

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

29.07.2010

Geschäftszahl

2008/15/0093

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und den Senatspräsidenten Mag. Heinzl sowie die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser und MMag. Maislinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des M F in I, vertreten durch Mag. Johannes Kruckenhauser, Rechtsanwalt in 6300 Wörgl, Peter-Anich-Straße 28, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Innsbruck, vom 2. Juni 2005, Zl. RV/0514-I/03, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1997 und 1998 und Einkommensteuer 1997 und 1998, zu Recht erkannt:

Spruch**Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.**

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 610,60 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Anlässlich einer zunächst unter anderem die Einkommensteuer der Jahre 1999 bis 2001 umfassenden und in der Folge auch auf die Einkommensteuer der Jahre 1997 und 1998 ausgedehnten abgabenbehördlichen Prüfung wurde unter dem Titel "vorläufige Feststellungen zu BP (Beschwerdeführer) für die Jahre 1999 bis 2001" unter anderem festgehalten, dass der Beschwerdeführer, ein Architekt, im Jahr 1996 die unbebaute Liegenschaft in der Lstraße erworben habe. Im Zeitraum April bis Oktober 1997 habe er nach eigenen Plänen eine Reihenhausanlage mit 4 Wohneinheiten errichtet. Im September 1997 habe der Beschwerdeführer Top 3, im Februar 1998 Top 4 und im April 1998 Top 2 der Anlage verkauft. Top 1 der Anlage sei im Besitz des Beschwerdeführers verblieben und ab dem Jahr 1999 vermietet worden. In den Einkommensteuererklärungen der Jahre 1997 und 1998 sei für die Wertschöpfung des Grundanteiles ein Spekulationsgewinn (rd. S 112.000,-- im Jahr 1997 und rd. S 287.000,-- im Jahr 1998) zum Ansatz gebracht worden. Begründet sei dies damit worden, dass die zunächst geplante Vermietung aller Wohneinheiten nicht finanzierbar gewesen wäre.

Im Zuge der Prüfung hätte festgestellt werden können, dass am

15. und 16. März 1997, also vor Baubeginn in näher bezeichneten Tageszeitungen Inserate über den Verkauf einer Maisonettenvilla geschaltet worden seien. Es sei daher bereits vor Baubeginn eine Verkaufsabsicht vorhanden gewesen. Mit Datum 9. April 1997 sei ein Nutzwertgutachten zur Begründung von Wohnungseigentum für die Wohnanlage erstellt worden. Als Zweck für die Übertragung ins Wohnungseigentum sei der teilweise Verkauf der Liegenschaft angeführt worden. Erwerbe ein Steuerpflichtiger Grundstücke, die er selbst parzelliere und aufschließe, oder bereits aufgeschlossene Grundstückspartellen um diese zu bebauen, und veräußere er die bebauten Grundstücke in nahem zeitlichen Zusammenhang, so entstehe bereits bei einer geringen Anzahl an Objekten eine gewerbliche Tätigkeit. Im Dezember des Jahres 2000 habe der Beschwerdeführer die unbebaute Liegenschaft B-gasse erworben. Die "Planung und anschließende Bauaufsicht" sei wiederum unter der Obhut des Beschwerdeführers erfolgt. Mit Bescheid vom 30. Oktober 2001 sei dem Beschwerdeführer die Errichtung einer Reihenhausanlage bestehend aus vier zusammengebauten Einzelhäusern am Objekt B-gasse bewilligt worden. Im Februar 2003 sei die "erste Wohnanlage" und im April 2003 ein weiteres Reihenhaus verkauft worden. Bei beiden Verkäufen sei der Beschwerdeführer als Verkäufer aufgetreten.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung wird hinsichtlich der Liegenschaft L-straße die Ansicht des Prüfers festgehalten, dass betreffend das Jahr 1997 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 686.211,--

und betreffend das Jahr 1998 solche Einkünfte in Höhe von S 1.626.315,-- zu erfassen und die in den Einkommensteuererklärungen zum Ansatz gebrachten Spekulationsgewinne nicht zum Ansatz zu bringen seien.

Das Finanzamt folgte der Ansicht des Prüfers und erließ für die Jahre 1997 und 1998 nach Wiederaufnahme der Verfahren entsprechende Einkommensteuerbescheide.

In einer sowohl gegen die Wiederaufnahme der Verfahren als auch gegen die neuen Einkommensteuerbescheide erhobenen Berufung wurde zunächst vorgebracht, es fehle jeder Hinweis auf das Hervorkommen neuer Tatsachen. Dem Finanzamt seien bezüglich der Jahre 1997 und 1998 im Zusammenhang mit der Errichtung und dem teilweisen Verkauf der Reihenhäuser in der L-straße alle Fakten bekannt gewesen. So sei in den jeweiligen Steuererklärungen auf die Kaufverträge verwiesen worden, damit "sind die Verkaufspreise dem Finanzamt bekannt". Auch die Errichtungskosten seien bekannt gewesen.

