jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2002/3/19 97/14/0034

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 19.03.2002

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

ABGB §861;
ABGB §914;
BAO §184 Abs1;
BAO §303 Abs4;
EStG 1972 §24;
VwRallg;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Stoll und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. iur. Mag. (FH) Schärf, über die Beschwerde der HL in G, Deutschland, vertreten durch Dr. Ivo Greiter, Dr. Franz Pegger, Dr. Stefan Kofler, Dr. Christian Zangerle, Dr. Norbert Rinderer und Dr. Herwig Frei, Rechtsanwälte in 6020 Innsbruck, Maria-Theresien-Straße 24, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat II) vom 10. Februar 1997, Zl. 71.009- 7/96, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1988 sowie Einkommensteuer für das Jahr 1988, 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 Beschwerdeführerin hat bis März 1988 auf der Liegenschaft EZ 1037, Gp. 447/2, der KG X ein Hotel in der Form eines Einzelunternehmens betrieben und dessen Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1972 ermittelt.

Mit Kaufvertrag vom 7. März 1988 veräußerte sie die genannte Liegenschaft im Ausmaß von 4.661 m2 samt den darauf befindlichen Hotelgebäuden um einen Gesamtkaufpreis von S 15,000.000, -- an die F-GmbH. Ausgehend von einem auf Grund und Boden entfallenden Betrag von S 8,622.850,-- (4.661 m2 zu S 1.850,--). ermittelte sie den steuerpflichtigen

Veräußerungserlös mit S 570.340,--, welcher erklärungsgemäß der Veranlagung zur Einkommensteuer 1988 zu Grunde gelegt wurde.

Anlässlich einer im Jahr 1992 abgeschlossenen abgabenbehördlichen Prüfung stellte der Prüfer fest, dass die Beschwerdeführerin gleichzeitig mit dem im Betriebsvermögen befindlichen Hotelgrundstück auch das unmittelbar angrenzende, in ihrem Privatvermögen stehende unbebaute Grundstück 447/1 im Ausmaß von 4.501 m2 in einem gesonderten Vertrag um den Kaufpreis von S 9,000.000,-- gleichfalls an die F-GmbH veräußert hatte. Der Prüfer vertrat dazu die Ansicht, dass die beiden Veräußerungsvorgänge wirtschaftlich betrachtet einen einheitlichen Vorgang darstellten und daher der insgesamt erzielte Veräußerungserlös von S 24,000.000,-- (ohne Inventar) auf das Hotelgebäude sowie auf Grund und Boden im Gesamtausmaß von

9.162 m2 aufzuteilen sei. Unter Hinweis auf der Beschwerdeführerin bekannte Berechnungsunterlagen kam der Prüfer zu einem steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn von S 6,570.340,--.

Das Finanzamt schloss sich den Ausführungen des Prüfers an, nahm das Verfahren wieder auf und erließ einen den Prüferfeststellungen entsprechenden geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr.

In ihrer sowohl gegen die Wiederaufnahme als auch gegen den Einkommensteuerbescheid gerichteten Berufung brachte die Beschwerdeführerin vor, die abgabenbehördliche Prüfung habe keine neuen Tatsachen oder Beweismittel ergeben. Dass die Beschwerdeführerin die beiden Grundstücke verkauft habe, sei der Finanzbehörde erster Instanz bei Erlassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides 1988 bereits bekannt gewesen. Zur Frage des Veräußerungsgewinnes wies die Beschwerdeführerin zunächst auf die wirtschaftlichen Hintergründe der Betriebsveräußerung hin. So hätten das Alter der Beschwerdeführerin und die schlechte wirtschaftliche Situation (durchschnittlichen Jahreserlösen von S 4,200.000,-- seien zuletzt Schulden von S 15,000.000,-- und ein negatives Kapital von S 7,700.000,-- gegenüber gestanden) zu einem baldigen Verkauf gedrängt. Nach mehreren fehlgeschlagenen Verhandlungen habe sich schließlich die F-GmbH als Käuferin gefunden. Diese habe den Erwerb des Hotels jedoch von der Bedingung abhängig gemacht, dass auch die Nachbarliegenschaft miterworben werden könne. Ein Missbrauch der zivilrechtlichen Gestaltungsfreiheit liege daher nicht vor; ebenso wenig eine Scheinhandlung. Beide Grundstücke seien gleichwertig, doch sei der Marktwert eines unbebauten Grundstückes üblicherweise höher. Die F-GmbH habe die Kaufpreise für die einzelnen Grundstücke akzeptiert. An einen solchen Sachverhalt sei auch das Finanzamt gebunden. Sollte die F-GmbH entgegen der vertraglichen Gestaltung in ihrer Bilanz eine andere Aufteilung vorgenommen haben, so könne eine derartige Vorgangsweise der Beschwerdeführerin nicht nachträglich zum Nachteil gereichen. Wie aus der Zusatzvereinbarung zum Kaufvertrag eindeutig hervorgehe, habe die F-GmbH in erster Linie Interesse an den Grundstücken und nicht an dem renovierungsbedürftigen Hotelgebäude gehabt. Dies habe auch Architekt Dipl. Ing. H.B. in seinem Schreiben vom 1. Dezember 1992 bestätigt. Die Berechnung des Finanzamtes berücksichtige überdies zu Unrecht nur den Substanzwert und nicht auch den (geringen) Ertragswert des Hotelgebäudes. Das Hotel habe von seinem möglichen Umsatz her gesehen insgesamt einen wirtschaftlichen Wert von maximal S 9,000.000,-- inklusive dem notwendigen Grund von

2.500 m2. Der erzielte Kaufpreis von S 15,000.000,-- für das "Hotelgrundstück" sei auf Grund und Boden einerseits sowie Gebäude andererseits aufzuteilen.

Im weiteren Verlauf des Verwaltungsverfahrens legte die Beschwerdeführerin ein zum Stichtag 31. März 1988 erstelltes Sachverständigengutachten des Ing. G.H. vom 25. August 1993 vor. In diesem Gutachten wurde der Grundwert (Sachwert) der bebauten Grundparzelle 447/2 mit S 7,329.400,-- (1.850,--/m2 abzüglich eines Bebauungsabschlages von 15 %), der Gebäudewert (Sachwert) mit S 14,575.700,--, der Ertragswert der Liegenschaft mit S 5,220.000,-- und der Verkehrswert des Gebäudes mit S 6,780.000,-- ermittelt. Auf der Basis dieses Gutachtens kam die Beschwerdeführerin - die Ansicht des Finanzamtes über die einheitliche Betrachtung der beiden Veräußerungsvorgänge übernehmend - in zwei Berechnungsvarianten zu Veräußerungsgewinnen einerseits in Höhe von S 1,597.911,59, andererseits in Höhe von S 6,096.395,21.

