

# TE Vwgh Erkenntnis 2003/2/26 98/13/0065

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 26.02.2003

## Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §284;  
GewStG §8 Z1;  
VwGG §42 Abs2 Z3 litc;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin MMag. Ginthör, über die Beschwerde der H Ges.m.b.H. in W, vertreten durch Dr. Heinz Edelman, Rechtsanwalt in 1060 Wien, Windmühlgasse 30, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat IV) vom 27. Februar 1998, Zlen. GA 11- 96/2097/09, GA 11-96/2151/09, betreffend Gewerbesteuer für die Jahre 1989 und 1991 bis 1994, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 332,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Die beschwerdeführende Partei ist die gesellschaftsrechtliche Rechtsnachfolgerin der H. GmbH, welche nach Gründung und Eintragung in das Handelsregister im Jahre 1977 mit Verschmelzungsvertrag vom 26. März 1997 als übertragende Gesellschaft mit der nunmehrigen Beschwerdeführerin als übernehmender Gesellschaft verschmolzen wurde, wobei die Eintragung der Verschmelzung in das Firmenbuch mit dem 30. April 1997 erfolgte.

Die H. GmbH war grundbücherliche Eigentümerin der in Wien gelegenen Mietwohngrundstücke H. Straße 35 mit vier Geschäftslokalen und 16 Mietwohnungen sowie S. Gasse 14 mit drei Geschäftslokalen und 20 Mietwohnungen. Sie unterzog die beiden Miethäuser einer Generalsanierung, parafizierte sie und verkaufte in den Jahren ab 1988 eine Reihe der geschaffenen Wohnungseigentumsobjekte an verschiedene Erwerber ab.

Den Streitpunkt des nunmehrigen verwaltungsgerichtlichen Verfahrens bildet die Frage, ob die H. GmbH als

Rechtsvorgängerin der nunmehrigen Beschwerdeführerin dazu berechtigt war, in den Streitjahren die erweiterte Kürzung des Gewinns nach § 8 Z. 1 Satz 2 Gewerbesteuergesetz 1953 (im Folgenden: GewStG 1953) in Anspruch zu nehmen.

Im Bericht über eine die Jahre 1990 bis 1992 umfassende abgabenbehördliche Prüfung des Unternehmens der H. GmbH wurde vom Prüfer die Auffassung vertreten, die Gewinne aus dem Verkauf von Eigentumswohnungen fielen nicht unter die erweiterte Kürzung nach der genannten Gesetzesstelle. Während der H. GmbH im Gewerbesteuerbescheid für das Jahr 1989 die begehrte erweiterte Kürzung nach § 8 Z. 1 Satz 2 GewStG 1953 versagt worden war, gestand das Finanzamt, der Auffassung des Prüfers folgend, in den für die Jahre 1991 und 1992 erlassenen Gewerbesteuerbescheiden der H. GmbH die erweiterte Kürzung nach § 8 Z. 1 Satz 2 GewStG 1953 zwar zu, nahm davon jedoch die Gewinne aus der Veräußerung von Eigentumswohnungen aus.

In ihrer gegen die Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1989, 1991 und 1992 erhobenen Berufung verwies die H. GmbH auf § 8 Z. 1 Satz 3 GewStG 1953, wonach unter Vermögensverwaltungsgesellschaften Kapitalgesellschaften zu verstehen sind, die ausschließlich eigenen Grundbesitz verwalten und nutzen, und vertrat die Auffassung, dass der Verkauf von Eigentumswohnungen als Nutzung von Grundbesitz anzusehen sei.

Der Prüfer setzte der Berufung den Wortlaut der Gewerbesteuerrichtlinien entgegen, wonach Gewinne aus der Veräußerung von Grundbesitz nicht zum Gewerbeertrag gehörten, der auf die Nutzung und Verwaltung des Grundbesitzes entfalle. Die planmäßige Parzellierung und Veräußerung des Grundbesitzes gehöre nicht zur Grundbesitzverwaltung und -nutzung im Sinne des dritten Satzes des § 8 Z. 1 GewStG 1953. Der Anspruch auf die erweiterte Kürzung gehe allerdings nicht verloren, wenn die Kapitalgesellschaft aus besonderen Gründen das eine oder andere Grundstück veräußern müsse, die Veräußerung eigenen Grundbesitzes aber nicht das Endziel der Tätigkeit bilde. Im vorliegenden Fall seien beiden Wohnhäuser voll parifiziert worden und laufend Verkäufe von Eigentumswohnungen erfolgt, ohne dass für diese Verkäufe besondere Gründe angegeben worden seien. Es liege daher eine planmäßige Veräußerung von Eigentumswohnungen vor, deren Erlöse in der erweiterten Kürzung für Vermögensverwaltungsgesellschaften keine Deckung fänden.