Der Beschwerdeführer vertrat aber auch die Ansicht, dass gegenständlich keine gewerbliche Tätigkeit vorliege. Bei Beurteilung des Gesamtbildes seien auch die Beweggründe des Beschwerdeführers zur Errichtung der Reihenhausanlage zu berücksichtigen. Der Hauptgrund für die Errichtung der Reihenhausanlage sei gewesen, dass der Beschwerdeführer im Bereich des Holzbaues ein Pilotprojekt hätte errichten wollen. Dieses Pilotprojekt hätte dem Beschwerdeführer Folgeaufträge als Architekt in der Planung von Holzbauten ermöglichen sollen. Es sei nicht seine Absicht gewesen, weitere Holzbauten selbst zu errichten, sondern Planungsaufträge als Architekt zu erhalten. Es habe daher keine Wiederholungsabsicht bestanden.

Im Hinblick auf die fehlenden Erfahrungen bezüglich der Probleme und Schwierigkeiten bei "mehrgeschossigen Nur-Holz-Familienwohnbauten" sei es das Ziel des Beschwerdeführers gewesen, ein kostendeckendes Projekt durchzuführen. Gewinnerzielungsabsicht habe nicht bestanden.

Leider hätten sich die erwarteten Architektenaufträge nicht ergeben. Der Beschwerdeführer habe daher eine Bauträgergesellschaft zur Errichtung weiterer Wohnanlagen gegründet. Die Planungen für diese Gesellschaft hätten die Auslastung des Architekturbüros sicherstellen sollen.

Tatsächlich hätte die den Familiennamen des Beschwerdeführers enthaltende GmbH ab dem Jahr 2002 begonnen, die Reihenhausanlage in der B-gasse zu errichten. Die Beweggründe des Beschwerdeführers, eine Reihenhausanlage in der B-gasse zu errichten, hätten sich völlig von jenen unterschieden, die Anlage in der L-straße zu errichten.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Hinsichtlich der Wiederaufnahme der Verfahren wies die belangte Behörde begründend insbesondere darauf hin, dass sich im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung ergeben habe, dass der Beschwerdeführer den Verkauf von zumindest drei Reihenhäusern bereits vor Baubeginn geplant gehabt habe. Dies sei durch entsprechende Inserate dokumentiert. Auch habe sich erstmalig ergeben, dass der Beschwerdeführer den Grund erst kurz zuvor erworben hätte und die Anlage nicht nur als privater Bauherr, sondern in seiner Eigenschaft als Architekt geplant, errichtet und veräußert habe, wobei offenbar bereits in der Planungsphase die Verwertung der Häuser und nicht die Vermögensverwaltung beabsichtigt gewesen sei.

Die Frage, ob zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führende gewerbliche Vermögensverwertung oder zur Wertsteigerung von Privatvermögen führende private Vermögensverwaltung vorliege, sei nach dem objektiven Gesamtbild des Falles zu beantworten. Ein Gewerbebetrieb liege dann vor, wenn das Tätigwerden des Steuerpflichtigen nach Art und Umfang jenes Ausmaß überschreite, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden sei. Dies sei im Beschwerdefall gegeben. Der Beschwerdeführer liefere mit seinem Beweggrund, die Reihenhausanlage zu errichten, nämlich ein Pilotprojekt verwirklichen zu wollen, selbst das ausschlaggebende Argument dafür, dass die Errichtung der Reihenhausanlage nicht seine Privatsphäre betroffen habe, sondern in unmittelbarem Zusammenhang mit seiner beruflichen Tätigkeit als Architekt zu sehen sei.

Die Ausführungen bezüglich der fehlenden Gewinnerzielungsabsicht und der fehlenden Nachhaltigkeit seien in sich völlig widersprüchlich bzw. scheine der Beschwerdeführer die Ungewissheit, ob aus dem Pilotprojekt Gewinne erzielbar wären, mit einer fehlenden Gewinnerzielungsabsicht gleich zu setzen. Die diesbezüglichen Argumente gingen schon deswegen ins Leere, weil aus dem Projekt L-straße tatsächlich Gewinne erzielt worden seien. Auch impliziere ein "Pilotprojekt" jedenfalls eine Wiederholungsabsicht, die sich auch in der Realisierung eines zweiten Projekts manifestiert habe. Auch das Argument, dass der Beschwerdeführer als Errichter der Anlage naturgemäß für Folgeschäden hafte, spreche für die betriebliche Tätigkeit und nicht dagegen, weil Garantie- und Gewährleistungsrechte unter Privaten vertraglich eingeschränkt oder ausgenommen werden könnten, ein solcher Ausschluss von Gewährleistungsrechten den abgeschlossenen Verträgen aber nicht zu entnehmen sei.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

