jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2000/12/20 98/13/0236

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 20.12.2000

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §114;
BAO §115 Abs1;
BAO §147;
BAO §200 Abs1;
BAO §243;
B-VG Art18 Abs1;
EStG 1972 §23 Z1;
EStG 1988 §23 Z1;
VwRallg;

Beachte

Serie (erledigt im gleichen Sinn):98/13/0237 E 20. Dezember 2000

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner, Mag. Heinzl und Dr. Fuchs als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Schärf, über die Beschwerde der G E in W, vertreten durch Dr. Heinz Meller und Dr. Andreas Öhler, Rechtsanwälte in Wien VII, Neubaugasse 66, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat V) vom 28. Oktober 1998, Zl GA 16-95/3116/08, betreffend Einkommen-, Gewerbesteuer 1987 bis 1991, Einheitswert zum 1. Jänner 1987, 1. Jänner 1988, 1. Jänner 1989 und 1. Jänner 1992, Vermögensteuer zum 1. Jänner 1988, 1. Jänner 1989 und 1. Jänner 1993, sowie Einkommensteuervorauszahlungen 1994, zu Recht erkannt:

Spruch

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

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 15.000,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Im Bericht über das Ergebnis einer bei der Beschwerdeführerin, einer konzessionierten Gebäudeverwalterin, vorgenommenen abgabenbehördlichen Prüfung wurde neben einem Hinweis, dass der berichtsgegenständliche Prüfungsfall im Zusammenhang mit einer Reihe von verbundenen Prüfungsfällen, insbesondere betreffend den Ehemann der Beschwerdeführerin R E und die drei Kinder des R E und der Beschwerdeführerin, stehe, folgender Sachverhalt dargestellt:

Die Beschwerdeführerin habe den von R E in der ersten Hälfte der 60er-Jahre gegründeten Handel mit Altbauten ab ca Mitte der 70er-Jahre gemeinsam mit ihren Kindern, und zwar für diese treuhändig als deren elterlicher Vormund, zu erweitern begonnen und dabei Zug um Zug die Verwaltungsagenden für das gesamte familiäre Grundvermögen übernommen, bis sie schließlich auch nach erlangter Volljährigkeit ihrer Kinder (in der ersten Hälfte der 80er-Jahre) als Treuhänderin sämtlicher Familienmitglieder in Grundstücksangelegenheiten fast ausnahmslos alleinige, nach außen hin auftretende Person der Familie E wurde. R E habe in der ersten Hälfte der 80er-Jahre seinen ständigen Wohnsitz nach Spanien verlegt und die Verwaltung seines gesamten Inlandvermögens seiner Ehefrau übertragen. Die Kinder, die nach eigener Aussage der Beschwerdeführerin mit der gesamten - Vermietungen und Veräußerungen umfassenden - Verwaltung ihres Grundbesitzes nichts zu tun hätten, beschränkten "bis heute" ihre Mitwirkung an den ihren Grundbesitz betreffenden Geschäften, sofern überhaupt erforderlich, auf die Unterfertigung von durch ihre Mutter vorgefertigten Verträgen. Da die Beschwerdeführerin als faktisch alleinige Geschäftsführerin für den gesamten Grundbesitz der Familie E auch einzige Entscheidungsträgerin für die Verwendung des familiären Grundbesitzes sei, messe der Prüfer der Art, wie sie ihren Grundvermögensanteil bewirtschafte, sehr große Bedeutung zu, da diese in logischer Konsequenz dazu auch als zutreffend auf die Grundvermögensanteile der anderen Familienmitglieder erachtet werden müssten. Insbesondere müsse die hinkünftig noch zu erwartende weitere Verkaufstätigkeit der "Kinder" am Beispiel der allein geschäftsführenden Mutter abgeschätzt werden. Das gesamte von der Beschwerdeführerin verwaltete Grundvermögen der Familie E habe in den 80er-Jahren sein maximales Ausmaß in anteiligem und alleinigem Eigentum an 40 Häusern erreicht. Daher sei in weiterer Folge ein Teil des Verwaltungsbereiches der Firma H-GmbH, welche aus der auf den Namen der Beschwerdeführerin lautenden Gebäudeverwaltung hervorgegangen war, übertragen worden. Mit dieser H-GmbH habe die Beschwerdeführerin auch fortan die Geschäftsadresse geteilt und seien auch ansonsten dichte geschäftliche Beziehungen und Verflechtungen entstanden. Die sich laut Gesellschaftsvertrag mit dem gewerblichen Immobilienhandel befassende H-GmbH trete zB als Inserent bei Grundbesitzverkäufen der Familie E auf. Einige Grundbesitzanteile hätten die Eigentümer der H-GmbH, Erika und Helmut H, selbst von Familienmitgliedern der Familie E erworben. Wie einigen Kaufverträgen habe entnommen werden können, würden Verkäufe durch die Familie E oftmals nur unter der Bedingung abgeschlossen, dass sich die Erwerber verpflichteten, einen gewissen Zeitraum nur der H-GmbH und niemand anderem die Verwaltungsbefugnis einzuräumen. Die Beschwerdeführerin sei als Gebäudeverwalterin schon relativ häufig in Rechtsstreitigkeiten mit Käufern von Grundbesitzanteilen der Familie E verwickelt gewesen, u.a. deswegen, weil diese auf Grund von Unregelmäßigkeiten bei den Abrechnungen die Vertretung durch eine andere Verwaltungskanzlei begehrt hätten. Die Beschwerdeführerin, die dabei ein auffälliges Interesse an der Beibehaltung ihrer Verwaltungsagenden gezeigt habe, habe dies oftmals durch zurückbehaltene Anteilsmehrheiten verhindern können. Möglicherweise werde über die vorerwähnte Vertragsbedingung ein gleiches oder ähnliches Interesse bei drohendem Minderheitseigentum über die - übrigens die elektronische Datenverarbeitung für die auf den Namen der Beschwerdeführerin lautenden Gebäudeverwaltung besorgende - H-GmbH zu schützen versucht, nämlich dass über die H-GmbH, die der Abgabepflichtigen nahe stehe, die Verwaltung der Häuser auch bei Minderheitseigentum im Einflussbereich der Familie E bleibe. Die im Prüfungsbericht bezüglich der Grundstücksgeschäfte des R E angesprochenen Merkmale, wie das auseinanderklaffende Verhältnis von Ein- und Verkaufspreisen, die manchmal sehr langen Zeitspannen zwischen Erwerben und Veräußerungen, die hohe finanzielle Lukrativität der Liegenschaftsverkäufe gegenüber der verhältnismäßig bescheidenen Rentabilität der Vermietungen sowie die konsequente Unterlassung von Investitionen in die Objekte zeigten sich bei jenen der Beschwerdeführerin teilweise noch deutlicher: Der durchschnittliche Einkaufspreis aller von der Beschwerdeführerin veräußerten Objekte betrage nach Berechnungen des Prüfers 8,73 % des durchschnittlichen Erlöses. Im Durchschnitt aller verkauften Liegenschaftsanteile habe die Beschwerdeführerin diese vor jeweiligem Verkauf 10,68 Jahre zur Vermietung genutzt, aber auch Veräußerungen von 20 Jahren und mehr nach jeweiligem Erwerb, in einem Fall sogar 28 Jahre nach Erwerb, seien aktenkundig. Die Gewinne aus Verkäufen seien im langfristigen Beobachtungszeitraum (1983 bis 1991) mit mehr als 90 %, jene aus Vermietungen mit weniger als 10 % des Gewinnes aus Grundbesitz errechnet worden. Bei einer