Die H. GmbH erwiderte der Stellungnahme des Prüfers, dass im Gesetz die Begriffe "verwalten" und "nutzen" mehrfach verwendet würden und damit zum Ausdruck gebracht werde, dass zwei Tätigkeiten begünstigt seien. Mangels österreichischer Rechtsprechung sei auf das Urteil des BFH vom 29. April 1987, I R 10/86, zu verweisen, welches die von der H. GmbH vertretene Rechtsauffassung stütze. Darüber hinaus sei schon im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung von der H. GmbH darauf hingewiesen worden, dass der Verkauf der Eigentumswohnungen wirtschaftlich notwendig gewesen sei. Die Generalsanierung der beiden Häuser habe mehr Geldmittel als geplant benötigt. Um die Existenz der Gesellschaft zu sichern und eine Insolvenz zu vermeiden - die Rückzahlung der Kredite sei aus den laufenden Mieteinnahmen nicht mehr möglich gewesen -, hätten einige Wohnungen verkauft werden müssen. Die erweiterte Kürzung nach § 8 Z. 1 Satz 2 GewStG 1953 stehe der H. GmbH daher auch nach der in den Gewerbesteuerrichtlinien vertretenen Auslegung des Gesetzes zu. Der Hinweis des Prüfers auf die volle Parifizierung beider Wohnhäuser sei bedeutungslos, weil es nicht möglich sei, nur Teile eines Wohnhauses zu parifizieren. Von einer planmäßigen Veräußerung könne demnach nicht gesprochen werden.

Der Prüfer hielt dem entgegen, dass mit den Verkaufserlösen der Wohnungen der Fremdkapitalbestand habe vermindert und Investitionen zum Teil hätten finanziert werden können. In den Jahren 1990 bis 1992 habe aber ohne Berücksichtigung der Wohnungsverkäufe in etwa ein ausgeglichenes bilanzielles Jahresergebnis erzielt werden können. Insgesamt gesehen würde sich ohne Berücksichtigung der Wohnungsverkäufe anstatt des ausgewiesenen Bilanzgewinnes ein Bilanzverlust ergeben. Berücksichtige man aber die in den Sachanlagen enthaltenen stillen Reserven, so sei auf keinen Fall eine Überschuldung vorhanden. Die in den Bilanzen ausgewiesenen Bankverbindlichkeiten seien auch in Jahren ohne Wohnungsverkäufe offensichtlich planmäßig getilgt worden, sodass eine Gefährdung der Existenz der Gesellschaft ohne Wohnungsverkäufe keineswegs vorgelegen wäre.

Seine abweisende Berufungsvorentscheidung vom 27. März 1996 begründete das Finanzamt damit, dass nach der Anzahl der im Laufe der Jahre veräußerten Eigentumswohnungen nicht mehr davon gesprochen werden könne, dass die Veräußerung der Eigentumswohnungen lediglich der Liquiditätssicherung gedient hätte. Die Verwertung der Vermögenssubstanz sei gegenüber der Vermögensverwaltung entscheidend in den Vordergrund getreten, sodass von einer bloßen Vermögensnutzung nicht mehr gesprochen werden könne. Es liege eine planmäßige Veräußerung von

Eigentumswohnungen vor, deren Erlöse in der erweiterten Kürzung für Vermögensverwaltungsgesellschaften nach § 8 Z. 1 Satz 2 GewStG 1953 keine Deckung fänden. Dem Einwand, die Veräußerung sei lediglich eine Liquiditätserhaltende Maßnahme gewesen, sei zu entgegnen, dass aus den vorliegenden Jahresabschlüssen eine Gefahr der Überschuldung keinesfalls ableitbar sei. Im Übrigen seien auch in den Wirtschaftsjahren ohne Erlöse aus dem Verkauf von Eigentumswohnungen die Bankverbindlichkeiten planmäßig getilgt worden.

Die H. GmbH stellte den Antrag auf Entscheidung über ihre Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, ohne der Begründung der Berufungsvorentscheidung ein Sachvorbringen entgegenzusetzen.

Auch bei der Veranlagung der Gewerbesteuer für die Jahre 1993 und 1994 ging das Finanzamt in der Weise vor, dass es die Gewinne aus dem Verkauf von Eigentumswohnungen nicht in die erweiterte Kürzung nach § 8 Z. 1 Satz 2 GewStG 1953 einbezog. Im Übrigen wurde der H. GmbH die erweiterte Kürzung nach der genannten Gesetzesstelle gewährt.

In ihrer gegen die Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1993 und 1994 erhobenen Berufung verwies die H. GmbH auf den Wortlaut der Bestimmung des § 8 Z. 1 Satz 3 GewStG 1953 und wiederholte ihre Auffassung, dass der Verkauf von Eigentumswohnungen als Nutzung von Grundvermögen anzusehen sei, welche Ansicht auch vom BFH geteilt werde.

Die belangte Behörde erließ zu bestimmten Fragen an die H. GmbH einen Vorhalt, in welchem u.a. sowohl nach dem Grund für die Parifizierung beider Häuser als auch nach den Mitteln gefragt wurde, mit denen die Sanierungsmaßnahmen an den Miethäusern finanziert worden waren.

