jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2000/7/26 95/14/0161

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 26.07.2000

Index

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

Norm

ABGB §936;
BAO §119 Abs1;
EStG 1972 §23 Z1;
EStG 1972 §34;
EStG 1988 §23 Z1;
EStG 1988 §34;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Urtz, über die Beschwerde des J P in I, vertreten durch Dr. Erwin Markl, Rechtsanwalt in 6020 Innsbruck, Schmerlingstraße 2/I, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat II) vom 12. Oktober 1995, Zl. 70.624-7/95, betreffend u.a. Einkommensteuer 1988 bis 1990, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer betreibt ein Transport- und Erdbewegungsunternehmen. Weiters ist er sowohl Gesellschafter als auch Geschäftsführer der Z-GmbH. Er hält 99 % der Anteile am Stammkapital (diese Gesellschaftsrechte wurden am 29. September 1988 erworben), die restlichen 1 % der Anteile hält (ebenfalls seit 29. September 1988) seine Tochter.

Geschäftsgegenstand der Z-GmbH ist die Anschaffung, Errichtung, Mietung, Vermietung und Verwaltung von mobilen und immobilen Sachanlagen, insbesondere Grundstücken, sowie der Abschluss von Leasingverträgen hinsichtlich dieser Sachanlagen.

Anlässlich einer beim Beschwerdeführer vorgenommenen abgabenbehördlichen Prüfung betreffend die Jahre 1988 bis 1990 wurden u.a. folgende Feststellungen getroffen:

Tz. 27 Abtretung von Optionsrechten:

In den Jahren 1988 und 1989 habe der Beschwerdeführer Optionsverträge abgeschlossen. In diesen Verträgen sei dem Beschwerdeführer das Vorkaufsrecht an Grundstücken zu einem bestimmten Preis bis zu einem bestimmten Tag eingeräumt worden. Diese Rechte könnten laut Vertrag auch an andere Personen abgetreten werden. Im Jahre 1989 seien diese unentgeltlich erworbenen Optionsrechte erstmalig veräußert worden. In den darauf folgenden Jahren seien wiederholt Einnahmen (1989: S 4,122.550,-- und 1990: S 800.000,--) aus der Abtretung von Optionsrechten erzielt worden. Die Versteuerung dieser Beträge sei bisher unterblieben, da der Beschwerdeführer die Auffassung vertrete, es handle sich - da ein Optionsrecht ein bewegliches Wirtschaftsgut sei - um steuerfreie "sonstige Einkünfte" im Sinne des § 30 Abs. 1 Z. 1 lit. b EStG. Dieser Rechtsauffassung könne die Betriebsprüfung nicht folgen; vielmehr handle es sich hiebei um Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die Betätigung würde selbständig, nachhaltig (Abtretung von Optionsrechten auch in den Folgejahren) und mit Gewinnabsicht unternommen. Die Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfolge durch die Betriebsprüfung nach den Bestimmungen des § 4 Abs. 1 EStG, da die Buchführungsgrenzen des § 125 BAO überschritten würden. Demnach sei der Beschwerdeführer auch in Zukunft verpflichtet, Bücher und Aufzeichnungen zu führen und den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG zu ermitteln. Die Tätigkeit aus der Abtretung von Optionsrechten stelle ein "sachlich selbständiges" Besteuerungsobjekt im Sinne des Gewerbesteuergesetzes dar. Die Vorschreibung der Gewerbesteuer hätte daher unter einer eigenen Steuernummer zu erfolgen. Aus verwaltungsökonomischen Gründen werde die Gewerbesteuer für den Prüfungszeitraum jedoch unter der bisherigen Steuernummer vorgeschrieben.

Tz. 34 Außergewöhnliche Belastung:

Mit Kassabeleg vom 31. Dezember 1988 sei an die Tochter ein Betrag von S 400.000,-- als Heiratsausstattung zur Auszahlung gebracht worden. Die Verehelichung der Tochter habe im Juli 1989 stattgefunden. Die Verpflichtung zur Entrichtung des Heiratsgutes entstünde grundsätzlich erst im Zeitpunkt der Eheschließung. Eine frühere Hingabe sei nur dann zu berücksichtigen, wenn ein naher zeitlicher Zusammenhang zur Eheschließung bestehe und der Ausstattungszweck die frühere Hingabe des Heiratsgutes rechtfertige. Eine zwingende Notwendigkeit der vorzeitigen Hingabe des Heiratsgutes habe jedoch im Zuge der Betriebsprüfung nicht nachgewiesen werden können, weshalb eine außergewöhnliche Belastung im Jahre 1988 nicht berücksichtigt werden könne.