Besprechung habe die Beschwerdeführerin ausgesagt, in ein verkauftes Objekt nie auch nur einen einzigen Schilling investiert zu haben. Diese Aussage finde sich auch in einer Vorhaltsbeantwortung des steuerlichen Vertreters. Nach Ansicht des Prüfers dürfte das jedoch - zumindest in älteren Zeiträumen - nicht auf sämtliche Grundstücke der Familie E zutreffen, da im Zuge der bei R E über die Jahre 1986/1987 abgehaltenen abgabenbehördlichen Prüfung sechs seiner Liegenschaften u.a. auch gerade deswegen als gewerblicher Grundstückshandel qualifiziert worden sei, weil Investitionsaufwendungen getätigt worden seien. Seinem Zweifel zufolge habe der Prüfer versucht, durchschnittliche Investitionskosten für die verkauften Liegenschaftsanteile zu errechnen, wobei allerdings keine zuverlässige Methode habe entwickelt werden können, Bezüge zwischen den geleisteten Erhaltungsaufwendungen und den verkauften Objekten herzustellen. In grober Schätzung sei der Prüfer jedoch zu der Ansicht gelangt, dass gemessen am gesamten Grundbesitz der Familie E der durchschnittliche Erhaltungsaufwand pro Mietobjekt (inklusive der veräußerten Anteile) kaum S 5.000,-- pro Jahr überstiegen haben dürfte. Da bei dieser Berechnung Aufwendungen für längerfristig vermietete Gebäudeteile sowie für die allgemeinen Gebäudeerhaltungen nicht herausgeschält werden könnten, sehe der Prüfer die Aussage der Beschwerdeführerin zu diesem Punkt bestätigt. Befragt über die Umstände, welche die Notwendigkeit der häufigen Veräußerungsvorgänge bewirkt hätten, habe die Beschwerdeführerin angegeben, dass es immer dann zu Verkäufen gekommen sei, wenn Investitionen in einem Ausmaß erforderlich gewesen wären, dass eine weitere Vermietung nicht mehr rentabel erschienen sei.

Die Grundstücksgeschäfte der Beschwerdeführerin und damit der gesamten Familie E seien nach folgendem Modell abgelaufen: Die Vermögenslage der Familie E habe es ihr gestattet, Grundstücke bzw Grundstücksanteile anzukaufen, ohne dabei Fremdkapital aufnehmen zu müssen. Auf Grund dieser Vermögenslage sehe sich die Familie E auch nicht gezwungen, baldige oder gar sofortige Verkaufsmaßnahmen zu ergreifen, was ihr folgende wirtschaftliche und (vermeintliche) abgabenrechtliche Vorteile gebracht habe (bzw habe bringen sollen). Die seit Jahrzehnten rapide zunehmende Knappheit an Immobilien habe bereits zu Beginn des einschlägigen Tätigwerdens des R E die spätere "Lukration" damaliger Aufwendungen für den Erwerb von Grundstücken erkennen lassen. Mit steigender Knappheit seien bis zum gegenwärtigen Zeitpunkt die Grundpreise noch steiler in die Höhe geschnellt, sodass ein einmal erworbener Grundbesitz umso rentabler habe verkauft werden können, je länger mit einem Verkaufsvorgang zugewartet worden sei. Solange die Grundstücke auch nur derartig ertragreich vermietet werden hätten können, dass die laufenden Gewinne daraus höher gewesen seien als die allgemeine Grundpreissteigerung, sei man gut beraten, wenn die betreffenden Mietobjekte zurückbehalten würden. Verfalle ein Mietobjekt jedoch durch die langfristige Vermietung und mangelnde Investitionsbereitschaft des Eigentümers in einen Zustand, in dem Aufwendungen erforderlich wären, deren Höhe die laufende Grundpreissteigerung überschritten, empfehle es sich, das betreffende Objekt entweder abzustoßen oder seriös zu modernisieren, dass wenigstens nach einem absehbaren Zeitraum mit einer mindestens mit der laufenden Grundpreissteigerung schritthaltenden Rentabilität der Vermietung gerechnet werden könne. Diese zweitgenannte Variante der Gewinnerzielung durch Vermietung sei aber nicht die auf die Geschäftsusancen der Beschwerdeführerin und damit der Familie E zutreffende. Hingegen deckten sich die Aussagen der Beschwerdeführerin über die Notwendigkeit von Verkäufen und die Nichtvornahme von Investitionen aber prägnant mit der erstgenannten Variante der Gewinnrealisierung in Altbauten. Neben dem dargestellten wirtschaftlichen Vorteil des langfristigen Zuwartens vor jeweiligem Verkauf hätten die langen Zeitspannen zwischen jeweiligem Liegenschaftserwerb und dessen teilweise, gänzliche oder sukzessive Veräußerung gewaltige (vermeintliche) abgabenrechtlichen Vorteile: Erstens würde der einkommensteuerrechtliche Spekulationstatbestand nicht verwirklicht. Zweitens sei die - nunmehr vom Prüfer sichtbar gemachte - Kontinuität von Erwerben und Veräußerungen sowohl innerhalb einzelner Objekte als auch innerhalb des gesamten Grundvermögens der Familie und damit der Typus des gewerblichen Grundstückshandels gut verborgen geblieben. Allein schon wegen des späten Einsetzens der Verkaufsphase des R E habe nämlich die Abgabenbehörde auf Grund ihrer mangelhaften Archivierungsmöglichkeiten nicht erkennen können, dass nicht aus einem "immer" schon vorhandenen Grundvermögensstamm Verkäufe getätigt worden seien, welche dazu noch bei kurzfristiger Betrachtung zur Relation des gesamten familiären Grundbesitzes vorerst gar nicht so umfangreich gewirkt haben mochten, sondern aus einem quasi "aus dem Nichts" geschaffenen. Bei den daraufhin einsetzenden Verkäufen der anderen Familienmitglieder - vor allem bei solchen aus unentgeltlich erworbenem Grundbesitz - sei der tatsächlich zu Grunde liegende Sachverhalt noch besser verborgen geblieben. Nicht nur die langen Zeitspannen zwischen Erwerben und Veräußerungen hätten in früheren Zeiträumen die - nunmehr deutlich erkennbare - Kontinuität von Erwerbs- und Veräußerungsvorgängen verdeckt, sondern zusätzlich noch die familieninternen Grundbesitzverlagerungen von einem Familienmitglied auf das

andere und von einer Generation auf die nächste. Durch all diese Umstände sei der Finanzverwaltung der (nunmehr offenkundige) gewerbliche Charakter der von der Familie E betriebenen Grundstücksverkäufe nicht deutlich genug ersichtlich geworden. Letztlich liege erst anlässlich der gegenständlichen abgabenbehördlichen Prüfung ein genügend langer Beobachtungszeitraum vor, dass die überwiegende gewerbliche Nutzung durch Veräußerungen mit ausreichender Sicherheit erwiesen werden könne.

In der Folge unterteilte der Prüfer die Entwicklung des Grundstückshandels in Erwerbsphase und Verkaufsphase. R E habe in der ersten Hälfte der 60er-Jahre mit dem Erwerb von Altbauten bis zu einem Ausmaß, das nach heutigen Rekonstruktionsmöglichkeiten das Alleineigentum an 15 und das Mehrheitseigentum an 3 Grundstücken umfasst habe, begonnen. Zwei der genannten Erwerbe seien im Jahr 1967 auf unentgeltlichem Weg erfolgt und hätten damit einen zu diesem Zeitpunkt bereits aus drei Alleineigentümern und einem Mehrheitseigentum bestehenden Grundvermögensstamm aufgestockt. R E habe sein bislang letztes Grundstück im Jahr 1976 erworben. Ab diesem Zeitpunkt habe seine Ehefrau, die Beschwerdeführerin, sowie die gemeinsamen Kinder, diese aber hauptsächlich unter elterlicher Vormundschaft, mit umfangreichen Erwerben begonnen. Die Beschwerdeführerin habe im Zeitraum von 1976 bis 1983 das Alleineigentum an einer, Mehrheitseigentum an acht, Hälfteeigentum an einer und weitere Anteile an sechs wirtschaftlichen Einheiten erworben. Weit vor dem Höhepunkt ihrer Erwerbsphase liege ein bereits 1963 getätigter Kauf einer Liegenschaft vor, welche die Beschwerdeführerin im Jahr 1989 in die in diesem Jahr neu gegründete, auf ihren Namen lautende GmbH eingebracht habe. Danach finde sich ein im Jahr 1991 getätigter Anteilserwerb an einem bereits mehrheitlich im Eigentum von R E stehenden Grundstück. Im Jahr 1977 habe die Beschwerdeführerin vom Ehegatten eine seiner Liegenschaften im Schenkungsweg erhalten, womit ihr erwerbsmäßig genutzter Grundbesitz 18 Adressen umfasst habe. Die gemeinsamen Kinder von R E und der Beschwerdeführerin hätten im Zeitraum von 1977 bis 1987 folgende Erwerbe getätigt:

1977 und 1979 habe R E je ein Alleineigentum aus seinem Grundbesitz geschenkt, 1981 sei die Schenkung eines Mehrheitseigentums durch ihre Großmutter erfolgt, 1982 hätten sie von der Beschwerdeführerin das Mehrheitseigentum an einer Liegenschaft bekommen. 1987 habe R E unter Bezugnahme auf § 1231 ABGB seine Anteile an jenen sechs Grundstücken, hinsichtlich derer während einer abgabenbehördlichen Prüfung über die Jahre 1986 und 1987 das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels festgestellt worden sei, seinen Kindern zugewendet, welche vier davon 1989 an die auf den Namen der Beschwerdeführerin lautende GmbH verkauft hätten. Auf entgeltlichem Wege hätten die Kinder der Familie E 1978 und 1979 je ein Alleineigentum, 1981 das Mehrheitseigentum an einer nächsten und 1984 zwei weitere Mehrheitsanteile an je einer Liegenschaft erworben. Gemeinsam mit ihrer Mutter hätten sie 1979 und 1981 das Alleineigentum an zwei Zinshäusern und 1983 das fast alleinige Eigentum an einem Zinshaus erworben. Im Jahr 1986 sei ihr bislang letzter entgeltlicher Erwerb mit einem geringfügigen Anteil an einem bereits zu 42 % im Eigentum der Mutter stehenden Gebäude erfolgt. Insgesamt hätten die Kinder der Familie E das Alleineigentum bzw Anteile an 19 Grundstücken erworben. Das durch ständige Zu- und Verkäufe sich in seiner Zusammensetzung ändernde Grundvermögen finde sein maximales Ausmaß in den 80er-Jahren in sowohl anteilsmäßigem als auch alleinigem Eigentum an 40 wirtschaftlichen Einheiten, die sämtlich zur nachhaltigen Erwerbstätigkeit durch Vermietung und in einem noch zu zeigenden Ausmaß durch Veräußerung genutzt worden seien. Die Anzahl der im gesamten durch die Familie E erworbenen Grundbesitz enthaltenen Mieteinheiten betrage - soweit rekonstruierbar - 777 und bestehe zu einem Großteil aus Wohnzwecken dienenden und zu einem geringen Teil aus gewerblichen Zwecken dienenden Gebäudeteilen. Zur Verkaufsphase führte der Prüfer aus, die Verkaufstätigkeit der Beschwerdeführerin habe bei ihren entgeltlich erworbenen Grundstücken sowie bei ihrem Ehemann nie früher als mit Ablauf von fünf Jahren nach jeweiligem Erwerb begonnen. Anders bei einem im Schenkungsweg von R E erhaltenen Grundstück. Hier hätten bereits innerhalb eines Jahres nach erhaltener Zuwendung Verkaufsfolgen eingesetzt, die innerhalb von fünf Jahren Erlöse von rd S 2,5 Mio eingebracht hätten. Wie bereits erwähnt, betrage die durchschnittliche Zeitspanne zwischen Erwerb und Veräußerung bei allen bekannten, von der Beschwerdeführerin getätigten Verkäufen 10,68 Jahre, die längste 28 Jahre, etliche Verkäufe wurden in einem Zeitraum um 20 Jahre und mehr nach Erwerb durchgeführt. Es bestehe auf Grund dieser zahlreichen, sehr langen Zeitspannen zwischen Erwerben und Veräußerungen Grund zur Annahme, dass bei keinem der Grundstücke der Beschwerdeführerin, bei denen es bislang noch nicht zu Veräußerungsvorgängen gekommen sei, ein künftiger Verkauf von vornherein auszuschließen wäre. Wie R E verkaufe auch die Beschwerdeführerin in weitaus überwiegendem Ausmaß unparifizierte Grundstücksanteile, mit denen aber - wie ebenfalls bei R E - zumeist das Nutzungsrecht an bestimmten Gebäudeteilen verbunden sei.

Die Verkaufstätigkeit der Beschwerdeführerin habe, soweit dies im Bereich der Erhebungsmöglichkeiten in Erfahrung gebracht habe werden können, im Jahr 1976 begonnen und ihr bis dato eine Erlössumme von rd S 50 Mio gebracht, womit sie zu der von der gesamten Familie seit damals erzielten Erlössumme von mindestens S 171 Mio bedeutend beigetragen habe. Lasse man die Verkäufe der "Kinder" und der Beschwerdeführerin an die auf ihren Namen lautende GmbH im Jahr 1989 unberücksichtigt, betrage die erzielte Erlössumme der Familie E mindestens S 154 Mio, jene der Kinder rd S 16 Mio. Es trete deutlich die Tatsache zu Tage, dass durch die Verkaufstätigkeit der jeweiligen Familienmitglieder nicht ein von jeher vorhandener, angestammter Grundbesitz in seiner Zusammensetzung geändert worden sei, sondern dass aus einem von R E geschaffenen und den anderen Familienmitgliedern erweiterten Grundbesitz sukzessive Veräußerungen vorgenommen würden, wobei bis zu einem gewissen Grad danach getrachtet werde, die durch die Verkäufe entstandenen Substanzschmälerungen durch Zukäufe auszugleichen.

In der Folge gelangte der Prüfer zur Ansicht, dass in den angeführten Grundstücksgeschäften der Familie bzw der Beschwerdeführerin auch unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die Gewinne aus der Vermögensverwertung durch Vermögensveräußerung jene aus der Fruchtziehung durch Vermietung bei weitem überträfen, als gewerblicher Grundstückshandel zu beurteilen sei. Da der von R E gegründete und gegenwärtig von seiner Ehefrau geführte Grundstückshandel zwar im Zusammenwirken aller Familienmitglieder betrieben werde, die Familie E als solche aber nicht als Verkäuferin am Immobilienmarkt auftrete, sondern jeweils die einzelnen Mitglieder der Familie im Namen der jeweiligen Eigentümer, habe sich der Prüfer nicht veranlasst gesehen, die gewerblichen Einkünfte der gesamten Familie gemäß § 188 einheitlich und gesondert festzustellen, sondern die gewerblichen Einkünfte des R E und der Beschwerdeführerin getrennt zu erfassen, die Einkünfte der "Kinder", welche sehr wohl gemeinsam als Verkäufer auftreten und auch im gemeinsamen Eigentum stehende Anteilsveräußerungen durchgeführt hätten, im Rahmen einer einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte durchzuführen. Eine einheitliche und gesonderte Feststellung sei weiters hinsichtlich der gewerblichen Einkünfte aus jenen Objekten erfolgt, aus denen die Beschwerdeführerin gemeinsam mit den "Kindern" sowie hinsichtlich jenes Objektes, aus dem die Beschwerdeführerin gemeinsam mit dem Ehemann Gewinne erziele. Die getrennte Erfassung des R E und der Beschwerdeführerin sowie der "Kinder" ändere aber nicht die Tatsache, dass bei Qualifikation der Grundstücksgeschäfte der einzelnen Familienmitglieder der Familie E das gezielte, familiäre Zusammenwirken bei den Grundstücksveräußerungen die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels untermauere.

Das Finanzamt folgte der Ansicht des Prüfers und erließ u. a. gegenüber der Beschwerdeführerin entsprechende Bescheide. Dagegen erhob die Beschwerdeführerin Berufung, in welcher sie sich gegen die Beurteilung der Tätigkeit hinsichtlich der Liegenschaften als gewerblicher Grundstückshandel wandte.