In Beantwortung dieses Vorhaltes wurde von der H. GmbH ausgeführt, dass die Sanierung ursprünglich zur Gänze mit Fremdmitteln erfolgt sei, wobei die notwendigen Darlehen von näher genannten Kreditinstituten aufgenommen worden seien. Die pünktliche Rückzahlung der Verbindlichkeiten sei nicht mehr gesichert gewesen. Um die Liquidität zu sichern bzw. wieder herzustellen, sei beschlossen worden, Wohnungen zu verkaufen. Eine teilweise Parifizierung von Häusern sei nicht möglich.

In einer mit dem geladenen Vertreter der H. GmbH durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung vom 10. Juni 1997 wurde vom Vertreter der H. GmbH - ohne jeden Hinweis auf den zwischenzeitigen Untergang dieser Gesellschaft durch Verschmelzung mit der nunmehrigen Beschwerdeführerin - "wie in den bisherigen Schriftsätzen im Rechtsmittelverfahren" vorgetragen.

Mit der als "Berufungsentscheidung" überschriebenen Erledigung der belangten Behörde vom 15. September 1997 wurden die Berufungen der H. GmbH gegen die Gewerbesteuerbescheide 1989 sowie 1991 bis 1994 als unbegründet abgewiesen und die Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1991 bis 1994 zum Nachteil der H. GmbH abgeändert.

Eine von der H. GmbH gegen diese Erledigung erhobene Beschwerde wurde vom Verwaltungsgerichtshof mit seinem Beschluss vom 22. April 1998, 97/13/0210, mit der Begründung zurückgewiesen, dass die H. GmbH vor Ergehen der Erledigung vom 15. September 1997 erloschen sei, wodurch einerseits die angefochtene Erledigung keine Rechtswirkungen habe entfalten können und andererseits die Beschwerde namens einer Gesellschaft eingebracht worden sei, welche zu diesem Zeitpunkt nicht mehr existiert habe.

Mit dem nunmehr angefochtenen, der Beschwerdeführerin gegenüber erlassenen Bescheid traf die belangte Behörde ihre Entscheidung über die der Beschwerdeführerin zugerechneten Berufungen wortgleich zur Erledigung vom 15. September 1997 und begründete ihre Entscheidung im Wesentlichen mit folgenden Ausführungen:

Die Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin habe innerhalb von sieben Jahren von den in den Mietwohngrundstücken befindlichen Mietwohnungen und Geschäftslokalen zumindest 28 "Parzellen" durch 14 Grundstückstransaktionen veräußert, wobei rund 49 % (621/1259 bzw. 832/1682) der Grundstücksanteile veräußert worden seien. Eine Gegenüberstellung der Erlöse aus dem Verkauf von Hausanteilen einerseits und aus der Vermietung andererseits zeige für die Bilanzstichtage 30. Juni der Jahre 1989 bis 1995 folgendes Bild:

Bilanzstichtag:

Bezeichnung:

Erlöse:

30.6.1989

Verkauf Hausanteile:

1.506.925,06

Mieterlöse

886.678,04

30.6.1990:

Mieterlöse

1.143.026,56

30.6.1991:

Verkauf Hausanteile:

344.575,- -

Mieterlöse

1.046.749,91

30.6.1992:

Verkauf Hausanteile:

591.905,- -

Mieterlöse

988.037,40

30.6.1993:

Verkauf Hausanteile:

1.120.000,--

Mieterlöse

1.004.206,11

30.6.1994:

Verkauf Hausanteile:

640.000,- -

Mieterlöse

896.926,13

30.6.1995:

Verkauf Hausanteile:

3.858.000,--

Mieterlöse

0,--

Strittig sei, ob die vorgenommene Parifizierung von zwei Miethäusern mit ursprünglich 20 Wohnungen und drei Geschäftslokalen in S. Gasse 14 und 16 Wohnungen und vier Geschäftslokalen in H. Straße 35 und die nachfolgenden 14 Grundstücksverkäufe im Zeitraum von 1988 bis 1995 von zumindest 28 "Parzellen" einen gewerblichen Grundstückshandel begründet hätten, der eine erweiterte Kürzung nach § 8 Z. 1 Satz 2 GewStG 1953 ausschließe. Durch die erweiterte Kürzung nach der genannten Gesetzesstelle sollten nämlich Kapitalgesellschaften, die sich auf Vermögensverwaltung beschränkten und nach Art ihrer Tätigkeit eigentlich nicht gewerbsteuerpflichtig wären, sondern es nur auf Grund ihrer Rechtsform seien, hinsichtlich des Grundbesitzes gewerbsteuerlich den Personengesellschaften oder Einzelunternehmungen weitgehend gleichgestellt werden. Daraus folge, dass in jenen Fällen, in denen sich die Verwaltung und Nutzung des Grundbesitzes als Gewerbebetrieb im Sinne des § 1 Abs. 1 Satz 2 GewStG 1953 darstelle oder in denen von der Vermögensverwaltungsgesellschaft sonst irgend eine gewerbliche Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 1 Satz 2 GewStG 1953 ausgeübt werde, die erweiterte Kürzung nicht erfolgen könne. Werde Grundstückshandel betrieben, sei die Begünstigung demnach überhaupt nicht anwendbar. Ob Vermögensnutzung oder die Vermögensumschichtung im Vordergrund stehe, sei eine Sachverhaltsfrage, die nach dem Gesamtbild des jeweiligen Falles unter Bedachtnahme auf die Verkehrsauffassung gelöst werden müsse. Erreichten Abverkäufe einen gewissen Umfang und erfolgten sie geplant und gezielt, dann führe dies zum Vorliegen gewerblicher Einkünfte, wobei mit steigender Zahl der Grundstücksveräußerungen die Vermietungsabsicht gegenüber der Verkaufsabsicht in den Hintergrund trete. Da Grundstücke nur im beschränkten Maße umsetzbar seien, erweise sich eine über den Veranlagungszeitpunkt hinausgehende mehrjährige Betrachtung des Sachverhaltes als erforderlich. Diese Betrachtung führe im vorliegenden Fall zur Einsicht, dass angesichts der Zahl der Veräußerungsgeschäfte und der Höhe der veräußerten Grundstücksanteile die Vermögensnutzung gegenüber der Vermögensverwertung ab dem Jahre 1988 derart in den Hintergrund getreten sei, dass die erweiterte Kürzung für Vermögensverwaltungsgesellschaften nach § 8 Z. 1 Satz 2 GewStG 1953 nicht mehr erfolgen könne. Es sei deshalb für die Jahre 1989 sowie 1991 bis 1994 die Kürzung nur nach § 8 Z. 1 Satz 1 GewStG 1953 möglich gewesen, was die Abänderung der Gewerbebesteuerbescheide für die Jahre 1991 bis 1994 erforderlich gemacht habe.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen:

Die Beschwerdeführerin erblickt eine inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides zunächst in einem Verstoß gegen das Entscheidungshindernis der entschiedenen Sache, welches sie aus dem Vorliegen der im Verfahren 97/13/0210 beschwerdegegenständlichen behördlichen Erledigung ableitet.

Dieser Einwand ist verfehlt, weil die Erledigung der belangten Behörde vom 15. September 1997, wie dem hg. Beschluss vom 22. April 1998, 97/13/0210, entnommen werden kann, keine Bescheidqualität erlangt hat, sodass ein Bescheid, dessen Rechtsbeständigkeit das von der Beschwerdeführerin angesprochene Entscheidungshindernis begründen könnte, rechtlich nicht existiert.

Nach § 1 Abs. 1 GewStG 1953 unterlag der Gewerbesteuer jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird, wobei unter Gewerbebetrieb ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes zu verstehen war.

§ 1 Abs. 2 Z. 2 leg. cit. bestimmte, dass als Gewerbebetrieb stets und in vollem Umfang die Tätigkeit der Kapitalgesellschaften gilt.

Als Gewerbeertrag wurde in § 6 Abs. 1 GewStG 1953 der Gewinn aus dem Gewerbebetrieb definiert, der nach dem Einkommensteuergesetz 1988 oder nach dem Körperschaftsteuergesetz 1988 zu ermitteln ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 7 bis 9 bezeichneten Beträge.

Nach § 8 Z. 1 Satz 1 GewStG 1953 wurde die Summe des Gewinnes und der Hinzurechnungen gekürzt um 3 v.H. des Einheitswertes des zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden Grundbesitzes (§ 9 Abs. 1); maßgebend war der Einheitswert, der auf den letzten Feststellungszeitpunkt (Hauptfeststellungs-, Fortschreibungs- oder Nachfeststellungszeitpunkt) vor dem Ende des Kalenderjahres (§ 15 Abs. 2) lautet.

Die im Streitfall maßgebenden Bestimmungen des zweiten und des dritten Satzes der Gesetzesvorschrift des § 8 Z. 1 GewStG 1953 lauteten:

"An Stelle der Kürzung nach dem ersten Satz erfolgt bei Vermögensverwaltungsgesellschaften auf Antrag die Kürzung

um den Teil des Gewerbeertrages, der auf den Grundbesitz entfällt. Unter Vermögensverwaltungsgesellschaften sind Kapitalgesellschaften zu verstehen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz noch eigenes Kapitalvermögen oder neben eigenem Grundbesitz und allfälligem eigenen Kapitalvermögen noch eigene Vorrichtungen im Sinne des § 51 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes verwalten und nutzen, wenn diese Vorrichtungen einkommensteuerlich als unbeweglich gelten."