Nach Erörterung des Gutachtens mit dem Finanzamt legte der Sachverständige Ing. G.H. ein am 31. Jänner 1994 erstelltes ergänzendes Gutachten vor, in dem er abweichend vom Gutachten vom 25. August 1993 den Grundwert (Sachwert) der Grundparzelle 447/2 mit S 5,942.775,-- (S 1.500,--/m2 abzüglich eines Bebauungsabschlages von 15 %), den Gebäudewert (Sachwert) mit S 15,061.500,--, den Ertragswert der Liegenschaft (Grund und Boden und Gebäude) mit S 9,079.000,-- und den Verkehrswert des Gebäudes mit S 6,570.000,-- ermittelte.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14. März 1994 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Die Wiederaufnahme des Verfahrens sei zu Recht erfolgt, weil erst im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung festgestellt worden sei, dass gleichzeitig mit dem Verkauf des Betriebsgrundstückes ein daran angrenzendes im Privatbesitz gehaltenes Grundstück verkauft worden sei. In Auseinandersetzung mit dem Sachverständigengutachten von Ing. G.H. gelangte das Finanzamt zur Feststellung, dass sich daraus im Ergebnis kein wesentlich anderer Veräußerungserlös ermitteln ließe als jener, zu dem auch der Prüfer und ihm folgend der erstinstanzliche Bescheid gelangt seien.

Die Beschwerdeführerin beantragte die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wobei ergänzend der Berechnung des Finanzamtes entgegen getreten und ein aus dem Sachverständigengutachten von Ing. G.H. abzuleitender Veräußerungsgewinn von lediglich S 3,298.232,37 ermittelt wurde.

Unter Anführung der nach der amtlichen Kaufpreissammlung für vergleichbare Liegenschaften in den Jahren 1987 bis 1989 erzielten Grundstückspreise (bei 32 erfassten Verkäufen zwischen S 200,--/m2 und S 719,--/m2) teilte die belangte Behörde der Beschwerdeführerin mit, für die streitgegenständlichen Liegenschaften sei ein Bodenwert von S 700,--/m2 (ohne Bebauungsabschlag) angemessen. Die in den Sachverständigengutachten von Ing. G.H. angesetzten Quadratmeterpreise von S 1.820,-- bzw. S 1.500,-- gingen aus näher dargestellten Gründen von nicht vergleichbaren Grundstückstransaktionen aus. Hinsichtlich der Ermittlung des Sachwertes des Gebäudes schloss sich die belangte Behörde grundsätzlich dem Sachverständigengutachten von Ing. G.H. an (Neubauwert zum Zeitpunkt der Veräußerung unter Berücksichtigung eines Altersabschlages), legte aber der Berechnung des Neubauwertes die vom Statistischen Zentralamt veröffentlichten Richtwerte aus dem Baukostenindex zu Grunde.

In ihrer Stellungnahme vom 24. November 1995 trat die Beschwerdeführerin der von der belangten Behörde vorgenommenen Wertermittlung, insbesondere dem Umstand, dass der Ertragswert des Hotels gänzlich außer Ansatz geblieben sei, entgegen. § 7 des Liegenschaftsbewertungsgesetzes verlange, auf die im redlichen Geschäftsverkehr bestehenden Gepflogenheiten Bedacht zu nehmen. Danach sei auch im Beschwerdefall der Ertragswert entsprechend zu berücksichtigen und dem Gebäude (Hotelbetrieb) zuzuordnen und nicht aliquot auf Grund und Boden und Gebäude aufzuteilen. Im redlichen Geschäftsverkehr sei davon auszugehen, dass ein Kaufmann höchstens bis zum Zweifachen des Umsatzes für ein Hotelgebäude bezahlen würde. Der Sachwert des Gebäudes könne für einen Kaufmann bei Beachtung der ihn treffenden Sorgfaltspflicht nicht relevant sein. Da sich der durchschnittliche Umsatz auf ca. S 4,500.000,-- belaufen habe, sei das Gebäude in wirtschaftlicher Betrachtungsweise höchstens mit einem Wert von S 9,000.000,-- anzusetzen. Darüber hinausgehende Preisansätze seien durch die erzielbaren Umsätze nicht gerechtfertigt; dazu kämen im Beschwerdefall weitere ertragsmindernde Faktoren. Die amtliche Kaufpreissammlung enthalte nicht alle Grundstücksverkäufe und sei deshalb mangels Vollständigkeit kein geeigneter Vergleichsmaßstab. Zudem würden sich die zu Vergleichszwecken herangezogenen Liegenschaften durch Lage, Bebauungs- und Nutzungsmöglichkeiten von jenen der Beschwerdeführerin unterscheiden. Der vom Statistischen Zentralamt veröffentlichte Richtwert (S 3.500,-- Gesamtbaukosten/m3) werde den im Beschwerdefall gegebenen Umständen nicht gerecht. Bei Gebäuden, die in Systembauweise errichtet und bei denen die Räumlichkeiten teilweise gleich ausgerichtet und ausgestattet seien (Fremdenzimmer), würden sich deutlich niedrigere Gesamtkostenbeträge/m3 ergeben. Der vom Sachverständigen gewählte Ansatz von S 2.800,--/m3 entspreche deshalb den tatsächlichen Verhältnissen eines Hotel- bzw. Beherbergungsgebäudes viel eher als der durchschnittliche statistische Wert von S 3.500,--/m3. Auch die Indexieren der ursprünglichen Herstellungskosten sei nicht geeignet, den Gebäudewert zutreffend zu ermitteln. Zu berücksichtigen sei nämlich, dass es in den Jahren 1972 und 1973 zu einer Verknappung auf dem Kapitalmarkt gekommen sei und deshalb Bauvolumen und Qualität der Bauten zurückgenommen worden seien. Aus diesem Grund seien auch nach dem Verkauf noch Mängelrügen (Einsturz einer Decke, Verputzabbrüche) erhoben worden. Insgesamt könne daher von einer unterdurchschnittlichen Bauausführung ausgegangen werden.

In der Folge legte die Beschwerdeführerin ein von Dr. J.E., einem gerichtlich beeideten Sachverständigen für Tourismus, erstelltes weiteres Gutachten vor.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab und änderte den Einkommensteuerbescheid insoweit ab, als sie den steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn nunmehr mit S 11,309.716,-- ermittelte. Die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1988 sei gerechtfertigt, weil dem Finanzamt auf Grund der Beilage zur Einkommensteuererklärung 1988 und den Abgabenerklärungen gemäß § 18 Grunderwerbsteuergesetz 1955 lediglich bekannt gewesen sei, dass die Hotelliegenschaft, deren Parzellennummer in der Abgabenerklärung zur Grunderwerbsteuer zudem unrichtig mit 747/2 (statt richtig: 447/2) angegeben worden sei,

um S 15,000.000,-- und die Parzelle 447/1 um S 9,000.000,-- veräußert und der Grundwert der Hotelliegenschaft mit S 8,622.850,-- angesetzt worden sei. Auf Grund der unrichtigen Angabe der Parzellennummer habe das Finanzamt nicht einmal vermuten können, dass es sich bei den beiden veräußerten Liegenschaften um Nachbargrundstücke handeln könnte. Erstmals im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung seien Erhebungen durchgeführt und Feststellungen getroffen worden, die für die Wertermittlung der Liegenschaft entscheidungswesentliche Umstände hervorgebracht hätten. Durch diese Erhebungen des Prüfers sei hervorgekommen, dass dem Einkommensteuerbescheid eine nicht bloß geringfügige Rechtswidrigkeit anhafte.

