

# TE Vwgh Beschluss 2019/2/27 Ra 2017/15/0015

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 27.02.2019

## Index

10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG)  
10/07 Verwaltungsgerichtshof  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag  
32/08 Sonstiges Steuerrecht  
40/01 Verwaltungsverfahren

## Norm

AVG §52  
BAO §167 Abs2  
BAO §177  
BAO §303 Abs4  
B-VG Art133 Abs4  
EStG 1988 §12  
EStG 1988 §6 Z1  
EStG 1988 §6 Z4  
UmgrStG 1991 §16  
VwGG §25a Abs1

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie den Hofrat Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhardt, über die Revision der L M in W, vertreten durch Dr. Michael Kotschnigg, Steuerberater in 1220 Wien, Stadlauer Straße 39/1/Top 12, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 19. September 2016, Zl. RV/3100322/2010, betreffend u. a. Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2002 und Einkommensteuer 2002, den Beschluss gefasst:

## Spruch

Die Revision wird zurückgewiesen.

Die Revisionswerberin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 553,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

1 Die Revisionswerberin ist Gesamtrechtsnachfolgerin ihres verstorbenen Ehemannes WM, der mit

Einbringungsvertrag vom 29. Oktober 2002 seinen bisher als Einzelunternehmen geführten Hotelbetrieb (§ 5 EStG 1988) zum Stichtag 31. Jänner 2002 unter Zurückbehaltung von Liegenschaften in die neu gegründete M GmbH nach den Bestimmungen des Umgründungssteuergesetzes eingebracht hat. Ein Entnahmegewinn wurde nicht erklärt.

2 Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung wurde festgestellt, dass die Entnahme der Liegenschaften zu Unrecht zu Buchwerten erfolgt sei. Der Wert der entnommenen unbebauten Grundstücke sei aus in den Jahren 2001 und 2002 erzielten Verkaufspreisen von Grundstücken in unmittelbarer Umgebung der revisionsgegenständlichen Liegenschaften abzuleiten. Dem Wert des bebauten Grundstückes lege der Prüfer das Gutachten des Amtssachverständigen zu Grunde.

3 Den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung folgend erließ das Finanzamt nach Wiederaufnahme des Verfahrens einen entsprechend geänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002.

4 In seiner dagegen erhobenen Berufung wandte sich WM gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens im Wesentlichen mit der Begründung, dass die amtswegige Ermittlungspflicht nicht erst im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung zum Tragen komme. Im Einbringungsvertrag seien alle Grundstücke, die in die GmbH übernommen worden seien, detailliert angeführt worden. Es sei nicht Aufgabe des Einbringungsvertrages, nicht eingebrachte Grundstücke anzuführen. Zur Begründung seiner Berufung gegen den Sachbescheid verwies WM auf zwei von ihm beauftragte Sachverständigengutachten, die zu niedrigeren Werten des bebauten Grundstückes gelangt seien. Hinsichtlich der Bewertung der unbebauten Liegenschaften wurde vorgebracht, dass der Prüfer nicht berücksichtigt habe, dass die Liegenschaften zwar zum Entnahmezeitpunkt 31. Jänner 2002 (teilweise) noch als Bauland gewidmet gewesen seien, aber bereits im Gemeinderat vom 6. Februar 2001 beschlossen worden sei, die Grundstücke im neuen Flächenwidmungsplan als Freiland auszuweisen. Der neue Flächenwidmungsplan, gegen den WM keinen Einwand erhoben habe, sei (nach Bewilligung durch das Land) am 17. September 2002 in Kraft getreten. Bei der Bewertung sei daher nicht mehr von der Widmung als Bauland, sondern von der Nutzung als Freiland auszugehen. Die Einkommensteuer 2002 sei demnach erklärungskgemäß - ohne Ansatz eines Entnahmegewinnes - festzusetzen.

5 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die (nunmehr als Beschwerde zu behandelnde) Berufung als unbegründet ab.

6 Die Schlussbilanz des Einzelunternehmens enthalte keinen Hinweis auf erfolgte Entnahmen. Im Einbringungsvertrag sei eine Entnahme von Liegenschaften nicht erwähnt und die Erklärung des Einbringenden enthalten, dass über die in der Einbringungsbilanz ausgewiesenen Entnahmen hinaus keine weiteren Entnahmen getätigt worden seien. Eine Prüfung der Steuererklärung samt Beilagen hätte zusammen mit dieser Erklärung nur zum Ergebnis führen können, dass eine Entnahme gerade nicht erfolgt sei. Es stellten daher sowohl die Entnahme von Grundstücken als auch deren Bewertung zum Buchwert neue Tatsachen iSd § 303 Abs. 4 BAO dar.