Während das Finanzamt - zwar nicht im Gewerbebescheid für das Jahr 1989, aber in den Gewerbebescheiden für die Jahre 1991 bis 1994 - der Rechtsvorgängerin der beschwerdeführenden Partei die erweiterte Kürzung nach § 8 Z. 1 Satz 2 GewStG 1953 grundsätzlich zugestanden, aber die Erlöse aus der Veräußerung von Eigentumswohnungen von dieser Kürzung ausgenommen hatte, kam die belangte Behörde in ihrer rechtlichen Beurteilung zur Auffassung, dass der Rechtsvorgängerin der beschwerdeführenden Partei die begehrte erweiterte Kürzung nach der genannten Gesetzesstelle deswegen nicht zustünde, weil das Gesamtbild der von der H. GmbH in den betroffenen Jahren entfalteten Tätigkeit diese als eine solche erkennen lasse, die auch bei einem Einzelunternehmen als gewerbliche Tätigkeit einzustufen gewesen wäre. Die belangte Behörde trat der im Schrifttum (Margreiter, Die Gewerbebegünstigung für Vermögensverwaltungsbetriebe, in SWK 1985/10 A III 9 ff) vertretenen Auffassung vom Zweck der erweiterten Kürzung bei, welcher darin liege, die in Gestalt von Kapitalgesellschaften auftretenden Vermögensverwaltungsgesellschaften, die nach der Art ihrer Tätigkeit nicht gewerbsteuerpflichtig wären und es nur auf Grund ihrer Rechtsform sind, zu begünstigen. Diese Kapitalgesellschaften sollten hinsichtlich der Ertragsbesteuerung den Einzelunternehmen und Personengesellschaften, die sich ebenfalls mit der bloßen Vermögensverwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes befassen und damit mangels einer gewerbsteuerpflichtigen Tätigkeit nicht der Gewerbebesteuerung unterworfen sind, weitgehend gleichgestellt werden. Bei Prüfung der Anspruchsvoraussetzungen sei deshalb besonderes Augenmerk auf die Abgrenzung der bloßen Vermögensverwaltung von der gewerblichen Tätigkeit zu richten. Stelle die Verwaltung und Nutzung eigenen Vermögens auf Grund ihres besonderen Charakters nämlich auch bei Einzelunternehmen oder Personengesellschaften für sich betrachtet keine Vermögensverwaltung, sondern eine gewerbliche Tätigkeit dar, so führe eine solche Tätigkeit bei Kapitalgesellschaften zur Versagung der erweiterten Kürzung (neben Margreiter, a.a.O. auch Philipp, Kommentar zum Gewerbebesteuergesetz, Tz 8 - 23 und 24).

Die Beschwerdeführerin tritt der behördlichen Rechtsauffassung schon in diesem Begründungsansatz entgegen, indem sie die von der belangten Behörde im Einklang mit der genannten Schriftumsstelle vertretene Sichtweise des Gesetzeszweckes der erweiterten Kürzung mit dem Argument in Frage stellt, dem Gesetzgeber wäre, hätte er die von der belangten Behörde gesehene Absicht verfolgt, ein systematisch eher überzeugender Weg schon bei der grundsätzlichen Regelung der Gewerbebesteuerungspflicht offen gestanden. § 8 GewStG 1953 regle nicht die Gewerbebesteuerungspflicht als solche, sondern sei eine bloße Teilregelung für die Ermittlung des Gewerbeertrages, weshalb es dogmatisch unzulässig sei, aus dem Vorliegen einer Gewerbebesteuerungspflicht infolge eines Gewerbebetriebes kraft Betätigung auf den Ausschluss der Möglichkeit der erweiterten Kürzung nach § 8 Z. 1 Satz 2 GewStG 1953 zu schließen. Der Verfassungsgerichtshof habe es in seinem Erkenntnis vom 7. Juni 1984, B 442/79, nicht als denkbar angesehen, die Bestimmung des § 8 Z. 1 Satz 2 GewStG 1953 dahin zu verstehen, dass sie nur solche Grundstücksnutzungen erfasse, die Gegenstand der Gewerbebesteuerung sein könnten. In einem zur vergleichbaren Rechtslage nach dem deutschen Gewerbebesteuergesetz ergangenen Urteil des BFH vom 29. April 1987, I R 10/86, sei ausgesprochen worden, dass sich der Begriff der Verwaltung des Grundbesitzes auch auf dessen Veräußerung beziehen müsse, die neben der Vermietung oder Verpachtung Erträge auslösen könne. Die erweiterte Kürzung müsse daher auch dann in Betracht kommen, wenn das Unternehmen bestimmte Tätigkeiten ausübe, die bei einer natürlichen Person zur Gewerbebesteuerungspflicht geführt hätten, habe der BFH in diesem Urteil klargestellt. Aus diesem Grund wäre die Berechtigung der Rechtsvorgängerin der beschwerdeführenden Partei zur Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung des Gewerbeertrages nach § 8 Z. 1 Satz 2 GewStG 1953 selbst dann gegeben gewesen, wenn die Beurteilung der belangten Behörde, es sei gewerbsteuerpflichtiger Grundstückshandel vorgelegen, zutreffend wäre.