Gemäß § 23 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb diejenigen Einkünfte 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.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Tätigkeit, die selbständig, nachhaltig, mit Gewinnabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unternommen wird, gewerblich, wenn sie den Rahmen der Vermögensverwaltung überschreitet. Das ist dann der Fall, wenn das Tätigwerden des Steuerpflichtigen nach Art und Umfang deutlich jenes Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist. In Zweifelsfällen ist darauf abzustellen, ob die Tätigkeit, wenn sie in den gewerblichen Bereich fallen soll, dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmacht. Keine Vermögensverwaltung liegt mehr vor, wenn die Vermögensnutzung durch Fruchtziehung in den Hintergrund tritt und die Vermögensverwertung entscheidend im Vordergrund steht.

Die Veräußerung von Grundstücken wird dann zum sogenannten gewerblichen Grundstückshandel, wenn die Veräußerungen auf planmäßige Art und Weise erfolgen. Ob Vermögensnutzung oder die Vermögensumschichtung und Vermögensverwertung im Vordergrund steht, ist eine Sachverhaltsfrage, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu beantworten ist (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 24. Jänner 2007, 2003/13/0118).

Wenn die belangte Behörde bei Würdigung der sich im vorliegenden Fall bietenden Umstände gesamthaft betrachtet zu dem Ergebnis gelangte, es sei bezüglich der Betätigung des Beschwerdeführers von einem gewerblichen Grundstückshandel auszugehen, so kann ihr nicht mit Erfolg entgegengetreten werden.

Die Beschwerderüge, die belangte Behörde habe zur Frage der Gewerbsmäßigkeit bereits "an sich grenzwertige" Judikate herangezogen, ist schon deshalb nicht geeignet, eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen, weil sie nicht konkret zur Darstellung bringt, welche der von der belangten Behörde zitierten Judikate sie im Beschwerdefall für nicht geeignet hält, die Beurteilung der belangten Behörde zu stützen. Nicht geteilt werden kann die zum Ausdruck gebrachte Ansicht des Beschwerdeführers, dass in der Berufssparte, in der er tätig ist, keinerlei Kenntnisse vorausgesetzt werden, die bei der Errichtung und Veräußerung von Liegenschaften nutzbar gemacht werden können.

Mit dem Beschwerdevorbringen, auf Grund von konkreten Erhebungen habe der Beschwerdeführer "die Vermietungsvariante gewählt", entfernt sich dieser von dem von der belangten Behörde als erwiesen angenommenen Sachverhalt, wonach bereits vor Baubeginn der Verkauf von zumindest drei Reihenhäusern geplant gewesen sei. Gleiches gilt für die (erst) "in der Folge entstandene Notwendigkeit der Veräußerung". Der Beschwerdeführer zeigt im gegebenen Zusammenhang auch nicht auf, welchen anderen als den von der belangten Behörde angenommenen Zweck der beabsichtigten Veräußerung der Wohnobjekte die vor Baubeginn geschalteten Inserate haben sollten.

Auch die Beschwerdeausführungen zur "unterstellten Gewinnerzielungsabsicht" zeigen ein Fehlen einer solchen nicht auf. Zutreffend hat die belangte Behörde darauf hingewiesen, dass die "Möglichkeit von Folgekosten" ebenso wie das Fehlen von "Langzeiterfahrungen" die Gewinnerzielungsabsicht als solche nicht ausschließen.

Vor diesem Hintergrund ist auch das Beschwerdevorbringen, es lägen neben einer mangelhaften Begründung der Voraussetzungen der Wiederaufnahme der Verfahren auch inhaltlich die notwendigen Voraussetzungen nicht vor, unzutreffend. Die entsprechende Rüge der mangelhaften Begründung der Voraussetzungen der Wiederaufnahme ist deswegen verfehlt, weil sich die belangte Behörde als Wiederaufnahmegrund unbedenklich insbesondere auf die im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung festgestellten Inserate vom

15. und 16. März 1997 stützen durfte. In der Beschwerde wird die Existenz dieser Inserate weder in Abrede gestellt, noch behauptet, dass diese dem Finanzamt bereits anlässlich der ursprünglichen Veranlagung des Beschwerdeführers zur Einkommensteuer 1997 und 1998 bekannt gewesen seien.

Soweit das Beschwerdevorbringen eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften insofern behauptet, als eine Berufungsverhandlung entgegen einem in einer Berufungsergänzung gestellten Antrag nicht durchgeführt worden sei, zeigt der Beschwerdeführer eine Relevanz der behaupteten Rechtsverletzung schon deswegen nicht auf, weil nicht dargetan wird, welches Vorbringen im Fall der Unterbleibens des behaupteten Verfahrensfehlers erstattet worden wäre.

Die Beschwerde erweist sich daher insgesamt als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen war.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die § 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008.

Wien, am 29. Juli 2010