Die beiden getrennt abgeschlossenen Kaufverträge über die Hotelliegenschaft und die angrenzende Privatliegenschaft seien auf Grund ihres engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhanges als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang anzusehen. Für den sachlichen Zusammenhang spreche vor allem der Geschäftszweck. Die F-GmbH habe die streitgegenständlichen Liegenschaften erworben, um darauf einen Hotelkomplex zu errichten, der sich auf beide Liegenschaften erstrecken sollte. Dies gehe nicht nur aus einer von der Beschwerdeführerin vorgelegten Bestätigung hervor, sondern auch aus dem Zivilprozessakt über den zwischen der Beschwerdeführerin und der Käuferin geführten Rechtsstreit wegen behaupteter Mängel an Brandschutzeinrichtungen des Hotels. So habe die Beschwerdeführerin in ihrer Klagebeantwortung vom 16. August 1989 ausgeführt, bereits im September 1987 sei ein Gesamtkaufpreis von S 24,000.000,-- vereinbart worden, welcher von der F-GmbH in Kenntnis des Zustandes und der Verwendungsfähigkeit des Objektes akzeptiert worden sei. Über Anfrage des Finanzamtes habe auch die Käuferin bestätigt, dass für das Hotel samt aller Grundstücke und Fahrnisse ein Betrag von S 25,000.000,-- vereinbart worden sei. Davon sei ein Teilbetrag von S 1,000.000,-- nach einvernehmlicher Festlegung auf das bewegliche Inventar und der Restbetrag auf die Liegenschaften entfallen. Die Kaufverträge seien auf Wunsch der Beschwerdeführerin in der vorliegenden Form abgeschlossen worden. In dieses Bild füge sich zuletzt auch die nahezu wortgleiche Formulierung und einheitliche rechtliche Ausgestaltung der beiden Verträge. Durch die Aufteilung des somit als Gesamtkaufpreis zu betrachtenden Entgelts der F-GmbH werde die Beschwerdeführerin auch nicht in ihrer Vertragsfreiheit beschränkt, sondern allenfalls in ihren an den getrennten Vertragsabschluss geknüpften steuerlichen Erwartungen enttäuscht.

Da die Beschwerdeführerin ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1972 ermittle, habe der Wert des Grund und Bodens bei Ermittlung des steuerpflichtigen Veräußerungsgewinnes außer Ansatz zu bleiben. Vom Gesamtkaufpreis sei daher jener Betrag zu ermitteln, der wirtschaftlich gesehen auf die Veräußerung von Grund und Boden entfalle. Diese Aufteilung habe, wenn die im Kaufvertrag vorgenommene Aufteilung der Anlegung streng objektiver Maßstäbe nicht standhalte, im Schätzungswege zu erfolgen. Für die Aufteilung des Veräußerungserlöses auf Grund und Boden einerseits sowie auf Gebäude andererseits halte die belangte Behörde das vom Verwaltungsgerichtshof bereits mehrfach bestätigte Sachwertverfahren, das zudem (wie näher angeführter deutscher Literatur zu entnehmen sei) eine anerkannte Methode der Immobilienschätzung darstelle, für sachgerecht. Danach setze sich der Sachwert einer Liegenschaft aus dem Bauwert und dem Bodenwert zum Bewertungszeitpunkt zusammen. Das Verhältnis der beiden Werte zueinander ergebe den entsprechenden Aufteilungsschlüssel für den Veräußerungserlös. Diese Verhältnisrechnung habe unabhängig davon Platz zu greifen, ob der Gesamtbetrag der Verkehrswerte über oder unter dem im konkreten Fall vereinbarten Kaufpreise liege. Mit dieser Methode werde vermieden, dass das Wertverhältnis zwischen Gebäudewert und Wert von Grund und Boden in jenen Fällen unrealistisch verzerrt werde, in denen aus welchen Gründen auch immer ein vom Verkehrswert mehr oder weniger stark abweichender tatsächlicher Kaufpreis vorliege. Im Beschwerdefall weiche der von der Beschwerdeführerin für die streitgegenständliche Liegenschaft bei der Ermittlung des Veräußerungserlöses angesetzte Wert erheblich von den Vergleichswerten der amtlichen Kaufpreissammlung ab.

Für die Ermittlung des Bodenwertes halte die belangte Behörde die Heranziehung tatsächlich erzielter Kaufpreise vergleichbarer Liegenschaften für sachgerecht. Auch der Sachverständige Ing. G.H. sei grundsätzlich von Vergleichswerten ausgegangen. Im Gutachten vom 25. August 1993 beziehe sich der Sachverständige auf eine Auskunft der Gemeinde, wonach im Jahr 1989 ein Quadratmeterpreis von S 1.200,-- bezahlt worden sei; im Ergänzungsgutachten vom 31. Jänner 1994 werde ein Vergleichspreis von S 1.500,--/m2 genannt. Beiden Gutachten sei nicht zu entnehmen, auf welche konkreten Liegenschaftsverkäufe sich diese Werte bezögen. Eine Anfrage bei der Gemeinde durch die Abgabenbehörde habe ergeben, dass die im Gutachten vom 25. August 1993 offenbar gemeinte Vergleichsliegenschaft (anders als die streitgegenständliche 2 km vom Ortskern entfernte Liegenschaft) nahe dem Ortszentrum liege und nicht wie im Gutachten angegeben, im Jahr 1989 sondern erst im Jahr 1991, somit drei Jahre

nach der Liegenschaft der Beschwerdeführerin veräußert worden sei. Der amtlichen Kaufpreissammlung sei zu entnehmen, dass die Grundstückspreise in der nämlichen Gegend bis Ende der 80-iger Jahre relativ konstant geblieben und erst ab 1990 erheblich angestiegen seien, sodass der angeführte Verkauf aus dem Jahr 1991 um S 1.200,--/m2 keinen verlässlichen Rückschluss auf die ortsüblichen Grundpreise im Jahr 1988 zulasse. Der im Ergänzungsgutachten vom 31. Jänner 1994 genannte Quadratmeterpreis von S 1.500,-- habe seitens der Gemeinde nicht bestätigt werden können. Das Gutachten des Sachverständigen Dr. J.E. enthalte eine eigenständige Ermittlung des Bodenwertes nicht. Der Gutachter führe lediglich aus, dass im betreffenden Bezirk für derartige Grundstücke bereits 1988 Preise zwischen S 1.500,--/m2 und S 2.500,--/m2 bezahlt worden seien. Aus dieser allgemeinen, nicht näher konkretisierten Aussage lasse sich schon deshalb kein Anhaltspunkt für die Bewertung der beiden Liegenschaften finden, weil die Grundstückspreise nach den unterschiedlichen Marktverhältnissen und örtlichen Gegebenheiten (Bedeutung des Fremdenverkehrs) bezirksweit stark voneinander abwichen.