Anlässlich der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat überreichte der steuerliche Vertreter einen Schriftsatz, wonach zusammenfassend bzw ergänzend zu sämtlichen Schriftstücken und Vorbringen nochmals auf Folgendes aufmerksam gemacht wurde: Die Betriebsprüfung habe es unterlassen, die für die Beurteilung der Beschwerdeführerin wesentlichen persönlichen Verhältnisse festzustellen, was einen schweren Verfahrensmangel darstelle. Die Beschwerdeführerin sei 63 Jahre alt und beziehe seit 1995 eine Alterspension von monatlich rd S 9.000,--. Ihr Gesundheitszustand sei durch eine Arthrose schwer beeinträchtigt. Dies bewirke, dass sie gehbehindert sei. Das Alter und der Gesundheitszustand nötigten sie, ihre Verwaltungstätigkeit nach Möglichkeit so zu organisieren, dass sie den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg (Mieteinnahmen) mit dem geringsten physischen Einsatz erziele. In diesem Bestreben habe die Beschwerdeführerin in den letzten 10 Jahren folgende wirtschaftliche Maßnahmen ergriffen: Sie habe die Hausverwaltung von einigen namentlich angeführten Häusern einer anderen Hausverwaltung überlassen. Sie habe alle "schwierigen" und arbeitsaufwändigen Objekte nach Möglichkeit abgestoßen. Unter "schwierigen" Objekten seien solche zu verstehen, die zB laufend Prozesse gegen Miteigentümer oder Mieter wegen Nichtzahlung der Instandhaltungskosten erforderlich gemacht hätten. Ein außergewöhnlich schwieriges Objekt sei die Mariahilferstraße gewesen, wo die Beschwerdeführerin jahrelang Streitigkeiten mit den Miteigentümern wegen Nichtvermietung leer stehender Wohnungen habe führen müssen. Im Interesse der Arbeitserleichterung habe die Beschwerdeführerin verbesserungsunwürdige Objekte abverkauft, insbesondere Restanteile an solchen Objekten. Die Betriebsprüfung wolle aus der Person der Beschwerdeführerin eine Supermanagerin machen, wenn sie behaupte, dass sie den von R E in den 60er-Jahren gegründeten "Handel mit Altbauten" ab Mitte der 70er-Jahren erweitert und fortgeführt hätte. Alle diese Behauptungen seien falsch und aktenwidrig. Es stehe auf Grund der vielfachen Betriebsprüfungen seit den 60er-Jahren fest, dass R E weder in den 60er-Jahren noch später einen Grundstückshandel betrieben habe. Weiters, dass die

in den Jahren 1963, 1964 und 1965 geborenen Kinder damals 10, 11 und 12 Jahre alt gewesen seien, sodass es rechtlich und faktisch unmöglich gewesen sei, mit Minderjährigen einen Grundstückshandel zu beginnen, zu erweitern oder fortzuführen. Die Beschwerdeführerin sei weder Vormund ihrer Kinder, noch Treuhänderin irgendeines ihrer Familienangehörigen, noch Immobilienmaklerin gewesen. Sie habe nicht den Verkauf einer einzigen Wohnung vermittelt. Sie habe kein einziges Kauf- oder Verkaufsinserat aufgegeben. Mitte der 70er-Jahre sei sie nicht einmal Hausverwalterin gewesen. Die Beschwerdeführerin habe damals mit ihren Kindern in Eisenstadt gelebt, wo die Kinder die Mittelschule besucht hätten und sei schlicht und einfach Hausfrau gewesen sei , die sich um die Erziehung ihrer drei Kinder gekümmert habe. Die Beschwerdeführerin sei nie "Geschäftsführerin für den gesamten Grundbesitz", was dieser verschwommene Begriff auch immer heißen möge, gewesen. Sie sei niemals "Entscheidungsträgerin" für die Verwendung des "Familien-Grundvermögens" gewesen. Nach ihrer Eheschließung im Jahr 1962 und der Geburt ihrer Kinder sei sie in den Jahren 1962 bis 1982 nur mit dem Haushalt und der Kindererziehung befasst gewesen. In den 70er-Jahren habe sie vorsorglich - für den Fall, dass ihr Mann nicht in der Lage sein sollte, das Vermögen zu verwalten - die Konzessionsprüfung für Hausverwalter gemacht. Die Gewerbeberechtigung habe die Beschwerdeführerin nie ausgeübt, sie habe bis 1983 geruht, bis zur Erkrankung und Pensionierung ihres Mannes. Bis dahin habe R E sämtliche Liegenschaften der Familienmitglieder verwaltet. Ab 1983 sei die Beschwerdeführerin nur schlichte Hausverwalterin der ihrem Mann und den Kindern gehörenden Liegenschaftsanteile gewesen. Alle dem Eigentümer zukommenden Entscheidungen, wie zB welche Anteile hätten verkauft werden sollen, die Unterfertigung der diesbezüglichen Kaufverträge als Zeichen ihres Willens, oder welche Instandsetzungen hätten durchgeführt werden sollen, hätten die einzelnen Eigentümer selbstständig und unabhängig von der Beschwerdeführerin getroffen. Die Kinder seien zu diesem Zeitpunkt bereits 18, 19 und 20 Jahre alt gewesen und hätten sich gegebenenfalls mit ihrem Vater beraten. Im Prüfungszeitraum seien die Kinder bereits volljährig gewesen, sodass sie selbstständig und selbstverantwortlich in ihren Angelegenheiten, auch in ihren Vermögensangelegenheiten, hätten entscheiden können und auch entschieden hätten. Die H-GmbH sei ein selbstständiges Unternehmen, an dem kein Mitglied der Familie E jemals beteiligt gewesen sei. Es sei absolut falsch zu behaupten, dass die H-GmbH aus der auf den Namen der Beschwerdeführerin lautenden Hausverwaltung hervorgegangen sei. Entsprechend den rechtlichen Dispositionsmöglichkeiten habe die Beschwerdeführerin in einigen Häusern Wohnungseigentum begründet, soweit sie hiefür die erforderliche Zustimmung der übrigen Miteigentümer habe erlangen können, weil Eigentumswohnungen besser, nämlich auch auf Zeit und zu einem angemessenen Mietzins, hätten vermietet werden können. Viele Wohnungen wären zeitgemäß adaptiert und modernisiert worden (Badezimmer, Zentralheizung, neue Gas-, Wasser- und Elektroleitungen, neuer Anstrich, neue Fenster, neue Türen etc) mit einem Wort, es wären Wohnungen der Kategorie A geschaffen worden. Die diesbezüglichen Adaptierungskosten hätten in der Zeit zwischen 1991 und 1997 rd S 7 Mio betragen. Die Verkaufserlöse in den Jahren 1988 bis 1992 hätten rd S 4,9 Mio betragen, wobei im Jahr 1988 rd S 2,9 Mio, im Jahr 1991 rd S 1,6 Mio und im Jahr 1992 rd S 0,4 Mio erlöst worden seien. In Prozentzahlen, gemessen am Einheitswert, habe die Beschwerdeführerin im Jahr 1988 3,6 % und im Jahr 1991 3,11 % von ihrem Vermögen verkauft, somit insgesamt 6,17 %, was einem durchschnittlichen Jahresverkauf für die Zeit von 1988 bis inklusive 1991 von 1,54 % jährlich entspreche. Die Verkaufserlöse in den Jahren 1988 bis 1992 seien zur Gänze zur Verbesserung der Vermietungssubstanz verwendet worden, sodass die durch die geringfügigen Abverkäufe eingetretene Substanzschmälerung des Vermögens wert- und ertragsmäßig mehr als wettgemacht worden sei. Betrachte man die Zeiträume zwischen Anschaffung und Veräußerung, so könne daraus unschwer ersehen werden, dass es sich beim Vermögen der Beschwerdeführerin um ein langfristiges Anlagevermögen handle, weiters, dass nur einzelne geringfügige Objekte aus zwingenden wirtschaftlichen Gründen oder persönlichen Verhältnissen gelegentlich und mehr oder weniger zufällig abverkauft worden seien, sodass der weit überwiegende Teil des Vermögens - im Durchschnitt der Jahre mehr als 96 % - der Fruchtziehung durch Vermietung gewidmet gewesen sei. Schon aus der anlässlich der abgabenbehördlichen Prüfung errechneten durchschnittlichen Behaltedauer von 10,68 Jahren könne geschlossen werden, dass schon beim Erwerb der langfristige Fruchtziehungsgedanke im Vordergrund gestanden sei und nicht die alsbaldige Veräußerungsabsicht. Die im Prüfungszeitraum verkauften Grundstücksanteile (an fünf Adressen) hätten eine Behaltefrist zwischen 11 und 25 Jahren gehabt. Bei richtiger Betrachtung der wirtschaftlichen Tätigkeit der Beschwerdeführerin der letzten 30 Jahre zeige sich, dass sie als private Vermögensverwalterin gut gewirtschaftet habe. Sie habe ihre Vermietungssubstanz erhalten und verbessert, sie habe damit das Ziel ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit erreicht, nämlich die Sicherung ihrer wirtschaftlichen Existenz und ihres Unterhaltes. Vom Standpunkt eines Grundstückhändlers betrachtet habe die Beschwerdeführerin äußerst schlecht gewirtschaftet, indem

