

# TE Vwgh Erkenntnis 1999/3/25 94/15/0171

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 25.03.1999

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

EStG 1972 §23 Z1;

EStG 1988 §23 Z1;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pokorny sowie die Hofräte Dr. Karger, Dr. Sulyok, Dr. Fuchs und Dr. Zorn als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zeller, über die Beschwerde des B in W, vertreten durch Saxinger, Baumann & Partner, Rechtsanwälte in 4020 Linz, Europaplatz 7, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Salzburg, Berufungssenat II, vom 13. Oktober 1993, 41-GA4BK-DBr/92, betreffend ua Gewinnfeststellung (richtig wohl: Einkommensteuer) und Gewerbesteuer für das Jahr 1988, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen von 4.565 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Der Beschwerdeführer, ein Kfz-Händler, erwarb im Jahr 1980 um insgesamt 592.970 S ein Grundstück in K, das er im Streitjahr um 1,2 Mio S verkaufte.

Im Streitjahr erwarb er ein Grundstück in E um insgesamt 1.293.750 S und begann darauf Einfamilienhäuser zu errichten. Noch vor Fertigstellung der Einfamilienhäuser verkaufte er dieses Grundstück im Jahr 1992 um 1,9 Mio S an eine GmbH, an der er zu 75 % beteiligt und deren Geschäftsführer er ist. Die GmbH übt das Gewerbe eines Baumeisters und eines Bauträgers aus.

In den Jahren 1985 und 1986 errichtete er auf einem ihm bereits seit Jahren gehörenden Grundstück in W eine Wohnhausanlage mit zwölf Eigentumswohnungen und zwei Garagen, von denen er zehn Eigentumswohnungen und beide Garagen in den Jahren 1986 und 1987 verkaufte.

Im Jahr 1987 erwarb er um insgesamt 522.675 S ein Grundstück im Z. Gemeinsam mit seiner Ehefrau erwarb er im Jahr 1984, dem im Jahr 1987 ein Zukauf folgte, ein Grundstück in W, parzellierte dieses und errichtete darauf im Jahr 1988 sechs Einfamilienhäuser, die im Jahr 1989 verkauft wurden.

Im Jahr 1990 erwarb er gemeinsam mit seiner Ehefrau ein Grundstück in G.

In den von ihm eingereichten Abgabenerklärungen fanden die An- und Verkäufe der Grundstücke keinen Niederschlag. Auch die von ihm und seiner Ehefrau ausgeübte Tätigkeit wurde gegenüber der Abgabenbehörde nicht offen gelegt.

Im Gefolge mehrerer, auch das Streitjahr umfassenden, abgabenbehördlichen Prüfungen wurde der eben dargestellte, unbestrittene Sachverhalt festgestellt. Der Prüfer vertrat in den von ihm erstatteten Berichten die Ansicht, der Beschwerdeführer bzw der Beschwerdeführer und seine Ehefrau hätten einen gewerblichen Grundstückshandel betrieben. Auf Grund der ihm vorgelegten Unterlagen errechnete der Prüfer die vom Beschwerdeführer ua im Streitjahr erzielten Einkünfte aus dem gewerblichen Grundstückshandel, wobei er auch das Grundstück in K als zum notwendigen Betriebsvermögen des Grundstückshandels gehörend ansah.

Das Finanzamt schloß sich der Ansicht des Prüfers an und erließ ua für das Streitjahr einen dementsprechenden Einkommen- und Gewerbesteuerbescheid, wobei es zur Begründung auf die Feststellungen im Gefolge der abgabenbehördlichen Prüfungen verwies.

Mit Berufung wandte der Beschwerdeführer im wesentlichen ein, er habe bis zum Jahr 1985 überhaupt keine Grundstücksgeschäfte mit Gewinnabsicht getätigt. Das Grundstück in K habe er bereits im Jahr 1980 als Vermögensanlage gekauft. Dieses Grundstück sei zudem das einzige Grundstück, das er bis zum Jahr 1987 entgeltlich erworben habe. Im Jahr 1985 habe er mit der Bebauung des Grundstückes in W, das er Jahre zuvor unentgeltlich erworben habe, begonnen. Erst nach der Veräußerung der auf diesem Grundstück errichteten Eigentumswohnungen und Garagen habe er die Grundstücke in Z und E erworben. Das Grundstück in K gehöre daher nicht zum notwendigen Betriebsvermögen des gewerblichen Grundstückshandels, sondern zu seinem Privatvermögen.