Diese von der Beschwerdeführerin geübte Kritik vermag Zweifel des Verwaltungsgerichtshofes an der Rechtsrichtigkeit des von der belangten Behörde gefundenen Begründungsansatzes aber nicht zu erwecken. Im Verständnis vom Gesetzeszweck der in Rede stehenden erweiterten Kürzungsbestimmung tritt der Verwaltungsgerichtshof der im Einklang mit der zitierten Schriftumsstelle gefundenen Sichtweise der belangten Behörde bei. Dass der Gesetzgeber

ein von ihm in steuerlicher Hinsicht gewolltes wirtschaftliches Ergebnis der Steuerbelastung bestimmter Rechtssubjekte auch auf einem anderen als dem eingeschlagenen legitistischen Weg hätte erreichen können, ist kein überzeugendes Argument gegen die Sichtweise der belangten Behörde vom Zweck der maßgebenden Gesetzesbestimmung, weil dem Gesetzgeber nicht selten mehrere legitistisch begehbbare Wege zur Herbeiführung eines von ihm beabsichtigten Erfolges offen stehen. Weshalb es dogmatisch unzulässig sein sollte, aus der in § 8 Z. 1 Satz 3 GewStG 1953 gegebenen Legaldefinition der Vermögensverwaltungsgesellschaft im Sinne des zweiten Satzes der genannten Bestimmung zu folgern, dass eine ihrer Art nach und somit ohne Rücksicht auf die Rechtsform des Steuerpflichtigen gewerbliche Betätigung durch eine Kapitalgesellschaft es ausschließt, sie noch als Vermögensverwaltungsgesellschaft im Sinne des § 8 Z. 1 Satz 3 GewStG 1953 anzusehen, ist nicht einsichtig. Was aus dem erwähnten, den Fall einer land- und forstwirtschaftlichen Nutzung betreffenden Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 7. Juni 1984, VfGSlg. Nr. 10.010, für den Standpunkt der beschwerdeführenden Partei zu gewinnen sein sollte, macht sie selbst nicht klar; im Grundsätzlichen ist dazu anzumerken, dass der Umstand, dass eine bestimmte Gesetzesauslegung vom Verfassungsgerichtshof nicht als denkunmöglich beurteilt wird, noch nicht heißt, dass diese Gesetzesauslegung deswegen auch als rechtsrichtig anzusehen wäre. Mit dem Hinweis auf das Urteil des BFH vom 29. April 1987, I R 10/86, verkennt die beschwerdeführende Partei in der hier entscheidenden Frage aber den Inhalt der Ausführungen dieses Urteiles, in welchem - im diametralen Gegensatz zur Wiedergabe dieses Urteiles in der Beschwerdeschrift - unmissverständlich klargestellt wird, dass die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrages dann ausgeschlossen ist, wenn Grundstücksveräußerungen einen Umfang annehmen, der bei einer natürlichen Person zur Gewerbesteuerpflicht geführt hätte. In diesem entscheidenden Punkt steht die behördliche Rechtsauffassung in völligem Einklang mit dem von der beschwerdeführenden Partei ins Treffen geführten Urteil des BFH; ob die in diesem Urteil auch vertretene Auffassung zu teilen wäre, dass die Begriffe "verwalten" und "nutzen" in ihrer Verwendung als Begriffspaar es erlauben, darunter auch Veräußerungsvorgänge zu verstehen - die ja im Umfang der veräußerten Sache jede Möglichkeit, sie künftig zu verwalten oder zu nutzen, zwangsläufig beseitigen -, muss im Beschwerdefall nicht beantwortet werden.

Die beschwerdeführende Partei bekämpft schließlich auch die behördliche Beurteilung, die Abverkäufe von Eigentumswohnungen in den Streitjahren hätten das Ausmaß eines als gewerbliche Tätigkeit zu beurteilenden Grundstückshandels angenommen, indem sie ins Treffen führt, dass die belangte Behörde mit ihrer die Geschäftsfälle mehrerer Jahre einbeziehenden Betrachtungsweise das Gebot der periodengerechten Betrachtung steuerrechtlich relevanter Sachverhalte missachtet, die Bedeutung des Wohnungseigentums für wirtschaftlich günstigere Vermietungsmöglichkeiten nicht erkannt und sich mit den von der H. GmbH im Verwaltungsverfahren vorgetragenen Argumenten gegen das Vorliegen gewerblichen Grundstückshandels nicht ausreichend auseinander gesetzt habe. Auch diese Kritik erweist sich als unbegründet.

Wie der Verwaltungsgerichtshof unter anderem in seinem im angefochtenen Bescheid mehrfach zitierten Erkenntnis vom 31. Mai 1983, 82/14/0188, unter Hinweis auf Vorjudikatur ausgesprochen hat, liegt keine Vermögensverwaltung 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. Ob nun die Vermögensnutzung oder die Vermögensumschichtung oder Vermögensverwertung im Vordergrund steht, ist eine Sachverhaltsfrage, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu lösen ist, wobei aus dem Umstand, dass Grundstücke schon unter Bedachtnahme auf ihren meist verhältnismäßig hohen Preis nur in beschränktem Maße umsetzbar sind und daher schon nach der Natur der Sache nicht gleich der üblichen Handelsware laufend, sondern eben nur unregelmäßig und in einer verhältnismäßig geringen Zahl von Fällen erworben und abgesetzt werden können, die Erforderlichkeit einer über den Veranlagungszeitraum hinausgehenden mehrjährigen Betrachtung resultiert, hat der Gerichtshof im genannten Erkenntnis ausgeführt. Die von der beschwerdeführenden Partei vorgebrachte Rüge eines Verstoßes gegen den Grundsatz der periodenkongruenten Betrachtung steuerlich relevanter Sachverhalte ist nicht geeignet, eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides darzustellen, weil sich im Falle der Vornahme der Abgrenzung von Vermögensverwaltung einerseits und gewerblichem Grundstückshandel andererseits der Sachverhalt der zu entscheidenden Besteuerungsperioden ohne übergreifend mehrjährige Beurteilung nicht feststellen lässt.