7 Bei der bebauten Liegenschaft handle es sich um eine mit einem "Superädifikat belastete Liegenschaft". Dabei sei zunächst die belastete Liegenschaft als lastenfrei und unbebaut zu bewerten und sodann die mit dem "Superädifikat" verbundenen Lasten für den Liegenschaftseigentümer zu ermitteln und vom Wert der fiktiv lastenfreien Liegenschaft abzuziehen. Der Preis von 146 EUR/m<sup>2</sup> für Baugrund sei - wie im angefochtenen Erkenntnis im Einzelnen dargestellt - mehrfach untermauert. Ein Abschlag von 10 % auf die ermittelten Vergleichspreise, wie in dem im Auftrag des WM erstellten Gutachten vorgenommen, sei daher nicht gerechtfertigt. Was die Belastung durch das "Superädifikat" anbelange, würden die Gutachten des Amtssachverständigen und des DI K lediglich insoweit voneinander abweichen, als der Wertfaktor im Gutachten des Amtssachverständigen mit 0,67 und im jenen des DI K mit 1,49 angesetzt werde. Der Wertfaktor diene der Berücksichtigung von wertrelevanten Beschränkungen bzw. Beeinträchtigungen. Dabei sei der Wertfaktor umso höher, je höher die Einschränkung für den Grundstückseigentümer sei (Hinweis auf Ross/Brachmann/Holzner/Renne r, Ermittlung des Verkehrswertes von Grundstücken und des Wertes baulicher Anlagen, 28. Auflage, S. 526; und Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 5. Auflage, S. 224f). Nach den genannten Literaturstellen liege der Wert zwischen 0,2 bis 0,8; in Einzelfällen bei 0,9. Für die Bewertung bedeuteten größere Beeinträchtigungen einen höheren Wertfaktor. Warum der Wertfaktor im Revisionsfall mit 1,49 - wie von DI K vertreten - anzusetzen sei, führe die Beschwerde nicht aus.

8 Das von WM vorgelegte Gutachten der Landwirtschaftskammer entspreche aus näher dargestellten Gründen nicht den an ein Sachverständigengutachten gestellten Anforderungen und sei daher von der Betriebsprüfung zu Recht als ungeeignet für die Ermittlung des Verkehrswertes beurteilt worden. Die Umwidmung in Freiland sei erst mit neuem

Flächenwidmungsplan vom 17. September 2002 erfolgt. Aus diesem Grund seien für die Straßenerweiterung benötigte Flächen im Jahr 2002 noch zum Preis für Bauland (146 EUR/m<sup>2</sup>) abgelöst worden. Dem Umstand, dass zum Entnahmezeitpunkt bereits eine Widmung als Freiland absehbar gewesen wäre, habe der Prüfer ohnedies durch eine Reduzierung des Grundpreises um 30 % Rechnung getragen und einen Preis von lediglich 100 EUR/m<sup>2</sup> angesetzt, teilweise sei auch eine Reduzierung um 50 % vorgenommen worden.

9 Dagegen wendet sich die vorliegende außerordentliche Revision. Das Finanzamt hat eine Revisionsbeantwortung erstattet, worauf die Revisionswerberin replizierte.

10 Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

11 Nach § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung mit Beschluss zurückzuweisen. Ein Beschluss nach § 34 Abs. 1 VwGG ist gemäß § 34 Abs. 3 VwGG in jeder Lage des Verfahrens zu fassen.

12 Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichts gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision gesondert vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen.

13 In der Revision werden acht Zulassungsgründe angeführt. Im ersten Zulassungsgrund moniert die Revisionswerberin, dass Spruch und Begründung des angefochtenen Erkenntnisses zueinander in unauflösbarem Widerspruch stünden. Dieses Vorbringen bezieht sich auf Ausführungen des Bundesfinanzgerichts zur Frage der Zulässigkeit einer ordentlichen Revision. Da der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß § 25a Abs. 1 VwGG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichts nicht gebunden ist, ist eine mangelhafte Zulässigkeitsbegründung von vornherein nicht geeignet, eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Erkenntnisses herbeizuführen. Davon abgesehen räumt auch die Revision ein, dass bei den diesbezüglichen Ausführungen des Bundesfinanzgerichts ein bloßes Vergreifen im Ausdruck vorliegen könne.