In einer Berufungsvorentscheidung hielt das Finanzamt dem Beschwerdeführer vor, aus dem betreffend den Beschwerdeführer und seine Ehefrau vom Prüfer erstatteten Bericht gehe hervor, daß bereits im Jahr 1984 ein gewerblicher Grundstückshandel betrieben worden sei, weswegen das Grundstück in K als zum notwendigen Betriebsvermögen des Beschwerdeführers gehörend anzusehen sei.

Ohne auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung einzugehen, beantragte der Beschwerdeführer die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

In Beantwortung eines Vorhaltes der belangten Behörde gab der Beschwerdeführer bekannt, der Erlös aus dem Verkauf des Grundstückes in K von 1,2 Mio S sei zur Finanzierung des Ankaufes des Grundstückes in E verwendet worden.

In der mündlichen Verhandlung erklärte der Beschwerdeführer, er sei im Zeitpunkt des Erwerbes des Grundstückes in K ausschließlich als Kfz-Händler tätig gewesen. Erst im Jahr 1986 habe er Einkünfte aus dem Verkauf der auf dem Grundstück in W errichteten Eigentumswohnungen erzielt. Der Kauf des Grundstückes in K sei somit sechs Jahre vor Aufnahme seiner gewerblichen Tätigkeit als Bauträger erfolgt. Der An- und Verkauf des Grundstückes in K habe sich daher im privaten Bereich abgespielt. Er sei als Bauträger tätig, weswegen er niemals unbebaute Grundstücke verkauft habe. Er veranlasse als Bauträger die Errichtung von Wohnungen und Einfamilienhäusern, betreibe jedoch keinen Grundstückshandel. Mit dem Erlös aus dem Verkauf des Grundstückes in K habe er das Grundstück in E erworben. Das Grundstück in E sei ein "Bauträgergrundstück" weswegen er es nur für einen kurzen Zeitraum zur Errichtung von Einfamilienhäusern im Privatvermögen gehalten und sodann an die GmbH verkauft habe. Das Grundstück in K habe er aus privaten Gründen erworben und ursprünglich beabsichtigt, es seinen Kindern zu schenken.

Im nunmehr angefochtenen Bescheid vertritt die belangte Behörde die Ansicht, die gewerbliche Tätigkeit des Beschwerdeführers bestehe darin, Grundstücke zu erwerben, für deren Bebauung Sorge zu tragen und zu veräußern. Der Beschwerdeführer bestreite somit nicht, daß er mit Grundstücken handle und Wohnraum schaffe. Bei der vom Beschwerdeführer ausgeübten Tätigkeit komme es nicht darauf an, ob nur bebaute oder auch unbebaute Grundstücke als zum notwendigen Betriebsvermögen gehörend anzusehen seien. Denn Gegenstand eines gewerblichen Grundstückshandels sei sowohl der An- und Verkauf von bebauten als auch von unbebauten Grundstücken. Bei der Beurteilung, ob ein Wirtschaftsgut als zum notwendigen Betriebsvermögen gehörend anzusehen sei, seien die Zweckbestimmung, die Besonderheit des Betriebes und des Berufszweiges des Abgabepflichtigen sowie die Verkehrsauffassung, nicht jedoch subjektive Momente, wie zB der Grund der seinerzeitigen Anschaffung entscheidend. Bei einem gewerblichen Grundstückshändler stellten sämtliche in seinem Besitz befindlichen Grundstücke, die nicht notwendiges Privatvermögen seien, Handelsware und damit notwendiges

Betriebsvermögen dar. Ein "privater" Verkauf von branchenspezifischen Handelswaren sei daher unmöglich. Für die Zugehörigkeit des Grundstückes in K zum notwendigen Betriebsvermögen spreche auch die Verwendung des daraus erzielten Verkaufserlöses für den Ankauf des Grundstückes in E. Da der Beschwerdeführer im Streitjahr einen gewerblichen Grundstückshandel betrieben habe, sei der Unterschiedsbetrag zwischen dem An- und Verkaufspreis des Grundstückes in K bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb zu erfassen.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und beantragt in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Strittig ist, ob der Beschwerdeführer im Streitjahr einen gewerblichen Grundstückshandel betrieben hat und ob gegebenenfalls der Unterschiedsbetrag zwischen dem An- und Verkaufspreis des Grundstückes in K bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb zu erfassen ist.