Dass die Schaffung von Wohnungseigentumseinheiten in einem Gebäude nicht nur den Abverkauf seiner Teile rechtlich wesentlich erleichtert, sondern auch wirtschaftlich günstigere Möglichkeiten der Vermietung seiner Objekte

eröffnet, ist der beschwerdeführenden Partei durchaus einzuräumen, weshalb im Geltungsbereich des Mietrechtsgesetzes 1982 dem Umstand der Schaffung von Wohnungseigentumseinheiten in einem Haus für sich allein nicht mehr solches Gewicht für die Indizwirkung einer Verkaufsabsicht zugemessen werden kann wie dem Umstand der Parzellierung eines größeren Grundstückes. Dies kann aber nicht über die im Beschwerdefall von der belangten Behörde festgestellte Anzahl der Abverkäufe von Wohnungseigentumsobjekten hinweg täuschen, durch die die Rechtsvorgängerin der beschwerdeführenden Partei innerhalb weniger Jahre knapp an die Hälfte der geschaffenen Eigentumsobjekte veräußert hat. Dass das in dieser Weise gekennzeichnete Bild des Gesamtsachverhaltes in der Tätigkeit der Rechtsvorgängerin der beschwerdeführenden Partei auch einen gewerblichen Grundstückshandel erkennen ließ, der die Anwendung der Kürzungsbestimmung des § 8 Z. 1 Satz 2 GewStG 1953 auf die Tätigkeit der Rechtsvorgängerin der beschwerdeführenden Partei generell ausschloss, ist eine Beurteilung der belangten Behörde, die nicht rechtswidrig ist.

Mit den von der Rechtsvorgängerin der beschwerdeführenden Partei im Verwaltungsverfahren vorgetragene Argumenten gegen das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels hat im Verwaltungsverfahren eine Auseinandersetzung durchaus stattgefunden, indem den von der H. GmbH vorgetragene Einwände schon vom Finanzamt entgegen getreten worden war, ohne dass die H. GmbH dies zum Anlass genommen hätte, ihrerseits ein Sachvorbringen konkreten Inhaltes zu erstatten, welches die belangte Behörde zu weiteren Sachverhaltsermittlungen hätte veranlassen müssen. Während sich in der Berufung der H. GmbH gegen die Gewerbesteuerbescheide 1989, 1991 und 1992 kein Wort zum Thema einer besonderen wirtschaftlichen Veranlassung für die Abverkäufe findet, wird erstmals in der Gegenäußerung zur Stellungnahme des Prüfers zur Berufung die Behauptung aufgestellt, dass der Verkauf der Eigentumswohnungen wirtschaftlich notwendig gewesen sei, um die Existenz der Gesellschaft zu sichern und eine Insolvenz zu vermeiden, weil die Generalsanierung der beiden Häuser mehr Geldmittel als geplant benötigt habe. Diesem Einwand trat das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vom 27. März 1996 unter Hinweis auf die Gegenstellungnahme des Prüfers inhaltlich entgegen, ohne dass dies die H. GmbH dazu veranlasst hätte, in ihrem Antrag auf Entscheidung über ihre Berufungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz den Ausführungen der Berufungsvorentscheidung entgegen zu treten und ein konkretes, einer Nachprüfung zugängliches Sachvorbringen zu erstatten, aus welchem die Behauptung einer wirtschaftlichen Erforderlichkeit von Abverkäufen nachvollziehbar geworden wäre. In der Berufung der H. GmbH gegen die Gewerbesteuerbescheide 1993 und 1994 findet sich zum Thema einer wirtschaftlichen Erforderlichkeit von Abverkäufen ebenfalls kein Hinweis. Die Vorhaltsbeantwortung der H. GmbH an die belangte Behörde vom 25. November 1996 beschränkte sich auf die Behauptung, es sei die pünktliche Rückzahlung der Verbindlichkeiten nicht mehr gesichert gewesen und der Beschluss zum Verkauf von Wohnungen gefasst worden, um die Liquidität zu sichern bzw. wieder herzustellen. Mit diesem kursorischen, jede Konkretisierung vermeidenden Vorbringen wurde keine Ermittlungspflicht der belangten Behörde ausgelöst, die sie rechtlich dazu hätte veranlassen müssen, die vom Prüfer in seiner zweiten Stellungnahme zur Berufung gegebene Einschätzung des Fehlens einer wirtschaftlichen Erforderlichkeit der Abverkäufe für den Bestand des Unternehmens der Gesellschaft auf ihre Richtigkeit zu überprüfen.