14 Als zweiten Zulassungsgrund macht die Revisionswerberin geltend, die unbebauten Grundstücke seien zu Unrecht teilweise als Bauland bewertet worden. Es trifft nicht zu, dass die revisionsgegenständlichen unbebauten Grundstücke zu Baulandpreisen angesetzt worden seien. Vielmehr hat bereits der Prüfer die im Entnahmezeitpunkt in Aussicht genommene Rückwidmung durch Abschläge vom Baulandpreis berücksichtigt. Dass der Entnahme nicht der von der Revision als zutreffend erachtete Quadratmeterpreis von 0 bis 10 EUR zu Grunde gelegt wurde, hat schon das Finanzamt mit dem Hinweis darauf begründet, dass WM eine von der Rückwidmung betroffene Fläche im Jahr 2002 sogar zum (ungekürzten) Baulandpreis abgelöst worden sei. Dass diese Wertfindung durch ungewöhnliche Umstände beeinflusst worden wäre, wird in der Revision nicht behauptet.

15 Im dritten Zulassungsgrund rügt die Revisionswerberin, das Bundesfinanzgericht habe sich bei der Bewertung der revisionsgegenständlichen Flächen mit Vergleichspreisen begnügt, obwohl für Entnahmen der in eine ganz andere Richtung weisende Teilwert gelte. Das Bundesfinanzgericht habe durch einen "unpassenden Bewertungsmaßstab - Verkehrs- anstatt richtigerweise Teilwert" das angefochtene Erkenntnis mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet.

16 Teilwert ist gemäß § 6 Z 1 EStG 1988 der Betrag, den der Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt. Der Teilwert ist ein objektiver Wert, der auf der allgemeinen Verkehrsauffassung beruht, wie sie in der Marktlage am Stichtag ihren Ausdruck findet. Im Hinblick auf das Moment der Betriebszugehörigkeit liegt der Teilwert beim Anlagevermögen regelmäßig über dem Einzelverkaufspreis und kann selbst im ungünstigsten Fall nicht darunter sinken (vgl. VwGH 11.6.1991, 90/14/0175; und betreffend die Entnahme eines Wohngebäudes 27.6.2000, 95/14/0083). Die den betrieblichen Zusammenhang nicht berücksichtigende Bewertung der entnommenen Liegenschaften mit Verkehrswerten konnte daher eine zu Lasten der Revisionswerberin gehende Rechtswidrigkeit des angefochtenen Erkenntnisses nicht bewirken.

17 Soweit die Revision im dritten Zulassungsgrund auf von der Rechtsprechung entwickelte Teilwertvermutungen verweist und daraus ableitet, dass ein die seinerzeitigen Anschaffungskosten übersteigender Teilwert wegen des unzulässigen Ausweises stiller Reserven völlig ausgeschlossen sei, verkennt sie, dass es im Revisionsfall nicht um den Ausweis von nicht realisierten Wertsteigerungen geht. Die Entnahme von Wirtschaftsgütern führt zu einer nicht betrieblich veranlassten Wertminderung des Betriebsvermögens, wobei auf der Grundlage des § 6 Z 4 EStG 1988 in der hier geltenden Fassung der Gewinn im Jahr der Entnahme im Ausmaß der aufgedeckten stillen Reserven zu erhöhen ist (vgl. nochmals VwGH 11.6.1991, 90/14/0175). Werden im Zuge der Betriebseinbringung Wirtschaftsgüter zurückbehalten, deren Teilwert den Buchwert übersteigt, kommt es zur Aufdeckung der stillen Reserven (vgl. Huber in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG5, § 16 Tz 137).

18 Mit dem vierten Zulassungsgrund macht die Revisionswerberin einen "unstatthaften Umgang mit widerstreitenden Beweismitteln" geltend. Zum bebauten Grundstück lägen drei Gutachten mit sehr unterschiedlichen Ergebnissen vor. Das Bundesfinanzgericht habe sich für jenes mit den höchsten Werten - für jenes des Amtssachverständigen - entschieden. "Richtigerweise hätte die Wahl zwischen sachgerechter Auflösung durch das BFG nach Art eines Obergutachters oder Beiziehung eines weiteren SV bestanden".

19 Sachverständigengutachten sind Beweismittel, die der freien Beweiswürdigung unterliegen. Auch welchem von mehreren, einander widersprechenden Gutachten das Gericht folgt, hat es nach den Grundsätzen der freien Beweiswürdigung danach zu prüfen, welchem die höhere Glaubwürdigkeit beizumessen ist (vgl. VwGH 25.10.2018, Ra 2018/09/0117, mit weiteren Nachweisen).