sie zB nur 2 % ihres jeweiligen Vermögens verkauft habe. Das Finanzamt habe die wesentliche Feststellung unterlassen, dass die Beschwerdeführerin bei den Zukäufen niemals Fremdgelder in Anspruch genommen habe. Dies spreche gegen den Grundstückshandel und für private Vermögensverwaltung. Auf der einen Seite betreibe die Betriebsprüfung geradezu historische Forschung, indem es die wirtschaftlichen Vorgänge bis in die 60er-Jahre untersuche, ungeachtet dessen, dass alle diese Vorgänge von den Vorprüfungen überprüft und nicht als Grundstückshandel gewertet worden seien. Auf der anderen Seite mache sie prophetische Vorhersagen, indem sie Grundstücke, an denen seit mehr als 10 Jahren keinerlei Anteile verkauft worden seien, als Betriebsvermögen des Grundstückshandels mit folgender Begründung einbeziehe: Da in der Summe insgesamt erworbener Mietobjekte aber auch solche enthalten seien, die erst in relativ jungen Zeiträumen erworben worden seien und bei denen unter Berücksichtigung der bei den Grundstücksgeschäften der Familie E üblichen langen Zeitspannen zwischen Ein- und Verkäufen erst in Zukunft mit Veräußerungen zu rechnen sei, ergebe sich bei Beibehaltung der bisherigen Umschlagshäufigkeit eine noch wesentlich höhere Veräußerungsquote.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab. Begründend geht die belangte Behörde nach Wiedergabe der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung und des Inhaltes des in der Berufungsverhandlung vorgelegten Schriftsatzes davon aus, dass die angeführten persönlichen Verhältnisse der Beschwerdeführerin sowie das Vorbringen, die Beschwerdeführerin habe den "Betrieb" niemals erweitert und fortgeführt, nicht geeignet seien, beim Berufungssenat Zweifel an dem durch die abgabenbehördliche Prüfung festgestellten Sachverhalt zu wecken. Ebenso verhalte es sich mit dem Vorbringen bezüglich der "Kinder". Dass die "Kinder" alle Entscheidungen "selbstständig" und "unabhängig" getroffen hätten, widerspreche diametral dem bisherigen Vorbringen. In einem Schreiben vom 23. September 1993 sei ausgeführt worden, dass sich auf Grund der dargestellten beruflichen Laufbahnen der "Kinder" klar ergebe, dass diese keinen beruflichen Kontakt zur Grundstücksverwaltung bzw zum Grundstückshandel hätten. Zur Verwaltung der gegenständlichen Liegenschaften hätten sich alle drei genannten Personen gewerblicher Verwalter bedient und seien daher nicht einmal nebenberuflich mit der Verwaltung ihrer Liegenschaftsanteile befasst gewesen, noch viel weniger mit dem Grundstückshandel. Die belangte Behörde verwies auf ein Verfahren vor dem Landesgericht für Zivilrechtssachen Wien, in welchem die Beschwerdeführerin angegeben habe, dass sie das Vermögen der Kinder verwalte und dazu unbeschränkte Vollmacht von ihren Kindern habe. Eine Tochter der Beschwerdeführerin habe in diesem Verfahren zur Vermögensaufteilung innerhalb der Familie E angegeben, monatlich bekämen sie (die "Kinder") keine konkreten Beträge, sondern bleibe alles in einem Topf und werde aus diesem Topf nur dann Geld entnommen und zur Auszahlung gebracht, wenn die "Kinder" solches brauchten. Weiters habe die Tochter der Beschwerdeführerin zum Ausdruck gebracht, dass alle Angelegenheiten betreffend das Haus von ihrer Mutter erledigt worden seien. In einem anderen Verfahren vor dem Landesgericht für Zivilrechtssachen habe R E als Zeuge angegeben, dass seine Ehefrau von ihm Generalvollmacht erhalten habe, als er sich ab dem Jahr 1982 zum größten Teil im Ausland aufgehalten habe. Das nunmehrige Vorbringen bezüglich der "Kinder" widerspreche daher dem bisherigen Vorbringen und den Ermittlungsergebnissen und vermöge daher die Entscheidung des Senates nicht zu beeinflussen. Im Übrigen sei anzumerken, dass die Frage, in welchem Umfang die Beschwerdeführerin als Treuhänderin (auch und vor allem im Innenverhältnis) bezüglich der "Kinder" aufgetreten sei, im vorliegenden Verfahren nicht entscheidungswesentlich sei, da auch bei isolierter Betrachtungsweise bei der Beschwerdeführerin ein Gewerbebetrieb vorliege. Art und Umfang der Bewirtschaftung der Liegenschaften bzw Liegenschaftsanteile gingen weit über das Ausmaß einer bloßen Vermögensverwaltung hinaus. Dass die Beschwerdeführerin "schwierige" Objekte abgestoßen habe, spreche noch nicht gegen das Vorliegen eines Gewerbebetriebes. Dass sie nur "verbesserungsunwürdige" Objekte verkauft habe, widerspreche den umfangreichen Ermittlungen des Finanzamtes und könne der Berufungsentscheidung nicht zu Grunde gelegt werden.

In der Folge gab die belangte Behörde die Rechtslage wieder, zitierte Judikatur und Lehre zur Frage der Abgrenzung zwischen Vermögensverwaltung und gewerblichem Grundstückshandel und gelangte schließlich zur Ansicht, dass die Beschwerdeführerin zweifellos einen gewerblichen Grundstückshandel betreibe. Als Begründung wird angeführt, Art und Umfang der Tätigkeit seien geplant und konsequent auf den An- und Verkauf von Grundstücken angelegt. Die Einkünfte aus Vermietung fielen nebenbei an und seien durch die lange Behaltedauer, die für gewerblichen Grundstückshandel typisch sei, fast zwangsläufig. Im Vordergrund stehe jedoch der Gewinn durch den An- und Verkauf der Grundstücke. Vom Umfang her - die Beschwerdeführerin habe im Zeitraum 1976 bis 1983 das Alleineigentum an einer, Mehrheitseigentum an acht, Hälfteeigentum an einer und weitere Anteile an sechs wirtschaftlichen Einheiten erworben, schon 1963 habe sie einen Liegenschaftskauf getätigt, 1991 habe sie Anteile an