Gegen die im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1988 bis 1990 sowie Gewerbesteuer für die Jahre 1989 und 1990, in denen das Finanzamt der Auffassung der Betriebsprüferin folgte, erhob der Beschwerdeführer Berufung und führte zu den einzelnen

Berufungspunkten im Wesentlichen aus:

Abtretung von Optionsrechten:

Die Grundstücke seien dem Beschwerdeführer gelegentlich - ohne sein Zutun - zum Kauf angeboten worden, worauf er sich die Option zum Kauf habe einräumen lassen, um innerhalb der Optionsfrist über einen Kauf entscheiden zu können. Nach vielfältigem Abwägen habe er die Optionen nicht selbst ausgeübt, sondern abgetreten. Er habe keine Veränderungen der Grundstücke (weder Parzellierung noch Baureifmachung noch Aufschließung etc.) vorgenommen. In Zusammenhang mit den beiden (im Prüfungszeitraum stattgefundenen) Optionsabtretungen habe der Beschwerdeführer keinerlei werbende oder verwaltende Tätigkeiten ausgeübt. Der Kontakt mit den Erwerbern der Optionen sei nicht planmäßig herbeigeführt worden (keine Anzeigen in Tageszeitungen etc.), sondern habe sich, wie der Kontakt zu den die Optionen einräumenden Personen, zufällig ergeben. Die Art des Tätigwerdens des Beschwerdeführers könne daher nicht als gewerbliche Betätigung beurteilt werden. Insbesondere sei dies auch deshalb nicht zulässig, weil das Merkmal der Nachhaltigkeit fehle. Vielmehr handle es sich "um zufällige Gelegenheiten", deren mehrmalige Wiederholbarkeit unwahrscheinlich sei. Die Art und nicht der Umfang der Betätigung sei entscheidungsrelevant. Das Indiz der Anzahl der abgewickelten Geschäftsfälle allein sei daher unbrauchbar. Der Begriff "nachhaltig" sei nicht gegen "einmalig" abzugrenzen, sondern vielmehr gegen den Begriff "gelegentlich". Gelegentlich ausgeführte Handlungen seien demgemäß der Privatsphäre zuzuordnen; darüber hinausgehende Handlungen hingegen der betrieblichen Ebene. Die Abtretung der Optionsrechte habe sich für den Beschwerdeführer durch zufällige Gelegenheiten ergeben. Die Wahrscheinlichkeit der Wiederholung einer solchen

günstigen Gelegenheit sei als gering einzustufen gewesen, wenngleich die Wiederholung im Prüfungszeitraum einmal erfolgt sei. Es liege auch kein nach außen gerichtetes, erkennbares und planmäßiges Aktivwerden vor. Deshalb fehle den Handlungen des Beschwerdeführers die Nachhaltigkeit. Die Optionsabtretungen seien der Vermögensverwaltung und damit den Spekulationsgeschäften gemäß § 30 zuzuordnen. Da es sich um andere Wirtschaftsgüter im Sinne des § 30 Abs. 1 Z. 1 lit. b EStG gehandelt habe, sei deren Veräußerung nach einem Jahr steuerfrei.

Außergewöhnliche Belastung 1988:

Die Verwendung des Heiratsgutes durch die Tochter sei belegmäßig nachgewiesen und auch von der Betriebsprüfung als ordnungsgemäß anerkannt worden, sodass außer Zweifel stehe, dass die Aufwendungen für die eheliche Wohnung angefallen seien. Die Zeitspanne zwischen Hingabe und Hochzeit habe lediglich sechs Monate betragen und sei daher als üblich und nicht überzogen anzusehen. Er habe es seiner Tochter ermöglichen wollen, die Wohnung bis zur Heirat entsprechend auszustatten. Das Einrichten einer Wohnung müsse überlegt werden (Einigung auf einen bestimmten Stil, Befragung von Spezialisten). Dann erst könne der Auftrag erteilt werden, wobei oft noch erhebliche Wartezeiten hinzunehmen seien. Dem möglichen Einwand, Zahlungen würden üblicherweise erst einige Zeit nach Auftragserteilung erfolgen, sei entgegenzuhalten, dass Handwerker in der Regel Anzahlungen von rund 50% des Auftragsvolumens forderten. Weiters habe seine Tochter bereits vor der Planung der Einrichtung und insbesondere vor Auftragsvergabe wissen müssen, in welcher Größenordnung sie Aufträge vergeben könne, weshalb sie die Höhe des Heiratsgutes habe kennen müssen.

