch die Mitbeteiligte "hätte sich ... wie folgt herausstellen können" (ursprünglicher Kaufpreis zuzüglich Werterhöhung durch Aufschüttung und abzüglich Subvention), so schließt diese Formulierung des angefochtenen Bescheides nicht aus, den Wert auch ganz anders zu ermitteln. Selbst wenn diese Ausführung als Rechtsauffassung gedeutet werden sollte, kann ihr schon im Hinblick auf ihre offene Formulierung keine Bindungswirkung zukommen.

Da den angesprochenen Formulierungen der iSd § 289 Abs 1 BAO kassatorischen Berufungsentscheidung sohin keine rechtliche Verbindlichkeit zukommt, können sie - entgegen der Ansicht des beschwerdeführenden Finanzamtes - die angefochtene Entscheidung auch nicht mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belasten. Das Beschwerdevorbringen, eine Wertermittlung durch (bloßen) Abzug einer Subvention vom Kaufpreis verstoße gegen die Denkgesetze und die allgemeine Lebenserfahrung, zeigt die Relevanz allfälliger Verfahrensfehler nicht auf, weil die angesprochenen Ausführungen den angefochtenen Bescheid nicht tragen.

Mit den die Kassation tragenden Ausführungen des angefochtenen Bescheides, dass werterhöhende Grundstücksaufschüttungen den Wert eines solchen Grundstückes - in noch nicht ermittelter Höhe - beeinflussen können, verstößt die belangte Behörde jedenfalls nicht gegen die allgemeine Lebenserfahrung. Entgegen der Ansicht des beschwerdeführenden Finanzamtes kann sich die Höhe des üblicherweise für ein Grundstück zu zahlenden Kaufpreises nicht nur im Falle tatsächlich bereits vorgenommener Aufschüttung, sondern auch im Falle einer

rechtlichen Verpflichtung des Verkäufers zur Aufschüttung ändern. Zudem hält es die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid nicht für erwiesen, sondern nur für möglich, dass eine Aufschüttung durchgeführt worden ist; sie hält es weiters bloß für möglich, dass die möglicherweise durchgeführte Aufschüttung den Wert des Grundstückes beeinflusst hat. Allein auf diese Überlegung stützte die belangte Behörde aber ihre Aufhebung iSd § 289 Abs 1 BAO, wobei - wie oben ausgeführt - eine Begründung der nach § 289 Abs 1 zu treffenden Ermessensentscheidung unterblieben ist.

Wie sich aus dem Vorstehenden ergibt, ist der angefochtene Bescheid mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet. Er war daher gemäß § 42 Abs 2 Z 3 VwGG aufzuheben.

Wien, am 26. April 2006

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2006:2004140059.X00

**Im RIS seit**

20.06.2006

**Zuletzt aktualisiert am**

24.07.2015

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

© 2026 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)