Gemäß § 23 Z 1 EStG 1972 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb solche aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

Der Beschwerdeführer hält dem angefochtenen Bescheid entgegen, er habe weder im Jahr 1980 noch im Streitjahr eine Tätigkeit ausgeübt, "die auch nur im entferntesten mit Grundstückshandel zu tun" gehabt habe. Im Jahr 1980 sei er als Kfz-Händler tätig gewesen. Erst ab dem Jahr 1985 habe er sich als gewerblicher Bauträger (Abwicklung der Betreuung der Errichtung von Einfamilienhäusern bzw Eigentumswohnungen) betätigt. Zwischen der Tätigkeit eines gewerblichen Bauträgers und der eines gewerblichen Grundstückshändlers bestünden jedoch grundsätzliche Unterschiede. Diese beiden Tätigkeiten seien auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht als Einheit im Sinn einer Betätigung aufzufassen. Beide Tätigkeiten wiesen lediglich insoweit eine Gemeinsamkeit auf, als sie sich im weitesten Sinn auf Grundstücke bzw deren Teile bezögen. Die von ihm ausgeübte Tätigkeit habe ab dem Jahr 1986 ausschließlich in der Planung, Baubetreuung und Verwertung von Einfamilienhäusern bzw sonstigen Wohnobjekten bestanden. Eine Gemeinsamkeit mit der Tätigkeit eines gewerblichen Grundstückshändlers könne nur darin gesehen werden, daß auch bei der Tätigkeit als gewerblicher Bauträger Grundstücke erforderlich seien, auf denen Wohnobjekte errichtet würden. Es handle sich jedoch bei den beiden Tätigkeiten um sowohl rechtlich als auch wirtschaftlich klar voneinander abgegrenzte und stark unterschiedliche Tätigkeiten. Das wesentliche Unterscheidungskriterium zwischen den beiden Tätigkeiten sei nicht die Unterscheidung in bebaute und unbebaute Grundstücke, sondern der Inhalt der ausgeführten Tätigkeiten. Beim An- und Verkauf von Grundstücken bzw deren Teilen betätige sich der Unternehmer auf gänzlich anderen Bezugs- und Absatzmärkten als bei der Errichtung von Wohnraum und dessen Verwertung. Hierbei sei es irrelevant, ob die Grundstücke bebaut oder unbebaut seien.

Dieses Vorbringen zeigt keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf.

Erwirbt ein Abgabepflichtiger Grundstücke, um diese zu bebauen und veräußert er diese in nahem zeitlichem Zusammenhang, so kann bereits bei einer geringen Anzahl von Objekten eine gewerbliche Tätigkeit entstehen. Neben der Anzahl der veräußerten Objekte ist auf den Zeitraum zwischen Erwerbs- und Veräußerungsvorgängen Bedacht zu nehmen, weil der Ankauf von Grundstücken mit der Absicht, diese möglichst kurzfristig nach Erwerb und Fertigstellung von Gebäuden wieder zu veräußern, insbesondere in Fällen, in denen ein Abgabepflichtiger seine Tätigkeit werbend an die Allgemeinheit richtet, für eine gewerbliche Tätigkeit spricht. Bei Personen, die sich beruflich mit Grundstücksgeschäften befassen (Immobilienmakler, Immobilienverwalter bzw deren Arbeitnehmer) ist hinsichtlich der Frage, ob ein gewerblicher Grundstückshandel ausgeübt wird, ein strenger Maßstab anzulegen. In diesen Fällen ist eine eindeutige Trennung zwischen Privat- und Berufssphäre zu verlangen (vgl Kohler, ÖStZ 1983, 269 ff).

Der Beschwerdeführer ist zumindest seit dem Jahr 1986 als gewerblicher Bauträger tätig. Für die Ausübung dieser Tätigkeit ist der An- und Verkauf von Grundstücken unverzichtbare Voraussetzung. Der Beschwerdeführer hat den Erlös aus dem Verkauf des Grundstückes in K zur Finanzierung des Ankaufes des Grundstückes in E verwendet. Das Grundstück in E war von vornherein für die vom Beschwerdeführer ausgeübte gewerbliche Tätigkeit bestimmt. Der

Erlös aus dem Verkauf des Grundstückes in K ist somit für betriebliche Zwecke des Beschwerdeführers verwendet worden. Der Beschwerdeführer hat das Grundstück in E wieder verkauft, wobei er einen erheblichen Veräußerungsgewinn erzielt hat. Soweit der Beschwerdeführer diesbezüglich vorbringt, er habe das Grundstück in E an "seine" GmbH verkauft, übersieht er dabei, daß es sich bei der GmbH um eine von ihm verschiedene Rechtsperson handelt. Im Hinblick auf den erzielten Veräußerungsgewinn greift auch die vom Beschwerdeführer angezogene wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht, weil es sich beim Verkauf des Grundstückes in E nicht um eine "bloße Vermögensverschiebung" von der vom Beschwerdeführer ausgeübten gewerblichen Tätigkeit zur GmbH gehandelt hat. Vielmehr ist ein Gewinn realisiert worden.