Nach Ergehen einer in beiden Punkten abweisenden Berufungsvorentscheidung beantragte der Beschwerdeführer die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit dem angefochtenen Bescheid entsprach auch die belangte Behörde den beiden Berufungsbegehren nicht und führte zur Begründung im Wesentlichen Folgendes aus:

Abtretung von Optionsrechten:

Der Beschwerdeführer habe in einem Zeitraum von zwei Jahren fünf Optionen zum Kauf von insgesamt acht Grundparzellen mit der Möglichkeit der Abtretung dieser Optionsrechte an Dritte (unentgeltlich) erworben. Diese Optionsrechte habe er in vier Geschäften in einem Zeitraum von knapp zweieinhalb Jahren veräußert.

Der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes könne beim Handel mit Grundstücken keine starre Grenze, bis zu der Vermögensverwaltung vorliege, entnommen werden, wobei jedoch zu bedenken sei, dass Grundstücke bei den bestehenden Verhältnissen auf dem Grundstücksmarkt und unter Bedachtnahme auf ihren meist verhältnismäßig hohen Preis nur im beschränkten Maße umsetzbar seien und daher schon nach der Natur der Sache nicht gleich der üblichen Handelsware laufend, sondern nur unregelmäßig und in einer verhältnismäßig nur geringen Zahl von Fällen erworben und abgesetzt werden könnten. Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers trage es dabei durchaus dem Begriff der Nachhaltigkeit Rechnung, wenn zur Lösung der Frage, ob der Abgabepflichtige mit Grundstücksgeschäften eine nachhaltige Betätigung entfalte, auch die Zeit nach den maßgeblichen Besteuerungsabschnitten herangezogen werde.

Bei der Beurteilung der für die Gewerblichkeit notwendigen Anzahl der Käufe und Verkäufe nehme die österreichische Rechtsprechung bei Personen, die sich in ihrem Beruf mit Grundstücksgeschäften befassen, einen strengen Standpunkt ein. Wenn der Beschwerdeführer auch nicht den Beruf eines Realitätenvermittlers ausübe, könne gleichwohl davon ausgegangen werden, dass er über gewisse Kenntnisse in der Immobilienbranche verfügt habe, sei er doch als Inhaber eines Erdbewegungsunternehmens mit Baufirmen in Kontakt getreten. Weiters habe er als Gesellschafter-Geschäftsführer der (mittlerweile in Liquidation befindlichen) Z-GmbH deren Immobilienbestand verwertet. Dabei könne nicht übersehen werden, dass die ersten beiden Optionsrechte nach der Aktenlage kurz nach dem Zeitpunkt erworben worden seien, nachdem der Beschwerdeführer 99% der Gesellschaftsanteile der Z-GmbH übernommen habe.

Bereits der Umfang der Geschäfte - die erzielten Abtretungspreise würden sich im Gesamtzeitraum auf insgesamt S 13,219.750,-- belaufen - spreche gegen die Annahme bloßer Vermögensverwaltung. Aber nicht nur der Umfang der Geschäfte lasse auf das Vorliegen einer gewerblichen Tätigkeit schließen, sondern auch die Art ihrer Durchführung lasse ein planmäßiges Vorgehen des Beschwerdeführers - und somit Wiederholungsabsicht - erkennen. So könne die belangte Behörde bereits das Zustandekommen des ersten Optionsgeschäftes nicht auf eine "zufällige Gelegenheit"