Schließlich rügt die beschwerdeführende Partei noch das Unterbleiben einer Durchführung der von ihrer Rechtsvorgängerin rechtzeitig beantragten mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat. Wenn die Erledigung der belangten Behörde vom 15. September 1997 keine Bescheidqualität erlangt habe, dann sei auch die mit der H. GmbH durchgeführte mündliche Berufungsverhandlung nicht rechtswirksam gewesen, argumentiert die beschwerdeführende Partei. Die mündliche Verhandlung vor dem Berufungssenat müsse deshalb als unterblieben angesehen werden. Dieses Unterbleiben begründe eine Verletzung von Verfahrensvorschriften, die auch wesentlich sei, weil die Beschwerdeführerin, wäre mit ihr eine Berufungsverhandlung durchgeführt worden, vorgebracht und unter Beweis gestellt hätte, dass der Verkauf der Eigentumswohnungen durch die H. GmbH notwendig gewesen sei, weil die Generalsanierung beider Häuser mehr Geldmittel als geplant bedingt hätte. Die Beschwerdeführerin hätte vorgebracht, dass die Wohnungen hätten verkauft werden müssen, um die Insolvenz der H. GmbH zu vermeiden, dass eine Rückzahlung der Kredite aus den laufenden Mieteinnahmen nicht mehr möglich gewesen sei, dass eine pünktliche Rückzahlung der Verbindlichkeiten nicht gesichert gewesen sei, sodass die Wohnungen verkauft worden seien, um die Liquidität zu sichern. Die beschwerdeführende Partei hätte vorgebracht, dass die in den Bilanzen ausgewiesenen Bankverbindlichkeiten nicht planmäßig getilgt worden seien und dass kein gewerbsmäßiger Grundstückshandel vorgelegen sei.



Der von der beschwerdeführenden Partei aufgezeigte Verfahrensmangel liegt vor. Der von ihrer Rechtsvorgängerin gestellte Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat galt nach der Verschmelzung der H. GmbH mit der beschwerdeführenden Partei für diese weiter. Eine mündliche Verhandlung mit der beschwerdeführenden Partei hat nicht stattgefunden. Die nach dem rechtlichen Untergang der H. GmbH mit deren Vertreter, der auch für die H. GmbH und nicht etwa für die beschwerdeführende Partei einschritt, durchgeführte Verhandlung konnte eine mit der beschwerdeführenden Partei durchgeführte mündliche Verhandlung vor dem Berufungssenat nicht ersetzen. Die Identität der steuerlichen Vertreter der beschwerdeführenden Partei und ihrer Rechtsvorgängerin kann daran rechtlich ebenso wenig etwas ändern wie der Umstand, dass der unbestreitbar vorliegende Verfahrensmangel der belangten Behörde ohne jedes Verschulden unterlief, während es der beschwerdeführenden Partei ein Leichtes gewesen wäre, zur Vermeidung dieses Verfahrensmangels durch rechtzeitigen Hinweis auf den der belangten Behörde unbekanntem Verschmelzungsvorgang einen einfachen Beitrag zu leisten.

Der Verfahrensmangel des Unterbleibens der mündlichen Berufungsverhandlung hat zur Aufhebung des angefochtenen Bescheides aus diesem Grunde allerdings nur dann zu führen, wenn die Behörde bei Vermeidung dieses Mangels zu einem anderen Bescheid hätte gelangen können, welche Möglichkeit der Beschwerdeführer vor dem Verwaltungsgerichtshof nachvollziehbar darzustellen hat (siehe etwa das hg. Erkenntnis vom 2. August 2000, 97/13/0196, 0197 und 0198, mit weiteren Hinweisen).

Dies ist der beschwerdeführenden Partei im vorliegenden Fall nicht gelungen. Was sie nach ihren Behauptungen für den Fall der Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung mit ihr vorgetragen hätte, ist nichts, was über das Vorbringen ihrer Rechtsvorgängerin im Verwaltungsverfahren hinausgeht und nach den bereits getroffenen Ausführungen aus dem Grunde unzureichender Konkretisierung nicht dazu angetan war, eine Pflicht der belangten Behörde zur Vornahme von ergänzenden Ermittlungen auszulösen. Auch das zur behaupteten Relevanz des vorliegenden Verfahrensmangels erstattete Sachvorbringen lässt eine zahlenmäßige und einer sachlichen Überprüfung zugängliche Darstellung der - völlig unkonkretisiert behaupteten - Sachverhalte in einer Weise vermissen, die im Beschwerdefall eine Relevanz des der belangten Behörde in der Durchführung einer Berufungsverhandlung ohne gesetzmäßige Beziehung der beschwerdeführenden Partei gelegenen Verfahrensmangels nicht erkennen lässt.

Die Beschwerde erwies sich damit insgesamt als unbegründet und war deshalb gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandsersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. II Nr. 501/2001.

Wien, am 26. Februar 2003

#### **Schlagworte**

"zu einem anderen Bescheid" Verfahrensbestimmungen Berufungsbehörde

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2003:1998130065.X00

#### **Im RIS seit**

05.05.2003

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

© 2024 JUSLINE

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

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