Nach der amtlichen Kaufpreissammlung habe in den Jahren 1987 bis 1989 der Quadratmeterpreis für Baugrund (unbebaute Grundstücke) in der betreffenden Katastralgemeinde im Durchschnitt rund S 400,--/m2 betragen; höhere Preise als rund S 700,--/m2 seien damals selbst in bester Lage nicht erzielt worden. Die belangte Behörde halte angesichts dieser Vergleichswerte einen Bodenwert von S 700,--/m2 für die streitgegenständlichen Liegenschaften als angemessen. Von einem Bebauungsabschlag für den Grundwert der Hotelliegenschaft werde abgesehen, da das vorhandene Gebäude die wirtschaftlich zweckmäßige Verwendung des nicht voll ausgenutzten Grundstückes im Beschwerdefall kaum gehindert habe. Die Einwendungen der Beschwerdeführerin gegen die Heranziehung der in der amtlichen Kaufpreissammlung erfassten Liegenschaftsverkäufe überzeugten die belangte Behörde nicht. Auch wenn in der amtlichen Kaufpreissammlung nicht sämtliche Grundstücksverkäufe im jeweiligen Finanzamtsbereich lückenlos erfasst seien, würden darin doch eine solche Vielzahl von Grundstückstransaktionen festgehalten, dass daraus Durchschnittspreise und Preisentwicklungen ableitbar seien. Die von der Beschwerdeführerin geäußerte Vermutung, wonach die den Grunderwerbsteuererklärungen entnommenen Kaufpreise nicht mit den "tatsächlichen Gegebenheiten" übereinstimmten, sei völlig unsubstantiiert geblieben. Für die behauptete "Erfahrungstatsache" gebe es weder Anhaltspunkte noch habe die Beschwerdeführerin konkret Grundstücksveräußerungen aufgezeigt, bei denen der bezahlte Kaufpreis von dem in der Kaufpreissammlung aufgezeichneten abgewichen sei. Aus der Tatsache, dass die Beschwerdeführerin die streitgegenständliche Grundparzelle 447/2 im Jahr 1971 um S 200,--/m2 und die Grundparzelle 447/1 im Jahr 1979 um S 575,--/m2 erworben habe, lasse sich für die Wertermittlung im Streitjahr nichts gewinnen. Insbesondere könne aus dem Umstand, dass in den Jahren 1971 bis 1979 eine bestimmte Wertsteigerung stattgefunden hat, nicht geschlossen werden, dass sich diese Entwicklung auch in den folgenden zehn Jahren linear fortsetzen müsse. Wie der Auflistung der aus der amtlichen Kaufpreissammlung gewonnenen Werte entnommen werden könne, hätten die Grundstückspreise in der betreffenden Gegend in den 80er-Jahren zum Teil sogar stagniert bzw. seien nur relativ gering gestiegen. Zudem dürfte die von der Beschwerdeführerin aufgezeigte Preissteigerung von S 200,--/m2 im Jahr 1971 auf S 575,--/m2 im Jahr 1979 auch nicht die tatsächliche Preisentwicklung in den 70er-Jahren wiedergeben, weil die Beschwerdeführerin selbst eingeräumt habe, dass sie aus näher dargestellten Gründen die erste Liegenschaft günstig habe erwerben können.

Die belangte Behörde könne der Beschwerdeführerin auch nicht darin folgen, dass der Verkauf des unmittelbar an die streitgegenständliche Liegenschaft angrenzenden Grundstückes 445 um einen Quadratmeterpreis von S 500,-- nicht als Vergleichswert herangezogen werden dürfe. Dieser drei Monate nach dem Erwerb der streitbefangenen Liegenschaften durch die F-GmbH erfolgte Kauf sei nämlich, wie den näher bezeichneten Akten entnommen werde könne, unbedingtes Erfordernis für die von der F-GmbH angestrebte Bauführung gewesen. Die Verkäuferin Cäcilia F. habe deshalb nach ihren eigenen Angaben (auch wenn es sich dabei um eine Arrondierungsfläche gehandelt habe) in den Kaufverhandlungen mit der F-GmbH ihre Preisvorstellungen durchaus verwirklichen können. Bei der gegebenen Interessenslage gehe die belangte Behörde davon aus, dass der erzielte Quadratmeterpreis von S 500,-- nicht ortsunüblich niedrig gewesen sei.

Gegen die Heranziehung der Vergleichsliegenschaft 375/2, die im Jahr 1988 um S 700,--/m2 verkauft worden und lediglich durch einen Weg von den streitgegenständlichen Liegenschaften getrennt sei, habe die Beschwerdeführerin die stärkere Hanglage, welcher deren Nutzungsmöglichkeit einschränke, eingewendet. Nach Auskunft des Bauamtes der Gemeinde X vom 20. Juli 1995 weise diese Vergleichsliegenschaft zwar eine Hanglage auf, sei aber als der Grundparzelle 447/2 gleichwertig anzusehen. Im Übrigen wiesen auch die streitgegenständlichen Liegenschaften, wie

den Sachverständigengutachten des Ing. G.H. entnommen werden könne, eine leichte Hanglage und zudem die Bauführung erschwerende schlechte Bodenverhältnisse auf. Davon abgesehen sei noch im Jahr 1992 ein in unmittelbarer Nähe der streitgegenständlichen Liegenschaften liegendes 461 m2 großes Teilstück um S 500,--/m2 veräußert worden. Daraus ergebe sich, dass entgegen den Angaben der Beschwerdeführerin im Jahresabschluss des Jahres 1988, wonach in dieser Gegend Grundstücke um S 2.000,--/m2 gehandelt würden, selbst in bester Lage nicht höhere Preise als solche von S 700,-- /m2 erzielt worden seien. Zudem sei es eine Erfahrungstatsache, dass sehr große Grundstücke einen geringeren Quadratmeterpreis erzielten als solche ortsüblichen Ausmaßes. Wenn die belangte Behörde dessen ungeachtet den in der Gegend erzielten Höchstpreis für die streitgegenständlichen Liegenschaften ansetze, könne die Beschwerdeführerin dadurch nicht beschwert sein.

Zum Wert des Hotelgebäudes stellte die belangte Behörde zunächst fest, sämtliche Decken seien in massiver Bauweise errichtet, die Fassade verputzt, der Giebelbereich mit einer Holzschalung versehen und der gesamte Baukörper mit einem Satteldach abgedeckt. Die Ausstattung und Ausführung des Gebäudes entspreche mittlerer Qualität. Das Ende 1973 fertig gestellte Hotel verfüge über 33 Gästezimmer mit Bad oder Dusche und WC.