zurückführen. Von der Z-GmbH seien nämlich (nach Übernahme der Gesellschaftsrechte an dieser Gesellschaft durch den Beschwerdeführer) Grundstücke in Zirl an die H-GmbH veräußert worden. Die streitigen Optionsgrundstücke würden an diese Grundstücke angrenzen. Betrachte man sowohl die Lage als auch die Größe der von der H-GmbH erworbenen Z-Grundstücke und der (in diese eingebetteten) Optionsgrundstücke, so könne unbedenklich angenommen werden, dass die H-GmbH das gesamte Areal habe erwerben wollen bzw. die von der Z-GmbH erworbenen Grundstücke ohne die gleichzeitig erworbenen Optionsgrundstücke für sie uninteressant gewesen wären. Die belangte Behörde sei daher zu der Überzeugung gelangt, dass das Optionsgeschäft des Beschwerdeführers mit der H-GmbH nicht "zufällig", sondern nur im Hinblick auf die (wenig später erfolgte) Veräußerung der umliegenden Grundstücke der Z-GmbH, in deren Namen die Verkaufsverhandlungen (mit der H-GmbH) ebenfalls vom Beschwerdeführer (als GmbH-Geschäftsführer) geführt worden seien, zustande gekommen sei. Zu dieser Überzeugung sei die belangte Behörde auch bei Betrachtung der Preisgestaltung des Grundstücksgeschäftes der Z-GmbH einerseits sowie des in den Optionsvereinbarungen ausgehandelten Kaufpreises für die Optionsgrundstücke und des erzielten Abtretungspreises andererseits gekommen. Wie näher dargestellt, habe die H-GmbH für die Optionsgrundstücke insgesamt (für die Abtretung der Option und das Grundstück) denselben Quadratmeter-Preis aufgewendet, zu dem sie - nahezu zeitgleich - die Grundstücke der Z-GmbH erworben habe. Dass der Beschwerdeführer, wie er behauptet habe, durch die Einräumung der Kaufoption bloß Zeit für eine Kaufentscheidung habe gewinnen wollen, halte die belangte Behörde schon deshalb für unwahrscheinlich, weil er seinen Angaben zufolge gar nicht über die finanziellen Mittel für einen Kauf verfügt habe. Hingegen habe er jedenfalls davon ausgehen können, die Optionsrechte zusammen mit den umliegenden, im Eigentum der Z-GmbH befindlichen Industriegrundstücke verwerten zu können.

Auch die Betrachtung der Optionsgeschäfte runde das Bild eines planmäßigen Vorgehens ab, da sie alle in derselben Art abgewickelt worden seien. Dies lasse sich schon an den jeweils gleichgestalteten Optionsverträgen erkennen, die jeweils das gleiche Schriftbild und einen fast wörtlich identen Inhalt aufweisen würden, wobei vor allem auf die den Beschwerdeführer in allen Fällen eingeräumte Möglichkeit zur Abtretung des Optionsrechtes an Dritte Bedacht zu nehmen sei. Gerade dieser Vertragspunkt lasse die belangte Behörde den Schluss ziehen, dass sämtliche Optionen bereits in Weiterveräußerungsabsicht erworben worden seien, was beim Grundstück KG Hötting besonders auffalle. Dieses Grundstück habe der Beschwerdeführer nach seinen Angaben für seine Tochter erwerben wollen, wegen verschiedener darauf lastender Dienstbarkeiten vom Kauf aber Abstand genommen. Unter Privaten sei es jedoch nicht üblich, dass neben einer Überlegungszeit auch noch die Möglichkeit einer "Veräußerung" des Kaufrechtes eingeräumt werde. Weiters scheine der Bindungszeitraum vom 26. Februar 1989 bis 1. April 1990 ungewöhnlich lang.

Bei den Optionsgeschäften betreffend die Grundstücke KG Pettnau handle es sich - wie bereits beim ersten Geschäft (KG Zirl) - um im Industriegebiet gelegene Grundstücke sehr großen Ausmaßes (10.460 m2 bzw. 5.475 m2). Auch hier würden die Ausführungen des Beschwerdeführers, dass es sich wiederum nur um eine zufällig entstandene "günstige Gelegenheit" gehandelt habe, durch den tatsächlichen Geschehnisablauf widerlegt. T.A., eine der beiden Miteigentümerinnen habe mitgeteilt, dass sie und ihre Tochter die genannten Grundstücke dem Beschwerdeführer zum Verkauf angeboten hätten, nachdem sie gehört hätten, dass er Industriegrund suche. Der Beschwerdeführer habe sich sowohl an diesen Grundstücken als auch an der benachbarten Grundstücksparzelle das Recht zum Kauf bzw. zur Abtretung des Kaufrechtes einräumen lassen, wobei er in weiterer Folge die Optionsrechte wiederum der H-GmbH angeboten habe, die dann die Grundstücke schlussendlich erworben habe. Schon in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes sei es als unwahrscheinlich angesehen worden, dass Erwerberin "in drei Fällen" (Optionsgeschäfte KG Zirl, KG Pettnau) "zufällig" stets dieselbe Gesellschaft gewesen sein solle. Dem habe der Beschwerdeführer nichts Stichhältiges entgegengesetzt.