einem bereits mehrheitlich im Eigentum von R E stehenden Grundstück erworben und 1977 habe sie vom Ehemann eine seiner Liegenschaften im Schenkungsweg erhalten, womit ihr erwerbsmäßig genutzter Grundbesitz 18 Adressen umfasst habe - bestehe kein Zweifel, dass gewerblicher Grundstückshandel vorliege. Dass einer der Erwerbe unentgeltlich erfolgt sei, tue nichts zur Sache. Auch dieses unentgeltlich erworbene Objekt sei in den Gewerbebetrieb des Grundstückshandels eingebracht worden. Die von der Beschwerdeführerin behauptete mangelnde "Disponierbarkeit" liege nicht vor. Es sei zwar richtig, dass die Beschwerdeführerin bis 1983 Alleineigentum an nur einer Liegenschaft erworben habe. Sie übersehe jedoch bei ihrem Vorbringen, dass sie das Mehrheitseigentum an acht weiteren wirtschaftlichen Einheiten erworben habe. Da der Mehrheitseigentümer die Verwaltung besorgen könne und die Beschwerdeführerin diese auch besorgt habe bzw durch die ihr nahe stehende Firma H-GmbH habe besorgen lassen und Angelegenheiten der ordentlichen Verwaltung nach Anteilsmehrheit entschieden würden, könne bei diesen Objekten von mangelnder Disponierbarkeit nicht gesprochen werden. Grundsätzlich entscheide auch bei Maßnahmen, die nicht unter die ordentliche Verwaltung fielen, die Anteilsmehrheit. Aber auch Minderheitseigentum bedeute keineswegs mangelnde Disponierbarkeit. Durch geschicktes Vorgehen sei es durchaus möglich, auf die Verwaltung trotzdem Einfluss zu nehmen. Entscheidend sei aber, dass im Gegensatz zu ihrem Vorbringen die Beschwerdeführerin über ihre Anteile sehr wohl allein habe verfügen können. Auch bei Miteigentum nach ideellen Anteilen könne jeder Miteigentümer über den ihm zustehenden Teil allein verfügen. Er sei Eigentümer und könne seinen Anteil veräußern, verpfänden etc. Daher sei bei der Anschaffung das erforderliche Veräußerungsobjekt gegeben. Die Anteile seien unzweifelhaft in den Betrieb des Grundstückshandels einzubeziehen, da die Veräußerung der Anteile ohne Zustimmung der Miteigentümer jederzeit und damit zum günstigsten Zeitpunkt erfolgen könne. Im Übrigen könne es auch gelingen, an einem Objekt im Laufe der Zeit die Anteilsmehrheit zu bekommen. Sollte dies nicht möglich sein, bleibe jedenfalls die Verkaufsmöglichkeit. Das von der Beschwerdeführerin als Beispiel angeführte Objekt Mariahilferstraße sei ebenfalls in den Grundstückshandel einzubeziehen. Dessen Verkauf brachte immerhin einen Gewinn im Jahr 1991 von S 15,7 Mio ein. Dies als "Notverkauf" zu bezeichnen, scheine nicht angemessen zu sein. Es stehe schließlich jedem Mieteigentümer grundsätzlich frei, die Teilungsklage einzubringen und könne dies auch eine Möglichkeit sein, als Grundstückshändler Gewinne zu erzielen. Jedenfalls sei es der Beschwerdeführerin gelungen, den Hausanteil zu verkaufen und damit einen beträchtlichen Gewinn zu erzielen, was die behauptete "mangelnde Verkaufsfähigkeit von bloßen Grundstücksanteilen" widerlege. Um eine Verkaufsabsicht festzustellen, bedürfe es keiner prophetischen Fähigkeiten. Vielmehr sei es geboten, aus dem in der Vergangenheit liegenden Sachverhalt auf den in der Zukunft liegenden zu schließen. Danach habe die Beschwerdeführerin Objekte in der Absicht erworben, sie später wieder Gewinn bringend zu veräußern. Der Umfang des Grundstückshandels zeige sich auch darin, dass von den angeführten insgesamt 777 durch die Familie E erworbenen einzelvermietbaren Objekte 220 auf die Beschwerdeführerin entfielen. Von diesen 220 Mietobjekten seien von der Beschwerdeführerin bis dato 122 veräußert worden, was einer Veräußerungsquote von 55,45 % entspreche. Die dabei eingenommene Erlössumme betrage mindestens S 50 Mio. Diese Zahlen zeigten eindeutig, dass nach Art und Umfang gewerblicher Grundstückshandel vorliege, der über bloße Vermögensverwaltung weit hinausgehe. Dass sich noch 48,18 % aller insgesamt von der Beschwerdeführerin erhobenen Mietobjekte, "GmbH-Grundstücke" eingerechnet, im Eigentum der Familie E befänden, tue der Gewerblichkeit bei den Besonderheiten des Grundstückshandels keinen Abbruch. Dass die Zeitspanne der Behaltedauer relativ lange sei - 10,68 Jahre im Durchschnitt und in Einzelfällen 20 Jahre und mehr -, sei bei den Besonderheiten des Grundstückshandels nichts besonderes, wenn man bedenke, dass nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes Grundstücke unter Bedachtnahme auf ihren meist verhältnismäßig hohen Preis nur in beschränktem Maß umsetzbar seien 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 könnten. Daraus folge zugleich die Notwendigkeit einer über den Veranlagungszeitraum hinausgehenden, mehrjährigen Betrachtung. Grundstückshandel könne auch gegeben sein, wenn zwischen Ankauf und Verkauf der Grundstücke ein längerer Zeitraum liege. Entgegen dem Vorbringen der Beschwerdeführerin seien auch nicht nur einzelne geringfügige Objekte aus zwingenden wirtschaftlichen Gründen oder persönlichen Verhältnissen gelegentlich oder mehr oder weniger zufällig abverkauft worden, sondern es sei der überwiegende Teil des Vermögens auf planmäßige Art und Weise, um daraus Einkünfte zu erzielen, verkauft worden, wobei die geringen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als Nebenprodukt angefallen seien.

In der Folge zeigt die belangte Behörde auf, dass die in dem in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Schriftsatz enthaltenen Ziffern nicht aussagekräftig seien, wenn etwa darauf hingewiesen werde, dass von 1972 bis 1997 für

Wohnungsadaptierungen rd S 7 Mio aufgewendet worden seien, dem im nächsten Satz aber gegenübergestellt werde, dass die Verkaufserlöse der Jahre 1988 bis 1992 rd S 4,9 Mio betragen hätten. In diesem Betrag sei überdies ein Verkaufserlös hinsichtlich der Liegenschaft in der Mariahilferstraße nicht enthalten, weil daraus allein im Jahr 1991 ein Erlös von über S 15 Mio habe erzielt werden können. Die diesbezüglichen Daten seien daher nicht geeignet, die schlüssigen und nachvollziehbaren Berechnungen anlässlich der abgabenbehördlichen Prüfung in Zweifel zu ziehen. Dem Vergleich von Mieteinnahmen der Jahre 1987 bis 1991 einerseits und 1992 bis 1997 andererseits sei bei richtiger Umrechnung zu entnehmen, dass die Mieterlöse in den späteren Jahren - entgegen dem Vorbringen der Beschwerdeführerin - gesunken seien. Die von der Beschwerdeführerin vorgenommene Abgrenzung nach dem Einheitswert könne nur zu unrichtigen Ergebnissen führen, da dabei ebenfalls von unrichtigen Veräußerungserlösen ausgegangen worden sei. Dem Prüfer sei auch darin zu folgen, dass man die Beurteilung, ob ein gewerblicher Grundstückshandel gegeben sei oder nicht, nicht eingeschränkt auf die Grundstücksgeschäfte der Beschwerdeführerin vornehmen könne, obwohl für diese schon wegen des Umfanges der Verkäufe und der Art der Ausübung der Tätigkeit allein ein gewerblicher Grundstückshandel anzunehmen sei. Wenn dazu noch der Umstand trete, dass interfamiliäre Grundstückstransaktionen und insbesondere das Auftreten der Beschwerdeführerin als konzessionierte Hausverwalterin und faktische Treuhänderin für Grundstücksveräußerungen der gesamten Familie ein Gesamtbild vermittle, wonach ganz gezielt nicht die Grundstücksnutzung durch Vermietung, sondern durch Verwertung der Substanz im Vordergrund stehe, so könne dies bei Beurteilung eines Mitgliedes der Familie (und gerade der Treuhänderin) nicht unberücksichtigt bleiben und untermauere die Einstufung als gewerblichen Grundstückshandel.