Die in den Gutachten von Ing. G.H. ermittelten Gebäudewerte von S 14,575.700,-- bzw. S 15,061.500,-- erachte die belangte Behörde für nicht zutreffend. Der Sachverständige habe den Sachwert des Gebäudes zwar nach der allgemein anerkannten Methode, nach welcher der Gebäudewert aus dem Neubauwert zum Zeitpunkt der Veräußerung unter Berücksichtigung eines Altersabschlages abgeleitet werde, ermittelt, jedoch dabei seiner Berechnung einen Neubauwert von S 2.800,--/m3 umbauten Raumes zugrundegelegt, ein Wert, der wesentlich von jenem vom Statistischen Zentralamt veröffentlichten Richtwert von S 3.500,-- abweiche. Über entsprechende Anfrage habe Ing. G.H. den von ihm angenommenen Wert nur mit dem Hinweis auf die "relativ einfache Bauweise (Schachtelbauweise)" begründet.

Bei Zugrundlegung des allgemeinen Richtwertes von S 3.500,--, errechne sich für das streitgegenständliche Gebäude ein Neubauwert zum Zeitpunkt der Veräußerung in Höhe von S 26,992.000,--. Da dieser Berechnung die durchschnittlichen Baukosten zu Grunde lägen, halte die belangte Behörde, um mögliche einfachere Ausführungen im Beschwerdefall zu berücksichtigen, eine Kontrollrechnung auf Basis der tatsächlichen Herstellungskosten erhöht um die zwischenzeitigen Baukostensteigerungen für geboten. Die dem Anlagenverzeichnis entnehmbaren Herstellungskosten für das streitbefangene Gebäude erhöht um die vom Statistischen Zentralamt veröffentlichten Baukostensteigerungen im Zeitraum 1973 bis März 1988 ergäben einen Neubauwert in Höhe von S 26,514.463,--. Die unterschiedlichen Berechnungsmethoden würden demnach zu sehr ähnlichen Werten führen. Um die im Beschwerdefall vorliegenden individuellen Verhältnisse bei der Bauausführung besonders zu berücksichtigen, gehe die belangte Behörde für die weitere Berechnung vom zuletzt genannten niedrigeren Gebäudewert aus.

Die Nutzungsdauer des bei der Veräußerung 15 Jahre alten Hotelgebäudes werde - wie im Gutachten des Ing. G.H. vom 31. Jänner 1994 - mit 70 Jahren angesetzt. Nach Ross/Brachmann/Holzner (Ermittlung des Bauwertes von Gebäuden und des Verkehrswertes von Grundstücken 27, S. 272) aber auch dem Sachverständigengutachten vom 31. Jänner 1994 betrage der Altersabschlag bei vernachlässigter Instandhaltung 22,5 %. In der Folge kam die belangte Behörde durch die Vornahme eines weiteren Abschlages von 10 % wegen Wassereintritts in die Kellerräume zu einem Zeitwert in Höhe von S 18,493.838,--.

Insgesamt gelangte die belangte Behörde somit zu folgendem

Gesamtwert:

Hotelgebäude:

S

18,493.838,-- (74,25 %)

Hotelgrundstück:

S

3,262.700,-- (13,10 %)

Privatgrundstück:

S

3,150.700,-- (12,65 %)

Gesamtwert:

S

24,907.238,-- (100,00 %)

Da es bei der gegenständlichen Aufteilung des Kaufpreises nicht auf den Verkehrswert des Gesamtobjektes, sondern auf das Verhältnis der Sachwerte von Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits ankomme, sei dem Ertragswert keine entscheidungswesentliche Bedeutung zuzumessen. Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 31. Mai 1994, 91/14/0098, ausgeführt habe, liege der Aufteilung eines Kaufpreises nach dem Sachwertverfahren die Auffassung zu Grunde, dass der Ertrag durch das bebaute Grundstück insgesamt erwirtschaftet werde und der Ertragswert daher wiederum nach dem Sachwertverhältnis dem Boden einerseits und dem Gebäude andererseits zuzuweisen sei. Die Mitberücksichtigung eines Ertragswertes könne aus diesem Grund das Wertverhältnis zwischen Boden und Gebäude nicht beeinflussen. Auch Ross/Brachmann/Holzner, aaO, stellten die Aufteilung des Reinertrages entsprechend dem im Sachwertverfahren ermittelten Wertverhältnis von Bodenwert zu Bauwert als eine der hauptsächlichen Berechnungsmethoden dar.

Im Folgenden setzte sich die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid dennoch eingehend mit den in den verschiedenen Gutachten vorgenommenen unterschiedlichen Ertragswertberechnungen auseinander, legte im Einzelnen dar, weshalb diesen Ausführungen nicht gefolgt werden könne und ermittelte ihrerseits den Ertragswert ausgehend von den im Zeitraum 1984 bis März 1988 tatsächlich erzielten Einnahmen und Bewirtschaftungskosten mit einem Betrag von S 19,208.636,--. Unter Abzug des im Kaufvertrag ausgewiesenen Inventarwertes von S 1,020.480,-- und dem Wert des Hotelgrundstückes von S 3,262.700,-

- ergebe sich ein Ertragswert des Hotelgebäudes von S 14,925.456,-- . Der Verkehrswert des Hotelgebäudes (Mittelwert aus Sach- und Ertragswert) betrage demnach S 16,709.647,--.

Bei dieser den niedrigen Ertragswert der Hotelliegenschaft einbeziehenden Berechnungsmethode ergebe sich somit folgender Gesamtwert:

Hotelgebäude (gerundet):

S

16,710.000,-- (72,26 %)

Hotelgrundstück

S

3,262.700,-- (14,11 %) S 700,--/m2

Privatgrundstück

S

3,150.700,-- (13,63 %) S 700,-- /m2

S

23,123.400,-- (100 %)

Auch bei dieser in der Art einer Kontrollrechnung angestellten Berechnung vermindere sich der Anteil des Hotelgebäudes am Gesamtwert nur unwesentlich von rd. 75 % auf rd. 72 %. An diesem Ergebnis würden sich auch keine wesentlichen Änderungen ergeben, wenn man der Ansicht der Beschwerdeführerin folgte und die Erträge des Jahres 1988 (ertragstarke Wintersaison) bei der Ermittlung des Durchschnittswertes nicht mit einbezöge. Das nach dem Sachwertverfahren ermittelte Aufteilungsverhältnis auf Grund und Boden sowie Gebäude erscheine daher auch unter diesem Aspekt als sachgerecht. Im Übrigen könne davon ausgegangen werden, dass sich die Käuferin bei der Kaufpreisbildung mehr am Sachwert orientiert habe, da sie nicht beabsichtigte, das Hotel in der bisherigen Form weiterzuführen, sondern unter Einbeziehung des bestehenden Hotels mit einen Kostenaufwand von über S 100 Mio.