Aus dem Gesamtbild des oben geschilderten Sachverhaltes sei die belangte Behörde in freier Beweiswürdigung zu der Überzeugung gelangt, dass es sich bei dem Erwerb und dem Verkauf der Optionsrechte nicht um zufällig zustande gekommene Geschäfte, sondern um ein planmäßiges Vorgehen gehandelt habe. Das erste Geschäft erweise sich daher als Beginn einer in der Folge unter Ausnutzung gleichartiger Gelegenheiten planmäßig fortgesetzten Tätigkeit. Diese Folgerung scheine umso unbedenklicher, wenn man sich vor Augen halte, dass auf Seiten der Optionserwerber Firmen gestanden seien, die den gewerbsmäßigen An- bzw. Verkauf von Grundstücken zum Geschäftsgegenstand gehabt hätten, wobei der Tatsache ebenfalls Bedeutung zu schenken sei, dass die Optionen, die große

Industriegrundstücke betreffen würden, der H-GmbH (mit dem Geschäftsgegenstand des Erwerbes und der Bestandnahme von Liegenschaften sowie der Errichtung und Bestandgabe von Gebäuden) und die Option auf das (kleine) Grundstück in Hötting einer Wohnbauerrichtungsgesellschaft angeboten worden sei.

Dass der Beschwerdeführer bei der Veräußerung der Optionsrechte, wie er behaupte, keine werbende Tätigkeit entfaltet habe, sei in Anbetracht der Tatsache, dass er zur Abwicklung seiner Optionsgeschäfte mit verschiedenen Optionsgebern und -erwerbern in Verbindung getreten sei und so deutlich erkennbar am allgemeinen Leistungsaustausch teilgenommen habe, nur von untergeordneter Bedeutung.

Der Optionshandel stelle allerdings ein vom Gewerbebetrieb "Erdbewegungen und Transporte" zu unterscheidendes Gewerbesteuerobjekt dar, weshalb die Bemessungsgrundlagen für die Gewerbesteuer entsprechend zu vermindern und in der Folge eigene Gewerbesteuerbescheide zu erlassen seien.

Außergewöhnliche Belastung:

Strittig sei im gegenständlichen Fall, ob der Beschwerdeführer zwangsläufig bereits im Jahre 1988 die Heiratsausstattung für seine Tochter zu leisten gehabt habe. Im Rahmen des Berufungsverfahrens habe der Beschwerdeführer Rechnungen über Einrichtungsgegenstände (Herd, Armaturen, Sitzgarnitur, Beleuchtung, Sofa und Teppiche) vorgelegt. Diese Rechnungen seien im Zeitraum März bis September 1989 ausgestellt worden. Darüber hinaus seien nach der vom Beschwerdeführer vorgelegten Aufstellung über die Verwendung des Heiratsgutes Aufwendungen für die Anschaffung von Vorhängen, Bettdecken, Wäsche, Geschirr und Federbetten erfolgt, für die keine entsprechenden Rechnungen vorgelegt worden seien. In seiner Berufung habe der Beschwerdeführer ausgeführt, dass für die Inanspruchnahme von Handwerkern schon bei Auftragserteilung eine Anzahlung geleistet werden müsse, sodass eine frühere Hingabe des Heiratsguts eine zwingende Notwendigkeit dargestellt habe. Dem sei jedoch entgegenzuhalten, dass weder Handwerkerrechnungen vorgelegt worden seien, noch dass aus den vorgelegten Rechnungen hervorgehe, dass schon vor Rechnungsausstellung Anzahlungen zu leisten gewesen wären. Um der Tochter eine entsprechende Planung zu ermöglichen, hätte es im Übrigen genügt, ihr die Höhe der in Aussicht genommenen Zuwendung mitzuteilen. Soweit in der Aufstellung über die Verwendung des Heiratsgutes auch Aufwendungen für die im Jahr 1989 stattgefundene Hochzeitsfeier aufschienen, sei zudem darauf hinzuweisen, dass derartige Aufwendungen - wären sie vom Beschwerdeführer im eigenen Namen getätigt worden - schon mangels rechtlicher oder sittlicher Verpflichtung zu ihrer Tragung keine Berücksichtigung finden könnten.