Die erforderliche eindeutige Trennung zwischen Privat- und Berufssphäre liegt somit nicht vor. Der Beschwerdeführer behauptet zwar, beim An- und Verkauf von Grundstücken bzw deren Teilen betätige sich der Unternehmer auf gänzlich anderen Bezugs- und Absatzmärkten als bei der Errichtung von Wohnraum und dessen Verwertung, ohne jedoch aufzuzeigen, worin in seinem Fall der von ihm behauptete Unterschied liegt.

Der Beschwerdeführer behauptet, es könne nicht gesagt werden, wofür der Erlös aus dem Verkauf des Grundstückes in K verwendet worden sei. Eine Zuordnung des aus dem Verkauf erzielten Erlöses zum Mitteleinsatz könne bei einer betrieblichen Anschaffung nicht vorgenommen werden. Entgegen der Ansicht der belangten Behörde stammten die Mittel zur Anschaffung des Grundstückes in E aus seiner Tätigkeit als Kfz-Händler. Selbst wenn jedoch der aus dem Verkauf des Grundstückes in K erzielte Erlös zum Ankauf des Grundstückes in E verwendet worden wäre, stelle dies kein Indiz für die Zugehörigkeit des Grundstückes in K zum notwendigen Betriebsvermögen dar. Denn die Verwendung von Mitteln sei für die Qualifizierung von Einnahmen nicht ausschlaggebend.

Dieses Vorbringen zeigt keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Die Behauptung, es könne nicht gesagt werden, woher die Mittel zur Anschaffung des Grundstückes in E stammten, steht im klaren Widerspruch zu den Ausführungen des Beschwerdeführers in Beantwortung des Vorhaltes der belangten Behörde sowie in der mündlichen Verhandlung und erweist sich damit als aktenwidrig. Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers stellt die Verwendung des Erlöses aus dem Verkauf des Grundstückes in K für den Erwerb eines weiteren Grundstückes sehr wohl ein Indiz für das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels dar (vgl Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 23, Tz 14.2.1.).

Der Beschwerdeführer rügt schließlich, er habe beim An- und Verkauf des Grundstückes in K keine gewerbliche Gewinnerzielungsabsicht gehabt. Er sei im Zeitpunkt des Erwerbes dieses Grundstückes ausschließlich als Kfz-Händler tätig gewesen. Es gebe keinen Konnex zwischen der Annahme einer gewerblichen Tätigkeit und dem Verkauf eines sich im Privatvermögen befindlichen unbebauten Grundstückes.

Dieses Vorbringen zeigt ebenfalls keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Soweit der Beschwerdeführer das Vorliegen einer Gewinnabsicht beim Verkauf des Grundstückes in K bestreitet, genügt es darauf hinzuweisen, daß er dieses Grundstück unter Erzielung eines erheblichen Veräußerungsgewinnes verkauft hat. Daß ein Konnex zwischen der Veräußerung des Grundstückes in K und der vom Beschwerdeführer ausgeübten gewerblichen Tätigkeit als Bauträger bzw Grundstückshändler besteht, ist bereits oben dargelegt worden.

Die belangte Behörde konnte auf Grund des festgestellten - im wesentlichen unbestrittenen - Sachverhaltes davon ausgehen, daß der Beschwerdeführer zumindest seit dem Jahr 1986 nicht (nur) als gewerblicher Bauträger, sondern (auch) als gewerblicher Grundstückshändler tätig geworden ist. Damit hat aber das Grundstück in K seit diesem Jahr zum notwendigen Betriebsvermögen des Beschwerdeführers gehört, weswegen der Erlös aus dem Verkauf dieses Grundstückes bei der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu berücksichtigen war.

Der Beschwerdeführer rügt zwar die Verletzung von Verfahrensvorschriften, führt jedoch nicht aus, in welchem Punkt der festgestellte Sachverhalt von der belangten Behörde aktenwidrig angenommen worden sein soll, noch welche Ermittlungen vermißt werden oder welche der von der belangten Behörde angestellten Überlegungen unschlüssig wären, wodurch ein im Spruch anders lautender Bescheid hätte ergehen können. Unter Berücksichtigung der Tatsache, daß der entscheidungswesentliche Sachverhalt nicht strittig war, liegt die behauptete Verletzung von Verfahrensvorschriften nicht vor.

Die Beschwerde erweist sich somit insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandsatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl Nr 416/1994.

Wien, am 25. März 1999

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1999:1994150171.X00

**Im RIS seit**

21.02.2002

**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)