ein Sporthotel der gehobenen Kategorie mit sportmedizinischer Abteilung zu errichten. Auch hätten sich keinerlei Anhaltspunkte für das Vorbringen der Beschwerdeführerin finden lassen, die Käuferin sei nur am Standort, nicht hingegen am Wert des Gebäudes interessiert gewesen. Wie den vorliegenden Bauplänen und der Auskunft des Bauamtes entnommen werden könne, sei das bestehende Hotel weitgehend baulich unverändert an das neu errichtete Gebäude angebunden worden. Der von der Beschwerdeführerin behauptete schlechte Zustand des Gebäudes im Zeitpunkt der Veräußerung finde in den von der Erwerberin bei gleichzeitiger Anhebung des Standards aufgewendeten Renovierungskosten von lediglich rd. S 1,8 Mio. keine Bestätigung. Auch die Bauart müsse den betriebswirtschaftlichen und technischen Anforderungen der Erwerberin durchaus entsprochen haben, habe sie den von ihr in der Folge neu errichteten, wesentlich größeren Gebäudekomplex doch sowohl hinsichtlich der äußeren Gestaltung als auch der Anordnung der Räume weitgehend dem bestehenden Hotelgebäude angepasst. Dass die Käuferin der bestehenden Bausubstanz und der technischen Einrichtung sehr wohl einen erheblichen Wert beigemessen habe, gehe nicht zuletzt auch daraus hervor, dass wegen angeblicher feuerpolizeilicher Mängel (insbesondere fehlender Notbeleuchtung und Fluchtwege) von der Käuferin Schadenersatzforderungen in der Höhe von rd. S 1 Mio. geltend gemacht worden seien. Davon abgesehen habe die Aufteilung des Gesamtkaufpreises ohnedies losgelöst von den subjektiven Einschätzungen des Käufers und Verkäufers nach streng objektiven Kriterien zu erfolgen. Da das Wertverhältnis selbst bei sorgfältiger und gewissenhafter Abwägung aller wertbeeinflussenden Umstände nicht mathematisch genau errechnet werden könne, so die belangte Behörde abschließend, sei es vertretbar, den ermittelten Wert von 74,75 % auf 70 % abzurunden. Vom Gesamtkaufpreis in Höhe von S 24 Mio. (ohne Inventar) entfielen somit S 16,800.000,-- (70 %) auf das Hotelgebäude, auf das Hotelgrundstück ein Anteil von gerundet S 3,663.000,-- (15,26 %) und auf das Privatgrundstück ein Anteil von gerundet S 3,537.000,-- (14,74 %). Steuerlich zu erfassen sei demnach der auf das Hotelgebäude entfallende Veräußerungserlös von S 16,8 Mio.

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

1. Wiederaufnahme:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen u.a. in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO bezieht sich damit auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Verfahrens und des jeweiligen Veranlagungsjahres (vgl. mit weiteren Nachweisen das hg. Erkenntnis vom 20. September 2001, 2000/15/0039).

Die Beschwerdeführerin bringt vor, den Abgabenerklärungen zur Grunderwerbsteuer seien auch die entsprechenden Kaufverträge beigelegen, sodass die fehlerhafte Angabe in der Grunderwerbsteuererklärung jedenfalls unerheblich sei. Die "Finanzbehörde erster Instanz" habe demnach bereits am 21. August 1990, dem Zeitpunkt der erstmaligen Abgabenfestsetzung für das Streitjahr, über alle entscheidungsrelevanten Tatsachen verfügt.

Mit diesem Vorbringen zeigt die Beschwerdeführerin schon deshalb keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf, weil nach der oben angeführten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entscheidend ist, dass der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren (vgl. dazu auch das hg. Erkenntnis vom 31. Oktober 2000, 95/15/0114, mwN). Auf den Wissensstand der für die Bemessung der Grunderwerbsteuer zuständigen Abgabenbehörde kam es demnach nicht an. Dass in der Einkommensteuererklärung des Streitjahres bzw. den angeschlossenen Beilagen ein Hinweis auf den gleichzeitigen Verkauf der angrenzenden Privatliegenschaft gegeben worden wäre, behauptet die Beschwerdeführerin nicht. Solcherart kann aber keine Rede davon sein, dass der abgabenfestsetzenden Stelle alle jene Tatsachen bekannt gewesen seien, welche die gemeinsame Beurteilung der beiden Liegenschaftsverkäufe im Sinne eines einheitlichen Vorganges erlaubt hätten.

Ob die der abgabenfestsetzenden Stelle übermittelten Durchschriften der Grunderwerbsteuererklärungen Anlass zur

Überprüfung gegeben hätten, kann dahin gestellt bleiben, da es auf das behördliche Verschulden am Unterbleiben gebotener Ermittlungen nicht ankommt (vgl. die bei Ritz, Bundesabgabenordnung2, Tz. 16 zu § 303, angeführte hg. Rechtsprechung).

2. Einheitliche Betrachtung des Verkaufs der Hotelliegenschaft und der Privatliegenschaft:

Getrennt abgeschlossene Verträge sind dann als Einheit aufzufassen, wenn die Beteiligten trotz mehrerer getrennter Verträge eine einheitliche Regelung beabsichtigten und wenn zwischen den mehreren Verträgen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht (vgl. das hg. Erkenntnis vom 9. Oktober 1991, 89/13/0098).

Die Beschwerdeführerin räumt ausdrücklich ein, dass die Käuferin beide Liegenschaften habe erwerben wollen und der gleichzeitige Verkauf der Privatliegenschaft Voraussetzung für den Erwerb der Betriebsliegenschaft gewesen sei. Damit stelle der Erwerb der Liegenschaften zwar für die F-GmbH, nicht jedoch für die Beschwerdeführerin einen einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang dar.

Dieses Vorbringen geht an dem Umstand vorbei, dass bei der Auslegung von Verträgen nur auf den durch die Willensübereinkunft beider vertragsschließenden Parteien letztlich zustande gekommenen Vertragsinhalt abgestellt werden kann. Es mag durchaus zutreffen, dass der Beschwerdeführerin zunächst nur an der Veräußerung der Betriebsliegenschaft gelegen war und erst die Erwerberin den Verkauf beider Liegenschaften zur Bedingung des Kaufabschlusses gemacht hat. Durch ihre Einwilligung in die von der Kaufinteressentin aufgestellte Bedingung für den Kaufabschluss, den gemeinsamen Verkauf beider Grundstücke, wurde die von der Erwerberin angestrebte Verknüpfung zur gemeinsamen Geschäftsgrundlage.