Von der fehlenden Zwangsläufigkeit der vorzeitigen Hingabe des Heiratsgutes abgesehen, bezweifle die belangte Behörde auch, dass das Heiratsgut tatsächlich am 31. Dezember 1988 ausbezahlt worden sei, da die diesbezügliche Eintragung im Kassabuch offensichtlich nachgeschrieben worden sei (die entsprechende Kassabuchseite sei überklebt worden; in der Durchschrift scheine die Eintragung nicht auf).

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof erwogen hat:

1. Abtretung von Optionsrechten als gewerbliche Einkünfte:

Gemäß § 23 Z. 1 EStG sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird und die sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

Nachhaltig ist eine Tätigkeit, wenn mehrere aufeinander folgende gleichartige Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit und derselben dauernden Verhältnisse ausgeführt werden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. Februar 1997, 95/14/0115).

Nachhaltigkeit liegt nicht nur dann vor, wenn die Tätigkeit auch tatsächlich wiederholt (dauernd) ausgeübt wird; auch eine einmalige Tätigkeit ist nachhaltig, wenn sie auf Wiederholung angelegt ist oder wenn aus den Umständen auf die Wiederholung oder Fortsetzung dieser Tätigkeit geschlossen werden kann (vgl. das hg. Erkenntnis vom 10. März 1993, 91/13/0189).

Die Veräußerung von Grundstücken wird dann zum so genannten gewerblichen Grundstückshandel, wenn die Veräußerungen auf planmäßige Art und Weise erfolgen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 7. November 1978, 2085, 2139/78).

Eine umfangreiche Kauf- und Verkaufstätigkeit ist ein Indiz für ein planmäßiges Vorgehen und damit für eine nachhaltige zu gewerblichen Einkünften führende Tätigkeit (vgl. das hg. Erkenntnis vom 31. Mai 1983, 82/14/0188). Entscheidend ist nicht die absolute Zahl an An- bzw. Verkaufsvorgängen, sondern das sich im Einzelfall bietende Gesamtbild der Verhältnisse. So hat der Verwaltungsgerichtshof die Errichtung von sechs Eigenheimen mit nachfolgendem Abverkauf von drei Eigenheimen, welcher binnen drei Jahren erfolgte, als gewerbliche Tätigkeit eingestuft (vgl. das hg. Erkenntnis vom 7. November 1978, 2085, 2139/78). Im Falle einer beruflichen Nahebeziehung (Realitätenvermittler) hat der Gerichtshof bereits zwei Grundstücksverkäufe innerhalb von zwei Jahren als ausreichend für die Gewerblichkeit angesehen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 9. Juli 1965, 28/65).

Neben der Anzahl der veräußerten Objekte ist auch auf den Zeitraum zwischen Erwerbs- und Veräußerungsvorgängen Bedacht zu nehmen; der Ankauf von Grundstücken mit der Absicht, diese möglichst kurzfristig wieder zu veräußern, spricht ebenfalls für eine gewerbliche Tätigkeit (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. März 1999, 94/15/0171). Für die Beurteilung der Kauf- und Verkaufstätigkeit ist es hingegen ohne Belang, ob sie im betreffenden Besteuerungszeitraum bzw. Veranlagungszeitraum stattgefunden hat. Für die Prüfung der Nachhaltigkeit muss nämlich eine über den Veranlagungszeitraum hinausgehende, mehrjährige Betrachtung angestellt werden (vgl. das schon angeführte Erkenntnis vom 31. Mai 1983).

Der vom Gerichtshof für den Handel mit Grundstücken herausgearbeitete Maßstab gilt in vergleichbarer Weise auch für den im Beschwerdefall stattgefundenen Handel mit Optionsrechten auf den Erwerb von Grundstücken.

Die belangte Behörde hat sich im angefochtenen Bescheid ausführlich mit dem Gesamtbild der Verhältnisse unter Berücksichtigung der Einwendungen des Beschwerdeführers auseinander gesetzt und ist sodann zu der steuerrechtlichen Beurteilung gelangt, es liege ein gewerblicher Handel mit Optionsrechten vor. Vor dem Hintergrund der aufgezeigten Rechtslage vermag die Beschwerde, die sich im Wesentlichen auf eine Wiederholung des bereits im Verwaltungsverfahren gemachten Vorbringens beschränkt, eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht aufzuzeigen.