Im Übrigen verwies die belangte Behörde im Zusammenhang mit dem Vorbringen, in früheren Prüfungsverfahren sei die Tätigkeit der Beschwerdeführerin nie als gewerblicher Grundstückshandel beurteilt worden, und einer insofern gerügten Verletzung der Grundsatzes von Treu und Glauben, dass bereits anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung über die Jahre 1978 bis 1982 festgestellt worden wäre, dass die Beschwerdeführerin in den Jahren 1976 bis 1983 14 Miethäuser erworben habe, von denen bislang 9 "in Eigentumswohnungen parifiziert" worden seien. Die "freigewordenen" Wohnungen seien dann - ausgenommen kurzfristig bis zum Verkauf - nicht mehr weiter vermietet worden, sondern (teilweise nach Sanierung) durch Vermittlung eines Immobilienmaklers mit erheblichem Überschuss veräußert worden. Aktenkundig seien im damaligen Prüfungszeitraum 29 Wohnungen veräußert worden. Unter Hinweis auf ein BFH-Urteil sei die Abgabenbehörde damals allerdings davon ausgegangen, dass kein gewerblicher Grundstückshandel vorliege. Dies hindere die Abgabenbehörde jedoch nicht daran, im nunmehrigen Verfahren eine andere, nunmehr als richtig erkannte Beurteilung vorzunehmen, zumal gegenständlich eine Wiederaufnahme der Verfahren nicht erforderlich gewesen sei. Ein endgültiger Bescheid, der nach einem vorläufigen erlassen werde, könne in jeder Hinsicht vom vorläufigen Bescheid abweichen. Das Finanzamt sei daher berechtigt und verpflichtet gewesen, seine nun feststehende Rechtsansicht an die Stelle der früheren (falschen) zu setzen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

Die belangte Behörde beruft sich zur Begründung ihrer Ansicht, dass vor dem Hintergrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung die Tätigkeit der Beschwerdeführerin als gewerblicher Grundstückshandel zu beurteilen sei, im Wesentlichen auf Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes zur in vergleichbaren Fällen anzuwendenden Rechtslage und von diesem beurteilte Einzelfälle. Der belangten Behörde ist diesbezüglich einzuräumen, dass der Verwaltungsgerichtshof zur Abgrenzung der Vermögensverwaltung vom gewerblichen Grundstückshandel u.a. die Aussage getroffen hat, dass Grundstücke bei den bestehenden Verhältnissen auf dem Grundstücksmarkt und unter Bedachtnahme auf ihren meist verhältnismäßig hohen Preis nur im beschränkten Maß umsetzbar sind und daher schon nach der Natur der Sache nicht gleich der üblichen Handelsware laufend, sondern eben nur unregelmäßig und in einer verhältnismäßig nur geringen Zahl von Fällen erworben und abgesetzt werden können. Daraus folgt die Notwendigkeit einer über den Veranlagungszeitraum hinausgehenden, mehrjährigen Betrachtung. Grundstückshandel kann demnach auch gegeben sein, wenn zwischen An- und Verkauf der Grundstücke ein längerer Zeitraum liegt (vgl das hg Erkenntnis vom 31. Mai 1983, 82/14/0188). Dementsprechend ist der Verwaltungsgerichtshof in den im angefochtenen Bescheid zitierten Einzelfällen, aber auch in anderen Fällen zur Ansicht gelangt, dass gewerblicher Grundstückshandel etwa auch in Fällen vorliegen kann, in welchen An- und Verkäufe in einem mehrere Jahre umfassenden Zeitraum erfolgten. In seinem Erkenntnis vom 7. November 1978, 727, 815/76, hat der Verwaltungsgerichtshof etwa in einem Fall, in welchem 37 Grundstücke innerhalb von rd 10 Jahren erworben und die entgeltliche Abgabe von sieben Grundstücken innerhalb von nur etwas mehr als zwei Jahren und

zumindest acht Grundstücken im gesamten Zehnjahres-Abschnitt erfolgte, zum Ausdruck gebracht, dass die Vermögensnutzung in den Hintergrund trete und die bloße Umschichtung von Vermögenswerten und die Verwertung von Vermögenssubstanz entscheidend im Vordergrund stehe, sodass von einer Vermögensverwaltung nicht mehr die Rede sein könne, wenn insbesondere eine mehrfache Umschichtung von Grundstücken innerhalb verhältnismäßig kurzer Zeit erfolge. Auch in seinem Erkenntnis vom 25. März 1999, 94/15/0171, hat der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck gebracht, dass - neben der Anzahl der veräußerten Objekte - auch auf den Zeitraum zwischen Erwerbs- und Veräußerungsvorgängen Bedacht zu nehmen sei, weil der Ankauf von Grundstücken mit der Absicht, diese möglichst kurzfristig nach Erwerb und Fertigstellung von Gebäuden wieder zu veräußern, in Fällen, in denen ein Abgabepflichtiger seine Tätigkeit werbend an die Allgemeinheit richte, für eine gewerbliche Tätigkeit spreche.

Der Beschwerdefall ist insofern anders gelagert, als die Zeitspanne der Behaltedauer der veräußerten Objekte nach dem Inhalt des angefochtenen Bescheides - offenbar bezogen auf den gesamten Zeitraum der entsprechenden Tätigkeit der Beschwerdeführerin - durchschnittlich 10,68 Jahre und in Einzelfällen 20 Jahre und mehr betragen habe. Die belangte Behörde räumt auch ein, dass die Verkaufstätigkeit der Beschwerdeführerin immer erst nach Ablauf der Spekulationsfrist eingesetzt habe. Nach dem unwidersprochen gebliebenen Vorbringen der Beschwerdeführerin in der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat habe die Behaltedauer der im Prüfungszeitraum verkauften Grundstücksteile zwischen 10 und 25 Jahre betragen. Vor dem Hintergrund der - wie oben dargestellt - erforderlichen Bedachtnahme auf den Zeitraum zwischen Erwerb und Veräußerung eines Objektes ist es aber verfehlt, allein unter Hinweis auf die nach der hg Judikatur erforderliche mehrjährige Betrachtung zum Ausdruck zu bringen, dass die im Beschwerdefall gegebene lange Behaltedauer "nichts Besonderes" sei. In diesem Zusammenhang wird auch auf Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Rz 14.2.2, letzter Absatz zu § 23 verwiesen, wonach bei An- und Verkauf von Grundstücken in einem weiten Zusammenhang (mehr als 10 Jahre) zur Annahme von Gewerblichkeit qualifizierte Umstände vorliegen müssen. An der gleichen Stelle wird zum Ausdruck gebracht, dass die Veräußerung von Grundstücken ohne jeglichen Zusammenhang mit ihrer Anschaffung (zB es werden nur ererbte Gundstücke verkauft) ohne weitere Verbesserungsmaßnahmen in Bezug auf die Grundstücke (also ohne Parzellierung uä) nur in besonderen Ausnahmefällen einen gewerblichen Grundstückshandel darstellen können.

Im Hinblick auf die Wesentlichkeit der langen Behaltedauer kann aber auch der Ansicht der belangten Behörde nicht gefolgt werden, dass schon die im angefochtenen Bescheid genannten Zahlen - wonach von den auf die Beschwerdeführerin entfallenden 220 Mietobjekten bis dato 122 veräußert worden seien - eindeutig zeigten, dass nach Art und Umfang gewerblicher Grundstückshandel vorliege, der über bloße Vermögensverwaltung weit hinausgehe. Die belangte Behörde weist im angefochtenen Bescheid u.a. darauf hin, dass der "erwerbsmäßig genutzte" Grundbesitz der Beschwerdeführerin (seit 1976) 18 "Adressen" umfasst habe. Daraus wird deutlich, dass sich die von der belangten Behörde erwähnten 220 der Beschwerdeführerin zuzurechnenden Mietobjekte auf diese 18 Adressen verteilten, somit schon beim Verkauf etwa einer "Adresse" - je nach Größe dieser "Adresse" - eine mehr oder weniger große Anzahl von Mietobjekten veräußert worden sein konnte. Es scheint daher auch möglich, dass die genannten 122 Mietobjekte anlässlich relativ weniger Verkaufsvorgänge veräußert wurden. Eine diesbezüglich nähere Darstellung unter Einschluss von Ausführungen, wie lange die jeweilige Behaltedauer der veräußerten Objekte war und innerhalb welchen Gesamtzeitraumes die 122 Mietobjekte veräußert wurden, woraus allenfalls schlüssige Folgerungen hätten gezogen werden können, ob gegenständlich die Vermögensnutzung oder die Vermögensverwertung im Vordergrund stand, enthält der angefochtene Bescheid ebenso wenig wie eine Auseinandersetzung mit den von der Beschwerdeführerin angeführten Gründen für die Veräußerung der Objekte. Diese Gründe sind jedoch für die Beurteilung der Frage, ob Vermögensnutzung oder Vermögensverwertung im Vordergrund der Tätigkeit der Beschwerdeführerin stand, unter Berücksichtigung der Wesentlichkeit der Behaltedauer von entscheidender Bedeutung. Wird etwa ein Objekt, aus welchem 20 Jahre lang Mieteinkünfte erzielt wurden, verkauft, weil durch eine mangels entsprechender Investitionen eingetretene Substanzverschlechterung keine befriedigenden Mieterträge mehr erzielt werden können, so könnte nicht ohne weiteres davon gesprochen werden, dass diesfalls die Vermögensverwertung im Vordergrund stand. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass Mieteinnahmen im Verhältnis zu Einnahmen aus der Veräußerung des vermieteten Objektes insbesondere in Zeiten steigender Grundstückspreise in aller Regel von untergeordneter Bedeutung sein werden. Zutreffend wird in der Beschwerde diesbezüglich ausgeführt, dass sich insbesondere auf Grund der Mietrechtsgesetzgebung mit der Limitierung der zu erzielenden Mieteinkünfte ergebe, dass sich die Mieteinkünfte im Verhältnis zum eingesetzten Wert einer Immobilie als unverhältnismäßig gering darstellten, oft betrage ein möglicher Mieterlös nur einige wenige Prozente des Verkaufserlöses des Mietobjektes. Stelle sich ein