Der Beurteilung der beiden getrennten Kaufverträge als vertragliche Einheit stand auch nicht der Umstand entgegen, dass die Beschwerdeführerin als "§ 4 Abs. 1 - Ermittlerin" kein gewillkürtes Betriebsvermögen haben konnte. Geht es bei der gemeinsamen Betrachtung der beiden Veräußerungsgeschäfte doch nicht darum, die Privatliegenschaft als Betriebsvermögen zu behandeln, sondern darum, den auf den Verkauf der Betriebsliegenschaft entfallenden Kaufpreisanteil als Veräußerungserlös zu erfassen.

Die Beschwerdeführerin bringt weiters vor, der zufällige Umstand, dass sie zugleich Eigentümerin des angrenzenden Privatgrundstückes gewesen sei, könne nicht dazu führen, einen von ihr erzielten Privatgewinn "in den betrieblichen Bereich überzuführen". Dieser Einwand übersieht, dass die von der Beschwerdeführerin angeführte Zufälligkeit des Besitzes beider Liegenschaften offenbar die Erzielung eines insgesamt höheren Kaufpreises ermöglicht hat als dies der Fall gewesen wäre, wenn die Beschwerdeführerin jeweils nur eine der beiden Liegenschaften besessen hätte.

3. Aufteilung des Veräußerungserlöses auf Grund und Boden sowie Gebäude:

Der von der belangten Behörde vorgenommenen Aufteilung des Kaufpreises nach dem Sachwertverhältnis liegt die Auffassung zu Grunde, dass der Ertrag durch das bebaute Grundstück insgesamt erwirtschaftet wird und der Ertragswert daher wiederum nach dem Sachwertverhältnis den Boden einerseits und dem Gebäude andererseits zuzuweisen ist.

Die Beschwerdeführerin wendet gegen diese auch vom Verwaltungsgerichtshof wiederholt als unbedenklich beurteilte Ansicht (vgl. mit weiteren Nachweisen das hg. Erkenntnis vom 31. Mai 1994, 91/14/0098) ein, dass nach dem mit 1. Juni 1992 in Kraft getretenen Bundesgesetz über die gerichtliche Bewertung von Liegenschaften (Liegenschaftsbewertungsgesetz - LBG, BGBl. Nr. 150/1992) "in erster Linie und grundsätzlich der Verkehrswert maßgeblich" sei. Dabei übersieht die Beschwerdeführerin, dass für die im Beschwerdefall vorzunehmende Bewertung ausschließlich abgabenrechtliche Bestimmungen und nicht das LBG (vgl. dessen § 1) anzuwenden sind (vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 8. Juni 1994, 92/13/0154).

Im Beschwerdefall hat die belangte Behörde die von ihr vorgenommene Aufteilung des Gesamtkaufpreises auf Grund und Boden einerseits und auf Gebäude andererseits ausführlich begründet. Eine ihr in der Sachgrundlagenermittlung unterlaufene Unschlüssigkeit vermag die Beschwerdeführerin nicht aufzuzeigen:

Die Beschwerdeführerin wirft der belangten Behörde vor, sie habe sich zu Unrecht auf "deutsche Literatur" zur Liegenschaftsbewertung, insbesondere auf das Werk von Ross/Brachmann/Holzner, Ermittlung des Bauwertes von Gebäuden und des Verkehrswertes von Grundstücken27, gestützt, weil der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 31. Mai 1994, 91/14/0098, ausgeführt habe, dass das Abstellen auf deutsche Verhältnisse unzulässig sei. Dieses Vorbringen verkennt die vom Verwaltungsgerichtshof im angeführten Erkenntnis getroffene Aussage. Im damaligen

Beschwerdefall hatte die belangte Behörde bei ihrer Schätzung des Neubauwertes die auf Erhebungen in Deutschland beruhenden im oben genannten Werk angeführten Werte übernommen. Dies hat der Verwaltungsgerichtshof unter Hinweis auf unterschiedliche Preisverhältnisse in Deutschland abgelehnt. Eine darüber hinausgehende Aussage, etwa dergestalt, dass die von der Bewertungswissenschaft in Deutschland entwickelten Grundsätze und Wertermittlungsmethoden von den Abgabenbehörden nicht in ihre Überlegungen miteinbezogen werden dürften, kann dem Erkenntnis keinesfalls entnommen werden.

Die in der Beschwerde angestellten Überlegungen, wonach ein Käufer seine Kapitalanlageentscheidung nach den zur erwartenden Zukunftserfolgen ausrichte und deshalb dem Ertragwert bei der Wertermittlung große Bedeutung beizumessen sei, lässt außer Acht, dass im Beschwerdefall nicht der von einem fiktiven Käufer zu erwartende Preis zu ermitteln, sondern der vereinbarte Kaufpreis sachgerecht auf die einzelnen erworbenen Komponenten aufzuteilen war. Welche Zukunftsaussichten potentielle Erwerber mit dem Hotelbetrieb verbunden haben mögen, tragen aber zur Lösung dieser Frage ebenso wenig bei wie die konkreten Ertragserwartungen der F-GmbH.

Die Einwendungen der Beschwerdeführerin gegen die im angefochtenen Bescheid (alternativ) vorgenommene Ermittlung des Ertragswertes können daher auf sich beruhen.

Die Beschwerde wendet sich auch gegen die Ermittlung des Sachwertes. Sie rügt zunächst, die belangte Behörde habe ihr im Vorhalt vom 7. August 1995 nicht bekannt gegeben, "wer bei der Gemeinde" und ob in schriftlicher oder fernmündlicher Form Auskunft über die dort bekannten Liegenschaftsverkäufe erteilt habe, weshalb diese Auskunft als solche einer Privatperson zu werten sei und nicht "dem Sachverständigengutachten vorgezogen werden dürfe". Abgesehen davon, dass die Beschwerdeführerin nicht behauptet, eine solche Auskunft im Verwaltungsverfahren verlangt zu haben, ist nicht zu erkennen, inwiefern die Beschwerdeführerin durch die von ihr vermissten Angaben in der Rechtsverfolgung gehindert gewesen sein sollte. Wesentlich ist, dass sich das vorgelegte Sachverständigengutachten auf einen Kaufvorgang gestützt hat, der von der Gemeinde nicht bestätigt werden konnte und dieser Umstand der Beschwerdeführerin unstrittig vorgehalten wurde. Solcherart stand es der Beschwerdeführerin frei, den von ihr beauftragten Sachverständigen zur Offenlegung des seinem Gutachten zu Grunde gelegten (von der Abgabenbehörde trotz Auskunftsersuchens an die Gemeinde nicht feststellbaren) Veräußerungsvorganges aufzufordern.

Wie im Verwaltungsverfahren spricht die Beschwerdeführerin der amtlichen Kaufpreissammlung die Eignung zur Findung von Vergleichswerten mit der Begründung ab, dass darin nicht sämtliche Liegenschaftsverkäufe Eingang gefunden hätten. Auf die Vollständigkeit der amtlichen Kaufpeissammlung kommt es indes nicht an. Entscheidend ist vielmehr, dass daraus ein (repräsentativer) Querschnitt der im fraglichen Gebiet getätigten Verkäufe hervorgeht. Anhaltspunkte dafür, dass dies im Beschwerdefall nicht zugetroffen haben könnte, ergaben sich gegenständlich nicht.