Im gegenständlichen Fall hat sich der Beschwerdeführer im Zeitraum Oktober 1988 bis Oktober 1990 fünf Optionen zum Kauf von Grundstücken einräumen lassen, die er in vier Rechtsgeschäften im Zeitraum Dezember 1989 bis März 1992 veräußerte. Bereits diese umfangreiche Kauf- und vor allem Verkaufstätigkeit innerhalb eines relativ kurzen Zeitraumes spricht für eine gewerbliche Tätigkeit. Auch die Befristung der einzelnen Optionen (einige Monate nach Ablauf der vom Beschwerdeführer mit einem Jahr angenommenen Spekulationsfrist) durfte von der belangten Behörde zu Recht für die Gewerblichkeit ins Treffen geführt werden. Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers ist es für die Beurteilung der Kauf- und Verkaufstätigkeit in den Streitjahren ohne Belang, dass die Optionsgeschäfte über den Prüfungszeitraum (1988 - 1990) hinaus, aber - wie die Beschwerde betont - nur bis zum Jahr 1992 stattgefunden haben (vgl. das schon angeführte hg. Erkenntnis vom 31. Mai 1983).

Der Umstand, dass ein Abgabepflichtiger auch beruflich mit Grundstücksgeschäften befasst ist (Immobilienverwalter oder -makler, Rechtsanwalt, Notar) und ihm daher Fach- und Insiderwissen unterstellt werden muss, ist - wie die belangte Behörde zutreffend festgestellt hat - geeignet, das Bild der Planmäßigkeit des Vorgehens zu verstärken (vgl. abermals das hg. Erkenntnis vom 31. Mai 1983). Der Beschwerdeführer war Mehrheitsgesellschafter und alleiniger Geschäftsführer der Z-GmbH, deren Geschäftsgegenstand in der Anschaffung, Errichtung, Mietung, Vermietung und Verwaltung von mobilen und immobilen Sachanlagen, insbesondere Grundstücken, sowie dem Abschluss von Leasingverträgen hinsichtlich dieser Sachanlagen lag. Der Beschwerdeführer tritt dem von der belangten Behörde daraus gezogenen Schluss, er habe über einen Einblick in die Möglichkeiten günstiger An- und Verkäufe verfügt, nicht entgegen. Dazu kommt, dass die ersten beiden Optionsrechte nach der Aktenlage kurz nach dem Zeitpunkt erworben wurden, nach dem der Beschwerdeführer die Geschäftsanteile und die Geschäftsführung der Z-GmbH übernommen hatte. Diese berufliche Tätigkeit des Beschwerdeführers verstärkt daher das Bild eines gewerblichen Grundstückhandels.

Die belangte Behörde hat dem Beschwerdeführer darüber hinaus auch "gewisse Kenntnisse in der Immobilienbranche" deshalb unterstellt, weil er als Inhaber eines Erdbewegungsunternehmens mit Baufirmen in Kontakt getreten sei. Der Beschwerdeführer rügt in diesem Zusammenhang zu Unrecht, diese Beurteilung stehe in

Widerspruch zur Annahme, es lägen getrennte Gewerbebetriebe vor. Das Vorliegen eines einheitlichen Gewerbebetriebes erfordert nämlich eine gegenseitige Verbundenheit mehrerer Tätigkeiten, welche über das in mehreren Betrieben zugleich verwertbare Wissen bei weitem hinausgeht.

Insgesamt kann es nicht als unschlüssig erkannt werden, wenn die belangte Behörde auf Grund des von ihr - im Wesentlichen unbestritten - festgestellten Sachverhaltes in den einzelnen Optionseinräumungen und Optionsabtretungen ein planmäßiges Vorgehen des Beschwerdeführers, vor allem angesichts der gleich gestalteten Optionsverträge, erblickt hat.

Mit dem Beschwerdeeinwand, dass die Abtretungen der Optionen gleichsam als eine in mehreren Tätigkeiten vorgenommene einheitliche Handlung zu qualifizieren seien - der Beschwerdeführer verweist dabei auf die hg. Erkenntnisse vom 10. März 1993, 91/13/0189 und vom 22. März 1993, 91/13/0190, in denen ein in mehreren Etappen erfolgter Verkauf einer archäologischen Sammlung an ein Museum als nicht nachhaltig beurteilt wurde - vermag der Beschwerdeführer die Annahme einer nachhaltigen Tätigkeit nicht zu entkräften. Anders als in diesen Beschwerdefällen ist im gegenständlichen Fall nämlich nicht ersichtlich, warum der Verkauf mehrerer - in keiner Weise zusammenhängender - Grundstücke einen einheitlichen Vorgang bilden sollte. Die belangte Behörde ist daher zu Recht davon ausgegangen, dass der Beschwerdeführer eine nachhaltige Tätigkeit entfaltet hat.