20 Eine im Einzelfall vorgenommene, nicht als grob fehlerhaft erkennbare Beweiswürdigung, wirft im Allgemeinen keine über den Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG auf (vgl. VwGH 31.1.2019, Ra 2018/15/0050, mit weiteren Nachweisen).

21 Eine die Zulässigkeit der Revision begründende grobe Fehlerhaftigkeit der Beweiswürdigung zeigt die Revisionswerberin nicht auf. Soweit die Revision in diesem Zusammenhang erneut ins Treffen führt, alle drei Gutachten hätten lediglich Verkehrswerte und nicht den Teilwert ermittelt, genügt es auf die zum dritten Zulassungsgrund gemachten Ausführungen zu verweisen.

22 Im fünften Zulassungsgrund bekämpft die Revisionswerberin die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens. Dazu bringt die Revision - neben der Wiederholung bereits unter anderen Zulassungsgründen geltend gemachter Einwände - vor, das Finanzamt habe bei Ergehen des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides sowohl die Einbringungs- wie auch die Schlussbilanz des Einzelunternehmens und damit die Buchwertdifferenz bei den Grundstücken in Höhe von 344.497 EUR gekannt. Solcherart hätte niemand und nichts die Behörde davon abhalten können, der Frage nach dem vom Buchwert abweichenden Teilwert schon damals nachzugehen.

23 Eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Ein behördliches Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen bzw. Beweismittel im Erstverfahren schließt die Wiederaufnahme von Amts wegen nicht aus (vgl. etwa VwGH 22.11.2006, 2003/15/0141, mit weiteren Nachweisen).

24 Dass dem Finanzamt bei genauer Prüfung der vorliegenden Bilanzen eine erklärungsbedürftige Differenz zwischen darin ausgewiesenen Buchwerten des Grundbesitzes hätte auffallen müssen, steht der späteren Wiederaufnahme des Verfahrens demnach nicht entgegen.

25 Einen sechsten Zulassungsgrund sieht die Revision im "Negieren von Beweisvorbringen". Dazu verweist die Revisionswerberin auf ein Schreiben des DI K samt angeschlossener Widmungsbestätigung der Gemeinde, welche das Bundesfinanzgericht ignoriert habe, auf die drei vorliegenden Gutachten, welche allesamt zu Unrecht auf den Verkehrs- und nicht den Teilwert abstellen würden, sowie auf ein Schreiben des DI K, in dem der Berechnung des Amtssachverständigen entgegengetreten werde.

26 Eine wesentliche Rechtsfrage wird auch mit diesem Vorbringen nicht aufgezeigt. Zu welchem Zeitpunkt welche Widmungen der entnommenen Grundstücke vorlagen, war im Verfahren unstrittig. Dass der auch den betrieblichen

Zusammenhang miteinbeziehende Teilwert nicht unter dem Verkehrswert liegen kann, wurde bereits ausgeführt. Auf die von der Berechnung des Amtssachverständigen abweichenden Ansätze des DI K wird im angefochtenen Erkenntnis - wenn auch nur kursorisch - eingegangen. Diesen Ausführungen des Bundesfinanzgerichts tritt die Revision mit ihrer allgemeinen Kritik an der Beweiswürdigung des Bundesfinanzgerichts nicht entgegen.

27 Über die als siebter Zulassungsgrund angesprochene Frage, ob der Entnahmegewinn als (begünstigter) Veräußerungsgewinn iSd § 24 EStG 1988 zu erfassen ist, hat der Verwaltungsgerichtshof bereits mit Erkenntnis vom 29. Jänner 1998, 97/15/0197, abgesprochen (vgl. weiters VwGH 24.9.2003, 97/13/0233).

28 Der achte in der Revision genannte Zulassungsgrund betrifft das vom Bundesfinanzgericht anzuwendende Beweismaß. Dazu ist auf die (nach Einbringung der Revision ergangene) Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach sich durch die Verwaltungsgerichtsbarkeitsreform am "Beweismaß" nichts geändert hat (vgl. VwGH 30.5.2017, Ra 2016/16/0087, mwN, sowie VwGH 31.5.2017, Ro 2014/13/0025, und Ro 2014/13/0044).

29 In der Revision werden somit insgesamt keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher zurückzuweisen.

30 Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

Wien, am 27. Februar 2019

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

ECLI:AT:VWGH:2019:RA2017150015.L00

#### **Im RIS seit**

25.06.2019

#### **Zuletzt aktualisiert am**

25.06.2019

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

© 2026 JUSLINE

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

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