Die fehlende Vergleichbarkeit der von der belangten Behörde herangezogenen Verkäufe vermag die Beschwerde nicht mit Erfolg aufzuzeigen. Es trifft nämlich nicht zu, dass die belangte Behörde undifferenziert nach Qualität, Widmung, konkreter Lage der Grundstücke oder Bebaubarkeit vorgegangen sei. Vielmehr hat sie in nicht zu beanstandender Weise die herangezogenen Vergleichsgrundstücke auf diese von der Beschwerdeführerin zu Recht aufgezeigten Kriterien untersucht. Dass die den Grunderwerbsteuererklärungen betreffend die Vergleichsgrundstücke entnommenen Kaufpreisansätze nicht "den tatsächlichen Gegebenheiten" entsprochen hätten, zeigt die Beschwerde nicht auf. Auf bloßer Behauptungsebene bleibt auch das Vorbringen, der vom Sachverständen Ing. G.H. in seinen Gutachten vom 31. Jänner 1994 angenommene Quadratmeterpreis von S 1.500,-- entspreche "durchaus den erzielbaren Preisen für ein vergleichbares Grundstück".

Eine schwierigere Bebaubarkeit des Grundstückes 375/2 hat die belangte Behörde u.a. gestützt auf die Auskunft des Bauamtes nicht festgestellt. Der Beschwerdevorwurf, das Bauamt könne nicht beurteilen, ob ein Erwerber für das genannte Grundstück denselben Preis zahlen würde wie für die streitgegenständlichen Liegenschaften, greift schon deshalb nicht, weil diese Beurteilung nicht vom Bauamt, sondern von der dazu berufenen Abgabenbehörde vorgenommen wurde. Dabei konnte sie die die Bebaubarkeit der streitverfangenen Liegenschaften gleichfalls erschwerenden (im Übrigen unstrittigen) Bodenverhältnisse berücksichtigen und zur Feststellung gelangen, dass die benachbarten Grundstücke auch hinsichtlich ihrer Bebaubarkeit gleichwertig seien.

Die belangte Behörde hat den Umstand, dass es sich beim Kauf der Gp. 445 um den Erwerb einer Arrondierungsfläche gehandelt hat, in ihre Erwägungen miteinbezogen; dass die dazu angestellten eingehenden - insbesondere das

besondere Kaufinteresse der F-GmbH berücksichtigenden - Überlegungen unschlüssig waren, zeigt die Beschwerde nicht auf.

Zum Vorbringen, aus eigener Kauferfahrung wisse die Beschwerdeführerin von einer beträchtlichen Kaufpreissteigerung in den Jahren 1971 bis 1979, kann auf die zutreffenden Ausführungen der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid verwiesen werden. Den drei Jahre nach dem gegenständlichen Bewertungsstichtag stattgefundenen Verkauf einer Liegenschaft musste die belangte Behörde schon auf Grund des erheblichen zeitlichen Abstandes nicht als Vergleichsmaßstab heranziehen.

Hinsichtlich des festgestellten Gebäudewertes wendet die Beschwerdeführerin ein, die belangte Behörde habe nicht begründet, weshalb sie dem vom Sachverständigen Ing. G.H. angesetzten Richtwert pro Kubikmeter umbauten Raumes von S 2.800,-- nicht gefolgt sei. Auch dieser Vorwurf ist unberechtigt. Die Abgabenbehörde ist gehalten, auch Sachverständigengutachten wie jedes andere Beweismittel nach den Vorschriften der §§ 166ff BAO auf ihre Beweiskraft hin zu untersuchen. Im Beschwerdefall konnte der Sachverständige auf ausdrücklichen Vorhalt nicht darlegen, wie er zu dem Ansatz eines Kubikmeterpreises von S 2.800,-- gelangt ist. Mit dem bloßen Hinweis auf nicht konkretisierte Erfahrungswerte erwies sich das Gutachten in diesem Punkt als nicht beweiskräftig.

Die belangte Behörde hat aber auch dem Einwand, das gegenständliche Hotelgebäude sei in relativ einfacher Bauweise errichtet worden, dadurch Rechnung getragen, dass sie den vom Statistischen Zentralamt ermittelten Durchschnittswert anhand der seinerzeit tatsächlich angefallenen Herstellungskosten überprüft hat. Die Beschwerdeführerin bringt dagegen zwar vor, auch die Entwicklung des Baukostenindex würde nicht die spezifisch für Hotels stattgefundene Preisentwicklung widerspiegeln, behauptet aber selbst nicht, dass sich die Errichtungskosten für Hotels von der allgemeinen Preisentwicklung am Bau abgekoppelt hätten.

Unter dem Gesichtspunkt der Verletzung von Verfahrensvorschriften rügt die Beschwerdeführerin das Unterbleiben eines Lokalaugenscheins. Dabei hätte sich die belangte Behörde davon überzeugen können, dass das von ihr zum Vergleich herangezogene Nachbargrundstück eine größere Hanglage aufweist als die streitgegenständlichen Grundstücke. Mit diesem Vorbringen wird eine Relevanz des gerügten Verfahrensmangels schon deshalb nicht aufgezeigt, weil im angefochtenen Bescheid die Hanglage des Vergleichsgrundstückes gar nicht in Abrede gestellt wurde. Auf die Ansicht der Verkäufer der von der belangten Behörde herangezogenen Vergleichsgrundstücke zur Vergleichbarkeit der Liegenschaften kam es im gegebenen Zusammenhang nicht an, weshalb das Unterbleiben ihrer Vernehmung als Zeugen keinen wesentlichen Verfahrensmangel zu begründen vermag. Die Relevanz der gerügten Verletzung des Parteiengehörs im Zusammenhang mit den Auskünften der Gemeinde und des Bauamtes zeigt die Beschwerde nicht auf.

Eine Verletzung der amtswegigen Ermittlungspflicht wirft die Beschwerdeführerin der belangten Behörde angesichts des außerordentlich aufwändig geführten Verwaltungsverfahrens zu Unrecht vor. Feststellungen zur Frage, ob im fraglichen Zeitraum und Gebiet auch andere Hotelliegenschaften verkauft wurden, bedurfte es nicht, weil die Verkaufspreise bebauter Liegenschaften über die im Beschwerdefall zu lösende Frage, welcher Teil des Kaufpreises auf Grund und Boden und welcher auf das Gebäude entfällt, keinen Aufschluss geben.

Da die Beschwerde somit insgesamt eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht aufzuzeigen vermochte, war sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. Von der beantragten Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG abgesehen werden.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 501/2001.

Wien, am 19. März 2002

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2002:1997140034.X00

Im RIS seit

17.07.2002

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

© 2025 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at