Neben der Nachhaltigkeit ist auch die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr Tatbestandsvoraussetzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Sinne des § 23 Z. 1 EStG. Mit dem Vorbringen, er sei in der Öffentlichkeit nie werbend aufgetreten, wendet sich der Beschwerdeführer ersichtlich gegen die Annahme, er habe am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilgenommen.

Dass der Beschwerdeführer die Optionen in drei Fällen an die H-GmbH und (lediglich) in einem einzigen Fall an einen anderen Geschäftspartner abgetreten hat, spricht nicht gegen eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, da diese Voraussetzung bereits dann erfüllt ist, wenn die Tätigkeit nur gegenüber einem einzigen Auftraggeber, jedoch längere Zeit hindurch entfaltet wird (vgl. das hg. Erkenntnis vom 14. September 1988, 87/13/0248). Eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr würde lediglich dann nicht vorliegen, wenn die Tätigkeit so beschaffen wäre, dass sie ihrer Art nach Geschäftsbeziehungen nur mit einem einzigen Partner ermöglicht (vgl. das hg. Erkenntnis vom 13. Februar 1991, 90/13/0161). Davon kann aber im vorliegenden Fall nicht die Rede sein. Im Übrigen kommt dem Fehlen einer öffentlichkeitswirksamen Werbung im Beschwerdefall schon deshalb kein entscheidendes Gewicht zu, weil der Beschwerdeführer als Geschäftsführer der Z-GmbH unstreitig über die notwendigen geschäftlichen Kontakte verfügt hat.

2. Abzugsfähigkeit des Heiratsgutes als außergewöhnliche Belastung:

Nach der für das Streitjahr 1988 geltenden Rechtslage war die Leistung eines Heiratsgutes von der Anerkennung als außergewöhnliche Belastung nicht ausgeschlossen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entsteht die Verpflichtung zur Hingabe (Fälligkeit) der Heiratsausstattung jedoch grundsätzlich erst im Zeitpunkt der Eheschließung, somit im Beschwerdefall im Jahr 1989.

Allerdings hat der Verwaltungsgerichtshof die vorzeitige Hingabe einer Heiratsausstattung auch dann bereits als zwangsläufig angesehen, wenn die Notwendigkeit besteht, eine solche Zuwendung schon vor dem Zeitpunkt der Eheschließung zu machen; dies kann beispielsweise bei der Anschaffung der späteren ehelichen Wohnung und nur längerfristig zu beschaffender Einrichtungsgegenstände der Fall sein. Der zeitliche Zusammenhang ist bei der Anschaffung nur längerfristig zu beschaffender Einrichtungsgegenstände mit einem Jahr zu begrenzen (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 12. Juni 1990, 89/14/0120 und vom 21. Oktober 1986, 86/14/0023, 0024). Auch in diesem Fall hat der Abgabepflichtige aber die zwingende Notwendigkeit einer Hingabe des Heiratsgutes vor der Eheschließung konkret aufzuzeigen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 12. Juni 1990, 89/14/0120).

Der Beschwerdeführer tritt den Feststellungen der belangten Behörde, die Notwendigkeit der vorzeitigen Bestellung des Heiratsgutes ergebe sich weder an Hand vorgelegter Handwerkerrechnungen noch aus Belegen über die Leistung von Anzahlungen nicht entgegen. Was aber das Erfordernis einer "zeitgerechten Planung und Bestellung" anlangt, hat die belangte Behörde zutreffend ausgeführt, dass für diesen Zweck auch die Bekanntgabe der Höhe des in Aussicht genommenen Betrages genügt hätte.

Da die belangte Behörde somit zu Recht die Zwangsläufigkeit der Hingabe des Heiratsgutes im Jahr 1988 verneint hat,

erübrigt es sich, unter dem Gesichtspunkt der Verletzung von Verfahrensvorschriften zu prüfen, ob das Vorbringen, den Betrag von S 400.000,-- einen Tag vor Auslaufen der steuerlichen Begünstigung bar ausgezahlt zu haben, ohne Aufnahme zusätzlicher Beweise und Wahrung des Parteiengehörs angezweifelt werden durfte.

Die Beschwerde war daher insgesamt gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 26. Juli 2000

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2000:1995140161.X00

Im RIS seit

11.01.2001

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

© 2024 JUSLINE

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

www.jusline.at