Objekt überhaupt als praktisch unvermietbar dar, die Beschwerdeführerin verweist diesbezüglich auf unausgebaute Dachboden- oder Kellerflächen sowie große Objekte mit schlechtem Erhaltungszustand, könne ein möglicher Mieterlös im Verhältnis zum Verkaufswert noch geringer sein. Die im angefochtenen Bescheid erfolgte globale Gegenüberstellung von aus der Grundstücksveräußerung erzielten Einnahmen im Ausmaß von rd S 32 Mio für den Zeitraum von 1983 bis 1991 zu Einkünften aus Vermietung, welche im angefochtenen Bescheid mit rd S 2,5 Mio angegeben werden (die Einnahmen aus Vermietung waren um ein Mehrfaches höher), ist nicht geeignet, entscheidend aufzuzeigen, dass die Vermietung nicht im Vordergrund steht.

Der Gerichtshof vermag auch die Ansicht der belangten Behörde, die von der Beschwerdeführerin behauptete mangelnde "Disponierbarkeit" hinsichtlich einzelner Minderheitsliegenschaftsanteile liege nicht vor, nicht zu teilen. Zwar ist richtig, dass auch über derartige Anteile in Zusammenhang mit einer Veräußerung der Eigentümer alleine verfügen (disponieren) kann, allerdings entspricht es der Lebenserfahrung, dass für solche Anteile bei schlichtem Miteigentum kaum ein dem entsprechend anteiligen Vermögenswert entsprechender Preis zu erzielen ist, woraus aber folgt, dass sich solche Objekte - ohne Hinzutreten anderer Umstände, wie etwa gesonderter Nutzungsvereinbarungen, auf welche sich die belangte Behörde aber gegenständlich bei Verneinung der mangelnden "Disponierbarkeit" nicht berufen hat - in erster Linie zur Vermögensnutzung durch Fruchtziehung, aber kaum zur Vermögensverwertung oder Vermögensumschichtung eignen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Frage, ob die Vermögensnutzung oder die Vermögensumschichtung bzw Vermögensverwertung im Vordergrund stehe, eine Sachverhaltsfrage, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu lösen ist (vgl etwa das hg Erkenntnis vom 31. Mai 1983, 82/14/0188). Zu diesem Gesamtbild gehört neben der - wie aufgezeigt - ua wesentlichen Frage der Behaltedauer von Objekten auch der Umstand, dass die Vermögensverhältnisse der Beschwerdeführerin es dieser ermöglichten, die Erwerbsvorgänge mit Eigenkapital zu finanzieren und sich daher auch unter diesem Gesichtspunkt keine Notwendigkeit ergab, die erworbenen Objekte in mehr oder wenigen zeitnahem Zusammenhang zum Erwerbsvorgang wieder zu verkaufen. Die Finanzierung entsprechender Liegenschafts(teil)erwerbe mit Eigenkapital spricht aber dafür, dass gegenständlich tatsächlich die Vermögensnutzung im Vordergrund stand (vgl abermals das oben zitierte Erkenntnis vom 31. Mai 1983, wonach umgekehrt die Fremdfinanzierung ein Indiz für die Beurteilung einer Tätigkeit als gewerblicher Grundstückshandel bildet). In diesem Zusammenhang ist aber darauf hinzuweisen, dass selbst bei gebotener Berücksichtigung des Gesamtbildes dieses nur insoweit relevant ist, als es sich auf den konkreten Abgabepflichtigen bezieht, nicht aber, dass dabei das Handeln von Familienangehörigen - allenfalls durch einen Bevollmächtigten - zu berücksichtigen wäre. Es mag daher zulässig und sogar geboten sein, in bestimmten Fällen den maßgebenden Sachverhalt im Rahmen einer so genannten koordinierten abgabenbehördlichen Prüfung bei verschiedenen Abgabepflichtigen zu erforschen, dennoch ist der so ermittelte Sachverhalt im Abgabenverfahren eines dieser Abgabepflichtigen jeweils nur insoweit zu berücksichtigen, als er sich auf ihn bezieht. Hinweise auf ein "familiäres Zusammenwirken" (wiewohl steuerlich von gemeinschaftlichen Einkünften nicht ausgegangen werden kann) oder auf eine "Gesamtbetrachtung des Familienvermögens" sind daher zur Stützung der Ansicht der belangten Behörde, die Beschwerdeführerin sei planmäßig gewerblich tätig geworden, nicht hinreichend geeignet.

Soweit die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid im Zusammenhang mit der in dem während der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat vorgelegten Schriftsatz behaupteten Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben darauf hinweist, dass bereits anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung der Jahre 1978 bis 1982 festgestellt worden sei, dass von den in den Jahren 1976 bis 1983 erworbenen 14 Miethäusern 9 ("in Eigentumswohnungen") parifiziert worden seien und die entsprechenden Wohnungen in der Folge nicht mehr (oder nur mehr kurzfristig bis zum Verkauf) weiter vermietet worden seien, ist der belangten Behörde zwar im Grunde zuzustimmen, dass eine solche Vorgangsweise für gewerblichen Grundstückshandel spricht (vgl das hg Erkenntnis vom 30. September 1980, 317, 520/80; oder abermals das hg Erkenntnis vom 31. Mai 1983, 82/14/0188). Nach dem Inhalt des angefochtenen Bescheides hat die belangte Behörde aber keinen Anhaltspunkt dafür aufgezeigt, dass auch im Streitzeitraum derartige Eigentumswohnungen - zumal in verhältnismäßig nahem zeitlichen Zusammenhang mit Erwerb und Parifizierung eines Miethauses - verkauft worden wären (die belangte Behörde spricht vielmehr wiederholt von "veräußerten Mietobjekten").

Keine (weitere) Rechtswidrigkeit zeigt die Beschwerdeführerin mit der auch in der Beschwerde erhobenen Rüge einer Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben oder mit Rüge auf, die Behörde hätte keine die vorläufigen

Bescheide abändernden endgültigen Bescheide erlassen dürfen. Dazu ist einerseits darauf hinzuweisen, dass der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer allenfalls auch unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit schützt. Die Behörde ist vielmehr verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen (vgl etwa das hg Erkenntnis vom 18. Dezember 1996, 94/15/0151). Der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, hindert die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (vgl das hg Erkenntnis vom 19. November 1998, 98/15/0150). Andererseits steht der Umstand, dass die Beschwerdeführerin die Erlassung von vorläufigen Bescheiden (mangels gegebener Ungewissheit) für verfehlt hält, der Erlassung von endgültigen Bescheiden nicht entgegen, weil eine allenfalls rechtswidrige Erlassung von vorläufigen Bescheiden in dagegen gerichteten Berufungen, nicht aber nach Erlassung endgültiger Bescheide zu rügen ist.

Insgesamt war daher der angefochtene Bescheid wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben, weil die belangte Behörde die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels unter Hinweis auf die durchschnittliche Behaltedauer der Liegenschaften, ohne auf die auch innerhalb des Gesamtbildes entscheidende individuelle Behaltedauer einzugehen, nicht hinreichend begründet hat. Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs 2 Z 3 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBl Nr 416/1994.

Wien, am 20. Dezember 2000

Schlagworte

Rechtsgrundsätze Treu und Glauben erworbene Rechte VwRallg6/2

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2000:1998130236.X00

Im RIS seit

11.02.2002

Zuletzt aktualisiert am

13.12.2016

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at